

التنظيم القانوني للإيرادات العامة في الدولة الفدرالية العراقية

الكلمات الافتتاحية :

الإيرادات العامة ، الدولة الفدرالية ، الإيرادات
الاتحادية، اللامركزية.

Abstract

That Iraq's pursuit of the federal system came in response to reality, but this new system did not achieve all the goals that were desired by the Iraqi people, the most important of which is the proper legal regulation of public revenues of the federal and local. The lack of regulation of public revenues affects the continuation of the new federal union and threatens the fragmentation of the Union , Was for some units of the Union that went to the appropriation of some oil revenues and considered by local revenues, and other impose financial costs through recommendations only or decisions or laws as a result of the confusion between the concepts of administrative decentralization and political decentralization, which led to the sale Often to double taxation in the approval of the financial statutes. Some took the provinces impose recommendations only fees or enact financial ordinances on the container with an obligation imposed by the federal financial. Certainly, the success of the federal system is based on the compatibility of financial revenues between the center and its levels in accordance with the frameworks that are compatible with the federal systems of living a decent life and welfare .

الاستاذ المتمرس الدكتور
علي يوسف الشكري



نبذة عن الباحث :

الاستاذ المتمرس
الدكتور في القانون
الدستوري.
شغل منصب عميد كلية
القانون - جامعة
الكوفة .
شغل منصب وزير
التخطيط ووزير المالية
وكالت .
عضو مجلس النواب
العراقي .

احمد عبد جابر الكفيشي



نبذة عن الباحث :

باحث طالب دكتوراه

تاريخ استلام البحث :

٢٠١٨/١٠/٣٠

تاريخ قبول النشر :

٢٠١٨/١١/١٢

الملخص

ان سعي العراق نحو النظام الفدرالي جاء استجابة للواقع بيد ان هذا النظام الجديد لم يحقق كل الاهداف التي كان يصبو اليها الشعب العراقي . والتي من اهمها التنظيم القانوني السليم للإيرادات العامة الاتحادية والمحلية فقصور تنظيم الإيرادات العامة اخذ يؤثر على استمرار الاتحاد الفدرالي الجديد ويهدد بتفتت دولة الاتحاد. فكان لبعض وحدات الاتحاد ان ذهبت الى الاستئثار ببعض الإيرادات النفطية وتعتبرها إيرادات محلية. واخرى تفرض تكاليف مالية من خلال توصيات فقط او قرارات او قوانين نتيجة خلطها بين مفهومي اللامركزية الادارية واللامركزية السياسية مما ادى في بعض الاحيان الى الازدواج في اقرار الفرائض المالية فبعض المحافظات اخذت تفرض رسوم بتوصيات فقط او تسن فرائض مالية على ذات الوعاء المفروض عليه فريضة مالية اتحادية. وبقينا ان لجأ النظام الاتحادي يستند الى التوافق على الإيرادات المالية بين المركز ومستوياته وفق اطر تتلائم مع ما تصبوا اليه الانظمة الاتحادية من عيش كريم ورفاهية في الحياة.

المقدمة :

تشكل الإيرادات العامة الشريان الذي تقوم عليه حياة الدول وبما ان لهذه الإيرادات ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها نجد دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ قد تضمن فقرات اشارت الى بعض الإيرادات العامة التي تعد من اختصاص السلطة الاتحادية . والإيرادات العامة هي الموارد المالية التي تحصل عليها السلطات العامة وتودع في خزانة الدولة لتمويل نفقاتها العامة للقيام بالوظائف الملقة على عاتقها لتحقيق الاهداف العامة . ومن اهم الإيرادات العامة التي اشار اليها دستور العراق الاتحادي هي الموارد الطبيعية المتمثلة بالثروة النفطية والتي تشكل الدخل الرئيسي في تمويل الانفاق والتي جعلت من اقتصاد العراق يوصف بأنه اقتصاد ريعي . ومن المصادر الرئيسية في تمويل الإيرادات العامة ايضا هي الرسوم التي تعد من الإيرادات الثانوية في العراق التي تناولها دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ وواجب فرضها بقانون .

من الهمية بمكان تناول التنظيم القانوني للإيرادات العامة خصوصاً وان تنظيمها اصبح يمر مرحلة انتقالية مفصلية في حياة الدولة العراقية التي تحول شكلها من الدولة الموحدة البسيطة الى الدولة الاتحادية الفدرالية. فبعد ان كانت الإيرادات كلها ذات صفة عامة واحدة اضحت إيرادات عامة اتحادية واخرى محلية . وبقينا ان لجأ النظام الاتحادي يستند الى اجتماع عوامل عديدة ابرزها التوافق على الإيرادات المالية بين المركز ومستوياته وفق اطر تتلائم مع ما تصبوا اليه الانظمة الاتحادية من عيش كريم ورفاهية في الحياة . ولا يتكامل ذلك التوافق على الإيرادات العامة الا بوجود اسس دستورية وتشريعية سليمة تنظمها تخصيصاً وتوزيعاً وانفاقاً.

اشكالية البحث

تدور اشكالية البحث حول ما هي طبيعة الإيرادات العامة الاتحادية والمحلية في ظل الدولة الاتحادية العراقية وهل يحق لغير البرلمان الاتحادي سن قوانين تفرض بموجبها فرائض مالية، وما مدى قدرة البرلمان الاتحادي على ترجمة مبادئ الدستور الى نصوص تشريعية

تنظم التفرعات والجزيئات الخاصة بالإيرادات حتى لا يستأثر أي اقليم في الاتحاد بإيرادات الثروات الموجودة في ارضه، وهل يمكن للوحدات المحلية في ظل نظام اللامركزية الإدارية تشريع فرائض مالية.

اهمية البحث:

تعد الإيرادات المالية من المقومات الرئيسية لبقاء الدولة وديمومة وجودها ولأهمية الإيرادات المالية نلاحظ منذ تأسيس النظام الاتحادي الجديد في العراق والخلاف ما زال مستعراً بين المركز وباقي مستويات الاتحاد حول الإيرادات العامة. لذلك تنطلق أهمية هذه الدراسة في البحث حول التنظيم القانوني الذي يحكم الإيرادات العامة النفطية والرسومية لمعرفة ما يشوب تنظيمها من مواطن ضعف وخلل ومن ثم نضع الحلول والتوصيات التي قد تسهم في معالجة ذلك الضعف او الخلل الذي يعترها.

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على الأسلوب العلمي والمنهج التحليلي المقارن سبيلاً لبحث التنظيم القانوني للإيرادات العامة في الدولة الفدرالية العراقية مع المقارنة بدولة الامارات العربية المتحدة باعتبارها نموذجاً اتحادياً والجمهورية اللبنانية باعتبارها تتبع النظام البرلماني للاطلاع على تنظيمها القانوني للإيرادات العامة، إضافة الى العرض لتجارب بعض الدول الأخرى في هذا المضمار كلما أوجبت ضرورة البحث الى ذلك.

هيكلية الدراسة

جاءت هيكلية الدراسة بتقسيم البحث الى مطلبين تسبقهما مقدمة وتعقبها خاتمة هي النتائج والتوصيات، فالمطلب الأول يتناول الإيرادات العامة الاتحادية واشتمل على فرعين، الأول تناول إيرادات الثروة النفطية، والثاني يعرض للإيرادات الرسومية العامة. بينما تطرق المطلب الثاني الى الإيرادات العامة المحلية، وانقسم الى فرعين، الأول يتناول صلاحية المحافظة غير المنتظمة بإقليم بتشريع الفرائض المالية، والثاني يسلط الضوء على مصادر الإيرادات المحلية للمحافظات غير المنتظمة بإقليم.

المطلب الأول: الإيرادات العامة الاتحادية

تحتل الإيرادات العامة مكانة مهمة في مختلف الدساتير والتشريعات، كونها الوسيلة التي تبغى من ورائها الدولة تمويل النفقات العامة، ولأنها أداة من أدوات السياسة المالية، التي يمكن من خلالها معرفة النشاط المالي الذي تضطلع به الدولة، وما يعكسه هذا النشاط على الاقتصاد القومي فيها^(١). ويكون للإيرادات المتولدة من الثروات الطبيعية ميزة خاصة في الدولة الاتحادية عنها في الدولة الموحدة، فكثيراً ما يثير اقتسام الثروات خلافات في الدولة الاتحادية بينما في الدولة الموحدة لا مجال لهذا الخلاف فالمرکز له السلطة بحسمه وعلى الجميع الامتثال له^(٢). وقد عرفت الإيرادات العامة بأنها ((مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة للأنفاق على المرافق والمشروعات العامة ووضع سياستها المالية موضع التنفيذ))^(٣). وعلى ضوء ما تقدم سنفرع هذا المطلب الى فرعين الأول إيرادات الثروة النفطية والثاني نعرض فيه للإيرادات الرسومية العامة.

الفرع الأول: إيرادات الثروة النفطية

بعد حصول التغيير في العراق وتحوله من دولة بسيطة الى دولة اتحادية وصدور الدستور الدائم في سنة ٢٠٠٥ اصبح الوضع القانوني للنفط في الدولة الاتحادية متشابه ومختلف في آن واحد مما كان عليه في الدولة البسيطة . متشابه في الاعتماد بصورة رئيسية على العوائد النفطية في تمويل الإيرادات العامة حتى باتت تعتمد الموازنة العامة في سنة ٢٠٠٥ على ٩٨٪ من اجمالي الإيرادات العامة ومختلف من حيث الغموض الذي اكتنف مرجعية الإيرادات النفطية بين الاتحاد واعني به المركز وبين مكوناته سواء المحافظات او الاقاليم المنتجة للنفط^(٤).

لو نظرنا الى مواد دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ المتعلقة بتنظيم العوائد النفطية لوجدنا انها حملت لكثير من المغالطات ابرزها المادة (١١١) من الدستور التي اقرت ان النفط والغاز هو ملك لكل الشعب العراقي والتساؤل الذي يثار هنا من الذي يملك الثروات المعدنية الاخرى كالكبريت والفسفور والزئبق واليورانيوم ؟ هل هذه الثروات المعدنية الاخرى هي ملك لشعب المحافظة او الاقليم الموجودة فيه دون غيره ام انها ملك لكل الشعب العراقي ايضاً؟ كما اننا نُشكل على المادة (١١٢) من الدستور التي جعلت ادارة النفط والغاز من الحقول الحالية ادارة مشتركة بين الاقاليم والمحافظات من جهة والحكومة الاتحادية من جهة اخرى فما هو مصير الحقول المستقبلية التي ستكتشف او التي اكتشفت بعد صدور الدستور ؟ ثم ما هو مصير الثروات المعدنية الاخرى هل تدار بصورة حصرية ام تدار بالاشتراك مع الاقاليم والمحافظات المنتجة لها ؟ وهل تطبق عليها النصوص الدستورية من حيث الثروات المعدنية الحالية والمستقبلية ؟ وايضا عرضت الفقرة الثانية من المادة (١١٢) لمسألة مهمة وهي أن الحكومة الاتحادية تقوم مع حكومات الاقاليم والمحافظات برسم السياسة الاستراتيجية لتطوير الثروة النفطية والغازية ولكن الاهم من ذلك من الذي يرسم السياسة الاستراتيجية في تطوير باقي الثروات المعدنية في الاقاليم والمحافظات الموجودة فيها ؟

في معرض الاجابة على ما تقدم من تساؤلات واشكالات نرى ان للنصوص الدستورية اهمية كبيرة في تحديد طبيعة الإيرادات النفطية حيث افرز الواقع العملي لهذه النصوص عدة امور سنحاول العرض لها في دراستنا هذه قدر ما يسمح به منهج بحثنا . لقد ابرمت حكومة اقليم كردستان عقوداً في مجال الاستثمار النفطي من دون موافقة الحكومة الاتحادية مما خلق عامل تنافر بين الحكومة الاتحادية واقليم كردستان^(٥) . وان هذه العقود التي ابرمت من قبل الاقليم مع الشركات النفطية جاءت استناداً الى قانون النفط والغاز لإقليم كردستان رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٧^(٦) والملاحظ في هذا القانون انه نص في المادة (١/ سادس عشر وسابع عشر) على الآتي - ((الحقل الحالي : الحقل النفطي الذي كان له انتاجاً تجارياً قبل ١٥/٨/٢٠٠٥)) - ((الحقل المستقبلي : الحقل النفطي الذي لم يكن له انتاجاً تجارياً قبل ١٥/٨/٢٠٠٥ واية حقول نفطية مستكشفة او قد تستكشف كنتيجة للعمليات الاستكشافية اللاحقة)). وهنا يكون القانون قد قسم في مواده الحقول النفطية الى الحالية ومستقبلية.

ويبدو ان مشرعي هذا القانون استوحوا هذه الفكرة لتقسيم الحقول النفطية من الدستور الذي جاء فيه لفظ (الحقول الحالية) ^(٧).

