



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ديالى

كلية القانون والعلوم السياسية

منوان البحث

اختصاص الحكومة المحلية بتنظيم

الضرائب والرسوم في العراق

بحث مقدم من قبل الطالب (عمر سمير عبد الجليل) الى مجلس كلية القانون والعلوم

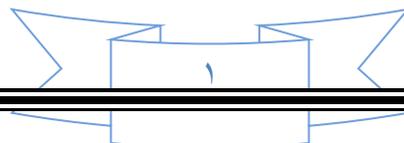
السياسية كجزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس في القانون

اشراف

م.م. عمار ياسين كاظم

٢٠١٧ هـ

١٤٣٨ هـ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاَهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ
الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا﴾

صدق الله العظيم

سورة الإسراء
الآية ٧٠

الأهداء

إلى من علمني النجاح والصبر ، إلى من أعانني في مواجهة الصعاب ،

ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه .. أبي

وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها ، من علمتني

وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه ، وعندما تكسوني الهموم

أسبح في بحر حنانها ليخفف من آلامي .. أمي

إلى اخوتي واخواتي ..

والى جميع هولاء اهدي بحثي هذا ...

الباحث

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على معلم البشرية وهادي

الإنسانية وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين .

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إخراج هذا البحث إلى كل من

كان سببا في تعليمي وتوجيهي و مساعدتي .

إلى استاذي الفاضل الاستاذ محمد حامد محمود

حيث لم يأل جهدا في إرشادي وتوجيهي أثناء عملي في البحث .

والى جميع اساتذة كلية القانون والعلوم السياسية عموماً والى اساتذة قسم

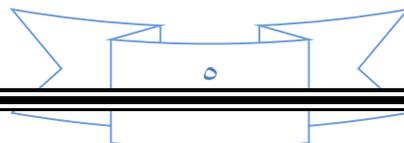
القانون خصوصاً .

والى اعضاء لجنة المناقشة الموقرة .

الباحث

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	ت
٤-١	المقدمة	١
٢٢-٥	المبحث الأول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم في العراق	٢
١٥-٦	المطلب الاول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم وصدورها من قبل السلطة التشريعية	٣
٢٢-١٦	المطلب الثاني : مدى تأثير شكل الدولة على مبدأ قانونية الضريبة والرسم	٤
٣٦-٢٣	المبحث الثاني : الاختصاص التشريعي لفرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥	٥
٣٠-٢٣	المطلب الاول : موقف المشرع العراقي في حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام دستور ٢٠٠٥	٦
٣٦-٣١	المطلب الثاني : موقف القضاء في اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم	٧
٣٨-٣٧	الخاتمة	١٩
٤١-٣٩	المصادر والمراجع	٢١



المقدمة

اولا : موضوع البحث

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

ومع ذلك فان الضرائب والرسوم هما من الايرادات العامة المعبرة عن سيادة الدولة وكيانها القانوني ولا يملك أي شخص الحق في فرضها الا اذا كان هذا الشخص معبر عن ارادة الدولة ولديه المسوغ الدستوري والقانوني لذلك. وقد اثار هذا الامر مشكلة في ظل البنين القانوني الجديد للدولة العراقية بعد تغير النظام السياسي في عام ٢٠٠٢ ، حيث ارتدا هذا البنين جلاباب النظام الفدرالي لاسيما بعد صدور قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٢ واعادة تبنية في ظل دستور ٢٠٠٢النافذ، وتمثلت هذه المشكلة حول من يملك حق فرض الضرائب والرسوم ،السلطات الاتحادية فحسب ام تشاركها في ذلك المحافظات علاوة على الاقاليم .

والحقيقة ان جوهر المشكلة اعلاه - باعتقادنا-ثار بسبب أمرين الاول: هو ان النظام الفدرالي لم يعمل به في كل مناطق العراق ومحافظاته بل فقط في المحافظات التي تبغي التحول الى إقليم او تنظم الى إقليم مع الاقرار بإقليم كردستان كأمر واقع قبل صدور قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية .والامر الثاني: ان المحافظات التي لم تنتظم في اقليم اعطيت صلاحيات واسعة في مجالات عدة ومنها المجالات المالية ،وكأنه اضحت هذه في حل من أي قيد او التزام تفرضه الحكومة المركزية مع ان النظام

الذي يحكمها هو النظام الإداري اللامركزي .وهنا ظهرت الرغبة لدى هذه المحافظات في التأكيد على حقها في فرض الضرائب والرسوم مدعية بان لهذا الحق مسوغ دستوري وقانوني ،مما اثار ذلك معارضة السلطات المركزية(الاتحادية) وعلى رأسها الحكومة الاتحادية التي ترى ان هذه المسألة لصيقة بها دون المحافظات غير المنتظمة في اقليم. ولأهمية هذه الموضوع ولمساسه بالحدود الفاصلة بين ما تملكه السلطات الاتحادية وما تملكه المحافظات من صلاحيات في الشؤون المالية من جانب، ولتأثير الضرائب والرسوم على حقوق الاشخاص الخاصة ودمهم المالية من جانب ثاني، ولاعتقادنا بان هذا الامر سيقى محل نزاع بين السلطات الاتحادية والمحافظات تزداد وتيرته في المستقبل وتتفرع اثاره القانونية من جانب ثالث، ارتأينا البحث في هذا الموضوع بغية الوقوف على جذوره وظروفه والإطار الدستوري والقانوني الذي يؤطره. مع التعرض الى ما انبرى له من طرح وقول في سوح الفقه والقضاء ، لكي نهتدي بعد ذلك الى السبيل الانجع في معالجة هذا النزاع .

ثانيا : مشكلة البحث

إن الظروف التي شهدتها العراق خلال السنوات المنصرمة قد أدت الى عدم استقرار الاقتصاد العراقي والخطورة المرتبطة بهذه الظاهرة وما نجم عنها من سوء في توزيع الدخل نتج عنه أتساع نطاق التفاوت في مستويات الدخل وقلة الموارد في تمويل الموازنة العامة، الأمر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مسؤوليات إضافية من اجل تفعيل مساهمتها في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها العراق وتصحيح الاختلال والحد من التفاوت الاقتصادي كون الضريبة لها وزنا" كبيرا" في الاقتصاد، وان اقتصاد العراق الريعي يجعل الضريبة ذا تأثير محدود في الناتج المحلي الاجمالي حيث تشكل ٩٥ % ايرادات نفطية وبقية النسبة هي رسوم وضرائب مباشرة وغيرمباشرة .

ثالثا : البحث

لقد تزايد الاهتمام بدراسة الأهمية الضريبية في البلدان النامية ، بحيث استقطبت انتباه الكثير من المهتمين بالسياسة المالية والاقتصادية في البلدان المذكورة ، وتركز هذا الانتباه في العراق حول مشكلات الآثار الاقتصادية للضريبة وخاصة الاستثمار ، الإنتاج ، التضخم ، الاستهلاك ، التداول النقدي في ظل اقتصاد كان وما يزال عرضة للتقلبات الكبيرة وعدم الاستقرار وعليه تعد دراسة أهمية الضريبة ومعرفة آثارها في الاقتصاد العراقي الكلي أمرا" في غاية الأهمية .حيث ان الاقتصاد تظهرمتانته من خلال اهمية مؤشرات والعوامل المؤثرة به وكيفية توظيفها لخدمته ولهذا كان من الضروري دراسة أهم المؤشرات في الاقتصاد العراقي ودراسة تأثير الضريبة عليها، والتوصل الى دور الضريبة وتأثيرها على الاقتصاد العراقي ، معززة بمؤشرات اقتصادية ولفترات مهمة مر بها الاقتصاد العراقي لبيان التأثيرعليه.

رابعا : هدف البحث

يهدف البحث الى التعرف على حجم الاثار الاقتصادية للضريبة ودورها وأهميتها في الاقتصاد العراقي خلال المدة (١٩٧١ . ٢٠٠٥) ، وبيان هذا التأثير سلبا" أو إيجابا" لوضع الحلول المستقبلية لجعل الضريبة تشكل نسبة مهمة من الناتج المحلي الإجمالي ، بالإضافة الى رسم سياسة ضريبة مرتكزة على اسس علمية وإحصائية لدعم الاقتصاد العراقي . كما يحاول البحث الإشارة إلى الظروف والمتغيرات المؤثرة في الإيرادات الضريبية خلال المدة المذكورة .

خامسا : منهجية البحث

تم اتباع المنهج الوصفي بناء على ضوء التعريف الضريبية وخصائصها وتعريف الرسوم وخصائصها وتم التعرف على اختصاصات السلطة التشريعية لغرض إجراء التقديرات المطلوبة بصورة رئيسية في تحليل الانحدار ذي المعادلة المفردة لتقدير معلمات النموذج لمعرفة الآثار الاقتصادية للضريبة في الاقتصاد العراقي .

سادسا : تقسيم البحث

المقدمة ، المبحث الأول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم في العراق ، المطلب الاول :
مبدأ قانونية الضريبة والرسم وصدورها من قبل السلطة التشريعية ، المطلب الثاني :
مدى تأثير شكل الدولة على مبدأ قانونية الضريبة والرسم ، المبحث الثاني :
الاختصاص التشريعي لفرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام الدستور العراقي لعام
٢٠٠٥ ، المطلب الاول : موقف المشرع العراقي في حق المحافظات في فرض
الضرائب والرسوم وفقا لاحكام دستور ٢٠٠٥ ، المطلب الثاني : موقف القضاء في
اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ، الخاتمة

المبحث الأول

مبدأ قانونية الضريبة والرسم في العراق

تقتضي دراسة خصائص الضريبة ان بمطلب فيه التعريف بمفهوم الضريبة ونلحقه بمطلب فيه اهم الخصائص المميزة للضريبة واخيرا الفصل بمبحث اخير فيه الضريبة عن غيرها من الايرادات .

وسوف نقسم هذا المبحث الى المطلبين التاليين :-

المطلب الاول : مبدأ قانونية الضريبة والرسم وصدورها من قبل السلطة التشريعية

المطلب الثاني : مدى تأثير شكل الدولة على مبدأ قانونية الضريبة والرسم

المطلب الاول

مبدأ قانونية الضريبة والرسم وصدورها من قبل السلطة التشريعية

الفرع الاول : تعريف الضريبة وخصائصها

قد يختلف تعريف الضريبة باختلاف النواحي التي يمكن ان ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية او اجتماعية او سياسية او قانونية . فيمكن ان نعرف الضريبة :-
الضريبة : هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع^(١).

