

الاختصاصات المالية للسلطة التنفيذية الاتحادية ذات الطابع التشريعي
في العراق

أ.م.د. عبد الستار حمد أنجاد

حسين عواد محييميد

جامعة كركوك – كلية القانون والعلوم السياسية

The financial jurisdiction of the federal executive authority with the
in Iraq

Hussein Awad Muhaimid

Ass. Pro. Dr. Abdul Sattar Hamad Anjad

University of Kirkuk – College of Law and Political Science

المستخلص: مما لا شك فيه ان في كل دول العالم توجد ثلاثة سلطات تتمثل بالسلطة التشريعية والقضائية والتنفيذية، وتتولى كل منها مهامها وفقاً لما ينص عليه الدستور، فالسلطة التشريعية تتولى مهمة تشريع القوانين، والسلطة القضائية هي التي تختص بتطبيق القوانين على المنازعات، اما السلطة التنفيذية فتتولى مهمة تنفيذ القوانين، بالإضافة الى انها تمارس صلاحيات مختلفة لإدارة شؤون البلاد السياسية والمالية والخدمية، وجدير بالذكر ان السلطة التشريعية لا يمكنها ان تحيط علماً بكل صغيرة وكبيرة بالمشاكل التي تواجه الحكومة في جميع المجالات وعليه فأن وجود التعاون بين السلطتين وإسهام السلطة التنفيذية في تشريع القوانين الضريبية والتي تحتاج الى الخبرة والكفاءة والتي تمتلكها السلطة التنفيذية عن طرق أجهزتها المختصة بالإضافة الى كون القوانين ذات الطابع المالي تدخل ضمن عملها والمتمثل برسم السياسة المالية للدولة، لذا يعد البحث في مسألة الاختصاص المالي للسلطة التنفيذية الاتحادية في العراق مهمة اذ انها تعكس طابع النشاط ونجاح السلطة التنفيذية بتنفيذ تلك الاختصاصات الدستورية المالية التي تعد من المواضيع المهمة والحيوية والتي تمثل عصب الاقتصاد الوطني الذي يساهم في عمليات التنمية للدولة، ويعد موضوع الاختصاصات المالية للسلطة التنفيذية في العراق من المواضيع الحديثة، اذ انها السلطة المختصة برسم وتنفيذ السياسة المالية للدولة،

بالإضافة الى ان السلطة التنفيذية تمتلك الى جانب اختصاصاتها التنفيذية بعض الاختصاصات التشريعية والتي تتمثل بمشاركة البرلمان في عملية اقتراح القوانين الضريبية، والتصديق عليها وتفسيرها.

الكلمات المفتاحية: الاختصاصات المالية، السلطة التنفيذية، التشريع المالي.

Abstract: There is no doubt that in all countries of the world there are three authorities represented by the legislative, judicial and executive authorities, and each of them assumes its tasks in accordance with what is stipulated in the constitution. Law enforcement, in addition to exercising various powers to manage the country's political, financial and service affairs, and it is worth noting that the legislative authority cannot take note of all the problems facing the government in all areas. It needs expertise and competence, which the executive authority possesses through its competent bodies, in addition to the fact that laws of a financial nature are included in its work, which is represented in drawing up the financial policy of the state. Those financial constitutional competencies, which are one of the important and vital issues that represent the backbone of The national economy, which contributes to the development processes of the state, and the issue of the financial competencies of the executive authority in Iraq is one of the modern topics, as it is the competent authority in drawing up and implementing the state's financial policy, in addition to the fact that the executive authority possesses, in addition to its executive

competencies, some legislative competencies, which are represented by the parliament's participation in the process. Propose tax laws, ratify and interpret them.

Keywords: Financial competencies, executive authority, financial legislation.

المقدمة: لقد سار دستور جمهورية العراق لعام 2005، على ذات النهج الذي سارت عليه اغلب الدساتير الاتحادية، اذ ان المشرع الدستور قام بتوزيع الاختصاصات الدستورية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية وحدد بعضها لتكون مشتركة بينهما، ونص ايضاً على الاختصاصات الحصرية التي تقع ضمن صلاحيات كل سلطة من السلطات الاتحادية، ولم يغب عنه وهو في محض توزيع الاختصاصات تلك التي يخص الشؤون الضريبية بمعاملة خاصة، فقد وضع الخيوط الاساسية التي تتعلق بالضريبة والرسم العام سواء كانت فرض ام تعديل ام اعفاء بيد السلطة التشريعية دون ان ينص على جواز تفويضها من قبل الاخيرة للسلطة التنفيذية. لكن الامر لا يعني سلب كل دور من السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية، بل انها تمتلك الكثير من المهام في هذا الجانب بعضها يدخل ضمن اختصاصاتها الحصرية والتي نص عليها الدستور والتي تنفرد في ممارستها ولا يمكن ان يشاركها احد حتى السلطة التشريعية والتي تتمثل في اعداد مشاريع القوانين المالية وتنفيذها، والبعض الاخر والذي يكون مشتركاً بينها وبين السلطة التشريعية والذي يتمثل في اقتراح مشروعات القوانين المالية وفي حال اعترى القانون احد عيوب الصياغة فأنها تتدخل ايضاً عن طريق تفسيرها لغرض إزالة ذلك العيب ان وجد.

اهمية البحث: تتمثل اهمية البحث في بيان الاختصاص المالي للسلطة التنفيذية في تشريع القوانين الى جانب صاحبة الاختصاص الاصيل في التشريع وهي السلطة التنفيذية والذي يعد من المواضيع الحيوية والمهمة والتي تمثل عصب الاقتصاد الوطني والذي يساهم في عمليات التنمية للدولة، كونها عي السلطة المؤهلة عن باقي السلطات في ممارسة تلك الاختصاصات

التي نص عليها الدستور، وبالتالي فأن من الأهمية بيان اختصاصات السلطة التنفيذية ذات الطابع التشريعي في المجال المالي وما هو دورها في مجال تنفيذ هذه الاختصاصات وحدودها.

مشكلة البحث: المشكلة تكمن في معرفة حدود السلطة التنفيذية في ظل دستور 2005 النافذ، ومدى دستورية الاختصاصات ذات الطابع التشريعي التي تمارسها السلطة التنفيذية، ومدى التزامها بأحكام الدستور الذي نظم علاقتها مع السلطات الأخرى من خلال عدم التجاوز في وظائفها على اختصاص السلطات الأخرى، وما هو دورها في مجال اقتراح القوانين الضريبية وتفسيرها، ومدى دستورية التفويض التشريعي في مجال فرض وتعديل الضرائب والرسوم العامة في العراق.

هدف البحث: يتمثل هدف البحث في بيان الاختصاصات المالية للسلطة التنفيذية التي نص عليها الدستور النافذ، وتحديد عناصره القانونية، وبيان ما هي صلاحيات السلطة التنفيذية في المجالات المالية وتمييزها عن صلاحيات السلطة التشريعية، ومعرفة ماهي الواجبات الدستورية التي تلتزم بها السلطة التنفيذية، وهل ان المشرع الدستوري ترك للسلطة المذكورة باباً تطرقه في مجال الضريبة والرسم.

منهجية البحث: سوف نتبع في هذه الدراسة على المنهج التحليلي القائم على اساس تحليل النصوص الدستورية والقانونية التي تخص اختصاص السلطة التنفيذية في الجانب المالي، مع الاستعانة بالمنهج المقارن في بعض الأحيان.

هيكلية البحث: يقتضي موضوع البحث في معالجة في مطلبين، اذ تم تكريس المطلب الاول لبيان مجالات اختصاص السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية، والذي تم تقسيمه الى فرعين، الاول لبيان دور السلطة التنفيذية في اقتراح القوانين الضريبية، والفرع الثاني فتم تخصيصه لبيان دور السلطة التنفيذية في تفسير القوانين الضريبية، اما المطلب الثاني فتم تخصيصه لبيان التفويض المالي للسلطة التنفيذية الاتحادي في مجال الضريبة والرسوم العامة، والذي تم تقسية

الى فرعين، نخصص الفرع الاول لبيان تفويض السلطة التنفيذية في مجال فرض الضرائب في العراق، والفرع الثاني لبيان تفويض السلطة التنفيذية بتعديل الرسوم العامة في العراق.

