

إدارة إيرادات الضرائب المحلية على الدخل

Manage local income tax revenues

أ.م.د. بان صلاح عبد القادر

Assistant Professor dr. Ban salah Abd al Qader

كلية القانون / جامعة بغداد

College of Law/University of Baghdad

الملخص

من إيرادات الدولة المهمة وذات الأثر الفعال فيها هي ضريبة الدخل ، فهي من الاقتطاعات التي تمس شريحة واسعة من أفراد المجتمع ، وبالتالي تؤثر بشكل واضح و فعال في فئات مختلفة قد يكون لها رد فعل حول عمليات الفرض ونسبها و أسعارها و إجراءاتها .

ومن أهم ما يثير هذا الموضوع هو تحديد الجهات المختصة بفرض هذه الضريبة المهمة وهذا ما يحدد مسؤوليتها تجاه الحكومة المركزية وكيفية تحصيلها لهذا الإيراد وهل تتبع القوانين المركزية ، هل تتمتع بحق إصدار تعليمات ام قرارات إدارية محضة بالفرض وما يتبعها من إعفاءات و سماعات ، هل تم منح السلطة اللامركزية الحق بفرض ضرائب جديدة ، هل يحق لها استثناء أي فئة او شخص من الخضوع للضريبة ؟

**The summary**

Of the State's important income and the effective effect is the income tax, it is deductions that affect large numbers of members of society.

One of the most important issues is the determination of the competent authorities to impose this important tax, And this determines the responsibility towards the central government and how to collect this revenue and do follow the central laws, Does the local authority have the right to issue instructions or administrative decisions on the imposition and the subsequent exemptions and emphases? Has the decentralized authority

been given the right to impose new taxes? Is it entitled to exclude any category or person from being taxed?

### المقدمة

من إيرادات الدولة المهمة وذات الأثر الفعال فيها هي ضريبة الدخل ، فهي من الاقتطاعات التي تمس شريحة واسعة من أفراد المجتمع ، وبالتالي تؤثر بشكل واضح و فعال في فئات مختلفة قد يكون لها رد فعل حول عمليات الفرض ونسبها و أسعارها و إجراءاتها .

وتتعدد النظم وأشكال الدول منها المركزية و اللامركزية و الفدرالية ، وهذا الاختلاف يؤدي بدوره الى اختلاف الأنظمة المالية فيها و الضريبية ، وهذا الاختلاف له الأثر الواضح في حياة المواطنين ، فبالنسبة للوحدات اللامركزية لها قدر من الاستقلال و الموارد الخاصة اخذين بنظر الاعتبار مصلحة مواطنيهم والظروف المميزة لواقع كل من الوحدات ، إضافة الى المتطلبات المختلفة لها وبالتالي تحتاج الى إيرادات تمكنها من القيام بواجباتها و تقديم الخدمات العامة بشكل متواصل و مستمر و متطور ، وباختلاف الظروف و الواقع الاقتصادي و الزراعي و الصناعي و البيئة و الموارد الطبيعية هنا نتوقف للبحث عن مورد من صفاته المميزة هو الاستمرارية و الدورية ولا تخلو وحدة منها ومن الحصول على إيراداتها ، ولكن يظهر في تطبيق عدة إشكاليات منها تحديد اختصاص السلطات اللامركزية و حدود اختصاصها ، هل يشمل الفرض ؟ هل يشمل التخصيص ؟ هل يشمل الاستثمار ؟

ومن المعلوم الى إن النظام المتبع في العراق هو النظام اللامركزي بالنسبة للمحافظات غير المنتظمة بإقليم وهذا ما تم النص عليه في الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥ ، و لازالت تجربته في هذا المجال حديثة و مستمرة التطور و التحديث .

### مشكلة البحث

ومن أهم ما يثير هذا الموضوع هو تحديد الجهات المختصة بفرض هذه الضريبة المهمة وهذا ما يحدد مسؤوليتها تجاه الحكومة المركزية وكيفية تحصيلها لهذا الإيراد وهل تتبع القوانين المركزية ، هل تتمتع بحق إصدار تعليمات ام قرارات إدارية محضة بالفرض وما يتبعها من إعفاءات و سماعات ، هل تم منح السلطة اللامركزية الحق بفرض ضرائب جديدة ، هل يحق لها استثناء أي فئة او شخص من الخضوع للضريبة ؟

هل يمكن إعفاء الأشخاص المحلية من الضرائب؟ هل يمكن ان يخضع أفراد الوحدات اللامركزية الى نوعين من الضرائب محلية ومركزية في الوقت نفسه؟ وماذا سيتبع هذه القدرة و هذه السلطة من صلاحيات ؟ و واجبات ؟ و الأهم من ذلك ما هي مسؤوليات الإدارة المحلية تجاه الحكومة المركزية و مواطني المحافظة ؟

سنحاول البحث و الإجابة عن هذه التساؤلات المهمة ومحاوله الحصول على الحلول المناسبة عبر ثلاث مباحث الأول يتضمن ضريبة الدخل موردا للوحدات اللامركزية في المطلب الأول نتناول ضريبة الدخل بشكل موجز و في المطلب الثاني الوحدات اللامركزية ، المبحث الثاني يدور حول السلطة المختصة بفرض الضريبة و آلياتها عبر مطلبين الأول يتعلق بالسلطة المختصة بفرض الضريبة و الثاني نبحث فيه عن آليات فرض الضريبة المحلية ، اما المبحث الثالث يتضمن موقف المشرع العراقي من إدارة إيرادات الضرائب المحلية .

