

اشكالية مبدأ قانونية الضرائب في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 (دراسة تحليلية)

أ.م.د. علي كاظم هلال م.م. محمد عبدالحسين شنان

جامعة ذي قار – كلية القانون

almwswym43@gmail.com

alialrekabie@yahoo.com

مستخلص البحث:

لا شك أنَّ مبدأ سيادة القانون قد تطور تطوراً ملحوظاً، ومن إفرازات هذا التطور أصبحت ممارسة الدول لسيادتها بإصدار القوانين تشمل بالضرورة فرض الضريبة والإعفاء منها أو تعديلها أو الغائها، بعدما كان ذلك خاضعاً للأهواء الشخصية للحكام، كما أنَّ مبدأ رضا المكلفين عن فرض الضريبة قد انتهى، وحل محله مبدأ شرعية أو قانونية فرض الضريبة، وقد حرصت أغلب الدساتير على تدوين هذا المبدأ في صلبها، ومن ضمنها دستور جمهورية العراق لسنة 2005، إلا أنَّ موقف المشرع الدستوري في العراق لم يكن واضحاً، بمعنى أنَّه لم يحدد المراد بالقانون الذي تُفرض وتُعدل وتُلغى بموجبه الضرائب أو يعفى منها، فهل يقصد به القانون الصادر عن السلطة التشريعية الاتحادية، أم يشمل السلطات التشريعية في الأقاليم والمحافظات؟ ويبدو لنا أنَّ مفردة القانون في هذا الصدد تشمل كل من القانون الاتحادي والقانون المحلي.

المقدمة

أولاً: التعريف بالبحث

أدت الزيادة في حاجات الإنسان إلى دفع الدولة نحو التوسع في الحصول على الإيرادات لتمويل الانفاق المتزايد لسد هذه الحاجات، ولا سيما إيرادات الضرائب والرسوم، وتؤدي الضرائب في وقتنا الحاضر دوراً كبيراً في تغذية الخزينة العامة؛ من أجل تحقيق أهداف الدولة كافة ولا سيما المالية، ولكن تدخل الدولة في فرض الضريبة وجبايتها قد يؤدي إلى نتائج سلبية إذا لم يكن لذلك التدخل أساس يستند إليه، بمعنى آخر أن حق الدولة في فرض الضرائب ينبغي أن يكون مؤسساً على أسس تبرر هذا الحق، لذلك حرصت الدساتير في معظم دول العالم على تبني مبدأ قانونية الضرائب بوصفه مبدأً دستورياً ملزماً للسلطات كافة، ولا يجوز مخالفته، ويعني هذا المبدأ، عدم جواز فرض أو تعديل أو إلغاء أو الإعفاء من الضريبة إلا بقانون، إلا أن الدستور العراقي النافذ لسنة 2005، كان مبهماً في تحديد المراد بالقانون الذي تفرض وتعدل وتُلغى بموجبه الضرائب أو يعفى منها، فهل يقصد به القانون الصادر عن السلطة التشريعية الاتحادية، أم يشمل السلطات التشريعية في الأقاليم والمحافظات؟

ثانياً: أهمية الدراسة

هذه الدراسة تسلط الضوء على موضوع يبدو في غاية الأهمية، ولا سيما بعد تغير شكل الدولة العراقية من دولة بسيطة الى دولة اتحادية بموجب دستور جمهورية العراق لسنة 2005، ويتمثل هذه الموضوع في التحديد الدقيق للأساس القانوني لفرض الضريبة وجبايتها في ظل التشريعات العراقية بعد 2003 ولا سيما دستور جمهورية العراق لسنة 2005؛ كون أن تحديد هذا الأساس يمثل بحد ذاته ضماناً للأفراد ضد تعسف السلطة في فرض الضرائب وجبايتها والاعفاء منها.

ثالثاً: اهداف الدراسة:

أن الهدف من هذه الدراسة يكمن في:

- 1- بيان الأساس القانوني لفرض الضريبة في التشريع العراقي، وهي محاولة لضمان حق الافراد ضد تعسف الادارة المالية في فرض الضريبة وجبايتها.
- 2- بيان السلطة المختصة بفرض الضرائب في العراق على مستوى السلطة الاتحادية ومن جهة الاقليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم من جهة اخرى.
- 3- معالجة بعض الثغرات الموجودة في نصوص الدستور العراقي لسنة 2005 والمتعلقة بالموضوع محل البحث، وذلك من خلال طرح مجموعة مقترحات نأمل أن تتبناها السلطة داخل الدولة.

رابعاً: مشكلة البحث

يثير موضوع البحث اشكالية مهمة تتمحور حول مدى امكانية فرض الضرائب من قبل سلطات الاقليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم، بمعنى آخر هل أن سلطة فرض الضرائب او تعديلها او الغاؤها او الاعفاء منها تنحصر في الاتحاد أم تشاركه في ذلك سلطات الاقليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم؟ وهل أن منح السلطات المحلية مكنة فرض الضرائب يتعارض مع مبدأ قانونية الضريبة الذي قننه الدستور العراقي النافذ في المادة (28) منه، أم ان هذا المنح يدخل في اطار هذا المبدأ؟

خامساً: فرضية البحث

في بحثنا هذا هناك فرضية رئيسية هي: " أن منح السلطة المحلية مكنة فرض الضرائب لا يرتطم مع مبدأ قانونية الضرائب المشار اليه في دستور جمهورية العراق لسنة 2005".

سادساً: منهجية البحث:

سننتج في معالجة هذا الموضوع المنهج التحليلي، وبمقتضى هذا المنهج نحاول تحليل النصوص الواردة في الدساتير والتشريعات العادية وكذلك احكام القضاء الدستوري ذات العلاقة بموضوع البحث، مع بيان رأي الباحث كلما كان ذلك مناسباً، من أجل تحقيق أهداف البحث.

