

أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لإختصاصها الدستوري في

المجال الضريبي في العراق

نهلة عبدالله زبار

باحثة ماجستير في فرع القانون العام

أ.د. رائد ناجي أحمد

أستاذ القانون المالي

في جامعة الفلوجة كلية القانون

تناولنا في هذه الدراسة مخالفة السلطة التنفيذية لإختصاصها الدستوري في المجال الضريبي في العراق والذي يعد من المواضيع المهمة والخطيرة لما لها من تأثير على الحياة الضريبية بما فيها حقوق المكلفين والخزينة العامة ، فالسلطة التنفيذية بحكم إختصاصها لها الحق في اصدار القرارات الإدارية الضريبية التي تمكنها من تطبيق القوانين الضريبية ، لكن التطبيقات العملية لتلك القرارات تظهر تغول السلطة التنفيذية على اختصاص السلطة التشريعية سواء عن طريق اغتصاب إختصاصها في مجال فرض الضريبة بتحديد المعالم الأساسية لعنصر فرض الضريبة أم تعديلها أم الاعفاء منها أم جبايتها، أو تكون تلك المخالفات نتيجة ترخيص من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في ممارسة اختصاصاتها في المجال الضريبي. لذلك قسمنا هذا البحث الى مطلبين بينا في المطلب الاول أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة والذي تناولناه في ثلاثة فروع خصصنا الفرع الاول لأوجه اغتصاب السلطة التنفيذية لإختصاص السلطة التشريعية في الميدان الضريبي، وبيننا في الثاني أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة بناءً على تفويض مخالف للدستور، وبحثنا في الثالث اسباب اتساع صور اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي واهم التطبيقات العملية التي تبين تعدي السلطة التنفيذية على هذا المبدأ والذي قسمناه الى ثلاثة فروع تناولنا في الفرع الاول إصدار السلطة المالية قرارات إدارية لتحصيل الضريبة بأثر رجعي وفي الفرع الثاني بحثنا فيه قيام السلطة التنفيذية بالتنازل عن مبلغ ضريبة الدخل بأثر رجعي أما الثالث بينا فيه تطبيق السلطة المالية الضوابط السنوية بأثر رجعي.

Summary:- □

In this study, we discussed the executive authority's violation of its constitutional jurisdiction in the tax field in Iraq, which is considered one of the important and dangerous topics because of its impact on tax life, including the rights of taxpayers and the public treasury. The executive authority, by virtue of its jurisdiction, has the right to issue tax administrative decisions that enable it to implement the laws. However, the practical applications of these decisions show that the executive authority is encroaching on the jurisdiction of the legislative authority, whether by usurping its jurisdiction in the field of tax imposition by determining the basic features of the element of imposing the tax, amending it, exempting it, or collecting it, or these violations are the result of a license from the legislative authority to the executive authority in Exercising its powers in the tax field Therefore, we will divide this research into two requirements. We will show in the first requirement the aspects of the executive authority's violation of the principle of tax legality, which we will divide into three branches. We will devote the first section to the aspects of the executive authority's usurpation of the legislative authority's jurisdiction in the tax field, and in the second we will show the aspects of the executive authority's violation of the principle of tax legality based on a mandate. It is contrary to the Constitution, and in the third we examine the reasons for the widespread usurpation of the jurisdiction of the legislative authority in tax affairs. As for the second demand, we discussed the executive authority's violation of the principle of non-retroactivity of the tax law and the most important practical applications that show the executive authority's violation of this principle, which we divided into three branches. We discussed in the section The first is the financial authority's issuance of administrative decisions to collect taxes retroactively. In the second section, we discussed the executive authority's waiver of the amount of income tax retroactively. The third section discussed the financial authority's application of annual controls retroactively.

المقدمة

بالرغم من ان المشرع الدستوري العراقي في ظل دستور ٢٠٠٥ النافذ نص على سيادة حكم القانون في الشؤون الضريبية ووضع مجموعة من القيود التي تحتكم اليها السلطة التنفيذية ويمنع عليها تجاوزها والتي تتمثل بمبدأ قانونية الضريبة فلا يحق للأخيرة خلق ضرائب جديدة او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها بموجب انظمة وتعليمات تصدرها والقيد الثاني هو مبدأ عدم رجعية تطبيق القوانين الضريبية، اذ حظر الرجعية في تطبيق تلك القوانين، الا ان السلطة التنفيذية لم تلتزم بتلك القيود، فعند الخوض في غمار اعمال السلطة التنفيذية في المجال الضريبي نجدها في كثير من الاوقات يظهر عليها ملامح انحراف هذه السلطة عن الدستور والتشريعات الضريبية، لا سيما وان المشرع الدستوري العراقي ترك مجال اوسع للسلطة التشريعية في المجال الضريبي، و هو بذلك يطرح مشكلة تغول السلطة التنفيذية على صلاحيات السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية ما يحمل في طياته الكثير من التعقيد، لا سيما وان اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية يكاد يكون واضحاً في معظم عناصر قانونية الضريبة ان لم يكن في جميعها ويظهر ذلك جلياً في التطبيقات العملية التي وجدناها. ولابد هنا من الإشارة

الى اهمية البحث في هذا الموضوع من خلال معرفة صور مخالفات السلطة التنفيذية في المجال الضريبي والتي تقسم الى صورتين، الاولى مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة والتي انقسمت بدورها الى صورتين ، الاولى تمثلت باغتصاب السلطة التنفيذية لإختصاص السلطة التشريعية في مجال فرض الضرائب او جبايتها او تعديلها او الاعفاء منها، والصورة الثانية جاءت نتيجة تفويض غير دستوري أما الصورة الثانية لمخالفات السلطة التنفيذية في المجال الضريبي فهي مخالفتها لمبدأ عدم الرجعية، والاسباب التي دعت الى اتساع تلك المخالفات، كذلك فان اشكالية البحث تتمثل في اتساع صور الاعمال الضريبية المشكوك بدستوريتها، فضلا عن ذلك ضعف نجاعة موقف السلطة التشريعية أزاء تعول السلطة التنفيذية لإختصاصها الضريبي ، فكان لا بد من معالجة تلك المشكلات والوقوف على تلك المخالفات ومعرفة الاسباب التي أدت الى اتساعها، اما فيما يتعلق بمنهج البحث فأنا سنتبع المنهج الوصفي التحليلي للنصوص القانونية والقرارات الضريبية الصادرة في المجال الضريبي. لذلك سنخصص هذا البحث لبيان الانتهاكات الدستورية للسلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية من خلال القرارات الإدارية التي اصدرتها في المجال الضريبي، أذ سنتناول ذلك في مطلبين، نخصص الاول لأوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة، اما المطلب الثاني فأنا سنبحث فيه أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ عدم رجعية تطبيق القوانين الضريبية.

المطلب الأول أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة

لا يخفى إن الضريبة تستمد مشروعيتها من الدساتير والنصوص القانونية ومن أبرز سمات مشروعيتها إنه يتم تحديدها عن طريق القوانين التي تضعها وتقرها السلطة التشريعية تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة بعده من المبادئ الدستورية العامة، والتي تتمثل بعنصر فرض الضريبة وتعديلها وجبايتها والاعفاء منها، مما يمنع المشرع من تفويض سلطته في سن القوانين الضريبية للسلطة التنفيذية، وكما ينبغي على الأخيرة أن لا تخالف هذا المبدأ الدستوري وتعتمد إلى إغتصاب إختصاص السلطة التشريعية، سواء بفرض الضريبة أم تعديلها أم جبايتها أم الإعفاء منها، إلا ان التطبيق العملي لمسار السلطة التنفيذية يظهر ثمة مخالفات عديدة ارتكبتها وحادت بها عن جادة القانونية. وهذا ما سنبينه في ثلاث فروع، نبين في الأول أوجه اغتصاب السلطة التنفيذية لإختصاص السلطة التشريعية في الميدان الضريبي، ونبحث في الثاني أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة بناءً على تفويض مخالف للدستور، وفي الثالث أسباب اتساع صور إغتصاب إختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية، وكما يأتي:

الفرع الأول صور إغتصاب السلطة التنفيذية لإختصاص السلطة التشريعية في الميدان الضريبي

على الرغم من تأكيد المشرع الدستوري الحالي في إناطة الشؤون الضريبية فرضاً وإعفاءً وتعديلاً وجباية إلى السلطة التشريعية حصراً دون مشاركة أو مبادلة إلا ان التطبيق العملي أظهر ثمة أعمال وقرارات إدارية إتخذتها السلطة التنفيذية في العراق، أو اجراءات تبنتها إجتزحت بها ذلك الأمر وذهبت فيها تتناول بعض الشؤون الضريبية بأعمال إدارية مغتصبة بذلك إختصاص السلطة التشريعية بهذا الصدد. ويمكن أن نشخص بعض التطبيقات التي تمثل صوراً لمخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة، وعلى النحو الآتي:

أولاً: اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية في مجال فرض الضريبة: يراد بفرض الضريبة هو انشاء التزام أو عبء تحت إسم ضريبة أو ما يحمل طبيعتها على شخص معين فيما يتصل بنشاط معين يمارسه، أو نشاط يقوم به، وسواء كان هذا الأمر بمناسبة الدخل، أو رأس المال، أو انفاقه، ويعد عنصر الفرض هذا من أبرز اختصاصات السلطة التشريعية المنوط بها، وهو العنصر الأساسي الذي يقوم عليه مبدأ قانونية الضريبة ، والذي يتضمن مجموعة من المفاهيم الأساسية للضريبة، ومنها تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وتحديد الشخص الخاضع للضريبة، والنطاق الزمني والمكاني لفرضها، وسعرها^(١)، إلا أن ميدان التطبيق أظهر قيام السلطة التنفيذية بمختلف أجهزتها بتنظيم تلك العناصر من تلقاء نفسها مما يعد ذلك إغتصاباً لإختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية ومن ذلك ما يلي:

١- قيام السلطة التنفيذية بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة بالواقعة المنشئة للضريبة هي النتيجة التي بتحققها يتحقق التزام المكلف بدين الضريبة^(٢)، أو انها: " المناسبة التي تسمح للدولة بالتدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره اساساً لفرض الضريبة"^(٣) وتعد الواقعة المنشئة للضريبة من المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها فرض الضريبة، والتي ترتبط بوعاء الضريبة (ولا يمكن فصلها عنه) ، وهي تدخل ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية كما أسلفنا، ومن ثم فلا يجوز للسلطة التنفيذية تحديد هذه الواقعة وإلا عدت مخالفة لأحكام الدستور، ومع ذلك فإنه ثمة العديد من القرارات الإدارية التي صدرت عن السلطة التنفيذية في المجال الضريبي قامت عن طريقها بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ويتجلى لنا ذلك واضحاً في التطبيقات الآتية:

أ- فرض السلطة التنفيذية ضريبة المبيعات على واقعة استيراد السيارات بخلاف ما نص عليه القانون: نص قانون الموازنة العامة لعام ٢٠١٥ على (فرض ضريبة المبيعات على कारات تبئنة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) من قيمة الكارت ونسبة (١٥%) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر (٣٠%) على السكائر والمشروبات الكحولية وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق)^(٤). وعندما ركنت وزارة المالية إلى إصدار التعليمات التنفيذية رقم (٥) لعام ٢٠١٥^(٥) لتنفيذ المادة المذكورة أعلاه نجد أن هذه التعليمات قد تضمنت نصاً يفيد بفرض ضريبة المبيعات على واقعة استيراد السيارات فحسب بخلاف ما جاء به المشرع في قانون الموازنة المبين أعلاه الذي نص على واقعة شراء السيارات ولم يقصرها على الاستيراد. مما يعني أن السلطة التنفيذية قد ذهبت هنا إلى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بخلاف ما نص عليه المشرع، وهو ما يمثل اغتصاباً لإختصاص السلطة التشريعية. ويضاف إلى ذلك أن التعليمات المذكورة قد أحدثت خلطاً بين ضريبة المبيعات والضريبة الكمركية كون الأخيرة تفرض على واقعة عبور البضائع الحدود الكمركية سواء عند الاستيراد أم التصدير، أما ضريبة المبيعات فهي تفرض على واقعة بيع البضائع وليس استيرادها^(٦).

ب- فرض السلطة التنفيذية ضريبة الدخل على واقعة الشراء وليس البيع: من المعروف أن قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ نص على الخضوع للضريبة أي ربح يتولد للمكلف من الأنشطة التي حددها في المادة الثانية منه وان هذا الربح عادة ما يتولد بالنسبة للأموال المنقولة من عملية بيعها كون ضريبة الدخل تفرض على الدخل الصافي بعد خصم التكاليف والخسائر، إلا ان السلطة المالية قد عمدت في بعض المواضع إلى فرض ضريبة على واقعة الشراء وليس البيع، مما يعد ذلك اغتصاباً لإختصاص السلطة التشريعية في مجال الضرائب، وهو ما تعرضت إليه اللجان الاستئنافية الضريبة في العديد من قراراتها، ومن ذلك قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة بعدم جواز فرض الضريبة على واقعة الشراء، والتي تحققت بموجب قرار الهيئة العامة للضرائب ذي الرقم (٢٣٦٤٨/١٤) بتاريخ ٢٧/٦/٢٠٠٢، إذ تضمن هذا الأخير الاستدلال بواقعة الشراء بإخضاع الشخص للضريبة، بمعنى أنها تبنت معياراً مادياً للتمييز ما بين الشراء لغرض الاستعمال الشخصي، والشراء بقصد المضاربة وأن مضمون هذا المعيار يتحدد على أساس ضرورة إلزام المكلف باحتفاظه بالموجودات المشتراة لفترة زمنية أمدها سنة، وهو أمر وإن كان يساعد إلى حد ما للوقوف على نية المكلف من الشراء، لكن لا يبرر سبب فرض الضريبة على جميع عمليات الشراء. وقد أنكرت اللجنة الاستئنافية ذلك، وبينت بأن فرض الضريبة على واقعة الشراء هو بلا سند من القانون كون ضريبة الدخل تفرض على واقعة البيع وليس الشراء، وإن عملية الربح لا تتحقق بمجرد الشراء^(٧). وفي حكم آخر لذات اللجنة المذكورة أعلاه قضت فيه بعدم جواز قيام السلطة المالية بفرض الضريبة على شراء السيارات والساحبات استناداً إلى ما ورد في الضوابط السنوية التقديرية لعام ١٩٩٩، لأنه الضريبة على الدخل تفرض على واقعة الربح المتولد من عملية البيع وليس الشراء^(٨). وفي قضية ثالثة أصدرت اللجنة الاستئنافية الثالثة قرارها بعدم جواز قيام السلطة المالية بفرض ضريبة على المكلف عن واقعة شراء الساحبات للأغراض الزراعية من الشركة العامة للتجهيزات الزراعية (بنسبة ١٢% من قيمة الساحبات)، لكون قرار السلطة التنفيذية بفرض هذه الضريبة يفتقد إلى السند القانوني^(٩). كذلك رفضت الهيئة التمييزية قيام السلطة المالية بفرض ضريبة على السيولة النقدية عن واقعة شراء عقار بثمن ما والتي اعتادت السلطة المالية على استيفائها، معتمدة في فرضها على مجرد الحدس بوجود مصدر للدخل، إذ تفترض ان المشتري قد حصل على مبلغ شراء العقار من نشاط هو بالأصل خاضع للضريبة^(١٠).

