



The Impact of the Financial Competence of Provincial Councils on the Realization of Tax Duplication

Prepared by: Saeeda Ali Nasser
Imam Al-Kadhim College of Islamic Sciences University
Saida.ali@iku.edu.iq

ARTICLE INFORMATION

Received: 23 Dec
Accepted: 10 Jan
Published: 1 Mar

Keywords: Fiscal
Competence, Provincial
Councils Not Incorporated
into a Region, Double
Taxation, Tax Treaties.

ABSTRACT

The 2005 Iraqi Constitution laid the foundational framework for a federal state in Iraq following the collapse of the former regime in 2003. It delineated the structure and powers of the federal authorities, the regions, and the governorates not incorporated into a region. However, certain constitutional provisions concerning the distribution of powers are characterized by overlap and contradiction, which has led to varied interpretations. This is despite the Constitution's clear intent to establish a functional federal system and facilitate the formation of regions.

One significant constitutional development is the granting of extensive powers to governorates not affiliated with a region—powers that closely resemble those of the regions themselves. Although the Constitution adopts administrative decentralization in managing these governorates, some provisions deviate from this principle. Notably, provincial councils have been granted legislative authority, including precedence over federal legislation in areas of shared jurisdiction. This legislative power inherently includes the authority to impose local taxes and fees, which may subject residents of certain governorates—as well as foreign investors and residents—to local levies in addition to federal taxation. This raises the potential for double taxation and administrative confusion.

Given this context, the primary aim of this study is to examine the implementation of administrative decentralization in Iraq by analyzing relevant constitutional and legal texts. The research seeks to identify contradictions within these texts regarding the authority of provincial councils to impose local taxes and fees. It further investigates the federal government's practices in restricting this constitutional jurisdiction. The study concludes that administrative decentralization does not inherently conflict with granting governorates taxing authority, provided such powers are clearly defined through federal legislation. It also recommends avoiding temporary provisions in annual budget laws that grant short-term fee-imposing powers and emphasizes the importance of strengthening local administrative institutions to enhance their leadership and governance capacities at the governorate level.

أثر الاختصاص المالي لمجالس المحافظات على تحقق الازدواج الضريبي

-أعداد الباحثة/ سعيدة علي ناصر *

-كلية الامام الكاظم للعلوم الاسلامية الجامعة *

Saida.ali@iku.edu.iq

معلومات المقالة

تاريخ الاستلام : 23 كانون
الاول

تاريخ القبول : 10 كانون
الثاني

تاريخ النشر : 1 اذار

الملخص

منح الدستور المحافظات غير المنتظمة في إقليم صلاحيات قريبة من صلاحيات الأقليم رغم اعتماده نهج اللامركزية الادارية في ادارة المحافظات الا أن بعض النصوص جاءت متعارضة مع منهج اللامركزية الادارية ومنها منح مجالس المحافظات الصلاحيات التشريعية و منح القانون المحلي الأولوية على القانون الاتحادي في الاختصاصات المشتركة وقد يؤدي ذلك الى وقوع أبناء محافظات معينة الى ضرائب ورسوم محلية غير الضرائب والرسوم الاتحادية وتعرضهم لحالة الازدواج الضريبي وكذلك المقيمين والمستثمرين الاجانب في المحافظات مما يتطلب الامر مزيد من التنظيم من قبل السلطة التشريعية الاتحادية بتشريعات توضح ماهية هذه الضرائب وطريقة فرضها وتحديد كل ما يتعلق بالتنظيم الفني لها .

الى ذلك كان الهدف من البحث تسليط الضوء على معالم تطبيق اللامركزية الادارية في العراق وتحليل النصوص الدستورية ونصوص القوانين المتعلقة بميدان البحث لمعرفة مدى التعارض في النصوص بخصوص صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية من قبل مجالس المحافظات والوقوف على ممارسات الحكومة الاتحادية لمنعها أختصاص دستوري لمجالس المحافظات رغم أن اللامركزية الادارية لا تتعارض مع صلاحية المحافظات لفرض ضرائب ورسوم اذا كانت بنص تشريعي صادر من السلطة التشريعية الاتحادية يحدد معالمها الرئيسية والابتعاد عن تضمين قوانين الموازنة المؤقتة فقرات تعطي للمحافظات صلاحية فرض رسوم مؤقتة وتعزيز دور الجهاز الاداري ورفع كفاءته الادارية لممارسة دوره في قيادة المحافظة .

الكلمات المفتاحية

الاختصاص المالي، مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم الازدواج الضريبي، الاتفاقيات الضريبية

مقدمة

منحت المحافظات غير المنتظمة في إقليم أختصاصات مالية وفقاً لنص المادة (122) من دستور 2005 ومن هذه الأختصاصات فرض ضرائب ورسوم محلية داخل النطاق المكاني لها وأستناداً لهذا النص الدستوري صدر قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل وأعتبر الضرائب والرسوم المحلية من الموارد المالية للمحافظات وخصوصاً الرسوم الكمركية مما يشكل ذلك حافزاً للمحافظات للنهوض بالواقع المرير الذي كانت تعانيه بسبب السياسة التهميش التي كان ينتهجها النظام البائد.

الا أن الامر لم يكن بالسهولة هذه فقد أصطدم بمعوقات عدة مصدرها عدم وجود التنظيم القانوني لهذا الأختصاص الذي يترتب عليه خضوع أبناء المحافظات لحالة الازدواج الضريبي أو حدوث حالة تنازع القوانين ومما زاد الامر تعقيداً هو تعطيل هذا الأختصاص الدستوري للمحافظات من قبل السلطات الاتحادية والأعتراض من قبل الحكومة الاتحادية بسبب أفتقار الموضوع للتنظيم القانوني وهو أمر يعتبر خرقاً للدستور ومعطلاً لأختصاص أصيل منحه الدستور للمحافظات غير المنتظمة في إقليم .

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أن منح الأختصاصات المالية للمحافظات يساهم في تدعيم الأستقلال المالي للمحافظات وتقليل أعتماها على الأعانات الحكومية ويساعد السلطات الاتحادية التفرغ للقيام بواجباتها على الصعيد الوطني فمجالس المحافظات هي الأقرب الى أبناء المحافظة وهي الأدرى بمتطلباتهم ويساهم في تنمية قدرة أبناء المحافظات على القيادة الادارية والمالية لمقدرات المحافظة وهذا سيصب في المصلحة العليا للبلاد في النهاية .

أشكالية البحث

تدور أشكالية البحث حول مدى أحقية المحافظات في فرض ضرائب ورسوم محلية من قبل مجالس المحافظات مما يثير الأمر عدة تساؤلات أهمها :

- 1- ما هي القيود التي تلتزم بها مجالس المحافظات عند فرض ضرائب ورسوم محلية ؟
- 2- هل يساهم منح أختصاص فرض ضرائب ورسوم لمجالس المحافظات في تحقق الازدواج الضريبي على أبناء المحافظة وهل يمتد ذلك الى نطاق محافظات أخرى ؟
- 3- ما هي وسائل معالجة حالة الازدواج الضريبي عند حدوثه بسبب منح المحافظات أختصاص فرض ضرائب ورسوم محلية ؟

منهجية البحث

أعتمدنا في معالجتنا لمشكلة البحث على المنهج التحليلي للنصوص الدستورية والقانونية المتعلقة بميدان البحث مع الأخذ بالمنهج المقارن لمعرفة مدى المعالجات التي أنتهجتها الدول المقارنة في معالجة المشكلة ومدى أستفادة المشرع العراقي من ذلك في التطبيق .

خطة البحث

حتى نبحت الموضوع من كافة الجوانب أرتأينا أن نقسم البحث على النحو التالي :

المبحث الاول :مفهوم الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في إقليم

المطلب الاول :التعريف بالأختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في إقليم

الفرع الاول :التعريف بالأختصاص المالي

الفرع الثاني :الأساس القانوني والدستوري للأختصاص المالي للمحافظات

الفرع الثالث :أهم الاختصاصات المالية للمحافظات

المطلب الثاني :موقف السلطات الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات

الفرع الاول : موقف السلطة التشريعية الاتحادية

الفرع الثاني :موقف السلطة التنفيذية الاتحادية

الفرع الثالث :موقف المحكمة الاتحادية العليا

المبحث الثاني :دور الأختصاص المالي للمحافظات في حصول الازدواج الضريبي

المطلب الاول :مفهوم الازدواج الضريبي

الفرع الاول :تعريف الازدواج الضريبي وأسباب تحققه

الفرع الثاني :أنواع الازدواج الضريبي

الفرع الثالث :أثار الازدواج الضريبي .

المطلب الثاني :معالجات الازدواج الضريبي

الفرع الاول :وسائل معالجة الازدواج الضريبي الداخلي

الفرع الثاني :وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي

الخاتمة

المصادر والمراجع

المبحث الاول :مفهوم الأختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في إقليم

تمارس المحافظات غير المنتظمة في إقليم مجموعة من الأختصاصات المالية والادارية وفقاً لنظام اللامركزية الادارية ومنها صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية وبما أن هكذا أختصاص لا يكون الا وفقاً لنص قانوني لذا فالامر يتطلب منا بحث مفهوم الاختصاص المالي للمحافظات في مطلبين هما.

المطلب الاول: التعريف بالاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

المطلب الثاني: موقف السلطات الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم

المطلب الأول: التعريف بالاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

لوضع تعريف جامع للاختصاص المالي يتطلب منا الامر معرفة تعريف كل من الاختصاص وتعريف المال ليتسنى لنا وضع تعريف يوضح للقارئ معنى الاختصاص المالي بشكل أكثر وضوحاً لذلك أرتأينا أن نقسم المطلب الى ثلاثة فروع تناولنا في الفرع الاول تعريف الاختصاص المالي وفي الفرع الثاني الاساس الدستوري والقانوني للاختصاص المالي وفي الفرع الثالث تناولنا أهم الاختصاصات المالية للمحافظات .

الفرع الأول: تعريف الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

الاختصاص هو احد عناصر القرار الاداري ويعني "القواعد التي تحدد الاشخاص أو الهيئات التي تملك ابرام التصرفات" (1) أو "هو الصلاحية القانونية التي تمنح لأحدى الهيئات العامة أو لموظف معين لكي يباشر عمل من الاعمال القانونية وبحسب قواعد الاختصاصات بين الجهات الادارية" (2) أما المال فهو "كل حق له قيمة مادية والحقوق المالية اما ان تكون عينية او شخصية" (3) والمال اما ان يكون خاصا يملكه الافراد والاشخاص المعنوية الخاصة او عاما تملكه الدولة او الاشخاص المعنوية العامة وهو ميدان البحث وعرف المشرع العراقي المال العام "تعد اموال عامة العقارات والمنقولات للدولة والاشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل او بمقتضى القانون" (4) وبما ان مجالس المحافظات تملك الشخصية المعنوية بمقتضى القانون فانها تملك الحق بادارة الاموال العامة التابعة للمحافظة لذلك يمكن تعريف الاختصاص المالي للمحافظات بأنه الصلاحية التي منحها الدستور والقوانين النافذة للمحافظة بوضع القواعد المتعلقة بالادارة المالية للمحافظة فيما يتعلق بايرادات المحافظة ونفقاتها.

ولصحة الاختصاص ينبغي ان يتوافر فيه اربعة عناصر الاول هو العنصر الشخصي اي ممارسة الاختصاص المالي من قبل مجلس المحافظة اما العنصر الزماني هو ممارسة الاختصاصات المالية خلال مدة الدورة الانتخابية وهي اربع سنوات تبدأ من اول جلسة تعقد بعد المصادقة على نتائج الانتخابات اما العنصر المكاني فهو يعني ممارسة الاختصاص المالي داخل النطاق الجغرافي للمحافظة اما بالنسبة للامور التي يستدعي تنظيمها مشاركة عدة مجالس محلية فلقد تكلمت عنها المادة (45) من قانون المحافظات لتشكيل هيئة عليا برئاسة رئيس مجلس الوزراء بالنظر والتنسيق في معالجة الامور المشتركة بين المحافظات .

الفرع الثاني: الاساس الدستوري والقانوني للاختصاصات المالية للمحافظات .

الدستور العراقي لسنة 2005 اكد على مبدأ سيادة القانون على الجميع وان المبادئ التي يحويها لها العلو على باقي التشريعات(5) وانه لايجوز سن قانون يتعارض مع نصوصه فاساس الاختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في

(1) سليمان الطماوي, النظرية العامة للقرارات الادارية, القاهرة, دار الفكر العربي, 1975, ص254

(2) ماجد راغب الحلو, القرارات الادارية, الاسكندرية, دار الجامعة الجديد, 2009, ص207

(3) المادة (65) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل

(4) المادة (71) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل

(1) المادة (13) من دستور 2005

اقليم هو نص المادة (122) من الدستور التي منحت المحافظات اختصاصات ادارية ومالية واسعة وفقاً لمبدأ اللامركزية الادارية (6) واخذ دستور 2005 بالاختصاص الحصري للحكومة الاتحادية مطلقاً باقي الاختصاصات الى الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم بما في ذلك الاختصاصات المشتركة بينها وبين الحكومة الاتحادية التي تضمنتها المادة 114 وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية .

والاساس الثاني الذي تستند عليه الاختصاصات المالية للمحافظات هو بلا شك قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل الذي احتوت نصوصه ما ينظم هذه الاختصاصات فجعل مجلس المحافظة سلطة تشريعية لها الحق في اصدار التشريعات والانظمة والتعليمات مما يمكن المجلس من ادارة شؤون المحافظة وفقاً للامركزية الادارية لذلك فالمحافظات تمارس الاختصاصات المالية في نطاق مبدأ المشروعية وان السلطة المسموح لها باصدار التشريعات المحلية هي سلطة وجدت ومنحت لها الصلاحيات وفقاً للدستور والقانون .

الفرع الثالث: أهم الأختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم .

حدد قانون المحافظات جملة من الاختصاصات المالية لمجلس المحافظة وعلى النحو التالي:
أولاً: اعداد الموازنة المحلية .

يترتب على منح الشخصية المعنوية للمحافظة تمتعها بالاستقلال المالي الذي يمكنها من اداء مهامها وتنفيذ برامج التنمية فيها وهذا يستدعي ان تكون للمحافظة موازنة تدرج فيها ايراداتها ونفقاتها (7) وبما ان المحافظ هو المسؤول التنفيذي الاعلى في المحافظة فعليه تقع مسؤولية اعداد الموازنة المحلية للمحافظة وفقاً للمعايير التي نصت عليها المادة (121/ثالثاً) من الدستور المتعلقة بتوزيع الموارد المالية بين المحافظات وهي :

1- مقدار موارد المحافظة

2- الحاجة الفعلية للموارد

3- نسبة السكان فيها

4- عدالة الحصص بين المحافظات

ولم يذكر قانون المحافظات خطوات اعداد الموازنة والفترة الزمنية لاعدادها لذلك يتبع في اعدادها الاجراءات الشكلية المعتمدة من قبل وزارة المالية في اعداد الموازنة (8) ولقد بين قانون الادارة المالية رقم 6 لسنة 2019 ان على وزارة المالية استلام التقديرات المقترحة لموازنة المحافظات ومناقشة هذه التقديرات مع ادارة المحافظة اعتماداً على الاهداف والبرامج التي تحددها المحافظة وتلتزم المحافظة عند التخمين بالاولويات التي حددتها المادة الرابعة من القانون وازافة الى ايرادات المحافظة التي بينها قانون المحافظات ادرج قانون الادارة المالية بعض الايرادات التي تؤول الى حساب المحافظة (9) وهي :

(2) المادة (115) من دستور 2005

(3) احمد خلف الحسن, المالية العامة من منظور قانوني, الطبعة الاولى, دار المسلة, بغداد, 2022, ص 288

(1) المادة (1/ثامناً) من قانون الادارة المالية رقم 6 لسنة 2019

(2) الهام مطشر هادي, الرقابة على الاختصاصات المالية للوحدات الادارية المحلية اللامركزية, رسالة ماجستير, كلية القانون, جامعة ذي قار

2016, ص 72

1-50% من الرسوم والضرائب الاتحادية التي يتم استيفائها من الدوائر الممولة مركزيا في المحافظة

2- حصة المحافظة من إيرادات المنافذ الحدودية والبترو دولار

3- الإيرادات المحلية المستحصلة من التشريعات المحلية الصادرة من مجلس المحافظة

4- الإيرادات الخاصة بالدوائر البلدية (الماء والمجاري والبلديات والتخطيط العمراني والتخطيط الى حساب المحافظة)

وتعد المحافظة من وحدات الانفاق التي ذكرتها (المادة الاولى /فق16) من قانون الادارة المالية وخول كل من المحافظ ورئيس مجلس المحافظة صلاحية الصرف من اعتمادات الحسابات الرئيسية للنفقات التشغيلية ونفقات المشاريع الاستثمارية وتنقسم اوجه الانفاق في المحافظة الى الانفاق المركزي تقوم به الحكومة المركزية من فروع الوزارات في المحافظات والذي يتمثل بالانفاق التشغيلي كرواتب الموظفين والعاملين والنفقات الاستهلاكية اضافة الى ذلك الانفاق الاستثماري الذي يتمثل بالمشاريع الاستثمارية التي تنشأها الحكومة المركزية في المحافظات وفقا لمبادئ العدالة بين المحافظات في انشاء هذه المشاريع اضافة الى النفقات الاجتماعية مثل الضمان الصحي ورعاية المسنين وذوي الاحتياجات اما القسم الثاني من اوجه الانفاق في المحافظات فهو الانفاق المحلي ويتحدد من جهتين الاولى من المحافظ بما له من صلاحية الصرف اما الجهة الثانية للانفاق فهي مجلس المحافظة .