المطلب الأول/ مجالات اختصاص السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية

لقد بين الدستور العراقي النافذ الامور الاساسية المتعلقة بالشؤون الضريبية سواء من ناحية فرضها او جبايتها وتعديلها او الاعفاء منها، واناطها بالسلطة التشريعية ولم يجيز للأخيرة ان تفوض امرها الى السلطة التنفيذية كما لم يسمح لها بتنظيمها من خلال التشريعات الفرعية التي تكون من صلب اختصاصها، لكن هذا الامر لا يعني عدم امتلاك السلطة المذكورة اي دور يتعلق بالشؤون الضريبية، ومن اجل بيان دور السلطة التنفيذية في هذا المجال سوف نقسم هذا المطلب الى فرعين، نخصص الفرع الاول لبيان دور السلطة التنفيذية في مجال اقتراح مشروعات القوانين الضريبية، واما الفرع الثاني سوف نخصصه لبيان دور السلطة التنفيذية في تفسير القوانين الضريبية.

الفرع الأول/ دور السلطة التنفيذية في اقتراح القوانين الضريبية

ان التشريع يمثل حجر الزاوية في بناء المجتمعات الانسانية، ويعد الركيزة الاساسية لمواكبة التطور في النظم السياسية، فهو نتاج المؤسسات المدنية الحديثة، وان جذوره ومصادره تمتد عميقاً في عادات وتقاليد الشعوب الثقافية والاجتماعية والاخلاقية، اذ انها تشكل تراث يرتكز على خصوصية الدولة وطبيعتها الحضارية والثقافية والذي غالباً ما يجسده ممثلو الامة الذين تتناط بهم مهام السلطة التشريعية، وبطبيعة الحال فأن ممارسة الوظيفة التشريعية لم تعد مقتصرة على البرلمان وحده بل اشترك بها السلطة التنفيذية، بحيث اصبح تدخل الاخير في هذا المجال

ظاهرة عامة⁽¹⁾، بل ان في بعض الانظمة وبالأخص في فرنسا اصبحت السلطة التنفيذية هي التي تمارس وظيفة التشريع⁽²⁾.

وان اقتراح القوانين تعد من اول اجراءات التشريع والتي يمثل اكتمالها ميلاد القانون، ويعرف اقتراح القوانين بانه الاساس الاول للتشريع الذي يحدد مضمونه وموضوعه، فالاقترح وفقاً لهذا التعريف يعني العمل الذي يقدم المادة الاولى للتشريع⁽³⁾، وان دور السلطة التنفيذية في هذا الاتجاه يكمن بأعداد مقترحات القوانين والتصديق عليها بعد موافقة البرلمان⁽⁴⁾، اما دورها في اقتراح القوانين الضريبية والتي يقصد بها هو ابداء فكرة تتعلق بالشؤون الضريبية تتضمن الرغبة بأنشاء قواعد ضريبية جديدة، وتعديلها او الغاءها سواء مست هذه القواعد القوانين الضريبية سارية المفعول او احكام متعلقة بقوانين اخرى شملت احكام ضريبية⁽⁵⁾.

وتأتي مشروعات القوانين بمرتبته لاحقة لعملية الاقتراح على اساس ان الفكرة التي تعبر عن الاقتراح لا تستقيم في سلسلة المراحل التشريعية الا بعد وضعها في صيغة مشروع تعده السلطة التنفيذية وفقاً لاختصاصها الدستوري⁽⁶⁾، وهذا ما انطوى عليه دستور جمهورية العراق النافذ والذي نص على ان تقدم مشروعات القوانين من قبل رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء، اما مقترحات القوانين فأنها تقدم من قبل عشرة اعضاء من مجلس النواب او من احدى اللجان المتخصصة⁽⁷⁾، ويرى جانب من الفقه بان مثل هذه النصوص الدستورية ليست مانعة للسلطة

(1). ودع د خليل إبراهيم: تعاضد دور السلطة التنفيذية في تشريع القوانين: دار الجامعة الجديدة: الإسكندرية: 2019، ص176.

(2). د: هانف محسن كاظم: تشريع القوانين ودور السلطة التشريعية والتنفيذية في الانظمة الاتحادية: دار السنهوري – بغداد: 2017.

(3). ماهر إبراهيم عبيد: الدور التشريعي للسلطة التنفيذية: بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة كركوك: مج8: ع29: 2019.

(4). د: رافع صالح شير: دور السلطة التنفيذية في النظام الفيدرالي: منشورات زين الحقوقية: بيروت: ط1: 2020، ص242.

(5). د: راند ناجي احمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاصات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية: دار السنهوري: بغداد: 2019.

(6). د: حيدر رسول الكعبي: الرقابة البرلمانية على رسم السياسة المالية في ظل دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ: مكتبة القانون المقارن: بغداد، ط1: 2020، ص 103.

(7). المادة (60) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ.

التنفيذية من الولوج في ميدان اقتراح القوانين الضريبية، اذ ان الاقتراح هو مرحلة اولية بالنسبة لمشروع القانون الذي تتولى السلطة التنفيذية اعداده وفقاً لما نص عليه الدستور⁽¹⁾ وان طرح اي مشروع لابد ان تسبقه فكرة او مقترح خرج من احد الجهات ذات العلاقة بالشؤون الضريبية، فقد يكون قد خرج من وزارة المالية او من الهيئة العامة للضرائب او من هيئة الجمارك، اذ ان من غير الممكن ان يولد مشروع قانون دون وجود اقتراح لهذا القانون⁽²⁾.

وهذا ما جاء النص عليه في بعض القوانين الضريبية والتي خولت وزير المالية سلطة اقتراح تعديلات في بعض المسائل الضريبية، ومنها قانون ضريبة الدخل الذي نص على ان (لوزير ان يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السمحات المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة ومقياس الضريبة المنصوص عليها في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية لذلك)⁽³⁾، كما ورد النص ايضاً في قانون ضريبة العقار والتي خولت الوزير بأن يقترح تعديل مقياس احتساب الضريبة المنصوص عليها في المادة الثالثة من نفس القانون، ضمن قانون الموازنة العامة⁽⁴⁾، وكذلك الحال في قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984⁽⁵⁾.

ولا مناص من القول ان كل النصوص التي جاءت في بعض القوانين الضريبية والتي اعطت الحق لوزير المالية باقتراح تعديل بعض المسائل الضريبية لا تتأثر قانوناً بما انطوى عليه الدستور النافذ من نصوص تعطي حق اقتراح القوانين بمجلس النواب على اساس ان هذه الامر ليس محصور به وحده، بل يمكن للسلطة التنفيذية قيامها بأعداد مشاريع القوانين ومن ثم فأن

(1) د: رافد خلف هاشم البهادلي وعثمان سلمان غيلان العبودي: التشريع بين الصناعة والصياغة: منشورات الحلبي الحقوقية: بيروت: ط1: 2012.

(2) د: رائد ناجي احمد: مصدر سابق: ص68 وما بعدها.

(3) المادة (13) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 النافذ.

(4) المادة (32) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 النافذ.

(5) نصت المادة (9) من قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984 المعدل، على ان (تفرض الرسوم الجمركية وتعديل وتلغى بقانون بناء على اقتراح من وزير المالية).

هذه الاعداد لا بد ان يسبقه اقتراح كنقطة انطلاق والتي تبدي دوائر السلطة التنفيذية ومؤسساتها حسب اختصاص كل دائرة⁽¹⁾.

وبخصوص اقتراح القوانين نجد أن اغلب الدساتير قد أشركت السلطة التنفيذية مع البرلمان في اقتراح القوانين، ففي بريطانيا نجد أن الوزارة تملك الحق في أن تتدخل في الاجراءات التشريعية وتساهم في عملية سن القوانين عن طريق حقها في تقديم مقترحات القوانين جنباً الى جنب مع البرلمان⁽²⁾، ونجد من حيث الواقع العملي ان غالبية مشروعات القوانين تقدم من مجلس الوزراء، وان المقترحات المقدمة من البرلمان تكون قليلة وفرص نجاحها أقل بكثير من مشروعات الحكومة، لأن البرلمان يواجه صعوبات أثناء ممارسة حقهم في اقتراح القوانين لافتقارهم الأجهزة الفنية ونقص في خبراء الصياغة التشريعية التي تساعدهم في إعداد مشروعات القوانين، حتى أصبح شائعاً في بريطانيا، أن في وسع الوزير الأول التأكد من ان اي اقتراح تقدمه الحكومة ستتم الموافقة عليه فوراً في البرلمان، أي أن الحكومة بإمكانها تمرير جميع مشاريع القوانين التي تقدمها⁽³⁾.

