

الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم
في دستور جمهورية العراق لسنة 2005
(دراسة مقارنة)

**Constitutional Legitimacy of Taxes and Fees in the Constitution of
The Republic of Iraq 2005
(Comparative Study)**

إعداد

علي عبد الرسول لفته

إشراف

الدكتور محمد علي الشباطات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

القانون العام

قسم القانون العام

كلية الحقوق

جامعة الشرق الأوسط

تشرين ثاني، 2021

التفويض

أنا الطالب علي عبد الرسول لفته أفوض جامعة الشرق الاوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً
المعنونة بـ "الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 (دراسة مقارنة)"
للمكتبات ، أو المؤسسات أو الهيئات ، أو الاشخاص عند طلبها حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم : علي عبد الرسول لفته

التاريخ : 11 / 1 / 2005

التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة


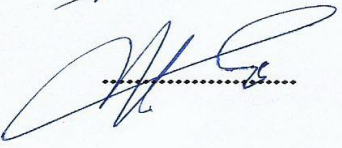
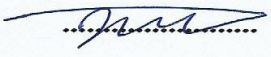
نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: (الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور

جمهورية العراق لسنة 2005 (دراسة مقارنة)) .

وأجيزت بتاريخ : 2022/01/11 .

للباحث: علي عبد الرسول لفته لفته.

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	المكان	التوقيع
د. محمد علي الشباطات	مشرفاً	جامعة الشرق الأوسط	
د. أيمن يوسف الرفوع	رئيس اللجنة	جامعة الشرق الأوسط	
د. بلال حسن الرواشدة	عضواً داخلياً	جامعة الشرق الأوسط	
أ.د. وليد سعود القاضي	عضواً خارجياً	الجامعة الأردنية	

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين أهل المجد والثناء؛ والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

إنني أشكر الله العلي القدير أولاً وأخيراً على توفيقه بإتمام هذه الرسالة، فهو عز وجل أحق بالشكر والثناء وأولى بهما، فالحمد لله الذي وفقني بإنجاز هذا العمل المتواضع فإن أصبت فمن الله وإن أخطأت فمن نفسي، وماتوفيقى إلا من الله تعالى.

الشكر كل الشكر مقرون بالعرفان والاحترام لدكتور محمد الشباطات الذي كان صاحب الفضل الأول بعد الله سبحانه وتعالى، في إنجاز هذه الرسالة وعلى سعة صدره وجزارة علمه.

وإذ أتقدم لدكاترتي أعضاء لجنة المناقشة بالشكر والتقدير لقبول مناقشة الرسالة وتعهدني للأخذ بكل ملاحظاتهم الهادفة الى تصويبها وإثرائها.

والمقام يتسع لأن أسجل لأهل الفضل فضلهم، وهم هنا جامعة الشرق الأوسط برئاستها وكوادرها وهيئاتها المشرفة والتدريبية الإدارية

والله ولي التوفيق

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى من أدين لهم بفضل كبير لا يقدر بثمن، إلى من بدعائهما اهتديت وبعطائهما
خطوت في طريق النجاح والإنجاز، إلى والدي ووالدتي الذين ساندوني وخطو معي في كل الخطوات وسهلوا
لي دروب الصعاب وشاركوني عناء البحث والنجاح والتطلع للإنجاز وأسأل الله تعالى أن يعوضهما خيراً على
متابعتهما وتشجيعهما لي من أجل إتمام هذه الرسالة العلمية.

فهرس المحتويات

ب.....	التفويض
ج.....	قرار لجنة المناقشة
د.....	الشكر والتقدير
ه.....	الإهداء
و.....	فهرس المحتويات
ي.....	الملخص باللغة العربية
ك.....	abstract
1.....	التمهيد
2.....	أولاً - مشكلة الدراسة
3.....	ثانياً - هدف الدراسة
3.....	ثالثاً - أهمية الدراسة
4.....	رابعاً - أسئلة الدراسة
4.....	خامساً - الدراسات السابقة
5.....	سادساً - منهجية الدراسة
5.....	سابعاً - خطة الدراسة
7.....	الفصل الأول: ماهية الشرعية الدستورية

- 7.....المبحث الأول : مفهوم الشرعية الدستورية.....
- 8.....المطلب الأول : التطور التاريخي للشرعية الدستورية للضرائب
- 13.....المطلب الثاني : تعريف الشرعية الدستورية.....
- 20.....المطلب الثالث : خصائص الشرعية الدستورية للضرائب
- 27.....المطلب الرابع : أساس الشرعية الدستورية للضرائب
- 31.....المبحث الثاني : الشرعية الدستورية للضرائب
- 32.....المطلب الأول: فرض الضرائب والرسوم.....
- 33.....المطلب الثاني : الإعفاء من الضرائب
- 34.....المطلب الثالث : جباية الضرائب
- 39.....المطلب الرابع : إلغاء الضرائب
- 44.....الفصل الثاني :الجهات المختصة بفرض الضرائب
- 45.....المبحث الأول: الجهات ذات الاختصاص الأصيل
- 45.....المطلب الأول: تعريف الاختصاص الأصيل
- 48.....المطلب الثاني: الجهات المختصة بالفرض.....
- 54.....المطلب الثالث: موقف القضاء العراقي
- 60.....المطلب الرابع موقف القوانين المقارنة.....

- 67.....المبحث الثاني: الجهات ذات الاختصاص المفوض
- 68.....المطلب الأول تعريف الاختصاص المفوض
- 70.....المطلب الثاني: الجهات المختصة بالتفويض
- 78.....المطلب الثالث: موقف القضاء العراقي
- 81.....المطالب الرابع: موقف القوانين المقارنة
- 88.....الفصل الثالث : فرض الشرعية على الضرائب
- 90.....المبحث الأول: الآثار الدستورية
- 90.....المطلب الأول : الضريبة وعلاقتها بالسمو الدستوري
- 93.....المطلب الثاني : مبدأ عدم رجعية قانون الضريبة على الماضي
- 101.....المبحث الثاني : المبادئ القانونية
- 101.....المطلب الأول : تفسير النصوص التشريعية الضريبية
- 104.....المطلب الثاني: تعزيز مبدأ المشروعية
- 107.....المطلب الثالث : سيادة القانون في الشؤون الضريبية
- 119.....المبحث الثالث: النتائج المترتبة بالنسبة لطرفي الإلتزام المالي
- 119.....المطلب الأول : أثر مبدأ المشروعية بالنسبة للمكلفين بها
- 127.....المطلب الثاني : أثر مبدأ المشروعية بالنسبة للدولة

130.....	الخاتمة
130.....	النتائج
132.....	التوصيات
133.....	قائمة المصادر والمراجع

الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 (دراسة مقارنة)

إعداد

علي عبد الرسول لفته

إشراف

الدكتور محمد علي الشباطات

الملخص

إن الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم تعني أن لا تفرض ولا تجبى ولا يعفى أحد من أدائها ولا تلغى إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة والهدف الذي يبيغيه المشرع الدستوري من خلال تضمينه هذه الشرعية في الدستور هو بهدف المحافظة على الحقوق المالية للأشخاص في الدولة ، وأيضاً كي لا تتمكن السلطة التنفيذية من الانتقاص من هذه الحقوق المالية إلا بصور قانون من ممثلي الشعب المخول الرسمي من قبل الشعب لممارسة التشريع إلا وهي السلطة التشريعية ، ولكن هذا المبدأ وإن كان لا يكون إشكالية في الدول التي تتبع التنظيم المركزي في الإدارة المالية، إلا أنه يثيرها في الدول التي تتبع النظام الفيدرالي و اللامركزي مثل النظام الإداري الدستوري في العراق ، إذ تتكون في ظل هذا النظام أكثر من سلطة تشريعية تتمثل بالسلطة التشريعية الاتحادية والسلطات التشريعية في الإقليم والمحافظات ، لذلك اختلف في الجهة التي لها صلاحية إصدار القوانين المتعلقة بالفرائض المالية كالضرائب والرسوم ، وإن هدف الدراسة قائم على أساس بيان الجهة المختصة بعملية الفرض في القانون العراقي والقوانين المقارنة محل الدراسة، وتوصلنا إلى استنتاج عام يتمثل بإمكانية المحافظة على الحقوق المالية للأشخاص من خلال الشرعية الدستورية وكذلك نوصي مشرعنا العراقي بتعديل النص الدستوري الذي تضمن مبدأ الشرعية الدستورية بحصر الإختصاص في هذا المبدأ بالسلطة التشريعية الاتحادية دون غيرها من السلطات التشريعية سواء في الإقليم أو المحافظات غير المنتظمة في الإقليم .

الكلمات المفتاحية: الشرعية الدستورية، الضرائب، الرسوم

**Constitutional Legitimacy of Taxes and Fees in the Constitution of
The Republic of Iraq 2005
(Comparative Study)**

Prepared by

Ali Abed Al Rasool Lafteh

Supervised by

Dr. Mohammad Ali Al Shabtat

Abstract

is that the constitutional legitimacy of taxes and fees means that they are not imposed, not levied, and no one is exempted from their performance and is not boiled except by a law issued by the competent legislative authority, and the objective sought by the constitutional legislator by including this legitimacy in the Constitution is to preserve the financial rights of persons in the state, and also so that the executive branch cannot diminish these financial rights except by passing a law of the people authorized by the people officially authorized by the people to practice legislation, namely, which is The legislative authority, but this principle, although not problematic in countries that follow the central system in financial management, but raises it in countries that follow the federal system and decentralization such as the constitutional administrative system in Iraq, as under this system consists of more than one legislative authority represented by the federal legislature and the legislative authorities of the provinces and provinces, so he differed in who has the power to issue laws related to financial obligations such as taxes and fees, and The objective of the study is based on the statement of the competent authority in the process of imposition in Iraqi law and the comparative laws under study, as the problem of study

Keywords. Constitutional Legitimacy, Taxes and Fees, the Constitution.

تمهيد

الضرائب والرسوم هي الفرائض المالية العادية التي تجسدها المبالغ النقدية التي يلتزم بدفعها المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين إلى الدولة أو أحد المؤسسات العامة التابعة لها بصورة جبرية مقابل خدمة عامة أو خاصة للمكلف إلى جانب النفع العام الذي يحقق المصلحة العامة للمجتمع ، وبما أن الضرائب والرسوم هي اقتطاع نقدي من أموال المكلف أي من حقوقه المالية، لذلك فإن المشرع الدستوري في العراق قد احاط هذه الاموال بالحماية الدستورية من امكانية السلطة التنفيذية من اقتطاع جزء من هذه الأموال إلا بموافقة ممثلي الشعب السلطة التشريعية وهذا ما يعبر عنه بمبدأ شرعية الضرائب والرسوم أو ما يعرف فقهاً بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم، وهذا ما نص عليه المشرع الدستوري العراقي في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ إذ نص في البند أولاً من المادة (28) على أنه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون)، وتجسيداً لمبدأ الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم نص المشرع الدستوري الأردني في دستور 1952 المعدل في المادة (111) منه على (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون) ، ويتبين لنا من هذه النصوص الدستورية أن عملية فرض الضرائب والرسوم محكومة بشرعية دستورية تعطي الإختصاص الحصري في عملية الفرض إلى السلطة التشريعية .

كما يتبين لنا من هذه النصوص الدستورية بأن الفرائض المالية من الإيرادات الإعتيادية للدولة متمثلة بالضرائب والرسوم، وهو مبلغ نقدي يدفعه الأشخاص إلى الدولة أو غيرها من الهيئات العامة جبراً دون مقابل أو بمقابل انتقاعه بخدمة معينة تؤديها له تحقق في آن واحد نفعاً خاصاً إلى جانب النفع العام الذي يعود على المجتمع من جراء أدائها، وبما أن المكلف بها يدفعها جبراً دون أن يكون له

الإختيار فإن ذلك يكون خطراً على الحقوق المالية للمكلفين الأمر الذي دفع بالمشرع الدستوري إلى تضمين مبدأ شرعية الفرائض المالية في صلب الوثيقة الدستورية، إذ يعدّ مبدأ شرعية الفرائض المالية واحداً من أبرز المبادئ الدستورية التي أصبحت ملازمة لوجود الدستور، أي لا يمكن أن نتصور وجود دستور من دون هذا المبدأ، وهذا الأخير يتضمن قاعدة أساسية قوامها سيادة القانون في فرض الأعباء العامة.

إلا أن الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم قد تعرضت للخرق في العراق إذ أعطت القوانين للسلطة التنفيذية والسلطات المحلية في الأقاليم والمحافظات غير منتظمة في إقليم صلاحية فرض الضرائب والرسوم على خلاف النص الدستوري الذي حصرها بالسلطة التشريعية الاتحادية، وأضحت هذه السلطات تتمتع بالصلاحية الكاملة في عمليات الفرض وهذا ما يمس بالحقوق المالية للمكلفين بدفعها.

أولاً: مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في التجاوز الحاصل على مبدأ الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم، إذ نصت الدساتير على أن الضرائب والرسوم لا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة، (وفي قانون الموازنة العامة في العراق رقم 23 لسنة 2021 والقانون الآخر قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008) إلا أن المشرع العراقي قد منح السلطة التنفيذية والسلطات المحلية في الأقاليم والمحافظات صلاحية فرض هذه الفرائض المالية في القوانين العادية ومخالفتها الصريحة لأحكام الدستور، وأن المشكلة الرئيسية التي تعالجها الدراسة هو إبراز أن عمليات الفرض من الصلاحيات الحصرية للسلطة التشريعية الاتحادية وأن إعطاء السلطات الأخرى سلفة الذكر صلاحية الفرض فيه مخالفة صريحة لأحكام الدستور.

ثانياً: هدف الدراسة:

وإن الأهداف التي نبغيها من وراء دراستنا لموضوع (الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 دراسة مقارنة) هي كالاتي:

1. حماية الحقوق المالية للمكلفين من الاعتداء عليها من قبل السلطة التنفيذية ولا يجوز الإقتطاع منها إلا بقانون يصدر عن ممثلي الشعب السلطة التشريعية.
2. بيان الجهة المختصة بالعمليات القانونية المرافقة للفرائض المالية من فرضها إلى جبايتها، وأن تتم هذه العمليات من قبل ممثلي الشعب في السلطة التشريعية.
3. منح الجهة صاحبة الاختصاص الدستوري الأصيل بعمليات الفرض للفرائض المالية الإتحادية (الضرائب والرسوم) متمثلة بالسلطة التشريعية المختصة بهذه الفرائض دون غيرها من السلطات في الدولة.

4. سيادة القانون في الشؤون المالية على طرفي الإلتزام المالي، الدائن (الدولة أو أحد هيئاتها) المدين (الشخص الطبيعي أو المعنوي).

ثالثاً: أهمية الدراسة: إن الفرائض المالية لها أهمية كبيرة لأنها تشكل المورد الرئيس للإيرادات العامة في الدولة لذلك ينبغي أن يتم ضبط هذه الموارد بمبدأ دستوري، لأنها تشكل عصب الإقتصاد الوطني، كما أن هذه الفرائض هي اقتطاع من حق الملكية الخاصة للمكلفين بها، فإن هدف دراستنا هو محاولة أولية لغرض التوفيق بين هاتين المصلحتين المتعارضتين من خلال نصوص الدستور.

وإن الجهات المستفيدة من الدراسات تتمثل بالسلطة التشريعية الإتحادية من خلال بيان أنها الجهة الوحيدة التي لها صلاحية فرض الضرائب والرسوم ولا يحق لجهة غيرها في الدولة عملية فرض الضرائب والرسوم ، وأيضاً من الجهات المستفيدة جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية من خلال بيان

الدراسة أن الجهة المختصة بالفرض السلطة التشريعية الإتحادية ولا يحق للسلطات الأخرى عملية فرض الضرائب والرسوم، وإذا ما استمر الخرق الدستوري للشرعية الدستورية للضرائب والرسوم فإنه يحق لهم الطعن أمام المحكمة الإتحادية العليا بالقوانين التي تعطي الحق لغير السلطة التشريعية بعملية الفرائض المالية.

رابعاً: أسئلة الدراسة:

تتمثل أسئلة الدراسة في الآتي:

1. من هي الجهة المختصة بعمليات الفرض بالنسبة للفرائض المالية نطاق دراستنا متمثلة بالضرائب

والرسوم ؟

2. هل اختصاص السلطة التشريعية الإتحادية بفرض الضرائب والرسوم حصرياً ؟

3. هل هناك اختصاص للسلطة التنفيذية بفرض الضرائب والرسوم ؟

4. هل يحق للسلطات المحلية الأقاليم والمحافظات فرض الضرائب والرسوم ؟

5. ما هو مبدأ دستورية الفرائض المالية في القوانين المقارنة محل الدراسة ؟

خامساً: الدراسات السابقة:

1. الأستاذ الدكتور محمد علوم محمد المحمود في أطروحة دكتوراه سنة 2002 في جامعة النهدين

كلية الحقوق بدراسة بعنوان (الطبيعة القانونية والإقتصادية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات

الضريبية المقارنة) وتتشابه مع موضوعنا من حيث أنه ناقش دين الضريبة بصورة عامة، إلا أنه

يختلف عن دراستنا من حيث أنها تختص بالجانب الدستوري لشرعية هذه الفريضة أي بيان مشروعيتها

من حيث الجهة المختصة بفرضها.

2. نور طارق حسين العاني، رسالة ماجستير كلية الحقوق جامعة النهرين 2004 بعنوان (النظام القانوني للرسم)، تتشابه مع دراستنا من حيث أنها ناقشت النظام القانوني للرسم العام وهو ما سنناقشه، إلا أنها تختلف مع دراستنا من حيث أن الدراسة كانت قبل صدور دستور 2005 في العراق إذ كانت قبل صدوره الرسم من صلاحيات السلطة التنفيذية في ظل دستور 1970 الملغي أما في دستور 2005 فحصر الصلاحية بالسلطة التشريعية الاتحادية.

3. الأستاذ الدكتور أحمد فارس عبد دراسة في جامعة تكريت ناقشت موضوع شرعية الرسم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005، تتشابه مع موضوع دراستنا من حيث أنه ناقش شرعية الرسم وهذا ما سندرسه، إلا أنه تمت إضافة الضريبة إلى جانب الرسم وهذا ما يميز دراستنا عنها.

سادساً:

منهجية الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة يستخدم الطالب مجموعة من المناهج التي يتطلبها موضوع الدراسة.

1- المنهج المقارن: حيث يتناول الباحث موضوع الدراسة من الجوانب القانونية في القانون

العراقي والتشريعات ذات الصلة إن وجدت، مدعماً بالأراء الفقهية والقانونية .

2- المنهج الوصفي التحليلي: من خلال منهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة من خلال

الدراسة وتحديد بعض المفاهيم التي تقوم عليها والخوض في جزئياتها وطرحها بشكل من

التفصيل والتحليل .

سابعاً : خطة الدراسة :

تم تقسيم خطة الدراسة على ثلاثة فصول مسبقة بمقدمة ، إذ ناقشنا في الفصل الأول ماهية الشرعية

الدستورية إذ سنناقش هذا الفصل في مبحثين نستعرض في الأول مفهوم الشرعية الدستورية ، ونبين

في الثاني مشتملات الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم، أما الفصل الثاني الجهات المختصة بفرض الضرائب والرسوم وسناقشه في مبحثين نستعرض في الأول الجهات ذات الاختصاص الأصلي، وندرس في الثاني الجهات ذات الاختصاص المفوض، أما الفصل الثالث آثار الشرعية الدستورية وسناقشه من خلال ثلاثة مباحث ، سنناقش في الأول الآثار الدستورية ، ونبين في الثاني الآثار القانونية ، ونستعرض في الثالث الآثار بالنسبة لطرفي الإلتزام المالي ، ونهني البحث بخاتمة تتضمن أهم الاستنتاجات والتوصيات.

الفصل الأول

ماهية الشرعية الدستورية

للشرعية الدستورية للضرائب والرسوم أهمية كبيرة، لما تشكله من تحقيق التوازن بين حقوق متضادة متمثلة بحقوق السلطة المالية وحقوق المكلفين بدفع الفرائض المالية، وأن الشرعية الدستورية التي تضمنتها دساتير الدولة هي التي تحقق التوازن بين هذه المصالح المتعارضة، لذلك سنركز كلامنا في هذا الفصل على ماهية الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم من خلال الوقوف على أبرز الوجوه التي تبرز موضوع الشرعية الدستورية، سنتناول هذا الفصل في مبحثين نستعرض في الأول مفهوم الشرعية الدستورية، ونبين في الثاني مشتملات الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم

المبحث الأول

مفهوم الشرعية الدستورية

إن الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم هي التي تمنح الحق للسلطات المختصة بفرض الضرائب والرسوم على المكلفين بها، وجباية هذه المبالغ النقدية ومنح الإعفاءات وإلغاء هذه الفرائض، واستناداً إلى ما تقدم سناقش هذا المبحث في أربعة مطالب نستعرض في الأول التطور التاريخي للشرعية الدستورية، ونبحث في الثاني تعريف الشرعية الدستورية، ونبين في الثالث خصائص الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم، ونناقش في الرابع أساس الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم .

المطلب الأول

التطور التاريخي للشرعية الدستورية للضرائب والرسوم

تطور مفهوم الشرعية بتطور الأنظمة السياسية والإقتصادية والاجتماعية عبر التاريخ، ففي العصور قبل الإسلام كانت الفرائض مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، وكان المظهر الأول لها هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية، كالقبيلة والعشيرة، في سبيل الدفاع عنها ضد المخاطر الخارجية التي تواجهها، وكانت أشبه بخدمة شخصية يقوم بها الفرد لتعود بالفائدة على أفراد العشيرة كافة قبل ظهور مفهوم الدولة، ومع تركيز المجتمعات البشرية أخذت الضريبة شكل منحة مالية تدفعها الرعية للحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم وشد أزره في الأوقات الصعبة، وما لبث هذا المفهوم الاختياري للضريبة أن تطور نتيجة تركز الحياة القبلية أكثر واتساع مفهوم الحاجات العامة التي يتطلبها هذا التمرکز، كشق الطرقات وتأمين الأمن الداخلي والخارجي والعدالة لمصلحة العشيرة أو الحاكم، وهذا ما جعلها تنقلب من خدمة شخصية إلى تكليف إلزامي شخصي ثم مالي مقابل ما ينتفع منه الأشخاص من تلك الخدمات على شكل رسوم يدفعها الشخص لقاء تلك الخدمات بسبب تطور الأنظمة السياسية وحاجة الأفراد وارتباطهم بالحياة الاجتماعية أكثر، وبذلك عرفت الإمبراطورية الرومانية ومصر الفرعونية الضرائب على نطاق واسع من دون أي ضمانات سياسية فكانت تفرض من الحاكم من دون أخذ رأي المكلفين بها ولم يراع فرضها حسب المقدرة التكليفية للأفراد وعدت في ذلك العصر عملاً من أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة المركزية⁽¹⁾.

ثم جاء الإسلام فتطور مفهوم الشرعية وأصبح للنظام المالي الإسلامي خصائص وللضريبة قواعد تفرض على نحو تمييزي ومرن، فتنوعت الضرائب وأصبحت أكثر شمولاً وفرضت الضرائب

(1) شباط، يوسف، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2003، ص 18 .

على الأشخاص وعلى الأموال، كالجزية والعشور التي أصبح لكل منها شروطها وقواعدها التي تختلف عن غيرها من الضرائب، كما فرّق النظام الضريبي الإسلامي بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وفرّق في فرضها بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع العبء الضريبي بعدالة وربط فرضها بتنفيذ أغراض قواعد الشريعة الكلية في التوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة⁽¹⁾.

ومع بدء العصور الوسطى في أوروبا تراجع مفهوم الشرعية في الفرائض المالية، إذ تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب للإقطاعيين وأصبح ينفق من دخل الدومين العام (ممتلكات الملك) الذي أصبح المورد العادي لتمويل النفقات العامة، وبدءاً من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة فاسترد الملك بعض سلطاته لفرض الضرائب بإرادته الحرة بالاتفاق مع الإقطاعيين وسلطة الكنيسة، ثم أخذ يفرضها على الشعب مباشرة وكانت تعد في ذلك الحين إعانة تفرض بموافقة المجالس التي تمثل الشعوب، وهو ما تقرر في إنكلترا عام 1215 في الميثاق الكبير، وفي فرنسا عام 1314 أصبحت تلك المجالس تمنحه الموافقة على تلك الإعانات سنوياً ثم ما لبثت أن منحتة إياها على نحو دائم وبذلك تخلّصت الضريبة من صفة المعونة والطبيعة الاختيارية وأصبحت في القرن السادس عشر إيراداً تكميلياً، ثم أصبحت إيراداً عادياً من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة يدفعها الأفراد متضامنين من دون الحصول على خدمة أو منفعة مقابلة، وقد استقر مفهومها في نهاية القرن الثامن عشر على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها⁽²⁾، وكانت بريطانيا السبّاقة إلى ذلك، حيث

(1) القيسي، أعاد حمود، (2000) المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة لمنشر والتوزيع، عمان - الأردن ، ص 18-19، و د. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان الأردن، 1998، ص 46-47.

(2) د. خلاف، حسين، (1966) الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، ، ص 47 - 48.

أصدر الملك شارل الأول عام 1628 وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وجبايتها، ثم أقرت الثورة الفرنسية هذا المبدأ عام 1789، وما لبث أن أصبح ذلك مبدأ دستورياً راسخاً لدى جميع الدول⁽¹⁾.

شهدت الدولة العراقية النص على مبدأ الشرعية للفرائض المالية منذ الدستور الأول لها، وهو قانون الأساس لسنة 1925 إذ نص على " لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين⁽²⁾، وعاد المشرع الدستوري مؤكداً للمبدأ المتقدم في قانون الأساس لسنة 1925 إذ نص على "لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم إلا بقانون"⁽³⁾، ويبدو أن المشرع الدستوري قد تلافى ما وقع فيه من نقص في استكمال عناصر مبدأ المشروعية في دستور 1958 إذ نص على " لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون"⁽⁴⁾، وجاء الدستور الثالث لجمهورية العراق لسنة 1963 خالياً من الإشارة إلى المبدأ المتقدم⁽⁵⁾، وهكذا بالمسار نفسه جاء الدستور الرابع لسنة 1964⁽⁶⁾.

إلا أن الدستور الخامس لسنة 1964 عاد فنص على مبدأ قانونية فرض الضريبة إذ نص على " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز إعفاء أحدهما

(1) عبد الطيف، محمد محمد، (2000) الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ص5.

(2) المادة (11) من القانون الأساسي العراقي لسنة 1925 الملغي .

(3) المادة (91) من القانون الأساسي العراقي لسنة 1925 الملغي .

(4) المادة (15) من دستور 27 تموز 1958 الملغي الذي صدر في مطلع العهد الجمهوري في العراق.

(5) قانون المجلس الوطني لقيادة الثورة رقم (25) لسنة 1963 / دستور نيسان 1963 الملغي.

(6) قانون المجلس الوطني لقيادة الثورة رقم (61) لسنة 1964 / دستور 22 نيسان 1964 الملغي.

إلا بقانون" (1) ، وجاء الدستور السادس بأغلب عناصر مبدأ الشرعية حيث نص على " لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منهما إلا بقانون" (2)، هذا وقد نص دستور 16 تموز 1970 على المبدأ المتقدم إذ نص على " أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ، ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون" (3).

كما أورد قانون إدارة الدولة للمرحلة الإنتقالية نصاً يتضمن مبدأ قانونية الضريبة حيث نص على : " لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون" (4)، ونرى أن هذا النص أهمل وبشكل ملحوظ أغلب عناصر قانونية الضريبة ، إذ لم ينص على عدم الإعفاء من الضريبة أو إلغائها أو تعديلها إلا بقانون .

وأما دستور 2005 النافذ فقد حظي بأهمية كبيرة كونه عمل على الحفاظ على حقوق المكلفين من جهة والخزينة العامة من جهة أخرى فقد اقر المشرع الدستور العراقي مبدأ الشرعية الدستورية للفرائض المالية شاملاً الفرض والإعفاء والجباية والتعديل (5)، وأن أهم النتائج المترتبة على هذا المبدأ عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية بالاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية والمتعلقة بفرض الضريبة أو جبايتها أو تعديلها أو الإعفاء منها (6)، وهو ما دعى إلى القول بأن المشرع قد اقر المبدأ لحماية المكلفين والخزينة العامة على حد سواء فلو اكتفى المشرع بإقرار مبدأ القانونية في الفرض

(1) المادة (38) من دستور 29 نيسان 1964 الملغي.

(2) المادة (39) من دستور 21 أيلول 1968 الملغي.

(3) المادة (35) من دستور 16 تموز 1970 الملغي.

(4) ينظر المادة (18) من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 .

(5) الفقرة الأولى من المادة (28) من الدستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.

(6) غيلان، عثمان سلمان، (2005) مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة النهرين، ص39.

والجباية فقط لقلنا بأنه أراد حماية حقوق المكلفين فحسب، على أن إضافة الإعفاء إلى نطاق سريان مبدأ القانونية يجعل من هذا المبدأ سبباً لحماية حقوق الخزينة العامة أيضاً.

ويبدو أن المشرع الدستور العراقي بدأ متطور أكثر من إقرانه في الدول العربية إذ اكتفت دساتير تلك الدول بتطلب صدور القانون في الفرض والجباية دون الإعفاء والذي ترك ليكون بناءً على قانون أي أن تلك الدساتير أجازت إن يكون الإعفاء من الصلاحية المخولة للسلطة التنفيذية بناءً على تفويض من السلطة التشريعية، والحقيقة إن المشرع الدستور العراقي لم يكتف بمنع تفويض السلطة التنفيذية أو تخويلها صلاحية فيما يتعلق بشؤون الضرائب في الأوضاع العادية وإنما منعها حتى في حالة الضرورة أو في الظروف الاستثنائية أو في حالة الطوارئ وغياب السلطة التشريعية أو تعطيل عملها في تولي هذه المهمة إذ جاء في الفقرة ج من البند تاسعاً من المادة (61) من الدستور العراقي النافذ على أنه ((يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في إثناء مدة إعلان الحرب وحالة الطوارئ وتنظم هذه الصلاحيات بقانون بما لا يتعارض مع الدستور))⁽¹⁾ فمع إن القانون الذي من المتوقع إن ينظم حالة الطوارئ لم يصدر بعد إذ يسري الآن أمر الدفاع عن السلامة الوطنية رقم (1) لسنة 2004⁽²⁾، إلا إن العبارة الأخيرة من الفقرة (ج) أعلاه حسمت الموقف بأن ذلك القانون يجب أن لا يتعارض مع الدستور أي يجب محكوماً بالمبادئ الدستورية ومنها مبدأ القانونية ومن ثم بقاء فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو الإعفاء منها من

(1) الدخيل، احمد خلف حسين، (2006) موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية الصادر عن كلية التربية، مجلد 13، ع9، ص277.

(2) نشر هذا الأمر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (3078) ، أيلول 2004.

الصلاحيات الحصرية للسلطة التشريعية التي لا يجوز تفويضها للسلطة التنفيذية حتى في حالة الطوارئ والظروف الاستثنائية وهو ما يسجل للمشرع العراقي.

المطلب الثاني

تعريف الشرعية الدستورية

كعادة معظم المصطلحات المستخدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية فإن تحديد تعريف دقيق لمصطلح الشرعية الدستورية لا يخلو من الصعوبات كون إن كل باحث ينظر إلى الموضوع من زاوية معينة وكاستجابة لحاجة يقتضيها عصر وظرف كل واحد منهم، إذ ظهرت اتجاهات ثلاثة في محاولة التعريف بالشرعية الدستورية بشكل عام، وسنعرض لهذه الاتجاهات تباعاً، ثم نعرض بعد ذلك وجهة نظر الباحث في الأمر كما أننا سنناقش تعريف الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم وهذا ما سنناقشه في نقطتين وعلى النحو الآتي :

أولاً : تعريف الشرعية الدستورية بشكل عام :

إذ ظهرت ثلاث اتجاهات في تعريفها، الاتجاه الأول : ينظر للشرعية من زاوية سياسية بحتة، ويربطها بممارسة الحكم السلطة فقط، إذ إن الشرعية بحسب هذا الاتجاه تعني (سمة لممارسة السلطة السياسية عندما يعتقد إن تلك السلطة على وفق مبادئ وممارسات معينة، وإن السلطة هي قدرة على ضمان الإذعان أو الامتثال لأسباب تتعلق بالقيم أو القواعد الأساسية التي يقر بها عموماً

بوصفها شرعية⁽¹⁾، وبهذا فإن الشرعية تكون حاصل علاقة مستقرة بين الحاكم والمحكوم، السلطة والمواطن، مضمونها قبول مواطن ما بالحكومة طوعية من غير قسر، فإذا غاب هذا القبول الشعبي بالسلطة تكون حكومتها قد فقدت مبرر طاعتها⁽²⁾.

إذا فالشرعية هي الصفة التي يجب إن تملكها حكومة ما بحيث إن هذه الصفة تتفق والرأي السائد في الفئة الاجتماعية حول أصل السلطة وطريقة ممارستها، وإن يعتقد أي يؤمن غالبية أعضاء المجتمع إيماناً حقيقياً بأن السلطة يجب أن تمارس بطريقة معينة دون غيرها وإلا فقدت مبرر طاعتها، لذا فالشرعية فكرة سياسية لأنها تتعلق بالسلطة وممارستها⁽³⁾، وبهذا تكون الشرعية سلطة الحكام هي الأساس وجوهر كل بناء وتنظيم سياسي وقانوني⁽⁴⁾.

إن الاتجاه السياسي في تعريف الشرعية كان يصلح للأخذ به في فترة زمنية ما، فإنه لا يصلح الآن للاحتجاج به في تعريف الشرعية الدستورية، وذلك لأن خضوع الشعب للسلطة والاعتقاد بصوابية ما تفعله والامتثال الطوعي لهذه السلطة دون وجود معارضة أو عدم رضا، فإن هذا المفهوم هو مفهوم منتقد، كون القبول بالسلطة والرضا بالنظام ليس هو مضمون الشرعية وإنما هو في الحقيقية نتيجة للشرعية أو معيار الاعتراف بالشرعية⁽⁵⁾ وهذا من جهة، كما إن رضا الشعب على السلطة لا

(1) السعيد، أحمد عطية الله، (2011) المعجم السياسي الحديث، بهجة المعرفة، بيروت، بدون سنة الطبع، ص242-243، و د. ناظم عبد الواحد الجاسور، موسوعة علم السياسة، ط1، دار مجدلوي للنشر والتوزيع، عمان، 2004 ص224.

(2) سلامة، غسان، نحو عقد اجتماعي عربي جديد (بحث في الشرعية الدستورية)، ط2، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ص33-34.

(3) الشاوي، منذر، (2012) فلسفة الدولة، ط1، دار ورد الأردنية للنشر والتوزيع، ص54-55.