سابعاً: خطة البحث

ارتأينا أن نتناول بحثنا في مبحثين، سنتكلم في المبحث الاول حول أسس حق الدولة في فرض الضرائب وجبايتها، ونتناوله في مطلبين، في المطلب الاول ندرس الأساس النظري لحق الدولة في فرض الضرائب، وفي المطلب الثاني نتناول أساس فرض الضريبة في الدستور.

ثم نعرض في المبحث الثاني على بيان أثر شكل الدولة العراقية في الاساس القانوني لفرض الضريبة، وفي نطاق هذا المبحث سنتناول الموقف القانوني والفقهى من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب وذلك في المطلب الاول، وفي المطلب الثاني سنتكلم عن الموقف القضائي والحكومي من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب، ومن ثم نطرح اهم ما توصلنا اليه من نتائج وتوصيات.

المبحث الاول

أسس حق الدولة في فرض الضرائب وجبايتها

سيطرت على فرض الضريبة في السابق، اهواء الحكام ومشيتهم، الا إن التطور الذي أصاب مجالات فرض الضرائب كان من شأنه أن يوجب على الدولة فيما إذا أرادت استخدام سيادتها في فرض الضرائب أن تصدر تشريعاً بذلك وبالطريق نفسه إذا أرادت الإعفاء منها، وهكذا فإن مرحلة تحكم الأهواء الشخصية للحكام في مجال فرض الضرائب قد تلاشت ، وأصبحت ممارسة الدول لسيادتها بإصدار القوانين تشمل بالضرورة فرض الضريبة والإعفاء منها، كما أن مبدأ رضاء المكلفين على فرض الضريبة قد انتهى⁽¹⁾ وحل محله مبدأ نصية (قانونية) فرض الضريبة⁽²⁾. وعلى هذا الاساس سنبين في اطار هذا المبحث الاسس الفلسفية والدستورية التي تستند عليها الدولة في فرض الضرائب وجبايتها.

المطلب الاول

الأساس النظري لحق الدولة في فرض الضرائب

نظرا لخطورة ابعاد الالتزام الضريبي، فإنه يثور السؤال لمعرفة الاساس القانوني الذي يستند اليه حق الدولة في فرض الضرائب، بمعنى آخر ما هو الاساس الذي يقوم عليه التزام الافراد بدفع الضرائب؟ للإجابة عن هذا التساؤل ظهرت نظريتين لتحديد اساس فرض وجباية الضريبة من قبل الدولة، سنتكلم عنهما في الفرعين الآتيين:

الفرع الاول

أساس المنفعة

يرى بعض من فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر أن مبلغ الضريبة يدفع مقابل النفع الذي يحصل عليه المكلف من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، ويتفق أنصار هذا الرأي على تصور وجود عقد يربط بين الدولة وشعبها يتعهد بمقتضاه هؤلاء بالتنازل عن جزء من دخولهم وثرواتهم للدولة مقابل قيامها بمختلف الخدمات العامة اللازمة لمعيشتهم⁽³⁾، غير أنهم يختلفون في تكييف هذا العقد⁽⁴⁾ وحسب الآتي.

أ- بعضهم يصوره على (أنه عقد إيجار أعمال أو بيع خدمات) مثل آدم سميث⁽⁵⁾، على اعتبار ان كل فرد يشتري من الدولة الخدمات التي تؤديها له ويدفع لها نصيباً من الضرائب بنسبة ما يحصل عليه من منفعة .

ب- وقال آخرون أنه عقد تأمين⁽⁶⁾ مع اعتبار مبلغ الضريبة بمثابة القسط الذي يدفعه الفرد عن ممتلكاته لتأمين قيمتها كي يتسنى له الاستفادة من خدمات الأمن العام والاستمتاع ببقية ممتلكاته دون خشية أو قلق .

ج- ويصوره آخرون على أنه عقد شركة، على اعتبار أن الجماعة التي يحيا فيها الفرد تشبه شركة مساهمة يتمثل مساهميها في أفراد الجماعة ومجلس إدارتها في الحكومة المهيمنة على السلطة، ويقتضي المنطق أن يساهم كل فرد في نفقات إدارتها بنسبة ما يملكه من أسهم . من الواضح أن هذه الآراء في مجموعها تجانب الصواب، فمن جهة يصعب التسليم بأن العلاقة بين الدولة والأفراد يحكمها عقد خدمات نظراً لاحتمال انتفاء التناسب بين ما يدفعه المكلف من ضرائب وما يحصل عليه من خدمات، وبالمثل فإنه لا يستقيم مع الواقع تصوير هذه العلاقة على أساس أنها عقد تأمين؛ لأن واجب الحكومة لا يقتصر على حراسة الأفراد وحماية ممتلكاتهم بل يتعدى ذلك بكثير، بالإضافة إلى أن الدولة لا تتعامل مع مواطنيها من منطلق قواعد التأمين فهي لا تلتزم بتعويضهم عما يحيط بهم من أضرار نتيجة الاعتداء على ممتلكاتهم، وأخيراً فإن تصوير هذه العلاقة على أنها عقد شركة أمر تنقصه الدقة؛ لأنه يفترض أن النفع الذي يعود على كل مواطن أو مساهم من أعمال الدولة يتفق ودرجة يساره وقدر مساهمته في تمويل نفقات مرافقها، وهذا ما يكذبه واقع الحال في معظم الدول حيث يحصل الفقراء على الجانب الأكبر من منافع الخدمات العامة⁽⁷⁾.

