

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الأنظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

زانا رسول محمد امين

جامعة السليمانية / العراق

أ.م.د/ دانا عبدالكريم سعيد

جامعة السليمانية / العراق

تاريخ قبول المقال: 2020 /02/ 29

تاريخ إرسال المقال: 2020 /02/ 07

الملخص

تتمتع الحكومات الفدرالية بطبيعة الحال بسلطات اكبر في مجال فرض وتحصيل الضرائب مقارنة بالوحدات المكونة، مع جود بعض استثناءات في الفيدرالية السويسرية. أما بالنسبة لدستور العراق عام 2005، فإنه لم يتطرق بشكل مباشر الى تنظيم الضرائب إلا إنه قام بتحديد كل من الاختصاصات الحصرية للسلطات الفيدرالية و الاختصاصات المشتركة و ترك الاختصاصات المتبقية للاقاليم والمحافظات ووفقا لهذا التنظيم الدستوري يكون لكل من المستويات في الدولة العراقية إختصاص فرض وجمع الضرائب بشرط إنسجامه مع السياسة المالية للسلطات الفيدرالية.

الكلمات المفتاحية: الإشكاليات- القانونية - الضرائب - الفدرالية

Abstract

In general, the federal governments have greater authorities in imposing and retaining taxes than the states, with some exceptions in the Swiss Federation system. Nevertheless, regarding the Iraqi constitution of 2005 there is no direct mentioning for tax regulation. However, according to the constitutional regulations there are three major types; exclusive power of federal authority and mutual powers, and they leave the remaining authority to the regions and the governorates. Consequently, all levels have the ability to impose the taxes on the condition that it harmonizes with the federal fiscal policy.

Key words: problematic - legal - tax – federal

المقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات للدول بشكل عام، والتي تتحقق نتيجة ممارستها لسلطاتها السيادية بفرضها جبراً على الأفراد دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية⁽¹⁾.

(1) التصنيف الشائع في وقتنا الحالي لأنواع الضرائب هو تصنيفها الى الضرائب المباشرة (ضرائب على الدخل أو رأس المال، ضريبة العقار، ضريبة الارباح التجارية على الشركات والمنشآت)، والضرائب غير المباشرة (الرسوم الجمركية، ضريبة على الانتاج، ضريبة المبيعات الاستهلاكية) للمزيد حول الضرائب بصورة عامة ينظر: د. حسن عواضة و د. عبدالرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، ص381 وما بعدها.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

ان صلاحيات السلطات الفيدرالية بصورة عامة تكون اوسع من صلاحيات الولايات والحكومات المحلية، ويمكن لهذه السلطات النفاذ الى كل مصادر الإيرادات الاكثر اهمية فعلى سبيل المثال الرسوم الجمركية في معظم الدول الفدرالية تكون من اختصاص السلطة الاتحادية لتحقيق وحدة اقتصادية. وفي بعض الدول يمكن ان تكون هذه الرسوم من الاختصاصات المشتركة. اما ضريبة الدخل حيث تكون اكثر ارتباطا بمكان الإقامة، و ضرائب المبيعات والاستهلاك فهي من الاختصاصات المشتركة في معظم الدول الفدرالية على الرغم من وجود بعض الاستثناءات⁽²⁾. لكن هناك حالات يتم فيها تقييد الحكومة الفدرالية بشكل ملفت للنظر، كما هو الحال في سويسرا بالنسبة لضريبة الدخل⁽³⁾. فبالإضافة الى وجود اختلاف في الدساتير حول منح الولايات بعض السلطات الضريبية هناك اختلاف اخر يدور حول وجود نص دستوري صريح لتغليب السلطة الضريبية الفدرالية في أحوال مشاركة السلطة الضريبية وقيام نزاع بشأنها، او حتى عدم وجود هذا النص. كما وهناك مشكلة ادارة الضريبة وكيفية جباية الضرائب الفدرالية من جهة والضرائب العائدة للولايات من جهة وهل سيناط أمر الجباية بالاتحاد وحده أم بالاتحاد والولايات أم بالولايات وحدها نيابة عن الخزينة الفدرالية. اذاً سندرس في هذا البحث، هذه الاختلافات و المعالجات القانونية المختلفة والمتشابهة لتنظيم الاختصاصات الضريبية في بعض الدول الفدرالية ثم نبين حالة العراق الفيدرالي بهذا الخصوص.

أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في توضيح إختصاصات وصلاحيات مستويات الحكم المختلفة في الدول الفيدرالية المتعلقة بفرض وتحصيل الضرائب والرسوم ومدى دستورية هذه الاختصاصات للولايات والحكومات المحلية. لاسيما وان العراق يمر بمرحلة شائكة في تطبيق الدستور حيث هناك اختلاف ونزاع حول الاحقية الدستورية في فرض الضرائب من قبل المستويات غير الفيدرالية وبالأخص مستوى المحافظات.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث الى الاطلاع على اختصاصات الضريبية لمستويات الحكم في بعض النماذج الفيدرالية المقارنة وتحديدتها فيما بين هذه المستويات على اساس الالتزام بالدستور، وايضا معرفة مواقف الدساتير المقارنة في هذا المجال والوصول الى نقطة الحل لإشكالية احقية الاقاليم والمحافظات(غير المنتظمة في اقليم) العراقية في فرض الضرائب.

⁽²⁾ رونالد ل. واتس، الانظمة الفدرالية، ترجمة غالي برهومة ومها بسطامي ومها تكلا، طبعة خاصة، منتدى الاتحادات الفدرالية، اوتاوا، كندا، 2006، ص55.

⁽³⁾ جورج اندرسن، جورج اندرسون، الفدرالية المالية، مقدمة مقارنة، منتدى الفدراليات، ترجمة : مها تكلا، ومها بسطامي، 2009، ص28.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

مشكلة البحث: اعمالاً بمبدأ قانونية الضرائب فان فرض الضرائب يجب ان يكون بقانون صادر من سلطة تشريعية ففي الدول الفيدرالية توجد مستويات حكم مختلفة و لكل مستوى معين سلطة تشريعية خاصة به. فهل لهذه المستويات اصدار تشريعات ضريبية في حين ان رسم السياسة المالية بشكل عام هو من إختصاص السلطات الفيدرالية. فتدور اشكالية البحث حول التساؤل عما اذا كان هناك صلاحية للسلطات غير الفيدرالية لفرض الضرائب وخاصة المحافظات غير المنتظمة باقليم في العراق.

منهج البحث: تستند هذه الدراسة على المنهج التحليلي المقارن، وذلك بتحليل النصوص القانونية المتعددة لاسيما دساتير الولايات المتحدة الاميركية وسويسرا والمانيا والامارات العربية المتحدة وماليزيا و ختاماً دستور العراق الفيدرالي لسنة 2005.

هيكلية البحث: سنتطرق الى موضوع البحث من خلال تقسيم الدراسة الى مطلبين كالاتي:

المطلب الاول: تنظيم الضرائب في بعض دساتير الدول الفيدرالية.

المطلب الثاني: الإشكاليات القانونية في فرض الضرائب بين مستويات الحكم في العراق الفيدرالي.

واخيراً سنعرض في الخاتمة أهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها نتيجة بحثنا لهذا الموضوع.

المطلب الاول

تنظيم الضرائب في بعض دساتير الدول الفيدرالية

تخصص بعض الدساتير صلاحيات واسعة للسلطات الاتحادية في فرض الضرائب، بينما دساتير أخرى تمنح الأقاليم هذه الصلاحيات. هذا من جانب، ومن جانب آخر هناك صلاحيات مشتركة بين الحكومة الاتحادية وحكومات الاقاليم، كما ويوجد تغليب صلاحية مستوى على الآخر في حالة النزاع، فنجد أن الدساتير الكلاسيكية تعالج هذه المسائل بعمومية بشكل مختصر، بينما تعالجها الدساتير الحديثة بالتفصيل. وسوف نتناول في هذا المطلب التحديد الدستوري لمحتوى الاختصاصات المالية المتعلقة بالضرائب في دساتير كل من الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد السويسري والمانيا الاتحادية، ثم الإمارات العربية المتحدة وماليزيا، وفي أربعة فروع كما يأتي:

الفرع الاول

تنظيم الضرائب في دستور الولايات المتحدة الاميركية

يتكون النظام الفدرالي الاميركي عملياً، من ثلاث مستويات حكومية مستقلة نسبياً - الفدرالية و الولايات والسلطات المحلية - التي هي مسؤولة عن توفير الخدمات ولها سلطات مالية متعددة. ولكن

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الدستور لم يشر الى المستوى الثالث الذي هو الحكومات المحلية وتقوم الولايات بتحديد ادوارها بشكل كبير⁽⁴⁾.

يجدر ان نذكر بأن الدستور الامريكي اخذ بمبدأ تحديد اختصاصات السلطة الفدرالية التي وردت على سبيل الحصر وهذا يعني عدم قدرة الهيئات الفدرالية على ممارسة اية سلطة غير ممنوحة لها من قبل الدستور. فبالرغم من ان الاختصاصات الدستورية للسلطات الفدرالية هي اقل نسبة الى الاختصاصات الممنوحة للولايات، الا أن الكونغرس الامريكي باعتباره السلطة التشريعية الفدرالية، يملك سلطات مالية واسعة. حيث اكد البند (1) من الفقرة (7) من المادة الاولى من الدستور الامريكي على ان (جميع مشاريع القوانين الخاصة بتحصيل الإيرادات تطرح في مجلس النواب، ولكن لمجلس الشيوخ ان يقترح او يوافق على التعديلات). فيتوجب ان تنشأ مشاريع الضريبة في مجلس النواب ولمجلس الشيوخ ان يعدل المشروع الى حد اعادة صياغة الاجراء بكامله⁽⁵⁾. كما وينص البند (1) من الفقرة (8) من نفس المادة على ان (للكونغرس سلطة فرض الضرائب والرسوم والعوائد والمكوس وجبايتها، لدفع الديون، وتوفير سبل الدفاع المشترك، والخير العام للولايات المتحدة، إنما يجب أن تكون جميع الرسوم والعوائد والمكوس موحدة في جميع أنحاء الولايات المتحدة). ويلاحظ في الشطر الاخير بانه يوعكد على ان تكون جميع الرسوم والعوائد والمكوس⁽⁶⁾ موحدة في جميع الولايات المتحدة تطبيقاً لمبدأ المساواة امام القانون. ايضاً ان هذه السلطة الضريبية تخضع لقيود دستوري اخر وفقاً للبند(4) من الفقرة (9)، حيث لا يجوز فرض الضرائب المباشرة ما بين الولايات الا بموجب أعداد سكانها، لكن بعدما اصدر الكونغرس في عام 1894 قانوناً لضريبة الدخل، واعلنت المحكمة العليا عدم دستورية هذا القانون، ف جاء التعديل السادس عشر ليخول الكونغرس سلطة فرض وجباية الضرائب على الدخل ايا كان مصدره وبدون توزيع بين الولايات وبدون اعتبار لأي تعداد او احصاء للسكان، فكان لابد من اتباع مبدأ التوزيع بين الولايات بشأن جميع الضرائب المباشرة الاخرى⁽⁷⁾.