(4) ناصوري، أحمد، (2004) النظام السياسي وجدلية الشرعية والمشروعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 24، ع 2، ص343.

(5) د. عليان بوزيان، دولة المشروعية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص104-

يمنحها الشرعية ولكن لا بد أن تكون الأعمال التي تقوم بها السلطة ذاتياً أعمالاً شرعية أو موافقة للدستور، وإلا تعرضت للإلغاء⁽¹⁾.

أما الاتجاه الثاني لما كانت الشرعية تدور حول صلاحية السند الذي يركز عليه النظام القانوني، ولما كان الدستور هو القانون الأعلى والمهيمن على ما سواه من قوانين ولوائح وتشريعات، فإن الشرعية تكون مرتبطة بالدستور وليس بشيء آخر⁽²⁾.

إن مبدأ الشرعية في المنظومة القانونية للدولة يكاد يكون المحور الذي تتصل به كل الأعمال القانونية والمادية لدولة بل وقبل هذه وتلك فإنه حجر الزاوية لكل المؤسسات في الدولة، إذن فإن الدستور يأتي في هرم هذا البناء الشرعي من حيث كونه المبدأ الضابط لهذه الشرعية ومن حيث كونه المصدر الأساس لها⁽³⁾، أو بعبارة أخرى فإن السلطات كافة تلتزم فيما تقوم به بالدستور باعتباره القطب الذي تدور حوله هذه السلطات، فيحركها ويراقبها ويمنعها من الابتعاد عن دائرته، وبخلاف ذلك فإن هذه السلطات تكون قد انتهكت مبدأ الشرعية⁽⁴⁾ إن مفهوم الشرعية الدستورية حديث نسبياً وذلك لأن مفهوم الدستور باعتباره القانون الأسمى هو الآخر حديث نسبياً لا يتجاوز القرنين من الزمان إلا قليلاً وهو نتيجة لمبدأ سمو الدستوري، إذ أن الدستور بحسبانه القانون الأسمى في بلد من البلاد هو مرجع لتحديد مؤسسات الدولة واختصاصات هذه المؤسسات والقائمين بتمثيلها المعبرين

(1) أبو زيد، محمد عبد الحميد (2004)، السلطة بين التخاصم والتوازن، مطبعة العشري، ص334.

(2) راغب، راغب جبريل خميس، (2011) الصراع بين حرية الفرد وسلطة الدولة، ط2، المكتب الجامعة الحديث، ص244.

(3) حاشي، يوسف، (2011) في النظرية الدستورية، ط1، دار ابن النديم للنشر والتوزيع، بيروت، 2002، ص97.

(4) طلبه، نسرين، الرقابة على دستورية القوانين، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 27، ع 1، ص495.

عن إرادتها، وإن تكون تلك السلطات والمؤسسات خاضعة للدستور عاملة في إطار لا تعدوه ولا تخرج عليه⁽¹⁾، وبهذا فإن الشرعية الدستورية هي الإطار الذي يستظل به النظام القانوني وترسم دائرة توازن بين الحقوق والحريات والمصلحة العامة⁽²⁾، أو بعبارة أخرى الشرعية الدستورية هي مجموعة من القواعد المنظمة للسلوك السياسي داخل الجماعة بحيث تستمد الحكومة شرعيتها متى التزمت في جميع تصرفاتها بتلك القواعد الضابطة لحدودها والضامنة لحقوق أفرادها⁽³⁾.

إن هذا الاتجاه هو الآخر لم يسلم من النقد، باعتبار إن الشرعية وفقاً لهذا المفهوم ستكون شرعية شكلية ليس إلا كون السلطة هي من تضع القواعد القانونية المنظمة للمجتمع، بالإضافة إلى أن إلزام المواطنين للامتثال للمبادئ الدستورية فقط يعد اختزالاً ويحد بطريقة مشبوهة من حقوق وحريات الأفراد الذين يجدون تطلعاتهم في آفاق دينية وحضارية متنوعة غير تلك التي تنص عليها نصوص أو مواد الدستور⁽⁴⁾.

أما الاتجاه الثالث: سبق وأن ذكرنا أن الاتجاه القانوني لتعريف الشرعية الدستورية لم يسلم من النقد، إذ أصبح ينظر للشرعية استناداً لهذا الاتجاه بأنها مستوى أخير للشرعية وأنها ليست قانونية فقط، وبهذا ظهر اتجاه ممكن تسميته بالاتجاه المختلط لتعريف الشرعية، على أساس إن الشرعية ليست قانونية فقط إنما هي شرعية الأسس والمبادئ العليا للمجتمع وتجد أساسها في منظومة القيم والأيدلوجيات والفلسفات التي تسبق قيام النظام القانوني، وبهذا أصبحنا أمام مفهوم جديد للشرعية

(1) الجدة، رعد ناجي، (2011) النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، ط4، المكتبة القانونية، بغداد، ص60.

(2) سرور، احمد فتحي، (2002) القانون الجنائي الدستوري، ط2، دار الشروق، ص12-14.

(3) خضر، خضر، (2011) مدخل إلى الحريات العامة وحقوق الإنسان، ط4، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ص236.

(4) بوزيان، عليان، مصدر سابق، ص107.

وهو مفهوم العقد الثنائي للشرعية⁽¹⁾، أو بعبارة أخرى فإن الشرعية تعني التزام النظام القانوني بأسره والقائمين على السلطة بالأهداف والقيم الأساسية والمبادئ العليا للمجتمع أي بأيدولوجية المجتمع⁽²⁾. ونتيجة للانتقادات التي وجهت للشرعية بشقيها السياسي والقانوني فقد حاول أصحاب الاتجاه المختلط الوصول إلى صيغة أكثر قبولاً وتوفيقاً بحيث أصبح للشرعية وفقاً لهذا الاتجاه مضمونين، مضمون شكلي يتمثل في دستورية السلطة بان تكون ممارستها لصلاحياتها وفقاً للدستور والنظام القانوني القائم، ومضمون موضوعي يتمثل في قناعة الأفراد ورضاهم بهذه السلطة⁽³⁾.

وهذا الاتجاه هو الآخر لا يسلم من النقد أيضاً، فما هي الأسس العليا التي يجب أن يتم الاستناد إليها؟ ومن الذي يحدد هذه الأسس وكونها عليا من عدمه؟ ثم أليست الدساتير هي وثيقة التعايش السلمي بين المواطنين والمرآة العاكسة لقيم المجتمع وأهدافه وتطلعاته؟ فلماذا لا يعتد به (أي الدستور) طالما كانت هذه صفاته كأساس للشرعية⁽⁴⁾، دون الخوض في جدل فلسفي (حول القيم والأيدولوجيات) أقل ما يقال عنه أنه سفسطة لا طائل من ورائه؟ أما فيما يتعلق بقناعة الأفراد ورضاهم عن السلطة فلا بد إن يكون وفقاً لمعيار وليس مجرد كلام يطلق على عواهنه، وذلك لأنه لا توجد سلطة شرعية سلفاً، وإنما تمارس السلطة ضمن إطار صيغ وأنماط قانونية محددة، وعندما تصل حكومة ما إلى السلطة بواسطة الخيارات الديمقراطية، فلا يمكن التأكيد بأنها حكومة شرعية بشكل مطلق، لأن الشرعية هي خاصية ترتبط بالسلطة المقيمة، ولا تسند إلى السلطة إلا عندما يتم تقييم

(1) المصدر نفسه ، ص107.

(2) توفيق، سمير خيرى ، (1978) مبدأ سيادة القانون، منشورات وزارة الثقافة والفنون العراقية ، ص142.

(3) بوزيان، عليان ، مصدر سابق، ص108.

(4) إذ إن الدستور يشكل صمام الأمان للاستقرار المؤسسات السياسية كانت أم اجتماعية، ينظر: د.أمين عاطف صليبيا ، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس ، 2002، ص111.

هذه السلطة استناداً إلى معيار محدد⁽¹⁾، وهذا المعيار لا يدعو إن يكون - حسب رأي الباحث - غير الدستور والأطر التي يرسمها هذا الأخير في جميع الشؤون الخاصة بالمؤسسات والسلطات التي تمارس اختصاصاتها من خلالها، وبهذا تكون الشرعية الدستورية هي الضمان الأعلى لسيادة القانون على سلطات الدولة.

بعد اطلاع الباحث على الآراء الفقيه السابقة حول الشرعية الدستورية وتحليها من حيث الأسانيد التي ارتكز عليها أصحاب كل اتجاه، فإننا نجد الاتجاه القانوني في تعريف الشرعية الدستورية هو الاتجاه الذي يمكن تبنيه لدقته ورجحان حججه ومعايرة ومن ثم صلاحيته لتبرير الشرعية، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف الشرعية الدستورية من قبل الباحث بأنها (مبدأ دستوري لبناء واحتواء النظام القانوني والسياسي في الدولة، مقتضاه وجود الدستور وسموه وتثبيت السلطات وتوزيعها من خلال مؤسسات قائمة على إدارة دستورية نابعة من الإرادة الشعبية، وصولاً لتحقيق تطلعات الإنسان في الحقوق والحريات العامة).

وهو بهذا المعنى يكون قريباً من مفهوم دولة القانون أو مرادفاً له، وبهذا تتحدد الدولة بالقانون وليس سواه، وتعمل من خلاله وبواسطته في جميع ما تأتيه من أعمال، وهذا ما بينته المحكمة الدستورية العليا في مصر حين قضت (سيادة القانون في الدولة هو محور نظامه القانوني وأساس شرعيتها، وأن ممارستها لسلطاتها لم تعد امتياز لأحد، لكنها تباشر نيابة عن الجماعة، ولصالحها مقيدة في ذلك بقواعد قانونية تعلوها وتعصمها من جموحها لضمان ردها على إيقابها إن هي جاوزتها متخطية حدودها)⁽²⁾.

(1) الناصوري، احمد ، مصدر سابق ، ص376.

(2) راغب، راغب جبريل خميس ، مصدر سابق، ص605.

ولعل هذا ما قصده بعض الفقه عندما عرف الشرعية الدستورية بأنها سمو القواعد الدستورية وتقديمها على ما عداها من القواعد القانونية وضرورة عدم الخروج عنها بموجب التشريعات والتي هي عرضة للتبادل من قبل السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية⁽¹⁾، وذلك باعتبار أن القانون - الذي تستند إليه المشروعية - ليس سوى القرار العابر لأغلبية برلمانية مؤقتة وأنه غير قادر بذاته على تقديم إجابات للتساؤلات المتعلقة بشرعية السلطة والعدالة السياسية⁽²⁾، بينما الدستور هو الأجدر والأكثر قدرة من غيره لبيان أسس الشرعية وآلياتها ونطاقها⁽³⁾.

ثانياً: تعريف الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم :

إن المشرع يحدد بإرادته المنفردة للضرائب والرسوم والجزاءات الخاصة في حالة امتناع المكلف عن أداء هذه الفرائض وهذه الإرادة المنفردة للمشرع تصدر بشكل تشريع عن السلطة التشريعية المختصة، عرف بعض التعريفات التي أوردها الفقه القانوني للشرعية الدستورية للضرائب والرسوم فهناك اتجاهين، الأول منهم يعرف هذا المبدأ وفق مدلول واحد والثاني منهم يقسمه إلى مدلولين ، فالإتجاه الأول يذهب إلى تعريف الشرعية الدستورية بأنه مبدأ أساسي من مبادئ القانون العام ويتصل اتصالاً وثيقاً بالسيادة وذلك لأن فرض هذه الفرائض من قبل السلطة التشريعية لكي تبقى تحت رقابة الشعب الذي يهمه أن تبقى في توازن تام بين متطلبات الدولة المالية من جهة ومتطلبات الأشخاص من جهة أخرى ويلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على جانب الفقه ومن الجهة المختصة بالفرض

(1) صليبا، أمين عاطف ، مصدر سابق، ص70.

(2) ناصوري، أحمد، مصدر سابق، ص 368 .

(3) مرزة، إسماعيل، (1969) القانون الدستوري دراسة مقارنة للدستور الليبي والدساتير العربية الأخرى ، دار صادر ، بيروت ، ص375.

دون إن يناقش الإعفاء والإلغاء والتعديل والجبائية، كما يلاحظ عليه الإطالة مما يجعله أقرب إلى الشرح والتفسير منه إلى وضع التعريف الجامع المانع لمبدأ الشرعية الدستورية .

ومن أنصار الاتجاه الأول عرف شرعية الرسوم والضرائب بأنه واحد من أهم المبادئ الدستورية القائم على أساس سيادة القانون أي خضوع الحكام والمحكومين للقانون.

إلا أن هذا التعريف لم يحدد مبادئ الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم والفرائض المالية وأنه غير محدد ولا يمتاز بالدقة وعرف مبدأ الشرعية بأنه سيادة القانون في الشؤون المالية أي التزام كل من السلطة المالية والمكلفين بالواجبات التي يحددها القانون تجاه كل منهما وانه ركز على الإلتزام المالي دون الولوج في مشتملات مبدأ الشرعية الدستورية من الإعفاء والجبائية والإلغاء وتركها عامة غير محددة .

أما الاتجاه الثاني ، فذهب أنصاره إلى تحديد مبدأ الشرعية الدستورية وفق مدلولين مدلول مادي يتصل بحق الشعب في تقدير إمكانية تقييد حقوق أفراد المجتمع الملكية من خلال قيام المشرع بفرض الفرائض المالية وهو اختصاص أصيل للشعب يفوضه إلى سلطة أخرى تمثله وهو السلطة التشريعية التي يكون اختصاصها مفوضاً غير أصيل وبالتالي لا يجوز لها تفويض اختصاصاتها الأخرى ، والمدلول العضوي ويتصل بضرورة إن يتم فرضه هذه الفرائض المالية وكل ما يتعلق بها بصورة قانون وفي أضيق مفاهيمه (التشريع) والاتجاه الأول هو الأقرب إلى الصواب .

المطلب الثالث

خصائص الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم

إن للشرعية الدستورية للفرائض المالية خصائص تُستمد من الدساتير والقوانين الدستورية والتي تمثل قمة النظام القانوني في كل دولة، ليس لأنها تتميز بعلو موضوعي نظراً لأهمية

موضوعاتها وإتصالها بنظام الحكم وبحقوق وحريات الأفراد وكفالتها، بل لأنها فوق ذلك تتميز بعلو شكلي هو الذي يمنح القوانين الدستورية المرتبة القانونية الأعلى على الإطلاق نظراً لصدورها عن السلطة التأسيسية الأصلية ونظراً لأنها لا يمكن تعديلها بالإجراءات البسيطة التي تعدل بها القوانين العادية بل بإجراءات أكثر صعوبة تتسم بطولها وشدتها⁽¹⁾

ومن خلال هذا الفهم لجوهر القوانين الدستورية يمكن عرض ثلاثة خصائص تتميز بها الشرعية الدستورية للفرائض المالية وهي :

أولاً :- ثبات القوانين الدستورية التي تنظم الفرائض المالية :

تتميز القوانين الدستورية بأنها أكثر ثباتاً وإستقراراً من القوانين العادية التي يسنها البرلمان، وذلك بسبب إن تعديل قواعد الدستور تتطلب إجراءات أكثر شدة وتعقيداً تفوق بكثير إجراءات تعديل القوانين العادية، فعند النص في صلب الدستور على عدم جواز تعديل الضرائب أو فرضها أو الإعفاء منها إلا بقانون فهنا نجد أن النص الدستوري قيد عمل السلطة التنفيذية في التجاوز على المكلف فلا تستطيع فرض أي ضرائب إلا بعد الرجوع السلطة التشريعية ممثلة بالبرلمان لسن قانون خاص بذلك ومعروف إن البرلمان هو المعبر عن إرادة الشعب والذي يعمل على حماية حقوقه وفقاً للدستور، وهذا الاستقرار والثبات للقوانين الدستورية هو أمر ضروري ومطلوب لأن من شأنه أن يحقق استقراراً مماثلاً للنظام المالي في الدولة والقواعد الجوهرية التي تحكم تنظيم عمل السلطات عامة⁽²⁾

(1) عبد الوهاب، محمد رفعت، (2008) رقابة دستورية القوانين المباديء النظرية والتطبيقات الجوهرية، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ص 29 .

(2) عثمان، عثمان خليل، (1956) المباديء الدستورية العامة، دار النهضة المصرية للكتاب الحديث، ط1، ص 36 وما بعدها .

وهذا الثبات في القوانين الدستورية هو الذي جعل المشرع يُدخل النص على الفرائض المالية في صلبه، فبالرجوع إلى المشرع الدستوري العراقي نجده قد أقر مبدأ قانونية فرض الضريبة لتشمل الفرض والإعفاء والجباية والتعديل⁽¹⁾ وهو ما يعني عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية بالاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية والتي تتعلق بفرض الفرائض المالية أو جبايتها أو تعديلها أو الإعفاء منها⁽²⁾

ونكر النص الدستوري بهذه الصيغة هو على ما يبدو لحماية حقوق المكلفين والخزينة العامة على حدٍ سواء، فلو اكتفى المشرع بإقرار مبدأ القانونية في الفرض والجباية فقط يعني إنه أراد حماية حقوق المكلفين فحسب ولكن إضافة الإعفاء الى نطاق سريان مبدأ القانونية يجعله سبباً لحماية حقوق الخزينة العامة أيضاً، ويبدو إن المشرع الدستوري العراقي قد أخذ بعين الاعتبار ثبات النص الدستوري وصعوبة تعديله لما يتطلبه من إجراءات معقدة لهذا حاول توفير الحماية الدستورية لكلا الجانبين كما أسلفنا الذكر، ويجد جانب من الفقه إن المشرع الدستوري العراقي بدا متطوراً أكثر من أقرانه في الدول العربية إذ إكتفت دساتير تلك الدول بتطلب صدور القانون بالفرض والجباية دون الإعفاء الذي ترك ليكون بناءً على قانون، أي إن تلك الدساتير أجازت أن يكون الإعفاء من الصلاحية المخولة للسلطة التنفيذية بناءً على تفويض من السلطة التشريعية⁽³⁾ ونذكر على سبيل المثال نص المادة (119) من الدستور المصري النافذ ونصت على (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون) والملاحظ إن المشرع الدستوري

(1) المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ ونصت على (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون) .

(2) غيلان، عثمان سلمان، (2005) مصدر سابق، ص 39 .

(3) حسين، أحمد خلف، وعبد، عامر عياش، (2011) (دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة كلية القانون، جامعة تكريت، ص 4 .

العراقي قد منع السلطة التنفيذية من إصدار تشريعات مالية حتى في ظل حالة الضرورة أو نشوء ظروف استثنائية تعطل عمل البرلمان، إذ جاء في نص (61) الفقرة ج من الدستور العراقي النافذ (يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في أثناء مدة إعلان الحرب وحالة الطوارئ وتنظم هذا الصلاحيات بقانون بما لا يتعارض مع الدستور) وهذا الأمر يشير إلى تقييد تصرفات السلطة التنفيذية بأن لا تتعارض مع نصوص ومبادئ الدستور الثابتة.

وبالعودة إلى ثبات النصوص الدستورية، لا يوجد دستور دائم ومخلد، فهذا الثبات هو نسبي، وإن معظم الدساتير العراقية قد الغيت على مر الزمان ولم تستطع الصمود طويلاً بسبب الثورات المتعاقبة التي حدثت في العراق، الأمر الذي قد لا يعطي ديمومة للفرائض المالية، وتعبيراً على رأي دكتورنا الفاضل، فإننا نرى من جانبنا إن التغييرات والمستجدات وإلغاء الدساتير قابلة للحدوث في كل زمان ومكان وإن النص على إعطاء السلطة التشريعية في الدستور صلاحية تشريع الفرائض المالية هو الحل الأمثل للمكلف والخزينة لكون الدستور هو الحامي الرسمي للحقوق والحريات كما إن إجراءات تعديله صعبة وطويلة فالدستور العراقي نجده قد إختط لنفسه إجراءات تعديل صعبة وطويلة تحتاج إلى موافقة ثلثي أعضاء البرلمان ومصادقة رئيس الجمهورية وبعدها إجراء الاستفتاء الشعبي على التعديل، مما يعني أنه يعد من الدساتير الجامدة التي يصعب تعديلها ومن ثم فإن أي ذكر للفرائض المالية في صلبه هو أيضاً سيحمل طابع الثبات والاستقرار، وإن إجراءات تعديل الدستور بهذه الطريقة المعقدة تحمل في طياتها جانبين أحدهما إيجابي يتمثل في ضمان حقوق المكلفين بدفع الضرائب من حيف وجور السلطات التنفيذية خوفاً من فرضها ضرائب جديدة بدون الرجوع إلى السلطة التشريعية ولكن من جانب آخر فإنه سلبي ويتمثل في عدم القدرة على تعديل النصوص الخاصة بالفرائض المالية الواردة في متنه للصعوبة التي ذكرناها آنفاً في إجراءات تعديله عند ظهور

عوامل جديدة وتطورات في الساحة المالية خصوصاً وإن الدستور نفسه قد تبني إتباع النظم المالية الحديثة في صلبه⁽¹⁾

ثانياً: - عدم جواز إلغاء القواعد الدستورية المنظمة للفرائض المالية إلا بقاعدة دستورية أخرى: وهذه السمة أو الخاصية تنتج عن الطبيعة القانونية للقوانين الدستورية بالنظر لكونها أعلى قيمة ومرتبة من القوانين العادية ومن ثم لا يجوز للقانون العادي الصادر عن البرلمان بالإجراءات العادية أن يلغي أو يعدل قانوناً دستورياً أعلى منه فلا يلغي القانون الدستوري إلا بقانون دستوري آخر يتمتع بنفس المرتبة والسمو، ومن هذا المنطلق نجد إن الفرائض المالية المنصوص عليها دستورياً لا يمكن أن تمس بأي صفة ووجه من قبل السلطة التنفيذية ولا تستطيع أن تتجاوزها أو تغييرها عن أرض الواقع إلا بالرجوع إلى فتح باب تعديل الدستور والذي لا يتم إلا بقانون دستوري آخر⁽²⁾

ونجد هذا الأمر واضحاً غاية الوضوح في حالة إلغاء الدستور ليحل محله دستور آخر، فهنا السلطة التأسيسية الأصلية تضع الدستور الجديد وتلغي في ذات الوقت الدستور السابق ويتم ذلك إما عن طريق جمعية تأسيسية منتخبة لهذا الغرض أو باستفتاء دستوري، بل وأيضاً في حالة مجرد تعديل بعض قواعد الدستور القائم، فبالرغم أنه في أغلب الدساتير يتم التعديل بواسطة البرلمان القائم أي نفس السلطة التشريعية التي تضع القوانين العادية ومنها الفرائض المالية ولكن هنا في هذه المسألة نجد أيضاً تميز للدستور والقانون الدستوري باختلاف إجراءات التعديل للدستور التي ذكرناها

(1) المادة 25 من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة 2005 ونعت على (تكفل الدولة إصلاح الاقتصاد العراقي وفق أسس إقتصادية حديثة وبما يضمن استثمار كامل موارده وتنويع مصادره وتشجيع القطاع الخاص وتنميته) .

(2) عبد الوهاب، محمد رفعت، رقابة دستورية القوانين، مصدر سابق، ص30.

في النقطة السابقة من الحاجة إلى موافقة ثلثي أعضاء البرلمان ومصادقة رئاسة الجمهورية والاستفتاء الشعبي.

ثالثاً: عدم جواز مخالفة القوانين العادية للقواعد الدستورية التي تنظم الفرائض المالية:

ينتج عن تطبيق المعيار الشكلي والعضوي الذي يعطى للقاعدة القانونية مرتبة وقوة قانونية تتعادل مع مرتبة وقوة السلطة التي أصدرتها والإجراءات المتبعة في إصدارها، إذ إن الدستور الجامد يعلو القوانين العادية لأنه يصدر عن السلطة التأسيسية الأصلية وهي أعلى السلطات في الدولة، كما إن تعديل الدستور الجامد يتطلب إجراءات أكثر شدة من إجراءات تعديل القواعد العادية⁽¹⁾

ومن ثم فإن صفات الدستور والقوانين الدستورية أنها أعلى القواعد القانونية في تدرج النظام القانوني في الدولة ولا يجوز بالتالي للقوانين العادية التي قررتها السلطة التشريعية أن تخالف أية قاعدة دستورية أعلى منها سواء من حيث الشكل والإجراءات الدستوري في صنع القانون أو من حيث موضوع القاعدة، فلا يجوز مثلاً لأحد القوانين الخاصة بالفرائض المالية أن تخرق قاعدة المساواة الواردة في صلب الدستور وتضع معيار للتمييز بين فئات المكلفين لدفع الضرائب لا تستند إلى مبدأ المساواة الواردة في صلب الدستور كأن تكون ضرائب مفروضة على أساس العمر أو العرق أو الدين فهذا النوع من الضرائب يتناقض مع مبدأ المساواة أمام تحمل الأعباء المالية⁽²⁾

أو أن يضع القانون العادي إحدى فئات المواطنين في مجال القانون في مركز أقل أو أدنى من فئة أخرى، فإذا حدث وخالف أحد القوانين البرلمانية قاعدة في الدستور الأعلى منها فإنه لا بد من توقيع

(1) المجذوب، محمد ، (1998) القانون الدستوري اللبناني، دار بيروت للطباعة والنشر، ط1، ص77 وما بعدها.

(2) نصر الله، عباس محمد، (2015) النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، ط1، ص38.

الجزاء على هذه المخالفة جزاءً من شأنه إبطال أثرها لضمان نفاذ قواعد الدستور الأعلى وهو يتمثل إما في إبطال أو إلغاء النص القانوني المخالف للدستور أو على الأقل امتناع المحاكم عن تطبيق القانون أو أحد نصوصه المخالفة للدستور⁽¹⁾

وبالرجوع إلى القوانين التي تنظم الفرائض المالية في العراق نجد أن المشرع قد أصدر العديد من التشريعات التي فوض فيها السلطة التنفيذية صلاحية الإعفاء من الضريبة أو فرضها أو تعديلها بخلاف ما نص عليه الدستور الذي جعل عناصر قانونية الضريبة تلك محصورة به دون غيره، ومن الأمثلة على ذلك ما تضمنه قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2006 والذي نص في المادة الثانية منه على (تعفى استيراد وبيع المنتجات النفطية المستوردة والمنصوص عليها في هذا القانون من الرسوم الجمركية وضريبة إعمار العراق لمدة سنتين من تأريخ صدور هذا القانون ولمجلس الوزراء إعادة النظر بالإعفاء تبعاً للظروف الإقتصادية) فيلاحظ من المادة تفويض السلطة التشريعية لصلاحياتها بالإعفاء إلى السلطة التنفيذية وهو أمر مخالف للدستور، كذلك تضمن قانون الإستثمار النافذ رقم (113) لسنة 2006 نصاً في المادة (15/ثالثاً) يفيد بمنح هيئة الإستثمار صلاحية تمديد مدة الإعفاء من الضريبة من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة وهذا أيضاً يجانب الدستور لكون مد فترة الإعفاء من العناصر الداخلة ضمن مفهوم الإعفاء والمنحصر دستورياً بالسلطة التشريعية ولا يجوز التنازل عنها⁽²⁾ .

(1) باز- علي السيد, (1978) الرقابة على دستورية القوانين في مصر, دراسة مقارنة, دار النهضة العربية , القاهرة, ص119.

(2) أحمد، راند ناجي, السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق, بحث منشور على الانترنت في جامعة الفلوجة, كلية القانون, بدون سنة نشر.

المطلب الرابع

أساس الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم

تعددت النظريات التي طرحت في البحث عن الأساس القانوني للشرعية الدستورية في الفرائض المالية ومدى قدرة الدولة على إلزام المكلفين بها، إلا أنه يمكن ردها إلى أربع نظريات نبحثها على النحو التالي :

أولاً: النظرية التي تعتمد المنفعة أساساً للفرائض المالية:

إذ سادت هذه النظرية في القرن الثامن عشر حتى نهاية القرن التاسع عشر على أساس فكرة العقد الإجتماعي التي نادى بها الفقيه الفرنسي (Jean Jacque) والذي أرجع أساس الدولة إلى عقد أبرم بين أفراد الشعب والسلطة العامة تتناول بموجبه أفراد المجتمع عن جزء من حرياتهم وأموالهم لصالح المجموع حتى يتمكنوا من التمتع بالجزء الآخر منها تحت ظل السلطة العامة وحماية القانون⁽¹⁾

ويقوم هذا الاساس على وجود عقد ضمني تتبادل بمقتضاه المنافع بين طرفي العقد الإجتماعي فيؤدي الفرد جزءاً من ثروته إلى السلطة العامة نظير المنافع التي يحصل عليها من خلال ما تؤديه الدولة من خدمات عامة تتمثل في توفير الأمن والحماية لأفراد المجتمع وأموالهم، فبسبب التزام المكلفين بدفع الضرائب إلى الدولة هو ما تمنحه الدولة لهم من حماية ورعاية، واختلف أنصار هذه النظرية حول الطبيعة القانونية لهذا العقد، وظهرت إتجاهات مختلفة نوجزها كالآتي :

1- فذهب بعضهم إلى إعتبار أن أساس الفرائض المالية يقوم على عقد توريد خدمات :

الفرائض المالية ما هي إلا ثمن للمنافع والخدمات العامة التي تقدمها الدولة لكافة أفراد المجتمع بشكل

(1) الجعفري، هاشم، (1961) مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، بغداد، مطبعة سليمان الأعظمي، ص66-

مستمر ودوري والتي لا يمكن لأفراد الشعب الاستغناء عنها لذا يجب عليهم أن يوفوا فرائضهم المالية إلى الدولة مقابل الفوائد المتأتية من الأعمال والخدمات التي تقوم بها الدولة لهم⁽¹⁾

2- أساس الفرائض المالية هو عقد شركة -ويرى أنصار هذا الإتجاه إلى أن العقد الذي بموجبه تجبى الفرائض المالية هو عقد شركة بين المجتمع والدولة إذ يعد المجتمع حسب نظرهم شركة كبرى يشترك فيها مجموعة من المساهمين وتكون الدولة مجلس الإدارة الذي يدير هذه الشركة ويتحمل الشركاء النفقات العامة عن الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة.

3- أساس الضريبة عقد تأمين : ويرى أنصار هذا الاتجاه إن العقد المبرم بين الدولة والمجتمع هو عقد تأمين بإعتبار إن الفرائض المالية تعد بمثابة أقساط تأمين يدفعها الفرد الى الدولة بشكل دوري ضد المخاطر التي تواجهه ما يملكه من أموال لتوفير الحماية لها.

ثانياً:- النظرية التي تعتمد التضامن الإجتماعي أساساً للفرائض المالية:

وتؤسس هذه النظرية إلى على أن الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لا بد منها في كل زمان ومكان تعمل على تحقيق مصالح عليا تسموا على المصالح الخاصة للأفراد وأنها تسعى إلى إشباع الحاجات العامة والتي ترى فيها خدمة لأفراد المجتمع لذا تعتمد على إيجاد فرائض مالية عليهم لتمويل الإنفاق العام اللازم لإشباع الحاجات العامة على إعتبار إن الأفراد متضامنون فيما بينهم في تحمل الإنفاق الذي يبتغي المصلحة العامة، فجوهر هذه النظرية هو مساهمة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة ما دامو يستفيدون من الخدمات العامة فلا بد من إشتراكهم في تمويل النفقات⁽²⁾

(1) العبودي، عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق ، ص45 .

(2) عطية، محمود رياض، (1962) موجز في المالية العامة، ط2، الإسكندرية، دار المعارف بمصر، مطبعة معهد دون بوسكو، ، ص174-175 .

ثالثاً: النظرية التي تعتمد الإرتباط السياسي أساساً للفرائض المالية :

وذهب أنصار هذا الإتجاه إلى أن القوانين الخاصة بالفرائض المالية ترتبط ارتباطاً حتمياً بنشوء نظام الحكم في الدولة الحديثة ولا اعتبارات سياسية صرفة، فالنظام النيابي كان وليداً لاعتبارات مالية وضريبية نشأ وتطور في ظلها ثم أضحى كل منها يؤثر في الآخر، فما من نظام حكم نشأ إلا وكان نتيجة لأزمات مالية أدت إلى تغيير الاختصاص المالي ونقله من سلطة إلى أخرى، وخير مثال على ذلك هو النظام البرلماني في إنكلترا الذي نشأ نتيجة أزمات مالية عديدة نتجت عنها ثورات شعبية طالبت بالحد من تعسف السلطات الحاكمة وإستبدالها في مجال فرض الضرائب وجبايتها، ومنذ تلك الفترة أصبحت الحرية السياسية وثيقة الصلة بشؤون الضرائب حتى بات راسخاً في الأذهان أن لا حرية سياسية لشعب تفرض الضرائب عليهم من غير ممثليهم في البرلمان، إذاً فالمجالس النيابية تمثل الأساس السياسي لحق الدولة في فرض الضرائب كونها تعد أصدق تعبيراً وتمثيلاً لأفراد الشعب والتي عن طريقها وجدت الدولة ضالتها في فرض الأعباء المالية حتى باتت للفرض المالية صفة سياسية دفعت البعض إلى القول بأن للمجالس النيابية وظيفة مالية سبقت وظيفتها التشريعية والسياسية.

رابعاً: النظرية التي تعتمد القانون أساساً لفرض الضرائب:

ذهب جانب فقهي إلى أن أساس حق الدولة في الفرائض المالية يرجع إلى مبدأ أساسي من مبادئ القانون العام يقضي أن فرض الضرائب خصيصة من خصائص السيادة تمتلك الدولة صلاحية ممارستها من خلال قوانين تصدرها لهذا الغرض وسلطة الدولة في هذا المجال واسعة ومطلقة لا تقيدتها إرادة جهة أخرى داخلية كانت أو خارجية لأن ذلك التقيد يتعارض مع فكرة السيادة، من هنا إضمحل الأساس السياسي القائم على مبدأ رضا المكلفين من أفراد الشعب بالنسبة لأي

فريضة مالية تفرض وحل محله أساس قانوني مبني على فكرة الدولة الحديثة صاحبة السيادة حتى بات حجر الزاوية في القانون العام⁽¹⁾

ويرى جانب من الفقه والذي يتفق معه الباحث في أن الأساس المعمول عليه في تقرير حق الدولة فرض الفرائض المالية يكمن في اجتماع تلك الأسس الأربعة مع بعضها، فلا يمكن إنكار إن الفرائض المالية تشكل رافداً مهماً للموارد المالية التي تحصل عليها الخزنة العامة من أفراد الشعب المكلفين بأدائها لتقوم بعد ذلك بإنفاقها في شتى مجالات الحياة العامة بغية إشباع الحاجات العامة، فلا شك أن أداء الفرائض المالية إلى الدولة ينطوي على منافع مادية ومعنوية تعود على جميع أفراد الشعب لما تقوم به الدولة من خدمات عامة ومن هذا الباب يظهر الأساس النفعي للفرائض المالية، ولكنه ليس أساساً وحيداً بل هناك الأساس الاجتماعي لتبرير حق الدولة في فرض الفرائض المالية فالدولة تعد ضرورة اجتماعية لا يمكن للأفراد أن يستغنوا عنها لما توفره لهم من رعاية لمصالحهم ومن ثم بات عليهم أن يتضامنوا فيما بينهم للمساهمة في دفع عجلة الدولة نحو التطور من خلال مساهمتهم في تحمل الأعباء المالية وتمويل الإنفاق من خلال الفرائض المالية.