٢- تحديد السلطة التنفيذية الشخص المكلف بالضريبة: يراد بالمكلف هو كل شخص يكون خاضعاً للضريبة وملزم بدفعها في المواعيد المحددة قانوناً، فالمكلف قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وإن تحديد المكلف بدفع الضريبة له أهميته في تحديد الدخل الخاضع للضريبة^(١١)، وبما أن تحديد المكلف بدفع الضريبة يعد أحد الأركان الأساسية لعنصر فرض الضريبة، والذي جعل المشرع الدستوري السلطة المختصة بتحديدده هي السلطة التشريعية وحدها، فلا يجوز التنازل أو التفويض فيه، ويمنع على السلطة التنفيذية نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير الشخص الذي نص عليه المشرع، على الرغم من ذلك فإن السلطة التنفيذية خرجت عن الاحكام الدستورية، وتجاوزت حدود اختصاصها من خلال نقل عبء الضريبة إلى أشخاص غير المكلفين قانوناً بأدائها^(١٢). ومثال ذلك قرار مجلس الوزراء والذي نص على ان: "أولاً: تتحمل وزارة النقل الضرائب والرسوم المتحققة عن تنفيذ الشركات للعقود المشار إليها في كتاب وزارة المالية... وصرفها من تخصيصات المنشآت العامة للطيران المدني بالتنسيق مع وزارة المالية"^(١٣) إذ رأى بعض الفقه ونحن نؤيده أن السلطة التنفيذية خالفت أحكام الدستور ونصوص قانون ضريبة الدخل بنقل عبء الضريبة إلى جهة غير الجهة التي حددها المشرع الضريبي، مما يعد اغتصاباً صريحاً لإختصاص المشرع، فضلاً عن ذلك تحميلها عبء الضريبة إلى جهة حكومية أعفاها المشرع الضريبي، بموجب قانون ضريبة الدخل من الضريبة^(١٤).

٣- ركون السلطة التنفيذية إلى تحديد وعاء الضريبة: يراد بوعاء الضريبة المال محل الخضوع للضريبة سواء كان هذا المحل رأس مال ام دخل^(١٥)، وعلى الرغم من ان السلطة التشريعية هي المعنية بتحديد وعاء الضريبة كونه أحد العناصر الأساسية لفرض الضريبة، الا ان ثمة بعض الأعمال التي قامت بها السلطة التنفيذية يمكن وضعها في خانة إغتصاب إختصاص السلطة التشريعية ذلك^(١٦)، وهو ما يتجلى لنا في قرار السلطة المالية الذي تضمن فرض ضريبة على الأرباح المتحققة من شهرة المحل، وبررت فرضها لهذه الضريبة أنها دخلاً غير معفي من الضريبة بنص القانون، ولكنها لا تخضع لأية ضريبة في العراق^(١٧)، إلا أن الهيئة التمييزية أصدرت قراراً بإلغاء تقدير السلطة المالية الذي أجرته على الأرباح المتولدة من شهرة المحل لعدة أسباب منها:

أ- ان التقدير الذي أجرته السلطة المالية لم يكن مبنياً على إيراد واضح.

ب- لكونه لم يورد نص قانوني يجيز لها ذلك^(١٨).

ثانياً: مخالفة السلطة التنفيذية لعنصر جباية الضريبة: ذكرنا سابقاً أن تحصيل الضريبة طبقاً لأحكام الدستور النافذ لا يكون إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية، وذلك لعدة أسباب منها:

١- ان جباية الضرائب تمس حماية حقوق الأشخاص وحرياتهم من تعسف الإدارة الضريبية أثناء قيامها بمهمة تحصيل دين الضريبة .

٢- ومن جانب آخر فإنها تحمي حقوق الخزنة العامة للدولة من الضياع والإهدار . لذلك كان يلزم أن تخضع الجباية لأحكام الدستور، وان الإدارة الضريبية ملزمة لمراعاة الأوقات الأكثر ملائمة لجبايتها^(١٩).

وعلى الرغم من أن المشرع حدد طرق وأساليب جباية الضريبة إلا ان السلطة المالية في كثير من الحالات ذهبت إلى مخالفة عنصر جباية الضريبة، ويمكن بيانها على النحو الآتي:

١- امتناع السلطة التنفيذية عن جباية الضريبة بلا سند من القانون: أصدر مجلس الوزراء قراراً^(٢٠)، يتضمن إطفاء الدين الضريبي المستحق إزاء المكلفين والذي نص على (قيام وزارة المالية بإطفاء الديون المستحقة للحكومة على المكلفين من ذوي الدخل المحدودة والذين لم تتم مطالبتهم بالضرائب المترتبة عليهم لمدة من ٢٠٠٩/١/١، ولغاية ٢٠١١/١٢/٣١) وقد استند مجلس الوزراء في ذلك إلى الفقرة (١١) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لعام ٢٠٠٤ المعدل، والتي نصت على ان: "يخضع وزير المالية للقيود التي يضعها مجلس الوزراء ولوزير المالية التنازل عن حق الحكومة الفدرالية في إستحصال مبلغ مستحق الدفع أو ارجاء موعده أو تقسيطه"^(٢١) ومن وجهة نظرنا نعتقد ان قرار مجلس الوزراء غير صحيح وفيه إعتداء على إختصاص السلطة التشريعية المتعلق بجباية الضريبة وعمدت إلى تفسير خاطئ للقانون السابق ذكره باستناده في الإطفاء إلى أحكام الفقرة (١١) من القسم المذكور أسلفاً كون هذه المادة نصت بشكل صريح على أن يكون لوزير المالية حق التنازل على إستحصال مبلغ مستحق الدفع، لكن هذا الأمر لا يفهم منه أن ينصرف التنازل إلى جميع المبالغ المالية، بل يقتصر على تلك الأموال التي لا تدخل ضمن حدود اختصاصات السلطة التشريعية، بمعنى أن النص أعلاه يمكن تطبيقه في حالة إذا تم التنازل عن مبلغ القروض، أو أقساط الدين الحكومي، أو الغرامات، إلا أنه لا يجوز أن ينصرف البتة إلى المسائل المناطة بموجب نص الدستور إلى السلطة التشريعية مثالها الضريبة والرسم^(٢٢) وهنا لا بد أن نشير إلى أن قرار مجلس الوزراء ذلك قد صدر لتصويب توجه الهيئة العامة للضرائب في الماضي التي استمرت بتطبيق أحكام المادة (٢٠)^(٢٣) من قانون موازنة ٢٠٠٨ للسنوات ٢٠٠٩، ٢٠١٠، ٢٠١١ والتي كانت تنص على مضاعفة السماحات الضريبية ومقياس الضريبة مما يترتب عليه عدم جباية الضريبة أو تخفيض مقادير الجباية منها بلا سند من القانون لأن العمر الزمني لقانون الموازنة أمده سنة، تنتهي جميع نصوصه ومراحلها في ٢٠٠٨/١٢/٣١ كونه قانون مؤقت وهو ما أشارت إليه المادة (٢٠) من قانون موازنة ٢٠٠٨، وهو ما يعني أن الهيئة العامة للضرائب قد عمدت إلى عدم جباية ضريبة من المكلفين بخلاف القانون، ومع ذلك فإن التصويب الذي قام به مجلس الوزراء من خلال قراره المذكور أنفاً يعد أيضاً غير دستوري وأن المشرع وحده هو الذي يملك التعامل مع عنصر جباية الضريبة ويسقط الدين الضريبي المستحق على المكلف بشرط أن لا يكون ذلك بأثر رجعي.

٢- استمرار السلطة التنفيذية بجباية الضريبة بعد انتهاء الأمد الزمني للقانون الذي فرضها: تعد من أبرز المخالفات التي ارتكبتها السلطة التنفيذية فيما يخص عنصر جباية الضريبة هو استمرارها بتحصيل ضريبة مقررة بموجب نص ورد في قانون موازنة والذي هو قانون سنوي مؤقت بعد انتهاء عمر هذا القانون، والأمثلة على ذلك كثيرة نبينها على النحو الآتي:

أ- استمرار السلطة التنفيذية بجبايته ضريبة المبيعات على كارتات الهاتف النقال أو خدمة الانترنت بنسبة (٢٠٪) والتي نصت عليها المادة (٣٣/ف أ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٥ . إذ لم تقف السلطة المالية بهذه الجباية عند المدة التي كان يسري بها قانون

الموازنة بعده قانون سنوي مؤقت، بل استمرت حتى بعد انتهاءه، أي بعد ٢٠١٥/١٢/٣١ إلى حين صدور قانون موازنة ٢٠١٦ والذي نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٦/١/١٨، وعلماً أن هذا القانون الأخير قد تضمن أيضاً نصاً يفيد بفرض ذات الضريبة على كارتات الموبايل والانترنت، لكن لكون المشرع الدستوري نص على عدم رجعية القوانين الضريبية وذلك في المادة (١٩/تاسعاً) لذا فإن هذا النص يفترض أن يسري من تاريخ نشره والمذكور أعلاه، ولا يسري من ٢٠١٦/١/١ (٢٤).

ب- وقد تكرر الحال بتطبيق احكام قانون الموازنة ٢٠١٥ خارج الأمد الزمني المحدد له عند تطبيقها لأحكام قوانين موازنة ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨ و ٢٠١٩ والتي تضمنت جميعها أحكاماً تخص فرض ضريبة مبيعات وغيرها إذ استمرت السلطة المالية بجباية الضريبة على الرغم من انتهاء الأمد الزمني المحدد لها وكان آخر تلك الأعمال هو الاستمرار بجباية الضرائب المنصوص عليها في قانون موازنة ٢٠٢١ والذي نصت المادة (١٨/ أولاً) منه على (استمرار فرض ضريبة المبيعات على خدمة تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠٪) وتفيد إيراداً نهائياً للخزينة العامة، ويخضع المخالف للأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على أن يكون التحاسب في الهيئة العامة للضرائب الاتحادية...) (٢٥)، بعد انتهاء الأمد الزمني لهذا القانون أي في ٢٠٢١/١٢/٣١ ولم تقف عن تلك الجباية إلا بعد إصدار مجلس الوزراء قراراً ذي الرقم (٣٠٦) لعام ٢٠٢٢، والذي ألغى بموجبه ضريبة المبيعات على كارتات الموبايل والانترنت، إلا أن هذا القرار لم يسر من ٢٠٢١/١/١ وإنما من تاريخ إقراره، مما يعني أن كل الأموال التي تمت جبايتها من السلطة المالية للمدة من ٢٠٢١/١/١ لغاية تاريخ صدور ذلك القرار تعد مجباة بناءً على قرارات إدارية منعقدة لكونها خالفت أحكام القانون والدستور وان إصدار مجلس الوزراء لهذا القرار لتصحيح مسار السلطة المالية بجباية الضريبة لا يرفع المخالفة عنها، وذلك لاستمرارها بجباية هذه الضريبة من دون أن يكون هناك سند قانوني تستند إليه، فضلاً عن ذلك استمرارها بتحصيلها خلال عام ٢٠٢٢، أي من ٢٠٢١/١٢/٣١ إلى تاريخ بداية تطبيق القرار السالف ذكره في ٢٠٢٢/١٢/١ وهي بذلك تجاوزت الفترة الزمنية التي حددها المشرع، وقامت بجباية ضريبة غير مستحقة قانوناً، وكان للمكلف الحق في المطالبة بإلغائها بأي وقت أمام الجهات القضائية وذلك لمخالفتها لأحكام الدستور والقانون (٢٦)، وقد أصدر رئيس الجهاز التنفيذي لهيئة الاعلام والاتصالات اعاما بإلغاء ضريبة الهاتف النقال تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء المذكور آنفاً (٢٧).