### **المبحث الأول: ضريبة الدخل مورد للوحدات اللامركزية**

يتطلب فرض الضريبة تشريع وهذا التشريع يكون مخصص بقانون فالأنظمة و التعليمات قد تستخدمها الإدارة او السلطة التنفيذية في بعض الأحيان لكن يشوب هذا الأمر عدم الشرعية بالأخص بالنسبة للإيرادات لأنها عبارة عن تكاليف سيادية من جهة ومن جهة لا يمكن تكليف الأفراد باقتطاع جزء من مدخولاتهم دون الموافقة المسبقة منهم او من يكون ممثلا عنهم وهذا ما وصل به التطور القانوني و الاجتماعي للمجتمعات وما نصت عليه الدساتير وما جرت به الأوضاع عموما ، والتصرف عكس ذلك يعيدنا الى عصور ما قبل التاريخ ويذيب ويمحي ما جاهدت المجتمعات في الوصول اليه .

سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على ضريبة الدخل والمصادر التي تفرض عليها هذه الضريبة في المطلب الاول ، وسنعطي فكرة موجزة عن الوحدات اللامركزية في المطلب الثاني..

### **المطلب الاول**

#### **ضريبة الدخل**

ضريبة الدخل هي ضريبة مباشرة تفرض على الدخل الذي يحصل عليه المكلفون سواء كانوا طبيعياً ام معنويون ، ولم يورد المشرعون في قوانين الضريبة على تعريف للدخل وذلك لسعة مفهوم الدخل الذي لا يمكن الإحاطة به ، خصوصا عمليا فمصادر الدخل التي يعتمد عليها الاشخاص في تزايد مستمر وتنوع دائم الا ان من العناصر اللازمة للدخل ان يتصف بالاستمرارية و الدورية بشكل ثابت ، وهذا الامر يجعل منه منبع جيد لإيرادات الدولة ، كما يتميز بالوضوح وإمكانية كشف الزيادة او حتى الحصول عليه بسهولة ، كما من

الصعوبة نقل عبئها الى الغير ، كما انها من المصادر التي يسهل تتبعها و اقتطاعها من المكلفين ، فلا تكلف جهدا و وقتا على الإدارة المالية .

بالنسبة للمشرع العراقي فقد تم النص في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة بفقرات ستة وهي:

١- أرباح الاعمال التجارية و التي لها صبغة تجارية و الصنائع أو المهن بما فيها التعهدات و الالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بما اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف .

٢- الفوائد و العمولة و القتع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم و السندات .

٣- بدلات إيجار الأراضي الزراعية .

٤- ملغاة بقانون نقل ملكية العقار - قانون خاص.

٥- الرواتب و(رواتب التقاعد -معفاة - ) و المكافآت و الأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة و المخصصات و التخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة و القطاع العام و المختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخص للمكلف مقابل خدماته كالسكن و الطعام و الإقامة .

٦- كل مصدر آخر غير معفي بقانون و غير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلا خاضعا للضريبة (...). و هذا النص جعل من قانون ضريبة الدخل هو القانون العام للضرائب في العراق وبالتالي لا يمكن لأي شخص ان يعترض بأن مصدر دخله غير منصوص عليه في أي قانون ضريبي ، اذ ان هذا النص يمكن تفعيله على أي مصدر جديد و مستحدث للدخل .

اما بالنسبة لسعر الضريبة على الاشخاص الطبيعية فهو سعر تصاعدي موحد وكالاتي

٣% من ١ لغاية ٢٥٠ الف

٥% من ٢٥٠ لغاية ٥٠٠ الف

١٠% من ٥٠٠ الف لغاية ١٠٠٠٠٠٠ مليون

١٥% من ١٠٠٠٠٠٠٠ مليون فأكثر

أما بالنسبة للشركات فالنسبة هي ١٥% على كل الدخل الصافي السنوي و باختلاف أنواع الشركات<sup>١</sup>.

## المطلب الثاني

### الوحدات اللامركزية

#### توجد اركان لانشاء الوحدات اللامركزية

اولها وجود مصالح مشتركة هذه المصالح تبرز لتواجد السكان في نفس المنطقة الجغرافية وفي نفس الظروف الاجتماعية و الاقتصادية و المعيشية و البيئية .

وجود افراد يتطلب لبروز الحاجات المشتركة و لأجل تكوين مجتمع مصغر وجود عدد لا بأس به وحسب الأوضاع الخاصة لبلدان العالم من مجموع أفراد متواجدين في منطقة واحدة