وبعد اعداد الموازنة من قبل المحافظ يتم رفعها الى مجلس المحافظة الذي يقوم بقرأتها مرتين اولى وثانية في جلستين منفصلتين ويحق للمجلس تعديلها والمناقلة بين ابوابها و اعلان مشروع الموازنة في وسائل الاعلام المقروءة والمكتوبة وعقد الندوات والمؤتمرات لمشاركة مواطني المحافظة ومنظمات المجتمع المدني والوقوف على ارائهم ويتم المصادقة عليها بالاغلبية المطلقة لعدد الاعضاء وترفع الى وزارة المالية لغرض توحيدها مع الموازنة وما يلاحظ على موازنة المحافظات انها لا تعتمد على الإيرادات المحلية وانما تعتمد بالدرجة الاساس على التخصيصات الحكومية من إيرادات النفط والغاز وهذا يجعل المحافظات مقيدة بخطط الحكومة المركزية مما يؤثر على استقلالها المالي .

ثانياً: رفض او قبول التبرعات والهبات.

تحصل المحافظات على الهبات والتبرعات أما من مصادر داخلية من قبل الافراد والهيئات وهذه لا خلاف في قبولها لانها تعد من ابواب مساهمة الافراد في تحمل الابعاء المالية للمحافظة او قد تكون هذه الاعانات مركزية تقدمها الحكومة المركزية لمواجهة اعباء خاصة بالمحافظة اما التبرعات الاجنبية سواء من الدول او من الهيئات الاجنبية فهي تشكل خطرا ولذلك يجب الموافقة عليها بالاغلبية المطلقة من قبل مجلس المحافظة وبالتنسيق مع وزارة المالية ووزارة التخطيط (10) وتفيد مبالغ المنح والاعانات المقدمة الى المحافظات ايرادا نهائيا للخزينة العامة سواء كانت مبالغ نقدية او تنفيذ مشاريع على ان يتم قيد اقيامها التخمينية في سجلات المحافظات ومجالس المحافظات ويرى الباحث انه طالما ان المحافظات تتمتع بالاستقلال المالي فينبغي ان تفيد مبالغ الاعانات كإيراد نهائي للمحافظة طالما ان الامر يبقى تحت رقابة الحكومة المركزية لتحقيق الاهداف المرجوة من منحها.

ثالثاً: فرض الضرائب والرسوم المحلية .

(1) نص قانون الموازنة لعام 2023 في المادة (1) (ثانياً) بأنه تلتزم المحافظات غير المنتظمة في اقليم بقيد مبالغ المنح والاعانات والتبرعات بموجب مذكرات التفاهم مع الحكومات أو المؤسسات الاجنبية بعد قبولها من وزير المالية وعلى وزارة المالية إعادة تخصيصها للأغراض التي منحت لأجلها

تعتبر الضرائب والرسوم من اهم الموارد التي ترفد موازنة الدولة بالايرادات اللازمة لتمويل نفقاتها وتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة لذلك طالما احيط موضوع الضرائب والرسوم بالقواعد القانونية التي تنظمه لخطورة النتائج التي تترتب على التعسف في استعماله وتعلق فرضه بميدان الحقوق والحريات للافراد وكان سبباً في كثير من الاحيان لسقوط حكومات وتفكيك الدول ولأهمية هذا الموضوع سنحاول ان نبحثه من عدة جوانب على النحو التالي :

1- مفهوم الضرائب والرسوم المحلية .

الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او احد هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة (11) اما الرسم فهو مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له تحقق نفعا خاصا و نفعا عاما يعود الى المجتمع (12). ان التفرقة بين الضريبة والرسم تنطوي على بعض الصعوبات سببها اشتراكهما في عدة اوجه وما يسمى رسماً في دولة ما قد يسمى ضريبة في دولة اخرى ويساهم المشرع الضريبي على الخلط بين المفهومين خصوصا اذا كان سعر الرسم يرتفع كثيرا عن تكلفة الخدمة المقدمة اما اهم اوجه الاختلاف بينهما (13):

1- من حيث القانونية فالضريبة لا تفرض الا بقانون صادر من سلطة تشريعية وهو مبدأ دستوري وان لم يذكر في الدستور اما الرسم فيمكن ان يفرض بقانون او تفوض السلطة التشريعية السلطة التنفيذية فرضه بناء على قانون .

2- من حيث المقابل فالضريبة تعتبر مساهمة من الفرد في تحمل الاعباء العامة ولا يحصل على مقابل مباشر منها اما الرسم فان الفرد يحصل بعد دفعه على خدمة تقدمها الدولة او احد هيئاتها العامة ..

3- من حيث الاهداف فهذه الضريبة قد يكون اقتصادي او اجتماعي اضافة الى الهدف المالي اما الرسم فالهدف منه تغطية اعباء المرفق العام الذي يقدم الخدمة

3- من حيث الالتزام فالضريبة فريضة اجبارية يدفعها الفرد الى الدولة اما الرسم فلا يدفعه الفرد الا مقابل الحصول على خدمة معينة ويبقى الفرد حرا في الحصول على الخدمة او لا .

ولا يختلف مفهوم الضرائب المحلية كثيرا عن الضرائب العامة فهي ايضا فريضة مالية يدفعها الاشخاص جبرا الى السلطات المحلية في نطاق حدودها الادارية دون الحصول على مقابل الهدف منها تحقيق منفعة عامة محلية اما الرسم المحلي فهو مبلغ مالي تجببه الحكومة المحلية من الافراد لقاء تقديم خدمة تعود بالمنفعة الخاصة لهم اضافة الى المنفعة العام.

فالضريبة المحلية تتشابه مع الضرائب العامة في الخصائص العامة للضرائب الا انها يختلفان من حيث الحدود الادارية لكليهما والسلطة المختصة بفرض وتحصيل الضرائب العامة هي السلطات المركزية استنادا الى نص قانوني تضعه السلطة التشريعية المركزية بينما الضريبة المحلية تفرض وتستحصل من قبل الحكومة المحلية استنادا الى نص قانوني صادر من السلطة التشريعية المحلية (14) وان كانت حصيلة الضرائب العامة تزيد حتما عن حصيلة الضرائب المحلية اما عن تحديد

(2) محمد طاقة ,هدى العزاوي ,اقتصاديات المالية العامة ,الطبعة الاولى ,دار الميسرة ,الاردن ,2007,ص89

(1) أحمد خلف الحسن ,مصدر سابق ,ص79-123

(2) أحمد خلف الحسن ,مصدر سابق ,ص79-123

(3) نصت المادة 121 من دستور العراق لعام 2005 على أنه "السلطات الاقاليم الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقاً لأحكام الدستور باستثناء ما ورد من اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية "

الاعوية الضريبية التي تفرض عليها الضريبة المحلية فالدول تعتمد على عدة اساليب في تحديد الاعوية الضريبية المحلية هي :

1-استقلال الحكومات المحلية بتحديد اوعية ضريبية مختلفة عن الاعوية الضريبية التي تحدها الحكومة المركزية وهذا الاسلوب متبع في انكلترا (15) وهو يوفر استقلالية مالية للحكومات المحلية بأعتبارها الاجدر على تحديد الحاجات المحلية وهي الملزمة باشباعها .

2-فرض الضريبة المحلية والمركزية على وعاء واحد مشترك والاختلاف بينهما في سعر الضريبة المفروض وغالبا ما يكون السعر الضريبي المركزي اعلى بكثير عن السعر الضريبي المحلي.

3-تكون الضريبة المحلية نسبة مئوية من قيمة الضريبة المركزية وهذا الاسلوب متبع في فرنسا .

اما بالنسبة الى فرض الرسوم المحلية فالحكومات المحلية التي تصل الى عضوية المجالس المحلية عن طريق الانتخاب تكون على تماس مع ابناء الوحدة المحلية وغالبا ما تشترط الدول في عضوية المجالس المحلية استقرار العضو في الوحدة المحلية فترة من الزمن مما يوفر ارتباط العضو بالبيئة المحلية ووقوفه على ابرز حاجاتها والمشاكل التي تواجهها ولذلك تحاول هذه الحكومات عند وصولها الى عضوية المجالس المحلية تلبية هذه الحاجات وكسب ود الجماهير المحلية عن طريق انشاء المشاريع المختلفة تجارية وغير تجارية وتحاول المجالس المحلية تطوير الخدمات غير التجارية وادامتها بصورة مستمرة حتى تؤدي خدماتها بانسيابية ومقابل ذلك تفرض رسوم مقابل الحصول على هذه الخدمات والتي غالبا ما تكون رمزية لا تتناسب مع قيمة الخدمة المقدمة .

2-قانونية الضرائب والرسوم :

تخضع الضرائب والرسوم في فرضها الى مبدأ القانونية اي انه لا يجوز فرضها او تعديلها او الغاءها الا بقانون وهذا المبدأ (16) فرض نتيجة للآثار التي تترتب من التعسف في استخدام صلاحية فرض الضرائب حتى ان بعض فقهاء التشريع الضريبي اعتبروا هذا المبدأ غير متحقق الا من خلال جهة تشريعية منتخبة من قبل الشعب وان كان هذا الامر لا ينسجم مع الواقع لان الدولة لا تفنى بقاء السلطة وانها باقية حتى لو تغيرت الانظمة السياسية فيها والقول بهذا الامر يجعل الدولة ملزمة لاعادة اموال الضرائب التي فرضت من جهة لا تمثل الشعب مما يثقل كاهلها ومثال على ذلك قوانين الضرائب الذي مازال معمولاً بها لحد الان في العراق على الرغم من انها صدرت في ظل النظام الديكتاتوري مثل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل وكذلك عندما كلف مجلس الوزراء في الفترة من (30حزيران 2004 الى 31كانون الاول 2005)بعملية التشريع وكان دور المجلس المؤقت دورا استشاريا .

ان مبدأ القانونية يستند على النص الدستوري فقط فالجهة التي يمنحها الدستور سلطة فرض القوانين (سواء كانت منتخبة ام لا)هي السلطة المختصة لفرض الضرائب اي كان شكلها او طريقة تشكيلها لذلك فان اغلب دساتير العالم تضمن هذا المبدأ

(1)وكذلك الولايات المتحدة الامريكية أذ جعلت المادة(1/ثامنا)من الدستور الامريكي فرض الضرائب والرسوم والعوائد والمكوس من صلاحية الكونغرس بينما فرض الرسوم على الصادرات والواردات المحلية من صلاحية الولايات
(2)يطلق بعض الفقهاء على مبدأ قانونية الضرائب والرسوم بالركن الشرعي وهو صدور الضرائب من جهة تشريعية منتخبة من الشعب
(3)غازي عبد الرزاق النقاش, المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات المالية, الطبعة الرابعة, 2010, دار وائل للنشر, الاردن, ص48

في نصوصها وان اي مخالفة لهذا المبدأ يعتبر خرقاً للدستور بل وحتى انظمة الحكم غير الديمقراطية ضمنت هذا المبدأ في دساتيرها لاضفاء الشرعية على الضرائب.(17) .

و في الدول البسيطة التي توجد سلطة تشريعية مركزية واحدة مختصة باصدار القوانين تكون هي المختصة في فرض قوانين الضرائب والرسوم أما في ظل النظام الاتحادي الفدرالي الذي يتميز بثنائية السلطات بين المركز والاقاليم او الولايات يبقى الفيصل في منح صلاحية فرض الضرائب الى نصوص الدستور نفسه فبعض الدول تجعله اختصاصاً حصرياً للسلطة الاتحادية لا تشاركها فيه سلطات الاقاليم وبعض الدساتير تمنح هذا الحق لسلطات الاقاليم لفرض ضرائب محلية اضافة الى الضرائب الاتحادية .

ان ضرورة صدور التشريع الضريبي من السلطة التي يحددها الدستور هدفه تحقيق العدالة في توزيع الاعباء الضريبية بين مواطني البلد الواحد ومنع حدوث حالة الازدواج الضريبي لذلك غالباً ما تقوم الدول الى احاطة صلاحية الاقاليم في فرض الضرائب بمجموعة من الشروط مثل تحديد الضرائب التي يسمح للاقاليم فرضها او الحصول على موافقة السلطة التشريعية الاتحادية على الضرائب المحلية (18).

اما في العراق فأن مبدأ قانونية الضرائب والرسوم مستقر عليه في جل الدساتير العراقية ومنها دستور 2005 فالضرائب والرسوم لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى الا بقانون (19) ومجلس النواب هو السلطة التشريعية الاتحادية المختصة بتشريع القوانين الاتحادية ومن ضمنها قوانين الضرائب والرسوم التي تسري على المكلفين في جميع انحاء العراق الا ان هذه الصلاحية التشريعية وفقاً للدستور منحت ايضاً الى مجالس المحافظات اضافة الى الصلاحيات المالية والادارية وان كان ذلك يخل بمبدأ اللامركزية الادارية الذي اخذ به الدستور حيث تقتصر صلاحية المحافظات فيها على اصدار قرارات ادارية في الامور المالية والادارية ولا تمتد الى التشريع وعليه فأن الضرائب في العراق تفرض اما بقانون اتحادي يسري على كافة اجزاء العراق او تفرض بقانون محلي تصدره المجالس المحلية لانها الجهة التشريعية في المحافظة وتسري قوانينها على ابناء المحافظة دون ان تمتد الى خارجها (20).

المطلب الثاني: موقف السلطات الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في إقليم .

تباينت السلطات الاتحادية في موقفها من صلاحية المحافظات لفرض ضرائب ورسوم محلية وسنبين هذه المواقف على النحو التالي :

الفرع الاول: موقف السلطة التشريعية الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات .

(1) حميد العنبيكي, النظم السياسية والدستورية المعاصرة أسسها وتطبيقها, بغداد, مركز حمورابي للبحوث والدراسات الاستراتيجية 2013, ص272,

(2) ومثال ذلك جعل الدستور الفرنسي لعام 1958 المعدل في المادة (2/72) الايرادات الضريبية وغيرها من الموارد المالية لكل فئة من فئات المجتمع المحلي جزءاً هاماً من موارد ها وتحدد شروط هذا الحكم بموجب قانون اساسي

(3) المادة (28) من الدستور العراقي لعام 2005

(4) المادة (2/اولاً) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل

ترجم المشرع العراقي ما ذهب اليه الدستور في اعطاء لفظ القانون الذي ورد في المادة (115) على ما يصدر من مجلس المحافظة من اعمال وجعلها سلطة تشريعية يحق لها اصدار التشريعات والانظمة والتعليمات ولم يقتصر الامر على قانون المحافظات وانما تعدى ذلك في قوانين الموازنة الاتحادية التي يصادق عليها وكذلك قانون الادارة المالية الاتحادية رقم 6 لسنة 2019 في المادة (29/ف3) منه (21) والمشرع في مسلكه هذا عامل المحافظات معاملة الاقليم ولو اراد غير ذلك لكان حذف عبارة (السلطة التشريعية) من قانون المحافظات وابدلها بعبارة سلطة ادارية لكن نوايا المشرع واضحة ولا تحتاج الى دليل او تأويل ولكنه احاط هذه الصلاحية بمجموعة من القيود حتى لا تغدو سلطة غير موزونة وتؤدي الى نتائج عكسية ومن اهمها القيد الدستوري فالتشريعات المحلية تكون مقيدة بما ينص عليه الدستور ولا يجوز مخالفته والا تعرضت للإلغاء وكذلك التقيد بالسياسة المالية التي تضعها الحكومة المركزية باعتبارها صاحبة الاختصاص الحصري في رسم هذه السياسة إضافة الى القيد المكاني .