(١) عبد الجواد نايف : "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية" ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، ١٩٦٧ .

كما عرفت على انها هي اقتطاع نقدي يدفعه الاشخاص الطبيعيون او الاعتباريون للدولة بصفة اجبارية نهائية، وهي تفرض لتحقيق الاهداف العامة للدولة .
وعرفها آخريين بأنها هي فريضة مالية تحدها الدولة ويلتزم بادائها الممول بلا مقابل لتتمكن الدولة من القيام بتحقيق اهداف المجتمع .
وبالامكان الجمع بين هذه النواحي المختلفة ووضع تعريف عام يشمل جميع هذه النواحي المختلفة فيمكن ان نعرف الضريبة على انها " اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدراتها التكاليفية " (٢) .
ب- خصائص الضريبة

ومن هذا التعريف يمكن الوقوف على الخصائص التي يحملها هذا النوع المهم من الايرادات:

أولاً : الضريبة اقتطاع نقدي :

هذا يعني ان الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة اذ ان الضريبة كانت سابقا تجبي عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما هو الحال في الشريعة الاسلامية التي كانت تقسم الضرائب الى نوعين عشورية وخراجية (٣) .
كذلك فان الضريبة كانت تجبي عينا على المحصولات في ظل الامبراطورية الرومانية (٤) .
الا ان التشريعات المالية الحديثة اتجهت جميعها الى تعميم الدفع بالنقود وشمل ذلك جميع الايرادات بما فيها الضرائب لما تميزت به الضرائب العينية من مساوئ تتمثل بـ (٥) :-
ان تحصيل الضريبة عينا يحمل الادارة نفقات باهضة فيما يتعلق بالحفظ والخزن .
مخالفة فكرة العدالة لان المكلفين يلتزمون بدفع حصة من المحصول رغم التفاوت الذي يتحمله كل منهم من التكاليف الفعلية المنفقة لانتاج المحصول.

(٢) د. طاهر الجنابي : "علم المالية العامة والتشريع المالي" ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، بغداد ، ١٩٩٠ .

(١) هاشم الجعفري : "مبادئ المالية العامة والتشريع المالي" ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد ، ط٣ ، ١٩٦٨ ، ص ٧٧ .

(٢) عبد العال الصكبان : "مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق" ، مطبعة العاني ، بغداد ، ط١ ، ١٩٧٢ ، ص ١٥٥ .

(٣) طاهر الجنابي : مصدر سابق ، ص ١٣٦ .

عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث يكاد يكون مقتصرًا على الضريبة الزراعية في حين ان طبيعة الضرائب الاخرى تأخذ الاسلوب النقدي .

وقد يرد استثناء على ذلك يبيح دفع الضريبة عينا لسببين^(١) :-

الرغبة في التسهيل على الافراد في دفع انواع معينة من الضرائب مثل جواز استيفاء الضريبة على مجموع التركة عينا ويفسر هذا الوضع على اساس ان التسديد النقدي قد يؤدي بالافراد الى بيع اموالهم باثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم لدفع الضريبة .

الرغبة في توسيع ملكية القطاع العام عن طريق استيفاء الضريبة عينا ويظهر لنا هذا الاجراء بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي الى النظام الاشتراكي ، ومهما يكن من الامر فانه من الافضل ان تدفع الضريبة نقدا لتفادي الاضرار التي يمكن ان تلحق بالسلطة العامة السابق ذكرها من جراء دفع الضريبة عينا .

ثانياً: الضريبة تدفع جبراً :

هذا يعني إن المكلف بدفع الضريبة ليس حراً في دفعها وانما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها الا ان هذا لايعني ان تفرض الضريبة بدون ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرض ضريبة او تعديلها او الغائها الا بقانون^(٢) .

الا ان عنصر الاكراه او الجبر يمكن ان يتجسد في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة .^(٣)

وحتى لايتعرض الافراد الى هيمنة السلطات العامة في فرضها للضريبة فان القانون يتطلب موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب .^(٤)

وعنصر الاكراه لم يكن موجوداً في كل العصور فالضريبة كانت تدفع بصورة اختيارية من قبل الافراد الذين كانوا يقدمونها للدولة . هذا يعني ان ما يسمى بالضريبة الاختيارية هو ليس ضريبة بالمعنى المالي بل يمكن ان نعتبرها هدية مالية وعنصر الاكراه هو الذي يميز

(٤) عبد العال الصكبان : مصدر سابق ، ص ١٥٥-١٥٦ .

(١) هشام محمد صفوت العمري : "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية" ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ط ٢ ، ١٩٨٨ ، ص ٨٢ .

(٢) طاهر الجنابي : مصدر سابق ، ص ١٣٧ .

(٣) هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٢ .

الضريبة عن غيرها من الإيرادات التي تحمل الصفة الاختيارية مثل الثمن والقروض الاختيارية والإعانات .

ثالثاً : الضريبة تدفع بصفة نهائية :

هذه الخاصية تعني ان الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة او المطالبة بفوائد عنها ذلك لان الضريبة تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون ان تلتزم الدولة بردها الى المكلف وبهذا اختلفت الضريبة عن القرض العام الذي يدفع جبراً فبالرغم من توفر عنصر الجبرية الا ان الدولة هنا تلتزم برده الى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه .

رابعاً : الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلف ودون مقابل محدد :

ان المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها^(١). فالمكلف عند دفعه للضريبة فان ذلك يكون على اساس كونه عنصراً في المجتمع وهو يدفع الضريبة انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجوده في هذه الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل اعباء التكاليف اللازمة ليس المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة^(٢) الا ان ذلك لا يعني ان يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة الا ان هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وانما كمواطن^(٣).

له الحق بالانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة وبناء على ذلك فان الضريبة تفرض على المكلف على اساس مقدرته التكلفة ومدى قدرته على تحمل الاعباء العامة لا على اساس النفع الذي يعود عليه من هذه المرافق العامة فالنفع الذي يعود عليه يعود على الكل^(٤). وبهذا تتميز الضرائب عن الرسم الذي يدفعه الفرد مقابل حصوله على خدمة معينة .

خامساً : الضريبة تهدف الى تحقيق النفع العام :

(٤) هاشم الجعفري : مصدر سابق : ص ٧٨ .

(١) هاشم الجعفري : المصدر السابق ، ص ٧٨ .

(٢) طاهر الجنابي : مصدر سابق ، ص ١٣٧ .

(٣) عبد العال الصكبان : مصدر سابق ، ص ١٥٦ ، ١٥٧ .

الضريبة تدفع من قبل المكلف الى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة والحصول على الاموال اللازمة لسد الحاجات العامة (٥) . وازداد استخدام الضرائب بزيادة تدخل الدولة من اجل تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية هذا يعني ان الضريبة لم تعد قاصرة فقط على غرض واحد وهو تمويل النفقات العامة .

نذكر بعض من هذه الاهداف منها حماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضرائب الجمركية او تشجيعها للادخار والحد بذلك من الاستهلاك وتهدف من ذلك السعي الى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع وهذا ما نص عليه اعلان حقوق الانسان الذي اصدرته الثورة الفرنسية في عام ١٧٨٩ م واصبح من المبادئ الدستورية.

الفرع الثاني : مفهوم الرسم وخصائصه

تعتبر الرسوم العامة من أوائل صور الإيرادات التي ظهرت في النشاط المالي للدولة في الماضي وهي مورد هام من موارد الدولة، بحيث تدخل الخزينة العامة بصفة شبه دورية منتظمة وتقوم على مبدأ أن الفرد يدفع للدولة رسم مقابل ما تؤديه له الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة الأخرى من خدمة ومنفعة، إلا أن أهمية إيرادات الرسوم العامة لا يصل إلى أهمية الإيرادات العامة الأخرى مثل الضرائب وإيرادات الدومين الخاص. وذلك لقلة حصيلتها مقارنة بالصور الأخرى(١).

إيرادات الدولة من الرسوم العامة "إيراد سيادي"

تعتبر الرسوم العامة من أوائل صور الإيرادات التي ظهرت في النشاط المالي للدولة في الماضي وهي مورد هام من موارد الدولة، بحيث تدخل الخزينة العامة بصفة شبه دورية منتظمة وتقوم على مبدأ أن الفرد يدفع للدولة رسم مقابل ما تؤديه له الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة الأخرى من خدمة ومنفعة، إلا أن أهمية إيرادات الرسوم العامة لا يصل إلى أهمية الإيرادات العامة الأخرى مثل الضرائب وإيرادات الدومين الخاص. وذلك لقلة حصيلتها مقارنة بالصور الأخرى.

أسباب نقدية الرسم العام

(٤) هشام صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٣ .
١ منصور ميلاد يونس : مصدر سابق ، ص ١١٦ .

وترجع الصفة النقدية إلى أسباب كثيرة منها:

يأخذ الرسم العام الصفة النقدية مسايرة للأوضاع الاقتصادية العامة والتطورات الحديثة حيث تحول الاقتصاد من اقتصاد عيني إلى اقتصاد نقدي، تستخدم فيه النقود في التعامل والمبادلات وتقييم الأشياء حيث أن حصيله إيرادات الدولة ونفقاتها العامة بالنقود، فمن غير المقبول قيام الفرد بدفع الرسم العام في صورة عينية أو بالاشتغال فترة معينة لصالح الإدارة.

خصائص الرسم العام

الرسم العام مبلغ نقدي يدفع بصورة نهائية: يتميز الرسم العام في العصر الحديث بأنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد مقابل الحصول على خدمة خاصة من الدولة أو من أحد أشخاص القانون العام الأخرى .

أنواع الرسوم العامة^(١):

للرسوم صور متعددة وهي تختلف من دولة لأخرى بل تختلف في الدولة الواحدة من فترة زمنية لأخرى وذلك حسب وظائف الدولة المتعددة وحسب طبيعة الخدمة وحسب الجهة أو المرفق العام الذي يقوم بإشباع هذه الخدمات.

