مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الفلسفة المالية الجديدة للمشرع العراقي إزاء الجامعات والكليات الأهلية، تعليق وتحليل لقرار المحكمة الاتحادية العليا في قضية كلية الرافدين الأهلية الجامعة ضد وزير المالية الاتحادي (رقم 13/اتحادية/2020) في (2021/6/8)
اسم الكاتب: م.د. علي عبد العباس نعيم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/6227
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 11:52 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الانبار

مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

مجلة جامعة الانبار

للعلوم القانونية والسياسية

مجلة علمية محكمة تصدر عن

كلية القانون والعلوم السياسية في جامعة الانبار

الترقيم الدولي

P-ISSN:2075-2024 E-ISSN:2706-5804

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق في بغداد ١٦٢٩

السنة ٢٠١١

المجلد الثاني عشر ـ العدد الثاني – الجزء الثاني

السنة(٢٠٢٢) (الشهر/كانون الأول)

افتتاحية العدد

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد وعلى اله وصحبه اجمعين

على بركة الله تقدم مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية اصدارها الثاني للعام ٢٠٢٢ باسم العدد الثاني – الجزء الثاني من المجلد الثاني عشر والذي ضم عدداً من البحوث العلمية في تخصص القانون والعلوم السياسية بعد ان استوفت هذه البحوث شروط النشر وحصلت على اجازة المحكمين المعتمدين من قبل هيأة تحرير المجلة .املين ان تنفع هذه البحوث المختصين في القانون والسياسة وان تثري حركة البحث العلمي في جامعتنا العزيزة وبلدنا الحبيب .إن هيأة تحرير مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية تسعى دائماً الى تعزيز المكانة العلمية للمجلة على المستويين الوطني والدولي. وفي هذا الاطار واستكمالاً لخطوات تحسين تصنيف المجلة حصلت مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية على الرقم المعياري الدولي الالكتروني E-ISSN:2706-5804 وعلى : DOI PREFIX 10.37651وهي كخطوة جديدة في طريق الدخول في المجلة الى التصنيفات العالمية. والله ولي التوفيق والسداد

هيأة التحرير

تعليمات النشر:

❖ **نوع النشر: types of publications**

١. بحوث علمية Journal Article: على ان لا يتجاوز عدد الكلمات (١٠,٠٠٠) كلمة من ضمنها الهوامش.

٢.تعليقات قضائية Court Cases Review: على ان لا يتجاوز عدد الكلمات (٥,٠٠٠) ما عدا الهوامش.

٣.مراجعة للكتب العلمية Book Review: على ان لا يتجاوز (٢٠٠٠) كلمة ماعدا الهوامش.

❖ **هيكلية البحث Structure:**

١- **العناوين** Titles:- ويشمل عنوان البحث وملخص البحث ويجب ان تكون بلون غامق وبحجم (١٨) وبدون ترقيم.

٢- **العناوين الداخلية الرئيسية Headings**:- يجب ان ترقم باعتماد على النظام الروماني باستخدام (I.II.III) مثال على ذلك

I. المبحث الأول

التعريف بالتمويل العقاري

٣- **العناوين الداخلية الثانوية Subheadings**:- وتكون بخط (١٦) وتعطى ترقيم حسب الترتيب الحرفي (أ. ب. ج) امثلة على ذلك

I. أ. المطلب الأول

تعريف التمويل العقاري بموجب قانون التمويل العقاري الفرنسي رقم ٥٧٩

I.ج. المطلب الثالث

اهمية التموين العقاري

٤- **العناوين الداخلية الفرعية Subheadings**:- يجب ان تكون بحجم خط (١٦ مائل) وتعطى ارقاماً بصيغة (١ – ٢ – ٣). مثال على ذلك

I.ج.٢ الفرع الثاني

تعريف المستثمر

❖ **ترتيب البحث:**

١- عنوان البحث باللغة العربية والانكليزية.

٢- اسماء الباحثين والقابهم العلمية واماكن عملهم باللغة العربية والانكليزية.

٣- البريد الالكتروني.

٤- ملخص البحث باللغة العربية والانكليزية على ان لايزيد عن (٢٠٠ كلمة) ويجب ان يتضمن الاتي:

أ- مشكلة البحث.

ب_ اهمية مشكلة البحث.

ج- المنهجية التي تستخدم في معالجة مشكلة البحث.

د- النتائج او الحلول لمعالجة مشكلة البحث.

٥- الكلمات المفتاحية بعد الملخص العربي و **(keyword)** بعد الملخص باللغة الانكليزية.

٦- المقدمة.

٧- متن البحث.

٨- الخاتمة.

٩- قائمة المصادر.

❖ **نوع وحجم الخط .**

١- يفضل استخدام نوع الخط (Times New Roman) وبحجم (١٦). على ان تكون المسافة بين الاسطر (١.٥).

❖ **الفهرس والمصادر.**

١- يجب استخدام الهوامش السفلية في توثيق المصادر ويشار إلى المصادر حسب ورودها في متن البحث بأرقام متسلسلة.

٢- يعتمد نظام (Chicago 16 or 17 في الاشارة إلى الهوامش في الحواشي السفلية وقائمة المصادر وحسب الترتيب الآتي. مثال على ذلك

* بحث علمي :

- في الهوامش السفلية: اسم الباحث، " عنوان البحث،" *اسم المجلة* عدد المجلة، الاصدار (سنة النشر): رقم الصفحة

- في قائمة المصادر: اسم الباحث. "عنوان البحث." *اسم المجلة*. عدد الاصدار. (سنة النشر): رقم الصفحة الاولى والصفحة الاخيرة من البحث. مثال على ذلك.

د.عادل ناصر حسين. " اثار الاقرار بالنسب على الغير في حالة عدم اثباته." *مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية*، عدد١ (٢٠١٠): ص١١٢- ١٣٦.

❖ كتاب:

- في الهوامش السفلية:

اسم المؤلف، *عنوان الكتاب*(مكان النشر: اسم الناشر، سنة النشر)،رقم الصفحة.

- في قائمة المصادر:

اسم الباحث. *عنوان الكتاب*. مكان النشر: اسم الناشر، سنة النشر.

* مواقع الانترنت: اسم الناشر. " عنوان المقال." اسم الموقع الالكتروني. تاريخ الدخول الى الموقع. رابط الموقع.

* قرار في دعوى قضائية اجنبية: اطراف الدعوى (الطرف الاول v. الطرف الثاني)، رقم المجلد الناشر. رقم الصفحة (السنة).

* قرار في دعوى قضائية عربية: رقم القرار، تاريخ القرار، النشرة القضائية ان كان منشور، الصفحة.

كان على موقع الكتروني يشار إلى الموقع حسب ما مذكور انفاً. مع القرار الانكليزي.

مثال على ذلك:-

هيرنك V. نيويورك، ٤٢٢ الولايات المتحدة الامريكية. ٥٥٣ (١٩٧٥).

❖ رسالة ماجستير او اطروحة دكتوراه:

- في الهوامش السفلية: اسم الباحث، " عنوان الرسالة او الاطروحة" (نوع الرسالة او الاطروحة (ماجستير او دكتوراه، اسم الجامعة، سنة النشر)، رقم الصفحة.

في قائمة المصادر: اسم المؤلف. "عنوان الاطروحة او الرسالة." نوع الرسالة او الاطروحة، اسم الجامعة، سنة النشر.

❖ **بحوث المؤتمرات:**

اسم المؤلف، "اسم البحث،" نشر في *اسم المؤتمر* (الناشر، سنة النشر)، رقم الصفحة.