ولقد جاء التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم ليبين اتجاه المشرع بوضوح باحقية المحافظات لفرض الضرائب والرسوم (22) وان كان يشوبه بعض التناقضات التي على المشرع الالتفات لها ومعالجتها ومنها في المادة (11) منه حيث جعل جميع الايرادات المتحققة في المحافظة من ضمن ايرادات المحافظة عدا ايرادات النفط والغاز اي الايرادات المتحققة من الضرائب والرسوم الاتحادية وهذا يتعارض مع المادة (29) من قانون الادارة المالية التي جعلت 50% من ايرادات الضرائب والرسوم الاتحادية تؤول الى المحافظة وكذلك يتعارض مع اختصاص الحكومة الاتحادية في رسم السياسة العامة فان كانت هذه العبارة تصدق للضرائب والرسوم المحلية فانها لا تتناسب مع الضرائب الاتحادية لانها ايرادات للدولة وليس للمحافظة فقط كذلك التعارض في (المادة 11/ثانيا/7) من قانون المحافظات التي جعلت نصف ايرادات المنافذ الحدودية تؤول الى المحافظات والتي تعتبر ضرائب كمركية مع (ف2) من نفس المادة فكيف تؤول نصف ايرادات المنافذ الحدودية الى المحافظة في حين تكون في نفس الوقت من الموارد المالية للمحافظة وكذلك فيما يتعلق بالضرائب التي تفرضها مجالس المحافظات على الشركات العاملة تعويضاً عن تلوث البيئة وهذه الضريبة لم تشرع لحد الان على الرغم من اهميتها خصوصاً للمحافظات المنتجة للنفط والغاز بسبب الاثار البيئية التي تسببها مصادر الطاقة الاحفورية وعلى المشرع تدارك الوضع البيئي السيء خصوصاً وان قانون حماية البيئة رقم 22 لسنة 2009 لم يكن كافياً للمحافظة على البيئة العراقية (23) ويجب تدارك هذا الامر اسوة بدول العالم وتخصيص نسبة من هذه الضريبة للمحافظات النفطية (24)

الفرع الثاني: موقف الحكومة الاتحادية من صلاحية المحافظات لفرض الضرائب والرسوم.

حتى نقف على موقف الحكومة الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات يجب أن نعرف أوجه التعاون بينهما وأوجه تداخل الاختصاص على النحو التالي :

(1) تنشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية العدد (4550) في (5) اب سنة 2019
(2) تنشر قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات رقم (19) لسنة 2013 في جريدة الوقائع العراقية العدد (4284) في (28-اب-2013) وجاء في الاسباب الموجبة للقانون "لاجل معالجة النواقص التي ظهرت من خلال تطبيق قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 وتوسيع صلاحيات السلطات المحلية وزيادة الموارد المالية للوحدات الادارية بما يمكنها من ادارة شؤونها .
(1) خيرري ابراهيم مراد دور الضريبة في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في المجلة الدولية للعلوم الانسانية والاجتماعية، العدد (38)، اب، 2022، ص174
(2) ومثال ذلك قانون رقم (24) لسنة 1999 في الامارات العربية المتحدة في شأن حماية البيئة وتنميتها الذي أفرد الباب الاول (الفصل الاول) منه للتأثير البيئي للمنشآت التي تكون قابلة ان تحدث اضراراً بيئية وحدد في الفصل الثاني من الباب السابع من القانون (المواد 71,72) المسؤولية والتعويض عن الاضرار البيئية

أولاً: اسباب تداخل الاختصاص وتمثل في:

1- النقص التشريعي فالعديد من القوانين التي تنظم النظام السياسي في البلد لم تشرع لحد الان رغم نصوص الدستور الواضحة بشأنها واهمها هو النص الدستوري المتعلق بإنشاء مجلس الاتحاد⁽²⁵⁾ الذي ينبغي ان يضم في عضويته ممثلين عن الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم وهذا ما درجت عليه الدول الاتحادية فالسلطة التشريعية تتكون من مجلسين يمثل الاول عموم السكان ويمثل الثاني الاقاليم والوحدات الادارية في الدولة وعلى ما يبدو ان سبب تاخير قانون مجلس الاتحاد راجع الى التخوف من رغبة بعض المحافظات بتكوين الاقاليم وكذلك عدم الاتفاق بين المركز واقليم كردستان فيما يتعلق باقرار قانون النفط والغاز الاتحادي

2- ضعف الصياغة التشريعية وكان هذا واضحا في توالي التعديلات لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم وعدم تحقيق الفائدة المرجوة من التعديل فهو لم يحسم الامر بالنسبة لتطبيق اللامركزية الادارية وفي كل مرة يصر المشرع على منح الصلاحية التشريعية لمجالس المحافظات وفقاً للامركزية الادارية وهذا امر لا ينسجم مع طبيعة اللامركزية الادارية التي لا تمنح الهيئات المحلية اختصاصاً تشريعياً اضافة الى وصف اعمال مجالس المحافظات تارة بالقرارات وتارة بالتشريع⁽²⁶⁾ كذلك بالنسبة للضرائب والرسوم المحلية فهولم يبين وصف هذه الضرائب ولا ماهيتها او طريقة فرضها وكل ما بينه في القانون انها ضرائب ورسوم محلية وكان الاولى بالمشرع بعد ظهور التناقض التشريعي ان يستخدم التعديلات لازالة هذا التناقض وليس في زيادته.

ثانياً: صور التعاون بين الحكومة الاتحادية والمحافظات .

1- التفويض في الاختصاصات وفقاً لنص المادة (123) من الدستور التي اجازت التفويض بين الحكومة الاتحادية والمحافظات وبالعكس وبموافقة الطرفين ورغم تناقض هذه المادة لان التفويض لا يكون الا من السلطة الاعلى الى الادنى ودون الحاجة الى موافقة الطرفين واشترط المشرع موافقة الطرفين يجعل الامر اقرب الى الاتفاق منه الى التفويض وهو امر حسن بين الجهات الاتحادية والمحلية فحينما تدرك احداها ان قدراتها لا تكفي لاداء مهمة معينة يمكن ان تتفق مع غيرها على اداء هذه المهمة مثال على ذلك ما قامت به وزارة التربية بتحويل مبالغ انشاء المدارس الى الحكومات المحلية بسبب تلكها في تنفيذ هذا الامر عام (2013) وكذلك ما نص عليه قانون موازنة (2023) حيث سمحت للمحافظ بتكليف اي وزارة اتحادية بحسب الاختصاص لتنفيذ المشاريع في المحافظة وفقاً للتخصيصات المرصودة لها⁽²⁷⁾.

(3) المادة (48) والبيادة (65) من دستور العراق لسنة 2005

(4) ومثال ذلك (المادة 44/ثانياً/فق2) من قانون مجالس المحافظات رقم 21 لسنة 2008 المعدل والمادة (4/ثانياً/) من قانون التعديل الاول رقم 15 لسنة 2010 لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008

(1) نصت المادة (13) أو (أ/2) من قانون الموازنة الاتحادية لعام 2023 "لوزير التربية اجراء المناقشة من تخصيصات مشاريع الابنية المدرسية المرصودة ضمن موازنة 2013 الى تخصيصات المشاريع الاستثمارية في المحافظات المعنية "

(2) المادة (2) أو (أ/4) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات (2023, 2024, 2025) رقم 13 لسنة 2023، منشور في جريدة الوقائع العراقية العدد (4726) في (26-حزيران -2023)

(3) نشر النظام الداخلي للحياة العليا للتنسيق بين المحافظات رقم (1) لسنة 2022 في جريدة الوقائع العراقية العدد (4700) في (19-12-2022)

2-التنسيق بين مجالس المحافظات والوزارات المختلفة على رسم السياسة العامة للمحافظة ووضع خطط تطوير المحافظة فبعد اعداد خطة اعمار المحافظة من قبل المحافظ يرفعها الى مجلس المحافظة التي بدورها ترفعها الى وزارة التخطيط لغرض ادراجها في الموازنة الاستثمارية للمحافظة وعند غياب مجلس المحافظة تتولى وزارة التخطيط المصادقة عليها (28) وكذلك التنسيق بين وزارة الزراعة ووزارة التجارة والمحافظات المشمولة بالموسم الزراعي الصيفي لتنفيذ الخطة الزراعية التي تضعها الوزارة والالتزام بالحصص المائية وايضا فيما يتعلق بالخطط الامنية للمحافظة بالتنسيق مع الدوائر الامنية الاتحادية .

3-الهيئة العليا للتنسيق بين المحافظات المشكلة وفقا لنص المادة (45) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم (29) وتتكون برئاسة رئيس الوزراء وعضوية الوزراء ووزير الدولة لشؤون المحافظات والمحافظين ورؤساء مجالس المحافظات ورغم ان المحافظات تخضع لرقابة مجلس النواب الا انها تتبع القرارات الصادرة من الهيئة وهذه صورة من صور التعاون بين المحافظات والحكومة الاتحادية ومهمة هذه الهيئة التنسيق بين المحافظات ووضع حلول للمشاكل التي تواجهها والنظر في طلبات التفويض المقدمة من مجالس المحافظات الى الحكومة الاتحادية ولقد ساهمت هذه الهيئة خصوصا في السنتين الاخريتين الى تحقيق التقارب بين الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية وانجاز حزمة من الاصلاح وهو ما يتلائم مع الغرض من انشاءها .

الفرع الثالث : موقف المحكمة الاتحادية العليا من صلاحية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم.

جوهر النظام الفدرالي يقوم على وجود سلطات اتحادية وسلطات اقليم او ولايات يحدد الدستور بنصوصه حدود الصلاحيات لكل منهما وقد تتداخل الصلاحيات الى الحد الذي ينشأ على اثره التنازع في الاختصاص بينهما او تتباين طريقة تطبيقهما للدستور لذلك تتجه الدساتير الفدرالية الى تحديد هيئة قضائية (قد يكون قضاء عادي او قضاءً دستورياً) للنظر في المسائل ذات الطابع الاتحادي وعلى هذا الطريق سار دستور 2005 الذي تبنى النظام الاتحادي لانشاء محكمة اتحادية عليا طبقاً لأحكام الدستور وحدد اختصاصاتها وجعل قراراتها باثمة وملزمة لجميع السلطات (30).

ومن بين اختصاصات المحكمة النظر في المنازعات التي تحصل بين الحكومة الاتحادية وحكومات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم ومنها التنازع على اختصاص فرض الضرائب والرسوم بين السلطات الاتحادية والمحافظات غير المنتظمة في اقليم وكان لابد ان يصل هذا التنازع الى هيئة المحكمة للبت فيه وقد بينت حكمها لموضوع التنازع في اكثر من قرار ومنها القرار رقم 13 في 2007/7/31 على اثر استيضاح قدمه لها مجلس النواب بخصوص تفسير المادة (115) من الدستور وبينت المحكمة فيه (من خلال تدقيق أحكام المادة (115) والمواد الاخرى من دستور العراق لعام 2005 تبين ان مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية) (31) ويبدو قرار المحكمة واضحاً لعدم صلاحية مجالس المحافظات التشريعية .

(1)المادة (94)من دستور العراق لعام 2005

(2) القرار منشور لدى علاء صبري التميمي ,قرارات المحكمة الاتحادية مع بعض متون القوانين ذات العلاقة , المكتبة العباسية الرقمية , 2009,ص246-274

(3)القرار رقم (16)المصدر في (2008/4/21) منشور على موقع المحكمة الاتحادية العلياالالكتروني

لكن المحكمة عدلت عن رأيها في القرار التفسيري الثاني الذي صدر بناء على استيضاح قدمه مجلس محافظة النجف (32) حول مدى اختصاص مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب وبينت في قرارها ان مجالس المحافظات لها حق سن القوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم وجبايتها وانفاقها وايضا اكدت المحكمة على الصلاحية التشريعية لمجالس المحافظات في قرار ثالث قدمه لها مجلس محافظة البصرة حول صلاحيته لفرض الضرائب والرسوم استنادا الى امر سلطة الائتلاف المؤقتة في 2004/4/6 ورغم ان المحكمة بينت في القرار انه ليس من صلاحيتها تفسير القوانين والاوامر وبينت أحقية مجالس المحافظات بتشريع القوانين المحلية وفق مبدأ اللامركزية الادارية وان المجلس النيابي يختص حصرا بتشريع القوانين الاتحادية .

ومن تحليل قرارات المحكمة الاتحادية نجد ان القرار الاول لها في 2007 كان بسبب استنادها الى النص الدستوري فقط وان قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم لم يكن صادراً وقت اتخاذ القرار أم عن عدولها في القرار الصادر في 2009 فكان قانون المحافظات قد صدر ومنحت الصلاحية التشريعية الى مجالس المحافظات ومنها صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية وبالرغم من وضوح قرارات المحكمة الا ان مجلس الوزراء اصدر قرارا عممه على مجالس المحافظات استنادا الى رأي ديوان الرقابة المالية على أثر قيام مجلس محافظة بابل بفرض رسوم على الفلاحين مقابل الحصول على المشتقات النفطية بين فيه ان صلاحية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم معطل لعدم صدور قانون اتحادي يبين نوعها ووعاءها ونوع الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم (33) .

المبحث الثاني: دور الاختصاص المالي للمحافظات في تحقق الازدواج الضريبي .

يترتب على منح المحافظات اختصاص فرض ضرائب محلية تحقق حالة الازدواج الضريبي التي تطل الزمة المالية لأبناء المحافظات مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية ويؤثر سلباً على الاستقرار المجتمعي فيها لذلك قسمنا هذا المبحث الى مطلبين تناولنا في المطلب الاول مفهوم الازدواج الضريبي وفي المطلب الثاني وسائل معالجة الازدواج الضريبي .

المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي .

الوقوف على مفهوم الازدواج الضريبي يتطلب منا معرفة تعريفه واهم الشروط الضرورية لتحقيقه وكذلك معرفة انواعه والاسباب التي تساهم في حصوله وسنتطرق لكل ذلك في فروع المطلب التالية :

الفرع الاول: تعريف الازدواج الضريبي .

الازدواج في اللغة مصدر مشتق من الفعل (ازدوج) ومضارع (يزدوج) يقال ازدوج الشيء اي صار اثنين (34) ولا يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة مرتين على نفس الوعاء واما يراد بالازدواج هنا كمفهوم لفظي كناية عن تعدد فرض الضريبة اكثر من مرة على المكلف نفسه

<https://www.iraqfsc.iq/ethadai>

(1) للمزيد ينظر راند ناجي, دراسة في مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة في إقليم في فرض الضرائب والرسوم, ص 400

(2) أحمد مختار عمر, معجم اللغة العربية المعاصرة, المجلد الاول, الطبعة الاولى, مكتبة عالم الكتب, القاهرة, 2008, ص 1006

أما اصطلاحاً فيعرف بأنه "خضوع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر وخلال نفس الفترة الزمنية" (35) كذلك يعرف بأنه "خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه وعن المدة نفسها" (36) وعلى الرغم من اختلاف الكتاب في صياغة تعريف الأزواج إلا أن المفهوم واحد فالأزواج الضريبي من الظواهر الاقتصادية التي أصبحت ميداناً للمناقشات المستفيضة بين رجال المالية والاقتصاد والقانون لتعارضها مع مبدأ العدالة الضريبية وعرقلتها لأنتقال رؤوس الأموال بين الدول

إلا أنه من المناسب أن نفرق هنا بين الأزواج الضريبي القانوني والأزواج الضريبي الاقتصادي ويكون ذلك عندما تفرض ضريبة على المال نفسه (ضريبة عقار) وتفرض ضريبة أخرى على الدخل الناتج من العقار (ضريبة أرباح العقار) فمن الناحية القانونية المكلف خضع لضريبتين مختلفتين من حيث التنظيم الفني والقانوني لهما ولم يخضع للأزواج الضريبي أما من الناحية الاقتصادية أو الفعلية فالمكلف وقع تحت الأزواج لأن الدخل الناتج محمل بعبء ضريبتين فعلياً وإذا نظرنا إلى الواقع الضريبي لكل شخص نجده واقع تحت عبء الأزواج الضريبي الاقتصادي لأنه يدفع الضريبة من مداخله وإن تعددت مصادرها وهذا من أهم آثار نظام تعدد الضرائب (37).