ما يعني ان المشرع القانوني في اقليم كردستان يريد ان يبين ان الحقول الحالية بع ٢٠٠٥/ ٨/ ١٥ ملكاً وريعاً للإقليم حصراً وهذا ما لسناه من تأكيد القانون المذكور في المادة الاولى بفقرتيها (الثلاثون والاحدى والثلاثون) اللتان جاءتا بالاتي :

((العائدات :عائدات حكومة الاقليم المستحصلة من العمليات النفطية ومن ضمنها مبيعات النفط والغاز والريع ومكافئات التوقيع والانتاج عن العقود النفطية المبرمة مع الشركات الاجنبية والمحلية)) . ((الريع : نسبة من النفط المنتج والمضمون .والتي تخصص لحكومة الاقليم ضمن منطقة العقد)). ان الفقرتين اعلاه لم يتضمنا الاشارة لا من بعيد ولا من قريب على الاشتراك مع الحكومة الاتحادية في العائدات ولا حتى الادارة المشتركة للحقول النفطية وانما جعلتا جل العائد والريع للإقليم دون غيره .ولم يكتفي القانون بما ذكرناه من فقرات في النص على حق الاقليم حصراً بالعائدات والادارة للحقول النفطية المكتشفة بعد ٢٠٠٥ وانما أورد القانون كثيراً من المواد والفقرات التي تؤكد على التمييز بين الحقول الحالية والمستقبلية من الإيرادات والملكية والادارة لها^(٨) . كما سمح قانون النفط والغاز لإقليم كردستان على تعاقد الاقليم وفق اسلوب المشاركة بالإنتاج^(٩) وعلى هذا الاساس ابرم الاقليم اكثر العقود النفطية وفق نظام (تقاسم الانتاج) الذي غلب مصلحة الشركات الاجنبية على مصلحة الشعب العراقي بصورة عامة فكانت العلاقة غير متكافئة في ادنى صورها بين طرفي العقد وفق اسلوب المشاركة بالإنتاج فهذه العلاقة دفعت الشركات الاجنبية الى الاستيلاء على الارباح الاستثنائية من عائدات النفط من جهة وعلى حجب قدرة الحكومة الاتحادية بالسيطرة على احتياطاتها النفطية من جهة اخرى^(١٠).

في اطار تناولنا للعوائد النفطية بموجب قانون النفط والغاز لإقليم كردستان رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٧ تختم علينا الضرورة الوقوف على المواد التي تناولت المكامن النفطية وبالتحديد (٤٨) و (٤٩) فالمادة (٤٨) نصت في الفقرة اولاً منها ((يتولى الوزير بموافقة المجلس الاقليمي توحيد المكنن اذا عبر حدود الاقليم الى مناطق اخرى من العراق بالاتفاق مع الحكومة الاتحادية او مع الاطراف المعنية الاخرى على ان تحقق المنفعة العليا لشعب الاقليم خاصة والعراق عامة . مستخدمة تقنيات مبادئ السوق الاكثر تقدماً وتشجيع الاستثمار وفق المادة (١١٢) من الدستور الاتحادى)).

وعند التمعن فيما تم النص عليه في الفقرة اعلاه نلاحظ ان الاقليم يتصرف كأنه دولة مستقلة الى جانب دولة الاتحاد في المركز متناسياً ان الدستور اورد في نصوصه ان العراق دولة اتحادية واحدة^(١١) وليس دولة كونفدرالية . فالمعروف ان توحيد المكامن يكون عبر تواجد الحقول الحدودية بين الدول المستقلة حيث يكون لهذه الحقول اكثر من مكنن مما تستدعي المصلحة المشتركة بين تلك الدول عمل اتفاقية لاستغلال مثل هكذا حقول والحصول على إيراداتها ولنا خير مثال على ذلك حقل الرميلة النفطي في جنوب العراق والذي يسمى في الجانب الكويتي بحقل الردقة وهذا الحقل في جزئه الجنوبي هو امتداد

داخل المساحة الجغرافية لدولة الكويت مما فرض واقعاً بين الدولتين في الانتفاع بإيراداته بصورة مشتركة من خلال الاستغلال المشترك^(١٢). اما المادة (٤٩) من قانون النفط والغاز لاقليم كردستان فتناولت مسألة توحيد المكامن عبر الحدود الدولية بنصها ((تتولى حكومة الاقليم بالتنسيق مع الحكومة الاتحادية وفق احكام الدستور الاتحادي توحيد المكامن اذا عبر حدود الاقليم الى مناطق داخل حدود احدى الدول المجاورة والاتفاق مع الدولة المجاورة المعنية على ان يضمن المنفعة الكاملة المنصفة لكلا الجانبين في تطوير النفط ومصادقة برلمان كردستان عليه)). لو نظرنا الى ما جاء به فحوى هذه المادة لوجدنا انها تريد ان ترهن تنفيذ الاتفاقات الدولية ورسم السياسة الاقتصادية الخارجية - التي هي اساساً اختصاصات حصرية للسلطة الاتحادية^(١٣) - بمصادقة برلمان الاقليم عليها. ومن الامور التي يحذر ذكرها في قانون النفط والغاز لاقليم كردستان ما تضمنه من اجراءات حكيمية يتبعها الاقليم ويمكن اللجوء اليها عند حدوث نزاع بين حكومة الاقليم والجهات الاجنبية التعاقد معها في عمليات انتاج النفط على اراضي الاقليم حيث اجاز القانون المذكور في مواده^(١٤) اللجوء الى اتفاقية واشنطن لسنة ١٩٥٦ لتحكيم او قواعد المركز الدولي لحل نزاعات الاستثمار بين الدول ومواطني الدول الاخرى . ونشير بهذا الخصوص الى ان اتفاقية واشنطن المذكورة لم تضع قيماً او شرط امام الاشخاص المعنوية عند اللجوء اليها عند التحكيم لكن اشترطت ان تكون الدولة موقعة على هذه الاتفاقية بمعنى انها ترضي اللجوء الى المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار^(١٥) . وبالمقابل من ذلك فأن الحكومة الاتحادية في العراق لم تنظم الى اتفاقية واشنطن لتسوية المنازعات المتعلقة بالاستثمارات بين الدول ومواطني الدول الاخرى لسنة ١٩٥٦ وكذلك قانون تنفيذ الاحكام الاجنبية رقم ٣٠ لسنة ١٩٢٨ لم يحيز تنفيذ احكام التحكيم الاجنبية^(١٦).

ان استمرار اقليم كردستان في تصدير النفط دون موافقة الحكومة الاتحادية يؤدي الى استنزاف الثروة الوطنية والى زيادة المعروض في الاسواق العالمية والاهم من ذلك ان استمرار الاقليم دون علم سلطة الاتحاد في تصدير كمية النفط يؤثر بصورة كبيرة على تحديد الاحتياطي . وهذا الاخير ينعكس سلباً على الإيرادات العامة في الموازنة الاتحادية وذلك لان تحديد ارقام الاحتياطي للثروة النفطية يعطي صورة واضحة للحكومة الاتحادية في تحديد سياستها وخطتها للتنمية ورسم موارد التمويل بالموازنة اضافة الى تأثيره على السياسة الاقتصادية للاتحاد عند رسم القرارات المتعلقة بالاستثمار^(١٧) . وجدير ذكره ان اقليم كردستان ذهب الى ابعد من ذلك في الاستئثار بالإيرادات الاتحادية وجعلها إيرادات محلية ففي قانون النفط والغاز رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٧ فرض ضرائب على الشركات النفطية المتعاقدة مع الاقليم^(١٨) وجعل الضرائب النفطية المفروضة من قبل الاقليم هي الوحيدة التي تطبق على العقود النفطية. ونرى ان هذا التشريع يتنافى مع مبدأ (قانونية الضرائب) الذي ورد في الدستور العراقي ويخالف التشريع الاتحادي الضريبي رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠^(١٩) الذي فرض ضرائب بنسبة ٣٥٪ على الإيرادات المتحققة للشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة في العراق . كما ان المشرع الاتحادي لم

يفوض الاقليم بفرض مثل هكذا ضرائب هذا من جهة ومن جهة اخرى لو نظرنا الى مقارنة نوعية لتجارب بعض الدول الاتحادية في هذا المضمار لوجدنا انها تحقق نوعاً من العدالة في توزيع إيراداتها النفطية والضريبية وهو ما نفتقر اليه ومن هذه الدول استراليا وكندا فهما يعلنان الإيرادات النفطية للمناطق التي تتواجد فيها باستثناء الضرائب فأنها تفرض اتحادياً على العمليات النفطية من استخراج وتكرير وتوزيع^(٢٠). وفي ضوء ما تقدم ندعوا المشرع في اقليم كردستان الى تعديل قانون النفط والغاز مراعاةً لمبدأ (قانونية الضرائب) الذي نص عليه الدستور الاتحادي وتماشياً مع التشريع الضريبي الاتحادي رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ الذي فرض ضرائب مركزية اتحادية على كافة الشركات النفطية المتعاقدة للعمل في العراق . ونحن نتفق مع ما ذهب اليه البعض من الباحثين^(٢١) من ضرورة عدم تولي اقليم كردستان استحصال الإيرادات النفطية ومن ثم تحويلها الى الحكومة الاتحادية وان تتولى وزارة النفط الاتحادية الإيرادات النفطية لان النفط ثروة وطنية للدولة العراقية هذا من جهة ومن جهة اخرى فأن العراق دولة مستقلة ذات سيادة في نظر الدول الاخرى وبالتالي فأن القانون الدولي في تعامله لا يعرف الا الدولة العراقية الاتحادية التي تمتلك الشخصية الدولية دون اي مكون اخر من اقليم او محافظة غير منتظمة في اقليم وعليه لا يمكن لإقليم او محافظة في دولة الاتحاد ان تتصرف وكأنها دولة مستقلة على صعيد استغلال الثروات الطبيعية او وضع قوانين تقاطع مع السياسة السيادية للدولة الاتحادية لان المحافظة او الاقليم يمثل جزء من الشعب العراقي واما الدولة فهي مثله لكل الشعب العراقي . كما ان الجمعية العامة للأمم المتحدة أكدت بقرارها رقم (١٨٠٣) في عام ١٩٦٢ على سيادة الدول على مواردها الطبيعية وان الاستغلال والتصرف لهذه الموارد يكون للمصلحة القومية للدولة ككل لا لمصلحة تكتلية لمستوى دون اخر في الدولة^(٢٢).

اما الامارات العربية المتحدة فأنها تحتل المركز الرابع عالمياً بما تملكه من احتياطي عالمي بعد السعودية والعراق والكويت^(٢٣) وتساهم الامارات في الاتحاد الاماراتي بنسبة من الإيرادات التي تحصل عليها من عوائدها النفطية في رقد الموازنة العامة الاتحادية وبالتالي فأن الإيرادات الاتحادية من العوائد النفطية تتكون في قسم كبير منها من مساهمة الامارات المكونة للاتحاد فيها^(٢٤) وذلك لان الثروات الطبيعية ومنها الثروة النفطية مملوكة لكل امانة موجودة فيها وتكون خاضعة لسلطات تلك الامارة^(٢٥). وعند تقدير الموازنة الاتحادية لدولة الامارات فأن الجهات المعنية بوضع الموازنة تأخذ بنظر الاعتبار الحصص التي تسهم بها الامارات في رقد هذه الموازنة^(٢٦).

الفرع الثاني: الإيرادات الرسومية العامة

لرسموم أهمية كبيرة فيما تحققه من إيرادات عامة للدولة تبرز هذه الأهمية بصورة خاصة لما تتماز به من صفة منتظمة في تمويل الخزينة العامة وتعد الرسموم من أقدم انواع الإيرادات العامة ففي العصور الوسطى كانت تفوق في إيراداتها ما تحققه الضرائب وذلك لعدة اعتبارات منها ان الرسموم في تلك العصور كانت تفرض نتيجة للعلاقة التعاقدية بين الافراد والدولة . فهذه الأخيرة تقدم خدماتها للأفراد عن طريق

مرافقها الادارية مقابل رسم يتوجب على الافراد دفعه وكذلك كان رجال الاقطاع والامراء يرغبون في اللجوء الى الرسم بدلاً من الضريبة لان هذه الاخيرة تستدعي الحصول على موافقة البرلمان بينما الرسم لم يكن يتطلب هذه الموافقة الا انه مع مرور الزمن وتطور فلسفة الدولة وازدياد دورها في الحياة العامة بما تقدمه من خدمات بدون مقابل او مقابل يسير تراجعت اهمية الرسوم واصبحت تستخدم كمقابل لخدمات المرافق العامة للدولة كما اخذ فرضها يستلزم موافقة البرلمان^(٢٧). ويعرف الرسم أنه ((مبلغ من المال تجبيه الدولة او احد الشخصيات العامة الاخرى جبراً من الافراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم او مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة))^(٢٨).

واذا كانت صفة الإلزام هي السائدة على الرسوم فالسؤال الذي يثار هنا ما هو الاساس الذي يضمن صفة الإلزام في الرسوم؟ وهل هذا الاساس محجوز للسلطة التشريعية ام يكون للسلطة التنفيذية نصيب في فرض الرسوم؟

ان الاساس في فرض الرسوم هو حق محجوز للسلطة التشريعية لأنها صاحبة التمثيل الحقيقي للشعب عند فرض رسم يتصف بالإلزام ويحمل في ثناياها قواعد أمره تجبر الافراد على دفعه كمقابل عند انتفاعهم بالخدمة وبذلك يتساوى الرسم مع الضريبة في الصفة السيادية . وعليه اذا كان الاصل في الرسم يفرض بقانون فانه في بعض الحالات لا يصدر رسم معين بقانون حيث يكتفي المشرع بإعطاء تفويض للإدارة كوزارة المالية بمنحها صلاحية فرض رسم وينظم هذا النوع من الرسوم بقرارات ادارية مفوضة بإصداره من السلطة التشريعية ويتم اللجوء الى هذا النوع من الرسوم في الحالات التي تكون مستعجلة او التي تتطلب تعديلات بين فترة واخرى . وعلى ذلك يمكن القول اساس فرض الرسوم اما ان يكون بقانون او بناء على قانون واذا فرض خلاف ذلك يكون باطل دستورياً^(٢٩).