إلا أن هناك رسوم مشتركة بين غالبية الدول في العصر الحديث مثل الرسوم القضائية والتوثيقية والرسوم الإدارية والرسوم الامتيازية.

الرسوم القضائية والتوثيقية: وهي الرسوم التي تدفع من المستفيدين من مرفق القضاء مثل رسوم الدعاوي القضائية أو لتوثيق العقود والوكالات من كاتب العدل أو رسوم التنفيذ أو لتوثيق العقود في دائرة الطابو وهذه الرسوم أما أن تكون مبلغ مقطوع يدفع لمرة واحدة أو تدفع كنسبة مئوية من قيمة الدين المطالب به أمام المحكمة أو نسبة مئوية من قيمة الأرض المراد تسجيلها في سجلات الشهر العقاري (الطابو) وهكذا.

الرسوم الإدارية وهي الرسوم التي تدفع مقابل الانتفاع بالخدمات العامة كرسوم النظافة التي تدفع للبلديات والرسوم التي تدفع لمرفق الصحة أو التعليم أو البريد... الخ

^١ هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٧.

الرسوم الامتيازية وهي الرسوم التي يدفعها من يقرر الانتفاع بشكل خاص بخدمات معينة ويمتازون بها عن غيرهم من الأفراد كرسوم ترخيص حمل السلاح أو حيازته أو رسوم الحصول على رخصة قيادة مركبة أو رسوم استخراج جواز سفر أو الحصول على رخصة صيد.

أوجه الاختلاف بين الرسم العام والضريبة

الضريبة تفرض على أساس المقدرة على الدفع "بدون مقابل"، بينما الرسم فالأصل أن يتحدد السعر بحيث يكون متناسبا مع الخدمة المؤداة حيث يتحدد الرسم العام في ضوء نفقه إنتاج الخدمة وهذه النفقة قد تكون مساوية لإنتاج الخدمة بحسب الأصل، إلا أنها قد تكون أقل أو أكثر وحسب الهدف من الرسم العام وعلى التفصيل السابق.

الضريبة يدفعها المكلف بلا مقابل حيث أنها تعتبر وسيلة لتوزيع الأعباء العامة على الأفراد حسب المقدرة المالية للمكلف.

الرسم يحقق منفعة خاصة مقترن بالنعف العام، بينما الضريبة لا تحقق منفعة خاصة للمكلف بالضريبة^(١).

الضريبة تعتبر أداة هامة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، أما الرسم فنتيجة لضالة الحصيلة الناتجة عنه، فغالبا لا ينظر إلى هذه الحصيلة في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية العامة للدولة.

الفرع الثالث : القواعد الاساسية للضريبة

يعتبر آدم سميث اول من حاول عام ١٧٧٦ وضع القواعد الاساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور (ثروة الامم Wealth of nation) وهذه القواعد هي :

١- المساواة أو العدالة

وهي تعني ان يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية . فالمساواة تتحقق عند آدم سميث اذا ما تحمل المواطنون الضريبة ((بنسبة ٩ دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة))^(١).

١ هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٧.

كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخل المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف أي الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع . كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل او عن رأس المال او عنهما.

واختصار يمكننا القول ان قاعدة العدالة أوالمساواة تتضمن مبدئين هما :
العمومية : ويقصد بها خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة .
العدالة : ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكاف عند فرض الضريبة (٢) .

٢- اليقين

ويعني ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبة . فيجب ان يكون سعر الضريبة وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافية الاجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبة وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب .

وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي لاتخضع للتعديل المستمر . فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لاتؤدي الى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي كما يجب ان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل لعامة الناس دون عناء او التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية ان تطبقه دون اجتهاد أو تأويل .

٣- الملائمة :

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الاكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه^(١) وذلك يقتضي ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً

٢ منصور ميلاد يونس : مصدر سابق ، ص ١١٦ .

(١) هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٩٩

للفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلًا بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى تجنب الضريبة أو التهرب منها . وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الاوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه . والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديدده لصافي هذا النشاط .

اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة ، والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليها أو عدم شرائها وبالتالي التخلص من دفع الضريبة .

٤- الاقتصاد :

فيعني به الاقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها وما تبقى منها من حصيلة صافية . وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين أو الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية .

والمقصود بذلك ان لاتستنفذ هذه المصاريف جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها .

انواع الضرائب

جرت عادة كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب الى المجموعات التالية :

١- الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

٢- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

٣- الضرائب الشخصية والضرائب العينية .

٤- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

٥- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .

٦- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .

أولاً : - الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الاشخاص بمقدار ثابت وبدون تمييز وكانت تسمى بالجزية أو الفردة أو الضريبة على الرؤوس .

وبالرغم من بساطة الضريبة وسهولة تحصيلها فانها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي اهميتها ويمكن ارجاع ذلك للأسباب التالية :

١- عدم عدالتها ، فهي تقوم على اساس سعر موحد بين الافراد أو بين افراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسمية او متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم.

٢- ضئالة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم بها الافراد . خاصة اذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة .

٣- عدم احترامها لكرامة الانسان لتمييزها بين الافراد وفقاً لأوضاعها في المجتمع .
وامام هذه العيوب وامام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فان الضريبة على الاشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول ، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاء لها (١).

ثانياً : الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكافئين ،، او على ضريبة اساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الاخرى قليلة الاهمية.

اما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الاساسية والتي يكمل بعضها بعضا كفرض ضرائب على الدخل او على تملك الاموال او على تداولها واستهلاكها والحقيقة ان اغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب ولذلك فان دراسة هذا التقسيم ترجع الى اهميته التاريخية ولاهمية النقاش العلمي الذي دار حوله .

ثالثاً : الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية او قدرته على الدفع كما انها لاتهتم بمصدر الدخل سواء اكان العمل او رأس المال ومثالها الضريبة الكمركية التي تفرض على

١ هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٩٠

السلعة المستوردة بغض النظر عن المستفيد او المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة كمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم رغم ما قد يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما، فقد يكون الاول غنياً وعازباً ويكون الثاني فقيراً متزوجاً ويعول خمسة اولاد .
اما الضريبة الشخصية فهي التي تراعى عند فرضها مختلف ظروف الممول الشخصية ،
بمعنى انها تراعى المقدرة المالية للمكلف وحالته الشخصية ، فتأخذ في الاعتبار مثلاً كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل او عن رأس المال وهل للمول مصدر دخل واحد او عدة مصادر^(١).

رابعاً : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات اهمية وانتشاراً كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية ، فالدولة قد تستقطع جزءاً من ثروات الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته ضريبياً بأسلوب ملائم.

وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في تداولها واستعمالها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع او تصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة ، وهذه الطريقة في الاستقطاع تسمى بالضرائب غير المباشرة .

تبين لنا من تعريف الضريبة ان الدولة لها الحق في فرض الضريبة وهو من الحقوق الخالصة للدولة بدون منازع . وقد نتساءل بهذا الصدد عن اساس هذا الحق وللتوصل الى هذا الاساس لابد لنا من ان نلقي نظرة تاريخية عن نشوء الضريبة في اوربا .
فقد كانت الضريبة في عهد الرومان تدفع بصورة منتظمة لانها كانت عامة لجميع المواطنين ولكن ما يعاب عليها هو كثرة الاعفاءات التي كانت مخصصة لبعض الافراد .
الا ان المفكرين ارادوا تقييد هذه السلطة مما دفعهم الى وضع النظريات التي تتطلب كل منها شروطاً وقيوداً معينة .^(١)

١ د.علي محمد بدير وآخرون : مصدر سابق ، ص ١٢٢ .

(١) هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٣ ، ٨٤ .

لتفسير هذا الاساس الذي تستند اليه السلطة في فرضها للضرائب وهذه النظريات هي :-
نظرية العقد الاجتماعي (المنفعة او المبادلة) .
نظرية التضامن الاجتماعي .

المطلب الثاني

مدى تأثير شكل الدولة على مبدأ قانونية الضريبة والرسم

في الحقيقة أن شكل الدولة اتحادية فدرالية هي ام بسيطة ينعكس على الجهة التي لها الحق في إصدار القوانين ومن ثم أعمال مبدأ قانونية الضريبة والرسم ففي الدولة البسيطة توجد هيئة تشريعية واحدة تتمثل بالسلطة المركزية وهو حال العراق قبل ٢٠٠٣ ومن ثم فان فرض الضرائب والرسوم أو تعديلها أو إلغائها يستلزم تدخلا حصريا من قبل هذه السلطة استنادا للمبدأ أعلاه، بينما في الدولة الاتحادية أو الفدرالية ثمة ثنائية في السلطة التشريعية حيث توجد سلطة تشريعية اتحادية وأخرى محلية وكل من السلطتين لها الحق في سن القوانين ومن بينها القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم ومن ثم فان مبدأ قانونية الضرائب والرسوم يكون متوافر في رأينا إذا ما صدر قانون اتحادي يتضمن فرض ضريبة اتحادية أو رسم اتحادي أو تعديل أو إلغاء أي منهما، كما يتحقق بسن قانون محلي يقضي بفرض ضريبة أو رسم محلي أو إلغاءهما أو تعديلها ٢ وان كان هذا الأمر مرهون بما ينص عليه الدستور الاتحادي عند توزيع الصلاحيات بين السلطة الاتحادية وسلطات الأقاليم فبعض الدساتير تجعل امر فرض الضرائب حصرا

بيد السلطة الاتحادية كالدستور الاتحادي الاماراتي^(١) ومن ثم فان مبدأ القانونية يستلزم صدور قانون وعلى وجه الحصر من قبل السلطة الاتحادية يتضمن فرض ضرائب أو تعديلها أو إلغائها وليس للسلطة التشريعية في الإقليم أي يد في ذلك على الرغم من كونها تملك سلطة سن القوانين المحلية^(٢).