ثالثاً: اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية من خلال التحكم بعنصر الاعفاء من الضريبة: يعد عنصر الاعفاء من الضريبة من أكثر العناصر التي تغلغت إليها السلطة التنفيذية في العديد من القرارات والأعمال التي أصدرتها، والتي عدت بذلك مغتصبة لاقتصاص السلطة التشريعية ومخالفة لمبدأ قانونية الضريبة، وبرر ذلك لأسباب عدة من أبرزها ما يأتي:

السبب الأول: مراحل التطور التي مر بها النظام الضريبي في العراق، والذي انقسم إلى مرحلتين، مرحلة ما قبل ٢٠٠٣ والتي يعد جزءاً منها دستور ١٩٧٠، والذي لم يجعل الاعفاء أحد عناصر قانونية الضريبة، وهذا يعني جواز قيام السلطة التشريعية بتفويض السلطة التنفيذية مسائل تدخل ضمن عنصر الاعفاء وان السلطة التنفيذية مارست اختصاص الاعفاء في هذه المرحلة. أما المرحلة الثانية وهي ما بعد صدور عام ٢٠٠٥ والذي جعل عنصر الاعفاء أحد عناصر قانونية الضريبة، وهذا يعني عدم جواز قيام السلطة التشريعية بتفويض السلطة التنفيذية تنظيم شروط وحالات الاعفاء وتحديد الأشخاص المشمولين به الا أن المنتع لأعمال الإدارة الضريبية في العراق يجدها مازالت متأثرة بأحكام دستور ١٩٧٠ الملغى متجاهله بذلك في كثير من الحالات الحظر الدستوري عليها في ظل دستور ٢٠٠٥ النافذ (٢٨).

السبب الثاني: استمرار العمل بالنصوص القانونية الواردة في القوانين الضريبية المختلفة التي تجيز تفويض السلطة التشريعية اختصاصها بالإعفاء للسلطة التنفيذية كون تلك القوانين صدرت في ظل دساتير كانت تسمح بذلك التفويض، إلا انه بعد صدور دستور ٢٠٠٥ الذي لم يجز تفويض الاختصاص لا في مسائل فرض الضريبة أو الإعفاء منها، لذا أضحت تلك النصوص التي تجيز التفويض والمبينة في القوانين الضريبية تلك معارضة للدستور ولا ينبغي أعمالها. ومن أبرز تلك النصوص ما ورد في الفصل الخامس من قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦ بخصوص الإعفاءات التي يتم منحها بموجب هذا القانون بتحويل مجلس الوزراء تحديد المناطق التنموية والتي نصت على: " تمتع المشروع الحاصل على إجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (١٠) عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري وفق المناطق التنموية التي يحددها مجلس الوزراء.."، وكذلك تفويض الهيئة الوطنية للاستثمار لتمديد مدة الإعفاء وهو ما جاء في نص المادة (١٥) من القانون السالف ذكره: "أن للهيئة الوطنية للاستثمار زيادة عدد سنين الإعفاء من الضرائب والرسوم" (٢٩) وكذلك التفويض الذي ورد في ظل قانون ضريبة العرصات عندما خول المشرع الضريبي مجلس الوزراء اختصاص منح الإعفاء، إذ نصت المادة (٢) منه على: " لمجلس الوزراء استثناء بعض الأفضية والنواحي من أحكام هذا القانون بناءً على اقتراح الوزير" (٣٠)، فضلاً عن ذلك ما ورد في البند (ج) الفقرة (٥) من المادة

(٤) من قانون ضريبة العقار الذي فوض وزير المالية أو من يخوله تمديد مدة الإعفاء إذ نصت على: "لوزير أو من يخوله تمديد المدة المنصوص عليها في (أ) من هذه الفقرة (٦) ستة أشهر أخرى..."^(٣١) وأن كل هذه النصوص تخالف نص المادة (٢٨) من دستور ٢٠٠٥ والذي جعل الإعفاء ضمن اختصاصات السلطة التشريعية التي لا يجوز التفويض فيها، ويجدر الذكر أن أبرز صور اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية من السلطة التنفيذية في مجال الإعفاء من الضريبة هي ما يأتي:

١- الإعفاء الضريبي غير المستند إلى تفويض تشريعي: إن المتتبع لأعمال السلطة التنفيذية يجد فيها العديد من القرارات التي تمثل انتهاكاً للدستور وتغولاً في اختصاص السلطة التشريعية في مجال الإعفاء من الضريبة ومخالفة للقوانين، ومن هذه القرارات ما يأتي:

أ- قرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٣١١) لعام ٢٠١٥ والذي نص على (إطفاء الديون المتحققة بذمة العاملين في القطاعات العام والخاص والمختلط، استناداً إلى أحكام الفقرة (١١) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لعام ٢٠٠٤ والبند أولاً من قرار مجلس الوزراء رقم (٧٢) لعام ٢٠١٤. يبين لنا أن هذا القرار تضمنه إطفاء الديون المترتبة بذمة المكلفين بدفع ضريبة الاستقطاع المباشر، إذ انه قرر استعمال مصطلح الاطفاء، الذي له دلالة الاعفاء من الضريبة، وهذا مجاني لما نص عليه الدستور العراقي النافذ، الذي جعل الإعفاء من اختصاص المشرع وحده، وأن مجلس الوزراء استند في إصداره إلى أحكام الفقرة (١١) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لعام ٢٠٠٤، والتي نصت على (يخضع وزير المالية للقيود التي يضعها مجلس الوزراء ولوزير المالية التنازل عن حق الحكومة الفدرالية في استحصال أو إرجاء موعده أو تقسيطه...) ^(٣٢) وهنا نشير ان هذا التحويل المسند لوزير المالية كما اسلفنا ذكره ينصرف إلى الديون الأخرى غير الضريبية مثل ديون القرض والغرامات المالية أو غير ذلك، ولا ينصرف إلى الضريبة لأن الإعفاء من الضريبة أو التنازل عنها لا يكون إلا بقانون طبقاً للمادة (٢٨/أولاً) من الدستور، ولا يجوز التحويل بهذا الإعفاء دستورياً^(٣٣).

ب- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٦) لعام ٢٠٢٠ والذي نص على (إطفاء الديون المترتبة بذمة شركة الواحة الصينية الخاصة برسوم إعادة إعمار العراق على مواد ومعدات استخدمت لتشغيل حقل الاحدب النفطية وشطبها، والتي تم تغيير صفة الادخال الكمركي لها من مؤقت إلى دائم، البالغة ٤١٦٠٠٣٩٣٩٨٢ دينار، فقط واحد وأربعون مليار وستمئة مليون وثلاثمائة وثلاثة وتسعون ألف وتسعمائة واثنان وثمانون دينار...) وقد صدر هذا القرار بالاستناد إلى أحكام المادة (٤٦/خامساً وتاسعاً) من قانون الإدارة المالية والاتحادية رقم ٦ لعام ٢٠١٩^(٣٤).

ج- أصدر مجلس الوزراء في جلسته الاعتيادية رقم (٢٤) لعام ٢٠٢١ قراراً ينص على (الموافقة على التنازل عن مبلغ ضريبة الدخل عن إصدار سندات جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٦ المترتبة بذمة المصرف التجاري العراقي حضراً للسنوات من ٢٠٠٦ لغاية ٢٠١٧، البالغ قدره (٥٧٠١١٤٢٠٠٠) دينار، فقط خمسة مليارات وسبعمئة وواحد مليون ومئة واثنين وأربعين ألف دينار على وفق أحكام المادة ٤٦ من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩)^(٣٥). نلاحظ على القرارات المذكور أعلاه ان مجلس الوزراء عاده وتغولته في إختصاص السلطة التشريعية في عنصر الإعفاء من الضريبة مستعملاً مرة مصطلح الاطفاء وفي مرة أخرى استعمل صيغة التنازل، وهذا بخلاف ما ينص عليه الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ النافذ، وهو بذلك يشكل اعتداءً على إختصاص السلطة التشريعية فالمشرع وحده هو الذي يملك الحق بتقرير الاعفاء عن طريق سن قانون بهذا الشأن، فقرار مجلس الوزراء الخاص بإعفاء شركة الواحة الصينية من الضريبة وكذلك قرار مجلس الوزراء بالتنازل عن ضريبة الدخل عن اصدار سندات جمهورية العراق صدرا بدون سند من القانون.

د- من التطبيقات العملية الأخرى الصادرة عن السلطة التنفيذية والتي تعد بحق منعدمة لكونها يعترتها عيب عدم الاختصاص الجسيم لمخالفتها لمبدأ قانونية الإعفاء هو قرار مجلس الوزراء بموجب كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء رقم (ق/٢١/١/٢٧٤٩) في عام ٢٠٠٨ الخاص بإيقاف الاستقطاعات الضريبية على المخصصات الاستثنائية والضيافة التي يتقاضاها المدراء العامون وإعفاء موظفي الدولة حصراً في الضرائب المفروضة على المخصصات واشترطت أن يتم إدراج ذلك في مشروع الموازنة العامة التكميلية. من الملاحظ على هذا القرار ان له وجهان للمخالفة، فمن جانب خالف نص المادة (١٤) من الدستور والتي ذهبت إلى التأكيد على أن العراقيين متساوون أمام القانون وأن هذا القرار أحدث تفرقة بين موظفي الدولة والقطاع الخاص هذا من جانب، أما الجانب الآخر فهو مخالفته لنص المادة (٢٨) من الدستور والتي جعلت الإعفاء اختصاصاً محجوزاً للسلطة التشريعية، فبالرغم من أن المشروع الدستوري العراقي أوصد الباب أمام السلطة التنفيذية من التدخل في عنصر الإعفاء إلا ان ذلك لم يمنعها من التدخل فيه^(٣٦).

٢- استمرار السلطة التنفيذية بمنح الاعفاء بعد انتهاء الفترة الزمنية المحددة قانوناً

نلاحظ أن السلطة التنفيذية استمرت في مواضع عدة بمنح الاعفاء بعد انتهاء المدة الزمنية التي حددها المشرع الاعتيادي لها في النصوص القانونية دون سند قانوني أو دستوري يجيز لها ذلك، ويتجلى لنا ذلك واضحاً على سبيل المثال عندما نص قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٦) لعام ٢٠٠٩ في المادة (٣٩) منه على (إعفاء الشركات الوطنية والأجنبية ومن ضمنها المشروع الفردي المتعاقد مع الحكومة العراقية ومؤسساتها على مشاريع المنهاج الاستثماري من جميع الضرائب والرسوم بضمنها رسم الطابع المترتب عليها نتيجة أعمالها المذكورة وفي إطار العقد)، وطالما أن هذا الاعفاء ورد في قانون مؤقت هو قانون الموازنة العامة الاتحادية المشار إليها أعلاه، فإن تطبيقه ينتهي بانتهاء السنة المالية، لكن ما حصل أن السلطة التنفيذية المتمثلة بالسلطة المالية استمرت بتطبيق هذه الاعفاءات للسنوات ٢٠١٠-٢٠١٥ دون سند قانوني أو دستوري يجيز لها ذلك^(٣٧). وبذلك فإن استمرار السلطة التنفيذية بتطبيق الاعفاء المنصوص عليه في المادة أعلاه خارج المحددة قانوناً له فيه مخالفة صريحة لنص القانون وأحكام الدستور، وفيه إغتصاب لإختصاص السلطة التشريعية.

الفرع الثاني أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة بناءً على تفويض مخالف للدستور

عند الخوض في ثنايا نصوص القوانين الضريبية في العراق سواء القوانين الخاصة بتنظيم الضرائب المباشرة ام غير المباشرة نجد فيها الكثير من النصوص التي يفهم منها تفويض السلطة التنفيذية الخوض في غمار عناصر قانونية الضريبة بالرغم من ان دستور العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ حصر هذه المكنة بيد السلطة التشريعية وبناءً عليه فان اي تفويض تقوم به الأخيرة يعد باطلاً وذلك لافتقاره الى السند الدستوري وتكون الاعمال الضريبية التي صدرت استناداً الى هذا التفويض مجانية للدستور وتكون عرضة للطعن بها، ومن هذه القوانين التي انطوت على تفويض مخالف لمبدأ قانونية الضريبة، ومن هذه القوانين التي انطوت على تفويض مخالف للدستور والقرارات الإدارية التي صدرت استناداً عليه هي: **أولاً: قانون حماية المنتجات العراقية: -** نص قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لسنة ٢٠١٠ (المعدل) على (لمجلس الوزراء بناءً على توصية من وزير الصناعة والمعادن اتخاذ ما يراه ضرورياً من التدابير الوقائية لمواجهة الممارسات الضارة نتيجة للتزايد في الواردات غير المبررة على النحو الآتي: أولاً: تحديد الحصص الكمية التي يجوز استيرادها من المنتج المستورد. ثانياً: فرض تعريف كمركية على المنتج المستورد أو زيادة التعريف الكمركية المطبقة عليه أو إلغاء التعريف المطبقة أو تخفيضها على مادة مستوردة تدخل في إنتاج المنتج المماثل. ثالثاً: تحدد أشكال هذه التدابير وحالتها بموجب تعليمات يصدرها الوزير^(٣٨) يتضح لنا من نص المادة أعلاه أن المشرع الضريبي فوض مجلس الوزراء اختصاص فرض السعر الكمركي على المنتجات المستوردة أو التحكم فيه عن طريق تعديل سعر الضريبة الكمركية بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء. ومن البديهي القول أن تفويض مجلس الوزراء اختصاص فرض تعريف كمركية أو زيادتها، أو تخفيضها، أو إلغاؤها يعني تخويله بالنهاية أمر تحديد الأسعار الكمركية على المنتجات المستوردة، أو زيادة السعر الكمركي أو تخفيضه أو إلغاؤه للمادة التي يتم استيرادها والتي تدخل في إنتاج المنتجات المماثلة، وبما أن سعر الضريبة يعد أحد الأركان الرئيسة لعنصر فرض الضريبة كما ذكرنا سابقاً لذا فإن المشرع الضريبي هنا يكون قد فوض اختصاصه بفرض الضريبة بتحديد سعرها للسلطة التنفيذية وهو ما يخالف صراحة نصوص الدستور، وبناءً على هذا التفويض صدرت العديد من القرارات الإدارية، ومن ضمنها:

١- قرار مجلس الوزراء الذي صدر استناداً إلى احكام المادة (١٤) من قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لعام ٢٠١٠ المعدل، والذي نص على: "١- فرض رسم كمركي إضافي بنسبة (٢١٪) من سعر منتج القماصل الجلدية المستوردة... ٢- فرض رسم كمركي إضافي بنسبة (٤٨٪) من قيمة وحدة قياس المستوردات من منتج القابلو الضوئي المستورد...، على أن يجمد الرسم الكمركي آنفاً عند توقف الشركة المنتجة عن إنتاج وتسويق المنتج لمدة تزيد عن أربعة أشهر على الرغم من وجود طلب محلي على المنتج المذكور آنفاً. ٣- فرض رسم كمركي إضافي بنسبة (٥٠٪) من قيمة منتج المجمدات..."^(٣٩).