ووجود سلطة عليا : هذه السلطة تتمثل بممثلي سكان المنطقة و هؤلاء أنفسهم اما يكونوا منتخبين او معينين ، وقد اختلف الفقهاء في بيان أي من الطريقتين هي الأنسب فمنهم من رأى ان أسلوب الانتخابات وخاصة في الدول النامية لم يصل الى درجة كافية من الوعي السياسي و بالتالي عدم وصول أكفء المرشحين و بين الانتخاب على أسس مناطقية و عشائرية وأسباب غير موضوعية وضغوط تجرف بالناخب ، اما الرأي الثاني جاء بمبررات للاختيار عن طريق الانتخاب وذلك للحفاظ على استقلال الهيئات المحلية وجعل ولاء الأعضاء المنتخبين للمواطنين الذين انتخبوهم ، كذلك يعمل أسلوب الانتخاب على تجديد العناصر التي تكون اقدر من غيرها على تفهم المصالح المحلية ، كما ان هذا الأسلوب يفعل و يحفز المواطنة الصالحة لأعضاء المجلس المحلي بأن يحققوا كل ما هو في صالح منطقتهم الذين هم اعرف باحتياجاتهم و متطلباتهم وقد أخذت الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا وبريطانيا والمغرب بانتخاب جميع أعضاء الإدارة المحلية بالانتخاب ، وفي كلا الحالتين توجد سلطة عليا تملك الوصاية كما يطلق عليه بعض الفقهاء و الكتاب بحيث تكون لها القدرة و السيطرة على الوحدات اللامركزية وبشكل مؤثر في قراراتهم و تصرفاتهم .

ونرى انه يلزم اضافة الى الاركان المذكورة هو وجود مورد مالي لتلبية حاجات هذه المنطقة تتمثل بالضرائب وبعبارة اخرى ان من شروط قيام الوحدات المحلية اللامركزية هي إمكانية حصولها على موارد ومنها بالتالي إمكانية جمع الضرائب ، و الضريبة هي المصدر الغير ناضب للدول والتي عدت الوسيلة للاستمرار و النمو و التطور للدول، وهذه العملية تشمل الدفع وعدم الدفع أي التكاليف او الإعفاء أي ان المشكلة لا تنهض

<sup>١</sup> تعديل قانون ضريبة الدخل بامر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٤٩ لعام ٢٠٠٤ .

فقط عند الإلزام بالدفع و إنما في إلغاء الإلزام والتكليف من فئة معينة او من مصدر دخل معين ، فالوضعين يتطلب سلطة واختصاص ، كما يستلزم تحديد أساليب إدارة واستثمار هذه الموارد ، وطرق الاستفادة منها لصالح مواطني المنطقة بالشكل الصحيح و الفعال دون الإسراف او الإخلال او التبذير ، او إساءة استعمال المال العام .

### المبحث الثاني

#### السلطة المختصة بفرض الضريبة و آلياتها

نحاول في هذا المحور البحث حول السلطة المختصة بالفرض و إمكانية تحصيل الضرائب وتحصيلها كمورد من الموارد التي تستخدم لسير المرافق العامة في محافظة معينة ، هنا يثار التساؤل أي سلطة يمكنها الفرض أي جهة يمكنها من التشريع القانوني للفرض ؟ السؤال الثاني أي نوع من الضرائب يمكن فرضها وتحصيلها ؟ هل كل أنواع الضرائب ؟ هل يعي من يطالب بحق الفرض والتحصيل آثار كل نوع من الضرائب ؟ واذا ما وضعنا كل هذا الجدل جانبا ما هي الآلية المناسبة في الفرض والتحصيل و هل نرفع يد السلطة المركزية من هذا المورد تحصيلاً ومورداً للدولة ؟ أي بعبارة أخرى هل يكون اختصاص الإدارات المحلية المتمثلة بالمحافظة فرض كل الضرائب ، المباشرة و الغير مباشرة ؟ و الاحتفاظ بكل حصيلتها ام جزء منها ؟ هل لديها خزنة عامة أصلاً ؟

المقصود انه ليس المهم فقط دراسة سلطة الفرض ، المهم ما قبل الفرض و ما بعد الفرض . المهم كيفية التصرف و الآليات القانونية لما بعد الفرض ، و الآليات القانونية للرقابة على الفرض و التصرف في الأموال العامة الناتجة من دفع الضرائب . هل توجد سلطة رقابية مالية على تصرفات الإدارات المحلية المالية . في التشريعات الضريبية توجد ضرائب مباشرة وما يطلق عليها ضرائب غير مباشرة وتعدد تحت مظلة كل منهما أنواع كثيرة من الضرائب

بالنسبة للضرائب المباشرة من أهمها الضريبة على الدخل هذه الضريبة تتمتع بصفة يطلق عليها صفة الشخصية أي تراعي الظروف الشخصية للمكلفين عن طريق الإعفاءات الشخصية مثلا او النفقات التشغيلية لمصدر الدخل والخسائر التي من الممكن ان يتعرض لها المكلف اثناء عمله وتفاصيل أخرى عديدة هذه الأنواع من الضرائب بعض الفقهاء و بعض الدول تحيد بها عن سلطة السلطات المحلية وتتركها بيد السلطة المركزية.

من ناحية أخرى تقسم الضرائب الى ضرائب شخصية وضرائب عينية ، فالضريبة العينية تنصب على المادة الخاضعة لها دون اعتبار لشخص المكلف او مراعاة لمركزه المالي او درجة يساره وتعامل الأشخاص على قدم المساواة بالرغم من اختلاف مقدرتهم وظروفهم ،اما الضريبة الشخصية تنصب على الأموال لكن تأخذ بعين الاعتبار شخص المكلف وظروفه المالية ودرجة يساره فإيهما اصلح ان تكون محلية<sup>٢</sup> ؟

معظم اراء الفقهاء و الكتاب (مثل الدكتور فون ميكل و المسيو ادجار اليكس) اتجهت الى ان الضريبة الشخصية تعد موردا للدولة والضريبة العينية موردا للجماعات المحلية ، وذلك لاختلاف طبيعة الدولة وما لها من سلطة عليا على جميع رعاياها وتقديم خدمات يتعذر تحديد مقدار النفع لكل منتفع بالضبط ، اما السلطات المحلية تقدم خدمات قاصرة على سكان المنطقة ويمكن تحديد ما يتنفع كل مكلف منها وبالتالي تكون الضريبة العينية هي الأنسب كالضريبة العقارية.