في حين ان دساتير أخرى تعطي مثل هذا الحق - أي فرض الضرائب - للأقاليم باستثناء ضرائب معينة وهذا ما سار عليه الدستور الامريكي الذي حصر ضريبة الدخل مثلا بالسلطة الاتحادية وما دون ذلك بالولايات ٤ ومن ثم فإن أعمال مبدأ قانونية الضريبة يتضمن من جانب فرض ضرائب اتحادية من قبل السلطة التشريعية الاتحادية ، كما يسمح من جانب اخر للأقاليم أيضا بفرض ضرائب محلية لكن لا يكون هذا الفرض سليما ما لم تقم به السلطة التشريعية في الإقليم ولا يمكن ان يناط هذا الامر بالسلطة التنفيذية الخاصة بالإقليم والا يكون ذلك فيه تجاوز على المبدأ المذكور الذي نص عليه الدستور والذي يحكم جميع الضرائب اتحادية كانت ام محلية^(٣).

ولاغرابة ان ما قلناه أنفا بخصوص سلطة التشريع في ظل دولة اتحادية نجد ماثلا امامنا بالنسبة لقانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ الملغي، والدستور النافذ لسنة ٢٠٠٥ على أساس ان كلاهما اعلا النظام الاتحادي في العراق إذ نص الأخير في المادة (١٢١) على منح سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية. وعليه فان للأقاليم أن تسن قوانين محلية تتضمن فرض ضرائب أو رسوم بشكل مستقل عن السلطة التشريعية الاتحادية ولا يعد ذلك خرقا لمبدأ قانونية الضرائب أو الرسوم الذي نص عليه الدستور إذ أن هذه الضرائب والرسوم فرضت

١ انظر المادة (١٢٠) من دستور الامارات العربية المتحدة لسنة ١٩٧٠

٢ د.د.علي محمد بدير وآخرون: "مبادئ و أحكام القانون الإداري"، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة . ١٩٩٣ ، ص ١٢١

٣ نور طارق حسين العاني : "النظام القانوني للرسوم"، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق،جامعة النهريين، ٢٠٠٤ ،ص ٥٠-٥١ .

بقانون وان كان هذا القانون هو قانون محلي وليس اتحادي ولا يطبق إلا داخل الإقليم وهذا ما نص عليه صراحة قانون إدارة الدولة العراقية الملغي في عجز المادة الرابعة والخمسون/أ(بقولها يحق لإقليم كردستان فرض ضرائب ورسوم داخل إقليم كردستان^(١)).

لكن لا نجد مثل هذه الصراحة في الدستور النافذ الا ان هذا الأخير حدد صلاحيات السلطات الاتحادية على وجه الحصر في المادة (١١٠) منه وترك ما عدا ذلك من صلاحيات للأقاليم في المادة ١١٥ منه. وطالما لم ينص الدستور على جعل المسائل الضريبية ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية لذلك يمكن للأقاليم ان تسن قوانين تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية ضمن قيود سنذكرها لاحقا عندما ندلوا برأينا حول حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم.

تعرض بعض الفقه العراقي إلى هذه المسألة بشكل غير مباشر وذلك في خضم ردهم على إحدى قرارات المحكمة الاتحادية العليا العراقية التي أجازت للمحافظات غير المنتظمة في إقليم فرض الضرائب والرسوم اذ بينوا فيه (... وحتى لو سلمنا جدلا بصحة رأي المحكمة أعلاه فان تبرير إعطاء مجالس المحافظات غير لمنتظمة في إقليم سلطة فرض الضرائب وجبايتها على أساس ان شؤون الضرائب والرسوم ليست من الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ولا من الاختصاصات المشتركة مع سلطات الأقاليم يعني حتما انها مما ترك لسلطات الأقاليم ، ومفهوم المخالفة لهذا التبرير يقضي بمنع السلطات الاتحادية من ولوج الشؤون الضريبية عن طريق اية تشريعات اتحادية..). وقد انتقد هؤلاء توجه المحكمة هذا بعده غير مقبول من الناحية القانونية والمنطقية على أساس ان فرض الضرائب وجبايتها من الاختصاصات السيادية على شعبها واقليمها ولذلك دعوا لحل هذه الإشكالية بإضافة عبارة (فرض وجباية وتعديل والإعفاء من الضرائب والرسوم الاتحادية) إلى البند أولا من المادة (١١٠) من الدستور

١ د.علي محمد بدير وآخرون : مصدر سابق ، ص ١٣٣ .

النافذ لتتمكن السلطات الاتحادية من فرض الضرائب الاتحادية بينما تقوم الأقاليم بفرض الضرائب المحلية^(١).

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

ومن جانبنا فإننا ننثي على ما قيل أعلاه بان مسائل الضرائب من الاختصاصات السيادية للدولة على شعبها واقليمها الا إننا نرى من جانب آخر ان تفسير قرار المحكمة بهذا الشكل يخرجها من مقصده ومضمونه، اذ انه قال فقط بحق المحافظات بفرض الضرائب والرسوم المحلية على أساس ان هذه المسائل لم تحصر بالسلطة الاتحادية على وجه التحديد، لكن بالمقابل لم نقل المحكمة بعدم مكنة السلطة الاتحادية من فرض الضرائب والرسوم لان في هذا تعرض للأصل العام الذي لا يستقيم أي دستور اتحادي بمخالفته ويقوم هذا الأصل على ان الضرائب والرسوم العامة تفرض من السلطة الاتحادية ويعد جزء من المسائل التي تعبر عن سيادة الدولة بشكل عام في المجال الداخلي والخارجي ولا يمكن تقييدها بأي حال من الأحوال لكن التقييد يرد ان وجد بالنسبة لما تملكه الأقاليم من سلطات في مجال الضرائب المحلية، فهل تملك هذا الحق بشكل مطلق ام مقيد بضرائب معينة ام لا تملكه بالأساس^(٢).

فضلا عن ذلك أن المشرع الدستوري في العراق تطرق إلى مبدأ قانونية الضريبة في الباب الأول من الدستور، والذي تناول الأسس والقواعد الحاكمة لكيان الدولة ونظامها القانوني الذي تقوم عليه، ولم يتطرق إليه ضمن تفاصيل الصلاحيات والاختصاصات التي تملكها سلطات الدولة الاتحادية أو الإقليمية وهذا فيه دلالة على تأكيد المشرع على

١ د. حميد حنون خالد: مصدر سابق، ص ١٦٧ .

٢ د. احمد خلف حسين الدخيل : مصدر سابق، ص ٧٦

الأصل العام وهو ان مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بأقاليم بفرض الضرائب والرسوم (دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق فرض الضرائب أو جبايتها أو إلغائها مرهون بالسلطة التي تملك حق تشريع القوانين وأبرزها بالتأكيد السلطة التشريعية الاتحادية ومن ثم فانه حتى لو لم يذكر ذلك ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية فان هذا لا يعني في رأينا جعلها حكار بيد الأقاليم. فضلا عما يراه بعض الفقه بان جعل الشؤون الضريبية حصرا بيد الأقاليم سوف يؤثر بشكل سلبي على تمويل الموازنة العامة من خلال الضرائب الاتحادية وهذا ما يسبب في توقف التدفق الايرادي الذي تحتاجه الدولة في تمويل النفقات العامة للدولة الاتحادية^(١).

وعليه فانه ينبغي أن لا يفهم بأنه في حالة السماح للأقاليم بفرض الضرائب والرسوم ان هذا الامر يكون حكار عليها بحيث لا تملك السلطة التشريعية الاتحادية أية مكنة في فرض ضرائب أو رسوم اتحادية، بل يعني ذلك أن الأقاليم يمكن ان تزيد إي ارادتها من خلال فرض ضرائب ورسوم محلية خاصة بها غير تلك التي تقرضها السلطة الاتحادية. علما ان الفرق بين ما يصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية والسلطة التشريعية المحلية من قوانين مالية هو ان الأولى يمتد نفاذها إلى كل أقاليم الدولة وأشخاصها بينما ما يصدر عن الثانية لا ينفذ إلا داخل الإقليم الذي تمثله ويقف عند حدوده ويكون للقوانين الاتحادية صفة العلوية على . القوانين المحلية تطبيقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية ولا يخفى أن ابرز اثر ضريبي يترتب على منح الأقاليم سلطة فرض الضرائب والرسوم هو وقوع المكلف المتواجد داخل الإقليم تحت طائلة الازدواج الضريبي ويتحقق ذلك عندما يقرر المشرع الضريبي الاتحادي فرض ضريبة من نوع معين على وعاء معين وقيام المشرع الضريبي المحلي بفرض ضريبة من ذات النوع على ذات الوعاء وفي ذات المدة وهذا بالتأكيد سيثقل كاهله الضريبي على أساس ان المواطن في الإقليم سيخضع

١ صباح صادق جعفر : مصدر سابق ، ص ٢٣٨-٢٣٩ .

للضرائب التي تفرضها السلطة التشريعية الاتحادية وكذلك الضرائب التي تفرضها السلطة التشريعية المحلي^(١) .

أولاً - السمو الموضوعي لمبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية :

يتجلى لنا السمو الموضوعي لمبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية من خلال مضمون هذا المبدأ والذي يقضي بتسييد حكم القانون في الشؤون المالية ، إذ يعدّ أهم المكاسب التي أحرزتها الأمم والشعوب المختلفة وهي بصدد نضالها ضد السلطات المطلقة للحكام في تلك الشؤون وتجسيداً لإننتصارها في تقييد تلك السلطات لمصلحة الشعب إيداناً ببدء عهد المبادئ الديمقراطية الحديثة التي تجعل القانون مصدر جميع أوجه تدخل الدولة في تنظيم المسائل المالية والضريبية من حيث فرضها وجبايتها بل وحتى الإغفاء من أدائها. وعلى ذلك عدّ هذا المبدأ بحق الضمان الفعال والحاسم لحقوق الأفراد وحررياتهم وحرمة أموالهم يحول دون المساس بها بغير مسوغ قانوني، كما يضمن في الوقت ذاته حق الخزنة العامة في إستيفاء الموارد المالية على أسس وقواعد قانونية مشرعة تعدّ ركيزة من الركائز التي تحدد الإطار العام لسياسة الدولة في مختلف الميادين، وترسم الإطار القانوني لجميع أوجه نشاط السلطات العامة التي يجب أن تعمل ضمن نطاقه وحدوده فيما يخص الشؤون المالية^(٢).

ثانياً - السمو الشكلي لمبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية:

١ أريج طالب كاظم : "اختصاصات السلطات المحلية في التشريع العراقي" في ظل الدستور الحالي وقانون المحافظات غير المنتظمة ، مجلة العلوم السياسية ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٩-١٥٠ .
٢ د. عادل أحمد حشيش، "التشريع الضريبي المصري"، الإسكندرية، مؤسسة الثقافة الجامعية، ١٩٨٤، ص ٢٤ - وما بعدها.