واما في العراق فأنتنا نرى ان لا يمكن لأعضاء مجلس النواب العراقي اقتراح القوانين المالية وبالتحديد الضرائب دون مرورها بمجلس الوزراء وتقديمها من خلاله بصيغة مشروع كما لا يمكنهم إجراء اي تعديل على المشاريع المقدمة دون موافقه صريحة باعتبار ان مثل هذه القوانين تدخل ضمن السياسة المالية للدولة والتي تعدد من صلاحيات مجلس الوزراء، واستناداً الى توجهات المحكمة الاتحادية العليا في بعض قراراتها والتي وضعت بعض المعايير لا مكان مجلس النواب من تشريع قانون دون الرجوع الى السلطة التنفيذية ومن هذه المعايير هي ان لا يمس المقترح السلطة التنفيذية والتزاماتها المالية او ليس مدرجاً ضمن موازنتها او خططها دون التشاور معها او بموافقتها وفي قرار اخر بينت المحكمة ان على مجلس النواب عند قيامه

(1). د: رائد ناجي احمد: مصدر سابق: ص 69.

(2). د: علي محسن مهدي: حدود السلطة التنفيذية في النظام البرلماني: دار الرواد، بغداد – برك السعدون، 2017، ص 183.

(3). د: هاتف محسن كاظم: مصدر سابق: ص 275.

بممارسة اي مهمة في محال التشريع ان تكون متفقة مع السلطة التنفيذية باعتبارها هي السلطة المختصة بتخطيط وتنفيذ السياسة العامة للدولة⁽¹⁾.

وفي ضوء هذه القرارات التي اصدرتها المحكمة الاتحادية العليا يمكن عد المجلس مبادراً ثانوياً ان صح التعبير، اذ ان هذا الوصف يجعل الاخير يفقد الكثير من المزايا التي تقترب بالسيادة التشريعية بعد ان جعلت المحكمة السلطة التنفيذية شريكاً في التشريع ولا يمكنه تجاوزها وخصوصاً في القوانين المالية التي لا يمكن للبرلمان تشريعها دون موافقة السلطة التنفيذية.

الفرع الثاني/ دور السلطة التنفيذية في تفسير القوانين الضريبية

ان القوانين الضريبية مثلها مثل اي قوانين اخرى قد تعتري نصوصه بعض من الغموض او النقص او التعارض او اي عيب من عيوب الصياغة الاخرى، وبما انه الجهة المسؤولة على تنفيذ القوانين هي السلطة التنفيذية لذلك يحق لها ان تتخذ الاجراءات التي تراها مناسبة لاستجلاء هذا الغموض او معالجة النقص او ازالة التعارض، عن طريق قواعد التفسير الاداري والذي تعمل الى جنب التفسير التشريعي والتفسير القضائي للوصول الى ارادة المشرع الحقيقية، لذا فان للسلطة التنفيذية نطاق تتحرك فيه في اطار التشريع الضريبي وهي تفسير نصوص التشريع من خلال التعليمات التي تصدرها والتي تكون ملزمة من قبل موظفيها⁽²⁾.

لكن هذا التفسير لا يسير بوتيرة واحدة في جميع الاحوال بالنسبة لمطبقي قوانين الضرائب وبالأخص المباشرة منها او من تطبق عليهم تلك القوانين، فاذا كان التفسير الاداري ملزماً لممثلي السلطة المالية وهم الموظفين، فأنه غير ملزم بالنسبة للقضاء، اذ لا يعد لهذا التفسير اي حجية على القضاء ويمكن للقاضي تفسير النصوص على نحو مختلف تماماً لتفسير

(1). لتفصيل أكثر ينظر قرارات المحكمة الاتحادية العليا المرقم (21/اتحادية/2015) وموحدتها الدعوى رقم (29) بتاريخ 2015/4/14، والقرار رقم (64/اتحادية/2013) بتاريخ 2013/10/26، والمنشور على الموقع الالكتروني للمحكمة الاتحادية العليا، <https://www.iraqfsc.iq>، تاريخ الزيارة في 25/نيسان/ 2022، في تمام الساعة 8:45 مساءً.
(2). د: احمد خلف حسين الدخيل: المالية من منظور قانوني: مطبعة جامعة تكريت: العراق – صلاح الدين: 2013: ص57.

السلطة المالية، اما بالنسبة للأفراد المكلفين فيعد هذا التفسير ملزم لهم ويحق لهم الاعتراض عليه امام الجهات التي حددها القانون لحل الخلاف والمناقشة في صحته⁽¹⁾.

وان بعض القوانين قد اجازت للسلطة التنفيذية توضيح بعض النصوص التي يعترضها الغموض من خلال تعليمات تصدرها بشأن تفسيرها وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل والذي نص على ان للوزير او من يخوله الحق بإصدار بيانات أو تعليمات لتطبيق احكام القانون التي تراها السلطة المالية ضرورية لإيضاحها⁽²⁾، وايضاً ما نص عليه قانون التعرفة الجمركية رقم (22) لسنة 2010 المعدل⁽³⁾، وهذا لا يعني ان عدم تضمن القوانين الضريبية نص يفيد بصلاحيات السلطة التنفيذية في تفسير القوانين انها لا تملك هذه الصلاحية، اذ انها تملك هذا الحق طالما اعتزى النص الغموض او التعارض.

ولكن يرد على السلطة التنفيذية عند ممارستها لمكنة التفسير ان تراعي مجموعة من الضوابط واهمها هي ان يشوب النص احد عيوب الصياغة سواء كان غموضاً او نقصاً او تعارض ام غير ذلك، اما اذا كان النص واضحاً فأن لا يحق للسلطة المالية اللجوء اليه لان سوف يؤدي للخروج عن المعنى الذي اراده المشرع ويدخل في باب التأويل وليس التفسير، ومن التفسيرات التي تبنتها السلطة التنفيذية هو تفسيرها للمادة (1/عاشراً/ج) من قانون ضريبة الدخل على الرغم من وضوحها والتي حددت من ينطبق عليهم وصف المقيم اذ سار تفسير السلطة التنفيذية بان النص ينطبق على العربي الذي يعمل في احد دوائر الدولة العراقية اما الذي يعمل خارج مؤسساتها فلا يعد مقيماً⁽⁴⁾، ونضم رأينا في ذلك الى ما ذهب اليه بعض اساتذة القانون المالي

(1). د: علي هادي عطية مطر الهلالي: تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق: أطروحة دكتوراه، كلية القانون – جامعة بغداد: 2004: ص236.

(2). المادة (61/خامساً) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(3). نصت المادة (10) من قانون التعرفة الجمركية رقم (22) لسنة 2010 المعدل على ان (يصدر الوزير تعليمات لتسهيل تنفيذ احكام القانون).

(4). د: فيصل يحيى جعفر الربيعي: السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي: رسالة ماجستير: كلية القانون – جامعة بغداد: 2004.

وهو ان هذا التفسير قد اخرج النص عن معناه الحقيقي و اظهر حكم عام لم يقل به المشرع، اذ ان النص المذكور في المادة الاولى واضح وصريح بشأن المقيم من رعاية الاقطار العربية⁽¹⁾.

وفي ذات السياق فان على السلطة التنفيذية عند تفسيرها للقوانين ان تتحرى الحذر والانتباه في تفسير النصوص الضريبية الغامضة او المتعارضة او الناقصة والتي تتعلق بعناصر قانونية الضريبة بحيث لا ينشئ هذا التفسير قاعدة للخضوع للضريبة بشكل مغاير للنص او التوسع او التضيق في احكام الاعفاءات او جباية او تعديل الضريبة خلافاً لإرادة المشرع⁽²⁾، ويجب في التفسير الاداري ان لا يتعارض مع نصوص واضحة وصريحة انطوى عليها القانون الضريبي لان ذلك يعد مخالفاً لمبدأ المشروعية الذي يستوجب المواءمة بين القاعدة الادنى مع القاعدة الاعلى، وبصورة اخرى يجب ان لا تخالف التعليمات التفسيرية قوانين الضريبة وانما توضح الغموض الذي يعتريها ان وجد⁽³⁾.

ومما سبق نستخلص ان للسلطة التنفيذية الحق في اقتراح مشروعات القوانين الضريبية كونها هي السلطة المختصة بتنفيذ السياسة المالية للدولة وان القوانين الضريبية تعد من ضمن هذه السياسة كونها على تماس مباشر مع الأفراد وإنها الإدارية بما تحتاجه الدولة من إيرادات ضرورية تدخل ضمن خططها المالية، وهذا ما ذهبت اليه المحكمة الاتحادية العليا في بعض قراراتها والتي أعطت الحق للسلطة التنفيذية في اقتراح القوانين الضريبة رغم انها اضعفت دور مجلس النواب في مجال تشريع القوانين⁽⁴⁾، اما في ما يخص تنفيذ وتفسير القوانين فأن على السلطة التنفيذية ان تتوخى الدقة والحذر وان لا تتجاوز الحدود الدستورية التي رسمها المشرع.