الفرع الثاني

سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي

يمكن تأصيل حق الدولة في فرض الضرائب على ما تتمتع به من سيادة وسلطان قبل مواطنيها، فهي تقدم مجموعة ضخمة من الخدمات والمنافع العامة للأفراد مما يستلزم توفير موارد مالية ثابتة لضمان نهوضها بأداء هذه الخدمات على وجه مرضي، ومن الطبيعي أن نسلم لها سلطة فرض الضرائب في الحدود اللازمة لتحقيق هذا الهدف، كما أنه من المنطقي أن يقبل الأفراد دفع ما يفرض عليهم من ضرائب دون إجراء مقابلة بين ما يؤدونه وما يتلقونه من فوائد، وذلك استناداً إلى مبادئ التضامن الاجتماعي والقومي، فحياة المجتمع تقوم على قدرة الدولة على أداء وظائفها ومن الواجب أن يتضامن الجميع في تغطية تكاليفها كل بحسب قدرته وبغض النظر عما قد يعود عليه من نفع مباشر من وراء الإنفاق العام، على هذا النحو فإن هذا الأساس يتلخص في أن الدولة يحق لها أن تفرض الضريبة كونها صاحبة السيادة في البلد، كما أن الأفراد يلتزمون بدفعها عملاً بمبدأ التضامن⁽⁸⁾، **ويعد هذا الأساس أقرب للواقع، وتترتب عليه النتائج الآتية⁽⁹⁾:**

1- أن الضريبة فكرة سيادية؛ ونتيجة لذلك، فإن الدولة هي التي تفرض وتحدد أنواع الضرائب وتنظيمها الفني.

2- إذا سلمنا بنظرية التضامن الاجتماعي كأساس قانوني لفرض الضريبة فإنها تفرض مبدئياً، على جميع الأشخاص الأعضاء في المجتمع، وهذا هو مبدأ عمومية الضرائب من حيث الأشخاص.

3- تطبيقاً لهذه النظرية أيضاً، فإن الضريبة تفرض على الأشخاص بصرف النظر عن الفائدة التي تعود على كل منهم من الخدمات العامة للدولة، بل بحسب مقدرة كل منهم على المساهمة

في تحمل اعباء الجماعة، وهذا هو مبدأ المقدرة التكاليفية للشخص، كما يشكل هذا المبدأ أساس قاعدة العدالة الضريبية.

المطلب الثاني

اساس فرض الضريبة في الدستور

تستند الضرائب الى مبدأ دستوري مهم وهو (لا ضريبة الا بقانون)، والذي يعد بحق ضماناً في غاية الاهمية ضد تعسف السلطة التنفيذية في تحديد سعر الضريبة وفرضها وجبايتها والاعفاء منها⁽¹⁰⁾، لذلك سنبين في هذا المجال مفهوم مبدأ قانونية الضرائب باعتباره يمثل الاساس الدستوري لفرض الضرائب وذلك في الفرع الاول، ثم نخرج على بيان هذا المبدأ في الدستور العراقي.

الفرع الاول

مفهوم مبدأ قانونية الضرائب

يراد بقانونية أو (شرعية، نصية) الضريبة؛ سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، بأن لا يفرض عبؤها ولا تعدل احكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى احد من أدائها الا بمقتضى تشريع يسنه البرلمان، بوصفه ممثلاً عن الشعب، وله الاختصاص الاصيل في سن القوانين كافة، ومنها الضريبية على النحو الذي تقضي به النظم الدستورية الحديثة⁽¹¹⁾. وعرف البعض هذا المبدأ بأنه (من المبادئ الدستورية ذوات الأهمية الكبيرة لما يمثله من ضمانات فاعلة للحقوق والحريات، وكذلك فيه ضمانات لعدم تجاوز الدولة على الأموال الخاصة بالأفراد، إذ من خلاله يستطيع المكلفون الاعتراض على كل تصرفات الدولة المالية المؤثرة سلباً عليهم ويرون هذا التأثير دون وجه حق، ويكون القضاء الدستوري الفيصل في مدى تجاوز السلطة التشريعية أو السلطة المالية صلاحياتهما)⁽¹²⁾. ويظهر لنا ان قانونية الضرائب تعني: ارتباط عناصر الضريبة بقانون صادر عن السلطة التشريعية، على وفق الاوضاع الدستورية في كل دولة. والجدير بالذكر أن مبدأ قانونية الضرائب يمثل مكسباً مهماً احرزته الامم والشعوب المختلفة في صراعها مع السلطات المطلقة للحكام، وإرسائها للديموقراطية، حتى أصبح هذا المبدأ يمثل بحق ضمانات من ضمانات حقوق الافراد وحررياتهم التي تكون بمنأى عن أي تعدٍ او مساس من قبل سائر السلطات العامة بغير القانون⁽¹³⁾. ويترتب على ذلك إن أي محاولة لإعفاء فرد أو مؤسسة عن غير طريق القانون، يعد عملاً غير مشروع، ولا يجوز الاعتماد هنا على قرار أو تفسير أو تعليمات للسلطة الإدارية، وإلا كان ذلك خلافاً لمبدأ المساواة بين الأفراد أمام الأعباء المالية، فعندما يفرض القانون الضريبة أو يقرر الإعفاء منها، فإنه يراعي في ذلك المبادئ الدستورية، والأهداف الاقتصادية والاجتماعية⁽¹⁴⁾.

الفرع الثاني

مكانة قانونية الضرائب في الدساتير العراقية

لو تتبعنا الدساتير العراقية منذ أول دستور شهدته الدولة العراقية؛ لوجدنا أن جل هذه الدساتير لم تغفل النص بشكل صريح على مبدأ (قانونية الضرائب).

