



جمهورية العراق
جامعة النهرين
كلية الحقوق

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام

رسالة تقدم بها

ياسر حسين علي الشبلاوي

إلى

مجلس كلية الحقوق / جامعة النهرين وهي جزء من
متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون العام

بإشراف

الدكتورة

مها محمد أيوب

أستاذ القانون الدولي العام المساعد

٢٠١٤ م

١٤٣٥ هـ



**Republic of Iraq
AL-Nahrain University
College of law**

**Financial benefits to the people of
public international law**

By

Yaseer Husain Ali Alshaplawe

**Present to
College of law council – AL-Nahrain
University as a part of Masters Degree
in Public law**

Supervisor

• Dr.

Maha Mohammed Ayub

Prof. of Public International Law

2014

١٤٣٥

شكر وتقدير

إذا كان الشكر ترجمان النية ، ولسان الطوية ، وشاهد الإخلاص ، وعنوان الأختصاص ، فإن المرء وقد وفقه الله لإنجاز هذا العمل ، لا يجد سبيلاً سوى أن يسجد لله حامداً شاكراً على ما وهبه لنا من عون ، وطاقة وصبر ، وبعد أن شارفت هذه الرسالة على بلوغ غايتها فإن واجب العرفان يحتم عليّ أن أجزل خالص الامتنان للأستاذة المشرفة الدكتورة مها محمد أيوب لما أحاطتني به من عناية واهتمام فقد كان للملاحظات والتوجيهات التي قدمتها لي بصبر لا ينفد أثرها الواضح في إعدادها، فلها مني أعظم التقدير وخالص المودة .

وإقراراً بالفضل لمن منحوني فيض علمهم ، وكثير نصحتهم ، إلى هؤلاء الذين أعطوا فأحسنوا العطاء ، وأعانوا وكانوا نعم المعين ، إلى من بسطوا أيدي كرمهم ولم ييخلوا بفكرهم ، إلى من أناروا لي السبيل وفتحوا مغاليقها ، الدكتور (فخري عبدالرزاق الحديثي) والدكتور (أعاد حمود القيسي) والدكتور (حسن بشيت) والدكتورة (كفاح العزاوي) والدكتور (أحمد الدخيل) والدكتور (محمد علوم) وطالب الدكتوراه (أثير طه المشهداني) والدكتور (أحمد العزاوي) وطالب الدكتوراه (أحمد عبد الرزاق المعيني) . أليهم أتقدم بخالص الشكر والامتنان مع التقدير والعرفان

كما يطيب لي أن أتقدم بشكري وتقديري وأمتناني إلى الأستاذة (مهاب مدني الحديثي) لدعمها الا محدود وجميع العاملين في لجنة الأنقاذ الدولية . وأتوجه بخالص الشكر والامتنان الى مديرية الضرائب العامة أخص منهم بالذكر ، (زينب حسين ، والاء ، لا زودوني من مصادر مهمة . ولا يفوتني أن أشير بالعرفان على وجه الخصوص مكتبة العلوم السياسية جامعة النهرين ، ومكتبة كلية القانون جامعة بغداد . وقد كان لموظفي مكتبة كلية الحقوق دورٌ مهمٌ في تسهيل الحصول على المصادر المطلوبة لإعداد الرسالة بصبر جميل وروح تنوّب لتقديم المساعدة فإليهم خالص الامتنان والمحبة . وعذراً لمن فاتني ذكر اسمه ففي القلب مكانه

الباحث
ياسر حسين

المستخلص

بالرغم من أفتقار المجتمع الدولي الى سلطة مشرعة ، تعلو أرادة الدول وتفرض قواعده جبراً عند الأقتضاء ، فقد وجدت مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحكم سلوك وتصرفات الدول والمنظمات الدولية كونت في مجموعها قواعد القانون الدولي العام ، ومع ذلك يرى البعض أن مبدأ السيادة لايزال يضيف على قواعد القانون الدولي صفة الرضائية ، فلا يتصور أستمرار القاعدة الدولية إلا إذا أستمر الرضا بحكمها . وعليه لاتوجد قواعد فوق أرادة الدولة وإن أستمرار وجود قواعد القانون الدولي مرهون برضا الدول .

وينشأ في الدول عدد كبير من المبادئ العليا والأسس الجوهرية التي تحرص الدولة على ضمان أحرارها بأعتبارها من ضرورات أستمرار العلاقات الدولية وأحد المقومات الأساسية في المجالات السياسية والأقتصادية ، والمزايا المالية أحد تلك المبادئ التي نشأت وتطورت عبر العصور الماضية من مجرد ميزة تمنحها الملوك والأمراء للسفراء والمبعوثين على أساس المجاملة ، الى عرف دولي أخذت تتطور أشكاله حتى أستقتها الأتفاقيات الدولية وقننها القانون الدولي ، لتصبح هذه المزايا المالية من المبادئ الملزمة، وأضحى أحد أهم المبادئ التي يسعى المجتمع الدولي لجعله الأساس الذي يرتكز عليه في بناء العلاقات الدولية المتوازنة .

وحيث إن المجتمع الدولي يعتبر كل قاعدة تقبلها الجماعة الدولية في مجموعها وتعترف بها بأعتبارها قاعدة لايحوز الأخلال بها .فكان لابد أن تتوافق هذه القواعد مع القوانين الداخلية الوطنية للدول درءاً للتنازع في الأختصاص ، فحثت الأتفاقيات الدولية التشريعات الوطنية على تضمين نصوص تشريعاتها المزايا المالية ، فكانت المزايا المالية المتمثلة بالأعفاءات الضريبية في القوانين الداخلية تعد من القواعد غير الثابتة وتتغير بحسب نظرة الدولة السياسية والأقتصادية ، وأيضاً فإن القواعد التي تضمنتها قوانين الضرائب سواء أكانت المباشرة منها أم غير المباشرة تحمل في طياتها ميزة الأعفاء من الضريبة لأشخاص القانون الدولي ، لكن

المعلوم أن هذه الميزة تخضع للمتغيرات السياسية والأقتصادية والتأثير الدولي ، غير أن هذه المزايا تبقى راسخة ولا تنعدم لأنها شديدة الارتباط بالعرف الدولي وحياة أي مجتمع منظم .

وقد ناقشنا المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام في التشريع الضريبي ، في ثلاثة فصول ، مسبوقة بمقدمة ، وختمنا بحثنا بخاتمة توصلنا فيها إلى العديد من الإستنتاجات والتوصيات ، وفي الفصل الأول تناولنا التعريف بأشخاص القانون الدولي والمزايا المالية ومقاصدها ، وأستعرضنا في الفصل الثاني المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب المباشرة ، وناقشنا في الفصل الثالث المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب غير المباشرة .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قُلْ إِنِّ صَلَّاتِي وَنُسُكِي وَمَحْيَايَ
وَمَمَاتِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ {١٦٣} لَا
شَرِيكَ لَهُ وَبِذَلِكَ أُمِرْتُ وَأَنَا أَوَّلُ
الْمُسْلِمِينَ {١٦٣}

سورة الأنعام

صدق الله العظيم

إهداء

إلى الذي أمطر جبينه رحيقاً استمد منه قوتي ...
إلى الذي أنار دربي بالأمل ...
... والدي ...

إلى التي إيمانها قبسٌ وصبرها عونٌ ...
والجنة تحت أقدامها تكراً وتشرفاً ...
إلى اعز الناس إلى قلبي وروحي ...
... والدتي ...

إلى التي زرعتني في الحياة بذرة وسقتني من دمها قطرة بعد قطرة..حبيبتي
وأُملي

إلى كل الأيادي التي ساندتني لكي أصل إلى ما أنا عليه ...
... أخواني وأخوتي اعتزازاً ...

إلى شهداء الأمة الأبرار من باعوا لله الجسد بما هو خيرٌ وأبقى لينسج من الحق
وساماً ونرفع من بعدهم بالعزهاماً

... اهدي ثمرة جهدي ...

ABSTRACT

Despite the lack of the authority legislator in the international community, above the will of nations and forcing the imposition of the rules when appropriate, it has been found a set of principles and rules that govern the behaviour of states and international organizations formed rules of public international law in its group/collection. However, some believe that the sovereignty principle still imparts rules on the international law as consensual acts. It cannot be imagined the continuing of the international base unless the satisfaction about its judgment continues. Accordingly, there are no rules over the will of the state and that the continuing existence of rules of international law depends on satisfaction of the states.

A large number of supreme principles and essential foundations arises in states and that the state is keen to ensuring its respect as the necessities of continuation of international relations and also one of the essential elements of the political and economic fields, the financial benefits are one of those principles that originated and developed through the past ages from merely feature granted by kings, princes for ambassadors and envoys on the basis of courtesy, according to the international custom which its forms are developed and even drew by the international conventions and codified by the international law, that these financial benefits to become binding principles, and has become one of the most important principles that the international community seeks to make it the basis on for building a balanced international relations.

Whereas the international community considers each base accepted by the international community in its group/collection and recognize it as a base that may not be violated. It was necessary to conform these rules with the Laws of Interior National for states to ward off a conflict in the

purview, the international agreements urged the national legislation to embed the texts of its legislation the financial benefits, the financial advantages represented as tax exemptions in the internal laws considered as one of the not fixed rules and change according to the political, economic state's view and also the rules contained in the tax laws, whether it is direct or indirect carries the feature of tax exemption for the persons/subjects of the international law, but it is known that this feature subject to the political, economic variables and to the international impact, but that these features remain strong and remain existent because it is closely related to the international custom and the life of any organized society.

We have discussed the financial advantages for the persons of public international law in the tax legislation, in three chapters, preceded by an introduction, and we have ended our conclusion reached by many conclusions and recommendations, and in the first chapter we have dealt with the definition of persons of international law and financial advantages and its purposes, and we have reviewed in the second chapter the financial advantages to persons of the international law in direct taxes, and we have discussed in the third chapter the financial advantages to persons/subjects of international law in indirect taxes.

الفصل الأول

التعريف بأشخاص القانون الدولي العام والمزايا المالية

كلما تطور المجتمع الدولي كلما ازدادت أهمية التبادل الدبلوماسي والقنصلي، وازدادت الحاجة الى توثيق العلاقات بين أشخاص القانون الدولي لأرساء هذه العلاقات على أسس ومبادئ الحق والمساواة والوثام.

ويسعى المجتمع الدولي من خلال تعضيد العلاقات بين الدول لتحقيق مكاسب مادية ومعنوية^(١). وفي خضم تنامي عدد الدول وعدد المنظمات الدولية ظهرت الحاجة للبعثات الدبلوماسية والتمثيل الدبلوماسي باعتبار الدبلوماسي مبدئياً وعملياً الشخص الذي يعمل على تحقيق أسترراتيجية دولته، والعمل على تحريكها وأدخالها في الأسترراتيجية الدولية الهادفة الى تحقيق مجتمع السلم والأمن الدوليين^(٢).

وكذلك الحال بعد نشأة المنظمات الدولية وأكتسابها الشخصية القانونية حيث تزايدت حاجة الدول لوضع اتفاقيات تمثلها في علاقاتها مع المنظمات الأخرى الدولية و الإقليمية، وقد تقررفي هذه العلاقات مزايا مالية لأشخاص القانون الدولي العام ، وثار الخلاف بين كتاب القانون حول اعتبار الفرد أحد أشخاص القانون الدولي في ظل حقوق الإنسان التي يقرها المجتمع الدولي . وهنا يُثار التساؤل: من هم الأشخاص الدوليون المتمتعون بالمزايا المالية؟ وماهي الشروط الواجب توافرها لمنح المزايا المالية؟

للأجابة عن هذه التساؤلات نقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث نتناول في المبحث الأول التعريف بأشخاص القانون الدولي العام . أما المبحث الثاني فنخصصه للتعريف بالمزايا المالية وشروط التمتع بها . والمبحث الثالث نتناول فيه المقاصد الدولية لمنح المزايا المالية .

(١) نجد ان المكاسب المالية تتمثل بالأعفاء من الضرائب والرسوم والضمان الاجتماعي أما المكاسب المعنوية تتمثل بماتوفرها الحصانات القضائية من طمأنينة للدول في علاقاتها الدبلوماسية .

(٢) ينظر د.صلاح أحمد هريدي ، العلاقات الدولية ، مكتبة بستان المعرفة ، الأسكندرية ، ٢٠٠٩ ، ص ٨١ ومابعدها .

المبحث الأول

التعريف بأشخاص القانون الدولي العام

أن الأشخاص الدولية والأفراد ^(١) والمؤسسات التابعة لها أي (العاملون في نطاق الدولة المستقبلية) يتمتعون بمزايا مالية ، وهذه المزايا جزء من مجموعة امتيازات تقرر للقيام بمهام وظائفهم ، وبالرغم من اختلاف هؤلاء (الأشخاص الدولية) في الدرجة وطبيعة المهام إلا أنهم يجتمعون تحت صفة واحدة هي كونهم أشخاصاً دوليين أو طبيعيين أو معنويين .

وقد تطورت قواعد القانون الدولي عبر قرون طويلة وشملت تغير الكثير من القواعد القانونية المكتوبة والعرفية ، حتى أستقر المجتمع الدولي ليضع القواعد والأسس لتتمتع المجتمعات بكيان (الدولة) اليوم بالشخصية القانونية الدولية . وماترتب بعدها من نزوح في العلاقات الدولية لتنشئ الدول وفق أهداف ومقاصد منظمات أو هيئات تحمل الشخصية القانونية الدولية وفق المعايير الوضعية .

ومن هنا نتساءل : هل الدولة هي الشخص القانوني الدولي الوحيد أم لا ؟ وإذا كان بالنفي؟ فهل هنالك غير الدولة شخص قانوني دولي وكيف يتمتع بهذه الصفة القانونية ؟ وماهي الأسباب أو الأهداف من منحه الصفة القانونية الدولية ؟

لغرض الإجابة عن هذه الأسئلة وغيرها و أستناداً على ما تقدم نقسم المبحث الى ثلاثة مطالب. **المطلب الأول** نبحث فيه الدولة والمختصون بتمثيلها. وفي **المطلب الثاني** نبين المنظمات الدولية والأقليمية. أما **المطلب الثالث** نتناول دولة الفاتيكان.

(١) أدى الأهتمام المتزايد بحقوق الإنسان الى خلق أوضاع جديدة ، فقد أخذت الدول والمنظمات الدولية عقد الاتفاقيات الدولية لحماية حقوق الإنسان وأولت أهتماماً كبيراً لمسؤولية الفرد عن جرائم الحرب والجرائم المخلة بالأمن والسلام الدوليين ، كما تم درج حقوق الإنسان في جداول مؤتمرات القمم الدولية ، و سعت الأمم المتحدة لتأمين الحماية الدولية لهذه الحقوق عن طريق دراسة الأوضاع الإنسانية في جميع دول العالم وتوفير المقترحات والتوجيهات لحماية الفرد ، كل هذا كانت المقدمات لظهور اعتبار الفرد أحد أشخاص القانون الدولي المعاصر . بينما ذهب القانون الدولي التقليدي لأنكار الشخصية الدولية للفرد ويحرمه من حق الأسهام في العلاقات الدولية . ينظر د. محمد المجذوب ، الوسيط في القانون الدولي العام ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٩،

المطلب الأول

الدولة والمختصون بتمثيلها

لغرض التعريف بالدولة كشخص من أشخاص القانون الدولي العام لابد من بيان أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الممثلين للدولة والمتمتعين بالمزايا المالية عليه نعرف الدولة في الفرع الأول وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي في فرع ثانٍ.

الفرع الأول

الدولة

يثير تعريف الدولة كثيراً من الخلافات النظرية بين فقهاء القانون الدولي العام وفقهاء القانون الداخلي وترجع هذه الخلافات الى الطبيعة المعقدة للظاهرة موضوع التعريف نفسه^(١). فبعضهم عرف الدولة على أنها (مجموعة من الأفراد تعيش حياة دائمة ومستقرة على إقليم معين من الارض في ظل تنظيم سياسي يتمتع بأختصاصات دولية مباشرة ومستقلة وعامة)^(٢). وذهب البعض الأخرالى أنها (جماعة من الأفراد تقطن على وجه الدوام والأستقرارأقليماً جغرافياً معيناً وتخضع في تنظيم شؤونها لسلطة سياسية تستقل في أساسها عن أشخاص من يمارسها)^(٣) كما عرفها جانب آخر من الفقهاء^(٤) بأنها (تجمع بشري يقيم على وجه الدوام بنية الأستقرار فوق إقليم معين وتقوم بينهم سلطة سياسية تتولى تنظيم العلاقات داخل هذا المجتمع كما تتولى تمثيلة بمواجهة الآخرين). بينما ذهب البعض الى أبعد من ذلك^(٥) بالقول ان الدولة هي (مؤسسة سياسية وقانونية تقوم حين يقطن مجموعة من الناس بصفة دائمة في إقليم معين ويخضعون لسلطة عليا تمارس سيادتها عليهم) وعليه نرجح التعريف الذي ذهب للقول بأن الدولة (مجموعة من الأفراد يقيمون بصفة دائمة في إقليم معين وتسيطر عليه هيئة حاكمة ذات سيادة داخلية) .

(١) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، التنظيم الدولي، ط ٦، منشأة المعارف، الأسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٨٥.

(٢) ينظر د. عبد الباقي عبدالله، القانون الدولي العام، ط ١، دار الأضواء للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٠، ص ١٤٣.

(٣) ينظر د. محسن خليل، النظم السياسية والقانون الدستوري، ج ١، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢، ص ٢٢.

(٤) ينظر د. محمد السعيد الدقاق، القانون الدولي المصادر والأشخاص، ط ١، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨١، ص ٣٤٨-٣٤٩.

(٥) ينظر د. محمد عزيز شكري، القانون الدولي العام، ط ٩، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٥، ص ٦٩.

وتذهب الأغلبية من فقهاء القانون الدولي والداخلي الى قيام الدولة على ثلاثة عناصر هي الشعب والأقليم والسلطة السياسية^(١) هذا وسنعرض العناصر التقليدية الثلاثة وكما يأتي :

اولاً- الشعب : او عنصر السكان ويعني جمع من الأفراد من الجنسين معاً، يقيمون بصفة دائمة في إقليم معين يخضعون لسلطان دولة معينة ويتمتعون بحمايتها^(٢) ، بتعبير آخر (مجموعة الأشخاص المرتبطين بدافع المصلحة المشتركة في علاقات دائمة ينظمها القانون في اطار أقليمي محدد وألى سيادة واحدة يدينون لها بالولاء)^(٣).

ولا يوجد تلازم حتمي بين عدد افراد الشعب ووجود الدولة فقد يكونون الوفاً أو ملايين وقد يتعدى المليار، ويميز الفقه بين نوعين من الشعب الشعب الاجتماعي والشعب السياسي ممن لهم الحق في ممارسة الحقوق السياسية^(٤) . أذ لا يمكن قيام الدولة بدون توافر هذا العنصر ويشترط في الشعب أن يكون من كلا الجنسين لضمان الاستمرار البشري .

ثانياً- الأقليم : وهو مساحة من الأرض تسكن عليه مجموعة من الأفراد بنية الاستقرار الدائم ويكون الأقليم تحت سيطرتهم الفعلية ،ويقطن الشعب على إقليم الدولة لذا لا يمكن تصور وجود دولة دون إقليم^(٥) . وهناك عناصر ثلاثة للأقليم :

١- **الأقليم الأرضي:** وهو مساحة من اليابسة تحدد بحدود طبيعية او اصطناعية ولا يشترط ان يكون متصلاً فمن الممكن ان يكون متقطع الأجزاء.

٢- **الأقليم المائي:** ويشمل مياه البحيرات والانهار الداخلية في اقليم الدولة بالاضافة الى الجزء المحاذي لساحل الدولة بمسافة محدده من بحار ومحيطات^(٦) .

٣- **الأقليم الجوي :** هو الفضاء الذي يعلو الإقليمين الأرضي والمائي وتمارس الدولة سيادتها عليه دون التقيد بارتفاع معين .

(١) هناك جانب من الفقه اعتبر السيادة ركناً رابعاً. ينظر د. زهير الحسني. نظرية الاعتراف في القانون الدولي العام ، دار المطبوعات الجامعية، بيروت ، دون سنة نشر، ص ١٢٦ .

(٢) ينظر د. عصام العطية . القانون الدولي العام ، ط ٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠١٢ ، ص ١٥٤ .

(٣) ينظر د. عبد الغني بسيوني عبد الله ، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، مطابع السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٣ ..

(٤) ينظر د. هاني علي الطهراوي ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٨ .

(٥) ينظر د. نعمان احمد الخطيب ، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٢ .

(٦) البحر الأقليمي ١٢ ميلاً بحرياً، المنطقة المتاخمة لا تتجاوز ٢٤ ميلاً بحرياً ، المنطقة الاقتصادية الخالصة تحدد ب ٢٠٠ ميلاً بحرياً . ينظر د. عصام العطية . المصدر السابق ، ص ١٥٩- ٢٠٢ .

ثالثاً - السيادة السياسية : لغرض تنظيم أي مجموعة بشرية تسكن أرضاً معينة لابد من قيام سلطة سياسية تكون قادرة على ممارسة اختصاصاتها وسلطاتها بتأثير وفاعلية^(١). وينصرف مصطلح السلطة السياسية الى الهيئة المنظمة التي تتصدى لممارسة حكم الشعب والاشراف عليه ورعاية مصالحه وإدارة الأقليم وحمايته وتنظيم استغلال ثرواته^(٢).

والدولة تنشأ بتوافر العناصر الثلاثة من الناحيتين السياسية والاجتماعية . لكن يثار التساؤل هل تكتسب الدولة الشخصية القانونية الدولية بأجتماع العناصر الثلاثة لها ؟ أو تحتاج الى أعترا ف الدول بها ؟

بأستكمال العناصر الثلاثة تباشر الدولة سلطاتها تحت مايعرف بمصطلح (السيادة) اذ تمارس الدولة سلطاتها الداخلية بكافة أختصاصات السلطة على الأقليم والتعامل الخارجي مع سائر الدول ذات السيادة المماثلة لها^(٣). اما الأعترا ف فهو حدث مهم في حياة الدولة أذ لاتستطيع ان تمارس سيادتها الخارجية وتتمتع بحقوقها الكاملة تجاه مجموعة الدول آلا اذا اعترفت هذه الدول بوجودها^(٤). ومفهوم الأعترا ف حدده مجمع القانون الدولي بأنه (التصرف الحر الذي تقر دولة أو مجموعة من الدول بمقتضاه وجود جماعة لها تنظيم سياسي في أقليم معين ، وتتمتع بالأستقلال عن باقي الدول، وتقدر على الوفاء بالالتزامات القانونية الدولية)^(٥).

(١) ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدولي العام ، ط ١٠ ، منشأة المعارف ، الأسكندرية ، ١٩٧٢ ، ص ١٢٠-١٢١.

(٢) ينظر د. أحمد نعمان الخطيب، المصدر السابق، ص ٢٧ .

(٣) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، المصدر السابق، ص ١٥٣.

(٤) ينظر د. محمد المجذوب . الوسيط في القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ١١٦ .

(٥) أنقسم الفقه الدولي الى فريقين في تحديد الطبيعة القانونية للاعتراف بالدول من خلال الأثر الذي يتركه هذا الأعترا ف على الشخصية القانونية الدولية للدولة فظهرت نظرية (الأعترا ف المنشئ) ووفقاً لهذه النظرية الأعترا ف ينشئ الدولة الجديدة أو يمنحها الشخصية القانونية ونظراً للأنقادات الموجهة لهذه النظرية ظهرت نظرية (الأعترا ف الكاشف) انصار هذه النظرية يرون ان الأعترا ف الكاشف لا يخلق الشخصية القانونية للدولة لأنها موجودة أصلاً قبل الأعترا ف بها وانما تنشئ التزامات على المعترف يقر بموجبها القبول بكل الأثار القانونية ، ومعظم الفقهاء يقر بهذه النظرية . ينظر تفصيل ذلك، د. محمد المجذوب ، المصدر نفسه ، ص ١١٨ .

كذلك ينظر د. أحمد ابو الوفا، قانون العلاقات الدبلوماسية والقنصلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ -

١٩٩٦ ، ص ٢٢٨-٢٣٤ .

في حين أعتبر جانب من الفقه^(١). أن الاعتراف ذو طبيعة سياسية وقانونية ، وأن يغلب في الواقع وجود الدولة قبل الاعتراف بها .

ويمكن القول ان الاعتراف عملية سياسية أكثر منها قانونية كونه مرتبطاً بالقرار السياسي للدولة الراغبة بالاعتراف. وكذلك أن الاعتراف لا يعطي للدولة استقلالها انما يقر وجودها فقط حيث بتوافر العناصر الثلاثة تنشأ الدولة ولها ممارسة سيادتها وسلطاتها الداخلية، أما خضوعها للمجتمع الدولي فينبغي أن يبنى على أساس المصالح الجوهرية للدولة .

الفرع الثاني

المختصون بتمثيل الدولة

الدولة شخص اعتباري لا يتصرف في إطار القانوني الدولي الا بواسطة شخص طبيعي يختص بتمثيله وفقاً لقواعد القانون الدولي العام ، ومن المسلم به عقلاً والممكن عملاً أن يقوم الشخص الطبيعي بتمثيل الشخص الاعتباري قانوناً^(٢) .

ولأن الدولة شخص اعتباري فكان من المنطقي ان يهتم القانون الدولي العام بتحديد المختصين بتمثيل الدولة في (المجال الدولي) من بين الأفراد القائمين على حكمها وإدارة شؤونها^(٣) ، هذا ويهتم القانون الداخلي لكل دولة بتحديد المختصين بتمثيلها في اطار نظامها القانوني الداخلي مع بيان نطاق وحدود الاختصاص التمثيلي لكل منهم .

أن درجات المختصين بتمثيل الدولة كثيرة جداً تحتاج بحد ذاتها الى دراسة تفصيلية مستقلة ولسنا بصدد دراسة هذه الدرجات وأنما نكتفي بالإشارة الى أبرز هذه الدرجات التي تعتمدها الدول في تمثيلها مع الدول الأخرى هي الاتي :

أولاً- رئيس الدولة : من المسلم به ان رئيس الدولة يختص بتمثيلها في كافة شؤونها الدولية وفي مواجهة اي من أشخاص القانون الدولي الآخرين ويكون لرئيس الدولة هذا الاختصاص أياً كان وضعه الدستوري وإياً كان أسلوب توليه الرئاسة^(٤) .

هذا ونظراً لأهمية الاعتراف برئيس الدولة بوجه خاص ، خاصة إذا ما تولى الرئيس الجديد الحكم أثر حركة ثورية او انقلاب وما يترتب عليه من استمرار العلاقات بين الدول والدولة ذات

(١) P. 120 . Martin Dixon , International law , 4th ED , London, blackstone press, 2003 .

(٢) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد ، القانون الدبلوماسي والقانون القنصلي ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، ٢٠٠٣ ، ص ١٠ .

(٣) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد ، أصول القانون الدولي العام ، الجماعة الدولية ، ط ٥ ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٦ ، ص ٢٨٥ .

(٤) د. علي صادق ابوهيف ، القانون الدبلوماسي ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٧ .

النظام أو الحكم الجديد. ومن ابرز ما يختص به رئيس الدولة في مجال تمثيلة لدولته في علاقاتها الخارجية أختصاصه بأبرام المعاهدات والتصديق عليها وأعلان الحرب وأنهاؤها وأختصاصه بتعيين سفراء دولته وتلقي اوراق اعتماد سفراء الدول الأخرى^(١).

من الجائز لرئيس الدولة أن يفوض غيره في حدود ما يصدر له من تفويض لتمثيل الدولة نيابة عنه كتفويض رئيس الحكومة عقد اتفاقية معينة، أما اليوم فالراجح فقهاً وعملاً أن المختصين بتمثيل الدولة في كافة شؤونها الخارجية وفي مواجهة أي من اشخاص القانون الدولي الآخرين هم رئيس الدولة ورئيس الحكومة ووزير الخارجية^(٢).

ولما كان رئيس الدولة هو الممثل الرئيس لدولته وجب ان يكون محل رعاية خاصة حيث يثبت لرئيس الدولة الامتيازات والحصانات سواء كانت زيارته للدول الأخرى زيارة رسمية ام مجرد زيارة شخصية اعلن عنها ام لم يعلن عنها ولو وجد في الدولة الأخرى متخفياً فبمجرد كشفه عن شخصيته فيتمتع بالمزايا التي يجب ان لاتقل بأي حال من الأحوال عما أستقر عليه العرف الدولي او ما يتمتع به السفراء^(٣).

ثانياً- رئيس الحكومة: سبق الإشارة الى أن رئيس الدولة كان المختص وحده قديماً بتمثيل دولته وأن رئيس الحكومة كان يحتاج الى تفويض من رئيس الدولة حتى يتمكن من التصرف بأسم دولته وفي حدود التفويض الصادر له^(٤).

لكن ادى أنتشار النظم البرلمانية وما أستتبعه لزوماً من الفصل بين رئاسة الدولة ورئاسة الحكومة الى نشأة قاعدة عرفية جديدة مقتضاها القول بأختصاص رئيس الحكومة بتمثيل دولته ودون الحاجة الى تفويض رئيس الدولة وقد تبلور هذا العرف بالنص عليه في المادة (٢٧ \ ٢ \ أ) من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعام ١٩٦٩، حيث أشارت الى أختصاص رئيس الحكومة بتمثيل دولته في مجال أبرام المعاهدات ولو لم يفوض من رئيس الدولة.

(١) د. محمد سامي عبد الحميد، أصول القانون الدولي العام، ج ٢، القاعدة الدولية، ط السابعة، دار المطبوعات الجامعية، الأسكندرية، ١٩٩٥، ص ١٩٧.

كذلك ينظر نص الفقرة الثانية والسادسة من المادة (٧٣) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) نصت المادة (٢٧ \ ٢ \ أ) من اتفاقية فيينا الخاصة بقانون المعاهدات على (أختصاص كل من رئيس الدولة ورئيس الحكومة ووزير الخارجية بحكم وظائفهم بتمثيل الدولة في مجال ابرام المعاهدات مع أي من اشخاص القانون الدولي الآخرين).

(٣) ينظر د. علي صادق أبو هيف، القانون الدبلوماسي، المصدر السابق، ص ٤٥.

(٤) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، القانون الدبلوماسي والقانون القنصلي، المصدر السابق، ص ١٩.

ولرئيس الحكومة أثناء وجوده في زياره رسمية خارج دولته ذات الحصانات والأمتيازات المقررة للسفراء وليس لرئيس الحكومة الحق في ان يعامل وفقاً لذات المراسيم التي تراعيها الدول عند تعاملها مع الرؤساء^(١).

ثالثاً- وزير الخارجية : يشتمل بنين السلطة التنفيذية في كافة الدول كاملة السيادة^(٢). على وزارة متميزة تختص بأدارة علاقات الدولة الخارجية وان الوزير الذي يعين على رأس هذه الوزارة يحظى بأختصاصات هامة تجعله أهم الوزراء المكونين للدولة.

ويختص وزير الخارجية بتمثيل دولته بصدد كافة ما قد ينشأ من علاقات مع الدول والمنظمات الدولية وان تصرفاته القانونية تلزم دولته^(٣). ويختص وزير الخارجية بالتعامل مع وزراء خارجية الدول الأخرى ويرأس سفراء دولته وقناصلها وكافة أعضاء السلك الدبلوماسي وكذلك له ان ينوب رئيس دولته في المهمات الرسمية ويتمتع بكافة المزايا والحصانات المقررة بين الدول .

رابعاً- أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي : ان درجات السلكين الدبلوماسي والقنصلي كثيرة جداً فإذا ما وجدت سفارة في دولة ما لتمثل دولة أخرى فإن هذه السفارة ستضم قنصلية وملحقية تجارية وعسكرية وثقافية^(٤). لذا سنبين هنا السفير باعتباره يرأس السفارة والوزير المفوض باعتباره يرأس مفوضية والقائم بالأعمال كونه يرأس القنصلية والقنصل باعتباره يرأس القنصلية.

تتطلب طبيعة المهام المتصلة بالتمثيل الدبلوماسي وتعدد الأعمال المتفرعة عن هذه المهام وتشعبها أن يضطلع بها أكثر من شخص لذا جرت الدول على ان توفد كل منها للقيام بمهام

(١) يطلق على رئيس الحكومة في بعض الدول لقب رئيس مجلس الوزراء كما في العراق أو رئيس مجلس الوزراء كما في الأردن وفي دول أخرى يطلق عليه لقب الوزير الأول.

(٢) تجدر الإشارة ان هناك دول ناقصة السيادة يمكن لها ان تمارس حق التمثيل الدبلوماسي عن طريق وزارة الخارجية لكن بعد موافقة الدولة المسيطره ، وبالعكس هناك دول كاملة السيادة لاتستطيع ممارسة حق التمثيل الكامل لأسباب اما اقتصادية ولخضوعها اوسيطرة دولة اخرى عليها سياسياً.

ينظر د. محمد المجذوب د. سليم الحص. الدبلوماسية. ط ٣ ، رشاد برس للنشر والطباعة والتوزيع ، بيروت ٢٠٠٧، ص ٢٠٧.

(٣) تؤكد مسؤولية الدولة عن تصرفات وزير خارجيتها القانونية في حكم هام اصدرته المحكمة الدائمة للعدل الدولي عام ١٩٣٣ في قضية تعرف بأسم (جرينلاند الشرقية) حيث أنتهت المحكمة بأن التصريح الصادر شفاهاً في ٢٢ تموز ١٩١٩ عن أهلن وزير خارجية النروج موجهاً الى وزير الدنمارك المفوض لدى أوصلو يلزم دولة النروج قانوناً.

ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، القانون الدبلوماسي والقانون القنصلي، المصدر السابق، ص ٢٢.

(٤) ينظر د. السيد أمين شلبي، بين الدبلوماسية القديمة والحديثة، مجلة السياسة الدولية ، العدد ١٤٠، القاهرة ٢٠٠٠، ص ٢٢-٢٣.

الدبلوماسية مجموعة من الأشخاص تحت رئاسة شخص مسؤول يكون الممثل الرئيس لدولته لدى الدولة الموفد لديها وتكون هذه المجموعة بما فيها رئيسها ما يسمى بالبعثة الدبلوماسية^(١). فالسفير يعد أعلى أشخاص التمثيل الدبلوماسي درجة ويتمتع تبعاً لذلك بأمتيازات مختلفة وذلك تسهيلاً لعمله وللقيام بمهامه التي أرسل من أجلها وهي أما لتقوية العلاقات الدولية ولنشر رسالة أو دين^(٢).

ويعتبر السفير ممثلاً لرئيس دولته عند رئيس الدولة المستقبلية وله حق الاتصال المباشر بهذا الأخير متى شاء لغرض مناقشة المسائل الدولية التي تهم البلدين رغم أن هذا الغرض من اختصاص وزارة الخارجية في الوقت الحاضر^(٣) يبدأ السفير مهمته بأن يقدم الى رئيس الدولة المستقبلية وفي احتفال رسمي مهيب (اوراق الاعتماد) وهي عبارة عن خطاب موجه من رئيس الدولة الموفده الى رئيس الدولة المستقبلية يبلغه فيه بعد توجيه التحية إليه بأنه قد عين (فلاناً) سفيراً لديه وهو محل ثقة كاملة^(٤).

أما بالنسبة للدرجة الثانية من درجات التمثيل الدبلوماسي فهي درجة (الوزير المفوض) ويعتبر ممثلاً لرئيس دولته عند رئيس الدولة المستقبلية رغم أن درجته الوظيفية أقل من درجة السفير. وكان حق أيفاد واستقبال السفراء قاصراً على الدول الملكية أما الدول الأخرى فيرأس البعثة الدائمة دبلوماسي بدرجة وزير مفوض غير ان هذا الوضع تغير بعد الحرب العالمية الثانية فأصبح السفير أعلى درجات التمثيل الدبلوماسي يليه الوزير المفوض بصرف النظر عن الدولة المستقبلية والنظام الدستوري والداخلي لأي منهما^(٥).

ويعتبر الوزير المفوض بذات الأمتيازات المقررة للسفير بحسب الأعراف والاتفاقيات الدولية لأنها لم تفرق بين السفير والوزير المفوض في الأمتيازات والحصانات^(٦). وتأتي درجة القائم

(١) ينظر د. علي صادق أبوهيف، القانون الدبلوماسي، المصدر السابق، ص ١١١.

(٢) يعتبر الصحابي الجليل مصعب بن عمير (رضي الله عنه) أول سفير في الإسلام، فقد اختاره الرسول (صلى الله عليه وسلم) ليكون سفيره الى يثرب لينشر الدين الاسلامي فيها وليفقه الأنصار الذين بايعوا الرسول (صلى الله عليه وسلم) عند العقبة فكان سبباً لدخول الكثير في دين الله أفواجاً. ينظر صباح طلعت قدرت ، الوجيز في الدبلوماسية والبروتوكول ، ط ٢ ، مطبعة كركي، بيروت ، ٢٠١٠، ص ٢٢.

(٣) ينظر د. محمد المجذوب، الوسيط في القانون الدولي العام، المصدر السابق، ص ٦١٩.

(٤) ينظر د. علي صادق أبوهيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ١١٥.

(٥) د. محمد سامي عبد الحميد ، القانون الدبلوماسي والقانون القنصلي ، المصدر السابق ، ص ٢٤.

(٦) فرقت الأعراف الدولية والاتفاقيات الشارعة بين السفير والوزير المفوض في الدرجة الوظيفية فقط وقدمت السفير على الوزير المفوض ومنحته حق الصدارة والتقدم بين الممثلين الدبلوماسيين الأقل درجة ، أما بالنسبة للذين يساونه بالدرجة فيعتمد على الأسبقية في تقديم أوراق الاعتماد ومنحت الأعراف الدولية السفير لقب (صاحب الفخامة) كحق أصيل له في حين منحت الوزير المفوض هذا اللقب كمجاملة دولية .

ينظر د. صالح يوسف عجينة، محاضرات في القانون الدولي العام ، مطبعة الزهراء ، بغداد ، ١٩٥١-١٩٥٢، ص ٢٥٧ وما بعدها.

بالأعمال في المرتبة الثالثة من درجات التمثيل الدبلوماسي والقائم بالأعمال ليس ممثلاً لرئيس الدولة أنما ممثل لوزير الخارجية^(١). هذا ويتمتع القائم بالأعمال بالأمتيازات المقررة لأعضاء السلك الدبلوماسي كافة منها المزايا المالية ولهذا الترتيب لرؤساء البعثات الدبلوماسية أثره من ناحية الصدارة والمراسيم فتسبق كل مرتبة المرتبة التي تليها من حيث التقدم في الحفلات والمقابلات الرسمية وتكون الأسبقية بين أفراد المرتبة الواحدة حسب الأقدمية^(٢).

والملاحظ كان المتبع فيما مضى أن لا يوفد مبعوثون من درجة سفراء إلا إلى الدول الملكية الكبرى أما ما يجري عليه العمل اليوم أن يكون هناك اتفاق بين الدولتين اللتين تتبادلان التمثيل الدبلوماسي على مرتبة مبعوث كل منهما^(٣).

كما أن حماية مصالح الدولة المعتمدة ورعاياها هو الهدف السامي الذي تسعى البعثات الدبلوماسية لتحقيقه في كافة المجالات السياسية والأقتصادية والاجتماعية لدى الدولة المستقبلة إضافة الى الوظائف والمهام المرتبطة بممارسة اختصاصاتها ناهيك عن الالتزام بالواجبات المحددة بموجب التشريعات الوطنية.

أما بالنسبة لدرجات التمثيل القنصلي فإن القنصل هو أبرز أشخاص هذا السلك، فهناك القنصل الرسمي ويعرف هذا الشخص بأنه (موظف مكلف من قبل حكومته بحماية مصالحها ورعاياها في أراضي دولة أخرى)^(٤) ولا يجوز لهذا الشخص ممارسة التجارة والصناعة لأنه يجب عليه التفرغ للوظيفة القنصلية^(٥) ويتمتع القنصل الرسمي بالمزايا المالية تطبيقاً للأعراف والاتفاقيات الدولية والتي من أهمها اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣^(٦).

(١) ينظر. د. الشافعي محمد بشير، القانون الدولي العام في السلم والحرب، منشأة المعارف، الإسكندرية، بلاسنة نشر، ص ٣٦٤.

(٢) ينظر د. زايد عبيد الله مصباح، الدبلوماسية، دار الجيل للطباعة والنشر، بيروت، ٢٠٠٢، ص ٣٣-٣٧.

(٣) نصت المادة ١٥ من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ على أنه (تتفق الدول التي تتبادل التمثيل الدبلوماسي على مرتبة رؤساء بعثتها)

(٤) ينظر د. منصور صالح الصافي، البعثات الخارجية، مجلة الدبلوماسي، العدد ١٢، مطبعة العبيكان الرياض، وزارة الخارجية السعودية، ١٩٨٩، ص ٥٤.

كذلك جاء في الفقرة { د } المادة الأولى من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣، اصطلاح عضو قنصلي يعني (أي شخص يكلف بهذه الصفة لممارسة أعمال قنصلية، بما في ذلك رئيس البعثة القنصلية) .

(٥) ينظر د. حامد سلطان، القانون الدولي العام وقت السلم، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٢، ص ١٨١.

(٦) ينظر المواد (٤٨، ٤٩، ٥٠). من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ حيث تضمنت المزايا المالية للقناصل وسنأتي على ذكرها في موضع لاحق تفصيلاً.

والى جانب ذلك هنالك القنصل الفخري وهو شخص تقوم الدولة بأنتخابه لرعاية مصالحها في دولة أجنبية غالباً تكون دولة أقامته ويمكن ان يكون القنصل الفخري من الأشخاص الذين ينتمون للدولة المعتمد فيها سياسياً او من اتباع الدولة التي أنتخبته أو من الأشخاص المنتمين لدولة ثالثة . هذا وللقنصل الفخري الحق بممارسة التجارة والصناعة وكافة الأعمال الحرة^(١). أما بالنسبة لمزايا القنصل الفخري فقليلة جداً بل اغلب الدول لا تمنح سوى الإعفاء الضريبي بالنسبة لما يتقاضونه من رواتب جراء ممارسة العمل الرسمي القنصلي.

(١) نصت المادة ٦٨ من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ على انه (كل دولة حرة في تعيين أو قبول أعضاء قنصليين فخريين).

المطلب الثاني

المنظمات الدولية والأقليمية

يقصد بالمنظمات بصورة عامة (هيئات تقوم الدول بأنشائها من أجل تحقيق أغراض ومصالح مشتركة فيما بينها وتفردها بأرادة ذاتية مستقلة عن أرادة مؤسسيها، وتسعى المنظمة لتحقيق أغراضها والمصالح المتوخاة من أنشائها بواسطة أجهزة دائمة تابعة لها)^(١). ويتضح من التعريف أن المنظمة وإن نشأت بأرادة مجموعة من الدول إلا أن شخصيتها أصبحت مستقلة عن شخصية من أنشأها.

وهنا يطرح السؤال: هل تعتبر المنظمات الدولية والأقليمية شخصاً من أشخاص القانون الدولي العام ؟ وأذا ثبتت الشخصية القانونية الدولية فما هي أنواع المنظمات التي تتمتع بالشخصية القانونية ؟ لغرض الإجابة عن هذين السؤالين سنقسم الدراسة الى فرعين :

الفرع الأول نبين الشخصية القانونية الدولية للمنظمات وشروطها ، أما الفرع الثاني نبين نوعين من المنظمات (الدولية والأقليمية).

الفرع الأول

الاعتراف بالشخصية القانونية للمنظمات الدولية وشروطها

ان اصطلاح "المنظمة الدولية " وفقاً للاتجاه السائد في فقه القانون الدولي العام^(٢) هي (كل تجمع لعدد من الدول في كيان متميز ودائم يتمتع بالأرادة الذاتية وبالشخصية القانونية الدولية تتفق الدول على انشائها كوسيلة من وسائل التعاون الاختياري فيما بينها في مجال أو مجالات يحددها الاتفاق المنشئ للمنظمة) وبعبارة أخرى الخوض في تعريف المنظمة الدولية سنأتي على بيان الاعتراف بشخصية المنظمة الدولية أولاً ومن ثم بيان شروط الاعتراف ثانياً.

اولاً - الاعتراف بالشخصية القانونية للمنظمات الدولية: يقصد بالشخصية القانونية الدولية القدرة على اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات والقيام بالتصرفات القانونية^(٣) وحيث ان الاعتراف بالشخصية الدولية للمنظمات لم يتم الا بعد مناقشات فقهية طويلة .حيث أنكر جانب من الفقه تمتع

(١) ينظر د.عبد الواحد الفار، القانون الدولي العام ، بلا دار نشر، ١٩٨٩، ص ٧٥.

(٢) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد ، أصول القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ٢٤٨.

(٣) فالفقيه (كلسن) يعتبر الشخصية القانونية للمنظمة الدولية مجموعة من القواعد القانونية الأمرة . ينظر د.

محمد حافظ غانم ، محاضرات عن جامعة الدول العربية ، معهد الدراسات العربية العالمية ، ١٩٦٠ ، ص ١٦.

المنظمات بالشخصية القانونية الدولية . بينما ذهب آخرون للقول بأن الفرد هو الشخص القانوني الداخلي والدولي وحده^(١).

غير انه منذ القرن التاسع عشر أخذ الفقهاء يغيرون من وجهة نظرهم حيث تميز الفقهاء بأرائهم المؤيدة للأعتراف بالشخصية القانونية للمنظمة الدولية^(٢) وأعترفوا بوجود جماعات وهيئات غير الدول تتمتع بالشخصية الدولية وتخضع للقانون الدولي العام^(٣).

كما ان المواثيق المنشئة للمنظمات الدولية تنص صراحة على تمتعها بالشخصية القانونية^(٤) هذا وتؤكد تمتع المنظمات الدولية بالشخصية القانونية الدولية لاسيما بعد ان اعترفت محكمة العدل الدولية بالشخصية القانونية للأمم المتحدة في رأيها الاستشاري الذي أصدرته في ١١ نيسان ١٩٤٩ بخصوص التعويض عن الأضرار الناجمة عن الخدمة في الأمم المتحدة (قضية مقتل الكونت برنادوت وسيط الأمم المتحدة في فلسطين على أيدي العصابات الأسرائيلية)^(٥).

وحرري بنا القول أنه لا يجوز الاحتجاج بالشخصية القانونية للمنظمة الدولية في مواجهة الدول غير الأعضاء او المنظمات الأخرى مالم تعترف هذه الدول او المنظمات بالشخصية الدولية للمنظمة اعترافاً صريحاً او ضمناً^(٦).

ثانياً - الشروط الواجب توافرها للأعتراف بالمنظمة بالشخصية القانونية الدولية: ان تمتع المنظمات الدولية بالشخصية القانونية لا يكون تلقائياً أو بأنصراف أرادات الدول لأنشاء هذه

(١) وكان من دعاة هذا المذهب الفقيه الفرنسي (ديكي) والأستاذ (جورج سل) ينظر د. فخري رشيد المهنا ود. صلاح ياسين داوود، المنظمات الدولية، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلاسنة نشر، ص ٣٣-٣٥.

(٢) من الفقهاء الذين ايدوا الاعتراف بالشخصية لقانونية للمنظمة الدولية (لويس دلبيز) و(بادفان) الذين طرحوا آراءهم والأسانيد المؤيدة لشخصية المنظمة.

ينظر د. علوي أمجد علي، قانون التنظيم الدولي، مطابع البيان التجارية، دبي، ٢٠٠٣، ص ٨١. كذلك ينظر د. ابراهيم احمد شلبي، أصول التنظيم الدولي، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٥، ص ٦٥-٦٦.

(٣) ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، التنظيم الدولي، المصدر السابق، ص ٢٦٦.

(٤) نصت المادة (١٠٤) من ميثاق الأمم المتحدة ((تتمتع الهيئة في بلاد كل عضو بالأهلية القانونية التي يتطلبها قيامها بأعباء وظائفها وتحقيق مقاصدها)) ونصت المادة (١٠٥) على ان ((تتمتع الهيئة في أرض كل عضو من اعضائها بالأمتيازات والحصانات الضرورية لتحقيق أهدافها)).

(٥) ينظر د. عصام العطية، القانون الدولي العام، المصدر السابق، ص ٢٩٥.

(٦) تجدر الإشارة أن محكمة العدل الدولية قد خرجت عن مبدأ نسبية آثار المعاهدات، أذ اعترفت للأمم المتحدة بالشخصية القانونية الدولية ويجوز الاحتجاج بها في مواجهة الكافة. ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، أصول القانون الدولي العام، الجزء الثاني، القاعده الدولي، المصدر السابق، ص ٢٤٤ وما بعدها.

المنظمات ^(١) أي انه لغرض تكامل شخصيتها القانونية لأبد من توافر شروط او عناصر عدة جد مهمة كي يمكن القول بأننا امام منظمة دولية ذات شخصية قانونية متكاملة ومتميزة عن ارادات أعضائها او شخصياتهم القانونية .

ويمكن بحث هذه الشروط من خلال الآتي :

١ - **الاتفاق المنشئ** : أي ان ارادات الدول قد أتجهت الى إنشاء منظمة دولية ذات ارادة مستقلة عنها ^(٢) أي ارادة مستقلة عن ارادة الدول الأعضاء لها أجهزة وفروع قائمة بذاتها ومن ثم أنيط بها ممارسة أختصاصات معينة لتحقيق مقاصدها ^(٣) وهذا مايجري تأطيره قانوناً وأقراره بهيئة (اتفاق منشئ) او نظام اساسي او دستور تتفق الدول الأعضاء ابتداءً بصورة رضائية على وضعه وطرحه للتوقيع ومن ثم التصديق وفق الإجراءات الدستورية الخاصة بكل دولة ^(٤) .

٢ - **تحقيق غايات محددة** : ويقصد بالغاية السبب الذي من أجله اسس الشخص المعنوي ومن ثم فإن الغاية هي التي تحدد نطاق أهليته وأختصاصاته ^(٥) وغاية المنظمات مختلفة قد تكون اجتماعية اجتماعية او اقتصادية او سياسية تتمثل بتحقيق الأمن والسلم الدوليين ، فالمنظمة تسعى بأهدافها لتطوير وترسيخ العلاقات الدولية من خلال المبادئ والقواعد (ذات الطابع القانوني) التي تضعها لتسهم بعدئذ في رسم العلاقات الدولية بشكل عام ^(٦) فضلاً عن ذلك فإن المنظمة الدولية حين تعمل على تحقيق غايات محددة ينبغي لها ان تهتدي بالسير على وفق مبادئ معينة وتظهر شخصيتها الدولية في حدودها.

(١) ينظر د.محمد المجذوب، التنظيم الدولي، ط ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٦، ص ١٤٠.

(٢) ينظر د.عصام العطية، المصدر السابق، ص ٢٩٦.

(٣) كل منظمة لها (مقاصد) وغايات محددة تهتدي للسير لها على وفق مبادئ معينة كمثال ماجاءت به المادة {٢} من ميثاق الأمم المتحدة مبدأ المساواة في السيادة بين جميع أعضائها وتحريم استخدام القوة او التهديد بها بأي شكل لا يتفق مع مقاصد الأمم المتحدة .

(٤) اذا كانت مهمة إنشاء المنظمات تناط اساساً بالدول. الا انه قد تنشأ المنظمة من خلال دعوة منظمة دولية قائمة بذاتها الدول لأجراء المفاوضات بقصد إنشاء منظمة أخرى وهذا ماجاءت به المادة {٥٩} من ميثاق الأمم المتحدة. ينظر د. احمد ابو الوفا. الوسيط في قانون المنظمات الدولية. ط ٥، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٨، ص ٤١.

(٥) ينظر د.عبد العزيز محمد سرحان، النظرية العامة للتنظيم الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩، ص ١٧٥.

(٦) ينظر د.سعيد محمد أحمد باناجة، الوجيز في قانون المنظمات الدولية والأقليمية، ط ١، مؤسسة الرسالة، بيروت، ١٩٨٥، ص ١١.

٣ - **الاعتراف:** أن تعترف الدول الأخرى صراحة أو ضمناً بالشخصية الدولية للمنظمة ويكون ذلك بقبول هذه الدول الدخول معها في علاقات دولية ^(١) والاعتراف هو الذي يكسب المنظمة الشخصية القانونية الدولية ^(٢) وبوصف الاعتراف شرطاً مهماً لتمتع المنظمة بالشخصية الدولية فإنه لا يتوقف على اتجاه فقهي محدد فهو اعتراف (منشئ) من قبل الدول الأعضاء واعتراف (كاشف) من قبل الدول التي تنظم لاحقاً للمنظمة بعد أن تستوفي شروطاً معينة ^(٣). ويترتب على تمتع المنظمة بالشخصية القانونية الدولية خضوعها للقانون الدولي العام بكل ما يقرره القانون من حقوق لها وماتكلف به من واجبات.

ومن الجدير بالذكر أن هناك جانباً من الفقه يضيف شروطاً أخرى للاعتراف بالشخصية القانونية للمنظمة الدولية ^(٤) ونجد أنه لا يوجد خلاف جوهري من ناحية الشروط إذ البعض أخذ بدمج الشروط والبعض الآخر أرتأى التفصيل فيها.

الفرع الثاني

أصناف المنظمات الدولية والأقليمية

سبق القول بأن المنظمة الدولية هي شخص اعتباري ينشأ بتوافق إرادات عدة دول، وأن هذه المنظمة تتمتع بأرادة مستقلة عن إرادات تلك الدول وعليه أصبحت شخصية المنظمات مستقلة عن شخصية من أنشأها وتعد من أشخاص القانون الدولي العام وسنخرج في هذا الفرع إلى نوعين من المنظمات الأولى دولية والثانية أقليمية.

أولاً- المنظمات الدولية : يمتاز هذا النوع من المنظمات بالعمومية أي من حق كافة الدول المستقلة أن تكون عضواً فيها ولا يجوز منع أي دولة من حق المشاركة في المنظمة الدولية مادامت قد نفذت الالتزامات المطلوبة منها كافة. وبما أن المنظمة الدولية حديثة النشأة يجعل أمر تعريفها تعريفاً جامعاً ومانعاً امراً لا يخلو من الصعوبة. ورغم أن هذه المنظمات أصبحت إحدى الأدوات

(١) ينظر د. عصام العطية، المصدر السابق، ص ٢٩٦.

(٢) ينظر د. علوي أمجد علي، قانون التنظيم الدولي، المصدر السابق، ص ٨١.

(٣) يعتبر الاعتراف أحد المعايير التي تناولها الفقه في مسألة الشخصية القانونية للدول والمنظمات، يراجع د. زهير الحسني، المصدر السابق، ص ١٢٦-١٢٩.

(٤) أذهب جانب من الفقه إلى اعتبار الشروط أربعة: مبدأ الدولية، مبدأ الرضا، مبدأ الإرادة الذاتية، ومبدأ الاستمرارية، ومنهم الدكتور إبراهيم أحمد شلبي. وذهب آخرون إلى أنها خمسة: صفة الكائن القانوني الدولي، الإرادة الذاتية، وجود بعض الأجهزة أو الفروع الدائمة، يعهد لها بممارسة بعض الاختصاصات، اتفاق الدول على إنشاء المنظمة، منهم الدكتور أحمد أبو الوفا. ينظر د. فخري رشيد المهنا و د. صلاح ياسين داوود، المصدر السابق، ص ٢٣.

الفاعلة المهمة في العلاقات الدولية المعاصرة^(١) وهذه الصعوبة دفعت بعض الكتاب الى عدم وضع تعريف محدد لها^(٢).

ولعل أبرز المنظمات الدولية هي منظمة الأمم المتحدة التي أسست عام ١٩٤٥ بعد عصبة الأمم وتقوم الأمم المتحدة حالياً بدور يفوق دور الدول الأعضاء فيها وتبغي من وراء ذلك تحقيق جملة من الأهداف وفقاً لأحكام الميثاق الذي أنشئها^(٣) وأن أهم الأهداف تحقيق السلم والأمن الدوليين ومن خلالهما يتحقق السلام والاستقرار وكذلك التأكيد على ضرورة التعاون الدولي المستمر بين دول العالم^(٤).

وتتكون الأمم المتحدة من هيئات مختلفة لتكون بذلك فروعاً منبثقة عنها وهي الجمعية العامة، مجلس الأمن، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، مجلس الوصاية، محكمة العدل الدولية،

(١) ينظر د. أحمد ابو الوفاء، الوسيط في قانون المنظمات الدولية، المصدر السابق، ص ٣٦.

(٢) منهم الدكتور ابراهيم أحمد شلبي أعتبرها مجموعة تكون قادرة على تكوين عاده، مكونة من دول. ينظر د. ابراهيم أحمد شلبي، التنظيم الدولي، المصدر السابق، ص ٧٧. وأما الدكتور محمد طلعت الغنيمي الذي أعتبر المنظمة الدولية مؤتمراً دولياً موسعاً للنظر في المسائل التنظيمية للعلاقات الدولية وأيجاد الاتفاقات الكفيلة بحل المنازعات. ينظر د. مؤلفه محمد طلعت الغنيمي، الوجيز في التنظيم الدولي، ط ٢، منشأة المعارف بالأسكندرية، ١٩٧٧، ص ١١٩.

(٣) يراجع نص المادة { ٢، ١ } من ميثاق الأمم المتحدة.

(٤) نصت المادة { الأولى } من ميثاق الأمم المتحدة ان مقاصد الأمم المتحدة هي { ١ } - حفظ السلم والأمن الدولي، وتحقيقاً لهذه الغاية تتخذ الهيئة التدابير المشتركة الفعالة لمنع الأسباب التي تهدد السلم وإزالتها وتقمع أعمال العدوان وغيرها من وجوه الأخلال بالسلم، وتنتدع بالوسائل السلمية وفقاً لمبادئ العدل والقانون الدولي، لحل المنازعات الدولية التي قد تؤدي الى الأخلال بالسلم أو لتسويتها. { ٢ } - إنماء العلاقات الودية بين الأمم على اساس احترام المبدأ الذي يقضي بالتسوية في الحقوق بين الشعوب وبأن يكون لكل منها تقرير مصيرها، كذلك اتخاذ التدابير الأخرى الملائمة لتعزيز السلم العام. { ٣ } - تحقيق التعاون الدولي على حل المسائل الدولية ذات الصبغة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والأنسانية وعلى تعزيز احترام حقوق الإنسان والحريات الأساسية للناس جميعاً والتشجيع على ذلك إطلاقاً بلا تمييز بسبب المبدأ الذي يقضي بالتسوية في الحقوق بين الشعوب وبأن يكون لكل منها تقرير مصيرها، كذلك اتخاذ التدابير الأخرى الملائمة لتعزيز السلم العام. { ٣ } - تحقيق التعاون الدولي على حل المسائل الدولية ذات الصبغة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والأنسانية وعلى تعزيز احترام حقوق الإنسان والحريات الأساسية للناس جميعاً والتشجيع على ذلك إطلاقاً بلا تمييز بسبب الجنس أو اللغة أو الدين ولا تفرق بين الرجال أو النساء { ٤ } - جعل هذه الهيئة مرجعاً لتنسيق أعمال الأمم وتوجيهها نحو أدراك هذه الغايات المشتركة { ٤ }.

وأخيراً الأمانة العامة ^(١) . ويرتبط بهذه الهيئات { ١- الوكالات المختلفة التي تنشأ بموجب اتفاق بين الحكومات والتي تضطلع بمقتضى نظامها الأساسي بتبعات دولية واسعة في الاقتصاد والأجتماع والثقافة والتعليم والصحة وما يتصل بذلك من الشؤون يوصل بينها وبين "الأمم المتحدة" وفقاً لإحكام المادة (٦٣). ٢- تسمى هذه الوكالات التي يوصل بينها وبين "الأمم المتحدة" فيما يلي من أحكام الوكالات الخاصة { ^(٢) .

وقد اتفقت أغلب الدول الأعضاء في الأمم المتحدة منها (العراق مصر الأردن السعودية وغيرها) مع عدد من الوكالات المتخصصة وهي تعمل الآن في إطار الأمم المتحدة على القيام بمهام مختلفة منها التعليم وتقديم المساعدات لبعض الدول في مختلف المجالات ^(٣) .

ونظراً للدور المتميز الذي تقوم به هيئة الأمم المتحدة فقد قرر ميثاقها أن تتمتع بامتيازات مختلفة منها المزايا المالية والتمثلة بالأعفاء الضريبي، فهي معفاة من الضرائب بأنواعها كافة في الدول التي توجد فيها والعراق أعطى مزايا مالية للمنظمات الدولية في قوانينه الداخلية بأعتباره عضواً في المجتمع الدولي والأمم المتحدة ^(٤) . ويترتب على تمتع الأمم المتحدة بالشخصية القانونية الدولية تمتعها بالمزايا التي أقرت بموجب الاتفاقيات الدولية .

ونرى رغم أن مقاصد الأمم المتحدة محل تقبل لجميع الدول الأعضاء والذي بلغ (١٩٢) دولة ، إلا ان الأمم المتحدة أخفقت في تحقيق السلم العالمي وهذا واضح من خلال سلسلة الحروب والأعتداء على الدول الذي تم من قبل الدول الكبرى ومنها الاحتلال الأميركي للعراق .ناهيك عن سياسة عدم التوازن داخل الأمم المتحدة ذاتها والتمثل بنظام التصويت على القرارات حيث أعطت للدول الكبرى حق النقض (الفيتو) وقد استخدمت الولايات المتحدة الأميركية حق النقض لتجهض مشاريع القرارات التي كانت مرفوعة أمام مجلس الأمن لصالح الدول العربية والإسلامية وبلغ

(١) نصت المادة { السابعة } من ميثاق الأمم المتحدة { ١- } تنشأ الهيئات الآتية فروعاً رئيسية للأمم المتحدة: جمعية عامة ،مجلس أمن ،مجلس اقتصادي واجتماعي ،مجلس وصاية، محكمة عدل دولية ،أمانة عامة . { ٢- } يجوز أن ينشأ وفقاً لأحكام هذا الميثاق ما يرى ضرورة إنشائه من فروع ثانوية أخرى .

(٢) يراجع نص الفقرتين { ١،٢ } من المادة { السابعة والخمسون } من ميثاق الأمم المتحدة .

(٣) أهم الوكالات المتخصصة العاملة في إطار الأمم المتحدة مايلي:- منظمة العمل الدولية ، منظمة الأغذية والزراعة العالمية ،منظمة الأمم المتحدة للتعليم والثقافة والعلوم ،معهد الأمم المتحدة للتدريب والبحوث ، منظمة الصليب الأحمر الدولية ،برنامج الطفولة العالمي ،الوكالة الدولية للطاقة الذرية ،هيئة التنمية الدولية ، البنك الدولي للإنشاء والتعمير ، المؤسسة المالية الدولية ،صندوق النقد الدولي ، اتحاد البريد العالمي ،منظمة الأرصاد الجوية ، منظمة الصحة العالمية ، لجنة الإنقاذ الدولية ،منظمة الطيران المدني وغيرها .

ينظر د. جعفر عبد السلام ، المنظمات الدولية ، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة ، دون سنة طبع ، ص ١٣٤ وما بعدها .

(٤) ينظر نص الفقرة (١٧) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٢٩١٧ في ١٩٨٢\١٢\٢٧ .

مجموع مشاريع القرارات التي أجهضت بحق النقض الأميركي منذ عام ١٩٦٧ ولغاية ٢٠٠٦ {٦٢ قرار}.

ثانياً - المنظمات الإقليمية: جاء في ميثاق الأمم المتحدة على أنه (ليس في هذا الميثاق ما يحول دون قيام تنظيمات او وكالات إقليمية تعالج من الأمور المتعلقة بحفظ السلم والأمن الدولي ما يكون العمل الإقليمي صالحاً فيها ومناسباً مادامت هذه التنظيمات والوكالات الإقليمية ونشاطها متلائمة مع مقاصد الأمم المتحدة ومبادئها)^(١).

وتمتاز هذه المنظمات بأنها محدودة العضوية اي لايجوز لكل الدول ان تكون عضواً فيها وإنما يشترط في من يتقدم للعضوية ان يكون واقعاً ضمن رقعة جغرافية محددة بل يذهب البعض للقول (ان هذه المنظمات ماهي الا مشروع لاتفاقية دولية لإنشاء منظمة إقليمية لاتخرج عن نمط المنظمات الإقليمية الأخرى)^(٢) كما تمتاز بعض المنظمات الإقليمية بأن اهدافها خاصة ومحددة على وجه الحصر كأن تكون أقتصادية او اجتماعية او سياسية او ثقافية^(٣).

والذي يهمننا من هذه التنظيمات جامعة الدول العربية على اساس ان العراق من الاعضاء المؤسسين لها . وان اساس قيامها هو القومية العربية باعتبارها حقيقة اجتماعية وحضارية تعبر عن حقيقة الترابط الفكري والاجتماعي والتاريخي بين أبناء رقعة جغرافية محدده^(٤).

تأسست جامعة الدول العربية عام ١٩٤٥ من قبل عدد من الدول العربية هي (العراق ، شرقي الأردن ، سوريا ، لبنان ، المملكة العربية السعودية ، مصر) حيث وضعت هذه الدول المبادئ الأساسية التي يقوم عليها ميثاق الجامعة ثم بدأ بعد ذلك دخول الدول العربية واحدة تلو الأخرى^(٥). وبما ان الإعراف بالشخصية القانونية للمنظمات أصبح أمراً مستقراً ومسلماً به من قبل الجماعة الدولية وذلك لتمتع المنظمة بأرادة مستقلة عن أرادة الأعضاء المؤسسين لها ولكون جامعة الدول العربية ليست غاية بحد ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية تتمثل بالأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال

(١) ينظر نص المادة {الثانية والخمسون} من ميثاق الأمم المتحدة .

(٢) ينظر د.فخري رشيد المهنا .المصدر السابق، ص١١٢-١١٣.

(٣) كمثال منظمة الوحدة الأفريقية لايجوز لأي دولة خارج حدود قارة افريقيا ان تكون عضواً فيها.للمزيد يراجع د. صلاح الدين عامر، القانون الدولي في عالم مضطرب ، مجلة السياسة الدولية ، العدد ١٥٣ ، ٢٠٠٣، ص٨٢.

(٤) ينظر د.عائشة راتب ، المنظمات الدولية دراسة نظرية وتطبيقية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ . ص١٩٨.

(٥) ينظر.علاء نورس.الجامعة العربية في تقارير الدبلوماسيين البريطانيين، ١٩٤٤-١٩٤٨، دار الكتب العربية للطباعة والنشر، ١٩٨٩، ص٥٢-٥٣.

النص على هذه الأهداف في ميثاق الجامعة العربية ^(١) ومالحق به من وثائق والتي اراد مؤسسو المنظمة تحقيقها من وراء انشاء الجامعة العربية ^(٢) وكذلك من أهداف الجامعة حل المنازعات بالطرق السلمية وتحريم استخدام القوة بين الدول الأعضاء .

وبالإضافة الى هذه الأهداف المنصوص عليها صراحة في الميثاق ذهب جانب من الفقه ^(٣) الى القول بوجود أهداف أخرى يمكن أستخلاصها من الميثاق بصوره ضمنية . منها الوحدة العربية الجغرافية والعسكرية والأقتصادية .

وأستناداً على تمتع جامعة الدول العربية بالشخصية القانونية الدولية فقد تقرر لها الامتيازات والحصانات المقررة بموجب ميثاقها وكذلك ماجاء في اتفاقية الجامعة العربية والخاصة بحصانات ومزايا هذه المنظمة الإقليمية لعام ١٩٥٣ ^(٤).

^(١) نصت المادة {الثانية} من ميثاق جامعة الدول العربية على أهدافها بالقول ((الغرض من الجامعة توثيق الصلات بين الدول المشتركة فيها وتنسيق خططها السياسية تحقيقاً للتعاون بينها وصيانة لأستقلالها وسيادتها والنظر بصفة عامة في شؤون البلاد العربية ومصالحها. وكذلك من أغراضها تعاون الدول المشتركة فيها تعاوناً وثيقاً وبحسب نظم كل دولة منها وأحوالها في الشؤون الأتية " أ " الشؤون الأقتصادية والمالية ويدخل في ذلك التبادل التجاري والكمارك والعمله وأمر الزراعة والصناعة. "ب" شؤون المواصلات ويدخل في ذلك السكك الحديد والطرق والطيران والملاحة والبرق والبريد . "ج" شؤون الثقافة . "د" شؤون الجنسية والجوازات والتأشيرات وتنفيذ الأحكام وتسليم المجرمين "هـ" الشؤون الأتتماعية . "و" الشؤون الصحية .)).

^(٢) نصت المادة { الخامسة } من ميثاق جامعة الدول العربية بقولها ((لا يجوز الألتجاء الى القوة لفض المنازعات بين دولتين او أكثر من دول الجامعة . فأذا نشب بينها خلاف لا يتعلق باستقلال الدولة وسيادتها او سلامة اراضيها ولجأ المتنازعون الى المجلس لفض هذا الخلاف كان قرارها عندئذ نافذاً وملزماً...)).

^(٣) من هذه الأهداف الرغبة للتخلص من الأستعمار . وكذلك لتصاعد المد الجماهيري المطالب بالوحدة العربية . إضافة للتعاون في الشؤون السياسية التي يمكن أستخلاصها ضمناً من خلال جهود الجامعة ومساندتها للقضية الفلسطينية . ينظر رأي الدكتور السنهوري ، والدكتور فارس الخوري وغيرهم . نقلاً عن . د . احمد موسى ، ميثاق جامعة الدول العربية بيان وتعليق ، القاهرة ، ١٩٤٨ ، ص ١٠٠ — ١٠٤ . كذلك ينظر . د . برهان غزال ، وجميل الشقيري ، الأهداف القومية والدولية لجامعة الدول العربية ، ط الثانية ، بلا دار نشر . ١٩٥٥ ، ص ٢٣ — ٢٤ .

^(٤) نصت المادة {الرابعة عشر} من ميثاق جامعة الدول العربية على ((تمتع أعضاء مجلس الجامعة و أعضاء لجانها وموظفوها الذين ينص عليهم في النظام الداخلي بالامتيازات وبالحصانة الدبلوماسية اثناء قيامهم بعملهم ، وتكون مصونة حرمة المباني التي تشغلها هيئات الجامعة)) كذلك نصت المادة { السابعة } من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية على ان ((تتمتع اموال الجامعة المنقولة وغير المنقولة وموجوداتها بالأعفاء.....)).

يتمتع العاملون في المنظمة وممثلو الدول ومندوبيها بأمتيازات وحصانات كونها بالغة الأهمية بالنسبة لحياة المنظمة وسير عملها^(١)، هذا من جهة ومن جهة أخرى لابد من بيان الموظفين الدوليين العاملين بالمنظمات الدولية والأقليمية^(٢) هذا ويشترط لأعتبار الوظيفة دولية ما يأتي :-

الشرط الأول: عنصر الدوام بالنسبة لعمل الموظف في المنظمة المعترف بها رسمياً.

الشرط الثاني: عنصر التبعية القانونية، أي يجب ان يتبع الموظف الدولي المنظمة حتى وان كان يحمل جنسية دولة معينة^(٣).

ولا يجوز للموظف الدولي مطلقاً ان يستلم اي اوامر او تعليمات من دولته بخصوص عمله في المنظمة الدولية، وان يقدم الموظف الدولي ما بوسعه لخدمة مصالح المنظمة ولتحقيق اهدافها في اطار مراقبة المنظمة و أشرفها المستمر عليه هذا ويجب توافر الشروط السابقة لأعتبار الموظفين دوليين^(٤).

اما اذا لم تتوفر الشروط السابقة فإن العامل سيكون مستخدماً دولياً خصوصاً اذا تخلف عنصر الدوام في الوظيفة الدولية^(٥) أذ قد تستعين المنظمة الدولية او الإقليمية بهم لأجل أتمام عمل معين ومن ثم فأنهم يعودون الى وظائفهم الطبيعية في دولهم كممثل الخبراء والفنيين^(٦) وهذا الأمر يصدق على الكثير من الموظفين العاملين في أطار الأمم المتحدة خصوصاً بالنسبة للجان المنبثقة عنها مثال لجنة الأمم المتحدة للمراقبة والتحقيق والتفتيش (Unmofic)^(٧) لغرض تفتيش العراق فأغلب الموظفين هم مستخدمون دوليون وليسوا موظفين تابعين للأمم المتحدة .

(١) ينظر د. فخري رشيد المهنا، المنظمات العربية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٨. ص ٢٢ - ٢٣ .
(٢) ويعرف الموظف الدولي بأنه { كل من يعمل في خدمة إحدى المنظمات الدولية بصفة مستمرة ودائمة، ووفق ما تمليه احكام ميثاقها ولوائحها مستهدفاً تحقيق صالح المنظمة واهدافها } ينظر جمال طه ندا، الموظف الدولي، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٨٦، ص ٥٧ .

(٣) ينظر د. احمد ابو الوفا، الوسيط في قانون المنظمات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٢٠ وما بعدها.

(٤) ينظر . بركات موسى الحواتي. الخدمة المدنية للموظف الدولي، مجلة الدبلوماسي العدد الثاني عشر مطبعة العبيكان، السعودية، ١٩٨٥، ص ٧٢ - ٧٣ .

(٥) صدر عن محكمة العدل الدولية تعريف المستخدم الدولي في رأيها الاستشاري الصادر في ١١ أبريل سنة ١٩٤٩ . بشأن حق الأمم المتحدة المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي تلحق مستخدميها أثناء تأدية واجباتهم . { كل موظف بأجر أو بدون أجر يعمل بصفة دائمة أو لا، يعين بواسطة أحد فروع المنظمة لممارسة او للمساعدة في ممارسة إحدى وظائف المنظمة }

(٦) ينظر د. أحمد أبراهيم شيلي، المصدر السابق، ص ٨٧.

