

حقّ الأقليم ومجالسُ المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

أ.م.د. سعد عطية حمد موسى الجبوري

استاذ القانون العام المساعد/كلية القانون والعلوم السياسية- جامعة كركوك

موضوع البحث :-

تعدُّ الضرائب والرسوم من الإيرادات العامة المعبرة عن سيادة الدولة وكيانها القانوني ولا يملك اي شخص الحق في فرضها إلا اذا كان مُعبراً عن إرادة الدولة ومُستنداً الى أُسس دستورية وقانونية لذلك .بعد التغيير السياسي الذي حصل في العراق بعد عام ٢٠٠٣ الذي طال شكل الدولة ونظامه السياسي وطبيعته ونوعه تبنى المشرع العراقي تطبيق اسلوب اللامركزية السياسية واسلوب اللامركزية الادارية الاقليمية. إذ نظم ذلك في قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ وفي دستور العراق لعام ٢٠٠٥ , وبالرغم من كون هذا التوجه في تبنى اللامركزية الادارية يعد خطوة مهمة في الاتجاه الصحيح إلا ان تنظيمها في النصوص الدستورية والقانونية لم يكن سهلاً ولا مُتكاملاً اذ واجهته العديد من العقبات .لقد أُعطيت المحافظات التي لم تنتظم في اقليم صلاحيات واسعة في مجالات عدة ومنها المجالات المالية ومنها حقها في فرض الضرائب والرسوم مستندة على اسس ومسوغات دستورية وتشريعية وقضائية مما اثار حفيظة السلطات (المركزية) الاتحادية التي ترى ان هذه المسألة لصيقة بها دون المحافظات غير المنتظمة في اقليم .

أهمية البحث :-

تكمن أهمية هذا البحث مما يأتي :-

- ١- تبيان الاساس القانوني لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم .
- ٢- تحديد التداخل الحاصل في اختصاصات فرض الضرائب والرسوم بين الحكومة الاتحادية والوحدات المكونة للدولة العراقية في اطار تطبيق اللامركزية الادارية والسياسية .
- ٣- بيان التناقض الواقعي بين اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم على اساس تشريعي وعدم اتاحة المُكنة لممارسة هذا الاختصاص .
- ٤- بيان التناقض في موقف القضاء من مسألة منح المحافظات فرض الضرائب والرسوم بين المنح والمنع .
- ٥- بيان مقترحات قابلة للتطبيق للمشرع العراقي .

فرضية البحث :-

يفترض هذا البحث الفرضيات الآتية :-

- ١- وجود قصور تشريعي في تنظيم اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم للمحافظات في القانون العراقي على اساس المعايير السليمة لتطبيقات اللامركزية الادارية .
- ٢- وجود اساس تشريعي ودستوري في منح اختصاص فرض الضرائب والرسوم للمحافظات لم تلتزم به الحكومة الاتحادية بقرارات صادرة عنها .
- ٣- حاجة التنظيم القانوني لتوزيع الاختصاص في القانون العراقي الى التعديلات الدستورية والقانونية اللازمة .

منهج البحث :-

تم اعتماد منهج البحث التحليلي .. في بحث الموضوع والتوصل الى النتائج المتوخاة منه من خلال إستعراض الاساس الدستوري لمنح المحافظات مُكنة فرض الضرائب والرسوم من خلال تفسير النصوص الدستورية وتحليلها بما في ذلك قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ ودستور العراق النافذ لعام ٢٠٠٥ ثم تبيان الاساس التشريعي .. ثم الموقف القضائي بشقيه إفتاء و قضاءً وصولاً الى موقف السلطة التنفيذية من إختصاص المحافظات بفرض الضرائب والرسوم .

خطة تقسيم البحث :-

على اساس ما تقدم سوف نبحت الاساس القانوني لاختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في مبحثين بالإضافة الى هذه المقدمة وخاتمة ستتضمن اهم النتائج التي يتم التوصل اليها واهم المقترحات التي يمكن تقديمها وكما يأتي :

المبحث الاول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم .

المطلب الاول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم في الدساتير العراقية

المطلب الثاني : الجهة المختصة بإصدار الضريبة والرسم .

المطلب الثالث : فرض الضرائب والرسوم في ظل الدولة الاتحادية

المبحث الثاني :- الاساس الدستوري لاختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم .

المطلب الاول : اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل قانون ادارة الدولة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ .

المطلب الثاني : اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور ٢٠٠٥ النافذ .

المبحث الثالث : الاساس القضائي لاختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم .

المطلب الاول : مجلس شورى الدولة واختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

المطلب الثاني : المحكمة الاتحادية العليا واختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

المبحث الرابع : موقف السلطة التنفيذية الاتحادية من قانونية فرض الضرائب المحلية .

الخاتمة

المراجع

المبحث الأول مبدأ قانونية الضريبة والرسم

يُراد بمبدأ قانونية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب , بأن لا يفرض عبؤها و لا تُعدل احكامها و لا تُجبي حصيلتها و لا يُعفى احدٌ من أدائها إلا بمقتضى قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة مُمثلة الشعب والتي وحدها لها الاختصاص الاصيل في سن كافة القوانين ومنها الضريبة على النحو الذي تقتضي به النظم الدستورية الحديثة^(١) . وكذلك الامر بالنسبة للرسوم فإن المقصود بمبدأ قانونية الرسم اي انه لا تفرض و لا تُعدل و لا تُجبي ولا يُعفى منها الا بقانون تسنه السلطة التشريعية . وعليه فإن مبدأ قانونية الضريبة والرسم يُحتم تنظيم شؤون الضرائب والرسوم من خلال قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة والمُعبرة عن إرادة الامة صاحبة الاختصاص الاصيل في سن سائر القوانين الاخرى , وعلى ذلك يُعد هذا المبدأ قاعدة من قواعد توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية , عندما اشترط ان يتم تنظيم الشؤون الضريبية بقانون وان سن الاخير يعد من اختصاصات السلطة التشريعية وحدها دون غيرها من السلطات الاخرى لاسيما التنفيذية , ومن ثم يكون هذا المبدأ قد حدد اختصاص السلطة التشريعية في ممارستها لنشاطها في سن قانون الضريبة او الرسم دون السماح لها بصلاحيه تفويضه او اناطة غيرها في مجال ممارسته^(٢) . وكقاعدة عامة لا تقبل الاستثناء ان الضريبة لا تفرض إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية وذلك مبدأ دستوري ينبغي العمل به سواء ورد في صلب الوثيقة الدستورية ام لا , اما الرسم فإنه يُفرض بقانون او بناءً على قانون اي يمكن ان تخول السلطة التشريعية صلاحيتها في فرض الرسم الى السلطة التنفيذية لتقوم الاخيرة بفرضه بشكل قرارات عامة^(٣) . وللاحاطة بمبدأ قانونية الضريبة والرسم يتوجب علينا ان نتناول ما يثيره هذا المبدأ من مسائل تتعلق بالجهة المختصة وشكل الدولة ومدى علاقة هذه المسائل بالموضوع الذي نحن في صدد بحثه لكن علينا قبل الولوج في المفصل التي ذكرناها لبيان مبدأ القانونية بجميع ما يثيره من امور علينا ان نتناول المبدأ في دساتير العراق بدأ من دستور ١٩٢٥ المسمى بالقانون الاساسي وصولاً لدستور العراق لسنة ٢٠٠٥ وعليه فأنا سنتناول هذا المبحث بثلاث مطالب .

المطلب الاول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم في الدساتير العراقية

المطلب الثاني : الجهة المختصة بفرض الضريبة والرسم .

المطلب الثالث : فرض الضرائب والرسوم في ظل الدولة الاتحادية

المطلب الأول مبدأ قانونية الضريبة والرسم في الدساتير العراقية

اقتصرت بعض الدساتير العراقية حكم القانون على الضرائب دون الرسوم اذ يجوز فرض الرسوم بقانون تسنه السلطة التشريعية كما يمكن ان تُفرض بناءً على قانون يمنح الادارة سلطة فرضها وتعديلها إستناداً الى نص قانوني وذلك امر تفرضه طبيعة المرافق العامة التي تقدم الخدمات المؤدى عنها الرسوم ومن هنا عدت التفرقة بين الضرائب والرسوم مسألة غاية في الاهمية ذلك لان الضرائب لا بد ان تفرض بقانون اما الرسوم فلا يشترط فرضها بقانون بل يكفي لمشروعيتها ان تصدر في حدوده وهذا الاصل اريد به تحديد نطاق كل من السلطة التشريعية التي لها صلاحية فرض الضرائب والرسوم والسلطة التنفيذية التي تختص بفرض الرسوم^(٤) . وبما ان العراق كان دولة بسيطة قبل ٢٠٠٣ اي توجد هيئة تشريعية واحدة متمثلة بالسلطة المركزية إلا ان شكل الدولة تغير بعد السنة المذكورة من دولة بسيطة الى دولة اتحادية او فدرالية وعليه فأنا سنناقش مبدأ قانونية الضريبة والرسم في الدولة البسيطة الموحدة اي في دساتير الدولة البسيطة . ان القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥

العراقي صدر في ظل دولة بسيطة اي توجد هيئة تشريعية واحدة ونص فيه بخصوص مبدأ قانونية الضريبة والرسم على انه " لا يجوز فرض ضرائب او رسوم إلا بقانون " (٥) يلاحظ على هذا النص بأنه جسّد مبدأ قانونية كل من الضريبة والرسم اي انه لا يجوز فرض ضرائب او رسوم إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية إلا ان التساؤل الذي يطرح هنا هو هل ان المقصود بعبارة لا يجوز فرض ضرائب او رسوم فقط الفرض ام جميع عناصر مبدأ القانونية وهي الفرض والتعديل والجبائية و الاعفاء اي هل ان النص عام يشمل كل عناصر مبدأ القانونية ام انه لا يقتصر إلا على الفرض فقط وكأنما يسمح النص او يمكن السلطة التنفيذية ان تعدل او تجبى او تلغي في حال كان المقصود هو فقط الفرض وليس باقي العناصر اما اذا كان المقصود من لفظ لا يجوز فرض هو جميع العناصر لمبدأ القانونية الاخرى وان لم تذكر باعتبار ان المبدأ يشمل جميع عناصره ولو لم تذكر جميعها صراحة وفي هذه الحالة اي لو سلمنا بهذا الرأي فان ذلك يقطع المجال امام السلطة التنفيذية ان تقوم بالتعديل او الجبائية او الاعفاء بتعويض من السلطة التشريعية و اننا نؤيد القائل بأن الغرض يشمل بقية العناصر باعتبار من يملك الاصل يملك الجزء اي انه لا يمكن للسلطة التنفيذية ان تعدل او تجبى او تعفى بناءً على تفويض من السلطة التشريعية لان فرض الضرائب وكل ما يتعلق بها هو من اختصاص السلطة التشريعية فهي السلطة المختصة بإصدار قانون الضريبة والرسم. إلا انه في دستور العراق لعام ١٩٥٨ حسم النزاع اذ كان المشرع الدستوري اكثر دقة اذ نص على انه : " لا يجوز فرض ضريبة او رسم او تعديلها او الغائهما إلا بقانون " (٦) على الرغم من ان الدستور المذكور كان اكثر دقة في الدستور الذي سبقه إلا انه لم يذكر الاعفاء فهل اعطى للسلطة التنفيذية صلاحية الاعفاء بناءً على تفويض من السلطة التشريعية ام ان الاعفاء من اختصاص السلطة التنفيذية وان لم يتم نكره هنا نحن نميل الى حصرها بالسلطة التنفيذية لان الاعفاءات من المسائل الخطيرة لما ترتب من مساس بالحصيلة المالية للدولة فكل اتجاه يميل الى التقليل من نطاقها نؤيده . اما قانون المجلس الوطني لقيادة الثورة رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٣ ورقم ٦١ لسنة ١٩٦٤ لم يتضمن الاشارة لمبدأ القانونية ثم عاد دستور ٢٩ نيسان ١٩٦٤ و ٢١ ايلول ١٩١٨ النص على وجوب فرض الضريبة والرسم بقانون (٧) . اما دستور ١٩٧٠ لقد خطى على طريق مختلف اذ اقر بمبدأ القانونية بالنسبة للضريبة اما الرسم فلم ينص فيه على اخذ لمبدأ القانونية بخصوصه اذ جاء به بأن : " اداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون " (٨) . اما في بعد عام ٢٠٠٣ اي في ظل الدولة الاتحادية فأن قانون ادارة الدولة للمرحلة الانتقالية فقد اخذ بمبدأ القانونية بالنسبة للضرائب والرسوم اذ نص على انه : " لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون " (٩) . وهذا الاتجاه نفس المسلك الذي سار عليه دستور ٢٠٠٥ اذ نص على انه : " لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون " (١٠) .

المطلب الثاني الجهة المختصة بإصدار الضريبة والرسم

يبدو ان مبدأ قانونية الضريبة ذو مدلولين الاول موضوعي او مادي يتصل بحق الشعب في تقرير امكانية تقييد حقوق افراده المالية عن طريق فرض الضرائب وتحديد كل ما يتعلق بها , وهو اختصاص اصيل للشعب إلا ان ضرورات قيام وانتظام الدولة وهيئتها جعل الشعب يفوضه لسلطة اخرى تمثله او على الاقل تمثل اغلبية ابناؤه وهي السلطة التشريعية التي يكون اختصاصاً مفوضاً غير اصيل ما يعني عدم امكانية قيامها بتفويض هذا الاختصاص لغيرها من السلطات الاخرى . اما المدلول الثاني فهو المدلول الشكلي او العضوي ويتصل بضرورة ان يتم فرض الضريبة وكل ما يتعلق بها بصورة قانون في اضيق مفاهيمه اي في صورة تشريع صادر عن السلطة التشريعية المنتخبة حصراً فلا يشترط غيرها من السلطات الاخرى (١١) . وبناءً على ما تقدم تُثار عدة تساؤلات تحتاج الى توضيح هي اذا كانت كما بينا اعلاه ان الجهة المختصة بإصدار الضريبة هي السلطة التشريعية فهل هذه هي نفس الجهة المختصة بإصدار الرسم ؟ وماذا لو لم تكن منتخبة من قبل الشعب بل فُرضت عليهم فرضاً ؟ وما مدى امكانية ان تقوم السلطة التشريعية بتفويض اختصاصها بخصوص فرض الضرائب والرسوم بالسلطة التشريعية ؟ بدايةً وللإجابة عن السؤال الاول علينا ان نشير الى ان من خصائص الرسم دفعه جبراً من قبل الافراد وان الدولة تتمتع في سبيل اقتضائه بإمتياز على اموال المدين وقد تطلب ذلك موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم اي انه لم يكن بالإمكان فرض اي رسم إلا بمقتضى قانون يصدر عن هذه السلطة وهذا ما كان مقررراً في القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ كما سبق ان بينا ذلك بأنه لا تفرض ضريبة او رسم إلا بمقتضى قانون يشمل احكامه جميع المكلفين إلا ان تعدد انواع الرسم واختلاف القواعد التي تتبع في تقديرها دفع الكثير من الدساتير الى تقرير امكانية فرض الرسم بناءً على قانون اي ان تحول السلطة التشريعية صلاحيتها في فرض الرسوم الى السلطة التنفيذية لكي تقوم من جانبها بإصدار قرارات او لوائح عامة تنظمها وتحدد مقاديرها و اسعارها وان هذه الدساتير فرقت بين فرض الضريبة الذي لا يكون إلا بقانون وفرض الرسم الذي يتحقق بناءً على قانون مثل دستور ١٩٧٠ الملغي الذي بين في المادة (٣٥) لا يمكن فرض الضريبة او تعديلها

او جبايتها إلا بقانون ولم يقرر هذا الشرط بالنسبة لفرض الرسم او بقية الاعباء العامة ومعنى ذلك ان الرسوم يجوز فرضها او تعديلها من غير حاجة الى استصدار قانون بها ويتم ذلك بتحويل من السلطة التي تملك حق تقريرها قانوناً وهي السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية وذلك من خلال انظمة وقرارات عامة او لوائح , على الرغم من ذلك فان بعض الدول لما تزل تتأى بنفسها عن التمييز بين الرسوم والضرائب من حيث الحكم القانوني ومنها ما اشار اليه المشرع الدستوري العراقي في الدستور النافذ لعام ٢٠٠٥ في مادته (٢٨) فقرة (١) اذ نص على انه : " لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون " , وهذا يعني انه لا يمكن بعد الآن للسلطة التشريعية ان تخول صلاحيتها بفرض الرسوم للسلطة التنفيذية^(١٢) . فالسلطة التشريعية اذن هي المختصة دون غيرها من السلطات بتشريع او سن القوانين ولاهية الضريبة وما تتضمنه من عنصر الاكراه بوصفه من خصائصها الرئيسية على اعتبار ان الضريبة هي دين نشأ عن ارادة منفردة هي ارادة السلطة الحاكمة ايا كان شكلها وعن كون الضريبة تجبى عند الاقتضاء جبراً من المكلفين . فالضريبة وما تحدثه من اثر هام في حياة الافراد لا يمكن معه ترك امرها الى قرارات وزارية او انظمة فردية و لا يكون ذلك إلا في حدود تنفيذ القوانين الضريبية فيما لا يتضمن زيادة او تخفيض في الاعباء الضريبية فالمبادئ الديمقراطية القائمة على اساس سيادة الشعب واعتباره مصدر جميع السلطات العامة و اساس شرعيته تقضي بأن تكون السلطة التشريعية منتخبة وممثل حقيقياً للشعب لما تنطوي عليه العملية التشريعية من مساس بحقوق الافراد وحررياتهم ولاهية موضوع الضرائب لما ينطوي عليه من مساس بحقوق الافراد وتقييد لحررياتهم احياناً , فبعد ان اصبح من المرتكزات الاساسية في الانظمة النيابية ان لا يكون فرض الضرائب إلا بقانون صادر عن الجهة الممثلة عن الشعب تتوخى في اصداره تحقيق المصلحة العامة للمجتمع^(١٣) . اما بالنسبة لمصير الضرائب التي تفرضها سلطة غير منتخبة مثل الكثير من قوانين الضرائب منها قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ وقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فأذا سلمنا بطلانها يستلزم هذا استعادة دافعي هذه الضرائب ما حصل منهم سابقاً كونها بُنيت على فرض باطل وهذا ما يؤرق الحزينة وينقل كاهلها بأعباء لاتتوء على حملها , وحلاً لهذا الاشكال لا بد من الاقرار بالقوانين الضريبية حتى وان جاءت على يد جهة غير منتخبة حفظاً لحقوق الدولة المالية المكتسبة واستقرار للمراكز القانونية الناشئة إلا ان هذا وان كان لا يتماشى مع النظم الديمقراطية التي تكون فيها القوانين انعكاساً لإرادة الشعب لكن الواقع العملي في ظل الانظمة غير الديمقراطية يكون سن القوانين فيها من قبل الجهة قد لا تكون منتخبة من قبل الشعب بل تكون معينه من قبل السلطة الحاكمة حتى تتجنب ازمة مبدأ قانونية الضريبة والرسوم^(١٤) . وعليه فان السلطة التشريعية هي الجهة المختصة بإصدار الضرائب والرسوم اي انها فقط المختصة بفرض الضرائب والرسوم وذلك لان دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ نص على مبدأ قانونية الضريبة والرسم اي يجب ان تكون السلطة التشريعية هي جهة الاختصاص بفرض الضرائب والرسوم وجبايتها وتعديلها و الاعفاء منها لان نص المادة (٢٨) من الدستور المذكور قطع المجال امام امكانية ان يفسر النص على انه من الممكن ان تفوض السلطة التشريعية اختصاصها للسلطة التنفيذية في هذا الخصوص لان النص المذكور شمل جميع عناصر مبدأ القانونية .