٢- قرار مجلس الوزراء والذي صدر استناداً إلى أحكام المادة (١٤) من قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لعام ٢٠١٠ المعدل، وبحسب الآتي:

"١- فرض رسم كمركي إضافي بنسبة (٥٪) من قسمة وحدة قياس منتج حديد التسليح قياس (١٠-٣٢ ملم)...، ولمدة ٤ سنوات وبدون تخفيض على جميع استيرادات العراق ومن المناشئ كافة. ٢- قيام وزارة المالية/ الهيئة العامة للكمارك بتطبيق الرسم الكمركي الإضافي المذكور آنفاً وأيضاً قيامها بإشعار وزارة الصناعة والمعادن..."^(٤٠).

٣- قرار مجلس الوزراء والذي صدر استناداً إلى أحكام المادة (١٤/ثانياً) من قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لعام ٢٠١٠ المعدل والذي نص على: "١- فرض رسم كمركي إضافي بنسبة (١٢٥٪) من وحدة قياس منتج (الجبس/ منتج انشائي) المستورد والمشتكى عليه خلال

مدة تطبيق الرسوم الكمركية الإضافية. ٢- قيام وزارة المالية بتطبيق الرسم الكمركي الإضافي للمنتج المذكور^(٤١) يبتين لنا من القرارات المذكورة سلفاً أن مجلس الوزراء ذهب إلى مخالفة مبدأ قانونية الضريبة بفرض رسم كمركي إضافي والذي هو في حقيقته ضرائب (سميت رسوم خطأ) على المنتج المستورد. وإن كان تصرف مجلس الوزراء لا ينصرف بشكل صريح إلى إغتصاب إختصاص المشرع في تحديد سعر الضريبة الكمركية وذلك لكون السلطة التشريعية هي التي فوضته بهذا الإختصاص بخلاف أحكام الدستور. إلا ان هذا التفويض لا يمنع من وصف القرارات التي تصدرها السلطة التنفيذية والمستندة إلى التفويض بعدم الدستورية. وإن تفويض المشرع الاعتيادي هذا الإختصاص لا يزيل عن تلك القرارات عوارها الدستوري.

ثانياً: قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (١٩) لعام ٢٠١٠ _ و الذي نص في المادة (٣) منه على: "يصدر وزير المالية بالتنسيق مع وزير النفط تعليمات لتحديد العقود المشمولة بأحكام هذا القانون ولتسهيل تنفيذ أحكامه"^(٤٢). فالمشرع هنا خول السلطة التنفيذية عن طريق وزير النفط والمالية بتحديد وعاء الضريبة والتي تتمثل بالعقود المشمولة أعلاه، فضلاً عن ذلك فإن هذا التفويض سوف يمكن السلطة التنفيذية من التحكم في تحديد من يخضع للضريبة، ومن لا يخضع لها (تحديد العقود)، بمعنى أنها ستملك مكنة العقود والأشخاص الخاضعين للضريبة^(٤٣). واستناداً إلى هذا التفويض الذي ورد في المادة (٣) من القانون أعلاه صدرت التعليمات رقم (٥) لعام ٢٠١١، وذلك لتسهيل أحكام القانون المذكور آنفاً إذ نصت المادة (١/أولاً) على: "تشمل الضريبة المنصوص عليها في المادة (١) من قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (٩) لعام ٢٠١٠ العقود الآتية:

أ- عقود استكشاف وتطوير وإنتاج الرقع الاستكشافية والحقول النفطية والغازية. ب- المسح الزلزالي. ج- استصلاح الآبار..."^(٤٤).

إذ ان السلطة التنفيذية في هذه التعليمات ذهبت إلى تحديد الأوعية الضريبية التي تخضع لضريبة الدخل الخاصة بشركات النفط الأجنبية وبما ان وعاء الضريبة هو أحد المعالم الأساسية لعنصر فرض الضريبة، يجعل تحديده من السلطة التنفيذية مخالف لأحكام الدستور، كونه تم تعيينه بموجب تعليمات غير دستورية حتى وان كان صدور تلك التعليمات مبني على تفويض، إلا ان هذا التفويض غير دستوري لمخالفته لنص المادة (٢٨) من دستور ٢٠٠٥ النافذ، التي جعلت عنصر فرض الضريبة بمعامله من إختصاص السلطة التشريعية التي لا يجوز التحويل فيها لأي سلطة. أما في مجال سعر الضريبة فلا غرو ان السلطة التشريعية هي التي تملك وحدها تحديد سعر الضريبة كون هذا الأمر يعد من الأركان الأساسية الداخلة ضمن فرض الضريبة وأي عمل يصدر عن السلطة التنفيذية بهذا الخصوص يعد إعتداء على إختصاص السلطة التشريعية الدستوري، وقد أظهر التطبيق العملي قيام السلطة التنفيذية بإصدار قرارات تتناول سعر الضريبة مما يستتبع وصفها بعدم الدستورية، وجل هذه القرارات ظهرت في ميدان الضريبة الكمركية والتي تسمى خطأ من المشرع بالرسوم الكمركية ومن ذلك:

ثالثاً: التفويض بتعديل السعر الكمركي في ظل الضرائب الكمركية: أ _ قرار مجلس الوزراء الذي جاء مضمونه موافقة مجلس الوزراء على تخفيض الرسوم الكمركية المفروضة على السيارات الهجينة بنسبة (١٠٠٪) للسنة الاولى و(٥٠٪) للسنة الثانية لأجل قيام الشركة المختصة بتخفيض أسعار السيارات الهجينة لتحفيز المواطن على شرائها لما له من فوائد كبيرة سواءً كان ذلك من الناحية الاقتصادية أو البيئية^(٤٥)، وقد صدر هذا القرار بالاستناد الى نص المادة الثانية من قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لعام ٢٠١٠، والتي نصت على: "أولاً: لمجلس الوزراء بناءً على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه في جدول تعريف الرسوم والرزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون..."^(٤٦).

ب _ قرار مجلس الوزراء والذي نص على (تعديل الرسم الكمركي المفروض على المركبات الهجينة على وفق الآلية المنصوص عليها في المادة (٢/أولاً) من قانون التعريف الكمركية ٢٢ لسنة ٢٠١٠ المعدل. من خلال تصفير مبلغ الرسم الكمركي عن المركبات المذكورة آنفاً)^(٤٧) يفهم من القرارات أعلاه ان مجلس الوزراء عدل السعر الكمركي المنصوص عليه في قانون التعريف الكمركية ذي العدد (٢٢) لعام ٢٠١٠ إلى (صفر%) ويجدر الذكر في هذا المقام ان قرارات مجلس الوزراء هذه لم تأت بعدها إعتداءً على إختصاص السلطة التشريعية في مجال فرض الضريبة أو تحديد سعرها وإنما جاءت بناءً على تحويل أو تفويض السلطة التشريعية، وذلك استناداً إلى نص المادة (٢/أولاً) من قانون التعريف الكمركية المذكور آنفاً والتي نصت على ان: "لمجلس الوزراء بناءً على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه في جدول التعريف الرسوم الكمركية والرزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون وعليه فان هذا التفويض هو غير دستوري كون لا يجوز فرض الضريبة ولا الاعفاء منها إلا بقانون بحسب المادة (٢٨) من الدستور وان الإختصاصات المفوضة لا تقبل التفويض مما يمكن نعت عمل السلطة التشريعية هنا بعدم الدستورية إلا أن هذا ينفي إلى نعت القرارات التي صدرت عن السلطة التنفيذية بتعديل السعر الضريبي أيضاً بعدم

الدستورية، ولكن ليس لكونها إغتصبت إختصاص السلطة التشريعية كما هو مبين في الموضوع محل البحث وإنما لكونها بنيت على قانون غير دستوري.

الفرع الثالث أسباب أتساع صور إغتصاب إختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية

إن الخوض في غمار التطبيقات العملية لمبدأ قانونية الضريبة تجد أن ميدان خرقه ومخالفته يكاد يتسع بشكل كبير وعلى وجه الخصوص مجال إغتصاب إختصاص السلطة التشريعية من السلطة التنفيذية من خلال إصدارها العديد من القرارات التي فيها افتات على إختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية ولعل أبرز الأسباب التي تقف وراء ذلك ما يأتي:

أولاً: عدم التمييز بين المدلول الاصطلاحي لكل من الضريبة والرسم: إن من أبرز الأسباب التي جعلت السلطة التنفيذية تقدم نفسها في إختصاص السلطة التشريعية هو صعوبة التفرقة ما بين الضريبة والرسم نتيجة خلط المشرع بينها ويعطي أحياناً مصطلح الرسم للدلالة على الضريبة وإن مشكلة الخلط هذه متأتية من المشرع ذاته، إذ ذهب في الكثير من النصوص القانونية إلى استعمال اللفظين على أساس أنهما مفهومان مترادفان يعطيان ذات المدلول لاسيما في الضرائب غير المباشرة، فأطلق تسمية الرسوم الكمركية على العديد من الضرائب الكمركية تجاوزاً، وضرائب التسجيل والتي أسماها المشرع رسوماً^(٤٨) ، وفي الحقيقة أن هذا الأمر غير سليم قانوناً وذلك لأنها تعد ضريبة بكل معنى الكلمة، وأبرز الأمثلة على ضرائب التسجيل هي ضريبة تسجيل العقار والتي لم ينظمها المشرع الضريبي العراقي بتشريع ضريبي خاص بها ولكن جاءت أحكامها ضمن نصوص قوانين متعددة^(٤٩)، وهي قانون التسجيل العقاري ذي الرقم (٤٣) لعام ١٩٧١^(٥٠) وكذلك في قانون الرسوم العادية ذي الرقم (١١٤) لعام ١٩٨١ النافذ^(٥١) ، ولما كانت الرسوم في ظل نصوص الدساتير السابقة، ولاسيما في ظل دستور ١٩٧٠ يجوز تنظيمها بقرارات إدارية استناداً إلى تفويض من المشرع، وذهب البعض من الفقه المالي إلى القول أن التمايز الفني والقانوني ما بين الضرائب والرسوم لا يفهمه الكثير من رجال السلطة التنفيذية المكلفين بتطبيقها مثلما يفهمه الفقه المالي لذلك فإن هذه السلطة تدخلت في تنظيم عدة ضرائب سواء كان فرضاً أم إعفاءً أم تعديلاً أم جباية بحجة أن المشرع أسماها رسماً وليس ضرائب، وإنها تعد مفوضة بهذا التنظيم مستندة في ذلك إلى قوانين أو بموجب قرارات لها قوة القانون سنتها السلطة التشريعية والتي تعد صاحبة الإختصاص الأصلي في تنظيمها من دون أن يكون هناك تحفظ على هكذا تفويض، طالما كانت رسوماً، فضلاً عن ذلك إن المشرع الدستوري العراقي في الدساتير السابقة لم ينص على قانونية الرسم كما هو الحال في الضرائب^(٥٢) ومن أبرز التطبيقات العملية على تفويض السلطة التنفيذية في هذا الشأن بموجب قرارات لها قوة القانون القرار الصادر عن مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٨٤) لعام ١٩٩٥، والذي نص في المادة الأولى منه على تشكيل لجنة تسمى بلجنة الشؤون الاقتصادية والتي تكون تابعة لمجلس الوزراء تخول تعديل الرسوم والتغيير في أحكامها^(٥٣) . وتعد الضرائب الكمركية من أكثر الضرائب التي امتد إليها اصعب السلطة التنفيذية بحجة أنها رسوم هي ضريبة إعمار العراق والتي صدرت وفقاً لأمر سلطة الائتلافي المؤقتة (المنحلة) الرقم (٣٨) لعام ٢٠٠٣ عندما رفع مجلس الوزراء مشروع يتضمن تمديد الفترة الزمنية لنفاذها إلى السلطة التشريعية، والذي جاء بالصيغة الآتية .. تمديد العمل برسم إعادة إعمار العراق (٥٪) وفق الأمر (٣٨) لعام ٢٠٠٣ المعدل...^(٥٤) . وإذا كان مثل هذا الأمر جائزاً في ظل دستور ١٩٧٠ الملغى الذي أجاز تفويض السلطة التنفيذية فرض الرسوم وتعديلها، لكن الأمر مختلف تماماً في ظل دستور ٢٠٠٥ النافذ، فالمشرع الدستوري أوصد الباب أمام السلطة التنفيذية في التدخل في فرض الرسم وتغيير أحكامه عن طريق النص على مبدأ قانونية الضريبة والرسم^(٥٥) ، لكن صرامة النص الدستوري لم يمنع السلطة التنفيذية من التحايل للتدخل في إختصاص السلطة التشريعية بوصفها الضريبة بالرسم.