ومن خلال تعريف الأزواج الضريبي نجد أنه لا يتحقق إلا بتوافر عدة شروط هي :

1- وحدة الشخص الخاضع للضريبة: أي أن الضريبة تفرض على نفس الشخص (طبيعياً أو معنوياً) الخاضع للضريبة وهو من يتحمل عبء الضريبة في كل مرة أما في حالة تعدد مالكي رأس المال الخاضع للضريبة وخضوع كل منهما لضريبة عن الجزء الذي يمتلكه فلا تكون أمام أزواج ضريبي لانتهاء هذا الشرط.

وما يثار في هذه المسألة هي حالة الضرائب المفروضة على أرباح الشركات (38) (شخص معنوي) من جهة وعلى أرباح الأعضاء المكونين لها (أشخاص طبيعيين) المتأتية من توزيع أرباح الشركة عليهم فمن الناحية القانونية لا يوجد أزواج ضريبي لأنعدام هذا الشرط أما من الناحية الاقتصادية فالأزواج متحقق لأن الوعاء الخاضع للضريبة هو واحد وهو الأرباح المتحققة من النشاط الذي تمارسه الشركة ولذلك تعمل الدول ومنها العراق (39) تشجيعاً للنشاط الاقتصادي إلى أن تستقطع الضريبة من أرباح الشركة أو لا ثم توزع صافي الأرباح إلى الشركاء (40).

2_ وحدة الضريبة المفروضة ويعني هذا الشرط أن الضريبة المفروضة على المكلف هي ذات طبيعة واحدة أما إذا خضع المكلف لأكثر من ضريبة على ذات الوعاء فلا تكون أمام أزواج ضريبي لأن لكل دولة نظام ضريبي مبني على الضرائب المختلفة المفروضة على أوعية مختلفة ولا بد من التفريق بين الأزواج الضريبي وحالة تكرار فرض الضريبة عند تكرار الواقعة المنشئة لها مثل دفع الضرائب الكمركية أكثر من مرة لأجتيار ذات البضائع من حدود أكثر من دولة واحدة فهذا

(3) محمد طاقة، هدى العزاوي، مصدر سابق، ص 115

(4) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص 128

(1) نزيه عبد المقصود محمد مبروك، ظاهرة الأزواج الضريبي وموقف الشريعة الإسلامية منه، بحث منشور في مجلة كلية الشريعة والقانون في طنطا، العدد 37، الجزء الثاني، 2022، ص 918

(2) طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك للنشر والتوزيع، 2011، ص 151

(3) حددت (المادة الأولى /فق6) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل مفهوم الشركة "وهو الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق"

(4) المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل

الشرط لا يعتبر متحققاً لأن لكل دولة نظامها الضريبي الخاص بها وكما يتحقق هذا الشرط عند خضوع المكلف لأكثر من نظام ضريبي دولي واحد يمكن ان يتحقق في الدولة الواحدة لتعدد السلطات المالية فيها .

3-وحدة المال الخاضع للضريبة اي ان المال الخاضع للضريبة واحد في كل مرة يتم فيها دفع الضريبة ومثال ذلك ان تفرض الضريبة مرتين على ارباح الشخص الناشئة من مشروعه التجاري او الصناعي في نفس الفترة الزمنية اما اذا تكرر فرض الضريبة لأكثر من مرة بسبب تكرار الواقعة المنشئة للضريبة كاستيراد البضائع اكثر من مرة في السنة وفي كل مرة يتم فيها الاستيراد تفرض ضريبة جديدة فلا نكون امام أزواج ضريبي في هذه الحالة لأن كل ضريبة فرضت عند تحقق الواقعة المنشئة لها (41) كذلك لا تعتبر حالة ازدواج ضريبي عند اختلاف الوعاء الضريبي وان تعددت الضرائب المفروضة عليه كممارسة الشخص ذاته عدة اعمال تدر عليه ارباحا ويخضع كلا منها لضريبة مختلفة وان تحقق الازدواج الضريبي بالمعنى الاقتصادي لكنه غير متحقق بالمعنى القانوني (42).

4- تكرار فرض الضريبة اكثر من مرة في المدة الزمنية المحددة للضريبة وغالبا ما تضع الدول فترة زمنية معينة يحاسب عنها الشخص ضريبياً(سنة الدخل) فاذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الدخل في الفترة الزمنية المحددة اكثر من مرة فنكون امام ازدواج ضريبي ويرى بعض الفقهاء انه لا حاجة لذكر هذا الشرط لأن القانون يمنع فرض نفس الضريبة في نفس الفترة الزمنية الأأن هناك من يعارض ذلك ويرى انه اذا كان يصدق الامر على ضريبة الدخل فلا يصدق على ضرائب المال حيث ان اختلاف المدة لا يؤدي الى اختلاف المال دائماً(43).

الفرع الثاني : انواع الازدواج الضريبي : يقسم الازدواج الضريبي الى التقسيمات التالية :

اولاً:من حيث قصد المشرع يقسم الى ازدواج مقصود وغير مقصود

1-الازدواج الضريبي المقصود:وفيه يتجه قصد المشرع الى احداثه لأسباب عدة قد تكون معالجة العجز المالي أو مواجهة أزمة اقتصادية بحاجة الى الموارد أو وجود اكثر من سلطة تشريعية لفرض الضرائب فالسلطات المحلية غالباً عند فرضها ضريبة على وعاء ما تعلم جيداً اذا كان هذا الوعاء خاضعاً لضريبة ام لا من السلطة المركزية(44) .

2-الازدواج الضريبي غير المقصود :نجد هذا الازدواج على المستوى الدولي حيث تضع كل دولة نظامها الضريبي الخاص بها داخل نطاقها الجغرافي بما لها من سلطان على المواطنين في داخل الدولة دون النظر الى ان الوعاء الضريبي خاضع الى نفس الضريبة في دولة اخرى وذلك تحقيقاً لأهداف اقتصادية(45)أو المعاملة بالمثل أو منع قدوم رؤوس الاموال الاجنبية .

ثانياً: من حيث النطاق يقسم الازدواج الى الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي (46) :

(1)نزيه عبد المقصود ,مصدر سابق ,ص921

(2)نزيه عبد المقصود ,المصدر السابق ,ص922

(3)جهاد سعيد الخصاصنة ,المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتهما العملية وفق التشريع الاردني ,الطبعة الاولى ,دار وائل للطباعة والنشر ,عمان 1990,ص150

(4)خالد شحادة الخطيب ,أحمد زهير شامية ,أسس المالية العامة ,الطبعة الثالثة ,2007 ,بدون دار نشر ,ص213

(5)المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية العاملة في العراق رقم (19) لسنة 2011"فرض ضريبة بنسبة(35%)من الدخل المتحققة في

العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها أو مكاتبها في مجال الانتاج وأستخراج النفط والغاز"

(1)ينظر رائد ناجي ,علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ص150,خالد شحادة الخطيب ,زهير شامية ,مصدر سابق ص213,احمد خلف الحسن ,مصدر

سابق ,ص189,نزيه عبد المقصود ,مصدر سابق ,ص923,طاهر الجنابي ,دراسات في المالية العامة ,الجامعة المستنصرية ,1990,ص185-186

1-الازدواج الضريبي الداخلي ومعناه ان يتم الازدواج داخل النطاق الجغرافي للدولة اي ان تفرض ذات الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات الشخص اكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المحددة للضريبة في دولة واحدة ولا يستلزم تحقق هذا الازدواج وجود سلطتين لفرض الضرائب كما في الدول الاتحادية حيث يمكن ان يتحقق حتى في الدول البسيطة عندما يقوم المشرع بفرض نفس سعر الضريبة على نفس الوعاء وعلى نفس المكلفو غالباً ما يكون الازدواج الداخلي غير مقصود وسببه القصور التشريعي أو عدم التنسيق بين الادارة المالية المركزية والمحلية لذلك تحاول الدول تعديل التشريعات القائمة أو إصدار تشريعات جديدة تتلافى الازدواج .

2_الازدواج الضريبي الدولي وهو الازدواج الذي يحصل لخضوع المكلف لاكثر من نظام ضريبي في اكثر من دولة ولاسباب مختلفة ومنها ان يحمل الشخص جنسية دولة ويقوم في دولة اخرى او يملك موارد مالية في دولة اخرى فكل دولة حرة في وضع النظام الضريبي الذي يناسبها بما تمتلكه من سيادة على اقليمها ووقوع الشخص لاكثر من ضريبة تتطلبها طبيعة الضريبة نفسها لانها تعتبر مساهمة من الشخص في تحمل الاعباء العامة للدولة وطالما ان الشخص مقيم في دولة ويستفاد من خدماتها فيجب ان يتحمل جزء من اعبائها وكذلك للدولة سلطة على رعاياها ولو اقاموا في غير دولة مقيم في العراق عن الدخل المتحقق خارج العراق على ان

الفرع الثالث: اسباب الازدواج الضريبي .

الازدواج الضريبي من المشاكل التي تتعرض لها النظم الضريبية بمختلف اشكالها وتدخل في حدوثها عدة اسباب سنتناولها على النحو التالي:

اولا: اسباب الازدواج الضريبي الداخلي :ويكون لعدة اسباب اهمها :

1-الاسباب الاقتصادية: فالضرائب في معظم الدول تعتبر الممول الرئيسي للنفقات العامة وبسبب تزايد الحاجات العامة التي تقتضي توفير الموارد اللازمة لتلبية هذه الحاجات باستمرار تلجأ الدول الى فرض ضرائب متشابهة على الوعاء ذاته (47) وهذا ليس بالامر السلبي دائماً فالدول عندما تواجه صعوبات اقتصادية لأسباب مختلفة تحاول ان تخفف من عبء هذه الظروف بفرض ضرائب جديدة او تعمل الى تكرار فرض الضريبة اكثر من مرة بدلاً من اللجوء الى القروض وما يترتب عليه من نتائج.

2_الاسباب التشريعية : ويقوم هذا السبب استناداً الى مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ دستوري حتى وان لم ينص عليه الدستور فطالما شكلت الضرائب عبء ثقيلاً على كاهل الطبقات المتوسطة والفقيرة وأدى التعسف في فرضها الى تمرد الشعوب وتغيير انظمة الحكم فالنص الدستوري هو مصدر الالتزام بالضرائب الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة وهذا يلزم السلطة التشريعية بأبلاء القوانين الضريبية المزيد من العناية في الصياغة عند فرضها لأن عدم وضوح النصوص الضريبية يترتب عليه جملة من المشاكل التي تقتضي التفسير أو التعديل وكلا الامرين يعقدان المشكلة احياناً بدلاً من حلها(48) غالباً ما تتصف النصوص الضريبية بنوع من التعقيد الامر الذي يتطلب وجود مختصين في الميدان الضريبي وكذلك قد

(2) نور حمزة حسين, الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه. بحث منشور في مجلة العلوم القانونية, العدد الاول, 2020, ص271
(1) حسين جمعة مطلق, تقويم أدوات التشريع الضريبي في العراق. بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية, 2024/ص220

تخل الاعفاءات بقاعدة العدالة الضريبية لان كثرتها يفرغ النص الضريبي من محتواه والتميز بين الخاضعين للضريبة من حيث النسبة والمعدل الضريبي يؤدي الى تكريس اللامساواة في الالتزام الضريبي

3-:الاسباب ادارية :وهذا غالبا ما يكون في الدول التي تمنح السلطات المحلية صلاحية فرض الضرائب والرسوم فيخضع المكلف لنفس الضريبة من قبل الحكومة الاتحادية والمحلية وغالبا ما يكون هذا الازدواج مقصودا لزيادة الايرادات المحلية والمركزية فعادة ما يختص الدستور بتحديد اختصاصات السلطتين فاما ان يطلق الاختصاصات المركزية ويحصر الاختصاصات المحلية واما العكس ولقد بدأت الدول تتجه لمنح مزيد من اللامركزية الادارية ومنح السلطات المحلية المزيد من الحرية في الاختصاصات المالية لتخفيف العبء على الحكومة المركزية ومنها اختصاصات فرض الضرائب والرسوم المحلية لتغطية النفقات المحلية المتزايدة وحتى تتفرغ الحكومات المركزية للمسائل الوطنية . (49).

ثانيا:اسباب الازدواج الضريبي الدولي :لم يعد النشاط الاقتصادي في الدولة مقتصرا على مواطنيها فقط بل سمحت السياسات الاقتصادية الحديثة لرؤوس الاموال للاستثمار في مختلف الدول واصبحت من الموارد المهمة لتمويل مختلف القطاعات فتزايدت مشكلة الازدواج الضريبي ويعزي الكتاب والمحللين ذلك لعدة اسباب ومنها :

1-اختلاف معايير الاخضاع الضريبي:تختلف الدول في المعايير التي تعتمد عليها في التشريع الضريبي وأبرز هذه المعايير هي :

أ-معيار التبعية السياسية او ما يسمى معيار الجنسية يقتضي هذا المعيار فرض الضريبة على كل شخص يحمل جنسية الدولة اي كان محل اقامته او مكان عمله وسواء كان شخصا طبيعيا او معنويا ويعرف بعض الفقه الجنسية بأنها"رابطة سياسية وقانونية تنشأها الدولة بقرار منها فتجعل الفرد تابعا لها " (50)واساس هذا المعيار ان للدولة سيادة على مواطنيها سواء كانوا موجودين على اقليمها وهي ملزمة بحمايتهم ومقابل هذه الحماية يلتزم الافراد بالمشاركة مع الدولة في تحمل الاعباء المالية الملقاة عليها ولقد نظم قانون الجنسية العراقي رقم (26)لسنة 2006أحكام الجنسية وأعتد على حق الدم في الحصول على الجنسية وعلى حق الأقليم بالنسبة لحدثي الولادة وأكتساب الجنسية بالتجنس القائمة على أساس الميلاد والاقامة المعتادة فيه أو على أساس الرابطة الزوجية (51)

أما الشخص المعنوي (52)فهناك عدة معايير لتحديد جنسيته منها -معيار محل التكوين (موطن التأسيس) ومعيار جنسية الشركاء فتكون جنسية الشخص المعنوي هي نفس جنسية الاشخاص المؤسسين له او المالكين

ومعيار مركز الادارة الرئيس وفقا لهذا المعيار تكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي يوجد فيها مركز الادارة الرئيس ومعيار الرقابة وفقا لهذا المعيار تكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي تمارس عليه سلطة الرقابة والاشراف ومعيار مركز النشاط وتكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي يزاول فيها نشاطه

ويحد معيار التبعية السياسية من هجرة الاموال الوطنية خارج الدولة وعلى الرغم من اعتبار هذا المعيار هو افضل معيار لفرض الضريبة الا انه لا يخلو من المساوئ ومنها انه يخل بمبدأ التضامن الاجتماعي التي تقوم عليه الضريبة فالدولة

(2)المادة (110/ثالثا)من دستور 2005 وينظر أيضاً(المادة الثالثة / اربعا)من قانون هيئة المنافذ الحدودية رقم (30)لسنة 2016
(3)بدر الدين عبد المنعم شوقي، أحكام الجنسية والمواطن (دراسة مقارنة)الطبعة الاولى، مكتبة دار النهضة، القاهرة، 2010، ص64
(4)ينظر المواد(2-15)من قانون الجنسية رقم 26 لسنة 2006
(1)راند ناجي، مصدر سابق، ص97

توفر الحماية والرعاية للأفراد الذين يعيشون على إقليمها سواء كانوا حاملي جنسيتها ام لا ووفقا لهذا المعيار يستثنى من الضريبة الاشخاص المقيمين على ارض الدولة ويتمتعون بخيراتها رغم انهم لا يحملون جنسيتها كذلك من مساوئ الأخذ بهذا المعيار هو صعوبة ملاحقة رؤوس الاموال خارج الدولة لذلك تحاول الدول عقد اتفاقيات تعاون لمعالجة حالات التهرب الضريبي مثل قانون الامتثال الضريبي الأمريكي (فاتكا)