ولخطورة الفرائض المالية كونها تتعلق بقوت الشعب كان لا بد للدولة من الحصول على موافقة الشعب في إقرارها ومن ثم ظهر الأساس السياسي والذي نتج عنه ظهور الانظمة البرلمانية لإضفاء المشروعية على حق الدولة في فرض الفرائض المالية.

وبعد أن تطورت وظائف الدولة وتشعبت مهامها لم يعد يُنظر إلى الفرائض المالية لتحقيق هدف مالي فقط بل أخذت الدولة تسعى لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية تفوق هدفها المالي وتتعداه على نحو ما تقضي به الأفكار الحديثة للفرائض المالية الأمر الذي أعطى للدولة الحق

(1) العبودي، عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص50.

في فرض الفرائض المالية على أسس قانونية بحتة تعبر عنها بالسيادة الأمر الذي غلف الفرائض المالية بسمة الإكراه المالي المباشر وليس لرضا الفرد أي أساس فيها، بل أصبحت الفرض المالية تفرض من خلال البرلمان الذي يملك السلطة في تشريع القوانين والذي هو ممثل عن الشعب، فأصبحت الفرائض المالية تستمد مقومات مشروعيتها من النصوص القانونية المتضمنة فرضها من قبل السلطة التشريعية، وبناءً على ذلك يعد الأساس القانوني أساساً جامعاً يمكن الركون إليه في تبرير حق الدولة في فرض الفرائض المالية مع الأخذ بنظر الإعتبار الأسس الأخرى التي تناولت موضوع الفرائض المالية⁽¹⁾

المبحث الثاني

محددات الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم

إن القانون هو المصدر الأساسي للالتزام بدين الضريبة والرسم إذ أنها لا تفرض ولا تعدل ولا تجبى ولا تعفى إلا بموجب قانون ولا يجوز تخويل هذا الاختصاص إلى أية سلطة أخرى حتى لو كانت السلطة التنفيذية، وأن الدساتير قد جاءت لتأكيد مبدأ قانونية الضريبة ولا تستطيع الحكومة سن قانون ضريبي ويعتبر كل نص يتعارض مع مبدأ الدستورية نص غير قانوني وباطل ، حيث إن التعليمات والأنظمة التي تصدر من السلطة التنفيذية تعمل على توضيح كيفية تنفيذ القوانين ويجب ألا تخالف القانون الضريبي.

سنتحدث في هذا المبحث عن مشتملات الشرعية الدستورية والتي هي فرض الضريبة

وجبايتها والإعفاء منها وإلغاءها ، لذلك سنناقشه في أربعة مطالب وعلى النحو الآتي :

(1) العبودي، عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص 52 .

المطلب الأول

فرض الضرائب والرسوم

يعتبر فرض الضريبة بموجب قانون جوهر قانونية الضريبة ويتصدر مفردات هذا المبدأ حيث أن الضريبة لا تفرض إلا بموجب قانون تسنه السلطة التشريعية⁽¹⁾، كما أن قانونية الضريبة مصدر الإلتزام بدين الضريبة ولقد استقرت جميع الدساتير في العالم على أن الضريبة لا تفرض إلا بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية على اعتبار أن العلاقة بين المكلف والخزينة العامة للدولة مستمدة من القانون وأن الإلتزام بأداء الضريبة هو تكليف قانوني وأن القانون الضريبي هو الذي يحدد المركز القانوني التنظيمي للمكلف⁽²⁾، كما أن الضريبة تفرض عبئاً ضريبي على المكلف أي أنها تمثل خسارة بالنسبة للمكلف لذلك فإن هذه الأسباب تستوجب أن يتم ربط الضريبة بقانون ضريبي كما أن إجبار الأفراد على الإلتزام بدفع الضريبة ينسجم مع فكرة التضامن الاجتماعي في تحمل الأعباء المالية للدولة أن ذلك يستوجب أن تحدد الضريبة ومبلغ الضريبة وزمان ومكان فرض الضريبة بموجب القانون، وعلى اعتبار أن القانون الضريبي يختص بمجموعة من الأحكام والقواعد التي تنظم الضريبة والتي تكون قواعدها امره لارتباطها بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها⁽³⁾.

وعليه تم إثارة تساؤل حول المقصود بالفرض الضريبي ؟ وما هو الغرض منه ؟ وما هو

أساس فرض الضريبة؟ ومدى دستورية القانون الضريبي عند فرض الضرائب؟

(1) عبد، احمد فارس، (2013) اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، جامعة تكريت ، ، ص25.

(2) الجرف، كمال، (1961) المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية ، ط1 ، دار الجامعات المصرية ،الأسكندرية ، ص266.

(3) ملوكي، اياد عبد الجبار، (1985) التشريعات المالية والتجارية ، دار النقي للطباعة ، بغداد ، ، ص108.

إن أساس فرض الضريبة يتحقق بتحقق الواقعة المنشاه لفرض الضريبة وإن المقصود من فرض الضريبة هو تحصيل الحكومة أو الهيئة المحلية على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها وإن الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو الحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة لكي يصبح هناك مورد آخر للدولة بدلاً من الاعتماد على الإيرادات النفطية فقط في تغطية نفقاتها، وإن المقصود بفرض الضرائب لا يقتصر فقط على تحديد نوع ومقدار الضريبة والأشخاص المكلفين بدفعها وإنما تشمل جميع المسائل التي تتعلق بفرض الضرائب وتطبيقها وإن فرض الضريبة يتم من خلال نص تشريعي يرد في التشريع الضريبي تحتوي على التزامات ضريبية وأوامر ونواهي يجب على الأشخاص المخاطبين بها الامتثال لأوامرها وهذا يعني أن المقصود بفرض الضريبة هو المعنى الواسع للفرض الضريبي يتضمن فرض التزامات ضريبية يلقي عبء الامتثال لأحكامها على الشخص الذي تخاطبه وتحتوي على أوامر توجب القيام بعمل أو الإمتناع عن عمل لصالح الدولة (1).

المطلب الثاني

الإعفاء من الضرائب والرسوم

يقصد بالإعفاء الضريبي ((مجملة الإعفاءات المسموح بها للمؤسسات الثقافية والدينية وغيرها من المؤسسات التي لا تستهدف الربح)) (2)

تعمل التشريعات على إيراد نصوص خاصة تمنح من خلالها إعفاءات ضريبية حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وإن سلطة الإدارة في الإعفاء هي سلطة مقيدة وليست تقديرية إذ

(1) غيلان، عثمان سلمان : مصدر سابق ، ص34-35.

(2) النجفي، حسن (1984) معجم المصطلحات التجارية والمصرفية ، ط3 ، بغداد ، دار الأفاق العربية للطباعة ، ص428.

إن الإعفاء يقرر بموجب قانون حيث نص الدستور العراقي على أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تجبى ولا تعفى إلا بقانون، كما نص على إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من دفع الضريبة (1) ، وإن الإعفاءات والسماحات والتنازلات تشترك في هدف واحد وهو مراعاة المقدرة المالية للمكلف لكن تختلف الإعفاءات عن التنازلات حيث إن التنازلات تنفق في سبيل توليد دخل والمحافظة عليه في حين أن الإعفاءات هي مزايا قانونية تمنحها السلطة للفرد حيث أن هدف التنازل مالي إما هدف الإعفاء اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي ، كما أن الإعفاءات تختلف عن السماحات حيث أن الإعفاءات تمنح للشخص الطبيعي والمعنوي أما السماحات فتمنح للشخص الطبيعي فقط(2).

المطلب الثالث

جباية الضرائب والرسوم

إن فكرة الجباية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفكرة الإيرادات التضامنية التي كان يجمعها الافراد في الحياة البدائية لأن أي تجمع بشري يتطلب نفقات للقيام بالدفاع عنه لحمايته من غزو القبائل الأخرى، حيث كان موضوع جباية الأموال تطوعي يقوم به الأفراد كشعور نابع من إحساسهم بأهمية المحافظة على الكيان الجماعي من الخطر خارجي ، ومع تطور الزمن اندثرت فكرة القبيلة ونشأت فكرة الدولة

(1) نص المادة 28 من الدستور العراقي لسنة 2005النافذ .

(2) فحل ،عباس مفرج، (2014) موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور، بحث مقدم الى مجلس كلية الحقوق لنيل درجة الماجستير في القانون ، جامعة النهرين ، ، ص66.

التي أصبحت هي الأخرى بحاجة إلى الأموال لإدارة شؤونها السياسية والعسكرية والقضائية ، لذلك ألزمت الدولة أحد أجهزتها للقيام بواجب الجباية وهذا ما يؤكد أن فكرة الجباية قديمة (1)، إلا أن الدولة يجب أن لا تُغالي في جباية الأموال لأن ذلك فيه تعدٍ على الملكية الخاصة للأفراد وبالتالي قد يخلق لدى الأفراد شعور بالتذمر وعدم الثقة وقد يدفعهم على التهرب لا سيما إذا علمنا أن هناك قاعدة في المالية العامة تقول (الاحتياج في الخراج والجباية بقدر الكفاية) لأن علماء المالية العامة التقليديون كانوا يؤكدون على عدم المغالاة في الجباية وأن تكون الإيرادات تسد حجم النفقات فقط دون وجود فائض حرصاً على توازن الموازنة (2)، وسوف نُقسّم هذا الفرع للحديث في أولاً عن الشرعية الدستورية للجباية وثانياً نُعرّف فيه الجباية ونوضح تقسيماتها وكما يأتي :

أولاً:- دستورية الجباية

بعد تطور الأنظمة السياسية وانتشار مبادئ الديمقراطية أصبح لزاماً على كل دولة أن لا تشترط بتطبيق قانون مالم يُصادق عليه وخصوصاً فيما يتعلق بالقوانين الجبائية فلا يمكن لأي جهاز أن يقوم بالجباية مالم يصدر القانون عن السلطة التشريعية يُجيز له ذلك، وهذا ما اقرته اغلب الدساتير الحديثة بحيث أصبح ذلك مبدأً دستورياً وأن اختيار السلطة التشريعية لهذه المهمة لم يكن من فراغ وإنما لاعتبارات منها أنها تمثل الأفراد فهي تختار القانون الذي تراه يناسبهم وكذلك ممكن أن تقف لمنع تعسف السلطة التنفيذية في استخدام ذلك الحق (3)

(1) عصفور، محمد شاكر ، أصول الموازنة العامة ، دار المسيرة ، ص314

(2) الخصاونة، جهاد سعيد ،(2010)علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي ، دار وائل ، ط1 ، ، ص 19

(3) منقارة، احمد سامي ،(2014) المفاهيم المالية التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة ، دار البلاد ، ط 2، بيروت ، ص 93

إن موضوع الجباية لم يعد يقتصر على عملية جمع الإيرادات وإيصالها إلى الخزينة فحسب وإنما تطورت شيئاً فشيئاً حتى بدأ يُطلق عليها مصطلح السياسة الجبائية التي تعد جزءاً من السياسة الإيرادية التي هي أداة من أدوات السياسة المالية التي من خلالها يمكن تحقيق العدالة الإجتماعية من خلال توزيع الأعباء العامة على الأفراد بشكل متساوي بموجب القانون دون تمييز بين فرد وآخر، وأن الإيرادات الناجمة عن العملية الجبائية تمثل جزء كبير لأغلب البلدان⁽¹⁾، إلا أن هذا الوضع لا ينطبق على العراق كون السياسة المالية في العراق تعتمد بشكل شبه كلي على الإيرادات النفطية .

إن الجباية من الناحية الدستورية تتطلب تشريع قانون في أغلب البلدان ففي دستور جمهورية العراق لعام 2005 جاءت المادة (28) لتؤكد على أن السلطات المالية تبقى مقيدة في موضوع المباشرة بعملية الجباية لحين المصادقة على قانون الموازنة العامة الذي يمنحها الرخصة للمباشرة وكذلك يوضح التفاصيل المطلوب جبايتها بناءً على ما أقرته السلطة التشريعية، وتكون ملزمة بتلك الإجازة وإلا فهي تضع نفسها أمام المساءلة القانونية عكس قضية الإنفاق التي فيها شيء من المرونة، إن هذا يُعزز من أهمية الجباية لأن المباشرة فيها دون رخصة يعتبر عمل غير دستوري كما إن تقاعس المؤسسات المالية عن المباشرة في أداء واجبها يؤدي إلى هدر المال العام ومساعدة المكلفين على التهرب الضريبي الذي يُضعف إيرادات الدولة مما يجعلها غير قادرة على مواجهة الأعباء المالية الملقاة على عاتقها⁽²⁾ .

(1) حسين، أحمد خلف ، ومحمد، شيماء فارس ، (2011)السياسة الجبائية في العراق،بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ،م1،ع2، ج1، ص2 .

(2) نصرالله، عباس محمد ، (2015) المالية العامة والموازنة العامة ،زين الحوقية ،ط1،لبنان ، ، ص35 .

ثانياً:- تعريف الجباية و شروطها :

يمكن تعريف الجباية أنها مجموعة الإجراءات والتدابير التي تقوم بها السلطات المالية بناءً على تشريع قانون يقضي بجباية مستحقات مالية للدولة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من الأجانب والمواطنين بغية إيصال تلك الأموال إلى خزينة الدولة العامة⁽¹⁾، أما التعريف الآخر فينص على أنها (أهم مراحل تطبيق قانون الضريبة إذ يتم بمقتضاها استيفاء الموارد الضريبية وفقاً للشروط والضوابط المحددة قانوناً ويتم بمقتضاها تحقيق أهداف الضريبة ومقاصدها المالية وغير المالية⁽²⁾) ، وسوف نبين فيما يلي الشروط الواجب توفرها في الجباية واشكالها .

شروط الجباية :

بما أن القانون الجبائي شرع لخدمة الأفراد كون هذه الأموال يتم انفاقها لخدمتهم إلا أن الأفراد أحياناً يحاولون الامتناع عن دفع ما بذمتهم من مستحقات للدولة بسبب الحرص لاسيما إن هذه الأموال تمس ملكيتهم الخاصة ومنهم من يتعذر بجهله بالقانون أو عدم الثقة بالمؤسسة المالية فلذلك لا بد من توفر شروطاً للجباية من أجل تسهيل تنفيذها فمن شروطها:-

1- الملائمة:- إن المقصود بالملائمة أن تشرع السلطات المالية المختصة بالجباية في الأوقات التي يكون فيها المكلف قادر على دفع الضريبة كما هو حال الموظف فيكون استقطاع الضريبة من راتبه

(1) عبدالقادر، بو عزة ، ودحو، عامر حاج ، (2018) الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية ،م24، ع 108 ، ، ص361
(2) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص61 .

الشهري وكذلك صاحب المصنع أو المحل أو المهنة يتم التحاسب معه وقت استلام أرباحه من النشاط الذي يزاوله، إذ لا يمكن محاسبته قبل الحصول على الأرباح⁽¹⁾.

2- الإقتصاد :- المُراد بشرط الإقتصاد أن لا تكون تكلفة جباية الضريبة أكثر من مبلغ الضريبة لأن ذلك سوف يكون مضرًا بالخزينة العامة وإن الغاية من الإيرادات هي لدعم الخزينة العامة ، إذ تسعى المؤسسات الضريبية إلى اتخاذ إجراءات تُجبر المكلف على أن يضطر لمراجعتها لأسباب كثيرة من أجل التحاسب الضريبي تقيلاً للجهد والوقت والتكلفة (2) .

أشكال الجباية :-

للجباية ثلاثة أشكال من خلال أحدها يتم تحصيل المستحقات المالية لخزينة الدولة وكما يأتي :-

1- التحصيل المنظم : المقصود بهذا الشكل هو وجود جدول منظم من قبل الإدارة المالية يدعى جدول التحقق يتضمن قائمة أسماء المكلفين و(مبلغ الضريبة ومكان الضريبة والمستند الذي يؤيد ذلك)

2- التحصيل الطوعي : أن يلجأ المكلف بنفسه إلى الدائرة الضريبية للتحاسب دون الحاجة إلى جدول وتفاصيل .

3- التحصيل بالعودة إلى المنبع : هي قيام شخص آخر بدفع الضريبة عن المكلف كما لو قام رب العمل بدفع ضريبة العمال.

(1) الخصاونة، جهاد سعيد ، مصدر سابق ص 131.

(2) الداودي، زينب كريم، (2013) دور الإدارة في اعداد وتنفيذ الموازنة العامة ، دار صفاء ، عمان ، ، ص 320

4- طريقة الطوابع : تتم من خلال استعمال ورقة مدفوعة القيمة تسمى طابع⁽¹⁾.

وخلاصة القول أن شرعية الجباية تكون مبنية على وجود قانون لكي تحصل على المشروعية وحماية حقوق الأفراد وحرّياتهم من تعسف السلطة المالية وكذلك حماية حق الخزينة العامة في استيفاء المبالغ المستحقة لها في الوقت المناسب.

المطلب الرابع

إلغاء الضرائب والرسوم

لا تختلف القوانين المالية عن باقي القوانين التي تُشرع من قبل السلطة التشريعية فهي أيضاً قابلة للطعن والتعديل والإلغاء لأن القوانين الوضعية من أعمال البشر ولا بد أن يشوبها النقص وقد لا تُلبي الاحتياجات المطلوبة عند وضعها موضع التطبيق خصوصاً إذا كانت تلك القوانين تتطلب خبرة فنية وخصوصاً في السلطة التشريعية التي قد تخلو من ذوي الخبرة والاختصاص في بعض المجالات على اعتبار أن أعضائها لا يُعينون وإنما يُنتخبون، مما يجعل بعض القوانين كقوانين الإتصالات والأمن والمالية و... الخ تتطلب أشخاص من ذوي المعرفة في تلك المجالات خصوصاً أن قوانين الإدارة المالية لم تعد كما كانت في السابق، فبالرغم من كل التدقيق والتمحيص نجد أن بعضها تشوبه ثغرات ومخالفات وفقرات غير قابلة للتطبيق ولا تلي متطلبات المرحلة مما يدفع السلطة التشريعية إلى تعديله أو إلغائه.

(1) خطيب، خالد شحادة ، وشامية احمد زهير ، (2005) أسس المالية العامة ، دار وائل ، ط2 ، عمان ، ،

حتى قانون الموازنة العامة بالرغم ما يتمتع به من أهمية ودراسة نجده تشوبه بعض الإشكالات القانونية والفنية، وقد يتم رفضه من قبل السلطة التشريعية فقد يُرفض تصديقه ضمن المدة القانونية ويتم ردهُ بالكامل وهذا ما حصل بدايةً في إنكلترا 1781 وفرنسا 1887 وبهذا نريد القول إن القانون العادي لا توجد له قدسية كما هو الحال في الدستور⁽¹⁾ وسوف نوضح طرق إلغاء القوانين وهي طريقة الإلغاء بقانون وطريقة الإلغاء بحكم قضائي وكما يأتي :

أولاً:- طريقة إلغاء بقانون (قاعدة توازي الاختصاص)

معلوم أن السلطة التشريعية هي المختصة بالتشريع وهي من أضفت عليه الصفة القانونية وإلا فهو قبل ذلك كان مجرد فكرة ثم اقتراح ثم مشروع قانون لكن بعد التصويت تم منحه قوة الإلزام، فإذا ما رأت السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية أن هذا القانون لم يعد يؤدي الغرض المطلوب أو تعارض مع قانون آخر حال وضعه موضع التطبيق، فيُصار إلى إلغائه فتُجرد كل أو بعض القواعد القانونية فيه وتضمحل وتتلاشى قوته الإلزامية وتُزاح عنه الصفة القانونية اعتباراً من تاريخ نفاذ قانون الإلغاء⁽²⁾ علماً أن القوانين الضريبية لا ترجع إلى الماضي وإنما تنطبق على المستقبل عملاً بمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية إلى الماضي، إن الغاية من ذلك حماية لحقوق المكلف والخزينة على حدٍ سواء وتحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية وهذا ما بدأت تأخذ به أغلب الدساتير ومنها دستور العراق لعام 2005 بنص المادة (19/عاشراً) وكذلك الدستور

(1) نصر الله، عباس محمد ، مصدر سابق ، ص 115

(2) سلمان، عثمان ، مصدر سابق ، ص 54

المصري لسنة 2014 نص المادة (225) ⁽¹⁾ ، وتنقسم طريقة الإلغاء بقانون إلى طريقتين الأولى الإلغاء الصريح والالغاء الضمني وكما يأتي :-

1- الإلغاء الصريح :- ويعني تشريع قاعدة قانونية جديدة تتضمن صراحةً إلغاء قاعدة قانونية سابقة لها وقد يكون ذلك الإلغاء كلياً ويعني إلغاء القاعدة القانونية برمتها أو جزئياً بإلغاء جزء منها.

2- الإلغاء الضمني :- ويعني أن يكون الإلغاء ضمناً وليس بنص صريح كأن يتم صدور حكم في قانون الضريبة يتعارض مع حكم سابق بحيث يستحيل تطبيقه⁽²⁾ .

ثانياً : الإلغاء بحكم قضائي :-

بعد أن توسعت مسؤوليات الدولة في المجتمع ازدادت الأعباء المالية الملقاة على عاتقها ، وهذا ما يتطلب إيرادات لتغطيتها في الوقت الذي لم تعد فيه الضرائب تُجبي بشكل طوعي كما كانت في السابق بل أصبحت تقترن بعنصر الإلجار بل وتعدى ذلك حتى اقترنت بتدابير عقابية بحق من يخالف قانونها لمنع المكلفين من التهرب من دفع مستحقات الدولة المالية، وقد يعود ذلك لحب الإنسان بطبيعته للمال واعتداده بحق الملكية الخاصة المكفول دستورياً، هذا فيما يخص الأشخاص أما بخصوص المؤسسات الدستورية فبكل تأكيد تنشب خلافات فيما بينها كما هو الخلاف بين الحكومة والبرلمان إذ تسعى كل مؤسسة لتحميل المسؤولية للجهة الأخرى مما

(1) احمد، رائد ناجي، (2018) علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ،دار السنهوري ، ط3،بيروت ، ص

يؤدي إلى تعطيل الكثير من القوانين وهذا ما حصل في عام 2014 عندما اشتدت الخلافات السياسية ولم يتم تشريع الموازنة في وقتها المحدد خشية استخدامها في الدعاية الإنتخابات وانتهى العام ولم تُمرر الموازنة، وكذلك تأخير تشريع قانوني الاقتراض لعام 2020 حتى تأخرت رواتب الموظفين لأكثر من ثلاثة أشهر أن هذه الخلافات حول أهمية القوانين المالية بشكل وعام وقوانين الضريبة بشكل خاص لم تأتي من فراغ فهي من جهة تمس حقوق الأفراد المكفولة دستورياً ومن جهة أخرى تمس أموال الخزينة العامة، وهنا يأتي دور الرقابة على دستورية القوانين مما يدفع المتضرر إلى اللجوء إلى القضاء الدستوري لإلغاء أي قانون مالي يمكن الطعن فيه كونه خالف أحد المبادئ الدستورية المتعارف عليها كمبدأ عدم رجعية القانون إلى الماضي أو مبدأ العدالة أو ... الخ كما حصل في مصر إذ قضى الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بإلغاء مادة قانونية فرضت ضريبة على رأس مال غير مستغل لأحد الأفراد فاعتبرت المحكمة هذا القانون قد تعدى على حقوق الملكية الخاصة فلا يوجد مسوغ للسلطة المالية تجاوز على أملاك الأفراد كونها ثمرة جهدهم وهي بالتالي جزء من الثروة القومية إضافة أنها مخالفة لأحكام المادة من (34) من الدستور المصري التي اكدت على صيانة الملكية الخاصة، وكذلك الحكم الآخر الذي صدر عن نفس المحكمة في فحوى القانون الذي عدّل مدة تقادم الضرائب فجعل الضرائب المستحقة للدولة مدتها خمس سنوات وترك مدة التقادم المقررة للمكلف للمطالبة بإرجاع الضرائب التي دُفعت دون وجه حق بثلاث سنوات فسارعت المحكمة إلى إلغاء هذا النص، إن القضاء أخذ بالنهج الدستوري الذي يقوم على حماية الحقوق والحريات وعليه فلا يحق للمشرع أن يستخدم

سلطته التقديرية للأضرار بالمكلف مهما كانت الأسباب⁽¹⁾ ، إن هذا الإلغاء جاء بحكم قضائي والكثير من الأحكام التي نتج عنها إلغاء بعض القوانين نتيجة الرقابة على دستورية القوانين .

(1) احمد، رائد ناجي ، ساجت، شاكر جميل ، (2017) خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية ، بحث منشور في مجلة الحقوق ، جامعة النهدين ، م19 ، 204 ، ، ص 68-69-70

الفصل الثاني

الجهات المختصة بفرض الضرائب والرسوم

ترتبط القواعد الدستورية بكل جوانب الحياة للأشخاص سواء كانت في ميدان الحريات أو الحقوق المالية، ويترتب على ذلك ارتباط الفرائض المالية بالقواعد الدستورية، لتكون الأخيرة معياراً أساسياً للحكم على مدى دستورتها من عدمه، ومن هذه الأسس شرعية فرض الضرائب والرسوم، ويلزم أن يسن القانون أن يكون صادراً من جهة مختصة وبالشكل الذي يحدده الدستور والقانون، ولأهمية الاختصاص للسلطات العامة في الدولة في ميدان الضرائب والرسوم سنناقشه في بحثين نستعرض في الأول الجهات ذات الاختصاص الأصيل، وندرس في الثاني الجهات ذات الاختصاص المفوض .

المبحث الأول الجهات ذات الاختصاص الأصيل

إن الفرائض المالية وتحصيلها من المكلفين ينبغي أن يكون مستند على أسس قانونية سليمة من جهة مختصة بإصدار التشريعات القانونية المالية فإذا ما اختلفت هذه الأسس القانونية وخصوصاً المتمثلة بوجود صدور القوانين المالية من السلطة التشريعية وفقاً لمبدأ قانونية الضريبة والرسم فإن ذلك سيؤدي إلى مخالفات كبيرة قد تصل إلى انتهاك نصوص الدستور وللحديث عن هذا الموضوع سيتم التطرق إلى التعريف بالاختصاص الأصيل ومن ثم التعرّيج لبيان الجهات المختصة بالفرض خصوصاً في الدولة الاتحادية ومن ثم بيان موقف القضاء العراقي بخصوص الجهة المختصة بالفرض .

المطلب الأول تعريف الاختصاص الأصيل

إن الاختصاص يعتبر من قواعد النظام العام الذي لا يجوز مخالفته فاذا ما أوكل اختصاصاً لجهة معينة فعليها أن تقوم بهذا الاختصاص مع إمكانية تفويضه في حال كان هنالك نص دستوري أو قانوني يبيح تفويضه أما اذا كان الدستور لا يبيح التفويض فليس للجهة الأصلية تفويض اختصاصها ومن هنا سيتم التعريف بالاختصاص الأصيل فيما يأتي :

تعريف الاختصاص الأصيل :

القوانين المالية تتمتع بخصوصية الجهة ذات الاختصاص الأصيل فيها فهي محكومة بمبدأ قانونية الضريبة والرسم والذي معناه أنه لا تفرض ضريبة ولا تجبى ولا تلغى ولا يعفى منها إلا بقانون⁽¹⁾، فما المقصود بالاختصاص الأصيل في اللغة واصطلاحاً ذلك ما سيتم التطرق له

أ- الاختصاص الأصيل لغة : الاختصاص على وزن افتعال، اختصه أفرد به دون غيره ويقال اختص فلان بالأمر وتخصص له إذا انفرد به دون غيره ويقال تخصص في علم كذا قصر عليه بحثه وجهده⁽²⁾، واختصاص مصدر اختص اختص بـ ، اختص في ، خارج عن دائرة اختصاصك أي ليس من شأنك في دائرة الاختصاص ، في حدود الاختصاص ، في نطاق التخصص، في حدود الصلاحية الممنوحة له، أهل الاختصاص رجال الاختصاص المختصون، تتنازع الاختصاص الإختلاف بين سلطة وأخرى على الاختصاص، والاختصاص ضد العموم والتعميم، قاض اختصاص أصيل من يسند إليه القضاء دون غيره ، ومن سمات الاختصاص في الجانب اللغوي الحصر والانفراد ، وأصل الشيء جعل له أصلاً ثابتاً يبني عليه⁽³⁾ ، وبهذا فإن معنى الاختصاص الأصيل وفقاً للتعريف اللغوي هو الشخص أو الجهة أو السلطة التي تختص بشيء وتتفرد به وبشكل حصري دون غيرها لتأسس له أصلاً ثابتاً يبني عليه بدون أن ينازعها أحد في اختصاصها الأصيل .

ب- الاختصاص الأصيل اصطلاحاً : لما كانت السلطة والمجتمع أمران متلازمان وقد استقر وجودهم في المجتمع سوياً، حيث إن السلطة الحاكمة أصبحت أمراً لا بد منه لغرض حفظ النظام في

(1) المادة 28 الفقرة اولا من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

(2) ابن منظور ، لسان العرب ، دار المعارف ، القاهرة ، بلا سنة طبع ، ص 1173-1174

(3) المعجم الوجيز ، مجمع اللغة العربية ، دار التحرير للطبع والنشر مصر ، 1989، ص 19

المجتمع، إذ لا يمكن كفالة حرية الأفراد وحمايتها وتنظيمها في المجتمع إلا في ظل وجود نظام تسيطر عليه السلطة العليا للمجتمع والتي تكون لها اختصاصات محددة بموجب الدستور والقوانين⁽¹⁾، ففي العهود القديمة كانت السلطة العليا دائماً بيد شخص واحد يملك كل السلطات بيده التشريعية والتنفيذية والقضائية بالرغم من وجود هيئات صورية لا سلطة فعلية لها، ولكن بعد التطورات فقد استقر الأمر على وجود سلطات ثلاث (تشريعية وتنفيذية وقضائية) تتولى مهامها بشكل فعلي بموجب مبدأ الفصل بين السلطات⁽²⁾، وجوهر مبدأ الفصل بين السلطات، هو الفصل بين وظائف الدولة فصلاً عضوياً أو شكلياً، بمعنى تخصيص هيئة مستقلة لكل وظيفة من وظائف الدولة، فيكون هناك جهاز خاص للتشريع، وجهاز خاص للتنفيذ، وجهاز ثالث للقضاء⁽³⁾، والاختصاص بالتشريع هو عبارة عن مكنة قانونية مستندة على نصوص القواعد القانونية التي تخول السلطات اختصاصاتها الأصلية بما يمكنها من إصدار قوانين وقرارات محددة الموضوع في نطاق زمني ومكاني⁽⁴⁾، وعرف الاختصاص على أنه السلطة أو الصلاحية القانونية التي يتمتع بها الشخص أو السلطة في إصدار القرارات التي خولته إياها القواعد القانونية من النواحي النوعية والزمانية والمكانية⁽⁵⁾، وعرف الاختصاص أيضاً على أنه "القدرة القانونية التي تعطى

(1) ليلة، محمد كامل، (1969) النظم السياسية (الدولة والحكومة) ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، ص

17

(2) الزاملي، ساجد محمد، (2014) القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق ، الطبعة 1 ، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع ، العراق ، ، ص 37

(3) بدوي، ثروت ، النظم السياسية ، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع ، القاهرة ، ص 175

(4) الياسي، فلاح حسن عطية، (2017) الاختصاص المالي للمحافظة غير المنتظمة في اقليم دراسة مقارنة ، دار

السنهوري ، بيروت ، ص 84

(5) الحلو، ماجد راغب ، (1996) القانون الاداري ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ص 518

لموظف عام أو سلطة عامة وتخولهم إتيان تصرف له نتائجها القانونية⁽¹⁾، ومن خلال التعاريف التي قيلت في الاختصاص وإن كانت تستقيم في المفهوم الإداري إلا أنها ليست كذلك على المستوى التشريعي حيث أن الاختصاص في القانون الإداري يجوز تفويضه وتخويله وتوكيله، أما في نطاق التشريعات فلا يجوز ذلك إلا إذا وجد نص قانوني يمكن من تفويض وتخويله وتوكيله، ويمكن القول بناءً على ما سبق عرضه من تعاريف أن تعريف الاختصاص الأصيل هو مكنة القانونية التي مستمدة من القواعد القانونية تخول السلطات العامة بموجب اختصاصاً حصرياً للتصرف ضمن حدود اختصاصها المحدد موضوعياً وزمانياً ومكانياً بموجب القواعد القانونية .

المطلب الثاني

الجهات المختصة بالفرض

الشؤون المالية أصبحت أساساً مهماً تعتمد الدولة لبلوغ أهداف اجتماعية وسياسية واقتصادية بالإضافة للهدف المالي الأساسي، ولهذا فقد نصت غالب الدساتير على أسس وقواعد قانونية بما يمكنها من ضمان انتظام الدولة وبالمقابل ضمان صون الملكية الفردية والثروة، ومن أبرز هذه المبادئ هو مبدأ قانونية الضرائب والرسوم الوارد في النص الدستوري⁽²⁾، حيث تكاد تجمع الدساتير على أهمية هذا المبدأ لأنه يمثل ضماناً للأفراد من فرض ضرائب مجحفة بحقهم وذلك لأن السلطة التشريعية المنتخبة من قبل الشعب والمختصة بالتشريع من خلال المناقشة والاعتراض عن تشريع القوانين الضريبية ستكفل للمواطنين على أقل تقدير أن لا يتم التجاوز على نصوص الدستور وحقوق

(1) ابو راس، محمد الشافعي ، القانون الاداري ، بدون دار نشر ، مصر ، بدون سنة، ص 292

(2) المادة 28 الفقرة اولاً من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم نصت على "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، إلا بقانون".