*جريدة او موقع اخباري:

-في الهوامش السفلية: اسم الناشر، "عنوان المقال، *اسم الجريدة*، تاريخ النشر، رقم الصفحة.

- في قائمة المصادر: اسم الناشر، "عنوان المقال، *اسم الجريدة*، تاريخ النشر.

❖ **المستحقات المالية:**

تكون اجور النشر حسب اللقب العلمي وكالآتي:

١-	المدرس المساعد	٥٠،٠٠٠ خمسون الف دينار
٢-	المدرس	٦٠،٠٠٠ ستون الف دينار
٣-	الاستاذ المساعد	٧٥،٠٠٠ خمسة وسبعون الف دينار
٤-	الأستاذ	٧٥،٠٠٠ خمسة وسبعون الف دينار
يدفع مبلغ ٦٠٠٠٠ ستون الف دينار اجور تقويم مقطوعة		
في حال رغبة الباحث يمكن ان تتولى اللجنة المختصة في المجلة مهمة تنضيد وتنظيم البحث وفقاً للشروط الواردة في اعلاه لقاء مبلغ قدره (٢٥٠٠٠) خمسة وعشرون الف دينار مقطوعة		

❖ **تسليم مادة النشر: Manuscript Submission**

١) ترسل مادة النشر حصراً عن طريق البريد الالكتروني للمجلة المبين ادناه.

aujlps@uoanbar.edu.iq

٢) ارسال استمارة تتضمن المعلومات الاتية.

- اسم الباحث.
- مكان العمل
- معلومات الاتصال (رقم الهاتف – البريد الالكتروني).
- عنوان البحث.

اخيراً نرجو من جميع الباحثين التقييد بهذه الشروط وسيهمل اي بحث غير مستوفي كونها ملزمة لقبول نشر البحث وفق معايير النشر.

هيأة التحرير

ت	الاسم الثلاثي	مكان العمل	الصفة
١	ا.د. عبد الباسط جاسم محمد	جامعة الانبار/كلية القانون والعلوم السياسية	رئيساً
٢	أ.م.د. انس غنام جبارة	جامعة الانبار/كلية القانون والعلوم السياسية	مدير التحرير
٣	ا.د. احمد أد علي عبدالله	جامعة ابن طفيل/كلية العلوم القانونية والسياسية/ المغرب	عضواً
٤	ا.د. عمر فخري عبدالرزاق الحديثي	جامعة مملكة البحرين/كلية القانون	عضواً
٥	ا.د. عمار سعدون المشهداني	جامعة الموصل/كلية الحقوق	عضوا
٦	ا.د.اسعد فاضل منديل الجياشي	جامعة القادسية /كلية القانون	عضوا
٧	ا.م.د. مصطفى جابر العلواني	جامعة الانبار /كلية القانون والعلوم السياسية	عضواً
٨	ا.م.د. اركان ابراهيم عدوان	جامعة الانبار /كلية القانون والعلوم السياسية	عضواً
٩	ا.م.د. عماد رزيك عمر	جامعة الانبار /كلية القانون والعلوم السياسية	عضواً
١٠	أ.م.د. ليث الدين صلاح حبيب	جامعة الانبار /كلية القانون والعلوم السياسية	عضواً
١١	ا.م.د. لور سبع أبي خليل	الجامعة اللبنانية/ كلية الحقوق والعلوم السياسية والادارية	عضوا
١٢	أ.م.د. كهينة محمد قونان	جامعة مولود معمري/تيزي وزو/ كلية الحقوق والعلوم السياسية/ الجزائر	عضوا

قائمة محتويات المجلد الثاني عشر- العدد الثاني - الجزء الثاني - لشهر تموز لسنة٢٠٢٢

ت	عنوان البحث	اسم البا حث	مكان عمله	رقم الصفحة
٠١	جريمة إهانة الموظف العام والهيئات الرسمية	أ.د. حمدي صالح مجيد	كلية المعارف الاهلية	١ـ٥٨
٠٢	الوسائل القانونية والإدارية لتضمين الموظف العام (دراسة قانونية مقارنة)	أ.م.د. حيدر عبد النبي طولي	جامعة سومر-كلية القانون	٥٩-١٠١
٠٣	شرط التفاوض تحت رقابة الغير "دراسة مقارنة"	م.م نور اياد حسن - أ.م.د. لبنى عبد الحسين السعيدي	جامعة الامام جعفر الصادق(ع) كلية القانون	١٠٢ـ١٣٨
٠٤	التعسف في تحريك الشكوى وإجراءات التحري والاستدلال "دراسة قانونية مقارنة"	هند نصري ناجي العبيدي أ. م . د/ فاضل عواد محميد الدليمي	جامعة الانبار-كلية القانون والعلوم السياسية	١٣٩ـ١٨٥
٠٥	الأحكام القانونية للشركة القابضة وآثر علاقتها بالشركات التابعة لها	أ.م.د. علي طلال هادي	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/ الدائرة القانونية	١٨٦ـ٢١١
٠٦	الأساس القانوني للرقابة الإدارية على العقود الإدارية قيد التنفيذ (دراسة وصفية)	م.د. أحمد حمندي يحيى	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جهاز الاشراف والتقويم العلمي	٢١٢ـ٢٣١
٠٧	الفلسفة المالية الجديدة للمُشرّع العراقي إزاء الجامعات والكليات الأهلية، تعليق وتحليل لقرار المحكمة الاتحادية العليا في قضية كلية الرافدين الأهلية الجامعة ضد وزير المالية الاتحادي(رقم ١٣/اتحادية/ ٢٠٢٠) في (٢٠٢١/٦/٨)	م٠د٠علي عبد العباس نعيم	كلية القانون/ جامعة البصرة	٢٣٢ـ٢٥٠
٠٨	رقابة البرلمان الليبي على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة	د. نعيمة عمر الغزير	قسم القانون/ مدرسة العلوم الإنسانية - الأكاديمية الليبية للدراسات العليا/ طرابلس/ ليبيا	٢٥١ـ٢٧٧
٠٩	العلاقات التعاقدية لبطاقات الدفع الالكتروني في التشريع العراقي	م.م. نعمت محمد مصطفى	جامعة نينوى- كلية القانون	٢٧٨ـ٣١١
١٠	جريمة العدوان - الاختصاص الموضوعي للمحكمة الجنائية الدولية بين التعليق والتفعيل.	م.م. عبدالسلام خلف عبود	جامعة الأنبار	٣١٢ـ٣٣٩