ب_ معيار التبعية الاجتماعية ويطلق عليه الإقامة او الموطن ويقصد به "وجود الشخص على اقليم دولة غير دولة جنسيته لمدة من الزمن دون ان يكون في نيته مغادرتها بانتهاء عمله أو الغرض الذي جاء اليها بسببه" (53) ويستند هذا المعيار على تحمل الشخص جزء من الاعباء المالية للدولة التي يقيم فيها مقابل ما تقدمه الدولة له من الرعاية والحماية (54) ويقوم هذا المعيار على شرطين هما شرط الموطن أي إقامة الشخص في مكان معين إقامة فعلية وان تغيب لمدة معينة وشرط النية اي ان يكون في نيته الإقامة الفعلية في المكان وليس في نيته المغادرة بسبب انتهاء عمله وان لم يملك محل سكني دائمي

ج_ معيار التبعية الاقتصادية ويقوم هذا المعيار على اساس فرض الضريبة على كل دخل يتحقق في الدولة سواء كان الشخص مقيما ام لا فيها بسبب وجود رابطة اقتصادية بينه وبين الدولة التي تحقق فيها الدخل وهذا يؤدي حتما الى الازدواج الضريبي لان الشخص قد يكون خاضعا لنظام ضريبي اخر في دولة ثانية ويضعف من حركة تبادل الاموال بين الدول ولا ينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية. ولقد اخذ المشرع العراقي بالمعايير الثلاث لفرض الضريبة

2- خضوع المكلف لاكثر من نظام ضريبي ويعتبر من أهم اسباب حدوث الازدواج الضريبي خاصة في الاقتصاديات الحديثة والتنافس الحاد في السوق فتحاول الدول عن طريق فرض الضرائب ملاحقة رؤوس الاموال لحاملي جنسيتها او المقيمين لديها مقابل ما تقدمه من خدمات لهم

3- اختلاف التنظيم الفني للضريبة الذي يقصد به "الاجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها وتحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها وتقدير قيمة هذه العناصر أي تحديد الوعاء بهدف الوصول الى تحقق الضريبة" (55) الدول فبعض الدول تأخذ بنظام تعدد الضرائب وبعضها تأخذ بنظام وحدة الضريبة وهذا الاختلاف يتسبب بدوره في حدوث حالة الازدواج خصوصا من انه لا يوجد ما يحرم الازدواج دولياً الا انه يرهق المكلف ويعرقل انتقال رؤوس الاموال بين الدول

4- ظهور الشركات العملاقة ذات الموازنات الضخمة وامتلاكها فروع في مناطق مختلفة من العالم فالتقدم التكنولوجي الذي شهده العالم ساهم في انشاء صناعات كبيرة وقيام هذه الشركات بتوسيع نطاق عملها في اكثر من دولة وبالتالي خضوعها لاكثر من نظام ضريبي في اكثر من دولة ومثال ذلك الشركات متعددة الجنسيات والشركات العابرة للقارات (56)

(2) عبد الحسن هادي صالح، أقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1984، ص15
(3) جهاد سعيد الخصاونة، مصدر سابق، ص285

(1) محمد خالد المهدي، محاضرات في المالية العامة والتنظيم الفني للضريبة، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص49
(2) عرف السكرتير العام للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة في تقريره الذي قدمه الى الامم المتحدة عام 1974 الشركات متعددة الجنسيات بأنها "مشاريع تمتلك وتسيطر على العناصر الانتاجية وتقدم خبرات خارج دولة انشائها وقد تكون المشاريع أشخاص قانون عام أو أشخاص قانون خاص" نقل عن طلعت جيباد لجي الحديدي، المركز القانوني الدولي للشركات متعددة الجنسيات، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، 2005، ص17

5_ وقد يحدث الازدواج بسبب المعاملة بالمثل بين الدول لفرض الضريبة على رعايا دولة ما في مقابل قيام الدولة الاخرى بفرض ضريبة على رعاياها (57)

المبحث الثاني: وسائل معالجة الازدواج الضريبي.

حدوث الازدواج الضريبي بسبب منح المحافظات غير المنتظمة في اقليم اختصاص فرض الضرائب والرسوم المحلية يتطلب معالجته بعدة وسائل سواء كان داخليا او دوليا .

المطلب الاول: وسائل معالجة الازدواج الضريبي الداخلي .

حتى تستطيع الدولة تخفيف عبء الضريبة على المكلفين لابد أن تستخدم في ذلك عدة وسائل لذلك قسمنا هذا المطلب الى ثلاث فروع تكلمنا في الفرع الاول عن التنظيم التشريعي لأختصاص فرض الضرائب والرسوم وفي الفرع الثاني سنتطرق الى تنظيم توزيع الموارد المالية بين المحافظات أما في الفرع الثالث فسنحدث فيه عن زيادة الموارد المالية للمحافظات.

الفرع الاول: التنظيم التشريعي لاختصاص فرض الضرائب والرسوم .

ابتداءً نقول ان الدستور كان واضحاً في اعطاء مجالس المحافظات الصلاحية التشريعية ومنها فرض الضرائب والرسوم التي لا تعتبر من الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية وانه كان واضحاً في اطفاء صفة القانون على اعمال السلطة المحلية وقد أكد هذا المنهج مجلس النواب عند تشريع قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل الذي نص على ان مجلس المحافظة هو السلطة التشريعية والرقابية في المحافظة ولم يصدر لحد الان اي تشريع اتحادي يحصر اختصاص فرض الضرائب والرسوم بيد السلطة الاتحادية ومما يدعم هذا الرأي هو اتجاه المحكمة الاتحادية العليا في تأييدها لهذا الاختصاص للمحافظات .

لذلك فإن اولى المعالجات هي بيد البرلمان الذي يقع عليه عبء التنسيق مع مجالس المحافظات ولجان الاقاليم والمحافظات في مجلس النواب خاصةً وان المجالس المحلية ينظر اليها الان كأنها جزء من الجهاز التنفيذي في المحافظات وليس جهة تشريعية محلية بسبب قصورها في وظيفتها التشريعية والرقابية وان يدعم البرلمان خطوته هذه ببعض البرامج والمقترحات مهمتها اصلاح وتطوير العملية التشريعية المحلية في الجوانب المالية وخاصة مسألة الضرائب والرسوم بما يمنع تعارض هذه التشريعات مع التشريعات الاتحادية مع عرض مشاريع القوانين المحلية قبل الاقتراع عليها على مجلس الدولة (58) من اجل توحيد الصياغة القانونية لها ومعرفة جوانب الخلل فيها لتصحيحها وان أهمية الاصلاح التشريعي وتنظيم اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم يكتسب اهميته في تخفيف العبء عن السلطة التشريعية المركزية حيث تبقى

(3) مراد صائب البياتي، مبدأ المعاملة بالمثل في مجال المركز القانوني للجانب (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2004، ص120 (58) نصت المادة (4) من قانون التعديل الخامس رقم (17) لسنة 2013 لقانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 على (يختص مجلس الدولة بوظائف القضاء الاداري والافتاء والصياغة واعداد ودراسة وتدقيق مشروعات القوانين وابداء الرأي في الامور القانونية لدوائر الدولة والقطاع العام).

مهمتها منحصرة بالتشريع على المستوى الاتحادي وتحديد أليات التشريع المالي المحلي التي تسير عليه المجالس المحلية بصورة عامة ومنها آلية تقديم مقترحات التشريعات المحلية وتحديد الاوعية الضريبية المحلية ومقدار الضريبة وطرق احتسابها وآلية مناقشة المقترحات التشريعية والاعلبيية المطلوبة للتصويت عليها وتحديد جهة التصديق للتشريع

الفرع الثاني: تنظيم توزيع الموارد المالية بين المحافظات .

يعتبر توزيع الموارد المالية من اهم مفردات اللامركزية المالية وتزداد هذه الالهمية بزيادة درجة الاعتماد على الثروة الطبيعية اي في ظل الاقتصاد الريعي كالاقتصاد العراقي حيث تكون نسبة لايرادات النفطية حوالي (90%) من الايرادات العامة (59) وتنتهج الدول الاتحادية في ادارة وتوزيع الثروات الطبيعية احدى الوسائل الثلاث:

أولاً: سيطرة السلطات الاتحادية على الثروة دون ان تكون للأقاليم اي حق للتصرف فيها ابتداء من عمليات التنقيب والاستخراج والتصدير مثل البرازيل⁽⁶⁰⁾ والسبب يعود الى الاتجاهات المختلفة في تبني الفدرالية فليست بالضرورة أن تكون الدول الفدرالية ذات قوميات وعرقية مختلفة أو أنها لم تكن دولاً فقد تتحول الدولة البسيطة الى فدرالية وتبقى الثروات تحت سيطرة السلطة المركزية أو تكون السلطة المركزية هي السلطة الوحيدة القادرة على ادارة الثروة لأنها تتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية ومعرفة وسائل ادارة قطاع النفط وحاجة الصناعة النفطية الى الاموال الطائلة في عملياتها المختلفة .

ثانياً: تقسيم الثروة الطبيعية بين السلطة الاتحادية وسلطات الاقاليم وفقاً لنسب يحددها الدستور ومثال ذلك نيجيريا حيث اعطى دستورها نسبة 13% من الثروة الطبيعية للأقاليم⁽⁶¹⁾ وتكون هذه الحالة هي الشائعة في أغلب البلدان الفدرالية وغالباً يتم تنظيم هذا الاستغلال المشترك في النصوص الدستورية أو موثيق وطنية فمثلاً أستراليا اعطت للولايات بموجب اتفاق بينها وبين الحكومة الاتحادية سلطة حصرية على الموارد النفطية الموجودة تحت مياهها الاقليمية بيناماتمارس الحكومة الاتحادية السيطرة على باقي الموارد في المياه الاقليمية⁽⁶²⁾

ثالثاً: سيطرة الاقاليم على الثروة الطبيعية الموجودة على اقاليمها دون تدخل الحكومة المركزية كما في الامارات⁽⁶³⁾ فحكومة الاتحاد الاماراتية لا تملك السلطة على الموارد النفطية في الامارات وإنما يترك ذلك الى للولايات سواء ما تعلق بالاستغلال والتطوير والرقابة على الادارة النفطية بل حتى تملك الامارات العضوية في منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك) ومنظمة الاقطار العربية للنفط (أوبك) فالنفط يعتبر في دستور الامارات العربية المتحدة شأنها داخلياً لا يشاركها الاتحاد فيه⁽⁶⁴⁾ أما دستور العراق لعام 2005 جعل النفط والغاز ملك لكل الشعب العراقي في كل المحافظات والاقاليم وجعل ادارة النفط والغاز

(1) بلغت العوائد المالية الكلية لانتاج النفط لغاية 2018 ما مقداره (571) مليار دولار ينظر في ذلك عبد الحسين العنبيكي، اقتصاديات العراق النفطي (مركز العراق للدراسات، الساقى للطباعة والتوزيع، 2012، ص168، وعلي عبد الرحيم العبودي، قطاع النفط والغاز داخل العراق (الواقع والحلول)، سلسلة إصدار مركز البيان للدراسات والتخطيط، 2023، ص13

(2) المادة (177) من دستور البرازيل لعام 1988 المعدل

(3) دستور 1990 النيجيري مستمد ومستوحى من الدستور الامريكي الذي يقوم على تقسيم السلطة بين الجهات الحاكمة ووجود هيئة قضائية مستقلة وهيئة تشريعية منتخبة اضافة الى الحكومات المحلية بعد سلسلة من الحروب الاهلية وعدم الاستقرار بسبب محاولة السيطرة على منابع النفط في دلتا النيجر

(4) هاشم عبد الله، التنظيم الدستوري لاستغلال الموارد النفطية في الدول الفدرالية - العراق أنموذجاً، رسالة ماجستير كلية القانون، جامعة السليمانية، 2017، ص83

(5) المادة (23) من دستور الامارات العربية المتحدة لسنة 1971 المعدل

(6) المادة (123) من دستور الامارات العربية المتحدة لعام 1971 المعدل

للحكومة الاتحادية بالتعاون مع الحكومات المحلية في المحافظات المنتجة للنفط وان دستور 2005 لم يطلق يد السلطات الاتحادية وحكومة الأقليم والمحافظات المنتجة للنفط في وضع السياسة الاستراتيجية للنفط وانما أحاط ذلك بمجموعة من القيود أهمها :

1-التنسيق المشترك بين الحكومة الاتحادية وحكومة الاقليم والمحافظات غير المنتظمة لأقليم في الادارة التنفيذية للنفط والغاز أي أنه ليس بمقدور الحكومة الاتحادية الانفراد بالقرارات المتعلقة بأدارة حقول النفط والغاز وإنما يجب أن تكون هذه القرارات متفق عليها من الجهات المحددة في المادة (112) من الدستور ويقصد بالسياسات الاستراتيجية في أدارة النفط "العمليات المتعلقة بالتعاقد والتفاوض والاستكشاف وسياسة الانتاج والتسويق والتطوير في القطاع النفطي" (65) ويشترط في رسم السياسة الاستراتيجية تحقيق أعلى منفعة للشعب العراقي .

2-أن يكون هدف السياسة الاستراتيجية النفطية تطوير القطاع النفطي ونبذ الاساليب البدائية وأنتهاج أساليب أدارية حديثة تساهم في تطوير هذا القطاع .

3-أعتماد تقنيات مبادئ السوق النفطية بما فيها وسائل الادارة الحديثة للقطاع النفطي وأعتماد التقنيات الحديثة لتطوير الصناعة النفطية .

4-أن تهدف هذه السياسات الى تشجيع الاستثمار في القطاع النفطي مما يحقق أعلى منفعة للشعب العراقي ويقصد المشرع هنا ليست المنفعة المطلقة وانما المنفعة الاقل نسبة من الخسائر فالمناطق النفطية مختلفة في المزايا والعيوب ولا يمكن أن تكون طريقة أستغلالها واحدة وهذا ينعكس على شروط العقد وآلية التعاقد لا سيما أن بعض العقود النفطية أستقر العمل بها وأعتمدها الكثير من الدول.

وبالنظر الى الواقع العراقي نجد أن نص المادة (111-112) يشمل فقط المحافظات غير المنتظمة في أقليم المنتجة للنفط والغاز ولا يشمل أقليم كردستان الذي أنفرد بأستغلال ثرواته الطبيعية من دون التنسيق مع الحكومة الاتحادية لأنه يعتبر أدارة الثروات النفطية ليست من الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية وأنه من الاختصاصات المشتركة التي تكون الأولوية فيها لقانون الاقليم (66) وقد صدر قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم (20) لسنة 2007 التي نصت المادة (37) منه على التفاصيل التنظيمية للعقود التي تبرمها حكومة كردستان للتنقيب والاستخراج وحتى التصدير (67) وتعتبر وزارة النفط هي الوزارة المسؤولة عن جميع النشاطات المتعلقة بالنفط والغاز العراقي وترتبط جميع شركات النفط الحكومية بها وتعمل

(1) حمزة الجواهري, محاولة أستنباط القانون الذي ينسجم مع الدستور والتعديلات المقترحة لمسودتي النفط والغاز, بحث منشور في كتاب روح العصر ومسارات التحول, ص 429

(2) شورش حسن عمر, خصائص النظام الفدرالي في العراق. دراسة تحليلية مقارنة, الطبعة الاولى, مركز كردستان للدراسات الاستراتيجية, السليمانية, 2009, ص 284

(3) أصدرت المحكمة الاتحادية العليا قرارها المرقم (29/أتحادية, 2012) وموحدتها (110/أتحادية /2019) في (15/2/2022) المتضمن عدم دستورية قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم (20) لسنة 2007 وألغائه لمخالفته نص المواد (111/110) (130/121/112) من الدستور والزام حكومة كردستان بتسليم كامل أنتاج الحقول النفطية .

تحت اشرافها⁽⁶⁸⁾ اضافة الى شركة النفط الوطنية العراقية التي تم تشكيلها وفقا لقانون رقم (4) لسنة 2018 ترتبط بمجلس الوزراء وتمارس اعمالها في جميع انحاء العراق ومياهه الاقليمية وجرفه القاري وخارج العراق نيابة عن الدولة العراقية ومهمتها ادارة كافة العمليات المتعلقة بالنفط والغاز ومنها ادارة عقود الخدمة في جولات التراخيص⁽⁶⁹⁾ .