المطلب الثالث فرض الضرائب والرسوم في ظل الدولة الاتحادية

لا تقل مسألة توزيع الاختصاصات المتعلقة بالموارد المالية في الدولة الاتحادية اهمية عن التوزيع الدستوري للاختصاصات التشريعية والتنفيذية ولاسيما ان اي مستوى من مستويات الحكم في النظام الفيدرالي (الحكومة الفيدرالية) او (حكومات الاقاليم) لا يستطيع ممارسة لصلاحيات التنفيذية والتشريعية المناطة به بموجب الدستور الاتحادي ما لم تتوفر له الموارد المالية الكافية للقيام بتلك الاختصاصات^(١٥) . فالدولة الاتحادية مثل العراق اذ يكون لكل من الحكومة المركزية والدويلات او الاقاليم سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية وهو ما يعني الازدواج في الدستور والسلطات على مستوى الاتحاد من ناحية وعلى مستوى دويلات من ناحية اخرى مما يفرز مشكلة توزيع الاختصاصات بين الحكومة الاتحادية وحكومات الدويلات او الاقاليم التي تعالجها الدساتير الاتحادية , اما بحصر اختصاصات السلطة الاتحادية وترك ما عدا ذلك الاقليم كما في دستور دولة الامارات العربية المتحدة والولايات المتحدة الامريكية و اما بتحديد اختصاصات الاقاليم وترك ما عدا ذلك للسلطات الاتحادية كما في دستور الهند^(١٦) . وعليه فان اعمال مبدأ قانونية الضريبة يتضمن من جانب فرض ضرائب اتحادية من قبل السلطة التشريعية الاتحادية , كما يسمح من جانب اخر للأقاليم ايضاً بفرض ضرائب محلية لا يكون هذا الفرض سليماً ما لم تقم به السلطة التشريعية في الإقليم و لا يمكن ان يُنَاط هذا الامر بالسلطة التنفيذية الخاصة بالإقليم وألا يكون ذلك فيه تجاوزاً على المبدأ المذكور الذي نص عليه الدستور والذي يحكم جميع الضرائب اتحادية كانت ام محلية^(١٧) . وقد اكد قانون ادارة الدولة للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ على تأسيس نظام سياسي عراقي جديد يقوم على منع تركيز السلطة في الحكومة الاتحادية ومن ثم تشجيع المسؤولين المحليين في كل اقليم ومحافظة على ممارسة السلطة المحلية

ولتحقيق هذا الامر لابد من تقاسم السلطات بين الحكومة الاتحادية والحكومات الاقليمية والمحافظات والبلديات والإدارات المحلية و اضافة لذلك فقد طلب القانون من الحكومة الاتحادية ان تقوم باتخاذ اجراءات عملية تهدف الى منح الادارات المحلية والإقليمية والمحافظات سلطات اضافية ولا شك في ان من بين تلك السلطات التي يتم تقاسمها هي السلطات المالية فقد اكد قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ على عدم جواز فرض اية ضريبة او رسم إلا بقانون , ومنح حكومة اقليم وكردستان صلاحية فرض الضرائب والرسوم ضمن نطاقه الجغرافي لكونه حقا من حقوق الاقليم وكذلك منح مجالس المحافظات نفس الصلاحية ضمن حدودها ولتعظيم ايراداتها الخاصة , وعليه يكون فرض الضرائب والرسوم بموجب قانون ادارة الدولة العراقية ليس من اختصاصات الحكومة الاتحادية الحصرية لانه منح هذا الاختصاص الى حكومة الاقليم ومجلس المحافظة^(١٨) . اما بالنسبة لدستور ٢٠٠٥ فقد حدد اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية واختصاصات مشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقليم على ان تكون الاولوية فيها عند التعارض لقوانين الاقليم وترك ما عدا ذلك من الاختصاصات لسلطات الاقليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم . وثار خلاف حول اختصاص فرض الضرائب وجبايتها والاعفاء منها وهل هو من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية في الاتحاد ؟ ام ان السلطات التشريعية في الاقليم و المحافظات غير المنتظمة في اقليم يمكنها ايضا اصدار تشريعات محلية لفرض الضرائب وجبايتها و الاعفاء منها ؟ ان المواد (١١٠-١١٤) حددت الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية والمشاركة مع سلطات الاقليم نجدها خلت من النص على الشؤون الضريبية ليأتي حكم المادة ١١٥ ليعطي سلطات الاقليم والمحافظات غير المنتظمة بإقليم اختصاصاً عاماً في كل ما لم يرد به نص في المواد الخمس السابقة فهل يدخل ضمنها الشؤون الضريبية ؟ بصور قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ وفي البند ثالثاً من المادة السابقة منه منح اختصاصاً لمجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم بإصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم الشؤون الادارية والمالية بالشكل الذي يُمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية وان البند ثانياً من المادة (١٢٢) من الدستور العراقي النافذ منحت المحافظات التي لم تنظم في اقليم الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة لإدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية وهو ما دفع المحكمة الاتحادية في العراق الى ان تفسر المواد الدستورية الخاصة بتوزيع الاختصاصات واستشهدت بنص البند ثالثاً من المادة السابقة والبند ثانياً من المادة (١٢٢) لتؤكد ان لمجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم حق سن القوانين الخاصة لفرض الضرائب المحلية وجبايتها و انفاقها وسن القوانين الخاصة بفرض وجباية الرسوم والغرامات والضميمة بما يُمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية^(١٩) وقد يبدو ان جوهر اشكالية اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم يكمن في النظام الذي يحكم المحافظات بل ان الجواب على هذا التساؤل يقودنا الى اتجاهين متغايرين يتأرجحان بين المنح والمنع فإذا كان الجواب هو النظام الاداري اللامركزي الذي يعني توزيع الوظيفة الادارية بين السلطة التنفيذية المركزية وبين السلطة المحلية في المحافظات من دون المساس بسلطة التشريع والقضاء ونتيجة لذلك يمكن الخلوص الى ان المحافظات لا تملك اختصاص فرض الضرائب والرسوم إلا اننا نصطدم بعقبة اخرى وهي ان النظام القانوني للدولة العراقية بعد عام ٢٠٠٣ قد اصدر قوانين تضمنت في طيات نصوصها احكاماً تجيز للمحافظات زيادة ايراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم ومنها قانون السلطات الحكومية رقم (٧١) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة بوصفها كانت تملكه من سلطة التشريع وهنا اساس الاشكالية , فكيف لمحافظات تعمل وفق نظام اداري لا مركزي سلطة او مكنة فرض الضرائب والرسوم اذ ان مثل هذا الفرض لا يصح ما لم يكن بإداة وحيدة وهي القانون مروراً بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم والتي لا تملكه المحافظات تلك , بل كل ما تملكه هو اصدار قرارات ادارية التي هي ادنى مرتبة من القانون , وعندما صدر قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ حمل هذا التناقض معه , فمن جهة اكد على مبدأ قانونية الضرائب والرسوم في المادة (١٨) منه ولكنه من جهة اخرى اجاز للمحافظات زيادة ايراداتها بفرض الضرائب والرسوم مع العلم انه لم يجز لها سلطة التشريع او سن القوانين المحلية و انما حصر ذلك للأقاليم^(٢٠). ويبدو بان الصواب قد جانب المحكمة الاتحادية العليا في هذا الخصوص ذلك انها اعتمدت على البند ثالثاً من المادة (٧) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم وهو لا يعدو بان يكون قانوناً عادياً لا يمكن ان يتم الاستناد اليه في حسم مسألة الاختصاصات بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقليم هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فقد غضت المحكمة الطرف في ذات الوقت من البند اولاً من المادة (٢٢) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم والتي منحت للوحدات الادارية المشمولة بهذا القانون سلطة استيفاء الضرائب والرسوم و الاجور وفقاً للقوانين الاتحادية النافذة والمعروف ان الاستيفاء وفقاً للقوانين الاتحادية غير فرض وجباية الضرائب المحلية , ناهيك عن ان المحكمة تركز في رأيها اكثر من مرة على ان مجالس المحافظات في سبيل ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية ان تسن التشريعات في الوقت الذي يكون فيه الفقه الاداري يُجمع على ان مبدأ اللامركزية الادارية

يختلف عن الفيدرالية فالأول نظام اداري اما الثاني فهو نظام دستوري ولا يمكن الاستناد الى الاول لتبرير منح سلطات تشريعية لأي من الادارات غير المركزية , ويبدو بان المحكمة قد شاطرت بل عززت خلط المشرع الدستوري العراقي وتخبطه بين النظامين , اذ نرى بان الوضع اوسع من اللامركزية و اضيق من الفيدرالية فهو نمط جديد في الادارة يختص به العراق ولو تم التسليم جدلا بصحة رأي المحكمة فان تبرير اعطاء مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم سلطة فرض الضرائب وجبايتها على اساس ان شؤون الضرائب والرسوم ليست من الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ولا من الاختصاصات المشتركة مع سلطات الاقليم يعني حتما انها مما ترك لسلطات الاقليم , ومفهوم المخالفة يمنح السلطات الاتحادية من ولوج الشؤون الضرائبية ولا يشفع في ذلك المادة (٦١) من الدستور التي جعلت اول اختصاص لمجلس النواب هو تشريع القوانين الاتحادية لأنها مقيدة بالمواد (١١٠-١١٥) إلا ان ذلك لا يمكن قبوله من الناحية المنطقية ولا من الناحيتين القانونية والسياسية فالمعروف ان فرض الضرائب وجبايتها من الاختصاصات السيادية للدولة^(٢١)