المكلفين المالية ولهذا أصبح هذا المبدأ من متطلبات الديمقراطية⁽¹⁾، وأيضاً أقر لحماية الخزينة العامة فلو اكتفى النص الدستور على الفرض والجباية لكان النص الدستوري يحمي المكلفين فقط لكنه نص أيضاً على الاعفاءات فإضافتها إلى النص دليل على أن نطاق هذا المبدأ يمتد ليشمل الحماية للخزينة العامة أيضاً⁽²⁾، وقد أصبح هذا المبدأ من المبادئ المستقرة في القانون الدستوري حتى ولو لم ينص عليه في صلب الوثيقة الدستورية حيث يرى بعض الفقهاء أنه أصبح عرفاً دستورياً⁽³⁾، والحديث عن السلطة التي تختص بالتشريع وفرض الفرائض المالية وفقاً لهذا المبدأ، فإن الاختصاص الأصيل يكون حصرياً للسلطة التشريعية تمارسه بقانون تسنه لهذا الغرض وفق الإجراءات والمبادئ الدستورية المعمول بها، ولا يجوز لسلطة أخرى أن تغتصب هذا الاختصاص وكذلك لا يجوز للسلطة التشريعية تفويض هذا الاختصاص لكي لا يتم انتهاك النص الدستوري وتعتبر قوانين غير دستورية فاقدة لمسوغها القانوني⁽⁴⁾، إذ يعتبر فرض الضرائب والرسوم من مظاهر السيادة التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها ومقاصدها السياسية والاجتماعية والاقتصادية والنطاق الأهم أنها أداة لجمع المال لكي تتمكن السلطة التنفيذية من تسخيرها لتغطية أوجه الإنفاق في الدولة وتعزيز الإحتياطي المالي للدولة ، ولهذا لا بد أن تختص السلطة التشريعية بإصدار القوانين الخاصة

(1) محمد، اثير طه ، (1959)مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم 162 ، المعدل وضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، السنة 1 المجلد 1 العدد 4 الجزء 2 ، 2017 ، ص 346

(2) عياش، عامر و خلف، احمد، (2001) دستورية الضرائب في العراق ، مصدر سابق ، ص 227
(3) البرعي، عزت عبدالحميد ، المبادئ العامة للتشريعات الضريبية ، دار الولاء للنشر والتوزيع ، مصر ، ص 167-170.

(4) الفحل، عباس مفرج ، مصدر سابق ، ص 7.

بها وأن تشرف على مسلك السلطة التنفيذية بصددها⁽¹⁾، وهذا الأمر مرده جانبين الأول سياسي والثاني قانوني، الجانب السياسي بني على أن المؤسسة السياسية الديمقراطية قامت تاريخياً على أساس ألا وهو الرضا بالضريبة، فتدخل البرلمان كان ولازال ضرورياً لإنشاء الضرائب ، وإن الوصول لهذه النتيجة يمثل تحقيقاً لمراد نضال الشعوب وتاج تحررهم من الحكم المطلق لأن الشعوب وجدت في مبدأ الرضا بالضريبة الحرية التي سلبت منها، والشق القانوني ما هو إلا انعكاساً لهذا الجانب السياسي وذلك لتضمن وثائق الدستور من عهود مبكرة وفق مبدأ مشروعية الضرائب والذي ينص على عدم جواز إنشاء الضرائب إلا بقانون⁽²⁾.

إن قوانين فرض الضرائب والرسوم وفقاً لمبدأ قانونية فرض الضرائب والرسم يجب أن تكون مشتملة على الجانبين الشكلي والموضوعي لكي يكون القانون قد صدر مطابقاً للمبدأ بشكله الأمثل، فالجانب الشكلي هو وجوب صدوره عن السلطة التشريعية المختصة بالتشريع، أما الجانب الموضوعي فهو وجوب صدوره من جهة تشريعية منتخبة من قبل الشعب إذ لا قيمة للقانون إذا صدر من سلطة تشريعية غير منتخبة من قبل الشعب إذ انها لن تكون ممثلة له وحريصة على مصلحته⁽³⁾، وبناءً على ذلك يعد هذا المبدأ قاعدة من قواعد توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وفيه اشتراط بأن يكون سن القانون الخاص بفرض الضرائب والرسوم من اختصاص السلطة التشريعية حصراً دون غيرها من السلطات، مع عدم إمكانية السماح لها بتفويض هذا الاختصاص أو تكليف

(1) الدراجي، محمد رعد تحسين ،(2016) الاختصاصات المالية للبرلمان دراسة مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ص 115

(2) عبداللطيف، محمد محمد ، (2000) الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص 5

(3) خلف، احمد ، (2012) تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي ، اطروحة دكتوراه منشورة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ص 55

غيرها من السلطات بممارسته⁽¹⁾، وكقاعدة عامة لا تقبل الاستثناء في حالة وجود النص الدستوري فإن الضرائب والرسوم لا تفرض إلا من قبل السلطة التي حولها الدستور هذا الاختصاص ألا وهي السلطة التشريعية، ويرى الباحث أنه لا يشترط أن تكون منتخبة من الشعب لأن ذلك سيؤدي لنتائج وخيمة منها أبطال العديد من القوانين النافذة والتي لم تصدر من قبل سلطة تشريعية منتخبة من الشعب .

وفيما يخص العراق ولكونه دولة اتحادية⁽²⁾ فتوجد سلطتين تشريعتين الأولى السلطة التشريعية الاتحادية⁽³⁾ والثانية السلطة التشريعية للإقليم⁽⁴⁾، وكذلك نصوص الدستور قضت بتحويل السلطة التشريعية بإصدار القانون الذي ينظم الموارد المالية للمحافظات⁽⁵⁾، اختصاصات تشريعية لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم فهل إن كل هذه الجهات لها سلطة تشريع القوانين الضريبية وما هو الحل في حال التعارض بين تشريع الإقليم والتشريع الاتحادي أو بين تشريع المحافظة غير المنتظمة في إقليم والتشريع الاتحادي.

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 7 .

(2) المادة 1 من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم نصت على " جمهورية العراق دولة اتحادية واحدة مستقلة

ذات سيادة كاملة ، نظام الحكم فيها جمهوري نيابي (برلماني) ديمقراطي ، وهذا الدستور ضامن لوحدة العراق"

(3) المادة 47 من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم نصت على " تتكون السلطات الاتحادية من السلطات

التشريعية والتنفيذية والقضائية، تمارس اختصاصاتها ومهامها على اساس مبدأ الفصل بين السلطات"

(4) المادة 121 الفقرة اولا من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم نصت على " لسلطات الاقاليم الحق في

ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقا لأحكام هذا الدستور ، باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات

حصرية للسلطات الاتحادية"

(5) المادة 122 الفقرة ثانيا من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم نصت على " تمنح المحافظات التي لم

تتظم في اقليم الصلاحيات الادارية والمالية الواسعة ، بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الادارية

، وينظم ذلك بقانون"

1- السلطة التشريعية الاتحادية فقد مُنحت السلطة التشريعية وفقاً للمادة 28 من دستور جمهورية العراق الفقرة أولاً الاختصاص الحصري بفرض الضرائب والرسوم إذ نصت على "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون" وذلك إيماناً من المشرع الدستوري بمبدأ قانونية الضرائب والرسوم⁽¹⁾ وهذا الاختصاص اختصاص حصري للسلطة التشريعية في ظل دستور العراق لسنة 2005 وهو غير قابل للتفويض سواء فيما يتعلق بفرض الضرائب أو الرسوم أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منها⁽²⁾، وهذا المنع ليس في الأوقات العادية فقط ولكن حتى في الظروف الاستثنائية⁽³⁾.

2- السلطة التشريعية للإقليم : وبموجب نص المادة 121 الفقرة أولاً من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم الذي نص على "سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقاً لأحكام هذا الدستور، باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية"، وطالما لم ينص الدستور على جعل المسائل الضريبية ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية في المادة 110 من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم والتي حددت اختصاصات السلطات الاتحادية الحصرية لذلك يمكن للأقاليم أن تسن قوانين تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية، ومن حيث المبدأ فإن الضرائب والرسوم المحلية الخاصة بالإقليم يكون تنظيمها من اختصاص السلطة التشريعية في الإقليم⁽⁴⁾، ويرى الفقهاء أن مبدأ قانونية الضرائب والرسوم يكون

(1) الدراجي، محمد رعد تحسين ، المصدر السابق ، ص 168

(2) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 39

(3) عياش، عامر و خلف، احمد ، مصدر سابق ، ص 227-228

(4) ناجي، رائد ، (2017) احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية ، في ظل الدستور

العراقي النافذ لسنة 2005 ، بحث منشور في مجلة دراسات قانونية بيت الحكمة ، العدد 42 ، ، بغداد ، ص 47

متوافقاً ويتحقق بسن قانون محلي يقضي بفرض ضريبة أو رسم محلي أو إلغاءهما أو تعديلهما⁽¹⁾، وقد جاء الدستور العراقي لعام 2005 الدائم بنص غريب في المادة 115 منه عن ما هو مطبق في الدول الاتحادية إذ جعل قوانين الإقليم لها الأولوية على القوانين الاتحادية في التطبيق في المسائل المشتركة أو التي لا تدخل ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية وكذلك أعطت المادة 121 الفقرة ثانياً من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 الدائم الحق لسلطات الأقاليم بتعديل القانون الاتحادي في حالة وجود تعارض بينه وبين قانون الإقليم في المسائل التي لا تدخل ضمن الاختصاص الحصري للسلطات الاتحادية، وهذا عيب يجب تلافيه بأن يتم النص على موضوع فرض الضرائب والرسوم ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية لكي لا تحصل إشكالات تؤدي إلى التهرب الضريبي عن طريق الاحتجاج بقانون الإقليم وأولويته على القانون الاتحادي أو الازدواج الضريبي لوجود قانونين أحدهما اتحادي وآخر إقليمي.

3- الاختصاص التشريعي لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم: فقد أصدرت السلطة التشريعية القانون رقم 21 لسنة 2008 المعدل قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم وبموجبه عدت مجالس المحافظات سلطة تشريعية ورقابية في المحافظة⁽²⁾، ومنحت مجالس المحافظات

(1) ناجي، رائد، (2015) مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق ، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية المجلد 4 ، العدد 1، الجزء 12 ، ، ص 377-378

(2) المادة 2 الفقرة اولا من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2018 المعدل نصت على " مجلس المحافظة : هو السلطة التشريعية والرقابية في المحافظة وله حق إصدار التشريعات المحلية بما يمكنه من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية التي تتدرج ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية"

صلاحية سن التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم الأمور المالية⁽¹⁾ ، ويؤخذ على هذا النص ما يؤخذ على صلاحية الإقليم بسن قوانين تفرض بموجبها الضرائب والرسوم .

المطلب الثالث

موقف القضاء العراقي

هنالك تباين كبير فيما يخص موقف القضاء العراقي من فرض الضرائب والرسوم بين الجهات المختصة بالفرض ومدى تطابق ذلك مع النصوص الدستورية وفيما يأتي بعض القرارات الصادرة بخصوص هذا الموضوع :

أولاً : موقف مجلس الدولة : أصدر مجلس شورى الدولة آراءً إفتائية في مسألة أحقية الأقاليم والمحافظات بفرض الضرائب والرسوم إذ أصدر عدة قرارات في مسألة جواز اختصاص الأقاليم والمحافظات بفرض الضرائب والرسوم ، ففي فتوى لمجلس شورى الدولة رداً على استيضاح لوزير العدل حول مدى أحقية مجلس محافظة بغداد بفرض رسم على كافة عقود المقاولات والمزايدات والمناقصات والعقود التجارية التي توقع بين أطراف حكومية أو شبه حكومية وبين شركات أو مقاولين سواء كانت عراقية أو غير عراقية والتي تنفذ في محافظة بغداد بنسبة (1% و 0.5%) حسب قيمة العقد؟ علماً أن مجلس المحافظة استند في هذا الفرض إلى المادة(57/أ) من قانون إدارة الدولة العراقية والقسم (2) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة(المنحلة) رقم (71) لسنة 2004 وقد انتهى

(1) المادة 7 الفقرة ثالثاً من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2018 المعدل نصت على " ثالثاً : إصدار التشريعات المحلية والأنظمة و التعليمات لتنظيم الشؤون الإدارية و المالية بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية وبما لا يتعارض مع الدستور و القوانين الاتحادية"

المجلس في قرار هذا إلى عدم وجود سند قانوني لقيام مجلس محافظة بغداد بفرض مثل هذه الرسوم مسبباً ذلك بأن القوانين النافذة ذات العلاقة بالرسوم والضرائب حددت مقدار الضريبة والرسم والمكلف بدفعها وتحديد ما يخضع للضريبة أو الرسم وفقاً للأحكام المنصوص عليها في تلك القوانين ولذلك فإن فرض الرسم يجب أن يتماشى مع آلية التشريع المتعلقة بالضريبة أو الرسم، كما أن قانون إدارة الدولة العراقية عندما أجاز لمجالس المحافظات زيادة إيراداتها عن طريق فرض الضرائب والرسوم وفقاً لأحكام الفقرة (1) من المادة (56) فإن القصد منه أن يتم ذلك بتشريع لأحق يبين نسبة الضريبة أو الرسم والوعاء الضريبي والإعفاءات والتسهيلات وغير ذلك كما إن فرض الضرائب والرسوم من قبل مجالس المحافظات بالاستناد إلى ما أشار إليه قانون إدارة الدولة العراقية يكون مقيداً بإحكام المادة 18 من ذات القانون التي نصت على (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) وعليه فإن فرض الضرائب والرسوم أن يكون بتشريع صادر من جهة مخولة بإصداره ويراد بها السلطة التشريعية⁽¹⁾.

وفي الرأيين الإستشاريين المرقمين 2005/61 في 2005/11/1 و2007/54 في 2007/7/19 حيث بين أن مجالس المحافظات لا تملك اختصاص في فرض الضرائب والرسوم من تلقاء نفسها بل يجب تحديد الضرائب والرسوم بقانون يسن من قبل السلطة التشريعية⁽²⁾ ، وكذلك رأيها الاستشاري

(1) اشار اليه: ناجي، رائد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم ، مصدر سابق ، ص 385-386

(2) اشارت اليه: كشكول، يمامة محمد ،(2008) اثر الصياغة التشريعية على تطبيق القوانين دراسة في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 ، بحث منشور في مجلة الحقوق ، كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، السنة السادسة ، العدد 18، 2012، ص 207

المرقم 2008/39 في 2008/3/11 والذي نص على عدم جواز فرض واستيفاء الضرائب والرسوم إلا بقانون يحددها⁽¹⁾.

ثانياً : موقف المحكمة الاتحادية العليا : تراوحت أحكام المحكمة الاتحادية العليا بهذا الشأن حيث أن أغلب قرارات المحكمة بهذا الخصوص كانت برد الطلبات المرفوعة إليها بحجة عدم الاختصاص⁽²⁾، وعندما بدأت بالرد على الطلبات الخاصة بهذا الموضوع فقد تباينت آرائها بين رفض الإقرار باختصاص مجالس المحافظات وبين الإقرار بهذا الاختصاص إلا أن آرائها الأخيرة استقرت فيها على الإقرار بسلطة مجالس المحافظات بفرض الضرائب والرسوم⁽³⁾.

ففي قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم 13/اتحادية/2007 في 2007/7/16 رفضت المحكمة الاتحادية العليا الاعتراف باختصاص مجالس المحافظات بفرض الضرائب والرسوم بقولها "من خلال تدقيق أحكام المادة 115 والمواد الأخرى من دستور العراق لعام 2005 تبين أن مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية"⁽⁴⁾.

أما القرارات الأخرى للمحكمة الاتحادية العليا فإنها اقرت في ردها على استيضاح مجلس محافظة النجف حول تمتع مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الضرائب

(1) اشارة اليه: ناجي، رائد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم ، مصدر سابق ، ص 393

(2) القيسي، حنان محمد ،(2008)(2012) الوجيز في شرح قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 ، مكتبة السنهوري، بغداد، ، ص 76

(3) ككشول، يمامة محمد ، مصدر سابق ، ص 206

(4) اشارة اليه: ناجي، رائد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم ، مصدر سابق ، ص 398

وفق المادة 115 والفقرة ثانياً من المادة 122 من دستور جمهورية العراق وذلك في قرار المحكمة الإتحادية العليا رقم 16/اتحادية/2008 في 2008/4/21⁽¹⁾.

وأكدت موقفها هذا أيضاً في قرارها رقم 25/اتحادية/200/ في 2008/6/23 الذي قضت فيه أيضاً بحق مجالس المحافظات في فرض الضرائب والرسوم⁽²⁾.

وكذلك قرارها التفسيري ذي العدد 6/اتحادية/2009 في 2009/2/4 على أنه من استقراء نص المادة 115 من الدستور نجد الأولوية في التطبيق تكون لقانون الإقليم او المحافظات غير المنتظمة في إقليم في حالة التعارض بينها والقانون الإتحادي مالم يكن قانون الإقليم أو المحافظة غير المنتظمة في إقليم مخالفاً للدستور⁽³⁾.

وحين استفسر مجلس محافظة البصرة من المحكمة الإتحادية عن التضارب في قراراتها سابقة الذكر وأي القرارات يجب أن يتم تطبيقه كانت إجابة المحكمة في قرارها رقم 21/اتحادية/2010 في 2010/3/23 أنه من خلال استقراء نصوص الدستور العراقي لسنة 2005 الدائم 61 أولاً و110 و111 و114 و115 و122 ثانياً فإن لمجالس المحافظات صلاحية سن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية عدا التي تختص السلطة الإتحادية بها حصراً أو بشكل مشترك ومن هذا القرار يفهم أن المحكمة الإتحادية العليا استقرت على تأكيد حق المحافظات في فرض الضرائب والرسوم المحلية⁽⁴⁾.

(1) أشار اليه: عطية ، فلاح حسن ، مصدر سابق ، ص 239

(2) أشار اليه: ناجي، رائد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم ، مصدر سابق ، ص 398.

(3) أشارت اليه : كشكول، يمامة محمد ، مصدر سابق ، ص 207

(4) أشار اليه : ناجي، رائد ، د. رائد ناجي ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم ، مصدر سابق ، ص 402.

كما أصدرت المحكمة الاتحادية العليا بتاريخ 2018/6/3 قرار الحكم في الدعوى المرقمة 57/ اتحادية/2018 المقامة من قبل رئيس الجمهورية وكيله رئيس الخبراء القانونيين في ديوان رئاسة الجمهورية ، بحق السيد رئيس مجلس النواب إضافة لوظيفته وكيله الموظفين الحقوقيان، للطعن في عدد من نصوص قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لعام 2018 رقم 9 لسنة 2018 ، المنشور في الجريدة الرسمية بعددها المرقم (4485) بتاريخ 2018/4/2، بادعاء وجود خروقات ومخالفات دستورية شابت تلك النصوص الفقرة 7 من الطعن ورد فيها "نص البند أولاً من المادة 18 على منح الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة صلاحية فرض الرسوم ويعد ذلك مخالفة لأحكام المادة 28 الفقرة أولاً من الدستور التي نصت على "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون" .

وبعد رد وكلاء المدعى عليه صدر قرار المحكمة الاتحادية العليا والذي نص على "6 بصدد نص المادة (18 أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام 2018 المطعون بعدم دستوريته إذ نص على "للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة صلاحية فرض رسوم أو أجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ" وتجد المحكمة الاتحادية العليا أن النص المطعون بعدم دستوريته لا يخالف المادة 28 من الدستور بل يتفق مع حكم المادة المذكورة 28 من الدستور وإن المشرع التزم بها عندما أتاح بموجب النص المطعون به للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات صلاحية فرض الرسوم بموجب قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية لعام 2018 وهو قانون صادر من الجهة التشريعية ويتضمن بموجبه تخويلاً تشريعياً للعناوين المذكورة فيه إجراء ما نص عليه النص موضوع

الطعن ويكون الطعن المثار بصدد المتقدم غير وارد من الناحية الدستورية مما يقتضي رده لعدم تعارضه مع الدستور ولموافقته لأحكامه (1).

إن المنتبغ لهذه القرارات يرى أن مجلس شورى الدولة بنى حكمه على أساس رصين إذ أن استنتاجه مبني على نص المادة 110 الفقرة ثالثاً من دستور جمهورية العراق لعام 2005 الدائم " رسم السياسة المالية " إذ أن هذا النص يشمل بالتأكيد موضوع فرض الضرائب والرسوم لأنه قد عزز بموجب نص المادة 28 الفقرة أولاً من الدستور " لا تفرض الضرائب والرسوم إلا بقانون " وهذا دلالة أكيدة على أن المشرع الدستوري قد نص صراحة على أن موضوع فرض الضرائب والرسوم هو من صلاحية السلطة التشريعية الإتحادية حصراً ولكن المأخذ على هذه الآراء لمجلس شورى الدولة أنها ليست ملزمة للسلطات والأقاليم ومجالس المحافظات عكس قرارات المحكمة الإتحادية العليا.

بينما كان التخبط سمة المحكمة الإتحادية العليا في قراراتها إذ أنها كانت تفتي بعد إمكانية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم قبل صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم بينما تغيرت قراراتها بعد صدور القانون المذكور واستقرت أحكامها على أن لمجالس المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم ، لأن قانون مجالس المحافظات قد اعتبر مجلس المحافظة غير المنتظمة في إقليم سلطة تشريعية في المحافظة وهذا خلط كبير من المشرع العراقي بين مفهومي اللامركزية الإدارية واللامركزية السياسية ونرى أنه يجب الإبقاء على اللامركزية الإدارية وإلغاء فكرة اللامركزية السياسية لأنها لا تستقيم مع فكر النظام الفدرالي الإتحادي البرلماني ، وكذلك القرار الأخير نص على إمكانية

(1) قرار المحكمة الاتحادية العليا منشور على موقع الانترنت : الرابط

<https://www.iraqfsc.iq/krarat/1/2018/57.pdf>

تاريخ الزيارة 2021/10/29 الساعة 5:20 مساءً

تحويل السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية هذا الاختصاص وهو ما يتنافى مع مبدأ قانونية الضرائب والرسوم والذي لا يمكن للسلطة التشريعية من تحويله للسلطة التنفيذية .

المطلب الرابع

موقف القوانين المقارنة

تعد الضرائب والرسوم من أهم مصادر الإيرادات العادية العامة في الدولة والتي تستخدم لتغطية النفقات العامة فيها، ونظراً لأهميتها فقد أولتها التشريعات المالية سواء كان ذلك في العراق أم في البلدان العربية اهتماماً كبيراً واحتلت مكاناً مرموقاً في تلك التشريعات ولاسيما الضريبة، وذلك بالنظر لما تحدثه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية سواء على الدولة أم على الأفراد، وبما أن موضوع الضرائب والرسوم يتعلق بحقوق الخزينة العامة ورفدها بالأموال من جهة ويتعلق بحقوق الأفراد وحررياتهم، لذا نجدها تحتل مكانة بارزة في الدساتير، حيث ضمن المشرع الدستوري الوثيقة الدستورية النصوص التي تعد المبادئ العامة في تنظيم الفرائض المالية، وبعد أن تناولنا في دراستنا موقف المشرع الدستوري العراقي في المادة (28/أولاً) من فرض لضرائب والرسوم والغائها وجبايتها والإعفاء منها وكيف أنه قد تشدد في تنظيمه لتلك الفرائض باشتراطه صدور قانون من السلطة المختصة بالتشريع (البرلمان) .

وهنا يثار تساؤل مفاده ماهي مواقف التشريعات الدستورية في الدول العربية الأخرى المقارنة للتشريع العراقي وهل كان توجه المشرع الدستوري فيها مطابقاً لتوجه المشرع العراقي أم مختلفاً، وللإجابة على هذه التساؤلات سنبحث في الموضوع من خلال نقطتين نتناول في الأولى موقف المشرع الدستوري المصري، ونتناول في الثانية موقف المشرع الدستوري الأردني.

أولاً : موقف المشرع المصري :

لقد اهتم الدستور المصري لسنة 2014 بالفرائض المالية ولاسيما الضرائب وقرر بأن لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، بل لايجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال التي بينها القانون، كما أنه أشار إلى عدم جواز تكليف أحد بأداء شيء من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون⁽¹⁾، حيث نص المشرع الدستوري على(لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولايجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون..الخ)⁽²⁾.

إن مبدأ قانونية الضريبة قد استقر في مصر منذ دستورها الأول لعام1923 مروراً بدساتيرها الأخرى كدستور عام 1971 ودستور عام 2012 وصولاً إلى الدستور الحالي لعام 2014، حيث أوجبت تلك الدساتير صدور قانون في مسائل إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغائها، غير أنها أجازت إصدار لوائح تنفيذية من السلطة التنفيذية لتنظيم تلك المسائل، لقد فسر الفقه في مصر هذا الاختصاص بشكل يلائم طبيعة القانون الضريبي المحكوم بمبدأ قانونية الضريبة، إذ لايجوز أن تتضمن تلك اللوائح فرض ضريبة جديدة أو إلغائها أو تعديلها أو الإعفاء منها، في حين يمكن أن تتضمن شروطاً تفصيلية للأحوال التي يخضع لها مصدر الدخل للضريبة، وبهذا فإن صدور تلك اللوائح بهذا الشكل لا تتطوي على مخالفة للدستور⁽³⁾. ويلاحظ من خلال قراءة النص الدستوري أعلاه

(1) الحسيني، محمد طه حسين،(2016) الاختصاص المالي للسلطة التشريعية ، الطبعة الاولى ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت،ص98.

(2) المادة(38) ، الدستور المصري لسنة 2014.

(3) الهلالي، علي هادي عطية مطر، (2004) تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق ،اطروحة دكتوراه، كلية القانون ،جامعة بغداد، ص24_25.

أن المشرع الدستوري في مصر قد فرق بين الضرائب العامة من جهة وبين غيرها من الضرائب والرسوم من ناحية أخرى الأخرى⁽¹⁾، وتعرف الضرائب العامة من قبل المحكمة الدستورية العليا في مصر بأنها (تلك الضرائب التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها بل ويعتمد تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية) (2)، وبموجب التعريف أعلاه والنص الدستوري يمكن أن نميز الضرائب العامة عن غيرها من حيث الأداة القانونية لفرضها، حيث يكون فرض الضرائب العامة أو إلغائها أو تعديلها وحده بقانون تصدره السلطة التشريعية أما الضرائب الأخرى التي لا ينطبق عليها وصف الضرائب العامة كالضرائب المحلية فإنه يجوز فرضها في رقعة جغرافية معينة في حدود القانون أو بناءً عليه بموجب قرار إداري، وبهذا يكون من الممكن فرضها من جهة أخرى غير السلطة التشريعية كأن تفرض بموجب قرارات المجالس المحلية أو بموجب قرار وزاري، طالما أنها تصدر في حدود القانون⁽³⁾. وبذلك يختلف المشرع الدستوري المصري عن نظيره العراقي في هذه النقطة حيث لم يحدد الأخير في المادة (28/ أولاً) الضرائب التي يقصدها وهل هي الضرائب العامة فقط أم يدخل ضمنها الضرائب الأخرى كالضرائب المحلية، وبما أن النص الدستوري العراقي ورد مطلقاً فإن المطلق يجري على إطلاقه ما لم يرد نص يقيده، وهنا لنا أن نقول كان الأجدر بالمشرع الدستوري العراقي أن ينهج نهج نظيره المصري وينص على تنظيم الضرائب العامة ويترك

(1) الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم، (2008) الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دارالحامد، عمان، ص18.

(2) احمد، رائد ناجي: مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم، مصدر سابق، ص410.

(3) الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص18-19.

الضرائب المحلية لاختصاص السلطة التشريعية في الأقاليم ومجالس المحافظات الغير منتظمة في إقليم، لاسيما مع التنازع الحاصل في هذه النقطة بين السلطة الاتحادية وسلطات الأقاليم والمحافظات وتناقض آراء المحكمة الاتحادية العليا بخصوصها، وندعو المشرع الدستوري العراقي إلى تعديل المادة(28) في أقرب فرصة وإضافة كلمة الاتحادية أو العامة قطعاً لدابر الاختلاف بصددتها. وبما أن مبدأ قانونية الضريبة يتألف من عناصر أربعة كما هو معروف هي الفرض والإلغاء والتعديل والإعفاء والجباية، فإن المشرع الدستوري المصري قد اشترط أن يكون الفرض والإلغاء والتعديل والجباية في الضرائب العامة بموجب قانون تسنه السلطة التشريعية، أما الإعفاء من الضريبة فإنه من الممكن أن يكون بقرار صادر من السلطة التنفيذية بناءً على قانون بموجب تخويل من السلطة التشريعية، طالما أن النص الدستوري المصري قد ذكر في (الأحوال المبينة في القانون) ⁽¹⁾.

وفي إطار حديثنا عن الدستور المصري فإنه نص على(ولا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تأريخ العمل بها ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب) ⁽²⁾، وفي هذا النص قد عبر المشرع الدستوري المصري عن توجهه بمنع سريان القوانين بأثر رجعي على الوقائع والتصرفات التي سبقت تأريخ نفاذه في الشؤون الضريبية بصورة صريحة وقاطعة حتى وإن كانت أصلح للمكلف الضريبي ⁽³⁾ ، وهو ذات نهج نظيره العراقي في دستور عام 2005.

(1) الدخيل، احمد خلف حسين،(2013) المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الاولى، مطبعة جامعة تكريت، تكريت ،ص83 .

(2) المادة(225)، الدستور المصري لعام 2014 .

(3) احمد، رائد ناجي ، (2017) احوال مجانية السلطة التشريعية في العراق لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي ،بحث منشور مجلة الكوت الجامعة ، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول ،ص19 .

ثانياً : موقف المشرع الأردني :

يعد الدستور الأردني لعام 1952 مثالاً للدساتير التي تأثرت بالنشأة القانونية للضريبة حيث أولى المشرع الدستوري الأردني الضريبة اهتماماً كبيراً وأكد على شرعية فرض الضرائب والرسوم ودخول ذلك ضمن اختصاص السلطة التشريعية. ونص المشرع في الدستور على (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون)⁽¹⁾، ووفقاً لرأي المجلس العالي لتفسير الدستور في الأردن ما قبل انشاء المحكمة الدستورية الأردنية، فإن النص الدستوري أعلاه واضح الدلالة على أن الضرائب والرسوم لا تفرض إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية وتأسيساً على ذلك فإنه من غير الجائز على السلطة التنفيذية ولوج هذا الجانب وقيامها بفرض الضرائب بنظام يصدر عنها، إلا في حالة فرض الضريبة من قبل البرلمان بموجب قانون وأنيط بالسلطة التنفيذية حق إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكامه، فيكون من الجائز لها عندئذ إصدار الأنظمة اللازمة لذلك وتكون تلك الأنظمة التي توضع في هذه الحالة تنفيذاً وتطبيقاً لأحكام القانون والدستور لا خروجاً عليه، وهو ذات الرأي الذي تبنته محكمة التمييز ومحكمة العدل العليا الأردنيين⁽²⁾، مع ملاحظة أن بعض القوانين الضريبية تضم أحكاماً تفوض فيها مجلس الوزراء اتخاذ قرارات بفرض الضرائب أو إلغائها أو تعديلها بالإضافة إلى عدم أخذها بمبدأ التكاليف التصاعدي وهو الأمر الذي يعارضه الفقه كونه يخالف النص الدستوري⁽³⁾. إن تأكيد المشرع الدستوري على مبدأ قانونية فرض الضريبة والرسم من شأنه تعميق رقابة السلطة

(1) المادة(111) ، مصدر سابق ، الدستور الاردني لعام 1952 .

(2) المحاميد، موفق سمور، (2014) العفو الضريبي ومدى موافقته لمبدأ المشروعية، بحث منشور في مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية مجلد11، عدد2، ص163.

(3) د. القطاونة، عادل محمد ، (2021) مدى دستورية القوانين الضريبية في المملكة ، مقال منشور على الانترنت

على الموقع الالكتروني <https://www.ammonnews.net/article/259224> .

التشريعية على السلطة التنفيذية وتحميلها مسؤولية عدم احترامها القيود الدستورية التي تحكم القانون الضريبي (1).

وفيما يخص الإعفاء من الضريبة فإن المشرع الدستوري الأردني قد نص على (لايجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون) (2)، وهنا فإن ذات الرأي الذي أورده المجلس العالي لتفسير الدستور في الأردن في موضوع فرض الضرائب والرسوم وإلغائها أو تعديلها يمكن تبنيه على مسألة الإعفاء من الضريبة حيث إن النص أعلاه يشير إلى عدم جواز الإعفاء إلا بقانون يحدد حالات الإعفاء من أداء الضريبة وبذلك فإن الأنظمة التي تصدرها السلطة التنفيذية تعد تطبيقاً وتنفيذاً للنص الدستوري لا مخالفة له.

ومن جانب آخر لقد نص الدستور الأردني على (يسري مفعول القانون بإصداره من جانب الملك ومرور ثلاثين يوماً على نشره في الجريدة الرسمية إلا إذا ورد نص خاص في القانون على أن يسري مفعوله من تاريخ آخر) (3)، وهنا فإن النص الدستوري قد أشار إلى عدم رجعية القوانين لتحكم التصرفات والوقائع التي تمت قبل تاريخ نفاذه المحدد بصورة عامة إلا إذا نص القانون الذي تسنه السلطة التشريعية على ذلك ولم يستثني من ذلك القوانين الجنائية والضريبية كما هو المسلك الذي سلكه نظيره العراقي والمصري، مما يجعل نهج المشرع الدستوري الأردني في ذلك الأمر منتقداً لا سيما وأنه يخالف أحد أهم قواعد فرض الضريبة وهو اليقين الضريبي الذي مفادها بأن أحكام القانون

(1) المحاميد، موفق سمور، (2012) الرعاية الصحية كأحد اهداف التشريع الضريبي الاردني دراسة مقارنة , بحث منشور في مجلة جامعة ال البيت, عدد 51 , ص 163.

(2) المادة (118), الدستور الاردني لعام 1952.

(3) المادة (2/93), الدستور الاردني لعام 1952.

الضريبي لابد أن تكون واضحة لا لبس ولا غموض فيها وإن القول خلاف ذلك يعني مفاجأة المكلف بفرض ضرائب عليه لم يتوقعها مما يؤدي إلى الإرباك وعدم الاستقرار في معاملاته المالية⁽¹⁾.

(1) العزاوي، احمد فارس عبد ، مصدر سابق ، ص 32 .

المبحث الثاني

الجهات ذات الاختصاص المفوض

إن فرض الضرائب هو اختصاص أصيل للسلطة التشريعية وإن لجوء الحكومات المتعاقبة إلى فرض الضرائب والرسوم بموجب أنظمة صادرة عنها أو عن طريق تفويض صادر بمقتضى أحكام قانون معين يعدّ تقافاً وسلماً لا اختصاص السلطة التشريعية. فالسلطة التنفيذية دورها يقتصر على تنفيذ القانون وإصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذه بحيث لا تتضمن هذه الأنظمة أي التزامات مالية على المواطنين دون اللجوء إلى السلطة التشريعية. إلا أنه إذا فرضت الضريبة أو الرسم بموجب قانون وأُنيط بالسلطة التنفيذية حق إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام القانون فيجوز لها عندئذ إصدار الأنظمة اللازمة لذلك ويكون النظام الذي يوضع لهذا الغرض تنفيذاً وتطبيقاً لأحكام القانون لا خروجاً على المادة (28) من الدستور 2005 التي تنص على أنه: « لا تُفرض الضرائب والرسوم، ولا تُعدل، ولا تُجبي، ولا يُعفى منها إلا بقانون » وبالتالي يكون هذا النظام غير مخالف لأحكام الدستور.