الفرع الثالث: زيادة الموارد المالية للمحافظات .

هناك وسائل عدة لتعزيز دور القطاعات غير النفطية ومنها :

أولاً: تعزيز دور القطاعات غير النفطية .

تمتلك المحافظات الكثير من المقومات الاقتصادية تعزز بها عملية التنمية فيها فالموارد النفطية غالباً ما تتأثر بتقلبات السوق والاحداث السياسية في العالم مما يجعل اسعارها غير مستقرة ويمكن ان تحدث ارباكا في عملية تمويل الموازنة العامة , والمحافظات العراقية تزخر بكثير من الموارد ومصادر الثروة اذ ما استغلت بشكل افضل مما هو عليه فمثلاً الى وقت قريب كان الانتاج الزراعي هو النشاط الاقتصادي الابرز في العراق⁽⁷⁰⁾ وكذلك بالنسبة للقطاع السياحي وجود المعالم السياحية المتنوعة والمرابد المقدسة والمزارات الدينية يمكن ان يدعم قطاع السياحة ويجعله مصدراً رئيسياً من مصادر التمويل⁽⁷¹⁾ و منح القطاع الخاص دورا اكبر في الاستثمار ويكاد ان يكون قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال من أفضل القطاعات في العالم حالياً⁽⁷²⁾ التي تستقطب أيادي عاملة وتحقق موارد مالية كبيرة يمكن للمحافظات اللوج لهذا القطاع باتخاذ عدة خطوات أهمها تشجيع الطلاب الناجحين في المرحلة الاعدادية الى دخول ميدان دراسات الاتصالات والعلوم التكنولوجية من خلال منح المكافآت للطلبة المتفوقين واشراكهم في المسابقات العلمية والاستفادة من مؤهلاتهم مستقبلاً ايضا يمكن ان تساهم الأصول العقارية غير المستغلة بشكل جيد لزيادة الموارد المالية ببيعها او تاجيرها والاستفادة من الاموال المتحصلة من ذلك في القيام بمشاريع البنى التحتية وتقديم الخدمات .

ثانياً: تحسين ادارة الموارد المالية المحلية .لم يتضمن قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 شروطاً تتعلق بتوافر الخبرة والاختصاص في تسنم مناصب الحكومة المحلية بشقيها التشريعي والتنفيذي⁽⁷³⁾ وهذا ما جعل اغلب قرارات المحافظات متخبطة غير متناسبة مع ظروف المرحلة مما اضعف ثقة الشارع بها ومطالبته بحلها .وبما ان الموازنة تعد من اهم الاختصاصات المالية للحكومات المحلية تحتاج الكوادر المحلية الى المزيد من الجهود الى جعل الموازنة مراعاة

(1)المادة (5) من قانون تنظيم وزارة النفط رقم (101) لسنة 1976 صدر بتاريخ 1976/8/3

(2)المادة (4/اربعاً)من قانون الشركة الوطنية رقم 4 لسنة 2018

(3)بموجب تعداد 1997 بلغ عدد العاملين في الزراعة (19%) من اجمالي السكان النشطين وشكلت الاراضي الصالحة للزراعة قرابة (17%) من مساحة العراق أي

(30)مليون دونم في (15)محافظة فقط ففي حين انخفضت هذه النسب الى (2)مليون دونم وفق الخطة الزراعية لعام 2022 وهي في تراجع كبير لأسباب كثيرة

,المصدر ,عدنان عبد الامير ,الواقع الزراعي في العراق بعد 2003 (التحديات والحلول)مركز البيان للدراسات والتخطيط ,2022,ص3

(4)ضمن خطة وزارة الثقافة والسياحة والاثار لعام (2021-2022)زادت الايرادات المتأتية من السياحة (15)ترليون الى (28)ترليون لعام 2022 وجاءت محافظة

بغداد بالمرتبة الاولى في عدد المرافق السياحية ثم كربلاء ثم النجف ,المصدر كتاب وزارة الثقافة والسياحة والاثار ,هيئة السياحة ,2022,ص25-31

(1)المادة (6)من قانون التعديل الثالث رقم 4 لسنة 2023لقانون المحافظات رقم 21 لسنة 2008 المعدل

عاكسة للوضع الاقتصادي السائد فيها وتكاد نفقات انشاء المشاريع الخدمية هي الغالبة على نفقات المحافظات⁽⁷⁴⁾ بسبب الاهمال الذي كانت تعيشه في زمن النظام البائد الا ان الامر بعد عشرون عاما يجب أن يختلف و تتوجه المحافظات لأستراتيجية مختلفة تعتمد على توجيه الانفاق نحو المشاريع الاستثمارية التي تدر للموازنة دخلاً مستمراً تحقيقاً لعملية التنمية المستدامة وهذا يتطلب باستمرار استخدام دراسات الجدوى الاقتصادية لهذه المشاريع وتحديد موازنة برامج⁽⁷⁵⁾ و فيما يتعلق بالايادات فيطلب تقديرها دراسة التقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد وتعتمد المحافظات بصورة اكثر على ما يردها من وزارة المالية من تقارير لحصيلة الايرادات الشهرية لذلك يتطلب الامر منح المحافظات الصلاحيات اللازمة لتحصيل الايرادات وحدها وايداعها في خزينة المحافظة كأيراد للمحافظة لمعرفة مدى كفاءة الحكومات المحلية في ادارة الايرادات والوقوف على حالات الفساد المالي والاداري .

ثالثاً: تفعيل دور الرقابة المالية لتقليل حالة الفساد المالي .

يعتبر المجلس المحلي الهيئة التشريعية والرقابية في المحافظة الا ان الدور الرقابي للمجالس المحلية مقيد بنطاق المكان أي في حدود المحافظة ولا يجوز ان تمتد الى انحاء اخرى من البلد كذلك هناك القيد الموضوعي فلا تمتد رقابته الى المحاكم والوحدات العسكرية والكليات والمعاهد و قد تكون رقابة مجلس المحافظة على المحافظ غير فعالة في بعض الاحيان وتصطدم بالتوافقات السياسية وذلك لأن مرشح الكتلة الأكبر في المجلس ستكون له الأفضلية على باقي المرشحين وقد يؤثر بعد ذلك في التغطية على سوء الادارة وجعل رقابة المجلس غير مجدية فكيف سيقبل مجلس المحافظة المحافظ الذي تم أنتخابه من قبله وحتى لو توفرت اعتراضات من بقية الاعضاء على عمل المحافظ سيصطدم حتماً بالمعارضة وقد لا يحصل أي تغيير لأن قرار أقالة المحافظ يكون بالاغلبية المطلقة .

أن أعطاء سلطة أختيار المحافظ لمجلس المحافظة أمر محمود لأنه يعزز التوجه الديمقراطي في المحافظة وكان الأفضل أن يعطى منصب المحافظ للشخص الذي حصل على أعلى نسبة من الاصوات في الانتخابات المحلية وأن تعدل شروط الترشيح لعضوية مجالس المحافظات فلا يعقل أن يتولى شخص يحمل الشهادة الاعدادية⁽⁷⁶⁾ أو ما يقابلها عضوية مجلس يختص بالشؤون التشريعية والرقابية وأيضاً من الأفضل أن يعمم شرط الخبرة الذي أشرت القانون توفره في منصب المحافظ

(2) مبلغ النفقات في قانون موازنة (2023) كان (198)ملياردينار خصص(133)ملياردينار للنفقات التشغيلية وخصص مبلغ (38) ملياردينار للمشاريع الاستثمارية المحلية

(3) موازنة البرامج هي موازونات خاصة امشاريع استراتيجيية ضخمة تحصل الحكومة فيها بقانون مستقل على تعهد مصدق من السلطة التشريعية يتيح لها الحصول على قيمة الصفقة بكاملها دفعة واحدة وضمن حدود المبلغ الاجمالي لهذه المشاريع ويكون دفع النفقات في حدود اعتمادات الدفع التي ترصد سنويا في الموازنة . فوزت فرحات ,المالية العامة ,الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع الدول العربية والاجنبية) ,منشورات دار الحلبي ,بيروت 2001,ص92 (4)مصطفى يوسف كافي , الاصلاح والتطوير الاداري بين النظرية والتطبيق , دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع , سوريا , 2018,ص27-28

(1) عدل المشرع العراقي هذا الشرط في قانون التعديل الثالث رقم 4 لسنة 2023 لقانون أنتخابات مجلس النواب ومجالس المحافظات الاقضية رقم 12 لسنة 2018 وأجازت المادة السادسة منه على تخصيص نسبة 20% من عدد المرشحين في القوائم الانتخابية من حملة شهادة الدبلوم أو الاعدادية أو ما يقابلها وكذلك بالنسبة لكوتا المكونات

والقائم مقام (77) على عضو مجلس المحافظة فالمجلس هو الذي يرسم السياسة الاستراتيجية للمحافظة ولا يعقل أن يضع هذه السياسة شخص ليس لديه خبرة كافية في مجال عمله ومن الافضل أن تحدد هذه الخبرة في القطاع الحكومي والاستعانة بخبرات القطاع الخاص في لجان المجلس والهيئات الاستشارية .

المطلب الثاني :معالجة الازدواج الضريبي الدولي :

تلجأ الدول غالباً الى عدة وسائل لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي منها عقد الاتفاقيات الدولية الثنائية والطرق احادية الجانب والاستناد الى الجهود الدولية سببها على النحو التالي .

الفرع الاول :معالجة الازدواج الضريبي الدولي بالاتفاقيات الدولية.

للتخفيف من وطأة الازدواج الضريبي وجذب الاستثمار الاجنبي تعقد الاتفاقيات الدولية بين الدول وتكاد تكون السمة الابرز لهذه الاتفاقيات هي الثنائية لصعوبة ايجاد تنسيق ضريبي بين عدة دول والسعي لعدم تقليل حصيله الايرادات الضريبية ومحاولة معالجة هذا الموضوع بالتشريعات الداخلية،الاتفاقية الضريبية هي معاهدة دولية تخضع لأحكام القانون الدولي وكما عرفتها اتفاقية فيينا للمعاهدات "اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأياً كانت التسمية التي تطبق عليه " (78) فالمعاهدات الضريبية هي نوع من أنواع المعاهدات موضوعها يتعلق بالقواعد والاحكام المتفق عليها لتنظيم العلاقات الجبالية بين دول أطراف الاتفاقية وتحديد معدلات الضرائب المراد الاتفاق عليها بالتفصيل

يمكننا تمييز صورتين من الاتفاقيات الضريبية حسب عدد الاطراف الداخلة فيها :

الصورة الاولى:اتفاقيات شاملة بين مجموعة من الدول (79)تعتمد احدى النماذج المعدة سلفاً دون التقيد به اذ تستطيع الدول المتعاقدة التعديل على النموذج للوصول الى الصيغة النهائية للاتفاقية

الصورة الثانية:الاتفاقيات الثنائية البسيطة (80)وتكون بين دولتين او عدة دول اقليمية وغالبا ما تنظم ارباح شركات النقل البحري والجوي وتعتبر الاتفاقيات الدولية الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي من الوسائل التي تنتهجها الدول الى جذب الاستثمارات الاجنبية ومحاولة الاحتفاظ بالايرادات الضريبية طالما ان الاعفاء وحده لا يستطيع دائماً جذب الاستثمارات لانه يسبب خسائر في الايرادات العامة التي تؤدي الى العجز المالي ونشوء حالة من الركود المالي وارتفاع الاسعار والتضخم وزيادة الاعتماد على الاستيراد واربك التوازن الاقتصادي في البلاد لان الاعفاءات التي تقدمها الدول للمستثمرين

(2)أضاف المشرع في قانون التعديل الثالث رقم 10 لسنة 2018 لقانون المحافظات رقم 21 لسنة 2008 في المادة(السابعة /أولاً)على أن يكون للمحافظ خبرة لا تقل عن (10)سنوات في مجال عمله

(3)المادة (2/أ)من اتفاقية فيينا للأمم المتحدة علم 1969

(1)غالباً ما يتم عقد هذه الاتفاقيات الشاملة بين الدول المتقاربة إقليمياً أو تحمل ذات الافكار السياسية أو لتحقيق منافع اقتصادية تعود على جميع المتعاقدين

(2)بدأت الاتفاقيات الثنائية بالتزايد لتسوية الخلافات المتزايدة بين الدول فمتأبغت اتفاقيات الولايات المتحدة الأمريكية 150 اتفاقية مع مختلف دول العالم

تساعد على زيادة الحصيلة الضريبية لدولة المستثمر ولا يستفاد منها المستثمر (81) لذلك تعمل اتفاقيات الازدواج الضريبي الى تجنب التمييز في فرض الضرائب عندما تخضع كلا المستثمر المحلي والاجنبي لنفس الضريبة وتفاذي السلبيات في تغيير القوانين الضريبية في المستقبل لانها غالبا ما تتضمن نصا لمواجهة اي تغيير في قوانين الضرائب المشمولة بالاتفاقية وغالبا ما توضع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي استنادا لمعايير معينة ومنها المعايير التي وضعتها بعض المؤسسات الاقتصادية الدولية (82) وهي :

_ أن يكون فرض الضرائب العقارية لدولة موقع العقار

_ الضرائب على أرباح الاسهم والسندات للدول المصدرة لها أو للدولة التي يقيم فيها صاحب الاسهم أو صاحب السند

_ الضريبة على الدين العادي تفرض بناء لقانون بلد الدائن

_ الضريبة على أرباح المشروعات تفرض من قبل الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيس للمشروع

_ الضريبة على أجر العمل تفرض وفقا لقانون الدولة التي يتم فيها العمل

_ الضريبة على الدخل العام تفرض وفقا لقانون موطن الشخص المكلف .

ولقد دخل العراق في عدة اتفاقيات ثنائية وجماعية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وتشارك السلطين التشريعية والتنفيذية في عملية ابرام المعاهدات في العراق ولتعلقها بالجانب المالي تضطلع وزارة المالية بدور كبير في التفاوض في مثل هكذا اتفاقيات اضافة الى وزارة الخارجية التي تقتصر مهمتها على الجوانب الدبلوماسية لعقدالاتفاقية .

تعمل الاتفاقيات الضريبية على تحديد الضرائب والاشخاص المشمولين بالاتفاقية في كلا الدولتين فمثلا الاتفاقية العراقية الاماراتية (83) كانت الضرائب المشمولة بالاتفاقية بالنسبة للجانب العراقي هي ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات التي تفرض على الاراضي غير المستثمرة بعد انتهاء مدة السماح اما بالنسبة للجانب الاماراتي فتشمل ضريبة الدخل وضريبة الشركات (84) وغالبا ما تنفق الدول المتعاقدة على تضمين الاتفاقية نصا يقتضي بسريان الضريبة على اي ضرائب متماثلة تفرض مستقبلا بعد سريان الضريبة و أشعار الدولة المتعاقدة على ما يستجد من تغييرات في القوانين الضريبية بالنسبة للضريبة محل الاتفاق اما بالنسبة للاشخاص المشمولين بالاتفاقية فتعتمد الدول على معيار الإقامة للأشارة الى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في كلا الدولتين المتعاقدين .

ومن ملاحظة الأتفاقيات الثنائية التي عقدها العراق نجد أنها تنصب على ضرائب الدخل والعقار وضريبة العرصات وبما ان إدارة السياسة الخارجية بما فيها التفاوض وعقد المعاهدات هي من اختصاص السلطات الاتحادية فلا يمكن التحدث عن

(3) طارق الضب, آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الاجنبية, أطروحة دكتوراه, كلية القانون, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2019, ص50

(4) هذه المعايير المعتمدة في نموذج الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

(1) صادق رئيس الجمهورية على في 1-8-2019 ونشر قانون الاتفاقية العراقية الاماراتية رقم (10) لسنة 2019 في جريدة الوقائع العراقية, العدد4555, في 16-9-

2019

(2) المادة (الثانية/ب) من الاتفاقية بين العراق والامارات العربية المتحدة رقم 10 لسنة 2019

دور للحكومات المحلية في مثل هكذا اتفاقيات (85) الا فيما يتعلق بتنفيذ هذه الاتفاقيات بأعتبارها أصبحت قوانين أتحادية أما في حال اطلاق يد الحكومات المحلية في ممارسة اختصاصها في فرض الضرائب المحلية كضريبة البيئة والضرائب الكمركية أو تحويل ضرائب العقار الى ضريبة محلية فيمكن ان ينتج عن ذلك حدوث ازدواج ضريبي دولي ويمكن ان تكون للحكومات المحلية دور في مثل هكذا اتفاقيات بالتنسيق مع الحكومة الاتحادية .