المبحث الثاني الاساس الدستوري لاختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

بعد التغيير السياسي والدستوري الذي حصل في العراق بعد عام ٢٠٠٣ والذي طال شكل الدولة ونظامها السياسي وطبيعة نوعه , تبنى المشرع العراقي تطبيق اسلوب اللامركزية السياسية و اسلوب اللامركزية الادارية الاقليمية . و اكد المشرع هذا التوجه في عدة تشريعات اساسية اهمها امري سلطة الائتلاف رقم (٧١) الملغي ورقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤ , وقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل . ومن الجدير بالذكر ان قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ قد اكد على تأسيس نظام سياسي عراقي جديد يقوم على منع تركيز السلطة في الحكومة الاتحادية , مما يعني بالضرورة تقاسم السلطات بين الحكومة المركزية اي الاتحادية والحكومات الاقليمية والمحافظات والبلديات والإدارات المحلية^(٢٢) . اضافة الى ما تقدم فقد طلب القانون من الحكومة الاتحادية ان تقوم باتخاذ اجراءات عملية تهدف الى منح الادارات المحلية والإقليمية والمحافظات سلطات اضافية^(٢٣) . ان قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ قد بين عدم جوازية فرض اية ضريبة او رسوم إلا بقانون^(٢٤) . وقد منح حكومة اقليم وكردستان صلاحية فرض الضرائب والرسوم ضمن نطاقه الجغرافي وذلك لكونه حقاً من حقوق الاقليم^(٢٥) . لقد نص قانون ادارة الدولة العراقية على عدم جواز فرض الضرائب او الرسوم إلا بقانون . ولذلك يثار السؤال حول مدى تفتح المحافظات بصلاحيه فرض الضرائب والرسوم في ضوء حقيقة عدم امتلاك السلطات المحلية في المحافظات لمكنة سن القوانين باعتبارها لا تملك السلطة التشريعية . إلا ان المشرع الدستوري ووفقا للمادة (٥٦) في فقرتها الاولى منح مجالس المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم بشكل مستقل لتعظيم ايراداتها الخاصة^(٢٦) . إلا ان المادة اعلاه تشير بصراحة الى اختصاص مجلس المحافظة في فرض الضرائب والرسوم اسوة بحكومة الاقليم دون حصر هذا الاختصاص بالحكومة الاتحادية . إلا ان التسليم بهذا الحق يقودنا الى السؤال حول الاداة القانونية التي يتم فرض الضريبة او الرسم فيها من قبل مجالس المحافظات , سيما ان النظام الاداري اللامركزي يفرض حقيقة مناطها ان مجالس المحافظات لا تملك سوى اصدار قرارات ادارية وهي ادنى مرتبة من القانون . ان نص المشرع الدستوري الصريح في المادة (١٨) من قانون ادارة الدولة الانتقالية بقوله (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) يجعلنا ننأى عن التسليم بان مكنة المجالس في فرض الضرائب والرسوم تتم بأداة قانونية تتمثل بالقرارات الادارية . بيد ان هناك اتجاهاً آخر سوء الترجمة حيث جانب اللفظ المستخدم نية واضعي القانون والتي لا تعدو اناطة مجالس المحافظات مكنة جباية الضرائب والرسوم دون سواها . إلا ان هذا التفسير سرعان ما ينجلي بالعودة الى النسخة الانكليزية لقانون ادارة الدولة العراقية والذي استخدم تعبير (imposing taxes and fees) بمعنى فرض الضرائب والرسوم وليس (retaining takes and fees) اي جباية الضرائب والرسوم . بل وان الممايزة اللفظية تبدو مقصودة في معناها دون اسناد الركافة في الترجمة في موطن آخر حيث ميز المشرع الدستوري بين (مجالس المحافظات) و (مجالس الاقضية والنواحي) عندما اجاز للأولى زيادة الايرادات (مكنة فرض الضرائب والرسوم . بينما حرم الثانية والزمها بمهام وجباية الضرائب والرسوم)^(٢٧) . ان الاشكالية الناشئة من تعارض النصوص الدستورية تقودنا الى البحث عن كيفية الموازنة بين النصوص المتضاربة .. وهذا يتطلب إستجلاء توجه السلطة التشريعية من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم إتصلاً بتوجه المشرع الدستوري في ظل دستور (٢٠٠٥) وكذلك الركون الى توجه السلطة التنفيذية الاتحادية .

المطلب الثاني اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور (٢٠٠٥) النافذ

وبقدر تعلق الامر بدستور (٢٠٠٥) النافذ , يبدو الامر اكثر وضوحاً من ذي قبل اذ كفلت النصوص الدستورية الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة للمحافظات غير المنتظمة في اقليم على اساس انها لا تمتع بالمركزية الادارية . و احال الدستور تنظيم ذلك اي القانون وبالفعل فقد شُرِع قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨^(٢٨) . وجرى بالذكر ان دستور العراق لعام (٢٠٠٥) قد اكد على عدم جواز

فرض الضرائب والرسوم إلا بقانون وكذلك تعديلها وجبايتها و الإعفاء منها^(٢٩). وهذا الصنف من القوانين غير مستثنى بموجب الدستور صراحةً من الأثر الرجعي للقوانين^(٣٠). ومن نافلة القول ان جهة تشريع قوانين الضرائب والرسوم وفق دستور (٢٠٠٥) هي السلطة الاتحادية وبالذات رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء الذي يقدم مشروعات القوانين ومجلس النواب الذي يختص باقتراح وتشريع القوانين الاتحادية^(٣١). إلا ان هذا الاختصاص الاصيل للسلطة التشريعية الاتحادية لا ينال من صحة فرض الضرائب والرسوم المفروضة بقانون صادر من الجهة المختصة والتي لا يختلف احد في انعقاد الاختصاص بهذا الشأن دون مؤاربة او شك للأقاليم او الولايات في ظل النظام الاتحادي الفيدرالي التي تملك صلاحية سن التشريعات اي (القوانين المحلية) التي لا تتعدى حدود الاقليم. و اذا كان التسليم بهذا الشأن لا يشوبه شك فيما يتعلق بالإقليم إلا ان التساؤل يُثار حول مُكنة المحافظات في إنعقاد الإختصاص بهذا الشأن. ويبدو ان الامر يستبان بجلاء من خلال إمعان النظر في النصوص الدستورية التي وضعت التنظيم القانوني بشأن صلاحيات المحافظات. إذ اوكلت المادة (١٢٢ اثناناً) للمحافظات التي لم تنتظم في اقليم الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة بما يُمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية وينظم ذلك بقانون. "وعليه يمتلك مجلس المحافظة الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة بما يُمكنه من ادارة شؤون المحافظة على مبدأ اللامركزية الادارية والتي ومن حيث المبدأ العام لا تُمنح المجالس المحلية المنتخبة الاختصاصات التشريعية والتي هي من خصائص الفيدرالية و انما تمنحها شخصية قانونية معنوية يمكنها من الاستقلال الاداري عن الادارة المركزية دون ان تملك صلاحيات تشريعية لسبب بسيط هو انها تعمل وفق مبدأ اللامركزية الادارية ولا يجوز في النظام اللامركزي تجاوزه الى النظام الفيدرالي عما يخرجهُ عن روح النظام وحدوده"^(٣٢). و اذا كانت البداهة هي الاساس فيما اوردناه اعلاه , إلا ان صريح نصوص الدستور النافذ يُنيط بالمحافظات سلطات واسعة تماثل والى حد كبير صلاحيات الاقاليم , فقد حدد الدستور الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقاليم وشمل بذات التوسعة في الصلاحيات سلطات المحافظات وهو امرٌ مُستدلٌ عليه من عدة إشارات لعل اولها يكمن في ان هذا الدستور عندما حدد الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقاليم لم يجعل هذا التحديد قاصراً على هاتين الجهتين بل اشرك المحافظات غير المنتظمة في اقليم بجميع المسائل التي انيطت بالإقليم ومن بينها إدارة الكمارك ورسم السياسة البيئية والمحافظة على نظامها ورسم السياسة الصحية العامة . و اردف جميع هذه الصلاحيات بعبارة بالتنسيق او بالتعاون مع الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم. فالثابت هنا مُستفاداً من نص المادة السالف ذكرها ان المحافظات قد عُوملت من قبل المشرع الدستوري بنفس المستوى فيما يخص الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية والأقاليم. بل ان المادة (١١٥) قد كَرست نظام الفيدرالية اذ تشير هذه المادة الى ان كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية يكون من صلاحيات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم اذا ما كانت تلك التشريعات تنظم اختصاصات مخولة للأقاليم والمحافظات واختصاصات مشتركة بين الحكومة الاتحادية والحكومات الاقليمية والمحلية .