اما الضرائب الغير مباشرة توصف بانها عينية أي لا تراعي مثلا المقدرة التكاليفية للمكلف او مقدار دخله او الظروف الشخصية له مثالها الضريبة على المبيعات ، والضرائب الكمركية التي سميت بالرسوم تجاوزا ، المهم هذه الانواع من الضرائب اخذ الفقهاء و اغلب الدول بإمكانية فرضها من قبل السلطات المحلية ، لماذا لأنها لا تأخذ كثيرا بتفاصيل عمل وشخصية المكلف وبسيطة عند الفرض وواضحة على قدر الممكن من التطبيق الواضح و إمكانية التحصيل السريع وخصوصا في المحافظات الحدودية.

ولكن حتى في منحها هذا الحق الا ان البعض من الآراء لا تؤيد المنح الكامل أي منح السلطة بالكامل وانما تجزئة الحاصل بين السلطة المركزية و الإدارة المحلية .

## المطلب الثاني

### اليات فرض الضرائب المحلية

ما هي الليات او النظم الضريبية التي يمكن الاستعانة بها في تحديد الضرائب المحلية؟

نلاحظ منها ما يطلق عليها المال المشترك -وكانت مستخدمة في فرنسا- وهي ضريبة محلية مستقطعة من ضرائب الدولة أي ان الدولة تختص الهيئات المحلية بأجزاء من ضرائبها العامة ثم تودعها في حساب خاص

<sup>٢</sup>أنور عبد السلام القباني، الضرائب المحلية في التشريع المصري و المقارن ، رسالة لنيل درجة الدكتوراه جامعة فؤاد الأول ، مطبعة لجنة التأليف و الترجمة و

ليتم توزيعها بعد ذلك على جميع الهيئات المحلية طبقا لقواعد معينة، وبعبارة أخرى الموال المشترك مبلغ من المال يتكون كل سنة طبقا لقاعدة ثابتة وموحدة ويودع الحاصل في صندوق عام تتولى توزيعه سنويا على جميع البلديات وتعود هذه الفكرة الى عام ١٧٩١ في فرنسا حيث أنشئ أول مال مشترك يمول عن طريق الغرامات البوليسية - أي نلاحظ انه لا يقتصر على الضرائب وانما من الممكن إضافة أنواع أخرى من الإيرادات كالغرامات ) اما بالنسبة للتوزيع اللاحق فيختلف اذ من الممكن جمع كل المبالغ في كل البلديات او المحافظات ومن ثم توزيعها حسب معايير معينة او تحتفظ كل بلدة او محافظة به في بلدتها ويعاد تخصيصه حسب موازنة المحافظة .

وتتميز هذه الطريقة ١ بالبساطة و الاقتصاد في النفقة ٢ ضمان الحصيلة ٣ وسيلة من وسائل الإشراف و الرقابة الدقيقة<sup>٣</sup> الا ان هذه الطريقة لها عيوب

منها ١ تقييد حرية الدولة في إصلاح ضرائبها العامة ونظامها المالي ٢- قد لا يتم توزيعها بالعدل والمساواة ٣- تأثيرها على استقلال الوحدات المحلية ٤- يعاب عليها عدم التناسب فقد لا يكون لهذه الضرائب علاقة لهذه الضرائب علاقة بالخدمات التي تؤديها الهيئات المحلية للمكلفين .

#### الطريقة الثانية هي الضريبة المستقلة<sup>٤</sup>

هذه الضرائب تقرر لصالح الهيئات المحلية بالاستقلال عن الضرائب العامة وتتميز بصفة محلية وطابع محلي ومثلها الضريبة المحلية في إنكلترا وضريبة الدخل المحلية في المانيا من مزاياها ١ الوضوح اذ تسمح للمكلف معرفة العبء المحلي ام قومي من خلال استمارة دفع الضرائب ٢- حرية الدولة في إصلاح نظامها الضريبي . ٣- تحفظ للهيئات المحلية استقلالها وحريتها المالية . ٤- تمتاز بالملائمة و التناسب.

من عيوب هذه الضريبة او الطريقة :

١ عدم الوفرة في الحصيلة . ٢- إمكانية إساءة استعمال واستغلال هذه الحقوق المالية من قبل الهيئات المحلية . لذا من الأفضل وضع قيود لاختيار من الضرائب وتقييد المشرع المحلي ضمن اطار نوع معين من الضرائب لا يمكن للهيئات المحلية الخروج عنها .