لذلك نجد أن القانون الاساسي العراقي نص على هذا المبدأ في صلبه بالقول (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين)⁽¹⁵⁾، ثم عاد المشرع الدستوري مؤكداً مبدأ قانونية الضرائب، إذ نص على (لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم الا بقانون)⁽¹⁶⁾ وبصدور دستور سنة 1958، تلافي المشرع الدستوري ما وقع فيه الدستور السابق من نقص في استكمال عناصر مبدأ قانونية الضرائب، إذ نص على (لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون)⁽¹⁷⁾. أما الدستور الثالث لجمهورية العراق، فقد جاء خالياً من الإشارة إلى المبدأ المتقدم⁽¹⁸⁾. كما جاء بالمسار نفسه الدستور الرابع لجمهورية العراق⁽¹⁹⁾، أما الدستور الخامس، فقد نص على مبدأ قانونية فرض الضريبة بالقول (أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز إعفاء أحدهما إلا بقانون)⁽²⁰⁾، وجاء الدستور السادس بأغلب عناصر مبدأ القانونية حيث نص على (لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغائها أو الإعفاء منهما إلا بقانون)⁽²¹⁾، 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)⁽²²⁾، كما أورد قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية نصاً يتضمن مبدأ قانونية الضريبة حيث نص على : " لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون)⁽²³⁾، والملاحظ على هذا النص أنه أهمل وبشكل واضح أغلب عناصر قانونية الضريبة ، إذ لم ينص على عدم الإعفاء من الضريبة أو إلغائها أو تعديلها إلا بقانون . وقد أكد دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ، على مبدأ قانونية الضرائب بشكل صريح، ومستكماً لعناصر هذا المبدأ، فقد نص على: (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)⁽²⁴⁾.

نستشف من النص الأخير ، أن المشرع في الدستور العراقي لسنة 2005، أخذ بمبدأ قانونية الضريبة، واتبع الصياغة الجامدة في تدوينه لهذا المبدأ، حيث حصر سلطة فرض الضرائب وتعديلها وجبايتها والإعفاء منها بالقانون الصادر السلطة التشريعية، ولم يسمح بتفويض هذا الاختصاص للسلطة التنفيذية، وهذا يعد بحق تطبيقاً لمبدأ اليقين القانوني الذي يجب ان تتصف به القاعدة الضريبية من أجل ضمان حقوق الافراد والادارة المالية على حد سواء.

والحقيقة أن المشرع الدستوري 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 حالة الطوارئ وغياب السلطة التشريعية أو تعطيل عملها في تولي هذه المهمة، إذ جاء في الفقرة (ج) من البند تاسعاً من المادة (٦١) من الدستور العراقي النافذ على ان (يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في أثناء مدة إعلان الحرب وحالة الطوارئ ، وتنظم هذه الصلاحيات بقانون، بما لا يتعارض مع الدستور). وعلى هذا الاساس فإن أي قانون يصدر لتنظيم حالة الظروف الاستثنائية يجب أن

يكون محكوماً بالمبادئ الدستورية ومنها مبدأ قانونية الضرائب، ومن ثم بقاء فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو الإعفاء منها من الصلاحيات الحصرية للسلطة التشريعية التي لا يجوز تفويضها للسلطة التنفيذية حتى في حالة الطوارئ والظروف الاستثنائية، وهو ما يسجل للمشرع العراقي⁽²⁵⁾. ووفقاً للنظرية العامة للقانون فإن مصادر القانون متعددة، كالتشريع ومبادئ الشريعة الإسلامية والعرف ومبادئ العدالة، والسؤال الذي يمكن أن يطرح هنا مؤداه: هل أن لكل مصادر القانون دوراً في النظام الضريبي؟ وللإجابة على السؤال المطروح، يرى البعض بأنه لا محل لهذه المصادر الأخرى، إذ أن القانون الضريبي مصدره الوحيد هو التشريع، والقول بغير ذلك، يصطدم بالقانون أو المبدأ الدستوري المستقر منذ قرون، وهذا المبدأ هو (لا ضريبة بدون قانون) أي قاعدة (قانونية الضريبة)⁽²⁶⁾.

المبحث الثاني

أثر شكل الدولة العراقية في الأساس القانوني لفرض الضريبة

نشأت الدولة العراقية دولة بسيطة عام 1921، وبقيت على هذا الشكل حتى عام 2003، حيث اتجه الموقف الدستوري نحو تبني الشكل الاتحادي للدولة العراقية⁽²⁷⁾، وقد تجسد ذلك في دستور سنة 2005، حيث نص على (جمهورية العراق دولة اتحادية مستقلة ذات سيادة كاملة..)⁽²⁸⁾، ونص في الوقت ذاته على: (يتكون النظام الاتحادي في جمهورية العراق من عاصمة وأقاليم ومحاافظات لا مركزية وإدارات محلية)⁽²⁹⁾. ويختلف تدخل الدولة في مجال فرض الضرائب باختلاف شكلها، من حيث كونها دولة اتحادية فدرالية أو كونها دولة بسيطة، وهذا ينعكس على الجهة التي لها الحق في إصدار القوانين ومنها القوانين الخاصة بالضريبة، ففي الدولة البسيطة يوجد جهاز تشريعي واحد يتمثل بالسلطة المركزية وهو حال جمهورية العراق قبل 2003، ومن ثم فإن فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها يستلزم تدخلاً حصرياً من قبل هذه السلطة التشريعية، أما في الدولة الفدرالية، فإنها تقوم على أساس ازدواج السلطة التشريعية حيث توجد سلطة تشريعية اتحادية وأخرى محلية وكل من السلطتين لها الحق في إصدار القوانين.