ثانياً: إستمرار السلطة المالية بالعمل بقواعد السلوك الإداري المقررة في ظل دستور ١٩٧٠ (الملغى) أن المشرع الدستوري في ظل دستور ١٩٧٠ الملغى لم يكن ينص على جميع عناصر قانونية الضريبة ومن أبرزها عنصر الإعفاء من الضريبة، مما يفهم من ذلك إمكانية قيام السلطة التشريعية بتقرير الإعفاء بنفسها أو تفوض ذلك الأمر إلى السلطة التنفيذية لكي تقرر الإعفاء بموجب قرارات إدارية^(٥٦) ، وهذا الأمر كان مستقر العمل به ومن ثم نجد العديد من النصوص القانونية التي وردت في ثنايا القوانين الضريبية هي من أعطت للسلطة التنفيذية هذه المكنة والعلاقة نذكر على سبيل المثال قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لعام ١٩٦٢ الذي أجاز لمجلس الوزراء استثناء بعض الأقضية والنواحي من الخضوع لأحكام هذا القانون بناءً على اقتراح يقدم من وزير المالية^(٥٧) . وكذلك قانون ضريبة الدخل الذي جاءت أحد نصوصه لتخول وزير المالية إختصاص منح الاعفاء ومثال ذلك نص المادة (٧/الفقرة ١٦) منه والتي نصت على ان: "تعفى من الضريبة المدخولات الآتية ١٦/ دخل مؤسسات الطيران، كلاً أو بعضاً، بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل..."^(٥٨). إلا ان النقطة الفارقة في هذا الأمر هو ان دستور ٢٠٠٥ جعل الإعفاء من الضريبة ضمن الإختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية بنصه صراحة على أن يكون الإعفاء من الضريبة

بقانون، ومن ثم أوصد الباب أمام قيامها بأي تفويض لأختصاصها للسلطة التنفيذية وإن كادت إلى ذلك فإنها تكون قد خالفت الدستور وعلى الرغم من ذلك فإن المشرع الاعتيادي لم يقدّم بتعديل النصوص الواردة في القوانين الضريبية المذكورة انفاً وغيرها من القوانين كما لا يلغي صيغة التفويض تلك في مجال الإعفاء، فضلاً عن ذلك ان مفهوم قانونية الضريبة بالحدود والقيود التي تم توضيحها سابقاً لم تزل غير مفهوم الإعفاء للسلطة التشريعية لأنه في العديد من القوانين التي صدرت بعد عام ٢٠٠٥ فوضت فيها السلطة التشريعية السلطة التنفيذية اختصاصها بالإعفاء من الضريبة ومن ذلك ما ورد في قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦ قبل تعديله، وهو ما نصت عليه المادة (٤/الفقرة ٥/ البند ج) على تفويض وزير المالية أو من يخوله تمديد مدة الإعفاء^(٥٩)، وكذلك ما نصت عليه المادة (١٥/أولاً) من قانون الاستثمار المعدل، من تحويل مجلس الوزراء تحديد المناطق الترموية المشمولة بالإعفاء^(٦٠)، وكذلك منح اللجنة الاقتصادية في مجلس الوزراء اختصاص تحديد الجهة المشمولة بالإعفاء الضريبي ويتجلى ذلك في قرار مجلس الوزراء الصادر بجلسته الاعتيادية السابقة والمنعقدة بتاريخ (٢٣/٣/٢٠٠٦) الصادر بالاستناد إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) الرقم (٤٩) في ١٩/٢/٢٠٠٤^(٦١)، وكذلك القرار الصادر عن مجلس الوزراء رقم (١٦٧) لعام (٢٠١٠)، والذي تم بموجبه منح الإعفاء لمجموعة من الشركات التي تنفذ مشاريع التنمية من كل من ضريبة الدخل وإعمار العراق مستنداً في ذلك إلى القرار التشريعي الصادر عن مجلس قيادة الثورة المنحل لعام ١٩٨٧^(٦٢). وخلاصة كل ذلك ان العرف الذي استقرت عليه مؤسسات الدولة بخلاف أحكام الدستور النافذ لعام ٢٠٠٥ هو استمرار السلطة التشريعية تفويض اختصاصها بالإعفاء الضريبي للسلطة التنفيذية وكما ان السلطة التنفيذية يمكنها أن تتناول موضوع الإعفاء حتى بدون تفويض تشريعي، بعدد من المسائل المستقرة عليها عملاً وهو أمر وسع من جادة مخالفة الدستور.

ثالثاً: تنامي دور السلطة التقديرية للإدارة بما يخالف مبدأ قانونية الضريبة: يراد بالسلطة التقديرية هي تمتع الإدارة الضريبية بقدر من حرية الاختيار في إصدار أعمالها وقراراتها^(٦٣) سواءً حررتها في تحديد وقت القيام بالتصرف أم حررتها في اختيار محل التصرف أو الإجراء، أو شكله، وتلتزم الإدارة الضريبية أن تتخذ الحيطة والحذر في كل تصرف يصدر عنها، وان يكون غايتها من ورائه هو تحقيق المصلحة العامة وإلا شاب عملها عيب الانحراف في استعمال السلطة، لكن تنامي نطاق السلطة التقديرية للإدارة الضريبية واتساعه لا يعني خروجها على مبدأ المشروعية الضريبية المتنفذة بعناصر قانونية الضريبة من فرض وتعديل وجباية وإعفاء ضريبي، ونصوص القانون الضريبي، فلا يجوز للإدارة الضريبية الخروج عنها، لاسيما وان أعمالها تخضع لرقابة القضاء الإداري الذي يعد مبدأ المشروعية أساساً لقيام هذه الرقابة، فكل عمل يصدر عنها متضمناً خروجاً عن حدود السلطة التقديرية مخالفاً لمبدأ المشروعية يكون سبباً لإلغائه^(٦٤). وقد تضمنت أغلب التشريعات الضريبية منح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية واسعة لكي تتمكن من القيام بمهامها في تحصيل الضرائب بصورة مستمرة وبدون عوائق تحول دون تحصيلها، إلا أنه ينبغي أن لا تفسد هذه السلطة مبدأ قانونية الضريبة الذي جعله المشرع الدستوري من المبادئ الدستورية الملزمة لكل من السلطتين التشريعية والتنفيذية مثل ان تقرر إعفاء نشاط لم ينص المشرع الضريبي على إعفائه. ومن التطبيقات العملية التي تظهر خروج السلطة التنفيذية عن السلطة التقديرية الممنوحة لها بموجب قرار تشريعي هي تعليمات التحاسب الضريبي التي أصدرها وزير المالية عن معاملات نقل ملكية العقار^(٦٥) والتي صدرت استناداً إلى أحكام البند (ثامناً) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠) لعام ٢٠٠٢ الملغى والتي نصت على (لوزير المالية إصدار تعليمات بتسهيل تنفيذ أحكام هذا القرار) لكن وزير المالية في هذه التعليمات خرج عن السلطة التقديرية الممنوحة له بموجب القرار التشريعي وتجاوز حدودها، ويظهر ذلك في المادة (٨) والتي نصت على ان: "لا تشمل معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار بالتزيلات والسماحات المنصوص عليها في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل ولا يؤخذ بتقديرات دخل البائع عن مصادر الدخل الأخرى لأغراض التصاعد في احتساب مبلغ الضريبة"^(٦٦) يتجلى لنا من نص هذه المادة أن وزير المالية ذهب إلى عدم تطبيق السماحات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، بالرغم من أن نص المادة السابقة من قرار مجلس قيادة الثورة الملغى نصت على تطبيق قانون ضريبة الدخل فيما لم يرد نص في هذا القرار، كما أعطت الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ سلطة تقديرية للسلطة المالية في تقدير الدخل والذي تفصل فيه السنة المالية عن التقديرية على أن يكون قبل بداية السنة التقديرية وبصورة احتياطية، وكذلك تسديد الضريبة بصورة أمانات تحسم في سنتها التقديرية، وبذلك يكون المشرع الضريبي قد أعطى السلطة المالية سلطة تقديرية لإجراء التقدير على أن يكون تقدير احتياطي بمعنى أن يكون ابتدائي وليس نهائي^(٦٧). لكن اللجنة الفنية التابعة للهيئة العامة للضرائب أصدرت قرار تنص فيه على إجراء التقدير على أرباح الاستيراد والتصدير وذلك عند ورود التصريحة الكمركية للسلطة المالية، إذ ان هذه التصريحة ترد عادة في السنة المالية. على أن يتم استيفاء مبلغ الضريبة على شكل أمانات من دون احتساب أي تصاعد ومن دون أن يمنح أي سماح قانوني

بحجة أن التقدير الاحتياطي يتم حسمه لاحقاً^(٦٨) وهذا يعني أن السلطة المالية تعسفت في استعمال سلطتها التقديرية وتجاوزت الحدود التي رسمها المشرع لها المتمثلة بتقدير الضريبة احتياطياً، وجانبت عنصر قانونية الاعفاء باستبعادها إعطاء السماحات القانونية في هذا التقدير على ان منح الإعفاء أو إلغائه لا يكون إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية، وهي بذلك تكون قد أخلت بالمبدأ المنصوص عليه دستورياً وهو مبدأ قانونية الضريبة. ومن كل ما سبق يتضح أن الإدارة الضريبية تتخذ من سلطتها التقديرية ستاراً تستتر به بصورة متعمدة لكي تبرر التصرفات المخالفة الصادرة عنها والمتجاوزة حدود السلطة الممنوحة لها والتي قد تسبب ضرراً يلحق بالمكلفين وهو أمر يشكل خطورة كبيرة في المجال الضريبي^(٦٩).

المطلب الثاني مخالفة السلطة التنفيذية لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي

بالرغم من ان المشرع الدستوري نص في المادة (١٩/تاسعاً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ على مبدأ عدم رجعية الضريبة حفاظاً على حقوق المكلفين والخزينة العامة في ذات الوقت فضلاً عن استقرار المراكز القانونية المتحققة بسبب تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأمن القانوني المنشود إلا ان السلطة التنفيذية في العراق قد عمدت من خلال اجهزتها المالية والضريبية الى اصدار العديد من الاعمال والقرارات التي تخالف ذلك المبدأ من خلال تطبيقها للقوانين الضريبية بأثر رجعي وهذا يتعارض مع فلسفة المشرع الدستوري وغاياته في هذا المجال وهو ما سوف نسلط الضوء في الفروع الآتية

الفرع الأول إصدار السلطة المالية قرارات إدارية بتحصيل الضريبة بأثر رجعي إنبرت من السلطة التنفيذية من خلال الأجهزة المالية والضريبية المختصة العديد من الاعمال القانونية أبان تطبيقها لأحكام قانون ضريبة الدخل فيها مجانية لمبدأ عدم الرجعية مما يوصم تلك الأعمال بعدم المشروعية ومن تلك الأعمال هي ركونها إلى إلزام منتسبي الكليات الأهلية بدفع ضريبة الدخل على الأجرور التي يتقاضونها من الكليات بأثر رجعي ويتجلى ذلك بشكل واضح في حيثيات حكم المحكمة الاتحادية العليا في عام ٢٠١٩، التي تتلخص وقائعها بقيام وزير المالية بإصدار قرار إداري^(٧٠) يتضمن الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة لإحدى الكليات الأهلية (كلية الرافدين الجامعة) بذريعة عدم قيامها بتسديد الضرائب المستحقة على منتسبيها من عام ٢٠٠٤، استناداً إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٤٩) لعام ٢٠٠٤، الذي فرض ضريبة الدخل على منتسبي القطاع الخاص للعام مما يعني تطبيق ذلك التشريع بأثر رجعي، وعندما طعنت الكلية المذكورة أمام المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية هذا القرار كونه تضمن فرض ضريبة بأثر رجعي على منتسبيها من تدريسيين وعاملين على الرغم من أنهم كانوا متمتعين بالإعفاء من ضريبة الدخل بموجب المادة (٢٩) من قانون الجامعات والكليات الأهلية رقم (١٣) لعام ١٩٩٦ الملغى وان هذا الإعفاء لم يبلغ إلا ضمناً بموجب قانون التعليم الأهلي رقم (٢٥) لعام ٢٠١٦ النافذ عندما لم ينص على ذلك الإعفاء صراحة^(٧١) وعلى الرغم من هذا الطعن إلا ان المحكمة الاتحادية العليا لم تنتظر في موضوع الدعوى بذريعة انها خارج اختصاصها كون أن القرار هو حجزاً إدارياً وان المشرع رسم طريقاً للطعن به امام اللجان. وهنا لدينا وقفة على حكم المحكمة الاتحادية العليا، نبينها بالآتي:

١- نرى أن المحكمة الاتحادية العليا أخطأت برد الدعوى بقولها انها خارج اختصاصها كون أن المشرع رسم طريقاً للطعن بها أمام اللجان في حين ان الطعن بعدم دستورية قرار تحصيل الضريبة أو فرضها بأثر رجعي، في حين أننا نعتقد بدخول هذا الطعن ضمن اختصاصها بعدها معنية بالأصل النظر بدستورية القوانين والأعمال الإدارية، هذا من جانب، ومن جانب آخر ان المشرع وان رسم طريقاً للطعن بتقدير الضريبة أمام اللجان الاستئنافية، إلا ان قرار وزير المالية هو قرار إداري يتضمن الحجز على إيرادات الكلية وهو واجب الطعن به أمام القضاء الإداري إن كان هذا القرار مخالفاً لأحكام القانون أما إذا كان مخالف للدستور فالطعن يكون أمام المحكمة الاتحادية العليا، ولا تختص بالأصل اللجان الاستئنافية بهذا أعمال كونها مختصة بالمسائل الموضوعية لفرض الضريبة وجبايتها.

٢- إن إجراء وزير المالية الموضح يعد في سطور قرار الحجز وجنابات لائحته الدفاعية المعروضة أمام المحكمة الاتحادية العليا تقيد بأن المقصود هو إلغاء تطبيق الإعفاء الضريبي الذي كان يتمتع به منتسبي الكليات الأهلية بموجب قانون الكليات الأهلية لعام ١٩٩٦ بمجرد صدور أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤، وليس بصور قانون التعليم الأهلي النافذ لعام ٢٠١٦، هو إجراء يتعلق بمسألة دستورية كون ان فرض الضريبة ازاء انهاء الإعفاء لا يكون إلا بقانون، وان أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المذكور أعلاه لم ينص على إلغاء الإعفاء ذلك صراحة بل نصه على إخضاع منتسبي القطاع العام والخاص للضريبة وإذ ان الهدف من ذلك هو خضوع منتسبي دوائر الدولة للضرائب بالنسبة للذين لم يكونوا خاضعين لها قبل صدور هذا الأمر، أما القطاع الخاص فهم في الاصل كانوا خاضعين لتلك الضريبة إلا ما استثني بنص خاص وهو ما متحقق في قانون الكليات الأهلية لعام ١٩٩٦ الملغى مما يعني ان هذه المسألة الدستورية مرتبطة بمدى أعمال الإعفاء الضريبي من عدمه وهو من ضمن اختصاصات المحكمة الاتحادية العليا.