١١	الجهود الوطنية للمشرعين العراقي والاردني في مكافحة جريمة الإتجار بالبشر (دراسة مقارنة)	م. د. زيد خلف فرج عبدالله الظفيري م.م. مجاهد صائب دللي الجعفر	ديوان الوقف السني العراقي وزارة الكهرباء العراقية	٣٤٠-٣٦٤
١٢	(الرعاية الجنائية للصغير في التشريع العراقي)	م.م كمال مصدق عراك	كلية القانون / جامعة الفلوجة	٣٦٥-٣٩٥
١٣	FEDERALISM A DYNAMIC CONCEPT: COMPARATIVE STUDY OF FEDERALISM IN THE CONSTITUTIONS OF UNITED STATES OF AMERICA, INDIA AND IRAQ	Associate Prof. Ali Mahmod Yahya	Dept. of Law, Imam Aladham University College, Baghdad, Iraq	٣٩٦-٤٥٠
١٤	ميناء الفاو العراقي و مبادرة الحزام والطريق الصينية.	عمار صالح مهاوش أ.د. محمد دحام كردي	جامعة الانبار- كلية القانون والعلوم السياسية	٤٥١-٤٨٩
١٥	السياسة البريطانية تجاه القضايا العربية بعد عام ٢٠١١	احمد محمد دايح أ.د. مثنى فائق مرعي	جامعة تكريت –كلية العلوم السياسية	٤٩٠ -٥٠٧
١٦	المتغيرات المادية وتأثيرها على العلاقات التركية -المصرية	رشا فلاح حسن أ.م.د. عبد العزيز عليوي عبد	جامعة الانبار- كلية القانون والعلوم السياسية	٥٠٨ -٥٣٧
١٧	أفغانستان في المنظور الاستراتيجي الصيني	بيارق علي عزيز حمزة أ.م. د مروان عوني كامل	جامعة تكريت – كلية العلوم السياسية	٥٣٨-٥٥٨
١٨	أثر المتغيرات الإقليمية على العلاقات التركية الإسرائيلية بعد عام ٢٠١١م.	شهباء عباس جسام أ.م.د مصطفى جابر	جامعة الانبار- كلية القانون والعلوم السياسية	٥٥٩-٥٨٦
١٩	نحو استراتيجية وطنية للحد من تأثير الشائعات على الأمن الوطني العراقي: دراسة في المخاطر وسبل المواجهة.	م . د شاكر رزيج محمد	جامعة الانبار- كلية القانون والعلوم السياسية	٥٨٧-٦٢١
٢٠	توظيف القوة الناعمة في الاداء الاستراتيجي الهندي: امريكا اللاتينية أنموذجًا	د.يونس مؤيد يونس الدباغ	كلية العلوم السياسية/ جامعة الموصل	٦٢٢-٦٥٨
٢١	الإيكولوجيا السياسية (القضايا المركزية والتيارات الفكرية)	م.م احمد كريم صالح	جامعة الانبار- كلية القانون والعلوم السياسية	٦٥٩-٦٨٠

الفلسفة المالية الجديدة للمُشرّع العراقي إزاء الجامعات والكليات الأهلية، تعليق وتحليل لقرار المحكمة الاتحادية العليا في قضية كلية الرافدين الأهلية الجامعة ضد وزير المالية الاتحادي(رقم ١٣/اتحادية/ ٢٠٢٠) في (٢٠٢١/٦/٨)

The new financial philosophy of the Iraqi legislator towards private universities and colleges, suspension and analysis of the decision of the Federal Supreme Court in the case of Rafidain Community University College against the Federal Minister of Finance (No. 13/Federal/2020) on (8/6/2021)

م٠د٠علي عبد العباس نعيم

كلية القانون/ جامعة البصرة

DR.ALI ABDULABBAS NAEEM

BASRA's university-College of law

financecontrolali@yahoo.com

ملخص

يتناول هذا التعليق بالدراسة والتحليل قرار الحكم الذي أصدرتهُ المحكمة الاتحادية العليا في الطعن المرقم(١٣/ اتحادية/ ٢٠٢٠) والمقدم من احدى الكليات الاهلية إزاء قرارات وزارة المالية/الهيئة العامة للضرائب، الصادر في (٢٠٢١/٦/٨) والذي انتهت فيه المحكمة الى عدم اختصاصها بنظر الطعن ورد الدعوى ، ويكتسب التعليق على هذا الحكم أهميته من عدة جوانب اذ يتضمن هو الكشف عن الروح الجديدة للتشريع الضريبي العراقي وهي التقليل من حُزمة الإعفاءات الضريبية

والتحول نحو الحصر لأعضاء المجتمع الضريبي ، كما يكشف التعليق ابتعاد المحكمة الاتحادية العليا عن وظيفتها الرئيسية –كأي محكمة- التي ينبغي التوقف عندها وهي البحث اولاً في الجوانب الشكلية ومن ثم المرور الى الجوانب الموضوعية للنزاع ،علاوة على ذلك ان قرار المحكمة في نزاع دستوري ذي بعد ضريبي يعد من القرارات شبه النادرة مما يستوجب من الفقه المالي والدستوري التوقف عنده وبيان آثاره وتداعياته. هذا وقد عرضنا لذلك من خلال عشرة ملاحظات رئيسية تم بسطها ومناقشتها بشكل تحليلي ونقدي. وقد انتهينا في هذا التعليق إلى أن الحكم رغم تسليطه الضوء على وظيفة الضريبة، بيد انه جاء معيباً شكلاً وموضوعاً، لأنه يخل بمبادئ المشروعية الدستورية ويهدر الطبيعة العينية لأحكام المحكمة، وفقاً للمستقر فقهاً وقضاءً ،وتضمن تزيداً في غير محله. وفي ضوء ذلك وغيره، فإن الحكم يعد مناسبة ملائمة لعدول المحكمة عن توجهها حيال التفسير القضائي للنص الضريبي فيما اذا عرضت عليها دعاوى دستورية مشابهة .

Abstract: -

This comment deals with the study and analysis of the decision of the judgment issued by the Federal Supreme Court in the appeal No. (13/Federal/2020) submitted by one of the private colleges against the decisions of the Ministry of Finance/General Authority for Taxes, issued on (8/6/2021), in which the court concluded that it had no jurisdiction to hear the appeal and dismiss the case, and the comment on this judgment acquires its importance from several aspects, as it includes revealing the new spirit of Iraqi

tax legislation, which is to reduce the package of tax exemptions and shift towards the limitation of members of society. Taxation, as the commentary reveals the departure of the Federal Supreme Court from its main function - like any court - which should be stopped at which is to first examine the formal aspects and then pass to the substantive aspects of the dispute, moreover, the decision of the court in a constitutional dispute with a tax dimension is one of the almost rare decisions that requires financial and constitutional jurisprudence to stop at it and indicate its effects and repercussions. This and we have presented this through ten main observations that have been simplified and discussed analytically and critically. In this comment he pointed out that although the ruling shed light on the function of tax, it came with However, it is flawed in form and substance, because it violates the principles of constitutional legality and undermines the in-kind nature of the Court's rulings, in accordance with the established jurisprudence and jurisprudence, and ensures a misplaced increase.0 In light of this and others, the judgment is an appropriate occasion for the Court to reverse its orientation towards the judicial interpretation of the tax text if similar constitutional claims are brought before it.

المقدمة:

تكتسب الأحكام الصادرة عن المحكمة الاتحادية العليا أهمية مضاعفة بالنظر لطبيعتها واختصاصها الحصري في الرقابة على دستورية القوانين والذي يمنحها مرجعية دستورية، طالما التزمت نطاق اختصاصها، بالإضافة إلى الآثار المباشرة وغير المباشرة التي تترتب عليها، والتي تتجاوز في بعض الأحيان الأشخاص والأطراف ذات الصلة بها لتشمل آليات عمل وضمانات المؤسسات الدستورية في الحاضر والمستقبل سيما وانه قضاء عيني لا يأبه بأشخاص الخصومة بقدر تركيزه على موضوعها. ولذلك يتوقف المهتمون من أهل الاختصاص وغيرهم عند هذا النوع من الأحكام بالدراسة والنقد والتحليل، والتصويب، مما يسهم في تطوير اتجاهات القضاء الدستوري في بلادنا وتنمية التوعية بآليات وضوابط عمل المؤسسات في إطار المبادئ الدستورية وفي هذا الإطار، يعد حكم المحكمة الاتحادية في الطعن المرقم(١٣/اتحادية/ ٢٠٢٠) الصادر في (٢٠٢١/٦/٨) والذي قضى بعدم الاختصاص، حكما مُنتقداً وغير موفق، لأسباب موضوعية وشكلية جوهرية، سنأتي على ذكرها في طيات التعليق ٠