الفرع الثاني: معالجة الازدواج الضريبي الدولي بطرق احادية الجانب .

ويقصد بها الاجراءات التشريعية والتنفيذية التي تتخذها الدول لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي من تلقاء نفسها هادفة لتحقيق اغراض معينة كتشجيع الاستثمار والمعاملة بالمثل وتخفيف العبء الضريبي على مواطنيها ويكون ذلك بعدة طرق اهمها :

أولاً: طريقة الاعفاء الضريبي. تتجه غالبية الدول الى تضمين نظامها الضريبي مجموعة من الاعفاءات يكون الغرض من ورائها تحقيق اهداف الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية ويعرف نظام الاعفاء "بأنه عدم فرض الضريبة على دخل معين أما بشكل مؤقت أو دائم ضمن القانون لاعتبارات معينة تقدرها الدولة بما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية" (86) أو هو "ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية" (87) ومن كلا التعريفين يمكن ان نحدد عناصر الاعفاء الضريبي بما يلي :

أولاً: الاعفاء الضريبي ميزة قانونية اي انه لا يمنح الا بقانون صادر من السلطة المختصة باصدار القوانين فطالما ان الضريبة والرسم لا تفرض الا بقانون فحتما ان الاعفاء منها لا يكون الا بقانون وهذا ما تاخذ به جميع الدول مهما كانت فلسفتها الاقتصادية .

ثانياً: الاعفاء ميزة تمنح للشخص الطبيعي والمعنوي فطالما ان كلاهما يتمتع بالشخصية القانونية التي تجعله مكلفاً للضريبة فمن العدالة ان يشمل كلاهما بنظام الاعفاءات وفقاً للتخطيط الاقتصادي للدولة .

ثالثاً: الاعفاء الضريبي يمنح لتحقيق اهداف شتى قد تكون اقتصادية كتشجيع الاستثمار ومكافحة التهرب الضريبي او اجتماعية لتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع او سياسية كتدعيم العلاقات الدولية وزيادة التبادل التجاري بين الدول والاعفاء يكون بصورتين اما اعفاء كلياً يشمل كافة الايرادات الخارجية في دولة المكلف او دولة الشركة الام او اعفاء مع التصاعد اي اعفاء الايرادات الخارجية في دولة المكلف مع الاخذ بنظر الاعتبار تصاعد سعر الضريبة نتيجة لايرادات اخرى في هذه الدولة وهذه الصورة من الاعفاء يمكن ان تقضي على الازدواج الضريبي نهائياً لانها تشمل كافة مصادر الايرادات. منح المشرع العراقي مجموعة من الاعفاءات لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ومثلها ماورد في قانون ضريبة الدخل

(3) المادة (61/رابعاً) والمادة (73/ثانياً) والمادة (80/سادساً) من دستور العراق لعام 2005

(1) طارق الحاج، المالية العامة، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص88

(2) عمار فوزي المياحي، الاعفاء في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير، كلية النهريين للحقوق، جامعة النهريين، 2001، ص8

رقم(113)لسنة 1982 المعدل. وايضا منحت اعفاءات للولايات المتحدة الامريكية بموجب الاتفاقية الامنية التي عقدها العراق معها وتم المصادقة عليها بقانون رقم 52 لسنة 2008 حيث تم اعفاء الطائرات العسكرية والمدنية الامريكية من الضرائب⁽⁸⁸⁾. اضافة الى الاعفاءات التي تضمنها قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل⁽⁸⁹⁾ من اجل تشجيع الاستثمار والاسهام في عملية التنمية .

ثانيا: طريقة الخصم الضريبي. وبمقتضى هذا النظام يتم خصم الضريبة المدفوعة من قبل المكلف في الدولة المستقطبة من الضريبة المستحقة عليه في الدولة المصدرة ويترتب عليه تلافي الازدواج الضريبي كليا اذا كانت الضريبة المدفوعة تساوي أو تزيد على الضريبة المستحقة في الدولة المصدرة⁽⁹⁰⁾، واذا كان الاعفاء الضريبي ينصب على دخل المكلف فإن الخصم الضريبي يكون على الضرائب التي يدفعها المكلف في دولة المصدر للاستفادة من الاسقاط الضريبي في دولة الاقامة .

ثالثا: السعر الضريبي التمييزي: وفيه تخضع الايرادات المتحققة في الخارج الى سعر ضريبي اخف مما هو معمول به في الدولة فهي لا تمنح اعفاءا كليا وانما تخضع لسعر ضريبي مميز ومثالها ما نص عليه قانون ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق لضمان اخضاع الدخل المتحقق في العراق لشركات النفط الاجنبية والمتعاقدين معها في انتاج واستخراج النفط لضريبة الدخل في العراق⁽⁹¹⁾.

الفرع الثالث . الجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي .

تعود الجهود الدولية الاولى لمكافحة الازدواج الضريبي الى الدراسات التي قام بها معهد القانون الدولي في مؤتمره الاول في كامبردج عام 1897 والمؤتمر الثاني في جرنبول عام 1922 فيما يتعلق بضريبة التركات وانتهت قرارات المؤتمر الى جعل ضريبة التركة من حق دولة موطن او اقامة المتوفى الا فيما يتعلق بالعقارات فهي تخضع لضريبة التركة في دولة العقار وفي حالة وجود ضريبة تصاعدية على التركة فلا يحق الا لدولة واحدة من الدول المتنازعة ضريبييا فرضها على كافة التركة .

لقد بدأت المعاهدات الدولية والاتفاقيات الضريبية الثنائية بالتزايد نتيجة لانتقال رؤوس الاموال والتطور التكنولوجي الهائل ومحاولات الدول النامية استقطاب الاستثمار الاجنبي لمتطلبات عملية التنمية فيها مما تطلب الامر تدخل المنظمات الدولية لوضع نماذج للاتفاقيات الضريبية ورغم انها غير ملزمة للدول ويحق للدول التعديل عليها الا انها اصبحت مرتكزا تستند عليه الدول لعقد هكذا اتفاقيات , وسوف نبين في بحثنا النموذج الذي وضعتة الامم المتحدة والنموذج الذي وضعتة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية باعتبارهما محصلة للجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي .

(3) ينظر تفاصيل الاتفاقية في العدد 2041 من جريدة الوقائع العراقية المنشور بتاريخ 2008/12/24 (المادة التاسعة /ف5)

(4) تضمن الفصل الثالث من قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 جملة من المزايا والضمانات للمستثمر الاجنبي والمحلي بغية استقطاب الشركات للعمل في العراق .

(1) احمد خلف الحسن , مصدر سابق ,ص200

(2) قانون ضريبة الدخل على الشركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم(19) لسنة 2010 المادة الاولى

أولاً: الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .

تأسست منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عام 1961 لتحل محل منظمة التعاون الاقتصادي الاوربي لاعمار اوربا بعد الحرب العالمية الثانية وفق خطة مارشال من خلال تخصيص مساعدات مالية من الولايات المتحدة الامريكية وكندا وركزت على التعاون الاقتصادي الاوربي في البدء الا انها سرعان ما وسعت من نشاطها لتضم دولا غير اوربية مثل اليابان وكوريا الجنوبية والمكسيك ليصل عدد الاعضاء فيها الى 38 بحلول العام 2014⁽⁹²⁾ وضعت هذه المنظمة في اطار جهودها لمعالجة حالات الازدواج الضريبي مشروع الاتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة من قبل لجنة العمليات الضريبية في المنظمة وفي عام 1963 انتهت من كتابة النموذج وطلبت من الاعضاء مناقشته واعتماد اعادة النظر الدورية للمعاهدة حسب مستجدات الامور وأرفق بمواد الاتفاقية النموذجية تعليق مفصل لكل مادة من الاتفاقية واتيحت هذه التعليقات للدول غير الاعضاء كالهند والصين وروسيا مما ساهم في حل الكثير من مشاكل تفسير الاتفاقيات التي اعتمدت على النموذج بين البلدان غير الاعضاء (93).

ثانياً: الاتفاقية النموذجية للامم المتحدة.

تعود بدايات هذه الاتفاقية الى جهود عصبة الامم لمعالجة الازدواج الضريبي حيث شكلت لجنتان في العصبة الاولى سنة 1921 عرفت باسم لجنة الخبراء الاقتصاديين جاء بتقريرها ان تحل فكرة التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية كاساس لسلطة الدولة في فرض السلطة و الثانية لجنة الخبراء الفنيين قدمت تقريرها سنة 1925 حاء في تقريرها ان يعطى لدولة موطن المكلف ودولة محل امواله الحق في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحه الاقتصادية في كلا الدولتين (94) واستطاعت عصبة الامم وضع نموذج اتفاقية المكسيك لمراعاة مصالح الدول النامية لانها وضعت من قبل ممثلين من الدول اللاتينية ثم اعيدت صياغتها ووضع نموذج اتفاقية لندن بعد القيام بتعديلات على اتفاقية المكسيك وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية قامت عصبة الامم بتوكيل هيئة الامم المتحدة لاستكمال مسيرتها في معالجة الازدواج الضريبي.

كان من بين اهداف الامم المتحدة تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية فأنشئت المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي عهد بالامور المالية الى اللجنة المالية العامة التي قامت باعداد الكثير من البحوث والمناقشات والدراسات لمعالجة الازدواج الضريبي والتوصل الى وضع نموذج خاص للامم المتحدة بسبب عدم ملائمة نموذج اتفاقية منظمة

(1) الموسوعة الحرة ويكيبيديا <https://ar.wikipedia.org>

(2) شارفي ناصر, دور الاتفاقيات الدولية في الحد من الازدواج الضريبي , بحث منشور في مجلة الابحاث الاقتصادية , العدد 4, لسنة 2010, ص 159

(3) نور حمزة حسين , مصدر سابق , ص 287

التعاون والتنمية الاقتصادية للدول المستوردة لرأس المال الصافي ويقصد بها البلدان النامية واضفت جهود المجلس الاقتصادي والاجتماعي الى وضع معاهدة نموذجية عام 1968 نقحت في الاعوام 2001 و2011 سارت على نفس نمط اتفاقية منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية مع ادخال بعض التعديلات عليها لمصلحة البلدان النامية (95).

يستند الغالب من المعاهدات الضريبية الثنائية على كلا النموذجين وان كان نموذج الامم المتحدة قد اورد احكاما تصب في مصلحة دول المصدر تمنحها قدر اكبر لحق فرض الضرائب بالمقارنة مع نموذج منظمة التعاون والتنمية يرد في النموذجين الدوليين للاتفاقية وصف موجز للاحكام الرئيسية لاي اتفاقية ضريبية ثنائية (96) ولقد وضع كل من النموذجين المعالجات لحالة الازدواج الضريبي في الفصل الخامس بطريقتين هما الاعفاء والخصم حيث تلزم الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المكلف بالضريبة ملزمة بازالة الازدواج الضريبي حيث يعفى الدخل من الضريبة في بلد الاقامة (97) اما بالنسبة للخصم فتفرض الضريبة على المكلف في بلد الاقامة بعد ان يخصم منها مقدار الضريبة المدفوعة في بلد المصدر (98).

حددت الاتفاقية النموذجية الصادرة من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضوابط تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي وحددت حالات معينة بتوفرها يمكن اللجوء الى التسوية الودية او اجراءات التراضي وكذلك حددت اجراءات التسوية الودية وصولا الى مرحلة الفصل في التسوية (99).

لقد اتجه المجتمع الدولي منذ اواخر القرن الماضي الى اعتماد التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية وبدأ الامر باتفاق دول الاتحاد الاوربي في سنة 1990 باتفاقية جماعية فيما بينها على اتخاذ التدابير التقايدية وغير التقليدية قبل اللجوء الى التحكيم لتسوية منازعات الازدواج الضريبي ومن ثم اعقبتها دول مجلس التعاون والتنمية الاقتصادية للموافقة على التحكيم كآلية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي في حال عدم نجاح الوسائل القانونية الاخرى ونشرت المنظمة 25 نموذجا استرشاديا من اجل مساعدة الاطراف المتنازعة لحل مسألة الازدواج الضريبي (100).

لجوء الدول الى عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي كان بمثابة الوسيلة الانسب لمعالجة عدة مشاكل في التعاملات الدولية مثل الغش والتهرب الضريبي مما شجع على نمو المبادلات الاقتصادية بين الدول وزيادة حجم التجارة العالمية وهذا يتطلب بذل المزيد من الجهود الدولية للايفاء بالتزاماتها التعاقدية والعمل على تحسين هذه المعاهدات وتطويرها ليتناسب مع المستجدات في العلاقات الدولية .

-
- (1) حدد الفصل الاول من الاتفاقية النموذجية لامم المتحدة الاشخاص والضرائب المشمولة بالمعاهدة وحدد الفصل الثاني تعريفات المصطلحات الهامة اما الفصل الثالث فتناول القواعد التوزيعية للدخل وتناول الفصل الرابع الضرائب على رأس المال
 - (2) المادة 23 الف من الاتفاقية
 - (3) المادة 23 بء من الاتفاقية
 - (4) المادة التاسعة من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
 - (5) طارق الصب, الازدواج الضريبي بين عوامل الاستفحال وفعالية الاليات التوفيقية, بحث منشور في مجلة جيل الابحاث القانونية المعمقة, العدد 23, ص 67

الخاتمة .

في ختام بحثنا حول الاختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم وأثره في الازدواج الضريبي نورد ما توصلنا اليه من استنتاجات وما نقدمه من مقترحات حول البحث والتي يمكن اجمالها وفق ما يلي:

الاستنتاجات .

1-رسم دستور العراق لعام 2005 شكل نظام الحكم في العراق في المادة الاولى منه بكونه نظاما جمهوريا نيابيا برلمانيا ديمقراطيا وهذا دليل على مسعى الدستور الى انتهاج المسار الديمقراطي منهجا للحكم في العراق وعلى هذا الاساس الديمقراطي منحت المحافظات غير المنتظمة في اقليم صلاحيات واسعة تتقارب مع صلاحيات الاقليم .

2-حددت المواد (109,110)الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية في حين حددت المواد(113,114)الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية والاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم واعطت المادة (115)من الدستور الاولوية لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم على القانون الاتحادي فيما يتعلق بالاختصاصات المشتركة

3-وفقا لنص المادة (122) من الدستور تمارس المحافظات غير المنتظمة في اقليم صلاحياتها المالية والادارية وفق مبدأ اللامركزية الادارية واستنادا لهذه المادة شرع مجلس النواب قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21)لسنة 2008 وادخل عليه تعديلات ثلاثة في الاعوام 2010 و2013 و2018 منحت المحافظات وفق القانون الشخصية المعنوية واصبحت السلطة التشريعية في العراق تكون على مستويات ثلاث هي السلطة الاتحادية والاقليمية متمثلة بالاقليم والمحلية متمثلة بمجلس المحافظة.