#### الطريقة الثالثة يطلق عليها (الستيمات الإضافية)

أي عبارة عن نسب مئوية مضافة الى الضرائب العامة

<sup>٣</sup> أنور عبد السلام القباني، المصدر السابق، ص ١٧

<sup>٤</sup> أنور عبد السلام القباني، المصدر السابق، ص ٢٣



أي هذه الطريقة مشابهة تقريبا لطريقة المال المشترك من حيث الآلية و التطبيق فقط تختلف من حيث الاقتطاع حيث تكون عبارة عن إضافة وليس اجتزاء من الضريبة العامة ، بحيث تحدد نسبة معينة للوحدات المحلية من مجموع الضريبة الواحدة او من مجموع الضرائب المستقطعة من الوحدة المحلية اللامركزية .

### المبحث الثالث

#### موقف المشرع العراقي من إدارة إيرادات الضرائب المحلية

تبرز التساؤلات حول المقصود بالإدارة ؟ هل المقصود منها الفرض او التكليف ؟ هل المقصود تحديد الواقعة المنشئة للضريبة؟ هل المقصود منها تحديد الوعاء او المصدر الذي يمكن فرض الضرائب عليه؟ هل المقصود تخصيص الإيرادات بعد عملية الفرض ؟ هل المقصود منها التصرف في الأموال الناتجة من هذه الإيرادات؟ هل يمكن استثمار هذه الإيرادات؟

ابتداءً تضع الدساتير أسس لتنظيم العلاقة بين السلطة المركزية والإدارات اللامركزية من ناحية ومن ناحية أخرى تضع الأسس المالية ، وهذا بالفعل في دستور العراق حيث نص في دستوره لعام ٢٠٠٥ -توجد اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية حسب المادة ١١٠ ثالثاً التي تمم موضوعنا (رسم السياسة المالية ، ووضع الميزانية العامة للدولة ) و الفقرة سابعا (وضع مشروع الموازنة العامة و الاستثمارية ) وهنا نلاحظ التكرار ، وفي المادة (١١١) تم النص (النفط و الغاز هو ملك كل الشعب العراقي في كل الأقاليم و المحافظات ). المادة (١١٢) اولا (تقوم لحكومة الاتحادية بإدارة النفط و الغاز المستخرج من الحقول الحالية مع حكومات الأقاليم و المحافظات المنتجة ،على ان توزع وارداتها بشكل منصف يتناسب مع التوزيع السكاني في جميع أنحاء البلاد ،مع تحديد حصة لمدة محددة للأقاليم المتضررة ، والتي حرمت منها بصورة مجحفة من قبل النظام السابق ، والتي تضررت بعد ذلك بما يؤمن التنمية المتوازنة للمناطق المختلفة من البلاد ، وينظم ذلك بقانون ).

ثانياً (تقوم الحكومة الاتحادية وحكومات الأقاليم والمحافظات المنتجة معا برسم السياسات الإستراتيجية اللازمة لتطوير ثروة النفط والغاز ، بما يحقق أعلى منفعة للشعب العراقي معتمدة احدث تقنيات مبادئ السوق وتشجيع الاستثمار).

بالإضافة الى ما تم النص الباب الثالث الفصل الرابع المادة ١٠٦ على (تؤسس بقانون هيئة عامة لمراقبة تخصيص الواردات الاتحادية وتتكون الهيئة من خبراء الحكومة الاتحادية والأقاليم و المحافظات وممثلين عنها وتضطلع بالمسؤوليات الآتية :

أولاً- التحقق من عدالة توزيع المنح و المساعدات و القروض الدولية بموجب استحقاق الأقاليم و المحافظات غير المنتظمة في إقليم .

ثانياً-التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المالية الاتحادية و اقتسامها .

ثالثاً - ضمان الشفافية و العدالة عند تخصيص الأموال لحكومات الأقاليم او المحافظات غير المنتظمة في أقاليم ،وفقا للنسب المقررة .

كما تم النص في المادة ٢٨ الفقرة أولاً - من الدستور العراقي بانه ( لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون).

ومن المعلوم ان بعض الدول تضع وتحدد اختصاصات حصرية للدولة المركزية ومن ضمنها الاختصاصات المالية ، وتترك الباقي للإدارات اللامركزية -وهذا ما اخذ العراق به-° وبعضها تأخذ بالعكس،

اما بالنسبة للقوانين العادية فقد تم تنظيم الموضوع عبر قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ( ٢١ ) ٢٠٠٨ وتعديلاته .

اذ بينت المادة ١٢٢ الفقرة ٢ من القانون المذكور على انه ( تمنح المحافظات التي لم تنظم في إقليم الصلاحيات الإدارية و المالية الواسعة ، بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون). وكذلك ما تم النص في الفقرة ٥ على انه (لا يخضع مجلس المحافظة لسيطرة او اشراف اية وزارة او اية جهة غير مرتبطة بوزارة ، وله مالية مستقلة).

و بينت المادة ٢ المعدلة الفقرة أولاً ما يأتي (مجلس المحافظة هو السلطة التشريعية و الرقابية في المحافظة وله حق إصدار التشريعات المحلية بما يمكنه من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية بما لا يتعارض مع الدستور و القوانين الاتحادية التي تندرج ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات .

الفقرة ٢ من نفس المادة تم النص فيها على انه (تتمتع المجالس بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي ويمثلها رئيسها او من يخوله

٣ تخضع المجالس لرقابة مجلس النواب .

٤ تكون الحكومات المحلية مسؤولة عن كل ما تتطلبه إدارة الوحدة الإدارية وفق مبدأ اللامركزية

الإدارية .