٣- ونرى من كل ذلك ان وزارة المالية طبقت الضريبة بأثر رجعي من سنة ٢٠٠٤ من خلال عدم اعمال أحكام الإعفاء المنصوص عليها صراحة في قانون الكليات الأهلية رقم (١٣) لعام ١٩٩٩ الملغى ، في حين ان هذا الإلغاء ورد ضمناً في قانون التعليم الأهلي رقم (٢٥) لعام ٢٠١٦ وإذ ان هذا القانون نفذ بتاريخ ٢٠١٦/٩/١٩، لذا فإن أحكامه تنطبق من تاريخ سريانه ولا يجوز للسلطة المالية أن تطالب العاملين في الكليات الأهلية بدفع الضريبة على الدخول المتحققة لمنتسبيها قبل سريان هذا القانون ومن ثم يعد قرارها هذا مخالف لمبدأ عدم الرجعية.

الفرع الثاني قيام السلطة التنفيذية بالتنازل عن مبلغ ضريبة الدخل بأثر رجعي أصدر مجلس الوزراء في جلسته (٢٤) المنعقدة بتاريخ ٢٠٢١/٦/٢٤ قراراً يتضمن التنازل عن مبدأ ضريبة الدخل عن إصدار سندات جمهورية العراق لعام ٢٠٠٦ المترتبة بذمة المصرف التجاري العراقي وللفترة من عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠١٧ ، كان مستنداً في ذلك التنازل إلى نص المادة (٤٦) من قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (٦) لعام ٢٠١٩^(٧٢). ولنا في هذا القرار أكثر من ملاحظة تدخل بالمسألة مدار البحث بالاستناد إلى ما يأتي:

١- نعتقد ان هذا القرار خالف الدستور من جانبين إذ أنه من جانب خالف مبدأ قانونية الضريبة المنصوص عليها في المادة (٢٨) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ بإلغاء الضريبة المفروضة على المكلف بموجب قرار اداري في حين أن الالغاء لا يكون إلا بقانون ، ومن جانب آخر مخالفته لنص المادة (١٩) من الدستور العراقي سابق الذكر، والتي أكدت على سريات الضريبة بأثر فوري ومباشر وان قرار مجلس الوزراء انطوى على مخالفته لهذا المبدأ بالتنازل عن مبلغ ضريبة الدخل للسنوات من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٧، بالاستناد الى قانون المالية المذكور اعلاه والذي سبق ان اشرنا ان مفهوم التنازل ذلك ينصرف الى ديون الدولة غير المتعلقة بالضريبة او الرسم كونها لا يجوز الاعفاء منهما الا بقانون وان التنازل هنا يأتي بمعنى الاعفاء .

٢- حتى وإن افترضنا جدلاً إن قانون الإدارة المالية الاتحادية أجاز للسلطة التنفيذية التنازل عن مبلغ ضريبة الدخل فإن هذا القانون تم نشره في الجريدة الرسمية في تاريخ ٢٠١٩/٨/٥ أي انه يطبق على الوقائع التي تلي هذا التاريخ إلا أن مجلس الوزراء سحب آثار هذا القانون على الوقائع والتصرفات التي سبقت صدور هذا القانون وهي التنازل عن مبلغ ضريبة الدخل من عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠١٧، مما ينسف مشروعية هذا القرار.

الفرع الثالث تطبيق السلطة المالية الضوابط السنوية بأثر رجعي

يراد بالضوابط السنوية على انها جداول تصدر سنوياً من السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية تتضمن تقدير الوعاء الضريبي للمكلف بشكل تقريبي، وهي بذلك تعد طريقة من طرق التقدير غير المباشرة التي اعتمدها السلطة المالية في تحديد الاوعية الضريبية^(٧٣)، وهي من الناحية القانونية بمثابة منشورات داخلية ملزمة لموظف الادارة الضريبية وقد انطوت في العديد من احكامها على مخالفة مبدأ عدم الرجعية ومن ذلك ما ورد في الضوابط السنوية التقديرية لعام ٢٠٢٢، إذ جاء في الفقرة الثانية منها: "فيما يخص تصدير النفط فتسري ضوابط التصدير الواردة في هذه المؤشرات على كافة السنوات السابقة التي لم يجر التحاسب الضريبي بشأنها"^(٧٤)، وتكمن وجه المخالفة هنا بأن هذه الضوابط سرت بأثر رجعي على جميع السنوات التي لم يجر التحاسب الضريبي بشأنها فيما يخص تصدير النفط، وبذلك فإن السلطة المالية في هذه الضوابط طبقت الرجعية المحظورة دستورياً عليها فمن الملاحظ على النص أعلاه أن له أكثر من وجه للمخالفة، فالوجه الأول هو سريان هذه الضوابط بأثر رجعي على كل مكلف تأخر، أو امتنع، أو تقاعس عن التحاسب الضريبي للأعوام السابقة سيؤدي إلى الاخلال بمبدأ المساواة بين المكلفين لاسيما وان مبدأ عدم الرجعية يعد الضمانة التي تحتل المرتبة الأولى في تحقيق المساواة ما بين المكلفين المتساويين بالمراكز القانونية فإذا قامت الإدارة الضريبية بتطبيق هذه الضوابط بأثر رجعي تكون في هذه الحالة قد أعطت المتقاعسين ميزة تتمثل في التخفيض بنسبة الأرباح التي يتم فرض الضريبة عليها، فضلاً عن تقاعس المكلف عن دفع الضريبة، أما النسب الأصلية فإنها تسري فقط على المكلف الذي التزم في الدفع سنوياً، وهذا يشكل خرق لمبدأ المساواة والذي سعى مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية لأجل تحقيقه، أما الوجه الثاني فإنه يتمثل بالأضرار التي ستلحق في الخزينة العامة للدولة وذلك عند تخفيض الأرباح^(٧٥) وبالرغم من أن هذه الضوابط دليل عمل استرشادي للمخمن الضريبي، ولا ترقى إلى مرتبة القرارات الإدارية الملزمة للموظف وهذا ما أكدته السلطة المالية في ملاحظاتها الخاصة بهذه الضوابط، والتي جاء فيها إن: "هذه الضوابط دليل عمل استرشادي لمن يقوم بعملية الاحتساب الضريبي وكذلك المكلفين بدفع الضريبة"، إلا انها أصبحت بمرور الزمن والتطبيق العملي لها دليل عمل ملزم للمخمن الضريبي لا يقوى على الاستغناء عنه أو مخالفته، ففي كثير من الحالات لا يستطيع المخمن الاجتهاد في تحديد الأوعية الضريبية خلافاً لما جاء في الضوابط التقديرية، لا بل وصل الأمر إلى أن ينظر المخمن إلى الضوابط التقديرية على انها في مرتبة أعلى من القوانين الضريبية، وعلى الرغم من أن هذه الضوابط التقديرية لها جوانب سلبية منها أنها في كثير من الأحيان لا تعكس حقيقة نشاط المكلف لأنها لا تستند على مؤشرات موضوعية واقعية وهو ما يظهر جلياً من خلال الدراسات التي أجراها بعض الباحثين

على إيرادات شركة معينة إذ تبين أن فائض الحسابات التي تم تقديرها للشركة بنسبة (٢٥٪) أكبر من الفائض الذي تم تقديره بموجب الضوابط والذي قدرته بـ (٢٠٪) (٧٦) .

الذاتة

توصلنا من خلال بحثنا الموسوم بـ (أوجه مخالفة السلطة التنفيذية لإختصاصها الدستوري في المجال الضريبي في العراق) الى بعض الاستنتاجات والمقترحات والمتمثلة بما يأتي :-

اولاً الاستنتاجات

١_ توصلنا من خلال بحثنا الى ان صور مخالفات السلطة التنفيذية لمبدأ قانونية الضريبة في العراق تقسم الى قسمين، القسم الاول يتمثل بصور جاءت نتيجة اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية ، والقسم الثاني يتجسد في صور خروج السلطة التنفيذية عن مبدأ قانونية الضريبة بناء على تفويض مخالف للدستور مما يعني ان السلطة التشريعية في هذه الصورة كان لها اليد الطولى في تلك المخالفات.

٢_ توصلنا من خلال التطبيقات العملية التي وجدناها بأن عنصر الاعفاء هو من اكثر العناصر الذي انتهكته السلطة التنفيذية بأصدار قرارات إدارية غير مشروعة تضمنت إما إلغاء الاعفاء المقرر قانوناً او منح الاعفاء من دون سند قانوني يجيز لها ذلك او الاستمرار بمنح الاعفاء بعد انتهاء المدة القانونية المحددة لذلك.

٣_ عند مقارنة صور المخالفات الدستورية للسلطة التنفيذية لكل من مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ عدم الرجعية نجد اتساع تطبيقات خروج السلطة التنفيذية على مبدأ قانونية الضريبة اكثر من خروجها عن مبدأ عدم رجعية تطبيق القوانين الضريبية.

٤_ من ابرز الاسباب التي أدت الى اتساع صور اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية هي المشكلة الاصطلاحية ما بين الضريبة والرسم واستمرار العمل بقواعد السلوك الإداري فضلاً عن ذلك تنامي دور السلطة التقديرية للإدارة في المجال الضريبي.

٥_ إن السلطة التنفيذية اغتصبت اختصاص السلطة التشريعية في مجال عنصر فرض الضريبة من خلال قيامها بتحديد المعالم الاساسية لهذا العنصر فضلاً عن اغتصابها اختصاص السلطة التشريعية في مجال عنصر جباية الضريبة من خلال الاستمرار بتحصيل الضريبة خارج الأمد الزمني المحدد لها.

ثانياً الاقتراحات

١_ نقترح على السلطة التنفيذية بعدم اصدار اي قرار يتضمن فرض ضريبة او تعديلها أو جبايتها أو الاعفاء منها أو تتضمن تطبيق قانون ضريبي بأثر رجعي.

٢_ نقترح على السلطة التنفيذية في العراق إلغاء جميع القرارات الإدارية الضريبية المخالفة لمبدأ قانونية الضريبة سواء قراراتها في تنظيم عنصر الفرض أم الجباية أم الاعفاء منها فضلاً عن ذلك إلغاء جميع قراراتها التي تمس مبدأ عدم الرجعية لما فيها من اثار خطيرة وانتهاك للنصوص الدستورية .

٣_ نقترح على المشرع الضريبي العراقي عدم اضافة اي نص ضريبي يتضمن تفويض غير دستوري للسلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية .

٤_ نقترح على المشرع الضريبي العراقي الغاء أو تعديل جميع نصوص القوانين الضريبية التي تضمنت تفويض غير دستوري لاختصاصه لما يتمخض عنها من اخلال بأحكام الدستور سواء في مجال فرض الضريبة أم جبايتها أم الاعفاء منها، ومن تلك النصوص نص المادة (١٤/ثانياً) من قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لسنة ٢٠١٠ والتي اجازت للسلطة التنفيذية التحكم بسعر الضريبة سواء بالزيادة او النقصان علما ان هذا الامر جعله المشرع الدستوري العراقي من اختصاص المشرع الضريبي وحده، وكذلك نص المادة (٢) من قانون التعريف الكمبركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ والذي صدرت استناداً له العديد من القرارات التي تضمنت تعديل السعر الكمبركي .

٥_ نقترح على الهيئة العامة للضرائب في العراق اعداد دراسة علمية تتناول جميع القرارات الإدارية الضريبية المخالفة لأحكام الدستور والقانون حتى يتم وضع الحلول اللازمة لها وذلك عن طريق معرفة الاسباب التي أدت الى ارتكاب تلك المخالفات.

الهوامش :

١_ د. رائد ناجي أحمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية وأحوال الخروج عنه في التطبيقات العملية، مصدر سابق، ص ١٤٩.