(1). اشار له د، قيصر يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإدارة في فرض الضريبة، ود: راند ناجي احمد، الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي.
(2). د: عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة في التشريعات الضريبية: دار الولاء للنشر والتوزيع: 2000 -2001، ص 208.
(3). د: راند ناجي احمد: مصدر سابق: ص 88.
(4). قرار المحكمة الاتحادية المرقم (21/اتحادية/2015) وموحدتها الدعوى رقم (29) بتاريخ (2013/4/14)، والقرار رقم (64/اتحادية/2013) بتاريخ 2013/10/26، والمنشور على موقع الالكتروني للمحكمة الاتحادية العليا الذي تم الإشارة اليه سابقاً.

المطلب الثاني/ التفويض المالي للسلطة التنفيذية الاتحادية في مجال الضريبة والرسوم

ان الدستور يمنح لكل سلطة وظيفة معينة ومستقلة عن بقية السلطات، اذ انه من المفترض ان لا تفوض اي سلطة اختصاصاتها الى السلطات الاخرى لكن اتساع وتشعب مهام الدولة في العصر الراهن ولوجود الحاجة الازمة لمعالجة الازمات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي ظهرت في اغلب دول العالم دعت الحاجة الى تفويض السلطة التنفيذية بممارسة مهام التشريع بترخيص من قبل المشرع الدستوري لكي تتمكن من وضع حد لتلك الازمات على ان لا يكون هذا التفويض سبباً للسلطة التنفيذية للتجاوز على عمل باقي السلطات في الدولة⁽¹⁾، اذ ان التفويض التشريعي يعد استثناء عن الاصل العام والذي لا يجوز التوسع فيه او منحه الا في ظروف معينة وضمن شروط وضوابط محددة ينص الدستور عليها.

وجدير بالذكر ان التفويض التشريعي يعد سلاحاً خطيراً بيد السلطة التشريعية والذي تمنحه للسلطة التنفيذية بموجب الدستور نظراً لما تتميز به تلك التشريعات التفويضية من قوه القانون اذا تمت الموافقة عليها من قبل البرلمان مما يؤدي الى جعل حقوق الافراد وحرياتهم الاساسية في خطر⁽²⁾، والمقصود بالتفويض ان يعهد صاحب الاختصاص الاصيل الى شخص اخر او هيئة اخرى لممارسة جزء من اختصاصاته و صلاحياته وفق الشروط المنصوص عليها في الدستور⁽³⁾، وفي الشؤون الضريبية يتحقق هذا المفهوم بقيام السلطة التشريعية بتفويض اختصاصها في الشؤون الضريبية الى السلطة التنفيذية والذي ينبغي ان يكون وفق القيود والشروط الذي نص عليها الدستور⁽⁴⁾، ومن اجل الخوض في تفاصيل الموضوع سوف نقسم هذا المطلب الى فرعين، نخصص الفرع الأول لبيان تفويض السلطة التنفيذية في مجال فرض

(1). حوراء حيدر إبراهيم: التفويض التشريعي وإمكانية الاخذ به في دستور العراق لعام 2005، بحث في جامعة ذي قار/ كلية القانون، بلا مج وعدد.

(2). د: سفيان باكراد ميسروب: التفويض التشريعي: بحث منشور في مجلة كلية الحداثة الجامعة: مركز الدراسات المستقبلية: بحوث مستقبلية (39) 2012.

(3). احمد صالح مجول الجميلي: مبدأ التفويض التشريعي ومدى اعتماده في الدساتير العراقية: رسالة ماجستير كلية القانون/ جامعة المستنصرية، 2011.

(4). د: راند ناجي احمد واسماعيل فاضل حلوص: تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة 2005 الناقد: بحث منشور في مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية: ع 1: مج 1: 2017.

الضرائب، اما الفرع الثاني سوف يكون لبيان تفويض السلطة التنفيذية في مجال تعديل الرسوم العامة في العراق.

الفرع الأول/ تفويض السلطة التنفيذية في مجال فرض الضرائب في العراق

المقصود بالتفويض بشكل عام هو ان يعهد صاحب الاختصاص الاصيل الى شخص اخر او هيئة اخرى بممارسة جانب من اختصاصاته وصلاحياته وفقاً لشروط دستورية وقانونية⁽¹⁾، والتفويض بهذا المعنى قد يكون تشريعياً وقد يكون ادارياً، فالتفويض التشريعي يكون عندما تعهد السلطة التشريعية بعض اختصاصاتها الى السلطة التنفيذية في الحدود الذي ينص عليها الدستور، اما التفويض الاداري فيكون عندما تعهد جهة ادارية تتولى اختصاصات معينه او من يمثلها ببعض اختصاصاتها الى جهة اخرى سواء كانت داخل الجهاز الاداري الواحد او خارجه وفي الحدود التي ينص عليها القانون او الانظمة والتعليمات⁽²⁾.

اما التفويض الضريبي فيتحقق مفهومة بأن تعهد السلطة التشريعية اختصاصاتها في تنظيم عناصر الضريبة بعضها او جميعها فرضاً واعفاءً وتعديلاً والغاءً وجباية الى السلطة التنفيذية في الحدود التي يجيزها الدستور، اذ ان عنصر فرض الضريبة يعد من العناصر الاساسية في اختصاصات الحصرية التي انيطت بالسلطة التشريعية و العنصر الابرز الذي يقوم عليه مبدأ قانونية الضريبة، والذي يتفرع عنه مجموعة من المفاهيم الجوهرية والتي تحدد المعنى العام له⁽³⁾، ومنها تحديد المعنى الوعاء الضريبي، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلف بدفع الضريبة، وتحديد النطاق المكاني والزماني في فرض الضريبة، وعلى الرغم من الاهمية الكبرى التي

(1) د: حيدر محمد حسن الوزان: عدم دستورية التفويض في فرض وتعديل الرسوم واجور الخدمات وفق احكام دستور جمهورية العراق لسنة 2005، بحث منشور ضمن المؤتمر العلمي الثالث لكلية القانون/ جامعة البصرة: الإصلاحات التشريعية أساس للنهوض بالواقع العراقي، 2017، ص 293.

(2) د: سري حارث عبد الكريم الشاوي: الاغفال التشريعي ورقابة المحكمة الاتحادية العليا: المركز العربي: القاهرة، ط1: 2020.

(3) د: رائد ناجي احمد ود: سعد عطية حمد الموسى: عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية: بحث منشور بي مجلة كلية القانون والعلوم السياسية/ جامعة كركوك، مج 6، ع 20، 2017، ص 310.

يحتلها عنصر فرض الضريبة الا ان المشرع العراقي قد تنازل عن اختصاصه الدستوري واناظر امره للسلطة التنفيذية في مواضيع مختلفة⁽¹⁾.

اذ ان بعض الدساتير قد تجيز ان تفوض السلطة التشريعية بعض صلاحياتها في الشؤون الضريبية الى السلطة التنفيذية، وذلك بأن لا ينص الدستور صراحة على بعض عناصر قانونية الضريبة، على سبيل المثال ان ينص على ان (لا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون)⁽²⁾، فهذا النص لم يشير الى عنصر الاعفاء من الضريبة ولكن يفهم ضمناً ان الاعفاء من الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية و يمكن للأخير ان تفوض هذا الامر للسلطة التنفيذية حتى وان لم ينص الدستور على ذلك، وهذا ما سار عليه المشرع الدستوري العراقي في ظل دستور العراق لعام 1970، الذي توسع في تفويض السلطة التنفيذية في مجال الاعفاءات من الضريبة في العديد من القوانين⁽³⁾، وهذا ما نص عليه صراحة بان (اداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون)⁽⁴⁾، اذ ان هذا النص لم يتضمن عنصر الاعفاء من الضريبة وان ما يفهم منه هو جواز تفويض السلطة التشريعية اختصاصها الاصيل الى السلطة التنفيذية المتمثل بعنصر الاعفاء من الضريبة، او يقوم المشرع الدستوري بالنص على احد عناصر قانونية الضريبة ولكن في الوقت ذاته يستخدم صياغة تفيد معنى التحويل كان يستخدم صيغة (بناء على قانون) او (في الاحوال المبينة في القانون) عندما يشير الى احد عناصر قانونية الضريبة وليس عبارة (بقانون)، اذ ان مثل هذه التعابير تفيد بمدى امكانية قيام السلطة التشريعية بتحويل صلاحياتها في هذه الشأن للسلطة التنفيذية دون الحاجة الى نص على تفويض دستوري صريح⁽⁵⁾، وعلى سبيل المثال ما جاء في الدستور المصري لعام 2014 النافذ والذي نص على امكانية تفويض الاختصاص في

(1). د: رائد ناجي احمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي: مصدر سابق: ص 105.