(٧) أشار (القرار ١٤٤١ الصادر عن مجلس الأمن الدولي في ٨ تشرين الثاني (نوفمبر) بالإجماع على منح العراق سبعة أيام للموافقة على استئناف عمليات التفتيش الدولية على أراضيهِ دون قيد أو شرط، وقدمته بريطانيا والولايات المتحدة. ارتكز القرار على جميع القرارات السابقة ذات الصلة ولاسيما القرارات ٦٦١ المؤرخ في ٦ آب (أغسطس) في نهاية ١٩٩٠، و ٦٧٨ المؤرخ في ٢٩ تشرين الثاني (نوفمبر) ١٩٩٠ و ٦٨٦ المؤرخ في ٢ آذار (مارس) ١٩٩١ و ٦٨٧ المؤرخ في ٣ نيسان (أبريل) ١٩٩١ . جدير بالذكر أن المفتشين الدوليين غادروا العراق عشية عملية "ثعلب الصحراء" في كانون الأول (ديسمبر) عام ١٩٩٨. فقد عاد كل من هانز بليكس ومحمد البرادعي، على رأس فريق التفتيش الذي ضم ممثلين عن انموفيك (UNMOFIC) والوكالة الدولية للطاقة الذرية لكن هذه العودة حملت الكثير من الشك بنجاح مهمته خاصة أن طبول الحرب باتت تلوح بالأفق بجهود أمريكا وحلفائها . وفريق التفتيش كان مكون من مستخدمين دوليين ليهلكوا الحرث والنسل خاصة بعد ثبوت التجسس لصالح دول الغرب .

المطلب الثالث

دولة الفاتيكان

ان قواعد القانون العام أعدت في الأصل لتطبق على الدول مباشرة، وخصص للدول جُل دراسته وأبحاثه. ولكن هذا القانون أخذ يهتم بأشخاص آخرين ويمنحهم بعض الأختصاصات لممارسة نشاط دولي معترف به ونظراً لكون الفاتيكان دولة ذات طبيعة خاصة^(١). حيث يعتبر الكرسي البابوي شخصاً مستقلاً من أشخاص القانون الدولي العام. إذ تُعد دولة ليست كباقي الدول والدليل على ذلك عندما يذكر أشخاص القانون الدولي العام تذكر دولة الفاتيكان بصورة منفردة ومستقلة^(٢). ورغم هذا الاختلاف في الطبيعة القانونية للدولة البابوية إلا أنها تتمتع وممثليها بنفس المزايا المالية المقررة للدول كافة فلا فرق بينها وبين أي دولة أخرى.

لذا توجب علينا باعتبارها شخصاً مستقلاً من أشخاص القانون الدولي العام أن نبين ماهية هذه الدولة بصورة مختصرة كما يجب علينا بيان سفراء هذا الشخص الدولي. وعليه سنقسم هذا المطلب الى فرعين :

في الفرع الأول سنبين التطور التاريخي للدولة البابوية. أما في الفرع الثاني سنتناول لبيان القاصد الرسولي.

الفرع الأول

التطور التاريخي للدولة البابوية

كان البابا في السابق ملكاً على مدينة روما الى أن أحتلتها إيطاليا عام ١٨٧٠ ونزعت من البابا مملكته الصغيرة^(٣) حيث كانت الدولة البابوية تضم مقاطعات (روما ، مارس ، اوبرى ، لانبوم) وكانت مساحة هذه الدولة تبلغ حوالي ١٨٠٠ كم وعدد سكانها يتجاوز ثلاثة ملايين نسمة وبذلك يعتبر البابا رئيساً لدولة مستقلة لها إقليم وشعب وسيادة ، وبعد الأحتلال الإيطالي اصدر

(١) ان تعبير دولة الفاتيكان والكرسي البابوي يحمل معنيين الأول مجموعة رجال الدين والمحاكم والمكاتب وعن طريق هذه المجموعة يتولى البابا إدارة شؤون الكنيسة والمعنى الثاني. يعني الهيئة الحاكمة أي السلطة العليا في الجهاز القانوني للكنيسة .

ينظر د. عصام العطية. القانون الدولي العام، ط الثانية ٢٠١٢، المصدر السابق، ص ٢٩٠ - ٢٩٣ .

(٢) ينظر د. جعفر عبد السلام. قواعد العلاقات الدولية في القانون الدولي العام ، الشريعة الإسلامية، ط ١، مكتبة السلام العالمية، القاهرة، ١٩٥٧، ص ٢٣٠.

(٣) ينظر د. محمد حافظ غانم، مبادئ القانون الدولي العام، ط ٤، مطبعة النهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٤، ص ٥٠٨ وما بعدها.

مرسوماً في ٩ تشرين الأول عام ١٨٧٠ بضم روما للمملكة الإيطالية الجديدة، وبعد فترة اصدرت إيطاليا قانوناً اطلق عليه قانون الضمانات محاولة منها لإرضاء البابا حيث أشار هذا القانون الى حرمة شخص البابا وكل اعتداء عليه يعتبر اعتداء على ملك إيطاليا مع الإشارة الى حقه في تبادل المبعوثين الدبلوماسيين مع الدول الأجنبية^(١).

ولكن كل هذه الحقوق التي قررها قانون الضمانات كانت له أصول في الأعراف الدولية فلم يأت قانون الضمانات بجديد وإنما مجرد تكرار لأحكام معروفة دولياً وذلك بوصف البابا رئيساً للكنيسة الكاثوليكية وان الغرض منها رعاية مصالح الكنيسة الكاثوليكية ليس الا^(٢).

هذا ولم يعترف البابا بقانون الضمانات وأعتبر نفسه أسيراً في روما وان إيطاليا غصبت حقوقه وسلبتها منه بأحتلالها لدولة مستقلة وذات سيادة وبالرغم من إجراء إيطاليا استفتاء شعبي أيدهت الأغلبية الساحقة بضم روما وأعتبرها عاصمة إيطاليا والذي أعقبته مرحلة جديدة من علاقة البابا مع إيطاليا الا وهي معاهدة لاتران المعقودة عام ١٩٢٩^(٣).

حيث أترفت معاهدة لاتران بالسيادة الدنيوية للبابا على مدينة الفاتيكان مع أيراد الكثير من الأحكام الأخرى حيث تضمنت المعاهدة ٢٧ مادة أهمها تمتع دولة الفاتيكان بمظاهر السيادة الخارجية من خلال حق تبادل المبعوثين مع الدول الأخرى والتي من بينها إيطاليا، هذا وبقيت العلاقة بين إيطاليا والدولة البابوية في تطور مستمر لصالح الأخير ودائماً ماتقوم إيطاليا بتعديل معاهدة لاتران لصالح الدولة البابوية^(٤). وللفاتيكان سكرتارية للشؤون الخارجية ويتولاها كردينال ومعه معاونان بدرجة نائب وزير احدهما للشؤون السياسية والآخر للشؤون المتصلة بالمراسيم^(٥)

(١) ينظر د. عصام العطية، القانون الدولي العام، ط ٦، بلامكان نشر، ٢٠٠١، ص ٥٥٣ وما بعدها.

(٢) ينظر د. الشافعي محمد بشير، القانون الدولي العام في السلم والحرب، المصدر السابق، ص ٢٤٩.

(٣) وضعت هذه المعاهدة من قبل موسوليني بعد ماجاء للحكم حيث شعر بنفوذ البابا فأراد بهذه المعاهدة أن يضع حداً للعلاقة غير الودية بين الطرفين التي بدنت بأحتلال روما عام ١٨٧٠.

ينظر د. محمد المجذوب، القانون الدولي العام، المصدر السابق، ص ١٥٦.

(٤) أشار البعض الى ان آخر تعديل حصل على معاهدة لاتران كان بموجب معاهدة كونكوردا المعقودة عام ١٩٤٨ بين إيطاليا والدولة البابوية ولكن المصادر لم تشر الى أحكام التعديل الأخير.

ينظر د. جعفر عبد السلام، قواعد العلاقات الدولية في القانون الدولي العام والشريعة الإسلامية، المصدر السابق، ص ٢٣٢. ود. محمد المجذوب، القانون الدولي العام، المصدر السابق، ص ١٥٧-١٥٨.

(٥) تعد الفاتيكان أصغر دولة في العالم أذ تبلغ مساحتها {٠،٤٤} دونم وسكانها لا يتجاوز ل {١٠٠٠} نسمة وجميعهم من الرجال ذوي الجنسية المزدوجة. ينظر د. عصام العطية، القانون الدولي العام، المصدر السابق، ص ٥٥٩ وما بعدها.

وزداد التمثيل الدبلوماسي بين الكرسي البابوي والدول الأجنبية بعد إبرام معاهدة لاتران وحتى الدول غير الكاثوليكية^(١).

ويتمتع القاصد الرسولي للفاطيكين بجميع الامتيازات والحصانات المقررة للسفراء والمبعوثين الدبلوماسيين للدول الأخرى وهذا ما سنأتي على ذكره في الفرع الثاني .
ورغم اختلاف الفقه حول الطبيعة القانونية لدولة الفاتيكين إلا أننا نذهب الى الرأي الذي اعتبر الفاتيكين عبارة عن شخص من اشخاص القانون الدولي العام وليست دولة .

الفرع الثاني

القاصد الرسولي

وهو ممثل البابا لدى دول العالم لمتابعة مصالح دولته ومتابعة مصالح الكنيسة الكاثوليكية ، ونظراً للمكانة المتميزة التي يتمتع بها البابا في دول العالم كافة وخصوصاً الدول الكاثوليكية فقد نصت المادة (١٦) من اتفاقية فينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ على أنه (لا تمس هذه المادة ماتجري او سوف تجري عليه الدول لديها فيما يخص صدارة ممثلي الكرسي البابوي)^(٢).

وهذا يعني ان دول العالم جرت على تقديم ممثلي الكرسي البابوي في الأحتفالات الرسمية استثناءً من شرط الأسبقية في تقديم أوراق الاعتماد لدى الدولة المستقبلة^(٣).

وحيث أن درجة القاصد الرسولي تساوي في السلك الدبلوماسي درجة السفير وتساوي درجة وكيل القاصد الرسولي درجة وزير مفوض من درجات السلك الدبلوماسي ، ويتمتع القاصد الرسولي بأكبر مظاهر الحفاوة والتكريم في أستقباله أثناء دعوته للحفلات الرسمية ويكون أعلى درجة ويعتمد لدى رئيس الدولة الموفد إليها^(٤) يتمتع كذلك القاصد الرسولي بمزايا مالية^(٥) وكما هي مقررة للموظفين الدبلوماسيين والقنصلين وأن أختلف عنهم بالطبيعة التمثيلية .

(١) أعتترف بدولة الفاتيكين الكثير من دول العالم وتوسعت في علاقاتها الدولية ومنها العراق حيث له تمثيل دبلوماسي متبادل معها.

(٢) أشارت المادة ١١/١٤ من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ عندما نصت على تقسيم رؤساء البعثات وأعتبرت القاصدون الرسوليون من ضمن البعثات الدبلوماسية .

(٣) ينظر د. حامد سلطان ، القانون الدولي العام في وقت السلم ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ١٦٤ .

(٤) ينظر د. إبراهيم محمد العناني ، القانون الدولي العام ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٤ ، ص ٣٠٤ .

ينظر كذلك د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ٥١٩ .

(٥) د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ١١٥ .

مما تقدم يتبين لنا بأن الشخصية القانونية الدولية تثبت بالنسبة للدولة منذ نشوئها وما الاعتراف الا وصف يلحق بها وهو ذو طبيعة سياسية وقانونية وان كان الغالب وجود الدولة قبل الاعتراف بها اما الشخصية القانونية للمنظمات الدولية فهي مختلفة عن الدولة اي لا تكون الا بالقدر والحدود الذي ذكره الاتفاق المنشئ للمنظمة ومقيدة في حدود أهدافها ومقاصدها التي أنشأت من أجلها بعكس الدولة فهي مطلقة .

أما (الفرد) فهو محل خلاف الفقه حول شخصيته الدولية يرى البعض بأن الفرد محلاً للحماية الدولية وشخصاً من اشخاص القانون الدولي دون ان يرتقي الى مستوى الدولة كون الكثير من المعاهدات والاتفاقيات قد خاطبت الفرد ^(١).

ويرى البعض الآخر ^(٢) ان هناك فريقين مختلفين من الفقهاء حيال مركز الفرد في القانون الدولي :

أ – فريق وضعي : يرفض الاعتراف للفرد بالشخصية الدولية على اساس ان القانون الدولي ينظم العلاقة بين الدول .

ب – فريق واقعي : يرى في الفرد شخصاً من اشخاص القانون الدولي العام ، ويعتمد هذا الفريق على ان الأفراد يمكن ان يرتكبوا افعالاً غير مشروعة في حكم القانون الدولي وهنا لا تثار مسؤولية الدولة فحسب بل تثار مسؤوليتهم الشخصية كذلك ^(٣).

ونرى بالرغم من عدم انكار الصفة الدولية للحقوق التي يكتسبها الفرد على الصعيد الدولي وهذا من خلال ازدياد الاهتمام بالفرد على المستوى الدولي بصفته المستقلة عن الدولة الا انه لا يتمتع بالشخصية القانونية الدولية بل هو محل الحماية الدولية . والدولة هي من تتولى حماية الحقوق لرعاياها . اذ تكون الدولة مسؤولة عن تصرفات الأفراد اتجاه المجتمع الدولي من جانب وتوفر الحماية لهم من جانب آخر .

(١) د. محمد المجذوب ، القانون الدولي العام . المصدر السابق . ص ٣١٤ .

كذلك ينظر . عصام العطية . القانون الدولي العام ، ط ٢ ، ٢٠١٢ ، المصدر السابق ، ص ٢٩٧ – ٣٠١ .

(٢) أن تطور الحياة الإنسانية والعدد الهائل من الأزمات الداخلية والدولية على حد سواء ، والتي أنتهكت حقوق الإنسان من خلالها ، قد حول مشكلة حماية الفرد وهذه الحقوق من مجرد قضية داخلية بحتة إلى مشكلة دولية بعد أن ثبت للضمير العالمي عجز النظام الداخلي لأغلب الدول في أحيان كثيرة عن كفالة وضمان الحد الأدنى من حقوق الأفراد .

ينظر . د. علي رضا عبد الرحمن رضا ، مبدأ الاختصاص الداخلي أو المجال المحجوز للدولة في ظل التنظيم الدولي المعاصر ، دار النهضة العربية للنشر والطبع والتوزيع . القاهرة . ١٩٩٧ . ص ٣١٧ .

(٣) ينظر . د. محمد طلعت الغنيمي . الغنيمي الوجيز في قانون السلام ، منشأة المعارف الأسكندرية ، دون سنة طبع ، ص ٣٣٥ – ٣٧٣ .

المبحث الثاني

التعريف بالمزايا المالية وشروط التمتع بها

لتنمية العلاقات بين الأمم ، فإن عقد الاتفاقيات الدولية فيما يتعلق بالامتيازات والحصانات ستساعد على تحسين علاقات الصداقة بين البلدان مهما تباينت نظمها الدستورية والاجتماعية. وعلى يقين بأن الغرض من هذه المزايا والحصانات ، ليس هو تمييز أفراد بل هو تأمين أداء البعثات الدبلوماسية لأعمالها على أفضل وجه كمثلة لدولها^(١) .

كما ان اعضاء المنظمة ، وموظفي المنظمة يتمتعون أيضاً بالامتيازات والحصانات التي تقضيها ممارسة مهامهم لدى المنظمة باستقلال تام^(٢) .

ولما كانت المزايا المالية في تطور مستمر على صعيد العلاقات الدولية ، اذ تحولت من قواعد المجاملة الدولية على أساس المعاملة بالمثل إلى قواعد ملزمة للدول بهدف تسهيل عمل البعثات والمنظمات بحكم القانون الدولي العام فيطرح هنا التساؤلات الآتية :

ماذا نعني بالمزايا ؟ وبماذا تتميز عن الحصانات ؟ وهل هناك شروط لتمتع بالمزايا المالية ؟ كل هذا سنحاول الإجابة عنه في مطلبين .

نتناول في المطلب الأول التعريف بالمزايا وتمييزها من الحصانات . أما في المطلب الثاني فسنبحث شروط التمتع بالمزايا المالية .

(١) هذا ما أشارت إليه صراحة ديباجة اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ . والمبرمة بتاريخ ١٩٦١/٤/١٨ .

(٢) هذا ما أشارت إليه صراحة ديباجة اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة لعام ١٩٤٦ . والتي أقرت في ١٣ شباط ١٩٤٦ وعرضت لأنضمام كل الدول الأعضاء إليها.

المطلب الأول

التعريف بالمزايا وتمييزها من الحصانات

مع تطور العلاقات الدولية بدأت تبرز أهمية منح المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام من أجل تأدية مهامهم على أكمل وجه . ولذا سنقسم هذا المطلب الى فرعين . في الفرع الأول سنتناول التعريف بالمزايا لغةً وأصطلاحاً . اما الفرع الثاني سنبحث التمييز بين المزايا والحصانات.

الفرع الأول

تعريف المزايا المالية لغةً وأصطلاحاً

اولاً - المزايا لغةً :

كلمة امتياز تشتق من كلمة ميّز . وكلمة ميّز أو أمار الشئ تعني فرزه عن غيره أي فضله على سواه . وأمتاز امتيازاً أي انفصل عن غيره وانعزل . وكذلك ميّزت تمييزاً فانماز ، وتميّر القوم و أمتازوا: صاروا في ناحية ^(١) .

" المِيزَةُ أَسْمُ مَصْدَرٍ لِفِعْلِ مَازَ الشَّيْءِ عَنْ غَيْرِهِ ، وقد تكون (المِيزَةُ) بمعنى (المِيزَةِ) أحياناً لتفضيل ذلك الشيء على غيره . المِيزَةُ الأسم من: مَيَّزَهُ وَمَازَهُ ومصدره لَفَعَلَ (مازَ) ومازَ الشيءَ فضل بعضه على بعض كقول ،مازَ فلاناً عَلَيْهِ فَضْلُهُ عَلَيْهِ " ^(٢) .

(أُمَّتَازَ) الشيءَ: بدا فضله على مثله . وَمَازَ الشيءُ - مَيَّزَ: عزلهُ وفرزه. نحاه عنه . أو نحاه وأزاله

^(٣) ومن قوله تعالى { مَا كَانَ اللَّهُ لِيَحْكُمَ الْمُؤْمِنِينَ عَلَى مَا أَنْتُمْ عَلَيْهِ حَتَّى يَمِيزَ الْخَبِيثَ مِنَ

الطَّيِّبِ } ^(٤) يميز الخبيث من الطيب أي بتفضيل بعضهم عن بعض أو بعزل بعضها عن

بعض ^(٥)

^(١) ينظر، الإمام العلامة ابن منظور ، لسان العرب ، ج ٨ ، دار الحديث القاهرة ، دون سنة نشر ، ص ٤١١ .

^(٢) ينظر. محمد العدناني، معجم الأغلاط اللغوية المعاصرة ، مكتبة لبنان ، دون سنة نشر ، ص ١٨٥٨-١٨٥٩ .

^(٣) ينظر. إبراهيم مصطفى وآخرون . المعجم الوسيط . ج ١ ، دار الدعوة ، القاهرة ، بلا سنة نشر ، ص ٨٩٣ .

^(٤) القرآن الكريم . سورة آل عمران الآية { ١٧٩ }

^(٥) أي لا بد ان يعقد الله سبباً من المحنة يظهر فيه وليه ويفتضح فيه عدوه ، يعرف به المؤمن الصابر والمنافق الفاجر ، أي حتى يخرج المؤمن من الكافر .

ينظر. الحافظ ابن كثير، تفسير القرآن الكريم ، ج ١ ، المكتبة التوفيقية ، القاهرة ، مصر ، دون سنة نشر ،

ص ١٢٣-١٢٤ .

وقوله تعالى { { وَامْتَازُوا الْيَوْمَ أَيُّهَا الْمُجْرِمُونَ } } ^(١) . أي تميزوا وقيل: أي انفردوا عن

المؤمنين فأصل الكلمة يدل على تنزيل شئ من شئ وأنفصاله عنه ومنه ^(٢) .

والراجح ^(٣) ان كلمة المزايا تشتق من امتياز أماز أي فضله على سواه ، وأنفصل عن غيره وأنعزل.

ثانياً- المزايا اصطلاحاً:

يقصد بكلمة مزايا (امتياز) في الاصطلاح القانوني أولوية يقررها القانون لحق معين مراعاة منه لصفته ، ولا يكون للحق امتياز إلا بمقتضى نص في القانون ، ويحدد القانون مرتبة الامتياز بالنسبة للامتيازات الأخرى ^(٤) .

وينصرف مفهوم المزايا المالية الى كل ميزه ضريبية تمنح للأشخاص الدولية ولأفراد المؤسسات التابعين لها ، في نطاق الدولة مانحة الأعفاء الضريبي ^(٥) .

كذلك تعرف المزايا بأنها (الامتياز المالي للدبلوماسيين هو أعفاء الممثلين الدبلوماسيين من أداء الضرائب الشخصية ، وهذا الامتياز يقوم على أساس المقابلة بالمثل ومن باب المجاملة بين الدول) ^(٦) .

بينما ذهب جانب آخر للقول ^(٧) بأن المزايا المالية هي (الأعفاءات المالية التي تكون بهدف توثيق الروابط السياسية والعلاقات مع الدول الأخرى) . ويرى جانب آخر من فقهاء القانون الدولي ان

(١) سورة يس الآية ٥٩.

(٢) في التفسير يمتاز المجرمون بعضهم عن بعض ، فيمتاز اليهود فرقة والنصارى فرقة والمجوس فرقة وعبد الأوثان فرقة . ينظر . زبدة التفسير من فتح القدير . محمد سليمان عبد الله الأشقر، مطبعة الرياض للنشر والتوزيع ، دون سنة نشر ، ص ٥٨٤.

(٣) د. محمد المجذوب د . سليم الحص ، الدبلوماسية ، المصدر السابق. ص ٤٢٠.

(٤) د. وليد خالد الربيع . الحصانات و الامتيازات الدبلوماسية في الفقه الإسلامي والقانون الدولي – دراسة مقارنة - مجلة البحث العلمي الإسلامي ، السنة الثانية ، العدد الخامس ، رمضان ١٤٢٦ هـ ، ص ٥.

(٥) ان المزايا المالية في القانون والاتفاقيات الدولية يطلق عليها في التشريعات الداخلية (الأعفاءات) وهي أما أعفاء من الضرائب أو أعفاء من الضمان الاجتماعي إضافة لمزايا أخرى .

ينظر. د. عاطف صدقي التشريع الضريبي المصري . دار النهضة العربية للنشر ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص ٣٧٥-٣٧٦.

(٦) ينظر. خليل رجب حمدان الكبسي . السلام الدولي في الإسلام ، رسالة ماجستير مقدمه لمجلس كلية الشريعة ، جامعة بغداد ، ١٩٨٧ ، ص ٣٨٥.

(٧) ينظر. عبد الحليم كراجه وهيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية ، ط ١ ، دار صفا للنشر ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٦.

المقصود من المزايا المالية ^(١) وهو الراجح تلك الامتيازات الأساسية والضرورية لوظائف البعثات الدبلوماسية وأعضائها المتعلقة بالأعفاء من الضرائب والرسوم وغيرها ^(٢). ونرى انه بعد ابرام اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ واتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ اضحت المزايا المالية من مجرد قواعد تحكمها المجاملات ومبدأ المعاملة بالمثل الى قواعد ملزمة وهذا ما أكدته نصوص الاتفاقيات وكذلك ماجاء في اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة وامتيازات وحصانات جامعة الدول العربية .

الفرع الثاني

تمييز المزايا المالية عن الحصانات

بزيادة العلاقات الدبلوماسية بين الدول وتوسعها في المجتمع الدولي في مختلف الميادين السياسية والقانونية والاقتصادية ، أخذت الدول تستخدم كلمة مزايا لتشمل مصطلحي الامتيازات و الحصانات معاً دون التمييز بين المصطلحين بالرغم من اختلاف معنى ومفهوم ومضمون كلٍ منهما. واننا اذ نأتي على التمييز بين المزايا المالية والحصانات فالهدف هو البحث في تحديد الفرق بينهما. وعلية سنبحث التمييز وفق نقاط ثلاث وكمايتي :

أولاً - من حيث المعنى (اللغوي) : في اللغة الحصانة مصدر الفعل حصَّن ، وأصل هذه الكلمة يدل على الحفظ والحياطة والحرز ،ويقال: حصَّن المكانَ يَحْصُنُ حَصَانَةً فهو حَصِينٌ والحِصْنُ كُلُّ موضع حصين لا يُوصل إلى جوفه " كما قيل : حصَّن أي منيع ، والحصانة على المرأه العفة . وبذلك فإن لفظ الحصانة يدل على المنعة والقوة التي تمنع الغير من الوصول الى من أتصف بها بإيذاء أو تنقص ^(٣) . ويأتي لفظ الأحصان بمعانٍ عديدة فقد يعني الإعفاف وتحصين النفس من الوقوع بالحرام كقوله تعالى {إِنَّ الَّذِينَ يَرْمُونَ الْمُحْصَنَاتِ الْغَافِلَاتِ الْمُؤْمِنَاتِ} ^(٤) . هذا

(١) د. علي حسين الشامي وآخرون . الدبلوماسية نشأتها وتطورها وقواعدها ونظام الحصانات والامتيازات الدبلوماسية ، رشاد برس للطباعة ، بيروت ، لبنان ، ٢٠٠٧ م - ١٤٢٨ هـ . ص ٤٣٢ .

(٢) تجدر الإشارة ان الاسلام قد أقر الامتيازات للسفراء والرسل من العشور والضرائب التي تؤخذ من غير المسلمين ، قال ابو يوسف : ولا يؤخذ من الرسل ولا من الذي أعطي أماناً العُشر. وقال ابن قدامة : ولا يؤخذ منهم من غير مال التجارة .

ينظر . القاضي أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم الأنصاري، الخراج ، جار المعرفة للنشر . ١٩٧٩، ص ٢٥٣ ومابعدا.

(٣) العلامة أبن منظور، لسان العرب، المرجع السابق ، (١١٣٦/١٣) .

(٤) سورة النور الآية {٢٣} .

المعنى اللغوي للحصانات أما المعنى اللغوي للمزايا فهي تشتق من امتياز أمار أي فضله على سواه ، وأنفصل عن غيره وأنعزل^(١)

ومما لا شك فيه ان المعنيين مختلفان جذرياً إذ لكل معنى اشتقاقاته ومصدره ومعناه المنفصل عن الآخر وهذا تمييز واضح بينهما .

ثانياً - من حيث المعنى (الأصطلاحي) : يشير الفقهاء الى ان لفظ الحصانة لم يرد في النصوص الشرعية ولا في لغة الفقهاء ، والذي ورد في ذلك هو ألفاظ " الإحصان - والمُحصن - والمُحصنة " ^(٢) . أما مصطلح الحصانات في القانون الدولي العام ، فيقصد به ماتمنحه دولة المقر من أوجه حماية للموفد أو المبعوث الدبلوماسي المتواجد على إقليمها ، بهدف تمكينه من أداء مهامه على الوجه الأكمل ^(٣) .

كذلك الحصانات ^(٤) تعني (الميزات التي تمنح لبعض الأشخاص بقصد أخراجهم من الاختصاص القضائي للدولة المضيفة كلياً أو جزئياً بحسب نوع وطبيعة الحصانة الممنوحة لكل منهم) ^(٥) . ويرى جانب من فقهاء القانون الدولي ^(٦) . ان مصطلح الحصانة تعني في الأصل منح حماية للمبعوث الدبلوماسي بهدف عدم التعرض لشخصه اي يشمل كل ماله علاقة (بالحرمة الشخصية) والحصانة القضائية (الجزائية والمدنية) .

(١) ينظر، الإمام العلامة ابن منظور ، لسان العرب المصدر السابق، ص ٤١١ . ولتفصيل ينظر الفرع الأول ص ٢٩-٣٠ .

(٢) د.وليد خالد الربيع ، المصدر السابق ، ص ٧٥ .

(٣) ينظر د. عادل عبدالله المسدي ، الحصانات في الفقه الإسلامي والتشريعات الوضعية ، مجلة كلية الحقوق . جامعة السلطان قابوس ، العدد الرابع . ٢٠١٣ . ص ٨ .

(٤) لقد أكدت الشريعة الإسلامية الحصانات للرسول والمبعوثين الذين يوفدون من طرف دولهم للقيام بالمهام الدبلوماسية لدى الدولة الإسلامية في حالتي السلم والحرب ، ويستند ما يتمتع به الرسل والسفراء في دار الإسلام الى أساس شرعي له أدلته في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وماسار عليه الصحابة والتابعين رضوان الله عليهم اجمعين ، وهو عقد الأمان الذي يعرف بأنه { التزام الدولة الإسلامية بتحقيق حالة الأمن والحماية لمن لجأ إليها وأستقر تحت حكمها مدة محدودة } ونظام الأمان يتسع لكل أنواع الحماية والرعاية المعروفة حديثاً لشخص الأجنبي وماله في بلاد الإسلام أو لعقد الصلات السلمية وغيرها .

ينظر. د.وهبة الزحيلي . العلاقات الدولية في الإسلام مقارنة بالقانون الدولي الحديث ، ط ١ ، مؤسسة الرسالة ، بيروت ، ١٤٠١هـ-١٩٨١م ، ص ١٥١ .

(٥) ينظر د.عقيل يوسف المصطفى المحمود ، الحصانات القانونية في المسائل الجنائية ، أطروحة دكتوراه. مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٧ ، ص ١٠٣-١٠٥ .

(٦) ينظر. علي حسين الشامي، وآخرون ، المصدر السابق ، ص ٤٢٣ .

هذا وإذا كان العرف الدولي هو المصدر الأول الأساسي للقواعد المتعلقة بالحصانات ^(١) إلا إن المصدر الرئيس الآن لهذه القواعد هو الاتفاقيات والمعاهدات الدولية. حيث يتضح ان الحصانات تمتد الى الحرمة الشخصية ويقصد بها عدم جواز القبض على المبعوث والممثل الدبلوماسي والقنصلي او احتجازه والتزام الدولة المستقبلية بأحترام كافة الإجراءات الكفيلة بحماية البعثات من اي اعتداء قد يقع على البعثة ومقارها .

اما اصطلاح المزايا ^(٢) سالف الذكر فإنها (الأعباءات المالية التي تكون بهدف توثيق الروابط السياسية والعلاقات مع الدول الأخرى) او (تلك الامتيازات الأساسية والضرورية لوظائف البعثات الدبلوماسية وأعضائها المتعلقة بالأعباءات من الضرائب والرسوم وغيرها) ^(٣) .

ومن هذا المنطلق يمكن القول : ان الحصانات تنصرف إلى كل ماله علاقة بالحماية سواء الشخصية وكذلك الحصانة القضائية الجزائية والمدنية أما المزايا المالية تنصرف لكل ماله علاقة بالأعباءات المالية من ضرائب ورسوم والضمان الاجتماعي وخدمات أخرى يقرها القانون الدبلوماسي.

ثالثاً- من حيث مضمون الحصانات والمزايا المالية في الاتفاقيات الدولية : إن جميع الاتفاقيات الدولية سواء المتعلقة بالامتيازات والحصانات للمنظمات أم للبعثات الدبلوماسية والقنصلية قد ميزت بين الحصانات والامتيازات دون ان تذكر ذلك صراحة ، أذ استخدمت المصطلحين في المعنى الذي ذكرناه وسنأتي لنوضح هذا التمييز وفق بعض النصوص التي تناولتها الاتفاقيات.

^(١) في الفقه الدولي عدة نظريات في مجال تفسير أساس الحصانات والامتيازات أهمها "أ." { نظرية امتداد الأقليم } اذ تقوم النظرية على افتراض أن الممثل أو المبعوث الدبلوماسي لدولة وكذلك مقر البعثة الدبلوماسية تعتبر امتداد لإقليم الدولة ويعني ذلك أن الممثل الدبلوماسي يجب ان يعتبر كما لو كان لا يزال في دولته ام يغادرها . "ب" { نظرية النيابة } مؤدى هذه النظرية هو ان الممثلين والمبعوثين الدبلوماسيين يتمتعون بالحصانات والامتيازات الدبلوماسية بصفتهن نواباً عن رؤساء دولهم في تمثيلهم لدولهم لدى الدول الأخرى . "ج" { نظرية مقتضيات الوظيفة } اساس هذه النظرية ان اساس ما يتمتع به المبعوث والممثل الدبلوماسي من حصانات انما يكمن في تمكنه من أداء الوظيفة الدبلوماسية المنوطة به على أكمل وجه . وبذلك يمكن القول ان الحصانات جاءت لصالح الوظيفة الدبلوماسية ذاتها وليس لصالح شخص المبعوث الدبلوماسي .

ينظر تفصيل ذلك .د. محمد المجذوب . القانون الدولي العام، المصدر السابق ، ص ٣٧٩ .

ينظر كذلك .د. صلاح الدين عامر ، مقدمة لدراسة القانون الدولي العام . دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ٦٧٢ .

^(٢) د.. عبد الحليم كراجه وهيثم العبادي ، المصدر السابق ، ص ٢٦ .

وكذلك ينظر .د. علي حسين الشامي وآخرون . المصدر السابق . ص ٤٣٢ .

^(٣) د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ٨٧ .

(١) **التمييز بين حصانات ومزايا البعثة الدبلوماسية :** وأولى هذه الحصانات ما يتعلق بمقر البعثة وحرمة مبانيها و ممتلكاتها ومحفوظاتها ومراسلاتها ووسائل نقلها ومسائل الحصانة القضائية من حيث تتمتع مباني البعثة بالحرمة وعدم جواز دخول مباني البعثة ^(١).

أما المزايا المالية فقد أشارت الاتفاقية إلى الإعفاء الضريبي لمباني البعثة الدبلوماسية ورئيس البعثة للمباني التي تمتلكها أو تستأجرها ^(٢). إضافة إلى مزايا مالية أخرى نصت عليها الاتفاقية ، كما في الإعفاء الممنوح للبعثة الدبلوماسية والخدم الخاصين العاملين في خدمة المبعوث الدبلوماسي من أحكام الضمان الاجتماعي ^(٣).

(٢) **التمييز بين حصانات ومزايا المنظمات الدولية :** قد تتمثل الحصانات والامتيازات في صورة نصوص خاصة يتضمنها الميثاق المنشئ للمنظمة الدولية ^(٤) وقد يكون في صورة اتفاقية توقعها

(١) نصت المادة {٢٢} من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١. {تتمتع مباني البعثة بالحرمة . وليس لممثلي الحكومة المعتمد لديها الحق في دخول مباني البعثة إلا إذا وافق على ذلك رئيس البعثة . وعلى الدولة المعتمد لديها الالتزام خاص باتخاذ كافة الوسائل اللازمة لمنع اقتحام أو الإضرار بمباني البعثة وبصيانة أمن البعثة من الاضطراب أو الخط من كرامتها . ولا يجوز أن تكون مباني البعثة أو مفروشاتها أو كل ما يوجد فيها من أشياء أو كافة وسائل النقل عرضة للاستيلاء أو التفتيش أو الحجز لأي إجراء تنفيذي }.

كذلك نصت المادة {٢٤} بالقول { لمحفوظات ووثائق البعثة حرمتها في كل وقت وأينما كانت }

(٢) نصت المادة {٢٣} من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ { تعفي الدولة المعتمدة رئيس البعثة من كل الضرائب والعوائد العامة والأقليمية والبلدية بالنسبة لمباني البعثة التي تمتلكها أو تستأجرها على شرط أن لا تكون هذه الضرائب أو العوائد مفروضة مقابل خدمات خاصة والإعفاء الضريبي المذكور في هذه المادة لا يطبق الضرائب والعوائد إذا ما كان تشريع الدولة المعتمدة لديها يفرضها على الشخص الذي يتعامل مع الدولة المعتمدة أو مع رئيس البعثة }.

و نصت والمادة {٢٨} من اتفاقية ١٩٦١ على أن ((تعفى الرسوم والضرائب التي تحصلها البعثة في أعمالها الرسمية من أي رسوم أو ضريبة)) .

(٣) نصت المادة {٣٣} من اتفاقية أفيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ {١- يعفى المبعوث الدبلوماسي بالنسبة إلى الخدمات التي يؤديها للدولة الموفدة من أحكام الضمان الاجتماعي القائمة في الدولة المعتمد لديها . ٢- ويسري أيضاً الإعفاء المذكور بالبند أولاً من هذه المادة على الخدم الخصوصيين الذين يعملون فقط للمبعوث الدبلوماسي}.

(٤) حيث نص البند {١} المادة {١٠٥} من ميثاق الأمم المتحدة {تتمتع الهيئة في ارض كل عضو من أعضائها بالمزايا والإعفاءات التي يتطلبها تحقيق مقاصدها } كذلك نصت المادة {١٤} من ميثاق جامعة الدول العربية بالقول { يتمتع اعضاء مجلس الجامعة ، واعضاء لجانها وموظفوها الذين ينص عليهم بالنظام الداخلي ، بالامتيازات وبالحصانات الدبلوماسية أثناء قيامهم بعملهم وتكون مصونة حرمة المباني التي تشغلها هيئات الجامعة }.

كل الدول الأعضاء في المنظمة^(١).

وسنأتي على التمييز بين المزايا والحصانات في بعض نصوص الاتفاقيات . فمن حيث الحصانات تتمتع الأمم المتحدة بالحصانة القضائية الكاملة لممتلكاتها ومكانها ومقارها^(٢) ، وفي ذات المادة تضمن الإشارة الى حصانة مبانيها وأملاكها من اي إجراء تفتيش أو تنفيذ أو نزع ملكية . ويتمتع موظفو الأمم المتحدة أي الموظفون العاملون فيها بصفة دائمة بحصانة وظيفية ، وتتمتع أيضاً بمزايا مالية ضريبية و بالأعفاء من جميع الضرائب المباشرة والرسوم الكمركية والحصص المتعلقة بالسلع التي تحصل عليها الأمم المتحدة لاستعمالها الرسمي ، إضافة الى اتخاذ الدولة المستقبلية الوسائل الكفيلة لرد الضرائب والرسوم المفروضة على مشتريات الاستعمال الرسمي والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي لاتعفى الأمم المتحدة منها^(٣).

كما تتمتع جامعة الدول العربية بالحصانة القضائية على مقارها وموجوداتها وأموالها فلا يسمح بدخول أو تفتيش أماكن المنظمة ألا بأذن من أمين عام المنظمة أو من يقوم مقامه^(٤) وجامعة

(١) اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة ١٩٤٥ . واتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية ١٩٥٣ .

(٢) نص البند {٢} من المادة {الثانية} من اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة ١٩٤٥ { تتمتع الأمم المتحدة وممتلكاتها وموجوداتها أيأ كان مكانها أو كان حائزها بالحصانة القضائية الكاملة مالم تتنازل عنها صراحة في أي حالة خاصة وعلى ألا يشمل هذا التنازل أي إجراء من إجراءات التنفيذ } - ونص البند {٣} { مباني المنظمة مصونة حرمتها وتعفى أملاكها وممتلكاتها أينما وجدت وأيأ كان حائزها من التفتيش والحجز ونزع الملكية ومن أي نوع من أنواع الضغط التنفيذي ، أدارياً كان أم قضائياً لم تشريعياً } -

بينما نص البند {١٨} (أ) من المادة {الخامسة} من ذات الاتفاقية { يتمتع موظفو منظمة الأمم المتحدة بالحصانة القضائية فيما يتعلق بالأعمال التي يقومون بها بصفتهم الرسمية بما في ذلك ما يصدر عنهم شفويأ أو كتابياً } .

(٣) نص البند {٧} من المادة {الثانية} { ان الأمم المتحدة وممتلكاتها ودخلها وسائر أموالها : أ- معفاة من كل ضريبة مباشرة ، مع العلم ان ليس للمنظمة أن تطلب الإعفاء من الضرائب التي لاتزيد عن كونها أجور خدمات ذات نفع عام .

ب- معفاة من جميع الرسوم الكمركية والتدابير المانعة والمقيدة للاستيراد والتصدير فيما يتعلق بالأشياء المستوردة والمصدرة من قبل منظمة الأمم المتحدة لاستعمالها الرسمي

ج- معفاة من جميع الرسوم الكمركية ومن جميع التدابير المانعة لاستيراد وتصدير منشوراتها .

(٤) نصت المادة {الثانية} من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية ١٩٥٣ { تتمتع أموال جامعة الدول العربية ثابتة كانت أو منقولة وموجوداتها أينما تكون أيأ كان حائزها بالحصانة القضائية مالم يقرر الأمين العام التنازل عنها صراحة على ألا يتناول هذا التنازل إجراءات التنفيذ }

الدول العربية تتمتع بمزايا مالية ضريبية ^(١) في الضرائب المباشرة على الدخل والموجودات ولها الحق بالاستيراد والتصدير دون الخضوع للرسوم والضرائب الكمركية ، ولها الحق بامتلاك العملات بكافة أشكالها والحسابات المصرفية .

من خلال ماسبق ذكره يتضح لنا ان المزايا تكون ذات طابع مالي ^(٢) وان كانت قد نشأت على أساس المجاملة الدولية والمعاملة بالمثل ألا انه بتقنينها في نصوص الاتفاقيات الدولية أضحت تحمل صفة الألتزام ألتجاه الدول الأعضاء في المنظمة الدولية والأقليمية كما هو الحال للمزايا الدبلوماسية بينما الحصانات تنصب على الحرمة الشخصية سواء للمبعوث الدبلوماسي أم القنصلي وكذلك الموظف الدولي في حدود معينة وتشمل الحصانة القضائية والمدنية ومنع التفتيش والتنفيذ بكل أشكاله .

ونرى أنه بعد التطور الهائل الذي شهده القانون الدولي ، كان لابد أن يصاحب هذا التطور نشوء نصوص قانونية لحماية الأشخاص الدولية مع الأخذ بعين النظر مصلحة الدولة المستقبلية ومنع التعارض بين الحقوق والواجبات ألتجاه الدول والمنظمات الدولية حتى نتمكن من القول أن النظام القانوني الدولي أعطى كل ذي حق حقه في حدود المصالح المتبادلة .

(١) نصت المادة { السابعة } من ألتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية لعام ١٩٥٣ { تتمتع أموال جامعة

الدول العربية ثابتة كانت أو منقولة وموجوداتها بالأعفاء مما يلي :

أ- الضرائب المباشرة ماعدا ما يكون منها مقابل خدمات المرفق العام .

ب- الرسوم الكمركية والقوانين والأوامر الصادرة بحظر أو تقيد الأستيراد والتصدير بالنسبة لما تستورده الجامعة أوتصدره من أدوات ومواد خاصة بأستعمالها أداء لمهمتها الرسمية ولا يجوز لها بيع ما أستوردته المعفي من الرسوم الكمركية الا بموافقة الحكومة صاحبة الشأن .

ج- الرسوم الكمركية والقوانين والأوامر الصادرة بحظر أو تقيد الأستيراد والتصدير بالنسبة لما تستورده الجامعة او تصدره من المطبوعات الخاصة بها { }

(٢) سنتناول المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية والموظفين الدوليين تفصيلاً في الفصل الثاني والثالث.

المطلب الثاني

شروط التمتع بالمزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام

أن المزايا المالية للأشخاص الدولية لا تتم ألا بتحقيق شروط معينة تتناغم وأعتبرات معينة ^(١) وهي عقد اتفاقية دولية مصادق عليها ، وتواجد الأشخاص المتمتعين بالمزايا المالية في الدولة المستقبلية ومبدأ المقابلة بالمثل ^(٢)

ولغرض البحث في هذه الشروط سنقسم هذا المطلب الى ثلاثة فروع : سنتناول في الفرع الأول عقد اتفاقية دولية مصادق عليها أما الفرع الثاني فنبحث تواجد الأشخاص المتمتعين بالمزايا داخل الدولة المستقبلية منتهين في الفرع الثالث إلى بيان المقابلة او (المعاملة) بالمثل .

الفرع الأول

عقد اتفاقية دولية مصادق عليها

أن القواعد المكتوبة هي التي تبرز في نصوص مكتوبة تحدد مصادر القانون الدبلوماسي بشكل أساسي وجوهري وقد ظهرت هذه القواعد في المجتمعات القديمة ^(٣) ومع مرور الزمن تطورت هذه القواعد العرفية وشكلت قواعد اجتماعية تلزم بها الدول وتتبعها في نطاق المجاملات لا سيما مجال التبادل الدبلوماسي وذلك كعرف دولي ملزم ^(٤) وتعتبر المعاهدات والاتفاقيات الدولية من المصادر الأساسية للعلاقات الدبلوماسية وقد وافق تطور هذه العلاقات ظهور اتفاقيات ونصوص مكتوبة من مراسيم وتشريعات داخلية شكلت مصدراً مهماً من مصادر تدوين قواعد

(١) هذه الأعتبرات قد تكون قانونية او سياسية . ينظر . خيرت ضيف ، المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة . الإسكندرية . ١٩٧٥ . ص ٤٦٢ .

(٢) لتحقيق هذه الشروط يجب أن يكون هناك تمثيل دبلوماسي بين الدول أي وجود ممثلية أجنبية في الدولة مانحة المزايا المالية، ووجود من يمثل الدولة المانحة مع الدول الأخرى ، اما اذا وجد تمثيل أجنبي من طرف واحد فتطبق الأحكام العامة التي تقررها الدول في قوانينها الداخلية .

(٣) المجتمعات القديمة (الهند الصينية ، وبلاد فارس ، وبلاد ما بين النهرين) حيث تميزت هذه المجتمعات بالقوانين المكتوبة ولوعلى نطاق ضيق . ينظر تفصيلاً د. علي حسين الشامي . وآخرون ، ص ١٦٧ .

(٤) العرف الدولي (مجموعة من القواعد القانونية تنشأ في المجتمع الدولي بسبب تكرار الدول لها وبسبب التزام هذه الدول بها في تصرفاتها واعتقادها بأن هذه القواعد تتصف بالالتزام القانوني { ينظر د. محمد المجذوب ، العلاقات الدولية ، المصدر السابق ، ص ٢٣-٥٣ .

كذلك ينظر نص المادة { ٣٨ } من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية بالقول أن العرف { التعامل العام المقبول بمثابة قانون } .

العمل الدبلوماسي^(١) و (الاتفاقية) ((هي مصطلح يطبق غالباً عندما يحصل أرساء لقواعد قانونية دولية))^(٢) وتعرف الاتفاقية الدولية^(٣) على انها (اتفاق دولي يعقد كتابة بين أشخاص القانون الدولي العام ويخضع لأحكام القانون سواء تم تدوينه في وثيقة واحدة أم أكثر من وثيقة أياً كانت التسمية التي تطلق عليه). وبذات الصياغ جاء موقف المشرع العراقي في قانون عقد المعاهدات رقم ١١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل . كما تعرف على أنها (اتفاق بين أشخاص القانون الدولي العام لترتيب بعض الآثار القانونية)^(٤) .

ويقول أحد الفقهاء^(٥) . ان الاتفاقيات في حقيقتها ليست سوى تشريعات ألبسها واضعوها ثوب المعاهدة لأنها تخضع في شكلها وفي أسلوب إبرامها للقواعد المنظمة لسائر المعاهدات . بينما ذهب فقيه آخر^(٦) لتعريف الاتفاقية بأنها (تصرف قانوني متعدد الأطراف بمقتضاه تتجه أرادة شخصين أو أكثر من أشخاص القانون الدولي العام الى أحداث آثار قانونية معينة داخل إطار المجتمع الدولي ووفقاً لقواعد القانون الدولي العام) . وقد جاء في اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعام ١٩٦٩ في المادة الثانية البند (١) الفقرة (أ) لأغراض هذه الاتفاقية (يقصد

(١) د. محمد المجذوب ، العلاقات الدولية ، المصدر السابق ، ص ٦٢ ومابعدها.

(٢) المعاهدة { هي مصطلح يطبق عادةً وليس حصراً على الالتزامات الدولية وينصب على غرض مهم و معين } ينظر د. نزيه علي منصور ، حق النقض ودوره في تحقيق السلم والأمن الدوليين ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٢ . وبذات الصياغ جاء موقف المشرع العراقي الفقرة {٢} من المادة {الأولى} من قانون عقد المعاهدات رقم ١١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل . حيث نصت {يقصد بالمعاهدة توافق ارادات مثبت بصورة تحريرية بين شخصين او اكثر من الاشخاص القانونية الدولية المذكورة في الفقرة (١) من هذه المادة لغرض احداث اثار قانونية تخضع لاحكام القانون الدولي، بصرف النظر عن تسمية الوثيقة او عدد الوثائق التي يدون فيها احكام التوافق كالمعاهدة، او الاتفاق، او الاتفاقية، او البروتوكول، او المذكرات، او الرسائل او الكتب المتبادلة، او غير ذلك من التسميات ما دامت الشروط المذكورة في هذه الفقرة متوفرة فيها.} ينظر قانون عقد المعاهدات رقم ١١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل والمنشور في الوقائع العراقية العدد (٢٧٣١) في ١٩٧٩\٩\١٧ . وبذات الصياغ جاءت المادة الأولى من مشروع قانون المعاهدات لسنة ٢٠١١ والمعروض على مجلس النواب العراقي في الأول من نيسان ٢٠١١.

(٣) ينظر. جعفر عبد السلام . قواعد العلاقات الدولية في القانون الدولي والشرعية الإسلامية ، المصدر السابق ، ص ٣٥٩.

(٤) ينظر د. صالح يوسف عجينة ، محاضرات في القانون الدولي العام ، مطبعة الزهراء ، بغداد ، ١٩٥٢ ، ص ٣٠١.

(٥) ينظر أ.د. محمد حافظ غانم . المعاهدات دراسة لأحكام القانون الدولي وتطبيقاتها في العالم العربي ، معهد الدراسات العربية جامعة الدول العربية ، القاهرة ، ١٩٦١ ، ص ٢٢٢.

(٦) ينظر محمد سامي عبد الحميد . القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ١٧٠.

بـ "المعاهدة" الاتفاق الدولي المعقود بين الدول في صيغة مكتوبة والذي ينظمه القانون الدولي، سواء تضمنته وثيقة واحدة أو وثيقتان متصلتان أو أكثر ومهما كانت تسميته الخاصة (١) والراجع بأنها (تصرف قانوني متعدد الأطراف بمقتضاه تتجه أرادة شخصين أو أكثر من أشخاص القانون الدولي العام الى أحداث أثار قانونية معينة داخل إطار المجتمع الدولي ووفقاً لقواعد القانون الدولي العام) (٢).

مما سبق نجد ان مصطلحي الاتفاقية والمعاهدة يستعملان كمرادفين حيث ان الغرض منهما تأكيد الاتفاق المعقود بين الدول لترتيب أثاراً قانونية ، من جهة أخرى فإن عقد الاتفاقيات الدولية لا يكفي لنفاذ الاتفاقية داخل الدولة بل لابد من القيام بعملية قانونية أخرى مستقلة وهي المصادقة على الاتفاقية .

والتصديق أو (المصادقة) تعد إجراءات قانونية للألتزام بالاتفاقيات الدولية المعقودة مع الدول والمنظمات الدولية أو المؤتمرات الدولية (٣) وقد عرفت عملية التصديق على الاتفاقيات بأنها (العملية القانونية التي تثبت ألتزام الدولة بالاتفاقية داخلياً . إذ لا تلتزم التشريعات الداخلية بتنفيذ أحكام الاتفاقية الا بعد المصادقة عليها) (٤) . وفي ظل الواقع السياسي والقانوني في العراق فإن التصديق على الاتفاقيات والمعاهدات الدولية يقع من اختصاص السلطة التشريعية كما نصت المادة ٧٣ من الدستور على انه (يتولى رئيس الجمهورية الصلاحيات الآتية: ثانياً: المصادقة على المعاهدات والاتفاقيات الدولية ، بعد موافقة مجلس النواب ، وتعد مصادقاً عليها بعد مضي

(١) واعتمدت هذه الاتفاقية في ختام أعمال اللجنة التحضيرية في ٢٢ أيار ١٩٦٩ وعرضت للتوقيع في ٢٣ أيار ١٩٦٩.

(٢) د. محمد سامي عبد الحميد ، القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ١٧٠.

(٣) نصت الفقرة {٢} من المادة {الثالثة} من قانون عقد المعاهدات رقم ١١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل وعدلت هذه المادة بموجب القانون رقم ٣١ لسنة ٢٠٠٠ بالقول (- التصديق - الإجراءات القانونية التي يثبت بموجبها مجلس قيادة الثورة في الجمهورية العراقية على الصعيد الدولي موافقته النهائية على الألتزام بمعاهدة متعددة الأطراف لم يسبق التوقيع عليها عن الجمهورية العراقية خلال المدة المقررة لذلك)

وجاء في البند {٤} المادة {الأولى} من مشروع قانون المعاهدات المعروض أمام مجلس النواب العراقي في الأول من نيسان ٢٠١١ نص بالقول (- التصديق مجموعة الإجراءات القانونية التي يطلب بموجبها مجلس الوزراء موافقة مجلس النواب ومصادقة رئيس الجمهورية على الألتزام بمعاهدة سبق التوقيع عليها بأسم جمهورية العراق او حكومتها او سبق اقرارها من منظمة دولية او مؤتمر دولي).

(٤) حيث تلتزم الدول بأدخال الأمتيازات المالية (الضريبية) في قوانينها الداخلية أو الإشارة إليها لضمان حقوق الجهات المستفيدة منها.

ينظر د. علي صادق ابو هيف ، القانون الدبلوماسي، المصدر السابق ، ص ٨٧.

خمس عشرة يوماً من تاريخ تسلمها). يتبين لنا أن دستور العراق الدائم لسنة ٢٠٠٥ اعطى لمجلس النواب الكلمة العليا في المصادقة أو عدم المصادقة على الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تتفاوض على ابرامها الحكومة، دون أن يكون لرئيس الجمهورية صلاحية رفض التصديق على المعاهدات والاتفاقيات الدولية بعد مصادقة مجلس النواب عليها اذ تعتبر مصادق عليها بعد مضي خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمها^(١).

وتحتل الاتفاقيات الدولية دوراً بارزاً في مجال العلاقات الدولية لأنها اسهل في الأثبات من العرف الدولي غير المكتوب ، كذلك ان الاستعمال المتزايد للاتفاقيات الدولية يؤدي الى تطور القانون الدولي العام المنظم للعلاقات الدولية وهي أيضاً من الوسائل الضرورية للتنظيم الدولي فالأمم المتحدة وجامعة الدول العربية ما كانت لتقوم لولا الاتفاقيات الدولية^(٢).

عليه أن عقد اتفاقية دولية تتضمن في ثناياها مزايا مالية مصادقاً عليها من قبل الدولة المستقبلية تكون ملزمة لها أذ التصديق دليل على تمام الإرادة . ومن الشروط المهمة للتمتع بالمزايا المالية على أساس أن المصادقة على الاتفاقية الدولية يشكل جوهر الصفة القانونية لإرادة الدولة والذي بموجبه يلزم الدولة المستقبلية بتنفيذ الالتزام الدولي اتجاه الدول الأخرى داخلياً^(٣).

هذا وان الاتفاقيات الدولية التي تكون محلاً لمدار بحثنا الاتفاقيات التي تأتي لتنظيم شؤون معينة وتنص في ثناياها على نصوص تتعلق بالمزايا المالية مثال اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ واتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣. واتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة لعام ١٩٤٥، واتفاقية الامتيازات والحصانات لجامعة الدول العربية لعام ١٩٥٣. حيث تضمنت نصوصها المزايا المالية للمنظمات وممثلي الدول .

(١) نصت الفقرة {٤} المادة {٦١} من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ {تنظم عملية المصادقة على المعاهدات والاتفاقيات الدولية بقانون يسن بأغلبية ثلثي اعضاء مجاس النواب } .

(٢) ينظر . فؤاد شباط ، الحقوق الدولية العامة ، ط الثانية ، مطبعة الجامعة ، دمشق ، ١٩٥٩ ، ص ٤٩٢ ومابعدها .

(٣) الاتفاقيات الدولية تكون اما جماعية او ثنائية ، فالاتفاقية الجماعية او متعددة الأطراف تكون بين مجموعة من الدول لتنظيم مسائل دولية معينة ويكون من ضمن الاتفاقية أحكام تتعلق بالشؤون المالية الضريبية مثال اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ أو تكون الاتفاقية ثنائية التي تعقد بين دولتين او دولة ومنظمة أو شخص دولي معترف به دولياً .

ينظر د.طلا لاييف . قانون المعاهدات الدولية النظرية العامة ، ترجمة د.صالح مهدي العبيدي ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٨٦ ، ص ١٠٤ - ١٠٥ .

الفرع الثاني

تواجد الأشخاص المتمتعين بالمزايا داخل الدولة المستقبلية

لغرض التمتع بالمزايا المالية يشترط ان يكون الأشخاص الدولية متواجدين في الدولة المستقبلية بصورة دائمة أو مؤقتة فأذا توافر هذا الشرط تتحقق المزايا المالية إلا ما استثنى بقانون^(١). ويتخذ وجود الشخص الدولي في الدولة المستقبلية أشكالاً متعددة منها الاعتماد الرسمي ، فالدولة التي تحرص على استمرار علاقاتها مع الدول الأخرى تقوم بأرسال بعثاتها الدبلوماسية والقنصلية والبعثات الخاصة والبعثات الى المنظمات الدولية^(٢). ويسمى البعض تواجد الأشخاص حق التمثيل لدى الدولة المعتمدة .أي لاعمل دبلوماسي دون حق التمثيل^(٣) ويشتمل على وجهتين:

١ – **المظهر الإيجابي** : أي مقدرة الدولة على إرسال مبعوثين دبلوماسيين لدى الدولة الأجنبية ويدعى "حق التمثيل الإيجابي" .

٢ – **المظهر السلبي** : يتمثل بمقدرة الدولة على استقبال أو قبول مبعوثين دبلوماسيين للدول الأجنبية لديها ويدعى "حق التمثيل السلبي" .

هذا وترسل أوراق الاعتماد من رئيس دولة الأيفاد الى رئيس الدولة المستقبلية إذا كان التمثيل بين الدولتين بدرجة سفير أو قاصد رسولي^(٤). ويتسلم رئيس الدولة المستقبلية أوراق الاعتماد للسفير والقاصد الرسولي ويتمتعون بأكبر مظاهر الحفاوة والتكريم^(٥) أما إذا كان التمثيل بين الدولتين بدرجة قائم بالأعمال فإن إرسالهم وقبولهم يكون بين وزراء

(١) حيث أستثنى المشرع العراقي ضريبة الدفاع الوطني المنصوص عليها بالقانون {١٢٧} لسنة ١٩٦٧ والمنشور في الوقائع العراقية العدد ١٥١١ في ١٩٦٧\١٢\١٤ من الإعفاء الضريبي وذلك بموجب أحكام قرار مجلس قيادة الثورة {الملغي} رقم {٧٠٨} في ١٩٨٥\٦\١٧. والمنشور في الوقائع العراقية العدد (٣٠٣٥) في ١٩٨٥\٧\٨.

(٢) ينظر منصور صالح الصافي ، البعثات الخارجية ، مجلة الدبلوماسية ، العدد الثاني عشر ، مطبعة العبيكان ، الرياض ، ، وزارة الخارجية السعودية ، ١٩٨٩ ، ص ١٠٥.

(٣) ينظر د. يوسف حسن يوسف ، الدبلوماسية الدولية ، ط الأولى ، المركز القومي للإصدارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١١ ، ص ٥٢.

(٤) ينظر د. علي صادق ابو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ١٠٥ .

(٥) نصت المادة {٧٣} من الدستور العراقي ٢٠٠٥ على ان { يتولى رئيس الجمهورية الصلاحيات الآتية :- البند سادساً { قبول السفراء } . والملاحظ ان الدستو لم يشير الى استقبال الممثلين الدبلوماسيين والدوليين كما هو الحال في المادة {٥٨} الفقرة {ط} من دستور ١٩٧٠\١ تموز ١٩٧٠ الملغي اذ نصت أن من صلاحيات رئيس الجمهورية { قبول الممثلين الدبلوماسيين والدوليين وطلب سحبهم } .

الخارجية^(١). وطبقاً لقواعد التمثيل الدبلوماسي وطبقاً للعرف الدولي يجب على الدولة الموفدة ان تتأكد قبل تعيين مبعوثها لدى دولة أخرى من موافقة حكومة الدولة المستقبلة للبعثة الدبلوماسية على قبول شخص رئيس البعثة وهل تعتبره شخصاً مقبولاً أي (أنه مرغوب فيه) أو غير مقبول (أي غير مرغوب فيه) ويجب على الدولة الموفدة أن تستفسر الدولة المستقبلة بشأن موافقتها على رئيس البعثة وذلك قبل أن تقوم بتعيينه رسمياً^(٢).

أما بالنسبة لتعيين الخدم الخصوصيين فليس هناك أي اتفاق بين الطرفين بشأن تعيينهم إلا أن المادة ١٠\فقرة ١١ ج تطلب فقط أخطار وزارة خارجية الدولة المعتمد لديها بوصول ورحيل الخدم الخصوصيين الذين يعملون في خدمة أعضاء البعثة وكذلك أخطارهم في حالة تركهم خدمتهم^(٣).

ولا يتطلب الأمر بالنسبة للبعثات الخاصة إرسال أوراق اعتماد لأن هذه البعثات مؤقتة وهي تعتبر موجودة في إقليم دولة ما من تأريخ الأخطار الرسمي لوزارة الخارجية بوجودها ودخولها الإقليم الخاضع لسيادة الدولة المستقبلة وهذه من المبادئ التي تسري على الدول كافة^(٤). وبالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية فلكي تتمتع بالمزايا المالية يشترط أن تتخذ دولة ما مقراراً لها أو تكون لها صفة تمثيلية فيه^(٥).

(١) نصت المادة {العاشرة} البند {١} من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١. {تبلغ وزارة خارجية الدولة المعتمد لديها أو أي وزارة أخرى متفق عليها : أ- بتعين أعضاء البعثة وبوصولهم وبسفرهم النهائي أو بانهاء أعمالهم في البعثة} .

(٢) ينظر د. فاضل زكي محمد ، الدبلوماسية في النظرية والتطبيق ، ط الثالثة ، بغداد ، ١٩٧٣ ، ص ٥١ ومابعدها. كما نصت المادة {الرابعة} من اتفاقية فيينا {١- على الدولة المعتمدة أن تستوثق من أن الشخص الذي تزم تعيينه كرئيس للبعثة لدى الدولة المعتمد لديها قد نال قبول هذه الدولة . ٢- لا تلزم الدولة المعتمد لديها بأن تبدي للدولة المعتمدة الأسباب التي قد تدعوها لرفض قبول الشخص المزمع تعيينه} .

(٣) نصت المادة {العاشرة} البند {١} فقرة {ج} من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦١ {بالوصول والرحيل النهائي للخدم الخصوصيين الذين يعملون في خدمة الأشخاص المذكورين في الفقرة أ ، وفي حالة تركهم خدمة هؤلاء الأشخاص} .

(٤) ينظر محمد تركي عباس العبيدي ، النظام القانوني للبعثات الخاصة ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ١٩٩٧ ، ص ٤٧.

(٥) ان المبدء المستقر في العراق أنه لكي تتمتع المنظمات الدولية أو الإقليمية بالمزايا والحصانات لابد ان تكون لها مقراراً أو صفة رسمية فيه .

لتفصيل أكثر ينظر د. دنون فتیان حسين ، المنظمات الدولية في العراق المزايا والحصانات رسالة ماجستير مقدمة الى معهد البحوث والدراسات العربية ، جامعة الدول العربية ، ١٩٩٠ . ص ٢١.

وهذا مبدأ عام يطبق في الدول التي على أرضها منظمات دولية أو أقليمية^(١) هذا وللدول الأعضاء في المنظمة الدولية أو الإقليمية كامل الحرية في اختيار وفدها الذي سيمثلها في اجتماعات هيئات المنظمات الدولية وهنا لا يتطلب رأي المنظمة الدولية أو يطلب موافقتها ، كما لا يرجع لرأي الدولة المضيفة ، أي رأي الدولة التي يكون مقر المنظمة الدولية فيها . ولكن يجب إبلاغ أسماء الوفد الى الجهات المعنية قبل وقت معلوم^(٢) .

لكي تمارس المنظمة نشاطها وجب أنتشار فروعها أو مكاتبها وهذا يستلزم تواجد موظفيها الدوليين في الفروع والمكاتب وتطبق عليهم المبادئ العامة بالنسبة للمنظمات^(٣) . وينبغي على الدول المستقبلية ان تلتزم بأصدار تشريعات وقوانين داخلية تحدد قواعد التمثيل الدبلوماسي وبما يتلأ مع ماستقر عليه العرف والتعامل الدوليان وهذه التشريعات رافقت تطور الدبلوماسية في جميع مراحلها^(٤) .

من كل ماتقدم نخلص للقول أنه : لكي يتمتع الأشخاص الدولية بالمزايا المالية ينبغي توافر شرط مهم وهو وجود الأشخاص الدولية والممثلين لهم في الدولة المستقبلية ، على أساس أن تواجدهم يلزم الدولة المستقبلية منحهم المزايا المقررة لهم بموجب الاتفاقيات الدولية أو العرف الدولي .

الفرع الثالث

المعاملة أو (المقابلة) بالمثل

المعاملة بالمثل في القانون الدولي العام تعني " تجانس أو وحدة شروط الاتفاقيات التي تتم بين مواطنين تابعين لدولتين أو أكثر في ضوء القوانين الداخلية في كل دولة أو أكثر " وأن المعاملة

(١) نصت المادة { العاشرة } من ميثاق جامعة الدول العربية أنه { تكون مدينة القاهرة المقر الدائم لجامعة الدول العربية } فالمزايا المالية المقررة لجامعة الدول العربية ولموظفيها تكون من الضرائب المصرية وعندما أنتقلت الجامعة الى تونس انتقلت معها المزايا خاصة المتعلقة بالمقر وبعد عودتها للقاهرة عادت معها. هذا وقد صادق العراق على ميثاق جامعة الدول العربية بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٥ .

(٢) ينظر د. عبد العزيز بن ناصر العبيكان ، الحصانات والأمتيازات الدبلوماسية والقنصلية المقررة في القانون الدولي ، ط الأولى ، مكتبة العبيكان ، الرياض ، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م ، ص ٣٩٥-٣٩٦ .

(٣) ينظر . جمال طه ندا . الموظف الدولي ، المصدر السابق ، ص ٢١٢-٢١٤ .

(٤) ينظر د. علي حسين الشامي وآخرون ، المصدر السابق ، ص ١٨٣ .

بالمثل تشمل الاتفاقيات والمعاهدات المعقودة والمصدقة والتي تصبح سارية المفعول من تاريخ نشرها^(١).

يعد مبدأ المعاملة بالمثل من المبادئ المهمة في القانون الدولي العام^(٢) ويحمل في ثناياه معنى الثواب ومعنى العقاب لأن الدولة تقابل الدولة الأخرى بالتصرف نفسه الذي يصدر منها سواء أكان التصرف خيراً أم شراً^(٣).

وأذا كان أحد صور مبدأ المعاملة بالمثل ، صورة (الجزاء)^(٤) فالذي يعنينا هنا معنى الثواب لأنه هو الذي يحقق التعاون بين الدول المبني على الاحترام المتبادل بينهما وهذا ما أكدته قوله تعالى { {وجعلناكم شعوباً وقبائل لتعارفوا إن أكرمكم عند الله أتقاكم} }^(٥).

وأستقر في الفقه الإسلامي أعمال مبدأ المعاملة بالمثل ، فيما يتعلق بالمزايا المالية للرسول والموفدين الأجانب الى الدولة الإسلامية . حيث أقر الفقهاء المسلمون أعفاء الرسل والسفراء من العشور، معاملةً بالمثل^(٦) ومن ذلك ما قاله أبو يوسف " فإذا كانوا لم يأخذوا من تجار المسلمين شيئاً ولا من رسلهم ، لم يأخذ المسلمون شيئاً منهم^(٧) .

(١) يعرف المعاملة بالمثل بأنه مبدأ دبلوماسي يعني توحيد او وحدة شروط الاتفاقيات التي تتم بين دولتين أو أكثر لتربط دولهم وفي مجال محدد، ويقوم على أساس المساواة في التعامل مع مواطنين الدولتين. ويُعرف مبدأ المعاملة بالمثل (Reciprocity) على أنه (التصرف الذي يستجيب به الشخص على حسب مايتلقاه) فالدول تمنح الدول الأخرى مزايا كثيرة طمعاً بأن ترد الدول هذه المزايا وأن تكون الرعاية لقاء الرعاية وكل علاقة خارج هذا المبدأ تكون علاقة غير متساوية أي علاقة تابع ومتبوع.

ينظر د. يوسف حسن يوسف . الدبلوماسية الدولية . المصدر السابق ، ص ٢٤١. كذلك ينظر د. محمد طلعت الغنيمي ، الغنيمي الوسيط في قانون السلام ، منشأة المعارف للنشر ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٦٩

(٢) ينظر محمد بهاء باشات ، المعاملة بالمثل في القانون الدولي الجنائي ، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٢١٢-١٢٣ .

(٣) ينظر عبد الله عبد الحميد ، الجزاء في الشريعة والقانون ، مجلة الشريعة والقانون ، العدد الثالث ، كلية الشريعة ، جامعة بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٥٨.

(٤) تعرف كلمة الجزاء خطأً بالعقاب ، والصحيح أن هذه الكلمة تحمل معنيين الثواب والعقاب . وقد وردت هذه الكلمة بالمعنيين في القرآن الكريم حيث وردت بمعنى الثواب في سورة الإنسان الآية { ٩ } لقوله تعالى { {إنما نطعمكم لوجه الله لا نريد منكم لجزاء ولا شكوراً} } . ووردت بمعنى العقاب في سورة التوبة الآية { ٢٦ } لقوله

تعالى { {ومذنب الذين هتفوا بذلك جازاً طافزين} } .

ينظر . عبدالله عبد الحميد ، المصدر السابق ، ص ٥٧ - ٥٩ .

(٥) سورة الحجرات الآية ١٣ .

(٦) ينظر د. وهبه الزحيلي ، المصدر السابق ، ص ١٥٦ .

(٧) ينظر د. أحمد سالم باعمر ، الدبلوماسية بين الفقه الإسلامي والقانون الدولي ، دراسة مقارنة ، دار النفائس ، الأردن ، ٢٠٠١ ، ص ٧٣ .

ويطبق هذا المبدأ على أساس متبادل بين الدول ويضيق ويتسع في منح المزايا المالية ولكن ضمن الحدود التي لا تفرغ الوظائف التي تتطلب مثل هذه المزايا من مضمونها سواء بين الدول ذات العلاقة المباشرة أم بينها وبين دولة الترانزيت^(١).

هذا ويلاحظ أن مبدأ المعاملة بالمثل لا يطبق في علاقة الدول مع المنظمات الدولية والأقليمية لأن هذه المنظمات لا تمتلك حق فرض الضريبة حتى تمتلك حق الإعفاء منها ، كما أنها لا تمتلك إقليمياً حتى تقرر مزايا مالية داخله ، للجهات التابعة للأشخاص الدولية الأخرى . عليه أن علاقة المنظمة الدولية والأقليمية مع الدول أما ان تكون علاقة أستضافة أو علاقة إرسال بعثة^(٢) .

وهذا يعني ان الدول لا تستخدم مبدأ المعاملة بالمثل مع المنظمات الدولية والأقليمية لأن الأخيرة لا تمتلك ماتعطيه مقابل مأتمنح من مزايا ولكون المزايا تمنح للمنظمات على سبيل المجاملة الدولية لكثرة الخدمات التي تقدمها المنظمات الدولية والأقليمية للبشرية وأن تضمنت موثيقها صفة الألزام لتمتع المنظمة بالمزايا أتجاه الدول الأعضاء فيها^(٣).

ويلاحظ ان الدول هي وحدها تنص في تشريعاتها الداخلية (الضريبية) على مبدأ المعاملة بالمثل ولكن لتطبق هذا المبدأ في علاقاتها مع الدول الأخرى^(٤) .

مما سبق ذكره نستخلص : أن منح المزايا المالية بالنسبة للدول وممثليها يستلزم تحقق الشروط الثلاثة من حيث وجود اتفاقية دولية وتواجد الأشخاص داخل أقليم الدولة المستقبلية فضلاً عن مبدأ المعاملة بالمثل . أما بالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية فأن الشرطين الأولين يطبق عليهما أما بالنسبة لمبدأ المعاملة بالمثل فإنه لا يطبق إلا بين الدول حتى يمكن تطبيق مبدأ الجزاء من جنس العمل .

(١) يقصد بدولة الترانزيت ، دولة مرور البعثات الخارجية أو الموظفين الدوليين أو موظفي مؤسسات النقل الدولية أو بضائع الأشخاص الدولية بحيث لا يكون فيها مستقر دائم ، أي أنها دولة عبور فقط . ينظر . د. أحمد ابو الوفا محمد . المبادئ العامة للقانون الدبلوماسي المعاصر ، مجلة الدبلوماسي . معهد الدراسات الدبلوماسية ، وزارة الخارجية السعودية ، العدد العاشر ، مطبعة العبيكان ، ١٩٨٨ ، ص ٤٦ .

(٢) ينظر د. أحمد أبو الوفا محمد . الوسيط في قانون المنظمات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ١٢٠ .

(٣) ينظر د. عبدالعال الصكبان . مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، الجزء الأول ، ط الثانية ، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٧٧ ، ص ٣٥٩ .

(٤) ينظر . فؤاد توفيق ياسين و أحمد عبدالله درويش ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية للنشر ، عمان ، ١٩٩٦ ، ١٠٩ .

كذلك ينظر ، هشام محمد صفوت ، الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٤١ .

المبحث الثالث

المقاصد الدولية لمنح المزايا المالية

أن العلاقات التي تقيمها الدول مع أشخاص القانون الدولي الأخرى تهدف من خلالها إلى معالجة مختلف الشؤون التي من أجلها أقامت هذه العلاقات وأضطرارها أن توفق بين مصالحها إذا ما تعارضت هذه المصالح أو تضاربت ورغبتها في إقامة العلاقات مع الدول التي قد تنثور بينها الخلافات^(١).

ولما كان للدولة مطلق الصلاحية في المحافظة على وجودها ، وأتخاذ جميع التدابير اللازمة لدفع كل خطر داخلي أو خارجي يهدد كيائها سواء اقتصادياً أم سياسياً . والدولة بموجب هذا الحق قادرة على اتخاذ الإجراءات لتحقيق الرقي والتقدم من خلال حماية نظامها السياسي ببناء علاقات متينة مع الدول الأخرى ، أو بسن القوانين وعقد الاتفاقيات لمجابهة خطر يهددها اقتصادياً أو مالياً. لذلك حاولت الدول لكي تتجنب الخلافات الدولية إقامة علاقات دولية متوازنة والدخول في اتفاقيات دولية وقد اتخذت من المزايا المالية في علاقاتها مع أشخاص القانون الدولي العام أسلوباً لتحقيق غرضين هما توطيد العلاقات الدولية وتجنب الأزواج الضريبي الدولي .