(4) ميرل هاكبارت، الحالة المتغيرة للفدرالية المالية في الولايات المتحدة، حوار عالمي حول الفدرالية، حوارات حول ممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، تحرير: راؤول بليدنباخز وايغيل اوستاين كاروس، منتدى الاتحادات الفدرالية والرابطة الدولية لمراكز الدراسات الفدرالية، الجزء الرابع، ترجمة شركة (AMM Arabic translation & Interpretation Services INC)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007، ص46.

(5) بالرغم من ان لمجلس النواب اختصاصات متساوية مع مجلس الشيوخ في نطاق التشريعات العادية، الا ان في نطاق قوانين الضرائب اختل هذا التساوي، حيث ينفرد مجلس النواب بسلطة الاقتراح لوحده، اما في مناقشة الاقتراح واقتراره فلهما سلطة متساوية. ينظر د. غانم عبد دهش الشباني، تنظيم الاختصاصات الدستورية في نظام الثنائية البرمائية، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018، ص327.

(6) تأتي الرسوم بمعنى الضرائب المفروضة على البضائع الواردة الى الولايات المتحدة. و العوائد تعبير ضريبي عام يشمل الرسوم والمكوس، اما المكوس هي الضرائب المفروضة على المبيعات او الاستعمالات او الانتاج واحياناً على اجراءات الاعمال وامتيازاتها. نقلًا عن د. علي هادي حميدي الشكراوي. و د. إسماعيل صعصاع البديري ود. علاء عبد الحسن كريم العنزي، التنظيم القانوني للامركزية المالية في الدولة الفيدرالية، (دراسة مقارنة مع القانون العراقي). بحث منشور في مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية، العدد 2، السنة الخامسة/ 2013، ص 241.

(7) نبيل عبدالرحمن حياوي، الدول الاتحادية الفدرالية، الاقتصاد المالي، المكتبة القانونية، بغداد، ط1، 2005، ص29.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

كما لا يجوز فرض ضرائب أو رسوم على سلع تصدرها أية ولاية و لا يجوز المحاباة في الرسوم اي لا يجوز منح افضلية لموائى ولاية ما على موائى ولاية أخرى لدفع الرسوم فيها⁽⁸⁾.

ولضمان التوازن بين الولايات من الاتحاد، حظر الدستور على الولايات جزئياً فرض رسوم او عوائد على الواردات او الصادرات أو على حمولة السفن، اذ ينص على انه (لا يجوز لأية ولاية، دون موافقة الكونغرس، أن تفرض أية رسوم أو عوائد على الواردات أو الصادرات، إلا ما كان منها ضرورياً ضرورة قصوى لقيامها بتنفيذ قوانينها الخاصة بالنقش، يكون صافي إيرادات جميع الرسوم والعوائد التي تفرضها أية ولاية على الواردات أو الصادرات، لمنفعة خزانة الولايات المتحدة، وجميع أمثال هذه القوانين تكون خاضعة لمراجعة وإشراف الكونغرس) وايضا نص بأنه (لا يجوز لأية ولاية، دون موافقة الكونغرس، أن تفرض أية رسوم على حمولة السفن)⁽⁹⁾، على اساس ان السلطة الاتحادية هي الجهة التي تنظم شؤون التجارة الخارجية والتجارة ما بين الولايات وتكون الرسوم الجمركية تقع ضمن الاختصاص الحصري للسلطة الفدرالية⁽¹⁰⁾.

من خلال النصوص السابقة يتبين بان الدستور الامريكي يمنح سلطة مباشرة للسلطة الاتحادية في فرض الضرائب والرسوم، خاصة بالنسبة لضرائب الدخل وضريبة الميراث وضرائب الانتاج والرسوم الجمركية وضريبة الشركات وضريبة الملاهي والكماليات وضرائب على تداول السندات والاوراق المالية وضرائب اخرى خاصة كتلك التي تفرض على رواتب الموظفين، ويترك في نفس الوقت صلاحيات للولايات في فرض الضرائب الاقليمية بشكل يفترض منع الازدواج الضريبي⁽¹¹⁾. كما ويقيد هذا الوضع الدستوري كل من السلطة الاتحادية وسلطات الولايات، حيث يمنعهم من فرض ضرائب التصدير بشكل عام على مستوى الولايات المتحدة، ويلزمهم بعدم فرض ضرائب اقليمية على المؤسسات الفدرالية في الولاية وعدم فرض ضرائب فدرالية على المؤسسات الاقليمية للولايات عملاً بمبدأ (الحصانة المتقابلة) الذي اقرته المحكمة الفدرالية العليا⁽¹²⁾. وبموجب التعديل العاشر فإن السلطات التي لا يوليها الدستور للولايات المتحدة ككل ولا يحجبها عن الولايات (إنفرادياً) تحفظ لكل من هذه الولايات أو للشعب. وقد ساعد القضاء الدستوري على توسيع سلطة الاتحاد

(8) البند (5) والبند (6) من الفقرة (9) من المادة الاولى من دستور الولايات المتحدة الأمريكية .

(9) البند (2) والبند (3) من الفقرة (10) من المادة نفسها.

(10) فكانت الرسوم الجمركية تقدم حوالي 99% من جميع الايرادات الاتحادية للولايات المتحدة وظلت كذلك لمدة 70 سنة باستثناء فترة الحرب الاهلية. ولكن هذه النسبة تغيرت وانخفضت الى اقل من 5% بسبب الحرب العالمية الاولى ولم تزد عن هذا الرقم بعد ذلك. ألان فارنثورث، مدخل الى النظام القانوني في الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة المحامي عبدالهادي عباس، دار الحصاد للنشر والتوزيع، دمشق، ط1، 1996، ص34.

(11) د. محمد عزت فاضل الطائي، فاعلية الحكومة الاتحادية في ضوء التوازن بين السلطات، ط1، دار السنهوري، بيروت، 2016، ص417.

(12) روبرت بوي وكارل فردريك، دراسات في الدول الاتحادية، ج1، ترجمة برهان دجاني، مؤسسة فرنكلين للطباعة والنشر، بيروت- نيويورك، 1964، ص118 و119.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

وتحقيق التوازن بين الولايات⁽¹³⁾. ورغم ذلك فإن هنالك مشكلات لم يتمكن الدستور الفيدرالي ولا نظام المحكمة الاتحادية العليا من حلها حيث تفقر الفيدرالية المالية الأمريكية الى التنسيق الفعال للسياسة المالية بين المستويات الحكومية، وخاصة في سياسة الضرائب والإيرادات⁽¹⁴⁾.

الفرع الثاني

تنظيم الضرائب في دستور الاتحاد السويصري

تنص المادة الثالثة من الدستور السويصري لعام 1999 بان (تتمتع المقاطعات بالسيادة طالما ان دستور الاتحاد لم يحد من هذه السيادة كما وتمارس المقاطعات كافة الحقوق التي لم تقوض الى الاتحاد). فتقسم السلطة في سويسرا بين السلطة الاتحادية وسلطة الكانتونات وتمارس الكانتونات سيادتها ضمن الحدود الدستورية و تتمتع بكل الصلاحيات التي لم يفوضها الدستور للحكومة الفدرالية. ووفقا للمادة (47) على الاتحاد ان يحترم استقلالية المقاطعات ويترك لها المصادر الكافية للتمويل و ضمان الموارد المالية اللازمة للوفاء بمهامها. كما وتكفل البلديات استقلاليتها في حدود قوانين المقاطعات⁽¹⁵⁾.

ومنح الدستور السلطة التشريعية -التمثلة بالجمعية الاتحادية- سلطات واسعة في كافة المجالات حيث تختص بسن التشريعات في جميع المسائل التي تخرج عن اختصاص المقاطعات ومن بينها مسألة فرض الضرائب⁽¹⁶⁾.

في سابق العهد، لم يعط الدستور السويصري الاصلى للحكومة الفدرالية سلطات ضريبية واسعة حيث كانت تنحصر في سلطة فرض الرسوم الجمركية. اما بمرور الزمن والتجارب ظهر بأن هذا الواقع غير وافي، فأدخلت تعديلات متعددة اضافت للحكومة الفدرالية عدة سلطات ضريبية، وقام المشرع الدستوري الفدرالي بتحديد الضرائب والرسوم التي يمكن الاتحاد فرضها وهي ؛ رسوم مركبات الحمولات الثقيلة⁽¹⁷⁾. الضرائب

⁽¹³⁾ ومن ذلك ما قضت به المحكمة العليا الأمريكية في قضية (Edward v California) في عام 1941 بعدم دستورية قانون ولاية كاليفورنيا الذي يمنع غير السكان الاصليين من العمل في ولاية لما فيه من عقبة للتجارة بين الولايات واقامة حواجز كمركية. وفي قضية (Mc Gulloch V Mary land) عام 1819 قضت المحكمة العليا برئاسة القاضي جون مارشال بأن (الولايات لا سلطة لها سواء بواسطة الضرائب او غيرها في ان تمنع او تعرقل او تثقل او تراقب بأي شكل من الاشكال سير القوانين الدستورية التي يسنها الكونغرس لتنفيذ السلطات المفوضة في الحكومة العمومية) القاضي نيبيل عبدالرحمن حياوي، الدول الاتحادية الفدرالية، المالية، المصدر السابق، ص 113.

⁽¹⁴⁾ د. علي هادي حميدي وأخران، المصدر السابق، ص 169.

⁽¹⁵⁾ ينظر المادة (50) من دستور سويسرا الصادر عام 1999.