وتتمتع عملية تنظيم الشؤون المالية في الدولة الاتحادية- خاصة ما يتعلق بسلطة تجميع الموارد والإنفاق- بأهمية كبيرة لكل مستوى من مستويات الحكم فيها، سواء من حكومتها الاتحادية أو حكومات الوحدات المكونة لها (الولايات أو الأقاليم) ويعود ذلك لسببين: فمن جهة تشكل الموارد المالية الإطار الذي يمكن الحكومات في كلا المستويين، أو يقيد بها فيما يتعلق بممارسة مسؤولياتها التنفيذية والتشريعية وفقاً لما نص عليه الدستور، ومن جهة أخرى تمثل سلطات فرض الضرائب والإنفاق أحد أهم الأدوات التي تستعملها الحكومات لضبط الاقتصاد والتأثير عليه⁽³⁰⁾. وتتعاظم أهمية وجود مالية مستقلة للوحدات الاتحادية، لارتباطها الشديد باستقلالها عن الحكومة الاتحادية، إذ يمثل الاستقلال المالي لتلك الوحدات من ولايات أو أقاليم أحد العناصر الأساسية في وجودها الذاتي المستقل، وعلى قدر امتلاكها لموارد مالية خاصة وحريتها في تحديد أوجه الإنفاق المحلي، تتحدد درجة الاستقلال الذاتي الذي تتمتع به⁽³¹⁾، ولكن السؤال الذي يطرح هنا مؤداه: هل أن منح السلطات المحلية في المحافظات والأقاليم الحق في فرض الضرائب يتعارض مع

مبدأ قانونية الضريبة؟ سنجيب حول هذا التساؤل من خلال مطلبين نبين الموقف القانوني في المطلب الاول، ثم نخرج في المطلب الثاني على موقف الحكومة التنفيذية والقضاء الدستوري.

المطلب الاول

الموقف القانوني والفقه من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب
سنتكلم في هذا المطلب الموقف الدستوري والتشريعي من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب ثم نتناول الموقف الفقه من ذلك.

الفرع الاول

الموقف الدستوري والتشريعي

لو اطلعنا على دستور جمهورية العراق لسنة 2005، لتبين لنا أنه منح صلاحيات إدارية ومالية واسعة للمحافظات غير المنتظمة في إقليم حيث نص على: تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة، بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية، وينظم ذلك بقانون⁽³²⁾. كما كفل الدستور ذاته للأقاليم الصلاحيات التشريعية والتنفيذية والقضائية، حيث نص على: لسلطات الأقاليم، الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، وفقاً لأحكام هذا الدستور، باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات حصريّة للسلطات الاتحادية⁽³³⁾. إلا أن هذه الصلاحيات المذكورة للأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم ليست مطلقة، بل مقيدة بعدم التعارض مع القوانين الاتحادية لا بالتعطيل ولا بالإلغاء. إلا أن المشرع الدستوري لم يقف عند هذا الحد بل ذهب الى أبعد من ذلك بكثير، ولعلنا لا نبالغ إذ قلنا أنه انتهج طريقاً لم يسبقه في ذلك دستور اتحادي آخر، حيث منح سلطات الأقاليم والمحافظات مكنة إصدار تشريعات ضمن نطاقها المكاني، وأعطى هذه التشريعات الأولوية على القوانين الاتحادية في حال الخلاف بينهما، وذلك في إطار الاختصاصات المخولة لها والاختصاصات المشتركة بينهما وبين الحكومة الاتحادية⁽³⁴⁾.

أما بصدد التشريعات العادية، فقد أكدت على صلاحية المجالس المحلية بإصدار تشريعات في نطاقها المكاني، شرط أن لا تتعارض مع نصوص الدستور والتشريعات الاتحادية؛ وذلك من أجل إدارة شؤونها المالية والإدارية، فقد نص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم لسنة 2008 المعدل، على أن: (مجلس المحافظة هو أعلى سلطة تشريعية و رقابية ضمن الحدود الإدارية للمحافظة لها حق إصدار التشريعات المحلية في حدود المحافظة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية بما لا يتعارض مع الدستور و القوانين الاتحادية)⁽³⁵⁾.

أمام هذه النصوص الدستورية والتشريعية لا يمكن لنا الجزم بصلاحية المجالس المحلية بإصدار تشريعات ضريبية من عدمها، ولكن بما أن هذه المجالس لها صلاحية إصدار تشريعات محلية في حدود نطاقها المكاني، يمكن القول بإمكانية فرض الضرائب من قبل هذه المجالس بشرط عدم التعارض مع القوانين الاتحادية، وسنبين في الفرع اللاحق موقف الفقه من هذه الاشكالية.

الفرع الثاني الموقف الفقهي

هناك رأيان بشأن موقف الفقه من اختصاص الحكومة المحلية في فرض الضرائب: **الرأي الأول:** يرى ان المشرع الدستوري العراقي قال في المادة 28 (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تلغى ولا يعفى منها إلا بقانون)، لكن لم يحدد ما هي هذه الضرائب هل هي الضرائب العامة الاتحادية، ام الضرائب المحلية؟ وهل المقصود بالقانون هو الذي يصدر عن السلطة التشريعية الاتحادية ام أي قانون يصدر عن جهة تخول سلطة التشريع وفق الدستور، وبما أن المطلق يجري على إطلاقه ما لم يقيد بنص، وطالما تعبیر القانون لم يحدد من هي السلطة التي تصدره هل سلطة تشريعية اتحادية ام محلية، كما لم تحدد صفة الضريبة هل هي ضريبة عامة ام محلية، لذلك نرى ان تعطى المحافظات صلاحيات فرض الضرائب طالما لها سلطة سن القوانين المحلية⁽³⁶⁾، وهذا ما نؤيده باعتبار ان هذه المجالس لها صلاحية اصدار تشريعات محلية محددة بنطاق مكاني، لذلك يمكن القول بإمكانية فرض الضرائب من قبلها بشرط عدم ارتطامها مع القوانين الاتحادية.

الرأي الثاني: يرى أنه يمكن أن نوفق بين نص الفقرة الأولى من المادة ٢٨ من الدستور المشار إليها سابقاً، والنصوص المتعلقة بالصلاحيات المالية لمجالس المحافظات، فالفقرة (الأولى) ينبغي أن ينصرف مضمونها إلى الضرائب والرسوم الاتحادية، فهي وحدها التي يجب أن تفرض أو تعدل أو تجبي أو يعفى منها بقانون، أما الضرائب والرسوم المحلية التي تفرضها الأشخاص اللامركزية الإقليمية فيكفي أن تفرض بناء على قانون، أي استناداً إلى قانون يسن من مجلس النواب الاتحادي يمنح صلاحية فرض أنواع معينة من الضرائب والرسوم إلى مجالس المحافظات⁽³⁷⁾.