أنسجماً مع ماتقدم سنتناول هذين الغرضين في مطلبين فنخصص المطلب الأول لتوطيد العلاقات الدولية أما المطلب الثاني فسنبحث تجنب الأزواج الضريبي الدولي

(١) ينظر د. علي صادق أبو هيف، القانون الدبلوماسي، المصدر السابق، ص ١٠.

المطلب الأول

توطيد العلاقات الدولية

ان العلاقات الدولية وان كان من شأنها أحداث انعكاسات سياسية تمتد الى ماوراء الحدود الإقليمية للدولة ، كونها مجموعة من الاتصالات والتبادلات التي تتم بين أشخاص القانون الدولي في شتى الميادين ^(١) .

ولكن كيف توطد الدولة علاقاتها مع الدول الأخرى ؟ هنا لابد من بيان مفهوم العلاقات الدولية في الفرع الأول ثم بيان أثر منح المزايا المالية في توطيد العلاقات الدولية في الفرع الثاني.

الفرع الأول

مفهوم العلاقات الدولية

العلاقات الدولية هي سلسلة من المبادلات المادية والمعنوية التي تتم في إطار اجتماعي معين . وهي في هذا لا تختلف من حيث مضمونها عن العلاقات الوطنية فكلاهما يتمثل في مبادلات مادية أو معنوية ، لكن الذي يميز العلاقات الدولية من غيرها الوسط الاجتماعي الذي تتم فيه والذي يطلق عليه المجتمع الدولي ^(٢) .

يعرف أحد الفقهاء العلاقات الدولية بأنها (العلاقات التي تتجاوز حدود دولة واحدة والتي بحكم كونها واقعة في إطار المجموعة الدولية لا تخضع لسيطرة دولة واحدة بل بمفهومها الواسع هي علاقات سياسية واقتصادية واجتماعية وثقافية وقانونية وعسكرية على مستوى الدول والمنظمات الدولية) ^(٣) .

وأتساقاً مع هذا المعنى فأن البعض من الفقهاء ^(٤) يقول أن العلاقات الدولية علم يهتم بمشكلات المجتمع الدولي والسياسات الخارجية للدول التي هي امتداد للسياسات الداخلية ، ويحدد بها مناطق الخطر ومواطن الضعف ليضع الحلول الناجعة لتقادي الخطر وتعويض الضعف.

^(١) ينظر د.محمد المجذوب، دراسات قومية ودولية ، مؤسسة ناصر للثقافة ، بيروت ، ١٩٨١ ، ص ٣١٨ .

^(٢) ينظر د.محمد سعيد الدقاق، مذكرات في العلاقات الدولية ، الدار الجامعية ، بيروت ، دون سنة نشر ، ص ٨ .

^(٣) MortanA.kaplan –Macropolities; selected essays on the philosophy and science of politics ,Chicago , aldine,,publishing.co.1969 p.68

^(٤) ينظر د.علاء أبو عامر.العلاقات الدولية ، الظاهره والعلم - الدبلوماسية والإستراتيجية ، دار الشروق للنشر

والتوزع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٥ .

وهناك إشكاليات جدلية لتحديد مفهوم العلاقات الدولية فمنهم من يرى ^(١)، بأن العلاقات الدولية مفهوم ينصرف الى السياسة ولذلك فإن الأدعى أن تسمى العلاقات السياسية الدولية . الا إن فريقاً آخر يرى أن العناصر الأخرى من ثقافية واقتصادية وإجتماعية لاتقل أثراً في العلاقات بين الدول ^(٢).

وهناك من يرى ان مادة العلاقات الدولية هي مادة مستقلة بذاتها ^(٣) ، الا ان منظمة اليونسكو قد أقرت في عام ١٩٥٢ م أن مادة العلاقات الدولية تشتمل على ثلاث موادٍ فرعيةٍ لكنها متصلةٌ وهي ^(٤):-

١ - السياسة الدولية :- تتناول دراسة السياسة الخارجية للدول ، وتفاعل تلك السياسات بعضها ببعض.

٢ - التنظيم الدولي :- ويتناول دراسة أهم المنظمات الدولية والأقليمية وعلاقاتها بالدول .

٣ - القانون الدولي :- ويتناول دراسة القواعد القانونية التي تنظم علاقات الدول بعضها ببعض ، وعلاقاتها بالمنظمات الدولية .

ويرى الفقه الغربي ^(٥) ان العلاقات الدولية " عبارة عن سعي الدول لتوثيق الصلات الدولية وتحقيق الأنسجام الدولي بوجود قوانين يخضعون لها ، وهما القانون "العادي للدولة" و"القانون الدولي " الذي يمثل الركيزة الأساسية لبناء العلاقات الدولية المتوازنة .

وفي الإسلام يقر وجود علاقات دولية بين الدول الإسلامية وغير الإسلامية ، من أجل تحقيق غايات إنسانية ، أو ثقافية وتعليمية أو اقتصادية وزراعية أو صناعية ^(٦) وقد سعت الدول الإسلامية

(١) أنصار هذا الرأي يرون أنه من الصعوبة التمييز بين العلاقات الدولية والسياسات الدولية. ينظر تفصيل ذلك كريس براون، فهم العلاقات الدولية، ترجمة ونشر مركز الخليج للأبحاث، ط الأولى ٢٠٠٤، ص ٥-٨ .

(٢) ينظر د أحمد يوسف أحمد ، د.محمد زبارة، مقدمة في العلاقات الدولية ، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ١٤ وما بعدها .

(٣) ينظر بطرس بطرس غالي و محمود خيرى عيسى ، المدخل في علم السياسة ، ط السابعة، مكتبة الأنجلو ، القاهرة، ١٩٥٩ ، ص ٣٣٨ - ٣٣٩ .

(٤) المصدر نفسه ، ص ٣٣٧ .

(٥) ينظر جورج سباين ، الفكر السياسي ، الجزء الأول ، ترجمة حسن جلال العروسي ، دار المعارف، القاهرة ، ١٩٦٤ ، ص ٢٣٠ .

(٦) كان المسلمون منذ بزوغ فجر الدعوة الإسلامية يسعون لتنمية العلاقات الدولية لسببين : عدواني وسلمي ، أما العدوان فقد تورط فيه الآخرون وفرضه غير المسلمين على الدولة الإسلامية الى يومنا الحاضر، وأما السلم و الأمان والأستقرار للعالم كله فهو ما تنشده الشريعة الإسلامية . لأن دعوة الإسلام ذات نزعة عالمية . ينظر د. وثبة الزحيلي ، العلاقات الدولية في الإسلام ، ط الأولى ، دار المكتبي للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠، ص ١٨٠ .

الأسلامية لأقامة (العلاقات الدولية) من من خلال القانون الدولي والتنظيم الدولي وبناء القواعد القانونية لتحقيق التوازن الدولي ^(١).

بالرغم من ان مفهوم العلاقات الدولية يحتاج الى مزيد من الدراسة والتحليل وأبداء وجهات النظر المختلفة للوصول الى أفضل وأعدل القواعد والأنظمة التي تحدد طبيعة العلاقات الدولية ^(٢).

ألا أننا نذهب إلى القول بأن العلاقات الدولية بمفهومها الواسع هي :

علاقات سياسية واقتصادية واجتماعية وثقافية وأيديولوجية وعسكرية على مستوى الدول ومجموعات الدول والمنظمات الدولية والأقليمية والمنظمات غير الحكومية والشعوب لبناء علاقات متوازنة على أساس المصالح المشتركة و المقابلة بالمثل .

الفرع الثاني

أثر منح المزايا المالية في توطيد العلاقات الدولية

إن كانت العلاقات الدولية هي مجموعة من العلاقات والمبادلات التي تتم بين أشخاص القانون الدولي في شتى الميادين ، بمعنى آخر كل علاقة ذات طبيعة سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية أو من شأنها أحداث أثار سياسية تمتد الى ما وراء الحدود الإقليمية للدول ^(٣). فإن الدولة تستخدم الكثير من الوسائل والأساليب في علاقاتها الدولية لتحقيق أهداف وأغراض مختلفة مع الدول والمنظمات ^(٤) وتبرز هذه الوسائل من خلال الاتفاقيات الدولية الثنائية والجماعية حيث جاء في اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ أن من مهام البعثات الدبلوماسية توطيد العلاقات الودية وتدعيم الصلات الاقتصادية والثقافية والعلمية بين الدول المعتمد لديها والدولة المعتمدة ^(٥) وكذلك

(١) د. محمد علي الحسن ، العلاقات الدولية في القرآن والسنة ، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الأردن ، ١٩٨٢، ص ٤٢.

(٢) د. عماد جاد ، التدخل الدولي ، ط الأولى ، دارنهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٧، ص ٣٧ .
ينظر كذلك . أحمد الرشدي . التسوية السلمية لمنازعات الحدود في العلاقات الدولية المعاصرة ، ط الأولى مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٦ ومابعدا.

(٣) ينظر د. محمد المجذوب . دراسات قومية ودولية . مؤسسة ناصر للثقافة ، بيروت ، ١٩٨١ ، ص ٣١٨.
(٤) تقرر الدول مزايا مالية مختلفة للأشخاص الدولية الأخرى منها ما يعرف بشرط الدولة الأكثر رعاية ، كما قد تقرر ضمانات اجتماعية مثلما تقرر الأعفاء من الضرائب .

ينظر . د محمد طلعت الغنيمي ، الغنيمي الوسيط في قانون السلام ، المصدر السابق ، ص ٣٣ ومابعدا .
ينظر كذلك جمال طه ندا ، الموظف الدولي ، المصدر السابق ، ص ١٧٨ .

(٥) نص البند { ١ } المادة { الثالثة } فقرة { هـ } من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ على أن تشمل أعمال البعثة الدبلوماسية ما يأتي { تهيئة علاقات الصداقة وتنمية العلاقات الاقتصادية والثقافية والعلمية بين الدول المعتمدة والدولة المعتمد لديها } .

تضمن ميثاق الأمم المتحدة مبدأ التعاون الدولي بين الأمم ^(١) على الأساس الذي يقضي بتسوية النزاع بين الشعوب وتشجيع التعاون في كافة المجالات واحترام حقوق الإنسان ، ولكون أي دولة هي جزء من المجتمع الدولي فأنها تلتزم بالمبادئ التي يقرها ميثاق الأمم المتحدة لتحقيق الأغراض التي نص عليها الميثاق . وألا فما فائدة هذه المنظمات والمؤسسات والتجمعات الدولية والأقليمية إن كانت لاتسعى للخير أو تقي من شر .

وقد تضمن ميثاق جامعة الدول العربية ^(٢) في بعض نصوصه أنماء العلاقات الدولية بمختلف الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية وجوانب أخرى تهدف الى توثيق الروابط بين الدول المشتركة في الجامعة وتنسيق خططها السياسية صيانة لسيادتها وأستقلالها ومصالحها .

ولتوثيق العلاقات الدولية يفترض أن يكون هناك تعاون مشترك ، وشراكة منتظمة بين شركاء مستقلين ، كل منهم يتفاعل أو يتصرف من أجل تحقيق مصالحه ولكن ضمن عمليات محدودة ، وهذا التعاون في المجالات المختلفة مع الأطراف الأخرى يؤدي الى تناغم المصالح مع الآخرين . وفي الواقع هذا هو الشكل العادي في العلاقات الدولية القائم على المصالح المتبادلة ^(٣).

هذا وأن للمزايا المالية دورها البارز في توطيد العلاقات الدولية ، حيث تلتزم الدول بتقديم التسهيلات والمزايا للأشخاص الدولية والأشخاص التابعين لهم ، والدولة بمنحها ميزة الإعفاء من الضريبة تهدف من خلالها تقوية روابط الصداقة والتعاون وتوثيقها مع الدول الأخرى ^(٤) وأن مبدأ تمتع الأشخاص الدولية بالميزة المالية مبدأ قررتة الأعراف الدولية ، ومنها أستمدته الاتفاقيات الدولية لتجعلها نصوصاً توثق روابط العلاقات بين الدول ومن هذه المزايا الإعفاء من الضرائب الذي تضمنته نصوص اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ^(٥).

(١) نص البند { ٣ } من المادة { الأولى } مقاصد الأمم المتحدة هي { تحقيق التعاون بين الدول على حل المسائل الدولية ذات الصبغة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والإنسانية وعلى تعزيز احترام حقوق الإنسان والحريات الأساسية للناس جميعاً والتشجيع على ذلك إطلاقاً بلا تمييز بسبب الجنس أو اللغة أو الدين ولا تفريق بين الرجال والنساء } .

(٢) نصت المادة { الثانية } من ميثاق جامعة الدول العربية على أن الغرض من الجامعة هو { توثيق الصلات بين الدول المشتركة فيها ، وتنسيق خططها السياسية ، تحقيقاً للتعاون بينها وصيانة لأستقلالها وسيادتها ، والنظر بصفة عامة في شؤون البلاد العربية ومصالحها } .

(٣) ينظر د. يوسف حسن يوسف ، الدبلوماسية الدولية ، المصدر السابق ، ص ٢٠٥ .

(٤) ينظر هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، موسوعة كتاب التشريع المالي ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٤١ .

(٥) نصت المادة { الرابعة والثلاثون } من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية { يعفى الممثل الدبلوماسي من كافة الضرائب والرسوم - الشخصية والعينية - العامة أو الخاصة أ بالمناطق والنواحي } .

وكذلك الحال بالنسبة للموظفين العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية فأن المزايا المالية تشملهم في إقليم الدولة مانحة المزية المالية بكافة أشكالها .

أما بالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية فأن تمتعها بالمزايا المالية خاصة في مجال الضرائب هو لتحقيق الغاية من وجودها وهو إقامة التعاون الدولي المبني على مرتكزات قوية وسليمة ، وحتى يسهل عملها في المجال الدولي وهذا من خلال ما تقدمه من خدمات بكافة المجالات . ومن جانب آخر فأن هذه المزايا تنشأ عن اتفاق دولي عكس المزايا الدبلوماسية التي أنشأها العرف^(١) .

وكذلك نجد ان الغرض من منح المزايا المالية للموظفين الدوليين هو تحقيق المساواة بين الموظفين بصرف النظر عن جنسياتهم وهذا كلف المنظمات الدولية مبالغ طائلة كون المبالغ تدفع من موازنة المنظمة الى الدول التي لاتعفي الموظفين الدوليين كونهم تربطهم بالدولة رابطة سياسية^(٢) .

نستنتج مما سبق :

أن المزايا المالية بكافة صورها وسيلة لتحقيق غاية ، أي ان هذه المزايا توثق العلاقات بين الدول لتحقيق مصالح مشتركة اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية وهذا يتأتى من خلال العلاقات المتوازنة بين الدول . وبالرغم من أن المنظمات الدولية والأقليمية يتقرر لها المزايا المالية في موثيقها وبناءً على الاتفاق المنشئ للمنظمة ألا أن هذه المزايا المالية تحقق غاية المنظمة وهو توطيد العلاقات الدولية وأستقلال المنظمة .

(١) ينظر صادق الحسني . ضريبة الدخل ، مطبعة الزمان ، بغداد ، ١٩٧٨ ، ص ٢٩٧ .

ينظر كذلك . عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، المصدر السابق ، ص ٢٧٩ .

(٢) لا تقرر قوانين بعض الدول أعفاء الموظفين الدوليين من الضرائب لأسباب سياسية أو اجتماعية كما هو الحال في الولايات المتحدة . ينظر تفصيلا جمال طه ندا . الموظف الدولي ، المصدر السابق ، ص ٢١٩ .

ينظر كذلك د. علاء أبو عامر. العلاقات الدولية ، الظاهره والعلم، الدبلوماسية والإستراتيجية ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، ٢٠٠٤ ، ص ٢٥ .

المطلب الثاني

تجنب الأزواج الضريبي الدولي

في خضم كل التطورات ، لم تعرف القوانين والتشريعات الضريبية للدول تغيراً ملموساً يتماشى مع واقع علاقتها الاقتصادية ، وأدى تمسكها بسيادة الضريبة ورغبتها في زيادة الدخل المالي للدولة الى أفرار العديد من المشاكل ذات طبيعة ضريبية أبرزها الأزواج الضريبي الدولي ، هذه المشكلة من شأنها التأثير سلباً على العلاقات الاقتصادية الدولية نتيجة لمضاعفتها العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف الدولي .

ان المقصود بالأزواج الضريبي (هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها) ^(١) كما يعرف بأنه (فرض الضريبة أو أخرى مشابهة لها على الشخص نفسه بالنسبة لذات الوعاء الضريبي خلال فترة زمنية واحدة) ^(٢).

فإذا كان هذا هو المقصود بالأزواج الضريبي على المستوى الداخلي ، فما هو المقصود بالأزواج الضريبي الدولي ؟

وماهي الوسائل أو الجهود المتخذة لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي على المستوى الداخلي والدولي ؟

لغرض الإجابة عن الأسئلة المطروحة سنقسم هذا المطلب الى فرعين :

في الفرع الأول : نتناول مفهوم الأزواج الضريبي الدولي .

أما الفرع الثاني : نبحث فيه مواجهة الأزواج الضريبي الدولي .

الفرع الأول

مفهوم الأزواج الضريبي الدولي

للأزواج الضريبي الدولي أثار تمس مصالح الدول الخارجية والداخلية ، من خلال التأثير على نشاطاتها المختلفة ^(٣)، وبالرغم من أن الأزواج الضريبي ليس حديث النشأة وإنما تمتد جذوره الى

(١) ينظر د. عبد المنعم فوزي . اقتصاديات المالية العامة ، منشأة المعارف الأسكندرية ، ١٩٧٠، ص ٢١٩.

(٢) ينظر. شيماء كريم نعمة الصفار ، الأزواج الضريبي دراسة في الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩، ص ١٧.

(٣) تأثير الأزواج الضريبي يؤثر على مختلف المجالات التجارية الصناعية معدل الدخل التشجيع على التهرب الضريبي ومجال الثروات التي بحاجة الى التأمين وغيرها مما يؤثر بمعدل الدخل العام للأشخاص .

عقود من الزمن ، لكن نتيجة الدراسات الحديثة أخذت الدول تتنبه لخطورته .ولغرض بيان مفهوم الأزواج الضريبي الدولي كان لابد من بحثه وفق النقاط الآتية :

أولاً- تعريف الأزواج الضريبي الدولي : ان الأزواج الضريبي الدولي ماهو الا نتيجة لأنعدام التناسق بين الأنظمة الضريبية للبلدان المختلفة والذي يؤدي الى تعرض الشخص لدفع الضريبة ذاتها اكثر من مرة ولأكثر من سلطة مالية على الرغم من وحدة المناسبة التي تفرض لأجلها الضريبة^(١) .

كما عرفه أحد الفقهاء ^(٢) بأنه (تزامن فرض الضريبة على نفس الوعاء او نفس الشخص من قبل سلطات مالية تعود لأكثر من دولة) . وهذا يحدث كأن تفرض الدولة التي يقيم فيها المكلف عادة (دولة الإقامة) الضريبة على واقعة تسلم الدخل بينما تفرض الدولة الأخرى التي ينشأ فيها دخل (دولة المصدر) الضريبة على واقعة نشوء الدخل فيها ^(٣) .

كذلك يعرف الأزواج الضريبي الدولي بأنه (خضوع مال معين للضريبة نفسها مرتين أو أكثر في الفترة الزمنية ذاتها تفرض من دولتين أو أكثر) ^(٤) وعرف بان الأزواج الضريبي الدولي ماهو الا أختلاف المعايير والضوابط المتبعة من قبل الدول عند فرض الضرائب ^(٥) .

ومما سبق ذكره يمكن تعريف الأزواج الضريبي الدولي بأنه (خضوع نفس المكلف وبالنسبة لذات الوعاء الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من قبل دولتين أو أكثر) .

ثانياً - شروط الأزواج الضريبي الدولي : وحيث أن الأزواج الضريبي الدولي يحدث عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس مصدر الدخل وخلال نفس الفترة الى نفس الضريبة أو ضرائب

^(١) ينظر. د. محمد دويدار ، مبادئ المالية العامة ، المكتب المصري الحديث ، الإسكندرية ، ١٩٧٢ . ص ٢٨٦ .

^(٢) Seilgman Edwin , double taxation and international fiscal co-operation .the macmillan company , new York , 1928 , p.5.

^(٣) ينظر. د. رشيد الدقر ، علم المالية العامة ، الجزء الثاني ، ط الثانية ، مطبعة الجامعة السورية ، دمشق ، ١٩٨٥ ، ص ٩٦-٩٧ .

^(٤) ينظر. د. طاهر الجناي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، دون سنة نشر ، ص ١٥٢ .

^(٥) ينظر . شيماء كريم نعمة الصفار ، المصدر السابق ، ص ٤٨ .

متشابهة من طرف دولتين أو أكثر^(١) ومن خلال التعريف يمكن تحديد الشروط الواجب توافرها لحدوث الأزواج الضريبي الدولي :-

- ١ - وحدة الشخص المكلف بالضريبة : أي خضوع ذات المكلف بالضريبة مرتين أو أكثر .
- ٢ - وحدة الفترة الزمنية المفروض عليها الضريبة : أذ أن فرض الضريبة على الوعاء الضريبي ولكن ضمن فترات مختلفة لا يعد أزواجاً ضريبياً ، بل يشترط ان يكون خضوع المكلف لنفس الضريبة مرتين وبنفس الفترة .
- ٣ - وحدة المادة الخاضعة للضريبة : أي تفرض الضريبة على ذات الوعاء الضريبي .
- ٤ - وحدة الضرائب المفروضة : أي تكون الضريبة من نفس النوع أو متشابهة .
- ٥ - خضوع المكلف للضريبة في دولتين أو أكثر : وفيما عدا هذا الشرط يعتبر الأزواج الضريبي داخلياً.

ثالثاً- أسباب حدوث الأزواج الضريبي الدولي : هناك عدة أسباب تؤدي لحدوث الأزواج الضريبي الدولي والتي إذا ماتوافر أحدها يكون كافياً لتحقيقها وهذه الأسباب هي :

{١} - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي .

وتتمثل ضوابط الأخضاع الضريبي في المعايير التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي^(٢) وهذه المعايير ترجع الى مبادئ ثلاثة وهي مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) ومبدأ التبعية الاجتماعية (الأقامة) ومبدأ التبعية الاقتصادية (الأقليمية) (٣) فإذا ما اعتمدت دولة معيار الجنسية فإن ذلك سيعرض رعاياها الذين يحصلون على أموال من الخارج في دولة تعتمد معيار الأقليمية ، الى الأزواج الضريبي الدولي .

{٢} - تعدد ضوابط الأخضاع الضريبي .

قد تعتمد الدول أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الضرائب وهذا ما قد ينشأ عنه أزواج ضريبي دولي ، كأن تستند دولتان عند فرض الضريبة الى رابطة الإقامة ورابطة المصدر معاً .^(٤) بمعنى تفرض الضريبة بالنسبة لتلك الدخول وفقاً لمبدأ

(١) د. يونس أحمد بطريق و حامد عبد المجيد دراز ، المالية العامة ، الضرائب والنفقات العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، دون سنة نشر ، ص ١٣٤-١٣٦ .

(٢) د. يونس أحمد بطريق ، المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ٧١-٧٢ .

(٣) شيماء كريم نعمة الصفار ، المصدر السابق ، ص ٤٤ .

(٤) ينظر. حسين النجم . الأستثمار الوافد وأشكاله السياسية الضريبية المزدوجة ، من الموقع الإلكتروني .

٢٠١٣\١١\٢١

<http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=copy&sid=49240, le>

أقليمية الضريبة ووفقاً لمبدأ الإقامة لتمتد الى جميع مصادر الدخل بصرف النظر عن أراضي الدولة وأقليمها^(١)

{٣} - تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول .

تتباين الدول في تنظيمها الفني للضرائب ولا شك أن لهذا الاختلاف والتباين دوراً كبيراً في حصول ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي^(٢) ويؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي ، إذ يؤخذ بضابط المصدر أو (الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ، ذات الطابع العيني ، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الإقامة بالنسبة للضرائب العامة على الدخل ، ذات الطابع الشخصي .^(٣)

{٤} - أختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية بين الدول في المجال الضريبي ،

يتحقق الأزواج الضريبي في واقع الأمر حتى لو أخذت الدول جميعاً نوع واحد من الضرائب ، وذلك لأختلاف الدول في تفسيرها للأصطلاحات الفنية التي تستخدمها عند تحديدها الأختصاص الضريبي . فعدم اتفاق الدول على وضع معيار واحد لتحديد مفهوم الإقامة تعتمده الدول جميعاً يؤدي لتحقيق الأزواج الضريبي نتيجة تبني كل دولة المعيار الذي تراه مناسباً^(٤)

رابعاً:- آثار الأزواج الضريبي الدولي : يعتبر الأزواج الضريبي الدولي ، عقبة أمام أنسياب رؤوس الأموال بين مختلف الدول ، لأن خضوع المكلف لنفس الضريبة على نفس الدخل في بلد أقامته وكذلك في البلد الذي يمارس فيه نشاطه ، سيؤدي الى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل ، وهذا يعد عائق بين الدول في كافة المجالات منها الاقتصادية^(٥)

أصبحت ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي مشكلة خطيرة على الصعيد الدولي وذلك للأضرار البالغة التي تسببها سواء على مستوى الأفراد المكلفين أم بالنسبة للدول^(٦) .

(١) د. مرسي السيد الحجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠٠١ ، ص ٩٧ .

(٢) شيماء كريم نعمة الصفار ، المصدر السابق ، ص ٤٥

(٣) د. محمد فؤاد أبراهيم ، المالية العامة ، الجزء الأول ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٤ . ص ٤٧٧ .

(٤) ديونس أحمد بطريق ، السياسات الدولية في المالية العامة ، الأسكندرية ، ١٩٩٧ ، ص ١٢١ .

(٥) فوزي عطوي ، المالية العامة ، النظم الضريبية و موازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٤٤-٢٦٣ .

(٦) شيماء كريم نعمة الصفار . المصدر السابق ، ص ٦٨ .

مما سبق نرى أن اسباب الأزواج الضريبي الدولي تتلخص بما يأتي :-

- أ- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول الى فرض الضريبة على دخله الكامل . أينما كان مصدره ومنه الدخل المتأتي من الخارج .
- ب-سهولة انتقال الأموال واليد العاملة بين دول العالم خاصة بعد التوسع الاقتصادي والاستثمار بمختلف الميادين .
- ج- تباين أساس فرض الضريبة الذي يحصل بسبب اعتماد كل دولة على أسس مختلفة عند فرض الضريبة على ذات المكلف كما لو أخذت احدى الدول بالطابع العيني(مصدر الدخل) وأخذت أخرى بالطابع الشخصي (ضابط الجنسية) لذات المكلف ينتج عنه الأزواج الضريبي .
- د-عدم اتفاق الدول على معايير محددة لتفسير ضوابط الأخضاع الضريبي للمكلف.
- هـ- أهم أسبابه انتشار المشروعات الاستثمارية والاقتصادية في أكثر من دولة وخاصة بما تصدره هذه المشروعات من أسهم وسندات بين مختلف الدول مما يخضعها لأكثر من ضريبة.

الفرع الثاني

مواجهة الأزواج الضريبي الدولي

على الرغم من أن فرض الضريبة حق لكل دولة تسعى من خلالها زيادة مواردها المالية الا أن الأزواج الضريبي وبالنظر لما ينطوي عليه من مخاطر من خلال نيل الشئ الخاضع للضريبة ضريبة مضاعفة فإن الدول تسعى لتجنبه^(١) .

وبما أن الأزواج الضريبي الدولي ماهو ألا اختلاف الضوابط والمبادئ ومعايير فرض الضريبة المتبعة من قبل الدول^(٢) والذي يترتب عليه خضوع مال معين لنفس الضريبة مرتين أو أكثر في الفترة الزمنية نفسها من قبل دولتين أو أكثر^(٣) .

وقد جاء الأزواج الضريبي لأسباب تتعلق بالمشروع الداخلي منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، ألا أن الصفة الدولية تبقى الأساس الأول لوضعه. وحاولت الدول تجنب الأزواج

(١) محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، دار المعارف للنشر ، مصر ، ١٩٦٢، ص١٨٦.

(٢) حيث هناك مبادئ مختلفة في فرض الضرائب منها ، مبدأ الجنسية ، مبدأ الموطن ، مبدأ الإقامة . مبدأ التبعية الاقتصادية . للمزيد يراجع ، شيماء كريم نعمة الصفار ، المصدر السابق ، ص ٤٨ .

(٣) ينظر. د. طاهر الجناحي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر السابق ، ص١٢٥.

الضريبي الدولي من خلال عدة وسائل منها مايتعلق بعقد اتفاقيات دولية ثنائية ومتعددة أو من خلال نصوص تشريعية داخلية (١).

وعلى المستوى الدولي تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (٢) من أهم المنظمات الإقليمية التي أهتمت بمشكلة الأزواج الضريبي الدولي لتضع مشروع اتفاقية لتجنب الأزواج الضريبي الدولي وأنتهت هذه المنظمة عام ١٩٦٣ الى وضع أنموذج اتفاق لتجنب الأزواج الضريبي على الدخل ورأس المال وتم اعتماد المشروع وأقراره عام ١٩٧٧. كما توصلت مؤخراً الأمم المتحدة (٣) لوضع مشروع تجنب الأزواج الضريبي بين الدول المتقدمة والنامية والذي تقدم به لجنة الخبراء التابعين للأمم المتحدة في اجتماعها المنعقد يوم ٥-٧ أيار ١٩٩٥.

وكان لجامعة الدول العربية بمجلسها الاقتصادي ذات النهج عندما أعدت اتفاقية جماعية عام ١٩٧٣ م لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب (٤) وقد عدلت هذه الاتفاقية باتفاقية جديدة حلت محلها ووافق عليها أعضاء المجلس الاقتصادي عام ١٩٩٧ ولاتزال في طور التصديق.

وقد ألتجأت معظم الدول لعقد اتفاقيات ثنائية لتجنب الأزواج الضريبي الدولي (٥) وكذلك العراق عقد عدة اتفاقيات لتجنب الأزواج الضريبي الدولي منها اتفاقية تجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال المعقودة بين حكومة الجمهورية العراقية وحكومة جمهورية مصر العربية (٦) وبالرغم من ذلك فإن الاتفاقيات التي عقدها العراق

(١) د.أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٨ ، ص ١٧٤.

(٢) ينظر. غسان الجندي ، قانون المنظمات الدولية ، مطبعة التوفيق ، عمان ، ١٩٨٧ ، ص ١٢٧.

(٣) UN draft model double taxation convention Between developed and developing countries New York . 1996.pl 45.

(٤) صدرت الاتفاقية الأولى بقرار مجلس الوحدة الاقتصادي لجامعة الدول العربية رقم (٦٤٩) في الدورة العادية الثانية والعشرين بتاريخ ١٩٧٣\١٢\٣. وقد صادق على الاتفاقية كل من { العراق ، الإمارات ، فلسطين ، مصر ، الأردن ، اليمن } و من ثم حلت محلها الاتفاقية النموذجية لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال ، وقد أقرها المجلس الاقتصادي الموحد بالقرار (١٠٦٩) في دورته السادسة والسنتين بتاريخ ١٩٩٧\١٢\٣ م حيث وسعت من بعض المفاهيم الضريبية ولاتزال في طور التصديق .

(٥) فنجد الأردن مثلاً عقدت اتفاقيات مع كل من فرنسا ، مصر ، تركيا ، تونس ، ودول أخرى ينظر .

Business investment opportunities in Jordan, Amman Jordan 1996. p 46

(٦) نشرت الاتفاقية في الوقائع العراقية بالعدد (١٦٥٩) بتاريخ ١٩٦٨\٢\١٢ والمصادق عليها بالقانون رقم (١٦١) بتاريخ ١٩٨٦\١\١١ .

اتفاقيات بسيطة تعالج جانباً واحداً من أوجه النشاطات المختلفة حيث تضمنت إعفاءات متبادلة لتجنب الأزواج الضريبي الدولي وفي مجالات محددة (١).

أما من ناحية التشريع الداخلي ، يتم تجنب الأزواج الضريبي الدولي إذا ما قيدت الدولة سلطاتها المالية من حيث عدم امتدادها خارج أقليمها ، كأن تعفي مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً لهم من عدم سريان الضريبة العامة عليهم ، إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضرائب (٢).

وبالرجوع الى التشريعات الوطنية للدول نجد أنها قد عملت على تضمين قوانينها الضريبية نصوصاً تمنع الأزواج الضريبي الدولي. وهذا من خلال تضمين بعض النصوص مزايا مالية تتمثل بالأعفاء من دفع الضرائب كما فعل المشرع العراقي (٣).

كذلك نجد المشرع الأردني قد نص في قانون ضريبة الدخل على إعفاء أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي من دفع الضريبة (٤). وقد أشارت القوانين الضريبية الى المزايا المالية للمؤسسات الدولية والأقليمية وموظفيها والذين يكون نشاطهم واقعاً في نطاق أقليمي ومن هذه المزايا الأعفاء من أداء الضرائب بأنواعها (٥).

ونرى أن الأزواج الضريبي الدولي ينتج بسبب التشريعات الداخلية لكل دولة ، أذ أن كل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقاً لحاجتها المالية دون مراعاة لتعارضه مع

(١) من الاتفاقيات التي عقدها العراق لتجنب الأزواج الضريبي وحيث تضمنت إعفاءات دولية (الاتفاقية العراقية الفرنسية المصدقة بتاريخ ١٩٦٧\١٢\١) و (الاتفاقية العراقية - السوفيتية المصدقة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ١٩٧٥) و (الاتفاقية العراقية - التشيكوسلوفاكية المصدقة بالقانون ٣٣ لسنة ١٩٧٨) و (الاتفاقية العراقية - الإيطالية المصدقة في ١٩٧٨\٤\٨)

(٢) ينظر. محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الكتاب الأول ، ط ١ ، بلا دار نشر ، ١٩٦٣ ، ص ٦٩ .
(٣) أورد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل نصاً بأعفاء الأمم المتحدة . وكذلك دخل المنظمات الدولية والأقليمية حيث نص البند {٧} المادة {السابعة} من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل تعفى من الضريبة المدخولات { الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها الى موظفيها ومستخدميها } و نص البند {١٧} من ذات المادة على إعفاء { دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء كانت بالعملة العراقية أو العملات الأجنبية } .

(٤) نص البند {٣} المادة {السابعة} الفقرة (ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمعدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ { أعفاء رواتب ومخصصات أعضاء السلك السياسي والقنصلي غير الأردنيين للبلدان الأخرى شرط المعاملة بالمثل } .

(٥) د. صادق الحسني ، المصدر السابق ، ص ١٩٤ ومابعداها .

تشريعات غيرها من الدول يضاف الى ذلك أن المبادئ المالية لكل دولة ليست واحدة. هذا من جانب. ومن جانب آخر فإن المزايا المالية المقررة لأشخاص القانون الدولي في التشريعات الضريبية تتقرر لأمرين :-

الأول – يهتم علاقات الدول ببعضها والمتعلق بالممثلين الدبلوماسيين والقنصليين لأن هذه الفئات تواجه خطر الأزواج الضريبي الدولي لذا سعت الدول لتلافيه بمنحهم إعفاءات ضريبية .

الثاني – بالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية فإن الغرض ليس تجنب الأزواج الضريبي الدولي وإنما لتوسيع عمل المنظمات الدولية وتحقيق الاستقلال لموظفيها وتمكينها من تحقيق مقاصدها.

تجدر الإشارة : أن معظم الدول بمحاولتها الدخول في اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي تهدف الى تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال توفير الحماية والضمانات للأفراد أو المؤسسات أو الشركات من عدم خضوعها للضريبة أكثر من مرة على ذات الدخل .

الفصل الثاني

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب المباشرة

أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، فضلاً عن الهدف التقليدي وهو تمويل الخزنة العامة للدولة . ومن أهم الضرائب أثراً وتأثيراً على سياسة الدولة الضرائب المباشرة .

حيث يتجه بعض الفقهاء ^(١) إلى تعريف الضرائب المباشرة على أساس عدم قدرة المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر . وبهذا المنظور تعرف الضرائب بأنها (الضريبة التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية وان المكلف بها هو الذي يتحملها نهائياً) .

ويذهب فريق آخر من الكتاب ^(٢) إلى تعريفها على أساس واقعة تملك الثروة لذا تعرف بأنها (الضرائب التي تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل)، وهناك من يعرفها ^(٣) بأنها (الضرائب التي تتخذ الأموال وعاءاً لها وتفرض مباشرة على هذه الأموال) . وبمقتضى هذا الاتجاه ورد التعريف للضرائب المباشرة على أساس كيفية فرضها على الأموال .

أن هذه التعاريف تحمل في طياتها جانباً من واقع الضرائب المباشرة وعلى هذا يمكن القول إن الضرائب المباشرة هي الضرائب التي يتسم وعاؤها عموماً بالاستقرار والانتظام أو الدوام النسبي وان فرضها يتم على أساس وجود اتصال مباشر بين الإدارة الضريبية والمكلف وإنها تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف وتتخذ من كسب الثروة ^(٤) أو تملكها واقعاً لها أو على الدخل ^(٥) وفي إطار الضرائب المباشرة سنقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث :

في المبحث الأول نتناول المزايا المالية في ضريبة الدخل لأشخاص القانون الدولي . أما المبحث الثاني فنبين مزايا ضريبة العقار لأشخاص القانون الدولي . وفي المبحث الثالث نبحث مزايا ضريبة العرصات لأشخاص القانون الدولي .

(١) ينظر عبد الحليم كراجه وهيثم العبادي . المحاسبة الضريبية ، مصدر سابق ، ص ١٤ .

(٢) ينظر عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي . اقتصاديات المالية العامة ، الإيرادات العامة والموازنة العامة ، للدولة ، الكتاب الثاني ، بلا دار نشر ، بلا سنة نشر ، ص ٦١ .

(٣) ينظر هشام محمد صفوت العمري . اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، الجزء الأول ، بلا دار النشر ١٩٨٨ ، ص ١٠ .

(٤) يراد بالثروة من الوجهة المالية مجموع الأصول المكونة لثروة الشخص وتشمل (الأموال النقدية السائلة، الودائع المصرفية ، الأسهم السندات ، السلع النهائية ، الذهب ، الأراضي والمباني) وتقاس الثروة في لحظة زمنية معينة .

(٥) يختلف الدخل عن الثروة من الناحية المالية في انه يمثل سيل أو تدفق من الأموال النقدية خلال فترة زمنية معينة .

المبحث الأول

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة الدخل

أخذت الدول تنظر الى المفهوم الحديث للضريبة نظرة مختلفة ، أذ لم تعد تنظر لها من ناحية تغذية الموازنة العامة للدولة فقط ، بل أعتبرت أن للضريبة أهدافاً أخرى سياسية واجتماعية. وحيث أن أختلاف هذه النظرة أدى لبروز الإعفاء الضريبي ، فأصبح وسيلة لإقرار العدالة الاجتماعية من جانب وتحقيق الأهداف السياسية من جانب آخر .^(١)

قرر المشرع عدداً من المزايا المالية (الإعفاءات)^(٢) ، لإغراض شتى أي إغراض اجتماعية واقتصادية ودولية ولكن ما قرره المشرع من مزايا ضريبية للأشخاص الدولية هذا موضوع بحثنا فأنا نسعى لمناقشة هذه المزايا المتمثلة (بالإعفاءات)^(٣) وتحليلها .

وقبل البدء بمناقشة هذه المزايا ذات الطابع الدولي ، المقررة في قانون ضريبة الدخل والاتفاقيات الدولية لابد ان نأتي على ذكر مفهوم ضريبة الدخل ونطاق سريانها ، وكذلك نتطرق الى المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل . وننتهي الى مزايا المنظمات الدولية والأقليمية المالية وفق ضريبة الدخل.

عليه سنتناول هذا المبحث في ثلاثة مطالب وكمائاتي :

في المطلب الأول : سنتناول بالتعريف ضريبة الدخل ونطاق سريانها. أما **المطلب الثاني:** نتطرق الى المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل. وننتهي **المطلب الثالث :** الى مزايا المنظمات الدولية والأقليمية المالية وفق ضريبة الدخل .

(١) ينظر . نعمان عيدان علي ، دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي ، رسالة دبلوم عالي في العلوم المالية ، مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٧٧ ، ص ٥٨.

(٢) يعني الإعفاء لغة (الإعفاء ومنه العفو أسم من أسماء الله تعالى وهو أيضاً بمعنى التجاوز عن الذنب وترك العقاب ، وقيل عفا إذا صفح وتجاوز) .

ينظر . أبين منظور ، لسان العرب ، المصدر السابق ، ص ٨٢٧.

(٣) الإعفاء اصطلاحاً هو (عدم فرض الضريبة على دخل معين ، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجأ الدول الى هذا الأمر لأعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية) .

ينظر د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، الإعفاءات من ضريبة الدخل " دراسة مقارنة " ، ط ١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٨ ، ص ٤١.

المطلب الأول

التعريف بضريبة الدخل ونطاق سريانها

تُعد ضريبة الدخل الأنموذج الأمثل للضرائب المباشرة التي تتخذ من الدخل وعاء لها ، ولهذا احتلت هذه الضريبة مكاناً متميزاً في تشريعات الضرائب المباشرة ولغرض الأحاطة بالموضوع مدار البحث ، نتناول هذا المطلب في فرعين الفرع الأول التعريف بضريبة الدخل والثاني نطاق سريان الضريبة على الدخل.

الفرع الأول

التعريف بضريبة الدخل

تطورت تقنية الضرائب ومرت بمراحل مختلفة منها ضريبة الدخل ، لذا قبل البدء بتعريف ضريبة الدخل ووعائها الضريبي لابد من بيان نشأة الضريبة وهذا ما سنوضحه في النقاط الآتية:

أولاً - نشأة ضريبة الدخل :

يعد العراق من أوائل الدول العربية التي فرضت ضريبة الدخل. آذ شرعه لأول مرة بالقانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ إنشاء الاحتلال البريطاني^(١). وقد تميز القانون بكونه اخذ المفهوم الضيق للدخل^(٢) ولم يفرق بين الشخص الطبيعي والمعنوي . كما انه اخذ بالسعر النسبي ولم يأخذ بالمعدلات التصاعدية للضريبة^(٣). واغفل الأخذ بوسائل شخصية الضريبة مثل منح السماح القانوني للزوجة أو الأولاد فقد عامل المكلف الأعزب والمتزوج معاملة ضريبة واحدة^(٤).

(١) أخذت مصر (الجمهورية العربية المتحدة) الضريبة على الدخل عام ١٩٣٩ بعد زوال الامتيازات الأجنبية. وقبل هذا التاريخ كان النظام الضريبي موجه لخدمات الامتيازات الأجنبية ، وكان يقوم أساسا على الضرائب غير مباشرة كما فرضت في فلسطين عام ١٩٤١ وسوريا عام ١٩٤٢ ولبنان عام ١٩٤٤.

ينظر صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ٧٣ - ٧٤
(٢) يستند المفهوم الضيق للدخل من الوجهة الضريبية على النظرية التقليدية (نظرية المنبع) ومفاده أن الدخل كل ثروة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقد ، ويتلقاها الفرد بصفة دورية في وحدة زمنية ويمكنه إشباع حاجته باستهلاكه دون المساس بالمال الذي أنتجها .

ينظر سعدي بسيسو ، موجز عالم المالية العامة والتشريع المالي العراقي ، مطبعة التقيض ، بغداد ، سنة ١٩٥١ ، ص ٢٤٦

(٣) أيراد بالضريبة النسبية الضريبة المفروضة بسعر ثابت مهما بلغ الدخل الخاضع للضريبة أمام الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي تزداد بزيادة الدخل الخاضع للضريبة و تكون أكثر مراعاة لقدرة المكلفين على الدفع. ينظر طاهر الجنابي ، علم المالية العام والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص ١٤٨.

(٤) ينظر صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٧٤ - ٧٥ .

وقد عدل القانون أربع مرات الأولى عام ١٩٣٠ والثانية عام ١٩٣١ والثالثة عام ١٩٣٣ والرابعة عام ١٩٣٦ وقد تضمن هذه التعديلات الأخذ بالمعدلات التصاعدية للضريبة لأول مرة وإدخال إعفاءات جديدة محلية مثل إعفاء إرباح البلديات ومرافق الخدمات العامة وزيادة المدة التي يجوز فيها للمكلف الطلب برد مبلغ الضريبة الزائد على المبلغ الذي يفرضه القانون وتباع أسلوب جديد بتقدير دخول المكلفين إذا تم تصنيفهم بحسب إرباحهم . وتطبيق أحكام خاصة بالإفراد غير المقيمين بالعراق . وفرض ضريبة لأول مرة على الإرباح المتولدة عند شراء وبيع الأموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة^(١). وفي عام ١٩٣٩ الغي القانون السابق وحل محله القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ . وبموجبة تمت معالجة مسائل ضريبية معينة مثل السماعات إذ فرق المشرع لأول مرة بين الأعزب والمتزوج وزيادة معدلات الضريبة التصاعدية للفرد المقيم وغير المقيم في العراق^(٢).

وقد طرأت تعديلات عديدة على هذا القانون في سنة ١٩٤٣ تناولت كيفية تقدير الدخل عند حدوثه لأول مرة . وعند انقطاعه وكيفية معاملة غير المقيم وإرباح شركات الطيران والبواخر وإعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها حكومات الأمم المتحدة إلى الأفراد العسكريين أو المدنيين من رعاياها المستخدمين لديه في العراق. وزيادة السماح للأعزب والمتزوج وزيادة عدد الأولاد الممنوح عنهم السماح^(٣).

وفي عام ١٩٥٢ عدل القانون مرتين التعديل الأول في ٨ آذار وبموجبه فرضت ضريبة بسعر (٥%) على دخل هيئات الأشخاص مثل الشركة أو الجمعية أو المؤسسة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتتعاطى في العراق أي عمل تجاري ينجم عن بيع النفط ومشتقاته . كما رفع حد السماعات الشخصية إلى مقدار يتجاوز ما كان عليه سابقاً . وفي التعديل الثاني الذي جرى في ١٤ حزيران جاء القانون بنص يتعلق بمنع التهرب من الضريبة عند انتقال مصدر الدخل من شخص إلى آخر.

وفي عام ١٩٥٥ عدل القانون من جديد وبمقتضاه خفض الحد الأدنى لسعر الضريبة من (٦%) إلى (٣%) ورفع سعر الضريبة الأعلى من (١٥%) إلى (٥٠%) بالنسبة للفرد المقيم وبالنسبة للفرد وغير المقيم. كما رفع سعر الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية كما تضمن إعفاءات أخرى لأغراض دولية تخص موظفي هيئة الأمم المتحدة وشركات الطيران الأجنبية الحكومية^(٤).

(١) ينظر د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٧٧ - ٧٨ .

(٢) ينظر د. أبعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص ١٢٦ .

(٣) ينظر صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٧٩ - ٨٠ .

(٤) المصدر السابق نفسه، ص ٨١ - ٨٢ .

وفي عام ١٩٥٦ الغي القانون السابق ليحل محله القانون (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الذي لم يخرج عن المبادئ التي جاء بها القانون السابق سوى انه أضاف بعض المبادئ الجديدة. ويتميز هذا القانون عن سابقة بالدقة والوضوح ، ليشمل الضريبة على الموجودات الثابتة^(١). هذا ومن أهم ما ورد في القانون الجديد انه اخضع للضريبة ولأول مره بيع اصول رأس المال الثابتة . ويعد هذا اتجاهاً جديداً في قانون ضريبة الدخل نحو التوسع في نظرية الدخل . كما وزاد هذا القانون السماحات بالنسبة للزوجة والأولاد ولكنه حدد عددهم بأربعة فقط .^(٢)

ولم يعمر هذا القانون طويلاً إذ إن ثورة ١٤ تموز ١٩٥٨ أدت إلى إعادة النظر بالكثير من القوانين وكان قانون ضريبة الدخل (٨٥) لسنة ١٩٥٦ احد القوانين المعاد النظر فيها إذ الغي هذا القانون ليحل محله قانون ضريبة الدخل (٩٥) لسنة ١٩٥٩ ولعل ابرز ما جاء في القانون الجديد أنه ألغى فرض الضريبة على الموجودات الرأس مالية التي كانت مفروضة بموجب القانون السابق ولكنه فرض من جهة أخرى ضريبة على الأرباح الناجمة على الاستملاك وإزالة الشيوع .^(٣)

هذا ومن النقاط التي جاء بها القانون لأول مرة هي تنزيل التبرعات من الدخل الخاضع للضريبة ومنح المكلف الذي تجاوز سن الثالثة والستين سماحاً إضافياً . كما ورفع السماح الشخصي و أطلق السماح الخاص بالأولاد^(٤).

ألا إن هذا القانون ما إن وضع موضع التطبيق إلا وتوالت عليه التعديلات . فقد عدل هذا القانون في ١٩٥٩/١٢/٢١ لتحديد التاريخ الذي يتخذ أساساً لتقدير قيمة العقار. ثم عدل عام ١٩٦٠ ليتناول هذا التعديل التبرعات فجعلها مطلقة بعد إن كانت مقيدة بنسبة مئوية و عدل كذلك عام ١٩٦٤^(٥). وفي عام ١٩٨٢ الغي هذا القانون ليحل محله القانون الحالي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

ونرى أن الضرائب هي فرائض مالية تحمل أبعاداً تقوم على فلسفة منفردة ومتميزة عن بقية الأنظمة المالية ، لذا يتضح أن التعديلات التي أجريت على ضريبة الدخل في العراق منذ ١٩٢٧ ولحد الآن ، جاءت بسبب تغير الظروف السياسية والأقتصادية والاجتماعية .

(١) ينظر د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر السابق، ص ١٦٤.

(٢) ينظر د عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، ج ١ ، المصدر السابق ، ص ١٨٢-١٨٣.

(٣) ينظر د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص ١٦٤ .

(٤) ينظر صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٨٥ .

(٥) المصدر نفسه ، ص ٨٦ .

ثانياً - تعريف ضريبة الدخل :

لم تتفق التشريعات الضريبية على تعريف محدد لضريبة الدخل ، لذلك اختلف تعريف الدخل (١) من خلال الزاوية التي ينظر إليه منها .

فقد عرفه جانب من الفقه (٢) بأنه (كل مال نقدي أو قابل لتقدير بالنقد يحصل عليه الفرد بصفه دوريه ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار) . وبحسب هذا الاتجاه نجد أن الدخل الضريبي هو الدخل الصافي الذي يحصل عليه الفرد بصورة دورية من الأموال التي يحصل عليها ويمكن تقييمها بالنقد .

في حين ذهب جانب آخر (٣) للقول بأن الدخل هي (كل زيادة في القيمة الايجابية " قيمة رأس المال " لذمة المكلف الضريبي طبيعياً أم معنوياً لفترة زمنية معينة) . وهذا التعريف وسع من الضريبة حيث يعتبر دخلاً كل ما يطرأ على المقدرة المالية للمكلف سواء حصل عليه بشكل منتظم أم عرضي .

بينما ذهب آخرون (٤) في تعريف ضريبة الدخل الى منحى آخر بالقول (كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقد يحصل عليها فرد أو جماعة أثناء مدة زمنية معينة بشكل دوري ويمكن أستهلاكها دون المساس بمصدر الدخل) . والملاحظ أن هذا التعريف قد توسع في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بحيث شملت فضلاً عن الدخول المتميزة بالدورية والأنظمة المكاسب الرأس مالية . ومع هذا فإن الراجح ما ذهب إليه التعريف الأخير وهو ما أعتمدته أغلب التشريعات الضريبية نظراً لملائمته مبدأ العدالة الضريبية ، بأخضاع أي دخل متولد مهما كان مصدره ووقت تحصيله ومقداره . وحقيقة الأمر أن الدخل من المصطلحات غير اليسيرة حيث لا يمكن ضبطه وأخضاعه للتحليل الدقيق بالرغم من كثرة الدراسات والبحوث ، كون الدخل ينطوي على معان مختلفة يعطيها الأستعمال الشائع بمختلف المجالات (٥) .

(١) الدخل لغة (كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي) . ينظر د. أحمد زهير شامية ، ود. خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٧ ، ص ١٥٥ .

(٢) ينظر د. زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٢٠٩ .

(٣) ينظر د. أعاد علي حمود ، المالية العامة - النظرية العامة للضريبة ، الكتاب الثاني ، جامعة بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ١٨ - ٢٠ .

(٤) ينظر د. محمود رياض عطية . موجز في المالية العامة ، المصدر السابق ، ص ٣٠٠ .

(٥) يختلف مفهوم الدخل من الجهة التي ينظر ألية منها حيث من الجهة الاقتصادية يعرف (عبارة عن تيار من الإشباعات يتدفق خلال فترة زمنية معينة) . أما من الجهة المحاسبية يعرف (هو الفرق بين الإيرادات التي تخص مدة مالية معينة والنفقات التي تخص المدة المالية نفسها) . ينظر د. وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدش ، الضرائب ومحاسبتها ، ط الأولى ، عمان ، ١٩٩٤ ، ص ٣٤ . كذلك ينظر د. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية لطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٧٢ ، ص ١٢٤ . لتفصيل أكثر ينظر د. عبد الباسط علي جاسم . المصدر السابق ، ص ٢٣ - ٣٢ .

ثالثاً - وعاء الضريبة:

حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة وذلك في المادة الثانية منه وعلى النحو الآتي: ١- أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة التجارية ^(١) والصناعات ^(٢) والمهن ^(٣) بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف. ٢- الفوائد والعمولة والقطع ^(٤) وكذلك احترام المتاجرة بالأسهم والسندات. وبدلات إيجار الأراضي الزراعية. ٣- تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم ب (٨٥) لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما أكثر ، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية . أو كسب حق التصرف أو نقلة كالبيع ^(٥) والمقايضة ^(٦) والمصالحة ^(٧) والتنازل ^(٨)

(١) لم يعرف قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ الأعمال التجارية بل اكتفى بتعداد جملة من الأعمال في المادة (٥) منه واعتبرها تجارية. أما فقها فيعتبر العمل تجارياً إذا كان بقصد المضاربة أي إمكانية تحقيق ربح أو تحمل خسارة وهذا المعيار اعتمد المشرع العراقي في نصوصه ، وبالتالي فكل ربح يجب إن يخضع للضريبة . ينظر في ذلك د.باسم محمد صالح ، القانون التجاري ، القسم الأول ، مطبعة جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٨٧ ، ص ٣٨ .

(٢) يقصد بالصناعات هي العمليات التي من شأنها تحويل المادة من وضع غير مفيد إلى وضع مفيد أي من مادة أولية إلى مادة قابلة للتداول والبيع . ينظر د.عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، مصدر سابق ، ص ٣٤٩ - ٣٥٠ .

(٣) يقصد بالمهن الأعمال التي تتطلب معرفة ودراية علمية وفنية خاصة كمهنة المحاماة والطب والهندسة .

(٤) يقصد بالقطع دفع مبلغ من المبلغ المحدد في الورقة التجارية وذلك قبل حلول أجلها. ينظر صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٧٣ .

(٥) عرفت المادة (٥٠٦) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ البيع بأنه (مبادلة مال بمال) ويتخذ البيع ثلاثة أشكال الأول وهو **المطلق** ويعني بيع العين بالنقد والثاني **الصرف** ويعني بيع النقد بالنقد والثالث **المقايضة** وهو بيع العين بالعين وفي بيع العقارات لا يكون البيع صحيحاً إلا إذا تم تسجيله في دائرة التسجيل العقاري.

ينظر مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا دار نشر ، بلا سنة نشر ، ص ٥٢

(٦) المقايضة وسيلة من وسائل نقل الملكية وتعني بيع العين بالعين وفي العقارات تقوم على أساس بيع العقار بالعقار وتسجيلها في دائرة التسجيل العقاري. ينظر صالح يوسف عجينة ، المصدر نفسه ، ص ٢٠٠ - ٢٠١ .

(٧) المصالحة وتعني حسب المادة (٦٩٨) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بالتراضي) وكل ربح ينشأ من الصلح يخضع للضريبة.

(٨) التنازل التخلي عن الشيء بعوض أو بدونه وفي الأولى يصبح بحكم البيع وفي الثانية يصبح بحكم الهبة . وفي كلتا الحالتين أن تحقق ربح وجب إخضاعه للضريبة .

ينظر مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، مصدر سابق ، ص ٦٠ .

والهبة^(١) وإزالة الشبوع^(٢) وتصفية الوقف و المساطحه^(٣) وفي ذلك المبلغ النقدية أو المقدرة مما يخص للمكلف مقابل خدمته كالسكن أو الطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة (٤) من المادة الحادية والستين من هذا القانون^(٤) ٤- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات^(٥) والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام .

الفرع الثاني

نطاق سريان الضريبة من حيث الاشخاص

هناك اربعة مبادئ رئيسة لسريان الضريبة على الاشخاص وهي (مبدأ الإقامة ،مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية) ،مبدأ الجنسية ،مبدأ الموطن)^(٦) . ومن استقراء نصوص قانون

(١) عرفت المادة (٦٠١) من القانون المدني الهبة على أنها (تملك مالك مال لأخر بلا عوض) وفي قانون ضريبة دخل إذا نشأ عن الهبة ربح خضع للضريبة إلا إذا كانت بين الأصول والفروع .

(٢) إزالة الشبوع إنهاء شراكة اثنين أو أكثر في مال عقاري كل منهم يملك نفس الحقوق التي للأخر. ينظر د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٢٢١ .

(٣) المساطحة في المادة (١٢٦٦) من القانون المدني رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (حق عيني يخول صاحبة إن يقيم بناء ومنشآت أخرى غير الغرس على ارض الغير بمقتضى اتفاق بينه وبين صاحب الأرض ويحدد هذا الاتفاق حقوق المساطحه والتزاماته).

(٤) إخضاع موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بالضريبة على أساس المساوات بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة لقد نصت (١) من القسم الرابع من الأمر رقم (٤٩) بتاريخ ١٩ / شباط / ٢٠٠٤ الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية على (تخضع للضريبة اعتباراً من اليوم من ابريل / نيسان ٢٠٠٤ ، الرواتب والأجور المخصصات 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 ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط).

ب- تحذف الفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

(٥) المخصصات هي المبالغ التي تقرر الدول دفعها للموظفين مثل مخصصات ارتفاع تكاليف المعيشة ومخصصات المرض والعدوى ، ينظر .التعليمات الخاصة بكيفية أستقطاع ضريبة الدخل بطريقة الأستقطاع المباشر . وزارة المالية ، ١٩٨٣ ، ص ١٢ .

(٦) ينظر د. محمد علوم محمد ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠١٠ ، ص ١١٥-١١٧ .

ضريبة الدخل العراقي نجد ان المشرع اخذ على نطاق واسع بمبدأي الإقامة والتبعية الاقتصادية (الاقليمية) وعلى نحو ضيق بمبدأي الجنسية والموطن .

اولا - مبدأ الإقامة : يراد بالإقامة من الوجهة الضريبية ان الضريبة تفرض على المكلف المقيم في العراق عن جميع ارباحه التي يحققها متى ما تواجد فيه المدة المحددة قانوناً^(١) . أما من الناحية الدولية^(٢) فتعني الإقامة (الترخيص للأجنبي بالبقاء في إقليم الدولة والسماح له بممارسة نشاطه الاقتصادي والاجتماعي طوال مدة الإقامة المرخص بها) . والترخيص بالإقامة يعني (الوثيقة التي تتضمن الأذن للأجنبي بالإقامة في دولة معينة وصادرة من سلطة مختصة)^(٣) . وتأخذ الإقامة في معظم التشريعات الدولية صوراً متعددة^(٤) .

وقد اخذ المشرع العراقي^(٥) بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بمبدأ الإقامة^(٦)

(١) ينظر مدحت عباس امين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، المصدر السابق ، ص ٣.

(٢) ينظر د. أحمد مسلم ، القانون الدولي الخاص ، الجزء الأول ، الجنسية ومركز الأجانب ، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٥٦ ، ص ٣٠٥ . كذلك ينظر د. صالح عبد الزهرة . حقوق الأجانب في القانون العراقي ، مطبعة بغداد ، ١٩٨١ ، ص ١٤٠ .

(٣) ينظر د. عبدة جميل غصوب ، دروس في القانون الدولي الخاص ، ط الأولى، طبع المؤسسة الجامعية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٩.

(٤) تتفق غالبية التشريعات على إن للإقامة ثلاث صور وهي :

١- الإقامة المؤقتة : وهي تمنح للأجانب الذين لا تربطهم بالدولة روابط قوية ، حيث هذه الإقامة لا ترتبط بنية الاستقرار في الدولة .

٢- الإقامة العادية : وهي التي تمنح لغالبية الأجانب الذين يفدون الى إقليم الدولة بقصد العمل أو السياحة أو الدراسة .

٣- الإقامة الخاصة : وهي التي تمنح لفئة خاصة حولها المشرع بإقامة متميزة ، نظراً لعق الصلة التي تربطهم بين الجماعة الدولية والوطنية مادياً ومعنوياً . ينظر د . فؤاد عبد المنعم رياض ، الوسيط في القانون الدولي الخاص ، ط الخامسة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤٨٠ .

كذلك ينظر د. شمس الدين الوكيل . الموجز في الجنسية ومركز الأجانب ، ط ٣ ، دون دار نشر ، الإسكندرية ، ١٩٦٨ ، ص ١٩٠ .

(٥) عرفت الفقرة (٧) من المادة (١) من قانون إقامة الأجانب العراقي رقم ١١٨ لسنة ١٩٧٨ . الإقامة بأنها (الوثيقة التي تتضمن الأذن للأجنبي بالبقاء في العراق وصادرة عن سلطة عراقية مختصة) .

(٦) لم يقدم المشرع العراقي تعريفاً للإقامة في قانون ضريبة الدخل ولكنه حدد شروطها للشخص الطبيعي العراقي تتحقق إذا (١- سكن العراق لا تقل عن أربعة شهور خلال السنة التي تنجم فيها الدخل أو ان يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له مواطن دائم في العراق ويحل عمل رئيس فيه ٢- العراقي الساكن خارج العراق من منتسبين الدوائر الرسمية منشآت القطاع العام والمتقاعدين أو من أعارت خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق =

عندما نص على (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل التسليم)^(١).

وهذا يعني إن الفرد الذي يتمتع بالجنسية العراقية يكون دخله خاضعاً للضريبة العراقية سواء تحقق في العراق أم خارج حدوده الإقليمية . وبذلك يكون المشرع العراقي قد ربط مدى سريان الضريبة بمبدأي الإقامة والجنسية^(٢) إما بالنسبة للفرد غير العراقي المقيم في العراق فانه يخضع

= إذا كان معفى من الضريبة في محل عمله (إما للعربي لم يشترط المشرع إذا يعتبر مقيماً في العراق مهما بلغت مدة سكناه .

ومن حيث سكن الأجانب فهي كما ذكرها قانون ١ - سكن العراق خلال ألسنه التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لأتقل عن أربعة أشهر متصلة . ٢ - الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدام للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي . انظر الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

^(١) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

^(٢) جمع المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل بين هذين المبدأين ينص في التعريف الوارد في المادة (٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ بأن المقيم هو (اليمني الذي يسكن الجمهورية مدة لأتقل أربعة أشهر خلال السنة التي حصل فيها الدخل ويكون تغيبه عن اليمن تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم فيها أو محل عمل رئيسي فيها) .

كما قرر ونفس المبدأ المشرع الأردني بنصه المقيم (أ - الشخص الطبيعي الأردني الذي يقيم عادةً في المملكة ولا يقل مجموع أقامته فيها عن مائة وعشرون يوماً متصلة أو متقطعة في السنة . ب - الشخص الطبيعي الأردني إذا كان خلال أية مدة من السنة موظف أو مستخدماً لدى حكومة المملكة أو أية سلطة محلية فيها) . ورد ذكر هذا النص في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بقانون (١٤) لسنة ١٩٩٥ .

ولم يأخذ المشروع السوداني في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٦ بمبدأ الجنسية إذ نص على (يعتبر مقيم في السودان إذا :- (أولاً) كان موجوداً في السودان لمدة أو مدد تتجاوز في حملتها مئة وثلاثة وثمانين يوماً من فترة الأساس . (ثانياً) ضل موجوداً في السودان في فترة الأساس المتقدمة ذكرها ...)

وكذلك الحال بالنسبة لقانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بقانون رقم (٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغي. الذي لم يأخذ بمبدأ الجنسية بفرض الضريبة واخذ بمبدأ الإقامة الإقليمية إذ نص القانون على (ويعتبر الممول مقيم عادةً في مصر في أي من إحالات الآتية :- ١ - إن يقيم في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوم متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية ٢ - إن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية ٣ - إن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه التجاري إن تكون مصر مركز لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني ...) وكذلك نصت المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ النافذ بالقول (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر .

ينظر لمادة (٣) بالنسبة لقانون ضريبة الدخل القطري لسنة ١٩٩٣ ومرسوم ضريبة الدخل العماني لسنة ١٩٧١ فلم يأخذاً بالمبدأ المشار إليها .

للضريبة عما حققه من دخل داخل العراق فقط إذ جاء في القانون (لاتفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)^(١) إما بالنسبة لإقامة الشخص المعنوي فقد حددها القانون أيضاً إذ جاء فيه (كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها ، يكون عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق)^(٢) .

ثانياً - مبدأ التبعية الاقتصادية (الاقليمية) : ويراد به فرض الضريبة على الدخل المتحقق داخل العراق وان لم يتسلمه المكلف فيه ولا يهم بعد ذلك موطن المكلف أو إقامته أو جنسيته . فتحقق الدخل في العراق هو المهم لغرض فرض الضريبة^(٣) .

وقد اخذ به المشرع العراقي ، اذ جاء في القانون (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجمة في العراق وان لم يتسلمه فيه)^(٤) وهذا يعني ان كل دخل يتولد في العراق ويعود لشخص غير مقيم فانه يخضع للضريبة.

ثالثاً - مبدأ الجنسية (التبعية السياسية) : يعني هذا المبدأ ان تفرض الضريبة على كل من يتمتع بجنسية الدولة دون الالتفات الى محل إقامته وذلك تحملاً منه للأعباء العامة وتأكيداً لسيادة الدولة على رعاياها^(٥) . وقد اخذ المشرع العراقي بهذا المبدأ كأحد المبادئ الأساسية التي فرضت الضريبة بموجبها . اذ جاء في القانون (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه)^(٦) .

يتضح من هذا النص اعتماد المشرع على مبدأ الجنسية في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، وذلك من خلال الإشارة إلى كلمة المقيم العراقي^(٧) .

(١) ينظر فقرة (٣) من المادة (٥) ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

(٢) ينظر البند (هـ) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل ، التي حددت شروط إقامة الشخص المعنوي في العراق وهي :- ١- ان يكون مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها . ٢- ان يكون عمل الشخص المعنوي أو إدارته أو مراقبته في العراق .

(٣) ينظر مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٨ .

(٤) ينظر الفقرة (٢) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل

(٥) ينظر عبد العال الصكبان ، الضرائب على التركات ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، دار ومطابع الشعب ، ١٩٦٣ ، ص ٣١٤ - ٣١٩ .

(٦) ينظر الفقر (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل.

(٧) ذكرنا سابقاً أن المشرع الأردني جمع بين مبدأي الإقامة والجنسية في نص واحد لفرض ضريبة الدخل وذلك في الفقرتين { أ ، ب } من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٥٨ المعدل بالقانون (١٤) لسنة ١٩٩٥ . كما جمع المشرع اليمني بنفس النص المبدئين (الإقامة والجنسية) وذلك في التعاريف الواردة في المادة (٢) من قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ . اما المشرع المصري فقد اخذ بمبدئين الجنسية والإقامة من خلال اخضاع الدخل المقيم وغير المقيم للضريبة ينظر نص المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل الموحد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

رابعاً - مبدأ الموطن :

أن التنظيم القانوني لحقوق الشخص والتزاماته ، يقتضي تركيز الفرد في مكان معين يعد موطناً فعلياً له ومكاناً للوفاء بالتزاماته تجاه الغير ، وأنطلاقاً لهذه الأهمية للموطن ، فإن القواعد القانونية التي تنظم أحكامه في تشريعات الدول قد أقرت في مجال العلاقات الخاصة الدولية ، بأن لكل شخص الحق في موطن معين تركز فيه مصالحه .^(١)

يراد به المكان الذي يرغب الشخص بالعيش فيه مع توافر نية البقاء فيه والاستقرار وان غادره لبعض الوقت ^(٢) . ويعرف أيضاً بأنه (رابطة قانونية بين الفرد وإقليم معين يقيم فيه بنية الاستقرار)^(٣) وللدولة الحق في فرض الضريبة على جميع الدخول التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين فيها بصرف النظر عن مصدر تسلمها ^(٤) .

وبالنسبة للقانون العراقي فإنه يأخذ بشكل رئيس بمبدأي الإقامة التبعية الاقتصادية ويأخذ كذلك بمبدأي المواطن ^(٥) والجنسية ولكن على نحو محدود .

(١) الموطن بصورة عامة : هو المكان الذي يرتبط فيه الشخص بأقليم دولة معينه ويقيم فيه على وجه الأعتياد وترتكز فيه مصالحه ، ويعد مرادفاً للموطن الدائم .

ينظر أستاذنا الدكتور . ممدوح عبد الكريم حافظ ، القانون الدولي الخاص وفق القانونين العراقي والمقارن ، طبع دار الحرية ، بغداد ، ١٩٩٧ ، ص ٢٤٧ .

(٢) عرف القانون المدني رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ الموطن بأنه (هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة بصفة دائمة أو مؤقتة. ويجوز ان يكون للشخص أكثر من موطن واحد) انظر المادة (٤٢) من القانون المذكور أعلاه .

(٣) ينظر جابر الراوي ، مبادئ القانون الدولي الخاص ، دون مكان نشر ، ١٩٧٢ ، ص ٢٧ .

(٤) تأخذ كل من انكلترا والولايات المتحدة بمبدأ الموطن في مجال فرض الضرائب ولكنهما يعتبران الموطن جزء من مبدأ الإقامة .

ينظر مرسى السيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، مصدر سابق ، ص ٩٨ وما بعدها .

(٥) أورد المشرع العراقي ذكر الموطن مره واحده ، إذ نص القانون على إن المقيم هو (العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل ا وان يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً ولكن له موطن دائم في العراق ...) ينظر البند { أ } من الفقرة (١٠) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

أما بالنسبة للمشرع السوداني فقد عرف المستوطن بأنه (الشخص الذي اتخذ من السودان محلاً لإقامته وظهرت نيته في الاستقرار فيه) ينظر التعاريف الواردة في قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ .

المطلب الثاني

المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل

قررت التشريعات ضريبة الدخل ، وقررت معها مجموعة من المزايا الضريبية لإغراض مختلفة . فمنهما الدولي ، أي بمنح الدول وممثليها الدبلوماسيين والقنصلين مزايا ضريبية يتمثل بالأعفاء من دفع الضريبة المترتبة على الدخل المتحقق داخل الدولة . وفي إطار بحثنا هنا سنتناول هذا المطلب في فرعين الأول نخصه لمزايا البعثات الدبلوماسية في حين نتناول البعثات القنصلية في الفرع الثاني .

الفرع الأول

المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية في ضريبة الدخل

أعفى المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين...) ^(١) من ضريبة الدخل . يتضح من النص إن هناك شروطاً للتمتع بمزية الأعفاء من الضريبة :-

الشرط الأول :- إن يكون الشخص المعفي من الضريبة احد موظفي الهيئات الدبلوماسية ، فهو معفى ما دام عاملاً في السلك الدبلوماسي ^(٢) .

الشرط الثاني :- حصر الإعفاء بالرواتب والمخصصات التي يتقاضاها من دولته ، وكل دخل غير ذلك يكون خاضعاً للضريبة ^(٣) هذان جانب التشريعات الداخلية .

أما القانون الدولي المعاصر فيكفل للدبلوماسيين وغيرهم من أعضاء البعثات الدبلوماسية وفي حدود معينة مزايا هامة ومتعددة ، مصدرها العرف المدون من بعد اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية

^(١) ينظر نص الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون الدخل العراقي ويقابله نص فقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم لسنة ١٩٥٦ الملغى . كما ويقابله تماماً نص الفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغى .

كما نص الأمر رقم (٤٩) الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية في ٢٩/شباط/٢٠٠٤ على إعفاء (البعثات الدبلوماسية لدى العراق وكذلك أفراد عائلاتهم ، إذا لم يكونوا مواطنين عراقيين) وذلك بموجب البند { أ } من الفقرة (٥) من القسم الرابع .

^(٢) ينظر احمد عبد المجيد ، أضواء على الدبلوماسية ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ١٠٠ .

^(٣) يذهب المشرع اليمني إلى إعفاء (الدخول التي يتقاضاها سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية اليمنية ورجال السلكيين الدبلوماسي والقنصلي وموظفوهم الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل وال يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها) ينظر الفقرة { أ } من المادة (٢٦) من قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ كما قرر المشرع المصري (لا تسري الضريبة على :- ١- السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصلين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) وذلك بموجب الفقرة { أ } من المادة (٤) من قانون الضريبة الموحدة رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغى وكذلك نصت الفقرة (٧) من المادة (١٣) على أعفاء (مايحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) . من قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

لعام ١٩٦١، وأتفاقية البعثات الخاصة لعام ١٩٦٩، وغايتها تمكين المذكورين من أداء المهام المعهودة أليهم على أتم وجه ممكن. (١) ومن هنا سنبحث المزايا الدبلوماسية في أمرين الأول المزايا المالية في ضريبة الدخل للبعثة الدبلوماسية ذاتها. والثاني المزايا المالية في ضريبة الدخل التي يتمتع بها المبعوث الدبلوماسي .

الأول - المزايا المالية في ضريبة الدخل للبعثة الدبلوماسية:

يقر القانون الدولي العرفي وكذلك القانون الدولي الأتفاقي مبدأ ألمزايا المالية للبعثة الدبلوماسية المتمثل بأعفاء ماتتقاضاه البعثة الدبلوماسية من الضرائب والرسوم في الدولة المستقبلية ، وقد جرى حكم المادة (٢٨) من أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ على مايقضي بالتمتع بالمزايا المالية من خلال أعفاء البعثة أثناء قيامها بواجباتها الرسمية من الرسوم والضرائب (٢). وكذلك هناك أمتيازات مالية أخرى تتمثل بالأعفاء من أحكام الضمان الأتجماعي النافذ في الدولة المستقبلية (٣).