اولاً- أهمية التعليق على قرار المحكمة الاتحادية

١- يعد القرار محل التعليق من القرارات القليلة الصادرة من اعلى جهة قضائية تتعرض للمنازعات الضريبية ، التي طالما كانت قرارات تلك اللجان طي الكتمان والسرية وممنوعة من النشر للرأي العام ٠ بصرف النظر عن النتيجة التي انتهت اليها المحكمة الاتحادية بيد انها تشكل بادرة جيدة في حث الافراد للتقاضي دستورياً ومخاصمة الإدارة الضريبية والخروج بتفسيرات جديدة عن ابعاد النص الضريبي وما يجب ان يكون عليه ٠

٢- ان الغاية من التعليق على القرار القضائي هو تسليط الضوء على الجوانب الإيجابية التي احتواها القرار القضائي من خلال التنوير بوظيفة الضريبة ودورها التمويلي للمالية العامة وكونها أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة ومحاولة لتصحيح الفهم السائد عنها بكونها عبء فحسب ٠

٣- كما ان أهمية التعليق على القرار الماثل امامنا تتعلق بتصويب توجه المحكمة الاتحادية العليا الموقرة في قرارها المرقم(١٣/ اتحادية/ ٢٠٢٠) ، الصادر في

(٢٠٢١/٦/٨) اذ تضمن الكثير من المآخذ التي تقدح بعدالة قرار المحكمة سنتطرق اليها في الصفحات الاتية ٠

ثانياً- إشكالية التعليق على القرار القضائي

وفي إطار هذا التعليق، نعرض لتحليل ونقد قرار المحكمة الاتحادية العليا ، اذ تعد قرارات المحكمة من القرارات القطعية الباتة غير الجائز مراجعتها وان خطورة هذه الحقيقة تزداد عندما يخالف قرار المحكمة توجهاتها السابقة وتشريعات نافذة لم يحكم بعدم دستوريتها ،هذا ما يهدد الثقة العامة في احكام المحكمة وفي عدالتها ويزعزع الامن القانوني في أوساط الافراد، لذا كان حرياً بالباحث ان يعرض لهذا القرار سيما وانه من القرارات القلائل الذي تعرضت فيه المحكمة للتفسير الموضوعي للنصوص الدستورية والتشريعية دون ان تكون مختصة شكلياً او موضوعياً بنظر الطعن ، اضف الى ذلك غياب الجهة القضائية التي تصوب او تساءل المحكمة مما يترتب نتائج ذات اثار مقلقة سيما وان القرار الأخير قد تخطت فيه المحكمة –وهذا ما سنبينه لاحقاً- حدود وظيفتها ودورها واختصاصها كما ان القرار يعوزه التسبيب الجيد المُثلج للصدور٠

ثالثاً- هيكلية التعليق

ومن اجل الإحاطة بشكل دقيق بإشكاليات القرار القضائي محل التعليق وجدنا من المناسب تقسيم هذا البحث الى مطلبين كان المطلب الأول منه بعنوان وقائع الدعوى الذي تفرع بدورهِ الى ثلاثة فروع سنتناول فيها اطراف النزاع والجوانب الإجرائية والجوانب الموضوعية ،بينما جعلنا المطلب الثاني بعنوان الملاحظات على قرار المحكمة وانقسم بدورهِ الى فرعين سنتناول في الفرع الأول منه الملاحظات الشكلية ،بينما الفرع الثاني الملاحظات الموضوعية .

I. المطلب الأول

وقائع الدعوى

اصدر وزير المالية الاتحادي قراراً إداريا بحجز الأموال المنقولة المملوكة لكلية الرافدين الجامعة بالعدد ٢٩/س/٢٣١٦ في ٢٠١٩/١٢/١ وذلك كإجراء استباقي لتجنب إخفاء او تهريب الكلية أموالها تملصاً من أداء الدين الضريبي الذي

تطالب وزارة المالية الاتحادية الكلية المذكورة أعلاه بأدائه كاملاً وعاجلاً لصالح الهيئة العامة للضرائب بعد الكلية (الشخص المعنوي) مكلفاً ضريبياً وقد امتنع عن أداء الدين الضريبي [١].

I.١. الفرع الأول

اطراف النزاع

بادرت كلية الرافدين الاهلية الجامعة الى الطعن المباشر امام المحكمة الاتحادية العليا بقرار الحجز الاحتياطي الصادر عن وزارة المالية بتاريخ ٢٠١٩/١٢/١ انطلاقاً من ايمانها بان أداء تلك الضريبة غير دستوري لكون مؤسسات التعليم الأهلي التي تعد الجهة الطاعنة احدى صورها معفاة من الضريبة بموجب قانون الجامعات والكليات الاهلية رقم ١٣ لسنة ١٩٩٦ الملغى وقد انتهى هذا الاعفاء بصدور قانون التعليم العالي الأهلي رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٦ النافذ وليس بصدور أوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٤٩ وتعديله رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٤

I.٢. الفرع الثاني

الجوانب الإجرائية

بعد تقديم عريضة الدعوى من المدعي عميد كلية الرافدين الاهلية الجامعة إضافة لوظيفته وتقديم عريضة الدعوى مستكملة للشرائط القانونية وفقاً للنظام الداخلي للمحكمة الاتحادية العليا رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ باشرت المحكمة بإجراء التبليغات للمدعى عليه وزير المالية الاتحادي إضافة لوظيفتهِ وتلقت المحكمة من المدعى عليه الدفوع المقابلة لادعاءات المدعي وبعد استكمال تبادل اللوائح بين الخصوم حددت المحكمة يوم ٢٠٢٠/٥/٣٠ وفي اليوم المحدد للمرافعة حضر وكيلا الطرفين وبوشر بالمرافعة العلنية الحضورية كرر كل خصم ما ذكره في عريضة

(١) قرار المحكمة الاتحادية العليا، المرقم ١٣/ اتحادية/ ٢٠٢٠، الصادر في ٢٠٢١/٦/٨، منشور على الموقع الالكتروني للمحكمة الاتحادية https://iraqfsc.iq/krarid/13_fed_2020.pdf

دعواه وفي لائحته الجوابية ،قررت المحكمة افهام ختام المرافعة وحددت يوم ٢٠٢١/٦/٨ موعداً للنطق بقرار الحكم

I.٣. الفرع الثالث

الجوانب الموضوعية

بعد التأكد من استيفاء الشروط الشكلية لإقامة الدعوى الدستورية ،قررت المحكمة مناقشة لوائح الخصوم والدخول في موضوع الطعن من خلال الاستماع لادعاءات الطاعن ودفوع المدعى عليه

اولاً- الدور التفسيري للمحكمة

ذهبت المحكمة الاتحادية العليا الى استجلاء روح التشريع الضريبي العراقي تلك الروح التي تمثل الفلسفة المالية الجديدة للمشرع العراقي[١] والتي يجب تناغمها مع نصوص الدستور النافذ الذي تبنى المنهج الرأسمالي كنظرية اقتصادية [٢]والتي من دعائمها تقليل الاعفاء قدر الإمكان وتوسيع قاعدة الالزام قدر المستطاع ومن تطبيقات تلك السياسة هو النصوص الضريبية التي ترد في قوانين غير مالية، منها قانون التعليم العالي الأهلي رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٦ النافذ[٣] الذي كرّس مفهوم شمول المؤسسات التعليمية الاهلية للضرائب[٤] وعدل عن منهج سابق تبنى اعفائها سيما وان الجامعات والكليات الاهلية هي اشخاص معنوية قائمة على أساس الربحية والتنافسية كما يثبته واقعها المعاصر وتقترب من مفهوم الشركات الخاصة وتبتعد عن مفهوم المؤسسات ذات النفع العام[٥] -رغم عدم تبني المشرع العراقي او القضاء

---

(١) كرست تلك الروح الجديدة للمشرع العراقي التشريعات الضريبية التي صدرت بعد التغيير السياسي الي حلّ على العراق ابان العام ٢٠٠٣ وما تلاه منها، امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، رقم ٣٧، لسنة ٢٠٠٣، المعدل، والامر التشريعي رقم ٤٩، لسنة ٢٠٠٤، (الاستراتجية الضريبية لعام ٢٠٠٤).