إن فلسفة الضريبة تقوم على مبدأ المساواة وتطبيقها يستند إلى مبدأ أساسي وعام، هو مبدأ الفصل بين السلطات وهذا يعني أن السلطة التشريعية وحدها صاحبة الحق بفرض الضريبة لحماية المواطنين من شهية الحكومات، فالدستور العراقي لم يفوض أي سلطة ممارسة صلاحيات السلطات الأخرى تجسيداً وتكريساً لمبدأ الفصل بين السلطات، فضلاً عن أن المحكمة الدستورية مدعوة لحسم هذا الموضوع الذي سلب السلطة التشريعية

اختصاصها وبالتالي حماية الفرد والمجتمع. وتأسيساً على ما تقدم سوف نتناول في هذا
المطلب الجهات ذات الاختصاص المفوض.

سنتناول هذا المبحث في أربعة مطالب ، يوضح الأول منها تعريف الاختصاص
المفوض، ويتناول المطلب الثاني الجهات المختصة بالتفويض ، أما المطلب الثالث
فسنبحث فيه موقف القضاء العراقي ونستعرض في الرابع موقف القوانين المقارنة، وذلك
على النحو الآتي:

المطلب الأول

تعريف الاختصاص المفوض

يعرف التفويض اصطلاحاً بأنه " العمل الذي بموجبه ينقل صاحب صلاحية أصيل (مفوض)
ممارستها إلى سلطة أخرى (مفوض)⁽¹⁾. وفي نطاق القانون الإداري التفويض هو أن يعهد صاحب
الاختصاص ممارسة جانب من اختصاصه سواء في مسألة معينة أو في نوع معين من المسائل إلى
فرد آخر ولا يمكن من حيث الأصل للسلطة أن تتصرف بالتفويض أو التنازل باختصاصها المسند
إليها في الدستور أو القانون أو اللوائح إلا إذا وجد نص يجيز ذلك⁽²⁾. ويعرف أيضاً " أن يعهد
صاحب الاختصاص الأصيل إلى شخص آخر أو هيئة أخرى، بممارسة بعض اختصاصاته وفقاً
للشروط الدستورية أو القانونية أو اللائحية المقررة لذلك⁽³⁾. وحيث إن التفويض يكون للاختصاص،

(1) هاميل ، أوليفيهودو، (1996) المعجم السوري، ترجمة منصور القاضي، ط 1 ، المؤسسة الجامعية للدراسات
والنشر والتوزيع، بيروت، ص322.

(2) المكاوي، عواطف عبدالله، (2015) التفويض الإداري، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة ، ص10.

(3) يوسف بشار جميل ، (1997) التفويض في الاختصاص (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس،
ص52.

فإن ذلك يتطلب تعريف مصطلح الاختصاص، وفي ذلك ذهب الفقه إلى أن الاختصاص هو القدرة القانونية على اتخاذ قرار معين، أو هو القدرة القانونية على التعبير عن إرادة إحدى السلطات العامة، تعبيراً قانونياً، أو وضع هذه الإرادة موضع التنفيذ⁽¹⁾. وفي نطاق القانون الدستوري، يعرف تفويض الاختصاص التشريعي بأنه " قيام البرلمان المختص دستورياً بسلطة وضع التشريعات بتفويض بعض اختصاصاته التشريعية بموضوعات محددة ولمدة محددة إلى السلطة التنفيذية استناداً إلى نص صريح يرد في الدستور يجيز التفويض، فنكتسب القرارات الصادرة من السلطة التنفيذية استناداً إلى قانون التفويض خصائص وقوة العمل التشريعي بعد إقرارها من قبل البرلمان. وتسمى القرارات الصادرة عن السلطة التنفيذية بناءً على قانون التفويض بالقرارات التفويضية، أو الأوامر التفويضية، أو اللوائح التفويضية والتي تعرف بأنها " اللوائح التي تصدر من السلطة التنفيذية لتنظيم موضوعات تدخل أصالة في اختصاص السلطة التشريعية ولكن تقوم هذه الأخيرة بتفويض الأولى في تنظيم هذه الموضوعات عن طريق لوائح تصدرها يكون لها قوة القانون ويتشابه التفويض التشريعي في نطاق القانون الدستوري مع التفويض الإداري في نطاق القانون الإداري من حيث المضمون، وهو تنازل صاحب الاختصاص الأصلي عن بعض اختصاصاته لجهة أخرى، من دون أن يكون هذا التنازل مطلقاً أو كاملاً، وأن يكون ذلك بموجب سند قانوني يجيز ذلك⁽²⁾. أن شيوع فكرة التفويض التشريعي والتفويض الإداري بشكل واسع في التشريعات العراقية والذي يلجأ إليه المشرع العراقي في كثير من الأحيان بغية إعطاء المرونة للسلطة التنفيذية في تنفيذ القوانين وتطبيقها فضلاً عن إمكانية أعمال

(1) عثمان محمد فتوح محمد ، (1998) الدور التشريعي لرئيس الجمهورية في النظام المختلط(دراسة مقارنة). ط4 دار النهضة العربية، الاسكندرية .

(2) المدرس، مروان محمد محروس ،(2005) تفويض الاختصاصي التشريعي (دراسة دستورية مقارنة) ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد، ص36.

فكرة الحلول والإنابة التي تسهل في تنظيم العمل الإداري، فإن هذا الأمر لا يمكن الركون إليه في الشؤون الضريبية لما للأخيرة من خصوصية لم يجد المشرع الدستوري بد من أخذها بالاعتبار حفاظاً على الحقوق المالية للمكلف حيث استلزم تنظيمها وتقريرها من قبل المشرع العادي حصراً بتبنيه بما يعرف مبدأ قانونية الضريبة في الفقرة أولاً من المادة (28)⁽¹⁾ الذي يوصد أي باب للتفويض أو الإنابة. ومع ذلك فإننا نجد في ميدان تطبيق القوانين الضريبية والإجراءات التي تتخذها السلطة التنفيذية بمختلف إداراتها الضريبية ثمة نصوص تنطوي على مفهوم التفويض وتحقق مدلوله وطبيعته.

المطلب الثاني

الجهات المختصة بالتفويض

إن المشرع العراقي يورد عادة الأحكام العامة في القوانين الضريبية وغيرها التي يسنها ويترك للسلطة التنفيذية الخوض في التفاصيل من خلال وضع وتعليمات ذات بعد تنفيذي وفي حدود القانون. ومن جانب آخر قد يمنح سلطة تقديرية واسعة لهيئات الإدارة الضريبية بغية اتخاذ كل ما يلزم في سبيل المحافظة على حقوق الخزانة العامة وتوريد الإيرادات الضريبية على أكمل وجه، على أن هذا لا يخلو من تقييد عملها بمجموعة من الضوابط والقيود التي تبقى تصرفاتها بهذا الشأن في إطار المشروعية ولعل من بين تلك الضوابط أن لا تتناول الأنظمة والتعليمات التي تصدرها السلطة التنفيذية عناصر قانونية الضريبة بأي شكل من أشكال التنظيم، كون المشرع الدستوري أوكل أمرها

(1) نصت المادة 28 الفقرة أولاً من الدستور العراقي النافذ لعام 2005 على انه «أولاً: لا تُفرض الضرائب والرسوم ولا تُعدل ولا تُجبي ، ولا يُعفى منها إلا بقانون».

حصراً بالسلطة التشريعية، ناهيك عن ذلك ينبغي على تلك السلطة أن تراعي القواعد القانونية التي وضعها المشرع بغية المحافظة على حقوق المكلفين وتحمي أموالهم من كل تجاوز⁽¹⁾.

وعلى الرغم من سيادة القانون في شؤون الضرائب باعتباره أساساً لمشروعية فرض الضريبة إلا أن تشريع الضرائب المباشرة قد شهد تطبيقات عدة تعد خروجاً على مبدأ قانونية الضريبة ومساساً به ذلك من خلال تنازل السلطة الشرعية عن بعض إختصاصاتها الأصلية في سن قانون الضريبة وإنابته بالسلطة التنفيذية، وذلك في تطبيقات عديدة مارسها من خلال قرارات إدارية تنظيمية لفرض الضرائب أو تعديلها وغير ذلك من إختصاصات السلطة التشريعية التي لا يصح تفويضها إلى السلطة التنفيذية. ويمكن أن نلمس تطبيقات التفويض في الشؤون الضريبية في مجال تخويل كل من مجلس الوزراء ووزير المالية ممارسة الصلاحية المنشئة في الشؤون الضريبية بمقتضى قرارات إدارية تنظيمية تصدر عنهما تتعلق بفرض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء من أدائها وعلى النحو الآتي.

أولاً - تفويض مجلس الوزراء محل السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية :-

يعد مجلس الوزراء الهيئة التنفيذية للسياسة العامة للدولة والذي يمارس الإختصاصات المبينة في (م / 80) من دستور 2005 ، والذي لا يملك أية صلاحية تشريعية وإنما يقصر دوره على الجانب التنفيذي للسياسة العامة للدولة في مختلف النواحي السياسية والاقتصادية والإجتماعية وفقاً للقانون الذي تسنه السلطة التشريعية لهذا الغرض.

وبالرغم من ذلك نجد إن العديد من النصوص القانونية الواردة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق تمنح مجلس الوزراء صلاحية الإعفاء من الضرائب التي فرضها القانون وهذا أمر يتعارض

(1) احمد، رائد ناجي، وحلوص اسماعيل فاضل، (2017) مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، مجلد 1، العدد 1، الجزائر، ص 21.

أولاً مع أحكام الدستور الذي حدد إختصاصات هذا المجلس على سبيل الحصر ثم إنه يتعارض ثانياً مع مبدأ قانونية الضريبة الذي يقضي بسيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، كون قرارات مجلس الوزراء هي قرارات إدارية لا تسمو إلى مرتقى النصوص القانونية المشرعة التي يمكن أن تعدل قانون الضريبة⁽¹⁾. فعلى سبيل المثال نص الفقرة (4) من (م / 7) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 على إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل)⁽²⁾.

وويتضح من فحوى هذا النص أن المشرع العراقي قد ميز بين الموظف الدبلوماسي وغير الدبلوماسي إذ أعفى رواتب ومخصصات الأول التي تدفعها الممثلات الأجنبية من الضريبة دون التقيد بشرط أما إذا مارس أعمالاً أخرى داخل العراق فإنه يخضع للضريبة، أما الثاني فقد ربط المشرع إعفاء رواتبه ومخصصاته من الضريبة بموافقة مجلس الوزراء وشرط المعاملة بالمثل، ومع أن المشرع أجاد في هذا النص؛ لأنه لو أعفى كل مدخولات الدبلوماسي لإعطاه مبرر العمل التجاري داخل العراق من دون أن تفرض على عمله ضريبة الدخل⁽³⁾. إلا أن الإعفاء لأسباب سياسية هنا قدم ليس بقانون وإنما بقرار إداري يصدره مجلس الوزراء مستند في إصداره إلى نص قانوني .

ومن ذلك ما تضمنه قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2009 الذي نص

في المادة (2) منه على (تعفي استيراد وبيع المنتجات النفطية المستوردة والمنصوص عليها في هذا

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 103.

(2) الفقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(3) العزاوي، احمد فارس عبد ، مصدر سابق ، ص 60.

القانون من الرسوم الكمركية وضريبة إعمار العراق لمدة سنتين من تاريخ صدور هذا القانون ولمجلس الوزراء إعادة النظر بالإعفاء تبعا للظروف الاقتصادية). فعجز المادة يفيد بتفويض السلطة التشريعية لأصلاحياتها بالإعفاء إلى السلطة التنفيذية ممثلة بمجلس الوزراء وهو تفويض مخالف للدستور وقد صدرت العديد من قرارات مجلس الوزراء بهذا الصدد التي تمددت مدد الإعفاء⁽¹⁾.

كما نصت المادة (2) من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل على تخويل مجلس الوزراء صلاحية استثناء بعض الأقضية من تطبيق أحكام هذا القانون بناءً على اقتراح وزير المالية، فالتفويض الذي قضت فيه هذه المادة ينطوي على معنى عدم تطبيق القانون بحق بعض الأقضية والنواحي وهذا يتفق مع جوهر الإعفاء من تطبيق حكم النص القانوني في بعض المناطق. وعلى ذات المنوال تضمن قانون التعريفة الكمركية رقم (12) لسنة 2010 النافذ تفويض السلطة التنفيذية صلاحية تعديل الرسوم الكمركية (الضرائب الكمركية) وكان ذلك في الفقرة (أولا) من المادة (2) منه التي نصت على: « لمجلس الوزراء بناء على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه في جدول التعريفة الكمركية والروزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون في الأحوال الطارئة لضرورة اقتصادية ونقدية تستدعي اتخاذ اجراءات الحماية أو المعاملة بالمثل»⁽²⁾.

(1) احمد، رائد ناجي ، (2008) مجلة العلوم القانونية /كلية الحقوق-جامعة بغداد/ العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان"الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأول. ص111.

(2) المصدر نفسه ، ص 112.

ثانياً- تفويض وزير المالية محل السلطة التشريعية في شؤون الضريبة:-

يمثل وزير المالية الرئيس الإداري الأعلى لوزارة المالية وكافة الهيئات الأخرى التابعة لها ويتولى مهمة تنظيم عمل وزارته بكافة فروعها بناءً على قرارات إدارية يصدرها لهذا الغرض ولا يملك أية صلاحية تشريعية خاصة في مجال الضرائب، ما عدى بعض النصوص القانونية الواردة في التشريع الضريبي التي تخول إصدار تعليمات وبيانات خاصة بتسهيل تنفيذ ذلك القانون وهي قرارات إدارية وتنظيمية تعد مصدراً منظماً لأحكام قانون الضريبة وليس منشأً له ومن ثم لا يُعد تفويضاً تشريعياً.

كما إن للوزير صلاحية تخويل ما يراه من الصلاحيات المتعلقة في الشؤون المالية والضريبية إلى وكيل الوزارة أو إلى أي موظف من موظفي الهيئة العامة للضرائب أو فروعها على أساس من التدرج الوظيفي إبتداءً من المدير العام إلى مدراء الفروع وانتهاءً موظفي التقدير والتخمين في فروع الضريبة المختلفة، ومن هنا تظهر السلطة التنفيذية من خلال السلطة المالية التي تضطلع مهمة تطبيق أحكام قانون الضريبة فضلاً عن مهمة الإشراف والرقابة على المكلفين وهم بصدد تنفيذ إلتزاماتهم الضريبية المقررة بموجب القانون لذا فان السلطة المالية تولى إدارة متطلبات تحقيق الضرائب ووضع أسس وإجراءات جبايتها⁽¹⁾.

ولكن مع ذلك فقد شهد تشريع الضرائب المباشرة في العراق بعض الحالات حل بمقتضاها وزير المالية محل السلطة التشريعية في مجال فرض الضرائب وجبايتها على

(1) غيلان ،عثمان سلمان ، مصدر سابق، ص105.

نحو شكل خروجاً على مبدأ قانونية الضريبة وحصانته الدستورية، والذي لاشك يتعارض مع اختصاص وزير المالية وصلاحيته التي تقتصر على مجرد تنفيذ القانون.

ويمكن أن نلمس ذلك في حالات الإعفاء من الضريبة والتي تعد من أكثر عناصر قانونية الضريبة التي نفذت إليها صور تفويض الاختصاص، وسبب ذلك أن القوانين الضريبية صدرت في ظل دساتير لم تكن تجعل الإعفاء من الضريبة من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية بل كان الأمر مقتصرًا على فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها ومن ثم كان يمكن للأخيرة تفويضها إلى السلطة التنفيذية بخلاف ما جاء به الدستور الحالي لسنة 2005 . والذي فهم منه جواز قيام السلطة التشريعية تفويض صلاحياتها في هذا الإعفاء إلى السلطة التنفيذية⁽¹⁾.

فعلى سبيل المثال نجد إن نص الفقرة (19) من (م / 7) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل التي تعفي مؤسسات الطيران من الضرائب كلاً أو جزءاً بموجب قرار من وزير المالية بشرط مفاضلة بالمثل ووجود خطأ ومصالحة جوية للعراق في البلد التي تتبعها تلك المؤسسات المخالفه لحكم المبدأ. ومن النصوص الأخرى التي فرضته بمقتضاها السلطة التشريعية السلطة التنفيذية صلاحية منح الإعفاء هو ما تضمنه البند (ج) من الفقرة (5) من المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار النافذ رقم (192) لسنة 1959 النافذ بتفويض وزير المالية أو من يخوله بتمديد مدة خلو العقار إلى ستة أشهر أخرى غير الستة أشهر الأولى التي حددها البند (أ) من الفقرة ذاتها وقد رتب القانون أعلاه حكماً على مدة الخلو هذه وهي اعتبار العقار معفياً من ضريبة

(1) احمد، رائد ناجي ، مصدر سابق ، ص111.

العقار. وهذا ما يفيد في نهاية الأمر إلى تفويض الإدارة الضريبية صلاحية الإعفاء من الضريبة على أساس أن هذا الأخير قد يكون مؤبداً أو مؤقتاً، وفي الواقع إن القرارات الإدارية التي يصدرها وزير المالية لاتملك أية قوة قانونية لإعفاء تلك المؤسسات من الضريبة على الرغم من وجود دواعي اقتصادية تبرر وجود هذا الإعفاء لأن القرار الإداري ليس له تعديل النص القانوني الذي تسنه السلطة التشريعية⁽¹⁾.

وإذا كانت تلك التطبيقات تأتي انعكاساً صادقاً لفكرة التفويض والذي ينبغي أن يستند بدوره إلى أساس دستوري، يثار تساؤل مهم ما هو الأساس الدستوري لتلك التطبيقات؟ وما هي قيمتها القانونية.

وحيث أن الثابت أنه لا يوجد في دستور سنة 2005، أي نص قانوني يجيز للسلطة التشريعية صلاحية تخويل اختصاصاتها إلى السلطة التنفيذية. وإزاء خلو الدستور المذكور من النص على صلاحية السلطة التشريعية تخويل بعض اختصاصاتها إلى السلطة التنفيذية (مجلس الوزراء ووزير المالية)، يثار تساؤل آخر مفاده هل يمكن أن تعد تخويل السلطة التشريعية لكل من مجلس الوزراء ووزير المالية الصلاحية المنشئة في شؤون الضرائب من قبيل العرف الدستوري؟.

مما لاشك فيه أن العديد من الدساتير المقارنة نصت على التفويض التشريعي صراحة " إلا أن بعض الدساتير لم تنص على ذلك التفويض لا بل 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

(1) احمد، رائد ناجي ، مصدر سابق ، ص 19.

معينة وتحت تأثير ظروف خاصة واستثنائية على أن تلك الصلاحية لا تمتد لتتال المسائل المحجوزة للقانون ولا سيما المسائل الضريبية منها. وعليه لا يمكن أن تعد تطبيقات التفويض التي شهدها تشريع الضرائب المباشرة من قبيل العرف الدستوري لكونها تنصب على مسائل ضريبية التي تعد من الاختصاصات الأصلية للسلطة التشريعية، كما أن ذلك التحويل لم يكن لمدة محددة من الزمن ولم يحدث في ظل ظروف استثنائية بل إن تلك التطبيقات هي من مجريات العمل الضريبي ، و على ذلك يمكن أن نجيب على الشق الثاني من التساؤل الذي طرحناه فتقول إن تلك التطبيقات تعد مخالفة لحكم الدستور وأن لا قيمة قانونية لها، ومن هنا ندعوالمشرع العراقي إلى ضرورة تلافئها وتعديلها⁽¹⁾.

وتأسيساً على كل ما تقدم يمكن القول بأنه لم يكن لمبدأ قانونية الضريبة وما انطوى عليه من معنى سيادة حكم القانون الذي تسنه السلطة التشريعية من أن ينال من دور السلطة التنفيذية بوصفها سلطة عامة تملك مكنة تنظيم الأعباء الضريبية بمقتضى قرارات إدارية تنظيمية توازي في قوتها العمل التشريعي، لاسيما بعد أن فوضت تلك الصلاحية من قبل السلطة التشريعية، فضلاً عن إختصاص السلطة التنفيذية الأصل المتمثل بصلاحياتها على تنفيذ أحكام القانون بمقتضى قرارات إدارية تبني على هامش نصوصه القانونية المشرعة.

ونخلص من كل ذلك أن الشؤون الضريبية بالأصل هي من اختصاص السلطة التشريعية وتنظم بقوانين عادية ولكون الضريبة تمس الحقوق المالية للمواطن وبغية

(1) غيلان ، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 107.

الحوول دون أن تتنازل السلطة التشريعية عن هذا الاختصاص إلى السلطة التنفيذية وبما يمكن الأخيرة من النيل من تلك الحقوق ذهب مشرعو الدساتير إلى النص على قانونية الضريبة فرضاً وإعفاء وتعديل وجباية. وبذلك يكون الاختصاص الممنوح للسلطة التشريعية في هذا الشأن مفوض بموجب الدستور لا يجوز تفويضه أو التنازل عنه إلى سلطة أخرى إلا إذا أجاز الدستور ذاته صراحة أو ضمناً.

وعليه فإن التفويض الضريبي يتحقق مفهومه بأن تعهد السلطة التشريعية اختصاصها في تنظيم عناصر قانونية الضريبة بعضها أو جميعها، فرضاً وإعفاء وتعديل وإلغاء وجباية إلى السلطة التنفيذية ولكن في الحدود والشروط التي يجيزها الدستور⁽¹⁾.

المطلب الثالث

موقف القضاء العراقي

أقر القضاء العراقي بإمكانية إنبساط القرارات الإدارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية باعتباره أمراً مسلماً تبرره الضرورات العملية وطبيعة النشاط التنفيذي في الشؤون الضريبية.

هذا ولا يتردد القضاء العراقي الإداري المختص في النظر في منازعات الضرائب المباشرة من مناقشة القرارات الإدارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية بمقتضى صلاحياتها التفويضية وسط رقابته على استعمال السلطة التنفيذية الاختصاصات المفوضة إليها في تلك الشؤون من قبل السلطة التشريعية ومدى احترامها لمبدأ قانونية

(1) عبد، عامر عياش، وحسين، احمد خلف ، مصدر سابق ، ص228.

الضريبة، ولم يقف القضاء برقابته تلك عند حدود المشروعية بل امتدت لتتال مدى ملائمة تلك القرارات التنظيمية مع أحكام قانون الضريبة ومبادئه.

إذ يباشر القضاء رقابته على الدستورية في تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوزيع الصالحات الضريبية بين السلطات الاتحادية والمحلية وكذلك من خلال الأثر الذي تلعبه الرقابة على الدستورية في الحفاظ على سيادة القانون الضريبي⁽¹⁾، وهنا تجدر الإشارة إلى النزاع القائم بين السلطة التنفيذية الاتحادية ومجالس المحافظات حول صلاحيات الأخيرة في فرض الضرائب وجبايتها بعد أن أصدرت السلطة التنفيذية قرارها بحجب اختصاص مجالس المحافظات باصدار تشريعات بفرض الضرائب وجبايتها كونها لا تملك التفويض بذلك وهو ما حدى بمجلس محافظة النجف تقديم طلب بكتابه المرقم (4/1256) والمؤرخ في 2008/3/29 إلى المحكمة الاتحادية العليا يستوضح فيه عن مدى تمتع مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الضرائب وفق المادة (110) والفقرة (ثانية) من المادة (122) من الدستور ، وبعد أن وضعت المحكمة الطلب المذكور موضع التدقيق والمداولة توصلت إلى القول (لما كان فرض الضرائب وجبايتها وإنفاقها وفرض الرسوم والغرامات والضميمة من الأمور المالية التي أشارت إليها المادة (122 / ثانيا) من دستور جمهورية العراق، لذا يكون المجالس المحافظات غير المنتظمة بإقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الضرائب المحلية .. بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية

(1) عبد اللطيف، محمد محمد ، مصدر سابق ، ص5.

والتي تمنحها المادة (110) من الدستور حق الأولوية في التطبيق عدا ما ورد في المادة (61 / اولا) منه الذي تختص بممارسة الصلاحيات الواردة بها حصراً للمجلس النيابي بتشريع القوانين الاتحادية وكذلك القرارات التي تختص بإصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (110، 111، 112، 113، 114) من الدستور⁽¹⁾.

ومن حيثيات القرار أعلاه نجد أن المحكمة الاتحادية العليا لم تتردد من تقرير حق مجالس المحافظات بإصدار تشريعات محلية تتضمن فرض الضرائب وجبايتها وإنفاقها مستندة في ذلك إلى الصلاحيات المالية والإدارية التي خولها الدستور للمحافظات، حيث فسرت المحكمة هذه الصلاحيات بأنها صلاحيات فرض الضريبة المحلية وجبايتها وإنفاقها على أن يكون ذلك في حدود اختصاصها المكاني وبذلك تكون المحكمة قد توصلت إلى نتيجة مفادها أن اختصاص فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطات الاتحادية تباشره من خلال فرض ضرائب قومية شاملة لعموم إرجاء الدولة، والسلطات المحلية تباشره من خلال فرض ضرائب محلية تقتصر على الرقعة الجغرافية الخاضعة لإدارة تلك السلطات على أن لا تؤدي التشريعات المحلية إلى تعطيل أو إلغاء التشريعات الضريبية الاتحادية⁽²⁾.

وانطلاقاً مما سلف يمكننا القول أنه وعلى الرغم من أن الدستور هو من يوزع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، إلا أنه قد يغفل بعض الأمور

(1) القضية رقم /اتحادية/119 / المحكمة الاتحادية العليا، جلسة 2008/4/21.

(2) الهلالي، علي هادي عطية : الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط 1، العراق، ص 25—28.

أو يوردها بصورة ضمنية، فالدستور هنا وإن خلا من تنظيم بعض المسائل المتعلقة بتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات فهذا لا يعني أن نقف عند هذا الحد. فوضع الدستور هو إنسان ومن الطبيعي أن يخطأ أو يجهل بعض الأمور، وهنا يأتي دور الجهات القضائية في إكمال هذا النقص، كما أن اعتناق مبدأ الفصل بين السلطات وتوزيع الصلاحيات الضريبية في الدستور قد لا يحول دون تضارب الاختصاصات وذلك من خلال ممارسة بعض الصلاحيات الممنوحة لبعض السلطات من قبل جهات الأخرى لا تملك حق مباشرتها، فالوسيلة الوحيدة لإعادة الحق إلى نصابه هي الرقابة القضائية التي تمارسها جهات معينة منحها الدستور صلاحية مراقبة مدى التزام السلطات كافة بأحكام الدستور، وإذا ما تبين لها ممارسة بعض الصلاحيات الضريبية من قبل جهات أخرى لا تملك حق التفويض بمباشرتها قضت بإلغائها وإلزام الجهات المخولة دستورياً بمباشرتها دون غيرها.

المطلب الرابع

موقف القوانين المقارنة

إن مما لا شك فيه أن فكرة التفويض قد ابتكرت بهدف التخفيف عن كاهل صاحب السلطة الأصلية والتقليل من الأعباء التي ينوء بها عند قيامه بصلاحياته وفق الدستور والقانون بالإضافة إلى تحقيق المرونة في تنفيذ القوانين بالشكل الذي يحقق المصالح العليا لأفراد المجتمع لاسيما مع تعدد مهام وواجبات الدولة. والتفويض لاختصاص السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية يتمثل بقيام السلطة التشريعية التي أناط بها الدستور صلاحية وضع التشريعات بتفويض بعض اختصاصاتها إلى السلطة

التنفيذية وذلك استناداً إلى نص صريح في الدستور يجيز التفويض ويبين القيود اللازمة لأعماله في نطاق الوظيفة العامة.

وعلى الرغم من شيوع فكرة التفويض التشريعي والإداري بشكل واسع في التشريعات العراقية من أجل إعطاء نوعاً من المرونة في تنفيذ القوانين وتطبيقها، إلا أن هذا الأمر لا يمكن التسليم به في الشؤون الضريبية لما للأخيرة من وضع خاص خصها به المشرع الدستوري في العراق حيث استلزمت المادة (28/أولاً) من الدستور العراقي لسنة 2005 ضرورة صدور قانون عن السلطة التشريعية يقضي بفرضها أو إلغائها أو تعديلها أو الإعفاء منها حفاظاً على الحقوق المالية للمكلف، وبذلك يكون المشرع الدستوري في العراق قد أوصد الباب أمام فكرة التفويض في الاختصاص في الشؤون الضريبية.

غير أن هنالك تساؤلاً يثار هنا مفاده ما هو موقف التشريعات العربية المقارنة للتشريع العراقي من فكرة التفويض في الاختصاص في الشؤون الضريبية؟ وهل تبنى المشرع في تلك البلدان النهج الذي تبناه المشرع العراقي .

وللإجابة على هذا التساؤل سنبحث في الموضوع من خلال نقطتين نتناول في الأولى موقف المشرع المصري ونتناول في النقطة الثانية موقف المشرع الأردني.

أولاً : موقف المشرع المصري من التفويض الضريبي :

في بداية حديثنا عن موقف المشرع الدستوري المصري من التفويض التشريعي لاختصاص السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لابد أن نشير بأن المشرع الدستوري المصري قد أجاز التفويض التشريعي بصورة عامة حيث نص على (إذا حدث في غير دور انعقاد مجلس النواب ما يوجب الإسراع في اتخاذ التدابير لا تحتمل التأخير يدعو رئيس الجمهورية لانعقاد طارئٍ لعرض الأمر عليه وإذا

كان مجلس النواب غير قائم يجوز لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقوانين على أن يتم عرضها ومناقشتها والموافقة عليها خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد المجلس الجديد فإذا لم تعرض وتناقش أو إذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها قوة القانون دون الحاجة إلى إصدار قرار بذلك إلا إذا رأى المجلس اعتماد تعادها في الفترة السابقة أو تسوية ما يترتب عليها من آثار⁽¹⁾، ومن قراءة النص الدستوري يتبين بأن المشرع الدستوري في مصر قد أحاط موضوع التفويض التشريعي بمجموعة من الضمانات التي قد تحتفظ للسلطة التشريعية بالحق الأصيل في ممارسة هذا الاختصاص، إلا أنه يستدل منه أنه أجاز للبرلمان تفويض بعض اختصاصاته التشريعية إلى الحكومة بما فيها الضريبة⁽²⁾.

إن التعرف على موقف المشرع الدستوري المصري من مسألة التفويض التشريعي في المجال الضريبي تقتضي منا أن نفصل موقفه إزاء كل عنصر من العناصر التي تتفرع عن مبدأ قانونية الضرائب وهي الفرض والإلغاء والتعديل والجبابة والإعفاء، ومن ثم لا بد من أن نبين هل أنه أتاح المجال للسلطة التشريعية لتفويض اختصاصها إلى السلطة التنفيذية في كل تلك العناصر أم فرق بينها، ومن خلال الرجوع إلى المادة (38) من الدستور المصري لعام 2014 نجد أن المشرع الدستوري المصري قد تشدد في مسألة فرض الضريبة وجعل السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص العام في التشريع الضريبي، وعليه يكون للبرلمان الحق في وضع أية قاعدة يراها في المجال الضريبي دون الاحتجاج بوجود مجال محجوز للسلطة اللائحية، فإنشاء الضرائب وتحديد سعرها ووعائها وتحديد

(1) المادة (156)، الدستور المصري لعام 2014.

(2) الكنانى، عمار رحيم ، (2020) التفويض التشريعي في المجال الضريبي ، بحث منشور في مجلة البحوث النيابية ، العدد الثالث ، بغداد ، ص 98.

المكلفين بأدائها يعد عملاً تشريعياً محضاً ولا يجوز أن يصدر إلا بقانون وهو ذات الأمر بالنسبة للجباية⁽¹⁾.

وبما أن فرض الضريبة لا يكون إلا بموجب قانون فإن عملية إلغائها أو تعديلها يجب أن تكون بذات الإجراءات والأشكال التي تسلكها السلطة التشريعية عند فرضها استناداً إلى قاعدة توازي الاختصاصات⁽²⁾.

أما فيما يخص الإعفاء من الضريبة فإن المشرع الدستوري المصري لم يكن متشدداً فيها كما هو الحال في فرضها حيث نص على (لايعفى أحد من أداء الضرائب العامة كلياً أو جزئياً في غير الأحوال المبينة القانون)⁽³⁾، إن نص المشرع الدستوري على عنصر الإعفاء من الضريبة واستعماله مصطلح (في الاحوال المبينة في القانون) فإنها تفيد معنى إمكانية تحويل السلطة التشريعية لصلاحياتها في الإعفاء إلى السلطة التنفيذية دون الحاجة إلى النص على تفويض دستوري صريح ولو كان الأمر عكس ذلك لذكر المشرع الدستوري كلمة (بقانون)⁽⁴⁾. ويرى غالبية الفقه في مصر أن المشرع إما أن يقرر منح الإعفاءات أو أن يبين الحالات التي يجب الإعفاء فيها من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، ومع ذلك فإن بعض الفقه فسر عبارة (في غير الأحوال المبينة في القانون) بأن الإعفاء لايجوز إلا بقانون، أما المحكمة الدستورية العليا في مصر فإنها تؤكد بأن السلطة التشريعية هي التي تتولى بنفسها تنظيم الضريبة بقانون يصدر عنها، عدا الإعفاء منها فإنه يجوز أن يتقرر

(1) الزبيدي ، ابراهيم حميد محسن، (2007) الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ص 27-32.

(2) الجبوري، ماهر صالح علاوي ، (2009) الوسيط في القانون الاداري، الطبعة الاولى ، مطبعة ابن الاثير ، الموصل ، ص320.

(3) المادة(38) ،الدستور المصري لعام 2014.

(4) احمد، رائد ناجي، و حلو، اسماعيل فاضل ، مصدر سابق ، ص6

في الأحوال التي يبينها القانون⁽¹⁾ . وبذلك يتبين لنا جلياً هنالك تطابقاً بين المشرع الدستوري في العراق ومصر من حيث عناصر الفرض والإلغاء والحماية من عناصر قانونية الضريبة، أما فيما يخص الإعفاء فإن الدستور العراقي لسنة 2005 قد بدأ أكثر تطوراً من الدستور المصري لعام 2014 من حيث تكريسه لمبدأ قانونية الضريبة حيث اشترط صدور قانون من السلطة التشريعية يحدد حالات الإعفاء من الضريبة وجعلها اختصاصاً حصرياً تمارسه السلطة التشريعية ولا يجوز تفويضه للسلطة التنفيذية⁽²⁾، بخلاف الدستور المصري الذي أجاز تخويل السلطة التشريعية لاختصاصها في الإعفاء من الضريبة إلى السلطة التنفيذية، وهنا لنا أن نشد على يد المشرع الدستوري العراقي في موقفه الذي يعزز من سيادة القانون في الشؤون الضريبية لما لها من مساس بحقوق وحرية المكلفين⁽³⁾.