- ٢_ عباس مفرج الفحل: الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة) ط١، مكتبة زين الحقوقية والادبية، ٢٠١٦، ص٨٩-٩٠.
- ٣_ طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل، بلا سنة نشر، ص١٤٤.
- ٤_ الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة في العراق لعام ٢٠١٥، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٣٥٢ بتاريخ ٢٠١٥/٢/١٦.
- ٥_ نصت الفقرة "ثامناً" من المادة (١) من تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لعام ٢٠١٥ والتي صدرت استناداً إلى احكام الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٥ على (يقصد بالتعبير التالية لأغراض هذه التعليمات المعاني المبينة آراؤها: ثامناً: شراء السيارات: استيراد السيارات بأنواعها كافة) نشرت التعليمات المذكورة أعلاه في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٣٦٣، في ٢٠١٥/٥/٤.
- ٦_ د. أثير طه محمد: مدى دستورية تشريعات الضرائب غير المباشرة في العراق، بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية، العدد ٢٠٠٤-٢٠٠٥/٢/٣٦، ص٦٤-٦٥.
- ٧_ قيصر يحيى جعفر الربيعي: السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة بغداد، ١٤٢٥هـ-٢٠٠٤م، ص٦٤-٦٥.
- ٨_ قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة ل٧٥ في ٢٠٠٠/٦/١٨، ذكره دكتور رائد ناجي أحمد، مصدر سابق، ص١٥٠.
- ٩_ قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة رقم ٧٥ ل٣ في ١٩٩٩/١٠/٦، أشار إليه قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق، ص٢٣١.
- ١٠_ قرار الهيئة التمييزية المرقم ٦٥ في ١٩٩٧/٥/٢٥، منشور في الكتاب السنوي لعام ١٩٩٧ الصادر في القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب، ص٤٥ أشار إليه قيصر يحيى جعفر الربيعي، مصدر سابق، ص٦٥-٦٦.
- ١١_ منتهى جواد الكاظم: التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد التاسع عشر، ٢٠١٩، ص١٢٨.
- ١٢_ د. رائد ناجي أحمد، سعد عطية : عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك ، العدد ٢٠، لسنة ٢٠١٧، ص٣١٣.
- ١٣_ قرار مجلس الوزراء رقم (٩) لعام ٢٠٠٩ في جلسته الاعتيادية رقم (٤٢) المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٩/١١/١٧.
- ١٤_ د. رائد ناجي أحمد: اطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطين التشريعيه والتفذييه و احوال الخروج عنه في التطبيقات العملية، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٩، ص١٥١.
- ينظر: تفصيل ذلك الفقرة ثامناً من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢.
- ١٥_ حسين خلاف: الاحكام العامة في قانون الضريبة دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٠٠.
- ١٦_ قيصر يحيى، السيد عبد اللطيف نايف: الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، بحث منشور على الموقع الالكتروني: <https://www.ijq.net> 10/1/2023. 4.50 pm
- ١٧_ قرار اللجنة الفنية رقم ٣٨ في ١٩٩٧/٥/٢٦، الهيئة العامة للضرائب، ٤٣ س٦٠٩٩ في ١٧/٩/١٩٩٧، القسم الثاني التعليمات والقرارات والتعديلات الخاصة بضريبة الدخل، أشارت اليه سهاد عبد الجمال عبد الكريم: التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي "دراسة مقارنة" رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ١٤٢٦هـ-٢٠٠٦م، ص٩١.
- ١٨_ قرار الهيئة التمييزية المرقم ٢٥ في ١٩٩٨/٥/١٤، غير منشور، نقلاً عن سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص٩١.
- ١٩_ عباس مفرج الفحل: مصدر سابق، ص١٠٦-١٠٧.
- ٢٠_ قرار مجلس الوزراء رقم ١٦ لعام ٢٠١٢ في الجلسة الثانية بتاريخ ٢٠١٢/١/١٠ والذي تم نشره على موقع مجلس الوزراء بتاريخ ٢٠١٢/١/١١. ح٩ تاريخ وقت الزيارة ٢٠٢٣/١/١٥. ٥.٣٠ pm
- ٢١_ الفقرة (١١) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٤) لعام ٢٠٠٤ الصادر باستناد إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم ٩٥ لعام ٢٠٠٤.

- ٢٢ _ د. رائد ناجي احمد: مصدر سابق، ص ١٦٥.
- ٢٣ _ المادة ٢٠ من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠٠٨ على (اولاً: _ تضاعف مبالغ السماحات للموظف ضمن البند (١) من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢..... ثانياً: تضاعف المبالغ الخاصة بمقياس الضريبة الواردة في المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بموجب أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤)
- ٢٤ _ نصت المادة (٢٤) الفقرة (أ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (١) لعام ٢٠١٦ على استمرار فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠٪) من قيمة الكارت وفرض ضريبة المطار بمبلغ مقطوع مقداره ٢٥٠٠٠ (خمسة وعشرون ألف دينار) للذكورة الواحدة في جميع المطارات العراقية (السفر الخارجي) وتفيد إيراداً للخزينة العامة على أن يتم العمل في ضوء التعليمات النافذة) نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٣٩٤ في ٢٠١٦/١/١٨.
- ٢٥ _ وذات النص تكرر في المادة (٢٣/أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (١) لعام ٢٠١٧، نشرت في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٤٣٠ في ٢٠١٧/١/٩. وكذلك تم النص على هذه الضريبة في المادة (١٧/أولاً) من الموازنة العامة الاتحادية رقم (٩) لعام ٢٠١٨، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٤٨٥ في ٢٠١٨/٤/٢. وكذلك نصت عليها المادة (١٨/أولاً) من قانون موازنة العراق الاتحادية رقم (١) لعام ٢٠١٩، نشرت في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٥٢٩، في ٢٠١٩/٢/١١. المادة (١٨/أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢٣) لعام ٢٠٢١، نشر في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٦٢٥ في ٢٠٢١/٤/١٢، علماً ان العراق كان خالياً من إقرار قانون موازنة عامة اتحادية طيلة عام ٢٠٢٠. نصت الفقرة (ي) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠٢١، والتي صدرت استناداً لأحكام المادة (٥٢) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم ٢٣ لعام ٢٠٢١ على (يدفع مبلغ الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٨/أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢٣) لسنة ٢٠٢١ من المكلف شهرياً مصحوباً بتقرير مصدق من المحاسب المختص يوضح نشاطه وفق النموذج الذي تعده الهيئة العامة للضرائب لهذا الغرض على ان لا يتجاوز توريد دفع مبلغ الضريبة إلى الهيئة العامة للضرائب النصف الأول من الشهر الذي يلي انتهاء مدة الشهر =السابق موقعاً منه أو من يمثله قانوناً اعتباراً من ٢٠٢١/١/١ مع تطبيق تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ في كل ما لم يرد في نص علماً أن المكلف المخالف لأحكام هذه الفقرة يكون عرضة للمسائلة القانونية وفق المواد الواردة بالفصل الثامن والعشرون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢ المعدل على ان يكون التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب الاتحادية...).
- ٢٦ _ قرار مجلس الوزراء رقم ٣٠٦ لعام ٢٠٢٢ في جلسته الاعتيادية الخامسة المنعقدة في ٢٠٢١/١١/٢٢ (الموافقة على إيقاف استقطاع المبالغ المستوفاة عن كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت البالغة (٢٠٪) وبقيمة الكارت، بدءاً من ٢٠٢٢/١٢/١) وتضمن القرار تولي هيئة الإعلام والاتصالات تنفيذه، وأخذ ما يقتضي باسترجاع المبالغ المستوفاة قبل التاريخ المذكور وإرسالها إلى الخزينة العامة بالسرعة الممكنة.
- ٢٧ _ قرار رئيس الجهاز التنفيذي لهيئة الاعلام والاتصالات ذي العدد ١٧٥٢٦/٢/ت/٦ في ٢٠٢٢/١/٢٧.
- ٢٨ _ ريبين سلام محمد سعيد: الاعفاءات في النظام الضريبي العراقي مع إشارة خاصة إلى إقليم كردستان العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة السليمانية، ١٤٢٩هـ-٢٠٠٨م، ص ٣١ وما بعدها.
- ٢٩ _ بان صلاح الصالحي: الاستثمار والاعفاءات الضريبية، كلية القانون، جامعة بغداد ص ١-٢-٣-٤-١٥، المادة (١٥) الفقرة ثانياً من قانون الاستثمار رقم ١٣ لعام ٢٠٠٦.
- ٣٠ _ المادة (٢) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٤٦ لعام ١٩٦٢.
- ٣١ _ المادة ٤/ف/٥/بند ج من قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لعام ١٩٥٩.
- ٣٢ _ قرار مجلس الوزراء رقم (٣١١) لعام ٢٠١٥ في جلسة مجلس الوزراء المنعقدة بتاريخ ٢٠/٨/٢٠١٥، المادة ٤٦ من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لعام ٢٠٠٤.
- ٣٣ _ رائد ناجي أحمد: مصدر سابق، ص ١٢٥.

- ٣٤ _ قرار مجلس الوزراء رقم ٥٦ لعام ٢٠٢٠ في جلسته الاعتيادية السابعة المنعقدة بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٨ والذي صدر استناداً إلى نص الفقرة الخامسة والتاسعة من المادة ٤٦ من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لعام ٢٠١٩ والتي نصت على (خامساً: لمجلس الوزراء صلاحية شطب الديون والموجودات التي تزيد قيمتها على صلاحية وزير المالية أو الوزير المختص... تاسعاً: لمجلس الوزراء صلاحية شطب الديون والموجودات العائدة إلى الشركات العامة ودوائر التمويل الذاتي التي تزيد قيمتها على صلاحية وزير المالية).
- ٣٥ _ جاء ذلك في جلسة مجلس الوزراء الاعتيادية (٢٤) والمنعقدة بتاريخ ٢٠٢١/٦/٢٢ منشور على الموقع الالكتروني لمجلس الوزراء العراقي [hit://cabinet.iq.25/12/2022.9.p.m](http://cabinet.iq.25/12/2022.9.p.m). نصت المادة (٤٦/ثانياً) من قانون الإدارة المالية الاتحادية العراقي رقم ٦ لعام ٢٠١٩ المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٤٥٥٠ بتاريخ ٤ ذو الحجة ١٤٤٠هـ-٢٠١٩/٨/٥م، ص ٢٧ على (لوزير المالية التنازل عن حق الحكومة في استحصال مبلغ مستحق الدفع أو تقسيطه أو إرجاء تسديده ضمن الحدود التي يضعها مجلس الوزراء...).
- ٣٦ _ جاء هذا القرار في كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء رقم ف/٢٠١٩/٢١/١٣ في ٢٧٤٩/٢١/١٣، ذكره د. عباس مفرج الفحل، مصدر سابق، ص ١٠٥.
- ٣٧ _ تعميم صادر عن وزارة المالية، الدائرة القانونية. الامور المالية رقم ٢/١٤/٨٠٣ في تاريخ ٢٠١٥/٣/٥.
- ٣٨ _ المادة (١٤/ف ١-٢-٣) من قانون حماية المنتجات العراقية رقم (١١) لعام (٢٠١٠) المعدل.
- ٣٩ _ قرار مجلس الوزراء رقم ٢٨٠ لعام ٢٠١٦. بناءً على ما عرضته وزارة الصناعة والمعادن بموجب كتبها ذات الأعداد: ٣٥٤٢٩ و ٤١٧٣١ و ٥١٥٧٩ و ٢١٧٠٨ و ٩٣٢٣٤ والمؤرخة في ٢٠١٥/٨/١٨ و ٢٠١٥/١٠/١ و ٢٠١٥/١٢/٨ و ٢٠١٦/٥/٢٥ و ٢٠١٦/٦/٦ و ٢٠١٦/٦/٦ قرر مجلس الوزراء بجلسته الاعتيادية التاسعة والثلاثين المنعقدة بتاريخ ٢٠١٦/١٠/١٠، إقرار توصيات الجهة المختصة في وزارة الصناعة والمعادن/ دائرة التطوير والتنظيم الصناعي...
- ٤٠ _ قرار مجلس الوزراء رقم ١٣٢ لعام ٢٠١٧ في جلسته الاعتيادية الثامنة عشر المنعقدة بتاريخ ٢٠١٧/٥/٢.
- ٤١ _ قرار مجلس الوزراء رقم (٨٠) لعام ٢٠٢٠ في جلسته الاعتيادية المنعقدة بتاريخ ٢٠٢٠/٤/١.
- ٤٢ _ المادة (٣) من قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم ١٩ لعام ٢٠١٠، نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد ٤١٤٨، بتاريخ ٢٠١٠/٣/١٥.
- ٤٣ _ د. رائد ناجي أحمد، أسماعيل فاضل حلوان: تقويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمة للدستور العراقي (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجله الدراسات حول فعليه القاعده القانونيه الجزائيه، المجلد ١، العدد ١، ٢٠١٧، ص ٥٩ _ ٦٠.
- ٤٤ _ تعليمات وزارة المالية رقم ٥ لعام ٢٠١١ والتي صدرت استناداً إلى أحكام المادة (٣) من قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة في العراق رقم (١٩) لعام ٢٠١٠، لتسهيل تنفيذ أحكام القانون.
- ٤٥ _ قرار مجلس الوزراء رقم (٤١٥) لعام ٢٠١٩ في جلسته الاعتيادية الخامسة والاربعون المنعقدة بتاريخ ٢٠١٩/١١/١٩.
- ٤٦ _ المادة (٢/اولا) من قانون التعريف الجمركية رقم ٢٢ لعام ٢٠١٠ المعدل.
- ٤٧ _ قرار مجلس الوزراء رقم (٢١٦) لعام ٢٠١٠ في جلسته الاعتيادية الثلاثين المنعقدة في ٢٠٢٠/١٢/١٥.
- ٤٨ _ د. احمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني، ط١، مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣، ص ١٠٩-١١٠.
- ٤٩ _ د. رائد ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٣، مكتبة السنهوري، ٢٠١٨، ص ٢٣٧-٢٣٩. يراد بضرائب التسجيل بأنها الضرائب التي تدفع عند تسجيل أو توثيق التصرفات القانونية الناقلة للملكية مما يثبت حق من انتقلت إليه الملكية فيها.
- ٥٠ _ ينظر: المادة (١٠٤) من قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لعام ١٩٧١ والتي نصت على (١- تكون القيمة المثبتة في سجل العقار قيمة حقيقية لغرض استيفاء رسوم التسجيل... ٢- إذا تم تقدير قيمة العقار بموجب أحكام هذا القانون =تستوفي رسوم التسجيل على أساس تلك القيمة...)، ونصت المادة (١٠٥) من القانون ذاته على (١- تسوفي رسوم التسجيل للمعاملات الواردة على الحقوق العينية الأصلية... ٢- يتسم استيفاء هذه الرسوم عندما تكون المعاملة جاهزة للتسجيل بموجب القانون).
- ٥١ _ نصت المادة ٤٦ من قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لعام ١٩٨١ على (أولاً: تستوفي الرسوم التسجيل العقاري وفق النسب والمقادير المبينة في هذا الفصل...).