(٢) المادة ٢٥، من الدستور العراقي، لسنة ٢٠٠٥، النافذ.

(٣) المادة ٤٧، من قانون التعليم العالي الأهلي، رقم ٢٥، لسنة ٢٠١٦ النافذ.

(٤) المادة ٣٦، من قانون التعليم العالي الأهلي، رقم ٢٥، لسنة ٢٠١٦ النافذ.

(٥) يقصد بالمؤسسات ذات النفع العام هي اشخاص معنوية تنتمي للقانون الخاص تهدف من ضمن نشاطاتها ان تقدم خدمة عامة الى جانب أهدافها في تحقيق الربحية، د٠علي محمد بدير، د٠عصام عبد الوهاب البرزنجي، د٠ مهدي ياسين السلامي، *مبادئ واحكام القانون الإداري*، (بغداد: المكتبة القانونية، ٢٠١١)، ص ١٠٠.

العراقي لهذا التكييف الأخير- لذا فان شمولها في ظل القانون الجديد للتعليم العالي الأهلي لا غبار عليه ٠

ثانياً- الأسباب التي استندت لها المحكمة

يُعد تسبيب القرار القضائي ركناً مهما فيه ،إذ انه الوسيلة الوحيدة لإقناع الخصوم وبث الطمأنينة في نفوسهم بعدالة احكام المحكمة[١]،بيد انه من الملاحظ على تسبيب قرار المحكمة الاتحادية العليا -موضوع التعليق- انه أتى غير ذي علاقة مباشرة بموضوع النزاع اضافة الى الضعف في صياغتهِ مما يبعث الحسرة في نفوسنا ونحن نقرأ الاحكام التي تصدر عن القضاء في دول القانون المقارن لاسيما من محاكمها الدستورية ، لأنها تُصاغ بلغة سليمة تسر القارئ وتطربه اذ تمتزج فيها لغة القانون بالبلاغة فتظهر بأبهى صورة، ومن المآخذ على تسبيب القرار المذكور ان المحكمة اعتمدت معظم دفوع المدعى عليه كمبررات تسبيب ولإقناع الخصم بعدم احقيته في الطعن بقرار الحجز الإداري.

ثالثاً- الفقرة الحكمية للقرار القضائي

أولا: التأكيد على أهمية التكليف الضريبي

ثانيا: الضريبة ليست مجرد عبء مالي بل انها وسيلة لتوزيع الثروة بين افراد المجتمع٠

ثالثا: الحجز الاحتياطي الضريبي ليس تشريعاً ولا قراراً إداريا وانما اجراءً وتدبيراً ٠

رابعا: المحكمة الاتحادية العليا ليست جهة ذات اختصاص والاعتراض والطعن في ايقاع الحجز الاحتياطي رسم قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل احوالاً لمزاولته، كما بيّن شروطه وهيئاته ومدده وأصحاب المصلحة والصفة في مباشرتهِ وعند الرجوع لطرائق الاعتراض والطعن من قرارات الإدارة الضريبية التي تأتي تنفيذاً لقانون ضريبة الدخل نجدها لا تخرج عن ثلاث طرائق

(١) يقصد بتسبيب القرار القضائي ذكر الأسباب التي أدت بالمحكمة الى اتخاذ قرارها بهذا الاتجاه او ذلك والتي بنت عليها حكمها القضائي .

(الاعتراض، الاستئناف، التمييز) وجميعها لا تقع امام محاكم فليس لها من التقاضي سوى العنوان فقط ٠

I.I. المطلب الثاني

الملاحظات على قرار المحكمة

تحيط قرار المحكمة محل البحث العديد من الملاحظات التي ارتأينا تسليط الضوء عليها بغية تصويبها وتقويمها وتبصير القارئ بها والتي نجد توزيعها على فرعين نزولاً عند مقتضيات البحث العلمي بحيث نجعل الفرع الأول للملاحظات الشكلية ،في حين نجعل الفرع الثاني للملاحظات الموضوعية وذلك على النحو اتي :

١.I.I. الفرع الأول

الملاحظات الشكلية (الإجرائية)

اولاً- دخول المحكمة الى موضوع الطعن رغم فقدان اختصاصها النوعي

عمدت المحكمة الاتحادية العليا الى الدخول في موضوع الطعن الدستوري وناقشت اللوائح المتبادلة للخصوم وفسرت الفلسفة الضريبية الجديدة التي جاءت بها أوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة وقانون التعليم العالي الأهلي رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٦ النافذ ،رغم عدم اختصاصها نوعياً [١]بنظر الطعن ان الطعن وقع على قرار اداري (حجز احتياطي) وليس على تشريع وهذا ما يجدر بالمحكمة ان تنوء بنفسها عن مناقشة مبادئ التكليف والاعفاء الضريبي ؛كون ان الاختصاص من النظام العام وبالتالي يتعين على المحكمة ان تحكم من تلقاء نفسها برد الدعوى حتى وان لم يُثِر هذا الدفع من احد الخصوم وفي أي مرحلة من مراحل الدعوى الدستورية٠

ثانياً- اكتفت المحكمة بالدفوع من جانب واحد

بنت المحكمة الاتحادية حكمها بدستورية التكليف الضريبي وصحته على تفسير الممثل القانوني (المدعى عليه) لأوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة بالأرقام (٤٩

(١) يقصد بالاختصاص في نطاق التقاضي ان لكل محكمة من المحاكم نوع محدد من المنازعات لا يمكن لها ان تتجاوزه او تتردد في مباشرته وها الاختصاص محدد بنص القانون، ينظر، المواد ٢٩-٣٥، من قانون المرافعات المدنية، رقم ٨٣، لسنة ١٩٦٩ المعدل.

و٨٤ لسنة ٢٠٠٤) وتعديلاتها ،وتأييد قسم التعليم الأهلي في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بشمول دخول وارباح الكليات والجامعات الاهلية بالخضوع لضريبة الدخل وهذا بحق يشكل بناء متسرع ومعيب للقرار القضائي لاسيما وان المحكمة الاتحادية تعمل بمبدأ الدرجة الوحيدة للتقاضي وبالتالي عند وقوع الخطأ فلا سبيل لتصحيحه ولا مجال للعدول عنه كون العدول يكون عن سياسة قضائية لجهاز قضائي وليس عن أخطاء واضحة نصت عليها التشريعات الإجرائية او الموضوعية، فتفسير التشريعات الضريبية يقع خارج دائرة اختصاص وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، حيث ان مجلس الدولة هو الجهة الحصرية المناط بها تفسير التشريعات[١] عند حدوث اختلاف في مدلولات النصوص القانونية، بينما تستأثر السلطة المالية بتفسير قراراتها الإدارية ومنشوراتها وتوجيهاتها المصلحية، ماعدا ذلك فان حجُية تفسير الإدارة للنص التشريعي الضريبي تقتصر عليها وعلى موظفيها[٢]، سيما وان الإدارة العامة لا تملك تقمص دور المشرع في تفسير التشريع واذا حدث خلاف حول مدلول النص الضريبي فمعنى ذلك حدوث نزاع ضريبي يجب على المكلف –اذا كان هو الطرف المعترض- ان يلجأ الى وسائل الاعتراض والطعن المتاحة قانوناً للوصول الى قرار او قرار حكم يتلمس فيه القناعة والطمأنينة بالتفسير السليم للتشريع الضريبي المختلف حول مضمونه٠