ثانياً - المزايا المالية في ضريبة الدخل التي يتمتع بها المبعوث الدبلوماسي :

فقد جاء في أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية على الأعفاء من ضريبة الدخل حيث يعفى الممثل الدبلوماسي من كافة الضرائب والرسوم الشخصية والعينية (٤) كما أكدت الأتفاقية على مزايا مالية أخرى (٥) وقد تضمنت أغلب تشريعات الدول مزايا مالية بالأعفاء من ضريبة الدخل والتي أكدت بمنح المبعوث أو الممثل الدبلوماسي هذه المزايا ولكن بشرط المعاملة بالممثل ، غير أنه بعد ظهور الأتفاقيات الدولية أصبحت المزايا المالية قواعد ملزمة للدول أكثر مما هي قواعد مجاملة دولية على أساس المعاملة بالممثل (٦).

(١) ينظر د. سامي عبد الحميد ، القانون الدبلوماسي والفنصلي ، مصدر سابق ، ص ٧٥ .

(٢) نصت المادة (٢٨) من أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ على أن (تعفى الرسوم والضرائب التي تحصلها البعثة في أعمالها من أي رسم أو ضريبة) .

(٣) نصت الفقرة (١) المادة (٣٣) من أتفاقية فيينا ١٩٦١ على أن (يعفى المبعوث الدبلوماسي بالنسبة إلى الخدمات المقدمة إلى الدولة المعتمدة من أحكام الضمان الأتجماعي القائمة في الدولة المعتمد لديها) .

(٤) نصت المادة (٣٤) من أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ على (يعفى الممثل الدبلوماسي من كافة الضرائب والرسوم -الشخصية والعينية - العامة أو الخاصة)

(٥) حيث تضمنت فيينا لعام ١٩٦١، الأعفاء من أحكام الضمان الأتجماعي وهذا مانصت عليه المادة (٣٣) الفقرة (١) من أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية بالقول (يعفى المبعوث الدبلوماسي بالنسبة إلى الخدمات المقدمة إلى الدولة المعتمدة من أحكام الضمان الأتجماعي التي قد تكون نافذة في الدولة المعتمد لديها وذلك مع عدم الأخلال بأحكام الفقرة (٣) من هذه المادة) .

(٦) ينظر نص المادة (٤٧) من أتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ وللمزيد من التفصيل ينظر . د. سليم الحص وأخرون ، المصدر السابق ، ص ٥٢٠ .

وهنا يطرح التساؤل الآتي :- ماهي أسباب منح التشريعات الداخلية مزايا مالية (الأعفاء) في ضريبة الدخل للبعثات الدبلوماسية؟ هنالك عدة أسباب مهمة هي :-

السبب الأول :- يقوم على الالتزام بأحكام الاتفاقيات الدولية التي صادق عليها رسمياً والالتزام بأحكام العرف الدولي ، وذلك من خلال ربط الحالة الدولية بالحالة الداخلية ولتنفيذ ما هو ملتزم به دولياً على النطاق الداخلي من باب الإعفاءات الضريبية ، وكل ذلك لتعزيز العلاقات الدولية

السبب الثاني :- ويستند إلى حقيقة إن قصر المزايا المالية (الأعفاء) على الرواتب والمخصصات المدفوعة لموظفي الهيئات الدبلوماسية يحد من محاولة أي من هؤلاء الموظفين من ممارسة العمل التجاري أو الصناعي لأنه في هذه الحالة سوف يخضع دخله المتأتي من مزاوله هذا النشاط للضريبة^(١).

السبب الثالث :- أن المشرع الداخلي للدول ربما قصد من وراء هذه المزايا الضريبية أيضاً دفع الموظف الدبلوماسي إلى حصر عمله في إطار الوظيفة الدبلوماسية لكي يقوم به على أكمل وجه ويتمتع بأعلى درجات الاحترام .

السبب الرابع :- أن التشريعات الضريبية المقارنة تحاول المساهمة في درء الازدواج الضريبي الدولي عن موظفي الهيئات الدبلوماسية وهذا عبر منحهم مزية الأعفاء من الضريبة^(٢)

وهكذا نجد أن أسباب المزايا المالية الضريبية تختلط بها الجوانب الدولية المتمثلة بالالتزام بالعرف الدولي والاتفاقات الدولية علاوة على الجوانب الاقتصادية المتمثلة بالحرص على منع حوادث الازدواج الضريبي الدولي .

بقيت هنالك ملاحظة لا بد من الإشارة لها هي أن القانون الضريبي اعفى الرواتب والمخصصات لموظفي البعثات الدبلوماسية والقنصلية لكنه لم يحددهم بدقة . ونحن بدورنا وانسجماً مع الاتفاقيات الدولية نقول إن المقصود بموظفي الممثلات الأجنبية هم السفراء والوزراء المفوضون والقائمون بالإعمال والقاصدون الرسوليون.^(٣)

(١) ينظر نص الفقرات (ب ، ج ، د ، هـ ، و) من المادة (٣٤) من الاتفاقية ذاتها.

(٢) ينظر عادل الحباري. الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراه، مؤسسه مطابع الأهرام ١٩٦٨ ، ص ٤٤٣.

(٣) نصت الفقرة (١) المادة (١٤) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ على أن ينقسم رؤساء البعثات الى الفئات الثلاثة التالية :

{ أ } السفراء أو القاصدون الرسوليون المعتمدون لدى رؤساء الدول ، ورؤساء البعثات الآخرون ذوو الرتبة المماثلة .

{ ب } المندوبون ، والوزراء المفوضون والقاصدون الرسوليون الوكلاء المعتمدون لدى رؤساء الدول .

{ ج } القائمون بالأعمال المعتمدون لدى وزارة الخارجية .

الفرع الثاني

مزايا البعثات القنصلية في ضريبة الدخل

قرر المشرع العراقي إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الدول إلى موظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية من ضريبة الدخل ، إذ نص القانون على (أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل)^(١) .

يتضح من النص أمران :

الأمر الأول :- أن المشرع العراقي اتجه بشأن منح المزايا (الإعفاء) إلى التفرقة بين موظفي الممثلات الدبلوماسية من جانب و الموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية من جانب آخر .

ومن جهة أخرى فإن المزايا التي تسري على الطائفة الأولى لا تشمل الطائفة الثانية إلا بعد توافر شروط معنية . بعبارة أخرى إن المزايا الضريبية للطائفة الأولى جاء مطلقاً دون أي قيد بينما مزايا الطائفة الثانية جاء مشروطاً .

الأمر الثاني :- أن سريان إعفاء الموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية لا يكون نافذاً إلا عند تحقق الشروط الآتية^(٢) :-

الشرط الأول :- أن يكون الموظفون غير الدبلوماسيين وموظفو القنصليات الأجنبية من غير الرعايا العراقيين فإن كانوا كذلك فلا يتمتعون بالإعفاء الضريبي .

الشرط الثاني :- صدور قرار من مجلس الوزراء^(٣) ينص على منح هذه الفئة من الموظفين الأجانب الإعفاء الضريبي .

^(١) ينظر عجز الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل ، ويقابله في القانون المصري رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الملغى نص الفقرة (٥) من المادة (٧) بنصها على (أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل) ويقابله كذلك من القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ عجز الفقرة (٤) من المادة (٧) بنصها على (أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل) .

^(٢) بمقتضى أمر قوات الاحتلال الأمريكية رقم (٤٩) في ٢٩/شباط/٢٠٠٤ لم تعد هذه الشروط مطلوبة إذ نص الأمر في البند (ب) من الفقرة (٥) من القسم (٤) على إعفاء (أعضاء المكاتب القنصلية ، وكذلك أفراد عائلاتهم إذا لم يكونوا مواطنين عراقيين).

^(٣) نصت الفقرة (٣) من المادة (٨٠) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ على صلاحية مجلس الوزراء بـ (إصدار الأنظمة والتعليمات والقرارات ، بهدف تنفيذ القانون).

الشرط الثالث :- يمنح الإعفاء الضريبي بشرط المقابلة بالمثل .

اما من جانب الاتفاقيات الدولية ، فقد تبنت اتفاقية ١٩٦٣ المزايا المالية القنصلية بنفس المفهوم النظري الذي تبنته جميع الاتفاقيات الدبلوماسية وهو المفهوم القائم على على ضرورات الوظيفة أو المفهوم الوظيفي . وهذا ما أكدت عليه مقدمة الاتفاقية أذ جاء فيها (أن القصد من هذه الامتيازات والحصانات ليس أفادة الأفراد وإنما ضمان الأداء الفعال لوظائف البعثات القنصلية بالنيابة عن دولها)^(١) .

وقد أفردت الاتفاقية لبيان المزايا القنصلية ورتبتها في ثلاثة أقسام . **الأول :** خاص بتلك المزايا المقررة للبعثة القنصلية ذاتها . **والثاني :** ما يتمتع بها الأعضاء القنصليون إذا كانوا عاملين أو محترفين . أما **الفئة الثالثة :** القناصل الفخريون والذين وضع لهم نظام خاص في الباب الثالث من الاتفاقية .^(٢) كما حددت الاتفاقية رؤساء البعثات القنصلية^(٣) هذا وسنأتي على ذكر المزايا وفق ما يأتي :-

أولاً - المزايا المالية للبعثة القنصلية : كانت المزايا المالية التي تمنح للبعثات القنصلية متروكة أصلاً لتقدير الدولة الموفد إليها ، وتقرر عادة على اساس مبدأ المعاملة بالمثل ، مالم يكن هناك اتفاق بين الدولة الموفدة والدولة المستقبلة بفرض منح مزايا معينة لبعثة كل منهما.^(٤) غير أن اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣ قد نصت على الحد الأدنى للمزايا المالية (الأعفاءات) التي تلتزم الدولة المستقبلة بمنحها للبعثات القنصلية ، وهذه المزايا تشمل الأعفاء من ضريبة العقار والضرائب الكمركية.^(٥)

ثانياً - المزايا المالية الخاصة بالأعضاء القنصليين العاملين : أقرت اتفاقية فيينا ما كانت تجري عليه عموم الدول بشأن المزايا المالية التي يتمتع بها أعضاء البعثات القنصلية والتي تمنح لهم شأنهم شأن البعثات ذاتها ، بحيث أصبح على أطراف الاتفاقية مراعاة ماورد من نصوص كحد أدنى لايحوز لهم ان ينزلوا عنه^(٦) وجاء في المادة ٤٩ من الاتفاقية (يعفى الأعضاء والموظفون

(١) ينظر ديباجة اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ .

(٢) صادق العراق على اتفاقية فينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ بالقانون رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٦٨ .

(٣) نصت المادة (٩) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ على درجات رؤساء البعثات القنصلية بالقول (ينقسم رؤساء البعثات القنصلية إلى اربع درجات { أ } قناصل عاملون { ب } قناصل { ج } نواب قناصل { د } وكلاء قنصليون) .

(٤) ينظر د . علي صادق ابو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ٣٤٢ .

(٥) سنأتي على ذكر المزايا في ضريبة العقار في المبحث الثاني اما الضرائب الكمركية سنتناولها في الفصل الثالث تفصيلاً .

(٦) د . علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر سابق ص ٣٥١ .

والمستخدمون والقنصليون وكذلك افراد عائلاتهم الذين يعيشون في كنفهم ، من كافة الضرائب والرسوم الشخصية والعينية ، الأهلية والمحلية والبلدية ، مع استثناء (. حيث لايعفى من الضرائب المفروضة على العقارات الخاصة الكائنة في أرض الدولة الموفد أليها ، وكذلك لايعفى من ضرائب التركات والأيلولة والأرث ورسوم نقل الملكية ،

ومايفرض على الدخل الخاص وضرائب رأس المال المستثمر في مشروعات تجارية^(١) .وأشارت الاتفاقية لبعض المزايا الأخرى التي تمنح لأعضاء البعثة القنصلية و أسرهم من أحكام الضمان الاجتماعي القائمة في الدولة المستقبلية وكذلك أعفاء الخدم الخصوصيين لأعضاء البعثة العاملين^(٢) .

وتجدر الإشارة هنا الى أنه يجب النظر الى جنسية من يتمتع بالمزايا المالية . حيث اذا كان الأصل ان يكون العضو القنصلي من رعايا الدولة الموفدة ، إلا أنه يجوز أن يكون من رعايا الدولة المستقبلية بشرط موافقة الدولة على ذلك^(٣) . وفي هذه الحالة لاتتقيد الدولة المستقبلية بالنسبة للفصل بأي مزايا والمقررة بموجب الاتفاقية^(٤) .

ثالثاً - المزايا المالية للقناصل الفخريين : يتمتع القنصل الفخري بمزايا مالية تتمثل بالأعفاء من الضريبة حيث نصت الاتفاقية على (يعفى الموظف القنصلي الفخري من جميع الرسوم والضرائب

(١) نصت الفقرة (١) المادة (٤٩) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ على بعض الاستثناءات وهي غير معفية من دفع الضريبة بالقول ({ أ } الضرائب غير المباشرة والتي تدخل في ثمن السلع والخدمات . { ب } الرسوم والضرائب على الممتلكات العقارية الخاصة الكائنة في أرضي الدولة المضيفة مع مراعاة أحكام المادة ٣٢ . { ج } الرسوم التي تفرضها الدولة المضيفة على التركات والأرث والانتقال مع مراعاة أحكام الفقرة {ب} من المادة ٥١ . { د } الضرائب والرسوم المفروضة على الدخل الخاص - بما في ذلك مكاسب رأس المال - التابعة في الدولة الموفد أليها ، والضرائب على رأس المال المستثمر في مشروعات تجارية أو مالية في الدولة الموفد أليها . { هـ } الضرائب والرسوم التي تحصل مقابل خدمات خاصة . { و } الرسوم القضائية ورسوم التسجيل والرهن والدمغة مع مراعاة أحكام المادة { ٣٢ }) .

(٢) نصت المادة (٤٨) من اتفاقية على (١ - مع مراعاة أحكام الفقرة الثالثة من هذه المادة ، يعفى موظفوا البعثة القنصلية بالنسبة إلى الخدمات التي يقدمونها إلى الدولة الموفدة ، ويعفى أفراد عائلاتهم الذين يشكلون أسرهم من أحكام الضمان الاجتماعي التي قد تكون نافذة في الدولة المضيفة . ٢ - ان الأعفاء المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة يطبق كذلك على الخدم الخاصين العاملين فقط في خدمة موظفي البعثة القنصلية شرط : { أ } أن لا يكونوا من مواطني الدولة المضيفة أو من المقيمين إقامة دائمة فيها . { ب } ان يكونوا من الخاضعين لأحكام الضمان الاجتماعي فيها) .

(٣) ينظر نص المادة (٢٢) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ .

(٤) ينظر د.علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ٣٥٧ .

عن التعويضات والأيرادات التي يتقاضاها من الدولة الموفدة مقابل قيامه بأعمال القنصلية (١). ومع هذا فإن الإعفاء المقرر ينصرف لما يتقاضاه القنصل الفخري عن أعماله فقط ولا يمتد الى أفراد أسرته أستناداً للاتفاقيات الدولية (٢).

وبالنظر لما أورده المشرع العراقي في الفقرة (٤) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل نقترح تعديل النص لتسهيل عمل الإدارة الضريبية ويمكن تحقيق ذلك :-

١- تنظيم العلاقة بين وزارة المالية ووزارة الخارجية مباشرة في مجال منح المزايا الضريبية وذلك من خلال قيام وزارة الخارجية بإصدار قوائم سنوية تبين فيها الدول التي تعامل العراق بالمثل في مجال الإعفاءات الضريبية وهذه القوائم ترسل إلى وزارة المالية لتوزيعها على الإدارات الضريبية بشكل مباشر أو ودون الحاجة الى موافقة مجلس الوزراء لأصدار قرار بهذا الشأن .

٢- يكون مبدأ المعاملة بالمثل في مجال المزايا المالية مبدأً عاماً بحيث يشمل الموظفين كافة سواء كانوا دبلوماسيين أم غير دبلوماسيين أو كانوا موظفين في القنصليات الأجنبية (٣). هذا كله في مجال التمثيل الأجنبي المتبادل مع العراق إما إذا كان التمثيل غير متبادل من جانب العراق فسيكون للعراق حرية في تقرير الإعفاءات الممنوحة لسفارات وقنصليات تلك الدول.

٣- يكون الإعفاء قاصراً على الرواتب والمخصصات المدفوعة لموظفي الهيئات الدبلوماسية من حكومتها والأمرفسه بالنسبة لإعفاء الرواتب والمخصصات التي خصصتها الحكومات للموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية .

(١) ينظر نص المادة (٦٦) من الاتفاقية أعلاه .

(٢) نصت الفقرة (٣) المادة (٥٨) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣ بالقول (لا تمنح الامتيازات والحصانات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية لأفراد عائلة الموظف القنصلي الفخري أو لمستخدم قنصلي في بعثة قنصلية يرئسها موظف قنصلي فخري) .

(٣) كان المشرع المصري أكثر توفيقاً بالنسبة لمبدأ المعاملة بالمثل لأنه جعل هذا المبدأ عاماً يشمل كل من يعمل تحت إطار الصفة الدبلوماسية أو القنصلية فقد نص على إعفاء (السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) ينظر الفقرة (٢) من المادة (٤) من قانون الضريبة الموحدة رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ .

وقد ذهب المشرع السوداني بنفس الاتجاه إلا انه أضاف فئة الموظفين الدوليين فقد نص على إعفاء (الدخل الشخصي للمبعوثين والممثلين الدبلوماسيين والقناصل والموظفين وأعضاء المنظمات الدولية وإتباعهم وعائلاتهم ومستخدميهم في الحدود المنصوص عليها في قانون الحصانات والامتيازات لسنة ١٩٥٦ وأية لوائح وأوامر صادرة بموجبه) انظر لبند (٣) من فقرة (ب) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل صادر عام ١٩٨٦ .

ولا يشمل هذا الإعفاء الرواتب والمخصصات المدفوعة للقناصل الفخريين . إذ هؤلاء وبخلاف القناصل المبعوثين لا يعدون موظفين للدول الأجنبية ويحق لهم ممارسة أي عمل آخر إلى جانب ممارستهم لإعمالهم القنصلية وان ما يكسبونه من إرباح يخضع للضريبة .

بعبارة أخرى إن القناصل الفخريين لا يتمتعون بأي امتياز ضريبي وبالتالي فإنهم يعاملون ضريبياً معاملة الأشخاص العاديين وان أي دخل يحققونه مهما كان مصدره تسري عليه الضريبة العراقية ^(١) .

عليه فإننا نقترح إعادة صياغة نص الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل بحيث يمكن أن يكون النص على الشكل الآتي :-

(الرواتب والمخصصات التي تدفعها الدول لممثليها الدبلوماسيين والقنصليين وموظفي هذا الممثلات من غير الدبلوماسيين الذين هم من غير العراقيين ، أن كانت دول تلك الممثلات تقابل العراق بالمثل بحسب الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية لهذا الغرض) .

(١) إذا كان هذا هو المبدأ الذي سار عليه المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ المعدل إلا إن القنصل الفخري اعفي من ضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والمخصصات المقررة له بموجب الأمر رقم (٤٩) والصادر في ١٩/شباط/٢٠٠٤ عن قوات الاحتلال الأمريكي. إذ نص في البند (ج) من الفقرة (٥) من القسم الرابع على إعفاء (القناصل الفخريين للدول الأجنبية: يقتصر الإعفاء على الدخل العائد حصراً من البلدان التي عينتهم قناصل فخريين) .

المطلب الثالث

مزايا المنظمات الدولية والأقليمية المالية في ضريبة الدخل

أصبح من المسلم به تمتع المنظمة وموظفيها وممثلي الدول الأعضاء بالحصانات والامتيازات التي يتطلبها استقلالهم للقيام بمهام وظائفهم المتصلة بالمنظمة على أتم وجه، ولكن إعطاء الدول الأعضاء في المنظمة الدولية حرية اختيار ممثليها يجعل من مركز الدولة التي تستضيف المنظمة مركزاً دقيقاً وحساساً، إذ عليها أن تتقبل استقبال ممثلي الدول الأعضاء التي لا يكون لها ببعضها علاقات بل وقد تكون العلاقات بينها وبين بعض هذه الدول مقطوعة ومع ذلك علينا أن نقر لمندوبي هذه الدول بالحد اللازم على الأقل من المزايا والحصانات، حيث تتمتع البعثات الدائمة بمزايا وحصانات تتشابه بصفة عامة بتلك التي تتمتع بها البعثات الدبلوماسية للدول، وجاء ذلك في اتفاقية فيينا لتمثيل الدول في علاقاتها مع المنظمات ذات الطابع العالمي لعام ١٩٧٥، حيث تضمنت نصوص تتعلق بالمزايا والحصانات الشخصية^(١).

وقد ترد مزايا مالية أخرى بناءً على (اتفاقات ثنائية تبرم بين الدولة التي يوجد بها مقر المنظمة الدولية من جهة وبين المنظمة ذاتها من جهة أخرى ممثلة في العادة في الموظف الإداري الأعلى للمنظمة)^(٢).

وهذه الاتفاقات تتناول المركز القانوني للمنظمة، وكذلك المركز القانوني لممثلي الدول لدى المنظمة سواء في البعثات الدائمة أم الوفود التي تحضر جلسات أجهزتها، وتعد اتفاقات المقر من أكثر الاتفاقات شيوعاً من بين الاتفاقات التي تبرمها المنظمات الدولية^(٣)، ولقيام المنظمة بأداء رسالتها في جو من الطمأنينة في ظل توفر الحصانات والامتيازات التي تتمتع بها لتحقيق أهدافها^(٤). وهكذا سنبحث دراسة المزايا المالية للمنظمات في فرعين :

في الفرع الأول سنبين مزايا ضريبة الدخل للمنظمة الدولية (منظمة الأمم المتحدة). أما الفرع الثاني سنبحث مزايا ضريبة الدخل للمنظمات الإقليمية (جامعة الدول العربية)

(1) -Gudge Borhan AmrAllah-The International responsibility of the united nations for acivities carried out by U.N. Peace keeping forces-Revue Egyptienne de droit international, Vol. 32, 1976, pp. 71-72.

(٢) ينظر د. مصطفى سيد عبد الرحمن ، قانون التنظيم الدولي ، ط ١ ، دار النهضة العربية ، مصر ، ١٩٩٠ ، ص ١٩٣.

(٣) ينظر د. أحمد أبو الوفا ، الوسيط في قانون المنظمات الدولية ، مصدر سابق ، ص ٣١٦.

(٤) ينظر د. محمد الحسيني مصلحي ، المنظمات الدولية ، دار النهضة العربية ، مصر ، ١٩٨٩ ، ص ١٣١.

الفرع الأول

مزايا ضريبة الدخل لمنظمة الأمم المتحدة

قرر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها)^(١). من النص أعلاه يتضح إن كل من يعمل تحت لواء المنظمة الدولية^(٢) لا تسري عليه الضريبة في حال تحقق الشروط الآتية :-

الشرط الأول :- إن يكون العاملون من الموظفين أو المستخدمين لدى منظمة الأمم المتحدة .

الشرط الثاني :- إن يكون الإعفاء الضريبي المقرر للموظفين أو المستخدمين الدوليين في حدود الرواتب والمخصصات إما ما عدا ذلك فأنه يخضع للضريبة .

الشرط الثالث :- إن تكون الرواتب والمخصصات المقررة للموظف أو المستخدم الدولي مدفوعة من موازنة هيئة الأمم المتحدة الخاصة^(٣). أي أنه إذا قررت الدولة (العراق) دفع رواتب ومخصصات احد موظفي أو مستخدمي هيئة الأمم المتحدة فأنه يكون خاضعاً للضريبة . ومن الواضح

(١) ينظر نص الفقرة (٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وبجانبه من القانون رقم (٥٨) لسنة ١٩٥٦ نص الفقرة (٦) من المادة (٧) (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها) وكذلك الفقرة (٧) من المادة (٧) من القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ (إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها) وكذلك الفقرة (٩) من المادة (٦) من التعليمات رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ أذ نصت على إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها من غير العراقيين).

(٢) قرر المشرع اليمني إعفاء (الدخول التي يتقاضاها خبراء الأمم المتحدة ووكالاتها وخبراء المعونات الأجنبية من غير اليمنيين لقاء خبراتهم المقدمة للجمهورية اليمنية) ينظر الفقرة (٢) من المادة (٢٦) من ضرائب الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .

كما قرر المشرع السوداني نفس المبدأ إذ نص القانون على إعفاء (الدخل الشخصي للمبعوثين والممثلين الدبلوماسيين ... وأعضاء المنظمات الدولية وإتباعهم وعائلاتهم ومستخدميهم في الحدود المنصوص عليها في قانون الحصانات والامتيازات لسنة ١٩٥٦ وأية لوائح وأوامر صادرة بموجبية) وذلك بموجب البند (٣) من الفقرة (ب) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٦ .

(٣) قررت سلطة الاحتلال الأمريكية بموجب الأمر رقم (٤٩) والصادر في ١٩/شباط/٢٠٠٤ إعفاء الموظفين الدوليين من ضريبة الدخل عن الدخل المتولد لهم سواء كان هذا الدخل من موازنة المنظمة او من مصادر أجنبية أخرى إذا نص الأمر في الفقرة (٤) من القسم الرابع على (...ولا تخضع للضريبة على الدخل داخل الأراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الأمر رقم (٤٥) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، ولا يخضع أيضا للضريبة على الدخل الموظفون الأجانب الذين يعملون لدى هذه المنظمات والمتعاقدون معها والمتعاقدون معها من الباطن . لا يخضع هؤلاء داخل الأراضي العراقية لأي ضريبة أو رسوم مماثلة ، على أي دخل لهم من مصادر أجنبية أو عن دخل عائد لهم من تلك الحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية أو مدفوع لهم بالنهاية عن أي منها).

إن هؤلاء الموظفين والمستخدمين يتمتعون بالإعفاء عن رواتبهم ومخصصاتهم إن كانوا يعملون في العراق أو يقيمون فيه كذلك يسري الإعفاء على هؤلاء العاملين في المنظمة الدولية حتى لو كانوا من رعايا الدولة العراقية لأن النص جاء مطلقاً ولم يحدد جنسية الموظف أو المستخدم ، المهم انه يعمل تحت لواء هيئة الأمم المتحدة ^(١) وتدفع رواتبه ومخصصاته من أموال المنظمة الدولية .
والقاعدة العامة هو أعفاء منظمة الأمم المتحدة من الضرائب المباشرة ، غير أن هذه القاعدة قد لا تكون ملزمة لكل الدول وخاصة دولة المقر ، الا اذا تضمنت اتفاقية دولة المقر نصاً يقضي بالأعفاء ^(٢) .

وفي توصية الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم ١٦٠١١ التي جاء فيها ((من أجل تحقيق المساواة بين الدول الأعضاء فإن هذه الدول يجب عليها أن تعفي المرتبات والمكافآت التي تدفعها المنظمة لموظفيها من الخضوع للضرائب الوطنية)) ^(٣).

وجاء في ميثاق الأمم المتحدة على أن (يتمتع المندوبون من أعضاء الأمم المتحدة وموظفو هذه الهيئة بالمزايا والأعفاءات التي يتطلبها استقلالهم في القيام بمهام وظائفهم المتصلة بالهيئة) ^(٤). وقد نصت اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة ^(٥) في الفقرة السابعة من المادة الثانية تكون هيئة الأمم المتحدة وموجوداتها ومدخولاتها وأموالها الأخرى : {أ} معفاة من كل ضريبة مباشرة ،..... ^(٦).

ويتمتع الموظفون الدوليون بمزايا مالية ، بحيث تعفى رواتبهم من الضرائب ويسري هذا الامتياز على الراتب الرسمي دون موارد دخله الأخرى ^(٧) وبما أن الموظف الدولي في منظمة الأمم المتحدة لا يؤدي الخدمة للدولة بذاتها ، بل للمنظمة ومصالح الدول الأعضاء بحكم الميثاق حيث يباشر مصالح المنظمة فحسب ^(٨) . فيتمتع بمزايا مالية تتمثل بالأعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب التي يتقاضونها من قبل منظمة الأمم المتحدة ^(٩).

(١) ينظر تقي الوسواسي ، شرح قانون ضريبة الدخل ، محاضرات أقيمت في دورة أعداد المخمينين ، مركز التدريب المالي والمحاسبي ، الجزء الأول ، بغداد ، آب ١٩٨٢ ، ص ١٦٣ .

(٢) ينظر د. إبراهيم احمد شبلي ، التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ٤٥٩ .

(٣) ينظر د. عبد العزيز محمد سرحان ، الأصول العامة للمنظمات الدولية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٢١٢ .

(٤) يراجع نص المادة (١٠٥) من الميثاق .

(٥) عقدت هذه الاتفاقية في ١٣ من شباط ١٩٤٦ وتعرف بأسم اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة .

(٦) ينظر نص الفقرة (٧) من المادة (٢) اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة .

(٧) ينظر د. جمال عبد الناصر مانع ، التنظيم الدولي ، دار الفكر الجامعي ، الأسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص ١٦١ .

(٨) بحث مقدم من الدكتور أحمد سويلم العمري الى معهد الدراسات الدبلوماسية والقنصلية بوزارة الخارجية المصرية بتاريخ ١٩٦٧\١١\٢٠ . نقلاً عن د. صلاح الدين عامر ، قانون التنظيم الدولي (النظرية العامة) دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ٣٩٢ .

(٩) نصت الفقرة (٥/ب) من المادة (١٨) من اتفاقية المزايا والحصانات الأمم المتحدة على (الأعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب التي يتقاضونها من قبل الأمم المتحدة) .

أن المشرع العراقي قرر هذا الإعفاء تنفيذاً للالتزامات التي قررها ميثاق الأمم المتحدة والاتفاقات الأخرى التي صادق عليها^(١) مثل اتفاقية الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة لسنة ١٩٤٩ واتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات المتخصصة لسنة ١٩٥٤ إذان العراق عضو مؤسس لمنظمة الأمم المتحدة لذلك قرر إعفاء موظفيها ومستخدميها وموظفي ومستخدمي الوكالات المتخصصة التابعة لها في العراق^(٢).

كما أن ممثلي الدول الأعضاء الذين يوفدون لتمثيل دولهم في أجتامع ما لحظور مؤتمر يتمتعون بمزايا مالية ولكن أقل مما يمنح للممثلين الدائمين لدى المنظمة الدولية ، حيث تُسند فكرة منح هذه المزايا لتسهيل مهمة الوفود ، وليس له علاقة بمبدأ المعاملة بالمثل لتعذر تطبيقه في هذا المجال . وكمثال على هذا فإن الولايات المتحدة الأمريكية (أي الدولة المضيفة للأمم المتحدة) حصرت أفادة أعضاء الوفود بمزايا مالية محددة بالمناطق الإدارية الموجودة فيها مساكنهم ومكاتبهم وأثناء سفرهم في مهام رسمية خارجية^(٣).

الفرع الثاني

مزايا ضريبة الدخل لجامعة الدول العربية

لم يشر المشرع العراقي الى المزايا المالية المقررة لجامعة الدول العربية أو موظفيها العاملين بشكل صريح كما أورد الأعفاء بالنسبة للأمم المتحدة ، ولكن يمكن أستخلاص موقف المشرع العراقي من خلال بعض النصوص الواردة في ضريبة الدخل . حيث يعفى (دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء كانت بالعملة العراقية أو العملات الأجنبية)^(٤)

(١) ينظر د. ذنون فتیان حسين ، المنظمات الدولية في العراق المزايا والإحصانات ، مصدر سابق ، ص ١١٥ .
(٢) ينظر المادة ٧ الفقرة ١٣ قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون (١١) لسنة ٢٠١٣ ولا مرسوم ضريبة الدخل العماني لسنة ١٩٧١ ولا قانون ضريبة الدخل القطري لسنة ١٩٩٣ على إعفاء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها من ضريبة الدخل ، إما بالنسبة للمشرع الأردني فقد نص على إعفاء (الدخل الناجم عن امتياز منحتة الحكومة أو اتفاق عقده و اعفي صراحة من الضريبة بموجب شروط ذلك الامتياز أو الاتفاق والدخول المعفاة بموجب الاتفاقات الثنائية أو المتعددة الأطراف التي تعقدها الحكومة).
وذلك بموجب البند (١٠) من الفقرة (ب) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٩٥ .
(٣) ينظر د. محمد طلعت الغنيمي ، الغنيمي في التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ٣٩٩ . ينظر بالنسبة للوفود الدائمة . د. سموحي فوق العادة ، الدبلوماسية الحديثة ، دار اليقظة ، دمشق ، ١٩٧٣ ، ص ٥١٠ - ٥١١ .
(٤) ينظر فقرة (١٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. ولا يوجد له نص مقابل لا في قانون ضريبة الدخل رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ ولا في قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ المعدل.

وكذلك (اي دخل معفي من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي)^(١).
 من هذا النص يتضح لنا إن هنالك شروطاً ينبغي توافرها لكي تتمتع المنظمات العربية والدولية بالإعفاءات الضريبية وهذه الشروط هي :
الشرط الأول :- حصر الإعفاء بالمنظمات العربية والدولية^(٢) وبالتالي لا يشمل هذا الإعفاء الأشخاص الطبيعيين .
الشرط الثاني :- إن تكون المنظمات العربية والدولية عاملة في العراق وهذا يعني إن تتخذ هذه المنظمات مقر لها في العراق . لتسير نشاطاتها وتحقيق أهدافها التي حددتها نصوص الاتفاقات الدولية التي عقدها مع الحكومة العراقية .
الشرط الثالث :- يتحقق الإعفاء للمنظمات في القوانين الخاصة بالاتفاق الدولي الذي يكون العراق طرفاً فيه .

هذا ويعتبر الإعفاء بموجب اتفاق دولي أساساً لعدد من المزايا المالية الضريبية ، ومن ذلك أعفاء رواتب ومخصصات موظفي جامعة الدول العربية^(٣) وبذلك يلتزم العراق بما تقرره اتفاقية

(١) ينظر فقرة (١٠) من المادة (٧) قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل . وكذلك نصت الفقرة (١٥) من المادة (٦) من تعليمات وزارة المالية العدد (١) لسنة ٢٠٠٥ بالقول (المبالغ المعفاة بموجب أي قانون خاص ، أو أي اتفاق دولي يكون العراق طرفاً فيه) . ويتطابق نص الفقرة (١٢) من المادة (٧) لقانون ضريبة الدخل رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ . وطابقه تماماً قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ المعدل .

(٢) قررت قوات الاحتلال الأمريكية بموجب الأمر رقم (٤٩) والصادر في ١٩/شباط/٢٠٠٤ إعفاء مجموعة من المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية والمنظمات غير الربحية إذ نص على :

- ١-
 ٢- لا تخضع الحكومات والمنظمات الدولية لي أي ضرائب أو رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية .
 ٣-
 ٤- ولا تخضع للضريبة على الدخل داخل الأراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الأمر رقم (٤٥) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة.
 ٥-
 ٦- طبقاً للإرشاد الإداري الذي سيصدر عن وزارة المال ، تعفى من دفع الضرائب على الدخل أو من دفع أي رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية المنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الأمر رقم (٤٥) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ، والمنظمات غير الربحية التي لا تمارس نشاطاً سياسياً ولا يطلب منها التسجيل بصفتها منظمات غير حكومية) .

(٣) ينظر مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي ، المصدر السابق ، ص ١٠٠ .

الامتيازات والحصانات لجامعة الدول العربية (١). حيث تطبيقاً لنصوص الميثاق ، يعفى من ضريبة الدخل الرواتب والمخصصات التي يتقاضاها أعضاء جامعة الدول العربية (٢). ويلاحظ إن السلطة النقدية في العراق متمثلة بالبنك المركزي العراقي سمح للمنظمات الدولية والإقليمية بفتح حساب بالعملة الصعبة إذا اتخذت من العراق مقراً لها . هذا بالإضافة إلى إن موازنة المنظمة الدولية والإقليمية متأتية من المبالغ التي تلتزم الدول بتأديتها إلى هذه المنظمات فإذا ما تحملت دولة ما جزءاً من موازنة منظمة موجودة على إقليمها . وقامت بفرض ضريبة على هذه المنظمة فسيصبح الأمر كالذي يأخذ بيده ليسرى ما أعطته يده اليمنى وهذا مبدأ غير مقبول في مجال القانون الدولي .

ونرى ان هذه المزايا المالية في التشريعات الداخلية يمكن تبريرها في أمور ثلاثة هي :-
الأمر الأول : إن موقف المشرع العراقي المتضمن إعفاء دخل المنظمات العربية والدولية ينبع من حرصه على تشجيع عمل هذه المنظمات في العراق التي تسعى جاهدة إلى رفد القطر بالمنجزات العلمية والثقافية والاجتماعية (٣).

الأمر الثاني : يستند الإعفاء إلى توجه المشرع العراقي لتضمين ما ألزم به بموجب الاتفاقيات الدولية المصادق عليها (٤).

الأمر الثالث : إن المزايا المالية المقررة بموجب القانونيين الداخلي والخارجي (الاتفاقيات) ، يدل على أخذ المشرع بكل ماورد من أحكام في الاتفاقيات التي صادق عليها بنفسه (٥).

(١) صادق العراق على الاتفاقية بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٥٥ .

(٢) نصت الفقرة (١) من المادة (١٤) من ميثاق جامعة الدول العربية الذي صادق العراق عليه بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٥ التي تقضي (يتمتع أعضاء مجلس الجامعة ، وأعضاء لجانها وموظفوها الذين ينص عليهم في النظام الداخلي ، بالامتيازات والحصانات الدبلوماسية أثناء قيامهم بعملهم).

(٣) مدحت عباس أمين ، مصدر سابق ، ص ٨٨ .

(٤) ينظر صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق ، المصدر السابق ، ص ٤٣٣ .

(٥) أعفى المشرع اليمني (الدخل الذي يقرر أعفاؤه من الضريبة طبقاً لاتفاقيات دولية مصادق عليها طبقاً للدستور مع دول أخرى أو هيئات أو منظمات دولية مراعاة لقواعد المجاملات الدولية أو لتجنب الأزواج الضريبي) وذلك بموجب الفقرة (و) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .

أما المشرع الأردني اعفى (الدخل الناجم عن امتياز منحه الحكومة أو اتفاق عقده واعفي صراحة من الضريبة بموجب شروط ذلك الامتياز او الاتفاق والدخول المعفاة بموجب الاتفاقات الثنائية او المتعددة الأطراف التي تعقدها الحكومة) وذلك بموجب البند (١٠) من الفقرة (ب) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والمعدل بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٩٥ .

والمشرع القطري نص على (الإعفاءات التي تقررها اتفاقية تجنب الأزواج الضريبي وغيرها من الاتفاقيات التي يقررها إعفاءات ضريبية) ينظر الفقرة (ج) من المادة (٢٤) من قانون الدخل لسنة ١٩٩٣ .

المبحث الثاني

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة العقار

اصبحت المزايا المالية مع تطور العلاقات الدولية والدبلوماسية ، قواعد ملزمة للدول وحيث ان تحول المزايا المالية من قواعد المجاملة الدولية على أساس المعاملة بالمثل، الى قواعد تلزم الدول بتسهيل عمل البعثات الدبلوماسية والمنظمات الدولية وهذا من خلال منحهم الإعفاءات المالية^(١) .

وقد برر جانب من الفقهاء^(٢) أن (أساس المزايا في ضريبة العقار لا يستند فقط لمجرد المجاملة الدولية بل لمقتضيات المزايا والحصانات التي تتمتع بها الدار صيانة لأستقلال البعثة وتمكيناً لها لأداء وظائفها) ولكون الدولة المستقبلية لا تضر مادياً من المزايا المالية وبالأخص الضرائب المباشرة .

في حين يرى جانب آخر من الفقه^(٣) (ان أمعان النظر في التفاوت القائم بين الدول لجهة إمكانيات كل دولة وحجم ثرواتها أزاء هذه الدولة أو تلك ، فضلاً عن أختلاف التشريعات الضريبية والمالية بين الدول ، فلا تكون للتبريرات لوحدها السابقة ان تسفر عن المزايا المالية والإعفاءات . كما أن مبدأ المعاملة بالمثل لا يمكن ان يفسر المزايا المالية التي تتمتع بها المنظمات الدولية والأقليمية) .

وانسجاماً مع منهج بحثنا فأننا سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب :

في المطلب الأول: نبحث في نبذه موجزه التعريف بضريبة العقار. ثم في **المطلب الثاني:** نبين المزايا المالية للدولة وممثليها الدبلوماسيين والفنصليين في ضريبة العقار. أما في **المطلب الثالث** فنبحث مزايا المنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة العقار .

(١) ينظر د. محمد المجذوب ، الدبلوماسية ، مصدر سابق ، ص ٤٧٥ .

(٢) منهم د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ٢٠٦- ٢٠٨ .

(٣) ان التسليم بمبدأ فرض الضرائب أو الإعفاء منها على أساس مبدأ المعاملة بالمثل يعني ذلك ان الدول يجب أن تخضع لبعضها البعض ، أي ان الدولة تخضع لإرادة دولة أخرى من أجل أن تخضع هذه الدولة لإرادة الدولة الأولى .

ينظر د. علي حسين الشامي ، وآخرون ، مصدر سابق ، ص ٤٧٦- ٤٧٧ .

المطلب الأول

التعريف بضريبة العقار

تفرض ضريبة العقار^(١) على إيراد المكلف أو دخله المتأتي من عقاراته خلال السنة ، أما ما أطلقه البعض من أن ضريبة العقار تفرض على ذات العقار وليس على الدخل الناجم منه^(٢) لا يستقيم مع ما اتفق عليه الفقه المالي^(٣) الذي نسير في ركبه خصوصاً أننا نستند في تأييدنا له إلى نص الفقرة (التاسعة) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ التي تؤكد أن محل فرض ضريبة العقار هو دخل المكلف التي تعرفه بأنه (مجموع الإيراد السنوي الناجم من العقارات ...) لا سيما أن الواقعة المنشئة لضريبة العقار هي استئجار العقار أو حصول صاحب العقار على الإيراد السنوي للعقار .

وبين مؤيد لاستقلال هذه الضريبة عن ضريبة الدخل ومطالب لدمجها^(٤) اسوة بالتشريعين المصري والأردني^(٥) . يرى جانب من الفقه خطأ التسمية التي تطلق على هذه الضريبة ويرى بان من الأوفق تسميتها بالضريبة على العقارات المبنية^(٦) .

(١) فرضت ضريبة العقار بعد تأسيس الدولة العراقية بموجب ضريبة المسققات في ١٤ / حزيران / ١٩٠٧ التي بقيت نافذة لغاية ١٩٢٣ ، وحل محلها قانون ضريبة الأملاك لعام ١٩٢٣ ، ثم تلاه قانون ضريبة الأملاك رقم (٣٥) لسنة ١٩٢٧ ، ثم تلاه قانون ضريبة الأملاك رقم (١٧) لسنة ١٩٤٠ ، ثم تلاه قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل .

(٢) ينظر محمد جمال الذنبيات ، الضريبة على العقارات المبنية ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٨ ، ص ٩ .

(٣) ينظر على سبيل المثال : د. هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص ١٧١ ، وكذلك هشام صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، مطبعة التعليم العالي / بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ١٥١ .

(٤) ينظر د . حكمت الحارس . السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، مطبعة وهادان الطالبة ، مصر ، بدون سنة نشر ، ص ٥٢٠ .

(٥) ينظر المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل . كذلك ينظر المادة (٥) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ .

(٦) ينظر عبد الرزاق عبد العزيز الصائغ . محاضرات في الضرائب العقارية في العراق . ط ٢ ، بلا دار نشر ، ١٩٨٦ ، ص ٣٧ . وهي التسمية المعمول بها بكل من التشريعين المصري والأردني.

ويثار التساؤل عن المعيار الذي يمكن ان يعتمد لعد هذه الضريبة من الضرائب المباشرة ؟
يميل رأي الى ان المشرع العراقي تبنى المعيار الاداري مستنداً في ذلك بالمادة (٢١) من قانون
ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩^(١).

وإذا كنا نؤيد ما ذهب إليه الرأي المتقدم ، إلا أننا نرى أن باقي المعايير يمكن أن نجدها
متوفرة عند فرض ضريبة العقار ، فبالنسبة إلى معيار ثباتاً المادة الخاضعة للضريبة نجده متمثلاً
بالعقار الذي يملكه المكلف أو الذي يضع عليه يده أو متولي الوقف ثابت ويدر دخلاً إليه خلال
السنة^(٢).

أما بالنسبة إلى معيار راجعية الضريبة فيمكن للمكلف أن يحول ما يخضع إليه من ضريبة إلى
المستأجر من خلال رفع الاجرة ، أما بخصوص مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف فأنا نتفق مع من
قال ان ضريبة العقار لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف^(٣).

بيد أن المشرع عمل على طرح مقدار من الإيراد السنوي للمكلف قبل فرض الضريبة الإضافية
وما هذا الاجراء سوى مراعاة لما يواجهه المكلف من أعباء^(٤).

وأستناداً إلى ما تقدم نتناول هذا المطلب في فرعين :

الفرع الأول :- تعريف الضريبة وخصائصها.

الفرع الثاني :- نطاق سريان الضريبة ووعائها والواقعة المنشئة لها .

الفرع الأول

تعريف ضريبة العقار وخصائصها

لم يعرف قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ضريبة العقار بل اكتفى بالإشارة
إلى أنها الضريبة المفروضة بموجب القانون أعلاه^(٥).

إما فقهاً ، فقد عرفت هذه الضريبة على أنها (الضريبة المفروضة على دخل المكلف العقاري
الإجمالي الذي يمثل مجموع الإيراد السنوي وهو بدل إيجار العقار الفعلي أو المخمن الناجم من

(١) ينظر. محمد جمال الذنبيات ، مصدر سابق ، ص ٢٦ .

(٢) وما يؤيد هذا الرأي هو تفسير السلطة المالية الوارد في كتابها بالعدد ١٧٦٤٩ في ١٩٨٥/٥/٢٦ المؤيد بقرار
ديوان ضريبة العقار ٣٥١ في ٨٦/١١/٦ المنشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٦ ، ص ١٧٨ - ١٧٩ الذي
تضمن : (إن وعاء الضريبة هو العقار وليس المكلف لأن ضريبة العقار هي ضريبة عينية ، لذا يطالب المالك
الحالي للعقار بالضريبة السابقة التي استحققت على صاحب الإجارة الطويلة ولم يتسنى تحصيلها منه).

(٣) ينظر د . هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص ١٧١ .

(٤) هذا المقدار غير الخاضع للضريبة الإضافية إلى (٧٥٠٠٠٠) ألف دينار بموجب التعديل الوارد بالقانون رقم (٦٦)
لسنة ٢٠٠١ المنشور بالوقائع بالعدد (٣٨٩٠) في ٢٠٠١/٨/٦ .

(٥) ينظر الفقرة (١) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.

العقارات والعرضات المشيدة وهو دخل المساطح من العقارات المبنية على عرضات مستأجرة ، التي يملكها المكلف في العراق عدا دار سكناه خلال ألسنه التقديرية^(١).

وبدورنا نرى إن ضريبة العقار في العراق هي الضريبة المفروضة على مجموع الإيراد الصافي الفعلي أو المخمن من قبل الإدارة الضريبية والمتولد من العقارات التي يملكها المكلف داخل العراق عدا دار السكن .

من التعريف ومن خلال استقراء نصوص القانون يتبين لنا إن لضريبة العقار خصائص هي :-

الخاصية الأولى - أنها ضريبة مباشرة على دخل الملكية العقارية :

هذه الضريبة تفرض على الإيراد المتأتي من العقارات التي يملكها المكلف وليس على العقارات ذاتها . وبمعنى إن هذه الضريبة لا تفرض على رأسمال المكلف بل على ما يغله رأسماله الثابت من عائد ، عدا دار السكن . إذ جاء في القانون إن دخل المكلف (مجموع الإيراد السنوي الناجم من العقارات والعرضات التي يملكها في العراق عدا دار السكن)^(٢).

الخاصية الثانية - أنها ضريبة تفرض على الإيراد الصافي :

قرر المشرع العراقي تنزيل نفقات الصيانة والاندثار إذ جاء في القانون (تنزل نسبة (١٠%) عشر من المئه من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار)^(٣).

الخاصية الثالثة - أنها من الضرائب السنوية التي تفرض مره واحده في السنة :

إذ تستوفي الضريبة الأساسية بقسطين متساويين خلال السنة المالية التي تحقق فيها الإيراد . إما الضريبة الإضافية فتستوفي في النصف الأول من السنة المالية التالية للسنة التي تحققت فيها الضريبة .

ويستدل من مراجعتنا الشخصية لدوائر العقار إن الضريبة الإضافية قد ألغيت بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة لعام ٢٠٠٤^(٤).

(١) ينظر هشام محمد صفوت العمري الضرائب على الدخل ، مصدر سابق ، ص ١٥١. وعرف البعض ضريبة العقار بأنها (ضريبة مباشرة عينية ، على الدخل المقدّر الصافي للعقارات وهي سنوية). ينظر . محمود رياض عطية ، الوسيط في تشريع الضرائب ، مصدر سابق ، ص ١٠٨.

(٢) ينظر الفقرة (٩) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار.

(٣) ينظر الفقرة (٣) من المادة (٢) من قانون ضريبة العقار .

(٤) ينظر المادة (٢١) من قانون ضريبة العقار وقد عدلت هذه المادة بموجب أمر قوات الاحتلال الأمريكية رقم (٤٩) الصادر في ١٩ شباط ٢٠٠٤ وذلك في البند (١) من الفقرة (٣) من القسم (٦) القاضي (تجبي الضريبة على دفعتين متساويتين : تستحق الدفعة الأولى في اليوم الأول من يناير/ كانون الثاني من ألسنه المالية ، وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الأول من يوليو / تموز من السنة المالية . بالنسبة للسنة المالية ٢٠٠٤ ، تدفع الضريبة مرة واحده ،

الخاصية الرابعة - أنها من الضرائب التي تنطوي على ازدواج ضريبي داخلي :

إذ قرر المشرع فرض ضريبتين الأولى أساسية بسعر (١٠%) والثانية ضريبة إضافية بسعر تصاعدي. إذ جاء في القانون (مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون : ١- تفرض وتستوفي ضريبة عقار أساسية مقدارها (١٠%) عشرة من المئة من الإيراد السنوي لجميع العقارات . ٢- تفرض وتستوفي ضريبة عقار إضافية على ما يزيد على (٧٥٠,٠٠٠) سبعة وخمسين ألف دينار من مجموع دخل المكلف من عقاراته بما فيها حصته الارتزاقية من العقارات الموقوفة وفق النسب الآتية :-

- (٥%) خمسة من المئة ما زاد على (٧٥٠,٠٠٠) سبعة وخمسين ألف دينار إلى (١,٢٥٠,٠٠٠) مليون ومئتين وخمسين ألف دينار .
- (١٠%) عشرة من المئة ما زاد على (١,٢٥٠,٠٠٠) مليون ومئتين وخمسين ألف دينار إلى (١,٧٥٠,٠٠٠) مليون وسبعة وخمسين ألف دينار .
- (١٥%) خمس عشرة من المئة ما زاد على (١,٧٥٠,٠٠٠) إلى (٢,٢٥٠,٠٠٠) مليونين ومئتين وخمسين ألف دينار .
- (٢٠%) ما زاد على (٢,٢٥٠,٠٠٠) مليونين ومئتين وخمسين ألف دينار ^(١).

الخاصية الخامسة :- أنها من الضرائب الشخصية التي تقرر إعفاءات شخصية وعائلية.

إذ نص القانون على (١/ تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب أحكام القانون ، ويسري ذلك على الدار أو الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الإشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الإشغال . ٢/ أ- تعفى من الضريبة دار سكن واحد أو شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار أو أحدهما أو أولاده المتزوجون أو أحدهم ، بشرط إن لا يملك الشاغل أو

وتستحق في اليوم الأول من يوليو / تموز ٢٠٠٤ . يحق للفرد إن يدفع هذه الضريبة في مكان إقامته ، أو في مكان عمله ، أو في المحافظة التي توجد بها معظم أملاكه العقارية . تضاف العائدات من جميع الأملاك إلى بعضها ، وترفق مع الضريبة عند دفعها استثماراً ومذكراً توضح وتبين عملية حساب الضريبة .

كما ألغى البند (٢) من المادة (٢١) بموجب الفقرة (٤) من القسم (٦) من أمر قوات الاحتلال الأمريكية رقم (٤٩) الصادر في ١٩ شباط ٢٠٠٤ القاضي (يحذف البند رقم (٢) من المادة الحادية والعشرين من قانون الضريبة على الأملاك العقارية).

^(١) عدل البند (١) من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار بموجب البند (١) من القسم السادس من أمر قوات الاحتلال الأمريكية رقم (٤٩) الصادر في ١٩ شباط ٢٠٠٤ ليصبح كالآتي (تقدر قيمة الضريبة وتجبى نسبة (١٠%) من العائدات السنوية لجميع الأملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الأملاك بما في ذلك حصص الأشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الأملاك العقارية). كما ألغى البند الثاني من الأمر رقم (٤٩) نص البند (٢) من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ويصبح البند (٣) من المادة هو البند (٢) من المادة الثانية من نفس القانون . إذ نص الأمر على إن يحذف البند رقم (٢) من المادة (٢) من القانون ، ويعاد ترقيم البند (٣) من قانون ضريبة الأملاك العقارية ليصبح رقمه ((٢)).

زوجته داراً أو شقة سكنية على وجه الاستقلال . ب- يعتبر الولد الأرملة وله أولاد ، والبنت المطلقة ولها أولاد ، والأخت الأرملة ولأخت المطلقة ولهما أولاد ، بحكم الولد المتزوج ، لغرض تطبيق أحكام (أ) من هذه الفقرة^(١).

ويلاحظ على النص مراعاة المشرع للظروف الشخصية والعائلية للمكلف من خلال إعفاء دار السكن المستغلة من الأشخاص الطبيعيين المذكورين إعلاء لتكون هذه الضريبة (العقار) من الضرائب الشخصية .

الفرع الثاني

نطاق سريان ضريبة العقار ووعائها والواقعة المنشئة لها

بعد ماتم عرضة من التعريف بضريبة العقار وخصائصها لابد هنا من بيان بعض الأحكام التي تعتمد عليها الضريبة ، ولاريب أن هذه الأحكام تتمثل بالواقعة المنشئة للضريبة ، ووعائها ، ونطاق سريانها ، وسنبحث هذا الفرع بتوزيعه إلى النقاط الثلاث الآتية :

أولاً - نطاق سريان الضريبة :

يراد بنطاق سريان الضريبة تحديد المبادئ التي يعتمد عليها المشرع في إخضاع المالك أو الوعاء للضريبة . وقد اعتمد المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار على مبدأ الإقليمية في سريان الضريبة أي إنه العقارات الموجودة في العراق تخضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية مالكيها. فقد نص القانون على أن دخل المكلف يعني (مجموعه الإيراد السنوي الناجم من العقارات والعروض التي يملكها في العراق عدا دار السكن)^(٢).

هذا النص يبين لنا أن المشرع اعتمد على مبدأ الإقليمية فقط في سريان الضريبة . وما دام العقار في العراق فتسري عليه أحكام القانون دون الاعتداد باقامه مالك العقار من عدمها^(٣).

ثانياً - وعاء الضريبة:

يتمثل وعاء الضريبة بالإيراد السنوي الناجم من العقارات^(١) التي يملكها المكلف في العراق ويتمثل هذا الإيراد كما نص عليه القانون ببديل الإيجار الفعلي أو المخمن وفقاً لإحكام هذا القانون^(٢).

(١) ينظر الفقرة (٢ و ١) من المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.

(٢) ينظر الفقرة (٩) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار .

(٣) ينظر هشام محمد صفوت العمري ، اقتصاديات المالية ألعامة والسياسة المالية ، بلا مكان نشر ، ١٩٨٨ ، ص ١٦٨.

إن هذا الإيراد الذي يمثل وعاء الضريبة هو الإيراد الصافي المقرر الضريبة عليه ، بعد طرح مصاريف الصيانة والاندثار وهذا ما نص عليه القانون بقوله (تنزل نسبة (١٠%) عشرة من المئة من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف الصيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار)^(٣).

ثالثاً - الواقعة المنشئة للضريبة:

الواقعة المنشئة للضرائب عموماً هي السبب المنشئ للالتزام الضريبي ، فهي النقطة أو حالة معينة بوجودها يتحقق فرض الضريبة ، إذ أنها (الحادث الذي بميلاده ينشأ حق الخزنة في الضريبة)^(٤) . بمعنى آخر إن الواقعة المنشئة للضريبة هي الحدث أو الفعل الذي إذا وقع ترتب بزمه المكلف دين ضريبي كما إن الواقعة المنشئة للضريبة تختلف من ضريبة إلى أخرى . ففي الضريبة العامة على الدخل الواقعة هي تحقق ربحاً أو دخلً من ممارسة احد أوجه النشاط الاقتصادي خلال فترة زمنية معينة (سنة عادة) كتحقق ربح من مزاولة النشاط التجاري أو تولد الدخل من مهنة حرة . كذلك الحال بالنسبة للضرائب النوعية فان الواقعة المنشئة للضريبة على الإرباح التجارية والصناعية هي تولد ربح من ممارسة عمل تجاري أو صناعي . والواقعة المنشئة للضريبة على إيراد القيم المنقولة هي تحقق عائدات من امتلاك موجودات مالية مثل السندات .

وفيما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة على العقار في العراق فإنها تتمثل في واقعة حصول المكلف أي (كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون)^(٥) . على إيراد سنوي من عقاره أو عقاراته في العراق ، هذا الإيراد يمثل (بدل إيجاره الفعلي أو المخمن وفقاً لأحكام هذا القانون)^(٦) . وهذا الشخص المكلف يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً وأن المكلف بدفع الضريبة يمكن أن يكون صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة أو المرتهن أو الشريك ، إذ جاء في القانون (١- تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الإجارة الطويلة في حالة عدم وجودهما

(١) عرفت الفقرة (٢) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ، بأنه (أ- البيت بما فيه من ساحات وحدائق ب- المنشأة المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها والأراضي المتصلة بها والمتمة لها كالحوائق والساحات.ج- الأراضي المستغلة بأي شكل كان عدا تلك التي تؤجر الأغراض زراعية بغض النظر عن موقعها. د- السفن الثابت هاو ما في حكمها والمستعملة للسكن أو لتزكيب الماكينات أو لخزن البضائع أو لأي غرض آخر .)

(٢) ينظر الفقرة (٨) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار.

(٣) ينظر الفقرة (٣) من المادة (٢) من قانون ضريبة العقار. عدلت بموجب الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ .

(٤) ينظر د. محمد طه بدوي ، محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، ط الأولى ، دار المعارف بمصر ، المكتبة الاقتصادية ، ١٩٥٩ ، ص ٨٨٢ .

(٥) ينظر الفقرة (٧) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار.

(٦) ينظر الفقرة (٨) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار.

فعلى الشاغل للعقار. إما إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان فيعتبر المرتهن مكلفاً بدفع الضريبة .

٢- تجمع إيرادات المكلف عن جميع عقاراته وتفرض عليه الضريبة في محل إقامته أو محل عملة أو في ألمحافظة التي تقع فيه أكثر عقاراته^(١).

المطلب الثاني

المزايا المالية للدولة وممثليها الدبلوماسيين والقنصلين

في التشريع والاتفاقيات الدولية

سبق الإشارة إلى أن القانون الدولي العام ، يكفل للدبلوماسيين وغيرهم من أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية مزايا مالية ، في حدود معينة هامة ومتعددة مصدرها العرف المدون من بعد اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ ، واتفاقية العلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ ، واتفاقية البعثات الخاصة لعام ١٩٦٩^(٢) . وغاية هذه الاتفاقيات تمكين المذكورين فيها من أداء المهام المعهود إليهم بها على أتم وجه ممكن .

ولكن فقهاء القانون الدولي العام قد أهتموا بالبحث عن الأساس النظري المناسب الذي يمكن الرجوع إليه لتأصيل وتبرير وتفسير ما استقر عليه العرف الدولي من وجوب منح البعثات الدبلوماسية مزايا عقارية^(٣) والتي تستند لأعتبار مكان ممارسة ووجود البعثة الدبلوماسية وأعضائها ومقارها في الدولة المستقبلية يعتبر امتداد لأقليم الدولة الموفدة وخاضع لسيادتها وقوانينها وحدها . بينما ذهب جانب آخر للقول^(٤) أن الأساس النظري للأمتيازات الدبلوماسية هو ما استقر عليه عرف الدولة من أنحسار في الاختصاص الأقليمي للدولة المستقبلية لحساب الاختصاص الشخصي لكل من الدول الموفدة .

(١) ينظر المادة (١٠) من قانون ضريبة العقار.

(٢) اتفاقية البعثات الخاصة أتمدتها الجمعية العامة للأمم المتحدة في ٨ من كانون الأول \ ديسمبر ١٩٦٩ ، وبدأ نفاذها في ٢١ \ حزيران ١٩٨٥ .

(٣) سادت نظرية في أوائل القرن العشرين تعرف " بنظرية الخروج عن الأقليم " والتي مقتضاها القول بأن اتخاذ البعثات الدبلوماسية مكاناً معيناً مقراً لها في الدولة المستقبلية هو أمر من شأنه أن يؤدي إلى خروج هذا المكان - قانوناً - عن سلطة أقليم الدولة المستقبلية ، وألحاقه بأقليم الدولة الموفدة كإمتداد قانوني لها . ينظر د. محمد سامي عبد الحميد ، القانون الدبلوماسي والقانون القنصلي ، مصدر سابق ، ص ٦٢ .

(٤) ينصرف هذا التبرير إلى نظرية " الاختصاص الشخصي " أي اختصاص السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها أي كان محل أقامتهم . ينظر د. بطرس غالي . الدبلوماسية في العلاقات الدولية ، مجموعة دراسات الدبلوماسية العربية ، الجزء ١٣ ، ١٩٧١ . ص ١٠٨ - ١٢٢ .

وأذا كان المجال لا يتسع لذكر أهم ما قيل من نظريات لتفسير أصل المزايا للعقار المتخذ مقرأً أو لأقامة البعثات الدبلوماسية والقنصلية ، فأنا وأتساقاً مع منهج بحثنا سنتطرق للمزايا المالية وفق الاتفاقيات الدولية والتشريعات الداخلية المقررة للبعثات الدبلوماسية . عليه نقسم هذا المطلب الى فرعين :

الفرع الأول

مزايا ضريبة العقار للدبلوماسيين والقناصل في التشريع الداخلي

لم يخضع المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل (العقارات التي تملكها الدول الأجنبية والمتخذة دوراً لسكن ممثليها السياسي أو القنصلين أو لدوائهم الرسمية إذا وافق الوزير المختص على الإعفاء بشرط المقابلة بالمثل)^(١) لضريبة العقار العراقية.

يتضح من هذا النص إن الإعفاء خاص بعقارات الدول الأجنبية والمتخذة دوراً لسكن ممثليها السياسي أو المتخذة مقراً للسفارة أو القنصلية . ويشترط لتطبيق هذا الإعفاء :-

أولاً :- إن تكون العقارات مملوكة لدولة أجنبية في العراق دون الاعتداد بطريقة التملك ، أي سواء تم شراء العقارات محل الإعفاء من حكومة جمهورية العراق أو من الأشخاص العاديين أي الأشخاص الطبيعية أو المعنوية . وهذا الإعفاء خاص بالدول دون المنظمات والهيئات الدولية .

ثانياً :- إن تتخذ الدولة الأجنبية العقارات دوراً لسكن موظفيها الدبلوماسيين أو القنصلين المعتمدين رسمياً في العراق وإن تتخذ هذه العقارات مقراً للبعثة الدبلوماسية أو القنصلية إن هذا الإعفاء مقرر للمساكن الموظفين الدبلوماسيين أو القنصلين العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية سواء كان السكن فيها مقابل أجر أم بدون أجر ذلك إن الإعفاء في هذا الفقرة مخصص لصفة المالك بالإضافة إلى الغرض الذي تستخدم من أجله .

(١) أطلق المشرع العراقي في الفقرة (٧) من المادة (٣) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل لفظ (الممثلين السياسيين أو القنصلين ، وهذه التسمية غير صحيحة لأن الممثل السياسي يشمل الدبلوماسي والقنصلي . لذلك يجب تغيير هذه التسمية كان يحذف لفظ (القنصلين) ويستبدل بكلمة الدبلوماسيين السياسيين) .

وحتى لو فرضنا إن المشرع العراقي يوجب فرض الضريبة على الدولة التي تستخدم العقارات لسكن موظفيها الدبلوماسيين والقنصليين مقابل اجر ولكن من الناحية العملية يصعب فرض الضريبة على هذه الدولة لصعوبة إثبات ذلك .

أي صعوبة إثبات تحقق إيراد من خلال استغلال العقار وكان من السهل الاحتجاج بان العقار مملوك لدولة أجنبية ويستخدم للغرض المتوخى من شرائه حسب القانون العراقي . كما إن المشرع لم يشترط في القانون إن يكون اتخاذ العقارات كسكن للموظفين الدبلوماسيين والقنصليين والتي هي مملوكة لدولة أجنبية بدون اجر بل إن النص جاء عاما لم يحدد إلا صفة المالك والغرض الذي يستخدم العقار لأجله دون اشتراط أي شرط آخر من حيث إن الاستخدام بعوض أو بدونه^(١) .

ولكن ماذا لو قامت الدولة بإيجار العقارات المملوكة لها لدولة أخرى لأخذها مقرا لعملها الرسمي أو اتخذتها دارا لسكن ممثليها الدبلوماسيين والقنصليين مقابل اجر ؟

على الرغم من إن المشرع ينظر إلى صفة مالك العقار بالنسبة للأشخاص الدولية بالإضافة إلى الغرض الذي تستخدم لأجله ، وهذا يعني انه لو قامت الدولة بإيجار عقار من عقاراتها لدولة أخرى مقابل اجر ، فيجب في هذه الحال إخضاع الإيراد المتحقق للضريبة وذلك لان الدولة استخدمت العقار لغير الأغراض المقررة قانوناً .

أي إن تتخذ منه مقرا لسفارتها أو قنصليتها وان تتخذ منه دارا لسكن ممثليها الدبلوماسيين والقنصليين ، فان انتفت هذه الأغراض وجب فرض الضريبة لان المشرع يطلب تحقق الشرطين أي إن يكون العقار مملوكا للدولة وان يستخدم للغرض المحدد قانوناً^(٢) . لكن من الناحية العملية لم تفرض أي ضريبة على العقارات المؤجرة من قبل شخص دولي إلى شخص دولي آخر في العراق لعدم حدوث مثل هذه الحالة .

ثالثاً :- وجود ضرورة لمنح هذا الإعفاء للسفارة أو القنصلية . وهذا الإعفاء قائم على السلطة التقديرية لوزير المالية وهذه السلطة التقديرية خاصة بمنح الإعفاء الضريبي^(٣) .

(١) ينظر د. محمد السعيد الدقاق د. مصطفى سلامة حسين . القانون الدولي العام المصادر والأشخاص ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٩٢ ، ص ١٧٣ ومابعدھا .

(٢) ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ١٦٣ ومابعدھا .

(٣) ينظر د. أعاد حمود القيسي . مصدر سابق ، ص ١٧٧-١٧٨ .

ونعتقد هنا إن سلطة الوزير تكون بالاستناد إلى مبدأ المقابلة بالمثل أي إن تكون الدولة الأجنبية قابل العراق بالمثل ويرى الوزير ضرورة لمنح هذا الإعفاء . فان لم تتوافر هذه الضرورة ولم يقرر وزير المالية منح الإعفاء وجب فرض الضريبة على هذه العقارات .

رابعاً :- تحقق مبدأ المقابلة بالمثل بالنسبة لهذا الإعفاء ^(١) وهذا يعني إن الدول تعطي بقدر ما تأخذ من امتيازات ، وبالنسبة للإعفاءات الضريبية فان هذا الشرط ضروري جداً لأنه يحقق مصالح الطرفين .

ونرى أن الأمر لم يعد يعتمد على مجاملة أو عرف دولي أو حتى نص اتفاقية بل الأمر في المجتمع الدولي اليوم يعتمد على مبدأ مصلحة مقابل مصلحة خصوصاً في المسائل الضريبية فما يقدم اليوم من مزايا ضريبية (الأعفاءات) من قبل فرنسا الى العراق مثلاً ، يؤدي إلى إلزام الأول بتقديم الإعفاءات الضريبية نفسها إلى الثاني وإلا اختلت الموازنة في المصالح الدولية التي هي أساس العلاقات بين الدول .

(١) اشترط المشرع اليمني مبدأ المقابلة بالمثل بالنسبة للإعفاءات عقارات الدول الأجنبية ، إذ نص القانون على إعفاء (العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشط المقابلة بالمثل) انظر الفقرة (ز) من المادة (٣٨) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .

كما ونص المشرع الأردني على إعفاء (العقارات المملوكة للدول الأجنبية وتستعمل دوراً للمفوضيات والقنصليات إذا كانت تلك الدول تعفى القنصلية الأردنية في بلادها في الضريبة مقابل بالمثل) انظر الفقرة (و) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الأبنية الأردني رقم (١١) لسنة ١٩٥٤ .

إما بالنسبة للمشرع المصري فقد نص على إعفاء (دور السفارات والمفوضيات والقنصليات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية وذلك بشرط المقابلة بالمثل) انظر الفقرة (٥) من المادة (٢١) من قانون ضريبة العقارات المبنية رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ .

ولم يخرج المشرع اللبناني عن اشتراط مبدأ المعاملة بالمثل لسريان الإعفاء إذ نص القانون على إعفاء (دور السفارات والمفوضيات والقنصليات الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل ، ويستمر هذا الإعفاء حتى لو كانت بعض أجزاء الأبنية يشغلها رؤساء هذه البعثات الدبلوماسية كمساكن لهم) انظر الفقرة (و) من المادة (٢) ضريبة العقارات المبنية رقم (١٧) لسنة ١٩٦٢ .

وبالنسبة للإعفاء من ضريبة العقار بين العراق ودول العالم فانه يعني إن تسمح الدول التي يتعامل العراق معها دولياً بتملك الأخير ما يحتاجه من عقارات لاتخاذها دوراً لسكن ممثليها الدبلوماسيين أو القنصليين أو مقرا لبعثتها الدبلوماسية أو القنصلية .

فإذا ما تحقق هذا الشرط وجب على العراق تقديم الإعفاءات نفسها للدول التي عاملته بالمثل في المسائل الضريبية ولكن كل إعفاء ضريبي على حده أي تلتزم الدول بتقديم الإعفاءات نفسها من نوع الضرائب نفسها ، إذ إن مسألة الإعفاءات مسألة خاصة بكل نوع من أنواع الضرائب سواء كانت ضرائب (دخل أو عقار أو عرصات).

الفرع الثاني

مزايا ضريبة العقار للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في الاتفاقيات الدولية

أن من أهم الضرائب بالنسبة للبعثات الدبلوماسية هي الضريبة العقارية التي قد تكون مستحقة على دار البعثة وفقاً للنظام الضريبي للدولة صاحبة الأقليم^(١)، وقد أستقر العمل بين الدول بعد فترة من التردد على أعفاء دار البعثة الدبلوماسية من الضرائب متى كانت الدار ملكاً للدولة الموفدة أو مستأجرة ، وعلى هذا الأساس أبرمت فعلا بعض الاتفاقيات الثنائية التي تقرر بين أطرافها منح هذه المزية الضريبية^(٢).

ويعتبر ماتنص عليه الاتفاقيات الدولية الجماعية أو الثنائية من القواعد الأمرة ، حيث نشأت على أسس جوهرية ومبادئ عليا وترتكز على مقومات أساسية في المجالات كافة السياسية والاجتماعية والاقتصادية^(٣). وسنبحث هذه المزايا المالية وفق ما يأتي :

أولاً - مزايا عقار البعثة الدبلوماسية :

(١) من هذه المزايا أعفاء دار ومقر رئيس الدولة من جميع الضرائب وهي تستند لمجرد المجاملة واللباقة ، وتتضمن القوانين والبروتوكولات الخاصة نصوصاً لهذا الغرض ، وبذات المزايا الضريبية يتمتع وزير الخارجية .

لتفصيل أكثر ينظر د . علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ٤٩ - ٦٠ .

(٢) من ذلك اتفاق بين فرنسا وألمانيا ، واتفاق بين ألمانيا وروسيا ، وآخر عن طريق تبادل المذكرات بين فنلندا والنرويج . ينظر د. أحمد أسكندر ، د. محمد ناصر بو غزالة ، محاضرات في القانون الدولي العام - المدخل والمعاهدات الدولية ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ١٩٩٨ ، ص ٦٥ وما بعدها .

(٣) ينظر د . محمد سامي عبد الحميد . القانون الدولي العام ، مصدر سابق ، ص ٨٥. كذلك ينظر . عبدالله عبد الجليل الحديثي . النظرية العامة في القواعد الأمرة في القانون الدولي العام ، بلادر نشر ، ١٩٨٦ ، ص ١٤ .

أشارت المادة (٢١) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦١ إلى أنه يتوجب على الدولة المضيضة أن تيسر للدولة المعتمدة حيازة واقتناء العقارات اللازمة للبعثة الدبلوماسية سواء في إطار تشريعها الوطني أو بأي طريقة أخرى . وكذلك مساعدة البعثة بالحصول على المساكن الملائمة لأعضائها^(١)

ونجد الإعفاء الضريبي للعقار أساسه في اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ ، إذ نصت على إن (تعفى الدولة المعتمدة ورئيس البعثة من كافة الضرائب والرسوم ألعامه أو الإقليمية أو المحلية المربوطة على الأماكن الخاصة بالبعثة التي يكونان مالكيين أو مستأجرين لها ، على إلا يكون الأمر متعلقاً بضرائب أو رسوم مما يحصل مقابل تأدية خدمات خاصة)^(٢) . والملاحظ هنا تأكيد النص على الإعفاء من الضريبة سواء كانت البعثة مالكة أو مستأجرة للعقار ، وهذا وارد لأعتبار أنه قد يكون هناك ضرائب يلتزم بها المستأجر دون المؤجر في بعض الدول .