إن قيام السلطة التنفيذية في مصر بإصدار الأنظمة والتعليمات أو اللوائح لتنظيم الإعفاء من الضريبة فإن عملها يعد عملاً إدارياً ولا يمكن اسباغ صفة القانون عليه حتى وإن عدلت بعض الإعفاءات التي نص عليها المشرع في القانون الضريبي، واستناداً على ذلك فإن الطعن بتلك القرارات يكون أمام القضاء الإداري ولي المحكمة الدستورية العليا في مصر وهو ما يكون عليه الحال إذا ما كان الإعفاء منصوصاً عليه في قانون صادر عن السلطة التشريعية⁽⁴⁾.

(1) الزبيدي ، ابراهيم حميد محسن ، مصدر سابق ،ص32.

(2) الدخيل، احمد خلف حسنين ، مصدر سابق ، ص 83 .

(3) الكنانى، عمار رحيم، مصدر سابق، ص 89.

(4) احمد، رائد ناجي ، حلواص، اسماعيل فاضل، مصدر سابق ،ص6.

ثانياً : موقف المشرع الأردني من التفويض الضريبي :

في بداية حديثنا عن موقف المشرع الدستوري الأردني من التفويض الضريبي نشير إلى أن الدستور الأردني لعام 1952 وتعديلاته لم تتضمن نصاً يجيز للسلطة التشريعية تفويض اختصاصها لغيرها من السلطات⁽¹⁾. وفي مجال الضرائب فإن الدستور الأردني لم يجز التفويض التشريعي لعدم وجود نص يجيز ذلك التفويض وأعمالاً لقاعدة المفوض لا يفوض إلا إذا أجاز له وطالما أن الأمة هي صاحبة السيادة ومصدر السلطات استناداً إلى المادة(24) من الدستور الأردني، قد حصرت الوظيفة التشريعية في مجال الضرائب بالسلطة التشريعية فلا يجوز للأخيرة تفويض اختصاصها إلى السلطة التنفيذية بأي صورة من الصور⁽²⁾. وللتعرف أكثر على موقف المشرع الدستوري الأردني على من موضوع تفويض الاختصاص الضريبي لابد لنا من تناول موقفه إزاء العناصر الأربع التي يتألف منها مبدأ قانونية الضريبة، ففيما يخص عنصري الفرض والإلغاء أو التعديل فإن المشرع الدستوري لم يجز للسلطة التنفيذية قيامها بإصدار أنظمة تفرض بموجبها الضرائب على المكلفين أو تلغيها أو تعديلها، إذ إن المادة (111) من الدستور الاردني والتي أخذت بدورها حرفياً من الدستور البلجيكي تنص على(لا تفرض ضريبة لمنفعة الدولة إلا بقانون)، وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تدخل في هذا المجال كونه من اختصاص السلطة التشريعية حصراً كما لا يجوز للأخيرة تفويض اختصاصها إلى السلطة التنفيذية، وذلك لاستخدام المشرع الدستوري لفظ (الابقانون) ولو كان يقصد يقصد إمكانية التفويض لاستخدم ألفاظاً أخرى (بمقتضى احكام القانون)، وبذلك فإن قيام الحكومة

(1) كنعان، نواف ، (2001)القضاء الاداري في الاردن ، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص18.

(2) المحاميد، موقق سمور، العفو الضريبي ومدى موافقته لمبدأ المشروعية، بحث منشور مجلة جامعة الشارقة للعلوم

الشرعية والقانونية ، مصدر سابق ، ص164 .

بإصدار أنظمة تفرض بموجبها الضرائب أو تلغيها فإن عملها يعد مخالفة لمبدأ المشروعية كونه يتناقض مع النص الدستوري ويخرق مبدأ الفصل بين السلطات ومبدأ المساواة⁽¹⁾.

لقد عبر عن هذه الحقيقة المجلس العالي لتفسير الدستور الأردني عند تفسيره للمادة (111) من الدستور الأردني حيث جاء في تفسيره (وحيث ان نص المادة (111) من الدستور واضح الدلالة على أن الرسوم والضرائب لا تفرض إلا بقانون، فإن ما ينبني على ذلك أنه يمنع على السلطة التنفيذية فرضها بنظام إلا أنه إذا فرضت الضريبة أو الرسم بموجب قانون وأنيط بالسلطة التنفيذية حق إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام القانون فيجوز لها عندئذ إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام القانون ويكون النظام الذي يوضع لهذا الغرض تنفيذاً وتطبيقاً لأحكام القانون لا خروجاً عنه⁽²⁾. وهو ذات التفسير الذي يمكن وفقاً لرأي جانب من الفقه أن يطبق على المادة (118) من الدستور الأردني التي تنص على (لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون) وبهذا فإن الإعفاء لا بد من أن يكون وفقاً لرأيهم بقانون، حيث أن الباحث لا نميل إلى تأييد هذا الرأي إذ إن المشرع الدستوري الأردني لو كان يقصد ذلك لاستعمل لفظ (بقانون) ولم يستعمل مصطلح (في غير الأحوال المبينة في القانون) مما يدل على فسحه المجال للتفويض التشريعي في اختصاص الإعفاء من الضرائب كما أشرنا سابقاً عند حديثنا عن موقف المشرع المصري، علماً أن الواقع الحالي يشير إلى صدور عدة تشريعات في الأردن فوض فيها المشرع اختصاص السلطة التشريعية في الإعفاء من الضرائب إلى السلطة التنفيذية.

(1) العودات، غازي: دستورية التفويض الضريبي ، مقالة منشورة على الانترنت على الموقع.

. <https://www.ammonnews.net/writer> تاريخ الزيارة 2021/10/3 .

(2) المحاميد، موفق سمور، مصدر سابق ، ص 164 .

الفصل الثالث

آثار الشرعية الدستورية

إن احتياجات الدولة ونفقاتها لا زالت في تضاعف مستمر مع تطور الحياة، فاحتلت الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها أهم إيرادات الدولة التي يمكن أن تحصل عليها لسد حاجاتها من النفقات، مما دفعها إلى فرض الضرائب باعتبارها واجباً تضامنياً يقوم الأفراد بدفعها مشاركة منهم في تحمل الأعباء العامة.

إلا أن الضرائب لا يمكن فرضها إلا بقوانين تصدر وفق الأصول الدستورية السائدة في البلد الذي يشرعه، فالضريبة لا تفرض ولا تلغى إلا بقانون، فالقانون الضريبي يشبه القانون الجنائي بهذا الجانب، فكما لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص فإنه لا ضريبة إلا بنص ولا تلغى إلا بنص في القانون⁽¹⁾.

وإن مبدأ قانونية الضريبة يعد من المبادئ الدستورية وله ما للمبادئ الدستورية من سمو الذي يعلو به على المبادئ والقواعد القانونية الأخرى ذات الصلة بالشؤون الضريبية، الأمر الذي يستلزم معه احترامه من قبل السلطات العامة والتقييد بمضمونه عند ممارستها لنشاطها لما له من قيمة قانونية عليا. كما أن قانون الضريبة شأنه شأن باقي القوانين يسري بأثر فوري فتطبق عليه قاعدة عدم سريان القانون إلى الماضي⁽²⁾. إلا أن التساؤل الذي يطرح هل سرت عليه القواعد العامة التي تحكم بقية القوانين فيما يتعلق بمبدأ عدم رجعية القانون إلى الماضي أم أسبغ عليه خصوصية معينة؟

(1) خلاف، حسين ، (1966) الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، مطبعة لجنة البيان العربي، ص 90-91.

(2) خلاف، حسين، المصدر السابق، ص127.

عليه سوف ينصب بحثنا هذا على جانب لا يخلو من الأهمية في دراسة موضوع آثار الشرعية الدستورية وذلك من خلال ثلاثة مباحث، سنناقش في الأول الآثار الدستورية، ونبين في الثاني الآثار القانونية، ونستعرض في الثالث الآثار بالنسبة لطرفي الإلتزام المالي.

المبحث الأول الآثار الدستورية

يعد مبدأ شرعية الضريبة والرسم من المبادئ الدستورية السامية التي تهدف إلى بسط حكم القانون المكتوب في شؤون الضرائب والرسم وإخضاع السلطات العامة والأفراد لقواعد قانونية عامة مجردة موضوعاً سلفاً على النحو الذي توجبه المبادئ الأساسية للأنظمة الديمقراطية الحديثة باعتباره خصيصة من خصائص الدولة القانونية ومن مظاهرها (1) ، وعليه فإنه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في الأول منه سمو الدستوري للقواعد الضريبية والرسم وفي الثاني مبدأ عدم رجعية القوانين المالية على الماضي .

المطلب الأول السمو الدستوري

إن مبدأ سمو الدستور هو أحد مظاهر الدولة القانونية، وناتج عن كونه قاعدة أساسية للدولة أي أنه القانون الأعلى في الدولة لا يعلوه قانون آخر، وإن مبدأ قانونية الضريبة يقع في قمة المبادئ القانونية وذلك باعتباره مبدأ دستورياً إذ لا تكتسب الأعباء الضريبية صفة المشروعية إلا بقدر انقائها مع سمو هذا المبدأ دستورياً والذي يبدو لنا بمظهرين موضوعي وشكلي وكذلك النتائج التي تترتب عليه (2) ، وهذا ما سنناقشه نقطتين :

أولاً : مفهوم سمو الدستوري : وهو ما سنناقشه في مفهومين وعلى النحو الآتي :

(1) عبد الله، عبد الغني بسيوني، (1985) المبادئ العامة للقانون الدستوري، الاسكندرية، الدار الجامعية، ص 175-176.

(2) عبد، احمد فارس، مصدر سابق، ص.

1: السمو الموضوعي :

إن السمو الموضوعي لمبدأ قانونية الضريبة يظهر لنا من خلال مضمونه الذي يقضي بسيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، الذي يعد من أهم المكاسب التي حققتها الشعوب والأمم المختلفة عند نضالها ضد السلطات المطلقة للحكام في شؤون الضرائب وإعلان بداية عهد المبادئ الديمقراطية الحديثة التي تجعل من القانون هو مصدر جميع أوجه تدخل الدولة في تنظيم المسائل الضريبية من حيث فرضها وجبايتها وتعديلها وحتى الإعفاء منها⁽¹⁾.
وعليه فإن هذا المبدأ يمثل ضماناً فعالة لحقوق المكلف الضريبي وحرمة أمواله مما يحول دون المساس بها دون مسوغ قانوني.

2: السمو الشكلي:

أي أن مبدأ قانونية الضريبة يتمتع بالسمو باعتباره أحد المبادئ الدستورية السامية التي وضعتها السلطة المؤسسة فتعديله يحتاج إلى إجراءات ووسائل خاصة أشد من الإجراءات اللازمة لتعديل سائر القوانين العادية ، مما يجعل السلطة التشريعية بمنأى عن تعديله صراحةً أو ضمناً، مما جعله مبدأ ثابتاً ومستقراً.⁽²⁾

ثانياً : النتائج المترتبة على سمو مبدأ قانونية الضريبة : تترتب على سمو مبدأ قانونية الضريبة نتيجتان، هما تدعيم مبدأ المشروعية وتوسيع نطاقه في شؤون الضرائب، وتدرج القواعد القانونية الضريبية .

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 35.

(2) غيلان، عثمان سلمان ، المصدر السابق ، ص36.

1: تدعيم مبدأ المشروعية وتوسيع نطاقه في شؤون الضرائب:

إن مبدأ المشروعية يجد تطبيقاً له في الشؤون الضريبية، إذ يتعين على السلطة العامة أن تباشر نشاطها العام بمقتضى قواعد قانونية تخولها هذه الصلاحية وبخلاف ذلك يعد نشاطها باطلاً وليس له قيمة قانونية مالم يكن مستنداً إلى قواعد قانونية نافذة ترسم حدوده القانونية (1). فعلى السلطة التشريعية عند تشريعها لقانون الضريبة أن تمارس اختصاصها الأصلي بمقتضى القواعد والمبادئ الدستورية التي تحدد وترسم صلاحياتها وإجراءات ممارستها (2)، وفي مقابل ذلك يتعين على السلطة المالية ممثلة السلطة التنفيذية أن تباشر نشاطها في تقدير دخل المكلفين وفرض الضريبة عليهم بما يتفق واختصاصها القانوني الذي يتوافق مع القاعد القانونية العليا التي تحكمها وبخلاف لا يكون لعملها أية قيمة قانونية، لذلك عدت المشروعية الصفة التي تلحق كل عمل يكون مطابقاً لحكم القانون. (3)

2: تدرج القواعد القانونية الضريبية :

إن تدرج القواعد القانونية يعني وجوب خضوع القواعد القانونية الأدنى لأحكام القواعد القانونية الأعلى حتى تتمكن من ترتيب آثارها على وجه يعتد به قانوناً وبخلافه لا يمكن أن يترتب أي أثر

(1) خماس، فاروق احمد، (1988) الرقابة على اعمال الادارة، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، ص 13.

(2) عكوبي، خضير يوسف، (1976) موقف القضاء من الرقابة على القرار الاداري، ط2، القاهرة، دار النهضة العربية، مطابع دار الشعب، ص 18 وما بعدها.

(3) غيلان، عثمان سلمان، مصدر سابق، ص 39.

قانوني للقاعدة القانونية التي تصدر خلافاً للقاعدة التي تعلوها ولا تكون ملزمة للسلطات العامة ولأفراد الشعب⁽¹⁾.

وعلى ذلك فإن مبدأ تدرج القواعد القانونية المتعددة في شؤون الضرائب يستلزم خضوع القواعد القانونية الدنيا لأحكام القاعدة القانونية الأعلى منها مما يضيفي هذا الخضوع القيمة القانونية الملزمة للقاعدة الدنيا ويجعل الأعمال التي تستند إليها أعمال قانونية مشروعة.⁽²⁾

وعليه فإنه مبدأ قانونية الضريبة والمبادئ الدستورية الأخرى تعلو سلم التدرج للقواعد القانونية الضريبية تليها ما تسنه السلطة التشريعية من قواعد قانونية لتنظيم شؤون الضريبة لتأتي بعدها القواعد القانونية التنظيمية التي تضعها السلطة التنفيذية، ثم القواعد العرفية، فالمبادئ القضائية التي يقرها القضاء الضريبي وتأتي في النهاية القرارات الإدارية الفردية التي يصدرها موظفو السلطة المالية من أجل تحديد وعاء الضريبة وفرضها وجبايتها.⁽³⁾

المطلب الثاني

مبدأ عدم رجعية قانون الضريبة على الماضي

سوف نبين هنا معنى مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي ثم نبين أبرز المبررات التي تساق لأعمال هذا المبدأ في المجال الضريبي على وجه الخصوص. وسيتم بحث هذا

(1) غيلان، عثمان سلمان، المصدر السابق، ص 41.

(2) العلوش، سعد عبد الجبار، (1971) مبادئ في القانون العام ببغداد، مطبعة الارشاد.

(3) غيلان، عثمان سلمان، مصدر سابق، ص 41.

الموضوع في نقطتين نخصص الأولى لبيان معنى مبدأ عدم رجعية قانون الضريبة إلى الماضي، ونخصص الثانية للاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ.

أولاً : معنى عدم رجعية قانون الضريبة :

مؤدى هذا المبدأ، أن القانون الضريبي الجديد يسري اعتباراً من تاريخ نفاذه بنشره بالجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) أو بانتهاء الموعد المحدد للنفاد بعد النشر ولا يجوز أن تتسحب أحكامه على الوقائع والروابط القانونية التي سبقت ذلك التاريخ⁽¹⁾، فيحكم كافة الوقائع والتصرفات التي تنشأ بعد نفاذه وليس له أن يسري على وقائع وتصرفات مماثله تمت بتاريخ سابق لصيرورته نافذاً وإلا عد ذلك خروجاً على مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي على الماضي فيقتصر حكمه على ما يستجد من مراكز قانونية تنشأ في ظل نفاذه، فالقانون الضريبي لا ينقضي إلا بإلغائه بموجب تشريع يصدر لاحقاً له ويتضمن نص صريح أو ضمني بانتهاء العمل بالقانون السابق⁽²⁾.

إن تطبيق مبدأ عدم رجعية قانون الضريبة على الماضي يجد مبرراته في:

1 : مراعاة قواعد المنطق التي تقضي أن لا يسري حكم القانون إلا على ما هو آتٍ، فيسري على الوقائع التي تعقب نفاذه⁽³⁾.

2: إن رجعية القانون الضريبي تتناقض مع قاعدة اليقين : إن مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي على الماضي يوفر حماية للمكلف الضريبي، وذلك لأن رجعية القانون الضريبي على الماضي تتعارض مع قاعدة اليقين الضريبي التي ترتبط بالوضوح الذي يفترض وجوده في النصوص الضريبية

(1) احمد رائد ناجي , (307)مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق ,مجلة جامعة تكريت ,العدد 2,السنة 1,ص.

(2) عبد، احمد فارس ,مصدر سابق, ص.

(3) احمد، رائد ناجي , مصدر سابق ,ص311.

والتي ينبغي أن تكون صريحة في التعبير عن نية المشرع وأن تبتعد الغموض الذي يمكن أن يؤدي إلى اختلاف في تفسيرها⁽¹⁾.

3: إن رجعية القانون الضريبي على الماضي يؤدي إلى تقدير تحكيمي وتقويض العدالة، كما قد يتعذر تحقيق العدالة في فرض الضريبة إذا ما سرى قانونها إلى الماضي⁽²⁾، ويؤدي إلى تقدير حكيمي للضريبة لأن المكلف يصعب عليه الاحتفاظ بالأوراق الرسمية أو الدفاتر على اعتبار أنها تتعلق بفترة سابقة مما يدفع السلطة المالية إلى التقدير على أساس تحكيمي للضريبة الأمر الذي لا يوفر معه الحماية القانونية للمكلف بها⁽³⁾.

4: إن رجعية القانون الضريبي تنال من روح الادخار والاستثمار: وإن ذلك يؤدي إلى مفاجأة المكلف بفرض ضرائب عليه لم يكن يتوقعها مما سبب إرباك في حالته المالية وعدم استقرار في معاملاته، وإضعاف روح الادخار والاستثمار لديه.

5: إن رجعية القانون الضريبي تضر بمصلحة الخزينة العامة : وذلك عندما لم يقرر المشرع في ظل القانون الجديد فرض ضريبة جديدة أو زيادة سعر القائم منها، بل على العكس يقضي بإلغاء أحد الضرائب المقررة سابقاً أو تخفيض سعرها وسحب ذلك على السنوات السابقة لصدوره مما يعني إلزام السلطة المالية بإعادة الأموال المستقطعة عن السنوات التي شملها الأثر الرجعي والتي وردت إلى الخزينة العامة إلى المكلفين بدفعها⁽⁴⁾.

(1) الدخيل، احمد خلف حسين، المالية العامة من منظور قانوني، مصدر سابق، ص 91.

(2) خلاف، حسين، مصدر سابق، ص 128.

(3) عبد، احمد فارس، مصدر سابق، ص .

(4) احمد، رائد ناجي، مصدر سابق، 313.

كما أن تطبيق القواعد القانونية الضريبية بأثر رجعي يتنافى مع مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية الذي يعد من المبادئ الأساسية في التنظيم القانوني للدولة الديمقراطية الحديثة والذي ينبغي أن تكون سيادة القواعد القانونية ذات أثر فوري ومباشر في حكم الأحداث الضريبية التي تنشأ في ظلها⁽¹⁾.

وعلى الرغم من مبدأ عدم رجعية القانون من المبادئ الدستورية إلا المشرع الضريبي في العراق قد تجاوز ذلك في بعض القوانين والقرارات منها : القرار المرقم (635) لسنة 1982⁽²⁾ ، والقرار المرقم (818) لسنة 1985⁽³⁾، وتضمننا زيادة في رسوم الإنتاج (ضرائب الانتاج) على بعض السلع المحددة فيها وفرضها بأثر رجعي، إذ إن القرار الأول سري اعتباراً من 1982/5/2 مع أن تاريخ نشره بالجريدة الرسمية كان في 1982/6/7 . أما الثاني فقد نفذ ابتداءً من 1985/7/1 مع أن نشره في الجريدة الرسمية كان في 1985/8/12. كما أصدر مجلس قيادة الثورة المنحل قراره المرقم (120) لسنة 2002 الذي نصت أحد مواده على " تسري احكام ... هذا القرار باستثناء الإعفاء المنصوص عليه بموجب الفقرة (1) من البند (ثانياً) منه على معاملات نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه التي تمت قبل نفاذ هذا القرار ولم تسدد الضريبة عنها أو عن فرق التقدير المترتب عليها⁽⁴⁾.

(1) غيلان ، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 165.

(2) منشور في جريدة الوقائع العراقية ، العدد (8872) في 1982/6/7.

(3) منشور في جريدة الوقائع العراقية ، العدد (3058) في 1985/8/12.

(4) انظر المادة (سادسا) من قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (120) في 2002/6/27 ، منشور في جريدة

الوقائع العراقية ، العدد (3978) في 2002/7/8.

ثانياً : الاستثناءات التي ترد على عدم رجعية قانون الضريبة :

على الرغم من أن مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي على الماضي هو القاعدة العامة إلا أن ثمة استثناءان يردان عليه ويتجسدان في المجال الضريبي بالنص الصريح، والنص الأصلح للمكلف.

1: الرجعية بنص صريح :

ويكون ذلك بمقتضى نصوص قانونية صريحة ترد في متن قانون الضريبة الجديد المراد سريانه على الماضي مع توافر شروط معينه أكثر شدة من تلك التي يجب توافرها في النصوص القانونية ذات الأثر الفوري .⁽¹⁾

وهنا نجد أن الدساتير العراقية قد نصت صراحة على منع سريان القواعد القانونية الضريبية على الماضي وبذلك ليس للمشرع الأقدام على تشريع قانون الضريبة وإعطائه أثراً رجعياً لحصانة المبدأ وتطبيقه الصارم في شؤون الضريبة، وهذا ما تضمنه دستور جمهورية العراق لسنة 1970 المؤقت في المادة (67/ب) منه التي تنص على (ليس للقوانين أثر رجعي إلا إذا نص على خلاف ذلك ولا يشمل الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية).

كما إن المشرع الدستوري العراقي قد نص في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 في المادة (19/تاسعا) على أنه " ليس للقوانين أثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم"⁽²⁾ .

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق، ص 171.

(2) منشور في جريدة الوقائع العراقية ، العدد (4012) في 2005/12/28.

2: الرجعية لمصلحة المكلف

ومفاد ذلك أن القواعد القانونية الضريبية تعد من أكثر القواعد القانونية عرضةً للتعديل والإلغاء من خلال إحلال قواعد قانونية أخرى محلها مراعاةً لتحقيق المساواة بين أفراد المجتمع الواحد في تحمل أعباء الضريبة المالية العامة وتحقيق العدالة وتخفيف العبء عن كاهل المكلفين بها وتيسيراً لإجراءات تقديرها وفرضها، ومما لا شك فيه أن تلك القواعد الجديدة تعد أصلح للمكلف الضريبي سواء تعلقت بالنواحي الجزائية أم بالنواحي الضريبية البحتة⁽¹⁾.

ولكن ما يثار هنا من تساؤل هل يمكن تطبيق القانون الضريبي الجديد على الماضي إذا ما تضمن هذا القانون قواعد قانونية أصلح للمكلف الضريبي على غرار القاعدة المعتمدة في قانون العقوبات ومفادها تطبيق القانون الأصلح للمتهم؟ إن الإجابة على ذلك تكون من خلال بيان ما يلي :

1-الرجعية على الماضي فيما يخص الشؤون الجزائية :

إن القانون الأصلح للمتهم يعد استثناء من قاعدة عدم رجعية القوانين الجزائية على الماضي، وهذا الاستثناء لا يعمل به إلا إذا نص المشرع عليه صراحةً، ولأعمال القانون الأصلح للمكلف لا بد أن يشير إليه المشرع الضريبي صراحةً وهذا الأمر يتوقف على مدى قبول المشرع الدستوري في الخروج على مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي.

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق، ص 174.

2-الرجعية إلى الماضي فيما يخص الشؤون الضريبية البحتة :

إن القانون الضريبي يتمتع بذاتية خاصة وطبيعة مستقلة عن فروع القوانين الأخرى ومنها قانون العقوبات، إذ على الرغم من أن القانون الضريبي يخضع لذات المبادئ التي تحكم القانون الجنائي إلا أنه لا يعني ذلك أن يخضع الأول إلى كل ما ينطبق على الثاني حيث أن الغاية من تطبيق القانون الأصلح للمتهم هي حماية مصلحة الفرد مشروطة بعد الأضرار بالمصلحة العامة، في حين أن تطبيق القانون الأصلح للمكلف الضريبي وإن كان سيجتنب عليه منافع لمصلحة المكلف إلا أنه سيؤدي إلى أضرار للمصلحة العامة ممثلة بالخرينة العامة للدولة، من خلال إلزامها بإعادة مبالغ نقدية أو أموال سبق وإن تم استحصالها إلى دافعيها، خصوصاً إذا ما تضمنت زيادة التكاليف الجائز خصمها من دخل المكلف أو مستوى السماحات أو تخفيض سعر الضريبة أو زيادة الإعفاءات على الدخول الخاضعة للضريبة.⁽¹⁾

ومن الحالات التي تتحقق فيها رجعية القوانين الضريبية هي⁽²⁾:

- 1- تعديل المشرع السعر الضريبي زيادة أو نقصان والنص على سريانها على الوقائع التي تمت وانتهت في الماضي.
- 2- تشريع قانون ضريبي جديد يتضمن أحكام جديدة ويلقي بأعباء مالية إضافية تسري على ما سبقه من وقائع.

(1) احمد، رائد ناجي ، مصدر سابق ، ص 309 - 310. و عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق، ص 176-177.

(2) بدوي، محمد طه و النشار، محمد حمدي ، (1959) اصول التشريع الضريبي المصري ، ط1 ، دار المعارف بمصر ، بلا مكان نشر ، ص 197.

3- إصدار المشرع قانون يطيل فيه مدة التقادم عن إحدى الضرائب بعد أن انقضت المدة الأصلية لها وبذلك يعيد الضريبة بأثر رجعي بعد سقوط مدتها بطريق غير مباشر على الرغم من مساسه لاحقاً مكتسباً للمكلف الضريبي.

المبحث الثاني المبادئ القانونية

سنبين في هذا المطلب المبادئ القانونية وسنقسمها إلى ثلاثة مطالب سنبين في الأول تفسير القوانين الضريبية أما في الثاني تعزيز مبدأ الشرعية وأخيراً الحديث عن سيادة القانون في الشؤون الضريبية

المطلب الأول

تفسير النصوص التشريعية الضريبية

إن وضوح التشريع والابتعاد عن النصوص التي تحتل أكثر من تفسير يؤثر في حصيله الضريبة بوصفها مورد مالي مهم تزداد أهميته يوماً بعد آخر، فنجد أن حصيله الضريبة تتعرض للنقص إذا كان التفسير لصالح المكلف - إن هناك خطأ من التفسير - في حين إن زيادة الحصيله المتأتية من التفسير الذي يكون لصالح السلطة المالية، كما قد يكون هناك تهرب ضريبي ناجم من التفسير الخاطيء لصالح المكلف إذا ما استفاد من الثغرات الموجودة في القانون واستطاع تطويعها لمصلحته بشكل لا يتفق مع هدف المشرع أو التفسير الصحيح لها.

وقد بينا في المطلب السابق أن النص القانوني قد تعثره بعض عيوب الصياغة التشريعية، وإن وجود مثل هذه العيوب يتطلب التفسير لتوضح الغاية التي قصدها المشرع، عليه سنبين في هذا الفرع المقصود بتفسير النصوص الضريبية، والقواعد المتبعة في ذلك.

أولاً: المعنى اللغوي للتفسير: فسر: البيان، فسّر الشيء يُفسّره ويُفسّره فسرأً: أبانه، والتفسير

التأويل، والفسر كشف المغطى، والتفسير كشف المراد عن اللفظ المشكل.⁽¹⁾

(1) الافريقي، محمد بن مكرم جمال الدين ابن منظور ، لسان العرب، المجلد الخامس، دار صادر، بيروت، بدون سنة نشر، ص55.

ثانياً: المعنى الإصطلاحي: انقسم الفقه القانوني في تحديد معنى التفسير فالبعض اتجه اتجاهاً

واسعاً والآخر اتجه اتجاهاً ضيقاً وكما يلي:

1- الإتجاه المضيق للتفسير: يرى جانب من الفقه إن التفسير هو (الاستدلال على ما

تضمنه القواعد القانونية من حكم وتحديد المعنى الذي تضمنه هذه القاعدة حتى يمكن تطبيقها

على الظروف الواقعية).⁽¹⁾

إذ يناهز أصحاب هذا الاتجاه بالإلتزام بالتفسير الحرفي على أساس أن قانون الضريبة قانون استثنائي،

وأشار هذا الفريق يرون إن التشريع وإرادة المشرع في القانون الضريبي هما المصدر الوحيد لهذا

القانون فلا يمكن أن يتجاوز التفسير الكشف عن معنى النص التشريعي ومداه كما يحدده المشرع

حتى بعد أن تغيرت النظرة إلى مصادر القانون بصفة عامة وأصبح العرف أحد مصادر القانون

ويمكن استخدامه في القوانين الوضعية.⁽²⁾

فتفسير قواعد القانون الضريبي يجب أن يكون تفسيراً ضيقاً بحيث يلتزم بحرفيه النصوص الضريبية

بعدها غاية ما أراد المشرع الضريبي توجيهه للمخاطبين بالقاعدة الضريبية، وعند الشك يجري التفسير

بما يتفق وصالح المكلف وذلك بحجة أن القانون الضريبي قانونٌ استثنائي يقدر حقوق وحرقات الأفراد

المالية، وتحكيمياً لا يراعي رغبات الأفراد، وبغضاً يفرض العقوبات المالية المتمثلة بالضرائب.⁽³⁾

(1) الهاللي، علي هادي عطية مطر ، مرجع سابق، ص 22.

(2) شبيطة، هاني محمد حسن ،(2006) حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين، اطروحة

دكتوراه مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، ، ص 32.

(3) الدخيل، احمد خلف حسين ، مرجع سابق، ص 38.

2- الاتجاه الموسع في التفسير: يرى الاتجاه الغالب أن للتفسير معنى واسعاً إذ عرف على

أنه: ((توضيح ما أبهم من ألفاظه وتكميل ما اقتضب من نصوصه من نصوصه وتخريج ما

نقص من أحكامه والتوفيق بين أجزاءه المتناقضة)).¹⁽⁴⁾

والبعض يرى بأن القانون الضريبي يجب أن يفسر طبقاً للمعنى الذي يقصده المشرع وفي نطاق المبادئ الضريبية، فيمكن أن يكون التفسير واسعاً أو ضيقاً حتى يتم التوصل للكشف عن قصد المشرع الخاص، وإذا لم يتم ذلك يجب تفسير النص لصالح الخزنة طبقاً للقصد العام للمشرع الضريبي.

ثالثاً: ضوابط تفسير النصوص الضريبية

تدور ضوابط تفسير النصوص الضريبية حول مجموعة من القواعد مستقاة بالأساس من أحكام القضاء أهمها:

1- التشريع مصدر الضريبة، ومن ثم لا قيمة للتعليمات والأنظمة واللوائح الداخلية التي تصدر

في هذا الصدد، لأن تلك الأعمال ليست إلا أعمال إدارية لا تلزم إلا الموظفين ولا تفيد

المحاكم في تفسير القانون ولا تفيد المكلفين بالضريبة ولا حتى الدوائر المالية التي أصدرتها.

2- لا يجوز في حالة وضوح النص الضريبي القيام بتأويله بحجة البحث عن هدف المشرع منه،

لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه.

3- أعمالاً لقاعدة الشك يفسر في مصلحة المتهم - المستخدمة في القانون الجنائي - فإذا أثير

الشك في تفسير نية المشرع فإن هذا الشك يفسر لمصلحة المكلف بالضريبة وليس لمصلحة

الخزينة العامة.

(1) الهلالي، علي هادي عطية مطر، المرجع السابق، ص 23.

4- إذا تعذر على المفسر فهم إرادة المشرع (سواء في غموض النص أو عدم وضوحه) فإمكانه

العودة إلى الأعمال التحضيرية للقانون.⁽¹⁾

المطلب الثاني

تعزيز مبدأ المشروعية

ويعتبر مبدأ المشروعية الضمان الأساسي لحقوق الأفراد وحياتهم في مواجهة السلطة العامة⁽²⁾، إذا إنهم في مأمن من اعتداء الدولة عليهم على خلاف ما يجيزه القانون أو يسمح به، وإن لهذا الضمان امتيازات متعددة منها حق الأمر والنهي بالإرادة المنفردة الملزمة وحق التنفيذ المباشر لقراراتها بالقوة الجبرية التي تملكها وحدها، بالإضافة إلى دورها في الأنظمة المعاصرة، إذ لم تكن الدولة التي تمتلك كل هذه الامتيازات والذي أصبح تدخلها في أوجه النشاط كافة مسلماً به في الأنظمة المعاصرة خاضعة للقانون ومحكومة به لتحولت في التطبيق إلى مجرد قوة قهر مادية وتعسفية واستبدادية وبالتالي

(1) شيعاوي، وفاء ، تفسير النصوص الضريبية في اطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثالث، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص143.
2 بدران، محمد محمد ، (1985) رقابة القضاء على اعمال الادارة ، الكتاب الاول ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ص 22 .

تخرج من مجال القانون، الأمر الذي ينذر بتهديد حقوق الأفراد وحياتهم العامة ويعرضهم للضياع (1) .

إن أهم ما يميز دولة القانون هو أن السلطات الإدارية لا يمكنها إلزام الأفراد بشيء خارج نطاق القوانين المعمول بها وبهذا تتقيد الإدارة من ناحيتين فمن ناحية لا تستطيع الإدارة مخالفة القانون أو الخروج عنه عندما تدخل الإدارة في معاملات مع الأفراد ومن ناحية أخرى لا تستطيع الإدارة أن تفرض على الأفراد شيئاً إلا عملاً بموجب نص القانون فعلى الإدارة أن تتأكد قبل أن تتخذ أي إجراء ضد أحد الأفراد من وجود سند من القانون تستمد منه سلطة اتخاذ هذا الإجراء، بمعنى آخر ليس على الإدارة أن تمتنع عن مخالفة القانون فقط، بل يجب عليها فوق ذلك ألا تتصرف إلا بموجب نص قانوني، وإن هذا لا يكون إلا عنصر من عناصر دولة القانون، إذ أنه للوصول إلى نظام دولة قانون متكامل لا يكفي إخضاع الإدارة للقانون بل يلزم كذلك إخضاع جميع السلطات العامة الأخرى، وبالأخص السلطة التشريعية، أي سلطة عمل القانون (2).