كما ويتجلى لنا السمو الشكلي لمبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية بإعتباره أحد المبادئ الدستورية السامية التي إستمدت أساسها ومضمونها من سلطة عليا تسمو على سائر السلطات العامة التي أنشأها الدستور ذاته، وتسمى بـ (السلطة المؤسسية) ، الأمر الذي يتطلب إجراءات ووسائل خاصة في تعديل هذا المبدأ أو غيره من المبادئ الدستورية أكثر شدة من تلك التي تتطلب من أجل تعديل سائر القوانين العادية، على النحو الذي أدى إلى ثبات مبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية وإستقراره. فالسلطة المؤسسية التي تتولى مهمة سن المبادئ والقواعد الدستورية تعبر عن المرحلة التي تكمل فيها نجاح أفراد الشعب في الوصول إلى السلطة وممارستها من خلال هيئة منتخبة من قبله تتولى مهمة وضع الوثيقة الدستورية على نحو ما إستقر عليه فكر رجال الثورة الفرنسية وذاع صيته في أغلب النظم الدستورية المعاصرة (١).

ففي تلك المرحلة التي توج بها مبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية بالنص عليه في صلب الوثيقة الدستورية إتسم هذا المبدأ بسمة الجمود، بأن أضحى واحداً من المبادئ ذات الصبغة الجامدة لا تكون محلاً لأي تعديل أو تغيير من قبل السلطات العامة لأبل وحتى من لدن ذات السلطة التي وضعت له لما يجسده من قيمة قانونية وإنسانية عليا تسمو على سائر أعمال السلطات العامة في الدولة وأياً كانت طبيعة دساتيرها سواء أكانت جامدة أم مرنة، وذلك لأهميته الكبيرة ومكانته المرموقة بالنسبة للدولة والأفراد على السواء (٢).

١ محمد علوم محمد علي المحمود، "الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة"، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٢، ص ٢٨-٢٩.

٢ د. حسين خلاف، "الأحكام العامة في قانون الضريبة"، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٤٥

المبحث الثاني

الاختصاص التشريعي لفرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام الدستور

العراقي لعام ٢٠٠٥

منح قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل ، مجلس المحافظة صلاحية التشريع المحلي ، وقد اعتبره أعلى سلطة تشريعية في المحافظة .
ويبدو انه لم تكن هنالك ضرورة لوضع كلمة (أعلى) في النص القانوني وذلك لان مجلس المحافظة هو المجلس الوحيد الذي تم منحه حق التشريع المحلي دون المجالس المحلية الاخرى .

ثم عدلَ المشرع العراقي عن هذا التوصيف في اطار قانون التعديل الثاني لقانون رقم ٢٠٠٨/٢١ المذكور انفا ، عندما قام بإلغاء نص المادة (٢) من أصل القانون ومنها البند (اولا) ، وأحل محله نصا جديدا ، هو ان :

(مجلس المحافظة هو السلطة التشريعية والرقابية في المحافظة ، وله حق إصدار التشريعات المحلية في حدود المحافظة ، بما يمكنه من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية التي تدرج ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية)

وسوف نقسم هذا المبحث الى المطلوبين:

المطلب الاول : موقف المشرع العراقي في حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام دستور ٢٠٠٥

المطلب الثاني : موقف القضاء في اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم.

المطلب الاول

موقف المشرع العراقي في حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام دستور ٢٠٠٥

ان الغرض الاساسي الذي تم الاستناد اليه في منح المحافظات غير المنتظمة في إقليم صلاحية التشريع المحلي هو تنظيم الشؤون الادارية والمالية ، لذا لابد وان تكون مواضع التشريعات المحلية الصادرة من المحافظة ادارية او مالية ، وليست سياسية^(١) .

وعلى اساس ذلك لابد من الرجوع الى الدستور والقانون العراقي لتحديد موضوعات التشريعات المحلية ، حيث حدد الدستور اختصاصات السلطات الاتحادية على سبيل الحصر ، كما حدد الصلاحيات المشتركة^(٢)، لذا يكون كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، من صلاحية المحافظات غير المنتظمة في إقليم .

اولا-الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ :

١ د. غازي فيصل مهدي : " نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ في الميزان " ، بحث منشور في مجلة الملتقى ، دار الكتب والوثائق ، بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٧ .

٢ - المواد : (١٠٩ . ١١٤) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ .

منح الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ المحافظات التي لم تنتظم في إقليم، في البند (ثانيا) من المادة (١٢٢) صلاحيات إدارية ومالية واسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية^(١).

كما أجاز الدستور في المادة (١٢٣) تفويض سلطات الحكومة الاتحادية الى المحافظات أو بالعكس وبالموافقة القانونية للطرفين .

ومن الجدير بالذكر ان القانون الذي ينظم آليات تفويض السلطات فيما بين الحكومة الاتحادية و المحافظات لم يصدر بعد لحد الآن (أيلول ٢٠١٣) .

ثانيا- قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ :

منح البند (أولا) من المادة (٢) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل ، مجلس المحافظة سلطة التشريع المحلي في المحافظة .

وحددت المادة (٧) من القانون المذكور اختصاصات مجلس المحافظة ، إذ جاءت الفقرة (ثالثا) من تلك المادة ، لتؤكد على صلاحيتها في : (إصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية) .

وبهذا منح هذا القانون مجالس المحافظات صلاحيات تشريعية ، أوسع من نطاق الصلاحيات الإدارية والمالية التي منحها الدستور لها ، في البند (ثانياً) من المادة (١٢٢) منه التي أكدت على تبني اسلوب اللامركزية الإدارية الإقليمية ، الذي يشير الى تقاسم الوظيفة الإدارية التي هي إحدى واجبات (الهيئة التنفيذية) ، وليس تقاسم الوظيفة السياسية .

١ نصت المادة (١٢٢) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ على ما يأتي : (أولاً: تتكون المحافظات من عدد من الأفضية والنواحي والقرى. ثانيا: تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون. ثالثاً: يعد المحافظ الذي ينتخبه مجلس المحافظة الرئيس التنفيذي الأعلى في المحافظة لممارسة صلاحياته المخول بها من قبل المجلس. رابعاً: ينظم بقانون انتخاب مجلس المحافظة والمحافظ وصلاحيتهما. خامساً: لا يخضع مجلس المحافظة لسيطرة أو إشراف أية وزارة أو أية جهة غير مرتبطة بوزارة وله مالية مستقلة).

ومما يدعم ذلك ، تعريف قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل في مادته الاولى ، لمجلس المحافظة ، على أنها : (وحدة إدارية ضمن حدودها الجغرافية ، وتتكون من أقضية ونواح وقرى) ، وتعريف المحافظ على انه : (رئيس الوحدة الإدارية) (١) .

لذا يثور السؤال عن مدى صحة توجه المشرع العراقي في منح المحافظات صلاحيات غير ادارية ومالية ؟ كالصلاحيات التشريعية مثلا . ونفس الامر ينسحب على مدى انسجام نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل ذاته ؟ ، ومدى مطابقة بعض فقراته للدستور الاتحادي ؟ .

على الرغم من وجود رأي مؤيد لمنح مجالس المحافظات صلاحية التشريع ، الا ان بعض الفقه الاداري يرى انه ليس بوسع مجلس المحافظة إصدار تشريعات محلية ، ولا إصدار أنظمة لأن الانظمة تصدر من مجلس الوزراء حصراً ، كما قضى بذلك البند (ثالثاً) من المادة (٨٠) من الدستور (٢) .

ويبدو ان المشرع العراقي سعى جاهدا لتطوير قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ ، من خلال تعديله ، ففي التعديل الثاني الذي اجري له في تموز ٢٠١٣ ، تمت اضافة مصطلح الحكومات المحلية في مادته الاولى وجعلها تتكون من (مجلس المحافظة والقضاء والناحية) والوحدات الإدارية .

وتسجل على هذه الإضافة ، أنها أغفلت موقع المحافظ في الحكومة المحلية ، على الرغم من ان القانون قد عدّه (الرئيس التنفيذي الأعلى في المحافظة) (٣) ، بينما عدّ التعديل الثاني للقانون لسنة ٢٠١٣ الوحدات الإدارية من مكونات الحكومة المحلية ، وهي تقسيم إداري وليس سياسي ، كما أنها شخصية معنوية يمثلها مجلسها المنتخب بصورة دورية .

- ١ - وهي التعاريف نفسها التي وردت في البندين (ثانيا ، سابعا) من المادة (١) من قانون التعديل الثاني رقم () لسنة ٢٠١٣ لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- ٢ - د. غازي فيصل مهدي : " نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ في الميزان " ، بحث منشور في مجلة الملتقى ، دار الكتب والوثائق ، بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٧ .
- ٣ - نص البند (ثالثاً) من المادة (٨٠) على : (اصدار الانظمة والتعليمات والقرارات بهدف تنفيذ القوانين) .

ومن الجدير بالذكر ان منح الوحدات الإدارية شخصية معنوية ، والجهة التي تعبر عن ذلك الشخص المعنوي قد نص عليها القانون ، خاصة وان الفقرة(١) من المادة (٤٨) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل ، نصت : (بان يكون لكل شخص معنوي ممثل يعبر عن ارادته)^(١).

وفي السياق ذاته جاء الرأي الذي ابداه مجلس شورى الدولة في قراره المرقم (٧٦ / ٢٠٠٩) بشأن الحالة الثامنة من استيضاحات وزارة الدولة لشؤون المحافظات بكتابتها المرقم (هـ/كربلاء/٣١٢) في ٢٠٠٩/٣/٣١ لرأي مجلس شورى الدولة استنادا الى أحكام البند (خامسا) من المادة (٦) من قانون المجلس رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ .

لقد رأى المجلس بانه : يعد رئيس الوحدة الادارية ضمناً ممثلاً عن وحدته الادارية . وطالب المجلس بضرورة اجراء تدخل تشريعي لتعديل المادة (٢٢) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم بإضافة بند لها يتضمن : منح المجالس الشخصية المعنوية واعتبار رئيس المجلس او من يخوله ممثلاً عن الوحدة الادارية فيما يتعلق باختصاصات المجلس. كما يكون رئيس الوحدة الادارية او من يخوله ممثلاً عن الوحدة الادارية فيما يتعلق بصلاحياته .