أما فيما يتعلق بالمبعوث الدبلوماسي^(٣) ، فقد جرى العمل بين الدول على أن يتمتع المبعوث الدبلوماسي بمزايا مالية مؤداها الإعفاء من الضرائب ، ولكن هذا الإعفاء يشمل الضرائب الشخصية بمختلف أنواعها ومن ضمنها ضريبة كسب العمل ، أما الضرائب العقارية فالغالب لا يعفى المبعوث منها بالنسبة للعقارات التي يمتلكها بصفته الشخصية في إقليم الدولة المستقبلية . وقصرت الإعفاء على العقارات الخاصة بالبعثة فقط^(٤).

وهذا ما أكدته اتفاقية فيينا لعام ١٩٦١ حيث أستهنت من الإعفاء الضريبي ، الضرائب والرسوم على الأموال العقارية الخاصة الكائنة في إقليم الدولة المعتمد لديها ، مالم يكن المبعوث الدبلوماسي يحوزها لحساب الدولة المعتمدة لأغراض البعثة^(٥) . وكذلك نجد المادة (١٨) من اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ الخاصة بالموظفين الدبلوماسيين أشارت الى الممارسة التي تتبعها دول أمريكا اللاتينية من حيث أن جميع الموظفين الدبلوماسيين الذين لا يمارسون أي مهنة بإجر في الدولة التي

(١) ينظر نص المادة (٢١) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .

(٢) ينظر نص الفقرة الأولى من المادة (٢٣) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .

(٣) أبلغ ماكتب عن المبعوث المفاوض (الدبلوماسي) جاء في قول ابن الفراء (اختر لرسالتك ، في هذنتك وصلحك ومناظرتك والنيابة عنك رجلاً حصيماً بليغاً حولاً وقلباً ، ذا رأي جزل وقول فصل ولسان سليط وقلباً حديد قليل الغفلة ومنتزه الفرصة ، سامياً لما يستدعيه إليك، ويستدفعه عنك ، أن حاول جر أمر أحسن اقتلاعه وإن رام دفعه أحسن رده ، حاضر الفصاحة ، مبتدر العبارة ظاهر الطلاقة وثابتاً على الحجج مبرماً لما نقض خصمك ناقضاً لما أبرم ذو وجهه سمح بالقاء شديد بالنداء) .

ينظر . ابن الفراء ، رسل الملوك ومن يصلح للرسالة والسفارة ، تحقيق صلاح الدين المنجد ، دار الكتاب الجديد ، بيروت ، ١٩٧٢ ، ص ٣٠ .

(٤) ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ٢٠٨ .

(٥) ينظر نص الفقرة (ب) من المادة (٣٤) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .

يُودون فيها وظائفهم يتم أعفائهم من جميع الضرائب الوطنية والبلدية وذلك على أشخاصهم وممتلكاتهم^(١).

ونرى صواب عدم شمول المبعوث الدبلوماسي بمزية الأعفاء من ضريبة العقار ، كون مقر البعثة وملحقاتها وما يتخذ دوراً لسكن البعثات معفية من الضريبة بحكم الاتفاقيات الدولية والقوانين الداخلية ، فلا يكون هناك مسوغ لامتدادها لشخص المبعوث الدبلوماسي .

لكن نتساءل ماذا لو كان العقار المستأجر من قبل البعثة الدبلوماسية مملوكاً أو مسجلاً باسم أحد المبعوثين الدبلوماسيين ؟

ونرى الأجابة هي . أن يتمتع العقار بالمزايا المالية وهذا أستناداً لما نصت عليه الفقرة (أ) من البند (١) المادة (٣١) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ حيث ميزت بين العقارات الخاصة التي يملكها المبعوث الدبلوماسي لمصلحته الشخصية وبين تلك التي يملكها بالنيابة عن دولته لأستخدامها في أغراض البعثة^(٢).

ثانياً :- مزايا عقار البعثات القنصلية .

ففيما يتعلق بمزايا البعثات القنصلية فقد نظمتها الاتفاقيات الدولية ، وذلك وفق أسس وقواعد ملزمة للدول ، كما أن هذه المزايا المتمثلة بالإعفاءات الضريبية تركت في الماضي لتقدير الدولة المستقبلية ، إلا أن اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ أكدت على تمتع دار البعثة القنصلية بمزايا الأعفاء الضريبي^(٣).

وقد تضمنت اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية مزايا مالية تتمثل بأعفاء المباني القنصلية ومسكن رئيس البعثة القنصلية العاملة ، ولا يعمل بهذه الإعفاءات إذا كان هناك تشريع من قبل الدولة الموفد إليها يفرضها على الشخص ، الذي تعاقد مع الدولة الموفدة أو مع الشخص الذي يعمل لحسابها^(٤) وأشارت المادة (٣٢) من الاتفاقية في فقرتها الأولى على أعفاء العقار الذي تمتلكه البعثة القنصلية

(١) نصت المادة (١٨) من اتفاقية هافانا حول الموظفين الدبلوماسيين التي أقرها المؤتمر الأمريكي الدولي السادس في ٢٠ شباط (فبراير) لعام ١٩٢٨ ، على أن يعفى الموظفون الدبلوماسيون في الدولة التي يعتمدون لديها من (١ - جميع الضرائب الشخصية ، وطنية أو محلية . ٢ - جميع ضرائب الأرض بالنسبة لمقر البعثة إذا كان ملكاً لحكومتها ٣ -)

(٢) ينظر نص المادة (٣١) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦١ .

(٣) ينظر د. غازي حسن صباريني ، الدبلوماسية المعاصرة - دراسة قانونية ، الدار العلمية للتوزيع والنشر ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٦٢ .

(٤) ينظر د. قاسم خضير عباس . المبادئ الأولية في القانون الدبلوماسي ، ط ١ ، الرافدين للطباعة والنشر ، لبنان ، ٢٠٠٩ ، ص ٧٢ .

أو تستأجره من جميع الضرائب أياً كان نوعها حيث جاء نصها (تعفى المباني القنصلية ، ومسكن رئيس البعثة القنصلية الأصيل (العامل) التي تمتلكها أو تستأجرها الدولة الموفدة أو أي شخص يعمل لحسابها ، من جميع الضرائب والرسوم مهما كان نوعها ، الوطنية منها والأقليمية أو البلدية ، مالم تكن هذه الرسوم مجابة لقاء خدمات تقدم للدولة الموفدة).

غير أن هذا الإعفاء بالنسبة للعقار المستأجر ليس مطلقاً حيث نصت الفقرة الثانية من المادة (٣٢) لذات الاتفاقية على (لا يطبق الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على هذه الضرائب والرسوم حينما تقع بموجب قوانين ، وأنظمة دولة الإقامة على عاتق الشخص الذي تعاقد مع الدولة الموفدة ، أو مع الشخص الذي يعمل لحساب هذه الدولة).

أما فيما يتعلق بالمزايا الممنوحة للموظفين القنصليين الأصليين (العاملين) ، فقد تضمنت العديد من الاتفاقيات الدولية مسألة أعفائهم من الضرائب وذلك على أساس المجاملة و مبدأ المعاملة بالمثل^(١) وحول هذه المسألة فالمادة (٢٠) من اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ الخاصة بالموظفين القنصليين أشارت الى الممارسة التي تتبعها دول أمريكا اللاتينية من حيث أن جميع الموظفين القنصليين الذين لا يمارسون أي مهنة بأجر في الدولة التي يؤدون فيها وظائفهم يتم أعفائهم من جميع الضرائب الوطنية والبلدية وذلك على أشخاصهم وممتلكاتهم^(٢).

ونلاحظ أن اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣ لم تتضمن أي أعفاءات من ضريبة العقار تخص الموظفين القنصليين لذاتهم . فقد أشارت المادة (٤٩) من الاتفاقية الى الأعفاءات الشخصية والعينية للمبعوث القنصلي بما يتعلق بمهامه القنصلية ، وعليه تكون المزايا ليست مطلقة كما في المزايا المالية للمبعوث الدبلوماسي . ولأعضاء القنصليين الفخريين الذين يرأسون البعثات القنصلية^(٣)

(١) ينظر د. غازي حسن صباريني ، مصدر سابق ، ص ٢٦٧.

(٢) نصت المادة (٢٠) من اتفاقية هافانا حول الموظفين القنصليين لعام ١٩٢٨ على أن يعفى الموظفون القنصليون في الدولة التي يعتمدون لديها من (١- جميع الضرائب الشخصية ، وطنية أو محلية . ٢- جميع ضرائب الأرض بالنسبة لمقر البعثة إذا كان ملكاً لحكومتها ٣-.....).

(٣) نصت المادة (٥٨) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ . على الأحكام العامة المتعلقة بالتسهيلات والأمتيازات والحصانات التي تطبق على الموظفون القنصليون الفخريون وعلى البعثات القنصلية التي يشرفون عليها ، بالقول: { (١)- تطبق أحكام المواد (٢٨-٢٩-٣٠-٣٤-٣٥-٣٦-٣٧-٣٨-٣٩) وأحكام الفقرة (٣) من المادة (٥٤) والفقرتين (٣،٢) من المادة (٥٥) على البعثات القنصلية التي يشرف عليها موظف قنصلي فخري ، وبالإضافة الى ذلك فإن التسهيلات والأمتيازات وحصانات هذه البعثات تنظمها أحكام المواد (٥٩-٦٠-٦١-٩٢....). (٢)- تطبق أحكام المادتين (٤٢، ٤٣) وأحكام الفقرة (٣) من المادة (٤٤) وأحكام المادتين (٤٥، ٥٣) وأحكام الفقرة (١) من المادة (٥٥) على الموظفين القنصليين الفخريين ، وبالإضافة الى ذلك فإن التسهيلات والأمتيازات والحصانات العائدة لهؤلاء الموظفين القنصليين ، تنظمها أحكام المواد (٦٣-٦٤-٦٥-٦٦-٦٧....). (٣) لا تمنح

وبما أن الدولة المستقبلة تلتزم بتمكين البعثة القنصلية التي يرأسها عضو قنصلي فخري للحصول على المباني القنصلية وتوفير الحماية اللازمة لمنع أي اضطراب أو أضرار في العمل^(١) فقد نصت المادة (٦٠) في فقرتها الأولى من من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣ على أن (تعفى المباني القنصلية لبعثة قنصلية يرأسها عضو قنصلي فخري والتي تمتلكها أو تؤجرها الدولة الموفدة – من الضرائب والرسوم ، أهلية أو محلية أو بلدية . بشرط ألا تكون محصلة مقابل خدمات خاصة)^(٢).

وهنا قد يتبادر الى الأذهان التساؤل : بما أن القناصل الفخريين العاملين في القنصليات والممثليات الدبلوماسية يقومون بمهمة دولية لصالح الدولة الموفدة لماذا لا يتمتعون بكافة المزايا المالية المقررة للبعثات الدبلوماسية ؟

ونرى بأن سبب عدم تمتع القنصل الفخري بكافة المزايا المالية ، أنهم غالباً ما يمتلكون حرية الاشتغال بالأعمال الحرة (التجارة ، الصناعة ، المقاولات) كما هو الحال للأفراد العاديين . وهذا بالإضافة إلى أن القنصل الفخري قد يكون من رعايا الدولة المستقبلة أو دولة ثالثة .

لكن قد يتساءل البعض : ماهو الموقف الدولي من البعثات الخاصة وهل يتمتعون بالمزايا المالية ؟

أن البعثات الخاصة كما هو الحال للبعثات الدبلوماسية تمنح عدداً واسعاً من الامتيازات المالية التي قررها العرف الدولي على أساس المجاملة الدولية وقد أكدتها وقننتها الاتفاقيات الدولية المتعلقة بهذا الشأن ، حيث جاءت المادة ٣٣ من اتفاقية ١٩٦٩ أعفاء المبعوث الخاص بالنص (يعفى ممثلو الدولة الموفدة في البعثة الخاصة وموظفوها الدبلوماسيون من دفع وأداء جميع الرسوم والضرائب الشخصية أو العينية والقومية أو الإقليمية أو البلدية)^(٣).

ونجد أن سبب منح هذه المزايا المالية للبعثات الخاصة بصفة عامة يتمثل في أمرين :
الأول . أن الدولة المستقبلة لاتضار مادياً من عدم أخضاع البعثات الخاصة للضرائب ، لأنه يمنح على أساس متبادل .

الامتيازات والحصانات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية لأفراد أسرة الموظف القنصلي الفخري ولأفراد أسرة مستخدم قنصلي فخري (٤) {.....}.

(١) ينظر نص المادة (٥٩) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣.

(٢) ينظر نص المادة (٦٠) من ذات الاتفاقية أعلاه .

(٣) ينظر نص المادة (٣٣) من اتفاقية الامتيازات وحصانات البعثات الخاصة ١٩٦٩ .

الثاني . أن هذه المزايا نتيجة منطقية للمركز الممتاز الذي تتمتع به المبعثات الخاصة ، حيث لوفرضت الضريبة على المكان المتواجد فيه البعثة الخاصة ورفضت الأداء لثار التنازع من جهة ومن غير الممكن أجبارهم على الأداء من جهة ثانية ، ناهيك عن عدم إمكانية التنفيذ الجبري كون البعثة الخاصة تتمتع بالحصانة .

المطلب الثالث

مزايا المنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة العقار والاتفاقيات

من الثابت ان المنظمات الدولية والأقليمية المعاصرة ، تتمتع بقدر من الشخصية القانونية ، في الحدود وبالقدر المقرر في موثيقها المنشئة صراحةً أو ضمناً . وهذا ناتج لممارسه المنظمات من اختصاصات دولية التي تعتبر من مظاهر الشخصية القانونية الدولية ، كأبرام المعاهدات وتبادل التمثيل ، وأمكانية التقدم بمطالبات دولية أو أقليمية وتحمل تبعة المسؤولية الدولية^(١). نظراً لما تتمتع به المنظمات الدولية من دور بارز في مجال العلاقات الدولية فقد تضمنت معظم تشريعات الدول مزايا مالية ومنها الإعفاء من ضريبة العقار . هذا بالإضافة لمانصت عليه موثيق هذه المنظمات او الاتفاقيات الدولية . عليه وأنسجماً مع ماتم تناوله في إطار بحثنا نقسم هذا المطلب الى فرعين : في الفرع الأول نبين مزايا ضريبة العقار للمنظمات في التشريع الداخلي . أما في الفرع الثاني فنبحث المزايا في ضريبة العقار وفق الاتفاقيات الدولية.

الفرع الأول

مزايا ضريبة العقار للمنظمات في التشريع الداخلي

يتسم نشاط المنظمات الدولية والأقليمية بالشمولية والعالمية لذا لا يمكن تقيد حريتها بجوانب مالية قد تثقلها . وأنسجماً مع الحاجة الدولية لهذه المنظمات وأتساع دورها ، قرر المشرع في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل^(٢) عدم خضوع (العقارات المعفاة من الضريبة

(١) ينظر: أحمد أبو الوفا ، منظمة الأمم المتحدة والمنظمات المتخصصة والأقليمية (مع دراسة خاصة للمنظمة العالمية للتجارة) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٢٣٦ .

(٢) نصت الفقرة (٣) المادة (٢٣) البند (أ) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ على إن (للعراقي الحق في التملك في العراق ولا يجوز لغيره تملك غير المنقول ، وينظم ذلك بقانون) فالأصل هنا المنع من التملك إلا إذ نص قانون على خلاف ذلك وجاء قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ليعترف بهذا الاستثناء فأجاز

إعفاءً دائماً أو لمدة مؤقتة بموجب قوانين خاصة أو معاهدات أو اتفاقيات ^(١) عقدت أو تعقد بين الحكومة وحكومات أجنبية أو هيئات دولية ^(٢).

يتضح مما تقدم إن النص يتكون من مبدأين :-

المبدأ الأول :- يتضمن الإعفاء بموجب قوانين خاصة : وينطوي على أمرين .

الأول :- يتضمن قوانين خاصة داخلية وهذه القوانين تذكر في ثناياها صراحة الإعفاء من ضريبة العقار كما حصل في قانون التعاون رقم (١٥) لسنة ١٩٩٢ ^(٣). ومن الممكن إن يكون الإعفاء مؤقتاً أو دائماً .

الثاني :- قد يرد الإعفاء ضمن قوانين خاصة تتعلق بالجانب الدولي وهذه القوانين تشترط لأجل إغراض دولية تذكر في متونها الإعفاء من ضريبة العقار . إذ قد تتقدم دولة أو منظمة معينة بطلب لتملك عقار في العراق . وعند موافقة العراق على هذا الطلب تصدر الموافقة بقانون خاص بتلك الحالة ، يذكر القانون صراحة جواز تملك الدولة أو (المنظمة) المتقدمة بالطلب عقاراً في العراق وينص على إعفائها من ضريبة العقار . وهذه الحالة خاصة بالدول فقط لان مبدأ المقابلة بالمثل خاص بعلاقة الدول ^(٤) ولا علاقة للهيئات الدولية بهذا الشق الا من ناحية واحدة وهي موافقة الدولة المستقبلية للهيئات الدولية دون مقابل في ذلك ، أي بعيداً عن مبدأ المعاملة بالمثل ^(٥).

تملك الأشخاص الدولية للعقارات وعدم خضوعها للضريبة إما بالنسبة لقانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية فلم يشر لمثل هذا النص .

^(١) أشارت بعض القوانين الى لفظ (الاتفاقيات) ولكن قانون ضريبة العقار إشارة في الفقرة (٦) من المادة (٣) على لفظ (الاتفاقيات) والأجدر هنا توحيد الألفاظ .

^(٢) ينظر الفقرة (٦) من المادة (٣) من قانون ضريبة العقار .

^(٣) نصت المادة (٣٤) من قانون التعاون رقم (١٥) لسنة ١٩٩٢ على إن (تعفى التنظيمات التعاونية فيما يتعلق في ممارسة أعمالها من :- ضريبة العقار و العرصات ...)

^(٤) استقيت هذه المعلومات من وزارة الخارجية العراقية / الدائرة القانونية إذا أصدرت الأخيرة ملاحظات قانونية حول تملك الدول الأجنبية لقطع أراضي في العراق لغرض بناء مقر لسفاراتها / حالات الولايات المتحدة الأمريكية هذه الملاحظات صدرت بتاريخ ٢٠٠٤/٤/١٨ .

^(٥) قرر المشرع العراقي ، إن العقارات التي تملكها الدول الأجنبية والهيئات الدولية تسجل باسمها في دائرة التسجيل العقاري إذ نص القانون على إن (يسجل العقار باسم الدولة الأجنبية أو ممثليتها وكذلك الهيئات الدولية المعترف بها قانوناً لغرض اتخاذها دور لها أو لسكن رؤساء الممثلات والهيئات استناداً لمبدأ المقابل بالمثل أو نص قانوني). تراجع . المادة (١٥٣) من قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ المعدل والمنشور في الوقائع العراقية العدد ١٩٩٥ في ١٠/٥/١٩٧١ .

المبدأ الثاني :- ويتضمن الجانب الدولي . وهذا الإعفاء ينصب على العقارات المعفاة بموجب معاهدات أو اتفاقات دولية^(١) عقدت أو تعقد بين حكومة جمهورية العراق وحكومات أجنبية أو هيئات دولية. وينقسم هذا المبدأ إلى قسمين :-

القسم الأول :- إعفاء عقارات الدول الأجنبية : وهذا الإعفاء مقرر للدول الأجنبية بموجب اتفاقات دولية ، فعلى سبيل المثال تملك الولايات المتحدة الأمريكية عقاراً في العراق واستخدمته مقرأً لسفاراتها و جرت المفاوضات في الثمانينات من القرن الماضي لغرض منح الولايات المتحدة قطعة ارض مجاناً لنقل مقر سفاراتها . وتم تحديد قطعة الأرض المناسبة إلا إن تدهور العلاقات بين البلدين في بداية التسعينات أوقف الموضوع^(٢).

وعلى كل حال فمادامت الدول الأجنبية تملك عقارات في العراق فأنها معفاة من ضريبة العقار لنص القانون على إعفائها صراحة سواء كانت مالكة أم مستأجرة .

القسم الثاني :- إعفاء عقارات الهيئات الدولية : وهذا القسم مخصص لإعفاء العقارات العائدة للمنظمات الدولية ولإقليمية العاملة في العراق والمتملكة لعقارات بموجب معاهدات أو اتفاقات دولية عقدت بين العراق والمنظمات الدولية والإقليمية . سواء كانت التملك بالشراء أم بدون مقابل (هبة) . وبالنظر لكون العراق يسعى لتقوية العلاقات الدولية مع هذه المنظمات ولكثرة الخدمات الجلية التي تقدمها فإن أغلب تملكها للعقارات في العراق يكون بلا مقابل (هبة) أو تستخدمها بطريقة الإيجار . فعلا سبيل المثال تمتلك اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا التابعة لهيئة الأمم المتحدة مقرأً لها في العراق ، حيث قدم العراق عرضاً لنقل مقر اللجنة من بيروت إلى بغداد نتيجة تدهور الأوضاع الأمنية في لبنان أثناء الحرب الأهلية^(٣). وقدم في هذا العرض :

١- قطعة ارض مجاناً إلى المنظمة مساحتها (١٠٠,٠٠٠) متر مربع .

(١) لم يميز المشرع العراقي في قانون عقد المعاهدات رقم (١١١) لسنة ١٩٧٩ . بين المسميات التي تطلق على ما يعقد بين دول من إحكام ، إذ نصت الفقرة (٢) من المادة الأولى على إن المعاهدة هي (توافق إرادات مثبت بصورة تحريره بين شخصين أو أكثر من الأشخاص القانونية الدولية المذكورة بالفقرة (١) من هذه المادة لغرض إحداث آثار قانونية تخضع لأحكام القانون الدولي العام ، بصرف النظر عن تسمية الوثيقة أو الوثائق التي يدون فيها إحكام التوافق كالمعاهدة ، أو الاتفاق ، أو الاتفاقية ، أو البرتوكول ، أو الميثاق ، أو العهد أو المحضر المشترك أو المذكرات ، أو الرسائل أو الكتب المتبادلة ، أو غير ذلك من التسميات ما دام الشروط المذكورة في هذه الفقرة متوفرة فيها (فإذا لم يكن هناك فرق في المضمون فإن ذكر أكثر من اسم للمعاهدة في قانون ضريبة العقار تزيد لا حاجة له .

(٢) ملاحظات قانونية حول تملك الدول الأجنبية لقطع أراضي في العراق لغرض بناء مقر لسفاراتها / حالة الولايات المتحدة الأمريكية ، الدائرة القانونية / وزارة الخارجية العراقية ٢٠٠٤ .

(٣) تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا المقدم إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي / هيئة الأمم المتحدة ، الدورة الثانية / بيروت / ١٠ أيار ١٩٧٥ .

٢- مبلغ (٢٧) مليون دولار هبة للمنظمة لغرض بناء مقر ومساكن للموظفين . وتم قبول هذا العرض في الدورة اللاحقة لدورة بيروت ^(١).

كما ومنحت حكومة جمهورية العراق منظمة الدول العربية المصدرة للبترول (أوبك) قطعة ارض مجاناً . وتم بناء معهد النفط العربي الموجود في بغداد . فعلية التملك هذه لم توجب فرض الضريبة كما إن الاستخدام مخصص للإغراض الرسمية .

من جهة أخرى يمكن إن يكون مقر المنظمة مخصصاً للاستخدام الرسمي دون إن تكون المنظمة مملوكة لهذا المقر أي إن تستأجر المنظمة الدولية العقار . فعلى سبيل المثال استأجرت منظمة الأمم المتحدة من الحكومة العراقية فندقاً باسم فندق القناة للاستعمال الرسمي ولا ضريبة على المستأجر كما قلنا سابقاً .

من كل ما تقدم يلاحظ إن هنالك شروطاً لسريان هذا الإعفاء العقاري هي :-

الشرط الأول :- يتعلق (ملكية العقار المتمتع بالإعفاء الضريبي)

إن تكون العقارات المعفاة بموجب هذه الفقرة عائدة للدول الأجنبية والمنظمات الدولية والإقليمية وهذه العائدية تكون إما بالشراء أو بالتملك بلا مقابل (هبة).

الشرط الثاني :- يتعلق (بوجود الاتفاق الدولي)

إن تكون الأشخاص الدولية مالكة أو مستأجرة لهذه العقارات بموجب قوانين خاصة أو اتفاقات معقودة بين العراق وبين المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في العراق

الشرط الثالث :- يتعلق (بنفاذ الاتفاقية أمام الدولة المستقبلة)

إن تكون هذه الاتفاقات نافذة أي إن تتم المصادقة عليها من قبل السلطة المختصة بعقد الاتفاقات والمصادقة عليها .

الفرع الثاني

مزايا ضريبة العقار للمنظمات وفق الاتفاقيات الدولية

(منظمة الأمم المتحدة وجامعة الدول العربية)

تنشأ المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية بموجب اتفاق دولي ، وذلك بعكس المزايا التي يتمتع بها البعثات الدبلوماسية والتي تقررت منذ زمن طويل تطبيقاً لقواعد عرفية عامة في القانون الدولي . وقد يكون الاتفاق الدولي الخاص بهذه المزايا في صورة نصوص خاصة يتضمنها

^(١) تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب أسيا المقدم إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي / هيئة الأمم المتحدة ،

الدورة الثالثة / الدوحة / ١٢ أيار ١٩٧٦ .

الاتفاق المنشئ للمنظمة الدولية ، كما في المادة (١٠٥ ١١) من ميثاق الأمم المتحدة التي تقرر (تتمتع الهيئة بأرض كل عضو من أعضائها بالمزايا والأعفاء التي يتطلبها تحقيق مقاصدها) . والمادة (١٤) من ميثاق جامعة الدول العربية التي نصت (يتمتع أعضاء مجلس الجامعة وأعضاء لجانها وموظفوها الذين ينص عليهم في النظام الداخلي بالامتيازات والحصانات الدبلوماسية أثناء قيامهم بعملهم وتكون مصونة حرمة المباني التي تشغلها هيئات الجامعة) .

وقد تكون المزايا التي تتمتع بها المنظمات في صورة اتفاقية يوقعها كل الدول الأعضاء (١) وقد يكون اتفاق المزايا في صورة معاهدة خاصة لتنظم علاقة المنظمة الدولية مع دولة معينة ، كما في اتفاقية المقر التي تحدد شروط إقامة منظمة دولية أو بعض أجهزتها أو مكاتبها في إقليم دولة معينة (٢) .

وعلى الرغم من الأساس الاتفاقي لمزايا العقارات التي تتخذها المنظمات الدولية والأقليمية مقرأً لها ولفروعها ، فإن تكرار النص عليها خاصة بعد قيام منظمة الأمم المتحدة كمنظمة دولية وجامعة الدول العربية كمنظمة إقليمية ، بصورة مستمرة ، وأحاساس الدول بألزامها يدعو الى اعتبار الأعفاء من الضرائب على العقار للمنظمات في حكم القاعدة العرفية حتى في حالة عدم النص عليها في الاتفاقيات (٣) .

ومن خلال الاتفاقيات المعقودة نجد أن تقرير المزايا المالية بكافة صورها يرتبط بالوظيفة الدولية ومصلحتها ، ولضمان قيام المنظمة وموظفيها بمهامهم وأعمالهم باستقلال كامل عن الدول الأعضاء . خاصة بعد تطور عمل المنظمات واتساع نشاطها بمختلف التخصصات مما دعى أغلب الدول الى تضمين هذه المزايا المالية في الأنظمة الداخلية .

وفي إطار المزايا المالية المقررة لعقار المنظمات ، فقد جرى العمل في كافة المنظمات الدولية أعمالاً لمبدأ استقلال المنظمة في أعمالها اتجاه الدول الأعضاء ولغرض تحقيق مقاصدها بعيداً عن

(١) كمثال الاتفاق العام بشأن حصانات وأمتيازات الأمم المتحدة في ١٣ شباط ١٩٤٦ .

(٢) كما في الاتفاق الخاص بالمقر الرئيسي بين منظمة للأمم المتحدة وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية . والاتفاق الخاص بمقر منظمة اليونسكو والحكومة الفرنسية في ٢ تموز ١٩٥٤ . واتفاقية المقر بين جامعة الدول العربية ومصر .

(٣) ينظر د. محمد طلعت الغنيمي ، الأحكام العامة في قانون الأمم – التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ٢٨٧ . كذلك ينظر د. عبد العزيز سرحان ، مبادئ التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ١٥٢ .

أي ضغوط ، لذا جاء إعفاء مقرها من كافة الرسوم والضرائب فيما عدا ما يدفع مقابل أداء خدمات خاصة^(١).

هذا وتعفى ممتلكات الأمم المتحدة ومقارها وفروعها من الضرائب المفروضة على العقار في أرض كل عضو من أعضائها^(٢). وتتقرر هذه المزايا المالية لفروع المنظمة إضافة إلى الوكالات المتخصصة التابعة للأمم المتحدة^(٣). وأن الأمم المتحدة تتمتع بمزايا الإعفاء من الضرائب المباشرة استناداً لبند (أ) الفقرة (السابعة) من المادة (الثانية) لميثاق الأمم المتحدة التي جاء نصها :منظمة الأمم المتحدة وممتلكاتها ودخلها وسائر أموالها { أ } معفاة من كل ضريبة مباشرة ، مع العلم أنه ليس للمنظمة أن تطلب الإعفاء من الضرائب التي لاتزيد عن كونها أجور خدمات ذات نفع عام . وبذات السياق جاء نص اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة .

كذلك الحال بالنسبة لجامعة الدول العربية فبالإضافة إلى مانص عليها ميثاقها من تمتعها بالمزايا المالية لممتلكاتها ، جاءت اتفاقية الامتيازات والحصانات لجامعة الدول العربية لتؤكد عليها حيث تضمنت نص المادة السابعة من الاتفاقية مزايا مالية ضريبية ويمتد الإعفاء ليشمل كل ممتلكات الجامعة وموجوداتها وفروع مقارها^(٤). كما جاء في المادة (٢) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية أن (تتمتع أموال جامعة الدول العربية ثابتة كانت أم منقولة وموجوداتها أينما تكون وأياً يكون حائزها بالحصانة القضائية ما لم يقرر الأمين العام التنازل عنها صراحةً على أن لا يتناول هذا التنازل إجراءات التنفيذ).

والسؤال الذي يطرح : ما هي الأسباب التي دعت العراق إلى النص على هذه المزايا الضريبية للعقار او ممتلكات ومقرات الدول والمنظمات ؟

المشرع العراقي شأنه شأن المشرعين الآخرين لا يعيش بمعزل عن المحيط الدولي . فعالم اليوم يغرق بشتى أنواع الالتزامات الدولية التي يقررها القانون الدولي وتتنوع فيه صور التعاون

(١) وهذا عين ما قضت به المادة (٢٤) من اتفاقية فيينا لتمثيل الدول في علاقاتها مع المنظمات الدولية ذات الطابع العالمي والتي عقدت في ١٤ آذار ١٩٧٥ ، أذ جاء في الفقرة (١) من المادة المشار إليها (تكون مباني البعثة التي تمتلكها أو تستأجرها الدولة المرسله أو أي شخص يعمل بالنيابة عنها معفية من جميع الرسوم والضرائب الوطنية والأقليمية أو البلدية ، وذلك بخلاف ما يدفع منها مقابل تقديم خدمات خاصة).

(٢) ينظر د. جمال عبدالناصر مانع ، التنظيم الدولي " النظرية العامة والمنظمات الدولية والأقليمية والمتخصصة " ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص ١٦٠ .

(٣) طبقاً لقرار الجمعية العامة للأمم المتحدة ١٧٩ (د ٢١) ، والمؤرخ في ٢١ تشرين الثاني ١٩٤٧ على اتفاقية الامتيازات والحصانات التي يتمتع بها الوكالات المتخصصة . ينظر نص المواد (٤ ، ٥ ، ٩) من الاتفاقية ذاتها .

(٤) ينظر نص المادة (٥) والمادة (٧) من اتفاقية مزايا جامعة الدول العربية وحصاناتها لعام ١٩٥٣ .

الدولي والاقتصادي والدبلوماسي التي تنظمها المعاهدات والاتفاقات الدولية . فتلتزم الدول تبعاً لذلك بتقديم المزايا الضريبية كجزء من هذه الالتزامات الملقة على عاتقها لصالح الدول الأجنبية الأخرى والهيئات الدولية^(١).

من ناحية ثانية يمكن إن يندرج مثل هكذا مزايا مالية ضمن الأخذ بمبدأ المقابلة بالمثل إذ إن هذا المبدأ يقدم للدول كل المزايا الضريبية التي التزمت هي بدورها بتقديمها للدول الأخرى . وهو ما يعني إن أساس كل امتياز هو المصلحة المتبادلة بين الدول ، مع العرض إن هذا المبدأ يكون بين الدول ، دون شمول المنظمات الدولية والإقليمية بهذا المبدأ إذ إن الأخيرة تتمتع بكثير من المزايا الدولية التي لا تستطيع تقديم مثلها ، مثل الإعفاء من الضرائب والإعفاء من ولاية القضاء الإقليمية ولكنها تقدم خدمات جليلة للبشرية.

كما إن هذه المزايا يمكن إن نجد تبريرها في مقتضيات الحصانة من القضاء الإقليمي إذ إن الدول تلتزم بعدم شمول البعثات الموجودة على أراضيها بولاية القضاء الإقليمي وهو ما جعل من الصعب إلزام الدول بدفع الضرائب المستحقة عليها في أرض الدول المضيفة إن قررت الأخيرة فرض ضريبة على مقرات الدول الأجنبية أو مقرات المنظمات الدولية . وبالتالي تحول الإعفاء من مجرد مجاملة دولية في بادئ الأمر إلى ضرورة تتطلبها مقتضيات الحصانة من ولاية القضاء الإقليمي^(٢).

إن هذه الحقيقة استقرت بعد خلاف طويل حول مدى إمكانية خضوع العقارات العائدة للدول الأجنبية للضريبة على أساس إن هذه الضريبة لا تؤثر على قيام البعثات الدبلوماسية أو القنصلية بمهام وظائفها وإن أساس هذا الإعفاء هو المجاملة الدولية وبالتالي من الممكن مخالفتها دولياً^(٣). ولكن مع توطد العلاقات الدولية واتساع نطاقها واتباع ذلك تملك الدول الكثير من العقارات في الدول الأخرى تحول الاتجاه الدولي إلى الالتزام بأعطاء امتيازاً مالياً مفاده الإعفاء من فرض

(١) ينظر يونس احمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ١٩٨٣ ، ص ٢٠٣.

(٢) ينظر إبراهيم محمد العناني ، القانون الدولي العام ، مصدر سابق ، ص ٣٢٢ وما بعدها .

(٣) أما بالنسبة للمنظمات فإن الفقه لم يستقر كذلك على أساس الإعفاء فقد ذهب بعض الفقهاء على إن أساس الإعفاء هو إن المنظمة لا تستطيع تحمل المسؤوليات الملقة على عاتقها ما لم تمنح هذه الإعفاءات الضريبية. إما البعض الآخر فقد استند على مبدأ المساواة بين الدول في تحمل أعباء المنظمات الدولية . ومهما قيل بشأن الأساس القانوني لإعفاء المنظمات الدولية من الضرائب فإن الأساس كما نعتقد هو لعدم تشكيل وجود المنظمة على أرض دولة ما امتيازاً مالياً على حساب الدول الأخرى .

انظر ذنون فتيان حسين ، المنظمات الدولية في العراق المزايا والحصانات ، مصدر سابق ، ص ٦٥ - ٦٦ .

ضرائب عقارية على عقارات الدول الأجنبية حتى أصبح مبدأ عاما زاد تأكيد ان تقنن في الاتفاقات والمعاهدات الدولية^(١).

من كل ما تقدم يلاحظ ان ضريبة العقار في العراق لا تفرض على العقارات العائدة للدول الأجنبية او المنظمات الدولية سواء كانت مالكة لها ام مستاجرة لانه في كلتا الحالتين قرر القانون اعفاءها من الضريبة اذا كانت مستوفية الشروط التي حددها القانون الضريبي .

المبحث الثالث

مزايا ضريبة العرصات لأشخاص القانون الدولي

أن الالتزامات المترتبة اتجاه الدولة المستقبلية في مواجهة الأشخاص الدولية ، هو ضرورة احترام المزايا المالية المقررة للدول والمنظمات الدولية والأقليمية . طبقاً لما ورد في الاتفاقيات الدولية ، وأن من المزايا المالية الأساسية هو الأعفاء من الضرائب المباشرة وفق بنود الاتفاقيات الدولية أو اتفاقيات المقر بالنسبة للمنظمات .

وحيث تعد ضريبة العرصات من الضرائب المباشرة المفروضة على القيمة المقدرة لرأس المال للأراضي ضمن حدود معينة وشروط نصت عليها التشريعات الضريبية . وقد تضمن قانون ضريبة العرصات العراقي عدداً محدوداً من النصوص القانونية لا يتجاوز (١٢) مادة . ذلك إن المشرع أحال العديد من الأحكام الخاصة بالعرصات إلى قانون ضريبة العقار .

وأذا كانت الضرائب لها مقاصدها واهدافها المتعددة فإن ضريبة العرصات جاءت بالأساس لتوفير الحركة العمرانية وتوفير عرض الأراضي^(٢) . وكغيرها من الضرائب لها تأثيراتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية .

وأنسجماً مع منهج البحث سنحاول بيان موقف ضريبة العرصات من أشخاص القانون الدولي العام وفق المطلبين الآتيين :

(١) ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ١٠٥ .

(٢) جاء في الأسباب الموجبة لقانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ (تكون هذه الضريبة حافزاً لمالكي الأراضي على المباشرة ببنائها أو التخلص منها بالبيع مما يساعد على تحقيق أحد أمرين كلاهما المطلوب تنشيط العمران وتوفير عرض الأراضي) .

في **المطلب الأول** نبحث بيان التعريف بضريبة العرصات . ومن ثم **المطلب الثاني** نتناول المزايا المالية للأشخاص الدولية في ضريبة العرصات .

المطلب الأول

التعريف بضريبة العرصات

تعد ضريبة العرصات من الضرائب المباشرة كونها تفرض على قيمة العرصة ذاتها ولا تفرض على ما تنتجه العرصة من دخل ، ولغرض التعريف بضريبة العرصات كان لابد من بحثها في أربعة فروع.

حيث في **الفرع الأول** نبين نشأة ضريبة العرصات ، أما **الفرع الثاني** فنأتي على تعريف الضريبة وبيان خصائصها. و نتناول في **الفرع الثالث** وعاء ضريبة العرصات . منتهين في **الفرع الرابع** لبيان نطاق سريان ضريبة العرصات والواقعة المنشئة لها.

الفرع الأول

نشأة ضريبة العرصات

فرضت ضريبة العرصات في العراق لأول مره بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٤٠^(١). وهي ضريبة تفرض على رأس المال العقاري غير المستغل ، أي الأراضي الخالية الصالحة للبناء وذلك بغية تشجيع مالكي العرصات على بنائها أو استغلالها في الأوجه الاقتصادية كافة ، ولم يستمر العمل بهذا القانون طويلا ، إذ صدر القانون رقم (٣٥) لسنة ١٩٤٢ القاضي بتأجيل العمل بالقانون رقم (١٥)

(١) حكمت الحارس . السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، مصدر سابق ، ص ١٨٦.

لسنة ١٩٤٠ ، حيث إن نشوب الحرب العالمية الثانية أدى إلى ندرة المواد الأولية اللازمة للبناء وبالتالي صعوبة الحصول على ما يكفي من مواد من قبل أصحاب العرصات للمباشرة بتشبيدها^(١). وبعد الانتهاء من الحرب العالمية الثانية أعيد العمل بالقانون اعتباراً من ١٩٤٧/٩/٢ واستمر العمل فيه لغاية ١٩٥٠/٥/٣١ إذ تم إلغاؤه اعتباراً من ١٩٥٠/٤/١ بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٥٠. وقد فسر هذا الإلغاء بان الضريبة لم تؤد الأهداف المتوخاة من تشريعها وان تطبيقها افرز مشاكل عدة للسلطة المالية علاوة على انخفاض حصيلتها المالية^(٢). ولكن بعد ثورة ١٤ تموز ١٩٥٨ أعيد بحث نظام الضرائب في العراق من حيث أنواعها وتوجهاتها ليصدر القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ واعتبر نافذاً في ١٩٦٢/٦/١^(٣).

الفرع الثاني

تعريف ضريبة العرصات وخصائصها

تعرف ضريبة العرصات^(٤) على أنها (الضريبة المفروضة على القيمة المقدرة للعرصة التي يمتلكها المكلف في العراق والواقعة ضمن المناطق المحدودة قانوناً عدا ما استثنى منها قانوناً)^(٥). في حين عرفها آخرون^(٦) بأنها (الضريبة على رأس المال العقاري غير المستغل اقتصادياً). ونذهب لترجيح التعريف الأول لكون ضريبة العرصات تفرض على قيمة الأرض الصالحة للبناء بيد أن مالكيها لم يستغلها ويستثمرها لأي سبب .

(١) نعمان عيدان علي. دراسة في تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٩ - ٢٠ .

(٢) حكمت الحارس . السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، مصدر سابق، ص ١٨٨.

(٣) المصدر نفسه، ص ١٨٨-١٨٩.

(٤) أشار الكثير من الفقه إلى ضريبة العرصات ولكن دون وضع تعريف محدود لها ، ينظر على سبيل المثال لا الحصر .

طاهر موسى عبد وزهير جواد القتال . اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٥ ، ص ١٨٨ . وكذلك حسن ألنجفي ، واقع النظام الضريبي في العراق وآفاق تطوره ، محاضرة أُلقيت في جمعية الاقتصاديين ، بغداد ١٩٧٨ ، ص ٩ .

وكذلك أياد عبد الجبار ملوكي وحكمت الحارس وعبد الرؤوف الصافي . التشريعات المالية والتجارية ، مؤسسة المعاهد الفنية ، ١٩٨٥ ، ص ١٤٤ .

(٥) ينظر هشام محمد صفوت العمري. اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، المصدر سابق ، ص ١١٤ .

(٦) ينظر د. طاهر الجنابي . علم المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر السابق ، ص ٢٧٨ .

و يتضح لنا من هذا التعريف أنها ضريبة مفروضة على قيمة العرصة وليس على الإيراد الذي ينتج من العرصة ، إذ إن فرض هذه الضريبة هو لتشجيع حركة البناء وبالتالي فإن فرض الضريبة على أي شيء دون إن يغل إيرادا يشكل عبئاً على صاحبه .

لذلك نرى بأن ضريبة العرصات هي ضريبة عينية مفروضة سنوياً على القيمة المقدرة للعرصة التي يمتلكها المكلف ضمن المناطق المحددة قانوناً في العراق . وأن معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة هو المعيار المعتمد لدى هذه الضريبة من الضرائب المباشرة .

يتبين لنا من هذا التعريف إن لضريبة العرصات خصائص هي :-

الخاصية الأولى :- أنها ضريبة مباشرة مفروضة على القيمة المقدرة لرأس المال العقاري غير المستغل أو غير المستثمر .

الخاصية الثانية :- أنها من الضرائب العينية التي لا يراعي فيها المشرع الظروف الشخصية والعائلية للمكلف .

بمعنى أنها لا تتضمن إعفاءات للمكلف مثل إعفاءات الحد الأدنى للمعيشة أو لأعبائه العائلية مثل منح سماعات للزوجة والأولاد .

الخاصية الثالثة :- أنها ضريبة نسبية أي تفرض بسعر نسبي معين على القيمة المقدرة لرأس المال العقاري (العرصة) دون التمييز في طبيعة المكلف من حيث كونه طبيعياً أو معنوياً .

إذ نص القانون (مع مراعاة أحكام المادة الرابعة من هذا القانون ، تستوفي عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (٢%) اثنين من المائة من قيمتها المقدرة وفق أحكام المادة السابقة من هذا القانون وتجبي من المكلف خلال السنة المالية التي تحقق فيها)^(١).

الخاصية الرابعة :- أنها ضريبة سنوية يجري تحصيلها سنوياً كما هو الشأن بالنسبة لبقية أنواع الضرائب المباشرة في العراق .

الفرع الثالث

وعاء ضريبة العرصات

حدد المشرع العراقي كما ذكرنا سابقاً العرصة في قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل بأنها (الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة العاصمة والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية النواحي سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالطابو أو ممنوحة باللزامة

(١) ينظر الفقرة (١) من المادة الثالثة من قانون ضريبة العرصات .

وذلك إذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لإغراض السكن أو لأي غرض من إغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة وفق أحكام هذا القانون^(١).

وقد اعتبرت التعليمات الصادرة حول تطبيق قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل العرصة^(٢) بأنها (كل أرض خالية من البناء مسورة أو غير مسورة إذا كانت مستقلة بسندها وواقعها داخل حدود أمانة العاصمة والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالطابو أو ممنوحة باللزعة وذلك أذ لم يشيد عليها بناء صالح لإغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار وغير مستغلة اقتصادياً. وبذلك تشمل العرصة ما يأتي: ١- البساتين والأراضي المشجرة التي يجوز تقسيمها وقطع أشجارها.

٢- الأراضي التي يؤجرها أصحابها لبناء بيوت طينية وأكواخ أو صرائف كما تعتبر الأراضي. التالية بحكم العرصة :-

أ. الأراضي التي يباشر بتشديد بناء عليها وذلك إلى تاريخ أكمل تشييد البناء وفق ما تعينه لجان تقدير ضريبة العقار .

ب. العقارات المتهدمة غير الصالحة للسكن أو لأي غرض من إغراض الاستثمار .

مما تقدم يلاحظ أن هذه الضريبة تفرض على العرصات مهما كان وضعها القانوني أن لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لإغراض السكن^(٣).

الفرع الرابع

نطاق سريان ضريبة العرصات والواقعة المنشئة لها

لكي تحقق الضريبة الهدف المنشود منها لا بد من سريانها وفق نطاق معين يحدد من خلاله الوعاء الخاضع للضريبة حتى يلزم المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه وهذا يقتضي البحث في نطاق سريان ضريبة العرصات أولاً ومن ثم الواقعة المنشئة للضريبة ثانياً .

أولاً - نطاق سريان الضريبة:

سلك المشرع العراقي في قانون ضريبة العرصات المسلك نفسه الذي سلكه في قانون ضريبة العقار من حيث نطاق سريان الضريبة ، إذ اعتمد نطاق السريان في كلا الضريبتين على معيار الإقليمية . فقد نص القانون على إن العرصة هي (الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة ...) ^(٤).

فالأصل إن الضريبة تسري على العرصات الموجودة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات الموجودة في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي ولكن أجاز المشرع العراقي واستثناءً من هذه القاعدة ، إن يستثنى بعض الاقضية والنواحي من أحكام هذا القانون بناء على اقتراح الوزير ^(٥).

(١) ينظر الفقرة (٤) من المادة (١) من قانون ضريبة العرصات .

(٢) ينظر المادة الثانية من التعليمات المالية العدد (٤) لسنة ١٩٦٢.

(٣) ينظر حسن ألنجفي ، واقع النظام الضريبي في العراق وأفاق تطوره ، مصدر سابق ، ص ١٠.

(٤) ينظر نص الفقرة (٣) من المادة الأولى من قانون ضريبة العرصات .

(٥) ينظر نص المادة الثانية من قانون ضريبة العرصات .

وهذا يعني جواز التوسع من نطاق سريان قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل وذلك بشرطين :

الشرط الأول : إن يقترح وزير المالية توسيع نطاق سريان قانون ضريبة العرصات .

الشرط الثاني : إن يقترن هذا التوسع بموافقة مجلس الوزراء .

ثانياً - الواقعة المنشئة لضريبة العرصات :

إن الواقعة المنشئة لضريبة العرصات هي واقعة تملك الشخص سواء كان (طبيعياً أم معنوياً) لعرضة موجودة في الأماكن المحددة قانوناً^(١).

فهذه الواقعة هي المنشئة لدين الضريبة ولا يستثنى من ذلك إلا ما قرر القانون إعفائه من دين الضريبة وذلك في نص المادتين (٣، ٤) من قانون ضريبة العرصات .

وينبغي الإشارة هنا إلى أن قانون ضريبة العرصات النافذ قد أحال الكثير من أحكامه إلى قانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ في كل مايتعلق بتقدير قيمة العرضة وجباية الضريبة و الاعتراض ، التدقيق ومدته القانونية وجميع الأمور الأخرى المتعلقة بتطبيق القانون^(٢). عليه فإن أحكام التقدير والأعتراض المطبقة في ضريبة العقار تطبق على ضريبة العرصات .

المطلب الثاني

المزايا المالية للأشخاص الدولية في ضريبة العرصات

نلاحظ أن المزايا المالية التي تضمنتها نصوص التشريع الضريبي للعرصات^(٤) جاءت مقتضبة شأنها شأن محدودية النصوص القانونية التي احتواها القانون أصلاً . إذ لم يتضمن القانون سوى إعفاء واحد خاص بالحكومات الأجنبية . إذ جاء فيه ، أن تعفى (العرصات العائدة لحكومات أجنبية بشرط المقابلة بالمثل)^(٥).

يتضح من هذا النص أن المشرع اشترط لتطبيق الإعفاء ما يأتي :-

(١) مالك العرضة :- هو الشخص الذي سجلت العرضة باسمه في دوائر التسجيل العقاري أو الأوقاف أو المحاكم أو الكتاب العدول كملك صرف أو مفوضة له بالطابو أو صاحب حق اللزومه فيها.

(٢) نعني بالأماكن المحددة قانوناً ما تم ذكره في تعريف العرضة الوارد في الفقرة (٤) من المادة (١) من قانون ضريبة العرصات .

(٣) ينظر نص المادة (٧) من قانون ضريبة العرصات

(٤) قرر القانون عدداً من الإعفاءات لأغراض اجتماعية ودولية ينظر نص المادتين (٣ - ٤) من قانون ضريبة العرصات.

(٥) ينظر الفقرة (٤) من المادة (٦) من قانون ضريبة العرصات.

الأول: أن يكون الإعفاء خاصاً بالعرصات التي تملكها حكومات أجنبية في العراق ، سواء كانت هذه الحكومات عربية أم غير عربية ^(١).

الثاني : المقابلة بالمثل .

ويتضح من هذين الشرطين أن المشرع قصر الإعفاء على الحكومات دون المنظمات الدولية والإقليمية . والمشرع العراقي كان موفقاً في هذا النص لان الشرط الثاني والمتعلق بمبدأ المقابلة بالمثل لا يخصص عادة ألا على مستوى الحكومات .

وهذا لكون المقابلة بالمثل يمكن أن يسري هذا الإعفاء على الأشخاص المعنوية العامة التابعة لحكومات الأجنبية مثل شركات النقل البحري أو البري أو الجوي إن كانت عامة أي تابعة لهذه الحكومات فإنها تتمتع بذات الإعفاء الذي تتمتع به حكوماتها باعتبارها تخضع لمليتها .

ويلاحظ من جهة أخرى إن المشرع العراقي لم يحدد الجهة التي تقرر تطبيق مبدأ المقابلة بالمثل. ففي قانون ضريبة العقار منح المشرع وزير المالية سلطة الموافقة على الإعفاء بشرط المقابلة بالمثل . أما بالنسبة لقانون ضريبة العرصات فقد ترك الباب مفتوحاً .

كما أن مسألة تمتع العقارات التي تملكه الدول الأجنبية بالأعفاء من الضرائب المباشرة تعتبر من مقتضيات الحصانة إضافة إلى الامتيازات المقررة بموجب الاتفاقيات ، إذ ان أعفاء ممتلكات البعثة الدبلوماسية تأتي صيانةً لاستقلالها وتمكيناً لها من أداء أعمالها واحتراماً لسيادة الدولة الموفدة مالكة الأرض ^(٢).

(١) أجاز المشرع العراقي للدول الأجنبية بتملك العرصات في العراق ، إذ نص القانون على (لوزير المالية بعد موافقة مجلس الوزراء إن يملك العرصات والمباني الأميرية بدون بدل إلى :

١-الحكومات الأجنبية بناء على طلب من وزارة الخارجية العراقية لاتخاذها مقرات لممثلياتها السياسية أو القنصلية في العراق أو الإنشاء دور سكن عليها أو مكاتب لمليقاتها أو مقابر لقتلاها في العرب بشرط المقابلة بالمثل. إما بالنسبة للحكومات الأجنبية التي تسمح قوانينها بشراء الأراضي ببدل المثل للإغراض المذكورة لوزير المالية وبناء على طلب من وزارة الخارجية العراقية وموافقة رئيس الجمهورية إن تملك الأراضي المملوكة للدولة ببدل المثل الذي تقدره لجنة خاصة يعينها وزير المالية)

ينظر الفقرة (١) من المادة الأولى من قانون تمليك العرصات والمباني الأميرية رقم (٣) لسنة ١٩٦٠ المعدل والمنشور في الوقائع العراقية العدد (٢٨٩) في ١٦ كانون الثاني ١٩٦٠ .

(٢) ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، مصدر سابق ، ص ١٦٤ .

وكذلك أستقر العمل بين الدول على إعفاء مقرات البعثات من أداء الضريبة متى كانت مملوكة للدولة الموفدة شرط استخدامها لأغراض البعثات الدولية^(١)، وقد أقرت الدول هذا المبدأ في تشريعاتها الداخلية وفي الاتفاقيات الدولية ومنها اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ التي جاء في المادة (١٨) منها (يعفى المبعوثون الدبلوماسيون في الدولة المعتمد لديها من كل الضرائب العقارية)^(٢) ويشمل الإعفاء العرصات التي قد تمتلكها الدول الموفدة سواء كانت هذه العرصات مسورة أو غير مسورة كون ملكيتها تابعة للدولة الموفدة ويقوم الإعفاء على أساس المعاملة بالمثل .

وهنا يطرح السؤال الآتي :- ماهية الأسباب التي تدعو الحكومات الأجنبية إلى تملك عرصة معينة لكي تتمتع بالإعفاء من الضريبة ؟

لم يحدد القانون مبررات ذلك ولكن يمكن القول إن الحكومات يمكن أن تستخدم العرصات لأغراض رسمية كان تقوم هذه الحكومات ببناء سفارات أو قنصليات أو ملحقيات ثقافية أو عسكرية أو تجارية أو بناء دور سكن لموظفيها العاملين في السفارات والقنصليات أو أي مرفق رسمي آخر عائد لها في الدولة المستقبلية أو لإقامة مركز ثقافي بقصد تعلم اللغة أو نشر المعلومات الثقافية^(٣). ونرى أن إعفاء الدول من ضريبة العرصات جاء استناداً لما أستقر عليه العرف الدولي ومانصت عليه الاتفاقيات الدولية وهو إعفاء ممتلكات الدول الموفدة من الضرائب المباشرة وطبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل وليس على أساس أنه حق يدعى به أمام الدولة المستقبلية . وهذا الأمر له تطبيقاته في التشريعات المقارنة حيث أكد إعفاء الأراضي بصورة عامة طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل^(٤) .

(١) جاء في المنشور الدوري رقم (١٧) في ٢٠١١\٢\٢٨ الصادر عن وزارة الخارجية المصرية في البند (٥) منه على (تتم عملية الإعفاء من الضرائب العقارية والأراضي بناءً على خطاب من إدارة المراسيم إلى مأمورية الضرائب التابعة لها البعثة لإعفاءها من الضريبة في إطار المعاملة بالمثل) .

ينظر الموقع الإلكتروني :

www.mfa.gov.eg.Arabic.ministry.immunities.pages.default.aspx . 14\1\2014

(٢) ينظر نص المادة (١٨) من اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ .

(٣) هشام محمد صفوت العمري . اقتصاديات المالية العامة والسياسية المالية ، مصدر سابق ، ص ١٢٣ .

(٤) أذ جاء في المنشور الدوري رقم (١) بتاريخ ٢٠١٢\٥\١ المنظم للقواعد الخاصة للإعفاءات الدبلوماسية في جمهورية مصر والصادر عن إدارة المراسيم وتضمن المنشور ضوابط الإعفاء الضريبي في حالة تصرف البعثات بالأراضي المحيطة بعقار البعثة حيث أشارت نص البند (٤) من المنشور المتعلق بتملك العقارات والأراضي على مايلي :

١ - يسمح للبعثات بتملك العقارات والأراضي في إطار مبدأ المعاملة بالمثل .

وهنا قد يثار التساؤل : ماهو الموقف أتجاه تملك المنظمات الدولية والأقليمية للعرصات في الدولة المستقبلية للمنظمة ؟ وهل تتمتع بذات المزايا المالية المقررة في ضريبة العقار ؟

يمكن الأجابة عن هذا التساؤل أستناداً لما أورده المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار من الإعفاء على أساس المعاملة بالمثل .وحيث أنه لا يمكن لمثل هذه المنظمات مهما كانت طبيعتها إن تعفى حكومة جمهورية العراق مما تملكه الأخيرة من أراضٍ غير مبنية (العرصات) على ارض معينه في دولة ما ، لان المنظمات لا تنتمي إلى دولة معينة وليس لها أراضٍ محددة ولايمكن تطبيق هذا المبدأ أتجاهها لكون فاقد الشئ لا يعطيه .

كما أن الاتفاقيات الدولية ^(١) لم تشر الى الإعفاء من ضريبة العرصات في أي من نصوصها ،وفي هذه الحالة ما إذا كانت هناك مسائل جديدة غير محكومة بقواعد الاتفاقيات الدولية الجماعية والثنائية ، وتخرج عن إطارها فهنا كان حكم العرف هو المنطبق عليها وسواء كان الطرفان أطرافاً في الاتفاقية أم لا ^(٢).

حيث يرى بعض الفقهاء ^(٣) أن تمتع المنظمات بالمزايا المالية يجد أساسه بالشخصية القانونية الدولية للمنظمة وحتى تتمكن المنظمة من القيام بنشاطها ، وهذا من خلال عدم خضوعها للتشريعات المحلية للدول المستقبلية . وبذلك تقوم الدول بأعفاء المنظمات من ضرائب العرصات بناءً على المبدأ العام وهو الإعفاء من الضرائب المباشرة .

٢ – يخاطب في هذا الشأن جهاز تملك غير المصريين بوزارة العدل متضمناً نص مبدأ المعاملة بالمثل ، ثم يتم الرد بالموافقة .

٣ – في حالة الرد بالموافقة يتم تسليم البعثة خطاب الى الشهر العقاري لتسجيل الأرض متضمناً الإعفاء من رسوم التسجيل من عدمه طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل .
ينظر الموقع الإلكتروني .

www.mfa.gov.eg.Arabic.ministry.immunities.pages.default.aspx . 14\1\2014

(١) أذ بلغ ماأصدرته منظمة الأمم المتحدة في لائحته لعام ٢٠٠٥ مامجموعه (٥٨٤) اتفاقية مصنفة في أكثر من (٢٩) عنواناً أو موضوعاً . تتضمن (٥٠) اتفاقية حول الحصانات والأمتيازات الدبلوماسية . وهذه الاتفاقيات أشارت الى المزايا المالية للإعفاء من الضرائب المباشرة وحددت الاستثناءات المقرره معها .

(٢) ينظر:

Shigeki Miyazaki, "The Martens clause and int. humanitarian law", Jean Pectit and Christophe Swinarski, studies and essays on int. humanitarian law, Martinus Nijhoff, Geneva, 1984, P. 433–436.

(٣) منهم د. عبد العزيز محمد سرحان . الأصول العامة للمنظمات الدولية ، مصدر سابق ، ص ٢١٥ .

وكذلك ينظر د. محمد طلعت الغنيمي . الوجيز في التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ٢٤٥- ٢٤٦ .

بينما ذهب جانب آخر من الفقه^(١) للقول أن تمتع المنظمة الدولية بمزايا الإعفاء من الضرائب المباشرة ومنها ضرائب الأملاك تعتبر من القواعد العامة ، الا تلك التي تنقرر لقاء خدمات فعلية. ونذهب لترجيح الرأي الثاني ونرى أن السبب في هذا الإعفاء العام من الضرائب المباشرة للمنظمات يعود لما يأتي :

١ - أن فرض ضريبة العرصات على المنظمة قد يترتب عليه في بعض الأحيان نزاع مما يدفع للجوء الى القضاء الداخلي للدول وهذا يضطر المنظمة للتنازل عن حصاناتها وأميازاتها المقررة بموجب الاتفاقيات الدولية .

٢ - أن فرض الضريبة يعوق عمل المنظمة ونشاطاتها ، خاصة اذا ماسعت لتطور عملها وهذا من خلال استخدام الأراضي العائدة لها لتحقيق أهدافها .

٣ - نجد أساس هذا الالتزام طبقاً لما نصت عليه المواثيق المنشئة للمنظمات من ضرورة سعي الدول الأعضاء لتوفير كافة السبل الضرورية والتي تساعد المنظمات لتحقيق مقاصدها .

هذا من جانب الفقه أما الواقع العملي الذي يؤكد أعفاء المنظمة من ضرائب الأملاك (الضرائب المباشرة) كقاعدة عامة ، أخذت به الولايات المتحدة الأمريكية في القسم السادس من القانون الأمريكي رقم (٢٩١) والذي نص على ان (تعفى إملاك المنظمات الدولية من الضرائب المفروضة طبقاً لأي قانون صادر من الكونغرس ، ومن ضمنها القوانين المطبقة فقط على مقاطعة كولومبيا)^(٢). وهذا تأكيد على تمتع المنظمات بالإعفاء بصفه عامة .

وكذلك ما جاء في الفتوى القانونية الصادرة عن الأمم المتحدة في الخامس من كانون الثاني ١٩٩٢ ، (أن البند السابع من المادة الثانية من اتفاقية أمتيازات الأمم المتحدة وحصاناتها ، التي تشكل الولايات المتحدة طرفاً فيها ، تنص ان المنظمة معفاة من الضرائب المباشرة " أصولها " وممتلكاتها والعقار)^(٣).

كما منحت سويسرا كل المنظمات الدولية الموجودة على أقليمها مزايا مالية تتمثل بالإعفاء من جميع الضرائب المحلية والفرالية وعلى سبيل المثال ماتضمنته الفقرة الخامسة (أ) من اتفاقية المقر بين الأمم المتحدة وسويسرا حيث أعفت الأمم المتحدة من كل الضرائب المباشرة^(٤) .

(١) منهم د. إبراهيم أحمد شبلي . التنظيم الدولي ، مصدر سابق ، ص ٤٥٩ .

وكذلك د. عدنان البكري . العلاقات الدبلوماسية والقنصلية ، دار الشرع للنشر ، الكويت ، ١٩٨٥ ، ص ١١٨ .

(٢) الحولية القانونية للأمم المتحدة ١٩٨٥ . منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠١ ، ص ١٩٩ .

(٣) الحولية القانونية للأمم المتحدة ١٩٩٢ . منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠٠ ، ص ٥٤٤ .

(٤) ينظر . ميادة عبد الكاظم الحجامي . الالتزامات الدبلوماسية لدولة المقر ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ ، ص ١١٥ .

وفي منحي آخر جاء في الفتوى القانونية للأمم المتحدة ((ان حق الأمم المتحدة بالإعفاء من الضرائب المباشرة ليس مشروطاً بالقوانين أو اللوائح الوطنية إنما هو مستمد من التزامات دولية قطعتها الدول على نفسها بموجب الاتفاقية .

وينبغي ان نبين بهذا الصدد ان حكومة { اسم الدولة } قد تعهدت بموجب البند(٣٤) من الاتفاقية بأن تكون في مركز تستطيع معه ، بمقتضى قانونها الداخلي ، ان تقوم بتطبيق نصوص هذه الاتفاقية ، وبناءً على ذلك إذا وقع تنازع بين القانون الوطني والاتفاقية فيجب ان تكون السيادة الاتفاقية ((^(١).

نستنتج من خلال البحث في الضرائب المباشرة وماتضمنته من نصوص تشريعية للأشخاص الدولية ، جاءت معظمها لتوافق ما أشارت إليه الاتفاقيات الدولية ، وهذا بقصد توطيد العلاقات الدولية من جانب ، وتحقيقاً لما ألترمت به الدول من جانب آخر .

كما أن التشريعات الداخلية لا بد أن تكون منسجمة مع الالتزامات الدبلوماسية أتجاه المنظمات الدولية والأقليمية وهذا من خلال الإعفاءات من الضرائب المباشرة ، وينبغي الإشارة هنا ان أغلب المزايا المالية ملزمة وتبعاً لذلك تُلزم الدول الأعضاء لوضع الإعفاء الضريبي موضع التطبيق ، وإذا ما حصل تنازع بين القانون الدولي والقانون الداخلي فيجب أن تكون الأسبقية والأفضلية في التطبيق للقانون الدولي .

(^١) الحولية القانونية للأمم المتحدة . ١٩٩٤ ، منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠٢ ، ص ٥٥٠ - ٥٥١ .

الفصل الثالث

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب غير المباشرة

يكتسب موضوع تعريف الضرائب غير المباشرة أهمية كبيرة وبارزة ضمن اطار دراسة المزايا المالية الضريبية ،ولذلك ان اتباع الاسلوب الصحيح والامثل في تقدير الضريبة يؤمن حصول الدولة على مقدار الضريبة الحقيقي هذا من جانب ، ومن جانب اخر فإنه يكفل توزيع الابعاء الضريبية بشكل يحقق العدالة الضريبية بين المكلفين ^(١) .

وتعرف الضرائب غير المباشرة بأنها (الضرائب التي يدفعها المكلف مؤقتاً ويستطيع نقل عبئها الى شخص اخر)^(٢) يتضح من هذا التعريف ان الضريبة غير المباشرة هي ما يدفع بصورة مؤقتة مع إمكانية نقل عبئها الضريبي . ولكن ليس من السهولة دائماً نقل العبء الضرائب غير المباشرة الى شخص اخر وهذا ما يحدث عندما تكون ظروف العرض والطلب غير مواتية ^(٣) . وعرفها البعض الاخر^(٤) بأنها (الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة بمناسبة تداول او إنفاق او واقعة قانونية أخرى مثل اجتياز السلعة للحدود الاقليمية) ونرى ان هذا التعريف ادق من سابقة لكونه ركز على الوقائع المنشئة للضرائب غير المباشرة.

ويرى جانب اخر ^(٥) من الفقه ان الضرائب غير المباشرة هي التي (تفرض على الدخل بمظاهره الخارجية الخاصة بالإنفاق. فهي تلاحظ العلاقة المباشرة القائمة بين دخل المكلف وبين المبالغ التي ينفقها).

مما تقدم يمكن القول : ان الضريبة غير المباشرة تمثل مبلغاً من النقود يقرر بموجب القانون ويلتزم الأشخاص بأدائه الى الدولة او هيئاتها العامة وفقاً لقواعد معينة بمناسبة وقائع لا تنتم بالدوام والانتظام (هي انفاق الدخل او تداول الأموال والثروة) ^(٦) دون ان يقابل ذلك نشاط تقدمه

(١) ينظر د. عبد العال الصكبان . علم المالية العامة ، ج ١ ، ط ٣ ، دار الجمهورية ، بغداد ، ١٩٦٦ ، ص ٢٦٧ .

كذلك د. زين العابدين ناصر ، علم المالية والتشريع المالي ، المصدر السابق ، ص ٢٣٣ .

(٢) د. عبد الحليم كراجيه وهيثم العبادي . المحاسبة الضريبية ، المصدر سابق ، ص ١٤ .

(٣) منهم د. عبد العال الصكبان . علم المالية العامة ، المصدر السابق ، ص ١٩٣ .

(٤) منهم د. هشام محمد صفوت العمري . اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، المصدر سابق ، ص ١٠٠ .

(٥) د. هاشم الجعفري . مبادئ المالية والتشريع المالي ، المصدر سابق ، ص ٢٠٢ .

(٦) يراد بالثروة ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة كأخر السنة ويشمل ذلك المباني والأراضي والأسهم والسندات والودائع المصرفية والنقد السائل.

الدولة أو إحدى هيئاتها إلى دافع الضريبة ولا يراعى بها الظروف الشخصية^(١) والعائلية للمكلف ونظراً لتمتع ممثلي الدول بمزايا مالية متعددة فكان لازماً أن نبين هذه المزايا للبعثات الدبلوماسية والقنصلية ، وكذلك الحال بالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية أذ أكدت الاتفاقيات الدولية على المزايا المالية من دفع الضرائب غير المباشرة^(٢) .

وخلافاً لما تقرره تشريعات الضرائب المباشرة بالنسبة للمزايا الضريبة للأشخاص الدولية فإن الضرائب غير المباشرة لم تقرر بمعية تشريعاتها مزايا ضريبة للأشخاص الدولية. إذ ان قسماً منها قرر هذه المزايا (الإعفاءات) وتوسع كثيراً في احكامها مثل الضريبة الكمركية. ومنها ما أشار لها إشارة بسيطة مثل ضريبة الطابع ومنها ما لم يقرر إعفاءات ضريبة لأشخاص القانون الدولي مطلقاً^(٣).

والتطور الضريبي صاحبه ظهور ضرائب أخرى لها تأثيرات على مختلف جوانب الحياة ومنها الساسية الدولية وهي ضريبة القيمة المضافة . وأنسجماً مع منهج البحث سنبحث الموضوع وفق الخطة الآتية :

في المبحث الأول نتناول المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضريبة الكمركية . أما في المبحث الثاني نبحث المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة الرسم الطابع . والمبحث الثالث نبين المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة القيمة المضافة .

(١) تتجسد شخصية الضريبة في مسائل معينة أهمها:-

أ. مراعاة الظروف الشخصية والعائلية.

ب. التصاعد في أسعار فرض الضريبة على المكلفين .

ج . التفرقة بين مصادر الدخل من حيث كون الدخل متأتي من العمل أو من مزيج العمل ورأس المال (الربح التجاري) أو إيراد راس المال لمزيد من التفصيل .

يراجع د. محمود رياض عطية . موجز في المالية العامة . المصدر سابق ، ص ١٦٢- ص ١٦٩ .

وكذلك ينظر رفعت المحجوب المالية العامة . النفقات العامة والإيرادات العامة . دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٥ ، ص ٢٩٢ - ص ٢٩٣ .

(٢) بطرس بطرس غالي ، المصدر السابق ، ص ٢٠٢ - ٢٠٩ .

(٣) لم تقرر قوانين الضرائب على الإنتاج على الإطلاق إعفاءات ضريبة لأشخاص القانون الدولي لكون هذه الضرائب تفرض على بعض المنتجات المنتجة محلياً ولذا تقتصر دراستنا على ضريبة الطابع والضرائب الكمركية وضريبة القيمة المضافة . يذكر أنواع الضرائب في هذا الفصل.

المبحث الأول

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضريبة الكمركية

من الامور التي تستحوذ على لب كل باحث الاهتداء الى تعريف واضح للموضوع الذي يعالجه ، ذلك ان التعريف في ذاته ينيير السبيل ويزيل بعض الغموض الذي قد يكتنف المسألة المطروحة على بساط البحث ، كما ان اماطة اللثام عن خصائص الموضوع الذي نتناوله يعد مدخلاً اساسياً ولازماً لفهم الموضوع ومعرفة حقيقته والوقوف على كنهه ، وهذا لا يكون إلا بتحديد الضرائب الكمركية ، كما لابد لنا من البحث في التشريعات المقارنة كي نستوضح الصورة ويتجلى الغموض .

أذ لا تقتصر أهمية الضرائب الكمركية على توفير إيرادات مالية للدولة ، بل يمكن للدولة أن توظف هذه الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وذلك من خلال مراعاتها لأعتبارات معينة تقدر معها ضرورة تقرير المزايا الضريبية^(١).

وفي اطار الضرائب الكمركية فان هذه المزايا المالية تنصب على الاستيرادات دون الصادرات^(٢) لان الجهات المستفيدة من هذه المزايا السفارات والمفوضيات والقنصليات والمنظمات الدولية والإقليمية ، وتكون عادة مستوردة لا مصدرة لاحتياجاتها من السلع والمواد المختلفة لتسيير اعمالها في القطر الذي قدمت اليه او لتلبية الاحتياجات الشخصية للعاملين فيها. ولاستيعاب ما تقدم سيتضمن هذا المبحث ثلاثة مطالب نتناولها وفق ما يأتي :

نتناول في المطلب الأول تعريف المزايا الكمركية وبيان مصدرها ، وفي **المطلب الثاني** نبحت المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في الضرائب الكمركية ، أما **المطلب الثالث** فنوضح المزايا المالية المقررة للمنظمات الدولية والأقليمية في الضرائب الكمركية.

(١) تسعى الدولة من خلال منح المزايا (الأعفاء) الكمركي جذب الاستثمار من الناحية الاقتصادية وتشجيع بعض وسائل الإنتاج المحلي عند التصدير وحمايتها من منافسة السلع الأجنبية .

ينظر علي هلال محمد أمين الهادي . النظام القانوني للمناطق الحرة العربية ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٢ . ص ٢١٧ .

أما الأعتبارات الاجتماعية التي تتقرر للأفراد بصورة مباشرة لأعتبارات دينية أو علمية أو ثقافية تنعكس أثارها على المجتمع ككل .

ينظر نور طارق حسين العاني . النظام القانوني للرسوم ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى مجلس كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ . ص ٧٦ .

(٢) سنعرض الى ضريبة القيمة المضافة على الصادرات في المبحث الأخير من هذا الفصل بشئ من التفصيل.

المطلب الأول

تعريف المزايا الكمركية و مصدرها

تعتبر الضرائب غير المباشرة من أقدم الضرائب وأكثرها شيوعاً وتنوعاً. وكان هذا التنوع أثر التغيرات التشريعية التي انعكست في اتجاهات السياسة الضريبية ومسارات السياسة المالية، بحيث تتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية التي يمر بها مجتمع كل دولة^(١).

و سنتناول في هذا المطلب تعريف الضريبة الكمركية وبيان نشأتها بشيء موجز، و تعريف المزايا الكمركية (الأعفاءات) من الوجهة التشريعية والفقهية ومن ثم نتناول مصدر هذه المزايا الكمركية وذلك في ثلاثة فروع.

نركز في الفرع الأول على تعريف الضريبة الكمركية وبيان نشأتها أما الفرع الثاني نأتي على تعريف مزايا الضريبة الكمركية. في حين يتناول الفرع الثالث مصدر المزايا الكمركية.

الفرع الأول

تعريف الضريبة الكمركية وبيان نشأتها

برزت الضرائب الكمركية^(٢) مع بروز التجارة الدولية والعلاقات الخارجية، فنشأت بنشوء الدول نفسها لهذا فإن نظامها بالرغم من توحيد معظم صفاته العامة في جميع الأقطار إلا إن تفاصيله تتغير بتغير أنظمة الدول، و تعد الضريبة الكمركية وسيلة لتحقيق الأهداف المبتغاة لكل دولة في نواح سياسية واقتصادية^(٣).