لقد اخذ الدستور العراقي بالأساس القانوني للرسوم^(٣٠) حيث جعل فرضها وتعديلها والاعفاء منها يكون بقانون وهذا مسلك يحمدها عليه واضعوا الدستور ادراكاً منهم بان الإيرادات الرسومية تحمل صفة الإلزام وتمثل سيادة الدولة ما وجب ان يكون اساسها القانون .

وتأسيساً على ما تقدم اذا كانت للرسوم نفس القيمة الدستورية للضرائب فهل يجوز للإدارة فرض رسوم وان كان ذلك من خلال التفويض التشريعي؟ ان هذه الاشكالية جديرة بالمناقشة خاصة بعدما فوض المشرع العراقي في قانون الموازنة العامة رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٧ لبعض الجهات فرض رسوم وهذا ما اورده المادة (٢٤/أ) من قانون الموازنة المذكور بنصها ((للوزارات والجهات الغير مرتبطة بوزارة ومجالس المحافظات صلاحية فرض رسوم او اجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم واجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية "المقرة بموجب القوانين الاتحادية النافذة" وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص او رئيس الجهة الغير مرتبطة بوزارة . او المحافظ وعلى ان يتم اشعار وزارة المالية اولاً بأول وذلك استثناء من قانون الادارة المالية رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ او اي قانون اخر يخل محله وليتسنى لوزارة المالية اتخاذ ما يلزم في ضوء ذلك)).

لو رجعنا الى نص المادة (٢٨/أولاً) من دستور ٢٠٠٥ نرى انه جعل للرسوم نفس القيمة الدستورية للضرائب وثبت مبدأ القانونية في فرضها وتعديلها وجبايتها والاعفاء منها ولم يستخدم المشرع الدستوري مصطلح (حدود القانون) كما فعل المشرع الدستوري في دستور الامارات العربية المتحدة^(٣١) وانما جاء النص صريحاً بفرض رسوم وضرائب بقانون . ونحن نشايح ما ذهب اليه البعض من شراح القانون العام^(٣٢) من ان الدستور اذا اوجب فرض الضرائب او الرسوم بقانون وجاء نص تشريعي ادنى من الدستور اعطى للسلطة الادارية الحق في فرض ضرائب او رسوم فأن ذلك التشريع يكون مخالف للدستور. لان هذا الاخير استعمل مصطلح (بالقانون) في فرض الضرائب والرسوم ولم يستخدم مصطلح او تعبير (في حدود) فالمصطلحان (بالقانون) وفي (حدود القانون) غير مترادفين . وبالتالي يمكننا القول ان مضمون المادة (٢٤/أ) من قانون الموازنة العامة المذكور الذي فوض فيها المشرع العراقي الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة بفرض رسوم يكون مخالف للدستور . وهنا نشير الى قرار المحكمة الاتحادية رقم (٩٧/اتحادية/اعلام/٢٠١٦) الصادر في ٢٠١٤/٢/٢٣ الذي جاء بعد رفع دعوى على رئيس مجلس الوزراء ووزيرة الصحة بعد فرض رسوم من قبل وزارة الصحة على الخدمات الصحية . حيث تضمنت الدعوى الطعن بالمادة (٢٥) من قانون موازنة ٢٠١٦ تلك المادة التي سمحت للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة بفرض رسوم أو تعديل الرسوم الحالية. ومن المفيد ان نوضح بعض الامور عن تلك الدعوى المذكورة وعن قرار المحكمة الصادر على ضوءها وهي :

اولاً : تمثلت دفوع وكيل المدعي عليها (وزيرة الصحة) بأن الخصومة غير متوجهة لان مجلس النواب هو الذي يشرع القوانين . وان وزارة الصحة لا تشرع قوانين وانما تصدر قرارات وانظمة وتعليمات لتنفيذ القانون الذي يصدر من مجلس النواب . هنا ثبت وكيل الدفاع ان وزارة الصحة لا تشرع قانون وانما تصدر قرارات وانظمة وتعليمات .

ثانياً : دفع وكيل المدعي عليها (وزيرة الصحة) بأن المادة (٢٥) من قانون موازنة ٢٠١٦ جاءت موافقة للمادة (٢٨/أولاً) من الدستور وبالتالي فأن فرض الرسوم من قبل وزارة الصحة لم يخالف الدستور وهنا من المفيد ان نذكر ان المادة (٢٨/أولاً) من الدستور نصت على أن فرض الرسوم وتعديلها وجبايتها لا يكون الا بقانون . والنص في المادة المذكورة لا يحمل أي معنى ضمني يشير الى ان فرض الرسوم او تعديلها او جبايتها يكون بقرار او تعليمات او انظمة .

ثالثاً : قضت المحكمة الاتحادية برد الدعوى لأسباب هي : ان الخصومة غير متوجهة او متحققة لان مجلس النواب هو الذي يسن القوانين وبالتالي يكون هو الخصم وان قانون الموازنة لعام ٢٠١٦ لم يعد نافذاً لأن المحكمة تختص بالرقابة على دستورية القوانين النافذة وليس المنتهية . اضافة الى ان فرض الرسوم من قبل وزارة الصحة هو قرار اداري لا تختص المحكمة الاتحادية بالنظر فيه .

على ضوء ما تقدم نرى ان اساس فرض الرسوم او تعديلها من قبل وزارة الصحة يكون مخالف للدستور لأن المادة (٢٨/أولاً) صرّحت بأن فرض الرسوم او تعديلها من اختصاص مجلس النواب ويكون ذلك بقانون وليس بقرار . وربما هناك من يرى ان ذلك تفويض

تشريعي من البرلمان لوزارة الصحة بفرض الرسوم وتعديلها ونحن نرى ان الدستور لم يجيز التفويض في تشريع القوانين ما خلا التفويض الاداري بين سلطات الحكومة الاتحادية والمحافظات وهذا ما نصت عليه المادة (١٢٣) من الدستور وحتى التفويض الاداري فقد حصره الدستور بين السلطات الاتحادية والمحافظات وليس بين السلطات الاتحادية والوزارات . لذا نهيب بالمشرع العراقي الالتزام بالدستور وعدم تفويض الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة بفرض الرسوم أو تعديلها في قابل قوانين الموازنات القادمة . كما ندعو المشرع العراقي الى تعديل قانون المحكمة الاتحادية بما يسمح لها بالنظر في القوانين المنتهية اذا كانت ترتب اثر بمس حياة المواطن وديمومة بقائه كما هو الحال بالنسبة للرسوم الصحية التي تمس المواطنين وتؤثر على حياتهم التي فرضت مخالفة للدستور . وقد احسن واضعوا الدستور العراقي عندما جعلوا لكل عراقي الحق في الرعاية الصحية وعلى الدولة أن تكفل وسائل العلاج له^(٣٤) ولم ينص الدستور على وجوب دفع المواطن تكاليف الرعاية الصحية . ومن المفيد هنا ان نذكر ان هناك دول رأسمالية لا تمتلك ثروات نفطية الزم مشرّعها الدستوري الحكومة توفير الرعاية الصحية لمواطنيها وتكون مجانية للمفقر^(٣٥) .

وقد تضمن قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨ في ثناياه اجازة لمجالس المحافظات بفرض الضرائب والرسوم والملاحظ ان ذلك محل جدل سنعرض له في حينه تباعاً في مبحث الإيرادات المحلية .

اما بالنسبة للدستور اللبناني لسنة ١٩٢٦ المعدل فقد جاء خالياً من النص على فرض الرسوم سواء بقانون او بحدود القانون واكتفى بالإشارة الى فرض الضرائب بقانون^(٣٦) . وبهذا الخصوص يذهب الدكتور حسين عواضه والدكتور عبد الرؤف قطيش^(٣٧) الى انه رغم عدم نص الدستور في المادة (٨١) على قانونية الرسوم والاكتفاء بمبدأ قانونية الضريبة فان ذلك لا يعني انه يقصد من هذه المادة الضريبة فقط وانما يقصد منها التكليف العام الذي يكون شاملاً للرسم والضريبة بمعناها القانوني . ونحن نتفق مع ما جاء من رأى من أن الرسم من التكاليف العامة حاله كحال الضريبة وان كليهما يؤخذان جبراً من الافراد وبالتالي لا يجوز فرضهما الا بقانون .

المطلب الثاني: الإيرادات العامة المحلية

ليس غريب مساهمة الوحدات الادارية في تكوين موازنة الدولة المركزية، فقوم موازنات الدول إيرادات الوحدات المكونة لها لكن الجديد في العراق اختلاف المركز والوحدات الادارية على تقاسم واعادة توزيع الواردات المحلية . فمثل هذا الحديث لم يكن ليدور في ظل الدولة الموحدة حيث تذهب إيرادات الوحدات الادارية وتجمع في المركز ويعاد توزيعها مركزياً على الوحدات المكونة للدولة . وتأسيساً على ما تقدم من معطيات سنفرع هذا المطلب إلى فرعين الأول نتناول فيه صلاحية والثاني نعرض فيه مصادر الإيرادات المحلية للمحافظات العراقية .

الفرع الأول : صلاحية المحافظات العراقية بتشريع القوانين المالية

بعد سنة ٢٠٠٣ طرأ تغيير جذري على النظام الاداري العراقي اذ انتقل العراق من نظام الدولة الموحدة إلى نظام الدولة الاتحادية وبطبيعة الحال كان لهذا التغير انعكاسه على الوحدة المحلية بنموذجها التطبيقي المتمثل باللامركزية الإدارية . فهذه الأخيرة لم تعد ذات أبعاد قانونية فقط وإنما أضحت ذات أبعاد دستورية^(٣٨) . وأول ما صدر هو أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٧١ لسنة ٢٠٠٤ وملحقة الأمر رقم (١٠٠) لسنة ٢٠٠٤ الذي نظم السمة اللامركزية المحلية الجديدة من خلال تشكيل مجالس المحافظات وإعطائها السلطة التشريعية ولها حق استحداث إيرادات مالية من خلال فرض الضرائب والأجور^(٣٩) .

أما قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية الصادر عن مجلس الحكم في ٨ آذار لسنة ٢٠٠٤ فقد رسم ملامح الدولة العراقية من خلال الأخذ بنظام الفدرالية واللامركزية الإدارية وعدم تركيز السلطة بيد الحكومة الاتحادية وعزز من دور الوحدات المحلية عن طريق تشكيل مجالس محلية ومجالس بلدية . ولم يكتف بتنظيم عمل الوحدات المحلية بل ذهب إلى إعطاء مجالس هذه الوحدات المحلية سلطة فرض ضرائب ورسوم من قبل مجالس المحافظات كما أعطى لها الحق في إنشاء المشاريع على مستوى المحافظة سواء كان ذلك من مبادرة المحافظة وحدها أو الاشتراك مع المنظمات الدولية إضافة إلى إعطاء المحافظات جميع الصلاحيات التي لا ترجع إدارتها لحكومة المركز في بغداد^(٤٠) . وبعد صدور الدستور الدائم للعراق سنة ٢٠٠٥ أصبحت اللامركزية الإدارية أكثر ترسيخاً ووضوحاً مما سبق فقد وجدت لها بعد دستوري من خلال النص على الأخذ بنظام اللامركزية الإدارية في صلب الوثيقة لدستورية وأضحت الوحدات المحلية في العراق بموجب الدستور هي المحافظات والأقضية والنواحي التي تطبق اللامركزية الإدارية^(٤١) . ثمة إشكالية تثار وتلقي بظلالها على مدى صلاحية مجالس المحافظات بتشريع القوانين المحلية وخاصة القوانين المالية التي من خلالها يتم تحصيل الإيرادات المحلية .

لو رجعنا إلى الدستور العراقي النافذ وتمعنا في نصوصه لوجدنا أنه لم يتطرق صراحة إلى صلاحية المحافظة في سن القوانين فقد اقتصرته أشارته إلى أن المحافظات تدار وفق مبدأ اللامركزية الإدارية ولها صلاحية مالية وإدارية واسعة^(٤٢) فهذه الجملة الأخيرة أشارت إلى منح المحافظات صلاحيات ولم تنص على الإجازة بالتشريع وبالتالي يجب أن يكون معنى هذه الصلاحية في حدود ألفاظ الكلمات ولا يجب الخروج عن المعنى الذي أراده الدستور . فالمواد الدستورية لم تنص على صلاحية التشريع مطلقاً وبالتالي يجب أن يؤخذ المطلق على إطلاقه ما لم يرد ما يقيد هذا من ناحية الدستور أما من ناحية قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل فاللائحة للنظر في هذا القانون أن المشرع العراقي جعل سلطة التشريع تكاد تنحصر في مادتين من هذا القانون الأولى عندما تطرق في الباب الأول إلى مجالس المحافظات وإجراءات تكوينها حيث ذكر أن مجلس المحافظة هو سلطة تشريعية لها حق إصدار التشريعات المحلية^(٤٣) والثاني تناول فيه التشريع عندما تكلم عن اختصاص مجلس المحافظة وفيه أشار إلى أن إصدار التشريعات المحلية يكون من قبل مجلس المحافظة^(٤٤) . وبالمقابل أيضاً ذكر المشرع

العراقي في ذات القانون أن ما يقوم به مجلس المحافظة هي أعمال تقريرية متمثلة بإصدار قرارات وليس تشريعات وهذا ما لمسنه في عدة مواد ضمن نصوصه حيث ورد فيه أن يكون لمجلس المحافظة جريدة تُنشر فيها كافة القرارات والأوامر التي تصدر عن المجلس^(٤٥). والملاحظ هنا انه لم يذكر نشر القوانين في هذه الجريدة ! وكذلك اشار الى ان المحافظ عندما يمارس صلاحياته في المحافظة يقوم بتنفيذ القرارات التي يتخذها مجلس المحافظة^(٤٦) وهنا لم يورد المشرع العراقي مصطلح (تنفيذ القوانين) مطلقاً وإنما أشار بصريح العبارة بتنفيذ القرارات الصادرة من المجلس .