° المادة ١١٥ من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ .(كل ما لم ينص عليه في الاختصاص الحصرية للسلطات الاتحادية يكون من صلاحية الأقاليم و المحافظات غير المنتظمة في إقليم ، والصلاحيات الأخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية و الأقاليم ، تكون الأولوية

فيها لقانون الأقاليم و المحافظات غير المنتظمة في إقليم في حالة الخلاف بينهما).

ومن جهة أخرى بينت النصوص موارد المحافظات بعدة أشكال نصت عليها المادة ٤٤ المعدلة –  
التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨  
تتكون الموارد المالية للمحافظة مما يأتي :

أولاً – ما تخصصه الموازنة الاتحادية للمحافظة بما يكفي للقيام بأعبائها ومسؤوليتها حسب نسبة  
السكان فيها ودرجة المحرومية وبما يؤمن التنمية المتوازنة لمختلف مناطق البلاد .  
ثانياً- الإيرادات المتحققة في المحافظة عدا النفط والغاز وتشمل :

١ - اجور الخدمات التي تقدمها و المشاريع الاستثمارية التي تقوم بها .

٢- الضرائب و الرسوم و الغرامات المفروضة وفق القوانين الاتحادية و المحلية النافذة ضمن  
المحافظات ٣ - بدلات بيع و إيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة . ٤ - بدلات  
إيجار الأراضي المستغلة من قبل الشركات. ٥- الضرائب التي يفرضها المجلس على  
الشركات العاملة فيها تعويضاً عن تلوث البيئة وتضرر البنى التحتية. ٦- التبرعات و  
الهبات التي تقدم للمحافظة وفق الدستور و القوانين الاتحادية . ٧- نصف إيرادات المنافذ  
الحدودية .

٨- (٥) خمسة دولارات عن كل برميل نفط خام منتج في المحافظة ، وخمسة دولارات عن  
كل برميل نفط خام مكرر في مصافي المحافظة ، وخمسة دولارات عن كل (١٥٠) مئة  
وخمسين متراً مكعباً منتجاً من الغاز الطبيعي في المحافظة.

الفقرة ثالثاً من نفس المادة نصت على ان (تخصص السلطات المحلية حصة عادلة  
للوحدات الإدارية التي تتبعها بما يكفيها للنهوض بأعبائها و مسؤولياتها وحسب نسبة  
السكان فيها).

ولكن نلاحظ عدم جواز منح مجلس المحافظة سلطة إصدار القوانين لأن ذلك من اختصاص مجلس النواب  
والسلطة التشريعية في الإقليم ، وان لمجلس المحافظة سلطة إصدار تشريعات من غير القوانين كإصدار أوامر  
وبيانات وتعليمات خاصة بحدودها الإدارية وهذا ما عززته الفقرة ثالثاً من المادة ٧ من نفس القانون حيث  
نصت على إصدار التشريعات المحلية و الأنظمة والتعليمات لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من  
إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية، وهنا نصل الى  
خلاصة مفادها ان سن القوانين هو ليس من اختصاص مجلس المحافظة أصلاً ، فلا يجوز للمجلس ان  
يتقاضى ضرائب ورسوم وذلك تماشياً مع المادة ٢٨ من دستور جمهورية العراق ٢٠٠٥ حيث تنص الفقرة  
أولاً منه ( لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل او تجي و لا يعفى منها إلا بقانون) ، فأن هذا النص

الدستوري يقيد الفقرة ثالثا من المادة ٤٤ من قانون المحافظات والتي تنص الإيرادات المتحصلة من الرسوم والغرامات المحلية والمفروضة وفقا للدستور والقوانين الاتحادية النافذة . كما يعطل النص الدستوري رقم ٢٨ الفقرة ٥ من المادة ٤٤ حيث تنص الإيرادات المتحصلة من بدلات بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة وفقا لقانون بيع وإيجار أموال الدولة والقوانين الأخرى النافذة والقانون النافذ اليوم لبيع وإيجار أموال الدولة هو القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٦ وتعديلاته وليس لمجلس المحافظة سلطة على هذا القانون إلا إذا سن مجلس النواب قانون جديد لبيع وإيجار أموال الدولة وإشراك مجالس المحافظات في إيراداته . ويبقى للمجلس هنا حق استيفاء مبلغ مقابل الخدمات التي تقدمها المحافظة ولكن ليس بشكل ضرائب أو رسوم . وتعقيا على الفقرة ثانيا من المادة ٤٤ والتي تنص الإيرادات المتحصلة للمحافظة من جراء الخدمات التي تقدمها والمشاريع الاستثمارية التي تقوم بها فلاستثمار هنا حسب الفقرة ( ن ) من المادة ( ١ ) من قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ حيث يعرف بأنه ( توظيف المال في اي نشاط او مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد وإذا اعتبرنا ان مجلس المحافظة يتمتع بالشخصية الحقيقية المعنوية حسب الفقرة ي من المادة ( ١ ) من قانون الاستثمار أعلاه وبحق للمجلس أن يمارس عملية الاستثمار في البلد أو المحافظة فعلىنا أن نراعي الأمور الآتية <sup>٦</sup>

إن المشروع الاقتصادي بنظر الاقتصاديين يحوي على عناصر وهي الموارد البشرية و الموارد المادية وهي الأموال و المعدات و سوق التصريف كما ان إدارة المشروع تتطلب الكلفة والوقت والجودة . وإذا افترضنا إن الموارد البشرية موجودة و سوق التصريف موجود والمعدات يمكن الحصول عليها ولكن يبقى لدينا مشكلة الأموال فهل يستطيع مجلس المحافظة أن يحول جزء أو كل ميزانيته أو الفائض منها إلى مشروع ربحي ؟ وهل إن المشروع سوف يكتمل في سنة واحدة ويدر الأرباح ؟ فالفقرة ثانيا من المادة ٤٤ في شطرها الأخير جاءت غامضة جدا فالنص يتحدث عن الإيرادات ولم يتحدث عن الإنفاق على ذلك المشروع لأن الإيراد هو نتيجة نهائية لعمل أي مشروع .