⁽¹⁶⁾ ينظر الفقرة (د) من المادة (164) من دستور سويسرا الصادر عام 1999.

⁽¹⁷⁾ ينظر المادة (85) من دستور سويسرا الصادر عام 1999. و يستخدم صافي الرسوم لتغطية التكاليف المتعلقة بالمرور على الطرق. وتحصل المقاطعات على جزء من صافي الرسوم. وتوضع تأثيرات الرسوم على المناطق الجبلية والناحية في الاعتبار عند تقسيمها.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم فى الأنظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

على استهلاك الوقود ورسوم المرور الأخرى⁽¹⁸⁾. الضرائب المباشرة⁽¹⁹⁾، وضريبة القيمة المضافة على توريد البضائع وتقديم الخدمات⁽²⁰⁾ و ضرائب خاصة على استهلاك اشياء محددة (كالتبغ والكحوليات والمركبات وانواع الزيوت والغاز و الوقود...) ⁽²¹⁾. وايضا الضرائب او رسوم الطابع على الوثائق القانونية و ضرائب الاستقطاع على رسوم الاموال المنقولة⁽²²⁾. وتجدر الاشارة الى انه فى الوقت الذى منحت تلك النصوص المذكورة كل هذه السلطة الضريبية للسلطة الاتحادية الا انها فى نفس الوقت نصت على ان تعود نسبة معينة من ايرادات كل ضريبة محددة الى المقاطعات. وبالنسبة للجمارك والرسوم الاخرى على البضائع العابرة للحدود فانها من اختصاص السلطة الفدرالية وحدها⁽²³⁾.

وتجدر الاشارة الى انه وفقا للمادة (100) من الدستور السويسري، يمكن للاتحاد أن يرفع أو يخفض من الضرائب والرسوم الاتحادية بشكل مؤقت بغرض تحقيق الاستقرار الاقتصادي كما يمكنه أن يجمد الموارد المالية ثم الإفراج عنها

كما حدد الدستور المبادئ العامة التي يتم بموجبها فرض الضرائب بمقتضى المادة (127) منه التي تنص: (1- يضع القانون المبادئ العامة التي تحكم الهيكل الضريبي بما فى ذلك تحديد الملتزمين بدفع الضرائب ومجالات الضرائب وتحديد قيمتها)2- تبعا لما تسمح به طبيعة الضرائب، يجب على وجه الخصوص مراعاة مبدأ التعميم والتماثل فى تحصيل الضرائب وكذلك مبدأ ارتباط تحصيل الضرائب بالقدرة الاقتصادية لدافعي الضرائب.3- لا تجوز ازدواجية الضرائب بين المقاطعات. ويتخذ الاتحاد الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك). و يلاحظ ان المشرع الدستوري يقرر بان تحديد تلك المبادئ من اختصاص الجمعية الاتحادية كما ويشدد على مبادئ العمومية والمساواة والشخصية فى الضريبة. وحرم الدستور الازدواج الضريبي بين المقاطعات. وبنسبة ذلك اصبح لسويسرا اكل تقسيم موجود بين المالية الفدرالية والمالية

(18) ينظر المادة (86) من دستور سويسرا الصادر عام 1999. كما تنص الاحكام النهائية للمرسوم الاتحادي 1998/12/18 فى الفقرة (ب)/ثانيا بان: 1- يحصل الاتحاد رسوما لاستخدام الطرق الوطنية... 2- وتحصل المقاطعات الرسوم على السيارات المرخصة فى سويسرا.

(19) ينظر المادة (128) من دستور سويسرا الصادر عام 1999. والمادة (196) فقرة (13) حددت مدة تحصيل الضرائب المباشرة حتى نهاية سنة 2020.

(20) ينظر المادة (130) من دستور سويسرا الصادر عام 1999. وبموجب الفقرة (14) من المادة (196) يقتصر امكان تحصيل ضريبة القيمة المضافة حتى نهاية عام 2020.

(21) ينظر المادة (131) من دستور سويسرا الصادر عام 1999.

(22) ينظر المادة (132) من دستور سويسرا الصادر عام 1999.

(23) ينظر المادة (133) من دستور سويسرا الصادر عام 1999.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الإقليمية. واصبح ازدواج الضريبة بعد هذا التنظيم، مشكلة غير اساسية⁽²⁴⁾. كما وبحق للكانتونات جمع الضرائب وسن قوانينها الخاصة طالما يتوافق ذلك مع خط التشريعات الفدرالية.

وما يُلفت النظر، التنوع والاختلاف اللذان تتميز بهما الرسوم الضريبية في سويسرا، ولا تُستثنى من ذلك إلا الضرائب التي يتم خصمها لصالح الدولة الفدرالية، فهي متجانسة في جميع مناطق البلاد. وأما بقية الرسوم، فلكل كانتون من الكانتونات الـ (26)، نظام ضريبي خاص، وهي صاحبة القرار في ذلك، مالم يحصل تعارض مع الدستور الفدرالي، ويؤدّي هذا إلى خلق وضع يتسم بالتعدد والتنوع. وتتمتع البلديات الـ (2800) أيضاً بحرية واسعة في تحديد الضرائب وفقاً للنظام المعتمد في الكانتونات التي تعود إليها بالنظر⁽²⁵⁾، وهنا أيضاً، يمكن أن تختلف النسب اختلافاً كبيراً، بحسب المكان ومقر الإقامة.

وتتوفر في النظام السويسري البيئة والمؤسسات المناسبة لإيجاد إدارة مالية عامة مستدامة مع الحفاظ على درجة عالية من الاستقلال المالي للكانتونات والبلديات. ومن اسباب الذي ساعد على تحقيق هذه الحالة اصلاح نظام المساواة المالية الذي دخل حيز التنفيذ عام 2008 وايضا تشجيع المسؤولية المالية بين الكانتونات⁽²⁶⁾. وتمتلك كانتونات سويسرا صلاحية اكبر فرض الضرائب من اية وحدات مكونة في العالم فيما عدى بعض الولايات في الولايات المتحدة⁽²⁷⁾.

الفرع الثالث

التنظيم الدستوري للضرائب في جمهورية المانيا الاتحادية

وفقاً للقانون الاساسي الالمانى، الاتحاد (Bund) يعنى الدولة الفدرالية. والسلطة التشريعية منوطة بالمجلس النواب الاتحادي (Bundestag) الذي يتم انتخاب اعضائه في الانتخابات العامة بجميع انحاء الدولة. اما البوندسرات (Bundesrat) هو مجلس اتحادي يتألف اعضاؤه من عدد معين من ممثلي

(24) القاضي نبيل عبدالرحمن حياوي، الدول الاتحادية الفدرالية، المصدر السابق، ص32.

(25) أمثلة من الضرائب الكانتونية والبلدية: الضريبة على الثروة وعلى المدخول، الضرائب على التركات والتبرعات، الضرائب على الأرباح ورأس المال، الضرائب على الأرباح غير المنقولة، رسوم نقل الملكية، رسوم على تربية الكلاب، رسوم على المركبات ذات المحركات. للمزيد ينظر؛ أوليفي بوشار، النظام الضريبي السويسري نظام فدرالي قبل كل شيء، ترجمة من الفرنسية: عبدالحفيظ العبدلي، مقال منشور على الموقع الإلكتروني: Swissinfo.ch في يناير 2008.

(26) يستند النظام الضريبي السويسري، إلى فكرة التضامن، وذلك من خلال اعتماد "المعادلة المالية"، وهي إجراء يفرض على الكانتونات ذات الموارد المالية الكبرى، تمويل ما يمكن اعتباره "وعاءً مشتركاً"، يسمح للكانتونات التي تحتاج إلى موارد مالية باللجوء إليه عند الضرورة. ونظام "المعادلة المالية"، تعتمد البلديات فيما بينها داخل الكانتون الواحد.

(27) جيبهارت كرتشغينسر و برايو جويت آرا ، الإدارة المالية العامة المستدامة مع استقلال مالي دون فدرالي: حالة سويسرا، حوارات حول الممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، الجزء الرابع، ترجمة شركة (AMM Arabic translation & Interpretation) (Services INC)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007، ص42.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم فى الأنظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الولايات. وتبلغ عدد ولايات الاتحاد (16) ولاية وهى اما مقاطعات جغرافية او مدينة فقط مثل برلين وهامبورغ، وتسمى ب(Bundeslander).

منح القانون الاساسى لجمهورية المانيا الاتحادية للاتحاد حق التشريع الحصرى فى مجال الضرائب الجمركية، كما وله حق التشريع التنافسى فى مجال الضرائب الاخرى⁽²⁸⁾. و تتطلب القوانين الاتحادية بخصوص الضرائب موافقة البوندسرات عليها. كما منح المقاطعات (بوندسلاندر) صلاحية سن القوانين فى مجال ضرائب الاستهلاك والكماليات المحلية، ضمن الحدود، مادامت هذه الضرائب لا تتماثل نوعاً مع ضرائب يتم تنظيمها بقوانين اتحادية⁽²⁹⁾. فتتحدد اهم الضرائب فى المانيا بشكل مشترك من قبل الحكومة الاتحادية والولايات.

ونظم القانون الاساسى مسألة توزيع حصيلة الضرائب، بشكل حدد انواع كل من الضرائب التى تؤول ايراداتها الى الاتحاد والضرائب التى تؤول ايراداتها الى الولايات والبلديات. حيث يتم تخصيص عائدات الضرائب الجمركية وجملة من ضرائب اخرى محددة الى الحكومة الفدرالية وهى ضرائب الاستهلاك، وضريبة نقل البضائع على الشوارع، ضرائب حركة رأس المال، وضريبة التأمين، وضريبة تبديل العملات، الضرائب التى تدفع لمرة واحدة على الثروات وضرائب التسوية المفروضة مقابل تسوية الأعباء، والضرائب المكملة لضريبة الدخل والضرائب المفروضة على المؤسسات، والضرائب التى تفرض فى إطار المجموعات الاوروبية⁽³⁰⁾.

كما وخصص هذا القانون عائدات بعض الضرائب الى المقاطعات؛ كضريبة الاملاك، وضريبة التركات، وضريبة النقل(اذا كانت غير مستحقة للاتحاد او غير مشتركة)، وضريبة الاستهلاك الخاصة بالبيرة. وضرائب صالات العاب القمار⁽³¹⁾.