لذا حري بنا ان نبين ابتداءً المقصود بالضرائب الكمركية ونشأتها ولغرض استيعاب هذا النوع من الضرائب غير المباشرة سيتم تناولها في النقاط الآتية :-

(١) ينظر د. محمد طاقة و د. هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، ط ١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٧، ص ١٣٨.

(٢) أن كلمة (كمرك) تركية الأصل يونانية النقل، لاتينية الموضع، أخذها الأتراك من اليونانية (commerico) الداخلة إليها من اللاتينية، وتعني التجارة وقيمة الشيء وثمنه وحق البيع والشراء. ينظر في هذا

G . Findlay Shirras , Science of public Finance , Macmillan and CO . Limited , London , 1936 ,P 621 .

(٣) ينظر د محمود حسين ، د زكريا احمد عزام ، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، ط ١ ، دار المسيرة لنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٣٩ ، ٢٤٠ .

أولاً - تعريف الضريبة الكمركية : تعد الظريبة الكمركية ^(١) من الضرائب على الاستهلاك وتعرف بأنها (الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها الحدود الإقليمية)^(٢). واضح من هذا التعريف ان الضريبة الكمركية تفرض بمجرد اجتياز السلع للحدود الإقليمية للدولة ولكن هنالك عدداً من المراحل القانونية التي تلي عبور السلعة للحدود الإقليمية ليقرر بعد ذلك فرض الضريبة الكمركية مثل معاينة رجال الكمارك للسلع الواردة للدولة والصادرة منها وخروج السلع من المستودعات الكمركية ^(٣). وتعرف هذه الضرائب ايضاً بأنها (نوع من الضرائب على الاستهلاك وتفرض على السلع عند استيرادها او تصديرها والغرض منها اما يكون مالياً أي الحصول على ايراد للدولة واما يكون اقتصادياً واجتماعياً)^(٤).

^(١) تتجه بعض التشريعات المالية الى اطلاق تسمية الرسوم الكمركية على الضرائب الكمركية أي الضرائب الموصوفة بالرسوم مثل قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل فقد نصت الفقرة (٥) من المادة (١) على ان (التعريف الكمركية . الجدول المتضمن مسميات البضائع ومعدلات الرسوم الكمركية الخاضعة لها والقواعد والملاحظات الواردة فيها) ويذهب في الاتجاه نفسة قانون جمارك دبي رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ في الفقرة (٣٠) من المادة (١) . اذ نص على (الرسوم الجمركية :- المبلغ الذي تستوفيه الدائرة عن البضاعة ...) كما وهناك بعض الكتاب يذهبون نفس الاتجاه . ينظر رفعت المحجوب . المالية العامة . المصدر السابق ، ص ٢٨٢. ومهما يكون من امر فان الضريبة تختلف عن الرسوم من نواح عدة هي :-

الناحية الأولى :- تفرض الضريبة من قبل الدولة على الأشخاص الطبيعية والمعنوية بوصفها مشاركة في تحمل الأعباء العامة دون مقابل. بينما يفرض الرسم مقابل خدمه يحصل عليها دافع الرسم . لكن هذا لا يمنع من تمتع الأشخاص بمنفعة غير مباشرة من دفع الضريبة.

الناحية الثانية :- أساس الضريبة مقدرة الأشخاص على دفعها بينما الرسم اساسه أداء خدمة معينة لدافعه.

الناحية الثالثة :- تهدف الضريبة لتحقيق غايات مالية واقتصادية واجتماعية بينما الغرض من فرض الرسم الحصول الى مورد مالي.

الناحية الرابعة :- الأصل في فرض الرسم والضريبة انها بموجب قانون يستند الى الدستور ، ومع ذلك تتوجه الدولة حالياً الى اماكن فرض الرسوم بناءً على قانون ، وتعليل ذلك ان كثرة الخدمات العامة وتنوعها وحاجة الدولة الى مرونة في العمل لتغيير سعر الرسوم وتعديلها والغائها وتحديد طرق جبايتها.

^(٢) ينظر عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، منشأة المعارف للنشر ، الإسكندرية ، ١٩٩٧، ص ٥٤٨

^(٣) أشار قرار صادر من محكمة النقض المصرية بالرقم (٢٢١) لسنة ١٩ القضائية المؤرخ في ١٩٥١/٥/٢١ على (وانما تعتبر البضاعة قد دخلت حدود الدولة وتستحق بالتالي عنها الرسوم الكمركية ، عند الافراج عنها وتخصيصها للاستهلاك الداخلي) ويعني الافراج عنها خروجها من حوزة الكمارك أي خروجها من المستودعات الكمركية التابعة لدائرة الكمارك. ينظر د. عابد فضيلة ، آلية حساب الضرائب الكمركية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ٢٠٠٩ ، ص ١٦١ .

^(٤) ينظر محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية العامة ، المصدر السابق ، ص ٣٠٦.

كما عرف البعض لآخر ^(١) الضريبة الكمركية على انها (ضرائب على السلع عندما تعبر الدائرة الكمركية . سواء كانت للداخل او للخارج) .

هذا التعريف اقرب للدقة لانه يقرر فرض الضريبة عقب خروج السلع من الدائرة الكمركية . أي بعد ان تكون السلعة قد أنتهت من الإجراءات الأصولية المقررة قانوناً.

ثانياً - نشأة الضريبة الكمركية : عرف العراق الضرائب الكمركية ^(٢) منذ عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) الذي فرض ضريبة العشور ^(٣) على السلع التي تدخل العراق او تخرج منه وقد استمر العمل بضريبة العشور في فترات حكم الامويين والعباسيين والمغول والسلاجقة حتى جزء من فترة حكم العثمانيين للعراق لتليها مرحلة تطبيق قانون الكمارك العثماني. وعند دخول الإنكليز الى العراق الغي هذا القانون ليطبق بعدها قانون الكمارك الهندي ^(٤) .

ثم بدأت بعد ذلك مرحلة القوانين الكمركية في العراق الحديث حيث صدر بيان تعريف الرسوم الكمركية رقم (١٩) لسنة ١٩١٩ الذي حدد ضريبة الاستيراد بنسبة (١١%) من قيمة البضاعة المستوردة وهو مبلغ ثابت يسري على جميع السلع عدا المشروبات الروحية والتبوغ والعطور التي اخضعت الى نسبة ضريبية اعلى كما حدد هذا البيان ضريبة الصادر بمبلغ (١%) فقط من قيمة الصادرات ^(٥) .

^(١) ينظر المراسي سيد حجازي . النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق . الدار الجامعية للنشر . بيروت . ٢٠٠١ . ص ٢٨٣.

^(٢) حري بنا القول أنه بجانب الضريبة الكمركية وجد مصطلح التعرفة الكمركية وقد اختلف الكتاب في أصلها منهم من أرجعها الى العهد العربي الأول عندما كان العرب يطلبون من قوافل التجارة الأجنبية إبراز التعرفة للحصول على إذن بالدخول . وأما البعض الآخر يرى أن الدولة الأموية في الأندلس كانت تفرض الضريبة الكمركية على الأموال التي تمر بمضيق جبل طارق .

ينظر د طالب محمد ، التجارة الدولية ، ط ١ ، مطبعة النور ، الأردن ، ١٩٩٥ ، ص ١٥٩ .
ينظر كذلك . عبد الرزاق الجزار ، العشور أو الضرائب الكمركية في الإسلام ، بحث منشور في مجلة الكمارك والمكوس العامة ، العدد ٧١ السنة ٢١ ، ١٩٧٥ ، ص ٧٥ - ٧٦ .

^(٣) وهي ضريبة نسبية تفرض على السلع الداخلة الى العراق والخارجة منه وتفرض على السلع المستخدمة لغرض التجارة . اما الاستخدامات الشخصية فهي معفاة من الضريبة. فالعشور حدد لها نصاباً معلوماً لا يجب في المال شئ حتى يبلغ النصاب لتكون الضريبة جزءاً نتج عن رأس المال .

ينظر د كامل صكر القيسي ، عبقريّة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) في الإدارة المالية ، ط ١ ، الإمارات العربية المتحدة للنشر ، دبي ٢٠٠٧ ، ص ٢٠٦ .

^(٤) ينظر منير شاكر محمد ، الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، العدد (١٥) ، السنة الخامسة والعشرون ، شباط ١٩٧٩ ، ص ٣٣.

^(٥) قانون التعرّيف الكمركية رقم (١١) لسنة ١٩٣٣ المنشور في الوقائع العراقية العدد (١٢٤٥) في ٢٩ / ٤ / ١٩٣٣ .

وفي عام ١٩٣٣ الغي بيان تعريف الرسوم الكمركية بصور قانون التعريف الكمركية رقم (١١) لسنة ١٩٣٣ الذي فرض ضرائب بنسب مختلفة اعلى من البيان السابق ولكنه كان يهدف الى حماية الصناعة والزراعة المحلية وتوفير مورد مالي للخرينة العامة. وقد عدل هذا القانون مرات عدة^(١) ونتيجة لكثرة التعديلات التي طرأت عليه تم الغاؤه وإصدار قانون جديد هو قانون التعريف الكمركية رقم (١٧) لسنة ١٩٥٥ وقد الحق بهذا القانون جدول يحدد أنواع السلع وسعر الضريبة المفروضة عليها من خلال فرض ضريبة قيمية على السلع المستوردة او المصدرة^(٢). وألغى هذا القانون ليحل محله قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل^(٣) حيث تضمن معظم النصوص السابقة للقوانين الملغية وتوحدت أحكامه الضريبية.

الفرع الثاني

تعريف مزايا الضريبة الكمركية

لم يتضمن تشريع الكمارك العراقي تعريفاً محدداً للإعفاء الكمركي^(٤) شأنه شأن باقي التشريعات الضريبية العراقية. بل اكتفى هذا القانون بتحديد الإعفاءات والأشخاص المتمتعين بها. اما فقهاء يعرف الإعفاء الكمركي^(٥) بأنه (خروج عن الأصل الذي هو الخضوع لحكم قانون او قرار او اتفاقية او تعليمات حيث لا يجوز السماح بإخراج بضاعة من حوزة الكمارك قبل اكمال معاملتها والتأكد من استيفائها القيود الاستيراد وتسديد الرسوم الكمركية المترتبة عليها). في حين عرفة البعض الآخر^(٦) على انه (خروج عن الاصل الذي لا يجوز مطلقاً السماح بإخراج البضاعة من حوزة الكمارك قبل اكمال معاملتها الكمركية ودفع الرسوم المترتبة عليها). وذهب فريق اخر من الفقهاء^(٧) الى ان الإعفاء الكمركي هو (السماح بإدخال البضائع الى العراق او إخراجها منه او امرارها عبره دون دفع الرسوم الكمركية المقررة عليها في القانون).

(١) منير شارك محمد . الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، المصدر سابق ، ص ٣٤.

(٢) ينظر د. طاهر موسى عبد وزهير جواد القتال ، اقتصاديات المالية العامة ، المصدر سابق ، ص ١٩١.

(٣) صدر قانون الكمارك في ٢١/٩/١٩٨٤ ونشر في الوقائع العراقية العدد (٣٥٤٤) في ١١/٣/١٩٨٤ .

(٤) يعرف قانون جمارك دبي رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ الإعفاء الجمركي في الفقرة (٣٨) من المادة (١) بأنه (النظام الجمركي الذي بموجبه تستثنى البضاعة من الرسوم الجمركية بقانون او بأمر من الحاكم او باتفاقية دولية مصادق عليها من الدولة).

(٥) ينظر عاشور احمد الكبيسي . الإعفاءات الكمركية ، نشرة الكمارك ، ١٩٨٦ ، ص ٩.

(٦) ينظر د. هاشم محمد صالح . الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٥٤ ، السنة الرابعة عشر ، شباط ١٩٧٠ ، ص ٨.

(٧) ينظر نوري السارح . الإعفاءات الكمركية ومصادرها القانونية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد (٤٣) ، السنة الحادية عشر ، اذار ١٩٦٦ ، ص ٣٧.

يتضح من هذا التعريف انه يخلط بين الاعفاء الكمركي والأنظمة الكمركية الخاصة مثل الترانزيت^(١) لأنه ذكر ضمن الإعفاءات إمكانية مرور البضائع خلال العراق دون دفع الضريبة الكمركية المقررة قانوناً.

مما تقدم يمكن القول ان الاعفاء الكمركي شأنه شأن الاعفاء في الضرائب المباشرة ينطوي على عدم خضوع السلع والمواد المستوردة او المصدرة لأشخاص معينين للضريبة الكمركية بحكم قانون داخلي او اتفاقات دولية لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية وسياسة ودولية.

الفرع الثالث

مصدر مزايا الضريبة الكمركية

من المستقر عليه ان الضريبة تفرض وتعديل وتلغى وتجبي بمقتضى قانون تسنه وتقره السلطة التشريعية باعتبارها الممثل الشرعي للشعب. وهذا ما يعرف بمبدأ قانونية الضريبة^(٢). وتقر الدساتير هذا المبدأ ، اذ جاء في دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ على ان (لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبي ، ولا يعفى منها ، الا بقانون)^(٣).

ومن خلال هذا النص يتضح لنا ان الأساس القانوني لسلطة فرض الضرائب هو الدستور باعتباره القانون الأعلى في الدولة الذي يحدد الاطار العام لسياسة الدولة الداخلية والخارجية. ولو تأملنا النص السابق لوجدنا انه يقرر عناصر مبدأ قانونية الضريبة المتمثلة بفرض الضريبة والتعديل والجباية.

والذي يهنا هنا ان من يملك حق فرض الضريبة والتعديل والالغاء يملك في الوقت ذات حق الاعفاء منها ويعد هذا الاعفاء احد اركان قانونية الضريبة. فهو يعني ان أي اعفاء من الضريبة لا يتم الا بقانون وهذا القانون هو مصدر الاعفاء من الضرائب بحيث لا يمكن ان يعفى احد من فرض الضريبة الا بموجب قانون صادر ممن يملك سلطة فرضها وتعديلها والغائها^(٤).

ان مبدأ قانونية فرض الضرائب اصبح ضماناً من ضمانات حقوق الافراد التي تلتزم السلطة بعدم تجاوزها الا بموجب قانون يضفي الصفة الشرعية على هذا التجاوز تحقيقاً للصالح العام^(٥).

(١) ويطلق عليه اسم نظام التجارة العابرة ويعني إمكانية مرور السلع والبضائع عبر الحدود الإقليمية للدولة دون البقاء فيها لغرض الاستهلاك وبالتالي عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لأنها لا تنافس السلع الوطنية لعدم تخصيصها للاستخدام الداخلي في البلد الذي مرت عبره بل ستخصص لاستخدام اشخاص في قطر اخر. وبالتالي تقضي طبيعة التعاون الدولي عدم اخضاعها للضريبة لأنها تنشط حركة النقل الداخلي والنقل البحري. ينظر عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العام والمالية العامة في العراق ، المصدر سابق ، ص ٢٦٧ - ٢٦٨.

(٢) د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات المقارنة ، المصدر سابق ، ص ٢٩.

(٣) ينظر نص المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) ينظر عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، رسالة دكتوراه مقدمه الى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٣ ، ص ٥٣ وما بعدها.

(٥) المصدر نفسه ، ص ٧-٨.

وبالتالي فإن أي إعفاء ضريبي من أي نوع من أنواع الضرائب التي أجاز ممثلوا الشعب فرضها يكون دليلاً على أن فرض الضرائب ليس كل ما يسعى إليه ممثلوا الشعب بل انهم يتجهون الى عدم اخضاع بعض الأشخاص للضريبة لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية ودولية. اما بالنسبة للقوانين الداخلية الأقل درجة من الدستور أي التشريع العادي فجد ان تشريع الكمارك في العراق يستند الى مبدأ قانونية الضريبة اذ نص قانون الكمارك على انه (تفرض الرسوم الكمركية وتعديل وتلغى بقانون بناء على اقتراح من الوزير) ^(١).

فهذا النص ينطوي على عناصر مبدأ قانونية الضريبة بشكل واضح وصريح ولكن مبدأ قانونية الاعفاء جاء بشكل ضمني، لان من يملك كل السلطات القانونية الأنف ذكرها فانه يملك بالضرورة سلطة الاعفاء و بالتالي توافر مبدأ قانونية الاعفاء من الضريبة.

من جهة أخرى نص قانون الكمارك على (تخضع البضائع التي تدخل أراضي جمهورية العراق او تخرج منها بأية صورة كانت للرسوم الكمركية المقررة في قانون التعريف ، والرسوم والضرائب الأخرى المقررة بموجب القوانين النافذة الا ما استثنى بموجب قانون او اتفاقية) ^(٢). وكذلك جاء موقف المشرع المصري في قانون تنظيم الإعفاءات الكمركية حيث أشار الى سريان الإعفاء الضريبي الكمركي المقرر بمقتضى الاتفاقيات الدولية ^(٣).

هذا وتجد المزايا المالية المقررة في الضرائب الكمركية لأعتبارات سياسية تأصيلها أما في الأعراف الدولية التي تعد بمثابة القانون وأحياناً أخرى في عرف دولي أرتقى الى مرتبة القاعدة القانونية بأبرام اتفاقية دولية تتعهد بمقتضاها الدول الموقعة عليها بمنح الدبلوماسيين وممثلي المنظمات الدولية مزايا مالية تتمثل بالإعفاء من الضرائب ^(٤). وقد نجد الأساس في منح هذه المزايا المجاملة الدولية والتي تأخذ بها الدول على أساس المقابلة بالمثل أي أن هذه المزايا مشروطة بالتبادل المماثل ^(٥). ونرى أن هذه النصوص تحدد أسس فرض الضريبة الكمركية وتشير الى إمكانية الاستثناء بموجب قانون او اتفاقية ، وهي التي تعد صراحه مصدر المزايا الضريبية بشكل عام .

(١) ينظر نص المادة (٩) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) ينظر نص المادة (٨) من قانون الكمارك.

(٣) نصت الفقرة (١) من المادة (الرابعة) من قانون التنظيم الكمركي المصري رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٥ على أن لاتخل أحكام هذا القانون بمايلي (١ - الإعفاءات الكمركية المقررة بمقتضى اتفاقيات مبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الجهات الأجنبية .) .

(٤) ينظر د. يوسف شباط ، الرسوم الكمركية في التشريع السوري ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق ، المجلد (١٦) ، العدد الثاني ، لسنة ٢٠٠٠ . ص ٣٢٤ - ٣٢٥ .

كذلك ينظر د. فكرت نامق العاني ، الحصانات والامتيازات الدبلوماسية بين النصوص القانونية والأعتبارات الأمنية ، بحث منشور ، مجلة قضايا سياسية ، العدد الأول ، لسنة ٢٠٠٠ ، ص ٦٤ .

كذلك ينظر د. ثامر محمد كامل ، الدبلوماسية المعاصرة ، ط ١ ، دار المسيرة ، عمان ، ٢٠٠١ ، ص ٢١٨ - ٢١٩ .

(٥) ينظر د. يوسف الغرباوي . الإعفاءات الكمركية علماً وعملاً ، دار نشر الثقافة ، الإسكندرية ، ١٩٥٣ ، ص ٢٣ .

المطلب الثاني

المزايا المالية الكمركية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية

تتجه مختلف الدول الى تضمين نصوص قوانينها الداخلية مزايا مالية تتمثل بأعفاء السلع والأموال الشخصية والرسمية المستوردة للبعثات الدبلوماسية^(١). اذ تقرر قوانينها ومنها القوانين العراقية اعفاء الامتعة الشخصية العائدة لموظفي الممثلات السياسية كما يشمل الاعفاء ما يرد للاستعمال الرسمي لهذه الممثلات أو البعثات^(٢). هذا بالإضافة الى تقرير هذه القوانين مانصت عليه الاتفاقيات الدولية لتأكيد التزامها واستناداً لما تقدم سنقسم هذه المطلب الى فرعين :

في الفرع الأول نتناول المزايا المالية الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في التشريع الداخلي ، أما الفرع الثاني فنبحث المزايا المالية الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في الاتفاقيات الدولية .

الفرع الأول

المزايا المالية الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في التشريع الداخلي

قرر المشرع العراقي اعفاء البضائع والأموال الواردة للاستخدام الشخصي والرسمي للهيئات السياسية وموظفيها من الضريبة الكمركية تحقيقاً للمقاصد الدولية^(٣). فقد نص قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل^(٤). على ان (يعفى من الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى ومع الاخضاع للمعaine عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية ما يأتي :

ما يرد للاستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب (من غير العراقيين) والأجانب العاملين في جمهورية العراق عدا (القنصل الفخري) الواردة أسماؤهم في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يرد الى ازواجهم واولادهم القاصرين)^(٥).

(١) قررت الدولة الإسلامية منذ بداياتها اعفاء السفراء والرسل الوافدين اليها من ضريبة العشور ، ولهم تبعاً لذلك استيراد ما يشاؤون من سلع واموال الى الدولة الإسلامية ولا يمنع من الاستيراد الا ما ينطوي على ضرر يهدد امن وسلامة الدولة الإسلامية.

ينظر د. خليل رجب حمدان الكبيسي ، السلام الدولي في الإسلام ، المصدر سابق ، ص ٣٨٦.

(٢) ينظر فؤاد احمد البكري ، الاعفاء من الرسوم الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد (٢٨) ، السنة الثامنة ، حزيران ١٩٧٢ ، ص ١٤.

(٣) د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، المصدر سابق ، ص ٢٢٢.

(٤) أورد قانون الكمارك العراقي فصلاً كاملاً للإعفاءات الخاصة بالهيئات الدبلوماسية والقنصلية وتضمن هذه الفصل خمس مواد هي (١٥٦-١٥٧-١٥٨-١٥٩-١٦٠).

(٥) ينظر البند (أ) من الفقرة اولاً من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك العراقي .

في البداية نشير الى ان النص أشار الى الإعفاء من الضريبة الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى ، ولكون هذا القانون مختصاً بالمسائل الكمركية فلا داعي ان يطلق المشرع احكاماً عامة لا تمت للقانون بصلة. فلا يوجد في قانون الكمارك العراقي رسوم او ضرائب أخرى غير الضريبة الكمركية^(١).

اما بالنسبة للبند (أ) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦)^(٢) فنشير بدايةً الى كون الاعفاء منصباً على ما يرد للاستعمال الشخصي لكل من رئيس وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي وعوائلهم بصرف النظر عن جنسياتهم.

وقبل بيان الاستيرادات للأغراض الشخصية نتساءل من هم الأشخاص المشمولون بالمزايا الضريبية ؟

يمكن الأجابة عن هذا التساؤل بالقول . ان الأشخاص المشمولين بالإعفاءات الضريبية هم رؤساء البعثات الدبلوماسية والقنصلية أي السفراء والوزراء المفوضون والقائمون بالأعمال والقناصل وكذلك أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأقل درجة ، مثل المحلق العسكري والمحلق الثقافي ونواب القناصل. وعادة تتولى وزارة الخارجية تثبيت الأشخاص المتمتعين بالمزايا في جداول خاصة قابلة للتعديل من وقت لآخر بقصد تنظيم مسألة المزايا ولا يشمل المزايا المقررة للعراقيين العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية العاملة في العراق. من جهة أخرى يلحق بالأشخاص الانف ذكرهم المتمتعين بالمزايا الكمركية ازواجهم واولادهم القاصرين على اعتبار ان الممثلين السياسيين هم الذين يعيلون ازواجهم واولادهم القاصرين.

(١) كان المشرع المصري اكثر توفيقاً في هذه المسألة لأنه نص في قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٥ على الاعفاء من الضرائب الكمركية فقط ولم يشر الى مسألة (الرسوم والضرائب الأخرى) التي أشار لها القانون العراقي. اذ نص المشرع المصري في صدر المادة (٦) من القانون المشار اليه على ان (يعفى من الضريبة الجمركية ومن المعايمة وذلك بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة وفقاً لبيانات وزارة الخارجية...).

أما المشرع اليمني فقد نص في قانون الكمارك اليمني رقم (١٤) لسنة ١٩٩٠ المادة (١٦١) منه بالقول (تعفى من الرسوم الكمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى شرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ومع الأخضاع للمعايمة عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية)

(٢) ويقابل هذا النص في القانون المصري نص الفقرة (اولاً) من المادة (٦) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصري التي نصت على اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي الى أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) المقيدون في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يرد الى ازواجهم واولادهم القصر). وكذلك المشرع اليمني فقد جاء في قانون الكمارك نص الفقرة (أولاً) من المادة (١٦١) بالقول (ما يرد للاستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب غير المواطنين والأجانب العاملين في الجمهورية وغير الفخريين الواردة أسمائهم بالجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذا ما يرد الى أزواجهم واولادهم القصر).

وقد يرد التساؤل ماذا يراد بعبارة الاستعمال الشخصي للبعثات الدبلوماسية والقنصلية؟

نجيب عن هذا التساؤل بالقول . يراد بذلك كل ما يستورد لرئيس وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي وعوائلهم من اغراض منزلية وملابس وأدوات أخرى تستخدم شخصياً من قبلهم. فكل الاستيرادات التي تدرج ضمن هذا الاطار هي جائزة لهم بشرط ان تستخدم من قبلهم ولا تخرج عن الاطار الذي رسمه القانون. حيث يرد هذا الاعفاء لرؤساء الدول الأخرى ، كما قد يرد لأسباب سياسية لرؤساء الدولة المستقبلية ذاتهم^(١) .

نتساءل مرة أخرى هل تشمل المزايا في الضريبة الكمركية أشخاصاً آخرين من غير الذين يحملون الصفة التمثيلية ؟

عالج المشرع العراقي في قانون الكمارك هذه الحالة بنصه على ان (يعفى من الضريبة الكمركية ما يرد للاستعمال الشخصي ، مع التقييد بإجراءات المعاينة من امتعة شخصية واثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية والقنصلية الذين لا يستفيدون من الاعفاء المقرر ، بشرط ان يتم الاستيراد خلال ستة اشهر من وصول المستفيد من الاعفاء ، ويجوز تمديد المدة الى ستة اشهر أخرى بموافقة وزارة الخارجية)^(٢).

يتضح من هذا النص ان المشرع العراقي قرر اعفاء الموظفين الإداريين العاملين في السفارات والقنصليات من غير العراقيين والذين يقع على عاتقهم تسيير شؤون البعثات الدبلوماسية والقنصلية داخل العراق. وللمتتع بهذه المزايا^(٤) لابد من توافر شروط معينة :-

اولاً : اقتصار الاعفاء على الموظفين العرب من غير العراقيين والأجانب العاملين في السفارات والقنصليات.

ثانياً : عدم تمتع الموظفين الإداريين بالإعفاء المقرر للرئيس وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي.

(١) ينظر . أحمد فارس عبد العزاوي ، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون جامعة تكريت ، ٢٠١٣ ، ص ٥٥ .

(٢) ينظر البند (ج) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٣) ينظر جعفر عبد السلام ، مبادئ القانون الدولي العام ، مصدر سابق ، ص ٤٥٩ .

(٤) ويقابل هذا النص ما ورد في قانون تنظيم الإعفاءات الكمركية المصري في الفقرة (٣) من المادة (٦) من القانون المذكور التي تقضي بإعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من امتعة شخصية واثاث منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة للموظفين الأجانب العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية الذين لا يستفيدون من الاعفاء المقرر في البند (١) من هذه المادة بشرط ان يتم الاستيراد خلال ستة اشهر من تاريخ وصول المستفيد من الاعفاء ويجوز لوزارة المالية بموافقة وزارة الخارجية بمد هذه الاجل...) وبذات الصياغ جاء موقف المشرع اليمني في قانون الكمارك الفقرة (٣) من المادة (١٦١) (مايرد للاستعمال الشخصي من أمتعة وأثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين (غير المواطنين) العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية مع التقيد بالكميات المناسبة وبإجراءات المعاينة وبشرط أن يتم الاستيراد خلال ستة شهور من وصول المستفيد من الاعفاء ويجوز تمديد هذه المهلة ستة أشهر أخرى بموافقة وزارة الخارجية).

ثالثاً : حصر الاستيرادات الواردة لهذه الفئة من الموظفين العاملين في السفارات والقنصليات بما يستخدم للأغراض الشخصية.

رابعاً : أن يتم الاستيراد في بحر سنة من وصول المستفيد الى السفارة او القنصلية التي يعمل فيها بعد موافقة وزارة الخارجية.

فاذا ما تحققت هذه الشروط وجب تمتع هذه الفئة من الموظفين بالإعفاءات الوارد ذكرها في قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل وذلك لكونهم موظفين عاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية وبالتالي يكون المشرع العراقي قد اعفى كل من يعمل في السفارات والقنصليات من غير العراقيين.

والسؤال الأخير الذي يطرح نفسه في هذا الصدد : هل هناك مزايا كمركية مقررّة للسفارات والقنصليات بموجب نصوص خاصة ؟

يمكن الأجابة عن هذا التساؤل بالإيجاب اذ نص القانون على أعفاء (ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات (عدالقنصل الفخرية) للاستعمال الرسمي ، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والادخنة^(١).

يتضح من هذا النص ان المشرع قرر عدم اخضاع للضريبة الكمركية كل ما يستورد من مواد مخصصة لعمل السفارات والمفوضيات والقنصليات الرسمي لغرض تسهيل عملها في العراق. وعلى الرغم من ان الاستيرادات المعفاة من الضريبة الكمركية موجهة لمحصلة البعثات الدبلوماسية والقنصلية الا ان استخدامها يكون من قبل العاملين فيها لغرض القيام بواجباتهم الرسمية الملقة على عاقبتهم لتمثيل بلادهم في العراق.

وهذه الحاجات لا تخرج عن كونها الأثاث المكتبي المستخدم في السفارة او المفوضية او القنصلية ، كالقرطاسية والاعلام والشارات والاختام والسيارات^(٢).

(١) ينظر البند (ب) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل. وكان المشرع المصري أكثر توفيقاً حينما نص في المادة (٧) من قانون الكمارك بالنص (يجوز بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح وزارة الخارجية إعفاء مايرد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب وذلك بقصد المجاملة الدولية).

(٢) ينظر هاشم محمد صالح ، الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكرس ، العدد ٥٥ ، لسنة الرابعة عشرة ، بغداد أيار ١٩٧٠ ، ص ٦-٧.

كذلك نص قانون المرور رقم (٤٨) لسنة ١٩٧١ في المادة (١٦) \ (ب) (٢) - يعفى السيارات العائدة الى موظفي السلك الدبلوماسي والقنصلي والموظفين المدنيين في هذا السلك من غير العراقيين على أساس المقابلة بالمثل بشهادة يصدرها وزير الخارجية . ٤- السيارات العائدة لحكومة أجنبية على أساس المقابلة بالمثل بشهادة يصدرها وزير الخارجيه) .

التي تستخدم لنقل الموظفين من اجل تأدية عملهم الرسمي^(١) وكل ذلك في حدود المقابلة بالمثل بالنسبة لما يستورد من قبلهم.

هذا ويبدأ حق التمتع بالمزايا المقررة للأشخاص المستفيدين منه اعتباراً من تاريخ مباشرتهم في مقر عملهم الرسمي^(٢).

الفرع الثاني

المزايا المالية الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في الاتفاقيات الدولية

في خضم التطورات التي تجتاح العالم في كافة المجالات نشأت الحاجة الى قيام علاقات دولية وأقليمية ، بأشكال متعددة منها عقد الاتفاقيات سواء الدولية أم الجماعية أم الثنائية رغبة في توثيق العلاقات بين الدول .

وتعد الاتفاقيات والمعاهدات من ناحية استثناء من المزايا في الضريبة الكمركية أذ تطبق على الدول التي تكون من أطرافها ، ومن ناحية أخرى تعد طريقة أو أسلوباً للتفضيل الكمركي بمعاملة الدول الأعضاء معاملة خاصة من خلال الإعفاء الكلي أو النسبي^(٣).

وعلى صعيد الاتفاقيات الدولية تتمتع البعثات الدبلوماسية بمزايا في الضرائب غير المباشرة فقد نصت المادة (٢٨) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ على أنه " تعفى الرسوم والعائدات التي تتقاضاها البعثة أثناء قيامها بأعمالها الرسمية من جميع الرسوم والضرائب ". والملاحظ أن النص جاء مطلق من خلال أيراد نص "جميع الرسوم والضرائب" الضرائب الكمركية التي كانت تمنح على أساس المجاملة الدولية وليس على أساس أنه حق يُدعى به^(٤).

(١) اعتبرت وزارة المالية بكتابها المرقم (١٤٠٤٤) في ١٨/٨/١٩٦٥ المواد الإنشائية المستوردة من قبل السفارات الأجنبية والتي لا يوجد منها محلياً من المواد المستوردة لغرض الاستعمال الرسمي وقررت عدم اخضاعها للضريبة الكمركية.

أشار الى القرار نوري السارح ، الإعفاءات الكمركية ومصادرها القانونية ، مجلة الكمارك والمكرس ، العدد ٤٣ ، المصدر سابق ، هامش ص ٣٩.

(٢) ينظر نص المادة (١٥٩) من قانون الكمارك العراقي. والمادة (١٦٣) من قانون الضرائب اليمني . أما المشرع المصري فلم يشر في نصوص القانون الى بداية التمتع بالمزايا الكمركية .

(٣) ينظر. بان صلاح عبد القادر الصالحي. الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها ، أطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٧ ، ص ١٤٢ .

(٤) د. علي حسين الشامي وآخرون . مصدر سابق ، ص ٥٢١ .

هذا وقد نصت المادة ١٨ من اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ على أنه (يعفى الموظفون الدبلوماسيون في الدولة المستقبلة من الضرائب الوطنية أو المحلية) . كما نصت على هذا الأمتياز المادة ١٨ من قرار لجنة القانون الدولي لعام ١٩٢٩ حيث ورد في المادة المذكورة على أنه (يعفى رئيس البعثة والموظفون الدبلوماسيون ، وأفراد عائلاتهم الذين يقيمون معهم من كافة الضرائب المباشرة والرسوم المشابهة) ^(١) .

وفي ظل اتفاقية فيينا فقد أكدت على المزايا الكمركية للبعثات الدبلوماسية بالنسبة للبضائع التي تستوردها البعثات والتي تستخدم لأغراض البعثة الرسمية حيث أصبحت المزايا الكمركية في ظل هذه الاتفاقية قاعدة ملزمة للدول تستفيد منها البعثات وأعضائها بحدود معينة نصت عليها المادة ٣٦ على الشكل الآتي : ^(٢)

(١) تقوم الدولة المعتمدة لديها ، وفقاً لما تسنه من قوانين وأنظمة ، بالسماح بدخول المواد التالية وأغائها من جميع الرسوم الكمركية والضرائب والتكاليف الأخرى غير تكاليف التخزين والنقل والخدمات المماثلة :

--- المواد المعدة لأستعمال البعثة الرسمي .

--- المواد المعدة للأستعمال الخاص للمبعوث الدبلوماسي أو لأفراد أسرته من أهل بيته بما في ذلك المواد المعدة لاستقراره .

(٢) تعفى الأمتعة الشخصية للمبعوث الدبلوماسي من التفتيش مالم توجد أسباب تدعو الى الافتراض بأنها تحتوي مواد لا تشملها الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة ١ من هذه المادة أو مواد يحظر القانون أستيرادها ، أو مواد تخضع لأنظمة الحجر الصحي في الدولة المعتمد لديها ولايجوز أجراء التفتيش الا بحضور المبعوث أو ممثله المفوض .

نجد من هذه المادة ان بإمكان أعضاء البعثة أذخال المواد المعدة للأستعمال الشخصي وهي معفاة من جميع الضرائب الكمركية ، ولا يحق لهم التنازل عنها مجاناً أو مقابل تعويض لأن التنازل عنها يترتب عليه دفع الضريبة التي أعفي منها .

لكن نتساءل هنا : هل بإمكان البعثة الدبلوماسية أذخال أي كمية من المواد بناءً على المزايا المقررة لها في الضريبة الكمركية ؟

^(١) ينظر جيمس دورتي وروبرت باستغراف ، النظريات المتضاربة في العلاقات الدولية ، ترجمة د. وليد عبد الحى ، منشورات كاظمة ومجد ، بيروت ، ١٩٨٥ ، ص ٢٤ - ٢٦ .

^(٢) ينظر نص المادة (٣٦) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .

يمكن الأجابة عن هذا التساؤل بالنفي حيث أن السماح بدخول المواد المعدة لأستعمال البعثة الرسمي ولأعضائها ، يجب أن يتطابق مع القوانين والأنظمة التي تسنها الدولة المستقبلة ، وبالتالي للدولة المستقبلة الحق في أن تتدخل وتضع القيود والحدود للكميات متى وجدت أنها تقيض عن حاجات البعثة أو حاجات المبعوث الدبلوماسي^(١). وأن مثل هذا التقيد لايعتبر بحسب تعليق لجنة القانون الدولي لسنة ١٩٥٨ منافياً مع مبدأ المزايا مادام تقرر بصفة عامة ولا تقتصر على حالات فردية^(٢).

ويثار التساؤل أيضاً: هل تتمتع البعثات القنصلية وأعضاؤها بذات المزايا المقررة للبعثات الدبلوماسية؟

لاتتمتع البعثات القنصلية وأعضائها بذات المزايا المقررة للبعثات الدبلوماسية ، لكن جرى العرف على الاعتراف ببعض المزايا لتأمين الأداء الفعال للمهام والوظائف القنصلية وهذا ماقتننه بالتفصيل اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ حيث ميزت بين مزايا البعثة القنصلية عن تلك الممنوحة للمبعوث القنصلي ، حيث نجد هذا التمييز في الفقرة (أ ، ب) من المادة (٥٠) .
فبالنسبة للمزايا المالية في الضرائب الكمركية المقررة للبعثة القنصلية والتي تنقرر على أساس المقابلة بالمثل ، حيث تضمنت اتفاقية ١٩٦٣ الحد الأدنى من المزايا المالية التي تلتزم الدولة المستقبلة بمنحها للبعثات القنصلية^(٣) . وبالنسبة للمزايا الكمركية نصت المادة (٥٠) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ على مايلي :

- ١- تجيز الدولة المضيفة وفقاً لما تبين من قوانين وأنظمة ، دخول المواد الأتية معفاة من جميع الرسوم الكمركية والضرائب والأتاوات الأخرى المرتبطة بها غير تكاليف التخزين والنقل ونفقات الخدمات المماثلة :
- أ- المواد المعدة لأستعمال الرسمي للبعثة القنصلية .
- ب- المواد المعدة لأستعمال الشخصي للموظف القنصلي وأفراد عائلته الذين يشكلون جزء من أسرته ، بما في ذلك المواد المعدة لإقامته .

(١) مثلاً عدد السيارات الخاصة بالبعثات وأعضائها أذ يجب أن يكون هذا العدد متناسباً مع حجم البعثة وأعضائها ، باعتبار أنها معفاة من الضريبة . حيث نجد المشرع المصري في الفقرة (٢) من المادة (٦) من قانون الضرائب الكمركية قد حدد ماتستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لأستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة بالقول (ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الأعاء طبقاً للبنيين السابقين بسيارة واحدة لأستعمال الشخصي وخمس سيارات لأستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية وسيارتين لأستعمال الرسمي للقفصل ويجوز زيادة هذا العدد بموافقة وزارة الخارجية)

(٢) د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر سابق ، ص ٢١٢ .

(٣) حيث ممكن أن يرد اتفاق بين الدولة الموفدة والدولة المستقبلة يفرض منح مزايا مالية معينة لبعثة كل منهما لدى الأخرى أو لأيهما .

ولا ينبغي ان تتجاوز مواد الاستهلاك الكميات الضرورية لأستعمالها المباشر من قبل الأشخاص المعنيين .

٢- يستفيد المستخدمون القنصليون من الامتيازات والإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة بالنسبة الى المواد المستوردة خلال الفترة الأولى من تسلمهم العمل)

ونجد من النص أنه قد أوضح حدود المزايا الكمركية بما يستخدم للأستعمال الرسمي والشخصي ، كما أشارت الى ضرورة عدم الأخلال بالقوانين والأنظمة التي تحدد هذه المزايا وفق الحدود المقبولة في المجتمع الدولي .

أما بالنسبة للمبعوث القنصلي تهدف المزايا المالية إلى ضمان الأداء الفعال لمهامه ولا تعفيه تماماً من الخضوع لقوانين وأنظمة الدولة المستقبلية وتنطبق على أحكام المادة ٥٠ من الاتفاقية أذ يعفى المبعوث القنصلي من كافة الرسوم الكمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المتعلقة بالأشياء المخصصة للأستعمال الرسمي والشخصي للمبعوث القنصلي وأفراد عائلته الذين يقيمون معه ويشترط ان لا تتجاوز المواد الكميات الضرورية للأستعمال المباشر من قبل أصحاب العلاقة^(١).

ومن الضروري الإشارة الى ان هنالك استثناءات وردت على مزايا الإعفاءات الكمركية.

الأول - وهو خاص بالقنصل الفخري الذي لم يمنحه أي مزايا ضريبية لافي القوانين الداخلية ولا في الاتفاقيات الدولية ، اذ جاء في القانون اعفاء (ما يرد لاستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب (من غير العراقيين) والأجانب العاملين في جمهورية العراق (عدا القنصل الفخري).....)^(٢). يتضح من هذا النص ان المشرع العراقي لم يقرر أي اعفاء ضريبي للقنصل الفخري لانه اعتبره شخصاً عادياً^(٣) لا يتمتع بأي امتياز ضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة^(٤).

(١) كان مدى المزايا الكمركية بالنسبة لأعضاء البعثات القنصلية قبل أبرام اتفاقية فيينا يتوقف على شرط التبادل . حيث هناك من الدول من كانت تجعله عاماً يتناول كل ما يحمله العضو القنصلي وأفراد أسرته أو ما يرسل لأي منهم . ومنهم من كان يقصره على ما يحمله العضو القنصلي معه عند دخوله أول مرة . وكذلك ما يرسل إليه من حكومته لأغراض تتعلق بالأستعمال الرسمي . وقد أخذت لجنة القانون الدولي عند وضعها المشروع الابتدائي للعلاقات القنصلية بهذا الاتجاه . للمزيد يراجع د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر سابق ، ص ٣٥٣ .

(٢) ينظر صدر البند (أ) من الفقرة (أولاً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٣) لمزيد من التفصيل ينظر احمد عبد المجيد ، أضواء على الدبلوماسية ، المصدر سابق ، ص ٥٤ - ٥٥ .

(٤) لم يمنح قانون تنظيم الإعفاءات الكمركية المصري أي اعفاء للقنصل الفخري بل استثناء صراحة بنصه في الفقرة (١) من المادة (٦) على اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي الى أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين).....). وكذلك موقف المشرع اليمني فقد جاء في قانون الكمارك نص الفقرة (أولاً) من المادة (١٦١) بالقول (ما يرد للأستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب غير المواطنين والأجانب العاملين في الجمهورية وغير الفخريين)

لكون العراق لم يصادق على أي اتفاقية دولية تلزمه بمنح إعفاءات ضريبية للقنصليات الفخرية وموظفيها من الضريبة الكمركية^(١).

الثاني - ويتعلق بالأولاد البالغين للمثليين الدبلوماسيين والقنصليين ، فقد أورد المشرع العراقي نصاً قانونياً مفاده اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي..... ، وكذلك ما يرد الى أزواجهم وأولادهم القاصرين) . هذا النص يعني بمفهوم المخالفة ان الأولاد البالغين غير مشمولين بالإعفاء الضريبي المقرر لهم تبعاً لوالدهم لانهم مستقلون عنه قانونياً^(٢).

ولكن لو كانوا كذلك فما سبب قدومهم مع اولادهم الى العراق؟ من هنا نرى ضرورة شمول هؤلاء الأولاد بالإعفاءات الضريبية الكمركية لان مجرد قدومهم مع والدهم دليل على تبعيتهم وبقائهم تحت سلطته ولكن يشترط لتمتع هذه الفئة بالإعفاءات ان يتم بناء على مبدأ المقابلة بالمثل.

وحيث أورد قانون الكمارك العراقي فصلاً كاملاً للإعفاءات الخاصة بالهيئات الدبلوماسية والقنصلية وتضمن هذه الفصل خمس مواد الا ان هذا الفصل وعلى الرغم من التسمية الواضحة تضمن البند (د) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦) اعفاء خاصاً بالمنظمات الدولية اذ أورد المشرع في هذه الفقرة اعفاء المواد الاستهلاكية المستوردة من قبل موظفي الوكالات الأخصائية التابعة لهيئة الأمم المتحدة.

وهذا الاعفاء لا يندرج ضمن فقرة الإعفاءات الخاصة بالهيئات الدبلوماسية والقنصلية. بل يرد ضمن اطار الإعفاءات الخاصة بالهيئات الدولية.

لذلك نقترح من المناسب تغيير تسمية الفصل ليشمل الإعفاءات الدبلوماسية والقنصلية والاعفاءات الدولية كان يصبح عنوانه الأعفاءات الدولية للهيئات الدبلوماسية والمنظمات الدولية.

(١) لم يقرر المشرع المصري أي إعفاءات كمركية للقنصليات الفخرية. اذ نص قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية في الفقرة (٢) من المادة (٦) على اعفاء (ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي.....). أما موقف المشرع اليمني فقد جاء في قانون الكمارك نص الفقرة (٢) من المادة (١٦١) بالقول (ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية ..) .

(٢) وهذا النص موافق لما قرره المشرع المصري في قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية في الفقرة (اولاً) من المادة (٦) التي نصت على اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي الى أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي..... وكذلك ما يرد الى أزواجهم وأولادهم القصر). وبذات الصياغة موقف المشرع اليمني ينظر نص الفقرة (١) من المادة (١٦١) من قانون الكمارك رقم (١٤) لسنة ١٩٩٠ .

المطلب الثالث

الأحكام الخاصة لتمتع المنظمات الدولية والأقليمية بالمزايا الكمركية

لو أمعنا النظر حولنا لوجدنا العالم يبرزخ بدور عالمي للمنظمات الدولية والأقليمية في مختلف جوانب الحياة ، وبعد أن أتمم الأقتصاد الدولي باتجاه عام نحو تحرير المنظمات الدولية والأقليمية من كافة القيود التي قد تعرقل أنشطتها وتعيق تحقيق مقاصدها ، فسعت الدول الى عقد اتفاقيات دولية ثنائية وجماعية تتضمن تحرير هذه المنظمات من الضرائب الكمركية وفق شروط وحدود .
 عليتنا نتناول هذا المطلب في فرعين نبحت في الفرع الأول المزايا المالية للمنظمات في الضرائب الكمركية ، وفي الفرع الثاني الأحكام الخاصة لتمتع المنظمات بالمزايا الكمركية .

الفرع الأول

المزايا المالية للمنظمات في الضرائب الكمركية

قرر المشرع العراقي في قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل اعفاء (المواد الاستهلاكية المستوردة من قبل موظفي الوكالات المتخصصة المذكورين بالمادة السادسة من اتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات المتخصصة المصدقة بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٤٩ والخاصة باستعمالاتهم.....)^(١).

بموجب النص أعلاه يكون المشرع العراقي قد اعفى موظفي المنظمات الدولية في قانون الكمارك . وان موضوع هذه الاعفاء يتناول حصراً المواد الاستهلاكية^(٢) أي ان المشرع العراقي لم يقرر أي إعفاءات أخرى لهؤلاء الموظفين سوى السلع الاستهلاكية كما ان هذا الاعفاء لا يسري على استيرادات المنظمات الدولية والإقليمية للأغراض الرسمية^(٣). فمن جهة قررت اتفاقية

(١) ينظر البند (د) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) المواد الاستهلاكية هي السلع التي يقصد الانتفاع بها وسد حاجة بشرية معينة ، وهذه المواد تستخدم وتنفى اما بعد استخدامها مباشرة مثل السلع الغذائية وتنفى على مدى فترة طويلة مثل السيارات والاثاث.
 ينظر . استاذنا د. عوض فاضل إسماعيل ، مبادئ علم الاقتصاد ، الجزء الأول ، شركة الانعام للطباعة المحدودة ، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ٢٦.

(٣) ومقابل عدم النص في قانون الكمارك على اعفاء الاستيرادات الرسمية والشخصية للمنظمات الدولية والإقليمية وموظفيها عدا المواد الاستهلاكية ، اقرت اتفاقية الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة لسنة ١٩٤٩ واتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات المتخصصة لسنة ١٩٥٤ عدداً من الإعفاءات الكمركية.

الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة^(١) ان للموظفين الدوليين (الحق في ان يستوردوا بدون تأدية الرسوم كمركية ااثاتهم وامتعتهم عند مجيئهم لأول مره لبلد ما لتسلم مهام مناصبهم)^(٢).

يلاحظ على هذا النص انه قرر اعفاء جميع ما يستورده الموظف الدولي لاستخداماته الشخصية من ااثات منزلي وملابس وأدوات. ولكون العراق مصادقاً على اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة فانه يلزم بكافة الاحكام الواردة فيها^(٣).

من جهة أخرى فالاتفاقيات الدولية منحت موظفي المنظمات (الحق في ان يستوردوا بدون تأدية رسوم كمركية ااثاتهم وامتعتهم عند مجيئهم لأول مرة لبلد ما لتسلم مهام مناصبهم)^(٤).

هذا النص لا يختلف عن النص الخاص بإعفاء موظفي الأمم المتحدة المذكور أعلاه وبالتالي فلا يخرج حكمه عن حكم النص السابق. هذا بالنسبة للمزايا المقررة للموظفين الدوليين للاستخدامات الشخصية.

اما بالنسبة للمزايا المقررة في هذه الاتفاقيات للأغراض الرسمية فقد قررت اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة على ان (تتمتع الهيئة وموجوداتها واموالها بالإعفاء من : (ب) جميع الرسوم الكمركية والاوامر الصادرة بحظر وتقييد الاستيراد والتصدير بكافة ما تستورده او تصدره فيما يكون متعلقاً بأعمالها الرسمية وبشرط عدم التصرف بالبيع فيما استوردته معفي من الرسوم الكمركية الا بموافقة حكومة الدولة صاحبة الشأن)^(٥).

يتضح من هذا النص ان من حق المنظمات الدولية ان تستورد كل ما تراه ضرورياً لاستخداماتها الرسمية في الدول التي تصادق على هذه الاتفاقية. فكل فروع المنظمات الدولية

(١) نصت المادة الخامسة من اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة على (١٧-يقوم السكرتير العام بتعيين أصناف الموظفين الذين تطبق عليهم احكام هذه المادة والمادة السابقة وعليه ان يقدم تلك الأصناف الى الجمعية العامة ومن ثم تبلغ الحكومات الأعضاء كافة كما تبلغ تلك الحكومات من وقت لأخر بأسماء الموظفين الداخليين في الأصناف المذكورة). من هذا النص نلاحظ ان المشرع العراقي احالنا في البند (د) من الفقرة (اولا) من المادة (١٥٦) الى هذه المادة المعرفه الأشخاص المتمتعين بالإعفاء ولكن هذه المادة احوالتنا الى السكرتير العام للأمم المتحدة لمعرفة من يشمل بالإعفاء الكمركي من عدمه.

(٢) ينظر البند (ز) من الفقرة (١٨) من المادة الخامسة من اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة لسنة ١٩٤٩.

(٣) صادق العراق على اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة بموجب القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٤٩.

(٤) ينظر البند (و) من الفقرة (١٩) من المادة الخامسة من اتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات الاختصاصية لسنة ١٩٥٤.

(٥) ينظر البند (ب) من المادة (٢) من اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة لسنة ١٩٤٩.

والإقليمية باعتبارها تنظم تحت لواء المنظمة الرئيسية تستورد كل احتياجاتها الضرورية لتمشية أعمالها الرسمية في العراق لذلك قابلها المشرع العراقي بالإعفاء من الضريبة الكمركية.

ومن حيث الاستيرادات الرسمية فإنها تماثل الاستيرادات الخاصة بالممثلات الدبلوماسية والقنصلية فهي تحتاج الى اثاث مكتبي وإشارات وعلام وأختام ومكيفات للهواء. ولكن هذا الجزء من استيرادات المنظمات الدولية والإقليمية. فلأن طبيعة عملها تختلف عن عمل السفارات والقنصليات باعتبارها تمارس أوجه نشاط اجتماعية وثقافية واقتصادية وتربوية فإنها تحتاج الى مواد ومستلزمات أخرى. فعلى سبيل المثال تحتاج وكالة الأمم المتحدة للتربية والثقافة والعلوم لأجهزة طبية وعلمية مخصصة لأغراض تربوية^(١).

كما تقرر اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة (الإعفاء من جميع الرسوم الكمركية والأوامر الصادرة بحظر أو تقييد الاستيراد والتصدير بكافة ما تستورده من المطبوعات الخاصة بها)^(٢).

هذا النص يقرر نوعاً آخر من الاستيرادات للأغراض الرسمية وهي المطبوعات لكن المنظمة الدولية (الأمم المتحدة) تسعى لنشر أعمالها والدراسات التي يعدها المختصون العاملون فيها في المجال السياسي والاقتصادي والاجتماعي والعلمي^(٣).

استناداً لما تقدم يلاحظ ان المزايا المقررة للمنظمات الدولية والإقليمية وموظفيها من الضريبة الكمركية مهمة لدرجة يصعب تجاهلها في القوانين الضريبية الداخلية.

عليه نقترح ان يحيل المشرع العراقي المزايا الخاصة بالمنظمات الدولية والإقليمية والخاصة بالاستيرادات الشخصية والرسمية الى الاتفاقات الدولية التي صادق عليها. وذلك لسعة المزايا وشموليتها ، حيث من الصعوبة بمكان ان تذكر اهم التفاصيل الخاصة بها في قانون الكمارك هذا بالإضافة الى الاستثناءات والقيود وغيرها التي قررها المشرع العراقي.

إضافة لما تقدم قرر المشرع العراقي منح حق الادخال الكمركي المؤقت لسيارات موظفي المنظمات الدولية والإقليمية اذ جاء في القانون (لإدارة الكمارك ان تقرر منح الادخال المؤقت لسيارات موظفي وخبراء جامعة الدول العربية والمنظمات التابعة لها ومجلس الوحدة الاقتصادية

(١) ينظر د. علي كنعان . أقتصاديات المال والسياسيتين المالية والنقدية ، دار الحسين للنشر ، دمشق ، ١٩٨٨ ، ص ١١١.

(٢) ينظر البند (ج) من الفقرة (٧) من المادة (٢) من اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة لسنة ١٩٤٩.

(٣) ينظر يوسف العرباني . الإعفاءات الجمركية علماً وعملاً ، مطبعة دار نشر الثقافة ، الإسكندرية ، ١٩٥٣ ، ص ٥٧.

والمنظمات الجماهيرية العربية وهيئة الأمم المتحدة والأجهزة التابعة لها المنتدبين للعمل في جمهورية العراق^(١).

يتضح من هذا النص ان المشرع وضع شروطاً لمنح هذا الحق وهي :

أولاً - ان يكون الحق ممنوحاً للمنظمات الدولية والإقليمية وموظفيها المنتدبين للعمل في العراق.
ثانياً - ان هذا الحق يشمل السيارات حصراً ولا يمتد الى أي نوع اخر من السلع مهما كان نوعها.
ثالثاً - ان تكون السيارات مخصصة للاستعمال الشخصي والرسمي للأشخاص السالف ذكرهم ولا يجوز تجاوز الغاية من الاستيراد ، فقد جاء في قانون الكمارك العراقي (لا يجوز استعمال الأموال المقبولة في وضع الادخال المؤقت او تخصيصها او التصرف بها في غير الأغراض والغايات التي استوردت من اجلها وصرح عنها في البيانات المقدمة بهذا الشأن)^(٢) . وبالتالي واستناداً للنص المتقدم يجب ان تكون الغاية من استيراد السيارة لغرض الاستخدام الرسمي والشخصي للمنظمات الدولية والإقليمية وموظفيها.

رابعاً - تعد إدارة الكمارك الجهة الرسمية الوحيدة المخولة بمنح حق الادخال المؤقت^(٣) وهذا الشرط يعطي سلطة تقديرية لإدارة الكمارك في هذه المسألة بحيث توافق على منح هذا الحق ان توافرت الشروط اللازمة.

والنقطة الجديرة بالملاحظة هنا هي ان النص السابق لم يذكر الهيئات الدبلوماسية والقنصلية من حيث شمولها وشمول موظفيها بحق الاعفاء المؤقت للسيارات ، ومع ذلك فان هذا لا يعني عدم تمتعهم بهذا الاعفاء ونستدل على ذلك بثلاثة أمور :-

الامر الأول - جاء في قانون الكمارك العراقي (يمنح الأشخاص المشمولين بالبند (ج) من الفقرة (اولاً) من هذه المادة وضع الادخال المؤقت لسياراتهم لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات قابلة للتמיד بناء على موافقة وزارة الخارجية)^(٤) . وعند الرجوع الى نص البند (ج) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٥٦) نجد انه ينص على اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي ، مع التقيد بإجراءات المعاينة

^(١) ينظر نص المادة (١٤٤) من قانون الكمارك العراقي .

^(٢) ينظر نص المادة (١٤٥) من قانون الكمارك العراقي.

^(٣) يطلق البعض نظام الافراج المؤقت على السيارات المشمولة بهذا الحق لان المشرع افرج عنها للاستخدام وليس لتصنيعها واعاده تصديرها وهذا الرأي موافق للقانون المصري. ومن جانب القانون العراقي نرى بان التسمية غير موفقة لان نظام الادخال المؤقت خاص بالبضائع التي يراد تصنيعها وتصديرها من جديد لذلك يجب التمييز بين الحق الممنوح للجهات الدولية وموظفيها لغرض الاستعمال ونظام إعادة التصنيع والتصدير لذلك نقترح تعبير تسمية هذا الحق حيث من الممكن ان يطلق عليه حق الافراج المؤقت للسيارات او حق الاعفاء المؤقت للسيارات.

ينظر د. توفيق مصطفى جلال ، الضرائب الجمركية ، المصدر سابق ، ص ٦٢.

^(٤) ينظر الفقرة (ثالثاً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك العراقي .

من امتعة شخصية واثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية الذين لا يستفيدون من الاعفاء المقرر. بشرط ان يتم الاستيراد خلال ستة اشهر من وصول المستفيد من الاعفاء. ويجوز تمديد هذه المدة الى ستة اشهر أخرى بموافقة وزارة الخارجية).

يتضح من النصين أعلاه ان المشرع العراقي قررتمتع الموظفين الإداريين العاملين في السفارات والقنصليات بالإعفاء المؤقت لسياراتهم ان كانوا من غير العراقيين ، فاذا كان المشرع العراقي اقر هذا الحق لهذه الفئة من الموظفين وهم اقل درجات موظفي الممثلات الدبلوماسية والقنصلية فانه يكون من باب أولى ان يشمل الموظفين الأعلى درجة بحق الاعفاء المؤقت وان لم يتم ذكرها صراحة. لان الموظفين الدبلوماسيين والقنصليين هم بحاجة ماسة لمثل هذا الحق لتأدية عملهم الرسمي ولتنقلهم الشخصي.

الامر الثاني - نص المشرع العراقي على ان (يطبق الادخال المؤقت على سيارات القادمين الى القطر للأقامة المؤقتة سواء وردت بصحبتهن او كانت مشتراة من المخازن او المستودعات الكمركية او المناطق الحرة وفقاً للشروط التي تحددها إدارة الكمارك)^(١).

وحيث ان موظفي الهيئات الدبلوماسية والقنصلية لا يعتبرون مقيمين في العراق فانهم يكونون مشمولين بحق الاعفاء المؤقت لسياراتهم.

الامر الثالث : نص قانون الكمارك على (تراعى احكام الاتفاقات الدولية الخاصة بالإدخال المؤقت لسيارات)^(٢). وهذا يعني ان كل اتفاقية دولية يصادق عليها العراق يكون ملزماً بتنفيذ احكامها الخاصة بحالات الاعفاء المؤقت للسيارات وبشرط ان لا تستغل هذه الحالات للأضرار بمصلحة العراق^(٣). هذا وتمنح سيارات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية ارقاماً خاصة بها لتمييزها عن باقي السيارات^(٤).

(١) ينظر المادة (٤٠) من قانون الكمارك العراقي .

(٢) ينظر صدر المادة (١٤٣) من قانون الكمارك العراقي .

(٣) ينظر صباح عقراوي ، الاستيراد المؤقت للمركبات الأجنبية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٤٦ ، السنة الثانية عشر ، أيار ١٩٦١ ، ص ٨٠-٨١.

(٤) جرى العرف الدولي على منح سيارات السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجنبي المعتمدين في دولة ما لوحات خاصة تختلف من حيث لونها وتسلسل ارقامها عن باقي السيارات وتحمل هذه الأرقام عبارة هيئه دبلوماسية. وهذه اللوحة تأتي نتيجة الامتيازات التي يتمتع بها هذه الفئة من الموظفين الدبلوماسيين ، وهي ذات محاسن اذ انها تتيح لشروط المرور ان تقدم التسهيلات اللازمة للسيارات الدبلوماسية دون الاخلال بالنظام المتعلق بالسير كما تتيح لرجل الكمارك عدم تفتيشها اذا ما عبرت الحدود الا اذا حامت حولها الشبهات.

ينظر سموحي فوق العادة ، معجم الدبلوماسية والشؤون الدولية ، مكتبة لبنان ، بيروت ، ١٩٧٤ ، ص ١٣٢.

الفرع الثاني

الاحكام الخاصة للتمتع بمزايا الضريبة الكمركية

حدد المشرع العراقي مجموعة من الاحكام الخاصة بالتمتع بالإعفاء الكمركي ، وهذه الاحكام هي تقديم طلب ، وعدم التصرف بالمادة المعفاة خلافاً للغرض من استيرادها ، ومعاينة المواد المستوردة ، والتناسب بين السلع المستوردة والاحتياجات الفعلية، وهذا ما سنتناوله في النقاط الأربع الآتية:

أولاً - تقديم طلب: اقر المشرع العراقي في قانون الكمارك مبدأ تقديم طلب بقوله (تمنح الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة بناء على طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية والقنصلية وفق ما تقتضيه الحال) ^(١).

ان هذا النص يقضي بعدم شمول أي شخص من الأشخاص المذكورين انفاً بالإعفاء الكمركي ما لم يقدم رئيس البعثة الدبلوماسية او القنصلية طلباً بصيغة رسمية يتضمن جميع المواد والأموال المشمولة بالإعفاء والمستوردة من قبل السفارة او القنصلية ^(٢)، على ان يختم الطلب بختم المؤسسة الرسمي لغرض تسهيل الإجراءات المتبعة في المنافذ الحدودية للمؤسسة ولموظفيها الدبلوماسيين والقنصليين ^(٣).

هذا ويقدم الطلب الذي يكون على شكل تصريحه كمركية من قبل رئيس البعثة الدبلوماسية او القنصلية او وزارة الخارجية العراقية باعتبارها الجهة التي تتعامل معها السفارات والقنصليات بشكل مباشر ولكونها ممثل العراق الرسمي في المحافل الدولية وتتولى الوزارة اتخاذ اللازم كان تختم المعاملة بختم الاعفاء الكمركي بعد ان تتأكد من تحقق الشروط اللازمة للإعفاء.

وتتولى هذه الوزارة ابلاغ وزارة المالية لكي تبلغ الأخيرة بدورها الهيئة العامة للكمارك ومنافذها الحدودية حول مرور البضائع والمواد التابعة للهيئات الدبلوماسية والقنصلية من هذه

^(١) ينظر الفقرة رابعاً من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك العراقي .

^(٢) قرر المشرع المصري في قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ المعدل ، في الفقرة (١) من المادة (٦) على (.....) وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلب الاعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية والقنصلية بحسب الأحوال والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية (.....) وبذات الاتجاه ذهب المشرع اليمني في المادة (١٦١) الفقرة الخامسة من قانون الكمارك اليمني رقم ١٤ لسنة ١٩٩٠ (وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة إستناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية وفق ما يقتضيه الحال) .

^(٣) ينظر هاشم ممد صالح . الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٥٥ ، المصدر سابق . ص ٨.

المنافذ لكونها معفاة من الضرائب. وتقوم المنافذ الحدودية بتسجيل البضائع والمواد المعفاة في شعبة التدقيق لأنها المسؤولة عن هذه الإعفاءات وتختتم الشعبة المعاملة بختم الاعفاء الكمركي لتخرج البضائع والمواد المعفاة من المستودعات الكمركية خالصة من الضريبة الكمركية^(١).

ونتساءل هنا هل المنظمات الدولية والإقليمية الموجودة في العراق مشمولة بهذا الالتزام؟

لقد اغفل المشرع العراقي ذكر هذا الالتزام بالنسبة للمنظمات الدولية والإقليمية في نص الفقرة (رابعاً) من المادة (١٥٦) المذكورة آنفاً. ولو نظرنا الى الغاية من هذا الالتزام لوجدنا ان المنظمات الدولية والإقليمية مشمولة بهذا الالتزام ، لان المشرع العراقي قرر في البند (د) من الفقرة (أولاً) من المادة (١٥٦) اعفاء (المواد الاستهلاكية المستوردة من قبل موظفي الوكالات الاخصائية المصدقة بالقانون رقم (٦) لسنة ١٩٥٤ والمادة الخامسة اتفاقية الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة المصدقة بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٤٩ والخاصة باستعمالاتهم).

ونجد أن هذا الاعفاء لا يقوم على خواء بل يجب ان تقدم المنظمة الدولية او الإقليمية طلباً للشمول بهذا الاعفاء لكون المشرع يرغب بإضفاء الصفة الرسمية المميزة لمعاملات الهيئات الرسمية المميزة لمعاملات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية والإقليمية لكي نستطيع المرور عبر المنافذ الحدودية دون عقبات قد تؤدي الى تعكر العلاقات الدولية^(٢).

لذا نقترح ان تعاد صياغة المادة بحيث يشمل النص جميع الجهات المشمولة بالإعفاء بتقديم طلب رسمي ويمكن ان يكون النص المقترح على النحو الاتي (يلزم رئيس الجهة الممنوحة للإعفاء الضريبي بتقديم طلب لغرض الشمول بهذا الاعفاء وفقاً لما يقتضيه الحال).

ثانياً - عدم التصرف بالمادة المعفاة خلافاً للغرض من استيرادها : الزم المشرع العراقي في قانون الكمارك الجهات المستفيدة من الأعباء الكمركي بعدم جواز التصرف بهذه المواد خارج الغرض الذي اعفيت من اجله وتم استيرادها على هذا الأساس. اذ نص القانون على ان (لا يجوز التصرف في لاموال المعفاة وفقاً لاحكام المادة (١٥٦) من هذا القانون لغير الغرض الذي اعفيت

(١) فؤاد احمد البكري ، الاعفاء من الرسوم الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٢٥ ، المصدر سابق ، ص ٢٢.

(٢) أشار بعض الفقهاء الى ان المنظمات الدولية والإقليمية ملزمة بتقديم طلب لوزارة الخارجية يتضمن كافة التفاصيل المتعلقة بالاستيرادات والصادرات التابعة لها خلال فترة استيرادها او تصديرها وان وزارة الخارجية اعدت استمارات خاصة لهذا الغرض بمجرد ان تختتم المعاملة بختم الاعفاء من الضريبة الكمركية تستطيع المنظمة اخراج بضائعها من حوزة الكمارك ، دون فرض الضريبة عليها.

لمزيد من التفاصيل ينظر دنون فتیان حسین ، المنظمات الدولية في العراق المزايا والحصانات ، المصدر سابق ، ص ٦٨-٦٩.

من اجله ، كما لا يجوز التنازل عنها الا بعد اعلام دائرة الكمارك وبعد دفع الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى عنها ، وفقاً لحالة هذه الأموال وقيمتها في تاريخ التصرف والتنازل طبقاً للتعريف الكمركية النافذه في تاريخ تسجيل البيان المقدم لدفع تلك الرسوم والضرائب ، ولا يجوز للجهة المستفيدة من الاعفاء تسليم المواد المتنازل عنها الا بعد انجاز الإجراءات الكمركية واستحصال الترخيص بالتسليم من الدائرة الكمركية^(١).

يتضح من النص المتقدم ذكره ان المشرع قرر عدم جواز التصرف بالمادة المعفاة خارج الغرض الذي اعفيت من اجله والمتمثل بتسهيل عمل الهيئات الدبلوماسية والقنصلية لتأديه مهامها على اكمل وجه. ذلك لان مثل هذه الإعفاءات تقدر بقدر الحاجة الفعلية لها فان تجاوزت هذا الغرض وجب فرض الضريبة عليها كما لو قام احد أعضاء السفارة او القنصلية باستيراد سيارة لاستخدامه الشخصي ثم تصرف بها تصرفاً ناقلاً للملكية لغرض تحقيق الربح فهنا يجب فرض الضريبة الكمركية على السيارة.

وعلى الرغم من ان المبدأ العام كما ذكرنا هو المنع من جواز التصرف بالمواد المستوردة للأغراض الدولية خلاف الغرض من استيرادها الا ان المشرع أجاز استثناء التنازل عنها وفق شروط معينة هي :-

١- ان يتم اعلام دائرة الكمارك برغبة الممثلات الدبلوماسية او القنصلية في التصرف بالمادة المعفاة تصرفاً ناقلاً للملكية. واعلام دائرة الكمارك يكون عن طريق قيام الجهات المستفيدة من الاعفاء بأخطار وزارة الخارجية عن هذه الرغبة وتقوم الأخيرة بدورها بإبلاغ وزارة المالية لتبلغ بدورها الضريبة.

٢- ان تقوم الجهة المستفيدة من الاعفاء بدفع الضرائب المستحقة عليها والمقررة قانوناً على حالات التصرف بالمواد المعفاة تصرفاً خارج الغرض الذي اعفيت من اجله^(٢).

(١) ينظر نص الفقرة (أولاً) من المادة (١٥٧) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) تقرر مصر نفس المنع من حيث عدم جواز التصرف بالمادة المعفاة الا بعد اخطار دائرة الجمارك ودفع الضريبة المستحقة عليه. فقد نص قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم (١٨٦) في عجز الفقرة (٢) من المادة (٦) ويحظر التصرف في الأشياء التي اعفيت طبقاً لأحكام هذه المادة في غير الأغراض التي اعفيت من اجلها خلال خمس سنوات من تاريخ سحبها من الدائرة الجمركية الا بعد الحصول على ترخيص من مصلحة الجمارك وسداد الضرائب الجمركية وفقاً لحالة الأشياء وقيمتها وقت السداد وطبقاً للتعريف الجمركية السارية في هذا التاريخ وذلك ما لم يكن نظام المعاملة بالمثل يقضي بغير ذلك). وبذات المنهج نص المشرع اليمني في المادة (١٦٢) الفقرة (١) من قانون الكمارك رقم (١٤) لسنة ١٩٩٠ .

٣- ان تنجز الإجراءات الكمركية المتعلقة بهذا الموضوع وان تقوم الجهة المستفيدة من الاعفاء باستكمال الترخيص من الدائرة الكمركية لتسليم الأموال المتنازل عنها للشخص الذي يستفيد من هذا التصرف.

كما أشار المشرع العراقي الى ان الموظفين الإداريين العاملين في السفارات والقنصليات يعملون نفس المعاملة ، فقد جاء في القانون (يجوز للمشمولين بحكم البند (ج) من الفقرة (أولاً) من المادة (١٥٦) من هذا القانون الذين استفادوا من وضع الادخال المؤقت لسياراتهم عند انقضاء المدد الممنوحة لهم او انتهاء مهمتهم ، التنازل عنها لمن يستفيد من حق الاعفاء او الادخال المؤقت او إعادة تصديرها او بيعها بعد دفع الرسوم والضرائب الكاملة عنها وفق التعريف والأنظمة النافذة يوم تسجيل بيان الوضع في الاستهلاك وحسب قيمة السيارة المتنازل عنها)^(١).

يتضح من هذا النص ان الموظفين الإداريين يعملون نفس المعاملة من وجوب دفع الضريبة الكمركية المستحقة على الاستيرادات التي يرغبون التصرف فيها تصرفاً ناقلاً للملكية. مما تقدم يلاحظ ان المشرع العراقي قرر مبدأ عدم جواز التصرف بالمادة المعفاة خارج الغرض الذي اعفيت من أجله وهو ان تستخدم هذه الاستيرادات لمصلحة الممثلة الدبلوماسية او القنصلية او موظفيه.

فان كان العكس أي تم التصرف بهذه الاستيرادات خارج الغرض الذي اعفيت من أجله وهو ان تستخدم هذه الاستيرادات لمصلحة الممثلة الدبلوماسية او القنصلية او موظفيها. فأن كان العكس أي تم التصرف بهذه الاستيرادات خارج الغرض الذي استوردت من أجله وجب معاملة الشخص المستورد كشخص عادي مارس نشاطاً اقتصادياً يندرج ضمن وعاء الضريبة وحقق ربحاً وبالتالي وجوب فرض الضريبة عليه ^(٢). كما تجب الضريبة الكمركية على السيارة حسب سعر الضريبة المفروض على السلع المستوردة حسب التعريف لكمركية المفروضة على مثيلاتها من السلع ^(٣).

ثالثاً - معاينة المواد المستوردة : ابتداءً نحاول هنا الإجابة عن السؤال الآتي :

هل يحق لموظف الكمارك فحص المواد المستوردة لصالح الهيئات السياسية والمنظمات الدولية والإقليمية وموظفيها ؟ من المستقر عليه ان المواد والسلع بكافة أنواعها المستوردة من قبل

(١) ينظر الفقرة (ثانياً) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك العراقي .

(٢) ان الضريبة الواجبة في مثل هذه الحالة هي ضريبة الدخل لان الشخص عندما حقق ربحاً من جراء التصرف بالسيارة اصبح النشاط هنا عملاً تجارياً.

(٣) ينظر موفق علي حسين ، حالات التصرف بالسيارات التي تدخل القطر بصورة مؤقتة وكيفية معالجتها ، مجلة الكمارك ، العدد ٨٤ ، السنة ٢٤ ، بغداد ، تموز ١٩٧٨ ، ص ٤٨-٤٩.