اما اذا كان الخلاف حول تفسير النص الضريبي بين الإدارة الضريبية وبين شخص معنوي عام آخر فان المرجع في فض هذا الخلاف هو الاحتكام لمجلس الدولة كونه الجهة المتصدية لمهمة تفسير التشريعات ويكون تفسير المجلس حينئذ ملزما٠ بيد ان المحكمة الاتحادية العليا قد استأنست رشداً بالتفسير الإداري للهيئة العامة للضرائب دون ان تطلب رأي مجلس الدولة في تفسير أوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة او تفسير نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، ولم تقم المحكمة ذاتها بمهمة مضاهاة النصوص الضريبية المطعون بعدم دستوريتها مع نصوص الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ ما يجعل قرارها معيباً من تلك الناحية زدْ على ذلك انها بنت حكمها على تأييد صادر عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي التي لا تخرج عن كونها جزءً لا يتجزأ من الإدارة العامة التي

(١) قانون مجلس الدولة العراقي، رقم ٦٥، لسنة ١٩٧٩ المعدل.
(٢) هشام محمد البدري، *النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي*، (الإسكندرية: منشأة المعارف، ٢٠٠٥)، ص ٢٦.

تعد احدى تشكيلاتها (الإدارة الضريبية)خصماً امام القضاء ، وكان الاجدر بالمحكمة الاتحادية ان تتصدى لتفسير النصوص الضريبية وتهمل التفسير الإداري او ان تمضي بإدخال وزارة التعليم العالي طرفاً ثالثاً في الدعوى الدستورية للاستيضاح منها.

ثالثاً- تجاهلت المحكمة مبدأ التوازن بين حقوق المكلفين وبين حقوق الإدارة الضريبية

وظفّت المحكمة الاتحادية عريضة الدعوى الدستورية ولوائح الادعاء والدفاع لصالح الخزانة العامة وهذا بلا شك إخلال واضح بحقوق المكلف التي تتعالى يوماً بعد آخر الأصوات الداعية لإنصافه واحلاله منزلة متكافئة مع منزلة الإدارة الضريبية التي تحظى بالعديد من الامتيازات التي ترجح كفة السلطة المالية على حساب المكلف الضريبي[١].

كما ان تراخي و تماهل الإدارة الضريبية في استحصال ديونها الضرائبية يجعلنا امام قرينة مفادها عدم يقينية الالتزام الضريبي الواقع على كاهل المكلف الضريبي مما يشكل إهداراً بيّناً لمفهوم الامن القانوني الضريبي وتملصاً من قاعدة اليقين الضريبي[٢].

كما تجاهلت المحكمة الرد والبحث في بعض طلبات المدعي (الطاعن) التي كان منها هو تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي ،الطلب من المدعى عليه اثبات وجود نص التكليف الضريبي او النص القانوني المُلغي للإعفاء الضريبي .

---

(١) وليد محمد رضا الشناوي، "الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب"، بحث منشور، *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية والشرعية ،كلية الحقوق ،جامعة المنصورة*، مج٨، ع٦٥، (٢٠١٨): ص ٤٣٨-٤٣٩.

(٢) د.وليد محمد رضا الشناوي، "الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب"، بحث منشور، *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية والشرعية ،كلية الحقوق ،جامعة المنصورة*، مج ٨، ع ٦٥، (٢٠١٨): ص ٥٩٥.

رابعاً- فات المحكمة الاتحادية العليا الإشارة لقراراتها السابقة

اغفلت المحكمة الإشارة الى مضمون قرارها السابق المرقم (٦٨/اتحادية/اعلام/٢٠١٥) في (٢٠١٥/١٠/١٩) الذي قضى بدستورية قانون التعديل الأول لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥، حيث قضى التعديل الأول المذكور انفا بحرمان اللجان الإدارية وشبه القضائية وغيرها من جهات فض النزاعات المشكلة في السلطة التنفيذية من التصدي او مشاركة القضاء في وظيفتهِ كون ان هذه المشاركة تمس مبدأ استقلال القضاء وتشكل تعدياً على مبدأ الفصل بين السلطات [١]، بينما نجد المحكمة الاتحادية في قرارها محل التعليق تُقر وتُسلم بعمل اللجان الإدارية المشكلة في الهيئة العامة للضرائب دون ان تلتفت المحكمة لعدم دستورية استمرار تلك اللجان.

وطالما كان اجراء الحجز الاحتياطي هو قرار اداري فردي وغير مستثنى من الطعن وليس له مرجع مختص للطعن عليه يكون القضاء الإداري احق بنظر منازعاته ومن صلب اختصاصاته .

٢.I.I. الفرع الثاني

الملاحظات الموضوعية

اولاً- قرار الحكم الدستوري يُهدر الطبيعة الخاصة للتشريع الضريبي

تحوز النصوص الضريبية طبيعة متميزة تحاكي النصوص الجنائية فيها الاَ وهي تعذر توظيف وسائل التفسير الواسعة واللجوء للقياس كوسيلة لاستنباط غاية المشرع [٢]، اذ لابد من التقيد بالتفسير الحرفي او الضيق لمدلول النص الضريبي سواء تعلق الامر بالتكليف ام بالإعفاء [٣] فالمتمعن بقرار المحكمة الاتحادية العليا

---

(١) قرار المحكمة الاتحادية العليا، رقم ٦٨ - اتحادية - اعلام – ٢٠١٥، الصادر في ١٩ / ١٠ /٢٠١٥، المنشور على الموقع الالكتروني للمحكمة الاتحادية العليا https://iraqfsc.iq/krarid/68_fed_2015.pdf

(٢) د.قدري نقولا عطية، *ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها*، د.ن، (القاهرة:١٩٦٠)، ص٢٢٧.

(٣) د.رمضان محمد صديق، "تفسير النصوص الضريبية"، *مجلة التشريع المالي والضريبي*، *رابطة مأموري الضرائب*، مصر ،د.ت، ص ٦-٧.

محل التعليق يجد انها اعتمدت حكمة التشريع وغايته وهي من وسائل التفسير الخارجية وقد جرت على تفسير السلطة المالية التي فسرت النصوص الضريبية من خلال الإشارة الى الأسباب الموجبة لتشريع أوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة المرقمة (٤٩و٨٤) واغفلت المحكمة الإشارة الى الامر التشريعي للسلطة الائتلافية ذاتها رقم (٣٧) المسمى الاستراتيجية الضريبية لسنة ٢٠٠٣ فمن يلجأ لوسائل التفسير الخارجية ويخرج عن نطاق النص التشريعي الماثل امامه ليبحث عن دواعي وغايات التكليف لابد ان يعود لكل النصوص المرتبطة النص محل التفسير ولا يقتصر على قراءة النصوص التي يُشير اليها احد الخصوم او كليهما وهذا ما وقعت فيه المحكمة الاتحادية ؛ اذ اقتصرت في قراءتها للنزاع الضريبي المعروض عليها على ما ادلى به المدعي ودفع به المدعى عليه ٠

ثانياً- اغفال المحكمة لمبدأ التقادم الضريبي

ان تراخي الإدارة الضريبية في المطالبة بديونها فترة من الزمن- في حالة صحة التكليف الضربي- او اهمال تنفيذها في حالة ثبوتها قانوناً يرتب عليه النظام القانوني اثراً خطيراً على حقوق الخزانة اذ يجعلها مُعرّضة للسقوط نزولاً عند استقرار المراكز القانونية فالمدة بين تبليغ المكلف الضريبي (كلية الرافدين الجامعة الاهلية) بنشوء التكليف الضريبي وبين تجديد المطالبة ستة عشرة سنة ابتداءً من سنة ٢٠٠٤ ولغاية ٢٠١٩ وهذه المدة كافية لإثبات اسقاط الالتزام الضريبي.