(2). المادة (35) من دستور جمهورية العراق المؤقت لسنة 1970 (الملغي).

(3). د: رائد ناجي وإسماعيل فاضل حلوان: مصدر سابق: ص 41.

(4). المادة (35) من دستور العراق المؤقت لعام 1970.

(5). د: رائد ناجي وإسماعيل فاضل حلوان: مصدر سابق: ص 42.

الاعفاءات الضريبية للسلطة التنفيذية من خلال ورود عبارة (الأحوال المبينة في قانون)⁽¹⁾، اما في العراق فأن دستور 2005 النافذ لم يتضمن اي نص يسمح للبرلمان بتفويض اختصاصاته التشريعية الى السلطة التنفيذية كلياً او جزئية⁽²⁾ فالسلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الاصيل في التشريع ولا يجوز الخروج على هذا الاصل الا بنص صريح⁽³⁾، وهذا ما نصت عليه المادة (61) من الدستور النافذ على ان يختص مجلس النواب بتشريع القوانين الاتحادية⁽⁴⁾.

وفيما يخص التفويض بشأن فرض الضرائب فان النصوص التي انطوت عليها القوانين الضريبية او غيرها ظهرت بها معالم التفويض في مسائل تتعلق بفرض الضرائب تعد مخالفة للدستور، اذ ان الكثير من التشريعات الضريبية تفيد بمعنى التفويض الضريبي لا سيما التي تتعلق في مجال تنظيم الضريبي والتي تتعلق بفرضها، اذ يتضح مجانبة السلطة التشريعية لأحكام الدستور والذي يجعل من اعمالها الغير مسنده لاي اساس دستوري باطله وغير مشروعة، وبالرغم من الاهمية التي يتميز بها عنصر فرض الضريبة الا ان المشرع العراقي قام بالتنازل عن اختصاصه الدستوري واناطة بالسلطة التنفيذية⁽⁵⁾، ومن بعض تطبيقات تفويض السلطة التنفيذية صلاحيات فرض الضرائب هي الاتي:

اولاً: تفويض السلطة التنفيذية في مجال الضرائب الجمركية: ومن صور التفويض في مجال الضرائب الجمركية هي ما قام به مجلس قيادة الثورة المنحل بسن قرار تشريعي فوض بموجب مجلس الوزراء صلاحيات تعديل نسب الرسوم الجمركية الاضافية الواردة في البند الاول من القرار المرقم (108) بتاريخ 1995/10/4، والي تفرض على السلع المسموح باستيرادها على

(1). نصت المادة (38) من دستور جمهورية مصر لعام 2014 المعدل في الشق الثاني منها على ان (لا يكون انشاء الضرائب العامة، او تعديلها، او الغاءها، الا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها الا في الأحوال المبينة في القانون...).

(2). بشار جاهم عجمي: ممارسة الوظيفة التشريعية من قبل السلطة التنفيذية (حالة التفويض التشريعي ولوائح الضرورة): بحث منشور في مجلة الكلية الإسلامية الجامعة. النجف الاشرف، ع 40، مج 2، 270.

(3). د: سفيان باكراد ميسروب: مصدر سابق: ص 167 وما بعدها.

(4). المادة (61) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ.

(5). د: رائد ناجي احمد واسماعيل فاضل حلواص: مصدر سابق: ص 49.

ان يكون هذا التعديل ضمن الحدود التي نص عليها القرار⁽¹⁾، وهذا يعني ان تحويل مجلس الوزراء صلاحيات تحديد النسب الجمركي الاضافي يعد تفويض من قبل السلطة التشريعية في مجال تحديد اسعار الضريبة الجمركية الاضافية، اذ ان المعالم الاساسية لعنصر فرض الضريبة هي تحديد سعرها لذا يكون المشرع قد فوض اختصاصه للسلطة التنفيذية بفرض الضريبة من حيث تحديد سعرها الامر الذي يجعل عمله مجاني لأحكام الدستور⁽²⁾.

ولا مناص من القول ان هذا التفويض قد حصل في ظل دستور 1970 ولا علاقة له بأحكام الدستور النافذ لعام 2005، اذ ان الدستور الملغي لم يغفل عن النص على مبدأ قانونية الضريبة حيث بين ذلك في المادة (35) اذ جعل اول عناصر هذا المبدأ هو فرض الضريبة، ومن ثم فإن القرار التشريعي الذي تم ذكره اعلاه قد خالف احكام الدستور الصادر في ظله، هذا من جانب ومن جانب اخر فان السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب لم تلغي هذا القرار ومازال سارياً في ظل احكام دستور 2005، اذ يعد هذا القرار متعارضاً مع مضمون المادة (28/اولاً) والذي جعل صلاحيات فرض الضريبة بيد السلطة التشريعية حصراً ويعد العمل بهذا القرار مخالفاً للدستور والاجدر بالسلطة التشريعية الغاء هذا القرار كما ينبغي على السلطة التنفيذية عدم العمل به ولا خرجت عن احكام الدستور النافذ⁽³⁾.

وفي ذات السياق فان قانون التعرفة الجمركية رقم (22) لسنة 2010 المعدل كان قد نص على صلاحيات مجلس الوزراء وبناء على طلب من قبل وزير المالية صلاحيات تعديل وقرض الرسوم الجمركية في حالات الضرورة الاقتصادية⁽⁴⁾، ويثور لدينا هنا تسأل عن مدى امكانية

(1). نص البند الأول من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (108) لسنة 1995: على ان (اولا - يفرض رسم جمركي اضافي على السلع المسموح باستيرادها بدون تحويل خارجي وفق النسب المحدد في الجداول الملحقة بهذا القرار): منشور على الانترنت قاعدة التشريعات العراقية على الرابط التالي: <https://iraqlid.hjc.iq>، تاريخ اخر زيارة في 2022/5/2: الساعة 8:30 مساءً.

(2). د: رائد ناجي احمد: أحوال مجانية السلطة التشريعية لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي: بحث منشور في مجلة الكوت الجامعة: عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الأول: 2017: ص6.

(3). د: رائد ناجي احمد: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي: مصدر سابق: ص106.

(4). المادة (2) من قانون التعرفة الجمركية رقم (22) لسنة 2010 المعدل.

السلطة التنفيذية في ممارسة التفويض التشريعي في ظل الاحوال الطارئة والظروف الاستثنائية
لضرورة اقتصادية ونقدية؟

وللإجابة على هذا التساؤل فأن دستور جمهورية العراق لعام 2005 قد جاء خالياً من اي نص يخول السلطة التنفيذية مباشرة اختصاصات تشريعية سواء كانت بتفويض او بأذن او بتصريح من قبل السلطة التشريعية، اذ ان المشرع الدستوري قد سكت عن بيان مثل هكذا نص، الامر الذي يقتضي تدخله لإيجاد مثل هذا النص، في حين ذهب جانب من الفقه الى امكانية قيام رئيس الوزراء بإصدار لوائح تفوضية في ظل الظروف الاستثنائية كتفويض برامج الحكومة مثلاً، معتمدين في آرائهم على الامر التشريعي رقم (1) لسنة 2004 وعلى المادة (61/تاسعاً/ج) من دستور جمهورية العراق النافذ لعام 2005⁽¹⁾.

ونرى بأن لا يمكن لرئيس الوزراء مباشرة صلاحيات تشريعية استثنائية وان كان له صلاحيات اعلان الطوارئ وفقاً لما نص عليه الامر التشريعي المذكور، اذ ان صلاحيات رئيس مجلس الوزراء هي اتخاذ اجراءات ادارية وليست تشريعية والتي تدخل ضمن مفهوم الضبط الإداري⁽²⁾ لمواجهة ظروف استثنائية، وجدير بالذكر ان بعد صدور دستور عام 2005 اصبح الامر متعارض مع نص المادة (61/تاسعاً) والذي نص على ان اعلان حالات الطوارئ من صلاحيات مجلس النواب، كما ان الفقرة (ج) من نفس المادة قد نصت على تخويل مجلس الوزراء صلاحيات تمكنه من ادارة شؤون البلاد خلال مدة الطوارئ ولم تتضمن أي إشارة صريحة الى إمكانية التفويض التشريعي الى رئيس الوزراء، وعليه فأن المادة (2) من قانون التعرفة الجمركية تعارض ما نص عليه الدستور العراقي النافذ، كما ندعوا المشرع الدستوري للتدخل لتنظيم حالة التفويض التشريعي لمواجهة الظروف الاقتصادية التي يمر بها البلاد سواء كان التفويض في الظروف الاعتيادية ام استثنائية.