السفارات والمفوضيات و القنصليات والمنظمات الدولية والإقليمية ليست معفاة من الضريبة الكمركية فحسب بل انها لا تخضع للتفتيش من قبل إدارة الكمارك^(١).

ومع ذلك منح المشرع العراقي إدارة الكمارك حق فحص هذه المواد والسلع عند الضرورة اذا وجدت هذه الإدارة وبالتنسيق مع وزارة الخارجية ان بعضاً من هذه المواد والسلع تمس بأمن الدولة وسيادتها وتخالف القوانين الوطنية. فقد ورد في القانون (يعفى من الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى ومع الاخضاع للمعاينة عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية)^(٢). فهذا النص يفيد في الحد من استغلال الاعفاء الممنوح من قبل الدولة المستقبلية للهيئات السياسية والمنظمات الدولية وموظفيها لاستخدامات لا تتعلق بالغرض الذي منح من اجله الاعفاء. لذلك قرر المشرع مبدأ المعاينة كقيد على الاعفاء^(٣) واستثناء على مبدأ عدم جواز تفتيش هذه الفئة من الأشخاص^(٤).

نتساءل هنا ماذا تعني عبارة (عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية) ؟

تفيد هذه العبارة الواردة في النص السابق بان معاينة أي فحص وتدقيق المواد والسلع المستوردة العائدة للأشخاص المتمتعين بالإعفاء ليست مطلقة بل مقيدة بحالة ورود معلومات اكيدة تدل على استغلال هذا الامتياز من قبل المتمتع بالإعفاء الضريبي.

ففي مثل هذه الحالة يمكن للموظف الكمركي تفتيش بضائع الشخص المتمتع بالإعفاء دون الاخلال باحترامه او الانتقاص من كرامته. وتجري هذه المعاينة بمعرفة وزارة الخارجية أي ان تتم بحضور ممثل عن وزارة الخارجية وامام ممثل الهيئة السياسية او المنظمة الدولية او الإقليمية^(٥). للتأكد من انها عائدة فعلاً لهذه الجهات والاستفسار من ذوي العلاقة عن حقيقة المواد وأسباب استيرادها اذا كانت مخالفة فعلاً لسلامة امن الدولة^(٦).

(١) ينظر الفقرة (٣) من المادة (٥٠) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ . وكذلك ينظر نص الفقرة (٢)

من المادة (٣٦) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .

(٢) ينظر صدر الفقرة (اولا) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٣) لم يقرر قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصرية رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ مبدأ المعاينة على أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي بل قرار اعفائهم صراحةً من هذا القيد ، فقد جاء في المادة (٦) من القانون ان (يعفى من الضريبة الجمركية ومن المعاينة بشرط المعاملة بالممثل.....).

(٤) فؤاد احمد البكري . الاعفاء من الرسوم الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٢٥ ، المصدر سابق ، ص ١٩.

(٥) المصدر نفسه ، ص ٢٤.

(٦) قد تحتاج المعاينة لبعض الوقت اذا تطلب الامر تحليل المواد المستوردة مختبرياً لذلك يجب ان يكون التحليل بأسرع وقت ممكن وبحضور الممثل الرسمي للهيئة السياسية او المنظمة الدولية.

وهنا نطرح سؤالاً آخر هو : هل تشمل المعاينة الموظفين الإداريين العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية ؟

نجيب عن ذلك بالإيجاب ، فقد جاء في القانون اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي ، مع التقيد باجراءات المعاينة من امتعة شخصية واثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية.....)^(١).

ويلاحظ على هذا النص ان المعاينة تتم لما تم استيراده للأغراض الشخصية^(٢) من امتعة شخصية واثاث وأدوات منزلية ثم ان هذا النص قرر حصر المعاينة لما يرد للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية.

وفي حالة معاينة البضائع والأموال المستوردة من قبل احد الموظفين الإداريين الذين هم من غير العراقيين العاملين في السفارات او القنصليات الأجنبية وثبت انه مستورد لمواد ممنوعة وانه استغل الإعفاءات الكمركية المقرر له^(٣) ، فيجب اتخاذ الإجراءات الآتية :

١- مصادرة المواد ممنوعة التي حاول الشخص المتمتع بالإعفاء إدخالها الى العراق والتحفظ عليها.

٢- اعلان الشخص الدولي الذي ينتمي اليه الشخص مستغل الاعفاء الضريبي بالخرق الدولي الذي قام به ورغبة العراق بعدم وجود هذا الشخص على الإقليم العراقي ان تطلب الامر ذلك.

رابعاً - التناسب بين السلع المستوردة والاحتياجات الفعلية: يعد التناسب من الاحكام الأخرى التي قررها المشرع العراقي في قانون الكمارك على استيرادات الأشخاص الدولية وممثليها المتمتعين بالإعفاء الضريبي والكمركي. ويعني التناسب استيراد بضائع بقدر حاجة المستوردة تماماً دون زيادة تؤدي الى الاخلال بحق الاعفاء وإخراجه من وظيفته.

(١) ينظر صدر الفقرة (ج) من البند (اولا) من المادة (١٥٦) من قانون الكمارك العراقي .

(٢) قرر قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصري رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ مبدأ المعاينة على استيرادات الموظفين الأجانب العاملين في السفارات والقنصليات فقد نصت الفقرة (٣) من المادة (٦) على اعفاء (ما يرد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من امتعة شخصية وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة للموظفين الأجانب العاملين في البعثات الدبلوماسية والقنصلية.....).

(٣) اما في حالة عدم ثبوت هذه المعلومات فيجب على الدولة ان تتخذ ما يأتي :

الأول : تقييم اعتذار رسمي مقدم من وزارة الخارجية للشخص الدولي وممثله الذي تمت معاينة البضائع والأموال العائدة لهما.

ثانياً: تقوم وزارة الخارجية بتقديم توصية لوزارة المالية حتى تقوم الأخيرة بمحاسبة المقصرين بهذا الخصوص منعاً للتكرار في المستقبل لان الامر يمس علاقة دول ببعضها واي خرق يؤدي للإخلال بتلك العلاقة.

مما سبق ذكره نتساءل هل ماتضمنته نصوص الاتفاقيات الدولية والقوانين الوطنية تعتبر ضماناً للتمتع بالمزايا المالية الضريبية للبعثات الدبلوماسية والمنظمات الدولية ؟

يمكن الإجابة بالنفي : أذحصلت الكثير من المنازعات بسبب فرض الضرائب على الدبلوماسيين والمنظمات الدولية وهذا يعزى الى الخلافات الناشئة عن عدم وجود تعريف واضح للضريبة أو لوجود تفسيرات متباينة لمصطلحات الضرائب فالبعض يسميها " تكاليف " أو " جبايات " أو " رسوم " أو " نفقات حسب تشريعات كل دولة ^(١).

لذا نقترح إجراء دراسة شاملة بالتشاور مع الدول أجمع لتوضيح المصطلحات المتعلقة بالضريبة ، وضمان استخدام التعريفات استخداماً ثابتاً في سياق الاتفاقيات الدولية والتشريعات الوطنية الداخلية ، لكون أختلاف التفسير بين مايعد ضريبة أو رسماً يؤدي الى قيام المنازعات بين الدول أو المنظمات .

^(١) مثال ذلك . قامت السلطات البلدية في لندن بفرض ضريبة " رسوم الأزدحام " على المركبات الرسمية التابعة للبعثات الدبلوماسية في منطقة محددة في بلدية لندن ، وقد أثار ذلك قلقاً لدى البعثات الدبلوماسية في لندن لكون المركبات التي يستخدموها معفية من الضرائب طبقاً لمبدأ المقابلة بالمثل والاتفاقيات الدولية ، غير أن لندن بررت عدم تمتعهم بالإعفاء باعتبارها رسماً وليس ضريبة .

وكذلك الحال عندما فرضت السلطات في لندن ضريبة " تغير المناخ " التي تفرض على البعثات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات ، وبالرغم من الجهود المبذولة لرد الضريبة غير أنها لم تفلح .

كذلك الأمر مع المنظمات الدولية أذ حصل أن طلب من كبار الموظفين العاملين في الأمم المتحدة طلب دفع ضريبة البث الأذاعي والتلفزيوني مما أثار القلق لدى العديد من المنظمات العاملة في جنيف وقد بررت السلطات عدم تمتع المنظمات بمزايا الإعفاء من الضريبة على أساس أنها تمنحها للدبلوماسيين طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل ولا ينطبق الأمر على المنظمات .

ينظر التقرير الصادر عن وحدة التفتيش في الأمم المتحدة ، جنيف ٢٠٠٦ ، ص ١١ . GIU\REP\2006\4

المبحث الثاني

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة رسم الطابع

أن منح المزايا المالية للأشخاص الدولية قد تقتضي مسوغات مختلفة ومتعددة لتوثيق العلاقات الخارجية بين الدول ، وقد نشأت عن تلك العلاقات اتفاقيات دولية ذات الصبغة السياسية القائمة على أساس مراعاة الأعراف والتقاليد الدولية ، وتلك المزايا التي تقررها الاتفاقيات الدولية من السعة ما يقتضي منا أن نتناولها بالقدر الذي يتلاءم وموضوع بحثنا .

وحيث أن الضرائب غير المباشرة التي تهدف الدول من خلال فرضها تحقيق الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة الضرورية^(١) . فقد تعددت هذه الضرائب وأختلفت أصنافها طبقاً للتطور الذي صاحبها ، منها ضريبة الطابع ، هذه الضريبة كغيرها من الضرائب لا بد أن تكون لها انعكاسات ودلائل أخرى تسعى الدول من خلالها لتحقيق مقاصد سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية .

وقد سار المشرع العراقي في قانون ضريبة الطابع^(٢) على هدي ما جاء في تشريع الضرائب الكمركية من حيث تبنيه مزايا معينة للأشخاص الدولية عند تداول الأموال والمباشرة بالتصرفات القانونية المختلفة على هذه الأموال .

لذا سنبين أحكام هذه الضريبة وفق التشريعات المقارنة . وعليه سنناقش في هذا المبحث المزايا المالية في ضريبة (رسم الطابع) لأشخاص القانون الدولي وذلك في مطالب ثلاثة :

في المطلب الأول نبحث تعريف ضريبة رسم الطابع .

أما المطلب الثاني فنبين المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الرسم الطابع ، وفي المطلب الثالث نستوضح المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة الرسم الطابع .

(١) ينظر . سهيلة عبد الزهرة ، كفاءة الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار الصناعي الخاص في الاقتصاد العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٩ - ٣١ .

(٢) قانون رسم الطابع العراقي رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٤٢٥٥ السنة الرابعة والخمسون في ٢٢ تشرين الأول ٢٠١٢ م .

المطلب الأول

التعريف بضريبة رسم الطابع

سبق ان بينا ان الضريبة تفرض على واقعة تملك راس المال (الثروة) او واقعة اكتساب الدخل فتعرف بالضريبة المباشرة كما يمكن ان تفرض على واقعة تداول راس المال او انفاق الدخل فتعرف بالضريبة غير المباشرة.

وعلى هذا فان المشرع وكما هو الشأن في العديد من التشريعات المالية المعاصرة يتجه الى اخضاع التصرفات القانونية للأموال او تداول هذه الأخيرة للضريبة. وبناءً على ذلك يمكن تعريف هذه الضرائب بأنها الضرائب التي تفرض على عمليات تداول الأموال التي تقع في حوزة الافراد وتكون محلاً لتصرفاتهم القانونية وكذلك على تحرير الشيكات المصرفية وإنجاز العقود ومن ابرز أشكالها ، ضريبة الطابع ^(١).

تعتبر ضريبة الطابع من الضرائب المهمة نظراً لسهولة جبايتها ومردوداتها المالية ، أذ تقع على عمليات التداول ولغرض بيان تعريف هذه الضريبة وتميزها من الضرائب الأخرى فلا بد من بيان نشأت هذه الضريبة وخصائصها وماتضمنت من مزايا مالية لأشخاص القانون الدولي عليه وأنسجاماً مع منهج الدراسة نقسم هذا المطلب الى ثلاثة فروع : **في الفرع الأول** نبين تعريف ضريبة الرسم الطابع ، أما **الفرع الثاني** فنبحث نشأة ضريبة الرسم الطابع ، وفي **الفرع الثالث** نتناول خصائص ضريبة الطابع .

^(١) يستخدم تعبير الرسم للدلالة على هذه الضرائب والحجة في ذلك ان مبلغها كان في اول الامر صغيراً وأنها تدفع مقابل خدمه معينة تتناسب مع هذا المبلغ الذي يسد المستفيد للدولة. وتتجسد هذه الخدمة في توثيق المعاملات الناقلة لملكية الأموال بصورة أصولية او كما يقررها القانون من حيث تدوين اسم الشخص المعني بالمعاملة وتاريخ إنجازها وصنف ونوع المال الذي خضع للتصرف القانوني. ولكن مع مرور الوقت اضحى مبلغ الضريبة يزيد كثيراً على المنفعة التي تقدم لدافعها. لهذا لم يعد هناك أي توافق بين الوعاء الخاضع للضريبة وتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة. كما ان المشرع لا يراعي في تقريرها مقدار النفع الذي يعود على دافع الضريبة. كل ذلك جعل من انتقال الثروة وجريان مختلف التصرفات القانونية عليها فرصة للمشرع لإخضاعها للضريبة ولم يعد بالإمكان إطلاق تسمية الرسوم على هذه الفرائض. لمزيد من التفاصيل ينظر رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مصدر سابق ، ص ٢٧٣.

وكذلك ينظر عبدالعال الصكبان ، علم المالية العامة ، المصدر سابق ، ص ٢٦٣.

وكذلك ينظر حكمت الحارس ، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، المصدر سابق ، ص ٢٥٦.

— ص ٢٥٧.

الفرع الأول

تعريف ضريبة رسم الطابع

تعرف هذه الضريبة بأنها (الضريبة التي تفرض على بعض عمليات التداول التي تتم عن طريق تحرير مستندات كالعقود والكمبيالات والشيكات والفواتير) ^(١) . وتعرف أيضاً بأنها (الضريبة التي تفرض على عملية تداول الأموال بطريقة تحرير المستندات كالعقود والشيكات او فواتير الشراء ، وذلك على شكل لصق طوابع على تلك المحررات) ^(٢) .

كما وعرفها جانب آخر ^(٣) بأنها (ضريبة تداول غير مباشرة تفرض على العقود والأوراق المحررة بصرف النظر عن كون هذا العقود صحيحة ام باطلة وعما اذا كانت تصلح كسند قانوني ام لا). بينما ذهب جانب آخر ^(٤) لتعريفها بالقول أنها (ضريبة على عقود الشركات والأفراد والسندات والأسهم والشيكات وغيرها من التصرفات القانونية التي تتداول فيها الأموال وتجبى) يؤخذ على التعاريف السابقة أنها عرفت الضريبة من خلال الأوعية الخاضعة لها بأيرادها الشركات والكمبيالات والشيكات والفواتير وغيرها .

ويمكن تعريف ضريبة الطابع بأنها " العمل القانوني الذي يؤكد الحقوق والألتزامات للمكلفين بشكل رسمي وتفرض في لحظة حصول التصرفات القانونية مباشرة وليس بعد فترة زمنية معينة".

الفرع الثاني

نشأة ضريبة الطابع

أن أستعمال الطابع في فرض الضرائب قديم جداً يرجع الى سنة ١٦٢٤ عندما أعلنت حكومة هولندا أنها تعطي جائزة نفيسة لمن يخترع طريقة لجباية مقدار معين من المال بدون صعوبة على الحكومة ، أو تذر من الأفراد فأستنبط أحدهم هذه الوسيلة لتنتشر في الدول الأوروبية تدريجياً وجمهوريات أميركا الجنوبية ، وأخذت بها فرنسا في عهد لويس الرابع عشر أما أنكلترا فأخذت بضريبة الطابع سنة ١٦٩٤ ، كما وعرفت ضريبة الطابع في العصر العثماني أول مرة سنة ١٩٠٣ المعروفة بالضريبة الحجازية ^(٥) .

(١) د. محمود رياض عطية . موجز في المالية العامة ، المصدر السابق ، ص ٣١٠ .

(٢) د. عبد الحكيم كراجه وهيثم العبادي . المحاسبة الضريبة ، المصدر السابق ، ص ١٦ .

(٣) مرسى السيد حجازي . النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، المصدر السابق ، ص ٣٠٤ .

(٤) ينظر د. رضا صاحب أبو حمد . المالية العامة ، دون دار نشر، ٢٠٠٢ ، ص ٢٧١ .

(٥) ينظر د. فارس الخوري . موجز في علم المالية ، مطبعة الحكومة في دمشق ، ١٩٢٤ ، ص ٢٧٦ .

وفي العراق صدر قانون ينظم هذه الضريبة في عام ١٩١٧ في عهد سلطات الاحتلال البريطاني ولم يدم هذا القانون طويلاً حيث استبدل بالقانون الأخير القانون الصادر سنة ١٩١٩. كما استبدل القانون مرة أخرى ليصدر القانون رقم (٣٠) لسنة ١٩٢٢ الذي يعد أول قانون وطني ينظم ضريبة الطابع. وقد استمر العمل بهذا القانون وأجريّ عليه عدة تعديلات متلاحقة حتى الغي عام ١٩٥٠ ليحل محله القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٥٠^(١).

هذا وقبل ان يصدر القانون الحالي ، صدر القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٦٤ ليحدد صور استيفاء ضريبة الطابع وهي نقدًا وبدمغة وبطوابع تلصق على الورقة المستحقة عليها الضريبة كما والحق بالقانون ثلاثة جداول يحدد الأول منها المعاملات التي تفرض عليها ضريبة مقطوعة والجدول الثاني يحدد الأوراق التي تفرض عليها الضريبة النسبية والجدول الثالث يحدد ما هو معفى من ضريبة الطابع. ومن ثم صدر القانون ذو الرقم (١٦) لسنة ١٩٧٤ والمعدل بالقانون رقم (٤) لسنة ١٩٧٤^(٢).

وتم إلغاء هذا القانون وصدر قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ الحالي والذي تضمن ذات الأحكام السابقة للقانون وأشار الى اعتبار ضريبة الطابع رسم^(٣). وتفرض ضريبة الطابع على واقعة تحرير العقود التي تستخدم في العراق والتي تحرر فيها من أي جهة كانت الا اذا كانت معفاة بموجب القانون النافذ من الضريبة^(٤).

(١) د. اياد عبد الجبار ملوكي وآخرون ، التشريعات المالية والتجارية ، المصدر سابق ، ص ١٩٢ وما بعدها.

(٢) نشر هذا القانون في الوقائع العراقية العدد ٢٣٢٥ في ١٩٧٤/٤/٣ ويسمى خطأً برسم الطابع ذلك ان لهذا الضريبة وعاء تفرض عليه بما يتناسب وهذا الوعاء ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة المقدمة ثم انها تجبى وقت تداول عناصر الثروة. هذا بالإضافة الى ان الرسم يفرض بقانون او بناء على قانون بينما ضريبة الطابع تفرض بقانون صادر عن السلطة التشريعية.

(٣) نص هذا القانون على إلغاء جميع قرارات مجلس قيادة الثورة المنحل الخاصة بضريبة رسم الطابع منها القرار رقم (٥٠) في ٢٠٠٠/٣/٣٠ ونشر القانون في الوقائع العراقية العدد (٤٢٥٥) في ٢٠١٢/١٠/٢٢ بعد مصادقة رئيس الجمهورية في ٢٠١٢/١٠/١١.

(٤) تأخذ بهذه الضريبة دول أخرى ، ففي مصر تفرض هذه الضريبة تحت اسم (ضريبة الدمغة) بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ وكانت تعرف سابقاً تحت اسم رسم الدمغة. وسبب ذلك هو ان الضرائب قبل الاستقلال كانت تفرض من قبل المحتل ولم تمنح الحكومة الا سلطة فرض الرسوم مما دفع الأخيرة الى تسمية بعض الضرائب بالرسوم لتحاشي الاصطدام مع المستعمر المحتل لغرض الحصول على موارد مالية جيدة.

ينظر عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، بلا سنة طبع ، ص ٤٨٩.

الفرع الثالث

خصائص ضريبة الطابع

تتميز ضريبة الطابع بعدة خصائص التي من خلالها يمكن تمييزها من غيرها وهذه الخصائص يمكن أستخلاصها من خلال طبيعة هذه الضريبة والوعاء الذي يخضع لها وكيفية أستيفائها وكما يأتي :

أولاً - أنها من الضرائب المقطوعة^(١):

أي خضوع جميع الأوراق المدرجة والملحقة بهذا القانون لمبالغ ضريبة مقطوعة وهي عادةً ليست مرتفعة وتعديل بين الفينة والأخرى بحسب الظروف الاقتصادية التي تمر بها البلاد^(٢).
ثانياً - أنها ضريبة نسبية :

أي ان الضريبة تفرض على التصرفات القانونية أثناء التداول وتجبى بنسب مئوية كما في حالة تجديد العقد لشركة أو بيع السندات والأسهم أو أي تصرف قانوني آخر^(٣).
ثالثاً - تعدد طرق جباية الضريبة وفرضها^(٤):

حيث يمكن جباية الضريبة بطوابع مالية تلتصق على الورق ، أو بدفع ضريبة الطابع نقداً أو بأوراق الدمغة . ويتم أستيفاء ضريبة الطابع نقداً أستناداً الى التعليمات التي تصدر من وزارة المالية^(٥).

وقد خول القانون وزير المالية إصدار التعليمات لتسهيل تنفيذ أحكام هذا القانون حيث نصت الفقرة الرابعة من المادة (٤٠) بالقول (طريقة أستيفاء الرسوم نقداً)^(٦).

(١) المقطوعة هي التي تكون محددة لكل نوع من أنواع الوعاء الخاضع للضريبة كمثال الطابع الذي يكون محدد بمبلغ معين ١٠٠ دينار أو غيره .

(٢) ينظر د. رائد ناجي أحمد . علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق . المصدر السابق . ص ١٩٨ .

(٣) د. رضا أحمد أبو حمد . المصدر السابق ، ص ٢٧١ .

(٤) د. فارس خوري ، المصدر السابق ، ص ٢٧٦ .

(٥) ينظر التعليمات رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ المنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٠٣٩) في ١٨ / ٤ / ٢٠٠٧ . التي أقرت أستيفاء رسم ضريبة الطابع نقداً من أي من الأوراق التي كان يستوفي عنها الرسم بطريقة الصاق الطابع .

(٦) ينظر نص المادة (٤٠) من قانون رسم الطابع رقم (٧٠) لسنة ٢٠١٢ .

و ينبغي التأكيد هنا على موقف الفقه من ضريبة الرسم الطابع .

حيث لم يتفق الفقهاء حول طبيعتها ، فبينما ذهب جانب منهم ^(١) لأعتباره رسم طابع وتبريرهم أنها تدفع مقابل خدمة خاصة تقدمها السلطة العامة وأن كانت في الوقت ذاته تعود بمنفعة للمجتمع .

يرى جانب آخر ^(٢) أنها ضريبة من حيث كونها تفرض لتصرف قانوني وتزيد عن قيمة الخدمة التي تقدمها الدولة لذا تسمى ضرائب الطابع .

ونذهب الى الرأي الذي أعتبرها ضريبة بالمعنى الفني وليس رسماً للأسباب الآتية :

١- كون فرضها يتحدد بصورة تتناسب والوعاء الخاضع لها ، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي يؤديها المرفق العام .

٢- أن تحديد مقدارها وحصيلتها يعتمد على قيمة الثروة المراد نقلها وليس على أساس المنفعة التي تعود للمكلف بدفعها .

٣- أن الرسم يتحدد مقابل منفعة أو خدمة . أما ضريبة الطابع فقد يدفعها المكلف دون أن تعود عليه بنفع خاص .

أن أساس فرض ضريبة الطابع يعود لحاجة الدولة زيادة الموارد المالية لتغطية النفقات لذا تفرض جبراً وليس للمكلف الخيار بقبولها أو رفضها بأعتبار أن التصرف القانوني يقف على دفعها.

(١) ينظر د. جهاد سعيد خصاونه ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي ، ط ١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .

كذلك ينظر د. فارس خوري ، موجز في علم المالية ، المصدر السابق ، ص ٢٧٥ .

(٢) د. محمد طاقة د. هدى العزاوي ، المصدر السابق ، ص ١٠٣ .

كذلك ينظر د. رائد ناجي ، المصدر السابق ، ص ١٩٧ .

المطلب الثاني

مزايا البعثات الدبلوماسية والقنصلية من ضريبة الطابع

أعفى المشرع العراقي (معاملات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية للدول الأجنبية التي تقدمها للحكومة بشرط المقابلة بالمثل)^(١) من ضريبة (رسم) الطابع .

يتضح من هذا النص ان المشرع العراقي قرر إعفاء أي معاملة عائدة للهيئات الدبلوماسية والقنصلية الموجودة في العراق ، ان كانت هذه المعاملات مقدمة الى حكومة العراق بشرط المقابلة في التعامل .

وهذا الإعفاء من نصب على المحررات الرسمية للهيئات الدبلوماسية والقنصلية وتشمل هذه المحررات الوثائق التي تحررها هذه الهيئات وهي ما أطلق عليه المشرع العراقي بـ (المعاملات) . ويأتي هذا الإعفاء لغرض تسهيل عمل هذه الهيئات في المجالات الدولية والاقتصادية والاجتماعية المشتركة مع العراق .

ويلاحظ انه لتطبيق هذه الإعفاء يشترط الآتي :-

- ١- ان تكون الجهات المستفيدة من الإعفاء هيئات دبلوماسية وقنصلية^(٢) .
- ٢- ان تكون الوثائق والمحررات التي تحررها هذه الجهات مقدمة لحكومة جمهورية العراق .
- ٣- ان يكون الإعفاء بشرط المقابلة بالمثل .

وحيث أن البعثات الدبلوماسية تعفى من الضرائب غير المباشرة بموجب المادة (٣٤) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦١ فمن باب أولى أن تعفى البعثة من ضريبة الطابع التي تفرض على المعاملات التي تقوم بها البعثة بصفة رسمية^(٣) .

وأن الاتجاه الغالب حالياً لدى كثير من الدول يميل الى تضيق نطاق المزايا الدبلوماسية والقنصلية بحيث يقتصر الاستفادة منها على الأشخاص الذين لهم صفة رسمية في البعثة دون الأشخاص غير

(١) ينظر البند (أ) من الفقرة (١) من المادة (١٧) من قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ .

(٢) قرر المشرع المصري في قانون ضريبة الدمغة رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقانون رقم (١٤٣) لسنة ٢٠٠٦ .

إعفاء الهيئات الدبلوماسية والقنصلية من الضريبة بنصه في الفقرة (أ) من المادة (٢٧) (لا تخضع للضريبة

الجهات الآتية : (أ) هيئات التمثيل : السياسي و القنصلي الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل) .

(٣) علي حسين الشامي وآخرون . المصدر السابق ، ص ٥٤٢ .

الرسميين ، وقد أبدى عدد من الدول هذه الرغبة منها ألمانيا والسويد وفرنسا واليونان وسويسرا والبرازيل (١).

غير أن الاتفاقيات الدولية ألزمت الدولة المستقبلية كما في المادة (٣٠) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٣م بأبداء كافة التسهيلات المتعلقة بعمل البعثة القنصلية ، كما أن الفقرة (٢) من المادة (٣٩) قد أشارت الى الإعفاءات الضريبية للرسوم التي تفرض على أعمال البعثة الرسمية بالقول (تعفى المبالغ المستوفى بشكل رسوم والتكاليف وفقاً للفقرة الأولى من هذه المادة وكذلك الأيصالات المتعلقة بها ، من الضرائب والرسوم في الدولة المضيفة).

علية أن ألزام الدولة المضيفة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية يأتي لتسهيل عمل البعثة بصورة عامة ، وبما ينسجم وطبيعة العلاقات الدولية القائمة على التماثل في التعامل ، بمعنى إن أي استثناء من القانون الداخلي الذي يمنح لصالح دولة أخرى يرد ذات الاستثناء مقابل بالمثل (٢).

ويظهر من النص ان المشرع العراقي حصر الإعفاء بالمعاملات المتعلقة بالعراق حصراً ولم يشمل الإعفاء الهيئات الدبلوماسية والقنصلية العاملة في العراق ، إذ من الممكن ان تقدم سفارة دولة معينة عاملة في العراق خدمة لسفارة أخرى موجودة ايضاً في العراق .

ونجد أن هذا النوع من المعاملات يكون خاضعاً لضريبة (رسم) الطابع بدافع عدم توسيع نطاق الإعفاء ومن ثم تقليل حصيلة موارد الدولة المالية. ثم ان القانون الضريبي هو قانون محلي يسعى لبلوغ مصالح مالية وطنية ولا يهتم عندئذ فيما اذا تمت المعاملات بين هيئات دبلوماسية أو قنصلية أجنبية .

وهذا الموقف ينسجم مع الاتجاه الدولي الذي يؤيد حصر أو تقيد المزايا المالية في حدود معينة كونها استثناء عن الأصل ولايجوز التوسع بالاستثناء كما أن الأختصاص الداخلي أو الأقليمي هو الأختصاص الأصل الذي يجب أن يعلو الاعتبارات الخاصة (٣).

(١) علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ٢١٣ .

(٢) ينظر د. قاسم خضير عباس ، المبادئ الأولية في القانون الدبلوماسي ، ط ١ ، الرافدين للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٧٢ .

(٣) ينظر . ياسر عبد الحسين . الدبلوماسية الشعبية دراسة في تطور السياسة الخارجية ، بحث منشور في مجلة أبحاث استراتيجية ، العدد السادس ، مطبعة الطباع بغداد ، ٢٠١٣ ، ص ١٩ .

المطلب الثالث

المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة الطابع

لضريبة الرسم الطابع على الرغم من قلة المواد التي تضمنها إلا أنه نص على مزايا مالية تتمثل بالأعفاء من الضريبة للمنظمات والهيئات ومن هنا كان لابد أن نبين هذه المزايا في فرعين :
أما الفرع الأول فنبحث مزايا المنظمات الدولية من ضريبة (رسم) الطابع .
في حين الفرع الثاني نبين الأحكام الخاصة لتمتع الهيئات والمنظمات الأجنبية بمزايا مالية في ضريبة الطابع.

الفرع الأول

مزايا المنظمات الدولية في ضريبة (رسم) الطابع

على غرار الاعفاء المقرر للهيئات الدبلوماسية والقنصلية من ضريبة (رسم) الطابع. قرر المشرع العراقي الاعفاء نفسه من هذه الضريبة للمنظمات الدولية العاملة في العراق. اذ نص القانون على اعفاء (معاملات الهيئات والمنظمات الدولية)^(١).
ويبدو من هذا النص انه نص عام. بحيث يشمل جميع المنظمات والهيئات الدولية لدرجة انه لم يحدد أي شروط للتمتع بهذا الاعفاء. فمجرد كون الجهة هيئة او منظمة دولية يكفي للإعفاء من ضريبة الطابع في العراق. ويشمل هذا الاعفاء منظمة الأمم المتحدة^(٢) بجميع فروعها باعتبارها المنظمة الدولية الأكثر عمومية في المجتمع الدولي وكذلك جامعة الدول العربية وفروعها في العراق على الرغم من الأخيرة تعد من المنظمات الإقليمية. فهذه المنظمات وكافة فروعها في العراق معفاة من هذه الضريبة وذلك تعزيزاً للعلاقات الدولية مع هذه المنظمات وتسهيلاً للعمل السياسي والاقتصادي والاجتماعي معها^(٣).
ويلاحظ على هذا النص انه قصر الاعفاء على معاملات الهيئات والمنظمات الدولية فقط في العراق. بالإضافة الى ذلك لم يقرر القانون حصر المعاملات المعفاة من الضريبة بالمعاملات

(١) ينظر البند (ب) من الفقرة (١) من المادة (١٧) من قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢.

(٢) نصت الفقرة (٨) من المادة (٢) من اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة على (بالرغم أن الأمم المتحدة لا تتطلب مبدئياً أعفائها من الضرائب غير المباشرة على الأشياء القابلة للاستهلاك ومن رسوم البيع الداخلية في ثمن الأموال المنقولة وغير المنقولة ، فإن الدول الأعضاء تعمل مافي وسعها كلما كان ذلك ممكناً لاتخاذ التدابير الإدارية اللازمة لإعادة الضريبة أو الرسوم)

(٣) قرر المشرع المصري اعفاء الهيئات الدولية من ضريبة الدمغة بموجب الفقرة (ب) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدمغة رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ بنصها على اعفاء (الهيئات الدولية).

المتعلقة بالعراق فقط بل يسري هذا الاعفاء على كل المعاملات المقدمة من قبل المنظمات الدولية وهيئاتها الى اية جهة كانت سواء كان العراق طرفا فيها او لم يكن. ولا تخرج الغاية من منح هذا الاعفاء عن تنفيذ الالتزامات الدولية المقررة بموجب الاتفاقات الدولية التي صادق عليها العراق^(١).

الفرع الثاني

الأحكام الخاصة لتمتع الهيئات والمنظمات الأجنبية بمزايا مالية في ضريبة رسم

الطابع

قرر المشرع العراقي اعفاءً اخر لصالح منظمات وهيئات اجنبية أخرى من ضريبة الطابع ، اذ نص القانون على ان (لوزير اعفاء مراسلات ومعاملات المنظمات والهيئات الأجنبية المقدمة للحكومة والمسموح لها بممارسة نشاطها في العراق من الرسم)^(٢). ويظهر من النص ان هذا الاعفاء لا يتناول الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية سالفة الذكر. بل قصد المشرع من ذلك اية منظمة او هيئة اجنبية أخرى عدا ما تقدم. اذ لا يخل ان يكرر المشرع نصوصاً تتضمن نفس المضمون.

ولكن السؤال الذي يطرح هنا :- من هي هذه المنظمات والهيئات الأجنبية؟

يقصد بذلك كل الهيئات والمنظمات الأجنبية من غير منظمة الأمم المتحدة وجامعة الدول العربية، اذ يشمل هذا النص كل المنظمات الأجنبية مثل المنظمات الاسيوية التي لها مقر او فرع في العراق. إضافة الى ذلك يعد من قبيل هذه المنظمات او الهيئات تلك التي لم تربط بمنظمة او هيئه دولية مثل المنظمات الإنسانية وغيرها من المنظمات الحكومية^(٣).

(١) فاتحت وزارة الخارجية العراقية بمذكرتها المرقمة (١٠٧١١٤) في ١٠/٧/١٩٨٨ وزارة المالية حول طلب اتخاذ مجلس البحث العلمي العربي بإعفائه من ضريبة الطابع المفروضة من قبل المؤسسات العراقية على العقود المبرمة معه هذا الاتحاد. فأجابت وزارة المالية بمذكرتها (١١٨٠٦) في ٣٠/٧/١٩٨٨ بأن الاتحاد المذكور معفى من ضريبة الطابع بموجب الاتفاق الموقع مع جمهورية العراق.

ينظر ذلك لدى ذنون فتیان حسین ، المنظمات الدولية في العراق المزايا والحصانات ، مصدر سابق ، ص ٦٨.

(٢) ينظر الفقرة (٢) من المادة (١٧) من قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢.

(٣) عرف الامر رقم (٤٥) الصادر عن قوات الاحتلال الامريكية المنشور في الوقائع العراقية العدد ٣٩٨٠ في آذار ٢٠٠٤ ، المنظمة غير الحكومية بنصها في الفقرة (١) من قسم (١) من الامر المذكور سابقاً (يقصد بمصطلح "منظمة غير حكومية" أي منظمة مؤسسة جرى تأسيسها لقيام بنشاط واحد او اكثر من الأنشطة التالية التي تعتبر أنشطة رئيسية لها : تقديم المساعدات الإنسانية ومشاريع الإغاثة ، مناصرة قضايا حقوق الانسان وتوعية بها : عمليات تأهيل المناطق السكنية واعداد توطين المجموعات البشرية فيها ، الاعمال الخيرية ، الأنشطة التعليمية والصحية والثقافية ; عمليات المحافظة والصيانة : عمليات حماية البيئة : الاعمار الاقتصادي والتنمية : الترويج للممارسات الديمقراطية : تطوير المجتمع المدني : او أي نشاط اخر غير ربحي يخدم المصلحة العامة. (يشير المصطلح "منظمة غير حكومية" في هذا الامر الى كل المنظمات غير الحكومية الاهلية والأجنبية، ما لم يحدد النص هوية المنظمة في إشارته اليها). وألغيت الإشارة الى المدير الإداري لسلطات =

ويلاحظ على هذا النص أيضا انه يشمل مراسلات ^(١) ومعاملات ^(٢) هذه المنظمات والهيئات الأجنبية ولم يقصره على معاملتها مع العراق.

وقد اشترط المشرع لسريان هذا الاعفاء ما يأتي :-

١- ان يقرر وزير المالية منح هذا الحق للهيئات والمنظمات الأجنبية ان توفرت الشروط المطلوبة.

٢- ان تكون المحررات والوثائق الرسمية المعفاة بموجب هذه الفقرة مقدمة لحكومة جمهورية العراق .

٣- ان تكون هذه الهيئات والمنظمات الأجنبية مسموحاً لها بممارسة نشاطها في العراق .ان الغاية من منح هذا الاعفاء هو تنفيذ الالتزام الملقى على عاتق العراق من خلال تنفيذ احكام الاتفاقات الدولية التي صادق عليها . وعلى الرغم من بساطة هذه الضريبة وقلة تفصيلاتها الا انها تؤدي الى تنفيذ هذا الالتزام الدولي.

= الاحتلال الأمريكي (سلطة الائتلاف المؤقتة) بموجب الفقرة ١٥ من الأمر رقم ١٠٠ لسنة ٢٠٠٤ المنشور في

الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٨٥ في تموز ٢٠٠٤ .

(١) المراسلات هي المخاطبات الرسمية التي تكون بين المنظمة او الهيئة الأجنبية والعراق .

(٢) المعاملات فهي المحررات والوثائق الرسمية التي تحررها هذه الهيئات والمنظمات الأجنبية.

المبحث الثالث

المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة القيمة المضافة

منذ أن وجد الإنسان على شكل مجتمع وجدت معه الضريبة وأختلف دورها من مرحلة الى أخرى ، والضريبة في العصر الحديث لا تستقطع دون ان تثير انعكاسات أو نتائج على الدولة ، وهذا التأثير يختلف باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة بالإضافة الى مراحل النمو الذي وصلت إليه .بعبارة اخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في مناحي الحياة للمجتمع^(١).

هذا و تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أحد الأشكال الهامة لضريبة المبيعات التي أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المعاصرة^(٢). ويعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة.

عليه قد يثار التساؤل ماذا نعني بضريبة القيمة المضافة ؟ وما الذي تضمنته من نصوص لأشخاص القانون الدولي ؟ لغرض الأجابة عن هذه التساؤلات وغيرها سنعمد لتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب :

نبحث في **المطلب الأول** التعريف بضريبة القيمة المضافة وبيان خصائصها .
أما **المطلب الثاني** فنتناول فيه المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة القيمة المضافة .

و **المطلب الثالث** نبحث فيه المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة القيمة المضافة.

(١) ينظر د. محمد علي الربيدي ، وآخرون . التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام قانون الضريبة على المبيعات رقم

(١٩) لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته ، ط ١ ، مركز الأمين للنشر والتوزيع ، القاهرة ٢٠٠٧ ، ص ٢٢٠ .

(٢) ينظر د. ذو الفقار علي رسن ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها . أطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق جامعة الزهراء ، ٢٠٠٧ ، ص ٥ .

المطلب الأول

التعريف بضريبة القيمة المضافة وبيان خصائصها

حظيت الضريبة على القيمة المضافة باهتمام المؤتمرات الدولية المعنية بالقضايا الضريبية والفقهاء الضريبيين ، والتشريعات الداخلية لبعض الدول ولغرض البحث في الضريبة لابد من التطرق الى تعريفها ونشأتها مع بيان خصائصها وهذا في أربعة فروع :

في الفرع الأول نتناول تعريف ضريبة القيمة المضافة ، أما الفرع الثاني فنبحث نشأة ضريبة على القيمة المضافة ، وفي الفرع الثالث نستوضح خصائص ضريبة القيمة المضافة . والفرع الرابع سنبحث ، الواقع المنشئة لضريبة القيمة المضافة .

الفرع الأول

تعريف ضريبة القيمة المضافة

على الرغم من تعدد التعاريف المطروحة للضريبة على القيمة المضافة إلا أنها من حيث الأساس تكاد تكون متفقة فيما بينها من حيث المضمون والجوهر.

وتعرف ضريبة القيمة المضافة ^(١) بأنها (الضريبة التي تفرض على مراحل إنتاج البضائع أو على الخدمات ويدفعها المكلّف في جميع مراحل الإنتاج).

وقد ذهب بعض الكتاب ^(٢) إلى تعريفها بأنها (الضريبة التي تفرض على الزيادات التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع).

ويؤخذ على التعريف أنه تعريف ناقص من جهة كونه لم يشر إلى مسألة الخصم أو الحسم ومن جهة أخرى حدد المراحل التي تمر بها السلعة أو المنتج بمرحلتَي الإنتاج والتوزيع .

في حين ذهب آخرون ^(٣) إلى تعريفها بأنها (الضريبة التي تفرض على القيمة التي تضاف على السلع والخدمات من قبل المشاريع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج).

كذلك عرفت هذه الضريبة بأنها (الضريبة التي تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في

(١) ينظر حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، ١٩٨١ ، ص ٣٩٩ .

(٢) ينظر جورج أي لينت وميشيل جيراد ، ضريبة القيمة المضافة في الدولة النامية ، بحث مترجم منشور في مجلة المالية ، العدد الرابع ، السنة الثانية ، نيسان ١٩٧٦ ، ص ٨٦ .

(٣) ينظر د. حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، ط ١ ، مكتب الإسكندرية للنشر ، مصر ٢٠٠٠ - ٢٠٠١ ، ص ١٦٦ .

كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها وعلى قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج الكمركي^(١).

كما عرفت^(٢) بأنها (ضريبة على الاستهلاك تطال السلع والخدمات بما فيها المستوردة ويتم تطبيقها في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة بنسبة معينة من قيمته بحيث تحسم في كل مرحلة الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها الأمر الذي يجعلها من الضرائب غير التراكمية). على الرغم من وضوح هذا التعريف إلا أنه يؤخذ عليه أنه أطلق فرض الضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة في حين أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض أو تصيب الزيادة التي تحصل في كل مرحلة من مراحل الإنتاج مع اعتماد مبدأ الخصم أو الحسم. هذا وتهتم المؤتمرات الدولية بضريبة القيمة المضافة^(٣) حيث عرفها مجلس الوحدة الاقتصادية العربية^(٤) بأنها (الضريبة التي تسري على الإنتاج في جميع مراحلها ولا تصيب سوى القيمة المضافة فقط).

الفرع الثاني

نشأة الضريبة على القيمة المضافة

قد كانت البرازيل الدولة الأولى التي تفرض ضريبة القيمة المضافة بشكلها ومفهومها اليوم. تعود فكرة الضريبة على القيمة المضافة تاريخياً إلى سنة ١٩١٨ عندما أوصت الحكومة الألمانية بتطبيق هذه الضريبة على شركة (Sicmens) كبديل للضريبة على رقم الأعمال. إلا أن أول استحداث شامل لها كان في فرنسا إذ صدر في ١٤ نيسان ١٩٥٤ قانون عدل نظام الضرائب في ذلك الوقت بتقدير الضريبة على القيمة المضافة ومنذ ذلك الحين اعتبرت هذه الضريبة من الضرائب الرئيسية

(١) ينظر د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٦، ص ٧٤.

(٢) ذو الفقار علي رسن، المصدر السابق، ص ١٠.

(٣) فعلى صعيد المؤتمرات الدولية عرف مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، الضريبة على القيمة المضافة بأنها (ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع على الأقل مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج مع استثناء السلع الرأسمالية).

ينظر الوثيقة التي أعدت في المؤتمر الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة والمنعقد في روما للفترة من ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥ والمنشور على الموقع الإلكتروني: [Http://www.ildwed.org](http://www.ildwed.org).

(٤) ينظر الدراسة المقدمة من قبل الأمانة العامة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية حول تنسيق التشريعات والنظم الضريبية في الدول الأعضاء في المجلس، عمان، ١٩٨٦، ص ٢٦.

غير المباشرة وفي عام ١٩٥٤ كان نطاق الضريبة مقصوراً على مرحلة الجملة إلا أنه في عام ١٩٦٨ أمتد نطاقها ليشمل مرحلة التجزئة^(١).

وبعد نجاح هذه التجربة في فرنسا انتقلت إلى أقطار أخرى من العالم فقد تم اعتمادها من قبل الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي^(٢) كما أصدرت هذه اللجنة في ١٧/أذار/١٩٧٧ توجيهاً أشارت فيه إلى ضرورة تحقيق الانسجام بين قوانين الدول الأعضاء المتعلقة بعوائد أو إيرادات الضرائب والنظام العام للضريبة على القيمة المضافة^(٣). كما تم اعتماد هذه الضريبة أيضاً في ظل الاتحاد السوفيتي السابق وأن كان ذلك بظل تسمية مغايرة لتسمية الضريبة على القيمة المضافة وحالياً تم اعتماد هذه الضريبة في كل من روسيا واليابان^(٤).

الفرع الثالث

خصائص ضريبة القيمة المضافة

تتميز ضريبة القيمة المضافة بخصائص تميزها عن غيرها من الضرائب وهي كالآتي :

أولاً . من الضرائب غير المباشرة :

حيث يتحمل عبؤها النهائي المستهلك وأن كان لا يقوم بنفسه بتوريدها الى الجهات الضريبية فهي تصيب حقوق المكلف (رؤؤس الأموال أو الدخول) عند استخدامها وبالتالي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تصيب هذه الأموال حال أكتسابها^(٥).

(١) ينظر د. خالد شحادة الخطيب وآخرون ، أسس المالية العامة ، ط ٢١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٥ - ٦٥ .

(٢) في سنة ١٩٥٦ عقد مؤتمر القمة الأوروبية إذ بدأت فكرة تطبيق هذه الضريبة في السوق الأوروبية المشتركة بتكوين لجنة من خبراء الضرائب لبحث إمكانية تطبيق هذه الضريبة في السوق وقد سميت هذه اللجنة بـ (لجنة نيمارك) التي اقترحت في سنة ١٩٦٣ إمكانية تطبيق الضريبة في السوق الأوروبية لذا أصدرت اللجنة التنفيذية للسوق توجيهاً بتطبيق هذه الضريبة اعتباراً من الأول من كانون الثاني لعام ١٩٧٠ .

ينظر . نبيل عبد الرحمن حياوي ، دستور الاتحاد الأوروبي ، ط ١ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ ، ص ١٥-١٧ .

(٣) ينظر . د. محمد عباس محرز ، أقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ٢٠٠٣ ، ص ٩٧ .

(٤) ذو الفقار علي رسن ، المصدر السابق ، ص ٣٣ .

(٥) نظر في هذا: معلومات عامة عن قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني: [Http://Taxesin Lebanon.Tripod.com](http://Taxesin Lebanon.Tripod.com) .

ثانياً . من الضرائب القيمة^(١) الدورية الشهرية:

حيث يفرض على قيمة السلعة أو الخدمة ولاعلاقة لها بنوع السلعة حيث أنها تفرض بنسبة محددة من قيمة السلع والخدمات وعلى السلع والخدمات .
وكونها ضريبة دورية^(٢) شهرية^(٣) . حيث يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي بصورة مستقلة ، بتسليم الكشف الدورية في المواعيد المحددة^(٤) وفي الشهر المحسوب عليه الضريبة .

ثالثاً . ضريبة القيمة المضافة من الضرائب الإقليمية :

حيث تسري ضريبة القيمة المضافة على المنتج المحلي أو على أداء الخدمة في الدولة وكذلك على السلع المستوردة من الخارج والتي تباع وتداول في داخل الدولة بصرف النظر عن جنسية المنتج أو مؤدي الخدمة^(٥) . بمعنى أن الضريبة سوف تطال مبدئياً جميع الأموال أو الخدمات أو التعاملات التي تقع ضمن النطاق الإقليمي للدولة المطبقة لهذا النظام سواء كانت هذه الأموال أو الخدمات أو التعاملات وطنية المصدر أم أجنبية مستوردة من الخارج^(٦) .

(١) وتعني باللغة القيمة واحدة (القيم) و(قَوَم) السلعة (تقوياً) وأهل مكة يقولون (استقام) السلعة وهما بمعنى واحد. ينظر محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٣ ، ص ٥٥٧-٥٥٨ .

(٢) نصت المادة (٣٢) من قانون الضريبة على المبيعات المصري على (المسجل أداء حصة الضريبة دورياً للمصلحة ورفق أقراره الشهري)

(٣) نصت المادة (١٦) من قانون الضريبة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (على كل مسجل أن يقدم للمصلحة أقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة)

(٤) ينظر ، د. فاطمة السويسي ، المالية العامة – موازنة وضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٠٤ .

(٥) المصدر نفسه ، ص ٣٢٢ .

(٦) ينظر في هذا :

David Williams , Value added Tax , By in Tax Law design and drafting

Editor Victor Thuronyi , International Monetary Fund , Publication Services ,

N. W. Washington D.C – 1996 – P(170-171).

رابعاً . من الضرائب النسبية مرحلية التحصيل:

حيث حدد القانون أنها تحُصل بنسب معينة (١) من قيمة السلع والخدمات . أما كونها مرحلية بمعنى ان الضريبة لا تحصل مرة واحدة أو خلال مرحلة معينة إنما يتم تحصيل الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والبيع والتحصيل على الجزء المضاف في كل مرحلة ولا تفرض على القيمة التي سبق أن دفع عنها الضريبة .

الفرع الرابع

الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة

عرف البعض من الكتاب الواقعة المنشئة (٢) بأنها (الحالة التي إذا حدثت استحققت معها الضريبة). و على مستوى التشريعات العربية المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة فقد ذهب قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ إلى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للنشاط المحلي بواقعة البيع أو تأدية الخدمات إذ جاء في القانون (... بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون) (٣).

أما بالنسبة للسلع المستوردة فتعتبر واقعة الإفراج الكمركي عن السلع في الكمارك هي الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات إذ جاء في القانون (...تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الكمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الكمركية...) (٤).

في حين ذهب قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢ إلى تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المحلية بواقعة البيع إذ جاء في القانون (أن الضريبة تستحق عند بيع السلعة في أي حالة من الحالات الآتية

(١) نصت المادة (٣) من قانون الضريبة على المبيعات المصري على (يكون سعر الضريبة على السلع ١٠%) (....).

(٢) د. محمد عباس محرزى ، المصدر السابق ، ص ٩٢ .

كذلك ينظر د. محمد حلمي مراد ، مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤ ، ص ٢٤٠.

(٣) ينظر المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

(٤) ينظر المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

أيهما سبق: تسليم السلعة .إصدار فاتورة ضريبية. تسليم قيمة السلعة كلياً أو جزئياً أو تسلم دفعة منها بالآجل أو بغير ذلك من طرق تسلم القيمة وفقاً لشروط الدفع المتفق عليها (١).

أما بالنسبة للسلع المستوردة من خارج المملكة فتحدد الواقعة المنشئة للضريبة عليها بواقعة الإفراج الكمركي عنها في الكمارك إذ جاء في القانون (... تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة التخليص عليها حسب نسبة الضريبة في تاريخ تسجيل البيان الكمركي (...)(٢).

في حين بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني لسنة ١٩٩٩ إذ جاء في القانون (تستحق الضريبة ... بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة أو العمل وفقاً لأحكام هذا القانون (...)(٣). أي تعتبر واقعة البيع وأداء الخدمة هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، أما الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة من خارج السودان فأنها تتحقق في مرحلة الإفراج عنها في الكمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الكمركية(٤).

ومما تجدر الإشارة إليه أن بعض التشريعات الضريبية(٥). ومنها قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ أعتبرت في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة منها أو من الخدمة المقدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية(٦).

(١) ينظر الفقرة (أ) من المادة (٩) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢.

(٢) ينظر الفقرة (أ) من المادة (٩) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢.

(٣) ينظر الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني لسنة ١٩٩٩.

(٤) ينظر الفقرة (٢) من المادة (١٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني.

(٥) كقانون الضريبة على القيمة المضافة الإندونيسي رقم (٨) لسنة ١٩٨٣ الذي اعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي نوع من التصرفات القانونية كالهبة. ينظر. ذو الفقار علي رسن المصدر السابق ، ص ٣٥.

(٦) نصت المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري. إذ نص على (... يعتبر في حكم البيع قيام المكلف استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها). كذلك ينظر قرار محكمة النقض المصرية الذي جاء فيه (أن الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات تتحدد ببيع السلع وأداء الخدمات للغير وقيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة منها أو من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها وهذا له أثره في سريان الضريبة العامة على المبيعات على كل تلك التصرفات. قرار محكمة النقض المصرية رقم (١٤١) / ٢٠٠٢ والصادر بتاريخ ٢٠٠٢/١١/١ والمنشور في مؤلف د. عبد الفتاح مراد ، الجديد في أحكام محكمة النقض المصرية للفترة من ٢٠٠١ لغاية ٢٠٠٣ ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ ، ص ٤٥٥.

أن ما أخذ به المشرع والقضاء المصريان من اعتبار استعمال المكلف للسلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية يناقض الواقع العملي لأن الاستعمال الشخصي للسلعة لا يترتب عليه أي انتقال لملكية السلعة أو تسليم السلعة وأداء الثمن.

لذا نرى تعديل النص وفق الصيغة الآتية: (...) يعتبر في حكم البيع قيام المكلف بالتصرف في السلعة بأي نوع من التصرفات القانونية).

حيث تتفق التشريعات الضريبية المقارنة^(١) المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة من حيث موقفها في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة. فقانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي ذهب إلى اعتبار واقعة بيع المواد المصنعة محلياً هي الواقعة المنشئة للضريبة إضافة إلى تأدية الخدمات على النطاق المحلي^(٢). في حين تكون واقعة الإفراج الكمركي هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في القانون الفرنسي بالنسبة للسلع المستوردة من خارج فرنسا^(٣).

نستنتج مما سبق عرضه : أن قانون الضريبة على القيمة المضافة هو الذي ينشئ الدين في ذمة المكلف بالضريبة بمجرد تحديده للأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة. وأن الضريبة على القيمة المضافة تستحق في حالة القيام بنشاط وطني أو محلي أو حالة استيراد السلع المصنعة والخدمات من الخارج إذ تكون الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هنا هي واقعة الإفراج الكمركي.

(١) ذهب قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني لسنة ٢٠٠٠ لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة بواقعة البيع بالنسبة للسلع المنتجة محلياً وواقعة الإفراج الكمركي بالنسبة للسلع المستوردة من خارج لبنان. أنظر في هذا: معلومات عامة عن قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، المرجع السابق ، منشور على شبكة الإنترنت.

[Http://en.wikipedia.Org/wiki/Value,added,Tax](http://en.wikipedia.Org/wiki/Value,added,Tax)

(٢) ينظر في هذا:

P. M. Gaudernet , Precis de Finances Publiques , Paris , 1970 , P(384-385).

(٣) ينظر في هذا:

M.Durerger , Finance Publique , Imprimerie des presses universitaires de France , Paris , 1971 , P (585).

المطلب الثاني

المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة القيمة المضافة

أن التعاون الدولي وتوثيق روح العلاقات الدولية ما بين الدول الأعضاء فيما بينها وما وبين الدول غير الأعضاء لا يمكن أن يتم ما لم تمنح بعض الامتيازات لممثلي هذه الدول بغية تسهيل ممارستهم لأعمالهم الدولية ومن هذه الامتيازات منح المزايا المالية المتمثل بالأعفاء من دفع الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومنها الضريبة على القيمة المضافة.

وقد جرى العرف الدولي منذ وقت طويل على إعفاء موظفي السلك الدبلوماسي والقنصلي من الضرائب وذلك لتدعيم العلاقات بين الدول . وقد عملت معظم الدول بهذا العرف الدولي الذي قنن فيما بعد بموجب اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية ١٩٦١ وللعلاقات القنصلية ١٩٦٣ فأعفت من الضرائب المباشرة وغير المباشرة جميع السفراء والوزراء المفوضين والقائمين بالأعمال التابعين للدول الأخرى^(١).

و مستوى التشريعات العربية المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة^(٢) فقد اشترط قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري ، لإعفاء ما يشتري أو يستورد من السلع وما يقدم من خدمات لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي ممن لا يحملون الجنسية المصرية ولأفراد أسرهم وما يستورد للسفارات والقنصليات غير الفخرية (ما خلا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة) من الضريبة العامة على المبيعات شرط المعاملة بالمثل^(٣) الذي أما أن يوسع في مجال الإعفاءات الضريبية للأغراض الدولية أو أن يضيق منها ولكن ضمن الحدود التي لا تفرغ

(١) د. محمد المجذوب ، الوسيط في القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ٦١٩ كذلك ينظر د. علي صادق أبو هيف ، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق ، ص ١٤٩ .

(٢) حيث نصت معظم التشريعات الضريبة على القيمة المضافة ما يستورد ويشتري من سلع وما يؤدي من خدمات لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي بشرط المعاملة بالمثل..

(٣) وتجدر الإشارة أن مبدأ المعاملة بالمثل لا يطبق إلا بين الدول متساوية السيادة حتى يمكن تقرير مبدأ الجزاء من جنس العمل في المعاملة الضريبية بمعنى آخر أن مبدأ المعاملة أو المقابلة بالمثل لا يطبق في علاقة الدول مع المنظمات الدولية والإقليمية لكون هذه المنظمات لا تملك حق فرض الضرائب حتى تمتلك حق الإعفاء منها كما أنها لا تمتلك إقليمياً حتى تقرر امتيازات داخلية للجهات التابعة للأشخاص الدولية الأخرى عليه فإن علاقة المنظمة مع الدول أما أن تكون علاقة إرسال بعثة أو علاقة استضافة. ينظر تفصيلاً

د. أحمد أبو الوفا محمد ، الوسيط في قانون المنظمات ، المصدر السابق ، ص ١٢٠

الوظائف التي تتطلب مثل هذه الإعفاءات من مضمونها^(١). واشترط المشرع المصري في قانون الضريبة العامة على المبيعات لمنح الإعفاء لموظفي السلكين الدبلوماسي والقنصلي :

١- أن يقدم طلب بالإعفاء من الضريبة من قبل رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية في مصر وأن يتم التصديق عليه من قبل وزارة الخارجية المصرية^(٢).

٢- حظر التصرف بأي وجه من الوجوه بالسلع المعفاة من الضريبة في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل أخطار مصلحة الضرائب على المبيعات. إذ جاء في القانون^(٣).

وعلى غرار المشرع المصري ذهب المشرع الأردني في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢ إلى إعفاء السلع و الخدمات التي تستوردها أو تشتريها السفارات و القنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص من الضريبة العامة على المبيعات بشرط المعاملة بالمثل. إذ جاء في القانون (تعفى من الضريبة السلع والخدمات التي

(١) نصت المادة (٢٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري. على أن (يعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية: ١- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والأجانب العاملين غير الفخريين المعيّنين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر. ٢- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة. ٣- سيارة واحدة للاستعمال الشخصي وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية وبجوز للوزير (وزير المالية) بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد. ٤- ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية).

(٢) نصت الفقرة (٣) من المادة (٢٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري. (.....وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال و التصديق على ذلك من وزارة الخارجية).

(٣) نصت المادة (٢٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري. على أن (يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت طبقاً لأحكام المادة (٢٤) في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل أخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقضي نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك)

تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل^(١).

كما واشترط القانون الأردني^(٢) لإعفاء السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي المعتمدين لدى المملكة من الضريبة:
أ- أن يكون أعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي ممن لا يحملون الجنسية الأردنية (من غير الأردنيين) وغير فخرين .

ب- أن يكون الإعفاء من الضريبة شريطة المعاملة بالمثل.

أما موقف المشرع اللبناني في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٣٧٩) لسنة ٢٠٠١ م فقد جاء في المادة (٥٨) من القانون تحديد حق التمتع بالمزايا المالية المتمثلة بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة أذ نصت الفقرة الأولى من القانون بالقول (تعفى من الضريبة البعثات الدبلوماسية والقنصلية السلوكية في لبنان من اداء الضريبة شرط المعاملة بالمثل).

من الجدير بالذكر أن المشرع اللبناني كان موفقاً من خلال النص على الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة حيث بعد مانص على الإعفاء في المادة (٥٨) جاء ليحدد الآليات التي تتم من خلالها منح البعثات الدبلوماسية والقنصلية المزايا في ضريبة القيمة المضافة فقد صدر القرار رقم (٧٢٩٥) في ٢٠٠٢/١١/٢٤^(٣) الذي حدد دقائق تطبيق المادة (٥٨) .

حيث أشار القرار في المادة الثامنة منه الى شروط وأصول إسترداد الضريبة بالقول: -

(١) ينظر الفقرة (٢) من المادة (٢١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢. (يعفى من الضريبة السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي المعتمدين لدى المملكة شريطة أن يكونوا من غير الأردنيين وغير فخرين وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل).

(٢) نصت الفقرة (٢) من المادة (٢١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢. (يعفى من الضريبة السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلكين الدبلوماسي و القنصلي المعتمدين لدى المملكة شريطة أن يكونوا من غير الأردنيين وغير فخرين وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل).

(٣) ينظر المرسوم المرقم (٧٢٩٥) الصادر في ٢٠٠٢/١١/٢٤ المتعلق بتطبيق المادة (٥٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني لسنة ٢٠٠١ .

- ١- يمنح حق استرداد الضريبة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية والأشخاص التابعين لها في حال كان البلد العائدة إليه البعثة الدبلوماسية أو القنصلية تطبق نظام الضريبة على القيمة المضافة ويمنح حق الاسترداد إلى البعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لديه وإلى أعضائها .
- ٢- يعتبر شرط المعاملة بالمثل متوفراً في ما يتعلق ببعثات الدول التي لا تعمل بنظام الضريبة على القيمة المضافة .

وهنا نطرح التساؤل : ماهي الأموال والخدمات التي يحق للبعثات الدبلوماسية والقنصلية طلب استرداد الضريبة عنها ؟

يحق للبعثات الدبلوماسية والقنصلية طلب استرداد ضريبة القيمة المضافة التي أصابت الأموال والخدمات المخصصة للأستعمال الرسمي حصراً ، أي المستعملة لممارسة مهامها وتنفيذ أعمالها الرسمية . وهذا مانراه يتوافق مع اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ م . واتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ م .

ونطرح تساؤلاً ثانياً : ماهي الإجراءات الواجب على الأشخاص الدولية القيام بها لطلب استرداد الضريبة ؟

ينبغي على البعثات الدبلوماسية والقنصلية الممثلة لدولها لدى الدولة المستقبلة القيام بعدة إجراءات لطلب استرداد الضريبة وهذه الإجراءات تختلف من دولة الى أخرى حسب ماتتص عليه القوانين والأنظمة الداخلية للدولة المعتمد لديها . فقد أشار القرار ١٥٥٩٩ عن وزارة المالية اللبنانية لسنة ٢٠٠٢ م ^(١) بأن الإجراءات تتمثل بما يأتي :

١- تقديم الهيئات المختصة طلب استرداد الضريبة بأسمها على نماذج خاصة معدة لهذه الغاية من قبل الإدارة الضريبية ، ويقدم الطلب نهاية كل فصل من السنة على أن لاتزيد مهلة تقديم الطلب لأسترداد الضريبة عن ستة أشهر من تاريخ الشراء .

٢- أن يقدم حق الاسترداد وفقاً لأنموذج يصدر بقرار من وزارة المالية ويكون الطلب بأسم الهيئة تبين فيه رصيد الضريبة المطلوب استردادها .

٣- يقدم الطلب بواسطة وزارة الخارجية ولا يقبل إلا اذا كان مصدقاً من هذه الوزارة ^(٢) .
وقد عقدت اتفاقيات ومعاهدات دولية لتنظيم منح المزايا المالية والأعفاء من ضريبة القيمة المضافة ، كمثال الاتفاقية المعقودة بين دولة قطر وجمهورية رومانيا والتي أطلق عليها اتفاقية منح الإعفاء المتبادل للبعثات الدبلوماسية وموظفيها من ضريبة القيمة المضافة ^(١) .

^(١) لتفصيل أكثر ينظر القرار ١٥٥٩٩ الصادر عن وزارة المالية اللبنانية والقرار الاستشاري لمجلس شوري الدولة المصري (الرأي رقم ١١٨ / ٢٠٠١ - ٢٠٠٢ بتاريخ ٢٣ / ١١ / ٢٠٠٢) .

^(٢) ولتوضيح أكثر نشير الى المستند الذي يحتوي تفاصيل إجراءات استرداد الضريبة المرفق في الملحق .

أما على مستوى التشريعات الدولية ^(٢) المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة فقد نص البعض منها على منح موظفي السلك الدبلوماسي والقنصلي مزايا من الخضوع للضريبة وهذه المزايا مقرر لأسباب سياسية بهدف تعزيز روح التعاون والعلاقات الدولية وتسهيل عمل موظفي السلك من القيام بأعمالهم.

ونرى أن عقد مثل هذه الاتفاقيات في إطار العلاقات الدولية يدل على الدور الفعال الذي بدأت تأخذه ضريبة القيمة المضافة ومدى تناميها على المستوى الدولي .

أما في نطاق الاتحاد الأوروبي نرى أن من ضمن أهداف الاتحاد وكما جاء ذلك في قرارات لجنة الدستور الأوروبي ^(٣) هو إنشاء اتحاد وثيق بين هذه الدول الأعضاء يهدف إلى ضمان السعادة المشتركة لشعوب الاتحاد والمحافظة على دوله الأعضاء وأمنها الخارجي ومؤسساتها الديمقراطية وحرياتها الأساسية. وهذا يتم من خلال تبادل العلاقات الدبلوماسية وتقويتها وتبادل اعتماد واستقبال الممثلين الدبلوماسيين ما بين الدول الأعضاء والدول غير الأعضاء ^(٤).

ومع هذا فقانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي لم يورد أي نص لبيان منح إعفاء لممثلي السلك الدبلوماسي والقنصلي إلا أنه ومن خلال الرجوع إلى دستور الاتحاد الأوروبي الذي نص على (يحق للأسرة إلى الحد اللازم لتحقيق أهدافها وضمن حدود سلطاتها واختصاصاتها أن تعتمد وتستقبل الممثلين الدبلوماسيين). وأن هذا لا يتم أو يتحقق إلا من خلال إعفائهم من دفع الضريبة عامة ، والضريبة على القيمة المضافة خاصة بغية تسهيل عملهم وأدائهم في سبيل تحقيق التعاون الدولي. وعلى غرار المشرع الفرنسي ذهب قانون الضريبة على القيمة المضافة الإنكليزي في عدم إيراد أي نص لبيان إعفاء ممثلي السلك الدبلوماسي والقنصلي إلا أن هذا الإعفاء مقرر ضمناً في دستور الاتحاد الأوروبي ^(٥).

^(١) نصت المادة (١) من اتفاقية منح الإعفاء المتبادل للبعثات الدبلوماسية وموظفيها من ضريبة القيمة المضافة المصدقة بالمرسوم القطري رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٩ على (طالما لايفرض الطرف القطري ضريبة القيمة المضافة أية ضريبة مماثلة فإن الطرف الروماني يقر بتوفر شرط المعاملة بالمثل ، ويمنح إمدادات البعثة الدبلوماسية لدولة قطر وموظفيها في رومانيا من السلع والخدمات إعفاء من ضريبة القيمة المضافة) .

^(٢) كقانون الضريبة على القيمة المضافة الإندونيسي رقم (٨) لسنة ١٩٨٣ الذي أعفى بموجبه من أداء الضريبة على القيمة المضافة ممثلي السلك الدبلوماسي والقنصلي من الضريبة لأسباب تتعلق بتحقيق التعاون الدولي وإنماء العلاقات الدولية. ينظر ذو الفقار علي رسن ، المصدر السابق ، ص ١٧١ .

^(٣) ينظر في هذا مشاريع القرارات التي وضعتها لجنة دراسة الدستور الأوروبي في بروكسل عام ١٩٥٢ والتي أقرتها لجنة الدستور الأوروبي والمنشورة في مؤلف نبيل عبد الرحمن حياوي ، الدول الاتحادية الفيدرالية (دستور الاتحاد الأوروبي) ، الجزء ١٥ ، ط ١ ، المكتبة القانونية ، ٢٠٠٥ ، ص ٢٩ .

^(٤) ينظر القرار السابع والخاص باختصاص الأسرة في الشؤون الخارجية ، لجنة دراسة الدستور الاتحادي الأوروبي ، بروكسل ، تشرين الثاني ١٩٥٢ والذي أقرته لجنة الدستور الأوروبي.

^(٥) ينظر المادة (٧٤) من مشروع دستور الاتحاد الأوروبي لسنة ٢٠٠٤ .

المطلب الثالث

المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة القيمة المضافة

لتدعيم العلاقات بين الدول على اختلاف أنظمتها ولتوثيق روح المودة بينها في مختلف المجالات جاءت الإشارة لتوفير التسهيلات ومنح الامتيازات بين المنظمات والدول الأعضاء^(١). وتقرر بعض التشريعات الضريبية المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة إعفاء المنظمات^(٢) عامة سواء كانت دولية أم إقليمية وموظفيها^(٣) من الضريبة.

وحيث تذهب بعض التشريعات بعدم النص صراحة على المزايا الضريبية منها قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري المعدل ، أذ لم يورد نصاً خاصاً في منح ممثلي المنظمات الدولية والإقليمية العاملين على أراضيها إعفاءً من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات. ونرى بما أن مصر إحدى الدول الأعضاء في الأمم المتحدة فإنه بحكم عضويتها وجب عليها الالتزام بأحكام هذا الميثاق والتي من بينها منح مندوبي الأمم المتحدة وموظفيها العاملين في أية دولة عضو في هذه المنظمة إعفاء من الخضوع لأية ضريبة ومنها الضريبة العامة على المبيعات والتي هي إحدى الضرائب غير المباشرة .

وهذا مانراه ينسجم مع الفتوى القانونية الصادرة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة الذي أصدرته في ٢٧ شباط ١٩٦٨ م حيث أصدرت الفتوى بالاستناد الى نص الفقرة (السابعة) من المادة (الثانية) من اتفاقية امتيازات الأمم المتحدة وحصاناتها وهو (أن المبدأ المستقر في القانون

^(١) أشار ميثاق الأمم المتحدة في الفقرة (٢) من المادة (١) منه على مبدأ إنماء العلاقات الدولية بين الأمم على أساس احترام المبدأ الذي يقضي بالتسوية بين الشعوب ولكون الدول جزءاً من المجتمع الدولي فإنها تلتزم بالمبادئ التي يقرها الميثاق لتحقيق الأغراض التي نص عليها ومن هذه الالتزامات التي تلتزم الدول بها هو التزام تقديم التسهيلات والامتيازات للأشخاص الدولية والتابعين لها والتي منها (أي التسهيلات والامتيازات) المزايا الضريبية. فالدولة التي تمنح الدول الأخرى إعفاءات ضريبية لغرض تقوية روابط الصداقة والتعاون مع هذه الدول وتوثيقها في كافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية . وكذلك الحال بالنسبة للموظفين العاملين في المنظمات الدولية فأن الإعفاء الضريبي يشملهم في إقليم الدولة مانحة الإعفاء الضريبي لغرض توطيد العلاقات الدولية ولتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

ينظر د صالح يوسف عجينة ، محاضرات في القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ٢٥٧ وما بعدها .
^(٢) تجدر الإشارة كما بينا سابقاً بان المنظمات (هيئات تقوم الدول بإنشائها من أجل تحقيق أغراض ومصالح مشتركة فيما بينها وتفرد لها إرادة ذاتية مستقلة عن إرادة مؤسسيها وتسعى لتحقيق أغراضها والمصالح المتوخاة من إنشائها بواسطة أجهزة دائمة تكون تابعة لها .

ينظر د. عبد الواحد الفار ، القانون الدولي العام ، المصدر السابق ، ص ٥٧.

^(٣) د. جمال طه ندا ، الموظف الدولي ، المصدر السابق ، ص ٥٧.

الدولي على أن الدول الأعضاء تلتزم بمنح إعفاء للمنظمات الدولية من الضرائب والرسوم لقاء الخدمات الرسمية الفعلية (١).

وكان الأجدر بالمشروع المصري النص صراحة على منح مثل هذا النوع من المزايا المالية لمندوبي منظمة الأمم المتحدة والعاملين لديها .

أما اتفاقية مزايا جامعة الدول العربية وحصانتها فقد نصت المادة الثامنة منها على أن (لايعفى ماتشترية جامعة الدول العربية محلياً لأعمالها الرسمية من ضريبة الإنتاج أو رسم الملكية) (٢). غير أن هذه المادة تم تعديلها بموجب قرار مجلس جامعة الدول العربية رقم ٣٦٥٦ بتاريخ ١٩٧٧/٩/٨ ليأخذ صيغة جديدة مشابهة لنص اتفاقية الأمم المتحدة أذ جاء فيه (..أذا بلغت قيمة الضريبة أو الرسوم مبلغاً لا يستهان به ففي هذه الحالة يرد ماتدفعه الجامعة من ضرائب أو رسوم) (٣).

وهذا ما يمكن أستخلاصه من موقف قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم (٣٧٩) لسنة ٢٠٠١ حيث حدد المبلغ المطلوب أسترداده من قبل المنظمات الدولية والإقليمية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية بما لا يقل عن (٣٠٠) دولار وهذا يتم بعد تقديم طلب الأسترداد (٤). في حين ذهبت بعض التشريعات كقانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ م المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢ م الى إعفاء السلع والخدمات التي تشتريها المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة الأردنية وموظفوها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية من الخضوع للضريبة (٥).

يشترط لتطبيق الإعفاء من الضريبة بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني :
أولاً- أن تكون السلع والخدمات مشتراة أو مستوردة من قبل المنظمات الدولية أو الإقليمية أو موظفيها الذين يتمتعون بالحصانات والامتيازات المقررة لموظفي السلك الدبلوماسي.
ثانياً- أن يكون الموظفون من غير الأردنيين (أي الذين يتمتعون بجنسية أجنبية غير الأردنية).
ثالثاً - أن تكون المنظمات الدولية و الإقليمية عاملة في الأردن أي أن يكون لها مقر دائم في المملكة يكون تابعاً للمقر الأصل.