والتقادم المسقط ضريبياً هو مضي مدة من الزمن يسقط بعدها حق الخزانة في المطالبة بما هي دائنة بهِ أو مستحق لها من دين ضريبي إزاء المكلف (المدين) أو يسقط بعدها حق المكلف في استرداد ما سبق أن دفعه كضريبة بغير حق للسلطة المالية [١]٠

ولعل احدى موجبات الاخذ بفكرة التقادم الضريبي هو بسبب عدم مطالبة الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة رغم مضي المدة المقررة قانوناً مما يدل على ضعف التنظيم الإداري وعدم الانتظام في تسيير عمل الإدارة الضريبية وخير جزاء

(١) د٠عوض فاضل إسماعيل ، "التقادم الضريبي المسقط في نطاق قانون ضريبة الدخل"، *بحث منشور، ،مجلة كلية الحقوق / جامعة النهرين* ، مج ٤ ، ع ٦ ، (٢٠٠٠): ص ٤٤.

لهذا الإهمال وعدم الإدارة المنتظمة هو إسقاط حق الإدارة الضريبية في استيفاء ديونها الضريبية .

ثالثاً- اغفلت المحكمة مبدأ براءة ذمة الفرد من التكليف الضريبي

يسود النظام الضريبي لأي دولة مبدأ راسخاً من مبادئ القانون العامة إلاّ وهو تفسير النص الضريبي لصالح الفرد في حالة قيام الشك بمضمون القانون الضريبي من عدمه ، اعتماداً على ان الأصل براءة ذمة الفرد من الالتزام بأداء الضرائب كون ان اقتطاع الضرائب يُشكل مساساً بحق الملكية الخاصة للأفراد مما يتعذر التوسع في تفسيرهِ [١].

رابعاً- لم تلتفت المحكمة الاتحادية العليا لدستور الضرائب

ان القواعد الأربعة لفرض الضرائب التي وضعها فقهاء المالية العامة التقليدية ،وجاء فقهاء المالية الحديثة فأكدوها وزادوا عليها قواعد إضافية ،هي ليست نصائح او إرشادات للاستئناس وانما مبادئ الزامية تخاطب كل مشرع ومنفذ وقاضٍ، وبالتالي فتجاهل المحكمة الاتحادية العليا لقاعدة الوضوح او اليقين في التكليف الضريبي هو خرق لدستور الضرائب الذي وجد لتحقق المصلحة العامة وتحقيق التوازن بين حقوق الفرد ومصلحة الخزانة ؛فترديد نصوص أوامر سلطة الائتلاف لعبارات ومصطلحات تحتمل اكثر من تفسير ودلالة هو نقيض أصول السبك الصياغي لمفردات التشريع الضريبي التي يجب ان تأتي واضحة ومحددة ومفهومة بحيث يكون المكلف بها مشخصاً سلفاً ومقدار ونوع وعائها معلوماً ومقدراً ووقت استيفائها معروفاً وسعرها محسوباً ومن مقتضيات اليقين استقرار النظام الضريبي واتسامه بالثبات وهذا يعني ابتعاد المشرع عن ادخال تعديلات تشريعية الاّ للضرورة القصوى ولغرض الإصلاح التشريعي لان كثرة وتعدد تدخل المشرع سُتفاجئ المكلف بإجراءات جديدة وربما سيضطرب نشاطه الاقتصادي ولنا ان نقتبس بعض العبارات التشريعية من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ المسمى بالاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤.

---

(١) د٠عز الدين إبراهيم، "نحو مفهوم معاصر لذاتية القانون الضريبي"، بحث منشور، *مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس* ، مج ٣٨، ع ١، (١٩٩٦): ص٩٩-١٠٠.

" القسم ١١

موظفو الحكومة والمؤسسات المملوكة للدولة

(١) تخضع للضريبة، اعتباراً من اليوم الأول من إبريل/ نيسان ٢٠٠٤، الرواتب والأجور والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العراقي في عبء الضريبة. وبناء على ذلك:

(أ) تحذف الجملة التالية الواردة في الفقرة (٥) من المادة (٢) من قانون الضرائب على الدخل، القانون رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢: "فما عدا الذين يعملون في الدوائر الحكومية، وفي شركات القطاع الاشتراكي والقطاع المختلط."

(ب) تحذف الفقرة رقم (٥) من المادة (٧) من قانون الضرائب على الدخل، القانون رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢."

خامساً- جانبت المحكمة الاتحادية الصواب بتوصيفها القرار الاداري الفردي

الحجز الاحتياطي وفق المنازعة المعروضة لا يعد قراراً إداريا فردياً ولا اجراءً مادياً لتنفيذ قرار اداري سابق وانما يعد قراراً إدارياً تنظيمياً ،وآية ذلك ان القرار الإداري التنظيمي لا يحتوي على أسماء المخاطبين وانما يصف مراكزهم القانونية وتبعاً لذلك ينفذ القرار الإداري بحق كل من تنطبق عليه ذات الأوضاع القانونية انشاءً او الغاءً او تعديلاً لحق او لامتياز[1] عليه نجد ان حجز الأرصدة المالية للكليات الاهلية المتخلفة عن سداد ضريبة الدخل –بصرف النظر عن مشروعية الفرض الضريبي- هو قرار اداري تنظيمي سيما وان الجامعات والكليات الاهلية لم تعد معدودة على أصابع اليد كما كانت في ظل قانون الجامعات والكليات الاهلية رقم ١٣ لسنة ١٩٩٦ الملغى لكي تحرر قرارات إدارية فرديها باسمها؛ اذ فُتِح الباب على مصراعيه لتأسيس جامعات وكليات ومعاهد خاصة تخضع لإشراف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي مما يعني توجه الخطاب لعدد غير معين من تلك الكيانات القانونية ، اما القرار الإداري الفردي فلو اردنا تعريفه او توصيفه بأوجز

(١) د٠عليوة مصطفى فتح الباب، *الوسيط في سن وصياغة وتفسير التشريعات*، الكتاب الثاني، (مصر-الامارات: دار الكتب القانونية، ٢٠١٢)، ص ٢٦٥.

P- ISSN:2075-2024 E-ISSN: 2706-5804

التعابير لقلنا بانه تصرف قانوني يصدر عن الإدارة بإرادتها المنفردة وتهدف من خلالهِ الى احداث تغيير في المركز القانوني لفرد او مجموعة افراد بعينهم وبذواتهم ، وهذا يستلزم غالباً ذكر أسماء المستهدفين بمضمون القرار الإداري او تحدديهم عياناً ، المحكمة الاتحادية ذهبت في قرارها الى ابعد من عد قرار الحجز الاحتياطي قراراً فردياً وانما عدته اجراءً تنفيذياً والاجراء التنفيذي في عُرف القانون الإداري هو من الاعمال المادية التي لا ترتقي الى مصاف التشريع الفرعي حيث تقول المحكمة في صلب قرارها "لذا فان قرار الحجز الصادر عن المدعى عليه لا يعد تشريعاً نص على فرض ضرائب باثر رجعي وانما اجراءً انصب على حالات فردية لأشخاص (معنوية خاصة) امتنعت عن دفع الضرائب المستحقة عليها، وان قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل قد نص على طرق الطعن المقررة على تلك الإجراءات ٠٠٠ وحيث ان الاجراء محل الطعن ليس اجراءً تشريعياً ولا تنطبق عليه خصائص القاعدة القانونية من حيث العمومية والتجريد وانما كان اجراءً انطبق على عدد محدد من الأشخاص المعنوية الخاصة "