"لذا فان كان الدستور ينص على مبدأ قانونية الضريبة بنص صريح فانه لم يشترط صراحة ان يكون قانون الضريبة إتحادياً , مثلما توجه الى ذلك التصريح بمواضع اخرى من الدستور , عليه يكون لفظ القانون مُطلقاً مستوعباً القانون الاتحادي و الاقليمي والمحلي ويكون فرض الضريبة بموجب هذه القوانين الثلاثة مُتسقاً مع مبدأ قانونية الضريبة"^(٣٣). كما ان نسبة المشرع الدستوري في إعطاء المحافظات صلاحية التشريع واضحة , و إلا لما نسب لفظ (القانون) لإعمالها بل وجعل لها صفة العلوية على القانون الاتحادي في التطبيق طالما كان ذلك من ضمن الصلاحيات المُشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات المحافظات غير المنتظمة في اقليم^(٣٤). وحرى بالذكر ان النصوص القانونية بينت في اكثر من موضع صلاحية الحكومات المحلية في المحافظات غير المنتظمة في اقليم في اصدار التشريعات المحلية في حدود اختصاصها المكاني لإدارة الشؤون الادارية والمالية بضابطٍ وحيد هو عدم تعارضها مع الدستور والقوانين الاتحادية. ويبدو ظاهراً ان اختصاص مجالس المحافظات بإصدار تشريعات تتضمن فرض الضرائب, يُستشف مع صراحة النصوص القانونية المتقدمة , كون المشرع لم يضع استثناء على إطلاق نصوص فضلاً عن كون أعمال النصوص اولى من إهمالها ولا عبرة بالدلالة مقابل التصريح , ولا إجتهد في مورد النص , لذا لا يمكن ان يكون إصدار التشريعات الضريبية مُستثنى من الاختصاص التشريعي المحلي لمجلس المحافظات مُستقلاً عن الاقاليم من دون نص صريح بهذا الاستثناء "^(٣٥). زد على ذلك ان انطباق الارادة الضمنية المفترضة للمشرع وبحسب ما اوردناه اعلاه قد عبّر المشرع عنه صراحة في قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة (٢٠٠٨) عندما نص في المادة (٢ اولاً) على (مجلس المحافظة هو اعلى سلطة تشريعية ورقابية ضمن الحدود الادارية للمحافظة لها حق إصدار التشريعات المحلية في حدود المحافظات بما يُمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين النافذة) . وكذلك المادة (١٧ اثناناً) بان إصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات

لتنظيم الشؤون الادارية والمالية وبما يُمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية هو من ضمن اختصاصات مجلس المحافظات . وهكذا يتمتع مجلس المحافظة غير المنتظمة في اقليم بصلاحيه التشريع المحلي المشروط الذي يتعلق بإدارة الشؤون الادارية والمالية للمحافظ ومنها صلاحية فرض الضرائب والرسوم المحلية شريطة عدم تعارضها مع الدستور والقوانين الاتحادية .

المبحث الثالث الاساس القضائي لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

ان بيان الموقف القضائي يقتضي الوقوف على موقف مجلس شورى الدولة والمحكمة الاتحادية العليا وعليه فاننا سنتناول هذا المبحث في مطلبين

المطلب الأول مجلس شورى الدولة واختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

لقد اصدر مجلس شورى الدولة وفق اختصاصه الافتائي قرارات تُجمع على عدم أحقية المحافظات على فرض الضرائب والرسوم , ففي فتوى لمجلس شورى الدولة رداً على استيضاح لوزير العدل حول مدى أحقية مجلس محافظة بغداد بفرض رسم على كافة عقود المقاولات والمناقصات والعقود التجارية التي توقع بين اطراف حكومية او شبه حكومية وبين شركات او مقاولين سواء كانت عراقية ام غير عراقية والتي تنفذ في محافظات بغداد بنسبة ١٪ و ٥٪ حسب قيمة العقد . علما ان مجلس المحافظة استند في هذا الغرض الى المادة (١٥٧) من قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية والقسم (٢) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٧١) لسنة (٢٠٠٤) . ولقد خلص المجلس الى عدم صلاحية مجلس محافظة بغداد بفرض مثل هذه الرسوم وان فرضه ايها يفترق الى السند القانوني وان فرض الرسم يجب ان يتماشى مع آلية التشريع المتعلقة بالضريبة والرسم . وان قانون ادارة الدولة الانتقالية عندما اجاز لمجلس المحافظات زيادة ايراداتها بمُكنة فرض الضرائب والرسوم وفقاً لإحكام الفقرة (١) من المادة (٥٦) فانه قصد ان يتم ذلك بتشريع لاحق يُبين نسبة الضريبة او الرسم و الوعاء الضريبي و الاعفاءات والتسهيلات وغير ذلك . فان فرض الضرائب والرسوم يكون بتشريع صادر من جهة مخولة بإصداره وهي السلطة التشريعية الاتحادية بصراحة قيد المادة (١٨) من ذات القانون التي نصت على (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون)^(٣٦) اما موقف مجلس شورى الدولة من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور (٢٠٠٥) فانه يتضح في العديد من القرارات ذات الصلة الإفتائية ابرزها الفتوى التي اصدرها مجلس شورى الدولة بناءً على استيضاح طلبته الامانة العامة لمجلس الوزراء حول قيام مجلس محافظة بابل بسن قانون المولدات ذات النفع العام رقم (٢) لسنة (٢٠٠٩) وقامت الامانة العامة لمجلس الوزراء بتعميم هذه الفتوى على كافة مجالس المحافظات طالبة فيها العمل بموجبها و ابرزها ما انطوت عليه هذه الفتوى ما يلي :

أ- حدد الدستور الاحكام ذات العلاقة بتشريع القوانين وتصديقها و اصدارها وان القوانين لا تصدر إلا استثناءً لنص دستوري
ب- ان المادة (١٢١) من الدستور خولت سلطات الاقليم الحق في ممارسة السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية و اصدار القوانين وفقاً لإحكامه ولم يخول المحافظات غير المنتظمة في اقليم هذه الصلاحية بل انه لم يرد فيه اي اشارة الى ان هذه المحافظات تصدر القوانين .
ج- ان القانون لا يكون سنه في الاصدار قانون اخر ما لم يسبق ان صدر قانون استناداً لنص في قانون اخر منذ بداية تشكيل الدولة العراقية وبالتالي فان إقرار هذا الاتجاه هو مخالفة لإحكام الدستور ويتعارض مع ما استقر عليه فقهاء القانون ودول العالم في تشريعها للقوانين .
د- ان البند (الثالث عشر) من المادة (٧) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة (٢٠٠٨) قضى بان يصدر مجلس المحافظة جريدة تنشر فيها كافة القرارات و الاوامر التي تصدر من المجلس ولم يرد فيها ذكر للقوانين .
هـ- ان عبارة التشريعات التي وردت في القانون اعلاه تعني القواعد الخاصة بتنظيم الشؤون الادارية والمالية في المحافظة بما يمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية وبما يخدم سكان المحافظة وتوفير الخدمات لهم في المجالات كافة و لا تعني إصدار القوانين .
لما تقدم فان المجلس يؤكد ان مجالس المحافظات لا يحق لها اصدار قوانين لاي غرض ولا زال المجلس عند رأيه بان مجلس المحافظة لم يُمنح بموجب قانون المحافظات اعلاه الشخصية المعنوية ولا يُعدُّ رئيسه ممثلاً عن الشخص المعنوي (الوحدة الادارية) وفقاً لما نصت عليه المادتين (٤٧) و (٤٨) من القانون المدني . وبالتالي فان ما صدر من قوانين من مجالس المحافظات لا سند له . ويفهم من هذا الرأي ان مجلس شورى الدولة لا يقر قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم ولو بشكل غير مباشر على اساس انه لا يعطي الحق لها بسن القوانين وبما ان هذه الضرائب المالية لا تفرض بحسب الدستور إلا بقانون فانه وبالنتيجة لا تملك الاداة القانونية التي تمكنها من هذا الفرض^(٣٧) .

المطلب الثاني المحكمة الاتحادية العليا واختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

لم يتبين موقف المحكمة الاتحادية العليا المعارض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم بشكل مباشر و إنما بشكل غير مباشر من خلال عدم الاعتراف بحق مجالس المحافظات بأي صفة تشريعية تمكنها من سن القوانين المحلية ومن ابرز هذه القرارات قرارها رقم (١٣) في ٢٠٠٧/١٦ الذي بينت فيه (من خلال تدقيق احكام المادة (١١٥) والمواد الاخرى من دستور العراق لعام (٢٠٠٥) يتبين ان مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية). ان هذا القول إذا أخذ به يعني عدم جواز قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم لأن هذا الفرض لا يكون إلا بتشريعات محلية وهي ممنوعة عن المجالس المحلية وفق القرار اعلاه. إلا ان المحكمة الاتحادية العليا عادت وجانبت ذلك بمنح مجالس المحافظات الحق في فرض الضرائب والرسوم في فتوى اخرى , رداً على استيضاح قدمه مجلس محافظة البصرة حول مدى صلاحية المجلس في فرض الضرائب والرسوم المحلية بما يؤهلها لزيادات إيراداته بشكل مُستقل إستناداً لما جاء بالأمر رقم (٧١) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة اجابت المحكمة ان صلاحية مجلس المحافظة في سن القوانين المحلية تحكّمه المواد (٦١)أولاً و (١١٠) , (١١١) , (١١٤) , (١١٥) , (١٢٢)ثانياً) من الدستور وان محتوى هذه المواد يوكل مجلس المحافظة صلاحية سن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الادارية والمالية بما يمكنها من ادارة على وفق مبدأ اللامركزية الادارية والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور الاولوية في التطبيق ذلك ان مجلس النيابي يختص حصراً بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اختصاص بإصدار التشريعات المحلية للمحافظة إستناداً الى المادة (٦١)أولاً من الدستور . ومما تجدر الاشارة اليه ان المحكمة الاتحادية العليا لم تجب على استيضاح محافظة البصرة حول صلاحيته في فرض الضرائب والرسوم إستناداً الى الامر (٧١) لسنة (٢٠٠٤) مُنذرة بأن اختصاصها قد حُدِدَ بموجب الدستور في المادة ٢١٩٣ بتفسير مواد الدستور دون القوانين و الاوامر وبيان الرأي فيها. إلا ان المفهوم من القرارات بأن المحافظات لها الحق في فرض الضرائب والرسوم بناءً على ما تصدره من تشريعات محلية تنظم شؤونها المالية^(٣٨). لقد استتنت المحكمة في قرارها المتقدم الى الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة للمحافظات التي يخولها الدستور والقانون لها , وبدون شك فان المحكمة فسّرت الصلاحيات المالية الواسعة التي كفلها الدستور للمحافظات بأنها صلاحيات فرض الضريبة بل وحتى جبايتها و انفاقها وكانت المحكمة مُدركة ان مسار الدستور بوجه عام كان باتجاه منح المحافظات قدراً كبيراً ومفرطاً بالاستقلال و اللامركزية , وهذا يظهر بمواضع كثيرة في الدستور مما وقر المناخ الملائم لقرار المحكمة , وهو في اسانيد وتأثره بمقاصد المشرع الدستوري توافق مع المنطق القضائي السليم وبخاصة ما نوهت به المحكمة في جانب من قراراتها على ان يكون إصدار التشريع المحلي النيابي الاتحادي من إصدار التشريعات الاتحادية , بمعنى ان تقصر التشريعات الضريبية المحلية بالنطاق المكاني ولا تتعارض مع التشريعات الضريبية الاتحادية. بل ان المحكمة الاتحادية قد اشارت ضمناً , وهي تتفحص قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم , ان القانون الاخير لم ينص على مورد الضرائب بوصفه من الموارد المالية التي ذكرها في الباب الخاص بالموارد المالية للمحافظات .