(1). د: سري حارث عبد الكريم الشاوي: مصدر سابق: ص101.

(2). يقصد بالضبط الإداري هو مجموعة من الإجراءات والقرارات التي تتخذها السلطة الإدارية لهدف حماية النظام العامة والمحافظة عليه، لمزيد من التفصيل ينظر د: ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري، شركة العاتك، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، ص75. ود: مازن ليلو راضي: القانون الإداري: منشورات الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2008، ص56.

ثانياً: تفويض السلطة التنفيذية في اطار ضريبة الدخل الخاصة بالشركات الأجنبية: ان المشرع العراقي اعطى الدخل المتحقق لشركات النفط الاجنبية اهمية خاصة وذلك بتشريعه قانون رقم (19) لسنة 2010 الخاص بالشركات الاجنبية غير قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، وقد تضمن القانون بعض النصوص التي تفيد بمعنى التفويض المخالف لدستور النافذ، اذ ان القانون نص على ان تفرض ضريبة بنسبة 35% على دخل الشركات المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية التي تتعاقد للعمل في العراق سواء كان عن طريق فروعها او مكاتبها او كان ذلك عن طريق المتعاقدين من الباطن معها في مجالات انتاج او استخراج النفط والغاز وغيرها من الصناعات المتعلقة بها⁽¹⁾، ومن الملاحظ ان هذا النص لم ينطوي على اي مخالفة لأحكام الدستور النافذ كونه ضمن فرض ضريبة بقانون على وعاء دخل متحقق لنشاط معين⁽²⁾، لكن المشرع عاد لمخالفة احكام الدستور النافذ لعام 2005 عندما نص على ان لوزير المالية وبالتنسيق مع الوزير المختص اصدار تعليمات لتحديد العقود الذي يشملها هذا القانون⁽³⁾.

واستناداً لما سبق فإن المشرع قد فوض السلطة التنفيذية من خلال وزيري النفط والمالية في تحديد وعاء الضريبة للعقود المشمولة بالقانون المذكور اعلاه، الامر الذي يجعل من السلطة التنفيذية تملك صلاحيات تحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة، وان تحديد وعاء الضريبة والاشخاص الخاضعين لها ترتبط بعنصر فرض الضريبة وهذا الامر محصور بيد السلطة التشريعية والتي لا ينبغي ان تتنازل عنه بأي شكل كان، لذا يعد مثل هذا التفويض فيه مساس لعنصر فرض الضريبة ومن ثم يعد تعدياً واضحاً على احكام الدستور⁽⁴⁾.

(1). المادة (1) من قانون ضريبة دخل شركات النفط الأجنبية رقم (19) لسنة 2010، المنشور في جريدة الوقائع العراقية في العدد 4148، في 2010/3/15.

(2). د: رائد ناجي احمد واسماعيل فاضل حلوان: مصدر سابق: ص50.

(3). نصت المادة (3) من قانون ضريبة دخل شركات النفط الأجنبية رقم (19) لسنة 2010. على ان (يصدر وزير المالية بالتنسيق مع وزير النفط تعليمات لتحديد العقود المشمولة بأحكام هذا القانون).

(4). د: رائد ناجي احمد: أحوال مجانبة السلط التشريعية لاختصاصها الدستوري: مصدر سابق: ص7.

الفرع الثاني/ تفويض السلطة التنفيذية بتعديل الرسوم العامة في العراق

يعرف الرسم العام بأنه مبلغ من المال تجببه الدولة أو أحد الشخصيات المعنوية العامة جبراً من الافراد مقابل خدمة خاصة تقدمها إليهم ويقترن هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله في تنظيم العلاقة بين الهيئات العامة والافراد، فيما يتعلق بأداء النشاط أو الخدمات العامة⁽¹⁾، وعرف أيضاً بأنه فريضة مالية تستأديها الدولة جبراً من الافراد مقابل خدمة معينة تؤديها لهم، وعلى سبيل المثال ما تحصل عليه الدول من رسوم التقاضي كونه القضاء مرفق عام يفيد بوجه خاص فئة المتقاضين⁽²⁾.

اذ ان الرسوم العامة تعد من الإيرادات ذات الطبيعة متنوعة والتي لا يمكن حصرها بنطاق معين ويرجع السبب في ذلك الى ان تاريخ هذه المورد الذي كان اكثر الإيرادات لجوءاً من قبل السلطات الحاكمة لسهولة اللجوء اليه، لكونه يمثل وسيلة من وسائل الدولة المباشرة في تحصيل الاموال دون اللجوء الى موافقة السلطة التشريعية فهو امر يصدر من الحاكم او من السلطان العام في الدولة، غير ان هذا الامر انتهى مع سيادة القانون وتدخل السلطة التشريعية في سلطان الحاكم او من يمثله حالياً وهي السلطة التنفيذية⁽³⁾، وقد تطلب ذلك ان قررت معظم الدساتير ضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم . أي بمعنى آخر لم يعد بالإمكان فرض أي رسم الا بمقتضى قانون يصدر عن هذه السلطة وهذا ما كان مقرراً في القانون الاساسي العراقي لسنة 1925 حيث بين بأنه (لا تفرض ضريبة او رسم الا بمقتضى قانون يشمل احكامه جميع المكلفين)⁽⁴⁾، الا ان تعدد انواع الرسم واختلاف القواعد التي تتبع في تقديرها دفع الكثير من الدساتير الى تقرير امكانية فرض الرسوم بناء على قانون.

أي ان تخويل السلطة التشريعية صلاحيتها في فرض الرسوم الى السلطة التنفيذية لكي تقوم من جانبها بإصدار قرارات او لوائح عامة تنظمها وتحدد مقاديرها واسعارها، وبمعنى آخر ان هذه

(1). د: احمد خلف حسين الدخيل: مصدر سابق: ص60.

(2). د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة عليها: دار الكتب والوثائق القومية: المكتب الجامعي الحديث: ط1: 2014.

(3). د: قيس حسن عواد البدراني: الوجيز في المالية العامة: منشورات زين الحقوقية: بيروت: ط1: 2012: ص232.

(4). المادة (11) من القانون الاساسي لسنة 1925 الملغى.

الدساتير فرقت بين فرض الضريبة والذي لا يكون الا بقانون وفرض الرسم الذي يتحقق بناء على قانون⁽¹⁾، و على سبيل المثال الدستور العراقي لسنة (1970) الملغي الذي بين بانه لا يمكن فرض الضريبة او تعديلها او جبايتها الا بقانون ولم يقرر هذا الشرط بالنسبة لفرض الرسم او بقية الاعباء العامة⁽²⁾، وكذلك الدستور المصري لسنة 1971 الذي اكد على انه لا يجوز تكليف احد اداء الرسم الا في حدود القانون⁽³⁾.

اما في العراق فأنة الوضع قد تغير بعد صدور دستور 2005 الذي جعل للقانون السلطان المطلق في شؤون الضريبة ويعد هذا الامر تقليدي في الفقه المالي غير انه اضاف لذلك ولايته على شؤون فرض الرسوم، اذ انه وضع الاساس لمبدأ قانونية الرسم من خلال النص الدستوري الوارد في المادة (28) منه⁽⁴⁾، والتي جاء فيها من حيث الشكل فأن لا يجوز فرض او تعديل او الغاء او اعفاء من الرسم الا بقانون يصدر من السلطة التشريعية وليس بناءً على قرار اوامر يصدر من السلطة التنفيذية، كما ان الادارة لا تستطيع ان تفرض رسم بإرادتها المنفردة كما كان الامر سابقاً رغم وجود مبدأ الاحالة والاستناد الى قانون، وطالما وجد النص الدستوري الذي يبين قانونية الرسم العام فانه منح الحق للدولة في بسط سلطانها على اقليمها الجغرافي والسياسي وذلك عن طريق قوانين واضحة ومباشرة وبالتالي لا يوجد مجال للتفويض او الاحالة من جانبها⁽⁵⁾،

وان فرض الرسم بقانون يؤكد النفاذة المشرع العراقي الى اهمية مورد الرسم العام عندما وضع له الضمانة القانونية المقررة للضرائب، كونه يشكل مورداً مضافاً للاقتصاد العراقي خاصة مع ما يحدث من تقلبات وعدم استقرار للإيرادات النفطية وضرورة الاستفادة من الضرائب والرسوم

(1). د: راند ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق: شركة العاتك: توزيع المكتبة القانونية، بغداد: ص44.