وفي مورد آخر من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم نلاحظ أن المشرع العراقي جعل الاعتراض يكون من قبل المحافظ على قرارات مجلس المحافظة^(٤٧) ولم يذكر لفظ قوانين حتى يمكن الاعتراض عليها إضافة إلى فقرات أخرى في قانون المحافظات أورد فيها المشرع العراقي أن ما يصدر عن مجلس المحافظة هي قرارات وليس تشريعات^(٤٨).

ولو افترضنا جدياً أن للمحافظة ومن خلال مجلسها الحق في تشريع القوانين وبالذات القوانين المالية لتسيير أمورها في حدود وحدتها المحلية الجغرافية فهل هذا يعني أن هذه القوانين المشرعة تتوافر فيها مقومات التشريع ؟ بطبيعة الحال فأن مقومات العملية التشريعية تتكون من عدة مراحل أولى هذه المراحل هو الاقتراح فالسلطة التشريعية يكون لها الحق في اقتراح مشروعات القوانين إضافة إلى السلطة التنفيذية التي تكون هي الأخرى صاحبة الحق في اقتراح مشروعات القوانين . والمرحلة الثانية هي المناقشة والتصويت والمناقشة تتم في البرلمان سواء قدمت مشروعات القوانين من البرلمان نفسه أو من قبل الحكومة وتكون المناقشة على الأقل مرتين ثم يصار بعدها للتصويت . أما المرحلة الثالثة فهي تتمثل بمرحلة التصديق والإصدار فعندما تصوت السلطة التشريعية بالموافقة على مشروع القانون يحال هذا الأخير إلى رئيس الدولة ليقوم بالمصادقة عليه^(٤٩).

إذا تمعنا في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم من حيث وجود مقومات العملية التشريعية التي أسلفنا ذكرها لتبين لنا أن المشرع العراقي لم يذكر الجهة التي تتولى اقتراح مشروعات القوانين وكذلك لم يتطرق إلى عملية المناقشة لمشروعات القوانين ولم يتناول ايضاً عملية الإصدار لما يشترع من قوانين . لذلك نلاحظ أن بعض مجالس المحافظات حاولت سد هذا الفراغ التشريعي من خلال تناول مراحل التشريع في النظام الداخلي الذي ينظم عملها وهذا ما لمسنه في النظام الداخلي لمجلس محافظة النجف الأشرف فقد أشار إلى أن مشروعات القوانين تقدم من قبل المحافظ أو من أحد لجان المجلس أما مقترحات القوانين فتقدم من خمسة أعضاء من المجلس أو أكثر^(٥٠) . وكذلك تناول النظام الداخلي للمجلس كيفية مناقشة مشروعات القوانين^(٥١) وكيفية التصويت عليها^(٥٢) ألا أن هذا النظام الداخلي لم يتناول مرحلة التصديق والإصدار لمشروعات القوانين مما جعل العملية التشريعية مبتورة في أحد مقوماتها . والمعروف أن السلطة التشريعية عندما توافق على مشروع قانون تحيله إلى رئيس السلطة التنفيذية لتتم المصادقة عليه ومن ثم إصداره . وأن لإصدار مشروعات القوانين أمر في غاية الأهمية فهو

يعتبر بمثابة شهادة من رئيس السلطة التنفيذية بأن ما شرّع من قانون قد ساير الصواب في الجوانب الإجرائية القانونية^(٥٣).

لقد خلقت مسألة إعطاء مجالس المحافظات صلاحية التشريع حالة من الجدل لم تقتصر على ما تناولته أقلام الباحثين بل امتدت إلى السلطة القضائية والتنفيذية في الدولة العراقية وسوف نسلط الضوء على ما أثير حول صلاحية مجلس المحافظة بالتشريع وفق الآتي :

أولاً / موقف الباحثين من صلاحية مجالس المحافظات بالتشريع : أنقسم الباحثون بين مؤيد ورافض لوجود صلاحية تشريعية فهناك اتجاه يذهب إلى أن مجالس المحافظات لها سلطة التشريع ويستدلون على ذلك ما جاءت به المادة (٢ / أولاً) من قانون المحافظات . التي تضمنت في ثناياها أن للمجلس حق إصدار التشريعات المحلية^(٥٤) . كما يرى جانب آخر من الباحثين أن مجلس المحافظة أعطي حق التشريع على المستوى المحلي من خلال قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ وهو اختصاص مستحدث منح للمجلس وقد قصر على مرحلة إصدار التشريع التي هي المرحلة الأخيرة في عملية تكوين التشريع . فقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم لم يبين دور مجلس المحافظة في المراحل السابقة لمرحلة الإصدار والتي تتمثل بمرحلة اقتراح مشروع القوانين ومناقشتها والتصويت عليها ثم المصادقة عليها ما سينتج عنه صعوبات عندما يتم تطبيق ما شرّع من قوانين كما لم يقتصر قانون المحافظات المذكور على عدم بيان آلية تشريع القوانين المحلية بل لم يبين مدى الدور الذي يكون للمحافظ (رئيس الجهة التنفيذية) في عملية تشريع القوانين^(٥٥).

ويرى جانب آخر من الباحثين^(٥٦) أن مجلس المحافظة لا يتمتع بسلطة سن تشريعات كما هو الحال في البرلمان فرغم محاولة العديد من مجالس المحافظات سن قوانين ألا أنها لا تكون في حقيقة الأمر إلا قرارات إدارية تخضع لرقابة القضاء الإداري وهذا يتوافق مع دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ الذي نص على مبدأ اللامركزية الإدارية في إدارة المحافظات غير المنتظمة في إقليم. وأن ما جاء من نص في قانون المحافظات الذي يعطي لها حق التشريع المحلي فأن ذلك يرتبط بممارسة مجالس محلية منتخبة لجزء من اختصاصات السلطة التنفيذية فقط وأن هذه الممارسة لا تمتد إلى السلطة القضائية أو التشريعية.

ويعتبر البعض الآخر من الباحثين^(٥٧) أن صلاحية مجالس المحافظات في تشريع قوانين محلية ما هي إلا بدعة تشريعية فاللامركزية الإدارية هي نظام يقوم على توزيع الوظائف إدارياً بين المركز والوحدات اللامركزية الإدارية دون أن يكون لهذا التوزيع إداري مساس بالاختصاصات التشريعية والقضائية التي يجب أن تكون محجوزة للسلطة المركزية وإذا حدث عكس ذلك فلا نكون أمام لامركزية إدارية وإنما أمام لا مركزية سياسية . أما أستاذنا الدكتور إسماعيل صعصاع فيرى أنه يمكن إعطاء مجلس المحافظات إمكانية إصدار تشريعات فرعية من قرارات وتعليمات يبتغي من ورائها استيفاء مبالغ مقابل الخدمات التي تقدم في حدود المحافظة ولكن من غير الممكن منح مجالس المحافظة صلاحيات تشريعية تفرض بموجبها ضرائب ورسوم لأن ذلك اختصاص اتحادي هذا من

جانب ومن جانب آخر فإن اللامركزية الإدارية تختلف مفهوماً وتطبيقاً عن اللامركزية السياسية فهذه الأخيرة تعطي الحق للولايات المكونة للدولة الفدرالية أن يكون لها دستور خاص بها تؤسس بموجبه سلطات قضائية وتنفيذية وتشريعية بينما اللامركزية الإدارية تنطوي على وظيفة إدارية من وظائف الهيئة التنفيذية^(٥٨).

وحن نرى أن مذهب المشرع العراقي في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل في جعل الضرائب والرسوم المحلية من ضمن إيرادات المحافظة أن ذلك لا يعني أن لهذه المحافظات الحق في فرض الضرائب والرسوم المحلية وإنما يراد من ذلك أن يكون تحصيل هذه الإيرادات الضريبية والرسومية المحلية في حدود الوحدة المحلية وفق ما أوجبه القانون لتكون إيراداتاً محلياً للمحافظة . وبالتالي لا يجوز للمحافظات أن تعتمد ذلك سبيلاً لسن تشريعات محلية تبتغي من ورائها الحصول على إيرادات ضريبية أو رسومية ذات صبغة محلية .

ومن المفيد ذكره بهذا الخصوص أن سابقة حدثت في مصر في ظل قانون الإدارة المحلية رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ حيث اشارت المادة ٢٩ الى من بين إيرادات مجلس المحافظة هي الضرائب والرسوم ذات الطابع المحلي التي يكون فرضها لصالح المحافظة وعندما قام محافظ البحيرة بفرض ضريبة على كل مشترك بتليفون موجود في المحافظة تصدى لذلك مجلس الدولة المصري^(٥٩) وأفتى بقراره المرقم ٢٥٦ لسنة ١٩٦٣ أن قرار المحافظ بفرض الضريبة المحلية غير صحيح ولا يجوز الاستناد إلى المادة ٢٩ من قانون الإدارة المحلية المذكور في فرض هذه الضريبة المحلية . لأن المادة لم تتضمن تحويل مجلس المحافظة سلطة فرض الضرائب ذات الطابع المحلي وبالتالي لفرض هذه الضريبة المحلية أن يكون قانون يقرر فرضها وكذلك يبين الوعاء الذي تفرض عليه ألا أنه يكون من الجائز أن يحول مجلس المحافظة بموجب القانون سلطة تحديد سعر الضريبة المفروضة وشروط جبايتها. وقد ذهب مجلس الدولة المصري إلى أبعد من ذلك فأعتبر الحصول على إيرادات تحت مسمى تبرعات غير جائز ما لم يحول القانون ذلك . ففي قراره المرقم ٣ / ٢ / ٤٤٢ لسنة ١٩٩٢ أفتى بعدم جواز تحصيل الكليات على مبالغ من الطلاب تحت مسمى التبرعات عندما يتم تحويلهم من كلية إلى أخرى لأن قانون الجامعات لم يحول الكليات استحصال مثل هكذا مبالغ نظير ما تقوم به من انتقال للطلاب وبالتالي يعتبر مسلك هذه الكليات مخالف للدستور^(٦٠) .

واذا كان أصحاب الاتجاه الثاني الذين أسلفنا ذكرهم يذهبون إلى عدم جواز التشريع من قبل مجلس المحافظة سواء كانت هذه التشريعات مالية أو غير مالية فالسؤال الذي يثار هنا هل يحق لهذه المجالس أن تعدل قوانين قائمة وصادرة من البرلمان الاتحادي ؟ في معرض الإجابة على هذا التساؤل نرى أنه إذا كان من باب أولى لا يجوز لمجالس المحافظات تشريع قوانين لأن المحافظات قائمة على مبدأ اللامركزية الإدارية وليس اللامركزية السياسية فبطبيعة الحال أيضاً لا يحق لها تعديل أي قانون قائم ومشرع من البرلمان الاتحادي . بيد أن الواقع العملي أظهر غير ذلك فبعض مجالس المحافظات عملت على تعديل قوانين اتحادية ومثال ذلك ما قام به مجلس محافظة النجف الأشرف بقراره المرقم ٨٤ في ١٥ / ١٢

/ ٢٠١٥ عندما عدل بعض المواد من قانون بيع وإيجار أموال الدولة الاتحادي رقم ٢١ لسنة ٢٠١٣ فعدل المادة المتعلقة بمبلغ التأمينات^(١١) من خلال زيادة مبلغ تأمينات الاشتراك بالمزايدة إلى ٢٠٪ من قيمة العقار التقديرية الأولى في حالة البيع أو الإيجار بينما قانون الإيجار الاتحادي ذكر أن لا تقل عن ٢٠٪ . وكذلك عدل من المادة الخاصة بتحديد مدة دفع بدل البيع أو الإيجار^(١٢) والمادة التي تجيز تقسيط المبلغ المراد دفعه^(١٣) وجعل المدة لدفع المبلغ كاملاً محددة بـ ٤٨ ساعة بعد صدور قرار الإحالة القطعية سواء كان ذلك على بيع أو إيجار عقار بينما قانون البيع والإيجار الاتحادي سمح بتسديد البدل خلال ٣٠ يوم من تاريخ الإحالة وإيضاً أجاز تقسيط المبلغ المراد دفعه . وجدير بالذكر أن تعديل مجلس محافظة النجف الأشرف لم يكن مقتصرًا على القوانين الاتحادية ذات الجنبه المالية فقط وإنما ذهب إلى إصدار قانون محلي أوقف بموجبه العمل بقانون اتحادي نافذ فقام بإصدار قانون المختارين المحلي رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ ثم بعد ذلك عدله بالقانون رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ وهذا الأخير لم يتضمن فقط تعديل لقانون المختارين المحلي وإنما أوقف العمل بقانون المختارين الاتحادي رقم ١٣ لسنة ٢٠١١ القانون^(١٤).