الخاتمة

بعد ان حللنا قرار الحكم الصادر عن المحكمة الاتحادية العليا

أولا-الاستنتاجات

١- إن قرار الحكم أصاب فيما قرَّرهُ لمبدأ عدم اختصاص المحكمة الاتحادية العليا للنظر في دستورية القرارات الإدارية وبذلك لم يُزاحم جهات القضاء الأخرى ذات الاختصاص الأصيل ،ولكن من جانب آخر فانه اخطأ عندما أحال فض النزاع الى طريق اللجان الإدارية الذي أُلغي تشريعياً٠

٢- إن الحكم جانبهُ الصواب في وصف القرارات المتخذة بمناسبة تطبيق القانون الضريبي كقرارات الحجز والإجراءات الاستباقية التي تندرج تحت مفهوم امتيازات الإدارة الضريبية اذ عدّتها المحكمة بانها مجرد إجراءات ،بينما استبان لنا بانها قرارات إدارية كاملة وخالصة ٠

٣- ألغت المحكمة مبدأ التوازن في الدعوى الدستورية، وهو مبدأ اجرائي مستقر في جميع نُظم التقاضي، حيث مالت كفة المحكمة كثيراً لجهة المدعى عليه "وزارة المالية" وبنت قرارها على ما ادلى بهِ المدعى عليهِ ؛بينما يجدر بالقاضي الدستوري أن يبني تسبيبهُ ليس مما يطرحه الخصوم فحسب

وانما مما تستنبطهُ المحكمة من وقائع الدعوى وخلفيات النزاع والمضاهاة بين النصوص الدستورية والنصوص التشريعية ٠

٤- كانت المحكمة موّفقة الى حد كبير عندما مارست دورها الايضاحي او التوعوي بأهمية التكليف الضريبي وشرح فلسفة الأساس الدستوري للنظام الضريبي العراقي وما ينبغي عليه ان يكون التشريع النافذ ٠

ثانيا- التوصيات

١- نوصي المُشرِّع العراقي بضرورة المبادرة إلى تعديل تشريعي لقانون الضريبة على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ،بحيث يأتي التعديل على الغاء أوامر سلطة الائتلاف الموقتة المنحلة ويكرس قانون الغاء النصوص القانونية رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، على ان تكون صياغة القانون الجديد محاكية لروح العصر ومقتضيات الدستور وادبيات القانون المالي٠

٢- كما نوصي المحكمة الاتحادية العليا الموقرة ان تتروى عند نظر الدعاوى التفسيرية او الطعون الدستورية كي لا تزعزع الثقة العامة المسندة بها كونها المنوط بها حصرياً الحكم على التشريعات دون غيرها وبالتالي عدم الخوض في الطعون او الدعاوى التي تخرج عن ولايتها سيما وان نأي أي محكمة في الخوض في موضوع النزاع الخارج عن اختصاصها القضائي هو امر مستقر في فقه التقاضي ٠

٣- من المتفق عليه فقهاً وقضاءً ان القاضي الدستوري، لا يمكنه أن يبقى أسير حرفية النص الدستوري، بل عليه المزاوجة بين النص من جهة، والواقع السياسي والاجتماعي ومصلحة الدولة العليا من جهة أخرى كي يستقيم عمل كل المؤسسات الدستورية في الدولة المعنية، لذا فنحث القاضي الدستوري الى التحلي بروح القائد والباحث العلمي والمساهمة في اصدار قرارات قضائية جريئة تسم في جعل القضاء الدستوري قضاء ابداعي وليس قضاء نمطي ، يساهم من خلال توسعه في سد ثغرات التشريع والقيام بالتنمية ٠

٤- ان الالتجاء الى الخبرة او الاستشارة قبل اصدار القرار القضائي امر مستحسن في مجال القضاء الدستوري لاسيما وان الدستور قد جعل من تشكيلة المحكمة الاتحادية العليا فقهاء في القانون وان دل على شيء فهو يدل على تشعب المنازعات الدستورية وخطورة الاثار المترتبة عليها اذ ان

اقرارات المحكمة الاتحادية غير قابلة للمراجعة او التصحيح، لذا فنحن ندعو المحكمة الاتحادية الى العدول عن قرارها المشار اليه في التعليق والتماهي مع الدستور وتوجهات المشرع التي تتقاطع مع وجود لجان إدارية تمارس وظيفة قضائية ولتساهم تلك المحكمة الفتية بإنشاء قضاء ضريبي مستقل وما ذلك عليها بعزيز ٠

المصادر

اولاً- الكتب

١- د٠علي محمد بدير،د٠عصام عبد الوهاب البرزنجي، د٠مهدي ياسين السلامي، *مبادئ واحكام القانون الإداري*، بغداد: المكتبة القانونية، ٢٠١١.

٢- د٠عليوة مصطفى فتح الباب، *الوسيط في سن وصياغة وتفسير التشريعات*، الكتاب الثاني، مصر-الامارات: دار الكتب القانونية، ٢٠١٢.

٣- د٠قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها، د.ن، القاهرة:١٩٦٠.

٤- محمود محمد علي صبرة، *المشكلات العملية في تفسير النصوص التشريعية والعقدية*، د٠ن،مصر: ٢٠١٩.

٥- د٠هشام محمد البدري، *النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي*، الإسكندرية: منشأة المعارف، ٢٠٠٥.

ثانياً: الأبحاث العلمية

١- د٠عز الدين إبراهيم، "نحو مفهوم معاصر لذاتية القانون الضريبي"، بحث منشور، *مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة عين شمس*، مج ٣٨، ع ١ ١٩٩٦.

٢- د٠كمال الدين حسين محمد، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، *منشورات كلية الحقوق، جامعة أسيوط*، ٢٠٢٠.

٣- د٠عوض فاضل إسماعيل، "التقادم الضريبي المسقط في نطاق قانون ضريبة الدخل"، بحث منشور، *مجلة كلية الحقوق - جامعة النهرين* ، مج ٤، ع ٦ ، ٢٠٠٠.

٤- د٠وليد محمد رضا الشناوي، "الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب"، *بحث منشور، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية والشرعية ،كلية الحقوق، جامعة المنصورة*، مج ٨، ع ٦٥، ٢٠١٨.

ثالثاً: المجلات العلمية

١- د٠رمضان محمد صديق، "تفسير النصوص الضريبية"، مجلة التشريع المالي والضريبي، رابطة مأموري الضرائب، مصر ، د.ت.

ثالثاً//التشريعات

١- امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، رقم ٣٧، لسنة ٢٠٠٣ المعدل.
٢- امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، رقم ٤٩، لسنة ٢٠٠٤ المعدل.
٣- امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، رقم ٨٤، لسنة ٢٠٠٤ النافذ.
٤- النظام الداخلي للمحكمة الاتحادية العليا، رقم ١، لسنة ٢٠٠٥ الملغى.
٥- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة، ١٩٨٢ المعدل.
٦- قانون المرافعات المدنية، رقم ٨٣، لسنة ١٩٦٩ المعدل.

ثالثاً//القرارات القضائية

١- قرار المحكمة الاتحادية العليا، رقم ١٣/اتحادية/٢٠٢٠، في ٢٠٢١/٦/٨.
٢- قرار المحكمة الاتحادية العليا، رقم ٦٨/اتحادية/اعلام/٢٠١٥، في ٢٠١٥/١٠/١٩.