يجد مبدأ المشروعية تطبيقاً واسعاً في الشؤون الضريبية، إذ يوجب على السلطات العامة أن تباشر نشاطها العام بمقتضى قواعد قانونية تخولها

(1) السيد، احمد عبد الوهاب، (2002) الحماية الدستورية لحق الانسان في قضاء طبيعي، مؤسسة بيتر للطباعة، ص 192 .

(2) شحاته، شحاتة ابو زيد، (2001) مبدأ المساواة في الدساتير العربية، مطابع Press، القاهرة، ص 463 .

هذه الصلاحية، بمعنى آخر إن أي عمل يصدر من السلطات العامة يجب أن يستند إلى قاعدة قانونية تبرره وتعدده سناً شرعياً لاتخاذ وترتيب إثارة من الناحية القانونية، ولا يجوز لها التصرف على نحو معين بغير سند قانوني وإلا فلا يعد صحيحاً ومنتجاً لإثارة إلا إذا كان مطبقاً لحكم القانون⁽¹⁾، ويعد باطلاً وغير ذي قيمة قانونية ما لم يكن مستنداً إلى قواعد قانونية نافذة ترسم حدوده القانونية⁽²⁾.

وعليه يجب على السلطة التشريعية أن تمارس اختصاصها الأصلي بسن قانون الضريبة بمقتضى القواعد والمبادئ الدستورية التي تحدد صلاحياتها وترسم حدودها إجراءات ممارستها، وكذلك الحال بالنسبة للسلطة التنفيذية المتمثلة بالسلطة المالية يتعين عليها ممارسة نشاطها التنفيذي في الحدود التي أقرها قانون الضريبة والعمل في دائرته ومن ثم مباشرة نشاطها في تقدير دخل المكلفين وفرض الضريبة عليهم بما يتفق مع اختصاصها القانوني، فلا يكون لعملها أي قيمة قانونية إلا بقدر موافقته للقواعد القانونية العليا التي تحكمها، ومن هنا تعتبر المشروعية الصفة التي تلحق كل عمل مطابق لحكم القانون⁽³⁾.

(1) غيلان، عثمان سلمان ، مصدر سابق ، ص 30 وما بعدها .

(2) خماس، فاروق احمد ، (1988) الرقابة على اعمال الادارة ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ص 13.

(3) عكوبي، خضر يوسف، (1976) موقف القضاء من الرقابة على القرار الاداري ، ط2 ، دار النهضة العربية ،

القاهرة ، ص 18 .

يتضح لنا أن تطبيق المبدأ يعد حجر الأساس الذي يمكن الركون إليه بإلزام السلطات والأفراد بالالتزام بالقانون وبالتالي فإن مخالفة أحدهم لأي إجراء وضعه المشرع في النص القانوني يعد معيباً لوصفه بعدم المشروعية مما يفتح المجال للطعن به أمام القضاء الإداري بوصفه الضامن والحارس الشرعي لتطبيق المشروعية فضلاً عن اتخاذ الإجراءات بحق من أخل بالقانون وارتكب فعلاً غير مشروع.

ومن كل ما تقدم ذكره نستطيع أن نستخلص أهم خصائص مبدأ تعزيز المشروعية هي وجود قاعدة قانونية ترسم حدوده، وخضوع السلطات والأفراد للقاعدة القانونية والالتزام بمضمونها، وبطلان الإجراءات المخالفة لما تتضمنه القواعد القانونية.

المطلب الثالث

سيادة القانون في الشؤون الضريبية

يعدّ موضوع (سيادة القانون في الشؤون الضريبية) من المواضيع المهمة التي اعتادت القواعد القانونية على أن تجد منبعها ومصدرها من الدستور كونه القانون الأسمى والأعلى في البلد، ولم يكن للقانون سيادة في الشؤون الضريبية فحسب وإنما جرت العادة أن يكون لكل قانون الفيصل واللجوء إليه والاحتكام بمواده وقواعده بل إنّ جميع الحقوق والواجبات بمختلف القوانين تجد أساسها ومنبعها ومصدر شرعيتها من ذلك القانون المستمد من الدستور أصلاً من قبل صاحب الاختصاص الأصيل في ذلك ألا وهي السلطة التشريعية وقوانين الضريبة منها، فقانون الضريبة

يمثل السيادة على كل مجريات الأمور التي تخص الشؤون الضريبية في أي بلد كان والعراق من ضمنها.

لذا وبما أنّ موضوع بحثنا يتعلّق بسيادة القانون في الشؤون الضريبية علينا إذاً أن نبحت بشكلٍ مفصّل عن هذا الموضوع، وذلك من خلال تقسيمنا بالبحث في مفهوم السيادة في الشؤون الضريبية من خلال الفرع الأول، ثم نتطرق إلى أهمية ومبررات وجود مبدأ سيادة القانون بالفرع الثاني، ومختتمين البحث في دراسة تطورات سيادة القانون في الدساتير العراقية مقارنةً بما جاء في الدساتير العربية وذلك في الفرع الثالث وعلى النحو الآتي:

أولاً : مفهوم سيادة القانون في الشؤون الضريبية

يفهم من نص عنوان فرعنا هذا أنّ للقانون في الشؤون الضريبية سيادةً، لذا فما المقصود إذاً في معنى السيادة، وهل لها علاقة بموضوع مبدأ قانونية الضريبة؟ سوف نتطرق في بحث معنى.

أولاً: لقد منح الدستور سيادة لكل قانون تصدره السلطة التشريعية وأصبح لزاماً اتباع قواعده ونصوصه وإلا فالشرعية الدستورية الممنوحة لذلك القانون تلزم السلطة التنفيذية بتنفيذ ما جاء في ذلك القانون، فقد وردت تعريفاتٍ عدّة لموضوع السيادة القانونية من خلال العديد من الفقهاء، والذي سنورد تعريفاً يكاد يعطي معنى عاماً لسيادة القانون المستمد من الدستور، "سيادة القانون تُستمد من سيادة الدستور، فهو الذي يضع الأسس التي يقوم عليها القانون في كل فروعها، فيسمو عليها بحكم مكانته وتخضع له جميع قواعده القانونية بحكم وحدة النظام الذي يعلوه الدستور، وبهذه العلاقة العضوية بين الدستور والقانون تتدرج القواعد القانونية من حيث المرتبة فيتخذ منها الدستور وضعه الأسمى"⁽¹⁾ كما ورد في لسان الفقهاء أنّ القانون له سيادة وله سموٌ وعلاوة بما يتضمن من فقرات

(1) سرور، احمد فتحي،(2000) الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق للنشر، القاهرة، ط2، ص 20.

ونصوص تنظم الأعمال، وعليه فالتساؤل هنا هل بالإمكان أن يطبق ما ورد في النص أعلاه على الشؤون الضريبية؟ لا سيما والأخير نُظمت قواعدها وفقاً لقوانين الضريبة والتي صدرت من السلطة التشريعية ومن الدستور الأسمى والأعلى في البلد.

ثانياً/ مفهوم سيادة القانون في الشؤون الضريبية:

للإجابة على تساؤلنا الذي اختتمنا به النقطة السابقة من أنّ قانون الضريبة وقواعده القانونية بالتأكيد استمدت شرعيتها من السلطة التشريعية حين أقرّ الأخير دستور البلد، لذا فما المقصود بدايةً بقانون الضريبة محلّ بحثنا قبل الولوج بمفهوم السيادة القانونية؟ يعرف قانون الضريبة بأنه مجموعة من القواعد القانونية التي تعدّ مصدراً مباشراً للالتزام بأحكام الضرائب، فالإلتزام الضريبي لا ينشأ عن واقعة معينة وإنما ينشؤه النص القانوني الذي أخذ يحتل مكانةً مرموقةً في معظم النظم الضريبية⁽¹⁾ لذا فالدساتير ومشرعوها اليوم يلقى على عاتقهم صياغة النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب كمبادئ عامة وأطر شكلية وموضوعية لما لها من أهمية مالية تتعلق بشؤون البلاد المالية العامة والخاصة للأفراد، فتكاد تجمع هذه الدساتير على أهمية القانون وسيادته في الشؤون الضريبية، فقد يفهم من موضوع السيادة الضريبية أنّ لمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً فكري وموضوعي لما عليه سيادة القانون، فإن مبدأ قانونية الضريبة تعني سيادة القانون إذ تضمنت قاعدة أساسية قوامها سيادة القانون في الشؤون الضريبية⁽²⁾ فعندما نعطي تعريفاً لمبدأ قانونية الضريبة فإننا إذ نعطي تعريفاً ومفهومية لسيادة القانون الضريبي، فقد يعرف مبدأ قانونية الضريبة بأنه "القانون الذي يحدّد عند فرض الضريبة عناصرها الجوهرية، فيحدّد الأشخاص الخاضعين لها والنشاط الخاضع لها ووعائها

(1) المحمود، محمد علوم محمد علي ، مصدر سابق ، ص 37.

(2) العزاوي، احمد فارس عبد ، مصدر سابق، ص 29.

وطريقة تحصيلها أي كل ما يتعلّق ببنیان الضريبة وكل هذه العناصر غير اتقاقية أي أنها من القواعد الأمرة وتصدرها الدولة بشكلٍ قانوني مفصّل مصدره من الدستور النظام الأساس للمجتمع⁽¹⁾.

فالقانون الذي يفصّل آليات فرض الضريبة وجبايتها والإعفاء منها والوعاء والسعر وكل ما يتعلق بالشؤون الضريبية إنما صدر مستنداً للدستور، فتحقّقت إذاً قانونية الضريبة ليصل ذلك القانون إلى سيادةٍ مستمدة من سيادة أعلى منها ألا وهو الدستور. ويمكن أن يعرّف سيادة القانون في الشؤون الضريبية بأنها "سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب بأن لا يفرض عبؤها ولا تعدّل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى أحدٌ منها إلا بمقتضى قانون صادر من السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة للشعب"⁽²⁾.

فبالرجوع إلى مبدأ قانونية الضريبة، وبما أنّ الأخير يعطي معنى سيادة القانون، فقد نجد أيضاً أنّ هناك تسمياتٍ أخرى مشابهة لمبدأ قانونية الضريبة، فهي بالتأكيد ستكون مرادفاً لمعنى سيادة القانون في الشؤون الضريبية، فمبدأ المشروعية الضريبية⁽³⁾ تسميةٌ أطلق البعض عليها إلى جانب ما يراه البعض الآخر من تسمياتٍ أخرى تطرقنا إليها، حيث لم يكن الاختلاف في مضمون هذه التسميات اختلافاً شكلياً فحسب بل راح البعض يدلي بدلوه في مضمون ما تضمنته هذه التسميات من معانٍ، فمعنى المشروعية أوسع من معنى القانونية حيث يتوافق مع القانون حسب ما يراه البعض⁽⁴⁾ أي يتوافق مع مجموعة القواعد القانونية القائمة في الدولة بمعنى أن يكون القانون الضريبي

(1) عوض الله، زينب حسين (2005) التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ص 45.

(2) غيلان، عثمان سلمان، مصدر سابق، 2003، ص 215.

(3) حشيش، عادل احمد، (1988) الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، ص 29 وما بعدها.

(4) خطاب، اكرامي بسيوني عبدالحى، (2014) المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دراسة تحليلية مقارنة بين الشريعة الاسلامية والتشريعات الوضعية العربية والاجنبية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ص 73.

متفقاً مع جميع القواعد القانونية، إلا أنّ المعنى الضيق والذي يقصد به أنّ قرار فرض الضريبة وأسس النظام الضريبي إنما ينبع من القانون أي من اختصاص المشرع كالذي يراه بعض من الفقه كراي مغاير للمعنى الأول سالف الذكر⁽¹⁾ فكلا الرأيين حسب ما يراه الباحث يؤيدان إلى نفس المعنى هو أنّ قرار فرض الضريبة وأسس فرضها يكون محكوماً بمبدأ قانونية الضريبة الذي يميل الباحث إلى هذه التسمية كونها تعطي معنىً قانوني أقرب، فسواء كانت قانونية الضريبة أو مشروعية الضريبة فإنّ القانون بذلك قد احتلّ الصدارة السيادية على كل ما يتعلق بمضمونه وقواعده وتفصيلاته الضريبية. كما نورد تعريفاً آخراً يعطي سيادة لأحكام القانون الضريبي فـ "سيادة أحكام القانون في الميدان الضريبي بأن لا تفرض الضريبة ولا تعدّل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى من أدائها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية المختصة"⁽²⁾.

وعليه فبالإمكان أن نجد تعريفاً لسيادة القانون في الشؤون الضريبية بأنها السيادة الممنوحة لأحكام قانون الضريبة وكل ما يتعلق بها من فرض لها وتعديلها وطرق جبايتها والإعفاء منها والممنوحة من قبل السلطة التشريعية بموجب الدستور حيث منحه الأخير شرعية ونفاذ. ومما تقدم والعلاقة الوثيقة بين أحكام الضريبة وسيادة قانونها من جهة وبين الدستور من جهة أخرى، نتساءل هل بالإمكان أيضاً أن نجد أهمية ومبررات لتلك السيادة والغاية من منح الدستور له الشرعية الدستورية؟

1) (البدي، هشام محمد، (1997) الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ص

2) (العزاوي، احمد فارس عبد: المصدر السابق، ص25.

ثالثاً : أهمية ومبررات سيادة القانون في الشؤون الضريبية

إنّ لموضوع سيّد قانون الضريبة واهتمام المشرعين الدستوريين بذلك إنما جاء لمنع استحواد السلطة التنفيذية على أمور تخص مالية الدولة والخزينة العامة ومالية الأفراد الخاصة خاصةً القواعد القانونية التي تتعلّق بفرض ضرائب وإجبار المواطنين على دفعها على الرغم من أنّ موضوع الضريبة وتنفيذها يدخل من صميم عمل السلطة التنفيذية في جبايتها وغيرها، إلاّ أنه لا بدّ من قطع الطريق أمام السلطة التنفيذية من أن توسّع في فرض الضريبة وزيادة أعباء الأفراد المالية تماشياً مع ضرورة تطبيق أحكامها المسنّة من قبل السلطة التشريعية، ومن خلال الأخير أنها تعدّ ممثّلة للشعب بالانتخاب الحر. وبالتالي فإنّ فرض الضريبة من قبل السلطة التشريعية يعني في الوقت ذاته موافقة الشعب عليها من خلال ممثليه في المجال التشريعي⁽¹⁾.

فالغاية إذاً تكمن في أنّ فرض الضريبة إنما تمثل مظهراً من مظاهر الدولة السيادية على رعاياها وما يوجد على إقليمها⁽²⁾، وبذلك تصبح السلطة التشريعية هي مالكة الاختصاص الأصلي في إقرار مسائل الضريبة من خلال التشريعات التي تسنها⁽³⁾ وكما هو معلوم فإنّ القوانين الصادرة من السلطة التشريعية إنما تأخذ وقتاً كافياً يتخلّله مناقشات وتعديلات تسمح بإبراز الثغرات الشكلية والموضوعية وإمكانية تلافيتها وتعديلها على عكس ما تمتاز به السلطة التنفيذية من سرعة إجراءاتها وعدم التعمّق في المناقشات إذا ما أحيل الأمر عليها، لذا فقد تؤدي تلك الإحالة إلى استحالة تحقيق

(1) Emma Coleman Jordan, Angela Harris, Economie Justice Foudration Press, New

york, 2006.p. 87-88. نقلاً عن ا.د. رائد احمد ناجي: خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الاعباء

الضريبية، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة النهريين، مجلد 19، ع 16، 2017، ص 81.

(2) حسن صادق الرصفاوي: التجريم في التشريعات الضريبية، دار المعارف للنشر، الاسكندرية، 1963، ص 49.

(3) رافع اسعد سلمان الطيار: انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة

ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهريين، 2003، ص 31.

النتائج المتوخاة من فرض الضريبة والإضرار بالمجتمع بدلاً من تحقيق مصالحه⁽¹⁾، فضلاً عن إنّ سيادة القانون في المجال الضريبي إنما يتوافق مع مبدأ الفصل بين السلطات بالشئ الذي ذكر آنفاً، فالسلطة التشريعية تمتلك الاختصاص الحصري بسنّ القوانين والضريبة منها دون أن تشاركها سلطة أخرى كالسلطة التنفيذية التي اختصت بتنفيذ ما تقرره السلطة التشريعية⁽²⁾.

فإنّ كل ما تقدم يعطي أهمية ومبرراً لسيادة هذا القانون من الناحية الشكلية، فهل يمكن أن نجد مثيلاً له لكن من الناحية الموضوعية؟ لا سيما وإنّ قانون الضريبة يمتاز بقواعد أساسية هي عماد مضمون الضريبة، لها من الأهمية في حياة المكلف من الناحية المالية. بالتأكيد نجد أهمية ومبرراً لسيادة مثل هكذا قانون كونه يمثل أداة لتحقيق المساواة بين كافة أفراد الشعب على حدٍ سواء باعتبارهم مكلفين بتنفيذ الالتزامات الضريبية لمجرد أنّ قواعده القانونية تنطوي على قواعد السلوك⁽³⁾، فقاعدة المساواة قاعدة مهمة كفلها الدستور والقوانين بعد أن أقرته الشرائع السماوية فيجب أن تتحقّق المساواة بين جميع المكلفين بدفع الضريبة وأن لا يقع عبء على مكلف دون الآخر.

وعليه تعدّ المساواة أمام الأعباء الضريبية الحجر الأساس في أيّ تنظيم ديمقراطي يخص الحقوق والحريات وأنّ سيادة القانون كما قيل أنها من منطلقات مبدأ قانونية الضريبة فإنّ القانون وسيادة أحكامه وقواعده المتعلقة بشؤون الضرائب تعمل على كفالة المساواة بين المكلفين أمام الأعباء الضريبية⁽⁴⁾، كما عدّ البعض المساواة أمام الأعباء الضريبية من المبادئ العامة للقانون أو كما يطلق

(1) المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 2001، ص 72.

(2) د. سعد عبدالجبار العلوش: محاضرات في القانون الدستوري، أقيمت على طلبة البكالوريوس، كلية الحقوق، جامعة النهرين، للعام 1998-1999. نقلاً عن معتز علي صبار الدليمي: التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم 62 لسنة 1959 المعدل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2004، ص 46.

(3) د. رمضان ابو السعود: المدخل الى القانون، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 1986، ص 32-34.

(4) رحيم حسين موسى: العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2002، ص 73-74.

عليها ضرباً من ضروب العرف العالي الملزم لسائر السلطات العامة في الدولة وإن لم ينص عليها في الدستور⁽¹⁾.

أما فيما يخص قاعدة العدالة الضريبية فقد وجدت مبرراً وغاية في سيادة القانون الضريبي وكما قيل "أنّ القانون هو علم وفن تحقيق العدل"⁽²⁾ فإنّ من أولويات السلطة التشريعية تسعى إلى أن تحقق العدالة الاجتماعية أسوة بسعيها لتحقيق المساواة فكلاهما - المساواة والعدالة - وجهان لعملة واحدة كما يقال، فمتى ما تحققت المساواة سوف تتحقق العدالة وإن كان الأخير يختص بفرض الأعباء بصورة متساوية على جميع الأفراد، فسيادة القانون تتحقّق بتحقّق العدالة كونها قاعدة أساسية من قواعده.

ولم يختلف الأمر بالنسبة لقاعدة اليقين القاعدة الأخرى من قواعد القانون الضريبي كونها تجد مبرراً آخراً من المبررات الموضوعية في سيادة الشؤون الضريبية، فقد تعرّف تلك القاعدة بأنها (تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف والسلطة المالية على نحو يوفّر الإلمام التام بالالتزامات الضريبية بغية تنفيذها على النحو الذي رسمه القانون وفي كل مجالاته)⁽³⁾ فمتى ما كانت الضريبة معلومة للسلطة المالية من معرفة الالتزامات الواقعة على المكلف مع علم الأخير بها أيضاً تحققت الغاية من كون الضريبة وقانونها ذا سيادة لها من الأهمية والمبررات حين منحه الدستور سيادة على الشؤون الضريبية في البلد.

(1) د. سعد عبدالجبار العلوش: دراسات في العرف الدستوري، بغداد، جامعة النهدين، 1999، ص 106.

(2) عثمان سلمان غيلان: المصدر السابق، ص 84.

(3) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للنشر، الموصل، بدون سنة، ص 142.

مما تقدم يفهم أنّ قانون الضريبة وما يتضمن من قواعد لها سيادة كفيلة بضمانة المواطن والدولة على حدٍ سواء من الناحية المالية والإقتصادية، فعلى الرغم من التشابه بين ما قد يتضمنه دستور بلدٍ وبين ما يتضمنه دستور بلدٍ آخر من الناحية الشكلية في تضمينهم الضريبة وقانونها مستنداً إلى الدستور، ليبقى معرفة القصد الموضوعي من رغبة المشرع الدستوري في تضمين عناصر الضريبة بالقانون الضريبي، لذا سنتطرق لما جاء في بعض الدساتير العربية مقارنة مع جاء في الدساتير العراقية بعد الولوج في مراحل تطور السيادة في المجال الضريبي في الدساتير العراقية المتعاقبة .

رابعاً : مراحل تطور السيادة الضريبية في الدساتير العراقية .

إذا ما تطرقنا إلى التشريعات العراقية القديمة فقد يذكر لنا التاريخ من أنّ تلك الحضارات أورثت تراثاً قانونياً في الإشارة إلى سيادة القانون الضريبي منذ أكثر من ثلاثة آلاف سنة قبل الميلاد في حضارات وادي الرافدين كشرعية اشنونا ولبت وعشتار وحمورابي، أقرت صراحة بفرض ضرائب على أفراد الشعب بمقتضى نصوص قانونية مما يعطي دلالة واضحة على عمق مبدأ سيادة القانون الضريبي وعدم اقتصره على الدساتير الحديثة أو العصور المتعاقبة⁽¹⁾.

فلقد أخذ المشرع الدستوري العراقي على عاتقه إبان قيام الدولة الحديثة على إبراز مبدأ قانونية الضريبة وسيادة قانونها كمبدأ فاصل ومحدد على الرغم من أنّ بداية ما نصّ عليه المشرع ومن خلال القانون الأساسي العراقي لسنة 1925 ذكر فرض الضريبة فقط دون الإعفاء منها أو طرق تحصيلها أو جبايتها، فقد نصّت المادة (11) من القانون المذكور على "أن لا تفرض ضريبة أو رسم

(1) د. نوري رشيد: الشرائع العراقية القديمة، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1973، ص 37 - 38.

إلا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين⁽¹⁾ وبهذا النص أصبح واضحاً أنّ الضريبة لا تفرض إلا بعد سنّ قانونٍ لها يتضمن الأحكام المتعلقة بها، ولكن الأمر تكرر مرةً أخرى حين نصّ المشرع العراقي بموجب المادة (91) من الدستور نفسه على أن "لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم إلا بقانون" وهذا حسب ما يراه الباحث تكراراً لنص دستوري غير مبرّر، فالفرض والوضع كلاهما مصطلحان الغاية منهما أنّ القانون سوف يحدّد الضريبة وأحكامها فيما بعد.

بينما شهد المشرع الدستوري العراقي تطوراً في مبدأ سيادة القانون الضريبي باستكمال له عناصر الضريبة كتوضيحٍ مهم من خلال ما نصّ على أن "لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها إلا بقانون"⁽²⁾.

أما في دستور عام 1963 فقد يلحظ عليه خلوه من أيّ إشارة إلى قانونية أو سيادة القانون الضريبي وإنّ عدّد ذلك خلافاً دستورياً من الناحيتين الشكلية والموضوعية، إلا أنّ المشرع العراقي قد تلاقى الخلو السابق بالإشارة إليه من خلال دستور عام 1964 حين نصّ على أنّ "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز إعفاء أحدهما إلا بقانون"⁽³⁾ وبعد هذا النص انتهج المشرع الدستوري العراقي نهجاً مماثلاً لما تضمنته الدساتير السابقة بالإشارة إلى قانون الضريبة وذلك في دستوري عامي 1968 و 1970.

أما فيما يخص دستور العراق النافذ لعام 2005 فقد نصّ على أن "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون"⁽⁴⁾ ليعطي المشرع العراقي بذلك النص نقلةً نوعيةً تميّزه

(1) نص المادة 11 من القانون الاساسي العراقي لسنة 1925.

(2) نص المادة 15 من الدستور العراقي لعام 1958.

(3) نص المادة 38 من الدستور العراقي الصادر في 29 نيسان 1964.

(4) نص المادة 28 / البند الاول من دستور العراق النافذ لعام 2005.

عن بعض الدساتير العربية حين جمع عناصر الضريبة وعدم تحققها إلا بعد صدور قانون من السلطة التشريعية على عكس ومقارنة ببعض الدساتير العربية كالدستور المصري مثلاً حين نصّ بإحدى مواده على أنّ "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون" وكذلك الدستور الأردني بنص المادة (111) "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون" أما ما يخص الإعفاء فقد أوردت المادة (118) من الدستور الأردني على أنّ "لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون" وكذلك الحال ينسحب إلى كل من الدساتير السوري والعماني واليمني والقطري والتونسي حيث ما يميّز الدستور العراقي عن تلك الدساتير مجتمعةً بأنّ الأخيرة نصّت على عناصر الضريبة دون الإعفاء الذي جعل من صميم عمل السلطة التنفيذية بعد الحصول على تفويض من السلطة التشريعية⁽¹⁾، وهذا لا يعني في نظر الباحث أنّ القانون العراقي قد اشتمل على مبدأ سيادة القانون دون القوانين العربية سالفه الذكر باستثناء التميّز الذي يحظى به القانون والدستور العراقي.

وعلاوة على ذلك أنّ الجانب الموضوعي فيما يتعلق بسيادة القانون في الشؤون الضريبية بدستور العراق النافذ لعام 2005 والذي يفهم من أنّ السلطة التشريعية منعت السلطة التنفيذية من التدخل بالشؤون الضريبية إلا بناءً على قانون، حيث لم يكن هذا المنع نسبياً كالدساتير العربية سالفه الذكر، بل كان مطلقاً حتى في ظل الظروف الاستثنائية أو حصول تعطيلاً للبرلمان. ولكن يرد تساؤلٌ في حالة تحقق إحدى الحالتين السابقتين (الظروف أو التعطيل)، هل تبقى سيادة الضريبة أو قانونية الضريبة سارياً من السلطة التشريعية؟

(1) ينظر: ا.م.د. عامر عياش عبد و ا.م.د. احمد خلف حسين: دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في

للإجابة على هذا التساؤل، سبق للمادة 61 من الدستور العراقي لعام 2005 الإجابة حين خوّلت رئيس مجلس الوزراء صلاحية إدارة البلاد بموجب صلاحيات بشرط أن لا تتعارض هذه الصلاحيات مع الدستور⁽¹⁾، فقد جاء بنصها "يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكن من إدارة شؤون البلاد بما لا يتعارض مع الدستور"⁽²⁾. فاذا كانت المادة السابقة قد أجابت على تساؤلنا وأنّ الصلاحيات الممنوحة للسلطة التنفيذية بشخص رئيسها لا تتعارض مع الدستور، فكيف إذاً بنص المادة 7 من البند الثالث من قانون المحافظات غير المنتظمة بإقليم رقم 21 لسنة 2008 حين أعطت صلاحية لمجالس المحافظات إصدار تشريعات مالية لتنظيم شؤون مالية وإدارية بما لا يتعارض مع الدستور؟ وبهذا الشرط الأخير - عدم التعارض مع الدستور - تحقّق المنع الدستوري والغاية من المنع المطلق هو بتحقيق نصوص الضريبة الواردة في الدستور بشكلها وموضوعها ولا يجوز مخالفة ما ورد فيه كمبدأ قانوني سيادي ثابت.

(1) د. احمد خلف حسين الدخيل: مصدر سابق , ص 277. نقلاً عن أ.م.د. عامر عياش عبد و أ.م.د. احمد خلف

حسين: المصدر نفسه, ص 288.

(2) نص المادة 61 من دستور العراق لعام 2005.

المبحث الثالث

النتائج المترتبة بالنسبة لطرفي الالتزام المالي

تعد الدولة القانونية هي دولة المشروعية، فكل تصرف يستمد قوة إلزامه من القانون وتوافقه شكلاً ومضموناً مع نظام الدولة القانوني، فالمشروعية هي فكرة أو مفهوم قانوني لا يمكن إدراكه إلا من خلال النظام القانونية⁽¹⁾.

وقد أشار دستور جمهورية العراق لسنة 2005 صراحة على " أن نمضي قدماً لبناء دولة القانون " ⁽²⁾.

وبهذا فإن العراق يتجه نحو؛ أن يكون جميع مؤسساته ومواطنه خاضعين للقانون؛ أي حكماً ومحكومين. وبالنتيجة فإن النظام الضريبي في العراق يعتبر جزءاً من المنظومة المتكاملة للدولة، أي أن المؤسسات الراعية للضرائب والمكلفين بها خاضعين لسلطات القانون (أي نطاق المشروعية) وأن هذا يرتب عدة نتائج ، يمكن تغطيتها على النحو الآتي:

المطلب الأول

أثر مبدأ المشروعية بالنسبة للمكلفين بها

أن ترتب الآثار يبنى على عدة قواعد تجعل المكلف بأداء الضريبة، يتعامل مع الضريبة على أنها جزء من متطلبات حياته ويمكن إجمال هذه القواعد على الشكل الآتي:

(1) د. منذر الشاوي ، فلسفة الدولة ، ط2، الذاكرة للنشر والتوزيع ، بغداد، العراق ، 2013، ص63.
 (2) دستور جمهورية العراق لسنة 2005، والمنشور بجريدة الوقائع العراقية بالعدد (4012) في 28/كانون الأول/ 2005، حيث ذكر في ديباجة الدستور عبارة دولة القانون.

أولاً : مبدأ العدالة الضريبية :

لقد كانت الضريبة في السابق ضعيفة الوطأة على المكلف بها، لأنها كانت بمعدلات متدنية وبنظام محدود، وبذلك لم يكن لمفهوم العدالة الضريبية مقتضى، كون أن المكلف لا يدفع سوى الجزء اليسير من دخله، ولكن عندما تطورت الحياة، وأصبح فرض الضرائب على المكلفين بأدائها هي جزء من ميزانية الدول، وأحد مواردها المهمة، صار من اللازم إيجاد مبدأ يحمي أو يؤطر تعامل المكلف والدولة مع الأعباء الضريبية؛ فظهر مبدأ العدالة في التشريعات الضريبية .

إن العدالة هي القاعدة الأولى لمشروعية فرض الضريبة، وأثارت الكثير من الخلاف في الفكر المالي فمن يراه محققاً للعدالة ، يراه الآخر لا يحقق ذلك، والصعوبة تكمن أن المشرع في أي بلد يستطيع أن يضع قواعد قانونية تحكم الضريبة، ولكن من الصعب بمكانه أن يحقق العدالة أو المساواة الضريبية، إلا أن معنى العدالة : هو مفهوم نسبي في كثير من الأوجه (1).

فقد عرف العدالة الضريبية، آدم سميث في كتابه ثورة الأمم " أنها عملية مساهمة رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة " . وقد فسر علماء المالية على ربط تحقيق العدالة و الضريبة النسبية، والتي بمقتضاها يتم تحديد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد ، ويعني ذلك أن تكون النسبة المقطعة من وعاء الضريبة (الدخل مثلاً) واحدة دائماً، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، وهذا الاتجاه ظل قائماً لفترة غير قصيرة من الزمن، ولكنه لايفهم العدالة لأنها لا تفهم المساواة بين المكلفين بعبء

(1) حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة "دراسة مقارنة" ، ط1، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ، لبنان، 2017، ص23.

الضريبة⁽¹⁾. وإن هذا الاتجاه أوجب؛ خضوع جميع الأموال والأفراد للضريبة دون تمييز بين جميع أنواع الإيرادات ومصدرها، ما يشكل هذا مبدأ عمومية الضريبة ، وكذلك عند النظر في محتوى هذه القاعدة نجد أنها كانت تفرض بالتساوي على المكلفين (الضريبة النسبية) وهي نسبة الضريبة المقطوعة تكون واحدة، بصرف النظر عن طريقة الوعاء والمقدرة التكلفة للمكلفين⁽²⁾.

ولكن الاتجاه السابق التقليدي؛ أخذ بالتراجع لعدم تحقيق مبدأ العدالة الضريبية للمكلفين. حيث ظهر الاتجاه الحديث وهو: مفهوم الضريبة التقاعدية و تعني تقسيم دخل المكلف إلى شرائح عدة، وإن تفرض على كل شريحة معدل الضريبة التقاعدي، إذ كلما زاد وعاء الضريبة زاد معدل الضريبة، وبالنتيجة فإن الضريبة التقاعدية هي المظهر الحقيقي للتحقيق العدالة الضريبة بالنسبة للمكلف⁽³⁾.

إن العدالة الضريبة هي الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها، ابتداءً من عملية إعداد مشروع قانونها حتى إصداره مروراً بمراحل تحديد وعائها، والإجراءات الخاصة بربطها، وصولاً إلى تحصيلها، من خلال تأكيد حق المكلفين في توزيع اعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع مقدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء، مع ضرورة أن يمنح المكلفين الأقل مقدرة القدر الملائم من الحماية؛ لغرض تمكينهم من الإعفاء منها أو دفعها دون عناء، ويناسب تحقيق ذلك

(1) حسين كامل وداعة ، مصدر سابق، ص24.

(2) د. رائد ناجي احمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط1، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، 2012، ص80.

(3) حسين كامل وداعة ، مصدر سابق، ص24.

الهدف العام بصورة طردية مع عملية إقدام الأفراد على دفع الضريبة طوعاً وبطيب خاطر، وعكسياً مع زيادة النسب منها⁽¹⁾.

والعدالة الضريبية: هي الاتجاه نحو ربط العدالة بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للدخل، والتي تصرف على أنها المنفعة المضافة للوحدات الإضافية في الدخل، فالدينار المتحصل عليه من قبل شخص محدود الدخل، له قيمة وأثر يفوق الدينار الذي يحصل عليه شخصاً يتمتع بدخل مرتفع، وهذا يعطي مفهوماً دقيقاً لنوعي العدالة :

أ- العدالة الرأسية والتي تعني معاملة المختلفين بالظروف معاملة مختلفة.

ب- العدالة الأفقية وهي معاملة المتشابهين بالظروف معاملة متشابهة⁽²⁾.

ثانياً : قاعدة قانونية فرض الضريبة : -

إن فكرة المشروعية في فرض الضريبة وتحقيق العدالة الضريبية؛ أساسها النصوص التشريعية والدستورية، (أي وجود قواعد عامة للضريبة) ، أي صياغة الأحكام العامة للضريبة في قالب قانونية، انطلاقاً من ذاتية واستغلال القانون الضريبي. وإن فكرة قانونية الضريبة هي تحقيق ضمانات من ضمانات حقوق الأفراد وحياتهم، التي تجعل السلطات المختصة لا تتعدى على حقوق الأفراد ، لأن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون مسن عن طريق السلطة التشريعية حصراً⁽³⁾.