ثانياً / موقف القضاء العراقي من صلاحية المحافظات بالتشريع : يتمثل موقف القضاء من خلال ما يصدر عنه من فتاوى أو احكام قضائية بعد نظره دعاوي متعلقة بصلاحيه مجالس المحافظات بسن القوانين بصورة عامة والقوانين المالية بصورة خاصة والملاحظ ان موقف القضاء جاء متبايناً في تناول صلاحية المحافظات بالتشريع ففي قراره التفسيري رقم (١٦/اتحادية/٢٠٠٨)^(١٥) أعطت المحكمة الاتحادية رأياً بخصوص صلاحية مجلس المحافظة بسن القوانين التي يتم بموجبها فرض الضرائب والرسوم والغرامات والضميمة واستندت إلى المادة الدستورية رقم (١٢٢ / ثانياً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ واعتبرت من حق مجلس المحافظة سن تشريعات تمكنه من الحصول على إيرادات ضريبية ورسومية وإيرادات من الضمانات والغرامات . ويرى البعض من الشراح^(١٦) بخصوص قرار المحكمة التفسيري المذكور أن إعطاء مجالس المحافظات حق التشريع يمثل مخالفة لمفهوم اللامركزية الإدارية . فهذه الأخيرة لا تحمل في ثناياها سلطة تشريع وأن منح المجلس هذه السلطة التشريعية يتعارض مع مبدأ قانونية الضرائب والرسوم الذي وجدته سنده في المادة (١١٠ / ثالثاً) من دستور العراق النافذ وأن إقرار المحكمة الاتحادية بصلاحيه مجالس المحافظات في تشريع قوانين ذات جنبه مالية محلية يعد في حقيقة الأمر توسيع في تفسير نصوص الدستور بشكل يتعارض مع صريح عبارته وحمل نصوصه أكثر من طاقتها . ونؤيد هذا الرأي فيما ذهب اليه فقرار المحكمة التفسيري المذكور يمثل مخالفة صريحة لنص دستوري تناول صراحة مبدأ قانونية الضرائب والرسوم . إضافة إلى ذلك نرى أن المادة (١٢٢ / ثانياً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ التي كانت الأساس في مسند قرار المحكمة الإفتائي المذكور لم تنص صراحة على اعطاء سلطة تشريع لمجالس المحافظات وكل ما هنالك أنها أوردت أن للمحافظات صلاحية إدارية ومالية واسعة لإدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وبالتالي فإنه من الممكن

أن تترجم هذه الصلاحيات في صورة قرارات إدارية أو تشريعات فرعية تنظم بها المحافظات جوانبها المالية والإدارية .

أما مجلس شوري الدولة فقد ذهب إلى اتجاه مغاير من خلال فتواه رقم ٨٣ / ٢٠١٢^(١٧) . التي أوضح فيها بأنه لا يحق لمجلس المحافظات سن قوانين مالية . في معرض رأيه حول فرض رسوم من قبل مجلس محافظة الديوانية على معاملات التسجيل العقاري في المحافظة وبين أن القوانين المالية تفرض وفقاً لما نص عليه دستور ٢٠٠٥ في المادة (٢٨/أولاً) التي جعلت فرض الضرائب والرسوم وتعديلها وجبايتها لا يكون إلا بقانون وأنهى المجلس فتواه إلى المبدأ القانوني : لا تفرض الرسوم إلا بقانون . ونتيجة لعدم سير القضاء العراقي على منحى واحد فيما يتعلق بحق مجالس المحافظات بسن تشريعات من عدمه وتأرجح الأمر بين إعطاء هذا الحق التشريعي للمجالس وفق ما تراه المحكمة الاتحادية وبين عدم إعطاء هذا المجلس سلطة لسن تشريعات محلية وفق قرار مجلس شوري الدولة أنبرت السلطة التنفيذية لتصدر قرارها رقم ٢٧ في ٧ / ١ / ٢٠١٢^(١٨) الذي اعتبرت فيه صلاحيات مجالس المحافظات معطلة في فرض الضرائب والرسوم ما لم يصدر قانون اتحادي ينظم ذلك . ولم تكتف السلطة التنفيذية بإصدار ذلك القرار وإنما عملت على التأكيد عليه في تعليمات قوانين الموازنة العامة^(١٩). ويبدو ان السلطة التنفيذية قد ذهبت الى ما اخذ به مجلس شوري الدولة من عدم صلاحية مجلس المحافظات بسن فرائض مالية رغم ان قرار المحكمة الاتحادية التفسيري خلاف ذلك. ونود الإشارة إلى أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي قد أبدى رأيه بخصوص صلاحية مجالس المحافظات بسن قوانين مالية فذهب إلى القول أن مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم لا تمتلك صلاحية سن قوانين تفرض بموجبها ضرائب أو رسوم أو غرامات محلية دون أن يكون لذلك قانون تستند عليه بخصوص فرضها فهي تخضع للمبدأ الدستوري (قانونية الضرائب والرسوم)^(٢٠).

وعلى ضوء ما تقدم من اتجاهات وأراء متباينة حول صلاحية مجالس المحافظات في سن تشريعات وبالذات التشريعات المالية فإن لنا رأي نبنيه على القول بأن مجالس المحافظات ليس لها سلطة تشريعية وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وندعو المشرع العراقي إلى تدارك الامر والعمل على تعديل قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم بشكل ينسجم فعلاً مع مبدأ اللامركزية الإدارية الذي نص عليه دستور ٢٠٠٥ والالتزام بالجمال المحجوز للبرلمان في الدستور بسن القوانين الضريبية والرسوم . وهذا المعنى ما وجدناه في قول الدكتور محسن خليل^(٢١) (في ميدان التشريعات المالية . نصت دساتير عربية على كثير من المسائل التي يتحتم تنظيمها بقانون : كحالة الضرائب وتعديلها وإلغائها وكذلك بالنسبة لبعض المسائل الأخرى كالجنسية مثلاً . فإنه يتعين على السلطة التشريعية بنفسها أن تقوم بأمر ذلك ... علاوة على تحريم التفويض في هذا الميدان المخصص). بيد أننا نعتقد أنه من الممكن أن تعطى المحافظات غير المنتظمة في إقليم صلاحية إصدار قرارات إدارية لممارسة أعمالها المالية والإدارية لتناسب ذلك مع مبدأ اللامركزية الإدارية الذي نص عليه دستور ٢٠٠٥ .

الفرع الثاني: مصادر الإيرادات المحلية للمحافظات العراقية

تعد الإيرادات المحلية في اللامركزية الإدارية من الركائز المهمة في العمل المحلي فالوحدات المحلية لا تستطيع ممارسة فعاليتها المطلوبة ألا إذا كانت لها مصادر إيرادية من الأموال تنفقها في سبيل الخدمات المقدمة للسكان المحليين^(٧٢). ورغم ما تقدم من أهمية للإيرادات المحلية في حياة الوحدات المحلية فالذي يلاحظ أن الإيرادات المحلية للمحافظات العراقية قليلة جداً إذ تكاد تعتمد المحافظات على ما تقدمه الحكومة الاتحادية لها من مبالغ من خلال الموازنة الاتحادية للدولة بما جعل هناك رابطة تبعية بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم والحكومة الاتحادية^(٧٣). ولو نظرنا إلى قانون الموازنة الاتحادية رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٧ وتفحصنا مواده لوجدناها أشارت في كثير من المواد إلى عدة قنوات إيرادية تعتبر مصادر تمويل للمحافظات غير المنتظمة بإقليم ومنها ما أشار إليه قانون الموازنة المذكور من تخصيص مبلغ إجمالي (٥٠٠) مليار دينار للمحافظات والأقاليم وتنمية مشاريعها^(٧٤). وكذلك تخصيص نسبة ٥٪ للمحافظة من الإيرادات النفطية التي تعرف بإيرادات البترودولار^(٧٥). كما أن المشرع العراقي أخذ بنظر الاعتبار المحافظات غير المنتجة للنفط أو التي لا تمتلك منافذ حدودية فذهب في قانون الموازنة المذكور إلى تخصيص لهذه المحافظات جزء من الوفرة المالية المتحققة خلال السنة المالية^(٧٦).

وما دام تناولنا الإيرادات التي تحصل عليها المحافظات غير المنتظمة بإقليم بما يخصص لها بموجب قوانين الموازنات ومنها قانون موازنة ٢٠١٧ فإن من الأهمية بمكان أن نتوقف على ما جاء بمضامين المادة (٢٤/أ) من قانون الموازنة المذكور التي خولت مجالس المحافظات فرض وتخصيص الرسوم وتعديلها. أما تعليمات تنفيذ المادة أعلاه نصت في (القسم الثاني/المادة ٢ / ثامناً) على أن ((يحول الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ فرض الآتي :

أ - فرض رسوم أو أجور خدمات جديدة باستثناء الرسوم السيادية المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة

ب - تعديل رسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية (المقررة بموجب القوانين الاتحادية).

د / ٢- ... أما فيما يخص مجلس المحافظة فيتم العمل بما ورد بالفقرة أ. ب. ج. د-١) من خلال فرض الرسوم والأجور عن الخدمات التي يقدمها المجلس للمواطنين)).

أن المادة أعلاه وتعليمات تنفيذها تثير جملة من الإشكاليات ختم علينا العرض لها وأبداء الرأي بخصوصها وتتمثل بالآتي :

-أن المشرع العراقي بموجب المادة أعلاه وتعليماتها فوض مجالس المحافظات ومحافظيها سلطة تشريع فرعية لفرض رسوم جديدة مع أن دستور ٢٠٠٥ لم يحوّل التفويض التشريعي ما خلا التفويض الإداري^(٧٧) الذي ورد في المادة (١٢٣) ويكون بين الحكومة الاتحادية والمحافظات.

- أن المشرع العراقي وفق ما أورده في المادة المذكورة وتعليماتها قد خالف مبدأ الفصل بين السلطات الذي جاء به دستور ٢٠٠٥ في المادة (٤٧) من خلال تفويض المحافظ ومجلس المحافظة سلطتي التشريع والتنفيذ لكل منهما .

- لا يوجد في دستور ٢٠٠٥ . مصطلح (رسوم سيادية أو غير سيادية) . وإنما مصطلح واحد هو (رسوم) تخضع لمبدأ القانونية ثم من غير الممكن فرض أي رسم دون وجود سيادة السلطة في ذلك .

وعلى ضوء ما بيناه من إشكاليات الفت بظلالها على واقع فرض وتحصيل الإيرادات العامة المحلية والاتحادية ندعو المشرع العراقي في قابل قوانين الموازنات القادمة أن يتجنب ما طرح من إشكاليات وأن يعمل على حث الخطى نحو تشريع قانون التفويض الذي أورده الدستور .

لم تكن الأموال التي تحصل عليها المحافظات من موازنة الدولة الاتحادية السبيل الوحيد لتغطية نفقاتها وإنما ذهب المشرع العراقي في قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ إلى إيجاد مصادر إيرادية أخرى للمحافظات فتنوع مصادر الإيرادات يعني إعطاء هذه المحافظات أكبر فسحة من الاستقلال وخاصة الاستقلال المالي^(٧٨) . ومن مصادر الإيرادات التي جاء بها المشرع في قانون المحافظات هي أجور الخدمات التي تحصل عليها المحافظة من خلال المشاريع الاستثمارية التي يتم أنشائها في حدود المنطقة الجغرافية لها^(٧٩) . وذكر المشرع أيضاً أن من مصادر الإيرادات المحلية للمحافظة هي الضرائب التي تفرض بقوانين اتحادية أو قوانين محلية في المحافظة وأيضاً الرسوم فهذه الأخيرة تستحصل كإيرادات للمحافظة والتي تكون أيضاً مفروضة بقانون اتحادي أو قانون محلي لتقيد كإيرادات للمحافظة التي تجبى فيها^(٨٠) . واللافت للنظر أن اعتبار المشرع العراقي الرسوم في قانون المحافظات إيراداً محلياً يفرض ويجبى للمحافظة أوجد حالة من الازدواجية في فرض الرسوم في بعض المحافظات من خلال الازدواج في فرض رسم محلي على نفس الخدمة المفروضة عليها رسم اتحادي . ونتيجة لذلك ذهبت المحكمة الاتحادية إلى رفع هذه الازدواجية بقرارها رقم (٨٢/اتحادية اعلام / ٢٠١٣) الذي تضمن عدم دستورية فرض الرسوم من قبل مجلس محافظة ميسان على الجوازات^(٨١)

وحسناً ما فعل القضاء الاتحادي في حكمه بعدم صلاحية مجلس المحافظة بفرض رسم على الجوازات لمخالفة ذلك لقانون الجوازات الاتحادي من جهة ولما يشكله الازدواج في فرض الرسم من عبء يتثقل كاهل المواطنين من جهة أخرى .

وتجدر الإشارة أن المشرع العراقي جعل الغرامات المفروضة بموجب القوانين الاتحادية أو المحلية هي مصدر إيرادات للمحافظات^(٨٢) . ونعتقد بهذا الخصوص أن المشرع العراقي أراد من ذلك تحصيل الغرامات في حدود المحافظة ولم يذهب إلى إعطاء المحافظات غير المنتظمة بإقليم سلطة سن تشريعات تفرض بها غرامات لان فرض الغرامات يكون من اختصاص البرلمان وبالتالي لا يجوز فرضها من قبل مجلس المحافظة ودلالة ذلك ما جاء به القرار الإفتائي لمجلس شورى الدولة رقم ٧٣ / ٢٠١٤^(٨٣) الذي ذهب الى عدم صلاحيات مجلس المحافظة بفرض غرامات .

كما تعتبر الإيرادات المتولدة من بيع أو إيجار أموال الدولة سواء كانت منقولة أو غير منقولة التي تقع في حدود المحافظة من الإيرادات التي تستحصل محلياً للمحافظة^(٨٤). فالمحافظات بما أن لها من شخصية معنوية مستقلة وذمة مالية مستقلة تكون لها أملاك منقولة وغير منقولة وهي أملاك محلية أما تكون ملك خاص للمحافظة فيجوز التصرف بها وفق القانون بيعاً أو إيجاراً أو غير ذلك أو تكون ملكيتها عامة مخصصة للمنفعة العامة وبالتالي لا يجوز إيجارها أو القيام بغير ذلك من التصرفات بما يتعارض وملكيتها العامة^(٨٥).