المطلب الثاني

الموقف القضائي والحكومي من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب
سنتناول في هذا المطلب الموقف القضائي من منح السلطات المحلية حق فرض الضرائب ثم نتكلم عن الموقف الحكومي من ذلك.

الفرع الاول

موقف القضاء الدستوري من صلاحية المجالس المحلية في فرض الضرائب

أكدت المحكمة الاتحادية العليا في العراق حق مجالس المحافظات بإصدار تشريعات تتضمن فرض الضرائب حيث قضت: (تأسيساً على ما تقدم، لما كان فرض الضرائب وجبايتها وإنفاؤها وفرض الرسوم والغرامات والضميمة من الامور المالية التي أشارت اليها المادة (١٢٢/ثانياً) من دستور جمهورية العراق؛ لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة بإقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الضرائب المحلية وسن القوانين الخاصة بفرض وجباية وإنفاق الرسوم والغرامات والضميمة بما يمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية ...) ⁽³⁸⁾. ويرى جانب من الفقه المالي أن المحكمة استندت في قرارها المتقدم إلى الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة للمحافظات التي يخولها الدستور والقانون لها،

وبدون شك فإن المحكمة فسرت الصلاحيات المالية الواسعة التي كفلها الدستور للمحافظات بأنها: صلاحيات فرض الضريبة بل وحتى جبايتها وإنفاقها ، وكانت المحكمة مدركة أن مسار الدستور بوجه عام كان باتجاه منح المحافظات قدراً كبيراً ، بل ومفرداً ، من الاستقلال واللامركزية ، وهذا يظهر بمواضع كثيرة في الدستور، مما وفر المناخ الملائم لقرار المحكمة ، وهو في أساسه وتأثيره بمقاصد المشرع الدستوري توافق مع المنطق القضائي السليم ، وبخاصة ما نوهت به المحكمة في جانب من قراراتها على يكون إصدار القانون المحلي ، كتشريع الضريبة المحلية ، غير متعارض أو يفتأت من صلاحية المجلس النيابي الاتحادي من إصدار التشريعات الاتحادية، بمعنى أن يقتصر التشريع الضريبي المحلي بالنطاق المكاني ولا يتعارض مع التشريعات الضريبية الاتحادية، علماً أن قرار المحكمة الاتحادية ملزم للسلطات كافة بموجب المادة 94 من الدستور العراقي النافذ، وهو بمثابة كشفاً لإرادة المشرع الدستوري وعنواناً للحقيقة⁽³⁹⁾.

الفرع الثاني

موقف السلطة التنفيذية من صلاحية المجالس المحلية في فرض الضرائب

بتاريخ 17 / 1 / 2012، أصدرت الامانة العامة لمجلس الوزراء في العراق قراراً يصطدم مع ما هو ثابت في الدستور والقانون العادي القضاء الدستوري، من أن للمجالس المحلية صلاحية فرض الضرائب المحلية، فقد جاء في القرار: (صلاحية مجالس المحافظات في إصدار التشريعات المحلية المتعلقة في فرض الضرائب والرسوم معطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي من السلطة المركزية يبين فيه نوع الضرائب ووعائها وحدودها ونوع الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم)⁽⁴⁰⁾. وقد اعترض مجلس الوزراء بموجب هذا القرار على قيام مجلس محافظة بابل بإصدار قرار يتضمن فرض رسوم على الفلاحين مقابل الحصول على المشتقات النفطية⁽⁴¹⁾. ويرى جانب من الفقه المالي⁽⁴²⁾، أن قرار السلطة التنفيذية المتقدم صدر من غير ذي اختصاص ، بسلب اختصاص دستوري وقانوني يمنح السلطات المحلية سلطة إصدار القوانين الضريبية ، فضلاً عن ضعف الأسانيد التي استند عليها، بل وحتى أنه تناقض في استدلاله بتلك الأسانيد، وذلك إن قرار السلطة التنفيذية المتقدم يفسر مبدأ قانونية فرض الضريبة ، المكفول دستورياً ، بأن قانون الضريبة يجب أن يكون اتحادياً فقط، وفي هذا تقييد لما أورده المشرع الدستوري مطلقاً، ومخالفاً لما وضحت المحكمة الاتحادية العليا ، المختصة بتفسير الدستور فقط ، التي بينت أن قانون الضريبة قد يكون اتحادياً أو محلياً، كما إن القرار الحكومي يتعارض مع نفسه حين قرر أن: (صلاحية مجالس المحافظات في إصدار التشريعات المحلية المرتبطة في فرض الضرائب والرسوم معطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي) ، بعد أن قرر بعدم وجود صلاحية لها ، في حين أن التعطيل يعني: وجود صلاحيات للحكومات المحلية بإصدار تشريعات ضريبية مستندة للدستور والقانون ، ولكن السلطة التنفيذية تريد تعطيلها بهذا القرار لفترة معينة .

الخاتمة:

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم (اشكالية مبدأ قانونية الضرائب في دستور جمهورية العراق لسنة 2005)، والذي تناولناه بدراسة تحليلية للنصوص القانونية وآراء الفقه، يمكن لنا الآن ان نطرح ما توصلنا اليه من نتائج وتوصيات.

أولاً: النتائج:

1- يرتبط الاساس القانوني لفرض الضريبة بمبدأ قانونية الضرائب اتصالاً وثيقاً، ويمثل المبدأ الأخير مبدأً دستورياً، ويعني أن فرض الضرائب وجبايتها والاعفاء منها وتعديلها لا يجوز الا بقانون صادر من قبل السلطة التشريعية.