وحدد الضرائب المشتركة وهى ضريبة الدخل وضرائب الشركات و ضريبة المبيعات حيث خصص عائدات تلك الضرائب للاتحاد والولايات معاً طالما لا تحول العائدات من ضريبة الدخل، والعائدات من ضريبة المبيعات العامة إلى البلديات. ويتم تقاسم العائدات من ضريبة الدخل وضرائب المؤسسات مناصفةً

(28) د. محمد عزت فاضل الطائي، المصدر السابق، ص 423-424.

(29) ينظر المادة (105) من القانون الاساسى لجمهورية المانيا الاتحادية لعام 1949.

(30) ينظر الفقرة (1) من المادة (106) من القانون الاساسى لجمهورية المانيا الاتحادية .

(31) ينظر الفقرة (2) من نفس المادة .

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

بين الاتحاد والولايات. ويتم تحديد نصيب كل من الاتحاد والولايات من عائدات ضريبة المبيعات العامة من خلال قانون اتحادي يتطلب موافقة (البوندسرات) المجلس الاتحادي عليه⁽³²⁾.

وتحصل البلديات على حصة من حصيلة ضريبة الدخل و ضريبة المبيعات وضريبة العقارات والارباح الصناعية والتجارية. كما أوجب القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية ضمان حق البلديات بأن تقوم بتنظيم جميع شؤونها الخاصة في مجتمعها المحلي على عاتق مسؤوليتها بنفسها على وفق القوانين النافذة . وكذلك يكون للروابط البلدية الحق في الإدارة الذاتية ضمن نطاق مهامها القانونية . ويشمل ضمان حق الإدارة الذاتية للقرى ، إضافةً إلى قواعد الإدارة المالية الذاتية، حيث تشمل هذه القواعد الحق بمصادر ضريبية مستحقة لها من خلال رسوم الضريبة المفروضة، بحيث تتناسب مع قوتها الاقتصادية.

ويذهب ستيفان اوتر (Stefan Oeter) بان الاقاليم في المانيا لا تتمتع باستقلال حقيقي في الشؤون المالية، بل تعتمد على عائدات الحكومة الاتحادية المتأتية من الضرائب، ومع ذلك يتمتع البوندسرات بحق نقض القوانين التي تتعلق بالضرائب. مما يحقق التوازن الفدرالي داخل النظام السياسي⁽³³⁾.

ويبدو من النصوص المتعلقة بالشؤون المالية انه يمكن وصف هذا النظام بفدرالية تعاونية بين المستويات، مع ملاحظة وجود بعض العقبات من الناحية التطبيقية خاصة فيما يتعلق بصدور التشريعات الفدرالية حيث يستلزم موافقة ممثلي الولايات اي البوندسرات، فيقيد هذا الحق، من قدرة الحكومة الفدرالية ومحاولاتها الاصلاحية. كما تحدد اهم الضرائب بشكل مشترك من قبل المستوى الفدرالي والمقاطعات في المجلس الاعلى بالبرلمان ولا يمكن للمقاطعات بمفردها وضع قواعد الضرائب او معدلاتها. واستكمالا لهذا النظام المالي هناك مخطط عادل للغاية لتحقيق المساواة المالية لتعويض المقاطعات الاكثر فقراً⁽³⁴⁾.

الفرع الرابع

تنظيم الضرائب في دستور الامارات العربية المتحدة

تملك الهيئات الاتحادية في دولة الامارات علاقات مباشرة مع المواطنين دون حاجة الى تدخل جديد من حكومة الامارة وذلك في المسائل التي جعلها الدستور من اختصاص السلطات الفدرالية ولهذه الاخيرة الاشراف على تنفيذ حكومات الامارات للقوانين والقرارات الاتحادية⁽³⁵⁾. وأن دستور الامارات العربية المتحدة،

⁽³²⁾ ينظر الفقرة (3) من نفس المادة. وتستحق الولايات مبلغاً من إيرادات الاتحاد من ضرائب النقل العام والمركبات نتيجة لنقل هذه الضرائب الى الاتحاد. ينظر المادة (106/أ) و(106/ب) من القانون الاساسي الالمانى.

⁽³³⁾ راؤول بليند بناخر، ايبغل اوستن، حوار عالمي حول الفدرالية، ج3، حوارات حول مجالات الحكم التشريعية والتنفيذية والقضائية، ترجمة: مها بسطامي، منتدى الاتحادات الفدرالية والرابطة الدولية لمركز الدراسات الفدرالية، كندا، 2007، ص19.

⁽³⁴⁾ لارس ب. فيلد و يورجين فون هاجن، طرق اصلاح الفدرالية المالية الالمانية، سلسلة كتيبات حول الفدرالية، الجزء الرابع، كندا، منتدى الاتحادات الفدرالية، 2007، ص16.

⁽³⁵⁾ د. عمرو احمد حسبو، النظام الاتحادي في دولة الامارات العربية، دارالكتب الوطنية، ابو ظبي، 1995، ص116.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

يبيّن سلطات الاتحاد التي ينفرد بها، في المادة (120) ومن هذه السلطات هي (مالية الاتحاد والضرائب والرسوم و العوائد الاتحادية) حيث تم تحديدها في الفقرة الخامسة من هذه المادة. كما تم النص في الباب الثامن على الشؤون المالية للاتحاد وأكدت الفقرة (1) من المادة (126) على ان تكون الإيرادات العامة للاتحاد من الضرائب و الرسوم و العوائد التي تفرض بموجب قانون اتحادي في المسائل الداخلة في اختصاص الاتحاد تشريعاً وتنفيذاً.

تشكل إمارات الاتحاد وحدة اقتصادية وجمركية والغي جميع الضرائب والرسوم والعوائد والمكوس المفروضة على انتقال البضائع من إمارة إلى أخرى من الإمارات الأعضاء وبموجب الدستور لا يجوز فرض أية ضريبة اتحادية أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون كما لا يجوز تكليف أحد بأداء أموال أو رسوم أو عوائد اتحادية إلا في حدود القانون وطبقاً لأحكامه⁽³⁶⁾.

وبالرغم من ان هذا الدستور اجاز للإمارات بصورة استثنائية صلاحيات التشريع في عدة شؤون محدودة، الا ان الشؤون المالية والضرائب ليست من ضمنها⁽³⁷⁾، لذلك يتضح بان في دولة الامارات يوجد انفراد السلطة الاتحادية في التحكم بالضرائب والرسوم تشريعاً وتنفيذاً. وفي قرار حديث للحكومة الاتحادية اعتمد مجلس الوزراء قرار آلية تقاسم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بين الحكومة الاتحادية وحكومات الإمارات والذي حدد حصص التقاسم بنسبة 30% للحكومة الاتحادية و70% لحكومات الإمارات. وقررت استمرار العمل بالآلية المعتمدة للسنوات 2018 إلى 2020 بناء على التوريدات التي تم التصريح عنها لكل إمارة لدى الهيئة الاتحادية للضرائب⁽³⁸⁾.

⁽³⁶⁾ ينظر المادتين (11) و (133) من الدستور الامارات لعام 1971 المعدل.

⁽³⁷⁾ ينظر المادتين (121) و(149) من الدستور الامارات لعام 1971 المعدل.

⁽³⁸⁾ وجدير بالذكر أن دولة الإمارات بدأت تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الأول من يناير 2018 بنسبة أساسية تبلغ 5% على جميع التوريدات من السلع والخدمات في السوق المحلية ما عدا بعض الاستثناءات التي ورد فيها نص محدد في القانون. وقد بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة المرتبطة ما يقارب 27 مليار درهم. وتتولى الهيئة الاتحادية للضرائب ممثلة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية وتوزيع إيراداتها تطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة، وتأسست الهيئة الاتحادية للضرائب بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 13 لعام 2016، وتتولى إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة وتوزيع إيراداتها وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة. الموقع الرسمي لمجلس الوزراء، الامارات العربية المتحدة: uaecabinet.ae منشور في 2019/5/30.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الفرع الخامس

التنظيم الدستوري للضرائب في ماليزيا

توجد في ماليزيا (11) ولاية إضافة إلى ولايتي (صباح وساراواك) اللتان لهما وضع دستوري خاص، مع وجود ثلاثة أقاليم فيدرالية (بتروجايا ولابوان وكوالالمبور) ⁽³⁹⁾. كما وتوجد في كل مدينة وبلدية ومقاطعة مجلس محلي حيث تبلغ اجمالاً (143) مجالس محلية، وتقع هذه المجالس تحت سلطة الولاية التي تتبع لها وتراقب أعمالها، وتمارس جميعها نفس المهام والاختصاصات.

على الرغم من أن ماليزيا دولة تتبنى النظام الفدرالي، إلا أن نظامها الفدرالي يميل إلى المركزية. فعلى أرض الواقع يمنح الدستور الماليزي الحكومة الفدرالية، سلطات مالية مركزية كبيرة. فالحكومة الفدرالية لها حق فرض الضرائب المباشرة، مثل ضرائب الدخل، الملكية، رأس المال، وغيرها. كما تحصل على عوائد ضرائب غير مباشرة مثل ضرائب التصدير، والاستيراد، والمبيعات، والخدمات، وغيرها ⁽⁴⁰⁾.

وتجدر الإشارة إلى إن ضريبة الدخل تشكل أعلى نسبة من عائدات الموازنة الاتحادية حيث تقابل نصف الإيرادات الاتحادية. كذلك الضرائب غير المباشرة تشكل ما يقابل نسبة 13% من الإيرادات. أما ضريبة الصادرات فقد يقابل 1%. وتبلغ رسوم الاستيراد نسبة 0.9% ⁽⁴¹⁾.

وتحصل الحكومة الفدرالية أيضاً على إيرادات مالية غير ضريبية مثل إيرادات الطرق، والتراخيص، وأجور الخدمات، وغيرها. بالمقابل لدى حكومات الولايات صلاحيات في جمع العوائد المالية، عن طريق الأدوات الضريبية وغير الضريبية، منها رسوم بيع الأراضي، وعوائد الأراضي المؤجرة والغابات، والتراخيص، وأجور الخدمات، وغيرها ⁽⁴²⁾. وتمتلك كل من ولايتي صباح وساراواك صلاحيات مالية أكبر مثل ضرائب الواردات والضرائب الإضافية على المنتجات النفطية وضرائب تصدير الأخشاب وضرائب مبيعات

⁽³⁹⁾ عاصمة ماليزيا هي كوالالمبور، ومركز إدارة الحكومة الفيدرالية مدينة بوتراجايا وجزيرة لابوان.