من جهة أخرى حاولت المحافظات اصدار تشريعات خاصة بها كقانون إيرادات محافظة المثنى كما حاولت عدة محافظات اعداد خارطة طريق حول الإيرادات المحلية ومنها بغداد و بابل و المثنى و ديالى و كربلاء و رغم ذلك وبشأن استفسار مقدم من قبل مجلس محافظة النجف حول مدى تمتع مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب وفق بعض مواد الدستور والقوانين العراقية ، فقد جاء رأي

<sup>٦</sup> - / <http://www.nasiriyah.org> صلاحيات مجالس المحافظات في ظل القيود الدستورية/الهامي عبدالاله عبدالرزاق الزركاني

للمحكمة الاتحادية العليا : ( إن للمحافظة سلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب المحلية وسن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الرسوم والغرامات والضميمة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية )<sup>٧</sup> .

ولا نغفل عن القرار (٣٣٩٩) لسنة ٢٠١٢ الصادر من مجلس الوزراء الذي عطل به قدرة الهيئات المحلية على فرض ضرائب محلية وقضت المادة ١٧ من تعليمات موازنة ٢٠١٦ بالالتزام بهذا القرار لحين صدور قانون اتحادي يحدد وعائها ونوعها وحدودها .

كما ان إيرادات دوائر الدولة الممولة مركزيا تسجل إيرادا نهائيا للدولة وفقا لقانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ وقانون الموازنة الاتحادية . و ان إيرادات الدوائر الفرعية الممولة ذاتياً تقيد لحساب تلك الدوائر. وهو الرأي الذي أبداه مجلس شوري الدولة في قراره المرقم (٧٦ / ٢٠٠٩ ) بشأن الحالة الرابعة عشر من استيضاحات وزارة الدولة لشؤون المحافظات بكتابها المرقم (هـ/كربلاء/٣١٢) في ٢٠٠٩/٣/٣١ رأي مجلس شوري الدولة.<sup>٨</sup>

تأتي على التساؤل الآخر حول صلاحية تخصيص الإيرادات؟ هل تستطيع الإدارة المحلية تخصيص إيراداتها المتأتية من الضرائب؟ هنا جاءت الإجابة من المحكمة الاتحادية العليا بقرارها ذي العدد ٦٧ / اتحادية / ٢٠١٣ و الذي الغي بموجبه قرار مجلس محافظة ميسان رقم ٧٦ في ٢٠١٢/١٠/١٧ و المتضمن تخصيص مبلغ سنوي لأحد الأندية الرياضية المحلية من واردات منفذ الشيب الحدودي ، حيث بينت بأن القرار الصادر من مجلس محافظة ميسان مخالف للقانون الاتحادي (قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة المالية ٢٠١٢ ومخالف للفقرة ثالثا من المادة ١١٠ من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ و التي جعلت رسم السياسة المالية و الكمركية... ووضع الميزانية العامة للدولة من الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية) ل١١ قررت المحكمة الاتحادية العليا للأسباب المتقدمة الحكم بإلغاء قرار مجلس محافظة ميسان (...).

الا انه وفي حكم لمحكمة الاتحادية العليا بالعدد ٥٧ / اتحادية / إعلام / ٢٠١٨ عند النظر بالدعوى التي أقامها رئيس الجمهورية معترضا على قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٨ في المادة ١٨ خالفت المادة ٢٨ من الدستور التي منحت الوزارات و الجهات غير المرتبطة بوزارة و المحافظات صلاحية فرض الرسوم على أساس ان الضرائب و الرسوم لا تفرض و لا تعدل و لا تجبي و لا يعفى منها الا بقانون ، الا ان المحكمة بينت ان ان المشرع قد التزم بهذا القيد الدستوري وأتاح صلاحية فرض الرسوم بموجب قانون الموازنة العامة الاتحادية.

<sup>٧</sup> - رأي المحكمة الاتحادية العليا ، العدد ١٦ / اتحادية / ٢٠٠٨ بتاريخ ٢٠٠٨/٤/٢١ .