2- أن المشرع في الدستور العراقي لسنة 2005، أخذ بمبدأ قانونية الضريبة، واتبع الصياغة الجامدة في تدوينه لهذا المبدأ، حيث حصر سلطة فرض الضرائب بالمشرع حصراً، ولم يسمح بتفويض هذا الاختصاص للسلطة التنفيذية، وهذا يعد بحق تطبيقاً لمبدأ اليقين القانوني الذي يجب ان تتصف به القاعدة الضريبية من أجل ضمان حقوق الافراد والادارة المالية على حد سواء.

3- أن المشرع العراقي لم ينص صراحة- لا في الدستور النافذ لسنة 2005 ولا في القانون- على صلاحية المجالس المحلية في فرض الضرائب، وأمام موقف المشرع لا يمكن لنا الجزم بصلاحية المجالس المحلية بإصدار تشريعات ضريبية من عدمها، ولكن بما أن هذه المجالس لها صلاحية اصدار تشريعات محلية في حدود نطاقها المكاني، يمكن القول بإمكانية فرض الضرائب من قبل هذه المجالس بشرط عدم التعارض مع القوانين الاتحادية.

ثانياً: التوصيات

1- نوصي السلطة التنفيذية باحترام الاحكام القضائية الصادرة من قبل المحكمة الاتحادية بخصوص تفسيرها للجهات التي يسمح لها بفرض الضريبة، وعدم تجاوزها؛ كونها ملزمة للسلطات كافة، وتمثل عنواناً للحقيقة.

2- نقترح على المشرع الدستوري في العراق، ضرورة تعديل نص المادة (115) من الدستور النافذ، والتي تعطي الاولوية للقانون في الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم، وذلك في حال الخلاف مع القانون الاتحادي، فيما يتعلق بالصلاحيات المشتركة بينهما، لأن هذا النص يسير بعكس الاتجاه الذي سارت عليه الدساتير في الدول الفيدرالية التي تنص دساتيرها كقاعدة عامة بأن تكون الاولوية للقانون الاتحادي في حال الخلاف بين القانون المحلي والقانون الاتحادي حول مسألة تدخل في دائرة الصلاحيات المشتركة، وعلى هذا الاساس نوصي المشرع بأن يتبع ما سارت عليه الدول الفيدرالية في هذا الصدد.

الهوامش

- (1) لقد كان مبدأ رضا الممولين بالضريبة هو القاعدة في فرنسا القديمة نهاية القرن الرابع عشر، حتى اخذ يضعف شيئاً فشيئاً تبعاً لتطور النظام السياسي هناك. ينظر في ذلك: د. محمد طه بدوي، و د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، ط1، دار المعارف، مصر، 1959. ص12.
- (2) علي هادي الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون- جامعة بغداد، 2004، ص24.
- (3) د. محمد سعيد فرهود، المالية العامة، بلا رقم طبعة، مطابع معهد الادارة العامة، السعودية، 1403هـ، ص271.
- (4) أشار الى هذه النظريات، د. علي محمد خليل، د. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، بلا رقم طبعة، دار زهران، عمان، 2000، ص181.
- (5) د. عادل احمد حشيش، اصول المالية العامة، بلا رقم طبعة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، بلا تاريخ طبع، ص166.
- (6) ذكره د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، بلا رقم طبع، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص39-40.
- (7) د. مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام- المالية العامة، بلا رقم طبعة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص309.
- (8) د. عادل احمد حشيش، المصدر السابق، ص167.
- (9) د. بلال صلاح الانصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، ط1، مركز الدراسات العربية، مصر، 2017. ص106.
- (10) د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، بلا رقم طبعة، منشورات جامعة دمشق، 2011، ص80.
- (11) عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضرائب وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين، 2003، ص6.
- (12) د. اثير طه محمد، مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل، و ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة الاولى، المجلد(1) العدد 4، الجزء 2، 2017، ص347.
- (13) عثمان سلمان غيلان، المصدر السابق، ص6.
- (14) د. يحيى قاسم علي سهل، السهل في التشريع الضريبي اليمني، بلا رقم طبعة، مكتبة مركز الصادق، عمان، 2020، ص24.
- (15) المادة (11) من القانون الاساسي العراقي لسنة 1925 الملغي .
- (16) المادة (91) من القانون الاساسي العراقي لسنة 1925 الملغي .
- (17) المادة (15) من دستور 27 تموز 1958 الملغي
- (18) دستور نيسان 1963 الملغي.
- (19) دستور 22 نيسان 1964 الملغي .
- (20) المادة (38) من دستور 1964 الملغي .
- (21) المادة (39) من دستور 1968 الملغي .
- (22) المادة (35) من دستور 1970 الملغي .
- (23) المادة (18) من قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004.
- (24) المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