ولقد تم اجراء التعديل في البند (ثانيا) من المادة (٢) من قانون التعديل الثاني (تموز ٢٠١٣) لقانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل ، عندما تم منح المجالس (مجلس المحافظة ومجلس القضاء ومجلس الناحية) الشخصية المعنوية^(٢).

لكن الشخص المعنوي هو كل : (شخص غير آدمي يسلم له القانون بشخصية قانونية

، تتيح له قدرا من أهلية التمتع بالحقوق ، وتحمل الالتزام في نطاق الغرض الذي يتوخاه)^(٣).

- ١ - المادة (٢٤) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- ٢ - القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ - منشور في الوقائع العراقية - رقم العدد: ٣٠١٥ - تاريخ: ١٩٥١/٠٩/٠٨ - رقم الصفحة: ٢٤٣ - مجموعة القوانين والانظمة - تاريخ: ١٩٥١ .
- ٣ - لقد نصت المادة (٤٧) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل ، على ان (الاشخاص المعنوية هي: أ - الدولة. ب - الادارات والمنشآت العامة التي يمنحها القانون شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة بالشروط التي يحددها. ج - الالوية والبلديات والقرى التي يمنحها القانون شخصية معنوية بالشروط التي يحددها. د - الطوائف الدينية التي يمنحها القانون شخصية

والأشخاص المعنوية العامة هي : الدولة والمحافظات والاقضية والنواحي والقرى على سبيل المثال لا الحصر ، وأن الشخصية المعنوية تكون للوحدة الإدارية المحلية كأجزاء من إقليم الدولة ، وليس لمجلسها الذي يدير شؤونها ، إذ انه يعتبر الأداة المعبرة عن إرادتها ، كما يتضح ذلك من نص المواد (٤٧ ، ٤٨) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل .

ومرى أخرى يقع المشرع العراقي في مطب عدم التمييز بين مفهومي الإدارة المحلية والحكومة المحلية ، بعدما لم يكن قد فرّق سابقا بين مفهومي اللامركزية الإدارية الإقليمية واللامركزية السياسية .

ان لكل من تلك المفاهيم أركان وعناصر خاصة بها ، وكل منها بحاجة الى متطلبات خاصة لتطبيقها على ارض الواقع الفعلي .

ومن الجدير بالذكر ان كل من اللامركزية السياسية و الحكومة المحلية تعد مفاهيم ذات علاقة وثيقة بالتطبيقات السياسية التي تفترض منح صلاحية التشريع ، بينما تكون اللامركزية الإدارية الإقليمية والإدارة المحلية مفاهيم ذات علاقة وثيقة بالتطبيقات الإدارية في الدولة التي تكون ضمن واجبات الهيئة التنفيذية .

تقوم اللامركزية الإدارية على أساس توزيع وظائف الدولة الإدارية بين الحكومة وبين الأشخاص الإدارية الأخرى^(١)، بينما يقوم النظام السياسي للدول الاتحادية بتوزيع الوظيفة السياسية فيها على سلطات عامة اتحادية وأخرى محلية ، ويطلق على هذا التوزيع للوظيفة السياسية باللامركزية السياسية^(٢).

معنوية بالشروط التي يحددها. ه - الاوقاف. و - الشركات التجارية والمدنية الا ما استثنى منها بنص في القانون. ز - الجمعيات المؤسسة وفقا للأحكام المقررة في القانون. ح - كل مجموعة من الأشخاص او الاموال يمنحها القانون شخصية معنوية

١ - القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ - منشور في الوقائع العراقية - رقم العدد: ٣٠١٥ - تاريخ: ١٩٥١/٠٩/٠٨ - رقم الصفحة: ٢٤٣ - مجموعة القوانين والانظمة - تاريخ: ١٩٥١ .

٢ - محمود سعد الدين شريف " أصول القانون الإداري " الجزء الأول - مطبعة المعارف - بغداد - ١٩٥٦ - ص ٣٠ .

وعلى الرغم مما تقدم ، يمكن منح مجلس المحافظة سلطة إصدار تشريعات من غير القوانين كأصدار قرارات وأوامر وبيانات وتعليمات ، أي منحها صلاحية إصدار تشريعات فرعية تسهل عمليات تنفيذ القوانين الاتحادية ، مثل قيام مجلس المحافظة بإصدار بيانات أو تعليمات تتضمن استيفاء مبلغ مقابل بعض الخدمات التي تقدمها المحافظة .

من خلال استقراء الدساتير العراقية المتعاقبة -ومنها دستور سنة ٢٠٠٥- نجدها تؤكد مبدأ سيادة القانون في الشؤون المالية ولا تجيز التفويض التشريعي بشكل مطلق، نظراً لأهمية الشؤون المالية وخطورتها، ولكن مع ذلك شهد التشريعي العراقي العديد من الحالات التي يمكن ان نعددها من قبيل التفويض التشريعي منها على سبيل المثال لا الحصر النصوص الآتية:

١. نص الفقرة (سادسا) من (م/٣) الهيئة العليا للحج والعمرة رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٥ التي نصت على (منح الإجازات لمتعهدي نقل مجاميع الحجاج والمعتمرين (الحملدارية) على وفق تعليمات تصدرها الهيئة ومقابل رسوم يحددها مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الهيئة) . ٢. نص (م/٩) من قانون تنظيم اعمال التأمين رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٥ التي نصت على ان (اولاً - يستوفى الديوان الرسوم الآتية : أ. رسم طلب الاجازة . ب . رسم اصدار الاجازة . ج . رسم تجديد الاجازة . د . رسم تسجيل فرع المؤمن . هـ . رسم ترخيص الوسطاء . و . رسم ترخيص الجهات التي تقوم بالخدمات التأمينية في العراق . ثانياً - يحدد بنظام مقدار كل رسم من الرسوم المنصوص عليها في البند (اولاً) من هذه المادة). ٣. نص القسم (٧) البند(د) من قانون الهيئة العراقية للسيطرة على مصادر النشاط الاشعاعي رقم ٧٢ لسنة ٢٠٠٤ التي نصت على ان (فرض رسوم على التراخيص وعمليات التفتيش على ان تودع كافة ايرادات الرسوم في حساب الهيئة العام). ٤. نص القسم (٦) من قانون المرور رقم ٨٦ لسنة ٢٠٠٤ التي نصت على ان (لوزارة الداخلية / مديرية المرور العامة ، صلاحية تحديد قيمة ال[رسوم] الخاصة بإصدار وتجديد اجازات السوق وتسجيل المركبات وهذه الرسوم تم تحديدها في الملحق (أ) من قانون المرور) . ٥. البند (٩) من الفصل الاول من تعديل قانون العلامات والبيانات التجارية رقم ٢١ لسنة ١٩٥٧ التي نصت على ان (تعديل المادة ٢ فقرة (١) لتقرأ كالاتي(١): " يحفظ في وزارة الصناعة سجل يكون بعهدة المسجل تدون فيه جميع العلامات واسماء اصحابها وعناوينهم واوصاف بضائعهم . وللجمهور

١ هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٨٤ .

حق الاطلاع عليه واخذ صورة مصدقة منه بعد دفع الرسوم المقررة). ٦. نص القسم (٦) من قانون المفوضية العراقية للاتصالات والاعلام رقم ٦٥ لسنة ٢٠٠٤ الذي نص على أن (١) يتم تمويل المفوضية من المصادر التالية: (أ) الرسوم المتكررة وغير المتكررة التي يتم تحصيلها من المرخص لهم؛ (ب) المنح أو التبرعات التي تتلقاها المفوضية من أي مصدر، طالما تكون متماشية مع القانون المطبق؛). ٧. نص الفقرة (١) من القسم (١) من تراخيص خدمات ومعدات الاتصالات السلكية واللاسلكية برقم ١١ لسنة ٢٠٠٣ التي نصت على ان (يشمل مصطلح الاتصالات السلكية واللاسلكية التجارية جميع خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية وخدمات الإرسال والاستقبال اللاسلكي (والمعدات ذات الصلة) المعروضة على الجمهور لاستخدامه مقابل تأدية رسوم استخدامها). ٨. الفقرة (٤) من القسم (٢) من امر سلطة الائتلاف المتعلقة بإعادة اعمار العراق رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ التي نصت على ان (قد تصدر بموجب هذا الأمر تعليمات إدارية لاحقا تعين وتحدد على نحو إضافي البضائع المعفاة من ضريبة إعادة أعمار العراق في هذا القسم وتحدد كذلك الأشخاص والكيانات المعفاة من دفع ضريبة إعادة أعمار العراق). مما لا شك فيه إن العديد من الدساتير المقارنة نصت على التفويض التشريعي صراحة ، إلا أن بعض الدساتير لم تتص على ذلك التفويض ، لابل قد منعت بعضها صراحة ذلك، إلا أن العرف - وهو مصدر من مصادر القاعدة القانونية الدستورية- قد جرى على جواز تفويض السلطة التنفيذية الصلاحية التشريعية في بعض الموضوعات ولمدة معينة وتحت تأثير ظروف خاصة واستثنائية على أن تلك الصلاحية لا تمتد لتتال المسائل المحجوزة للقانون سيما المسائل المالية(١).

وعلى ذلك لايمكن أن نعدّ تطبيقات التفويض التي شهدتها التشريع العراقي من قبيل العرف الدستوري، لكونها تنصب على المسائل المالية التي تعدّ من الأختصاصات الأصلية للسلطة التشريعية ، كما أن ذلك التحويل لم يكن لمدة محدودة من الزمن و لم يحدث في ظل ظروف إستثنائية بل إن تلك التطبيقات تعد من المجريات التقليدية في العمل، وعلى ذلك يمكن

١ مثال ذلك(م/١٠٩)من الدستور اليمني لسنة ١٩٦٤ التي تنص على أن (الرئيس الجمهورية وفي الأحوال الاستثنائية بناءً على تفويض من مجلس الشورى أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة)

القول، إن تلك التطبيقات تعدّ مخالفة لحكم الدستور وأن لا قيمة قانونية لها(١)، ومن هنا ندعو المشرع العراقي إلى ضرورة تلافيتها في أقرب تعديل يظهر إلى الوجود.