⁽⁴⁰⁾ سيف الأزهر روسلي : الفيدرالية المالية في ماليزيا، التحديات والتوقعات، حوارات حول الممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، الجزء الرابع، تحرير: بيلند نباخر وكاروس، ترجمة شركة: (AMM Arabic translation & Interpretation Services)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007، ص23.

⁽⁴¹⁾ تقرير الوزارة المالية الماليزية. نقلاً عن نجاة محمد عبيد، توزيع العوائد المالية في النظام السياسي الفيدرالي، رسالة ماجستير، كلية العلوم السياسية، جامعة بغداد، 2013، ص113.

⁽⁴²⁾ الجزء 3/ من الجدول العاشر (في الدستور الماليزي): المنح وموارد الدخل الموكلة للولايات المتعلقة بالمواد 109 و 112 ج من دستور ماليزيا. وحدد موارد الإيرادات الموكلة إلى الولايات في 14 نقطة وهي: (إيرادات من 1- محلات المشروبات المسكرة. 2- الأراضي والمناجم والغابات. 3- الرخص غير المرتبطة بامدادات خدمات المياه والمركبات المسيرة ميكانيكياً والتجهيزات الكهربائية وتسجيل المتاجر. 4- ضرائب أعمال الترفيه. 5- الرسوم في المحاكم غير المحاكم الاتحادية. 6- الرسوم والوصولات المتعلقة بخدمات معينة من قبل دوائر حكومات الولايات. 7- إيرادات من هيئات ومجالس البلديات والمناطق الريفية عدا البلديات التي لديها سلطة استرداد إيراداتهم بالقانون. 8- وصولات موارد المياه الخام. 9- إيجارات من عقارات الولاية. 10- الفوائد على ميزانية الولاية. 11- الوصولات التي يتم تحصيلها من مبيعات عقارات الولاية. 12- اية غرامة و اية جزاء في المحاكم عدا في المحاكم الاتحادية. 13- الزكاة العامة وزكاة الفطر وبيت المال واية إيرادات اسلامية اخرى. 14- اللقى والكنوز المكتشفة بالصدفة).

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الولاية⁽⁴³⁾. وفيما يتعلق بخصوصية ولايتي صباح وسارواك، نلاحظ وجود فدرالية لا تماثلية في الفدرالية الماليزية، ذلك ان الدستور⁽⁴⁴⁾ منح السلطة التشريعية في هاتين الولايتين فقط، صلاحية سن قوانين لفرض ضرائب المبيعات.

وبموجب الدستور الماليزي يتعين على البرلمان (مجلس النواب ومجلس الشيوخ) تحضير مشروعات القوانين المتعلقة بفرض الضرائب او شطب او تخفيض او الغاء اية ضريبة قائمة او فرض الرسوم. ومن ثم احالة تلك المشروعات الى الرئيس الأعلى للاتحاد للموافقة عليها⁽⁴⁵⁾.

وقد منع دستور ماليزيا تحصيل أية ضرائب أو رسوم لأغراض الاتحاد إلا بموجب سلطة قانون الاتحاد⁽⁴⁶⁾. كما لا يسمح الدستور اجبار اي شخص على دفع اية ضريبة تخصص جميع او بعض عوائدها لأغراض ديانة اخرى تختلف عن ديانته⁽⁴⁷⁾.

وقد أكد دستور ماليزيا على أن تحتفظ كل ولاية بجميع ما تحصل عليه من الضرائب والرسوم ووفقاً لقانون الاتحاد، وتستلم كل ولاية نسبة عشرة بالمائة من أكبر مبلغ حسب ما يحدد من رسوم الصادرات من المبيعات التي تنتجها الولاية. ويمكن للبرلمان أن يقرر بأن تستلم كل ولاية وحسب الشروط التي يضعها قانون الاتحاد حصة من رسوم الصادرات من المعادن غير المبيعات المنتجة في الولاية، كما يمكن للبرلمان بموجب المادة (4/110) من الدستور أن:

أ- يخصص كل أو بعض حصص ما تم تحصيله من الضرائب أو الرسوم من قبل الحكومة الاتحادية إلى الولايات.

ب- يكلف الولايات بمسؤولية جمع الضرائب أو الرسوم لخدمة أغراضه بموجب قانون اتحادي.

المطلب الثاني**الإشكاليات القانونية في فرض الضرائب بين مستويات الحكم في العراق الفيدرالي**

مما لاشك فيه ان العراق اتخذ من النظام الاتحادي منهجا دستوريا له بعد عام 2003، وتجلى هذا الموقف بشكل واضح عند وضع دستور العراقي لعام 2005 الذي جعل من نظام العراق نظاما اتحاديا يعطي صلاحيات معينة للسلطات الاتحادية واخرى للأقاليم، وعند التمعن بثنايا الدستور يتبين ان الدستور

(43) ينظر الفقرتين (1 و2 و7) من الجزء 5 من الجدول العاشر المتعلق بالمادة (112/ج) من دستور ماليزيا لعام 1957 المعدل.

(44) ينظر : الفقرة (3) من المادة (95 / ب) من دستور ماليزيا.

(45) ينظر : المواد (66 ، 67 ، 68) من دستور ماليزيا.

(46) ينظر : المادة (96) من دستور ماليزيا.

(47) ينظر : الفقرة (2) من المادة (11) من دستور ماليزيا.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

العراقي قد سكت عن موضوع الصلاحيات المالية وخاصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية⁽⁴⁸⁾، وقد شد بذلك عن أغلب الدساتير الاتحادية في العالم.

والمستقر عليه في جل الدساتير العراقية ومنها دستور 2005 أن فرض أي ضريبة أو رسم أو تعديلها أو الإعفاء منها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون⁽⁴⁹⁾. وخلاصة ذلك ان أعمال مبدأ قانونية الضرائب والرسوم اذا ما نص عليه الدستور يستلزم صدور قانون من جهة خولها الدستور حق إصداره ايا كان شكل هذه الهيئة أو طريقة تشكيلها.

من المعلوم في الدولة الفدرالية ثمة ثنائية في السلطة التشريعية حيث توجد سلطة تشريعية اتحادية وأخرى محلية، مثلما اشارت اليها الفقرة /اولا من المادة (121) من الدستور العراقي النافذ، وكل من السلطتين لها الحق في سن القوانين ومن بينها القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم ومن ثم فان مبدأ قانونية الضرائب والرسوم يكون متوافراً 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 إلغائها أو تعديلها وهذا يمكن ان ينتج عنه ازدواجية في الضرائب واثارة تناقضات و مشاكل قانونية وضريبية عدة، اذا لم يعالج الدستور الاتحادي مشكلة توزيع الاختصاصات بين الحكومة الاتحادية وحكومات الاقاليم او الوحدات الاخرى. والمعالجة الدستورية تكون اما بحصر اختصاصات السلطات الاتحادية وترك ماعدا ذلك للاقاليم كما في دستور دولة الامارات العربية المتحدة والولايات المتحدة الامريكية، واما بتحديد اختصاصات الاقاليم وترك ماعدا ذلك للسلطات الاتحادية كما في الدستور الهند⁽⁵⁰⁾. الا ان المشرع الدستوري العراقي اخط لنفسه اسلوباً مختلفاً بعض الشيء حيث حدد اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية واختصاصات مشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقاليم على ان تكون الاولوية فيها عند التعارض لقوانين الاقاليم وترك ماعدا ذلك من الاختصاصات لسلطات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في الاقاليم⁽⁵¹⁾. عليه سنقسم هذا المطلب الى فرعين، نخصص احدهما للاقاليم والثاني للاشكاليات في المحافظات غير المنتظمة في إقليم.

(48) ان معظم الرسوم والضرائب التي تجبي في العراق، كانت تستند في الانظمة العراقية السابقة لسنة 2003م إلى قوانين حكومية مركزية، التي تعتبر شرطا من شروط مشروعية جبايتها قانوناً. وبعد زوال النظام السابق لم يتغير نظام جباية الضرائب الرسوم بشكل كامل، كما هو الحال في الامر رقم (71) الخاص بمجالس المحافظات بفرض وتقدير وجباية الضرائب والرسوم والإيرادات المشابهة بموجب القوانين العراقية النافذة بما فيها قانون إيرادات البلديات المرقم (130) لسنة 1963م المعدل. وحيد علي عبيد السليفاني، تقاسم الثروات في الدول الفدرالية، منازعات و حلول، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة دهوك، 2013، ص214.

(49) ينظر : المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.

(50) د.احسان المفرجي وآخرون، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، مطبعة دار الحكمة، بغداد، 1990، ص111.

(51) ينظر : المواد (110 الى 115) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الفرع الأول

اختصاص الإقليم في فرض الضرائب

وبالرجوع الى المواد (110-111-112-113-114) من الدستور العراقي النافذ حيث تم بموجبها تحديد الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية و الاختصاصات المشتركة مع سلطات الاقاليم، لا نجد فيها ما ينص على الشؤون الضرائبية. لذلك نلجأ الى حكم المادة (115) حيث يعطي سلطات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم إختصاصا عاما في كل ما لم يرد به نص في المواد الخمس السابقة. وهنا تتور المشكلة وهي: هل يدخل الشؤون الضرائبية ضمن هذا الاختصاص؟! وهذا يعني انها تركت لسلطات الاقاليم ومنعت السلطات الاتحادية من تنظيم شؤون الضرائب والرسوم وهذا ما لا يمكن قبوله من الناحية المنطقية و لا من الناحيتين القانونية والسياسية كون ان شؤون الضرائب من الاختصاصات السيادية للدولة على شعبها واقليمها الاتحادي، كما ان الضرائب تعد اداة مهمة من ادوات السياسة المالية التي جعلها المشرع الدستوري من ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية⁽⁵²⁾. لذا نؤيد الحل الذي جاء به جانب من الفقه⁽⁵³⁾ لهذه الاشكالية حيث جعل الضرائب والرسوم الاتحادية من اختصاص السلطات الاتحادية وجعل الضرائب المحلية من اختصاص الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في الاقليم.