(2). المادة (35) من دستور جمهورية العراق لعام 1970 الملغي.

(3). المادة (119) من دستور جمهورية مصر لعام 1971 الملغي.

(4). نصت المادة (28) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ على ان (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبي، ولا يعفى منها الا بقانون).

(5). د: فبس حسن عواد البدراني: مصدر سابق: ص234.

كإيرادات عامة، والتجربة الاماراتية خير دليل في الاعتماد على الرسوم العامة والذي تجاوز اعتمادها على الإيرادات النفطية واصبحت قوة مالية وتجارية عالمية بسبب إيراداتها المتنوعة الاي اعتمدتها دولة الامارات⁽¹⁾.

وعودةً على بدء ان الاحكام الدستورية تختلف في فرض وتعديل الرسوم من دولة الى اخرى، اذ ان بعض الدول اتعبت فرض الرسوم بناءً على قانون مثل (مصر والكويت وليبيا)، والبعض الاخر اتبعت طريقة فرض الرسوم بقانون صادر من السلطة التشريعية مثل (الجزائر والاردن واليمن ورمانيا وبولندا)، بينما ذهب دستور العراق الى ابعد من ذلك اذ جعل التعديل بالإضافة إلى الفرض بقانون يصدر من السلطة التشريعية، ومن الاسباب التي تجعل السلطة التنفيذية تمارس صلاحيات تعديل الرسوم هو الاستمرار العمل بقواعد السلوك القانوني والاداري الصادرة في ظل دستور 1970 الملغي، اذ ان ممارسة السلطة التنفيذية صلاحيات تعديل وفرض الرسوم في ظل الدستور المذكور لا يشكل مخالفة لأحكام الدستور آنذاك الا ان استمرار العمل بالتفويض في ظل دستور جمهورية العراق النافذ تمثل تجاوزاً لمبدأ الفصل بين السلطات وبالتالي فإن السلطة التنفيذية لا تستطيع ان تصدر اي قرار يتعلق بالرسوم العامة سواء كان فرضها او تعديلها او الغاءها⁽²⁾.

ومن تطبيقات تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية فعلى سبيل المثال لا الحصر ماورد في قانون الموازنة العامة لعام 2016، والذي وسع من صلاحيات الجهات التنفيذية المتمثلة بالوزارات والجهات الغير مرتبطة بوزارة في فرض الرسوم او اجور الخدمات جديدة او تعديلها⁽³⁾، اذ ان قانون الموازنة المذكور قد فوض السلطة التنفيذية صلاحيات فرض وتعديل الرسوم والذي يعتبر انتهاكاً لمبدأ قانونية الرسم الذي أكد عليه دستور 2005 النافذ. كذلك الحال في موازنة 2017 الذي فوضت الوزير والجهات الغير مرتبطة بوزارة والمحافظات كافة صلاحيات

(1). د: قيس حسن عواد البدراني: الرسوم العامة مقابل خدمة الطيران المدني: بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق: مج16: العدد 57: 2013.

(2). د: شيماء فارس محمد: تفويض الاختصاص التشريعي للسلطة التنفيذية في فرض وتعديل الرسوم: بحث منشور في مجلة الكوفة: العدد36: ج3.

(3). المادة (25) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2016: المنشورة في جريدة الوقائع العراقية: العدد 4393: في 2016/1/18.

فرض وتعديل الرسوم⁽¹⁾، واستمر هذا التفويض الى قانون الموازنة الاتحادية لعام 2021⁽²⁾، ومن المحتمل ان يستمر التفويض المخالف لأحكام الدستور لأعوام أخرى بسبب الارتباك السياسي وسوء الإدارة، ومن التطبيقات الأخرى هي التفويض الصادر لوزير المالية ووزير الداخلية في قانون الأسلحة رقم (51) لسنة 2017، بشأن إعادة النظر في الرسوم المالية المنصوص في الجدول الملحق بالقانون المذكور كلما دعت الحاجة الى ذلك⁽³⁾، بمعنى منح وزير المالية والداخلية صلاحيات تشريعية لتعديل الرسوم الواردة في القانون اعلاه والتي تمثل مخالفة لمبدأ الدستوري الذي يقضي بان الرسم لا يعدل ولا يفرض ولا يجبي الا بقانون⁽⁴⁾.

ونستخلص مما سبق ان التفويض التشريعي لا غبار عليه اذا كان يتعلق بمعالجة تفاصيل التي تقوم السلطة التشريعية بوضع البنية الأساسية لها والذي يدخل ضمن اختصاصها الحصري تاركة تنظيم التفاصيل للسلطة التنفيذية التي تختص بدورها بإصدار الانظمة والتعليمات لتنفيذ هذه القوانين شرط عدم تضمنها قواعد قانونية جديدة، اذ ان الافراط بالتفويض من قبل البرلمان والذي يعد تنازلاً عن الاختصاص التشريعي والذي يلعب دوراً في تغير قواعد الاختصاص لصالح السلطة التنفيذية يجعلنا امام تفويض جديد وهو التفويض الضمني او كما يطلق عليه الفقه بالتفويض التشريعي المبطن⁽⁵⁾.

ونحن نرى بان يكون هناك نص دستوري صريح ينص على جواز التفويض التشريعي وان يكون محدداً لمدة زمنية معينة او في اوقات الضرورة من اجل ان يكون هذا التفويض صحيحاً، اذ ان لا يمكن لاي سلطة من السلطات الاتحادية تفويض اختصاصها سواء كان جزءاً ام كلياً.

(1). المادة (24/أ) من قانون الموازنة الاتحادية لعام 2017: المنشورة في جريدة الوقائع العراقية: العدد 4430: بتاريخ 2017/1/9.

(2). المادة (19/أولاً) من قانون الموازنة الاتحادية لعام 2021: المنشور في جريدة الوقائع العراقية: العدد 4625: بتاريخ 2021/4/12.

(3). المادة (29) من قانون الأسلحة رقم (51) لسنة 2017: المنشور في جريدة الوقائع العراقية: العدد 4439: بتاريخ 2017/3/20.

(4). المادة (28) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ.

(5). د: سري حارث عبد الكريم الشاوي: مصدر سابق: 107.

الخاتمة

بعد ان انتهينا من كتابة هذا البحث المتواضع الموسم ب (الاختصاصات المالية للسلطة التنفيذية في العراق) توصلنا الى عدد من الاستنتاجات والتوصيات والتي نحاول ان نعرضها على النحو الاتي:

اولاً: الاستنتاجات:

1. لقد بان لنا من ثنايا البحث وتفصيلاته ان السلطة التنفيذية هي السلطة المختصة برسم السياسة العامة للدولة ومن ضمنها السياسة المالية كونها هي السلطة المؤهلة لذلك والادري بأحوال البلاد والتطورات التي تتوقعها للاقتصاد الوطني.
2. وإذا كان لا يحق للسلطة التنفيذية في التقرب من عناصر قانونية الضريبة فأن هذا لا يعدم الوسيلة في اتخاذ السلطة التنفيذية اعمال او إجراءات تدخل ضمن الشؤون الضريبية لكن خارجة عن دائرة تلك العناصر، ومن هذه الاعمال والإجراءات اقتراح القوانين الضريبية واعداد مشاريعها، فضلاً عن قيام المشرع بإعطائها وحدها صلاحيات تنفيذ احكامها وفي أحيان أخرى تفسير الغموض التي يعتريها لبيان ما قصده المشرع على ان لا يمس ذلك أي عنصر من عناصر قانونية الضريبة سواء كان فرض والغاء او جباية وتعديل.
3. لم يتضمن دستور جمهورية العراق اي نص يفيد تفويض اختصاص السلطة التشريعية فيما يتعلق بالقوانين الضريبية الى السلطة التنفيذية اذ انه لا يحق للبرلمان ان يفوض اختصاصه في المجال المذكور للسلطة التنفيذية كما لا يخق للأخير ان تتجاوز على اختصاصات السلطة التشريعية ولا عيب عليها باغتصاب السلطة الذي يؤدي الى بطلان اعمالها.
4. كما ان لا يجوز للسلطة التشريعية تفويض اختصاصها الدستوري المتعلق بتعديل الضريبة سواء كان الاخر متعلق بوعائها او بالواقعة المنشأ لها او بالأشخاص

الخاضعين للضريبة فضلاً عن جبايتها او الاعفاء منها، كون ان الدستور العراقي النافذ جعل فرض وتعديل الرسوم من اختصاص السلطة التشريعية، وان تنازل الاخيرة عن اختصاصها يعد خرقاً لمبادئ الدستور الذي لم ينص على تفويض اختصاصها بشأن تعديل وفرض الرسوم العامة الى السلطة التنفيذية.