4-غالبا ما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي المقصود في الدول الاتحادية بسبب تضارب التشريعات بين المركز والاقاليم ولزيادة الحصيلة الضريبية خصوصا في البلدان التي تعتمد بشكل رئيسي على الحصيلة الضريبية في تمويل موازاناتها وبسبب منح المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم بدأت مجالس المحافظات بفرض ضرائب محلية مما اثار حفيظة السلطة التنفيذية ودفعها الى ان تمنع المحافظات من ممارسة اختصاصها بالاستناد الى فتوى لمجلس الدولة بناء على استيضاح طلبته الامانة العامة لمجلس الوزراء عام 2009 وقامت الامانة بتعميم هذه الفتوى على كافة مجالس المحافظات واستنادا لهذه الفتوى عطل اختصاص فرض الضرائب من قبل المجالس المحلية

7-يعاني النظام الضريبي في العراق من مشاكل عديدة اهمها قدم القوانين وعدم مواكبتها للتغيرات السياسية بعد 2003 وكثرة الاعفاءات الضريبية والوسائل القديمة في المحاسبة والتقدير وعدم شمول اوعية ضريبية جديدة بالتنظيم القانوني ادى الى انخفاض الحصيلة الضريبية ونسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة

8-عقد العراق مجموعة من الاتفاقيات الثنائية والجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي وتشجيع رأس المال الاجنبي بالاستثمار في العراق اضافة الى الاعفاءات الضريبية التي منحها بموجب قانون الاستثمار رقم(113)لسنة 2006 ووفقا للدستور العراقي تكون الاتفاقية بمثابة قانون اتحادي وعلى السلطات اصدار التعليمات واللوائح التنظيمية لتنفيذ الاتفاقية وتعديل القوانين بما يتلائم مع بنود الاتفاقية

المقترحات

في نهاية البحث يمكن ان ندرج بعض المقترحات لمشكلة البحث ومنها:

1-دمج الدستور العراقي بين اللامركزية الادارية واللامركزية السياسية وهذا لا يعتبر نقصا في الدستور فالكثير من الدول التي تنتهج مبدأ اللامركزية الادارية تمنح المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم في نطاقها المحلي وطالما ان الامر يبقى متقيدا بالدستور والقوانين الاتحادية ولذلك فان منح هذه الصلاحية للمحافظات لم يتطلب سوى التنظيم القانوني من قبل مجلس النواب بتشريعات تحدد حدود هذا الاختصاص وآلية ممارسته على نحو لا يثير الاربك .

2-على مجلس النواب اعادة النظر بالتشريع الضريبي لانه لم يعد يتناسب مع متطلبات المرحلة وحتى تستطيع المحافظات ممارسة حقها في فرض ضرائب والرسوم ولمنع حالة الازدواج الضريبي التي تحدث من جراء هذا الامر يجب ان يعاد النظر بالقوانين الضريبية الموجودة فهي لم تعد تتناسب مع المتغيرات السياسية في البلد ووضع قوانين ضريبية اتحادية جديدة يتم فيها تقسيم الضرائب الى ضرائب اتحادية تعود حصيلتها الى الخزينة العامة للدولة وضرائب محلية يعود امر جبايتها وتحديد سعرها الضريبي وتحديد المكلفين بها وحالات الاعفاء منها للمحافظات وتودع حصيلتها كإيراد نهائي لخزينة المحافظة .

3-على مجلس النواب اقرار قانون اتحادي لضريبة البيئة بسبب الحاجة الماسة له خصوصا في المحافظات التي تعاني من نسبة انبعاثات كاربونية هائلة من عمليات الاستخراج والتكرير او فرضها على اي مشروع يسبب تلوثا للبيئة ووضع المحددات العلمية العالمية لفرض هذه الضريبة وجعل سعرها الضريبي متناسبا مع الضرر المحقق من النشاط ومع تكلفة ازالة الاثار المتحققة ويجب ان تترك حصيلة هذه الضريبة الى خزينة المحافظات كإيراد نهائي .

4-يجب على مجالس المحافظات الالتزام بالسياسة المالية التي تضعها الحكومة الاتحادية وعدم اصدار تشريعات مخالفة لهذه السياسة لان المصالح العليا للبلاد هي الاولى بالرعاية وان الخلافات بين المركز والهيئات المحلية يعزز الانقسام ويفقد الجوهر الديمقراطي للدستور.

5-على الهيئة العامة لضمان حقوق الاقاليم والمحافظات ضمان المشاركة العادلة للعناصر المحلية في ادارة مؤسسات الدولة الاتحادية والمشاركة في المؤتمرات الاقليمية والدولية والبعثات والزمالات ولا سيما مناقشات الاتفاقيات الدولية التي تعتمزم الحكومة الاتحادية عقدها من اجل رفع كفاءة وقدرة الهيئات المحلية لادارة المحافظة والاطلاع على التجارب الدولية والاقليمية في الادارة .

6- طالما ان صلاحية التشريع المحلي مفيدة بعدم مخالفة الدستور والقوانين الاتحادية فنقترح تعديل نص المادة (115)من الدستور وتقرير الاولوية لقانون الاقليم فقط على القانون الاتحادي في الصلاحيات المشتركة انسجاما مع مفهوم اللامركزية الادارية .

المصادر باللغة العربية

اولاً/معاجم اللغة العربية

1- أحمد مختار عمر, معجم اللغة العربية المعاصرة, المجلد الاول, الطبعة الاولى, مكتبة عالم الكتب
القاهرة, 2008,

ثانياً/الكتب

1- أحمد خلف الحسن, المالية العامة من منظور قانوني, بغداد, دار المسئلة, الطبعة الاولى, 2022,

2- بدر الدين عبد المنعم شوقي, أحكام الجنسية والموطن (دراسة مقارنة) الطبعة الاولى, مكتبة دار
النهضة, القاهرة, 2010,

3- الخصاونة. جهاد سعيد, المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتهما وفق التشريع الاردني, الطبعة
الاولى, دار وائل للطبع والنشر, عمان, 1990,

4-خالد شحاذا الخطيب , أحمد زهير شامية , أسس المالية العامة , الطبعة الثالثة , بدون دار نشر , بدون تاريخ نشر

5-رائد ناجي , المالية العامة , علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق , الطبعة الثالثة , بيروت 2018,

6-سليمان الطماوي , النظرية العامة للقرارات الادارية , دار الفكر العربي , القاهرة , 1957

7-طارق الحاج , المالية , الطبعة الثانية , دار صفاء للنشر والتوزيع , عمان , 1999

8-الجنابي , طاهر , علم المالية العامة والتشريع المالي , العاتك للنشر والطباعة , 2011

9-علي , عادل فليح , المالية العامة والتشريع المالي الضريبي , الطبعة الاولى , دار الحامد للنشر والتوزيع 2007,

10-النقاش , غازي عبد الرزاق , المالية العامة (تحليل أسس أقتصاديات المالية) , دار وائل للنشر والطباعة , الاردن , 2010

11-فوزت فرحات , المالية العامة , الاقتصاد المالي "دراسة في التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية , منشورات دار الحلبي , بيروت , 2001

12-ماجد راغب , القانون الاداري , المكتبة القانونية , دار المطبوعات الجامعية , 1996

13-مصطفى يوسف كافي , الاصلاح والتطوير بين النظرية والتطبيق , دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع , سوريا , 2018

14-محمد طاقة , هدى العزاوي , أقتصاديات المالية العامة , عمان , دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة 2007,

ثانيا/البحوث .

- 1-حسين جمعة مطلق تقويم أدوات التشريع الضريبي في العراق ,مجلة الجامعة العراقية , 2020
- 2-حميد العنبيكي ,النظم السياسية والدستورية المعاصرة أسسها وتطبيقها ,بغداد,مركز حمورابي للبحوث والدراسات الاستراتيجية 2013
- 3-حمزة الجواهري,محاولة أستنباط القانون الذي ينسجم مع الدستور والتعديلات المقترحة لمسودتي النفط والغاز ,بحث منشور في كتاب روح العصر ومسارات التحول , 2020
- 4-خيرى ابراهيم مراد , دور الضريبة في الحد من التلوث البيئي ,المجلة الدولية للعلوم الانسانية والاجتماعية العدد 38-2023
- 5-رائد ناجي ,مدى أختصاص المحافظات غير المنتظمة في إقليم بفرض الضرائب والرسوم (دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني العراقي ,كلية القانون ,جامعة الانبار , 2017
- 6-شارفي ناصر , دور الاتفاقيات الضريبية في الحد من من الازدواج الضريبي ,مجلة الابحاث الاقتصادية ,العدد الرابع , 2010
- 7-شورش حسن عمر ,خصائص النظام الفدرالي في العراق (دراسة تحليلية مقارنة) ,كلية القانون ,جامعة كويه ,الطبعة الثانية ,المركز العربي للنشر والتوزيع , 2018
- 8-عدنان عبد الامير ,الواقع الزراعي في العراق بعد 2003(التحديات والحلول),مركز البيان للدراسات والتخطيط , 2022
- 9-محمد خالد المهديني ,محاضرات في المالية العامة (التنظيم الفني للضريبة) ,جامعة دمشق , 2006
- 10-نزيه عبد المقصود ,ظاهرة الازدواج الضريبي وموقف الشريعة الاسلامية منها ,مجلة كلية الشريعة والقانون ,جامعة طنطا المجلد 37,العدد2-2022
- 11- نور حمزة حسين ,الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه ,مجلة العلوم القانونية ,جامعة بغداد ,العدد الاول , 2020

ثالثا/الرسائل والاطاريح .

- 1-الهام مطشر هادي ,الرقابة على الاختصاصات المالية للوحدات الادارية المحلية اللامركزية, رسالة ماجستير ,كلية القانون ,جامعة ذي قار 2016
- 2-طارق الضب ,آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الاجنبية , اطروحة دكتوراه ,جامعة قاصدي مرياح ورقلة , 2019,
- 3-طلعت جياذ لجي ,المركز القانوني الدولي للشركات متعددة الجنسيات,أطروحة دكتوراه ,جامعة الموصل , 2005,
- 4- عبدالحسن هادي صالح, أقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة), أطروحة دكتوراه ,جامعة القاهرة , 1984,
- 5- عمار فوزي المياحي ,الأعفاء في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل ,رسالة ماجستير ,كلية القانون ,جامعة النهدين , 2001,
- 6-مراد صائب البياتي ,مبدأ المعاملة بالمثل في مجال المركز القانوني للأجانب (دراسة مقارنة), رسالة ماجستير ,كلية القانون,جامعة الموصل , 2004,
- 6- هاشم عبدالله ,التنظيم الدستوري لأستغلال الموارد النفطية في الدول الفدرالية (العراق نموذجا) ,رسالة ماجستير كلية القانون ,جامعة سليمانية , 2017,

رابعا/ التشريعات

أ-الدساتير

- 1-دستور فرنسا لسنة 1958 المعدل
- 2-دستور الامارات العربية المتحدة لسنة 1971 المعدل

3-دستور البرازيل لسنة 1988

4-دستور نيجيريا 1990

5-دستور جمهورية العراق لسنة 2005

ب-القوانين

1-القانون المدني العراقي , رقم 48 لسنة 1951 المعدل

2-قانون مجلس شور الدولة رقم 65 لسنة 1979

3-قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982

4-قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006

5-قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم 20 لسنة 2007

6-قانون المحافظات غير المنتظمة بأقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل

7-قانون التعديل الاول رقم 15 لسنة 2010 لقانون المحافظات غير المنتظمة في أقليم رقم 21 لسنة

2008

8-قانون التعديل الثاني رقم 19 لسنة 2013 لقانون المحافظات غير المنتظمة في أقليم رقم 21 لسنة

2008 المعدل

9-قانون ضريبة الدخل على الاجانب العاملين في الشركات النفطية الاجنبية رقم 19 لسنة 2011

10-قانون الادارة المالية رقم 6 لسنة 2019

11- النظام الداخلي للهيئة العليا للتنسيق بين المحافظات رقم 1 لسنة 2022

ج-الاتفاقيات

1-الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

2-اتفاقية فيينا للمعاهدات لسنة 1969

3-الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة

4-قانون الاتفاقية العراقية-الامارتية رقم 10 لسنة 2019

References:

First: Arabic Language Dictionaries

1- Omar, A. M. (2008). *Dictionary of Contemporary Arabic Language* (Vol. 1, 1st ed.).
Cairo: Alam Al-Kutub Library

Second: Books and Monographs:

2- Al-Hassan, A. K. (2022). *Public finance from a legal perspective*. Baghdad: Dar Al-Masalla

3- Badr al-Din Abd al-Munim Shawqi. *Rules of Nationality and Domicile: A Comparative Study*. 1st ed. Dar Al-Nahda Library, Cairo, 2010.

4- Jihad Saeed Al-Khasawneh. *Public Finance and Tax Legislation and Their Applications under Jordanian Law*. 1st ed. Dar Wael for Printing and Publishing, Amman, 1990.

5- Khaled Shehadeh Al-Khatib, Ahmed Zuhair Shamiya. *Fundamentals of Public Finance*. 3rd ed. No publisher, no publication date.

6- Raed Naji. *Public Finance: The Science of Public Finance and Financial Legislation in Iraq*. 3rd ed. Beirut, 2018.

7- Suleiman Al-Tamawi. *The General Theory of Administrative Decisions*. Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, 1957.

8- Tareq Al-Hajj. *Public Finance*. 2nd ed. Dar Safa for Publishing and Distribution, Amman, 1999.

9- Taher Al-Janabi. *Public Finance and Financial Legislation*. Al-Atik for Publishing and Printing, 2011.

- 10- Adel Faleh Al-Ali. *Public Finance and Tax Financial Legislation*. 1st ed. Dar Al-Hamid for Publishing and Distribution, 2007.
- 11- Ghazi Abd al-Razzaq Al-Naqqash. *Public Finance: An Analysis of the Foundations of Financial Economics*. Dar Wael for Publishing and Printing, Jordan, 2010.
- 12- Fawzat Farhat. *Public Finance: Financial Economics—A Study of Lebanese Financial Legislation Compared with Selected Arab and International Legislations*. Dar Al-Halabi Publications, Beirut, 2001.
- 13- Majid Ragheb. *Administrative Law*. Legal Library, University Publications House, 1996.
- 14- Mustafa Yusuf Kafi. *Reform and Development between Theory and Practice*. Dar Raslan for Printing, Publishing, and Distribution, Syria, 2018.
- 15- Mohammed Taqa, Huda Al-Azzawi. *Economics of Public Finance*. Dar Al-Maysara for Publishing, Distribution, and Printing, Amman, 2007.

Third: Academic Theses and Dissertations

- 1- Elham Matshar Hadi. *Oversight of Financial Competences of Decentralized Local Administrative Units*. Master's Thesis, College of Law, University of Thi-Qar, 2016.
- 2- Tareq Al-Dabb. *Mechanisms to Combat Double Taxation and Their Impact on Foreign Investments*. Doctoral Dissertation, Kasdi Merbah University, Ouargla, 2019.
- 3- Talat Jiyad Laji. *The International Legal Status of Multinational Corporations*. Doctoral Dissertation, University of Mosul, 2005.
- 4- Abdulhassan Hadi Saleh. *Income Tax Regionalization in Iraqi Law: A Comparative Study*. Doctoral Dissertation, Cairo University, 1984.
- 5- Ammar Fawzi Al-Miyahi. *Exemptions in Income Tax Law No. 113 of 1982 (Amended)*. Master's Thesis, College of Law, Al-Nahrain University, 2001.
- 6- Murad Saib Al-Bayati. *The Principle of Reciprocity in the Legal Status of Foreigners: A Comparative Study*. Master's Thesis, College of Law, University of Mosul, 2004.
- 7- Hashim Abdullah. *Constitutional Regulation of Oil Resource Exploitation in Federal States (Iraq as a Model)*. Master's Thesis, College of Law, University of Sulaymaniyah, 2017.

Fourth: Laws and Legislation

A. Constitutions

1. Constitution of France, 1958 (Amended)
2. Constitution of the United Arab Emirates, 1971 (Amended)
3. Constitution of Brazil, 1988
4. Constitution of Nigeria, 1990
5. Constitution of the Republic of Iraq, 2005

B. Laws

1. Iraqi Civil Code, No. 48 of 1951 (Amended)
2. State Council Law, No. 65 of 1979
3. Income Tax Law, No. 113 of 1982
4. Investment Law, No. 13 of 2006
5. Oil and Gas Law of the Kurdistan Region, No. 20 of 2007
6. Law on Non-Organized Provinces in the Region, No. 21 of 2008 (Amended)
7. First Amendment Law, No. 15 of 2010, to Law No. 21 of 2008 on Non-Organized Provinces in the Region
8. Second Amendment Law, No. 19 of 2013, to Law No. 21 of 2008 on Non-Organized Provinces in the Region (Amended)
9. Income Tax Law on Foreign Workers in Foreign Oil Companies, No. 19 of 2011
10. Financial Management Law, No. 6 of 2019
11. Internal Regulations of the High Commission for Coordination Between Provinces, No. 1 of 2022

C. Agreements

1. Model Convention of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
2. Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969
3. United Nations Model Convention
4. Iraqi–Emirati Agreement Law, No. 10 of 2019