

مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب و

الرسوم

(دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق)

ا.م.د. رائد ناجي احمد

كلية القانون / الفلوجة - جامعة الانبار

المقدمة

لا يخفى على مختص ان الضرائب والرسوم تعدان من الاقتطاعات الدولة المالية التي ترمي من ورائها تغذية نفقاتها العامة ، على ان هذا لا يعني تماثل مفهومهما او تشابه طبيعتهما ، اذ تمثل الضريبة مبلغ نقدي يدفع جبرا من الشخص الى الدولة بلا مقابل ، في حين ان المقابل هذا متوافرا في الرسم الذي يدفع ازاء خدمة تقدمها الدولة لدافعه .لذلك نالت الضريبة اهتماما مخصوصا من النظم القانونية المقارنة لما تمثله من اعتداء على مال الشخص لا يقبل مالم ينظمه ويفرضه قانون صادر عن السلطة التشريعية ،بينما ان هذا الأمر ليس لازما على الدوام في الرسوم اذا ما سمح المشرع الدستوري بذلك.

ومع ذلك فان الضرائب والرسوم هما من الإيرادات العامة المعبرة عن سيادة الدولة وكيانها القانوني ولا يملك أي شخص الحق في فرضها الا اذا كان هذا الشخص معبرا عن ارادة الدولة ولديه المسوغ الدستوري والقانوني لذلك. وقد اثار هذا الامر مشكلة في ظل البنين القانوني الجديد للدولة العراقية بعد تغير النظام السياسي في عام 2003، حيث ارتدا هذا

البنیان جلاباب النظام الفدرالي لاسيما بعد صدور قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 وإعادة تبنية في ظل دستور 2005 النافذ، وتمثلت هذه المشكلة حول من يملك حق فرض الضرائب والرسوم، السلطات الاتحادية فحسب ام تشاركها في ذلك المحافظات علاوة على الاقاليم .

والحقيقة ان جوهر المشكلة اعلاه - باعتقادنا-ثار بسبب أمرين الاول: هو ان النظام الفدرالي لم يعمل به في كل مناطق العراق ومحافظةه بل فقط في المحافظات التي تبغي التحول الى إقليم او تنظم الى إقليم مع الإقرار بإقليم كردستان كأمر واقع قبل صدور قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية .والامر الثاني: ان المحافظات التي لم تنتظم في اقليم اعطيت صلاحيات واسعة في مجالات عدة ومنها المجالات المالية، وكأنه اضحت هذه في حل من أي قيد او التزام تفرضه الحكومة المركزية مع ان النظام الذي يحكمها هو النظام الاداري اللامركزي .وهنا ظهرت الرغبة لدى هذه المحافظات في التأكيد على حقها في فرض الضرائب والرسوم مدعية بان لهذا الحق مسوغ دستوري وقانوني ،مما اثار ذلك معارضة السلطات المركزية(الاتحادية) وعلى رأسها الحكومة الاتحادية التي ترى ان هذه المسألة لصيقة بها دون المحافظات غير المنتظمة في اقليم .

ولأهمية هذه الموضوع ولمساسه بالحدود الفاصلة بين ما تملكه السلطات الاتحادية وما تملكه المحافظات من صلاحيات في الشؤون المالية من جانب، ولتأثير الضرائب والرسوم على حقوق الاشخاص الخاصة ودمهم المالية من جانب ثاني، ولاعتقادنا بان هذا الامر سيبقى محل نزاع بين السلطات الاتحادية والمحافظات تزداد وتيرته في المستقبل وتتفرع اثاره القانونية من جانب ثالث، ارتأينا البحث في هذا الموضوع بغية الوقوف على جذوره وظروفه والإطار الدستوري والقانوني الذي يؤطره. مع التعرض الى ما انبرى له من طرح وقول في سوح الفقه والقضاء ، لكي نهتدي بعد ذلك الى السبيل الانجع في معالجة هذا النزاع . مشيرين ابتداء الى عزمنا اتباع اسلوب استقراء النصوص والاحكام ومحللين المواقف والاتجاهات بغية الوصول الى النتائج التي نراها حقيقة بالآخذ والاعتبار .

وعليه سنقسم هذا البحث الى ثلاثة فصول نتناول في الاول مبدا قانونية الضرائب والرسوم في العراق لكي نتعرض فيه الى مواضيع ذات صلة بالبحث ،بينما سنبحث في الثاني

صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية والقوانين التي صدرت في ظلها، بينما، سنفصل في الثالث والآخر صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور 2005 النافذ لندلوا في النهاية بدلونا حول هذا الموضوع. مع التتويه هنا الى ان المحافظات التي سيرد الحديث عنها يقصد بها حصرا المحافظات غير المنتظمة في اقليم دون تلك المنتظمة في اقليم.

الفصل الأول

مبدأ قانونية الضريبة والرسم في العراق

ابتداء لا بد من القول أن الدساتير العراقية المتعاقبة لم تسر على منوال واحد بالنسبة لكل من قانونية الضرائب والرسوم ونعني بالقانونية هنا عدم جواز فرض الضرائب *impôt* والرسوم *taxes* أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها إلا بقانون ¹. فمثل هذا الامر أكده أول دستور للدولة العراقية الحديثة وهو القانون الأساسي لسنة 1925 الذي نص على (لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم إلا بقانون ولا يجوز وضع الضرائب والرسوم بمرسوم)². كما نص في مادة أخرى على (يجب أن تجبى الضرائب من المكلفين بدون تمييز ولا يجوز أن يعفى عنها احد منهم إلا بقانون)³.

اما دستور 1958 المؤقت فقد تضمن عدم جواز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون⁴. وهذا ما سار عليه دستور 1963 المؤقت بقوله (أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز إعفاء احد منها إلا بقانون)⁵. اما دستور 1970 فجاء بمذهب آخر عندما اقر بمبدأ القانونية بالنسبة للضريبة دون الرسم وذلك في المادة (35) بقولها إن (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون) ولم يأت بأي نص يفيد بتطبيق هذا الحكم على الرسم. الا أن قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية أعاد بث الروح في

1-Louis Trotabas, précis de science et technique fiscales , 2 édition, Dalloz, 1960,249 et suite.

2. المادة 91 من القانون الأساسي العراقي لسنة 1925.

3. المادة 92 من القانون الأساسي العراقي.

4. المادة 15 من دستور 1958 المؤقت .

5. المادة 38 من دستور 1963 المؤقت.

مبدأ قانونية الرسم مساويا في ذلك بينه وبين الضريبة بنصه في المادة (18) على (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون)، كما نسج على ذات المنوال الدستور النافذ لسنة 2005 ولكن بشكل أكثر تحديدا بقوله (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)¹.

ونخلص من كل ذلك أن المستقر عليه في جل الدساتير العراقية ومنها دستور 2005 أن فرض أي ضريبة أو رسم أو تعديلها أو الإعفاء منها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون. ويتبادر إلى الذهن مجموعة من التساؤلات في هذا الموضوع لعل من أبرزها هل يستلزم صدور قوانين الضرائب والرسوم من سلطة تشريعية منتخبة لكي نقر بإعمال مبدأ القانونية؟ وما هو اثر شكل الدولة وتكوينها على هذا المبدأ؟ وسنجيب على هذه التساؤلات في المطالبين الآتئين:

المطلب الأول

مدى ضرورة صدور القوانين الضريبية من سلطة تشريعية منتخبة

يشترط بعض الفقه الضريبي لإعمال مبدأ قانونية الضريبة (le Principe de légalité de l'impôt) توافر مدلوليه الشكلي والموضوعي حيث يتطلب المدلول الشكلي أن يصدر القانون من السلطة التشريعية pouvoir législatif، اما المدلول الموضوعي فيستلزم أن تكون هذه السلطة التشريعية منتخبة élus من الشعب وممثلة له ومن ثم يعد باطلا كل فرض لضريبة لم تقل بها سلطة تشريعية منتخبة على أساس أن ذلك فيه تجاوز لمبدأ قانونية الضريبة.²

ومن جانبنا فإننا نعارض بعض هذا القول ونرى أن الأخذ به بجملته سوف يوقع النظام الضريبي في مشاكل عصية على الحل يتقدمها عدم الاعتراف بأي فرض تضمنه قانون ضريبي صدر إبان حكم لم يكن فيه للشعب سلطة تشريعية منتخبة تمثله ومن ثم يستلزم ذلك إعادة ما حصلته الدولة من ضرائب إلى دافعيها كونها بنيت على باطل وهو القانون الذي

¹ المادة (28/أولا) من الدستور العراقي النافذ لسنة 2005.

² د. احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، أطروحة دكتوراه منشوره، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان 2012، ص55.

صدر عن سلطة غير منتخبة على قاعدة أن ما بني على باطل فهو باطل. ولنا في العراق مثالا حسنا على ذلك إذ جل القوانين الضريبية النافذة حاليا هي صدرت من سلطات تشريعية غير منتخبة مثل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 وقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وغيرها، فإذا قلنا ببطانها يستلزم هذا استعادة دافعي هذه الضرائب ما حصل منهم سابقا كونها بنيت على فرض باطل وهذا ما يؤرق خزينة الدولة ويثقل كاهلها بأعباء لا تتواءم على حملها. ولذلك ولتلافي الوقوع في مثل هذه المشاكل لا بد من الإقرار بالقوانين الضريبية حتى وان جاءت على يد جهة غير منتخبة حفظا لحقوق الدولة المالية المكتسبة واستقرارا للمراكز القانونية الناشئة. ولكن هذا لا يعني من جانب آخر إننا نحابي مثل هذا الفرض أو نؤيده بل نرى أن الطريقة الفضلى في فرض الضرائب - كونها تمس الحقوق المالية للفرد- أن يكون برضاه وفي ظل النظام الديمقراطي غير المباشر فان هذا الرضا ينبري عن يمثله وهو السلطة التشريعية المنتخبة . ولذلك نؤكد أن تفرض الضرائب من قبل جهة تمثل الشعب وتعبير عن إرادته اصدق تعبير ولكن مع ذلك لابد من الاعتراف بالقوانين الضريبية التي صدرت في ظل عهود فيه إرادة الشعب كانت مغيبة .

ولهذا وإقرارا بالواقع العملي الذي لا يجب أن يغادره القانون كونه انعكاس له أن السلطة التشريعية التي تملك حق سن القوانين ومنها القوانين المالية لا تكون بالضرورة الجهة المنتخبة من قبل الشعب بل قد تكون معينة لاسيما في الأنظمة غير الديمقراطية وهذا ما نجده ماثلا في العديد من الدساتير التي حكمت الدولة العراقية بعد تحولها إلى النظام الجمهوري في سنة 1958. لا بل قد تكون هذه السلطة في بعض الأحيان - استثناء - جهة محتلة كما هو الحال بالنسبة لسلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) التي منحت وبموجب قرارات اممية سلطة سن القوانين في العراق باعتبارها دولة محتلة بعد أحداث 2003¹ اذ صدرت عنها الكثير من التشريعات الضريبية ضمن عنوان (الإستراتيجية الضريبية) سواء كانت

¹ ودلالة ذلك ما نصت عليه المادة (2/1ف) بقولها(يعهد الى سلطة الائتلاف المؤقتة ممارسة السلطة التنفيذية والتشريعية والقضائية اللازمة لتحقيق اهدافها وذلك بموجب قرارات مجلس الامن الدولي ذات الصلة، بما فيها القرار رقم(1483) 2003 والقوانين والاعراف المتبعة في حالة الحرب ويتولى مدير سلطة الائتلاف المؤقتة ممارسة تلك السلطات)، كما اكدت ذلك المادة (السادسة والعشرون/ج)من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية بقولها (ان القوانين والأنظمة و الأوامر والتعليمات الصادرة من سلطة الائتلاف المؤقتة بناء على سلطتها بموجب القانون الدولي تبقى نافذة المفعول إلى حين إلغائها أو تعديلها بتشريع يصدر حسب الأصول ويكون لهذا التشريع قوة القانون.)

تعديلا لضرائب قائمة أو تعطيلًا لأحكامها ام فرضا لضرائب جديدة وبعضها مازال يعمل بها إلى وقتنا هذا.¹ علاوة على كل ذلك قد تناط مهمة التشريع حصرا بيد الحكومة وان كان هذا يرد في ظروف انتقالية مؤقتة، كما كان الحال في المرحلة الانتقالية الأولى التي نظمها قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية وهي الفترة من (30 حزيران 2004 إلى 31 كانون الأول 2005) حيث أنيطت السلطة التشريعية بالكامل بمجلس الوزراء ولم يكن للمجلس الوطني المؤقت إلا دورا استشاريا.²

وخلاصة ذلك ان أعمال مبدأ قانونية الضرائب والرسوم اذا ما نص عليه الدستور يستلزم صدور قانون من جهة خولها الدستور حق إصداره ايا كان شكل هذه الهيئة أو طريقة تشكيلها، وان كان لهذا المبدأ لاسيما بالنسبة للضرائب بعد تاريخي ارتبط بمفهوم ثورات الشعوب ضد استبداد الحكام وتحكمهم في فرض الضرائب دون رضاهم أو موافقة ممثليهم فكان لهم ما أرادوا بعد انتصار ثوراتهم تلك بتسجيل التزام الحكام عدم فرض الضرائب إلا برضا ممثليهم في أعلى وثيقة قانونية تحكم الدولة وهي الدستور وهو ما تقرر بعد الثورة الفرنسية عام 1789³ وحتى في الدول التي قامت دساتيرها على أعراف وتقاليد مثل انكلترا احتاجت شعوبها إلى توثيق هذا الالتزام بمواثيق مكتوبة فكانت وثيقة العهد الأعظم (المكناكارتا) في سنة 1215 ووثيقة الحقوق في سنة 1628 وملتمس الحقوق في سنة

¹ ومن ابرز ما صدر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) من قوانين هي الامر رقم (37) لسنة 2004 والذي تضمن تعليق العمل بـضرائب معينة والاستمرار بتحصيل ضرائب ورسوم أخرى (منشور في الوقائع العراقية العدد(3980) في اذار 2003) والامر رقم (38) لسنة 2004 والمتعلق بفرض ضريبة اعمار العراق بعد تعليق العمل بقانون التعريف الكمركية(منشور في ذات العدد المذكور سابقا) والامر رقم (49) والخاص بالإستراتيجية الضريبية لعام (2004) وتضمن الكثير من الأحكام المتعلقة بـضرائب مختلفة(منشور في الوقائع العراقية ع(3981) مايس 2004).

² د.جميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق ، القسم الثاني، توزيع مكتبة محمود النعيمي، 2009-2010، ص92-93.

³ وهذا ما أكد عليه إعلان حقوق الإنسان الفرنسي الصادر سنة 1789 والذي مازال يعد جزءا من الدستور الفرنسي حيث نص على (للمواطنين الحق في ان يتأكدوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم، من ضرورة الضريبة العامة la contribution publique، وان يرتضوها بحرية تامة، وان يتابعوا استخدامها l'emploi وتحديد مقدارها quotité ووعائها l'assiette وتحصيلها recouvrement ومدتها durée) انظر : Lucien Mehl, science et technique fiscales ,T2,présses universitaires de France,Paris, 1956, p638

1688¹ بحيث أضحى هذا الالتزام مبدأ دستوريا عرف بمبدأ قانونية الضريبة ومن ثم نصت عليه جل الدساتير في الأنظمة الديمقراطية للحؤول دون تحكم يمكن أن تبديه السلطة التنفيذية إذا ما سلمت بيدها مبادرة فرض الضرائب أو تعديلها، كما يمنع تحويل السلطة التشريعية صلاحيتها في هذا الفرض إلى السلطة التنفيذية.

إلا انه وبالمقابل وبغية إسباغ الشرعية على حكمها ذهبت الكثير من أنظمة الحكم غير الديمقراطية إلى تبني بعض المظاهر الموجودة في الدول الديمقراطية ومن بينها الدساتير المكتوبة لتسطر فيها مبادئ عظيمة من إقرار حقوق الإنسان واحترام حرياته في مختلف مناحي الحياة ولتقول بتعدد السلطات والفصل بينها ولتقر مبدأ قانونية الضرائب والرسوم لكن هذه الدساتير الذي سطر فيها مثل هذه المبادئ أناطت امر التشريع بسلطة غير منتخبة أو بالحكومة. ولذا نكون امام ما يمكن تسميته بأزمة مبدأ قانونية الضرائب والرسوم، فإما ان لا نقر بهذه القوانين كونها لم تصدر عن سلطة تشريعية منتخبة ومن ثم النظام الضريبي بأكمله يتعرض إلى الانهيار وبأثر رجعي يمتد إلى الماضي فنكون امام فرضية إرجاع الضرائب والرسوم إلى دافعيها - مثلما بينا أنفا- كونها صدرت بناء على قوانين باطله كان فيها مبدأ القانونية ليس في أكمل حاله . أو نقر ونعترف بهذه القوانين في سبيل صون حقوق الدولة المالية المكتسبة وإقرارا بمراكز قانونية نشأت واستقرت في عهود مضت كانت فيه إرادة الشعب مغيبة . ولذا نفضل الحل الأخير فيكون مبدأ القانونية متحققا لدينا بمجرد صدور قانون يتضمن فرض الضرائب أو الرسوم أو إلغاءهما من قبل جهة حولها الدستور الذي نص على مبدأ القانونية حق إصداره.

المطلب الثاني

مدى تأثير شكل الدولة على مبدأ قانونية الضريبة والرسم

في الحقيقة أن شكل الدولة اتحادية (فدرالية) état federal هي ام بسيطة simple ينعكس على الجهة التي لها الحق في إصدار القوانين ومن ثم أعمال مبدأ قانونية الضريبة والرسم ففي الدولة البسيطة توجد هيئة تشريعية واحدة تتمثل بالسلطة المركزية وهو

¹ - انظر في تفصيل ذلك د. احمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق، ص 46-47. وعثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2003، ص 22-24.

حال العراق قبل 2003¹ ومن ثم فان فرض الضرائب والرسوم أو تعديلها أو إلغائها يستلزم تدخلا حصريا من قبل هذه السلطة استنادا للمبدأ أعلاه، بينما في الدولة الاتحادية أو الفدرالية ثمة ثنائية في السلطة التشريعية حيث توجد سلطة تشريعية اتحادية وأخرى محلية وكل من السلطتين لها الحق في سن القوانين ومن بينها القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم ومن ثم فان مبدأ قانونية الضرائب والرسوم يكون متوافرا في رأينا إذا ما صدر قانون اتحادي يتضمن فرض ضريبة اتحادية أو رسم اتحادي أو تعديل أو إلغاء أي منهما، كما يتحقق بسن قانون محلي يقضي بفرض ضريبة أو رسم محلي أو إلغاءها أو تعديلها² وان كان هذا الأمر مرهون بما ينص عليه الدستور الاتحادي عند توزيع الصلاحيات بين السلطة الاتحادية وسلطات الأقاليم فبعض الدساتير تجعل امر فرض الضرائب حصرا بيد السلطة الاتحادية كالدستور الاتحادي الإماراتي³ ومن ثم فان مبدأ القانونية يستلزم صدور قانون وعلى وجه الحصر من قبل السلطة الاتحادية يتضمن فرض ضرائب أو تعديلها أو إلغائها وليس للسلطة التشريعية في الإقليم أي يد في ذلك على الرغم من كونها تملك سلطة سن القوانين المحلية. في حين ان دساتير أخرى تعطي مثل هذا الحق - أي فرض الضرائب - للأقاليم باستثناء ضرائب معينة وهذا ما سار عليه الدستور الأمريكي الذي حصر ضريبة الدخل مثلا بالسلطة الاتحادية وما دون ذلك بالولايات⁴ ومن ثم فان إعمال مبدأ قانونية الضريبة يتضمن من جانب فرض ضرائب اتحادية من قبل السلطة التشريعية الاتحادية ، كما يسمح من جانب آخر للأقاليم أيضا بفرض ضرائب محلية لكن لا يكون هذا الفرض سليما ما لم تقم به السلطة التشريعية في الإقليم ولا يمكن ان يناط هذا الامر بالسلطة التنفيذية الخاصة بالإقليم

¹ ودلالة ذلك ما نصت عليه المادة (الثامنة/ب) من دستور 1970 العراقي الملغى.
² ويشاركنا في هذا الرأي بعض فقهاء القانون المالي في العراق ومن بينهم د.علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة، بلا دار نشر ومكان نشر، 2012، ص18.
³ انظر المادة (120) من دستور الامارات العربية المتحدة لسنة 1970.
⁴ انظر في ذلك ما ورد في التعديل السادس عشر للدستور الأمريكي الذي تم إقراره عام 1913 والذي جاء فيه للكونغرس سلطة فرض الضرائب على الدخل وجبايتها أيا كان مصدر الدخل. كما ان الدستور الأمريكي منع الولايات من فرض الضرائب الكمركية الا بعد موافقة الكونكرس (المادة الأولى / الفقرة العاشرة). علما ان التعديل العاشر للدستور الأمريكي الذي تم إقراره عام 1791 نصت بأنه (السلطات التي لم تفوض للولايات المتحدة بمقتضى الدستور ولم تحظر على الولايات في الدستور يحتفظ بها لكل ولاية على حدة ..) ومفهوم المخالفة لكل ذلك ان الضرائب التي لم يحصر امرها بالسلطات الاتحادية يكون من حق الولاية فرضها.

وإلا يكون ذلك فيه تجاوز على المبدأ المذكور الذي نص عليه الدستور والذي يحكم جميع الضرائب اتحادية كانت ام محلية .

ولا غرابة ان ما قلناه أنفا بخصوص سلطة التشريع في ظل دولة اتحادية نجد ماثلا امامنا بالنسبة لقانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 الملغي¹، والدستور النافذ لسنة 2005 على أساس ان كلاهما اعلا النظام الاتحادي في العراق إذ نص الأخير في المادة (121) على منح سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية. وعليه فان للأقاليم أن تسن قوانين محلية تتضمن فرض ضرائب أو رسوم بشكل مستقل عن السلطة التشريعية الاتحادية ولا يعد ذلك خرقاً لمبدأ قانونية الضرائب أو الرسوم الذي نص عليه الدستور إذ أن هذه الضرائب والرسوم فرضت بقانون وان كان هذا القانون هو قانون محلي وليس اتحادي ولا يطبق إلا داخل الإقليم وهذا ما نص عليه صراحة قانون إدارة الدولة العراقية الملغي في عجز المادة (الرابعة والخمسون/أ) بقولها يحق لإقليم كردستان فرض ضرائب ورسوم داخل إقليم كردستان . لكن لا نجد مثل هذه الصراحة في الدستور النافذ الا ان هذا الأخير حدد صلاحيات السلطات الاتحادية على وجه الحصر في المادة (110) منه وترك ما عدا ذلك من صلاحيات للأقاليم في المادة 115 منه. وطالما لم ينص الدستور على جعل المسائل الضريبية ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية لذلك يمكن للأقاليم ان تسن قوانين تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية ضمن قيود سنذكرها لاحقاً عندما ندلوا برأينا حول حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم.

وحرى بالتساؤل هنا هل ان منح الأقاليم سلطة فرض الضرائب والرسوم المحلية يمنع السلطات الاتحادية من فرض الضرائب والرسوم الاتحادية؟

تعرض بعض الفقه العراقي إلى هذه المسألة بشكل غير مباشر وذلك في خضم ردهم على إحدى قرارات المحكمة الاتحادية العليا العراقية التي أجازت للمحافظات غير المنتظمة في إقليم فرض الضرائب والرسوم اذ بينوا فيه (... وحتى لو سلمنا جدلاً بصحة رأي المحكمة أعلاه فان تبرير إعطاء مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم سلطة فرض الضرائب وجبايتها على أساس ان شؤون الضرائب والرسوم ليست من الاختصاصات الحصرية

¹ انظر المواد (الرابعة والثالثة والخمسون/أ والرابعة والخمسون/ب) من قانون إدارة الدولة العراقية لسنة 2004.

للسلطات الاتحادية ولا من الاختصاصات المشتركة مع سلطات الأقاليم يعني حتما انها مما ترك لسلطات الأقاليم ، ومفهوم المخالفة لهذا التبرير يقضي بمنع السلطات الاتحادية من ولوج الشؤون الضرائبية عن طريق اية تشريعات اتحادية..). وقد انتقد هؤلاء توجه المحكمة هذا بعده غير مقبول من الناحية القانونية والمنطقية على أساس ان فرض الضرائب وجبايتها من الاختصاصات السيادية على شعبها وإقليمها ولذلك دعوا لحل هذه الإشكالية بإضافة عبارة (فرض وجباية وتعديل والإعفاء من الضرائب والرسوم الاتحادية) إلى البند أولاً من المادة (110) من الدستور النافذ لتتمكن السلطات الاتحادية من فرض الضرائب الاتحادية بينما تقوم الأقاليم بفرض الضرائب المحلية.

ويعني ذلك انه وفق هذا الراي ان السلطات الاتحادية - ونزولا عند راي المحكمة الاتحادية- لا تملك سلطة فرض الضرائب والرسوم الاتحادية ما لم تضاف العبارة أعلاه إلى الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية التي نص عليها الدستور.

ومن جانبنا فإننا ننثي على ما قيل أعلاه بان مسائل الضرائب من الاختصاصات السيادية للدولة على شعبها وإقليمها الا إننا نرى من جانب آخر ان تفسير قرار المحكمة بهذا الشكل يخرجها من مقصده ومضمونه، اذ انه قال فقط بحق المحافظات بفرض الضرائب والرسوم المحلية على أساس ان هذه المسائل لم تحصر بالسلطة الاتحادية على وجه التحديد ، لكن بالمقابل لم تقل المحكمة بعدم مكنة السلطة الاتحادية من فرض الضرائب والرسوم لان في هذا تعرض للأصل العام الذي لا يستقيم أي دستور اتحادي بمخالفته ويقوم هذا الأصل على ان الضرائب والرسوم العامة تفرض من السلطة الاتحادية وبعد جزء من المسائل التي تعبر عن سيادة الدولة بشكل عام في المجال الداخلي والخارجي ولا يمكن تقييدها بأي حال من الأحوال لكن التقييد يرد ان وجد بالنسبة لما تملكه الأقاليم من سلطات في مجال الضرائب المحلية، فهل تملك هذا الحق بشكل مطلق ام مقيد بضرائب معينة ام لا تملكه بالأساس. فضلا عن ذلك أن المشرع الدستوري في العراق تطرق إلى مبدأ قانونية الضريبة في الباب الأول من الدستور ، والذي تناول الأسس والقواعد الحاكمة لكيان الدولة ونظامها القانوني الذي تقوم عليه، ولم يتطرق إليه ضمن تفاصيل الصلاحيات والاختصاصات التي تملكها سلطات الدولة الاتحادية أو الإقليمية وهذا فيه دلالة على تأكيد المشرع على الأصل العام وهو ان

فرض الضرائب أو جبايتها أو إلغائها مرهون بالسلطة التي تملك حق تشريع القوانين وأبرزها بالتأكيد السلطة التشريعية الاتحادية ومن ثم فانه حتى لو لم يذكر ذلك ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية فان هذا لا يعني في رأينا جعلها حكرا بيد الأقاليم. فضلا عما يراه بعض الفقه بان جعل الشؤون الضريبية حصرا بيد الأقاليم سوف يؤثر بشكل سلبي على تمويل الموازنة العامة من خلال الضرائب الاتحادية وهذا ما يسبب في توقف التدفق الأيرادي الذي تحتاجه الدولة في تمويل النفقات العامة للدولة الاتحادية.¹

وعليه فانه ينبغي أن لا يفهم بأنه في حالة السماح للأقاليم بفرض الضرائب والرسوم ان هذا الامر يكون حكرا عليها بحيث لا تملك السلطة التشريعية الاتحادية أية مكنة في فرض ضرائب أو رسوم اتحادية، بل يعني ذلك أن الأقاليم يمكن ان تزيد إيراداتها من خلال فرض ضرائب ورسوم محلية خاصة بها غير تلك التي تفرضها السلطة الاتحادية. علما ان الفرق بين ما يصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية والسلطة التشريعية المحلية من قوانين مالية هو ان الأولى يمتد نفاذها إلى كل أقاليم الدولة وأشخاصها بينما ما يصدر عن الثانية لا ينفذ إلا داخل الإقليم الذي تمثله ويقف عند حدوده ويكون للقوانين الاتحادية صفة العلوية على القوانين المحلية تطبيقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية.²

ولا يخفى أن ابرز اثر ضريبي يترتب على منح الأقاليم سلطة فرض الضرائب والرسوم هو وقوع المكلف المتواجد داخل الإقليم تحت طائلة الازدواج الضريبي ويتحقق ذلك عندما يقرر المشرع الضريبي الاتحادي فرض ضريبة من نوع معين على وعاء معين وقيام المشرع الضريبي المحلي بفرض ضريبة من ذات النوع على ذات الوعاء وفي ذات المدة وهذا بالتأكيد سيتقل كاهله الضريبي على أساس ان المواطن في الإقليم سيخضع للضرائب التي تفرضها السلطة التشريعية الاتحادية وكذلك الضرائب التي تفرضها السلطة التشريعية المحلي

¹ - د.علي هادي عطية الهلالي، مصدر سابق، ص19.

² قد خرج المشرع الدستوري العراقي الحالي في المادة (115) عن المبادي العامة التي يحكمها مبدأ تدرج القواعد القانونية بان جعل الأولوية في التطبيق لقانون الإقليم أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم في حالة حصول تعارض بينه وبين قانون السلطة الاتحادية في المسائل المشتركة والتي لا تدخل ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطة الاتحادية أي ان المشرع الدستوري أعطى الأولوية للقانون الأدنى على القانون الأعلى مرتبة. كما أجازت المادة (121/ثانيا) لسلطة الإقليم تعديل تطبيق القانون الاتحادي في الإقليم في حالة وجود تناقض أو تعارض بين القانون الاتحادي وقانون الإقليم بخصوص مسألة لا تدخل ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية.

الفصل الثاني

مدى اختصاص المحافظات بفرض الضرائب والرسوم في ظل قانون إدارة

الدولة العراقية الملغى

يعد قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية أول وثيقة دستورية حكمت الحياة السياسية بعد التغيير الذي أصاب الدولة ونظام الحكم في نيسان 2003 وقد جاء هذا الدستور بمجموعة من الأحكام والقواعد المالية من بينها أحكام وثيقة الصلة بالضرائب والرسوم ومن ذلك ما أشارت إليه المادة (18) منه إلى عدم جواز فرض الضريبة أو الرسم إلا بقانون. ولا ننسى ان هذا الدستور أتى بتنظيم جديد لشكل الدولة وتقسيمها الإداري فتنبى النظام الاتحادي في الأقاليم والنظام الإداري اللامركزي في المحافظات غير المنتظمة في اقليم¹، ومن طبيعة هذا النظام الاخير هو توزيع الوظيفة الإدارية بين الحكومة المركزية والحكومات المحلية في المحافظات لتتال الأخيرة شيء من الاستقلال في إدارة شؤونها وأحوالها من قبل ممثليها دون تدخل من قبل السلطة المركزية مع الإبقاء على السلطتين التشريعية والقضائية لكي تمارس من المركز فقط.²

وعطفا على ما قلناه توا بان قانون إدارة الدولة العراقية نص على عدم جواز فرض الضرائب أو الرسوم إلا بقانون وحيث أن السلطات المحلية في المحافظات لا تملك مكنة سن القوانين باعتبارها لا تملك السلطة التشريعية لذلك يكون من المنطقي أن تكون الإجابة بالنفي عن السؤال المطروح حول مدى تمتع المحافظات بصلاحيه فرض الضرائب والرسوم . ولكن هذا القول جانبه المشرع الدستوري في المواد اللاحقة حيث بين بأنه (يجري تمويل مجالس المحافظات من الميزانية العامة للدولة ولهذه المجالس الصلاحيه كذلك بزيادة إيراداتها بشكل مستقل عن طريق فرض الضرائب والرسوم) فهذا النص يشير بلا مواربة إلى حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم هادفة بذلك زيادة إيراداتها .

¹ وهذا يفهم من مضمون المادة (اثنتان وخمسون) والمادة (السادسة والخمسون/ج) من قانون إدارة الدولة العراقية الملغى.

² د.علي محمد بدير وآخرون، مبادئ و أحكام القانون الإداري ،العاتك لصناعة الكتاب ،القاهرة 1993، ص121.

ولكن السؤال الذي يثار هنا أيضا ما هي الأداة القانونية التي يمكن أن تفرض فيها مجالس المحافظات الضرائب والرسوم لاسيما وأنها وفق النظام الإداري اللامركزي لا تملك سوى إصدار قرارات إدارية وهي أدنى مرتبة من القانون ؟

ان الإجابة على هذا السؤال يستدعي منا أعمال بعض الافتراضات التي ربما تنفتح في الذهن ليتم مناقشتها كل على حدة.

الافتراض الأول :- لرب هناك من يرى بان هذه المجالس يمكن ان تفرض الضرائب والرسوم بقرارات إدارية ،لكن نعتقد ان مثل هذا الرأي يتعارض مع مبدأ قانونية الضرائب والرسوم الذي نص عليه المشرع الدستوري في المادة (18)بقوله (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) ومن المعروف ان القرار الإداري أدنى مرتبة من القانون .

الافتراض الثاني:- ورب هنالك من يقول ان قانون إدارة الدولة العراقية - ولهيمنة سلطة الاحتلال على ميدان التشريع في تلك الفترة¹ كتب بالأصل باللغة الانكليزية وترجم إلى اللغة العربية وان سوء الترجمة كحال الكثير من القوانين التي صدرت في ذلك العهد ربما كانت وراء استخدام مفردة (فرض الضرائب والرسوم) بدل جباية الضرائب والرسوم ومن ثم ان مجالس المحافظات تملك في الأصل جباية الضرائب والرسوم وليس فرضها.

الا ان هذا الافتراض يمكن الرد عليه بسهولة من خلال الرجوع إلى النسخة الانكليزية لنتبين مدى الصواب الذي اعترى هذا القول من عدمه .ونجد بعد هذا الرجوع ان التعبير المستخدم هو(imposing taxes and fees) أي فرض الضرائب والرسوم وليس (retaining taxes and fees) أي جباية الضرائب والرسوم. كما ان المشرع الدستوري في الفقرتين(أ،ب) من المادة(السادسة والخمسون) ميز بين مجالس المحافظات ومجالس الاقضية والنواحي حيث أجاز للأولى ان تزيد إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم ولم يسمح به للثانية وإنما ألزمها بمهام من بينها جباية الضرائب والرسوم. وبالنتيجة نقول أن المشرع الدستوري قصد هنا حق المحافظات فرض الضرائب والرسوم وليس جبايتها .

وهنا يبقى السؤال عن كيفية المواءمة بين هذه النصوص المتضاربة التي انطوت عليها الوثيقة الدستورية (قانون إدارة الدولة العراقية) ؟

¹ ودلالة ذلك أن القوانين التي نشرت في الجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) كانت تنشر باللغتين العربية و الانكليزية ومن بينها قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية.

ونرى ان هذا الامر يستدعي منا الركون إلى توجهات السلطتين التشريعية والتنفيذية الاتحاديتين بهذا الشأن وان نستبين موقف الفقه والقضاء في حل هذه الإشكالية، وسنبحث ذلك تباعا في المطالب الآتية.

المطلب الأول

موقف المشرع العادي من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

تمثل المشرع العادي في تلك الفترة وقبل نفاذ قانون إدارة الدولة العراقية بما كانت تملكه سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) من صلاحية إصدار أوامر لها صفة القانون وبهذا الصدد اصدر الحاكم المدني بول بريمر قانون سلطات الحكومة المحلية بموجب الأمر رقم (71) في 2004/4/6¹ والذي نظم عمل السلطات المحلية في المحافظات وبرز ما جاء فيه وله علاقة بالموضوع محل البحث هو ما نصت عليه المادة (8) بقولها (يعلق بمقتضى هذا الامر أي نص في القانون العراقي للحد الذي يتناقض مع هذا الامر... وذلك بشرط ان لا يتم تأويل أي نص في هذا الامر من اجل القضاء على أو الانتقاص من سلطة مؤسسات الحكم الإقليمية أو المحلية طبقا للقوانين العراقية القائمة واللوائح الخاصة بفرض وجباية وتقدير والاحتفاظ وإنفاق وإدارة الضرائب والرسوم والتقدير والإيرادات المشابهة ، ويجوز للجهات الحكومية الإقليمية أو المحلية فرض وتقدير وجباية والاحتفاظ وإدارة أو إنفاق الضرائب والرسوم والتقدير والإيرادات المشابهة بموجب القانون العراقي الحالي بضمنه قانون إيرادات البلديات رقم (130) لسنة 1963 المعدل، وعلى الرغم من القانون العراقي الحالي فان المحافظات تخول هنا بموجبه فرض الضميمة بنسبة لا تتجاوز 5% من الضرائب ذات الصلة).

وعلى الرغم من ركافة الصياغة التي انتابت هذه المادة والتي شابت القانون كله بسبب سوء الترجمة من اللغة الانكليزية إلى العربية إلا أن ابرز ما يستشف منه ما يلي:

1- ان هذا النص تضمن ما أشار إليه قانون إدارة الدولة العراقية لاحقا بأنه للمحافظات فرض الضرائب والرسوم واستند في ذلك إلى ما انطوى عليه قانون السلطات المحلية ذاته

¹ نشر في الوقائع العراقية ع(3983) في 2004/6/1.

وكذلك قانون واردات البلديات رقم (130) لسنة 1963. هذا مع العلم ان القانون الأخير لم يخول المحافظات فرض الضرائب والرسوم وإنما أجاز لها جباية الرسوم التي حددها القانون ذاته لتكون جزءاً من إيرادات المحافظة. ونوه في هذه المناسبة إلى ان بعض هذه الرسوم التي ذكرها قانون واردات البلديات هي في حقيقتها ضرائب وان أطلق عليها المشرع تسمية رسم ومن امثلة ذلك ما تضمنه القسم الرابع من جدول الرسوم الملحق بقانون واردات البلديات بنصه على استيفاء رسم بنسبة (10%) من ثمن البطاقات المبيعة من اليانصيب أو المراهنات اذ تعد هذه الرسوم ضريبة مبيعات في حقيقتها ،كما أشار في القسم الخامس إلى مجموعة من الرسوم والتي نعتقد إنها ضرائب على الإنتاج ومنها ما تضمنته الفقرة (1) بقولها يستوفى رسم قدره نصف المكس المفروض على السكائر ،وما تضمنته الفقرة (3) بقولها يستوفى رسم يعادل المكس المفروض على المشروبات الروحية المستخرجة في العراق .علما ان الأسباب الموجبة لقانون واردات البلديات فيه دلالة على اعتراف المشرع بالصفة الضريبية لبعض هذه الواردات بقولها (...ومن اجل التخفيف عن كاهل المواطنين من ذوي المهن والحرف البسيطة من الضرائب والرسوم البلدية...).

2- خول هذا القانون مجالس المحافظات فرض ضريبة بنسبة (5%) من الضرائب ذات الصلة .والجدير بالإشارة ان الضريبة يراد بها مبلغ يفرض الى جانب الضريبة العامة يورد الى خزينة المحافظة حصراً وليس الى الخزينة العامة للدولة الاتحادية .

المطلب الثاني

موقف السلطة التنفيذية الاتحادية من حق المحافظات في فرض الضرائب

والرسوم

اتضح موقف الحكومة الاتحادية من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية عند مناقشته قيام مجلس محافظة بغداد بفرض رسم مقداره (1%) على كافة مبالغ عقود المقاولات والمزايدات والمناقصات والعقود التجارية التي توقع بين اطراف حكومية وشبه حكومية¹ وقد رفض مجلس الوزراء هذا القرار وأكد بأنه

¹ قرار مجلس محافظة بغداد رقم (13) في 2005/7/18. ذكره د. ابراهيم حميد الزبيدي ،الصياغة التشريعية المثلى ركن أساسي في الإصلاح الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي / وزارة المالية العراقية، 2006، ص26.

(لا يجوز فرض ضريبة أو رسم الا بقانون استنادا إلى المادة الثامنة عشر من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية)¹. ونعتقد ان السبب الذي دفع بالحكومة 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 كانت حكوماتها المركزية مجبولة على التقليل من شان سلطات المحافظات وترسيخ نظام التركيز الاداري حتى وان كان الدستور يقول باللامركزية الادارية كدستور 1970.

المطلب الثالث

موقف القضاء من اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

اشتجر النزاع بين الحكومة المركزية ومجالس المحافظات بشأن مدى صلاحية الأخيرة في فرض الضرائب والرسوم ولقد تصدى لها مجلس شورى الدولة ولكن وفق اختصاصه الإفتائي وليس القضائي واصر العديد من القرارات التي تكاد تجمع على عدم أحقية المحافظات فرض الضرائب والرسوم مستندا إلى مجموعة من الأسباب سوف نبينها بمناسبة ذكرنا لهذه الفتاوى وعلى النحو الآتي:

القرار الأول : في فتوى لمجلس شورى الدولة² ردا على استيضاح لوزير العدل حول مدى أحقية مجلس محافظة بغداد بفرض رسم على كافة عقود المقاولات والمزيدات والمناقصات والعقود التجارية التي توقع بين أطراف حكومية أو شبه حكومية وبين شركات أو مقاولين سواء كانت عراقية ام غير عراقية والتي تنفذ في محافظة بغداد بنسبة (1% و 0,5%) حسب قيمة العقد؟ علما ان مجلس المحافظة استند في هذا الفرض إلى المادة ((57/أ) من قانون إدارة الدولة العراقية والقسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (71) لسنة 2004 وقد انتهى المجلس في قراره هذا إلى عدم وجود سند قانوني لقيام مجلس محافظة بغداد بفرض مثل هذه الرسوم مسببا ذلك بان القوانين النافذة ذات العلاقة بالرسوم والضرائب حددت مقدار الضريبة والرسم والمكلف بدفعها وتحديد ما يخضع للضريبة أو الرسم وفقا

¹ قرار مجلس الوزراء رقم(11777/18/1/2) في 20/9/2005،

² - قرار رقم (59) في 29/10/2005 نشره صباح صادق جعفر، مجلس شورى الدولة، ط1، 2008، ص165-166.

للأحكام المنصوص عليها في تلك القوانين ولذلك فان فرض الرسم يجب ان يتماشى مع آلية التشريع المتعلقة بالضريبة أو الرسم، كما ان قانون إدارة الدولة العراقية عندما أجاز لمجالس المحافظات زيادة إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم وفقا لأحكام الفقرة (1) من المادة (56) فان القصد منه ان يتم ذلك بتشريع لاحق يبين نسبة الضريبة أو الرسم والوعاء الضريبي والإعفاءات والتسهيلات وغير ذلك. كما ان فرض الضرائب والرسوم من قبل مجالس المحافظات بالاستناد إلى ما أشار إليه قانون إدارة الدولة العراقية يكون مقيدا بأحكام المادة (18) من ذات القانون التي نصت على (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) وعليه فان فرض الضرائب والرسوم ينبغي أن يكون بتشريع صادر من جهة مخولة بإصداره ويراد بها السلطة التشريعية الاتحادية.

القرار الثاني: كما ناقش مجلس شورى الدولة في فتوى أخرى¹ حق مجالس المحافظات بفرض ضريبة على أساس ما جاء في القسم (8) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (71) لسنة 2004 وكانت هذه الفتوى بمناسبة قيام مصرف الرافدين فرع الشهداء في كربلاء بالامتناع عن تسليم الواردات الخاصة بمديرية التسجيل العقاري في كربلاء ما لم يتم استقطاع (5%) منها كضريبة وإيداعها باسم مجلس محافظة كربلاء. وقد أفتى المجلس بعدم أحقية مجلس محافظة كربلاء بفرض الضريبة راجعا ذلك إلى عدة أسباب بينها في حيثيات قراره أبرزها :

1- ان الفقرة (أ) من المادة (السادسة والخمسين) من قانون إدارة الدولة العراقية نصت على تمويل مجالس المحافظات من الميزانية العامة للدولة ولمجالس المحافظات زيادة إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم طالما كانت تتماشى مع القوانين الاتحادية وحيث ان القوانين النافذة ذات العلاقة بالرسوم والضرائب حددت مقدار الضريبة والرسم والمكلف بدفعها وفقا للأحكام المنصوص عليها في تلك القوانين وبالتالي فان فرض الضريبة أو الرسم يجب ان يتماشى مع آلية التشريع المتعلق بالضرائب والرسوم.

¹ القرار رقم (61) في 2005/11/1، نشره صباح صادق جعفر ، مصدر سابق ، ص168-170.

2- ان قانون إدارة الدولة العراقية عندما أجاز لمجالس المحافظات زيادة إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم وفقا لأحكام الفقرة (أ) من المادة(56) من القانون كان المقصود منه ان يتم ذلك بتشريع لاحق يبين نسبة الضرائب والرسوم والوعاء الضريبي وغير ذلك .

3- ان المادة (18) من قانون إدارة الدولة العراقية نصت على (لا ضريبة ولا رسم الا بقانون) ومن ثم فان فرض الضرائب والرسوم من قبل مجالس المحافظات يكون مقيدا بحكم هذه المادة وبما ان الضميمة هي بمثابة رسم وحيث ان فرض الضرائب والرسوم ينبغي ان يكون بتشريع صادر عن مخول بإصداره ومن ثم فانه لا سند لمجالس المحافظات باستقطاع هذه النسبة كضميمة.

المطلب الرابع

موقف الفقه من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

ناقش بعض الكتاب والباحثين صلاحية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم وانتهوا في هذه المناقشة إلى عدم امكانية مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم القيام بهذه الفرض واذا ما قامت بذلك فأنها تكون قد خالفت المادة (18) من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية والتي نصت على قانونية الضرائب والرسوم اذ تعد مجالس المحافظات- وفق هذا الرأي - جزءا من السلطة التنفيذية كما ان قراراتها هي قرارات إدارية وان عمدت إلى ذلك فان أعمالها هذه سيكون مآلها الإلغاء عند الطعن بها امام المحكمة الاتحادية العليا بدعوى عدم الدستورية.¹

ونرى ان هذا الرأي لم يحل المشكلة إذ أن الدستور (قانون إدارة الدولة العراقية) هو الذي أعطى الحق للمحافظات بفرض الضرائب والرسوم وذلك في مادة لاحقة للمادة التي أشارت إلى قانونية الضرائب والرسوم وهي المادة(56) .

¹ نور طارق حسين العاني، النظام القانوني للرسوم، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2004، ص50-51.

رأينا في الموضوع :

ان التعرض لآراء الفقه والقضاء حول مدى اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم وفق قانون إدارة الدولة العراقية كانت نتيجته الإجماع على عدم تمتع المحافظات بمكنة فرض الضرائب والرسوم. ولكن في اعتقادنا ان الحجج والأسانيد التي سيقت لتبرير هذا القول اكتنفها الكثير من الغموض والخلط ولاسيما تلك التي صدرت على لسان مجلس شورى الدولة ،اذ لاحظنا انه يقول ان للمحافظات زيادة إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم طالما كانت تتماشى مع القوانين الاتحادية. وهذا قول فيه الكثير من التناقض اذ انه يتضمن السماح - وفق مفهوم المخالفة- للمحافظات بفرض الضرائب والرسوم طالما كان ذلك متاغما مع التشريعات الاتحادية النافذة التي تحكم الضرائب والرسوم، وكأن سند المحافظات في هذا الفرض هو القوانين الاتحادية النافذة في حين ان هذه المسألة ينبغي سندها في الدستور وهو قانون إدارة الدولة العراقية الذي لم يجر فرض الضرائب والرسوم الا بقانون.

وعليه كان الأولى بالمجلس - في رأينا- ان يكتفي بالقول ان قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم مقيد بحكم المادة (18) من قانون إدارة الدولة العراقية التي نصت على قانونية الضرائب والرسوم . وبما ان المشرع الدستوري لم يمنح المحافظات صلاحية سن القوانين لذلك لا يمكن تطبيق النص المتعلق بقيام المحافظات بزيادة إيراداتها بفرض الضرائب والرسوم على أساس ان إصدار القانون هو شرط لازم لفرض اية ضريبة محلية وهذا ما لم يشكل مشكلة للأقاليم كإقليم كردستان التي منحها الدستور سلطات تشريعية تمكنه سن قوانين محلية ومنها فرض الضرائب والرسوم. اما ما ورد في المادة(56) من قانون إدارة الدولة العراقية من منح المحافظات صلاحية فرض ضرائب رسوم يبقى نص - في رأينا- غير قابل للتطبيق طالما وجد مبدأ قانونية الضريبة في ظل المادة (18) التي لا تقر بفرض اية ضريبة أو رسم الا بقانون، وحيث ان المحافظات لم تخول سلطة سن القوانين وما تملكه من أدوات قانونية هي إصدار قرارات إدارية لذلك لا يحق لها فرض أية ضريبة أو رسم وما تضمنته المادة (56) من قانون إدارة الدولة العراقية لا يجد له أي محل في التطبيق ولكن يبقى لها سلطة استيفاء أو جباية الضرائب والرسوم سواء لمصلحة الخزينة العامة وفق قوانين

الضرائب والرسوم العامة أو لمصلحتها الخاصة وفق قانون واردات البلديات رقم(130) لسنة 1963 المعدل.

الفصل الثالث

مدى اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور 2005

النافذ

يعد دستور 2005 النافذ أكثر وضوحاً من قبله في تبني النظام الاتحادي للدولة العراقية وعمل على توسيع صلاحيات المحافظات بشكل لا نظير له في كل الأنظمة الدستورية التي تبنت النظام الإداري اللامركزي . فابتداءً هو اخذ بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم عندما نص في المادة (28/اولا) منه بأنه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون). اذا اشترط هنا لصحة فرض الضرائب والرسوم ان يصدر قانون من قبل الجهة المختصة وفي ظل النظام الاتحادي (الفدرالي) من الطبيعي ان تمنح الأقاليم أو الولايات صلاحية تشريع القوانين المحلية التي تسري على الإقليم فحسب . علاوة على ما تختص به السلطة التشريعية الاتحادية من سن القوانين التي تنفذ في جميع أقاليم الدولة ومحافظاتها كما بينا سابقاً.

وإذا كان هذا هو الامر بالنسبة للأقاليم فما هو الحال بالنسبة للمحافظات ؟
ان الاجابة عن هذا السؤال يقتضي منا الوقوف على التنظيم القانوني الذي تبناه الدستور النافذ بشأن صلاحيات المحافظات .

اذ نص هذا الدستور في المادة (122/ثانيا) على (تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون) ومن البديهي ان النظام الإداري اللامركزي لا يتعدى مفهومه توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطة المركزية والوحدات الإدارية في المحافظات مع بقاء السلطة التشريعية والقضائية بيد المركز . الا ان الدستور النافذ انطوت الكثير من ثنايا نصوصه على أحكام توسع من سلطات المحافظات بحيث تماثل إلى حد كبير صلاحيات الأقاليم ومن بينها صلاحية التشريع وان لم يذكر ذلك بنفس الصراحة التي أوردها بالنسبة للأقاليم ويمكن الاستدلال على ذلك بالآتي:

1- ان هذا الدستور عندما حدد الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الأقاليم لم يوقف هذا التحديد عند هاتين الجهتين بل اشرك المحافظات غير المنتظمة في إقليم بجميع المسائل التي أنيطت بالأقاليم ومثال ذلك .

- إدارة الكمارك بالتنسيق مع حكومات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم.
 - رسم السياسة البيئية لضمان حماية البيئة من التلوث والمحافظة على نظامها بالتعاون مع الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم.
 - رسم السياسة الصحية العامة وبالتعاون مع الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم .
- اذن الدستور عامل المحافظات معاملة الأقاليم فيما يخص الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية والأقاليم.

2- أكد الدستور في المادة (115) على انه كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية يكون من صلاحيات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم وهذا فيه إشارة أخرى إلى ان السلطات الاتحادية تتمتع بالصلاحيات على سبيل الاستثناء لان هذه الصلاحيات محددة على وجه الحصر ومن ثم أية مسألة لم ينظمها الدستور وتظهر في المستقبل تكون من صلاحية المحافظة.

3- والأمر الذي فيه دلالة على منح المحافظات صلاحيات تشريعية ما جاء في عجز المادة (115) بقولها (...والصلاحيات المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم تكون الأولوية فيها لقانون الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم في حالة الخلاف بينهما) فيلاحظ هنا انه إذا ما حصل تعارض بين قانون السلطة الاتحادية وقانون المحافظات تكون الأولوية في التطبيق لقانون المحافظات .

وهنا ينبغي القصد في ان المشرع الدستوري أعطى المحافظات صلاحية التشريع والا لما نسب لفظة (القانون) لأعمالها بل وجعل لها صفة العلوية على القانون الاتحادي في التطبيق طالما كان ذلك من ضمن الصلاحيات المشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات المحافظات غير المنتظمة في إقليم.¹

¹ - د. حميد حنون خالد، مصدر سابق، 167

ورب هنالك من يحتج بأن هذا الامر لم يقصده المشرع الدستوري وإلا لنص صراحة على إعطاء المحافظات صلاحية التشريع كما فعل بالنسبة للأقاليم في المادة (121/أولاً).

ولكن ردنا على مثل هذا القول انه لا اجتهاد في مورد النص وإعمال النص أولاً من إهماله لاسيما ان النص واضح في إعطاء أعمال المحافظة صفة (القانون) وان غموض النص هو الذي يستدعي البحث عن إرادة المشرع الضمنية وهذا لم يكن موجودا عندما جعل الأولوية في التطبيق- بصريح العبارة- لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم.

وعموماً قد اخذ المشرع العادي بهذا الفهم في القانون الذي صدر عن مجلس النواب وهو قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل الذي كان ينص في المادة (2/أولاً) على (مجلس المحافظة هو اعلى سلطة تشريعية ورقابية ضمن الحدود الإدارية للمحافظة لها حق إصدار التشريعات المحلية في حدود المحافظة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين النافذة) ولما كان هذا النص قد غفل ارادة المشرع الدستوري في جعل الصفة العلوية للقوانين الاتحادية على القوانين المحلية في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية المنصوص عليها حصراً في المادة (110) من الدستور بينما جعل الاولوية في التطبيق فيما عدا ذلك للقوانين المحلية عند تعارضها مع القوانين الاتحادية طبقاً لنص المادة (15) منه ذهب المشرع العادي الى تعديل المادة (2/اولا) اعلاه ليكون نصها (مجلس المحافظة: هو السلطة التشريعية والرقابية في المحافظة وله حق اصدار التشريعات المحلية بما يمكنها بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية التي تندرج ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية)¹

كما بين في المادة (7/ثالثاً) بأنه من ضمن اختصاصات مجلس المحافظة إصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية.

إن وفق هذه النصوص تملك المحافظات الصلاحيات التشريعية بشرط أن تكون التشريعات المحلية غير متعارضة مع الدستور والقوانين الاتحادية الواقعة ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية .

¹ تحقق هذا التعديل في القانون رقم (19) لسنة 2013 وهو قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 (وقائع عراقية ع(4284) في 2013/8/5)

وهذا ما يدفعنا إلى الوقوف على مدى امكانية قيام المحافظات بإصدار تشريعات محلية متعلقة بفرض ضرائب ورسوم.

وابتداء نقول أن هذه المسألة كانت مثار نقاش طويل من قبل الجهات القضائية والفقهيّة والإدارية ومحط لجدال حاد وتنازع بين الحكومة المركزية ومجالس المحافظات وسوف نتعرض إلى ذلك تفصيلا على النحو الآتي:

المطلب الأول

موقف القضاء من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

يتضح موقف القضاء لدينا حول حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم من خلال الفتاوى والقرارات التي صدرت عن كل من مجلس شوري الدولة والمحكمة الاتحادية العليا وسنبسطها ذكرا على النحو الآتي:

الفرع الأول

موقف مجلس شوري الدولة

يتضح رأي مجلس شوري الدولة من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور 2005 في العديد من القرارات ذات الصفة الافتائية أبرزها ما يلي:

القرار الأول:-

صدرت فتوى من مجلس شوري الدولة تتضمن ردا على استيضاح مقدم إليه من وزارة البلديات والإشغال العامة حول حق مجالس المحافظات سواء أكانت سلطة تشريعية ام تنفيذية استيفاء ضرائب ورسوم خلافا لقوانين الضرائب والرسوم الحالية (أي النافذة في حينها) وما مدى سريان عبارة (فرض ضرائب ورسوم) الواردة في القسم (2) من الامر (71) في حالة تقاطعها مع القوانين المعمول بها .

وقد أجاب عن ذلك المجلس بقوله (...وحيث ان الفقرة (2)من القسم (2) من الامر المذكور أجازت لمجالس المحافظات تحصيل العائدات عن طريق فرض الضرائب والرسوم وحيث أن البند (أولا) من المادة (28) من الدستور قضت بان(لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون) وحيث ان القانون وفق المفهوم الوارد في الدستور هو ما

يتماشى مع الية التشريعات المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم ان يتضمن تفاصيل عن الضرائب والرسوم ونوعها والخاضعين لها، وتأسيسا على ما تقدم من الأسباب يرى المجلس لا يجوز لمجالس المحافظات فرض الضرائب والرسوم إلا بقانون يحددها¹. ويلاحظ على هذه الفتوى ما يأتي:

1- انها لم تناقش موضوع فرض الضرائب والرسوم وفق الامر (71) ومدى انسجامه مع الدستور النافذ عندما كانت المحافظات تخضع لهذا الامر قبل صدور قانون المحافظات رقم (21) لسنة 2008 وهو لم ينفذ إلى تفاصيل الموضوع أو يغور في أعماقه، كما انتابه الغموض والإبهام بقوله (..ان القانون وفق المفهوم الوارد في الدستور هو ما يتماشى مع آلية التشريعات المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم ان يتضمن تفاصيل الضرائب والرسوم ونوعها والخاضعين لها). اذ يحتاج هذا القول إلى فتوى أخرى تفسره وتبين آلية تطبيقه، فهل يقصد بها ان القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم هي فقط القوانين التي تصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية؟ فإذا كان الامر كذلك ما هو الحال بالنسبة للأقاليم التي تملك سلطة تشريع محلية بصريح الدستور إذا ما افترضنا جدلا لا تتمتع بهذا الحق مجالس المحافظات؟ ألا يعترف بالقوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم اذا ما صدرت عن السلطات التشريعية الخاصة بتلك الأقاليم؟ وكيف يمكن تفسير التشريعات المحلية التي صدرت عن إقليم كردستان والتي عدلت حتى القوانين الضريبية الاتحادية كقانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وغيرها مستندة إلى المادة (121) من الدستور، فعلى الرغم من عدم اعتقادنا بصحة هذا الإجراء فيما يتعلق بهذه النقطة بالذات أي تعديل القوانين الضريبية، الا اننا لا نرى في قيام الإقليم بفرض ضرائب محلية لما يملكه من سلطة تشريعية محلية أي تجاوز للدستور.

2- ان هذا القرار لم يبسط نقاشه لكل مواد الدستور فهناك مواد كما بينا سابقا أقرت بصفة (القانون) لأعمال مجالس المحافظات لاسيما المادة (115) منه فهل لا يعتد بها؟ أولا تفسر مواد الدستور بعضها بعضا.

¹ قرار رقم (399) في 2008/3/11 منشور في قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة، اعداد وزارة العدل، مجلس شورى الدولة، 2008، ص 117-118.

القرار الثاني :-

صدرت فتوى أخرى من مجلس شورى الدولة بناء على استيضاح طلبته الامانة العامة لمجلس الوزراء حول قيام مجلس محافظة بابل بسن قانون المولدات ذات النفع العام رقم (2) لسنة 2009 وقامت الامانة العامة لمجلس الوزراء بتعميم هذه الفتوى على كافة مجالس المحافظات طالبة منها العمل بموجبها¹ وبرز ما انطوت عليه هذه الفتوى ما يلي:

(أ) - حدد الدستور الأحكام ذات العلاقة بتشريع القوانين وتصديقها وإصدارها وان القوانين لا تصدر إلا استنادا لنص دستوري.

ب - ان المادة (121) من الدستور خولت سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وإصدار القوانين وفقا لأحكامه ولم يخول المحافظات غير المنتظمة في إقليم هذه الصلاحية ولم يرد فيه إشارة بان تصدر المحافظات قوانين.

ج - ان القانون لا يكون سنده في الإصدار قانون آخر ولم يسبق ان صدر قانون استنادا لنص في قانون آخر منذ تشكيل الدولة العراقية وبالتالي فان إقرار هذا الاتجاه هو مخالفة لأحكام الدستور ويتعارض مع ما استقر عليه فقهاء القانون ودول العالم في تشريعها للقوانين.

د - أن البند (ثالث عشر) من المادة (7) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 قضى بان يصدر مجلس المحافظة جريدة تنشر فيها كافة القرارات والأوامر التي تصدر من المجلس ولم يرد فيها ذكر للقوانين.

هـ - ان عبارة (التشريعات) التي وردت في القانون أعلاه تعني القواعد الخاصة بتنظيم الشؤون الإدارية والمالية في المحافظة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وبما يخدم سكان المحافظة وتوفير الخدمات لهم في المجالات كافة ولا تعني إصدار القوانين

لما تقدم فان المجلس يؤكد ان مجالس المحافظات لا يحق لها إصدار قوانين لأي غرض ولا زال المجلس عند رأيه بان مجلس المحافظة لم يمنح بموجب قانون المحافظات أعلاه الشخصية المعنوية ولا يعد رئيسه ممثلا عن الشخص المعنوي (الوحدة الإدارية) وفقا لما

¹ كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء رقم (ق30530/45/2/2) في 2009/10/11. غير منشور

نصت عليه المادتين (47) و(48) 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 أساس انه لا يعطي الحق لها بسن القوانين وبما ان هذه الفرائض المالية لا تفرض بحسب الدستور الا بقانون فانه و بالنتيجة لا تملك الأداة القانونية التي تمكنها من هذا الفرض.

ولنا على هذا القرار الملاحظات الآتية :-

1 - ان هذا القرار لم يعترف للمحافظات بأي حق في سن القوانين وقد تضمنت صيغة تعميمه من مجلس الوزراء العمل بموجبه من قبل مجالس المحافظات .ولنا اعتراض على صفة الإلزام التي تضمنها القرار اذ انه وحسب قانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل لا يكون رأي المجلس ملزما الا في حالين: الأول حصول خلاف بين الوزارات أو بينها وبين الجهات غير المرتبطة بوزارة واختصم أطراف القضية إلى المجلس ،اما الثاني فهو إبداء الرأي في المسائل القانونية اذا ما حصل تردد لدى إحدى الوزارات أو الجهات غير المرتبطة بوزارة ويكون هذا الرأي ملزما فقط للجهة التي طلبته.¹

وبما ان قرار المجلس أعلاه طلب من الامانة العامة لمجلس الوزراء لذلك لا يكون له في رأينا أي صفة إلزامية بالنسبة للمحافظات وكان الأولى ان يطلب رأي المحكمة الاتحادية العليا في هذا الشأن لإسباغ صفة الالزام على ما يصدر عنها من اراء بالنسبة للكافة.

2 - تعرض مجلس شورى الدولة في قراره أعلاه في النقطة الثانية الى ان المحافظات لا يحق لها سن قوانين بالاستناد إلى الدستور .الا اننا نرى ان الدستور اعطى للمحافظات هذه الصلاحية والدليل على ذلك ما أكدته المادة (115) على أولوية تطبيق قانون المحافظات على قانون السلطات الاتحادية في حالة حصول التعارض بينهما في المسائل التي لا تدخل في الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية.

¹ انظر المادة (6/ثالثا و رابعا) من قانون مجلس شورى الدولة المبين اعلاه.

3 - كما أكد المجلس على ان عبارة التشريعات التي وردت في قانون المحافظات لا تعني بمفهومها السليم القوانين وإنما وضع القرارات الخاصة بتنظيم الشؤون الإدارية والمالية في المحافظة. و لنا على هذا الامر ملاحظتان:

الأولى:- ان هذا القول لمجلس شورى الدولة يوحي وكأنه ثمة اختلاف بين مفهوم التشريع ومفهوم القانون فالأول يُعنى به القرارات الإدارية التي تصدر عن السلطة التنفيذية بينما الثاني فيراد به العمل الذي يصدر عن السلطة التشريعية لكن هذا القول يتعارض مع فتوى سابقة لمجلس شورى الدولة بين فيها بان (... تعبير التشريعات المنصوص عليها في قانون المجلس.... هو مرادف لتعبير القانون وينصرف إلى القوانين والأوامر والأنظمة والتعليمات التي يتولى المجلس إعدادها وصياغتها..)¹

الثانية:- ان المشرع في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم أشار في المادة (7 /ثالثاً) إلى اختصاص مجلس المحافظة بإصدار (التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات ...) ويفهم من هذه الصياغة ان المشرع العادي قصد هنا منح المحافظات سلطة سن قوانين محلية وإلا لما تعرض إلى التفصيل في الأعمال التي يمكن لمجلس المحافظة ان يصدرها ولاكتفى بالنص على عبارة (إصدار الأنظمة والتعليمات...) أو لتبنى ذات النص الذي انطوى عليه الدستور النافذ عندما حدد اختصاصات مجلس الوزراء في المادة (80) وكان من بين هذه الاختصاصات (اصدار الانظمة والتعليمات والقرارات...)

4 - ان غاية مجلس شورى الدولة من قوله في نهاية القرار (...ولا زال المجلس عند رأيه بان مجلس المحافظة لم يمنح بموجب قانون المحافظات أعلاه الشخصية المعنوية وبالتالي فان ما صدر من قوانين من مجالس المحافظات لا سند له..) تكاد تكون مبهمة ويعتريها الغموض. فلا نفهم الرابط الذي أراد المجلس إيصاله بين القول بمدى أحقية مجالس المحافظات في سن القوانين وبين مناقشة موضوع مدى ما تتمتع به مجالس المحافظات من شخصية معنوية. والغرابة في هذا القرار ان المجلس استند إلى القانون المدني في نفي الشخصية المعنوية عن مجالس المحافظات، في حين ان أحكام هذا القانون أشارت إلى منح الشخصية المعنوية إلى الوحدات الإدارية وهي هنا المحافظة والقضاء والناحية بالنسبة

¹ ينظر قرار مجلس شورى الدولة رقم(101) في (2006/12/19) نشره صباح صادق جعفر ،مصدر سابق،ص238-239.

للمحافظات، ولكن لا بد من وجود أشخاص يمثلون هذه الوحدات الإدارية ويعبرون عن إرادتها وفق القوانين التي تنظم سير أعمال تلك الوحدات وهو ما نصت عليه الفقرة (1) من المادة (48) من القانون المدني بقولها يكون لكل شخص معنوي ممثل يعبر عن إرادته. وعليه فإن الجهات التي تعبر عن إرادة المحافظة هي مجلس المحافظة والمحافظ وقد حدد قانون المحافظات صلاحيات واختصاصات كل منهما و بالتأكيد ان اي عمل يصدر عنهما هي تمثل تعبيراً عن إرادة الوحدة الإدارية طالما كان في حدود الدستور والقوانين النافذة. علماً ان ما نقوله هنا يتوافق مع اتجاه المحكمة الاتحادية العليا التي أقرت بالشخصية المعنوية لمجلس المحافظة في إحدى قراراتها القضائية مستندة في ذلك إلى المادة (22) من قانون المحافظات التي أكدت بأنه لكل وحدة إدارية شخصية معنوية واستقلال مالي وإداري، ناقضة بذلك قرار محكمة القضاء الإداري رقم (98) في 13/8/2009 الذي كان يذهب بذات الاتجاه الذي تبناه مجلس شوري المبين أعلاه.¹

ولا بد ان نشير في هذا المقام ان المشرع العادي ولتجنب أي اجتهادات او تأويلات من هذا القبيل ذهب الى تضمين التعديل الثاني لقانون المحافظات ما يفيد بالإقرار الصريح بالشخصية المعنوية التي تتمتع بها مجالس المحافظات وذلك بنصه في المادة(2/ثانياً) (تتمتع المجالس بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويمثلها رئيسها او من يخوله)

الفرع الثاني

موقف المحكمة الاتحادية العليا

انتاب موقف المحكمة الاتحادية العليا من صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب والرسوم بعض الغموض والاضطراب حيث لم يكن على منوال واحد في جميع قراراتها مما ترك هذا الغموض الباب مفتوحاً امام الخلافات بين السلطة المركزية والمحافظات لتستعر أكثر من ان تهدأ أو تخفت ولتوضيح هذا الموقف نشير إلى فتاوى المحكمة الاتحادية العليا بهذا الشأن:

¹ قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (118) في 12/10/2009 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.org

أولاً:- موقف المحكمة الاتحادية العليا المعارض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

لم يتبين موقف المحكمة الاتحادية العليا المعارض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم بشكل مباشر وإنما بشكل غير مباشر من خلال عدم الاعتراف بحق مجالس المحافظات بأي صفة تشريعية تمكنها من سن القوانين المحلية ومن ابرز هذه القرارات قرارها رقم (13) في 2007/7/16¹ الذي بينت فيه بأنه (...من خلال تدقيق أحكام المادة (115) والمواد الأخرى من دستور العراق لعام 2005 تبين ان مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية...).

وبالتأكيد ان هذا القول اذا اخذ به يعني عدم جواز قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم لان هذا الفرض لا يكون الا بتشريعات محلية وهي ممنوعة على المجالس المحلية وفق القرار أعلاه .

ولنا على هذا القرار ملاحظة طالما ذكرناها وهي : ما دلالة قول المشرع الدستوري في المادة (115) بأنه في حالة حصول تعارض أو خلاف بين المحافظات والسلطات الاتحادية في شان داخل ضمن الاختصاصات المشتركة التي نص عليها الدستور تكون الأولوية في التطبيق (لقانون المحافظات)؟ فالأ تعني لفظة القانون هنا ان المشرع الدستوري أعطى المحافظات سلطة تشريع القوانين ؟ واذا كان الجواب بالنفي الم يكن ينبغي على المحكمة الاتحادية ان تبين مدلولها وهي المكلفة بإيضاح النصوص الدستورية الغامضة وتفسير معناها؟ لذا نرى ان رأي المحكمة التحف بذات الغموض الذي انتاب النص الدستوري المراد تفسيره وبالنتيجة نجد ثمة حاجة لفتوى أخرى تتصدى لرأي المحكمة ذاته للوقوف على مضمونه، وهذا ما تعرضت له المحكمة مستقبلاً ووفق ما سنبينه لاحقاً.

¹ منشور لدى علاء صبري التميمي، قرارات وأراء المحكمة الاتحادية العليا ،مكتبة صباح،بغداد،2009،ص246-247.

ثانياً: - موقف المحكمة الاتحادية العليا المؤيد لحق مجالس المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

و يبدو ان تطوراً طرأ على موقف المحكمة الاتحادية العليا تضمن العدول عن توجيهها السابق الراض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم إلى موقف جديد يعطي المحافظات مثل هذه الصلاحية ونجد ذلك ماثلاً امامنا في عدة فتاوى وأبرزها ما يلي :

الفتوى الأولى:- في إحدى القرارات التي صدرت عن المحكمة الاتحادية العليا¹ استوضح مجلس محافظة النجف حول مدى تمتع مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الرسوم والغرامات و الضميمة استناداً للقوانين العراقية النافذة وقد أجابت عن ذلك المحكمة بقولها (...لما كان فرض الضرائب وجبايتها وإنفاقها وفرض الرسوم والغرامات و الضميمة من الامور المالية التي أشارت إليها المادة (122/ثانياً) من دستور جمهورية العراق لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية و إنفاق الضرائب المحلية وسن القوانين الخاصة بفرض وجباية و إنفاق الرسوم والغرامات و الضميمة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية التي تمنحها المادة (115) من الدستور حق الأولوية في التطبيق عدا ما ورد في المادة (61/أولاً) منه الذي يختص بممارسة الصلاحيات الواردة بها حصراً المجلس النيابي بتشريع القوانين الاتحادية وكذلك القرارات التي تختص بإصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (110,111,112,113,114) من الدستور .

و يجدر الذكر أن هذا القرار بينته المحكمة على أساس المادة (122/ثانياً) من الدستور وكذلك المادة (7/ثانياً) من قانون المحافظات رقم (21) لسنة 2008.

إذا هذا القرار يؤكد أمراً لا لبس فيه يتمثل في حق مجالس المحافظات بفرض الضرائب والرسوم بموجب قوانين محلية.

إلا انه ثمة رأي أبداه ديوان الرقابة المالية على هذا القرار وجهه إلى الأمانة العامة لمجلس الوزراء لتقوم الأخيرة بتعميمه على مجالس المحافظات لضمان عدم حصول تعارض بين

¹ قرار رقم (16) في 2008/4/21 نشره علاء صبري التميمي، مصدر سابق، ص 257-258.

التشريعات المحلية التي تصدرها مجالس المحافظات بفرض وجباية الضرائب والرسوم وبين القوانين الاتحادية وبرز ملاحظات الديوان على قرار المحكمة ما يلي :

1 - أن القرار استند إلى البند (ثانيا) من المادة (122) من الدستور وهذا البند لم يشر بصورة صريحة إلى أن من صلاحيات مجالس المحافظات فرض وجباية وإنفاق الضرائب والرسوم، كما أن قانون مجالس المحافظات النافذ قد حدد اختصاصات مجالس المحافظات في المادة السابعة ولم يكن من بينها فرض الضرائب والرسوم وجبايتها وإنفاقها.

2 - نصت المادة (44) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم على انه (تتكون الموارد المالية للمحافظة مما يأتي.... :ثالثا- الإيرادات المتحصلة من الرسوم والغرامات المفروضة وفق الدستور والقوانين الاتحادية النافذة)

ولما تقدم يرى الديوان انه لا يمكن لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم أن تفرض الرسوم والضرائب أو الغرامات المحلية من تلقاء نفسها، وإنما يجب أن تستند إلى قانون اتحادي يجيز لها ذلك، وهذا ما أكدت عليه المادة (28/أولا) من الدستور التي نصت على (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها إلا بقانون).

ولنا على هذا الرأي الملاحظات الآتية:

أ - لم يجانب ديوان الرقابة المالية الصواب عندما أشار إلى عدم احتواء المادة 122 من الدستور أي حكم يسمح للمحافظات بفرض الضرائب والرسوم وجبايتها أو إنفاقها لكن فات الديوان باعتقادنا أن فرض هذه التكاليف المالية لا يكون ألا بقانون حسب المادة (28/أولا) من الدستور وطالما أن مجالس المحافظات تملك سلطة سن القوانين في المسائل المشتركة والمسائل التي لم ينص عليها الدستور ضمن الصلاحيات الحصرية بحسب المادة (115) ويكون لقانون المحافظة الأولوية في التطبيق على القانون الاتحادي لذلك فان فرض الضرائب والرسوم يكون ضمن صلاحية المحافظة طالما منحها الدستور الأداة التي تفرض بها هذه الفرائض المالية.

ب - ومن جانب آخر أن قانون المحافظات، الذي استند إليه ديوان الرقابة المالية في عدم الاعتراف بأي صلاحية تملكها المحافظات في مجال فرض الضرائب والرسوم، منح

المحافظات سلطات تشريعية في أكثر من موضع ومن مظاهر هذه السلطات سن قوانين محلية ومن ثم يمكن ان تتضمن هذه القوانين فرض ضرائب ورسوم محلية.

الفتوى الثانية:- وفي قرار آخر¹ ردا على استيضاح قدمه مجلس محافظة البصرة حول مدى صلاحية المجلس في فرض الضرائب والرسوم المحلية بما يؤهله لزيادة إيراداته بشكل مستقل استنادا لما جاء بالأمر رقم (71) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة أجابت المحكمة (...ان صلاحية مجلس المحافظة في سن القوانين المحلية تحكمه المواد (61/أولا) و (110) ، (111) ، (114) ، (115) ، و(122/ثانيا) من الدستور وان استقراء مضامين هذه المواد يشير إلى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية والتي تمنحها المادة(115) من الدستور الأولوية في التطبيق ذلك ان المجلس النيابي يختص حصرا بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اختصاص بإصدار التشريعات المحلية للمحافظة استنادا إلى المادة (61/أولا) من الدستور..).

والجدير بالإشارة ان المحكمة الاتحادية العليا لم تجب على استيضاح مجلس محافظة البصرة حول صلاحيته في فرض الضرائب والرسوم استنادا إلى الامر (71) لسنة 2004 متذرة بان اختصاصها محدد بموجب الدستور في المادة(93/ثانيا) منه بتفسير مواد الدستور دون القوانين والأوامر وبيان الرأي فيها .

ومع ذلك يفهم من هذا القرار ان المحافظات لها الحق في فرض الضرائب والرسوم بناء على ما تصدره من تشريعات محلية تنظم شؤونها المالية.

وعلى العموم قد بدا واضحا لكل لبيب من قرارات المحكمة الاتحادية العليا أنها انمازت بالاضطراب والتعارض ولم تتسج على منوال واحد فمنها ما يؤيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ومنها ما يعارض هذا الفرض مما عسر المهمة في الوقوف على الرأي الواضح والصريح للمحكمة الاتحادية العليا، وهذا ما دفع مجلس محافظة البصرة إلى طلب الاستيضاح من المحكمة الاتحادية العليا بشأن التناقض الذي أصاب قراراتها بهذا الشأن لاسيما القرار رقم (13) في 2007/7/16 والقرار رقم (16) في 2008/4/21 والمشار

¹ قرار رقم (25) في 2008/6/23 منشور لدى القاضي جعفر كاظم المالكي، المرجع في قضاء المحكمة الاتحادية العليا، ط1، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2011، ص327.

إليهما سابقا كون الأول لم يقر بحق المحافظات بسن التشريعات المحلية بينما اقر الثاني لها بذلك و لاسيما سن التشريعات المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم وكان موضوع استيضاح المجلس هو (...أي من القرارين يتم العمل به وهل لمجالس المحافظات صلاحية تشريع القوانين ..) وقد أجابت المحكمة عن ذلك بقولها ان اتجاهها واحد بهذا الشأن وحاولت نفي هذا التعارض من خلال التأكيد بان(.. هذا الموضوع تحكمه المواد ((61/أولا، 110، 111، 114، 115، 122/ثانيا)) من الدستور وان استقراء مضامين هذه المواد يشير إلى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية والتي تمنحها المادة (115) من الدستور الأولوية في التطبيق ذلك ان المجلس النيابي يختص حصرا بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اختصاص إصدار التشريعات المحلية للمحافظة استنادا للمادة (61/أولا) 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 (110، 111، 112، 113، 114) من الدستور (...)¹ أي ان المحكمة الاتحادية العليا استقرت في النهاية على تأكيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية.

وصفوة القول ان القضاء لدينا لم يكن على نسق واحد فيما يخص حق مجالس المحافظات في فرض الضرائب والرسوم فبينما رفض مجلس شورى الدولة منح المحافظات مثل هذا الحق استقر رأي المحكمة الاتحادية العليا في النهاية على منحه لها. وما يجدر التنويه إليه والتذكير به هنا ان هذه المواقف لم تنبر نتيجة نزاعات قضائية وإنما بناء على فتاوى وأراء تفسيرية، ونعجب كيف يشتجر النزاع منذ صدور دستور 2005 بين السلطة المركزية وسلطات مجالس المحافظات حول حق الأخيرة في فرض الضرائب والرسوم ولم يقدم أي من الطرفين على رفع مثل هذا النزاع امام الجهات المذكورة للنظر فيها وفق اختصاصها القضائي.

¹ - قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (21) في 2010/3/23 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.law.org

المطلب الثاني

موقف السلطة التنفيذية من إعطاء المحافظات صلاحيات فرض الضرائب والرسوم

منذ تطبيق النظام الفدرالي وتحويل الدولة العراقية من دولة بسيطة إلى دولة اتحادية بموجب قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية وصدور قوانين توسع من صلاحيات المحافظات على حساب السلطة الاتحادية المركزية ظهر نزاع كبير في مجالات عدة بين السلطة الاتحادية وسلطات مجالس المحافظات، ولعل مثل هذه النزاع انتقد أواره بعد صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 الذي أعطى للمحافظات صلاحيات تشريعية لاسيما في المجال الإداري والمالي مما تترتب عليه إصدار قوانين محلية تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية. ومنها على سبيل المثال ما يلي:

1- قيام مجلس محافظة المثنى بسن قانون رسم المكائن والآلات الزراعية رقم (1) في 2010/9/21 تضمن فرض رسوم على عمل المكائن والآلات الزراعية العائدة للمحافظة في حصاد وحرث الأراضي الزراعية.¹

2- قيام مجلس محافظة النجف بإصدار قانون رقم (1) لسنة 2010 والمتضمن فرض الضمان على ضرائب الدخل المفروضة بموجب قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 وضريبة العقار المفروضة بموجب القانون رقم (162) لسنة 1959 وجميع أنواع الضرائب الأخرى المفروضة بموجب القوانين العراقية بنسبة (10%) من مبلغ هذه الضرائب.²

إلا ان هذه المسألة أثارت حفيظة مجلس الوزراء في مواضع عدة نتج عنها إصدار الأخير قرارات تتضمن عدم أحقية المحافظات فرض الضرائب والرسوم المحلية وكان آخرها اعتراضه على قيام مجلس محافظة بابل بفرض رسوم على الفلاحين مقابل الحصول على المشتقات النفطية وعلى أثرها اتخذ قراره ذي الرقم (27) في 2012\1\17 الذي جاء فيه :

¹ -نشر القانون في جريدة وقائع المثنى الرسمية في عدد حزيران 2011 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.law.org ونعتقد أن هذه الفرائض لا تعد رسوما في حقيقتها وإنما هي أجور ولذلك هي تعد من قبيل الإثمان العامة.
² نشر في جريدة الوقائع النجفية ع(5) في (كانون الثاني/شباط/اذار 2010 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.law.org

ان صلاحيات مجالس المحافظات في إصدار التشريعات المحلية في فرض الضرائب والرسوم معطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي من السلطة المركزية يبين نوع الضرائب ووعاءها وحدودها ونوع الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم وعدم استطاعة مجالس المحافظات فرض الضرائب والرسوم إلا بصور القانون أعلاه .

2- ليس لمجالس المحافظات فرض ضرائب ورسوم إلا بصور القانون الاتحادي آنفا من مجلس النواب.

3- إعلام مجلس النواب بمخالفة قرار مجلس محافظة بابل القاضي بفرض رسوم على الفلاحين جراء حصولهم على المشتقات النفطية ، واتخاذ الإجراءات المقتضية لإلغاء القرار استنادا إلى أحكام المادة (4) من القانون رقم (15) لسنة 2010 (قانون التعديل الأول لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008).

ولنا على هذا القرار الملاحظات الآتية :

أ - ان قول مجلس الوزراء بان صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب والرسوم معطلة في رأينا محل نظر وليس له أي أساس من القانون لاسيما - وكما رأينا- ان المحكمة الاتحادية العليا كانت في النهاية إلى جانب منح هذه الصلاحية . ولنا ان نتساءل عن صفة (التعطيل) التي تضمنها القرار المذكور أعلاه هل هي مستندة إلى قانون اتحادي صادر عن مجلس النواب ام عن قرار للمحكمة الاتحادية العليا سواء في اختصاصها القضائي ام الإفتائي؟ وكيف يمكن تعطيل نصوص دستورية وقوانين نافذة بقرار من الحكومة والذي يأتي بمرتبة أدنى من الدستور والقانون؟ فالدستور وكما بينا في السابق أكد في المادة (115) على إعطاء الأولوية في حالة حصول خلاف أو تعارض بين الحكومة الاتحادية في شأن لا يدخل ضمن الصلاحيات الحصرية للحكومة الاتحادية لقانون المحافظات. ومن جانب آخر ان قانون المحافظات رقم (21) لسنة 2008 بين في أكثر من مناسبة إعطاء المحافظات صلاحيات التشريع في المجال الإداري والمالي وعليه فان صفة التعطيل الصادرة بقرار من مجلس الوزراء هي بالتأكيد تتعارض مع النصوص الدستورية والقانونية المشار إليها أعلاه.

ب - ان تحديد نوع الضرائب ووعاءها ونسبها وغير ذلك وتحديد الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم لا نرى انه يحتاج إلى قانون اتحادي طالما وجدت نصوصا تعطي للمحافظات

صلاحيات تشريعية وخصوصا في الجانب المالي لان هذه الضرائب هي ضرائب محلية وليست اتحادية وتفرض بموجب قوانين محلية وليست اتحادية وهي التي تحدد نوع الضريبة ووعاءها ونسبها والمكلفين بدفعها ونوع الرسوم ومناسبة فرضها لاسيما وان انتظار صدور قانون اتحادي يحدد كل هذه المسائل لا يضيف شيئا إلى المحافظات، إذ ان دورها سوف لا يكون سوى جباية هذه الضرائب وتخصيصها لخزينتها الخاصة وليس الخزينة العامة للدولة وهذه الامر موجود سابقا ومنصوص عليه في قانون واردات البلديات رقم (130) لسنة 1963 والذي تضمن قيام المحافظات باستيفاء فرائض مالية لمصلحتها بعضها رسوم وبعضها ضرائب وان أطلق عليها تسمية الرسوم كما بينا سابقا.

ج - كنا نتمنى على الحكومة المركزية ان تثير هذا النزاع امام المحكمة الاتحادية العليا ضمن اختصاصها القضائي لتتظر في مدى دستورية قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم بغية حسمه وإعطاء القول الفصل فيه لاسيما وان قرار المحكمة المذكورة القضائي يسري قبل الكافة ولا يجوز الطعن به، وبذلك يوضع حد لكل هذه التأويلات والتفسيرات ولكن هنا السلطة المركزية أصدرت قرارها بناء على اجتهادها الشخصي وربما الكثير من المحافظات سوف لا تعمل به لاسيما وانه لا سلطة للحكومة على مجالس المحافظات في المجال التشريعي على الأقل وان هذه المجالس خاضعة وفقا لقانون المحافظات النافذ لرقابة مجلس النواب¹.

د - على الرغم من ان مجالس المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب بحسب ما جاء في المادة (2/ثانيا) وهذه الرقابة قد تكون على الأشخاص أو على الأعمال ومن بين رقابته على الأخيرة حل مجلس المحافظة اذا ما خالف الدستور والقوانين، الا إننا لم نجد ثمة اعتراض على أي عمل صدر عن احد مجالس المحافظات تضمن فرض ضرائب أو رسوم محلية- كالأمتلة التي ذكرناها سابقا- ولم يطالب بحل هذا المجلس كونه قام بعمل وفق رأي مجلس الوزراء المبين أعلاه مخالف للدستور والقوانين النافذة، لا بل ان مجلس النواب قد عدل قانون المحافظات على الاقل مرة واحدة ولم تطرح ضمن الفقرات التي لها الأولوية في تعديله حجب السلطة التشريعية عن مجالس المحافظات أو تقييد صلاحياتها بعدم فرض أية ضرائب أو

¹ نصت المادة (2/ثانيا) من هذا القانون على (يخضع مجلس المحافظة والمجالس المحلية لرقابة مجلس النواب)

رسوم ما لم يصدر قانون اتحادي يبين هذه الضرائب والرسوم وأنواعها وسعرها وغير ذلك مما يعني ان مجلس النواب لم تستوفه كثيرا ما قامت به بعض مجالس المحافظات من فرض الضرائب والرسوم .

المطلب الثالث

موقف الفقه من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم

على أصداء الغموض والإبهام الذي انتاب النصوص الدستورية والقانونية التي عالجت اختصاصات المحافظات إزاء السلطة الاتحادية بشكل عام واختصاصها المالي بشكل خاص ونظرا لما شكله هذه الموضوع من خلاف بين الحكومة الاتحادية والمحافظات وما طرحت بشأنه من آراء قضائية متعارضة لم تستقر على منوال واحد تصدى بعض الفقه والكتاب العراقيين إلى هذا المسألة وحاولوا الوقوف على ما تملكه المحافظات من صلاحيات وحقوق في مجال فرض الضرائب والرسوم ويمكن القول ان الفقه انقسم بهذا الشأن إلى ثلاثة آراء نبينها بحسب الآتي:

الرأي الأول:- ناقش بعض الباحثين مسألة حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم بشكل غير مباشر من خلال وقوفهم عند مسألة ما تملكه المحافظات من صلاحيات تشريعية في ظل قانون المحافظات النافذ، وانتهوا إلى عدم تمتع المحافظات بأية صلاحية تشريعية ولا يمكن لها ان تصدر قوانين محلية¹. وبالتأكيد ان هذا القول ينسحب من باب أولى على حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم على أساس ان هذا الفرض لا يكون إلا بقانون والأخير لا يصدر الا عن جهة تملك سلطة التشريع. وكان من ابرز الحجج التي استند اليها هؤلاء في معارضتهم منح المحافظات سلطة التشريع ما يلي:

1- ان منح المحافظات سلطة تشريعية يتعارض مع القواعد العامة السائدة في النظام الإداري اللامركزي القائمة على منح الهيئات المحلية سلطة اتخاذ قرارات تتعلق بنشاطها

¹ م. أريج طالب كاظم، اختصاصات السلطات المحلية في التشريع العراقي في ظل الدستور الحالي وقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) 2008، مجلة العلوم القانونية والسياسية، ع (3)، 2011، ص 149-150.

الإداري دون ان تتعدى إلى السلطة التشريعية فهي تبقى أشخاصا إدارية وظيفتها الأساسية إدارة المحافظة وفق مبدأ اللامركزية الإدارية.

2- ان المشرع انتبه إلى الخطأ الذي وقع فيه في المواد (2 و7) وتداركه في المادة (31/ثانيا (عندما نص على (تنفيذ القرارات التي يتخذها مجلس المحافظة بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين النافذة)، فوفق هذا الرأي ان المشرع استخدم هنا تعبير (القرارات) التي يتخذها مجلس المحافظة ولم يستخدم (التشريعات). وكذلك ما بينته المادة (7/خمسة عشر) عندما أشارت إلى (إصدار جريدة تنشر فيها كافة القرارات والأوامر) ولم تشر إلى التشريعات. وبالنتيجة فان المشرع وفق هذا الرأي انتبه إلى ان مجالس المحافظات لا تتعدى كونها سلطة إدارية وليس لها حق سن القوانين.

ورغم وجهة النقطة الأولى من هذا الرأي بأنه ثمة تعارض بين النظام الإداري اللامركزي وإعطاء المحافظات سلطة تشريعية فان هذه الوجهة - في رأينا- تضمحل في الحجة الثانية لأنه من غير المعقول ان يكون قصد المشرع في المواد الأولى من القانون ذهب إلى حال معين وانصرف في المواد اللاحقة إلى حال آخر. كما انه لا توجد فترة زمنية فاصلة بين هذه المواد المشرعة لكي يمكن القول ان الخطأ السابق تم تداركه لاحقا. إذ من إجراءات التشريع التي يمر بها القانون قبل سنه بشكله النهائي ان القانون يقرأ مادة فمادة ويصوت عليها كل على حدة ثم يقرأ كاملا لكي يصوت عليه بالكامل من اجل تلافي التعارض والتناقض الذي ربما يعترضه وهو ما نص عليه النظام الداخلي لمجلس النواب¹، وحتى إذا ما وجد مثل هذا التعارض أو التناقض في أي قانون فان هذا يرجع إلى عيوب صياغية شابت القانون وليس إلى تغيير نية المشرع ومقصده من مادة إلى أخرى و إلا كنا امام فوضى تشريعية تعود إلى وجود مواد متعارضة بقدر تعدد غايات المشرع ومقاصده من مادة إلى أخرى في ثنايا القانون الواحد.

الرأي الثاني:- ذهب أصحاب هذا الرأي إلى محاولة التوفيق بين النصوص المبهمة والمتضاربة التي انطوى عليها دستور 2005 ولاسيما ذلك التضارب الذي ماثل المادة (28/أولا) التي أكدت على عدم جواز فرض الضرائب والرسوم الا بقانون وبقية النصوص

¹ انظر م134 من النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي (وقائع عراقية ع(4032) في 2007/2/5.

التي تناولت الصلاحيات المالية لمجالس المحافظات ومنها المادة (122) والتي نصت على منح المحافظات الصلاحيات المالية والإدارية الواسعة وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وقد توصل من قال بهذا الرأي في النهاية إلى قول مفاده ان ما ورد في المادة(28/أولا) ينبغي أن ينصرف مضمونه إلى الضرائب والرسوم الاتحادية فهي وحدها التي يجب أن تفرض أو تعدل أو يعفى منها بقانون، اما الضرائب والرسوم المالية التي تفرضها الأشخاص الإدارية اللامركزية الإقليمية (المحافظات) فيكفي ان تفرض بناء على قانون أي استنادا إلى قانون يسنه مجلس النواب يمنح مجالس المحافظات صلاحية فرض أنواع معينة من الضرائب والرسوم. وقد احتج القائلون بهذا الرأي بما سار عليه المشرع الدستوري المصري في التفرقة بين الضرائب العامة والضرائب والمحلية حيث لم يجز ان تفرض الأولى الا بقانون بينما سمح بفرض الثانية بقرارات إدارية تصدرها الهيئات المحلية بناء على قانون الذي يجيز لها فرض تلك الأعباء.¹

ولنا في هذا الرأي قول نبينه في النقاط الآتية:

1- ان المادة (28/أولا) عندما نصت على عدم جواز فرض الضرائب والرسوم الا بقانون لم تخصص أو تحدد نوع هذا القانون اتحادي هو ام محلي بل جاء التعبير على سبيل الإطلاق والمطلق يجري على إطلاقه مالم يقيد بنص²، ولذا لا نعتقد بصحة تأويل مفهوم القانون هنا بالقانون الاتحادي وإلا لأورد المشرع مثل هذا النص ضمن المادة (61) التي حددت صلاحيات مجلس النواب واختصاصاته.

2- لا نعتقد بصحة استجلاب الأحكام التي انطوى عليه الدستور المصري وتطبيقها على الحال في العراق وذلك لاختلاف صياغة النصوص ومضمونها وظروف أعمالها وتطبيقها بين الحاليين في الدستور المصري لسنة 1971 والدستور العراقي لسنة 2005. فالدستور المصري كان واضحا وصريحا في التفرقة بين الضرائب العامة والضرائب المحلية من حيث المصطلح و الأداة القانونية التي تنشئ كل منهما إذ نص على (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى احد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في

¹ د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة، مجلة الحقوق، تصدرها كلية القانون، الجامعة المستنصرية، السنة السادسة، العدد(18)، 2012، ص94-95.

² ومن القائلين بهذا الرأي د. علي هادي عطية، مصدر سابق، ص20.

القانون ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا في حدود القانون) ، وهذا ما لم نجد له مثيلا في الدستور العراقي.

3 - ما يؤخذ على الرأي المذكور أعلاه ان مضمونه يوحي بان مجالس المحافظات لا تملك سلطة سن القوانين وإلا لما اقر لها فرض الضرائب والرسوم بناء على قانون أي بأداة قانونية واحدة وهي القرارات الإدارية على غرار ما معمول به في مصر .ونرى ان مثل هذا الامر يبتعد عما قرره المشرع الدستوري من الاعتراف لمجالس المحافظات بحق سن القوانين بل وجعل لها الأولوية في التطبيق في حالة حصول خلاف بينها وبين القانون الذي تصدره السلطة التشريعية الاتحادية إذا ما كان موضوعه ضمن الصلاحيات المشتركة بين السلطات الاتحادية والمحافظات.

الرأي الثالث :- هناك راي آخر طرحه بعض الفقه المالي يتلخص في أن اختصاص تشريعات فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطة الاتحادية والسلطات المحلية حيث تملك الأولى فرض الضرائب القومية الشاملة لعموم الدولة بينما يحق للثانية أن تفرض ضرائب محلية من خلالها تحقيق أهداف مختلفة ، هذا مع مراعاة عدم ركون التشريع الضريبي المحلي إلى إلغاء أو تعطيل التشريعات الاتحادية.¹

على الرغم من تأييدنا على وجه الإجمال لهذا الرأي ونراه الأقرب إلى الصواب إلا أننا نأخذ عليه قوله بان فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطة الاتحادية والسلطات المحلية ونحن نعرف أن المشرع الدستوري حدد في المادة (114) الاختصاصات المشتركة بين السلطة الاتحادية والسلطات المحلية ولم يذكر من بينها الشؤون الضريبية هذا ،من جانب ومن جانب آخر أن القول بان فرض الضرائب من الاختصاصات المشتركة يلزمنا الوقوف عند حكم المادة (115) التي نصت صراحة بأنه في حالة حصول خلاف بين السلطات الاتحادية والسلطات المحلية تكون الأولوية للقانون المحلي وهذا يعني إذا ما تعارض قانون ضريبي اتحادي مع قانون ضريبي محلي يكون الأولوية في التطبيق للقانون الضريبي المحلي ومن ثم سنصل إلى نتيجة مغايرة لما تعرض له الرأي أعلاه وهي تعطيل تطبيق التشريع الضريبي الاتحادي لمصلحة التشريع الضريبي المحلي. ولذا نرى أن اختصاص السلطات

¹ - د. علي هادي عطية الهلالي، مصدر سابق، ص23-24.

الاتحادية والسلطات المحلية في مجال الضرائب اختصاص مستقل احدهما عن الآخر كل منهما لها الحق بفرض الضرائب في حدود النطاق الإقليمي الذي تحكمه وتنفذ قوانينها عليه.

رأينا في الموضوع

أن مناقشة موضوع صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ليس بالهين ولذلك سنوضحه من خلال مناقشته من جميع أبعاده التي نعتقد إنها ذات الصلة بالموضوع وحسب الآتي:

1 - هنالك مسألة تغيب عن بال الكثير من رجالات الفقه والإدارة والقضاء إلا وهي ان المشرع الدستوري العراقي قال في المادة (28) (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تلغى ولا يعفى منها إلا بقانون) لكن لم يحدد ما هي هذه الضرائب هل هي الضرائب العامة (الاتحادية) ام الضرائب المحلية؟ وهل المقصود بالقانون هو الذي يصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية ام أي قانون يصدر عن جهة تخول سلطة التشريع وفق الدستور؟ وفي الحقيقة ان هذه التساؤلات ربما يمكن توضيحها إذا ما عقدنا مقارنة بين ما نص عليه الدستور العراقي في المادة أعلاه وما بان في الدستور المصري الحالي لسنة 2014 في المادة (38) التي نصت على (...لا يكون إنشاء الضرائب العامة او تعديلها أو إلغائها إلا بقانون ، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا في حدود القانون) .

ويكاد ينعقد إجماع لدى الفقه والقضاء المصري¹ بان المشرع الدستوري فرق هنا بين الضرائب العامة والضرائب المحلية من حيث الأداة القانونية التي تستخدم لفرض كل منهما. فالضرائب العامة لا تفرض الا بقانون وهي المقصود بها حسب ما عرفتھا المحكمة الدستورية العليا في مصر بأنها (التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تتبسط عليها دون سواها ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يعتمد تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية...) ²، أي ان الضرائب العامة تفرض على النطاق الإقليمي للدولة ككل بينما الضرائب

¹ انظر في ذلك د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1966، ص 52-60.

² د.محمود محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، ط1، مطبوعات جامعة الكويت، جامعة الكويت، 1999، ص34.

المحلية تفرض في نطاق رقعة جغرافية معينة وهي حسب المادة أعلاه يمكن ان تفرض بقرار إداري مستند إلى قانون. بمعنى آخر أن المشرع العادي يحدد الإطار العام للضرائب التي يمكن للمحافظات ان تفرضها فهو يحدد نوع الضريبة ووعاءها مثلا ويخول المحافظات تحديد نسبة الضريبة وطرق فرضها وتحصيلها أو امكانية تعديلها.¹

وعودا على بدء انه ثمة اختلاف بين الدستور العراقي النافذ والدستور المصري يتمثل بعدم تمييز الأول بين الضرائب العامة(الاتحادية) والضرائب المحلية كما انه لم يحدد الجهة التي تصدر القانون الذي يتناول الضريبة أو الرسم بالتنظيم ؟ هل القانون الذي يصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية ام ذلك الذي تسنه السلطة التشريعية الخاصة بالإقليم ام السلطة التشريعية الخاصة بالمحافظة . علاوة على ذلك ان الدستور المصري أكد على النظام الإداري اللامركزي بمعناه الحقيقي حيث لم يعط للمحافظات صلاحيات تشريعية بخلاف الحال في الدستور العراقي.

وعليه وحيث ان المطلق يجري على إطلاقه ما لم يقيد بنص، وطالما تعبير القانون لم يحدد من هي الجهة التي تصدره هل سلطة تشريعية اتحادية ام محلية ، كما لم تحدد صفة الضريبة هل هي ضريبة عامة ام محلية ، لذلك نرى ان تعطى المحافظات صلاحيات فرض الضرائب طالما لها سلطة سن القوانين المحلية بحسب ما سنبينه في النقطة التالية، وبالتأكيد ان هذا الامر ينسحب على الرسوم على أساس ان أثرها اقل وطناً واخف عبئاً من الضريبة.

2 - ومن جانب آخر لا بد من القول انه ينبغي ان تحاكم النصوص الدستورية والقانونية بتجرد وموضوعية وفق المنطق القانوني بعيدا عن المنطق الواقعي ، أي ان نقيم تلك النصوص وفقا لما هو كائن وليس لما ينبغي ان يكون. فنقول ان المشرع الدستوري اقر في بعض مواد المحافظات غير المنتظمة في إقليم بالنظام الإداري اللامركزي ولكن في مواد أخرى اعطاها صلاحيات تتجاوز هذا النظام وهي صلاحية تشريع القوانين وهذا واضح في المادة (115) التي جعلت الأولوية في التطبيق لقانون المحافظات اذا ما حصل خلاف بين السلطات الاتحادية وسلطات المحافظات غير المنتظمة في إقليم في شأن يتعلق بالاختصاصات المشتركة، أي ان المشرع الدستوري أعطى المحافظات صلاحية سن القوانين

¹د.محمود محمد عبد اللطيف، المصدر السابق، ص63.

من خلال نسبة لفظة القانون إلى عملها ولا يمكن القول بان هذا خطأ في تفسير هذه المادة لان السلطة التشريعية الاتحادية فهمت هذا النص بهذا المعنى ونصت عليه في قانون المحافظات في أكثر من مرة وهي المواد (2) و(7) وقد ذكرنا ذلك سابقاً، كما أكدته المحكمة الاتحادية العليا في أكثر من مناسبة ومن بينها القرارات التي ذكرناها أنفاً ، فمفهوم النظام الإداري اللامركزي - كما بينا مراراً- هو توزيع الوظيفة الإدارية فحسب بين السلطة المركزية والسلطات المحلية لكن المشرع الدستوري ومن بعده المشرع العادي تجاوز ذلك ووزع الوظيفة التشريعية أيضاً بين السلطة التشريعية الاتحادية (مجلس النواب) والسلطات المحلية (مجالس المحافظات) وعامل المحافظات بالنسبة لهذه المسألة معاملة الأقاليم. وبذلك فان بعض نصوص الدستور النافذ و قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم نقول باللامركزية الإدارية ولكن الصلاحيات الممنوحة وفق نصوص أخرى من ذاك الدستور وهذا القانون نقول باللامركزية السياسية .

وابتداء نحن نعارض هذا التضارب في النصوص الدستورية والقانونية ولا نؤيد اتجاه المشرع الدستوري والعادي إعطاء المحافظات صلاحيات تشريعية على أساس هذا يقف بالصد من مفهوم النظام الإداري اللامركزي وانه بمنح هذه الصلاحية التشريعية للمحافظات تصبح الأخيرة قاب قوسين أو أدنى من الأقاليم. لكن كل ما نقوله بهذا الصدد انه ينبغي على المشرع الدستوري ومن ثم العادي ان يحجبا صلاحية التشريع عن المحافظات ،ولكن طالما بقيت هذه النصوص في ثنايا الدستور والقوانين الاعتيادية فانه لا يمكن - في رأينا - لأي جهة أخرى تنفيذية ام قضائية ان تسلب ما منح للمحافظات من صلاحيات تشريعية لاسيما وان هذه الصلاحيات قررت في الجانب المالي والإداري .ومن ثم فان المحافظات تملك بحسب رأينا اختصاص فرض الضرائب والرسوم المحلية وهذا الحق يبقى لها طالما بقيت النصوص الدستورية والعادية على حالها فيمكنها ان تفرض ضرائب وتحدد نوعها ونسبها وطرق جبايتها، وكذلك بالنسبة للرسوم. ولكن هذا القول لا يؤخذ به على علته بل يحكمه قيذان احدهما دستوري وهو المهم والآخر اداري وسنبينهما بالآتي:

أولاً:- القيد الدستوري

حدد دستور 2005 النافذ في المادة (110) منه الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ومن بينها (رسم السياسة المالية و الكمركية) فماذا يراد بهذا التعبير؟ وهل فيه دلالة على الحدود التي تتحرك فيها سلطات المحافظات في مجال الضرائب والرسوم المحلية؟ وابتداء نرى ان هذا التعبير يكتفه غموض وإبهام يستلزم منا تفسيره والوقوف على معناه وهذا يستدعي منا اولاً تحديد مفهوم السياسة المالية.

في الحقيقة يكاد يتفق الفقه على ان المقصود بهذا المفهوم هو ما تنتهجه الدولة من سياسات لتخطيط نفقاتها وإيراداتها بهدف الوصول إلى الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي قدر المستطاع. إذن تهتم السياسة المالية بالنشاط المالي للاقتصاد العام ومن ثم تعد جزءاً مهماً وأساسياً من السياسة الاقتصادية للدولة وترنوا الأخيرة من ورائها الوصول إلى جملة من الأهداف لعل من أبرزها العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية والمالية، وتهيئة البيئة المواتية لازدهار الاستثمار الخاص ونموه لدى الأفراد وسد الثغرات الانكماشية والتضخمية التي تطرأ على مستوى الدخل وحجم الاستثمار كما يمكن ان تهدف السياسة المالية إلى إعادة توزيع الدخل والثروات. ولعل السبيل في تحقيق تلك الأهداف يكون باستخدام السياسة الضريبية والانفاقية والتي من خلالها تستطيع الدولة توجيه الاقتصاد إلى الاتجاه الذي ينسجم مع فلسفتها وأهدافها.¹

وعوداً على بدء فان تعبير (رسم السياسة المالية) الوارد في الدستور النافذ يمكن ان ينصرف معناه في رأينا وبالاستناد لما قلناه انفا إلى قيام السلطة الاتحادية بوضع الخطوط العريضة في الجوانب الاقتصادية والمالية والتي ينبغي على الوحدات الإدارية الإقليمية من أقاليم أو محافظات الالتزام بها سواء في مجال التشريع ام التنفيذ. وطالما فرض الضرائب والرسوم يكون جزءاً من السياسة المالية للدولة لذلك نعتقد - واستكمالاً لرأينا السابق - ان السلطة التشريعية الاتحادية ضمن سياستها المالية يمكن ان تضع خطوطاً عريضة للسياسة الضريبية تقضي بالحد من الضرائب غير المباشرة أو زيادة الضرائب المباشرة أو تخفيض العبء الضريبي على فئات معينة كالمزارعين أو الصناعيين أو إعفاء النشاط السياحي من أي عبء

¹ - د. اعداد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص83-85.

ضريبي أو مالي أو غير ذلك، ومن ثم فإن مثل هذه السياسة لا بد من الالتزام بها من قبل المحافظات والعمل على عدم تجاوزها وإلا شاب عملها عدم الدستورية. فلو افترضنا جدلاً ان المشرع الاتحادي سن قانوناً للاستثمار الأجنبي تضمن إعفاء المستثمرين الأجانب من كافة الضرائب والرسوم بغية تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الانتقال إلى داخل العراق في مجالات عدة، فإن إقدام احد مجالس المحافظات على سن قانون يتضمن فرض ضرائب أو رسوم محلية على هذه الاستثمارات داخل الحدود الإدارية للمحافظة يعد عملاً غير مشروع اذ ان مثل هذا الفرض سوف يفرغ التشريع الاتحادي من محتواه وأهدافه ويتعارض مع السياسة المالية للسلطات الاتحادية والتي هي من الصلاحيات الحصرية التي نص عليه الدستور ولذلك يكون قانون مجلس المحافظة هذا غير دستوري وحقيق بالإلغاء .

إذا نخلص من كل ذلك ان مجالس المحافظات ان كانت لها الصلاحية بحسب رأينا في سن قوانين محلية تتضمن فرض ضرائب أو رسوم محلية وفق الدستور والقوانين الاتحادية فان هذا الفرض يكون مقيداً بانسجامه مع السياسة المالية للسلطات الاتحادية. وبالتأكيد ان أي خلاف يشترج بين مجلس محافظة معين والسلطات الاتحادية في مدى كون القانون المحلي المتضمن فرض الضرائب والرسوم يتعارض مع السياسة المالية للسلطات الاتحادية ام لا يمكن حله باللجوء إلى المحكمة الاتحادية العليا كونها المختصة بالفصل في النزاعات بين المحافظات والسلطات الاتحادية بحسب الفقرة رابعا من المادة (93) من الدستور. وتجدر الإشارة هنا إلى مجالس المحافظات وفق قانون المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب - كما بينا سابقاً - ولأخير ان يعترض على القرارات الصادرة عن أي مجلس محافظة إذا كانت مخالفة للدستور أو القوانين النافذة وفي حالة عدم إزالة المخالفة فمجلس النواب إلغاء القرار بالأغلبية البسيطة¹. ونرى ان تعبير (القرارات) يراد به الأعمال التي تصدر عن مجلس المحافظة ايا كان شكلها سواء قوانين محلية ام تعليمات ام قرارات تنظيمية ام غير ذلك ولا يراد بها القرارات بمفهومها الحرفي وعليه يمكن لمجلس النواب ان يلغي القانون الذي يتضمن فرض ضريبة أو رسم اذا ما رأى انه يتعارض من السياسة المالية للسلطات الاتحادية.

¹ - انظر المادة (20/ثانياً) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

علما ان ما قلناه انفا من قيد دستوري هو لا يختص بالمحافظات فحسب بل يشمل الأقاليم لان صلاحيات المحافظات والاقاليم في فرض الضرائب والرسوم واحدة بحسب ما نراه ولذلك فان ما تسنه الأقاليم من قوانين محلية في هذا المجال هي مقيدة أيضا بالسياسة المالية للسلطات الاتحادية وإلا بخلافه سيكون مصيرها الإلغاء من خلال الحكم بعدم دستوريته .

ثانيا: القيد الإداري :

أن ما تفرضه السلطات المحلية من ضرائب أو رسوم لابد ان تحتكم بها إلى مجموعة من الإجراءات والقيود الإدارية سواء في مرحلة فرضها ام جبايتها ام إنفاقها لكي لا تقوم مجالس المحافظات بأي عمل تشويه مظنة التعسف في استعمال السلطة أو الشطط عن غايات تحقيق المصلحة العامة المكلفة باستهدافها على أكمل وجه. وحسنا فعل المشرع العراقي في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم عندما اخضع مجالس المحافظات ودوائرها لرقابة ديوان الرقابة المالية وفروع الهيئات المستقلة الأخرى كهيئة النزاهة¹ لان مثل الرقابة سوف توتي أكلها في المحافظة على المال العام وعدم فسح المجال للفساد الإداري والمالي من الاستشراء في جسد المحافظات ومجالسها المحلية ومؤسساتها الإدارية، ولذا نحن نشيد بما وضعه ديوان الرقابة المالية من ضوابط وقيود عند قيام اي مجلس محافظة بفرض ضرائب ورسوم ونرى من الضرورة بمكان الالتزام بها بغية المحافظة على صحة فرض هذه التكاليف العامة وجبايتها و إنفاقها وبرز هذه الضوابط هي:-

- أ - لا تعد الضرائب والرسوم المحلية من قبل مجلس المحافظة بديلة عن الضرائب والرسوم الاتحادية المفروضة بموجب القوانين النافذة التي تسري على أنحاء العراق كافة .
- ب - يجري تحويل المكلفين بجباية الضرائب والرسوم المحلية بموجب أمر إداري خاص بذلك.

¹ انظر المادة (47) من قانون المحافظات غير المنتظمة غير إقليم النافذ.

- ج - تقوم الدوائر ذات العلاقة بجباية الإيرادات وفقا لإجراءات ونظم الرقابة الداخلية المعتمدة من قبلها من حيث مشروعية وقانونية أعمالها والوثائق المؤيدة لها.
- د - لا يجوز استلام أية مبالغ عن الضرائب أو الرسوم المحلية الا بموجب وصولات قبض أصولية وفق التعليمات النافذة.
- هـ - تحدد بموجب التشريعات المحلية الجهة المعنية بجباية الضرائب أو الرسوم وتسجل المبالغ المستوفاة في سجلات تلك الجهة في حساب الأمانات لحساب المحافظة ومن ثم تودع في الحساب الجاري الخاص بالمجلس.
- و - تقوم الإدارات المختصة بالجباية بمسك مجموعة دفترية تظهر فيها المبالغ المقبوضة والمبالغ المحولة إلى حسابات المحافظة.
- ز - يقوم قسم التدقيق الداخلي في الدوائر المكلفة بالجباية بمهمة إجراء المطابقات الشهرية للحساب الجاري (المعلق) والمطابقة مع حركة سجل يومية الصندوق (مقبوضات ومدفوعات) للتحقق من صحة المبالغ المستلمة والمودعة في المصرف.
- ح - ترسل الدوائر المختصة بجباية الضرائب والرسوم كشوفات دورية إلى مجلس المحافظة تتضمن المبالغ المستلمة ونسخ من وصولات القبض مع نسخة من قسيمة إيداع المبلغ في المصرف مؤيدة باستلام أمين صندوق وتسجل تلك الدائرة خصما على حساب الأمانات أيضا.
- ولا بد من الإشارة أخيرا إلى ان التعديل الثاني لقانون المحافظات والصادر بموجب القانون رقم (19) لسنة 2013 قد تضمن أحكاما تفيد باعتقادنا بما يؤيد وجهة نظرنا في صلاحية المحافظات فرض الضرائب والرسوم المحلية حيث بين في المادة (21) من هذا التعديل ، والتي تضمنت تعديلا للمادة (44) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم، إلى الموارد المالية للمحافظة والتي هي عديدة ومن بينها: (ثانيا- الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز وتشمل 2.... - الضرائب والرسوم والغرامات المفروضة وفق القوانين الاتحادية والمحلية النافذة ضمن المحافظات.... 5- الضرائب التي يفرضها المجلس على الشركات العاملة فيها تعويضا عن تلوث البيئة وتضرر البنى التحتية...)**
- وابرز ما يمكن ملاحظته على هذه النصوص ما يلي :

1- أنها تؤيد في نظرنا حق المحافظات فرض الضرائب والرسوم المحلية ودلالة ذلك عبارة (المفروضة بموجب القوانين... المحلية..).

ولكن ما يستوقفنا في هذه النصوص أنها جعلت من بين إيرادات المحافظة كل الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز ويفهم من هذا النص ان من بين هذه الإيرادات هي الضرائب والرسوم المفروضة بموجب قوانين اتحادية طالما هي تتحقق في المحافظة مثل الضرائب الكمركية وضريبة الدخل وضريبة العرصات وضريبة العقار وضرائب (رسوم) التسجيل العقاري وغيرها في حين ان مثل هذه الضرائب والرسوم ينبغي أن تورد إلى الخزينة العامة ثم توزع ضمن الموازنة العامة على الوحدات الإدارية المختلفة سواء المرفقية منها أم الإقليمية لاسيما وان الضرائب يحكمها على وجه الخصوص مبدأ عام وهو عدم تخصيص الضريبة، ومن ثم فإننا نرى أن مثل هذا الأمر فيه تجاوز على صلاحيات السلطة الاتحادية التي لم يمنعهما الدستور من فرض الضرائب والرسوم الاتحادية أو تحصيلها لا بل أن الدستور جعل من بين الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية هو رسم السياسة المالية للدولة وهذا يقتضي وضع السلطة الاتحادية خطط تتضمن فرض وتحصيل ضرائب ورسوم اتحادية تتغيا من ورائها تحقيق أهداف مالية واقتصادية متعلقة بالدولة ككل، ومن ثم جعل إيرادات هذه الضرائب والرسوم من حصة المحافظة يتعارض مع السياسة المالية التي ترسمها السلطات الاتحادية. مما يعني ان الإبقاء على هذه النصوص بهذه الكيفية الواردة في التعديل الثاني يتعارض من أحكام الدستور ومن ثم من الحري تعديلها ، ومن جانب آخر نجد ان مثل هذا النصوص فيها تعارض من نصوص أخرى وردت في المادة ذاتها ومنها ما ورد في البند (اولا) والذي أكد على ان من بين موارد الدولة (ما تخصصه الموازنة الاتحادية للمحافظة بما يكفي للقيام بأعبائها ومسئولياتها وحسب نسبة السكان ودرجة المحرومية وبما يؤمن التنمية المتوازنة لمختلف مناطق البلاد)وهنا ينبغي الإشارة إلى أن الموازنة الاتحادية مكونة من إيرادات ونفقات ولا تقتصر الإيرادات الاتحادية على النفط والغاز بل تشمل إيرادات أخرى منها الضرائب والرسوم المفروضة بموجب قوانين اتحادية ومن ثم إذا عملنا النص الذي يقضي بان إيرادات المحافظة هو الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز فماذا

يتبقى للموازنة الاتحادية من إيرادات الضرائب والرسوم الاتحادية طالما هي تخصص مباشرة للمحافظة التي تحققت فيها وكيف يمكن للدولة ان تحقق التنمية لكل مناطق البلاد طالما أن كل إيراد ضريبي او رسمي (أي رسوم) يعطى للمحافظة مباشرة دون ان يورد للخزانة العامة لكي يتم تخصيصه إلى المناطق الأكثر تضررا وفقرا وبما ينسجم مع السياسة المالية التي ترسمها السلطات الاتحادية. ومن جانب آخر أكدت الفقرة(7) من البند (ثانيا) من المادة 44 المعدلة بموجب التعديل الثاني للقانون أعلاه بأنه من بين إيرادات المحافظة نصف إيرادات المنافذ الحدودية ومن المعروف أن جل إيرادات منافذ الحدود هي ضرائب(رسوم) كمركية وهي تتحقق على ارض محافظات معينة هي المحافظات الحدودية فكيف يتحقق الانسجام بين نصين متعارضين في ذات البند احدهما يبين بان إيرادات المحافظة هي كل الإيرادات المتحققة فيها عدا النفط والغاز والآخر يقول نصف إيرادات المنافذ الحدودية فأيهما الأولى بالإعمال .

وخلاصة كل ذلك انه إذا كنا نؤيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية طالما هي من المسائل غير المنصوص عليها ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية إلا إننا لا نؤيد بالمقابل تغول المحافظات حق السلطات الاتحادية فرض الضرائب والرسوم الاتحادية أو تحصيلها التي ربما ترمي من ورائها رسم السياسة المالية لاقتصاد الدولة ككل وهو حق لصيق بالسلطة الاتحادية حسب الدستور .

2- أن هذا التعديل للقانون جاء بتنظيم نوع جديد من الضرائب غريب على النظام القانوني للضرائب الاتحادية الا وهي ضريبة البيئة عندما أجاز للمحافظة ان تفرض ضرائب على الشركات العاملة فيها كتعويض عن تلوث البيئة علما ان ضرائب البيئة من الضرائب الحديثة وهناك اختلاف فقهي حول طبيعتها القانونية لا مجال لذكرها.

الخاتمة

بان لنا من خلال البحث مدى اهمية الوقوف عند حقيقة اختصاص المحافظات غير المنتظمة في اقليم بفرض الضرائب والرسوم وقد تجلت هذه الاهمية بضرورة الركون عند مبدا اساس يتمحور حوله موضوع البحث الا وهو مبدا قانونية الضرائب والرسوم والذي قوامه عدم جواز فرض الضرائب والرسوم او تعديلها او إلغاؤها الا بقانون تسنه سلطة تشريعية مخولة بإصداره، فان منح الدستور للمحافظات ممثلة بمجالسها المحلية سلطة سن القوانين المحلية يعني انها تملك سن القوانين المالية المتعلقة بالضرائب والرسوم .

وتبادر إلى الذهن سؤال طرحناه في خضم البحث وهو ما هو النظام الاداري الذي يحكم المحافظات هل هو النظام الفدرالي ام النظام الإداري اللامركزي ؟ وكان جواب ذلك هو النظام الاداري اللامركزي الذي يعني توزيع الوظيفة الادارية بين السلطة التنفيذية المركزية او الاتحادية وسلطة المحافظات دون ان يمس ذلك سلطة التشريع والقضاء ومن ثم فانه من البديهي القول بان المحافظات لا تملك اختصاص فرض الضرائب والرسوم .ولكن الإشكالية ثارت عندما بث في النظام القانوني للدولة الجديدة بعد عام 2003 قوانين تضمنت ثانيا نصوصها احكاما تجيز للمحافظات زيادة ايراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم ومنها قانون السلطات الحكومية رقم (71) لسنة 2004 الذي اصدرته سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) بما كانت تملكه من سلطة التشريع .وهنا انبجست جوهر المشكلة ،فكيف لمحافظات تعمل وفق نظام اداري لامركزي الحق بفرض الضرائب والرسوم سيما وان مثل هذا الفرض لا يصح كما بينا ما لم يكن باداة وحيدة وهي القانون نزولا عند مبدا 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 2004 حمل هذا التناقض معه،فمن جانب اكد على مبدا قانونية الضرائب والرسوم في المادة(18)منه ،ولكنه من جانب آخر اجاز للمحافظات زيادة ايراداتها بفرض الضرائب والرسوم مع العلم انه لم يجز لها سلطة التشريع او سن القوانين المحلية وانما هذه الاجازة حصرها بيد الاقاليم .وقد راينا ان معالجة

هذا التناقض يكون بالاعراض عن تطبيق النص الذي يجيز للمحافظات فرض الضرائب والرسوم لأن المشرع الدستوري هنا اكد على مبدا قانونية الضرائب والرسوم كما انه لم يمنح المحافظات سلطة سن القوانين واعتبرنا ان هذا النص ولد ميتا من حيث التطبيق ولا يبيث فيه الحياة الا بعد ان تمنح المحافظات سلطة التشريع .

اما بعد صدور دستور دستور 2005 النافذ فان المشكلة تعاضمت لانه نص من جانب على مبدأ القانونية اعلاه كحكم عام ،واعطى من جانب اخر، وبدلالات مباشرة وغير مباشرة، الحق للمحافظات في سن القوانين المحلية وتأتي في مقدمة هذه الدلالات نصه في المادة (115) على اولوية تطبيق قانون المحافظات في المسائل المشتركة عند حصول خلاف بين قانون المحافظات وقانون السلطات الاتحادية .كما عامل في كثير من الأحيان المحافظات معاملة الأقاليم مما زاد ذلك أوج الخلاف بين السلطات الاتحادية ممثلة بالحكومة المركزية والسلطات المحلية في المحافظات لاسيما بعد صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008 الذي اكد بلا مواربة وفي اكثر من نص على اختصاص المحافظات بسن التشريعات المحلية.

وقد دفع هذا الخلاف الى اللواذ بجهات القضاء وفق اختصاصه الافتائي المختلفة لكي تصدح برأيها في هذا الموضوع الا ان هذه المشكلة تعاضمت بشكل اكبر عندما لم نجد راي واحد قالت به جهات القضاء تلك ،اذ ان هذا الراي كان متضاربا بين مجلس شورى الدولة الذي ايد وجهة نظر الحكومة بعدم اختصاص المحافظات بفرض الضرائب والرسوم والمحكمة الاتحادية العليا التي كان توجهها العام نحو تأييد حق المحافظات في ممارسة هذا الاختصاص. وقد القى ذلك بضلاله على التطبيق العملي فهناك محافظات ضربت راي الحكومة الاتحادية عرضا وذهبت إلى سن تشريعات مالية مستندة الى ما قرره الدستور وقانون المحافظات من صلاحيات وتأييد المحكمة الاتحادية العليا لأعمالها هذه .ومحافظات اخرى ما زالت تخشى ان تعارض الحكومة المركزية في هذا الامر ومن ثم لم تقم بسن تشريعات مالية بهذا الشأن .

والحقيقة ان هذا الامر بالتأكيد سوف يجعل التفاوت المالي بين المحافظات امر واقع فالمحافظات التي تفرض الضرائب والرسوم المحلية سوف يكون لها ايرادات مالية اكبر من

تلك التي لا تفرضها .ومن جانب آخر سوف تتحمل الشرائح الاجتماعية في المحافظات التي تفرض الضرائب والرسوم اعباء مالية اضافية لا تتحملها اقرانها القاطنة في المحافظات التي لا تفرضها وربما يسبب ذلك انتقال الاشخاص والانشطة او هجرتها من الاولى الى الثانية وهو ما يزيد من العبء الذي تتحمله الأخيرة بسبب اضطرارها الى توسيع خدماتها وأنشطتها لاستيعاب المواطنين الجدد.

ولعل الغريب في الامر ان مثل هذا النزاع بين الحكومة والمحافظات لم يوضع امام انظار المحكمة الاتحادية(93/رابعاً) على اختصاصها بالفصل في النزاعات بين الحكومة الاتحادية والمحافظات اذ نرى ان القرار الذي يصدر وفق هذا الاختصاص أكثر أهمية والزام من الرأي التفسيري ودليل ذلك ان الحكومة المركزية لا تعمل برأيها الإفتائي منكئة على رأي مجلس شوري الدولة الذي ايد وجهة نظرها في هذا النزاع.وهذا بنظرها قصور حري بها تداركه.

وعموماً فان الرأي الذي استقرنا عليه هو اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم طالما انها تملك سلطة سن القوانين المحلية بموجب الدستور والقانون بشرط ان يكون هذا الفرض مقيد بالسياسة المالية للدولة التي ترسمها حصراً السلطات الاتحادية وفق أحكام الدستور لا ينافسها فيها احد ويبدو ان توجه مجلس النواب مع هذا الرأي وهذا ما بان في اعتقادنا في التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم والذي اشرنا له في ثنايا البحث. علماً ان الضرائب والرسوم المحلية التي تفرضها المحافظات لا تكون بديلاً عن الضرائب والرسوم الاتحادية حيث ان الأولى محدد تطبيقها في نطاق جغرافي معين هو المحافظة التي تفرضها بينما الثانية مطبقة في أقاليم العراق و محافظاته.

التوصيات

لحل الخلاف بين السلطات الاتحادية والمحافظات حول حق الأخيرة في فرض الضرائب والرسوم نوصي بالاتي

1- تعديل مواد الدستور (111-115) بحيث تفرد احكاما خاصة بالاقاليم تختلف عن تلك الخاصة بالمحافظات كي لا يتم التعامل مع المحافظات بنفس الاسلوب الذي يتم التعامل

به مع الاقاليم مع مراعاة ان تكون هذه الاحكام منسجمة مع التكوين الاداري الذي يحكم الاقاليم او المحافظات كون ان الاولى تتمتع في ظل نظام فدرالي كفل لها الدستور سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية بينما الثانية تعمل في خضم نظام اداري لا مركزي لا تملك سلطة التشريع والقضاء وانما فقط العمل الاداري.

2- نوصي بتعديل نص المادة (115) بحيث يحصر الخلاف في الصلاحيات المشتركة بين السلطات الاتحادية والاقاليم فحسب ومن ثم يحل هذا الخلاف من خلال تقرير الاولوية لقانون الاقليم دون الاشارة الى المحافظات كي لا تعطى الاخيرة سلطة التشريع بخلاف مفهوم النظام الاداري اللامركزي.

3- إضافة فقرة جديدة الى المادة (110) الخاصة بالصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية تحوي هذه الفقرة على نص مفاده (تشريع الضرائب والرسوم الاتحادية) كي يكون النص واضحا بان قوانين الضرائب والرسوم الاتحادية غير قابلة للمساس تعديلا او الغاء بخلاف ما يجري عليه الحال في اقليم كردستان الذي سن تشريعات نالت من القوانين الاتحادية وخصوصا تعديلها .

4- نوصي الحكومة المركزية باحترام رأي المحكمة الاتحادية العليا وتوجهاتها التي تسمح للمحافظات فرض الضرائب والرسوم وان لا تركز الى ما يبديه مجلس شورى الدولة من رأي كونه لا يحمل صفة الالتزام الا بموافقة الطرف الاخر وهو المحافظات بحسب قانون مجلس شورى الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل.

5- لوضع الحد للنزاع بين السلطات الاتحادية والمحافظات حول صلاحية الاخيرة في فرض الضرائب والرسوم نقترح احالة الامر الى المحكمة الاتحادية وفق اختصاصها القضائي وليس الافتائي لوضع القول الفصل فيه وقطع باب الاجتهاد والخلاف لاسيما وان قرار المحكمة هذا سيكون ملزما ولا يجوز الطعن به بحسب ما نص عليه الدستور النافذ.

6- وأخيرا نوصى مجلس النواب بإعادة النظر في النصوص الواردة في التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم بالأخذ بنظر الاعتبار الفصل بين صلاحيات السلطات الاتحادية في فرض الضرائب والرسوم الاتحادية وتحصيلها وصلاحيات المحافظات بفرض الضرائب والرسوم المحلية بحيث لا تكون الأخيرة بديلة عن الأولى او

تحل محلها ولا سيما ما ورد في المادة (44/ثانياً) من قانون المحافظات التي تضمنها بالتعديل اعلاه.

قائمة المصادر

المصادر العربية:-

أولاً:الكتب:-

- 1- د.أعاد حمود القيسي،المالية العامة والتشريع الضريبي ،ط3 ،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2000.
- 2- د.حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة،دار النهضة العربية ،القاهرة، 1966.
- 3- د.حميد حنون خالد ،مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق ، القسم الثاني ،توزيع مكتبة محمود الأنعيمي،2009-2010.
- 4- د.عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق،ج1،ط1،مطبعة العاني،1982.
- 5- د.علي هادي عطية الهلالي ،الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة، بلا دار نشر ومكان نشر،2012.
- 6- د.علي محمد بدير وآخرون، مبادئ و أحكام القانون الإداري ،العاتك لصناعة الكتاب ،القاهرة، 1993. د.محمود محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي،ط1،مطبوعات جامعة الكويت، جامعة الكويت،1999.

ثانياً: الرسائل والاطاريح:-

- 1- د.احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي ،أطروحة دكتوراه منشوره،المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان 2012.

- 2- عثمان سلمان غيلان ،مبدا قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه ،كلية الحقوق ،جامعة النهرين، 2003.
- 3- نور طارق حسين العاني ،النظام القانوني للرسوم، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق،جامعة النهرين، 2004.

ثالثا: البحوث :-

- 1- د. ابراهيم حميد الزبيدي ،الصياغة التشريعية المثلى ركن اساسي في الاصلاح الضريبي، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي / وزارة المالية العراقية ،2006.
- 2- م.أريج طالب كاظم، اختصاصات السلطات المحلية في التشريع العراقي في ظل الدستور الحالي وقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) 2008،مجلة العلوم القانونية والسياسية ،ع(3)، 2011.
- 3- د. حيدر وهاب عبود ،صياغة الموازنة العامة ،مجلة الحقوق ،تصدرها كلية القانون ،الجامعة المستنصرية، السنة السادسة ،العدد(18)، 2012 .

رابعا: المراجع القضائية:-

- 1- قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة ،إعداد وزارة العدل ،مجلس شورى الدولة، 2008.
- 2- علاء صبري التميمي، قرارات وأراء المحكمة الاتحادية العليا ،مكتبة صباح،بغداد، 2009.
- 3- صباح صادق جعفر ،مجلس شورى الدولة، ط1، 2008
- 4- القاضي جعفر كاظم المالكي ،المرجع في قضاء المحكمة الاتحادية العليا، ط1، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2011.

خامسا: الدساتير والقوانين:-

- 1- القانون الأساسي العراقي لسنة 1925.
- 2- دستور العراق لسنة 1958 المؤقت .
- 3- دستور العراق لسنة 1963 المؤقت

- 4- دستور العراق لسنة المؤقت 1970 .
- 5- قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004.
- 6- الدستور العراقي لسنة 2005 النافذ.
- 7- دستور الإمارات العربية المتحدة لسنة 1970.
- 8- دستور الولايات المتحدة الامريكية لسنة 1787 وتعديلاته.
- 9- الدستور المصري لسنة 2014 النافذ.
- 10- قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.
- 11- النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لسنة 2007.
- 12- امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (37) لسنة 2004.
- 13- امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (38) لسنة 2004
- 14- امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (49) والخاص بالإستراتيجية الضريبية لعام 2004.
- 15- مجموعة من قوانين وقرارات المحافظات المنشورة على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي www.iraq.lg.law.org
المصادر الاجنبية:-
- 1- Louis Troabas, précis de science et technique fiscales , 2 edition, -1
.Dalloz, 1960
- 2- Lucien Mehl, science et technique fiscales , T2, presses
.universitaires de France, Paris, 1956

ملخص

ان التغيير اصاب النظام السياسي للدولة العراقية في سنة 2003 انعكس على نظامه الاداري اذ تحول العراق من دولة بسيطة الى دولة اتحادية ومنحت المحافظات سلطات واسعة لم تكن تملكها قبل هذا التاريخ، فانبرت على اثر ذلك مشكلة تمثلت بمدى ما تملكه المحافظات غير المنتظمة بإقليم من حق في فرض الضرائب والرسوم. ولما كان قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 والدستور النافذ لسنة 2005 قد استلزما لفرض الضرائب والرسوم سن قانون ينظمهما فكان الخلاف يدور حول هل يحق للمحافظات سن القوانين ام لا .

فكان هذا الموضوع محل لنقاش طويل فصلناه في ثنايا البحث سواء على صعيد الفقه ام في سوح القضاء من خلال الآراء التي طرحها مجلس شورى الدولة او المحكمة الاتحادية العليا التي ايد بعضها هذا الحق في حين عارضه البعض الاخر . و لم تتفك الحكومة المركزية في كل ذلك عن الوقوف امام كل حق تدعيه المحافظات في فرض الضرائب والرسوم .

وختام ذلك كله نرى ان المحافظات تملك في ظل الدستور النافذ والقوانين الاتحادية الصادرة في ظلها الحق في فرض الضرائب والرسوم في حين لا تملكه في ظل قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية.

Summary

The change has infected the political system of the Iraqi state in 2003 was reflected in the regime of administrative as Iraq's transition from a simple state to federal, state and granted provincial powers and wide were not owned by this date, appeared on the effect of the problem was the extent of what is owned by the provincial non-performing the territory of the right in imposition of taxes and fees. As the Iraqi state Transitional Administrative Law of 2004 and the Constitution in force for the year 2005 has been demanding to impose taxes and fees age law provides them was the dispute revolves around Can the provinces to enact laws or not.

This was the subject matter of a long discussion we have pointed out in the course of discussion, whether on the level of jurisprudence or in surveys of the judiciary during the views put forward by the Council of State or the Federal Supreme Court, which some of this right hands while others opposed it. And the central government in ever-not all that stand in front of the right to claim all the provinces to impose taxes and fees.

And the end of all this we see that the provinces have under the current constitution and federal laws issued in which the right to impose taxes and fees, while it does not have under the law of the Iraqi state, the Transitional Administration.