وكأن المحكمة تتجه الى ان ما ذُكر من موارد كالرسوم والغرامات وغيرها هي واردة على سبيل المثال وليس الحصر وان عدم نكر الضرائب من بين كل الموارد لا يلغي صلاحية فرضها بتشريعات محلية^(٣٩). وبالأحوال كافة فان قرار المحكمة الاتحادية ملزم للسلطات كافة وهو بمثابة كشف لإرادة المشرع الدستوري وعنوان الحقيقة^(٤٠). ويبدو جلياً مما ورد اعلاه ان قرارات المحكمة الاتحادية العليا يشوبها الإضطراب والتعارض ولم تتبع فيها منهجاً معيناً واحداً فمنها ما ايد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ومنها ما عارض هذا الفرض , مما جعل من غير الممكن استيضاح الرأي الواضح والصريح للمحكمة الاتحادية العليا , وهذا ما دفع مجلس محافظة البصرة الى طلب الاستيضاح من المحكمة الاتحادية العليا بشأن التناقض الذي اصاب قراراتها بهذا الشأن لاسيما القرارين المشار اليهما انفا كون الاول لم يُقر بحق المحافظات بسن التشريعات بينما أقر الثاني لها بذلك . وكان موضوع استيضاح المجلس هو (اي من القرارين يتم العمل به وهل لمجالس المحافظات صلاحية تشريع القوانين). وقد اجابت المحكمة عن ذلك بقولها ان اتجاهها واحد بهذا الشأن وحاولت نفي هذا التعارض من خلال التأكيد (ان هذا الموضوع تحكّمه المواد (٦١)أولاً , ١١٠ , ١١١ , ١١٤ , ١١٥ , ١٢٢)ثانياً) من الدستور وان استقرار مضامين هذه المواد يشير الى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الادارية والمالية بما يُمكنها من إدارة شؤونها . وعلى وفق مبدأ اللامركزية والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور الاولوية في التطبيق ؛ذلك ان المجلس النيابي يختص بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اختصاص اصدار التشريعات المحلية للمحافظة إستناداً للمادة (٦١)أولاً) من الدستور . اما بصدد القرارات التي يمكن ان يصدرها مجلس المحافظة ضمن صلاحياته الدستورية فهي جميع القرارات عدا التي تختص بإصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (١١٤, ١١٣, ١١٢, ١١١, ١١٠) من الدستور .اي ان المحكمة الاتحادية العليا استقرت في النهاية على تأكيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية^(٤١).

لم يتبين موقف المحكمة الاتحادية العليا المعارض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل قانون ادارة الدولة الانتقالية عند مناقشة قيام مجلس محافظة بغداد بفرض رسم مقداره (١٪) على كافة مبالغ عقود المقاومات والمزايدات والمناقصات التي توقع بين اطراف حكومية وشبه حكومية^(٤٢). ورغم ان هذا القرار قد اصطدم برفض من قبل وزارات عدة مثل وزارة التجارة ووزارة المالية ووزارة العمل والشؤون الاجتماعية و تأكد الرفض من مجلس الوزراء الذي اكد انه لا يجوز فرض ضريبة او رسم إلا بقانون استناداً الى المادة الثامنة عشر من قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية^(٤٣). وهذا يعني تعارض هذا الامر مع الدستور و امام اصرار مجلس محافظة بغداد على صلاحية القانونية في فرض الضرائب والرسوم استناداً الى الامر المذكور , فقد فصل مجلس شورى الدولة في هذا الامر مُحذراً من فرض اي ضريبة او رسم إلا بقانون^(٤٤). ويذهب جانباً من الفقه الى ان السبب الذي دفع الحكومة المركزية الى تبني الموقف اعلاه هو الغموض الذي كان يكتنف نصوص قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية فيما يخص الموضوع محل البحث , كما ان منح المحافظات سلطة فرض الضرائب والرسوم مسألة من الصعب تقبلها في ظل دولة لما كانت حكوماتها المركزية مجبولة عن التقليل من شان سلطات المحافظات وترسيخ نظام التركيز الاداري حتى وان كان الدستور يقول باللامركزية الادارية كدستور ١٩٧٠. إلا انه وبالرغم من الاسانيد الدستورية والقانونية والقضائية المقدمة التي تضمنت صراحة و اشارة , صلاحيات المحافظات في فرض ضرائب محلية بحدود الاختصاص المكاني لها يكن السلطة التنفيذية قررت بخلاف ذلك , حيث اصدرت قرارها بحجب اختصاص مجالس المحافظات بإصدار التشريعات بفرض الضريبة^(٤٥).

فقد اصدر مجلس الوزراء قراره اعلاه إعتراضاً على قيام مجلس محافظة بابل بفرض رسوم على الفلاحين مقابل الحصول على المشتقات النفطية وعلى اثرها اتخذ هذا القرار في ٢١١٧-١٢ الذي جاء فيه^(٤٦). ان صلاحيات مجالس المحافظات في اصدار التشريعات المحلية في فرض الضرائب والرسوم مُعطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي من السلطة المركزية يبين نوع الضرائب ووعائها وحدودها ونوع الخدمات التي تسوفى عنها وعدم استطاعة مجالس المحافظات فرض الضرائب والرسوم إلا بصور القانون اعلاه .

٢- ليس لمجالس المحافظات فرض ضرائب ورسوم إلا بصور القانون الاتحادي آنفاً من مجلس النواب .

٣- اعلام مجلس النواب بمخالف قرار مجلس محافظة بابل القاضي بفرض الرسوم على الفلاحين جزاء حصولهم على المشتقات النفطية , واتخاذ الاجراءات المقترضة لإلغاء القرار استناداً الى احكام المادة (٤) من القانون رقم (١٥) لسنة ٢٠١٠ , قانون التعديل الاول لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ .

ويظهر لنا بجلاء ان قرار السلطة التنفيذية المتقدم صدر من غير ذي اختصاص بحجب اختصاص دستوري وقانوني يمنح السلطات المحلية سلطة اصدار القوانين الضريبية , فضلا عن ان الاسس و الاسانيد التي اتكأ عليها , وانه في استدلاله تلك الاسانيد قد وقع في تناقض بين ذلك كالأتي :

١- ان قرار مجلس الوزراء يفسر مبدأ قانونية الضريبة المكفول دستورياً على اساس ان هذا القانون يجب ان يكون إتحادياً فقط , وهو تقييد لا ميرر له ويتضمن مخالفة لما اوردته المشرع الدستوري ومخالفاً كما وضحته المحكمة الاتحادية المعنية بتفسير الدستور والتي بينت ان قانون الضريبة قد يكون إتحادياً او محلياً^(٤٧) . ولا يمكن تعطيل نصوص دستورية وقوانين نافذة بقرار من الحكومة والذي يأتي بمرتبة ادنى من الدستور والقانون . فالدستور اكد في المادة (١١٥) على اعطاء الاولوية في حالة حصول خلاف او تعارض بين الحكومة الاتحادية في شان لا يدخل ضمن الصلاحيات الحصرية للحكومة الاتحادية لقانون المحافظات وفق جانب آخر ان قانون المحافظات رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ بين في اكثر من مناسبة أعطاء المحافظات صلاحيات التشريع في المجال الاداري والمالي وبالتالي فإن صفة الصادرة بقرار من مجلس الوزراء هي بالتاكيد تتعارض مع النصوص الدستورية والقانونية^(٤٨) .

٢- ان قرار السلطة التنفيذية المتقدم يستند الى اختصاص السلطة الاتحادية برسم السياسة المالية وهو ما فسرتة السلطة التنفيذية على اساس انه حجب لاختصاص الحكومات المحلية ولكن اذا كانت السياسة المالية تمثل فرعاً من فروع السياسة الاقتصادية العامة في الدولة , كما ان السياسة الضريبية جزءاً من السياسة المالية , إلا ان السياسة الضريبة تتألف من عناصر ثلاث هي :

الاهداف والبنية والتشريعات الضريبية

و اذا كان رسم السياسة الضريبية بوصفها جزءً من السياسة المالية في الدولة سياسة قومية شاملة لعموم الدولة من قبل السلطة الاتحادية او المركزية , لكن هذا لا يمنع من ان تكون هناك تشريعات ضريبية محلية بأهداف محلية خاصة بجزء من الدولة مالية كانت او تمويلية كجزء من السياسة الضريبية في الدولة^(٤٩) .

٣- على الرغم من ان مجالس المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب بحسب ما جاء في المادة (٢) من هذا القانون , وهذه الرقابة قد تكون على الاشخاص او على الاعمال ومن بين رقابته على الاخيرة حل مجلس المحافظة, اذا ما خالف الدستور والقوانين , إلا اننا لم نجد ثمة إعتراض على اي عمل صدر عن احد مجالس المحافظات تضمن فرض ضرائب او رسوم محلية لا بل ان مجلس النواب قد عدل قانون المحافظات اكثر من مرة . ولم تطرح ضمن الفقرات التي لها الاولوية في تعديله حجب السلطة التشريعية عن مجالس المحافظات او تقييد صلاحيات بعدم فرض اي ضرائب او رسوم ما لم يصدر قانون اتحادي سن هذه الضرائب والرسوم و انواعها وسعرها وغير ذلك مما يعني ان مجلس النواب لم يستوقفه كثيراً ما قامت به بعض مجالس المحافظات من فرض الضرائب والرسوم^(٥٠) . وعموماً فان الذي يستبان من التمعن في القرار الحكومي انه يتعارض مع نفسه حين قرر "ان صلاحية مجالس المحافظات في اصدار التشريعات, معطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي " بعد ان قرر بعدم وجود صلاحية لها . في حين ان التعطيل يعني وجود صلاحيات للحكومات المحلية بإصدار تشريعات ضريبية مستندة للدستور والقانون, ولكن السلطة التنفيذية تريد تعطيلها بهذا القرار لفترة معينة^(٥١).

الذاتة

ان البحث في اختصاص المحافظات غير المنتظمة في اقليم بفرض الضرائب والرسوم من الموضوعات التي تنطوي على اهمية قصوى . ومن خلال البحث استبان لنا ان النظام الاداري الذي يحكم المحافظات هو النظام الاداري اللامركزي الذي يعني توزيع الوظيفة الادارية بين السلطة التنفيذية المركزية وسلطة المحافظات دون ان يمس التشريع والقضاء أمراً فوّض قانون السلطة الحكومية رقم (٧١) لسنة ٢٠٠٤ وقانون ادارة الدولة للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ هذا النظام بل تناقض معه . اذ منح المحافظات صلاحيات تشريعية بفرض ضرائب ورسوم من الناحية النظرية دون منحها سلطة التشريع او سن القوانين المحلية بل ان هذه الاجازة حصرها بيد الاقاليم , مما يعني عدم امتلاكها هذه المُكنة من الناحية الواقعية . تناقضاً لا يمكن ان نَسلم من منجاته إلا بالاعراض عن تطبيق النص الذي يُجيز للمحافظات فرض الضرائب والرسوم إمتثالاً لمبدأ قانونية الضرائب والرسوم . وجل عظم المشكلة تفاقم بعد صدور دستور ٢٠٠٥ لأنه منَع بالشمال ومنَح باليمين؛ فقد حدد الدستور النافذ آلية فرض الضرائب والرسوم بأداة قانونية دون سواها تتجسد بالقانون بمعناه الضيق ألا وهو التشريع في حين, اعطى بدلالات مُباشرة وغير مُباشرة الحق للمحافظات في سن القوانين المحلية و يأتي في مقدمة هذه الدلالات نصه في المادة (١١٥) على أولوية تطبيق قانون المحافظات في المسائل المشتركة عند حصول خلاف بين قانون المحافظات وقانون السلطات الاتحادية , كما عامل المحافظات معاملة الاقاليم , زاد على ذلك صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ الذي اكد وفي اكثر من نص على اختصاصات المحافظات بسن التشريعات المحلية . كل هذا ادى الى اللجوء الى مجلس شورى الدولة والمحكمة الاتحادية حيث توجهت الاولى الى تأييد حق المحافظات في ممارسة الاختصاصات بينما دأبت الثانية على تأكيد عدم الأحقية . امرُ انعكس على المحافظات في سن التشريعات من عدمها تأثراً بهذا الرأي او ذلك مما ادى الى تفاوت حجم ايرادات المحافظات التي تفرض الضرائب والرسوم عن سواها . مما زاد الامر غرابة ان مثل هذا النوع النزاع بين الحكومة الاتحادية والمحافظات انه لم يوضع امام انظار المحكمة الاتحادية لتمارس اختصاصها وفقاً للمادة (٩٣) من الدستور لكان قد اكتسب قرارها اهمية و الزامية اكثر . وعموماً فان الرأي المستقر هو اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم طالما انها تملك سلطة سن القوانين المحلية بموجب الدستور والقانون بشرط ان لا تتعارض مع القوانين الاتحادية . على ان اختصاص اصدار تشريعات فرض الضرائب هو مشترك بين السلطة الاتحادية وتمارسه بفرض ضرائب قومية شاملة لعموم الدولة بينما تباشر السلطات المحلية و الاقليمية فرض ضرائب اقليمية او محلية تسعى لأهداف مختلفة . ويؤكد الواقع العملي على وجود تداخل في الاختصاصات التشريعية والتنفيذية بين الحكومة الاتحادية ومجالس المحافظات او في ممارستها فعلياً او واقعياً . وهكذا يتمتع مجلس المحافظة غير المنتظمة في اقليم بصلاحيات التشريع المحلي المشروط الذي يطبق بادارة الشؤون الادارية والمالية للمحافظة وقد منح قانون المحافظات رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل مجالس المحافظات صلاحيات تشريعية منها صلاحية فرض الضرائب والرسوم . وبذلك سيتبان انه كلا من الدستور والتشريع اكد على تبني اسلوب اللامركزية الادارية الاقليمية بينما يكون منح المحافظات الصلاحيات التشريعية مُندرجاً ضمن إطار تطبيقات اللامركزية السياسية التي تعطي هذا الحق دستورياً للوحدات المكونة للدولة الاتحادية وبعد استعراض الاساس التشريعي والدستوري والقضائي لحق المحافظات في فرض

الضرائب والرسوم نرى ضرورة تعديل مواد الدستور (١١١-١١٥) بحيث تفرد أحكاماً خاصة بالأقاليم , تختلف عن تلك الخاصة بالمحافظات كي تفرد الأخيرة بممايزة مُنسجمة مع التكوين الاداري الذي يحكم الاقاليم والمحافظات و اضافة فقرة جديدة الى المادة (١١٠) الخاصة بالصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية بحيث تحوي نصاً مفاده (تشريع الضرائب والرسوم الاتحادية) كي يكون النص واضحاً بأن قوانين الضرائب والرسوم الاتحادية غير قابلة للمساس تعديلاً او الغاءً بخلاف ما يجري عليه الحال في اقليم كردستان حيث سن تشريعات نالت من القوانين الاتحادية وخصوصاً تعديلها كما نرى ولحل الخلاف بين السلطات الاتحادية و المحافظات حول صلاحية الاخيرة في فرض الضرائب والرسوم انه يلجأ الى المحكمة الاتحادية لتمارس اختصاصاً قضائياً الافتائي حيث الالزامية في الحكم والقطعية لوضع القول الفصل وقطع دابر الاجتهاد. كما ان السلطة المركزية لا يجوز ان تصدر قراراتها بناءً على اجتهادها الشخصي وقد لا يعمل بها لاسيما وانه لا سلطة للحكومة على مجالس المحافظات في المجال التشريعي على الاقل وان هذه المجالس وفقاً لقانون المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب (٥٢) .

المراجع

أولاً :- الكتب

- ١-إحسان المفرجي و آخرون , النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق , مطبعة دار الحكمة , بغداد, ١٩٩٠
- ٢-د.أحمد خلف الدخيل , تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي, المؤسسة الحديثة للكتاب, لبنان , ٢٠١٢ .
- ٣-د.أزهار هاشم أحمد , تنظيم العلاقة بين السلطة المركزية وسلطات الاقاليم في النظام الفدرالي , المركز القومي للإصدارات القانونية, القاهرة, ٢٠١٤ .
- ٤-د.رائد ناجي أحمد الجميلي , علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق, العاتك لصناعة الكتاب, القاهرة, بدون سنة نشر .
- ٥-د.علي هادي عطية الهلالي , الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة , بلا دار نشر ومكان نشر , ٢٠١٢ .
- ٦-د.غازي فيصل مهدي , نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ , العدد ١١ , مؤسسة آفاق للدراسات و الابحاث العراقية , بغداد, ٢٠٠٨ .

ثانياً :- الأطروحات

- ١-إبراهيم حميد محسن الزبيدي , الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية القانون - جامعة بغداد , ٢٠٠٧ .
- ٢-عثمان سلمان غيلان , مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق - جامعة النهدين , ٢٠٠٣ .

ثالثاً : الدراسات والبحوث

- ١-د.إبراهيم حميد الزبيدي , الصياغة التشريعية المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي , بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي , العدد ١٨ , ٢٠١٢ .
- ٢-احمد خلف الدخيل , وعامر عياش عبد , دستورية الضرائب في العراق , بحث .
- ٣-رائد ناجي أحمد , مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب الرسوم , دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق , ٢٠١٣ .
- ٤-علي هادي و اسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبد العززي, التنظيم القانوني اللامركزي المالية في الدولة الفيدرالية , دراسة مقارنة في القانون العراقي , مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية , العدد الرابع , السنة الخامسة .

رابعاً : المقالات والدراسات المنشورة على الصفحات الالكترونية

- ١)د.عثمان سلمان غيلان العبودي , الاختصاص التشريعي للبرلمان في الشؤون المالية , مجلة التشريع والقضاء , بحث منشور في الانترنت على الموقع الالكتروني .

٧http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=

٢)د.علي هادي عطية , الموقف الدستوري والتشريعي في قانون فرض الضرائب

https://www.dorror-aliraq.net

خامساً : الدساتير والقوانين

١- القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ .

٢- دستور العراق لسنة ١٩٥٨ .

٣- دستور العراق لسنة ١٩٦٣ .

٤- دستور العراق لسنة ١٩٧٠ المؤقت .

٥- قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية .

٦- الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

٧- قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل .

٨- امر سلسلة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٤ .

٩- مجموعة من قوانين وقرارات المحافظات منشورة على المواقع الالكترونية للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.law.org

سادساً : المراجع القضائية

١) قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة , اعداد وزارة العدل , مجلس شورى الدولة , ٢٠٠٨

٢) صباح صادق جعفر , مجلس شورى الدولة , ط ١ , ٢٠٠٨ .

الهوامش

(١) عثمان سلمان غيلان , مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية

الحقوق جامعة النهرين - بغداد , ٢٠٠٣ , ص ٧

(٢) المصدر نفسه , ص ١٠

(٣) د.رائد ناجي احمد , علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق, العاتك لصناعة الكتاب , القاهرة , سنة النشر لاتوجد , ص ٧٧

(٤) عثمان سلمان غيلان العبودي , الاختصاص التشريعي للبرلمان في الشؤون المالية , مجلة التشريع والقضاء , بحث منشور في الانترنت

على الموقع الالكتروني http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=

(٥) المادة (٩١) من القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ .

(٦) المادة (١٥) من دستور العراق لعام ١٩٥٨

(٧) ابراهيم حميد محسن الزبيدي , الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق , اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية القانون -

جامعة بغداد - ٢٠٠٧ , ص ٣٩ .

(٨) المادة (٣٥) من الدستور العراقي لعام ١٩٧٠ المؤقت الملغى

(٩) المادة (١٨) من قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ الملغى

(١٠) المادة (٢٨) أولاً من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ

(١١) احمد خلف حسين الدخيل , تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي, المؤسسة الحديثة للكتاب , لبنان, لاتوجد سنه , ص ٥٠

(١٢) د.رائد ناجي احمد , مصدر سابق , ص ٤٤ , ٤٥

(١٣) ابراهيم حميد محسن الزبيدي , مصدر سابق , ص ٢٥ - ٢٦ .

(١٤) د.رائد ناجي احمد , مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم في العراق بفرض الضرائب والرسوم , بحث مقدم الى كلية القانون

- الفلوجة - جامعة الانبار ٢٠١٣ , ص ٥٠٤

(١٥) ازهار هاشم احمد , تنظيم العلاقة بين السلطة المركزية وسلطات الاقليم في النظام الفيدرالي , المركز القومي للاصدارات القانونية, القاهرة,

٢٠١٤ , ص ٩٠ .

- (١٦) احسان المفرجي وآخرون , النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق , بغداد , مطبعة دار الحكمة , ١٩٩٠ , ص ١١١, ١١٣ .
- (١٧) رائد ناجي احمد , مصدر سابق , ص ٦ .
- (١٨) د.علي هادي حميدي واسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبدالحسن كريم العنزي , التنظيم القانوني للامركزية المالية في الدولة الفيدرالية (دراسة مقارنة) مع القانون العراقي , مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية , ع ٢ , السنة الخامسة ص ٢٢٠ .
www.uobabyion.edu.iq
- (١٩) د. عامر عياش عبد و د . احمد خلف حسين الدخيل , دستورية الضرائب في العراق , ٢٠١١ , ص ٨
- (٢٠) د. رائد ناجي احمد الجميلي , مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم في العراق بفرض الضرائب والرسوم , ص ٩
- (٢١) د. عامر عياش عبد و د. احمد خلف حسين الدخيل , المصدر السابق, ص ٩
- (٢٢) نصت المادة (٤) من قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ الملغي (ان النظام في العراق جمهوري اتحادي(فيدرالي) , ديموقراطي , تعددي , ويجري تقاسم السلطات فيه بين الحكومة الاتحادية والحكومات الاقليمية والمحافظات والبلديات والادارات المحلية ويقوم النظام الاتحادي على اساس الحقائق الجغرافية والتاريخية والفصل بين السلطات وليس على اساس الاصل او العرق او الاثنية او القومية او المذهب) .
- (٢٣) ينظر : الفقرة (ج) من المادة (٥٦) من قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لعام ٢٠٠٤ الملغي .
- (٢٤) ينظر المادة (١٨) من قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ الملغي .
- (٢٥) ينظر الفقرة (١) من المادة (٥٤) من قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ الملغي
- (٢٦) انظر الفقرة (١) من المادة (٥٦) من قانون ادارة الدولة العراقية لعام ٢٠٠٤ الملغي .
- (٢٧) د.رائد ناجي الجميلي , المصدر السابق , ص
- (٢٨) ينظر البند (ثانيا) من المادة (١٢٢) من دستور العراق لعام (٢٠٠٥) .
- (٢٩) ينظر البند (اولا) من المادة (٢٨) من دستور العراق لعام (٢٠٠٥)
- (٣٠) ينظر البند (تاسعا) من المادة (١٩) من دستور العراق لعام (٢٠٠٥) .
- (٣١) ينظر البند (اولاً) من المادتان (٦٠ و٦١) من دستور العراق لعام (٢٠٠٥)
- (٣٢) د.غازي فيصل مهدي , نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة (٢٠٠٨) في الميزان, مؤسسة آفاق للدراسات و الابحاث العراقية, بغداد (٢٠٠٨), ص ١٤٦ .
- (٣٣) د.علي هادي عطية , الموقف الدستوري والتشريعي من قانونية فرض الضرائب (https://www.dorar-aliraq.net)
- (٣٤) د.رائد ناجي الجميلي , المصدر السابق , ص ١٥
- (٣٥) د.علي هادي عطية , مصدر سابق , ص ٣ .
- (٣٦) قرار رقم (٥٩) في ٢٩ / ١٠ / ٢٠٠٥ , نشرة صباح صادق جعفر , مجلس شورى الدولة , ط ١ , ٢٠٠٨ , ص ١٦٥ - ١٦٦
- (٣٧) د.رائد ناجي الجميلي , المصدر السابق , ص ١٧-١٨
- (٣٨) قرار المحكمة الاتحادية العليا - رقم ١٦ اتحادية - الصادر بتاريخ ٤١٢١ - ٢٠٠٨ وينظر ايضاً قرار المحكمة الاتحادية رقم (٢١) اتحادية (الصادر بتاريخ ٢٠١٠٣١٢٣ متاح على الرابط http://www-itaajoiat
- (٣٩) د. علي هادي الهلالي , الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة , مصدر سابق , ص ٢١
- (٤٠) المادة (٩٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ
- (٤١) قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢١ في ٢٠١٠٣١٢٣ منشور ومُعلق عليه في بحث د.رائد ناجي الجميلي , المصدر السابق , ص ٢٣
- (٤٢) قرار مجلس محافظ بغداد المرقم (١٣) في ٨/٧/٢٠٠٥ ذكره د.ابراهيم حميد الزبيدي , الصياغة التشريعية المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي , بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي , وزارة المالية العراقية , ٢٠٠٦ , ص ٢٦ .
- (٤٣) قرار مجلس الوزراء بالعدد ق , ١١٧٧٧١٨١١١٢ في ٢٠٠٥١٩١٢٠ ذكره د.ابراهيم حميد الزبيدي , المصدر السابق , ص ٢٦ .

(٤٤) قرار مجلس شورى الدولة المرقم ٢٠٠٥١٢٩ في ٢٠٠٥١١٠٢٦ غير المنشور حيث جاء فيه (وحيث ان فرض الضرائب والرسوم ينبغي ان يكون بتشريع صادر من جهة مخولة باصداره لذا ليس هناك سند قانوني لقيام مجلس محافظ بغداد بفرض رسوم على عقود المقاولات والمزايدات والعقود التجارية بما فيها التي تكون وزارة العدل طرفاً فيها ولا يكون ذلك الآ بقانون) ذكره د.ابراهيم حميد الزبيدي , المصدر السابق , ص ٢٦

(٤٥) د.رائد ناجي أحمد , المصدر السابق , ص ١١ .

(٤٦) قرار مجلس الوزراء رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٢ , ذكره د. رائد ناجي الجميلي , المصدر السابق , ص ٢٤ .

(٤٧) د.علي هادي الهلالي , المصدر السابق , ص ٢٢ .

(٤٨) وهذا ما اشار اليه الناطق الرسمي باسم الحكومة العراقية "علي الدباغ" بحسب بيان لمكتبه الاعلامي (الوكالة الاخبارية للانباء) الى ان التوصيات قد نصت على صلاحية مجالس المحافظات في اصدار التشريعات المحلية في فرض الضرائب والرسوم معطلة في الوقت الحاضر مالم يصدر قانون اتحادي بذلك www.lknows.com

(٤٩) يُعرّف جانب من الفقه, السياسة الضريبية بانها مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لاحداث اثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها وتجنب الاثار غير المرغوب فيها للاسهام في تحقيق اهداف المجتمع

د.علي هادي الهلالي , المصدر السابق , ص ٢٣

(٥٠) د. رائد ناجي الجميلي , مصدر سابق , ص ٢٥

(٥١) د. علي هادي الهلالي , مصدر سابق , ص ٢٣

(٥٢) نصت المادة الثانية من هذا القانون (يخضع مجلس المحافظة والمجالس المحلية لرقابة مجلس النواب)