- (25) د. عامر عياش عبد، د. احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الراافدين للحقوق ، المجلد(13) ، العدد (٤٩) ، السنة 16، ص228.
- (26) د. يحيى قاسم علي سهل، مصدر سبق ذكره ، ص30
- (27) د. عدنان عاجل عبيد، القانون الدستوري، ط2، مؤسسة النبراس، النجف الاشرف، 2013، ص47.
- (28) المادة (1) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
- (29) المادة (116) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
- (30) رونالد ل. واتس، الانظمة الفدرالية، ترجمة غالي برهومة ومها بسطامي ومها تكللا، منتدى الاتحادات الفدرالية، 2006، ص55.
- (31) راند حمدان المالكي، الاستقلال الذاتي لولايات الدولة الاتحادية وتطبيقاته في الدساتير المعاصرة " دراسة مقارنة "، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2017، ص85-86.
- (32) المادة (122/ثانيا) من الدستور العراقي لسنة 2005
- (33) المادة (121/اولا) من الدستور العراقي لسنة 2005
- (34) نصت المادة (115) من الدستور العراقي على: (كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، يكون من صلاحية الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، والصلاحيات الأخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم، تكون الأولوية فيها لقانون الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، في حالة الخلاف بينهما).
- (35) المادة (2/اولاً) من (قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل).
- (36) د. راند ناجي أحمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم (دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، الجزء1، العدد12، المجلد4، 2015، ص410-411.
- (37) د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة، بحث منشور في مجلة الحقوق- كلية القانون- جامعة المستنصرية، مجلد 4، العدد 18، 2012، ص92.
- 38 قرار المحكمة الاتحادية بالعدد 16/اتحادية/2008 في 2008/4/21 منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا : <http://www.iraqidewelopers.com> تاريخ اخر زيارة 2021/3/30.
- (39) د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط2، كلية الحقوق- جامعة النهرين، 2016، ص27.
- (40) الفقرة الاولى من قرار الامانة العامة لمجلس الوزراء في العراق رقم (27) لسنة 2012.
- (41) نوار كاظم جابر، اختصاص الحكومة المحلية بتنظيم الضرائب والرسوم في العراق، رسالة ماجستير- كلية القانون- جامعة القادسية، 2016، ص105.
- (42) د. علي هادي الهلالي، الإتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، المصدر السابق، 27-28.

المصادر (References)

أولاً: الكتب

- 1- د. بلال صلاح الانصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، ط1، مركز الدراسات العربية، مصر، 2017.
 - 2- رونالد ل. واتس، الانظمة الفدرالية، ترجمة غالي برهومة ومها بسطامي ومها تكللا، منتدى الاتحادات الفدرالية، 2006.
 - 3- د. عادل احمد حشيش، اصول المالية العامة، بلا رقم طبعة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، بلا تاريخ طبع.
 - 4- د. عدنان عاجل عبيد، القانون الدستوري، ط2، مؤسسة النبراس، النجف الاشرف، 2013.
 - 5- د. علي محمد خليل، د. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، بلا رقم طبعة، دار زهران، عمان، 2000.
 - 6- د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط2، كلية الحقوق- جامعة النهرين، 2016
 - 7- د. مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام- المالية العامة، بلا رقم طبعة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
 - 8- د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، بلا رقم طبعة، منشورات جامعة دمشق، 2011.
 - 9- د. محمد سعيد فرهود، المالية العامة، بلا رقم طبعة، مطابع معهد الادارة العامة، السعودية، 1403هـ..
 - 10- د. محمد طه بدوي، و د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، ط1، دار المعارف، مصر، 1959.
 - 11- د. يحيى قاسم علي سهل، السهل في التشريع الضريبي اليمني، بلا رقم طبعة، مكتبة مركز الصادق، عمان، 2020.
 - 12- د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، بلا رقم طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
- ثانياً: الأبحاث**
- 1- د. اثير طه محمد، مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل، و ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة الاولى، المجلد (1) العدد 4، الجزء 2، 2017.
 - 2- د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة، بحث منشور في مجلة الحقوق- كلية القانون- جامعة المستنصرية، مجلد 4، العدد 18، 2012.
 - 3- د. رائد ناجي أحمد، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم (دراسة قانونية متخصصة في النظام القانوني في العراق)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، الجزء 1، العدد 12، المجلد 4، 2015.

- 4- د. عامر عياش عبد، د. احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الراافدين للحقوق ، المجلد(13) ، العدد (٤٩) ، السنة 16.
- ثالثاً: الرسائل والاطاريح:**
- 1- رائد حمدان المالكي، الاستقلال الذاتي لولايات الدولة الاتحادية وتطبيقاته في الدساتير المعاصرة " دراسة مقارنة "، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2017.
 - 2- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضرائب وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين، 2003.
 - 3- علي هادي عطية، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون- جامعة بغداد، 2004.
 - 4- نوار كاظم جابر، اختصاص الحكومة المحلية بتنظيم الضرائب والرسوم في العراق، رسالة ماجستير- كلية القانون- جامعة القادسية، 2016 .
- رابعاً: الدساتير والقوانين**
- 1- القانون الاساسي العراقي لسنة 1925 الملغي .
 - 2- دستور 27 تموز 1958 الملغي
 - 3- دستور نيسان 1963 الملغي.
 - 4- دستور 22 نيسان 1964 الملغي .
 - 5- دستور 29 نيسان 1964 الملغي .
 - 6- دستور 21 ايلول 1968 الملغي .
 - 7- دستور 16 تموز 1970 الملغي .
 - 8- قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004.
 - 9- دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
 - 10- قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل.
 - 11- قرار الامانة العامة لمجلس الوزراء في العراق رقم (27) لسنة 2012.
- خامساً: الاحكام القضائية:**
- 1- قرار المحكمة الاتحادية بالعدد 16/اتحادية/2008 في 2008/4/21 منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا : <http://www.iraqidevelopers.com>.

The problematic principle of tax legality in the Constitution of the Republic of Iraq for the year 2005

(An analytical study)

Abstract:

There is no doubt that the principle of the rule of law has developed remarkably, and as a result of this development, the state's exercise of its sovereignty by issuing laws has necessarily included the imposition of tax and exemption from it, or its amendment or abolition, after that was subject to the personal whims of the rulers, and the principle of taxpayers' satisfaction with tax imposition has ended. And it was replaced by the principle of legality or legality of tax imposition, and most constitutions were keen to codify this principle in their core, including the Constitution of the Republic of Iraq for the year 2005, but the position of the constitutional legislator in Iraq was not clear, meaning that he did not specify what is meant by the law that is imposed, amended and repealed. Under which taxes or exempted from them, does it mean the law issued by the federal legislative authority, or does it include the legislative authorities in the regions and governorates? It seems to us that the single law in this regard includes both federal law and local law.