فبالنسبة للاقاليم الامر اوضح، خاصة وان المادتين (120 و 121) من الدستور اشارتا الى صلاحية الاقليم بوضع دستور له يحدد هيكل السلطات التي لها الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقا لاحكام الدستور الاتحادي باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية⁽⁵⁴⁾. اذاً يمكن ان يكون هناك تحديدا للحدود العليا والدنيا للاوعية الضريبية المختلفة و انواع الضرائب الاتحادية كالضريبة على الدخل⁽⁵⁵⁾ وضرائب الاستهلاك وضرائب العقار و ضرائب الانتاج وغيرها من خلال الدستور وايضا الضرائب المشتركة مثل ضريبة الدخل للالتزام بها وفقا للدستور. وعلى المستوى

⁽⁵²⁾ الفقرة (ثالثا) من المادة (110) من الدستور العراق لعام 2005.

⁽⁵³⁾ د. عامر عياش عبد و د. احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة الرافين للحقوق، كلية الحقوق جامعة الموصل، المجلد 13، العدد 49، السنة 16، حزيران 2001، ص 222.

⁽⁵⁴⁾ د.سناء محمد سدخان البيضاوي، توزيع الاختصاصات المالية بين السلطة الاتحادية و الاقاليم و المحافظات، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة تكريت، 2012، ص 115.

⁽⁵⁵⁾ بالنسبة لضريبة الدخل التي هي من الضرائب المباشرة، وتتخذ من الدخل وعاء لها في العراق يتبع نظام خاص به فهو لا ياخذ بالضريبة العامة على الدخل إذ يستثنى من ذلك الضريبة على الدخل العقاري، وتمثل الضريبة على الدخل المتأتية من العمل ورأس المال أو المصدر المختلط ورأس المال باستثناء الدخل العقاري، ونجد انه في قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1982م المعدل، لم يعطي المشرع العراقي تعريفا دقيقا وواضحا لمعنى الدخل، غير انه أورد في المادة (1) الفقرة 2 مفهوما للدخل بأنه " الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من أرباح الأعمال التجارية أو الفوائد والعمولات أو من بدلات إيجار الأراضي الزراعية أو من الأرباح الناجمة عن ملكية العقار أو تم الحصول عليه من الرواتب ورواتب التقاعد والمكافأة والأجور المخصصة لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط وأي مصدر آخر غير خاضع لأي ضريبة في العراق "

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الأنظمة الفدرالية العراقية أنموذجاً

الأقاليم فيترك لسلطاتها تحديد الضرائب على مستواها الإقليمي وتحديد تفاصيلها وتعديلها، بشرط ان لا تكون هذه الضرائب خاصة بالسلطات الاتحادية بموجب الدستور الاتحادي. وتكون لدى العراق إيرادات ضريبية مختلفة على كلا المستويين الاتحادي والإقليمي نتيجة وجود أنظمة ضريبية متنوعة و مصادر دخل مختلفة على كل مستوى من المستويات المذكورة، ويترتب عليه تحقيق الاستقلال المالي الذاتي للأقاليم ويمنع الأزواج الضريبي الداخلي.

الفرع الثاني

إختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم في فرض الضرائب

بالنسبة للمحافظات غير المنتظمة في الإقليم، فهناك جدل حول صلاحية مجالس هذه المحافظات في سن القوانين ومنها المالية. وهذا الجدل كان موجوداً حتى في حالة وجود امر سلطة الائتلاف المؤقتة (الملغاة) رقم (71) لسنة 2004⁽⁵⁶⁾ الذي اجاز في الفقرة (2) من القسم (2) والفقرة (1) من القسم (4) منه للمجالس المحلية تحصيل الضرائب ولم يكتف الفقرة (1) من القسم (8) منه بهذا فقط انما اجاز للمجالس المحلية ايضاً فرض الضريبة وادارة اموالها وانفاقها.

وتجدر الإشارة الى أن الدستور العراقي اعطى هذه المحافظات الحق في الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة بشكل يمكنها من ادارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الادارية وينظم ذلك بقانون. فاستناداً الى ذلك صدر قانون المحافظات غير المنتظمة في الإقليم رقم (21) لسنة (2008)⁽⁵⁷⁾ المعدل والغي بموجبه الامر رقم (71) اعلاه، ومنح هذا القانون بموجب الفقرة (الثالثا) من المادة (7) منه اختصاصاً لمجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم باصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات بشرط ان لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية. الا ان هذا لم ينهي الخلاف والجدل. وقد نشأت خلافات حادة بين الحكومة الاتحادية والمحافظات حول هذه السلطة وادت الى اللجوء للقضاء وفق اختصاصه الافتائي، الا ان القضاء قد زاد من الامر بشكل اكبر عندما لم يعط رأي موحد. حيث رفض مجلس شورى الدولة (مجلس الدولة حالياً) مؤيداً رأي الحكومة الفدرالية بعدم اختصاص المحافظات غير المنتظمة في اقليم بفرض الضرائب والرسوم⁽⁵⁸⁾، اما المحكمة الاتحادية العليا فلم تنسج قراراتها على منوال واحد في البداية، فمنها ما

⁽⁵⁶⁾ نشر هذا الامر في الوقائع العراقية، العدد 3983 في 2004/4/6.

⁽⁵⁷⁾ نشر هذا القانون في الوقائع العراقية العدد 4070 في 2008/3/31.

⁽⁵⁸⁾ فتوى لمجلس شورى الدولة وهي رد على استيضاح لوزير العدل حول مدى احقية مجلس محافظة بغداد بفرض رسم على كافة عقود المقاولات والمزايدات والمناقصات والعقود التجارية التي توقع بين اطراف حكومية او شبه حكومية وبين شركات اومقاولين والتي تنفذ في محافظة بغداد بنسبة (1% و 0.5%) حسب قيمة العقد. علماً ان مجلس المحافظة استند في هذا الفرض الى المادة (57) من قانون ادارة الدولة العراقية والقسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (71) لسنة 2004 وقد انتهى المجلس في قراره هذا الى (عدم وجود سند قانوني لقيام مجلس محافظة بغداد بفرض مثل هذه الرسوم....وعليه فان فرض الضرائب والرسوم ينبغي ان يكون بتشريع صاد من جهة مخولة باصداره ويراد بها السلطة التشريعية الاتحادية). قرار رقم 59 في 2005/10/29 نشره صباح صادق جعفر، مجلس

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

يؤيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم ومنها ما يعارض هذا الفرض وبالرغم من ان توجهها العام استقرت في النهاية على تأييد حق المحافظات في ممارسة هذا الاختصاص⁽⁵⁹⁾. وهذه الاشكاليات القانونية والاضطرابات في الاحكام القيت بضلالها على الواقع العملي ذلك ان بعض من المحافظات عارض رأي الحكومة الاتحادية وفرضوا ضرائب استنادا الى الدستور وقانون المحافظات و تأييد المحكمة الاتحادية، وبعض آخر التزم برأي الحكومة الاتحادية ولم يقيم بفرض اي ضريبة او رسم⁽⁶⁰⁾.

ويرى البعض⁽⁶¹⁾ أن المحكمة الاتحادية العليا قد جانب الصواب عندما اعتمدت- في قرارها بمنح المحافظات حق سن القوانين- على البند ثالثاً من المادة (7) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم وهو لا يعدو أن يكون قانوناً عادياً لا يمكن أن يتم الاستناد إليه في حسم مسألة الاختصاصات بين السلطات

شورى الدولة، الطبعة الاولى، 2008، ص165-166. وايضا في فتوى اخر افتي المجلس بعدم احقية مجلس محافظة كربلاء بفرض الضريبة (وهي بمثابة رسم تحسب على اساس نسبة مئوية من الضريبة الاصلية تخصص لحساب المحافظات- فلاح الياسي، المصدر السابق، ص243). القرار رقم 61 في 2005/11/1 نشره صباح صادق جعفر، نفس المصدر، ص168-170. وبالنسبة للفتاوى بعد 2005 فقد اجاب المجلس على استيضاح قدمت اليه وزارة البلديات حول حق مجالس المحافظات في استيفاء الضرائب والرسوم، بأن يرى المجلس لايجوز لمجالس المحافظات فرض الضرائب والرسوم. واستند بالمادة (28) الفقرة (1) منها حيث تنص (لاتفرض الضرائب والرسوم... الا بقانون). قرار رقم 399 في 2008/3/11. منشور في قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة، اعداد وزارة العدل، مجلس شورى الدولة، 2008، ص117-118.

⁽⁵⁹⁾ 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 قرارها الذي بينت فيه بأنه... (من خلال تدقيق أحكام المادة(115) والمواد الأخرى من دستور العراق لعام 2005 تبين ان مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية...) وبالتأكيد ان هذا القول اذا اخذ به يعني عدم جواز قيام المحافظات بفرض الضرائب والرسوم لان هذا الفرض لا يكون الا بتشريعات محلية وهي ممنوعة على المجالس المحلية وفق هذا القرار. قرار رقم 13 في 2007/7/16 منشور لدى علاء صبري التميمي، قرارات وآراء المحكمة الاتحادية العليا، مكتبة صباح، بغداد، 2009، ص246-247. وطراً تطورا على موقف المحمة الاتحادية العليا تضمن العدول عن توجهها السابق الرافض لحق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم الى موقف جديد يعطي المحافظات مثل هذه الصلاحية وهناك عدة فتاوى بهذا الخصوص ومن ابرزها ردها لاستيضاح مجلس محافظة النجف حول مدى تمتع مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الرسوم والغرامات والضميمة استنادا للقوانين العراقية حيث اجابت بقولها (...لما كان فرض الضرائب وجبايتها وانفاقها وفرض الرسوم والغرامات والضميمة من المور المالية التي اشارت اليها المادة (122/ثانيا) من الدستور لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب المحلية....) قرار رقم 16 في 2008/4/21، علاء صبري التميمي، المصدر السابق، ص257-258.