ثانياً: التوصيات:

1. مراجعة النصوص الدستورية التي تتعلق بصلاحيات السلطة التنفيذية وصياغتها بشكل دقيق ومحدد لضمان تحقيق التوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية بحيث لا تكون النصوص ذات معان واسعة او تكون مبهمة لضمان عدم اساءة استعمال السلطة وعدم تركيزها بيد سلطة واحدة.

2. نوصي بان يتم معالجة حالة التفويض التشريعي لمواجهة الظروف الاقتصادية الطارئ التي قد يمر بها البلاد سواء كان في الظروف الاعتيادية ام الاستثنائية من خلال نص دستوري يجيز التفويض التشريعي وان يكون محدداً لمدة زمنية معينة من اجل ان يكون التفويض صحيحاً وضمان عدم اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاصات التي تدخل ضمن صلاحيات السلطة التشريعية، اسوة بالدساتير التي اخذت بمبدأ التفويض التشريعي كالدستور الفرنسي لعام 1958، والدستور المصري لعام 1971.

3. رفع التناقض بشأن مشروعات القوانين الذي نصت عليه المادة (60/اولاً) والتي جاء فيها بأن مشروعات القوانين تقدم من قبل رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء، وجعلها من الاختصاصات الحصرية بمجلس الوزراء واقتصار دور رئيس الجمهورية على ارسال تلك المشروعات الى مجلس النواب.

وختاماً ومن أجل المحافظة على الحقوق والحريات العامة ومن أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لابد لنا من العمل على تصحيح الاخطاء التي وقعت ومازالت تقع من أجل تحقيق الغاية التي يضمنها النظام البرلمانية الذي تبناه دستور جمهورية العراق باعتباره أكثر الانظمة ديمقراطية وترك التوافقية في تشكيل الحكومة والعمل على تقوية دور واختصاصات السلطة التنفيذية وضمان استقلالها في مباشرة اختصاصاتها الاصلية وتنظيم التوازن بينها وبين مجلس النواب عن طريق منحها حق حل مجلس النواب دون تعلقه على ارادة اخرى تعطله والذي يعد بمثابة مفتاح لنجاح النظام البرلمان وضمانة لتحقيق التوازن بين السلطة التشريعية والتنفيذية.

والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على النبي الصادق الامين سيدنا محمد واله واصحابه
الاخير

المصادر والمراجع

❖ الكتب العربية:

1. د: احمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني: مطبعة جامعة تكريت – صلاح الدين، 2013.
2. د: حيدر رسول الكعبي: الرقابة البرلمانية على رسم السياسة المالية في ظل دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ: مكتبة القانون المقارن: بغداد، ط1: 2020.
3. د: رافع صالح شبر: دور السلطة التنفيذية في النظام الفيدرالي: منشورات زين الحقوقية: بيروت: ط1: 2020.
4. د: رافع خلف هاشم البهادلي وعثمان سلمان غيلان، التشريع بين الصياغة والصناعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2012.
5. د: رائد ناجي احمد المالية العامة والتشريع المالي في العراق، شركة العاتك، توزيع المكتبة القانونية، بغداد.
6. _____: الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاصات الضريبية بين السلطين التشريعية والتنفيذية، دار السنهوري – بغداد، 2019.

7. د: سرى حارث عبد الكريم الشاوي، الاغفال التشريعي ورقابة المحكمة الاتحادية العليا، المركز العربي، ط1، 2020.
8. د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة عليها، دار الكتب والوثائق القومية، دار الجامعي الحديث، ط1، 2014.
9. د: عزت عبد الحميد البرعي، المبادئ العامة في التشريعات الضريبية: دار الولاء للنشر والتوزيع: 2000 – 2001.
10. د: علي محسن مهدي: حدود السلطة التنفيذية في النظام البرلماني: دار الرواد، بغداد – برك السعدون، 2017.
11. د: قيس حسن عواد البدراني، الوجيز في المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط1، 2012.
12. د: ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري، شركة العاتك، توزيع المكتبة القانونية، بغداد.
13. د: هاتف محسن كاظم، دور السلطة التشريعية والتنفيذية في الأنظمة الاتحادية، دار السنهوري – بغداد، 2017.
14. د: مازن ليلو راضي: القانون الإداري: منشورات الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2008.
15. وديع دخيل إبراهيم: تعاضد دور السلطة التنفيذية في تشريع القوانين: دار الجامعة الجديدة: الإسكندرية: 2019.

❖ الأطاريح والرسائل الجامعية

1. د: علي هادي عطية مطر الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون - جامعة بغداد، 2004.
2. احمد صالح مجول الجميلي: مبدأ التفويض التشريعي ومدى اعتماده في الدساتير العراقية: رسالة ماجستير كلية القانون/ جامعة المستنصرية، 2011.
3. قيصر جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضرائب الدخل في القانون العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون – جامعة بغداد، 2004.

❖ البحوث والمقالات:

1. بشار جاهم عجمي: ممارسة الوظيفة التشريعية من قبل السلطة التنفيذية (حالة التفويض التشريعي ولوائح الضرورة): بحث منشور في مجلة الكلية الإسلامية الجامعة- النجف الاشرف، ع 40، مج 2.

2. حوراء حيدر إبراهيم: التفويض التشريعي وإمكانية الأخذ به في دستور العراق لعام 2005، بحث في جامعة ذي قار/ كلية القانون، بلا مج و عدد.
3. حيدر محمد حسن الوزان: عدم دستورية التفويض في فرض وتعديل الرسوم واجور الخدمات وفق احكام دستور جمهورية العراق لسنة 2005، بحث منشور ضمن المؤتمر العلمي الثالث لكلية القانون/ جامعة البصرة: الإصلاحات التشريعية أساس للنهوض بالواقع العراقي، 2017.
4. د: رائد ناجي احمد وإسماعيل حلوص، تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة 2005 النافذ، بحث في مجلة الدراسات حول فاعلية القاعدة القانونية، مج1، ع1، 2017.
5. د: سعد عطية حمد الموسى: عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية: بحث منشور بي مجلة كلية القانون والعلوم السياسية/ جامعة كركوك، مج 6، ع 20، 2017.
6. د: _____، أحوال مجانية السلطة التشريعية لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي، بحث منشور في مجلة الكوت الجامعة القسم الثاني (عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الأول)، 2017.
7. د: سفيان باكراد ميسروب، التفويض التشريعي، بحث منشور في مجلة كلية الحداثة الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، البحوث المستقبلية (39) 2012.
8. د: شيماء فارس قادر، تفويض الاختصاص التشريعي للسلطة التنفيذية في فرض وتعديل الرسوم العامة، بحث منشور في مجلة الكوفة، ع 36، ج 3.
9. د: قيس حسن عواد البدراني، الرسوم العامة مقابل خدمات الطيران المدني، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، مج16، ع57، 2013.
10. ماجد إبراهيم عبيد، الدور التشريعي للسلطة التنفيذية، بحث منشور في مجلة كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة كركوك، مج8، ع 29، 2016.

❖ الدساتير العراقية والعربية:

1. القانون الأساسي العراقي لسنة 1925 (الملغي).
2. دستور جمهورية العراق المؤقت لسنة 1970 (الملغي)
3. دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 (الملغي)
4. دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
5. دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014.

❖ القوانين والقرارات:

القوانين:

1. قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959.
2. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982.
3. قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984.
4. قانون ضريبة دخل الشركات الأجنبية رقم (19) لسنة 2010.
5. قانون التعرفة الجمركية رقم (22) لسنة 2010.
6. قانون الموازنة العامة لسنة 2016.
7. قانون الموازنة العامة لسنة 2017.
8. قانون الاسلحة رقم (51) لسنة 2017.
9. قانون الموازنة العامة لسنة 2021.

القرارات:

- قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (108) لسنة 1995.
- قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (64/اتحادية/2013) بتاريخ 2013/10/26.
- قرار المحكمة الاتحادية العليا المرقم (21/اتحادية/2015) وموحدتها الدعوى رقم (29) بتاريخ 2015/4/14.