المطلب الثاني

موقف القضاء في اختصاص الحافظات في فرض الضرائب والرسوم

التقاضي حق للجميع، كفلته الدساتير والتشريعات في الدول المختلفة، كما نصت عليه كل مواثيق حقوق الإنسان التي أوجبت على الدولة أن تكفل لرعاياها حرية التقاضي في قضاء عادل ونزيه،"التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي"^(٢)

١ د.محسن خليل، "القضاء الإداري اللبناني"، مصدر سابق، ص٧٦ - وما بعدها.

٢ د. سليمان محمد الطماوي: "الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة"، مطبعة جامعة عين شمس - ١٩٨٦ - ص٦٥ .

ويجب أن يكون هذا القضاء محايداً بين أطراف النزاع، مهما كانت طبيعة هذه الأطراف، سواء كانوا من أشخاص القانون الخاص أو من أشخاص القانون العام.

وهذا ما يميز الجهاز القضائي عن غيره من أجهزة الدولة، فيجب أن يتمتع بالعدالة والنزاهة والحياد والاستقلالية، حتى يحوز على ثقة الفرد فيطمئن إلى أحكامه، ويكون الملاذ الذي يلجأ إليه إذا لحقه إجحاف أو ظلم.

ويعتبر القضاء جهة مستقلة عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، لا سلطان على أعضائه إلا للقانون، وما يمليه عليهم مبدأ تحقيق العدالة، "السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، ويحدد القانون طريقة تشكيلها واختصاصاتها وتصدر ،"القضاة مستقلون ٢٦ أحكامها وفقاً للقانون.

وتتبع أهمية القضاء الضريبي من الأهمية التي تتمتع بها الضرائب ذاتها، ومدى تأثيرها على حياة كل من الدولة والفرد، فهي تشكل أهم عنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تحتاجها لتغطية نفقاتها وقيامها بالأعباء الملقة على عاتقها تجاه مواطنيها.

وهي تكون الجزء الغالب من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها اعتماداً أساسياً في تغطية النفقات العامة، حتى ذهب البعض إلى القول بأن حصيلة الضرائب والرسوم تكاد تكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة الحديثة.

وتزداد أهمية هذه الإيرادات بزيادة الوظائف التي تقوم بها الدولة، بالإضافة إلى أن الضرائب تعتبر أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، فهي تلعب دوراً هاماً في تحقيق أغراض السياسة المالية، وعن طريق الضرائب تحقق الدولة بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، مثل إعادة توزيع الدخل بالإضافة إلى الأهداف الأخرى للضرائب التي لا تقل أهمية عن الهدف المالي أو الهدف الاجتماعي وتحقيق الرفاهية للمجتمع (١) .

ولا يكفي لحماية الفرد من تعسف الإدارة الضريبية، وجود نصوص قانونية تنظم الضرائب وفرضها وتحصيلها، فالقانون بحاجة إلى قضاء يراقب حسن تطبيقه، فلا يتم تضييع أو

١ د. طعيمة الجرف : " القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة " مكتبة القاهرة الحديثة - القاهرة - ١٩٦٣ / ١٩٦٤ - ص ١٠٤ .

إنقاص حق الدولة من الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة الإدارة الضريبية في مدى التزامها بتطبيق القانون عند قيامها بأي عملية من عمليات ربط الضريبة وتحصيلها وعدم تعسفها في ذلك، لأن الإدارة الضريبية تميل إلى تغليب مصلحة الدولة على مصلحة المكلف، مما قد يؤدي إلى إلحاق الإجحاف به وإهدار حقوقه، فيكون القضاء هو الحكم العادل إذا ما قام خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

كما وتتبع أهمية القضاء الضريبي من كون موضوع الضرائب حديثاً نسبياً، وبالتالي فقوانينه حديثة مقارنة مع القوانين الأخرى، وغالباً ما تكون مواده يعترتها الغموض، بالإضافة إلى ماثيره الضرائب من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها (١).

والعدل يجب أن يعم الجميع، ومن حق كل فرد في المجتمع أن يحظى بقضاء عادل ونزيه، أي أن الأهداف العامة للقضاء، هي تحقيق العدالة والمساواة وسيادة القانون، وهناك أهداف أخرى يسعى القضاء الضريبي إلى تحقيقها، وهذا ما سنتناوله بشيء من التفصيل على النحو التالي (٢):

١- تحقيق العدالة والحماية :

وتتبع أهمية القضاء بصورة عامة من ضرورة ٦٣ الطعن القضائي هو أنجح الضمانات للممولين تحقيق العدل بين الناس، ورفع الظلم عنهم، والمحافظة على حقوقهم وحياتهم التي ضمنها لهم ، وبذلك تتجلى وظيفة القضاء بأسمى صورها، ٦٤ الشرائع السماوية والداستاتير والنظم القانونية والعدل والقضاء صنوان لوجه واحد .

٢- تحقيق رقابة على اعمال الادارة :

١ د. محمد رفعت عبد الوهاب : "مبادئ و أحكام القانون الإداري " ، منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت - لبنان - ٢٠٠٥ ص

٢ د . علي محمد بدير ، د. عصام عبد الوهاب البرزنجي ، د. مهدي ياسين السلامي : " مبادئ وأحكام القانون الإداري " ، العاتك

وتبرز أهمية هذه الرقابة من كون القانون الأساسي قد أضفى على فرض الضرائب حماية خاصة، وذلك لأهمية موضوع الضرائب بنصه على قانونية الضرائب، "فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير ، أي لا ضريبة إلا بقانون الأحوال المبينة في القانون"

ويعتبر مبدأ (لا ضريبة إلا برضا المكلفين بها) ، من مبادئ الحكم الديمقراطي الذي تستند إليه جميع الحريات السياسية، لأن اختصاص البرلمان (باعتباره ممثلاً لمجموع المكلفين) بتقرير الضريبة يعد ضماناً ضرورياً ولازمة لعدم تعسف السلطة التنفيذية تجاه المكلفين .

٣- تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين:

إن اللجوء إلى القضاء لفض المنازعة الضريبية يرفع يد الإدارة الضريبية عنها ويصبح اختصاص النظر فيها للمحاكم. وقد نظم القانون إجراءات التقاضي الضريبي وجعلها تتصف بالسرعة وعدم إطالة أمد النزاع، وحدد مراحل الطعن القضائي، وذلك ليضع حداً لاستمرار هذه المنازعات مما يؤدي إلى حدوث استقرار في مراكز المكلفين القانونية، ولا تصبح عرضة للتغيير .

واكتساب الضريبة الصفة القطعية استناداً إلى حكم المحكمة، لا يكون في مواجهة المكلف فقط، بحيث يتمتع عليه الطعن بها مرة أخرى، بل تكون في مواجهة الإدارة الضريبية أيضاً، حيث لا تملك تعديلها أو تقديرها من جديد، بعد أن اكتسبت الصفة القطعية^(١).

٤. استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية:

وكما هو معروف فإن موضوع الضرائب يعتبر حديثاً نوعاً ما، وقواعده ليست مقننة في قانون واحد وخصوصاً ما يتعلق بقوانين الإجراءات، كما أن النصوص الضريبية غالباً ما تمتاز بالغموض والإبهام، وتحتاج إلى من يفسرها التفسير القانوني الصحيح.

^١ هشام محمد صفوت العمري : مصدر سابق ، ص ٩٦ .

فالمسائل القانونية تحتل نسبة كبيرة من مسائل الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، لاسيما وأن الإدارة الضريبية وفق معظم تشكيلاتها تتكون ممن لديهم الخبرة في الأمور المالية والمحاسبية أكثر ممن لديهم الخبرة في القانون، لذلك تكثر الخلافات المستندة على مسائل قانونية بين المكلف والإدارة الضريبية، وبما أن القضاء مهمته الأولى فض المنازعات ويتمتع التخصص في نظرها أيًا كانت قيمتها، فالقضاة الذين تتشكل منهم المحاكم الضريبية أقدر على تفسير القوانين الضريبية ومدى مطابقتها للواقع^(١).

يتضح رأي مجلس شورى الدولة من حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم في ظل دستور ٢٠٠٥ في العديد من القرارات ذات الصلة الإقتائية أبرزها ما يلي:

القرار الأول:- صدرت فتوى من مجلس شورى الدولة تتضمن ردا على استيضاح مقدم إليه من وزارة البلديات والإشغال العامة حول حق مجالس المحافظات سواء أكانت سلطة تشريعية أم تنفيذية استيفاء ضرائب ورسوم خلافا لقوانين الضرائب والرسوم الحالية (أي النافذة في حينها) وما مدى سريان عبارة (فرض ضرائب ورسوم) الواردة في القسم (٢) من الأمر (٧١) في حالة تقاطعها مع القوانين المعمول بها .

وقد أجاب عن ذلك المجلس بقوله (...وحيث ان الفقرة (٢) من القسم (٢) من الأمر المذكور أجازت لمجالس المحافظات تحصيل العائدات عن طريق فرض الضرائب والرسوم وحيث أن البند (أولا) من المادة (٢٨) من الدستور قضت بان (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون).

القرار الثاني :-

صدرت فتوى أخرى من مجلس شورى الدولة بناء على استيضاح طلبته الامانة العامة لمجلس الوزراء حول قيام مجلس محافظة بابل بسن قانون المولدات ذات النفع العام رقم (٢)

١ د. إبراهيم عبد العزيز شيحا: "الوسيط في القانون الإداري"، الدار الجامعية - بيروت - ١٩٩٦ ص ١٩٤.

لسنة ٢٠٠٩ وقامت الامانة العامة لمجلس الوز ا رة بتعميم هذه الفتوى على كافة مجالس المحافظات طالبة منها العمل بموجبها وبرز ما انطوت عليه هذه الفتوى ما يلي(١):

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

ب - ان المادة (١٢١) من الدستور خولت سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية واصدار القوانين وفقا لأحكامه ولم يخول المحافظات غير المنتظمة في إقليم هذه الصلاحية ولم يرد فيه إشارة بان تصدر المحافظات قوانين.