استقرت في النهاية على تأكيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية ومن قراراتها: قرار رقم 21 في 2010/10/23 وجاء القرار في سياق طلب الاستيضاح من المحكمة الاتحادية من قبل مجلس مافظة البصرة بشأن التناقض الذي اصاب قرارات المحكمة خاصة القرار رقم 13 في 2007/7/16 والقرار رقم 16 في 2008/4/21 حيث ان الاول لم يقر بحق المحافظات بسن التشريعات المحلية بينما اقر الثاني لها بذلك. واجابت المحكمة بأن اتجاها واحد بهذا الشأن وحاولت نفي هذا التعارض من خلال تأكيد بأن هذا الموضوع تحكمه المواد (61/ اولاً، 122، 115، 114، 111، 110/ثانيا) من الدستور وان استقراء مضامين هذه المواد يشير الى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الادارية والمالية... وان المجلس النيابي يختص حصراً بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اصدار تشريعات محلية استنادا للمادة 61/اولاً من الدستور وللمجلس المحافظة ضمن صلاحياتها الدستورية اصدار جميع القرارات عدا التي تختص باصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (110 الى 114) من الدستور. قرار المحكمة الاتحادية رقم 21 في 2010/10/23 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي: Iraq.lg.law.org

⁽⁶⁰⁾ محمد جبار طالب، التنظيم الدستوري للفدرالية المالية في دستور جمهورية العراق لعام 2005، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، كلية القانون، جامعة كربلاء، العدد 3، السنة 5، 2013، ص 130.

⁽⁶¹⁾ د. عامر عياش عبد و د. احمد خلف حسين، المصدر السابق، ص 222.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

الاتحادية وسلطات الأقاليم هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فقد غضت المحكمة النظر في الوقت نفسه عن البند أولاً من المادة (22) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم والتي منحت للوحدات الإدارية المشمولة بهذا القانون سلطة استيفاء الضرائب والرسوم وفقاً للقوانين الاتحادية النافذة والمعروف ان الاستيفاء وفقاً للقوانين الاتحادية غير فرض ضرائب محلية ، ناهيك عن المحكمة التي تركز في رأيها أكثر من مرة على ان لمجالس المحافظات في سبيل ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية ان تسن التشريعات⁽⁶²⁾، في الوقت الذي نرى ان فقه القانون الاداري يجمع على ان مبدأ اللامركزية الادارية يختلف عن الفدرالية، فالاول نظام اداري اما الثاني فهو نظام دستوري ولا يمكن الاستناد الى الاول لتبرير منح سلطات تشريعية لأي من الادارات غير المركزية ، الا انه يبدو هناك نوع من الخلط والتخبط بين النظامين من قبل المشرع الدستوري وحتى من قبل القضاء كما رأينا، ونرى ان الوضع اوسع من اللامركزية واضيق من الفدرالية فهو نمط جديد يختص به العراق.

ويمكن حل هذه الاشكالية، مثلما فعل الدستور الاماراتي في الفقرة (6) من المادة (120) منه، وذلك باضافة عبارة (فرض وجبائية وتعديل والاعفاء من الضرائب والرسوم الاتحادية) عند نهاية الفقرة الاولى من المادة (110) من الدستور العراقي النافذ لكي يتم تحديد اختصاصات فرض الضرائب بشكل واضح بين المستويات، حيث تكون الضرائب الاتحادية من الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية وتبقى الضرائب المحلية من اختصاصات سلطات الاقاليم.

وتجدر الاشارة الى ان مجالس المحافظات وحتى الاقاليم وان كانت لها الصلاحية في سن قوانين محلية تتضمن فرض الضرائب او رسوم محلية وفق الدستور والقوانين الاتحادية، فان هذا الاختصاص يكون مقيداً بانسجامه مع السياسة المالية للسلطات الاتحادية مادامت الضرائب والرسوم تعد من الادوات الهامة لرسم السياسة المالية للدولة. كما وان مجالس المحافظات وفق قانون المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب ولهذا الاخير ان يعترض على القرارات الصادرة عن اي مجلس محافظة اذا كانت مخالفة للدستور او القوانين النافذة، ايضاً ولمجلس النواب الغاء القرار بالاغلبية البسيطة⁽⁶³⁾. لذلك نرى بأن وجود مثل هذه الصلاحيات للمحافظات والاقاليم بتلك الالية الدستورية وبشكل منسجم مع السياسة المالية للدولة، لا يتعارض مع القواعد والاسس الفدرالية التي تبنتها الدولة العراقية الحديثة.

(62) د. رائد ناجي احمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم، دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق، بحث منشور بمجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة كركوك، العدد 1/12، المجلد 4، السنة 2015، ص 370 و392.

(63) انظر المادة (20/ ثانياً) من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

كما ويجب الإشارة ايضاً الى ان التعديل الثاني⁽⁶⁴⁾ لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم يتضمن ما يؤكد على صلاحية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية حيث بين في المادة (21) من هذا التعديل، الموارد المالية للمحافظة والتي هي عديدة ومن بينها (ثانياً) الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز وتشمل.....2- الضرائب والرسوم والغرامات المفروضة وفق القوانين الاتحادية والمحلية النافذة ضمن المحافظات....5- الضرائب التي يفرضها المجلس على الشركات العاملة فيها تعويضاً عن التلوث البيئية...⁽⁶⁵⁾ و تؤيد هذا الرأي عبارة (المفروضة بموجب القوانين....المحلية..)⁽⁶⁶⁾.

ويلاحظ على النص السابق انه جعل من بين إيرادات المحافظة كل الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز وهذا يشمل على الإيرادات المتحصلة بموجب القوانين الاتحادية ايضاً ما دمت تتحقق في المحافظة مثل الضرائب الجمركية وضريبة الدخل وضريبة العرصات وغيرها في حين ان مثل هذه الضرائب والرسوم ينبغي ان تعاد الى الخزينة العامة ثم توزع ضمن الميزانية العامة. لذلك نرى ان مثل هذا الامر فيه تجاوز على اختصاصات السلطة الاتحادية من جهة و يتعارض مع مبدأ عدم تخصيص الإيرادات من جهة اخرى.

وبخصوص الضرائب الجمركية التي تعتبر من الإيرادات المهمة المتحصلة من المنافذ الحدودية للدولة على السلع المختلفة التي تدخل عبر الحدود الدولية، فكانت تشكل أكثر من نصف الإيرادات الضريبية في العراق وخاصة في ثمانينيات القرن العشرين⁽⁶⁷⁾. فقد نص الدستور العراقي لسنة 2005 في المادة (110) فقرة ثالثاً، ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، على اختصاص رسم السياسة المالية والجمركية⁽⁶⁸⁾، بمعنى انه رسم السياسة الجمركية تكون من ضمن الاختصاصات الحصرية للاتحاد، الا ان الدستور عاد وذكر في الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الاقاليم في المادة (114) /اولاً) بان ادارة هذه الجمارك تكون من الاختصاصات المشتركة وبالتنسيق مع حكومات الاقاليم والمحافظات

⁽⁶⁴⁾ ينظر المادة (21) من قانون رقم 19 لسنة 2013 التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم .

⁽⁶⁵⁾ للمزيد حول الضريبة على التلوث البيئي ينظر د. احمد خلف حسين، المالية العامة من منظور قانوني، بدون مكان وسنة الطبع، ص119 وما بعدها.

⁽⁶⁶⁾ للمزيد ينظر د.راند ناجي احمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم، المصدر السابق، ص 370.

⁽⁶⁷⁾ للمزيد من التفاصيل ينظر : محمد عبد الله عمر ، الموسوعة الشاملة في التشريع الجمركي والمنازعات القضائية، دار النجاح للطباعة، الاسكندرية، 1978، ص13.

⁽⁶⁸⁾ المادة (110) من دستور العراق لسنة 2005.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

غير المنتظمة في اقليم⁽⁶⁹⁾. فهنا نلاحظ شيئاً من التناقض بين المادتين المذكورتين وينبغي على المشرع الدستوري رفعه .

وبخصوص إدارة الضرائب في الدول الفدرالية؛ فيمكن أن تكون إدارة الضرائب، في الدول الفدرالية، اتحادياً او اقليمياً حتى عندما لا تكون عملية فرض الضرائب على ذلك النحو. وهناك ثلاثة نماذج أساسية لإدارة الضرائب⁽⁷⁰⁾:

- 1- تقوم كل حكومة بتحصيل ضرائبها الخاصة بها. يتم تحصيل بعض الضرائب على الأقل، في جميع الفدراليات تقريباً، بواسطة كل مستوى من مستويي الحكم. كما في الولايات المتحدة الأمريكية والعراق.
 - 2- تقوم الحكومة الفدرالية بتحصيل الضرائب نيابة عن الوحدات المكونة. وتعمل إدارة الحكومة الفدرالية، سواء بموجب نص دستوري أو بالتفويض، بمثابة وكيل للوحدات المكونة. يعمل هذا النموذج بصورة جيدة وبصفة خاصة في مجالات الضرائب المشتركة المنسقة، وقد يسفر عن ذلك تحقيق توفيرات إدارية كبيرة وعوائد ضريبية أعلى. والمثال على ذلك ماليزيا.
 - 3- تقوم الوحدات المكونة بتحصيل الضرائب نيابة عن الحكومة الفدرالية⁽⁷¹⁾. وهو الترتيب الأقل شيوعاً بالنسبة لإدارة الضرائب، ولكنه النموذج الأساسي في ألمانيا⁽⁷²⁾ وسويسرا. ويبدو أن هذا النموذج قد يكون أكثر تكلفة على نحو ملحوظ لكل من دافعي الضرائب والإدارات، كما أنه يفرض تحديات بالنسبة للتطبيق المتسق للقوانين الضريبية.
- الخاتمة والاستنتاجات:**

استعرضنا في هذا البحث مواضيع التنظيم الدستوري للضرائب والصلاحيات الضريبية لمستويات الحكم في بعض دول الفيدرالية. ثم تطرقنا الى الإشكاليات القانونية المتعلقة بفرض الضرائب في العراق الفيدرالي. و بشكل عام توصلنا الى عدة نتائج منها:

- 1- ان صلاحية فرض الضرائب وجبايتها في الولايات المتحدة الأمريكية هي من اختصاص الكونغرس، مع وجود بعض القيود على هذه السلطة. ويترك في نفس الوقت صلاحيات للولايات في فرض الضرائب الإقليمية بشكل يفترض منع الازدواج الضريبي.

(69) ينظر الفقرة (أولاً) من المادة (114) من الدستور العراق 2005.

(70) جورج اندرسون، الفدرالية المالية، المصدر السابق، ص25 و26.