(1) حسين كامل وداعة ، مصدر سابق، ص25.

(2) د. عزمي احمد يوسف خطاب ، الضرائب وماهيتها ، ط1، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، 2010، ص33 .

(3) د. عمار فوزي المياحي ود. ليلي فوزي احمد صغير ، المالية والتشريع الضريبي ، ط1، المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر ، 2020، ص123.

وإن هذا المبدأ يعني سيادة قيم القانون في الشؤون الضريبية ويترتب عليه جملة من الأسس والاعتبارات العملية وهي :

1- أن لا يتم فرض الضرائب إلا بقانون : أي أن مسائل الضرائب لا تنظم إلا بوجود

قانون قادر على صيانتها، وحماية حقوق الدولة في جبايتها وتحصيلها، وأن كفاءة السلطة التشريعية المكلفة دستورياً بتشريع القانون الضريبي ؛ تجعل هذا القانون سهل الفهم والوضوح، ويجب أن يخلو من اللبس والغموض، لأن المخاطب به هم غالبية أفراد المجتمع⁽¹⁾ .

2- لا يعدل فرض الضريبة إلا بقانون : إن تعديل النص القانوني هو إعادة النظر به من

قبل السلطة التشريعية، فقد يكون بتعديل كامل النص القديم أو إجراء تعديلات عليه، أي بشكل تغيير جذري للقواعد القانونية الخاصة، بفرض الضريبة كون القواعد القانونية السابقة لا تستجيب للمرحلة الجديدة والتطورات الحاصلة⁽²⁾ .

3- وقف فرض الضرائب بقانون : إن وقف استيفاء الضرائب أمر نادر الحدوث في

الوقت الحاضر؛ ذلك كون الضرائب هي المصدر الرئيسي في تمويل ميزانية الدول، وبالنتيجة فإن إيقافها يعني خلل من إيرادات الدولة ، ولكن قد تلجأ إليه الدول لظروف معينة مثلما حصل في العراق بعد عام 2003، عندما قامت سلطة الإحتلال بإيقاف تحصيل الضرائب لفترات معينة بموجب أمر سلطة الائتلاف رقم

(1) سولاف فيصل خضير ، الضمانات الدستورية للمكلف في دفع الضريبة داخل العراق دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير _ كلية القانون ،الجامعة المستنصرية، بغداد العراق ، 2014، ص7.

(2) سولاف فيصل خضير ، مصدر سابق ، ص11.

37 لسنة 2003 ، وإن سلطة الاحتلال أوقفت وعدلت وعلقت كثير من القوانين ومنها قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1983 المعدل⁽¹⁾.

4- **جباية الضرائب بقانون** : وهي نتيجة أخرى من مبدأ قانونية الضريبة، وإن أهمية هذا المبدأ تتمحور حول؛ أن كفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على فرض الضريبة، بل كم المبالغ التي يتم تحصيلها، وهنا نجد أن بعض السلطات التشريعية تضع نصوصاً في متن القانون الضريبي، في حين نجد أن البعض الآخر يضعها في قوانين أخرى تجعلها أساساً يرتكز عليه في جباية الضرائب ، وإن المادة (47) من قانون ضريبة الدخل نصت على ذلك " تجبى الضريبة والمبالغ الإضافية وفق تحصيل الديون الحكومية " ⁽²⁾.

5- **الإعفاء من الضريبة** : وهو عدم فرض الضريبة على دخل معين، وإن كان الدخل من حيث المبدأ خاضعاً للضريبة وإن هذا الخصيصة (الإعفاء يكون ذو وجهين الأول السلبي والآخر إيجابي وإن سلبيته تتمثل بإعفاء اشخاص من الضريبة على الرغم من أن الضريبة إيراد سيادي للدولة وإن الإعفاء هو إيقاف لعمل القاعدة القانونية العامة المجردة، أما الجانب الإيجابي فإنها تمس المكلف بصفة مباشرة لما يتم من الوفرة المالية له؛ جراء عدم استقطاع هذه المبالغ، ويجب التركيز هنا إلى أن وجود الإعفاءات، من الضرائب قد يكون لأسباب اجتماعية أو سياسية ولكن أغلبها تكون اقتصادياً، فنجد أن الدول في الوقت الحاضر تتعامل مع الإعفاء الضريبي، كركيزة من ركائز الاستثمار، وحافزاً له فوجود النصوص التشريعية التي تعفي المستثمر وممتلكاته من الضرائب فيكون حافزاً له، وهذا ما نجده واضحاً في

(1) سولاف فيصل خضير ، المصدر نفسه ، ص13.

(2) سولاف فيصل خضير ، المصدر السابق نفسه، ص15.

نصوص قانون الاستثمار العراقي رقم 13 لسنة 2006 المعدل ، حيث أشار الفصل الخامس منه على الإعفاءات من الضرائب بموجب المواد (15، 16، 17، 18) ونرى إن هذه الإعفاءات مبالغاً فيها لجذب الاستثمارات، لأنها تمس بالقطاع العام والخاص، وتؤثر على ديمومته وإمكانية التنافس مع الاستثمارات وفق القانون أعلاه⁽¹⁾ .

ثالثاً: الضمانات القضائية والإدارية للمكلفين: إن من أهم ما يميز الدولة القانونية؛ هو وجود نظام قضائي وإداري، يكفل للإفراد والمؤسسات حق الطعن والتقاضي في القرارات، إذا ما مس حقوقهم في الغبن أو التعدي ونجد هذه الحماية للمكلفين لأداء الضرائب في نصوص الدساتير والنصوص العقابية لغالبية الدول، إضافة لوجودها في ذات القوانين الضريبية، فهناك طرق للطعن الإداري على القرارات والإجراءات التي تتخذ بحق المكلفين، وهناك طرق للطعن أمام الهيئات الاستئنافية والتمييزية.

1- الرقابة الإدارية : وهي الرقابة التي تمارس من قبل السلطة المالية لما يصدر عنها، أو

عن إحدى هيئاتها من قرارات إدارية للتوكيد على مدى مشروعيتها أو ملائمتها لأحكام القانون، وتكون إما بصورة تلقائية أو عن طريق تظلم يقدمه المتضرر، من قرار السلطة التي أصدرت هذا القرار بحقه، وإن هذه الصورة الأخيرة (التظلم) من الأمور المسلم بها، والمستقرة في أغلب تشريعات الضرائب المباشرة العراقية والمقارنة، حيث الجواز لكل مكلف الطعن؛ بقرار تقدير الضريبة وفرضها لدى نفس الموظف المختص في السلطة المالية، وعرض الخطأ الذي وقع فيه، والغبن الذي لحق المكلف جراء سوء تطبيق النصوص القانونية، وهنا تستطيع السلطة المالية أن تتلافى خطأها مباشرة بعد تقديم

(1) ينظر نص المواد (15،16،17،18) م ن قانون الاستثمار لسنة 2006 المعدل والمنشور في جريدة الوقائع

العراقية بالعدد 4031 في 2007/1/17.

التظلم، خلال (21) يوم من علم المكلف، ومن ثم يتوجب عليها تتدارك مواطن الخلل، لأن الأساس هو تطبيق القانون، وأنه هو الأساس في عملها⁽¹⁾.

2- اللجان الاستثنائية والتمييزية : أجاز قانون ضريبة الدخل للمكلف الذي رفضت

السلطة المالية اعتراضه، بشأن تقدير وفرض الضريبة أن يستئناف قرارها، لدى لجنة استئنافية بعريضة معززة بكافة الأدلة الثبوتية خلال (21) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالرفض لاعتراضه أمام السلطة المالية، علماً أن اللجنة الاستئنافية هي لجنة مكونة من (قاضي من درجة ثانية وعضوية اثنان من الموظفين ذوي الخبرة والمختصين في الأمور المالية) وهنا يجب النظر إلى شروط تقديم الاستئناف (أ)- أن لا يقدم الاستئناف إلا بعد تقديم التظلم أمام السلطة المالية. (ب)- أن لا يمضي أكثر من (21) يوم على علم المكلف بقرار السلطة المالية (ج)- إما يقوم مقدم الاستئناف بدفع الضرائب المطالب بها. (د)- وإن يكون تقديم الاستئناف تحريراً⁽²⁾ .

أما هيئة التمييز فهي ضماناً للمكلف؛ بتقديم الطعن تمييزاً بقرار اللجنة الاستئنافية، متى ما كان مبلغ الضريبة يزيد عن (10000) (عشرة آلاف دينار) وإن الهيئة الاستئنافية، هيئة تولف من قاضي من محكمة التمييز واثنان من المدراء العاميين في وزارة المالية ، إضافة إلى عضو من اتحاد غرفة التجارة وآخر من اتحاد النقابات، وهي من اختصاص وزير المالية في تشكيلها حسب نص الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل⁽³⁾ .

(1) عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق ، ص231.

(2) عثمان سلمان غيلان ، مصدر السابق ، ص243.

(3) عثمان سلمان غيلان ، مصدر السابق ، ص245.

المطلب الثاني

أثر مبدأ المشروعية بالنسبة للدولة على التشريع الضريبي

إن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام، تغلب عليه كبقية فروع القانون العام الاعتبارات التوفيقية؛ بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة الجبرية لتحقيق الأهداف، إضافة إلى تحقيق مصالح الأفراد والعدالة في توزيع العبء الضريبي، فالضريبة هي عبء مالي يفرض جبراً على الأفراد بما تملكه الدولة من سيادة وسلطان⁽¹⁾. وهنا نجد أن التشريعات الضريبية على الرغم من سطوة الدولة موجودة فيها، إلا أن تداعيات مبدأ المشروعية هو الذي يعالج هذه السطوة، من خلال نصوص حاسمة وجازمة في الدساتير والقوانين الضريبية، والهدف منها الوصول الى الدولة القانونية، وهذا ما تم إيضاحه في الفرع الأول من هذا البحث .

وإن انعكاس مبدأ المشروعية فيما يخص الدولة في التشريعات الضريبية، تكون من خلال ما نجده من نتائج تترتب على تنفيذ القوانين الضريبية، حيث إن الهدف من الضرائب له مدلولات عدة أهمها: **أولاً : الآثار الاقتصادية للتشريعات الضريبية :** إن الضرائب من أهم موارد الدولة السيادية وتحصل عليها الدولة جبراً من الأفراد وإن استيفاءها من الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين تكون بصفة نهائية، أي إن الدولة لا تلتزم بردها مرة أخرى، سواء بذات القيمة أو محسوب عليها قيم إضافية مثل القروض⁽²⁾ .

(1) حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة "دراسة مقارنة"، مصدر سابق، ص120.

(2) د. عمار فوزي المياحي ود. ليلي فوزي احمد صغير، المالية والتشريع الضريبي، مصدر سابق، ص120.

وإن استيفاء الضرائب لا تعود بالنفع بصورة مباشرة للمكلفين بأدائها، ولكن إن المكلفين يلمسون التزامهم (الأداء الضريبي) من خلال ما يتراكم لدى الدولة من أموال، حيث ينعكس هذا على إمكانية الأفراد من أخذ القروض، وكذلك التطور الإقتصادي لدى الدولة الحديثة، وحتى برامجها الإنمائية، ومع اتساع دور الدولة التدخلية بالمجالات الاقتصادية، نجدها تعمل على حماية الصناعة الوطنية، أو تشجيع الادخار والحد من الاستهلاك (عند رفع الشرائح الضريبية على الاستهلاك من أجل تعبئة الفائض في أغراض التنمية الاقتصادية، كما قد يكون للضريبة دوراً في تقليل الفروق في الدخل بين فئات المجتمع المختلفة من خلال فرض (الضرائب التقاعدية) وهذا ما تم الإشارة إليه سابقاً (1).

ثانياً : الآثار التوجيهية للضرائب : إن وجود حالات للأفراد في ممارسة أعمالهم في مختلف النظم الاقتصادية، قد فرض على الدول سواء برغبتها أو بغير ذلك، وخصوصاً في المشاريع الضرورية، فإن علاج وتدخل الدولة في إعادة توجيه المشاريع، وبما ينسجم مع الرؤية الاقتصادية والاجتماعية، والمبنية على توجيه النظام السياسي فيها، حيث تقوم بطريقة زيادة في سعر الضريبة على نشاط معين وتقليل ذلك على نشاط آخر وهذا بدوره يساهم في إعادة توجيه الإقتصاد والاستثمار بالخط الذي ترسمه الدولة(2).

(1) د. عمار فوزي المياحي ود. ليلي فوزي احمد صغير ، المالية والتشريع الضريبي ، المصدر نفسه ، ص123.

(2) د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي ، ط1، الدار العلمية الدولية ، وزارة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2003، ص158.

الخلاصة : أن مبدأ المشروعية الضريبية هو الانعكاس الحقيقي لضمان حقوق الأفراد (المكلفين)،
ضد سلطان الدولة وسطوتها، وكلما تم تطبيق النصوص الدستورية والتشريعية، بشكل دقيق وحدي،
كلما اقتربنا من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة القانونية.

الخاتمة

بعد أن يسر الله سبحانه وتعالى لي سبيل دراسة الموسوم بـ (الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 دراسة مقارنة) أخص أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت إليها وعلى النحو الآتي :

أولاً : الاستنتاجات :

1. إن الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم تتجسد في مبدأ مهم من المبادئ العامة للقانون يطلق عليه فقهاً مبدأ قانونية الضرائب والرسوم، وهو ما أخذ به المشرع الدستوري في معظم دول العالم بغض النظر عن طبيعة نظام الحكم فيها، وهو ما كون مبدأ عام تطبق أحكامه حتى ولو إن المشرع الدستوري لم يضمنه صلب الوثيقة الدستورية، ومؤاد هذا المبدأ أن لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا تلغى ولا يعفي أحد من أدائها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية المختصة .
2. إن الدول الاتحادية تأخذ بأولوية القوانين الاتحادية على قوانين الأقاليم أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم، لكن في دستور العراق منحت الأولوية لقوانين الأقاليم وقوانين مجالس المحافظات غير المنتظمة عدا القوانين الحصرية للسلطة التشريعية الاتحادية.
3. إن منح الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم صلاحية فرض الضرائب الإقليمية هو انتهاك للنص الدستوري في المادة 28 أولاً والذي نص على مبدأ قانونية الضرائب والرسوم، إذ يعتبر سبباً للازدواج الضريبي في الإقليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، ووسيلة للتهرب الضريبي لأن قانونها سيكون أعلى من القانون الإتحادي.

4. تباين القضاء في الإقرار بحق المحافظات غير المنتظمة في إقليم في سن التشريعات المالية وخصوصاً الخاصة بفرض الضرائب والرسوم لكنه استقر أخيراً على صلاحيتها في سن هذه القوانين.

5 وعلى الرغم من شيوع التفويض التشريعي والإداري في التشريعات العراقية للمسوغات ذاتها، فإن هذا الأمر لا يمكن الأخذ به في الشؤون الضريبة لما لها من خصوصية لم يجد المشرع الدستوري بد من أخذها بالاعتبار حفاظاً على الحقوق المالية للمكلف حيث استلزم تنظيمها وتقريرها من قبل المشرع العادي حصراً بتبنيه ما يعرف بمبدأ قانونية الضريبة في الفقرة أولاً من المادة (٢٨) الذي يوصد أي باب في التفويض والإنابة، مع أننا في الواقع العملي نجد نصوص تنطوي على مفهوم التفويض وتحقق مدلوله وطبيعته.

ثانياً : التوصيات :

نوصي المشرع بالآتي :

1- تعديل نص الفقرة أولاً من المادة 28 من الدستور العراقي لسنة 2005 الدائم لتصبح بالشكل

التالي " أولاً: لا تفرض الضرائب والرسوم الاتحادية ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون"

2- تعديل نص الفقرة رابعاً من المادة 110 من الدستور العراقي لسنة 2005 الدائم لتصبح

بالشكل التالي "رسم السياسة المالية وفرض الضرائب والرسوم وجبايتها وتعديلها والإعفاء منها والغائها ورسم السياسة الجمركية....الخ" لكي تصبح مسألة فرض الضرائب والرسوم من الصلاحيات الحصرية للسلطة الاتحادية

3- تعديل نص المادة 115 من الدستور العراقي لسنة 2005 الدائم لتصبح بالشكل التالي ".....

تكون الأولوية فيها للقانون الاتحادي في حالة الخلاف بينهما" وذلك مسايرة لنهج النظم الاتحادية ولرفع الصفة التشريعية من مجالس المحافظات غير المنتمة في إقليم

4- تعديل نص الفقرة أولاً من المادة 2 من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21

لسنة لتصبح بالشكل التالي " مجلس المحافظة : هو السلطة التنفيذية والرقابية في المحافظة وله حق إصدار اللوائح والأنظمة المحلية... الخ .

5- نوصي مشرعنا العراقي عدم تفويض السلطة التنفيذية صلاحية فرض الضرائب والرسوم وذلك

لخطورة منح الاختصاص للسلطة التنفيذية على حقوق المكلفين المالية وهذا ما فعله المشرع في قوانين الموازنة العامة لسنة 2017 . 2018 . 2019 . 2021 عندما منح الحكومة

صلاحية فرض الرسوم .

المصادر

أولاً : كتب اللغة

1. ابن منظور ، لسان العرب، (1989) ، دار المعارف ، القاهرة ، بلا سنة طبع ، ص 1173-1174 المعجم الوجيز ، مجمع اللغة العربية ، دار التحرير للطبع والنشر مصر .
2. أبو السعود، رمضان،(1986) المدخل إلى القانون، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية .
3. ابو راس، محمد الشافعي ، القانون الاداري ، بدون دار نشر ، مصر ، بدون سنة نشر .
4. أبو زيد، محمد عبد الحميد، (2004) السلطة بين التخاصم والتوازن ، مطبعة العشري .
5. أحمد خلف حسين، أ. د، عامر عياش عبد،(2011)، دستورية الضرائب في العراق، بحث نشر في مجلة كلية القانون، جامعة تكريت، .
6. احمد، د. ناجي رائد، (2017)، خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعباء الضريبية، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، مجلد 19، ع 16 ، ص 81.
7. أحمد، رائد ناجي،(2012) علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط1، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة.
8. أحمد، رائد ناجي،(2018) علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري ، ط3،بيروت .
9. الافريقي محمد بن مكرم جمال الدين ابن منظور ، لسان العرب، المجلد الخامس، دار صادر، بيروت، بدون سنة نشر .

10. إلزامي، ساجد محمد ،(2014) القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق ،
الطبعة 1 ، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع ، العراق .
11. باز، علي السيد ، (1978) الرقابة على دستورية القوانين في مصر، دراسة مقارنة،
دار النهضة العربية ، القاهرة .
12. بدران، محمد محمد ، (1985) رقابة القضاء على اعمال الادارة ، الكتاب الاول ،
القاهرة ، دار النهضة العربية .
13. بدوي، ثروت ،(1986) النظم السياسية ، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع ،
القاهرة .
14. بدوي، ثروت، (1970) النظم السياسية ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة.
15. بدوي، محمد طه و النشار، محمد حمدي ، (1959) اصول التشريع الضريبي
المصري ، ط1 ، دار المعارف بمصر ، بلا مكان نشر .
16. البرعي، عزت عبدالحميد ،(2001) المبادئ العامة للتشريعات الضريبية ، دار
الولاء للنشر والتوزيع ، مصر .
17. بوزيان، عليان،(2002) دولة المشروعية بين النظرية والتطبيق ، دار الجامعة
الجديدة، الإسكندرية .
18. توفيق، سمير خيري ، (1978) مبدأ سيادة القانون، منشورات وزارة الثقافة والفنون
العراقية.

ثانياً : الكتب القانونية

19. الجاسور، ناظم عبد الواحد ، (2001) موسوعة علم السياسة، ط1، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان.
20. الجبوري، ماهر صالح علاوي، (2009) الوسيط في القانون الاداري، الطبعة الاولى ، مطبعة ابن الاثير ، الموصل.
21. الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم(2008) الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، الطبعة الأولى ، دارالحامد ،عمان.
22. الجدة، رعد ناجي ،(2011) النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، ط4 ، المكتبة القانونية، بغداد.
23. الجرف، كمال، (1961) المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية ، ط1 ، دار الجامعات المصرية ،الأسكندرية.
24. الجعفري، هاشم ، (1961) مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، بغداد، مطبعة سليمان الأعظمي.
25. الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للنشر، الموصل، بدون سنة نشر .
26. حاشي، يوسف ، (2002) في النظرية الدستورية ، ط1، دار ابن النديم للنشر والتوزيع ، بيروت ، ص97.
27. حجازي ،المرسي السيد، (2001) النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، بيروت،.

28. حسين ، (1966) الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، مطبعة لجنة البيان العربي .
29. الحسيني، محمد طه حسين، (2016) الاختصاص المالي للسلطة التشريعية، الطبعة الاولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت.
30. حشيش ، عادل احمد، (1988) الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية.
31. الحلو، ماجد راغب، (1996) القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية.
32. الخصاصنة، د. جهاد سعيد ،(2010) علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي ، دار وائل ، ط 1 .
33. خضير، يوسف عكوبي ، (1976)، موقف القضاء من الرقابة على القرار الإداري ، ط2، القاهرة ،دار النهضة العربية ، مطابع دار الشعب .
34. خطاب، إكرامي بسيوني عبدالحى، (2014) المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دراسة تحليلية مقارنة بين الشريعة الإسلامية والتشريعات الوضعية العربية والأجنبية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة دون سنة نشر.
35. خطاب، عزمي أحمد يوسف ،(2010) الضرائب وماهيتها ، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن .
36. خطيب ، خالد شحادة ، شامية، احمد زهير ، (2005) أسس المالية العامة ، دار وائل ، ط2 ، عمان .

37. خلاف، حسين ،(2011)، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، 1966 .
38. خماس، فاروق احمد ، (1988) الرقابة على اعمال الادارة ، جامعة الموصل ،دار الكتب للطباعة والنشر .
39. خماس، فاروق أحمد ، (1988) الرقابة على أعمال الإدارة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل .
40. الداودي، زينب كريم ،(2013) دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة ، دار صفاء ، عمان .
41. الدخيل، أحمد خلف حسين،(2013) المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى ،مطبعة جامعة تكريت، تكريت.
42. الدراجي ،محمد رعد تحسين ، (2016) الاختصاصات المالية للبرلمان دراسة مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية.
43. ذنبيات، محمد جمال ، (2003) المالية العامة والتشريع المالي ، ط1، الدار العلمية الدولية ، وزارة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
44. راضي، مازن ليلو ، (2016) موسوعة القضاء الإداري ، المجلد الأول ، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان، ص13.
45. راغب، راغب جبريل خميس ، الصراع بين حرية الفرد وسلطة الدولة ، ط2، المكتب الجامعية الحديث.
46. رشيد، نوري، (1973) الشرائع العراقية القديمة، دار الحرية للطباعة، بغداد3.

47. الرصفاوي ، حسن صادق ملوكي ، (1963)، التجريم في التشريعات الضريبية، دار المعارف للنشر، الاسكندرية.
48. سرور، أحمد فتحي، (2002) القانون الجنائي الدستوري ، ط2، دار الشروق.
49. سرور، أحمد فتحي، (2000) الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق للنشر، القاهرة، ط2،.
50. السعيد، أحمد عطية الله ، المعجم السياسي الحديث، بهجة المعرفة، بيروت، بدون سنة الطبع.
51. سلامة، غسان ، (2110) نحو عقد اجتماعي عربي جديد (بحث فـ الشرعية الدستورية)، ط2، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت.
52. السيد، أحمد عبد الوهاب، (2002) الحماية الدستورية لحق الإنسان في قضاء طبيعي ، مؤسسة بيتر للطباعة.
53. الشاوي، منذر، (2012) فلسفة الدولة ، ط1، دار ورد الأردنية للنشر والتوزيع.
54. الشاوي، منذر، (2013) فلسفة الدولة ، ط2، الذاكرة للنشر والتوزيع ، بغداد، العراق ، ص 63.
55. شباط، يوسف ، (2003) المالية العامة والتشريع المالي ، الجزء الأول ، جامعة دمشق ، كلية الحقوق.
56. شحاته، شحاتة أبو زيد، (2001) مبدأ المساواة في الدساتير العربية ، مطابع Press ، القاهرة .
57. شفيق، حسان محمد، (1981) الدستور ، مطبعة جامعة بغداد ، بغداد.

58. صليبا، أمين عاطف ، (2002) دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس.
59. عبد الطيف، محمد محمد ،(2000) الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة.
60. عبد الله ، عبد الغني بسيوني ، (1961) المبادئ العامة للقانون الدستوري ، الاسكندرية ، الدار الجامعية.
61. عبد الوهاب، محمد رفعت ، (2008) رقابة دستورية القوانين المباديء النظرية والتطبيقات الجهورية، دار الجامعة الجديدة، القاهرة.
62. عبداللطيف، محمد محمد ، (2000) الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
63. عثمان، عثمان خليل ،(1956) المبادئ الدستورية العامة، دار النهضة المصرية للكتاب الحديث، ط1.
64. عثمان، محمد فتوح محمد، (1998) الدور التشريعي لرئيس الجمهورية في النظام المختلط (دراسة مقارنة)، ط4 ،دار النهضة العربية،الاسكندرية ، .
65. عصفور ، محمد شاكر ، أصول الموازنة العامة ، دار المسيرة ، .
66. عطية، محمود رياض ، (1962) موجز في المالية العامة، ط2، الإسكندرية، دار المعارف بمصر، مطبعة معهد دون بوسكو .
67. العلوش، سعد عبد الجبار ، (1971) مبادئ في القانون العام،بغداد ، مطبعة الارشاد.

68. العلوش، سعد عبدالجبار، (1999) دراسات في العرف الدستوري، بغداد، جامعة النهرين،.
69. عناية، غازي، (1998) المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان. الأردن.
70. عوض الله، زينب حسين، (2005) التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، القاهرة .
71. قرار المحكمة الاتحادية العليا منشور على موقع الانترنت : الرابط <https://www.iraqfsc.iq/krarat/1/2018/57.pdf>
72. القضية رقم /اتحادية/119 / المحكمة الاتحادية العليا، جلسة 2008/4/21.
73. القيسي، أعاد حمود، (2000) المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة لمنشر والتوزيع، عمان - الأردن .
74. القيسي، حنان محمد، (2012) الوجيز في شرح قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008، مكتبة السنهوري، بغداد .
75. كنعان، نواف، (2001) القضاء الاداري في الاردن، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،.
76. ليلة، محمد كامل، (1969) النظم السياسية (الدولة والحكومة)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان .
77. المجذوب، محمد، (1998) القانون الدستوري اللبناني، دار بيروت للطباعة والنشر، ط1،.

78. المحاميد، موفق سمور (2006)، الرعاية الصحية كأحد اهداف التشريع الضريبي الاردني Emma Coleman Jordan, Angela Harris, Economie Justice .Fourdation Press, New york, .p. 87-88
79. مرزة، اسماعيل، (1969) القانون الدستوري دراسة مقارنة للدستور الليبي والدساتير العربية الأخرى ، دار صادر ، بيروت.
80. المكاوي، عواطف عبدالله، (2015) التفويض الاداري، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة .
81. منقارة، أحمد سامي، (2014) المفاهيم المالية التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة ، دار البلاد ، ط 2، بيروت .
82. المياحي، عمار فوزي، صغير، ليلي فوزي احمد، (2020) المالية والتشريع الضريبي ، ط1، المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ،مصر .
83. النجفي، حسن، (1984) ، معجم المصطلحات التجارية والمصرفية ، ط3 ، بغداد ، دار الأفاق العربية للطباعة .
84. نصر الله، عباس محمد ، (2015) النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، ط1.
85. نصرالله، عباس محمد ، (2015) المالية العامة والموازنة العامة ، زين الحقوقية ، ط1، لبنان .
86. هاميل، أوليفيهودو، (1996)، المعجم السوري، ترجمة منصور القاضي، ط 1 ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت .

87. الهلالي، علي هادي عطية، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط ، العراق .
88. وداعة، حسين كامل ، (2017)، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة "دراسة مقارنة" ، ط1، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ، لبنان .
89. الياسي ، فلاح حسن عطية ، (2017) الاختصاص المالي للمحافظة غير المنتظمة في اقليم دراسة مقارنة ، دار السنهوري ، بيروت .

ثالثاً : الرسائل والاطاريح

1. البدري، هشام محمد، (1997) الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية.
2. خضير، سولاف فيصل ، (2014) الضمانات الدستورية للمكلف في دفع الضريبة داخل العراق دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير _ كلية القانون ،الجامعة المستنصرية، بغداد العراق .
3. خلف، أحمد ، (2012) تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، أطروحة دكتوراه منشورة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان .
4. الدليمي، معتز علي صبار،(2004) التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم 62 لسنة 1959 المعدل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين.
5. شبيطة، هاني محمد حسن ، (2014) حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح.

6. الصالحي، مها بهجت يونس ، (2006) الحكم بعدم دستورية نص تشريعي ودوره في تعزيز دولة القانون (دراسة مقارنة) ، أطروحة دكتوراه ، كلية القانون / جامعة بغداد.
7. الطيار، رافع أسعد سلمان،(2003) انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهريين، ص31.
8. عبد أحمد فارس ، (2013) أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، جامعة تكريت .
9. العبودي، عثمان سلمان غيلان ، (2003) مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، إطروحة دكتوراه، جامعة النهريين.
10. غيلان ، عثمان سلمان ، (2003) مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهريين ، بغداد، العراق.
11. فحل ، عباس مفرج ،(2014) موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور، بحث مقدم إلى مجلس كلية الحقوق لنيل درجة الماجستير في القانون، جامعة النهريين ، ص66.
12. المدرس، مروان محمد محروس، (2005) تفويض الاختصاصي التشريعي (دراسة دستورية مقارنة) ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد .ص36.

13. موسى، رحيم حسين، (2002) العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين.
14. الهلالي، علي هادي عطية مطر(2004) تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد.
15. يوسف، بشار جميل ، (1007) التفويض في الاختصاص(دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس.

رابعاً : البحوث والمقالات

1. أحمد، رائد ناجي ، (2008) مجلة العلوم القانونية /كلية الحقوق-جامعة بغداد/ العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان"الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمآول" للمدة 13-14/11/2008.
2. أحمد، رائد ناجي، (2017) أحوال مجانية السلطة التشريعية في العراق لاختصاصها الدستوري في المجال الضريبي ،بحث منشور مجلة الكوت الجامعة، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الأول.
3. حسين، أحمد خلف ،شيماء محمد، فارس ، (2011) السياسة الجبائية في العراق، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ،م1، ع2، ج1.
4. خضر، خضر، (2011)، مدخل إلى الحريات العامة وحقوق الإنسان، ط4 ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس، ص236

5. الدخيل ، أحمد خلف حسين ، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية الصادر عن كلية التربية، مجلد 13، ع9.
6. الدخيل، أحمد خلف حسين، (2006) موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد 13 .
7. ساجت، رائد ناجي أحمد ،شاكرا جميل ، (2017) خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة النهريين ، م19 ، 204 .
8. شيعاوي، وفاء ، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثالث، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، بدون سنة نشر، ص143.
9. عبد، عامر عياش و حسين، أحمد خلف، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة الرافيدين، مجلد13، ع 49، السنة 16.
10. عبدالقادر، بو عزة ، دحو، عامر حاج ، (2018) الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية ،م24، ع 108 .
11. كشكول ، يمامة محمد ، (2012) أثر الصياغة التشريعية على تطبيق القوانين دراسة في قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 ، بحث

منشور في مجلة الحقوق ، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، السنة السادسة ،
العدد 18، ص 207 .1

12. الكناني ، عمار رحيم ، (2020) التفويض التشريعي في المجال الضريبي، بحث
منشور في مجلة البحوث النيابية، العدد الثالث، بغداد، ص98.

13. المحاميد، موفق سمور، الرعاية الصحية كأحد اهداف التشريع الضريبي الأردني

14. ناجي، رائد ، (2015) مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض

الضرائب والرسوم دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق، بحث

منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية المجلد 4 ، العدد 1، الجزء

. 12

15. ناجي، رائد ، (2017) أحوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية

والتنفيذية ، في ظل الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 ،بحث منشور في مجلة

دراسات قانونية بيت الحكمة، العدد ، بغداد .

خامساً : الدساتير والقوانين

1. القانون الأساسي العراقي لسنة 1925.

2. قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 .

3. قانون ضريبة الدخل النافذ .

2. الدستور العراقي لعام 1958.

3. الدستور العراقي الصادر في 29 نيسان 1964.

4. دستور العراق لعام 2005. 1. قانون المجلس الوطني لقيادة الثورة رقم (61) لسنة 1964 / دستور 22 نيسان 1964 الملغي
قانون الاستثمار لسنة 2006 المعدل والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 4031 في 2007/1/17.

دستور نيسان 1963 الملغي.

1. دستور 16 تموز 1970 الملغي.
2. دستور 21 أيلول 1968 الملغي.
3. دستور 27 تموز 1958 الملغي الذي صدر في مطلع العهد الجمهوري في العراق.
4. دستور 29 نيسان 1964 الملغي.
5. الدستور الأردني لعام 1952.
6. الدستور المصري لعام 2014.
7. دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.

سادساً: المجالات العلمية

1. أحمد، رائد ناجي ، حلوص، اسماعيل فاضل: مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، مجلد 1، العدد1،الجزائر،2017.
2. طلبه، نسرين ، الرقابة على دستورية القوانين ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 27 ، ع 1، 2011 .

3. محمد، أثير طه ، مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل وضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 المعدل، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة 1 المجلد 1 العدد 4 الجزء 2 ، 2017 .
4. ناصوري، أحمد ، النظام السياسي وجدلية الشرعية والمشروعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 24، ع 2، 2004 .
5. ناصوري، أحمد ، النظام السياسي وجدلية الشرعية والمشروعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج 24، ع 2، 2004 .

سابعاً : مواقع الانترنت

1. أحمد، رائد ناجي ، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق، بحث منشور على الإنترنت في جامعة الفلوجة، كلية القانون، بدون سنة نشر.
2. العودات، غازي: دستورية التفويض الضريبي، مقالة منشورة على الإنترنت على الموقع. <https://www.ammonnews.net/writer> . تأريخ الزيارة 021/10/3 .
3. القطاونة، عادل محمد: مدى دستورية القوانين الضريبية في المملكة ، مقال منشور على الانترنت على الموقع

الإلكتروني <https://www.ammonnews.net/article/259224> تأريخ آخر

زيارة 2021/10/1 .

ثامناً : المحاضرات

1. العلوش، .سعد عبدالجبار: محاضرات في القانون الدستوري، أقيمت على طلبة البكالوريوس، كلية الحقوق، جامعة النهرين، للعام 1998-1999.