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

د - أن البند (ثالث عشر) من المادة (٧) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ قضى بان يصدر مجلس المحافظة جريدة تنشر فيها كافة القرارات والأوامر التي تصدر من المجلس ولم يرد فيها ذكر للقوانين.

لما تقدم فان المجلس يؤكد ان مجالس المحافظات لا يحق لها إصدار قوانين لأي غرض ولا زال المجلس عند رأيه بان مجلس المحافظة لم يمنح بموجب قانون المحافظات أعلاه الشخصية المعنوية ولا يعد رئيسه ممثلا عن الشخص المعنوي (الوحدة الإدارية) وفقا لما نصت عليه المادتين (٤٧) و (٤٨) من القانون المدني. وبالتالي فان ما صدر من قوانين من مجالس المحافظات لا سند له.

ويفهم من هذا الرأي ان مجلس شورى الدولة لا يقر قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم ولو بشكل غير مباشر على أساس انه لا يعطي الحق لها بسن القوانين وبما ان هذه

١ د. محمد رفعت عبد الوهاب: "مبادئ و أحكام القانون الإداري " المرجع السابق ص ١٣٢ .

الفرائض المالية لا تفرض بحسب الدستور الا بقانون فانه و بالنتيجة لا تملك الأداة القانونية التي تمكنها من هذا الفرض(١).

لم يتبين موقف المحكمة الاتحادية العليا المعارض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم بشكل مباشر وانما بشكل غير مباشر من خلال عدم الاعتراف بحق مجالس المحافظات بأي صفة تشريعية تمكنها من سن القوانين المحلية ومن ابرز هذه القرارات قرراها(١٣) في (٢٠٠٧/٧/١٦) الذي بينت فيه بأنه (...من خلال تدقيق أحكام المادة (١١٥) ٥٩ والمواد الأخرى من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ تبين ان مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية... وبالتأكيد ان هذا القول اذا اخذ به يعني عدم جواز قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم لان هذا الفرض لا يكون الا بتشريعات محلية وهي ممنوعة على المجالس المحلية وفق القرار أعلاه (٢).

منذ تطبيق النظام الفدرالي وتحويل الدولة العراقية من دولة بسيطة إلى دولة اتحادية بموجب قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية و صدور قوانين توسع من صلاحيات المحافظات على حساب السلطة الاتحادية المركزية ظهر نزاع كبير في مجالات عدة بين السلطة الاتحادية وسلطات مجالس المحافظات، ولعل مثل هذه النزاع اتقد أواره بعد صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ الذي أعطى للمحافظات صلاحيات تشريعية لاسيما في المجال الإداري والمالي مما تترتب عليه إصدار قوانين محلية تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية(٣).

الخاتمة

- ١ مورييس نحلة : "الوسيط في شرح قانون البلديات " منشورات الحلبي الحقوقية -بيروت -لبنان -١٩٩٨-ص٣٩.
- ٢ د.محمد هماوندي : "الفيدرالية والحكم الذاتي واللامركزية الادارية الاقليمية دراسة نظرية مقارنة" ، الطبعة الثانية -مؤسسة موكرياني للطباعة والنشر -مطبعة وزارة التربية -اربيل -العراق-٢٠٠١-ص١٣١.
- ٣ د. عصام عبد الوهاب البرزنجي ، و د. علي محمد بدير ، و د. مهدي ياسين السلامي : "مبادئ وأحكام القانون الإداري " ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر-بغداد -١٩٩٣- ص١٢٧ .

بعد ان اخذ البحث ابعاده المهمة واحتوى مضامينه لجميع عناصره التي اردنا لها ان تبرز وتلتحم مع غيرها من الحقائق لتعطي وحدة موضوعية متكاملة اتضح لنا ان النظرية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضريبة والتي يمكن الاستناد اليها كأساس قانوني لفرض الضريبة هي نظرية التضامن الاجتماعي وليس نظرية العقد الاجتماعي .

لان النظرية الاخيرة اذا ماتم اعتمادها كاساس لفرض الضريبة فهي لاتوفر حصيلة ضريبية كافية للدولة لتقوم بالانفاق على الاعباء العامة الملقاة على عاتقها ذلك لان الفرد يمكن ان يتدبر بحجة عدم انتفاعه بالخدمات العامة وبالتالي يمتنع عن دفع الضريبة .

بالاضافة الى ان هذه النظرية تجعل من الضريبة اشبه بالرسم الذي يدفع مقابل الحصول على خدمة معينة .

كذلك فان الدولة عندما تفرض الضريبة فهي تفرضها بقانون وهذا يتضح من خلال تعريف الضريبة وليس على اساس العقد . ففرض الضريبة بقانون يعطي للسلطة الحق الانفراد في تعديل اسس وشروط الضريبة ووعائها بخلاف ما اذا كانت الضريبة تستند الى عقد فهنا لا تكون للسلطة مطلق الحرية في تعديل شروط هذا العقد .

كما ان الاخذ بهذه النظرية يعني تجزئة المنفعة التي تعود على الافراد من جراء الخدمات العامة التي تقوم بها السلطة العامة حتى يتسنى لهذه الاخيرة مطالبتهم بمقابل هذه المنفعة وهذا غير ممكن لان الخدمات التي تقوم بها السلطة العامة تعود بالنفع العام على الكل . اما بالنسبة لنظرية التضامن الاجتماعي فهي الاكثر قبولا في تفسير الاساس القانوني لفرض الضريبة ذلك لان الدولة عندما تمارس السيادة على الاشخاص وتوفر لهم الدفاع والامن وفرص العمل فانها تتكبد الكثير من النفقات من اجل القيام بهذه الاعباء ولتغطية هذه النفقات فانها تفرض الضرائب على الافراد الموجودين داخل اقليمها بما لها من حق السيادة عليهم والتزام الافراد بدفع هذه الضرائب فهو بمثابة الواجب وليس بديل للمنفعة التي يحصلون عليها .

الاستنتاجات

١- نوصي بتعديل نص المادة (١١٥) بحيث يحصر الخلاف في الصلاحيات المشتركة بين السلطات الاتحادية والاقاليم فحسب ومن ثم يحل هذا الخلاف من خلال تقرير الاولوية لقانون الاقليم دون الاشارة الى المحافظات كي لا تعطى الاخيرة سلطة التشريع بخلاف مفهوم النظام الاداري اللامركزي.

٢- إضافة فقرة جديدة الى المادة (١١٠) الخاصة بالصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية تحوي هذه الفقرة على نص مفاده (تشريع الضرائب والرسوم الاتحادية) كي يكون النص واضحا بان قوانين الضرائب والرسوم الاتحادية غير قابلة للمساس تعديلا او الغاء بخلاف ما يجري عليه الحال في اقليم كردستان الذي سن تشريعات نالت من القوانين الاتحادية وخصوصا تعديلها .

٣- نوصى مجلس النواب بإعادة النظر في النصوص الواردة في التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم بالأخذ بنظر الاعتبار الفصل بين صلاحيات السلطات الاتحادية في فرض الضرائب والرسوم الاتحادية وتحصيلها وصلاحيات المحافظات بفرض الضرائب والرسوم المحلية بحيث لا تكون الأخيرة بديلة عن الأولى او تحل محلها ولا سيما ما ورد في المادة (٤٤) ثانيا من قانون المحافظات التي تضمنها بالتعديل اعلاه.

المصادر

القران الكريم

اولا : الكتب

١. د. إبراهيم عبد العزيز شيحا - الوسيط في القانون الإداري - الدار الجامعية - بيروت - ١٩٩٦.
٢. أريج طالب كاظم : اختصاصات السلطات المحلية في التشريع العراقي في ظل الدستور الحالي وقانون المحافظات غير المنتظمة ، مجلة العلوم السياسية ، ٢٠٠٨ .
٣. د.حسين خلف،الأحكام العامة في قانون الضريبة،القاهرة، دار النهضة العربية،١٩٦٦
٤. د. سليمان محمد الطماوي - الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة - مطبعة جامعة عين شمس - ١٩٨٦.
٥. د. طعيمة الجرف - القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة - مكتبة القاهرة الحديثة - القاهرة - ١٩٦٣ / ١٩٦٤.
٦. د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتاب للطباعة والنشر ، بغداد ، ١٩٩٠.
٧. عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، مطبعة العاني ، بغداد ، ط١ ، ١٩٧٢.
٨. د.عادل أحمد حشيش،التشريع الضريبي المصري،الإسكندرية،مؤسسة الثقافة الجامعية،١٩٨٤.
٩. د.علي محمد بدير ، د. عصام عبد الوهاب البرزنجي ، د. مهدي ياسين السلامي - مبادئ وأحكام القانون الإداري - العاتك لصناعة الكتاب - القاهرة - ٢٠٠٧ .

١٠. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي ، و د. علي محمد بدير ، و د. مهدي ياسين السلامي : مبادئ وأحكام القانون الإداري -مديرية دار الكتب للطباعة والنشر-بغداد-١٩٩٣ .
١١. عبد الجواد نايف : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، ١٩٦٧ .
١٢. د. غازي فيصل مهدي : " نصوص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ في الميزان " ، بحث منشور في مجلة الملتقى ، دار الكتب والوثائق ، بغداد ، ٢٠٠٨ .
١٣. د. محمود سعد الدين شريف - أصول القانون الإداري - الجزء الأول - مطبعة المعارف - بغداد - ١٩٥٦ .
١٤. موريس نحلة -الوسيط في شرح قانون البلديات - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت -لبنان -١٩٩٨ .
١٥. د.محمد هماوندي -الفيدرالية والحكم الذاتي واللامركزية الادارية الاقليمية دراسة نظرية مقارنة-الطبعة الثانية -مؤسسة موكرياني للطباعة والنشر -مطبعة وزارة التربية -اربيل -العراق-٢٠٠١ .
١٦. د. محمد رفعت عبد الوهاب - مبادئ و أحكام القانون الإداري - منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت - لبنان - ٢٠٠٥ .
١٧. هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد ، ط٣ ، ١٩٦٨ .
١٨. هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ط٢ ، ١٩٨٨ .

ثانياً : الرسائل

١. نور طارق حسين العاني : النظام القانوني للرسوم، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق،جامعة النهريين، ٢٠٠٤.

٢. محمد علوم محمد علي المحمود ،الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة،رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهريين ،٢٠٠٢.