- ٥٢ _ د. رائد ناجي أحمد، سعد عطية حمد: عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق، مصدر سابق، ص ٣٠٤.
- ٥٣ _ نصت المادة الأولى من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٨٤) والذي صدر بتاريخ ١٩٩٥/٨/٥ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية، ٣٥٨١ في ١٩٩٥/٩/١٨ على (تشكيل لجنة تسمى لجنة الشؤون الاقتصادية ترتبط بمجلس الوزراء) ونصت الفقرة ثانياً من المادة الخامسة فيه على (تتولى اللجنة المهام الآتية: ثانياً: التوصية بحذف وإضافة سلع إلى قوائم الاستيراد سواء كانت تستورد بتحويل خارجي أم بدونه أو خاضعة للضرائب أم معفاة منها...).
- ٥٤ _ جاء ذلك في جلسة مجلس الوزراء (٢٦) المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٦/١١/٢٣ وتضمنه في كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد ١٣٢٢٦ في ٢٠٠٦/١٢/١٤ نقلاً عن أحمد يحيى عبد عباس: مصدر سابق، ص ٧٤.
- ٥٥ _ علي عبد الرسول لفتة: مصدر سابق، ص ١١، ينظر: تفصيل ذلك المادة (٢٨/أولاً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥.
- ٥٦ _ احمد يحيى عباس: مدى التزام السلطة التنفيذية بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم (دراسة تحليلية) رسالة ماجستير، مقدمه الى مجلس كلية الامام الاعظم، للعلوم الإسلامية الجامعة، قسم القانون، ٢٠٢٢، ص ٧٤.
- ٥٧ _ نصت المادة الثانية من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٢٦ لعام ١٩٦٢ على (لمجلس الوزراء أن يستثني بعض الأقسية والنواحي من أحكام هذا القانون بناءً على اقتراح الوزير).
- ٥٨ _ المادة (٧/الفقرة ١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لعام ١٩٨٢.
- ٥٩ _ المادة ٤/ف٥/بند ج من قانون الاستثمار رقم ١٣ لعام ٢٠٠٦ والتي نصت على (لوزير أو من يخوله تمديد المدة المنصوص عليها في أ من هذه الفقرة (٦) ستة أشهر أخرى...).
- ٦٠ _ نصت المادة ١٥/أولاً من قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦ المعدل بالقانون رقم (٢) لعام ٢٠١٠ على (يتمتع المشروع الحاصل على إجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (١٠) عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري وفق المناطق التنموية التي يحددها مجلس الوزراء...). كذلك خالفت السلطة التشريعية مبدأ قانونية الضريبة في قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠٢٣ إذ أعطت مجلس الوزراء اختصاص إعادة النظر بمقياس الضريبة بتعديله وهو ما نصت عليه المادة ٤٨ (لمجلس الوزراء عند الضرورة بناءً على اقتراح من وزير المالية الاتحادي تعديل مقياس الضريبة المنصوص عليها في المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وتأجيل التحاسب الضريبي لمدة لا تزيد على (٦) ستة أشهر...). قانون موازنة رقم (١٣) لعام ٢٠٢٣ الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات المالية ٢٠٢٣-٢٠٢٤-٢٠٢٥، منشور في جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٧٢٦، ٨ ذو الحجة ١٤٤٤هـ-٢٠٢٣/٦/٢٦م، السنة الرابعة والستون.
- ٦١ _ مشار إلى القرار في كتاب مجلس الزوراء رقم (٤١٥) في ٢٠٠٦/٣/٢٨، نقلاً عن د. رائد ناجي أحمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي، مصدر سابق، ص ١٦٩.
- ٦٢ _ قرار مجلس الوزراء رقم (١٦٧) لعام ٢٠١٠ في الجلسة السابعة عشر الاعتيادية المنعقدة في ٢٠١٠/٤/٢٧ (الموافقة على إعفاء الشركات المنفذة لعقود المشاريع التنموية من ضريبيتي الدخل وإعمار العراق والرسوم الأخرى المترتبة على المشاريع المذكورة آنفاً وذلك استناداً إلى أحكام القرار التشريعي رقم (٧٦٧) لسنة ١٩٨٧).
- ٦٣ _ ماجد راغب الحلو: القانون الإداري، بلا طبعة، دار المطبوعات الجامعية، ٢٠٠٠، ص ٢٦٣.
- ٦٤ _ بن كدة نور الدين: مبدأ المشروعية في القرار الإداري، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٥/٢/١٤ ص ١٧-١٨-١٩-٢٠.
- ٦٥ _ د. رائد ناجي أحمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي، مصدر سابق، ص ١٨٤-١٨٥.
- ٦٦ _ تعليمات التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه رقم ١٢ لعام ٢٠٠٢ والصادرة بالاستناد إلى أحكام البند ثامناً من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل الملغي رقم ١٢٠ في ١٦/ربيع الثاني/١٤٢٣هـ-٢٠٠٢/٦/٢٧م، المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨.

- ٦٧ _ نصت الفقرة الرابعة من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ (للسلطة المالية تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة (١) من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية).
- ٦٨ _ قرار اللجنة الفنية رقم (٢٤ب)، في ٢٨/٧/٢٠٠١ نقلاً عن قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق، ص٧٩.
- ٦٩ _ قيصر يحيى جعفر: مصدر سابق، ص١٨٧.
- ٧٠ _ قرار وزير المالية بالحجز على الأموال المنقولة العائدة لكلية الرافدين الجامعة العدد ٢٩ س/٢٣١٦ في ١/١٢/٢٠١٩.
- ٧١ _ حكم المحكمة الاتحادية العليا في العراق العدد ١٣ اتحادية ٢٠٢٠. نصت المادة ٢٩ من قانون الكليات الأهلية العراقي رقم (١٣) لعام ١٩٩٦ الملغى وحل محله قانون التعليم الأهلي رقم (٢٥) لعام ٢٠١٦ على (أولاً: تعفى الجامعات والكليات من ضريبة الدخل. ثانياً: تعفى الدخول المتحققة من الجامعة أو الكلية الأهلية لأعضاء الهيئة التدريسية أو العاملين فيها من ضريبة الدخل)
- ٧٢ _ جاء ذلك في جلسة مجلس الوزراء (٢٤) والمنعقدة بتاريخ ٢٤/٦/٢٠٢١ نقلاً عن الموقع الرسمي لمجلس الوزراء: <https://cabinet.iq> / وقت الزيارة ٢٤ / ٥ / ٢٠٢٣، ١٠:٥٠ م . نص المادة (٤٦ / ثامناً) لوزير المالية والرئيس الاعلى شطب الديون التي يتعذر تحصيلها قانوناً والموجودات المتضررة والمفقودة والتالفة المملوكة الى الشركات العامة والدوائر الممولة ذاتياً التابعة له.
- ٧٣ _ وإن فكرة الضوابط السنوية ظهرت لأول مرة في عام ١٩٧٨، وهي تكون بمثابة دليل استرشادي لجميع موظفي الإدارة الضريبية في الأقسام والفروع الضريبية لكي تمكنهم من القيام بعملهم خاصة في تحديد دخل بعض المهن والصناعات والأعمال التجارية المتحققة من الاستيراد والتصدير، والدخول المتحققة من الشركات بكافة أنواعها. طلال عباس عزيز، فائزة إبراهيم محمود الغيان: تقويم إجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ قسم الاستقطاع المباشر)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٧، العدد ٦٠، ٢٠٢٢، ص٢٦٧.
- ٧٤ _ ضوابط المهن والأعمال التجارية ٢٠٢١ المالية -٢٠٢٢ التقديرية، العدد ٦١/س/١٠١٠ بتاريخ ٣٠/٥/٢٠٢٢ نقلاً عن: <https://tax.mof.gov.iq/news. ID=343> تاريخ وقت الزيارة 8.20 15/12/2022.

- ٧٥ _ عبد العزيز مكي صالح الهيتي: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق (دراسة مقارنة)، رسابة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الانبار، ٢٠١٨، ص١٠٤.
- ٧٦ _ عروبة معين عايش: الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية على حجم الإيرادات الضريبية في العراق وسبل معالجته، وقائع المؤتمر العلمي الرابع للكلية التقنية الإدارية، المجلد الثاني/ رقم الايداع ٦٤٢، بغداد، ٢٠١٨، ص٧٥٩-٧٦٠-٧٦٤.

المصادر

أولاً :- الكتب :

- ١_ رائد ناجي احمد : الاطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطين التشريعية والتنفيذية و احوال الخروج عنه في التطبيقات العملية، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٩.
- ٢_ رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٣، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٨.
- ٣_ احمد خلف حسين الدخيل :المالية العامة من منظور قانوني، ط١، مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣.
- ٤_ عباس مفرج الفحل :الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة) ط١، مكتبة زين الحقوقية والادبية، ٢٠١٦.
- ٥_ طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بلا سنة نشر.
- ٦_ ماجد راغب الحلو : القانون الاداري، بلا طبعة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٠.

ثانياً :- الرسائل و الأطاريح :

- ١_ قيصر يحيى جعفر الربيعي : السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
- ٢_ سهاد عبد الجمال عبدالكريم : التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.

٣_ ريبين سلام محمد سعيد : الاعفاءات في النظام الضريبي العراقي مع إشارة خاصة إلى إقليم كردستان العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة السليمانية، ٢٠٠٨.

٤_ علي عبد الرسول لفته : الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠٢١.

٥_ احمد يحيى عبد عباس : مدى التزام السلطة التنفيذية بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم، (دراسة تحليلية) رسالة ماجستير، مقدمه الى مجلس كلية الامام الاعظم للعلوم الإسلامية الجامعة، قسم القانون، ٢٠٢٢.

٦_ بنكده نور الدين : مبدأ المشروعية في القرار الاداري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٥.

٧_ عبدالعزيز مكي صالح الهيتي : مبداء عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق (دراسة مقارنة)، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الانبار، ٢٠١٨.

ثالثاً: البحوث:

١_ اثر طه محمد : مدى دستورية تشريعات الضرائب غير المباشرة في العراق، بحث منشور في مجله الجامعة العراقية، العدد ٢٦ / ٢، ٢٠٠٤.

٢_ رائد ناجي احمد، سعد عطية : عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق، بحث منشور في مجله كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، كركوك، المجلد ٥، العدد ٢٠، ٢٠١٧.

٣_ منتهى جواد الكاظم : التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، بحث منشور في مجله القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد ١٩، ٢٠١٩.

٤_ بان صلاح الصالحي : الاستثمار والاعفاءات الضريبية، كلية القانون، جامعة بغداد

٥_ رائد ناجي احمد، اسماعيل فاضل حلواص : تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي (دراسة مقارنة) بحث منشور في مجله الدراسات حول فعليه القاعدة القانونية الجزائية، المجلد ١، العدد ١، ٢٠١٧.

٦_ طلال عباس عزيز، فائزة إبراهيم محمود الغيان : تقويم إجراءات ضريبة الاستقطاع المباشر كأداة لزيادة الحصيلة الضريبية (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب /قسم الاستقطاع المباشر)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٧، العدد ٦٠، ٢٠٢٢.

٧_ عروبة معين عايش : الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية على حجم الإيرادات الضريبية في العراق وسبل معالجته، وقائع المؤتمر العلمي الرابع للكلية التقنية الإدارية، المجلد الثاني، رقم الايداع ٦٤٢، بغداد، ٢٠١٨.

رابعاً: الدراسات :

١_ الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ النافذ

خامساً :- القوانين والأنظمة والتعليمات :

أولاً القوانين

١_ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٢_ قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩.

٣_ قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٤٦ لعام ١٩٦٢.

٤_ قانون التعريفية الجمركية رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٠ المعدل.

٥_ قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١.

٦_ قانون الرسوم العدلية ١١٤ لعام ١٩٨١.

٧_ قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

ثانياً الأنظمة و التعليمات

١_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٣٠٦ لسنة ٢٠٢٢.

- ٢_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٣١١ لسنة ٢٠١٥.
- ٣_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٥٦ لسنة ٢٠٢٠.
- ٤_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٢٨٠ لسنة ٢٠١٦.
- ٥_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ١٣٢ لسنة ٢٠١٧.
- ٦_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٨٠ لسنة ٢٠٢٠.
- ٧_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٤١٥ لسنة ٢٠١٩.
- ٨_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٢١٦ لسنة ٢٠١٠.
- ٩_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ١٦٧ لسنة ٢٠١٠.
- ١٠_ قرار وزير المالية العراقي رقم ٢٩ س/٢٣١٦ لسنة ٢٠١٩.
- ١١_ تعليمات وزارة المالية رقم ٥ لسنة ٢٠١١.
- ١٢_ التعميم الصادر عن وزارة المالية رقم ٨٠٣/١٤/٢ لسنة ٢٠١٥.
- ١٣_ قرار رئيس الجهاز التنفيذي لهيئة الاعلام و الاتصالات ذي العدد ٦/ت/٢/١٧٥٢٦ لسنة ٢٠٢٢.
- ١٤_ قرار مجلس الوزراء العراقي رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩.

سادساً :- جريدة الوقائع العراقية :

- ١_ العدد ٤٣٥٢ لسنة ٢٠١٥.
- ٢_ العدد ٤٣٦٣ لسنة ٢٠١٥.
- ٣_ العدد ٤٣٩٤ لسنة ٢٠١٦.
- ٤_ العدد ٤٤٣٠ لسنة ٢٠١٧.
- ٥_ العدد ٤٤٨٥ لسنة ٢٠١٨.
- ٦_ العدد ٤٥٢٩ لسنة ٢٠١٩.
- ٧_ العدد ٤٦٢٥ لسنة ٢٠٢١.
- ٨_ العدد ٤٥٥٠ لسنة ٢٠١٩.
- ٩_ العدد ٤١٤٨ لسنة ٢٠١٠.
- ١٠_ العدد ٤٧٢٦ لسنة ٢٠٢٣.
- ١١_ العدد ٣٩٣٨ لسنة ٢٠٠٢.

سابعاً :- الأحكام :

- ١_ حكم المحكمة الاتحادية في العراق رقم ١٣ /اتحادية /٢٠٢٠.
- ثامناً :- المواقع الالكترونية :

١_ <https://cabinet.iq>

٢_ <https://www.ijj.net>

٣_ <http://wiki.dorar.alir99.net>