(١) ينظر . الحولية القانونية للأمم المتحدة ، ١٩٨٥ ، المصدر السابق ، ص ١٩٩ .

(٢) ينظر نص المادة (٨) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية ١٩٥٤ .

(٣) د. صلاح الدين عامر ، قانون التنظيم الدولي ، المصدر السابق ، هامش رقم (١) ، ص ٣٨٦ .

(٤) قرار وزارة المالية اللبنانية (٧٢٩٥) في ٢٤/١١/٢٠٠٢ .

(٥) ينظر الفقرة (٤) من المادة (٢١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني.

في حين أبقى المشرع السوداني في قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة ١٩٩٩ م السلع والخدمات المشتراة أو المستوردة من قبل المنظمات الدولية منها والإقليمية العاملة في السودان وموظفيها من غير السودانين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية وهذا ما يفهم بصورة غير مباشرة من نص القانون^(١).

وتذهب بعض التشريعات الضريبية إلى عدم النص صراحة على منح هذا النوع من الإعفاءات كما هو الحال في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي والإنكليزي إلا أن هذا الإعفاء مقرر ضمناً فعلى مستوى المنظمات الدولية كمنظمة الأمم المتحدة نرى أن كلاً من فرنسا والمملكة المتحدة يعدان من الأعضاء الأصليين للأمم المتحدة^(٢) وبمقتضى ميثاق الأمم المتحدة لعام ١٩٤٥ الذي ينص على (تتمتع الهيئة في أرض كل عضو من أعضائها بالمزايا والإعفاءات التي يتطلبها تحقيق مقاصدها) كما نص على (وكذلك يتمتع المندوبون عن أعضاء الأمم المتحدة وموظفو هذه الهيئة بالمزايا والإعفاءات التي يتطلبها استقلالهم في القيام بمهام وظائفهم المتصلة بالهيئة)^(٣). لذا تلتزم كل من فرنسا والمملكة المتحدة بحكم عضويتها في منظمة الأمم المتحدة بما ورد بهذا الميثاق من التزامات والتي من بينها منح إعفاءات لمندوبي الأمم المتحدة المتواجدين على أراضيها من الضريبة عامة والضريبة على القيمة المضافة خاصة. حيث أعتبرت الأمانة العامة للأمم المتحدة أن عدم النص على المزايا الضريبية في تشريعات بعض الدول قد يستنزف الكثير من الموارد ويتجاوز قدرة الأمانة خاصة ما يتعلق باسترداد ضريبة القيمة المضافة^(٤).

(١) نص البند (تاسعاً وعاشراً) من الفقرة (أ) من المادة (٣٧) من قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني لسنة ١٩٩٩. يعفى من الضريبة (١- البضائع المستوردة التي يتم إعفاؤها من الضرائب والرسوم بمقتضى أحكام قانون الحصانات والامتيازات لسنة ١٩٥٦. ٢- البضائع المستوردة بموجب اتفاقيات تنص على الإعفاء مع حكومة السودان).

(٢) وهذا ما جاء في المادة (الثالثة) من الفصل الثاني من ميثاق الأمم المتحدة لسنة ١٩٤٨ الذي نص على (الأعضاء الأصليون للأمم المتحدة هم الدول التي اشتركت في مؤتمر الأمم المتحدة لوضع نظام الهيئة الدولية المنعقد في سان فرانسيسكو والتي توقع هذا الميثاق وتصدق عليه طبقاً للمادة (١١٠) وكذلك الدول التي وقعت من قبل تصريح الأمم المتحدة الصادر في أول يناير سنة ١٩٤٢ وتوقع هذا الميثاق وتصدق عليه).

(٣) ينظر الفقرة (١) و(٢) من المادة (١٠٥) من ميثاق الأمم المتحدة لسنة ١٩٤٨.

(٤) حيث حددت الأمانة فئتين من الظروف التي تؤثر في رد الدول الأعضاء للضرائب المدفوعة:
١- عدم وجود تدابير وطنية للدول الأعضاء للحد من دفع الضرائب من قبل المنظمة أو تنقيح النصوص الوطنية واللوائح الخاصة باسترداد الضريبة.
٢- الصعوبة التي تعاني منها الأمم المتحدة في مراعاة الإجراءات الوطنية للدول الأعضاء التي قد تطبق على استرداد ضريبة القيمة المضافة وغيرها من الضرائب ، مثل الوثائق الداعمة المطلوبة والأطر الزمنية والأجراءات الإدارية فيما يتعلق بطلب الاسترداد).

ينظر الوثيقة الصادرة عن الأمم المتحدة : CTBT\PTS\INF.1095 المؤرخة في ٣٠ أيلول ٢٠١٠.

أما القاعدة العامة لدى المشرع الأمريكي هو إعفاء المنظمات الدولية والأقليمية من الضرائب المفروضة وفقاً لأي قانون أمريكي وهذا مانص عليه في القسم السادس من القانون الأمريكي رقم (٢٩١) والذي نص على (إعفاء املاك المنظمات الدولية من الضرائب المفروضة أو طبقاً لأي قانون صادر عن الكونغرس ...)^(١) ونجد أن المشرع الأمريكي كان موفقاً بالنص صراحة على الإعفاء من كل ضريبة تقع على المنظمات الدولية أو الإقليمية .

ونستنتج مما سبق أن منح المنظمات الدولية والإقليمية والعاملين فيها مزايا ضريبية يعود لتحقيق الغاية من وجودها وهو إقامة التعاون الدولي المبني على مرتكزات قوية وسليمة حتى يسهل عملها في المجال الدولي .

ومع أن الأصل هو عدم إعفاء المنظمات والبعثات الدبلوماسية وفقاً للاتفاقيات الدولية من بعض الضرائب غير المباشرة غير أنه تتمتع المنظمات بالإعفاء استثناءً من خلال رد ما تدفعه المنظمة من ضرائب لوصولها حد لا يستهان به أما الرد بالنسبة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية فإنه قائم على أساس المعاملة بالمثل .

(١) ينظر في هذا

Wood , john , R. and Seres , jean , Diplomatic Ceremonial and Protocol Columbia .
University , press Newyork ,1970 .P.112-113.

المصادر

القرآن الكريم

أولاً: المصادر باللغة العربية

أ - المعاجم

- إبراهيم مصطفى وآخرون. المعجم الوسيط. الجزء الأول ، دار الدعوة، القاهرة .
- ابن منظور ، لسان العرب ، معجم لغوي، المجلد الثامن، دار الحديث ، بلا سنة
- طباعة. القاهرة .
- الحافظ ابن كثير. تفسير القرآن الكريم. الجزء الأول. المكتبة التوفيقية ، القاهرة، مصر، دون سنة نشر .
- جبران مسعود ، الرائد ، معجم لغوي عصري ، المجلد الثاني ، الطبعة الرابعة ، بيروت ، دار العلم للملايين ، ١٩٨١ .
- د- حسن النجفي ، معجم المصطلحات التجارية والمصرفية ، الطبعة الثالثة ، دار الحرية للنشر ، بغداد ، ١٩٧٦ .
- د- سعيد عبود السامرائي ، القاموس الاقتصادي الحديث ، الطبعة الأولى ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٩ - ١٩٨٠ .
- د- سموحي فوق العادة ، معجم الدبلوماسية والشؤون الدولية مكتبة لبنان ، بيروت ، ١٩٧٤ .
- محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، معجم لغوي ، دار الرسالة للنشر ، الكويت ، ١٩٨٣ .
- محمد علي الصابوني ، مختصر تفسير ابن كثير ، الطبعة الأولى ، الأول والثاني ، دار القرآن للنشر ، المجلد ، ١٩٧٣ .
- د- محمد العدناني، معجم الأغلاط اللغوية المعاصرة ، مكتبة لبنان ، دون سنة نشر .
- محمد فؤاد عبد الباقي ، المعجم المفهرس لألفاظ القرآن الكريم ، بيروت ، دار الجيل للنشر ، ١٩٨٨ .
- محمد سليمان عبد الله الأشقر ، زبدة التفسير من فتح القدير . دون مكان نشر ، ١٣٢٤ هـ .

ب - الكتب

- ❖ أبو اليزيد على المتيت ، الضرائب غير المباشرة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٧٥ .
- ❖ د- إبراهيم محمد العناني ، القانون الدولي العام ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٤ .
- ❖ د- إبراهيم احمد شلبي ، أصول التنظيم الدولي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ❖ _____ ، التنظيم الدولي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٨٤ .
- ❖ ابن الفراء ، رسل الملوك ومن يصلح للرسالة والسفارة ، تحقيق صلاح الدين المنجد ، دار الكتاب الجديد ، بيروت ، ١٩٧٢ .
- ❖ د- احمد ابو الوفا محمد ، الوسيط في قانون المنظمات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٦ .

- ❖ _____ . قانون العلاقات الدبلوماسية والقنصلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ - ١٩٩٦ .
- ❖ _____ . الوسيط في قانون المنظمات الدولية . ط الخامسة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- ❖ _____ ، الوسيط في قانون المنظمات الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ❖ _____ ، منظمة الأمم المتحدة والمنظمات المتخصصة والأقليمية " مع دراسة خاصة للمنظمة العالمية للتجارة " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- ❖ د- احمد حافظ الجعوني ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى ، بلا دار نشر ، مصر ، ١٩٦٧ .
- ❖ د- احمد عبد المجيد ، أضواء على الدبلوماسية ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ١٩٦٩ .
- ❖ د- احمد موسى ، ميثاق جامعة الدول العربية بيان وتعليق ، القاهرة ، ١٩٤٨ .
- ❖ د- أحمد يوسف أحمد ، د. محمد زبارة ، مقدمة في العلاقات الدولية ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ، ١٩٨٥ .
- ❖ أحمد أسكندر ، د. محمد ناصر بو غزالة ، محاضرات في القانون الدولي العام - المدخل والمعاهدات الدولية ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ١٩٩٨ .
- ❖ أحمد الرشيد . التسوية السلمية لمنازعات الحدود في العلاقات الدولية المعاصرة ، ط ١ ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ، ٢٠٠٠ ،
- ❖ د- أياد عبد الجبار ملوكي وحكمت الحارس وعبد الرؤوف الصافي ، التشريعات المالية والتجارية ، مؤسسة المعاهد الفنية ، ١٩٨٥ .
- ❖ د- الشافعي محمد البشير ، القانون الدولي العام في السلم والحرب ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بلا سنة طبع .
- ❖ د- المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، ٢٠٠١ .
- ❖ القاضي أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم الأنصاري ، الخراج ، جار المعرفة للنشر . ١٩٧٩ .
- ❖ د- أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٨ ،
- ❖ د- باسم محمد صالح ، القانون التجاري ، القسم الأول ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٧ .
- ❖ د- برهان غزال ، وجميل الشقيري ، الأهداف القومية والدولية لجامعة الدول العربية ، ط الثانية ، بلا دار نشر ، ١٩٥٥ .
- ❖ د- بطرس بطرس غالي و محمود خير عيسى ، المدخل في علم السياسة ، ط ٧ ، مكتبة الأنجلو ، القاهرة ، ١٩٥٩ .
- ❖ د- بطرس غالي . الدبلوماسية في العلاقات الدولية ، مجموعة دراسات الدبلوماسية العربية ، الجزء ١٣ ، ١٩٧١ .
- ❖ د- ثامر محمد كامل ، الدبلوماسية المعاصرة ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة ، عمان ، ٢٠٠١ .
- ❖ د- جابر الراوي ، مبادئ القانون الدولي الخاص ، دون دار نشر ، ١٩٧٢ ،

- ❖ د- جعفر عبد السلام ، المنظمات الدولية ، دار الكتاب الجامعي ، بلا سنة طباعة .
- ❖ _____ ، قواعد العلاقات الدولية في القانون الدولي العام ، الشريعة الإسلامية ، الطبعة الأولى ، مكتبة السلام العالمية، القاهرة ، ١٩٥٧ .
- ❖ _____ ، مبادئ القانون الدولي العام، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ١٩٨٦ .
- ❖ د- جمال عبد الناصر مانع ،التنظيم الدولي ،دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ ،
- ❖ _____ ، التنظيم الدولي " النظرية العامة والمنظمات الدولية و الإقليمية و المتخصصة" ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ .
- ❖ د- جمال طه ندا ، الموظف الدولي ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٨٦ .
- ❖ جورج سباين ، الفكر السياسي ، الجزء الأول ، ترجمة حسن جلال العروسي ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٤ .
- ❖ د- جهاد سعيد خصاونه ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، ٢٠٠٠ .
- ❖ _____ ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي ، ط ١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .
- ❖ جيمس دورتي وروبرت باستغراف ، النظريات المتضاربة في العلاقات الدولية ، ترجمة د. وليد عبد الحي ، منشورات كاظمة ومجد ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ❖ حامد سلطان ، القانون الدولي العام وقت السلم، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ .
- ❖ د- حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، ط الأولى ، مكتب الإسكندرية للنشر ، مصر ٢٠٠٠ - ٢٠٠١ .
- ❖ د- حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، ١٩٨١ .
- ❖ د- حكمت الحارس . السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، مطبعة وهدان الطالبة ، مصر ، بدون سنة نشر .
- ❖ د- خالد شحادة الخطيب وآخرون ، أسس المالية العامة ، ط الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥ .
- ❖ د- خيرت ضيف ، في المحاسبة الضريبية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٦٦
- ❖ _____ ، المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٧٥ .
- ❖ د- رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠١٢ .
- ❖ رشيد الدقر ، علم المالية العامة ، الجزء الثاني ، ط الثانية ، مطبعة الجامعة السورية ، دمشق ، ١٩٨٥ .
- ❖ د- رفعت المحجوب ،المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٥ .
- ❖ رمضان بن زير ، القانون الدولي وقت السلم ،دار الجماهيرية للتوزيع والنشر و الإعلان ، الطبعة الأولى ، ليبيا ، ١٩٨٩ .
- ❖ رضا صاحب أبو حمد ، المالية العامة ، دون دار نشر، ٢٠٠٢ .

- ❖ زايد عبيد الله مصباح ، الدبلوماسية ، دار الجيل للطباعة والنشر ، بيروت ، ٢٠٠٢ .
- ❖ د- زهير الحسني . نظرية الاعتراف في القانون الدولي العام ، دار المطبوعات الجامعية ، بيروت ، دون سنة نشر .
- ❖ د- زين العابدين ناصر ، علم المالية والتشريع المالي ، دار النهضة العربية ، مصر ، ١٩٧٢ .
- ❖ د- سعدي بسيسو ، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي ، مطبعة التفيض ، بغداد ، ١٩٥١ .
- ❖ سعيد عبود السامرائي ، السياسة المالية في العراق ، بلا مكان نشر ، بلا سنة نشر .
- ❖ د- سعيد محمد أحمد باناجه ، الوجيز في قانون المنظمات الدولية والأقليمية ، ط الأولى ، مؤسسة الرسالة ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ❖ د- سموحي فوق العادة ، الدبلوماسية الحديثة ، دار اليقظة ، دمشق ، ١٩٧٣ .
- ❖ د- صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ .
- ❖ د- صباح طلعت قدرت ، الوجيز في الدبلوماسية والبروتوكول ، ط ٢ ، مطبعة كركي ، بيروت ، ٢٠١٠ .
- ❖ د- صادق الحسني ، ضريبة الدخل ، مطبعة الزمان ، بغداد ، ١٩٧٨ .
- ❖ د- صلاح أحمد هريدي ، العلاقات الدولية ، مكتبة بستان المعرفة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٩ .
- ❖ د- صلاح الدين عامر ، مقدمة لدراسة القانون الدولي العام . دار النهضة العربية ، القاهرة .
- ❖ _____ ، قانون التنظيم الدولي (النظرية العامة) دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
- ❖ د- طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بلا سنة نشر .
- ❖ د- طاهر موسى عبد و زهير جواد القتال ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٥ .
- ❖ طالب محمد ، التجارة الدولية ، ط الأولى ، مطبعة النور ، الأردن ، ١٩٩٥ .
- ❖ ط لا لاي ف . قانون المعاهدات الدولية النظرية العامة ، ترجمة د. صالح مهدي العبيدي ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٨٦ .
- ❖ د- عائشة راتب ، العلاقات الدولية العربية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
- ❖ _____ ، المنظمات الدولية دراسة نظرية تطبيقية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- ❖ د- عبدالله عبد الجليل الحديثي . النظرية العامة في القواعد الأمرة في القانون الدولي العام ، ١٩٨٦ .
- ❖ د- عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، الإعفاءات من ضريبة الدخل " دراسة مقارنة " ، ط ١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٨ .
- ❖ د- عبد الحميد الشواربي . موسوعة الضرائب . منشأة المعارف للنشر . الإسكندرية . ١٩٩٧ .
- ❖ عادل الحياوي ، الضريبة على الدخل العام ، مؤسسة مطابع الأهرام ، ١٩٦٨ .

- ❖ د- عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة ، بلا مكان نشر، بلا سنة نشر .
- ❖ د- عاطف صدقي ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية للنشر ، ١٩٧٠ .
- ❖ عبد الباقي نعمة عبد الله ، القانون الدولي العام ، الطبعة الأولى ، دار الأضواء للطباعة و النشر و التوزيع ، بيروت ، ١٩٩٠ .
- ❖ د- عبد الحليم كراجة و هيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، ٢٠٠٠ .
- ❖ عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، منشأة المعارف للنشر ، الإسكندرية ، ١٩٩٧ .
- ❖ د- عبد العال الصكبان ، الضرائب على التركات ، جامعة القاهرة ، دار مطابع الشعب ، ١٩٦٣ .
- ❖ _____ ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٧٧ .
- ❖ _____ ، علم المالية العامة ، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة ، دار الجمهورية ، بغداد ، ١٩٦٦ .
- ❖ د- عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٦ .
- ❖ د- عبد الرزاق عبد العزيز الصائغ . محاضرات في الضرائب العقارية في العراق . ط ٢ ، ١٩٨٦ .
- ❖ د- عبد العزيز بن ناصر العبيكان ، الحصانات والأمتيازات الدبلوماسية والقنصلية المقررة في القانون الدولي ، ط الأولى ، مكتبة العبيكان ، ١٤٢٨ هـ - ٢٠٠٧ م .
- ❖ د- عبد العزيز محمد سرحان ، النظرية العامة للتنظيم الدولي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩ .
- ❖ _____ . الأصول العامة للمنظمات الدولية . الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
- ❖ د- عبد الغني بسيوني عبد الله ، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، مطابع السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- ❖ د- عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، بلا سنة طبع .
- ❖ د- عبد المنعم فوزي . اقتصاديات المالية العامة . منشأة المعارف الأسكندرية ، ١٩٧٠ .
- ❖ د- عبد الواحد الفار ، القانون الدولي العام ، بلا مكان النشر ، ١٩٨٩ .
- ❖ د- عدنان البكري ، العلاقات الدبلوماسية والقنصلية ، دار الشرع للنشر ، الكويت ، ١٩٨٥ .
- ❖ د- عصام العطية ، القانون الدولي العام ، الطبعة ٦ ، بلا مكان نشر ، ٢٠٠١ .
- ❖ _____ ، القانون الدولي العام ، ط ٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠١٢ .
- ❖ عماد جاد ، التدخل الدولي ، ط ١ ، دارنهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٧ .
- ❖ د- علاء أبو عامر . العلاقات الدولية ، الظاهره والعلم ، الدبلوماسية والإستراتيجية ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٤ .

- ❖ علاء نورس ، الجامعة العربية في تقارير الدبلوماسيين البريطانيين ١٩٤٤-١٩٤٨، دار الكتب للطباعة والنشر، ١٩٨٩ .
- ❖ د- علي صادق ابو هيف ، القانون الدبلوماسي والفتصلي ، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف للنشر ، الإسكندرية ١٩٦٢ .
- ❖ _____ ، القانون الدبلوماسي، منشأة المعارف الإسكندرية ، ١٩٨٧ .
- ❖ _____ ، القانون الدولي العام ، الطبعة العاشرة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٧٢ .
- ❖ _____ ، القانون الدبلوماسي ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- ❖ د- علي كنعان ، أقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية ، دار الحسنين للنشر ، دمشق ، ١٩٨٨ .
- ❖ د- علوي أمجد علي ، قانون التنظيم الدولي ، مطابع البيان التجارية ، دبي ، ٢٠٠٣ .
- ❖ د- عوض فاضل إسماعيل ، مبادئ علم الاقتصاد ، الجزء الأول ، شركة الأنعام للطباعة المحدودة ، بغداد ، ١٩٩٩ .
- ❖ د- غازي حسن صباريني ، الدبلوماسية المعاصرة - دراسة قانونية ، الدار العلمية للتوزيع والنشر ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٢ .
- ❖ د- غسان الجندي ، قانون المنظمات الدولية ، مطبعة التوفيق ، عمان ، ١٩٨٧ .
- ❖ د- فاطمة السويسي ، المالية العامة - موازنة وضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان ، ٢٠٠٥ .
- ❖ د- فارس الخوري ، موجز في علم المالية ، مطبعة الحكومة في دمشق ، ١٩٢٤ .
- ❖ د- فاضل زكي محمد ، الدبلوماسية في النظرية والتطبيق ، ط الثالثة ، بغداد ، ١٩٧٣ .
- ❖ فؤاد توفيق ياسين و احمد عبد الله درويش ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية للنشر ، عمان ، ١٩٩٦ .
- ❖ د- فؤاد شباط ، الحقوق الدولية العامة ، الطبعة الثانية ، مطبعة الجامعة ، دمشق ، ١٩٥٩ .
- ❖ د- فخري رشيد المهنا ، المنظمات العربية ، بغداد ، مطبعة التعليم العالي . ١٩٨٨ .
- ❖ د- فخري رشيد المهنا ود.صلاح ياسين داوود ، المنظمات الدولية ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة دون سنة نشر .
- ❖ د- فوزي عطوي ، المالية العامة ، النظم الضريبية و موازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠٠٣ .
- ❖ د- قاسم خضير عباس . المبادئ الأولية في القانون الدبلوماسي ، ط ١ ، الرافدين للطباعة والنشر ، لبنان ، ٢٠٠٩ .
- ❖ د- كامل صكر القيسي ، عبقرية عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) في الإدارة المالية ، ط الأولى ، الإمارات العربية المتحدة للنشر ، دبي ٢٠٠٧ ،
- ❖ كريس براون ، فهم العلاقات الدولية ، ترجمة ونشر مركز الخليج للأبحاث ، ط الأولى ، ٢٠٠٤ .
- ❖ د- محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الكتاب الأول ، ط الأولى ، بلا دار نشر ، ١٩٦٣ .

- ❖ د- محمد الحسيني مصلي ، المنظمات الدولية ، دار النهضة العربية ، مصر ، ١٩٨٩ .
- ❖ د- محمد دويدار ، مبادئ المالية العامة المكتب المصري الحديث ، الإسكندرية ، ١٩٧٢ .
- ❖ محمد عباس محرز ، أقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ٢٠٠٣ .
- ❖ محمد علي الحسن ، العلاقات الدولية في القرآن والسنة ، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان ، الأردن ، ١٩٨٢ .
- ❖ د- محمد علي الريدي د. أحمد يوسف القدسي ، د. محمد سعيد الحاج . ط ١ ، التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام قانون الضريبة على المبيعات رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته ، مركز الأمين للنشر والتوزيع ، القاهرة ٢٠٠٧ ،
- ❖ د- محسن خليل ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٢ .
- ❖ د- محمد سامي عبد الحميد ، التنظيم الدولي ، ط السادسة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٠ .
- ❖ _____ ، أصول القانون الدولي العام ، الجماعة الدولية ، ط ٥ ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٦ .
- ❖ _____ ، أصول القانون الدولي العام ، الجزء الثاني ، القاعدة الدولية ، ط ٧ ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٥ .
- ❖ د- محمد فؤاد أبراهيم ، المالية العامة ، الجزء الأول ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٤ .
- ❖ د- محمد طاقة - د هدى العزاوي ، إقتصاديات المالية العامة ، ط ١ ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، ٢٠٠٧ .
- ❖ د- محمد طلعت الغنيمي ، الغنيمي الوسيط في قانون السلام ، منشأة المعارف للنشر ، الإسكندرية ، ١٩٨٢ .
- ❖ د- محمد المجذوب ، الوسيط في القانون الدولي العام ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٩٩ .
- ❖ د- محمد المجذوب د. سليم الحص. الدبلوماسية. ط ٣ ، رشاد برس للنشر والطباعة والتوزيع ، بيروت ، ٢٠٠٧ .
- ❖ _____ . دراسات قومية ودولية ، مؤسسة ناصر للثقافة ، بيروت ، ١٩٨١ .
- ❖ _____ ، التنظيم الدولي ، ط ٢ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٦ .
- ❖ د- محمد بهاء باشات ، المعاملة بالمثل في القانون الدولي الجنائي ، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ، القاهرة ، ١٩٧٤ .
- ❖ د- محمد حلمي مراد ، مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤ .
- ❖ د- محمد حافظ غانم ، مبادئ القانون الدولي العام ، الطبعة الرابعة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤ .
- ❖ د- محمد السعيد الدقاق ، القانون الدولي المصادر والأشخاص ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨١ .

- ❖ _____ . مذكرات في العلاقات الدولية ، الدار الجامعية ، بيروت ، دون سنة نشر .
- ❖ د- محمد السعيد الدقاق .د. مصطفى سلامة حسين . القانون الدولي العام المصادر والأشخاص ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٩٢ .
- ❖ د- محمد علوم محمد ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠١٠ .
- ❖ د- محمود حسين ، د زكريا احمد عزام ، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، ط الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٠ .
- ❖ د- محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، دار المعارف للنشر ، مصر ، ١٩٦٢ .
- ❖ _____ ، الوسيط في تشريع الضرائب ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٦٥ .
- ❖ د- مصطفى سيد عبد الرحمن ، قانون التنظيم الدولي ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، مصر ، ١٩٩٠ .
- ❖ مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا دار نشر ، بلا سنة نشر .
- ❖ نبيل عبد الرحمن حياوي ، دستور الاتحاد الأوروبي ، ط الأولى ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ .
- ❖ د- نزيه علي منصور ، حق النقض ودوره في تحقيق السلم والأمن الدوليين ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ٢٠٠٩ .
- ❖ د- نعمان احمد الخطيب ، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ .
- ❖ د- هاني علي الطهراوي ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ .
- ❖ د- هشام الجعفري ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، الطبعة الثالثة ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد ، ١٩٦٨ .
- ❖ د- هشام محمد صفوت العمري ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، بلا مكان نشر ، ١٩٨٨ .
- ❖ _____ ، الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ .
- ❖ _____ ، اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل ، الطبعة الاولى ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٩ .
- ❖ د- وثبة الزحيلي ، العلاقات الدولية في الإسلام ، ط الأولى ، دار المكتبي للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠ .
- ❖ _____ . العلاقات الدولية في الإسلام مقارنة بالقانون الدولي الحديث ، مؤسسة الرسالة ، بيروت ، ط الأولى ، ١٩٨١-٥١٤٠١ م .
- ❖ د- يوسف العريان ، الإعفاءات الكمركية علماً وعملاً ، مطبعة دار نشر الثقافة ، الإسكندرية ، ١٩٥٣ .

❖ د- يونس احمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، ١٩٨٣ .

❖ _____ و حامد عبد المجيد دراز ، المالية العامة – الضرائب والنفقات العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، دون سنة نشر .

❖ _____ ، المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ .

❖ _____ ، السياسات الدولية في المالية العامة ، الاسكندرية ، ١٩٩٧ .

❖ د- يوسف حسن يوسف ، الدبلوماسية الدولية ، ط الأولى ، المركز القومي للإصدارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١١ .

❖ د- يوسف الغرباوي . الإعفاءات الكمركية علماً وعملاً ، دار نشر الثقافة ، الإسكندرية ، ١٩٥٣ .

ج - البحوث و الدراسات

❖ د- احمد ابو الوفا محمد ، المبادئ العامة للقانون الدبلوماسي المعاصر ، مجلة الدبلوماسي ، معهد الدراسات الدبلوماسية ، وزارة الخارجية السعودية ، العدد العاشر ، مطبعة العبيكان ، الرياض ، ١٩٨٨ .

❖ أحمد سويلم العمري بحث مقدم الى معهد الدراسات الدبلوماسية والاقتصادية بوزارة الخارجية المصرية بتاريخ ١٩٦٧\١١\٢٠ .

❖ د- السيد أمين شلبي، بين الدبلوماسية القديمة والحديثة، مجلة السياسة الدولية ، العدد ١٤٠ ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .

❖ د- حسن أنجفي ، واقع النظام الضريبي في العراق وآفاق تطوره ، محاضرة أقيمت في جمعية الاقتصاديين ، بغداد ١٩٧٨ .

❖ جورج أي لينت وميشيل جيراد ، ضريبة القيمة المضافة في الدولة النامية ، بحث مترجم منشور في مجلة المالية ، العدد الرابع ، السنة الثانية ، نيسان ١٩٧٦ .

❖ د- عابد فضيلة ، آلية حساب الضرائب الكمركية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ٢٠٠٩ .

❖ عادل عبدالله المسدي ، الحصانات في الفقه الإسلامي والتشريعات الوضعية ، مجلة كلية الحقوق . جامعة السلطان قابوس ، العدد الرابع . ٢٠١٣ .

❖ د- عاشور احمد الكبيسي ، الإعفاءات الكمركية ، نشرة الكمارك ، ١٩٨٦

❖ د- عباس موسى مصطفى ، أضواء على القناصل والقناصل الفخريين ، مجلة الدبلوماسي ، وزارة الخارجية السعودية ، العدد الثاني عشر ، مطبعة العبيكان ، ١٩٨٩ .

❖ صباح عقراوي ، الاستيراد المؤقت للمركبات الأجنبية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٤٦ ، السنة الثانية عشرة ، أيار ١٩٦١ .

❖ د- صلاح الدين عامر ، القانون الدولي في عالم مضطرب ، مجلة السياسة الدولية ، العدد ١٥٣ ، ٢٠٠٣ .

❖ د- عبد الرزاق الجزار ، العشور أو الضرائب الكمركية في الإسلام ، بحث منشور في مجلة الكمارك والمكوس العامة ، العدد ٧١ السنة ٢١ ، ١٩٧٥ .

- ❖ د- عبد الله عبد الحميد ، الجزاء في الشريعة والقانون ، مجلة الشريعة والقانون ، العدد الثالث ، كلية الشريعة ، جامعة بغداد، حزيران، ١٩٨٩ .
- ❖ عبد الله علي الزبيدي ، الإعفاءات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل الجديد رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، دراسة مقارنة ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، ١٩٨٣ .
- ❖ عبود حنا ، الإدخال الكمركي المؤقت (للسيارات الأجنبية) ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٤٧ ، السنة الثانية عشرة ، بغداد، أيلول ١٩٦٧ .
- ❖ د- فواد احمد البكري ، الاعفاء من الرسوم الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٢٨ السنة الثامنة ، حزيران ١٩٦٢ .
- ❖ _____ ، الاعفاء من الرسوم الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٢٥ ، السنة السابعة ، بغداد ، أيلول ١٩٦١ .
- ❖ د- فكرت نامق العاني ، الحصانات والأمتيازات الدبلوماسية بين النصوص القانونية والأعتبارات الأمنية ، بحث منشور ، مجلة قضايا سياسية ، العدد الأول ، لسنة ٢٠٠٠ .
- ❖ د- محمد حافظ غانم. المعاهدات دراسة لأحكام القانون الدولي وتطبيقاتها في العالم العربي ، معهد الدراسات العربية جامعة الدول العربية ، القاهرة ، ١٩٦١ .
- ❖ د- منصور صالح الصافي ، البعثات الخارجية ، مجلة الدبلوماسية ، وزارة الخارجية السعودية ، العدد الثاني عشر ، مطبعة العبيكان ، الرياض ، ١٩٨٩ .
- ❖ منير شاكر محمد ، الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، العدد (١٥) السنة الخامسة والعشرون ، شباط ١٩٧٩ .
- ❖ موفق علي حسين ، حالات التصرف بالسيارات التي تدخل القطر بصوره مؤقتة معالجتها، مجلة الكمارك ، العدد ٨٤ ، السنة الرابعة والعشرون ، بغداد، تموز ١٩٧٨ .
- ❖ نوري السارح ، الإعفاءات الكمركية ومصادرها القانونية ، مجلة الكمارك ، العدد ٤٣ ، السنة الحادية عشرة ، آذار ١٩٦٦ .
- ❖ د- هاشم محمد صالح ، الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٥٤ السنة الرابعة عشرة ، بغداد، شباط ١٩٧٠ .
- ❖ _____ ، الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٥٥ ، السنة الرابعة عشرة ، بغداد ، آيار ١٩٧٠ .
- ❖ _____ ، الإعفاءات الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، العدد ٥٦ ، السنة الرابعة عشر ، بغداد ، تموز ١٩٧٠ .
- ❖ دراسة حول تنسيق التشريعات والنظم الضريبية في الدول الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، الأمانة العامة ، الأردن ، ١٩٨٣ .
- ❖ د- عبد الرزاق الصانع ، الضرائب العقارية في العراق ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، بغداد ، ١٩٨٢ .
- ❖ د- وليد خالد الربيع . الحصانات و الأمتيازات الدبلوماسية في الفقه الإسلامي والقانون الدولي - دراسة مقارنة- مجلة البحث العلمي الإسلامي ، السنة الثانية ، العدد الخامس ، رمضان ١٤٢٦ ،
- ❖ د- يوسف شباط ، الرسوم الكمركية في التشريع السوري ، بحث منشور ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد ١٦ ، العدد الثاني ، لسنة ٢٠٠٠ .

❖ د- ياسر عبد الحسين . الدبلوماسية الشعبية دراسة في تطور السياسة الخارجية ، بحث منشور في مجلة أبحاث استراتيجية ، العدد السادس ، مطبعة الطباع بغداد ، ٢٠١٣ .

د - المحاضرات المطبوعة

- د٥- توفيق مصطفى جلال ، الضرائب الجمركية ، محاضرات أقيمت على طلبه دبلوم معهد الضرائب المصري ، ١٩٧٠ .
- د٥- تقي الوسواسي ، شرح قانون ضريبة الدخل ، محاضرات أقيمت في دورة إعداد المخمنين ، مركز التدريب المالي والمحاسبي ، الجزء الأول ، بغداد ، آب ١٩٨٢ .
- د٥- حسن النجفي ، واقع النظام الضريبي في العراق وآفاق تطوره ، محاضرة أقيمت في جمعية الاقتصاديين ، بغداد ، ١٩٧٨ .
- د٥- صالح يوسف عجينة ، محاضرات في القانون الدولي العام ، مطبعة الزهراء ، بغداد ، ١٩٥٢

هـ - الرسائل والأطاريح الجامعية

- أحمد فارس عبد الغزاوي ، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي ، أطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية القانون جامعة تكريت ، ٢٠١٣ .
- بان صلاح عبد القادر الصالحي . الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها ، أطروحة دكتوراة مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٧
- حكمت الحارس ، السياسة والضريبة وتطور النظام الضريبي في العراق ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، ١٩٧٣-١٩٧٤ .
- خليل رجب حمدان الكبيسي ، السلام الدولي في الإسلام ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الشريعة جامعة بغداد ، ١٩٨٧ .
- ذنون فتيان حسين ، المنظمات الدولية في العراق المزايا و الحصانات ، رسالة ماجستير مقدمة الى معهد البحوث والدراسات العربية ، جامعة الدول العربية ، ١٩٩٠ .
- ذو الفقار علي رسن ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها . أطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق جامعة النهريين ، ٢٠٠٧
- رفاعي الهزايمة ، الإعفاءات من الضريبة على الدخل الأردني ، الطبعة الأولى ، عمان ، ١٩٨٣ .
- سهيلة عبد الزهرة ، كفاءة الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار الصناعي الخاص في الاقتصاد العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٣ ،
- شيماء كريم نعمة الصفار ، الازدواج الضريبي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد ، ١٩٩٩ .
- عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، رسالة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، ٢٠٠٣ .
- عقيل يوسف المصطفى المحمود ، الحصانات القانونية في المسائل الجنائية ، أطروحة دكتوراه . مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٧
- عمار فوزي كاظم المياحي ، الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، ٢٠٠١ .

- علي هلال محمد أمين الهادي .النظام القانوني للمناطق الحرة العربية ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٢ ..
- محمد تركي عباس العبيدي ، النظام القانون للبعثات الخاصة ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق جامعة النهرين ، ١٩٩٧ .
- محمد جمال الذنبيان ، الضريبة على العقارات المبنية - دراسة مقارنة- ، رسالة ماجستير ، كلية القانون - جامعة بغداد ، ١٩٩٨ .
- ميادة عبد الكاظم الحجامي ، الألتزامات الدبلوماسية لدولة المقر ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
- * نعمان عيدان محمد ، دراسة في تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي، بحث دبلوم عالي مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، ١٩٧٧ .
- نور طارق حسين العاني . النظام القانوني للرسوم ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى مجلس كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ ..

و - القوانين العراقية والعربية

- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
- قانون ضريبة الأبنية الأردني رقم (١١) لسنة ١٩٥٤ النافذ .
- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الملغى.
- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغى .
- قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل .
- قانون تمليك العرصات والمباني الأميرية رقم (٣) لسنة ١٩٦٠ المعدل .
- قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل .
- قانون ضريبة العقارات المبنية اللبناني رقم (١٧) لسنة ١٩٦٢ النافذ .
- قانون التسجيل العقاري العراقي رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ المعدل .
- مرسوم ضريبة الدخل العماني لسنة ١٩٧١ .
- قانون المرور العراقي رقم (٤٨) لسنة ١٩٧١ .
- قانون عقد المعاهدات رقم (١١١) لسنة ١٩٧٩ .
- قانون ضريبة الدمغة المصري رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ .
- قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ .
- قانون الضريبة على القيمة المضافة الإندونيسي رقم (٨) لسنة ١٩٨٣ .
- قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل .
- قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل .
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .
- قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ .
- قانون الكمارك اليمني رقم (١٤) لسنة ١٩٩٠ .
- قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .
- قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ النافذ.
- قانون التعاون رقم (١٥) لسنة ١٩٩٢ .
- قانون ضريبة الدخل القطري لسنة ١٩٩٣ .
- قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغى .
- قانون جمارك دبي رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ .

- قانون الضريبة على القيمة المضافة السوداني لسنة ١٩٩٩.
- قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم ٣٧٩ لسنة ٢٠٠١.
- قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢.
- قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية ٢٠٠٤ .
- قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ .
- قانون الضريبة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- قانون التنظيم الجمركي المصري رقم (١٨٦) لسنة ١٩٨٦ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٥
- قانون الرسم الطابع العراقي رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ النافذ.

ز - الاتفاقيات والمواثيق الدولية

- اتفاقية هافانا لعام ١٩٢٨ .
- ميثاق الأمم المتحدة لعام ١٩٤٥ .
- اتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات الأخصائية لعام ١٩٤٩ .
- ميثاق جامعة الدول العربية ١٩٥٤ .
- اتفاقية الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة لعام ١٩٥٤ .
- اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية ١٩٥٤
- اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ .
- اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ .
- اتفاقية البعثات الخاصة ١٩٦٩ .
- اتفاقية فيينا الخاصة بقانون المعاهدات ١٩٦٩ .
- اتفاقية منح الإعفاء المتبادل للبعثات الدبلوماسية وموظفيها من ضريبة القيمة المضافة المصدقة بالمرسوم القطري رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٩

ح - التعليمات والأوامر القانونية و الكتب الرسمية

- التعليمات المالية رقم (٤) الخاصة بتطبيق قانون ضريبة العرصات رقم (١٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل .
- قرار وزارة المالية بكتابها المرقم (١٤٠٤٤) في ١٨/٨/١٩٦٥
- التعليمات الخاصة بكيفية أستقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر . وزارة المالية . ١٩٨٣
- التعليمات الخاصة بكيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاستقطاع المباشر ، ١٩٨٣ .
- تفسير السلطة المالية الوارد في كتابها بالعدد ١٧٦٤٩ في ٢٦/٥/١٩٨٥ المؤيد بقرار ديوان ضريبة العقار ٣٥١ في ١٦/١١/٨٦ المنشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٦ .
- كتاب وزارة الخارجية العراقية بمذكرتها المرقمة (١٠٧١١٤) في ١٠/٧/١٩٨٨ ورد وزارة المالية بمذكرتها (١١٨٠٦) في ٣٠/٧/١٩٨٨ .
- المرسوم اللبناني المرقم ٧٢٩٥ الصادر في ٢٤/١١/٢٠٠٢ .
- القرار ١٥٥٩٩ الصادر عن وزارة المالية اللبنانية والقرار الاستشاري لمجلس شورى الدولة المصري (الرأي رقم ١١٨ \ ٢٠٠١ - ٢٠٠٢ بتاريخ ٢٣/١١/٢٠٠٢)

- ١٥ الأمر رقم (٣٨) الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية في ١٩ أيلول ٢٠٠٣ والمنشور في الوقائع العراقية العدد ٣٩٨٠ ، المجلد ٤٤ .
- ١٥ الأمر رقم (٤٥) الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية في ٢٧ تشرين الثاني ٢٠٠٣ والمنشور في الوقائع العراقية العدد ٣٩٨٠ ، المجلد ٤٤ .
- ١٥ الأمر رقم (٤٩) الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية في ١٩ شباط ٢٠٠٤ والمنشور في الوقائع العراقية العدد ٣٩٨١ ، المجلد ٤٥ .
- ٥ ملاحظات قانونية حول تملك الدول الأجنبية لقطع أراضي في العراق لغرض بناء مقر لسفاراتها/ حالة الولايات المتحدة الأمريكية ، كتاب رسمي من وزارة الخارجية العراقية ، صادر في ٢٠٠٤/٤/١٨ .
- ٥ التعليمات رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ المنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٠٣٩ في ١٨/٤/٢٠٠٧ .

ط - القرارات و التقارير والوثائق

- ❖ قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة ١٧٩ د - ٢ ، والمؤرخ في ٢١ تشرين الثاني /نوفمبر ١٩٤٧ .
- ❖ تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ، المجلس الاقتصادي والاجتماعي ، هيئة الأمم المتحدة ، الدورة الثانية ، بيروت ١٠ أيار ١٩٧٥ .
- ❖ تقرير اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا ، المجلس الاقتصادي والاجتماعي ، هيئة الأمم المتحدة ، الدورة الثالثة ، الدوحة ١٢ أيار ١٩٧٦ .
- ❖ الحولية القانونية للأمم المتحدة ١٩٨٥ ، منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠١ .
- ❖ الحولية القانونية للأمم المتحدة ١٩٩٢ ، منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠٠ .
- ❖ الحولية القانونية للأمم المتحدة ، ١٩٩٤ ، منشورات الأمم المتحدة ، نيويورك ، ٢٠٠٢ .
- ❖ تقرير الصادر عن وحدة التفتيش في الأمم المتحدة ، جنيف ٢٠٠٦ ، ص ١١ .
- GIUREP\2006\4
- ❖ CTBT\PTS\INF.1095 الوثيقة الصادرة عن الأمم المتحدة : المؤرخة في ٣٠ أيلول/سبتمبر ٢٠١٠ .

ثانياً : المصادر الأنكليزية .

- ** Adel M. AL- assiouty, Banking and Financial dictionary , Egypt ,Al ahram press, 1988.**
- **Business& Investment opportunities in Jordan , Edition ,Amman1996.**
- ** John Tiley , Revenue Law , Third Edition , Butterworths, London ,1981.**
- ** David Williams , Value added Tax , By in Tax Law design and drafting Editor Victor Thuronyi , International Monetary Fund , Publication Services , N. W. Washington D. 1996.**
- ** Findlay Shirras , Science of public Finance , Macmillan and CO . Limited , London , 1936 .**
- ** Gudge Borhan AmrAllah-The International responsibility of the united nations for acivities carried out by U.N. Peace keeping forces- Revue Egyptienne de droit international, Vol. 32, 1976.**

- ** M.Durerger , Finance Publique , Imprimerie des presses univertaires de France , Paris , 1971.**
- ** MortanA.kaplan –macropolities; selected essays on the philosophy and scince of politics ,Chicago , aldine,,publishing,co.1969.**
- ** Tariq EL-Mutwali, The Tax system of Iraq , study of taxation in Developing country, the Amercan university , washington, 1957.**
- ** Shigeki Miyazaki, "The Martens clause and int. humanitarian law", Jean Pectit and Christophe Swinarski, studies and essays on int. humanitarian law, Martinus Nijhoff, Geneva, 1984,**
- ** Un: Un draft model double taxation convention Between developed and developing countries new York . 1996**
- ** seilgman Edwin , doubletaxation and international fiscal co-operation .the macmillan company , new York , 1928.**
- ** Wood , john , R. and Seres , jean , Diplomatic Ceremonial and Protocol Columbia University , press Newyork ,1970.**

مواقع الأنترنت

➤ **حسين النجم . الأستثمار الوافد وأشكاله السياسية الضريبية المزدوجة ، من الموقع الإلكتروني . ٢٠١٣\١١\٢**

www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=copy&sid=49240, le

➤ **المنشور الدوري رقم (١٧) في ٢٠١١\٢\٢٨ الصادر عن وزارة الخارجية . ينظر الموقع
www.mfa.gov.eg.Arabic.ministry.immunities.pages.default.aspx .
14\1\2014**

➤ **المنشور الدوري رقم (١) بتاريخ ٢٠١٢\٥\١ المنظم للقواعد الخاصة للأعفاءات الدبلوماسية في
جمهورية مصر والصادر عن إدارة المراسيم
www.mfa.gov.eg.Arabic.ministry.immunities.pages.default.aspx .
14\1\2014**

[Http://www.ildwed.org](http://www.ildwed.org)

➤ **الموقع الإلكتروني:**

➤ **معلومات عامة عن قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني:
http://Taxesin Lebanon.Tripod.com**

[Http://en.wikipedia.Org/wiki/Value,added,Tax](http://en.wikipedia.Org/wiki/Value,added,Tax) منشور على شبكة الإنترنت:



المقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف خلق الله والمرسلين محمد بن عبد الله الصادق الأمين وعلى آل بيته المذهب عنهم الرجس الطيبين الطاهرين وعلى صحبه الغر الميامين الذين رضي الله عنهم ورضوا عنه أجمعين . وبعد

تشهد الحياة الدولية السياسية منها والقانونية ، تطوراً كبيراً على مستوى العلاقات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، لاسيما بعد التطور الهائل في كافة وسائل الاتصال ، أذ يمر العالم اليوم بما يسمى ثورة الاتصالات ، فلم يعد هناك وجود افتراض لدولة تقوم على الانغلاق والفردية والانعزال ، تطبق قانوناً واحداً هو قانونها الوطني على جميع العلاقات القانونية سواء كانت وطنية أم مشوبة بشخص أجنبي . بل أن الدول اليوم تقوم على الانفتاح فالأشخاص والأموال تنتقل عبر الحدود من دولة الى أخرى . ذلك أن المجتمعات الدولية لا تستطيع الاستغناء عن بعضها بسبب ضرورات الحياة ومتطلبات وحاجة العلاقات الدولية الرصينة القائمة على مبادئ العدالة وأحترام الحقوق فالمجتمعات الدولية لم تعد مقيدة بحدودها السياسية ، بل أصبحت تتعدى هذه الحدود لتساير التطور الدولي .

ان رغبة الدول في الانفتاح بعضها على بعض ليست وليدة اليوم بل هي قديمة قدم المدنية الحديثة وتحول المجتمعات من مجتمع الغاب والقوة الى مجتمع مدني يسعى الى بناء العلاقات الودية مع الدول الأخرى . فتولدت بذلك مجتمعات إقليمية يجمعها الرابط الجغرافي او الرابط الاقتصادي ، ثم توالى المجتمعات تطوراً وتوسعاً من حيث المبادئ التي تحكمها إذ اعتمدت هذه المجتمعات على احداث فردية لاقت رضا الجميع لتتحول الى قواعد عرفية اصبح الرضا النفسي والخشية من مخالفتها أساساً لتطبيقها .

ثم جاء بعد ذلك الإسلام ليضع دستوراً من القواعد التي تحدد العلاقات مع الدول غير المسلمة الممتدة خارج نطاق الدولة الإسلامية وسيطرتها. وحددت هذه القواعد مبادئ العلاقات مع الدول الأجنبية الأخرى . أي حددت ما لهذه الدول من حقوق تجاه المجتمع الإسلامي وما عليها من التزامات ، فكان جزءاً من حقوقها تقرير امتيازات لسفراء الملوك والقيصرة والأباطرة ورسلمهم الموفدين الى الدولة الإسلامية ومن ضمن هذه الامتيازات الإعفاء من الضرائب .

وعلى الرغم من ان سياسة الانفتاح قديمة جداً الا ان تغيير وظيفة الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة التدخيلية وتوسع حاجة الدول الى تقوية العلاقات الاقتصادية والدولية أدى الى ظهور الوظيفة الدبلوماسية بشكلها الواسع المعروف اليوم . وبدأت الأعراف الدولية تظهر الى الوجود بشكل اكبر واكثر من سابقه وبدأت تتوضح مسألة المزايا الضريبية المقررة لمقاصد الدولية .



من جهة أخرى وعقب الحربين العالميتين الأولى والثانية تولدت حركة دولية واسعة تسعى لإنشاء أشخاص دولية جديدة ألا وهي المنظمات الدولية كما وكثر عقد المعاهدات بين الدول ، وكلّ يسعى لغاية في نفسه . واتباع إنشاء المنظمات الدولية مسألة حقوقها والتزاماتها وكان من بين حقوقها التمتع بمزايا مالية .

وعقب تقوية العلاقات الدولية و ولادة المنظمات الدولية والإقليمية احتاجت شعوب العالم الى توثيق بعض الالتزامات والحقوق الدولية المعروفة مسبقاً التي كانت وليدة العرف الدولي ، فكان التوثيق من خلال عقد الاتفاقات الدولية الجماعية .

كذلك أن الدول أخذت تستخدم الضرائب كوسيلة لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والدولية . وهذا السعي يتم عن طريق إعفاء بعض الجهات من التزام دفع الضرائب . فضلاً عن الهدف التقليدي من الضرائب وهو رفد الدولة بالموارد المالية لتغطية النفقات العامة .

ولكن بمقابل توسيع دائرة المزايا المالية يتعين اختيار الأستراتيجية الوطنية الكفيلة بتحقيق المقاصد من التمتع بهذه المزايا ، أي على من يمنح المزايا أن يضع نصب عينيه الأثر أو الآثار التي تحققت أو التي ستتحقق مستقبلاً ، ومهما بلغ ماتصل إليه الدول من منح مزايا مالية تبقى هنالك حاجة في اليد الأخرى الى الإيرادات المادية ، ألا وهي حاجة الدول للموارد المالية الضريبية لكون الضريبة أوفر مصادر الدولة حصيلةً وأكثرها ديمومة .

أولاً- فرضية الدراسة:

أن للمزايا المالية وسيلة من وسائل تنمية العلاقات الدولية التي قررتها الاتفاقيات الدولية وأقرتها التشريعات الضريبية سواء ماكان منها يقع ضمن الضرائب المباشرة أم الضرائب غير المباشرة ومن هنا تبرز أهمية دراسة المزايا المالية معتمدين على موقف التشريعات الضريبية والاتفاقيات الدولية درناً لكل نزاع قد ينشأ عند تطبيق الضريبة .

ثانياً- أسباب اختيار الدراسة :

١- بعد بحث وجهد لم نجد اهتماماً للباحثين بهذا الجانب ، إذ لم نعثر من خلال مطالعتنا إلا على إشارات بسيطة لهذا الموضوع ، حيث غالباً ماتدمج المزايا مع الحصانات في الدراسات الدولية ويتم تناولها بشئ يسير في دراسات الضرائب الوطنية .



٢- أوضحت الاتفاقات الدولية المعقودة بين دول العالم جماعية كانت او ثنائية مصدراً مهماً من مصادر القانون الضريبي تلجأ إليها دول العالم لتجنب الازدواج الضريبي الدولي او لمنع التهرب من الضرائب .

٣- كان من نتيجة ما تقدم وتطور العلاقات الدولييه أن نشأ مايعرف اليوم بالقانون المالي الدولي الذي جزء منه القانون الضريبي الدولي وهذا مايدعو الى دراسة هذا الفرع القانوني والإحاطة به.

ثالثاً- منهج الدراسة :

يعتمد أسلوب معالجة موضوع البحث على تحليل نصوص التشريعات الضريبية المقارنة وتدعيمها بالأراء الفقهية ناهيك عن تناول الاتفاقيات الدولية ومدى مطابقتها للنصوص الوطنية من ناحية المزايا المالية الضريبية .

رابعاً- هيكلية الدراسة :

نتناول دراسة موضوع (المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام في التشريع الضريبي) في ثلاثة فصول :-

سنتناول في **الفصل الأول** التعريف بأشخاص القانون الدولي والمزايا المالية ومقاصدها ، وسنقسمه الى ثلاثة مباحث يتضمن المبحث الأول التعريف بأشخاص القانون الدولي العام . أما المبحث الثاني فيتناول التعريف بالمزايا المالية وشروط التمتع بها . وسنتطرق في للمبحث الثالث إلى المقاصد الدولية لمنح المزايا المالية .

أما **الفصل الثاني** فسنتناول المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب المباشرة ويتضمن الفصل ثلاثة مباحث ، سنتطرق في المبحث الأول الى المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة الدخل وفي المبحث الثاني إلى المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة العقار وسنخصص المبحث الثالث لمزايا ضريبة العرصات لأشخاص القانون الدولي.

وفي **الفصل الثالث** والأخير سنتناول المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب غير المباشرة ، ويضم هذا الفصل في ثناياه ثلاثة مباحث ، سنكرس المبحث الأول للتعريف بالضرائب غير المباشرة وأصنافها وفي المبحث الثاني للمزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام في الضرائب الكمركية وفي المبحث الثالث سنتناول المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب الأخرى ثم نختم الدراسة بخاتمة تضم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

الفصل الأول

التعريف بأشخاص القانون الدولي
والمزايا المالية ومقاصدها

الفصل الثاني

المزايا المالية لأشخاص القانون
الدولي في الضرائب المباشرة

الفصل الثالث

المزايا المالية لأشخاص القانون
الدولي في الضرائب غير المباشرة

الخاتمة

المحقق

المستخلص

المحتويات

المحتويات

الصفحة	الموضوع
١	المقدمة
٤	الفصل الأول التعريف بأشخاص القانون الدولي العام والمزايا المالية ومقاصدها
٥	المبحث الأول: التعريف بأشخاص القانون الدولي العام
٦	المطلب الأول: الدولة والمختصون بتمثيلها
٦	الفرع الأول: الدولة
٩	الفرع الثاني: المختصون بتمثيل الدولة
١٥	المطلب الثاني: المنظمات الدولية والأقليمية
١٥	الفرع الأول: الاعتراف بالشخصية القانونية للمنظمات الدولية وشروطها
١٨	الفرع الثاني: أصناف المنظمات الدولية والأقليمية
٢٤	المطلب الثالث: دولة الفاتيكان
٢٤	الفرع الأول: التطور التاريخي للدولة البابوية
٢٦	الفرع الثاني: القاصد الرسولي
٢٨	المبحث الثاني: التعريف بالمزايا المالية وشروط التمتع بها
٢٩	المطلب الأول: التعريف بالمزايا وتميزها عن الحصانات
٢٩	الفرع الأول: المزايا لغةً وأصطلاحاً
٣١	الفرع الثاني: تمييز المزايا المالية عن الحصانات
٣٧	المطلب الثاني: شروط التمتع بالمزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام
٣٧	الفرع الأول: عقد اتفاقية دولية مصادق عليها
٤٠	الفرع الثاني: تواجد الأشخاص المتمتعين بالمزايا داخل الدولة المستقبلية
٤٣	الفرع الثالث: المعاملة أو (المقابلة) بالمثل
٤٦	المبحث الثالث: المقاصد الدولية لمنح المزايا المالية
٤٧	المطلب الأول: توطيد العلاقات الدولية
٤٧	الفرع الأول: مفهوم العلاقات الدولية
٤٩	الفرع الثاني: أثر منح المزايا المالية في توطيد العلاقات الدولية
٥٢	المطلب الثاني: تجنب الأزدواج الضريبي الدولي
٥٢	الفرع الأول: مفهوم الأزدواج الضريبي الدولي
٥٦	الفرع الثاني: مواجهة الأزدواج الضريبي الدولي

٦٠	الفصل الثاني المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب المباشرة
٦١	المبحث الأول : المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة الدخل
٦٢	المطلب الأول : التعريف بضريبة الدخل ونطاق سريانها
٦٢	الفرع الأول : التعريف بضريبة الدخل
٦٧	الفرع الثاني : نطاق سريان ضريبة الدخل
٧٢	المطلب الثاني : المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل
٧٢	الفرع الأول : المزايا الدبلوماسية في ضريبة الدخل
٧٥	الفرع الثاني : مزايا البعثات القنصلية في ضريبة الدخل
٨٠	المطلب الثالث : مزايا المنظمات الدولية والأقليمية المالية في ضريبة الدخل
٨١	الفرع الأول: مزايا ضريبة الدخل لمنظمة الأمم المتحدة (منظمة دولية)
٨٣	الفرع الثاني: مزايا ضريبة الدخل لجامعة الدول العربية (منظمة أقليمية)
٨٦	المبحث الثاني : المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة العقار
٨٧	المطلب الأول : التعريف بضريبة العقار
٨٨	الفرع الأول : تعريف ضريبة العقار وخصائصها
٩١	الفرع الثاني : نطاق سريان ضريبة العقار ووعائها والواقعة المنشئة لها
٩٣	المطلب الثاني : المزايا المقررة للدولة وممثليها الدبلوماسيين والقنصليين في التشريع والاتفاقيات الدولية
٩٤	الفرع الأول : مزايا ضريبة العقار للدبلوماسيين والقناصل في التشريع الداخلي
٩٧	الفرع الثاني : مزايا ضريبة العقار للدبلوماسيين والقناصل في الاتفاقيات الدولية
١٠٢	المطلب الثالث : مزايا المنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة العقار والاتفاقيات
١٠٢	الفرع الأول : مزايا ضريبة العقار للمنظمات في التشريع الداخلي
١٠٥	الفرع الثاني : مزايا ضريبة العقار للمنظمات وفق الاتفاقيات الدولية (منظمة الأمم المتحدة وجامعة الدول العربية)
١٠٩	المبحث الثالث : مزايا ضريبة العرصات لأشخاص القانون الدولي
١١٠	المطلب الأول : التعريف بضريبة العرصات
١١٠	الفرع الأول : نشأة ضريبة العرصات
١١١	الفرع الثاني : تعريف ضريبة العرصات وخصائصها
١١٢	الفرع الثالث : وعاء ضريبة العرصات
١١٣	الفرع الرابع : نطاق سريان ضريبة العرصات والواقعة المنشئة لها
١١٤	المطلب الثاني : المزايا المالية للأشخاص الدولية في ضريبة العرصات

١١٩	الفصل الثالث المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في الضرائب غير المباشرة
١٢١	المبحث الأول : المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام في الضرائب الكمركية
١٢٢	المطلب الأول : تعريف المزايا الكمركية و مصدرها
١٢٢	الفرع الأول : تعريف الضريبة الكمركية ونشأتها
١٢٥	الفرع الثاني: تعريف مزايا الضريبة الكمركية
١٢٦	الفرع الثالث : مصدر مزايا الضريبة الكمركية
١٢٨	المطلب الثاني : المزايا المالية الكمركية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية
١٢٨	الفرع الأول : المزايا الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في التشريع الداخلي
١٣٢	الفرع الثاني : المزايا الكمركية المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في الاتفاقيات الدولية .
١٣٧	المطلب الثالث : الأحكام الخاصة لتمتع المنظمات الدولية والأقليمية بالمزايا الكمركية
١٣٧	الفرع الأول : المزايا المالية للمنظمات في الضرائب الكمركية
١٤٢	الفرع الثاني: الاحكام الخاصة للتمتع بمزايا الضريبة الكمركية
١٤٩	المبحث الثاني : المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة رسم الطابع
١٥٠	المطلب الأول : التعريف ضريبة رسم الطابع
١٥١	الفرع الأول : تعريف ضريبة الرسم الطابع .
١٥١	الفرع الثاني : نشأة ضريبة الطابع .
١٥٣	الفرع الثالث : خصائص ضريبة الطابع .
١٥٥	المطلب الثاني : مزايا البعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الطابع
١٥٧	المطلب الثالث : المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة الطابع
١٥٧	الفرع الأول : مزايا المنظمات الدولية في ضريبة (رسم) الطابع
١٥٨	الفرع الثاني : الأحكام الخاصة لتمتع الهيئات والمنظمات الأجنبية بمزايا مالية في ضريبة الطابع.
١٦٠	المبحث الثالث : المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي في ضريبة القيمة المضافة
١٦١	المطلب الأول : التعريف بضريبة القيمة المضافة وبيان خصائصها
١٦١	الفرع الأول : تعريف ضريبة القيمة المضافة .
١٦٢	الفرع الثاني : نشأة الضريبة على القيمة المضافة .
١٦٣	الفرع الثالث : خصائص الضريبة المضافة .

١٦٥	الفرع الرابع : الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة .
١٦٨	المطلب الثاني : المزايا المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة القيمة المضافة
١٧٣	المطلب الثالث : المزايا المالية للمنظمات الدولية والأقليمية في ضريبة القيمة المضافة
١٧٧	الخاتمة
١٩٥-١٨١	المصادر
-----	ABSTRACT

الخاتمة

ظهر لنا في ضوء بحثنا الموسوم (المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي العام في التشريع الضريبي) وجود مورد إيرادي مهم الذي يمثل في كل دولة من العالم جزءاً من موازنتها ، هذا المورد المتأصل بالقدم يزغ منذ تاريخ الأمم ومنذ نشوء المجتمعات وتكون الحضارات ، والحقيقة تقال أن هذا المورد يعد من الموارد التي لا تنفد ، لأنه متعلق بحاجات كل مجتمع ويتعلق بالمصادر الحياتية التي تختلف من دولة الى أخرى بحسب مواصفاتها وما تمتلك من ثروات طبيعية وصناعية وجغرافية ، هذا المورد كان له الأثر في قيام الأمم وأزدهارها ، كما كان له الأثر في احتلال أمم وهلاك الحرث والنسل بها ، إذ أستغل في غير مقاصده وأهدافه . هذا المورد هو الضريبة بكل صورها وأشكالها تناولناه بشيء من اليسر فركزنا فيه على نوع من نصوص أرغمت العالم على الخضوع لها . و من خلال الدراسة التي أنطوت تبين لنا بعض الاستنتاجات المهمة التي تضمنها البحث ، أضافة الى الاقتراحات التي قد تأتي بماينفع الناس ولا تضرهم شيئاً.

أولاً - الاستنتاجات

من خلال مسيرة البحث تبين لنا ان التطور السياسي على مدى عصور سلفت ، أمد المجتمع الدولي بشخصية قانونية جديدة أذ لم تعد الدولة هي الشخص القانوني الوحيد بل الى جانب الدولة ظهرت المنظمات على مختلف أشكالها وأنواعها ومسمياتها ، وخلصنا الى أن الفرد الذي أختلف فيه الفقه حول اعتباره أحد أشخاص القانون الدولي للقول ، مع عدم انكار الصفة الدولية للحقوق التي يكتسبها الفرد على الصعيد الدولي وهذا من خلال أزياد الأهتمام بالفرد على المستوى الدولي بصفته المستقلة عن الدولة الا انه لا يتمتع بالشخصية القانونية الدولية بل هو محل الحماية الدولية . عليه نبين أهم ماتوصلت له الدراسة :

أ- اصبح العالم اليوم يغرق بشتى الالتزامات الدولية لكون الدول لا تستطيع التخلي عن بعضها . ومن هذه الالتزامات ما يفسر على أساس المجاملة الدولية . ولكن يبقى الأساس الحقيقي لهذه الالتزامات هو المصلحة الدولية ، إذ تعتمد الدول في علاقاتها الدولية على مبدأ مصلحة مقابل مصلحة . ومادام الإعفاء الضريبي يشكل مصلحة جماعية للدول فأنها تلتزم به ليكون لها مثل الذي عليها .

ب- أن أيراد التشريعات الوطنية للمزايا المالية دليل على اندماج الدولة في المجتمع الدولي ، وهذه حالة صحية لان الاتفاقات الدولية المصادق عليها إن لم تنفذ ستشكل خطراً كبيراً في علاقة الدول ببعضها التي قد تصل الى فقدان الثقة مع الدولة المخلة بهذا الالتزام وان كان الالتزام بها أدبياً .

ولكن تبقى قوة المصلحة هي الأقوى في علاقة الدولة مع الدول الأخرى من خلال ربط هذه العلاقة بالمزايا المالية المقررة لأشخاص القانون الدولي .

ج- من المستقر عليه ان الضريبة تعد مصدراً من مصادر تمويل الخزانة العامة ، ومع ذلك أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بالمزايا المالية والمتمثل بالأعفاء الضريبية لأهمية المكاسب والاعتبارات المادية والمعنوية المباشرة وغير المباشرة المتأتية منه.

نجد من خلال دراسة المزايا المالية المقررة لأشخاص القانون الدولي في التشريعات الضريبية تتقرر لأسباب مختلفة أهمها

١ - سياسي . يهم علاقات الدول ببعضها . والمتعلق بالمثلين الدبلوماسيين والقنصلين لأن هذه الفئات تقوم بدور مهم لصالح دولها وحماية مصالحها .

٢ - اقتصادي . لمواجهة خطر الأزواج الضريبي الدولي لذا سعت الدول لتلافيه من خلال منح الإعفاء الضريبي ، وبالدخول باتفاقيات دولية لتجنب الأزواج الضريبي .

٣ - المصلحة الاجتماعية والثقافية وغيرها . وهذا بالنسبة للمنظمات الدولية والأقليمية . فأن الغرض ليس تجنب الأزواج الضريبي الدولي وإنما لتوسيع عمل المنظمات الدولية وتحقيق الاستقلال لموظفيها وتمكينها من تحقيق مقاصدها ، إضافة الى المصالح المتحققة من عمل المنظمات داخل أقليم الدولة المستقبلية .

- وأقرت الضرائب المباشرة المزايا المالية لأشخاص القانون الدولي ، وأختلف أقرار هذه المزايا المتمثلة بالأعفاء من ضريبة الى أخرى ، فالضرائب على الدخل (ضريبة الدخل والعقار) تعفي الأشخاص الدولية و أفرادها ومؤسساتها من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للضريبة على رأس المال (ضريبة العرصات) . ولكن أهمية وسعة هذه الإعفاءات تفاوتت من تشريع الى آخر حسب أهمية الضريبة وإمكانية استفادة الأشخاص الدولية مما تتضمنه من إعفاء.

- اختلف توجه المشرع العراقي بأيراده المزايا المالية في الضرائب غير المباشرة . حيث نجد أنه ، نص في قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل مجموعة من المواد القانونية المقررة للإعفاءات من الضريبة الكمركية وحدد أنواع هذه الإعفاءات والأشخاص المتمتعين بها إضافة الى تقرير أحكام خاصة بالتمتع بالإعفاء الضريبي . في حين كان توجه المشرع العراقي في ضريبة (رسم) الطابع مقتضياً ومختصراً بالنظر لقلّة أحكام القانون أو أن المشرع اعتبر الطابع رسماً فلم يورد نصوصاً تفصيلية خاصة بالأعفاء . أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة بالرغم أن العراق لا يعمل بهذه الضريبة غير أن التشريعات المقارنة تضمنت أحكاماً متميزة تفصيلية حول تمتع الدول والمنظمات بالمزايا المقررة أتجاه ضريبة القيمة المضافة ورد الضريبة .

ثانياً: - التوصيات

١- جعل مبدأ المقابلة بالمثل مبدأً عاماً يشمل الأشخاص العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية كافة ، إذ من المعلوم ان المشرع العراقي قصر مبدأ المقابلة بالمثل على الأشخاص غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية .

بالنظر لكون أساس المزايا المالية هو تحقيق المصلحة الدولية للبلد وبالتالي فإن مبدأ المقابلة بالمثل يشكل الضمانة القوية لحقوق العراق تجاه دول العالم ، فإذا ما استند كل مزية الى مبدأ المقابلة بالمثل فهذا يعني الأخذ بالنظر مدى الفائدة العائدة للدولة قبل ان تقرر السلطة المختصة منحه الى أي جهة دولية .

٢- من أجل الإصلاح الضريبي يجب الانتباه الى تطبيق السياسات الضريبية الموضوعية ، حيث أن السياسة الضريبية هي التي تحدد محتوى قوانين الضرائب ، ولكن الإدارة الضريبية هي التي تضع تلك السياسات موضع التنفيذ ، وهذا يدعونا لجعل العلاقة بين وزارة المالية ووزارة الخارجية علاقة مباشرة في مسألة المزايا الضريبية للأشخاص الدولية ، إذ من المعلوم ان المشرع اشترط إقرار مجلس الوزراء للمزايا الضريبية لأشخاص القانون الدولي وهذا مايجب أن يكون محل نظر.

ان هذا الأجراء الروتيني قد يؤخر منح الإعفاءات الضريبية للأغراض الدولية بالسرعة المطلوبة التي قد تؤثر على علاقة العراق بالدول الأخرى .ونوصي تبعاً لذلك باستحداث قسم (للإعفاءات الدولية) لمتابعة وتسهيل تمتع الأشخاص الدولية بالإعفاءات الضريبية في كل من وزارتي المالية والخارجية .

٣- توسيع نطاق المزايا المالية الضريبية للأشخاص الدولية خصوصاً المنظمات الدولية والأقليمية ذات التأثير العالمي .

ففي ظل الواقع الذي يمر به العراق والحاجة الى الأعمار والخبرات والدعم في مختلف نواحي الحياة ، وحيث من المعلوم في عالم اليوم ان أكثر دول العالم تأثراً على القرار السياسي للمنظمات الدولية هي دولة المقر ، فإذا ما قرر العراق إعفاء المنظمات الدولية من ضريبة العقار وقرر منحها أراضي مجاناً لاتخاذها مقراً للمنظمة وشكل ذلك وسيلة جذب جيد للمنظمات من خلال كثرة المزايا المالية فإن ذلك سيخلق عراقاً مؤثراً في المجتمع الدولي كلما زاد عدد المنظمات الدولية والإقليمية في العراق .وخير دليل على ذلك مدى تأثير الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية على كل من منظمة الأمم المتحدة بالنسبة للأولى وجامعة الدول العربية بالنسبة للثانية .

٤- ينبغي على المشرع العراقي أيراد نص بجواز تملك المنظمات الدولية والأقليمية للعرصات ، وتحديد الإعفاء من ضريبة العرصات للمنظمات وتفصيل أحكامها .

ان القانون لم يشر الى جواز تملك المنظمات الدولية والإقليمية لعرصات في العراق وعلى الرغم من أنها حقيقة مسلم بها إلا أن التأكيد عليها ضروري جداً ، لذلك نقترح ان تضاف فقرة جديدة لقانون ضريبة العرصات مفادها إعفاء (العرصات العائدة للمنظمات الدولية والإقليمية الموجودة في العراق) .

٥- نقترح أيراد نص واحد يقضي بإحالة موضوع الإعفاءات الكمركية للأشخاص الدولية والأحكام الخاصة بها الى الاتفاقات الدولية . وعدم التوسع بذكر النصوص بما أن الإعفاء قائم على أساس المعاملة بالمثل مفاد هذا النص (الإعفاءات المقررة بموجب أحكام الاتفاقات الدولية المصادق عليها رسمياً) .

أذ مهما بلغت دقة المشرع وشموليته للمزايا فإنه لن يستطيع ذكر إلا الجزء اليسير من المزايا الكمركية الدولية المقررة في الاتفاقات الدولية . وان ذكر جزء دون الآخر يشكل خللاً بالنسبة للقانون لذلك لا مناص من إحالة موضوع الإعفاءات الى الاتفاقات الدولية . وخاصة أن الحاجة للسلع والمواد أخذت تتطور وما يذكر على سبيل الحصر في القانون يعتبر ضرباً من الخيال فعالم اليوم بحاجة الى سلع وخدمات لم تذكرها نصوص القانون

٦- ندعو المشرع العراقي الى تطبيق ضريبة القيمة المضافة حيث تعتبر هذه الضريبة اليوم واحدة من الأحداث المهمة في تقييم النظام الضريبي

أذا كان البعض يبرر عدم الأخذ بهذه الضريبة في العراق بحجة الوضع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ، فإن الأمر مع هذا يبقى محلاً للدراسات والنقاشات حتى يستوي ويستقيم .

نوصي المشرع العراقي : ان سياسة الانفتاح الدولي تحتاج الى وسائل مؤثرة وهذه الوسائل المؤثرة ليست فقط بتوفير اللوجستيات الفنية والمكتبية ، ولا بتوفير الشرطة والمخافر الحدودية ، وإنما بتوفير طاقم بشري نزيه ، وأمين ، ومؤهل ، سياسياً وضريبياً ، مالياً لدولته وأبناء شعبه ، يتقي الله في أعماله وحمله للأمانة ، يحيطه جهاز رقابي وإدارة فاعلة هدفها تحقيق الشرعية والعدالة للدولة المدنية .

تم بحمد الله وبفضله

T-73

طالب استرداد
البعثات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية

رقم الترخيص:

Abstract / Summary / Index

Figure 1

[illegible]

1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677, 2678, 2679, 26

Received 12 June 2007; accepted 12 July 2007

400 400 400 400

100

11-2

100

100

Figure 1



1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677, 2678, 2679, 2680, 26

3. تفصيل مبادئ النظرية المصطلح بها السطر والسطر

عن الخضر: عن

100 **الزيتون** **الطبيب** **الطبيب**

الفترة لبدائية لا غير

أما المؤلف أثناء البحث يستعمل مجموعة المعطيات التي يتناولها هذا الكتاب

1999

10

44

20

TABLE 1

10/10/2010

تاريخ التوروث لم الفلاح بالقرية

رقم الحساب: _____ اسم العميل: _____

100

المراجعون:

300

1000

100

10

22

[illegible]