وتعتبر الهبات والتبرعات التي تحصل عليها المحافظة إيرادات محلية أيضاً سواء قدمت من خارج المحافظة من دول أو منظمات دولية أو قدمت من داخل المحافظة. ورغم اعتبار التبرعات والهبات مصادر للإيرادات المحلية للمحافظات ألا أنه لا يمكن التعويل عليها بصورة رئيسية في ردد المحافظات بالإيرادات المحلية لقلة هذا النوع من المصادر الإيرادية. كما تعتبر نصف الإيرادات المتولدة من منافذ المحافظات الحدودية إيرادات للمحافظة^(٨٦).

وتأسيساً على ما قرره المشرع العراقي للمحافظات من إيرادات محلية وفق قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ فقد عملت بعض المحافظات على إنشاء صناديق للإيرادات المحلية تودع فيها كل الإيرادات المستحصلة محلياً. ومن هذه المحافظات النجف الأشرف حيث عمل مجلسها على تشريع قانون تشكيل صندوق الموارد المحلية رقم (١) لسنة ٢٠١٠^(٨٧) الذي تودع فيه جميع الإيرادات التي تجب محلياً من الفرائض ضمن الحدود الجغرافية لمحافظة النجف^(٨٨). وصنف قانون الصندوق المذكور مصادر الإيرادات المحلية الى إيرادات متولدة من المشاريع الاستثمارية المنفذة في المحافظة وإيرادات تأتي من الهبات وإيرادات تأتي من فرض الضرائب والرسوم والضرائب والغرامات المحلية بموجب قوانين أو قرارات أوامر أو توصيات تصدر من مجلس المحافظة^(٨٩). وعلى ذلك ذهب مجلس محافظة النجف إلى إصدار الكثير من القوانين والقرارات التي فرض بموجبها رسوم وضرائب لرصد هذا الصندوق بالإيرادات المحلية كفرض مبلغ (١٠٠٠٠) دينار عن كل زائر عربي أو اجنبي يأتي عن طريق مطار النجف الأشرف^(٩٠). وكان لبعض الفرائض المالية المحلية تكرار لما هو مفروض اتحادياً كفرض رسم مقداره (١٠٠٠٠) دينار عن كل جواز سفر وفرض رسم يتراوح من (٥٠٠٠ - ٢٥٠٠٠) دينار على السيارات المحملة بالمواد المقلعية لأغراض صيانة الشوارع والجسور^(٩١) رغم وجود قانون اتحادي يفرض رسوم على المركبات لأغراض صيانة الشوارع والجسور^(٩٢).

أن الإيرادات التي تستوفيها المحافظات غير المنتظمة بإقليم سواء كانت مفروضة بقوانين اتحادية كالرسوم أو الغرامات أو مفروضة محلياً فأنها تؤول إلى الخزينة العامة للحكومة الاتحادية وكذلك الإيرادات التي تستحصلها المحافظات من بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة فأنها تذهب هي الأخرى إيراداتاً نهائياً لخزينة الدولة الاتحادية أما الدوائر الممولة ذاتياً فأن إيراداتها تقيد لحساب تلك الدوائر وليس للمحافظة التي توجد فيها هذه الدوائر^(٩٣). وحتى الإيرادات التي تحصل عليها المحافظات محلياً يجب

تحويلها إلى وزارة المالية الاتحادية وأذا قامت المحافظة بصرفها من تلقاء نفسها فستقوم وزارة المالية باستقطاعها من حصة المحافظة المقررة في الموازنة الاتحادية^(٩٤).

وجدير ذكره أيضاً أن المنح النقدية التي تحصل عليها المحافظات من جهات عديدة سواء من مؤسسات دولية أو منظمات غير حكومية أو دول أجنبية يجب أن تذهب إلى الخزينة العامة للدولة الاتحادية لتقيدها إيراداً نهائياً للدولة الاتحادية^(٩٥). وأن قبول المنح النقدية أو العينية وإعادة تخصيصها للمحافظات يكون بموافقة وزارتي المالية والتخطيط الاتحاديتين^(٩٦).

وحسناً فعل المشرع العراقي عندما جعل قبول المنح مرهون بموافقة جهة سيادية اتحادية هي وزارة المالية لكن كان الأولى به منح صلاحية صرفها مباشرة للمحافظة بعد الموافقة عليها دون أن يكون هناك إعادة تخصيصها للمحافظات التي منحت أليها لكن يبدو أن المشرع العراقي أراد تشديد الرقابة على كيفية تصرف المحافظات بهذه المنح من خلال تسجيلها إيراداً نهائياً للخزينة الاتحادية ومن ثم إعادة تخصيصها للمحافظات التي منحت أليها. فالرقابة على مالية المحافظات غير المنتظمة بإقليم تكون مشددة من قبل وزارتي المالية والتخطيط الاتحاديتين^(٩٧).

وعلى ضوء ما تقدم يمكننا القول أن اللامركزية الإدارية التي حددها دستور ٢٠٠٥ للمحافظات غير المنتظمة بإقليم لا يكون لها استقلال مالي فالمحافظات غير المنتظمة بإقليم ومن خلال ما سبقناه من بيانات وأمثلة وقرارات قضائية لا تتمتع باستقلال مالي فعلي الذي يعد ركن من أركان اللامركزية الإدارية. فكانت المركزية للحكومة الاتحادية واضحة في الجانب المالي في المحافظات غير المنتظمة إقليم ما يعلننا نذهب إلى القول أن اللامركزية الإدارية مشرعه دستورياً وقانونياً لكنها غير مفعلة واقعياً فضلاً عن أن اللامركزية الإدارية في العراق خرجت عن المألوف بإعطاء المشرع العراقي سلطة سن القوانين للمحافظات غير المنتظمة بإقليم في قانون رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨. وعلى ذلك فإن المشرع العراقي مدعو إلى تدارك الأمر والعمل على إعطاء استقلالية مالية ذاتية فعلية للمحافظات غير المنتظمة بإقليم من خلال جعل نسبة من الإيرادات المحلية المستحصلة محلياً إيرادات خالصة للمحافظة التي استحصلت فيها. وكذلك العمل على تعديل قانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨. بما يرفع سلطة تشريع الضرائب والرسوم عن مجالس المحافظات لأن تلك سلطة التشريع محجوزة للبرلمان الاتحادي وفق المبدأ الدستوري (قانونية الضرائب والرسوم).

الخاتمة

يقينا ان كل دراسة بحثية تصل الى استنتاجات قادت اليها خطوات البحث واهم الاستنتاجات التي توصلنا اليها تمثلت بالاتي:

١- عدم وجود معيار تشريعي واضح للتمييز بين الإيرادات العامة الاتحادية والمحلية مما ترتب عليه الخلط بين ما هو إيراد اتحادي الذي يتم توزيعه على كل مكونات الاتحاد وبين ما هو إيراد ذاتي الذي يكون للوحدة المحلية في الاتحاد. مما يعقد مسألة توزيع الإيرادات ويخلق حالة من اللاتوازن المالي بين وحدات الاتحاد. كما هو الحال في اقليم كردستان الذي يستأثر

بإيرادات الثروات الطبيعية التي يستخرجها من أراضيها إضافة الى حصوله على إيرادات من تخصيصات الموازنة العامة.

٢- استحوذ اقليم كردستان بالاستئثار بالإيرادات الاتحادية واعتبارها إيرادات محلية من خلال تضمين قانون النفط والغاز رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٧ فرض ضرائب على الشركات النفطية المتعاقدة مع الاقليم وهذا التشريع يتنافى مع مبدأ (قانونية الضرائب) الذي ورد في الدستور العراقي ويخالف التشريع الاتحادي الضريبي رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ الذي فرض ضرائب بنسبة ٣٥٪ على الإيرادات المتحققة للشركات النفطية الاجنبية المتعاقدة في العراق .

٣- اعتماد العراق على الثروة النفطية في الحصول على اغلب إيراداته الاتحادية دون تنويع مصادر إيراداته من زراعة وصناعة مما جعل التمويل في الموازنة العامة في مجمله يعتمد على الإيرادات الريعية من النفط الامر الذي يضعف إيراداته مستقبلا عند نزوب الثروة النفطية..

٤- عدم تشريع قانون التفويض الذي نص عليه دستور ٢٠٠٥ في المادة (١٢٣) مما خلق حالة من الغموض فيما يجوز تفويضه في الدولة الاتحادية.

٥- تفشي الفساد المالي والاداري الذي ادى الى ضعف الوعي الضريبي لدى اغلب المكلفين مما انعكس ذلك سلبا على حجم الإيراد الضريبي الذي دفع قسم من المكلفين نحو الامتناع عن الدفع الضريبي لقناعتهم عن عدم ذهاب الإيرادات الضريبية الى القنوات الخدمية الاساسية للمجتمع.

٦- قيام السلطة التشريعية بتفويض بعض الوزارات والجهات غير المرتبط بوزارة بفرض رسوم جديدة وتعديل رسوم قائمة ، خلافا للمواد (٢٨) و (١٢٣) من دستور ٢٠٠٥ فالمادة ٢٨ جعلت فرض وتعديل الضرائب والرسوم لا يكون الا بقانون اما المادة ١٢٣ فأشارت الى ان التفويض هو اداري فقط ويكون من سلطات الحكومة الاتحادية للمحافظات وبالعكس دون ان يتضمن تفويض للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة.

٧- قيام المحافظات غير المنتظمة بإقليم بسن فرائض مالية خلافا للدستور الذي اعطاها صلاحية لامركزية ادارية ولم يمنحها سلطة تشريعية مما ادى الى التداخل بين مفهومي اللامركزية الادارية واللامركزية السياسية هذا من جهة والى الازدواج في اقرار الفرائض المالية فبعض المحافظات اخذت تفرض رسوم بتوصيات فقط اوتسن فرائض مالية على ذات الوعاء المفروض عليه فريضة مالية اتحادية من جهة اخرى.

المقترحات

في ضوء النتائج التي توصلنا اليها نقترح ما يلي:

١- حث الخطى نحو تشريع قانون ينظم ويميز بين الإيرادات الاتحادية وبين الإيرادات الذاتية للوحدات المحلية حتى تكون هناك عدالة عند تخصيص وتوزيع الإيرادات الاتحادية بين وحدات الاتحاد وسبيلا لعلاج مشكلة اللاتوازن المالي الذي يظهر عند عدم تنظيم الإيرادات العامة في الدولة الاتحادية.

٢- ندعو المشرع في اقليم كردستان الى تعديل قانون النفط والغاز رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٧ مرعاةً لمبدأ (قانونية الضرائب) الذي نص عليه الدستور الاتحادي وتماشياً مع التشريع الضريبي الاتحادي رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ الذي فرض ضرائب مركزية اتحادية على كافة الشركات النفطية المتعاقدة للعمل في العراق.

٣- تنمية الإيرادات غير الربعية كالإيرادات الناشئة عن الزراعة والصناعة والسياحة للحفاظ على ديمومة الإيرادات العامة عند نزوب الثروة النفطية.

٤- تشريع قانون التفويض الذي نص عليه الدستور في المادة (١٢٣) حتى لا يكون هناك غموض في طبيعة الصلاحيات او السلطات التي يمكن ان تفوض في الدولة الاتحادية.

٥- تنمية الإيرادات الضريبية عن طريق رفع الوعي التكميلي وذلك من خلال توفير الخدمات الاساسية للمجتمع ومكافحة الفساد المالي والاداري الذي ينهش بجسد الدولة العراقية.

٦- الغاء فرض الرسوم الجديدة او تعديل الرسوم القائمة من قبل الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة لمخالفة ذلك المبدأ الدستوري (قانونية الضرائب والرسوم) في المادة (٢٨) لدستور ٢٠٠٥ فضلاً عن ان هذا الاخير لم يميز التفويض التشريعي للوزارات فيما يخص فرض الرسوم او تعديلها او الاعفاء منها. فالدستور لم يميز سوى التفويض الاداري الذي حصره فقط بين السلطة الاتحادية والمحافظات .

٧- العمل على تعديل قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل بما لا يسمح لها سن القوانين صراحة لأن ذلك حق محجوز للسلطة التشريعية فللامركزية الادارية التي منحها الدستور للمحافظات لا يراد منها منح اللامركزية السياسية لتلك المحافظات. فمثل هذا التعديل سيضع حداً للاجتهادات القضائية وتعارض الاحكام. وتباين موقف المحافظات كما سيحسم الكثير من الخلافات بين المركز والمحافظات.

تعديل قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم على نحو يحظر اقرار الفرائض المالية التي هي اساساً مفروضة بقوانين اتحادية كالرسوم التي تفرض من بعض المحافظات على الجوازات فالازدواجية في اقرار الفرائض المالية تثقل كاهل المواطن اضافة الى ان حق فرض تلك التكاليف المالية محجوز للسلطة التشريعية وفقاً للمبدأ الدستوري (قانونية الضرائب والرسوم).

الهوامش :

(١). د. رانيا محمود عمارة ، المالية العامة / الإيرادات العامة ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، مصر ، ط١ ، ٢٠١٥ ، ص ١١ .

(٢). د. استاذنا الدكتور علي يوسف الشكري، المحكمة الاتحادية العليا في العراق بين عهدين، الذاكرة للنشر والتوزيع ، بغداد ، ط١ ، ٢٠١٦ ، ص ٣٢٨ .

(٣). د. مجدي شهاب ، اصول الاقتصاد العام - المالية ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، ٢٠١١ ، ص ٢٥٥ .

(٤). بدور زكي وآخرون ، مآزق الدستور / نقد وتحليل ، معهد الدراسات الاستراتيجية ، بغداد - بيروت ، ط١ ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧٤ .

(٥). امير افندي وآخرون ، كنوز العراق ، دار اراس للطباعة والنشر ، اربيل ، العراق ، ط١ ، ٢٠١٢ ، ص ٣٦ .

- (٦) القانون منشور في جريدة وقائع كردستان بالعدد (٧٥) في ٢٠٠٧/١١/١٥ .
- (٧) ينظر الى المادة (١١٢/اولا) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ .
- (٨) ينظر الى المادة (الخامسة عشر/ الفقرة اولا ورابعا) والمادة الثانية والعشرون /الفترة اولا) من قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٧ .
- (٩) المادة (٢٤) من القانون نفسه .
- (١٠) د. احمد حلمي خليل هندي ، عقود الامتياز البترولية واسلوب حل منازعاتها، دار الفتح للطباعة والنشر ، مصر، ٢٠١٣، ص ٦٥١ وما بعدها .
- (١١) المادة (١) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ .
- (١٢) د. يحيى حمود حسن البو علي ، معطيات السياسة النفطية في العراق دروس الماضي وافاق المستقبل، مركز العراق للدراسات، العراق، ط١، ٢٠١٥، ص ٣٠٧ .
- (١٣) المادة (١١٠/اولا) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .
- (١٤) المادة (٥٠/ثانيا/٣) من قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٧ .
- (١٥) د. احمد سلامة بدر : العقود الادارية وعقد البوت، مكتبة دار النهضة العربية ، مصر، ط٢، ٢٠١٠، ص ٣٥٠ .
- (١٦) د. ابراهيم اسماعيل ابراهيم الربيعي وماهر حسن عبود الحيكاني، التحكيم ضمانة اجرائية لتسوية منازعات الاستثمار ، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد ٣، العدد ٢، جامعة بابل ، كلية القانون ، ٢٠١١، ص ٨٣ وما بعدها .
- (١٧) د. بيدار خنسي ، البترول / اهميته - مخاطره وتحدياته ، دار اراس للطباعة والنشر، اربيل ، العراق، ط١، ٢٠٠٦، ص ٤٨ .
- (١٨) نصت المادة (٤٠) من القانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٧ .
- (١٩) يعرف هذا القانون باسم قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤١٨٤) في ٢٠١٠/٣/١٥ .
- (٢٠) د. حيدر الفريجي، النظام الفدرالي في كندا واستراليا / دراسة مقارنة مع التركيز على الجوانب الاقتصادية وامكانية تطبيقها في العراق الفدرالي ، بحث منشور في مجلة الملتقى، العدد الرابع ، السنة الاولى ، العراق، ص ٧٩ .
- (٢١) د. عاصف لافي مرزوق ، تطور القطاع النفطي والادارة الربعية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات اقتصادية، العدد ٢٧، بيت الحكمة، بغداد، ٢٠١٢، ص ٨٥ .
- (٢٢) قرار الامم المتحدة منشور على الموقع الالكتروني : <http://www.ohchr.org/ar/professionalInterest/pages/naturalresources.aspx>
- (٢٣) استبرق فاضل شعير الشمري ، استبرق فاضل شعير الشمري ، الموارد البشرية والاقتصادية وصنع السياسة العامة / مصر والامارات- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه ، جامعة النهرين ، كلية العلوم السياسية ، ٢٠١٢، ص ١٥٤ وما بعدها .
- (٢٤) المادة (١٢٧) من الدستور الاماراتي لسنة ١٩٧١ المعدل .
- (٢٥) ينظر الى المادة (٢٣) الدستور الاماراتي .
- (٢٦) المادة (٢٢) من قانون قواعد اعداد الميزانية العامة والحساب الختامي الاماراتي الاتحادي (٨) لسنة ٢٠١١ .
- (٢٧) د. سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، المالية العامة ، منشورات الحلي الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠٠٦، ص ١٠١ وما بعدها .
- (٢٨) د. عادل فيلح العلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، ط١، ٢٠٠٧، ص ٨٤ .
- (٢٩) د. اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ط١، ٢٠١١، ص ٦٨ وما بعدها .
- (٣٠) المادة (٢٨/اولا) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ .
- (٣١) نص الدستور الامارات العربية المتحدة لسنة ١٩٧١ المعدل ، في المادة (١٣٣) على ان «لا يجوز فرض اية ضريبة اتحادية او تعديلها او الغاؤها الا بقانون .ولا يجوز اعفاء احد من اداء هذه الضرائب في غير الاحوال المبينة في القانون .كما لا يجوز تكليف احد باداء اموال او رسوم او عوائد اتحادية الا في حدود القانون وطبقاً لأحكامه» . والملاحظ في هذا النص ان المشرع الدستوري فرق بين الضرائب التي تفرض بالقانون ، والرسوم التي تفرض في حدود القانون . والدستور الاماراتي لم يكن الوحيد في هذا

التمييز فهناك دستاير دول عربية لها نفس المنحى في هذا التفریق منها الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤ الذي نص في المادة (٣٨) على «... لا يكون انشاء الضرائب العامة، او تعديلها او الغاؤها، الا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها الا في الاحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب، او الرسوم، الا في حدود القانون...» وايضا المشرع الدستوري الكويتي اخذ بنفس الاتجاه الاماراتي والمصري في التفریق بين الضرائب التي تفرض بقانون، والرسوم التي تفرض في حدود القانون، وهذا ما ظهر جليا في الدستور الكويتي الصادر سنة ١٩٦٢، حيث نصت المادة (١٣٤) على ان «انشاء الضرائب العامة وتعديلها والغاؤها لا يكون الا بقانون. ولا يعنى أحد من ادائها كلها او بعضها في غير الاحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف احد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف الا في حدود القانون».

(٣٢) من هؤلاء الشراح، د. محمد عبد اللطيف، ينظر الى مؤلفه الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩، ص ٥٤.

(٣٣) القرار مشور تقصيلاً على الموقع الالكتروني لمجلس القضاء الاعلى :

<https://www.hjc.iq/krarat/1/2016/97-fed-2016.fed>

(٣٤) ينظر الى المادة (٣١/أولاً) ن دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٣٥) المادة (٣٢) من دستور ايطاليا لسنة ١٩٤٧.

(٣٦) المادة (٨١) من دستور لبنان لسنة ١٩٢٦ المعدل.

(٣٧) د. حسين عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط٥، ٢٠١٥، ص ٣٧٣.

(٣٨) ينظر إلى المادتين (١١٦) و (١٢٢/أولاً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٣٩) علي عبد الرزاق الخفاجي، الحكومات المحلية وصنع السياسة العامة في العراق، مكتبة السهري، بغداد، ط١، ٢٠١٤، ص ١١٢.

(٤٠) د. كامل كاظم بشير الكناني وصبيح لفته فرحان الزبيدي، السلطات المحلية والتنمية / تحليل في اللامركزية الإدارية والتنمية المحلية مع إشارة إلى التجربة العراقية، أثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط١، ٢٠١٢، ص ٢٣٣ وما بعدها.

(٤١) علي حاتم عبد الحميد العاني، اللامركزية الإدارية وتطبيقها في الإدارة المحلية، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، ط١، ٢٠١٧، ص ١٥٣.

(٤٢) ينظر إلى نسي المادتين (١١٦) و (١٢٢ / أولاً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.

(٤٣) المادة (٢ / أولاً) من قانون المحافظات غير المنتظمة بأقليم.

(٤٤) ينظر إلى المادة (٧ / ثالثاً) من قانون المحافظات غير المنتظمة بأقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل.

(٤٥) المادة (٧ / ثاني عشر) من نفس القانون.

(٤٦) المادة (٣١ / ثانياً) من القانون نفسه.

(٤٧) المادة (٣١ / أحد عشر / ١) من القانون نفسه.

(٤٨) المادة (٣١ / أحد عشر) في فترتها ٢ و ٣ من القانون نفسه.

(٤٩) د. عدنان عاجل، القانون الدستوري / النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع، النجف الاشرف، العراق، ط٢، ٢٠١٣، ص ٢٨ - ٣٠.

(٥٠) أصدر النظام الداخلي لمجلس محافظة النجف الاشرف بالقرار رقم (١) في ٢ / ١ / ٢٠١٤ ونشر في جريدة الوقائع النجفية بالعدد (١٤) لسنة ٢٠١٤.

(٥١) المادة (٣٠ / ثالثاً) من النظام الداخلي نفسه نصت على « تبدأ المداولة بمناقشة المبادئ والأسس العامة للمشروع أجمالاً فإذا لم يوافق المجلس على المشروع من حيث المبدأ بالأغلبية عد ذلك رفضاً للمشروع ».

(٥٢) المادة (٣٠ / رابعاً) من النظام الداخلي نفسه.

(٥٣) د. عدنان عاجل، المرجع السابق، ص ٣٠.

(٥٤) قتادة صالح الصالح، التنظيم التشريعي لأعمال المجالس المحلية في العراق، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، السنة الخامسة، العدد الثالث، جامعة كربلاء، كلية القانون، ٢٠١٣، ص ٢٣٤.

(٥٥) من هؤلاء الباحثين د. علاء عبد الحسن العززي، التشريعات المحلية في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والإنسانية، السنة السابعة، العدد الثالث، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠١٥، ص ٢٤٧.

- (٥٦) د. جعفر عبد السادة مير الدراجي، اللامركزية الإدارية وأثرها في نجاح البصرة كعاصمة اقتصادية للعراق، بحث من بحوث المؤتمر العلمي الثاني لكلية القانون في جامعة البصرة المنعقد في جامعة البصرة في ١٦ / ٤ / ٢٠١٥، ص ١٨٠.
- (٥٧) د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد ٤، العدد ١٨، الجامعة المستنصرية، كلية القانون، ٢٠١٢، ص ٩١.
- (٥٨) د. إسماعيل صمصاع عيدان، اللامركزية الإدارية الإقليمية في العراق، دراسة في تداخل الاختصاصات والرقابة، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، السنة الرابعة، العدد الخاص بالمؤتمر الوطني، جامعة كربلاء، كلية القانون، ٢٠١٢، ص ٣١.
- (٥٩) د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص ٦٣.
- (٦٠) فتوى رقم ٣٧ / ٢ / ٤٤٢ في ١ / مارس / ١٩٩٢، مشار إليها في مؤلف الدكتور محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ٦٤.
- (٦١) المادة (٥/١٢) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم ٢١ لسنة ٢٠١٣.
- (٦٢) المادة (١٧/أولاً) من القانون.
- (٦٣) المادة (٢٠/أولاً) من القانون نفسه.
- (٦٤) القانون رقم ٥ لسنة ٢٠١٥ منشور في جريدة الوقائع النجفية رقم ١٦ لسنة ٢٠١٥.
- (٦٥) القرار منشور في أحكام وقرارات المحكمة الاتحادية العليا للأعوام (٢٠٠٨ - ٢٠٠٩)، المجلد الثاني، جمعية القضاء العراقي، بغداد، ٢٠١١، ص ١٢ وما بعدها.
- (٦٦) د. عثمان غيلان العبودي، بحث بعنوان تعليق على قرار المحكمة الاتحادية العليا ذي الرقم ١٦/اتحادية/ ٢٠٠٨، منشور في مجلة التشريع والقضاء، العدد الثالث، بغداد، ٢٠٠٩، ص ٢٥٨ وما بعدها.
- (٦٧) القرار منشور في قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة لعام ٢٠١٢. وزارة العدل، مجلس شورى الدولة، مطبعة الوقف الحديثة، بغداد، ص ١٤٨ وما بعدها.
- (٦٨) القرار مشار إليه في بحث الدكتور رائد ناجي أحمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب و الرسوم / دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق، منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٤، العدد ١٢، جامعة كركوك، كلية القانون، ٢٠١٥.
- (٦٩) تعليمات قانون موازنة رقم (١) لسنة ٢٠١٦ المادة (١٧). منشوره على موقع الالكتروني لوزارة المالية العراقية www.mof.gov.iq/pages/ar/BalanceArchive.aspx
- (٧٠) رأي ديوان الرقابة المالية الاتحادية مشار إليه في بحث الدكتور رائد ناجي أحمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، كلية القانون، المجلد ٣، العدد ١٢، ٢٠١٥، ص ٤٠٠.
- (٧١) د. محسن خليل، علاقة القانون باللائحة، بحث منشور في مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، السنة الرابعة عشر، العددان الأول والثاني، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، ١٩٦٩، ص ٢٩.
- (٧٢) فلاح حسن عطية الياس، الاختصاص المالي للمحافظة غير المنتظمة في إقليم / دراسة مقارنة، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٧، ص ٢٢١.
- (٧٣) فراس الوحاح، القواعد المنظمة في نقل صلاحيات الحكومة الاتحادية الى المحافظات، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٧، ص ٤٨.
- (٧٤) ينظر إلى المادة (٢ / أولاً / أ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٧.
- (٧٥) المادة (٢ / أولاً / هـ) من القانون نفسه.
- (٧٦) المادة (١٤ / ثانياً) من القانون نفسه.
- (٧٧) د. سيفان باكراو ميسرون، التقييض التشريعي، بحث منشور في مجلة بحوث مستقبلية، المجلد ٣، العدد ١، كلية الحداثة الجامعة، العراق، ٢٠١٢، ص ١٦٩. وما يجدر ذكره أن هناك جانب من الباحثين يرى في مضمون المادة (١٢٣) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ في تقويضها لاختصاص بين جهتين إداريتين بناءً على اتفاق بينهما أمر نادر الحصول في الحياة العملية إضافة إلى أن وضع لفظ (العكس) في المادة المذكورة من الدستور الذي يجعل التقييض يكون من الأسفل إلى الأعلى (تقييض المحافظة غير المنتظمة بإقليم اختصاصها للحكومة الاتحادية)، هو أمر نادر الحصول في التشريعات المقارنة. ينظر إلى محمد جبار طالب، تقويض الاختصاصات الدستورية في دستور العراق لسنة ٢٠٠٥، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، السنة السابعة، العدد الأول، جامعة كربلاء، كلية القانون، ٢٠٠٥، ص ٢٩٨.

- (٧٨) علي حاتم عبد الحميد العاني ، المرجع السابق ، ص ١٦٤ .
- (٧٩) ينظر إلى المادة (٤ / ثانياً / ١) من قانون المحافظات غير المنتظمة باقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- (٨٠) المادة (٤٤ / ثانياً / ٣) من القانون نفسه .
- (٨١) القرار منشور على الموقع الالكتروني لمجلس القضاء الأعلى العراقي : <https://www.iraq.iq/krarat/1/2013/ne-fed-2013.pdf>.
- (٨٢) المادة (٤٤ / ثانياً / ٢) من قانون المحافظات غير المنتظمة باقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- (٨٣) القرار منشور في قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة لعام ٢٠١٤ ، وزارة العدل ، مجلس شورى الدولة ، ص ١٣٤ وما بعدها .
- (٨٤) المادة (٤٤ / ثانياً / ٣) من قانون المحافظات غير المنتظمة باقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- (٨٥) فلاح حسن عطية الياس ، المرجع السابق ، ص ٢٤٦ وما بعدها .
- (٨٦) المادة (٤٤ / ثانياً / ٧) من قانون المحافظات غير المنتظمة باقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ .
- (٨٧) أصدر قانون تشكيل صندوق الموارد المحلية رقم (١) في ٣٠ / ١ / ٢٠١٠ ونشر في جريدة الوقائع النجفية بالعدد (٥) لسنة ٢٠١٠ .
- (٨٨) المادة (١ / ب) من القانون نفسه .
- (٨٩) المادة (٢) من القانون نفسه .
- (٩٠) التوصية رقم (١٥) لسنة ٢٠١٠ بفرض الرسوم على الزائرين منشورة في جريدة الوقائع النجفية بالعدد (٥) لسنة ٢٠١٠ .
- (٩١) قرار فرض الرسم على جواز السفر رقم ٢٨ منشور في جريدة الوقائع النجفية بالعدد ٦ / ٢٠١٠ . وقانون فرض الرسم على السيارات المحملة بالمواد المتعلقة رقم (٣) لسنة ٢٠١٢ ، منشور في جريدة الوقائع النجفية بالعدد (١١) لسنة ٢٠١٢ .
- (٩٢) هناك قرار - (فرض رسوم سنوية على المركبات) رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٩ صادر من مجلس قيادة الثورة المنحل ، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٣٧٦٥) في ١٥ / ٣ / ١٩٩٩ لأغراض صيانة الشوارع والجسور ، وصدر محله القانون الاتحادي (قانون فرض رسوم على كل مركبة لأغراض صيانة الشوارع والجسور) رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٥ ، منشور بجريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٣٨٨) في ٢٣ / ١١ / ٢٠١٥ .
- (٩٣) فراس الوحاح ، المرجع السابق ، ٢٠١٧ ، ص ٥١ .
- (٩٤) د . سليم نعيم الحفاجي ، الموارد المالية محافظة البصرة العاصمة الاقتصادية وفقاً للدستور النافذ وقانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل ، بحث مقدم ضمن محوثة المؤتمر العلمي الثاني الموسوم بعنوان (الوسائل القانونية للنهوض بالبصرة عاصمة اقتصادية) ، المقام في جامعة البصرة ، كلية القانون في ١٦ / ٢ / ٢٠٠٥ ، ص ١٢٩ .
- (٩٥) المادة (١ / ثانياً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٧ .
- (٩٦) المادة (١ / رابعاً) من القانون نفسه .
- (٩٧) استاذنا الدكتور علي يوسف الشكري ، اختلال التوازن لصالح السلطة التنفيذية في العراق ، الذاكرة للنشر والتوزيع ، بغداد ، ط ١ ، ٢٠١٦ ، ص ١٦٢ .

المصادر

أولاً- الكتب

- ١- د . احمد حلمي خليل هندي . عقود الامتياز البترولية واسلوب حل منازعاتها ، دار الفتح للطباعة والنشر ، مصر ، ٢٠١٣ .
- ٢- د . احمد سلامة بدر : العقود الادارية وعقد البوت ، مكتبة دار النهضة العربية ، مصر ، ط ٢ ، ٢٠١٠ .
- ٣- د . اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ط ٨ ، ٢٠١١ .
- ٤- امير افندي وآخرون ، كنوز العراق ، دار اراس للطباعة والنشر ، اربيل ، العراق ، ط ١ ، ٢٠١٢ .
- ٥- بدور زكي وآخرون ، مآزق الدستور / نقد و تحليل ، معهد الدراسات الاستراتيجية ، بغداد - بيروت ، ط ١ ، ٢٠٠٦ .
- ٦- د . بيدار خنسي ، البترول / اهميته - مخاطره و تحدياته ، دار اراس للطباعة والنشر ، اربيل ، العراق ، ط ١ ، ٢٠٠٦ .
- ٧- د . رانيا محمود عمارة ، المالية العامة / الإيرادات العامة ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، مصر ، ط ١ ، ٢٠١٥ .

- ٨- د. سوزي عدلي ناشد. المالية العامة . منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠٠٦.
 - ٩- د. عادل فيلح العلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط١، ٢٠٠٧.
 - ١٠- د. عدنان عاجل . القانون الدستوري / النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق . مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع . النجف الاشرف . العراق . ط٢٠١٣ .
 - ١١- د. علي يوسف الشكري. اختلال التوازن لصالح السلطة التنفيذية في العراق . الذكرة للنشر والتوزيع. بغداد، ط١، ٢٠١٦.
 - ١٢- علي يوسف الشكري. المحكمة الاتحادية العليا في العراق بين عهدين. الذكرة للنشر والتوزيع. بغداد، ط١، ٢٠١٦.
 - ١٣- علي عبد الرزاق الخفاجي. الحكومات المحلية وصنع السياسة العامة في العراق . مكتبة السنهوري . بغداد، ط١، ٢٠١٤.
 - ١٤- د. علي حاتم عبد الحميد العاني . اللامركزية الإدارية وتطبيقاتها في الإدارة المحلية . دار الأيام للنشر والتوزيع . الأردن، ط١، ٢٠١٧.
 - ١٥- فراس الوجاح . القواعد المنظمة في نقل صلاحيات الحكومة الاتحادية الى المحافظات . دار السنهوري. بغداد، ٢٠١٧.
 - ١٦- فلاح حسن عطية الياس . الاختصاص المالي للمحافظة غير المنتظمة في إقليم / دراسة مقارنة . دار السنهوري . بغداد . ٢٠١٧ .
 - ١٧- د. كامل كاظم بشير الكناني وصبيح لفته فرحان الزبيدي. السلطات المحلية والتنمية / تحليل في اللامركزية الإدارية والتنمية المحلية مع إشارة إلى التجربة العراقية . آراء للنشر والتوزيع. الأردن، ط١، ٢٠١٢.
 - ١٨- د. مجدي شهاب . اصول الاقتصاد العام - المالية . دار الجامعة الجديدة . مصر . ٢٠١١.
 - ١٩- د. محمد محمد عبد اللطيف . الضمانات الدستورية في المجال الضريبي . مطبوعات جامعة الكويت. الكويت. ١٩٩٩.
 - ٢٠- د. مجي حمود حسن ابو علي . معطيات السياسة النفطية في العراق دروس الماضي وافاق المستقبل. مركز العراق للدراسات. العراق. ط١، ٢٠١٥.
 - ٢١- يوسف فواز الهيبي. اللامركزية في المحافظات واللامركزية في الإقليم . مؤسسة مصر مرتضى للكتاب العراقي. بغداد . العراق . ٢٠١١ .
- ثانياً- المجالات العلمية**
- ١- ابراهيم اسماعيل ابراهيم الربيعي وماهر حسن عيود الخيكان. التحكيم ضمانة اجرائية لتسوية منازعات الاستثمار . بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية . المجلد ٣، العدد ٢، جامعة بابل . كلية القانون . ٢٠١١ .
 - ٢- د. إسماعيل صمصاع عيدان. اللامركزية الإدارية الإقليمية في العراق. دراسة في تداخل الاختصاصات و الرقابة، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق. السنة الرابعة. العدد الخاص بالمؤتمر الوطني. جامعة كربلاء. كلية القانون. ٢٠١٢.
 - ٣- د. جعفر عبد السادة بهير الدراجي. اللامركزية الإدارية وأثرها في نجاح البصرة كعاصمة اقتصادية للعراق. بحث من مؤتمرات المؤتمر العلمي الثاني لكلية القانون في جامعة البصرة المنعقد في جامعة البصرة في ١٦ / ٤ / ٢٠١٥ .
 - ٤- د. حيدر الفريخي . النظام الفدرالي في كندا وأستراليا / دراسة مقارنة مع التركيز على الجوانب الاقتصادية وامكانية تطبيقها في العراق الفدرالي . بحث منشور في مجلة الملتقى. العدد الرابع . السنة الاولى . العراق.
 - ٥- د. حيدر وهاب عيود . صياغة الموازنة. بحث منشور في مجلة الحقوق . المجلد ٤ ، العدد ١٨ . الجامعة المستنصرية . كلية القانون . ٢٠١٢.
 - ٦- د. رائد ناجي أحمد . مدى اختصاصات المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم . بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية . جامعة كركوك. كلية القانون. المجلد ٣، العدد ١٢، ٢٠١٥.

- ٧- د. سليم نعيم الخفاجي، الموارد المالية لمحافظة البصرة العاصمة الاقتصادية وفقا للدستور النافذ وقانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل، بحث مقدم ضمن بحوث المؤتمر العلمي الثاني الموسوم بعنوان (الوسائل القانونية للنهوض بالبصرة عاصمة اقتصادية)، المقام في جامعة البصرة، كلية القانون في ١٦ / ٢ / ٢٠٠٥.
- ٨- د. سيفان باكراد ميسرون، التفويض التشريعي، بحث منشور في مجلة بحوث مستقبلية، المجلد ٣، العدد ١، كلية الحداثة، الجامعة، العراق، ٢٠١٢.
- ٩- د. عاطف لافي مرزوق، تطور القطاع النفطي والادارة الربعية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات اقتصادية، العدد ٢٧، بيت الحكمة، بغداد، ٢٠١٢.
- ١٠- د. عثمان غيلان العبودي، تعليق على قرار المحكمة الاتحادية العليا ذي الرقم ١٦/اتحادية/ ٢٠٠٨، مجلة التشريع والقضاء، العدد الثالث، بغداد، ٢٠٠٩.
- ١١- د. علاء عبد الحسن العززي، التشريعات المحلية في القانون العراقي، بحث منشور في مجلة المحقق الخلي للعلوم القانونية والإنسانية، السنة السابعة، العدد الثالث، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠١٥.
- ١٢- قتادة صالح الصالح، التنظيم التشريعي لأعمال المجالس المحلية في العراق، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، السنة الخامسة، العدد الثالث، جامعة كربلاء، كلية القانون، ٢٠١٣.
- ١٣- د. محسن خليل، علاقة القانون باللائحة، بحث منشور في مجلة المحقق للبحوث القانونية والاقتصادية، السنة الرابعة عشر، العددان الأول والثاني، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، ١٩٦٩.
- ١٤- محمد جبار طالب، تفويض الاختصاصات الدستورية في دستور العراق لسنة ٢٠٠٥، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، السنة السابعة، العدد الأول، جامعة كربلاء، كلية القانون، ٢٠٠٥.

ثالثا- الرسائل العلمية

- استبرق فاضل شعير الشمري، استبرق فاضل شعير الشمري، الموارد البشرية والاقتصادية وصنع السياسة العامة / مصر والأمارات- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية العلوم السياسية، ٢٠١٢.

رابعا- المواقع الالكترونية

- ١- قرار الامم المتحدة بسيادة الدول على مواردها الطبيعية :
<http://www.ohchr.org/ar/professionalInterest/pages/naturalresources.aspx>
- ٢- قرار المحكمة الاتحادية رقم (٩٧/اتحادية/اعلام/٢٠١٦) :
<https://www.hjc.iq/krarat/1/2016/97-fed-2016.fed>
- ٣- تعليمات قانون الموازنة رقم (١) لسنة ٢٠١٦ :
www.mof.gov.iq/pages/ar/BalanceArchive.aspx
- ٤- قرار المحكمة الاتحادية رقم (٨٢/اتحادية/اعلام/٢٠١٣) :
<https://www.iraq.iq/krarat/1/2013/ne-fed-2013.pdf>
- ٥- قرار المحكمة الاتحادية رقم (٨١/اتحادية/اعلام/٢٠١٦) :
<https://www.iraqia.iq/krarat/1/2016/81-fed-2016.pdf>