(71) للمزيد ينظر المادة (85) من القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية. كما واجازت الفقرة (4) من المادة (108) ادارة شؤون الضرائب بالتعاون بين هيئات المستويات.

(72) القاضي نبيل عبدالرحمن حياوي، الدول الاتحادية الفدرالية، المصدر السابق، ص98.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

- 2- في سويسرا تمتلك كانتونات صلاحيات كبيرة في فرض الضرائب. وتتوفر في النظام السويسري البيئة والمؤسسات المناسبة لايجاد ادارة مالية عامة مستدامة مع الحفاظ على درجة عالية من الاستقلال المالي للكانتونات والبلديات.
- 3- يتضمن القانون الأساسي لجمهورية المانيا الاتحادية، الكثير من التفصيل بشأن توزيع السلطات الضريبية، وكذلك يحتوي على الكثير من المرونة في تطبيق المقاييس الدستورية، حيث يقر بين الاختصاص الحصري والمشارك، وأعطى الحكومة الاتحادية سلطة حصرية بشأن الجمارك والاحتكارات المالية و الضرائب المهمة، في حين تم تخصيص بعض الضرائب الأقل أهمية للولايات.
- 4- وفقاً لدستور الامارات، يوجد انفراد السلطة الاتحادية في التحكم بالضرائب والرسوم تشريعاً وتنفيذاً.
- 5- الدستور الفيدرالي في ماليزيا خصص الصلاحيات المالية بشكل واضح بين الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات و المحلية، إلا أن الصلاحيات الضريبية الأكبر منحت للحكومة الاتحادية.
- 6- بالنسبة للدستور العراقي لعام 2005، فبالرغم من عدم وجود نص صريح على حق الاقليم في فرض الضرائب ورسوم داخل الاقليم الا انه حدد صلاحيات السلطات الاتحادية على وجه الحصر في المادة (110) منه وترك ماعدا ذلك من صلاحيات للاقاليم في المادة (115) وطالما لم ينص الدستور على جعل المسائل الضريبية ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية لذلك يمكن للاقاليم ان تسن قوانين تتضمن فرض الضرائب ورسوم محلية بشرط ان لا تكون هذه الضرائب خاصة بالسلطات الاتحادية بموجب الدستور الاتحادي.
- 7- ان مجالس المحافظات في العراق، وان كانت لها الصلاحية في سن قوانين محلية تتضمن فرض الضرائب او رسوم محلية وفق الدستور والقوانين الاتحادية، فان هذا الاختصاص يكون مقيداً بانسجامه مع السياسة المالية للسلطات الاتحادية مادامت الضرائب والرسوم تعد من الادوات الهامة لرسم السياسة المالية للدولة.
- 8- ان مجالس المحافظات وفق قانون المحافظات خاضعة لرقابة مجلس النواب ولهذا الاخير ان يعترض على القرارات الصادرة عن اي مجلس محافظة وبلغها اذا كانت مخالفة للدستور او القوانين النافذة، لذلك أن وجود مثل هذه الصلاحيات للمحافظات والاقاليم بتلك الالية الدستورية وبشكل منسجم مع السياسة المالية للدولة، لا يتعارض مع القواعد والاسس الفدرالية التي تبنتها الدولة العراقية الحديثة.

قائمة المصادر

- 1- د. أحمد خلف حسين، المالية العامة من منظور قانوني، بدون مكان وسنة الطبع.
- 2- د. إحسان المفرجي وآخرون، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، مطبعة دار الحكمة، بغداد، 1990

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

- 3- أوليفييه بوشار، النظام الضريبي السويسري نظام فدرالي قبل كل شيء، ترجمة من الفرنسية : عبدالحفيظ العبدلي، مقال منشور على الموقع الإلكتروني: Swissinfo.ch في يناير 2008.
- 4- آلان فارنثورث، مدخل الى النظام القانوني في الولايات المتحدة الامريكية، ترجمة المحامي عبدالهادي عباس، دار الحصاد للنشر والتوزيع، دمشق، ط1، 1996.
- 5- جورج اندرسون، الفدرالية المالية، مقدمة مقارنة، منتدى الفدراليات، ترجمة : مها تكلا، ومها بسطامي، 2009.
- 6- جيبهارت كرتشغيسنر و برابو جوبت آرا ، الادارة المالية العامة المستدامة مع استقلال مالي دون فدرالي: حالة سويسرا، حوارات حول الممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، الجزء الرابع، ترجمة شركة: (AMM Arabic translation & Interpretation Services INC)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007.
- 7- وحيد علي عبيد السليفاني، تقاسم الثروات في الدول الفدرالية، منازعات و حلول، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة دهوك، 2013.
- 8- د.حسن عواضة و د. عبدالرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت.
- 9- لارس ب. فيلد و يورجن فون هاجن، طرق اصلاح الفدرالية المالية الالمانية، سلسلة كتيبات حول الفدرالية، الجزء الرابع، كندا، منتدى الاتحادات الفدرالية، 2007.
- 10- محمد جبار طالب، التنظيم الدستوري للفدرالية المالية في دستور جمهورية العراق لعام 2005، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، كلية القانون، جامعة كربلاء، العدد 3، السنة 5، 2013.
- 11- محمد عبد الله عمر ، الموسوعة الشاملة في التشريع الكمركي والمنازعات القضائية، دار النجاح للطباعة، الاسكندرية، 1978.
- 12- د. محمد عزت فاضل الطائي، فاعلية الحكومة الاتحادية في ضوء التوازن بين السلطات، ط1، دار السنهوري، بيروت، 2016.
- 13- ميرل هاكبارت، الحالة المتغيرة للفدرالية المالية في الولايات المتحدة، حوار عالمي حول الفدرالية، حوارات حول ممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، تحرير: راؤول بليندنباخر و ابيغيل اوستاين كاروس، منتدى الاتحادات الفدرالية والرابطة الدولية لمراكز الدراسات الفدرالية، الجزء الرابع، ترجمة شركة (AMM Arabic translation & Interpretation Services INC)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

- 14- نبيل عبدالرحمن حياوي، الدول الاتحادية الفدرالية، الاقتصاد المالي، المكتبة القانونية، بغداد، ط1، 2005.
- 15- نجاه محمد عبيد، توزيع العوائد المالية في النظام السياسي الفيدرالي، رسالة ماجستير، كلية العلوم السياسية، جامعة بغداد، 2013.
- 16- د.سنا محمد سدخان البيضاوي، توزيع الاختصاصات المالية بين السلطة الاتحادية و الاقاليم و المحافظات، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة تكريت، 2012.
- 17- سيف الأزهر روسلي : الفيدرالية المالية في ماليزيا، التحديات والتوقعات، حوارات حول الممارسة الفدرالية المالية، وجهات نظر مقارنة، الجزء الرابع، تحرير: بيلند بناخر وكاروس، ترجمة شركة: (AMM Arabic translation & Interpretation Services INC)، طباعة (Imprimerie Gauvin)، كندا، 2007.
- 18- عامر عياش عبد و د. احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق جامعة الموصل، المجلد 13، العدد49، السنة 16، حزيران 2001.
- 19- علاء صبري التميمي، قرارات وآراء المحكمة الاتحادية العليا، مكتبة صباح، بغداد، 2009.
- 20- د. علي هادي حميدي الشكراوي. و د. إسماعيل صعصاع البديري ود.علاء عبد الحسن كريم العنزي، التنظيم القانوني لامركزية المالية في الدولة الفيدرالية، (دراسة مقارنة مع القانون العراقي). بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية ، العدد 2، السنة الخامسة/ 2013
- 21- د. عمرو احمد حسبو، النظام الاتحادي في دولة الامارات العربية، دارالكتب الوطنية، ابو ظبي، 1995.
- 22- رائد ناجي احمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم، دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق، بحث منشور بمجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة كركوك، العدد 1/12، المجلد 4، السنة 2015.
- 23- راؤول بليند بناخر، ايبغل اوستن، حوار عالمي حول الفدرالية، ج3، حوارات حول مجالات الحكم التشريعية والتنفيذية والقضائية، ترجمة: مها بسطامي، منتدى الاتحادات الفدرالية والرابطة الدولية لمركز الدراسات الفدرالية، كندا، 2007.
- 24- روبرت بوي وكارل فردريك، دراسات في الدول الاتحادية، ج1، ترجمة برهان دجاني، مؤسسة فرنكلين للطباعة والنشر، بيروت - نيويورك، 1964.

الإشكاليات القانونية للضرائب بين مستويات الحكم في الانظمة الفدرالية العراق أنموذجاً

- 25- رونالد ل. واتس، الانظمة الفدرالية، ترجمة غالي برهومة ومها بسطامي ومها تكلا، طبعة خاصة، منتدى الاتحادات الفدرالية، اوتاوا، كندا، 2006.
 - 26- د. غانم عبد دهش الشباني، تنظيم الاختصاصات الدستورية في نظام الثنائية البرمانية، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018.
 - 27- صباح صادق جعفر، مجلس شورى الدولة، الطبعة الاولى، 2008.
 - 28- الموقع الرسمي لمجلس الوزراء، الامارات العربية المتحدة: uaecabinet.ae
- دساتير وقوانين وقرارات:**
- 1- دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
 - 2- دستور الولايات المتحدة الامريكية.
 - 3- الدستور الفدرالي للاتحاد السويسري 1999 المعدل.
 - 4- القانون الاساسي لجمهورية المانيا الاتحادية لعام 1949.
 - 5- دستور الامارات العربية المتحدة لعام 1971 المعدل.
 - 6- الدستور الفيدرالي لماليزيا الصادر 1957.
 - 7- قانون ادارة الدولة العراقية 2004 .
 - 8- قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل.
 - 9- قانون إيرادات البلديات المرقم (130) لسنة 1963م المعدل.
 - 10- قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1982م المعدل.
 - 11- امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (71) لسنة 2004.
 - 12- الوقائع العراقية، العدد 3983 في 2004/4/6.
 - 13- الوقائع العراقية العدد 4070 في 2008/3/31.
 - 14- قرار المحكمة الاتحادية رقم 21 في 2010/10/23 منشور على الموقع الالكتروني للمكتبة القانونية للحكم المحلي: iraq.lg.law.org.
 - 15- قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة، اعداد وزارة العدل، مجلس شورى الدولة، 2008.