<sup>٨</sup> [www.uobabylon.edu.iq/publications/law](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/law)

اما بالنسبة لقانون الموازنة العامة الاتحادي لعام ٢٠١٩ - ظهر تطور ملحوظ و نقلة في الآليات - فقد نصت تعليمات تنفيذه في المادة (٢) الفقرة ثامنا : يخول الوزير المختص او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة او المحافظ الاستمرار بفرض رسوم او أجور خدمات التي تم فرضها خلال الأعوام (٢٠١٦، ٢٠١٨، ٢٠١٧) او فرض رسوم او أجور وكالاتي:

- ١- فرض رسوم او أجور خدمات جديدة باستثناء الرسوم السيادية المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة .
- ٢- تعديل رسوم و أجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية (المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة).
- ٣- إعداد ضوابط تصدر عن الوزير المختص او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة او المحافظ من خلال محضر اجتماع اللجنة المشكلة بأمر وزاري التي من مهامها إعداد هذه الضوابط لغرض فرض أجور خدمات او رسوم جديدة يصادق عليها من قبل الوزير المختص او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة او المحافظ وفق جدول تفصيلي يوضح فيه اسم الأجر او الرسم ومبلغ الرسم و الأجر الجديد استثناء من قانون الإدارة المالية رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ او أي قانون آخر يحل محله استنادا لأحكام المادة (١٩/أولا) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (١) لسنة ٢٠١٩ .

ونلاحظ ان الفقرة ٤ من نفس المادة نصت على (يتم إشعار دائرة المحاسبة بذلك لغرض تمكنها من قيدها إيرادا نهائيا لحساب الخزينة العامة للدولة) أي ان الإيراد يقيد الى الخزينة العامة للدولة الا ان المواد اللاحقة نصت في فقرتها الخامسة على (تخصص المبالغ الناجمة عن تنفيذ ما ورد أعلاه ضمن وحدات الإنفاق الممولة مركزيا و التي تقوم بفرض الرسوم و أجور الخدمات مدار البحث وكالاتي :

أ- نسبة ٧٠% منها للجهة المستفيدة إضافة الى موازنتها على ان تقوم الوزارة او الجهة غير المرتبطة بوزارة بمفاتحة وزارة المالية / دائرة الموازنة لطلب التخصيص مرفق معه جدول بمبالغ الإضافة موزعة حسب الفصل و المادة و النوع و تسلسل النوع .

ب- ٣٠% الى الخزينة العامة للدولة على ان يتم إشعار دائرة الموازنة بقيد المبلغ في حساب الخزينة العامة للدولة وإشعار دائرة المحاسبة بقيد المبلغ مدار البحث (...)

#### الخاتمة

في نظام اللامركزية لكل منطقة محلية حاجاتها و مستلزماتها الخاصة ، وكذلك ظروفها المختلفة هذا الأمر يؤدي الى اختلاف في مصادر إيراداتها هذا من جهة ومن جهة أخرى لا يمكن ان نوقف من تقديم الخدمات العامة اذا انخفضت تخصيصات الموازنة العامة للدولة و الاعتماد عليها بشكل كبير و أساسي فهذا الوضع يؤدي الى خلل في حياة الوحدة او المنطقة او المحافظة لذلك تم وضع عدة طرق لهذه الوحدات المحلية في سبيل اعتمادها على وسائل تمويل خاصة بها ومنها الضرائب ، و اذا كان تشريع الضرائب يعد عائقا باعتباره من اختصاص

السلطات المركزية بالأخص الضرائب على الدخل باعتبارها من الموارد السيادية ، هنا يكمن الحل في تحويل نسبة من هذه الضرائب لصالح هذه المناطق المحلية .

#### التوصيات

١- تشكيل صندوق لإيرادات الوحدات المحلية (المحافظة) و يضاف اليها نسبة ضرائب تخصص للمحافظة ، يتم استثمار الأموال من قبل هيئة مستقلة ، بحيث يمكن مضاعفة هذه الإيرادات اذا ما تم استثمارها بالشكل الصحيح ، وبالتالي خدمة مواطني المنطقة ورفع المستوى المعاشي لهم ، وتطوير البنى التحتية ويزداد شعور المواطن بأن ما يتم دفعه فعلا يكون في صالحه و صالح منطقته وهذا ما يمنعه مستقبلا من التهرب من دفع الضرائب .

٢- يستلزم اتصاف الأعمال و العقود وكل ما تقوم به الإدارات المحلية او مجالس المحافظات بالشفافية و الإعلان عنها و إعلام المواطنين بكل التفاصيل و الإجراءات القائمة في المحافظة ، فذلك يساعد على زيادة الثقة بين المواطن و الإدارة .

٣- زيادة الوعي عن طريق تفعيل السبل الإعلامية و التثقيفية بخصوص الضرائب وأهميتها و دورها و الآثار المترتبة عليها .

٤- تعدد الضرائب على الدخل من الموارد المستقرة نسبيا والتي يمكن الاعتماد عليها في الاستقرار الاقتصادي للمحافظة دون النظر إلى الإيرادات النفطية المتذبذبة في كل حين ، فتكون إيراداتها منها و اليها .

#### المصادر

1-أنور عبد السلام القباني،الضرائب المحلية في التشريع المصري و المقارن ، رسالة لنيل درجة الدكتوراه جامعة فؤاد الأول ، مطبعة لجنة التأليف و الترجمة و النشر،القاهرة،١٩٤٣.

[www.uobabylon.edu.iq/publications/law-2](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/law-2)

3- <http://www.nasiriyah.org> -صلاحيات مجالس المحافظات في ظل القيود الدستورية/المحامي عبدالاله

عبدالرزاق الزركاني

#### التشريعات

١- دستور جمهورية العراق النافذ لعام ٢٠٠٥ .

٢- قانون المحافظات الغير منتظمة بإقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل .

٣- قانون الإدارة المالية و الدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ .