



## The Impact of the Financial Authority of Provincial Councils on the Occurrence of Double Taxation

Saida Ali Nasser <sup>1</sup>

<sup>1</sup>[Saida.ali@iku.edu.iq](mailto:Saida.ali@iku.edu.iq)

### ARTICLE INFORMATION

Received: 3 Sep 2025

Accepted: 24 Sep 2025

Published: 1 Dec 2025

### KEYWORDS:

Financial jurisdiction, provincial councils not organized within a region, double taxation, tax agreements

### ABSTRACT

The constitution granted provinces not organized into a region powers close to those of a region, despite adopting a decentralized approach to provincial governance. However, some provisions contradict this decentralized approach, including granting provincial councils legislative authority and even prioritizing local law over federal law in shared jurisdictions. Undoubtedly, granting provinces legislative powers entails the authority to impose local taxes and fees. This could lead to residents of certain provinces being subjected to local taxes and fees in addition to federal taxes and fees, resulting in double taxation. This also applies to foreign residents and investors in the provinces. Therefore, further regulation by the federal legislative authority is necessary, through legislation that clarifies the nature of these taxes, how they are levied, and specifies all aspects of their technical implementation.

The aim of the research was to highlight the features of the application of administrative decentralization in Iraq and to analyze the constitutional texts and the texts of laws related to the field of research in order to know the extent of the conflict in the texts regarding the authority to impose local taxes and fees by the governorate councils and to look at the practices of the federal government to prevent the constitutional jurisdiction of the governorate councils, even though administrative decentralization does not conflict with the authority of the governorates to impose taxes and fees if it is by a legislative text issued by the federal legislative authority that defines its main features and to avoid including in temporary budget laws clauses that give the governorates the authority to impose temporary fees and to strengthen the role of the administrative apparatus and raise its administrative efficiency to exercise its role in leading the governorate.



## أثر الاختصاص المالي لمجالس المحافظات على تحقق الازدواج الضريبي

سعيدة علي ناصر<sup>1</sup>

Saida.ali@iku.edu.iq<sup>1</sup>

**الملخص**  
منح الدستور المحافظات غير المنتظمة في أقليم صلاحيات قريبة من صلاحيات الأقليم رغم اعتماده نهج الامركزية الادارية في إدارة المحافظات الا أن بعض النصوص جاءت متعارضة مع منهج الامركزية الادارية ومنها منح مجالس المحافظات الصلاحية التشريعية بل وأعطائه القانون المحلي الأولوية على القانون الاتحادي في الاختصاصات المشتركة ولاشك أن منح المحافظات الصلاحيات التشريعية يترتب عليه منها صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية وقد يؤدي ذلك الى وقوع أبناء محافظات معينة الى ضرائب ورسوم محلية غير الضرائب والرسوم الاتحادية وتعرضهم لحالة الازدواج الضريبي بل وحتى المقيمين والمستثمرين الاجانب في المحافظات مما يتطلب الامر مزيد من التنظيم من قبل السلطة التشريعية الاتحادية بتشريعات توضح ماهية هذه الضرائب وطريقة فرضها وتحديد كل ما يتعلق بالتنظيم الفي لها.  
الى ذلك كان الهدف من البحث تسليط الضوء على معلم تطبيق الامركزية الادارية في العراق وتحليل النصوص الدستورية ونصوص القوانين المتعلقة بميدان البحث لمعرفة مدى التعارض في النصوص بخصوص صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية من قبل مجالس المحافظات والوقف على ممارسات الحكومة الاتحادية لمنعها اختصاص دستوري لمجالس المحافظات رغم أن الامركزية الادارية لا تتعارض مع صلاحية المحافظات لفرض ضرائب ورسوم إذا كانت بنص تشريعي صادر من السلطة التشريعية الاتحادية يحدد معالمها الرئيسية والابتعاد عن تصميم قوانين الموارنة المؤقتة فقرات تعطي للمحافظات صلاحية فرض رسوم مؤقتة وتعزيز دور الجهاز الاداري ورفع كفاءته الادارية لممارسة دوره في قيادة المحافظة .

**معلومات المقالة**

تاريخ الاستلام: 3 سبتمبر 2025

تاريخ القبول: 24 سبتمبر 2025

تاريخ النشر: 1 ديسمبر 2025

**الكلمات المفتاحية**

الاختصاص المالي ،مجالس المحافظات

غير المنتظمة في أقليم ،الازدواج

الضريبي ،الاتفاقيات الضريبية

منحت المحافظات غير المنتظمة في أقليم أختصاصات مالية وفقاً لنص المادة (122) من دستور 2005 ومن هذه الأختصاصات فرض ضرائب ورسوم محلية داخل النطاق المكاني لها وأستناداً لهذا النص الدستوري صدر قانون المحافظات غير المنتظمة في أقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل وأعتبر الضرائب والرسوم المحلية من الموارد المالية للمحافظات خصوصاً الرسوم الضرورية مما يشكل ذلك حافزاً للمحافظات للنهوض بالواقع المريض الذي كانت تعانيه بسبب السياسة التهميشية التي كان ينتهجها النظام البائد.

الا أن الامر لم يكن بالسهولة هذه فقد أصطدم بمعوقات عدة مصدرها عدم وجود التنظيم القانوني لهذا الأختصاص الذي يترتب عليه خضوع أبناء المحافظات لحالة الازدواج الضريبي أو حدوث حالة تنازع القوانين ومما زاد الامر تعقيداً هو تعطيل هذا الأختصاص الدستوري للمحافظات من قبل السلطات الاتحادية والأعراض من قبل الحكومة الاتحادية بسبب أفقار الموضوع للتنظيم القانوني وهو أمر يعتبر خرقاً للدستور ومعطلاً لأختصاص أصيل منحه الدستور للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

#### أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أن منح الأختصاصات المالية للمحافظات يساهم في تدعيم الاستقلال المالي للمحافظات وتقليل اعتمادها على الأعوانات الحكومية ويساعد السلطات الاتحادية التفرغ للقيام بواجباتها على الصعيد الوطني ف المجالس المحافظات هي الأقرب إلى أبناء المحافظة وهي الأدري بمتطلباتهم ويساهم في تنمية قدرة أبناء المحافظات على القيادة الادارية والمالية لمقدرات المحافظة وهذا سيصب في المصلحة العليا للبلاد في النهاية .

#### أشكالية البحث

تدور أشكالية البحث حول منح مدى أحقيية المحافظات في فرض ضرائب ورسوم محلية من قبل مجالس المحافظات مما يثير الامر عدة تساؤلات أهمها :

- 1-ما هي القيود التي تلزم بها مجالس المحافظات عند فرض ضرائب ورسوم محلية ؟
- 2-هل يساهم منح اختصاص فرض ضرائب ورسوم لمجالس المحافظات في تحقق الازدواج الضريبي على أبناء المحافظة وهل يمتد ذلك الى نطاق محافظات أخرى ؟
- 3-كيفية معالجة حالة الازدواج الضريبي عند حدوثه بسبب منح المحافظات اختصاص فرض ضرائب ورسوم محلية ؟

### منهجية البحث

أعتمدنا في معالجتنا لمشكلة البحث على المنهج التحاليلي للنصوص الدستورية والقانونية المتعلقة بميدان البحث مع الأخذ بالمنهج المقارن لمعرفة مدى المعالجات التي أنتهجتها الدول المقارنة في معالجة المشكلة ومدى استفادة المشرع العراقي من ذلك في التطبيق .

### هيكلية البحث

- حتى نبحث الموضوع من كافة الجوانب أرتأينا أن نقسم البحث على النحو التالي :
- المبحث الاول :مفهوم الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم
  - المطلب الاول :التعريف بالأختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم
  - الفرع الاول :التعريف بالأختصاص المالي
  - الفرع الثاني :الأساس القانوني والدستوري للأختصاص المالي للمحافظات
  - الفرع الثالث :أهم الاختصاصات المالية للمحافظات
- المطلب الثاني :موقف السلطات الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات

الفرع الاول : موقف السلطة التشريعية الاتحادية

الفرع الثاني :موقف السلطة التنفيذية الاتحادية

الفرع الثالث :موقف المحكمة الاتحادية العليا

المبحث الثاني :أثر الاختصاص المالي للمحافظات في تحقق الازدواج الضريبي

المطلب الاول :مفهوم الازدواج الضريبي

الفرع الاول :تعريف الازدواج الضريبي وأسباب تتحققه

الفرع الثاني :أنواع الازدواج الضريبي

الفرع الثالث :أثار الازدواج الضريبي .

المطلب الثاني :معالجات الازدواج الضريبي

الفرع الاول :وسائل معالجة الازدواج الضريبي الداخلي

الفرع الثاني :وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي

الخاتمة

المصادر والمراجع

المبحث الاول :مفهوم الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم

تمارس المحافظات غير المنتظمة في أقليم مجموعة من الاختصاصات المالية والادارية وفقاً لنظام

اللامركزية الادارية ومنها صلاحية فرض ضرائب ورسوم محلية وبما أن هكذا اختصاص لا يكون الا

وفقاً لنص قانوني لذا فالامر يتطلب منا بحث مفهوم الاختصاص المالي للمحافظات من خلال مطلبين

تناولنا في المطلب الاول :التعريف الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم أما في

المطلب الثاني فتناولنا موقف السلطات الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في

أقليم

المطلب الأول : التعريف بالأختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

لوضع تعريف جامع للأختصاص المالي يتطلب منا الامر معرفة تعريف كل منا الاختصاص وتعريف المال ليتسنى لنا وضع تعريف يوضح للقارئ معنى الاختصاص المالي بشكل لا يثير الارباك والغموض لذلك أرتأينا أن نقسم المطلب الى ثلاثة فروع تناولنا في الفرع الاول تعريف الاختصاص المالي وفي الفرع الثاني الاساس الدستوري والقانوني للأختصاص المالي وفي الفرع الثالث تناولنا أهم الاختصاصات المالية للمحافظات .

الفرع الأول:تعريف الاختصاص المالي للمحافظات غير المنتظمة في أقليم .

الاختصاص هو احد عناصر القرار الاداري ويعني "القواعد التي تحدد الاشخاص أو الهيئات التي تملك ابرام التصرفات " <sup>(1)</sup> أو" هو الصلاحية القانونية التي تمنح لأحدى الهيئات العامة أو لموظفي معين لكي يباشر عمل من الاعمال القانونية وبحسب قواعد الاختصاصات بين الجهات الادارية " <sup>(2)</sup> أما المال فهو"كل حق له قيمة مادية والحقوق المالية اما ان تكون عينية او شخصية " <sup>(3)</sup> والمال اما ان يكون خاصا يملكه الافراد والاشخاص المعنوية الخاصة او عاما تملكه الدولة او الاشخاص المعنوية العامة وهو ميدان البحث وعرف المشرع العراقي المال العام" تعد اموال عامه العقارات والمنقولات للدولة والاشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامه بالفعل او بمقتضى القانون" <sup>(4)</sup> وبما ان مجالس المحافظات تملك الشخصية المعنوية بمقتضى القانون فانها تملك الحق بادارة الاموال العامة التابعة للمحافظة لذلك يمكن تعريف الاختصاص المالي للمحافظات بأنه الصلاحية التي منحها الدستور

(1) سليمان الطماوي ، النظرية العامة للقرارات الادارية ، القاهرة ، دار الفكر العربي ، 1975 ، ص 254

(2) ماجد راغب الحلو ، القرارات الادارية ، الاسكندرية ، دار الجامعة الجديد ، 2009 ، ص 207

(3) المادة (65) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل

(4) المادة (71) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل

والقوانين النافذة للمحافظة بوضع القواعد المتعلقة بالادارة المالية للمحافظة فيما يتعلق باباراتات المحافظة ونفقاتها ولصحة الاختصاص ينبغي ان يتوافر فيه اربعة عناصر الاول هو العنصر الشخصي اي ممارسة الاختصاص المالي من قبل مجلس المحافظة والمحافظ اما العنصر الزماني هو ممارسة الاختصاصات المالية خلال مدة الدورة الانتخابية وهي اربع سنوات تبدأ من اول جلسة تعقد بعد المصادقة على نتائج الانتخابات اما العنصر المكاني فهو يعني ممارسة الاختصاص داخل النطاق الجغرافي للمحافظة اما بالنسبة للامور التي يستدعي تنظيمها مشاركة عدة مجالس محلية فقد تكلمت عنها المادة 45 من قانون المحافظات لتشكيل هيئة عليا برئاسة رئيس مجلس الوزراء بالنظر والتنسيق في معالجة الامور المشتركة بين المحافظات .

الفرع الثاني :الاساس الدستوري والقانوني للاختصاصات المالية للمحافظات .

الدستور العراقي لسنة 2005 كغيره من الدساتير اكد على مبدأ سيادة القانون على الجميع وان المبادئ التي يحويها لها العلو على باقي التشريعات<sup>(1)</sup> وانه لايجوز سن قانون يتعارض مع نصوصه فاساس الاختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم هو نص المادة 122 التي منحت المحافظات اختصاصات ادارية ومالية واسعة وفقا لمبدأ الامركرية الادارية<sup>(2)</sup> واخذ دستور 2005 بالاختصاص الحصري للحكومة الاتحادية مطلقا باقي الاختصاصات الى الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم بما في ذلك الاختصاصات المشتركة بينها وبين الحكومة الاتحادية التي تضمنتها المادة 14 وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية .

والاساس الثاني الذي تستند عليه الاختصاصات المالية للمحافظات هو بلا شك قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل الذي احتوت نصوصه ما ينظم هذه الاختصاصات فجعل

---

(1)المادة (13)من دستور 2005

(2)المادة (115)من دستور 2005

مجلس المحافظة سلطة تشريعية لها الحق في اصدار التشريعات والأنظمة والتعليمات مما يمكن المجلس والمحافظ من ادارة شؤون المحافظة وفقا للامرkarzية الادارية لذلك فالمحافظات تمارس الاختصاصات المالية في نطاق مبدأ المشروعية وان السلطة المسموح لها باصدار التشريعات المحلية هي سلطة وجدت

ومنحت لها الصالحات وفقاً للدستور ن والقانون .

الفرع الثالث: أهم الاختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في أقاليم .

حدد قانون المحافظات جملة من الاختصاصات المالية لمجلس المحافظة وعلى النحو التالي:

## أولاً: اعداد الموازنة المحلية

يتربى على منح الشخصية المعنوية للمحافظة تمعنها بالاستقلال المالي الذي يمكنها من اداء مهامها وتنفيذ برامج التنمية فيها وهذا يستدعي ان تكون للمحافظة موازنة تدرج فيها ايراداتها ونفقاتها (١) وبما ان المحافظ هو المسؤول التنفيذي الاعلى في المحافظة فعليه تقع مسؤولية اعداد الموازنة العامة للمحافظة وفقا للمعايير الدستورية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية ويقصد بالمعايير الدستورية التي نصت عليها المادة 121/ثالثا المتعلقة بتوزيع الموارد المالية بين المحافظات وفقا للمعايير التالية:

## ١- مقدار موارد المحافظة

## 2- الحاجة الفعلية للموارد

### ٣-نسبة السكان فرحا

#### ٤- عالمة الحصص بين المفظات

<sup>3)</sup>أحمد خلف الحسن،**المالية العامة من منظور قانوني**،الطبعة الاولى،دار المثلة،بغداد،2022،ص 288

ولم يذكر قانون المحافظات خطوات اعداد الموازنة وال فترة الزمنية لاعدادها لذلك يتبع في اعدادها الاجراءات الشكلية المعتمدة من قبل وزارة المالية في اعداد الموازنة <sup>(1)</sup>(ولقد بين قانون الادارة المالية رقم 6 لسنة 2019 ان وزارة المالية استلام التقديرات المقترحة لموازنة المحافظات ومناقشة هذه التقديرات مع ادارة المحافظة اعتمادا على الاهداف والبرامج التي تحددها المحافظة وتلتزم المحافظة عند التخمين بالاولويات التي حددتها المادة الرابعة من القانون واضافة الى ايرادات المحافظة التي بينها قانون المحافظات ادرج قانون الادارة المالية بعض الارادات التي تؤول الى حساب المحافظة <sup>(2)</sup> وهي :

1- 50% من الرسوم والضرائب الاتحادية التي يتم استيفائها من الدوائر المملوكة مركزيًا في المحافظة

2- حصة المحافظة من ايرادات المنافذ الحدوية والبترودولار

3- الارادات المحلية المستحصلة من التشريعات المحلية الصادرة من مجلس المحافظة

4- الارادات الخاصة بالدوائر البلدية (الماء والمجاري والبلديات والتخطيط العمراني والتخطيط إلى المحافظة) حساب

وتعد المحافظة من وحدات الانفاق التي ذكرتها ف15 من المادة الاولى من قانون الادارة المالية وتحول كل من المحافظ ورئيس مجلس المحافظة صلاحية الصرف من اعتمادات الحسابات الرئيسية للنفقات التشغيلية ونفقات المشاريع الاستثمارية وتتقسم اوجه الانفاق في المحافظة الى الانفاق المركزي تقوم به الحكومة المركزية من فروع الوزارات في المحافظات والذي يتمثل بالانفاق التشغيلي كرواتب الموظفين والعاملين ونفقات الاستهلاكية اضافة الى ذلك الانفاق الاستثماري الذي يتمثل بالمشاريع الاستثمارية التي

(1) المادة (1) من قانون الادارة المالية رقم 6 لسنة 2019

(2) الهم مطشر هادي ، الرقابة على الاختصاصات المالية للوحدات الادارية المحلية الالامركية ، رسالة ماجستير ، كلية

القانون ، جامعة ذي قار ، 2016، ص72

تنشأها الحكومة المركزية في المحافظات وفقاً لمبادئ العدالة بين المحافظات في إنشاء هذه المشاريع إضافة إلى النفقات الاجتماعية مثل الضمان الصحي ورعاية المسنين وذوي الاحتياجات إما القسم الثاني من أوجه الإنفاق في المحافظات فهو الإنفاق المحلي ويتحدد من جهتين الأولى من المحافظ بما له من صلاحية الصرف إما الجهة الثانية للإنفاق فهي مجلس المحافظة وإن كان مجلس المحافظة وبعد إعداد الموازنة من قبل المحافظ يتم رفعها إلى مجلس المحافظة الذي يقوم بقرأتها مرتين أولى وثانية في جلستين منفصلتين ويحق للمجلس تعديلها والمناقشة بين أبوابها واعلان مشروع الموازنة في وسائل الاعلام المقروءة والمكتوبة وعقد الندوات والمؤتمرات لمشاركة مواطني المحافظة ومنظمات المجتمع المدني والوقوف على آرائهم ويتم المصادقة عليها بالأغلبية المطلقة لعدد الأعضاء وترفع إلى وزارة المالية لغرض توحيدها مع الموازنة وما يلاحظ على موازنة المحافظات أنها لا تعتمد على الإيرادات المحلية وإنما تعتمد بالدرجة الأساس على التخصيصات الحكومية من إيرادات النفط والغاز وهذا يجعل المحافظات مقيدة بخطط الحكومة المركزية مما يؤثر على استقلالها المالي .

ثانياً: رفض أو قبول التبرعات والهبات . وتحصل المحافظات على الهبات والتبرعات أما من مصادر داخلية من قبل الأفراد والهيئات وهذه لا خلاف في قبولها لأنها تعد من أبواب مساعدة الأفراد في تحمل الأعباء المالية للمحافظة أو قد تكون هذه الاعانات مركبة تقدمها الحكومة المركزية لمواجهة أعباء خاصة بالمحافظة إما التبرعات الأجنبية سواء من الدول أو من الهيئات الأجنبية فهي تشكل خطراً ولذلك يجب الموافقة عليها بالأغلبية المطلقة من قبل مجلس المحافظة وبالتنسيق مع وزارة المالية ووزارة التخطيط <sup>(1)</sup> وتقيد مبالغ المنح والاعانات المقدمة إلى المحافظات ايراداً نهائياً للخزينة العامة سواء كانت مبالغ نقدية أو تفيذ مشاريع على أن يتم قيد اقامتها

---

(1) نص قانون الموازنة لعام 2023 في المادة (1) (ثانياً) بأنه تلتزم المحافظات غير المنتظمة في أقل يوم بقيد مبالغ المنح والاعانات والتبرعات بموجب مذكرات التفاهم مع الحكومات أو المؤسسات الأجنبية بعد قبولها من وزير المالية وعلى وزارة المالية إعادة تخصيصها للأغراض التي منحت لأجلها

التخمينية في سجلات المحافظات ومجالس المحافظات ويرى الباحث انه طالما ان المحافظات تتمتع بالاستقلال المالي فينبع ان تقييد مبالغ الاعانات كايراد نهائى للمحافظة طالما ان الامر يبقى تحت رقابة الحكومة المركزية لتحقيق الاهداف المرجوة من منحها.

### ثالثاً: فرض الضرائب والرسوم المحلية .

تعتبر الضرائب والرسوم من اهم الموارد التي تردد موازنة الدولة بالايرادات الازمة لتمويل نفقاتها وتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة لذلك طالما احيط موضوع الضرائب والرسوم بالقواعد القانونية التي تنظمه لخطورة النتائج التي تترتب على التعسف في استعماله وتعلق فرضه بميدان الحقوق والحريات لافراد وكان سببا في كثير من الاحيان لسقوط حكومات وتفكيك الدول ولاهمية هذا الموضوع سناحول ان

نبحثه من عدة جوانب على النحو التالي :

#### 1-مفهوم الضرائب والرسوم المحلية .

الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او احد هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة <sup>(1)</sup>اما الرسم فهو مبلغ من النقود يدفعه الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له تحقق نفعا خاصا ونفعا عاما يعود الى المجتمع <sup>(2)</sup>.

ان التفرقة بين الضريبة والرسم تتطوي على بعض الصعوبات سببها اشتراكهما في عدة اوجه وما يسمى رسمما في دولة ما قد يسمى ضريبة في دولة اخرى ويساهم المشرع الضريبي على الخلط بين المفهومين خصوصا اذا كان سعر الرسم يرتفع كثيرا عن تكلفة الخدمة المقدمة اما اهم اوجه الاختلاف بينهما :

(2) مجد طاقة ،هدى العزاوي ،أقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الاولى ،دار الميسرة ،الاردن ،2007،ص89

(3)أحمد خلف الحسن ،مصدر سابق ،ص79-123

1-من حيث الالزام فالضريبة لا تفرض الا بقانون صادر من سلطة تشريعية وهو مبدأ دستوري وان لم يذكر في الدستور اما الرسم فيمكن ان يفرض بقانون او تفوض السلطة التشريعية السلطة التنفيذية فرضه بناء على قانون

2-من حيث المقابل فالضريبة تعتبر مساهمة من الفرد في تحمل الاعباء العامة ولا يحصل على مقابل مباشر منها اما الرسم فان الفرد يحصل بعد دفعه على خدمة تقدمها الدولة او احد هيئاتها العامة

3-من حيث الاهداف فهدف الضريبة قد يكون اقتصادي او اجتماعي اضافة الى الهدف المالي اما الرسم فالهدف منه تغطية اعباء المرفق العام الذي يقدم الخدمة

3-من حيث الالزام فالضريبة فريضة مالية اجبارية يدفعها الفرد الى الدولة اما الرسم فلا يدفعه الفرد الا مقابل الحصول على خدمة معينة ويبقى الفرد حررا في الحصول على الخدمة او لا ولا يختلف مفهوم الضرائب المحلية كثيرا عن الضرائب العامة فهي ايضا فريضة مالية يدفعها الاشخاص جبرا الى السلطات المحلية في نطاق حدودها الادارية دون الحصول على مقابل الهدف منها تحقيق منفعة عامة محليةاما الرسم المحلي فهو مبلغ مالي تجبيه الحكومة المحلية من الافراد لقاء تقديم خدمة تعود بالمنفعة الخاصة لهم اضافة الى المنفعة العام.

فالضريبة المحلية تتشابه مع الضرائب العامة في الخصائص العامة للضرائب الا انها يختلفان من حيث الحدود الادارية لكيلاهما والسلطة المختصة بفرض وتحصيل الضرائب العامة هي السلطات المركزية استنادا الى نص قانوني تضمه السلطة التشريعية المركزية بينما الضريبة المحلية تفرض وتستحصل من قبل الحكومة المحلية استنادا الى نص قانوني صادر من السلطة التشريعية المحلية وان كانت حصيلة الضرائب العامة تزيد حتما عن حصيلة الضرائب المحلية اما عن تحديد الاوعية الضريبية التي تفرض عليها الضريبة المحلية فالدول تعتمد على عدة اساليب في تحديد الاوعية الضريبية المحلية هي :

1-استقلال الحكومات المحلية بتحديد اوعية ضريبية مختلفة عن الاوعية الضريبية التي تحددها الحكومة المركزية وهذا الاسلوب متبوع في انكلترا وهو يوفر استقلالية مالية للحكومات المحلية باعتبارها الاجدر على تحديد الحاجات المحلية وهي الملزمة باشباعها .

2-فرض الضريبة المحلية والمركزية على وعاء واحد مشترك والاختلاف بينهما في سعر الضريبة المفروض غالبا ما يكون السعر الضريبي المركزي اعلى بكثير عن السعر الضريبي المحلي.

3- تكون الضريبة المحلية نسبة مئوية من قيمة الضريبة المركزية وهذا الاسلوب متبوع في فرنسا اما بالنسبة الى فرض الرسوم المحلية فالحكومات المحلية التي تصل الى عضوية المجالس المحلية عن طريق الانتخاب تكون على تماس مع ابناء الوحدة المحلية غالبا ما تشترط الدول في عضوية المجالس المحلية استقرار العضو في الوحدة المحلية فترة من الزمن مما يوفر ارتباط العضو بالبيئة المحلية ووقفه على ابرز حاجاتها والمشاكل التي تواجهها ولذلك تحاول هذه الحكومات عند وصولها الى عضوية المجالس المحلية تلبية هذه الحاجات وكسب ود الجماهير المحلية عن طريق انشاء المشاريع المختلفة تجارية وغير تجارية وتحاول المجالس المحلية تطوير الخدمات غير التجارية وادامتها بصورة مستمرة حتى تؤدي خدماتها بانسيابية ومقابل ذلك تفرض رسوم مقابل الحصول على هذه الخدمات والتي غالبا ما تكون رمزية لا تتناسب مع قيمة الخدمة المقدمة .

## 2-قانونية الضرائب والرسوم :

تخضع الضرائب والرسوم في فرضها الى مبدأ القانونية اي انه لا يجوز فرضها او تعديلها او الغاءها الا بقانون وهذا المبدأ فرض نتيجة للاثار التي تترتب من التعسف في استخدام صلاحية فرض الضرائب حتى ان بعض فقهاء التشريع الضريبي اعتبروا هذا المبدأ غير متحقق الا من خلال جهة تشريعية منتخبة من قبل الشعب وان كان هذا الامر لا ينسجم مع الواقع لان الدولة لا تقنى بفناء السلطة وانها باقية حتى لو تغيرت الانظمة السياسية فيها والقول بهذا الامر يجعل الدولة ملزمة لاعادة اموال الضرائب

التي فرضت من جهة لا تمثل الشعب مما ينقل كاهلها ومثال على ذلك قوانين الضرائب الذي مازال معمولاً بها لحد الان في العراق على الرغم من انها صدرت في ظل النظام الديكتاتوري مثل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وكذلك عندما كلف مجلس الوزراء في الفترة من 30 حزيران 2004

إلى 31 كانون الاول 2005 بعملية التشريع وكان دور المجلس المؤقت دوراً استشارياً .

ان مبدأ القانونية يستند على النص الدستوري فقط فالجهة التي يمنحها الدستور سلطة فرض القوانين (سواء كانت منتخبة ام لا) هي السلطة المختصة لفرض الضرائب اي كان شكلها او طريقة تشكيلها لذلك فان اغلب دساتير العالم تضمن هذا المبدأ في نصوصها وان اي مخالفة لهذا المبدأ يعتبر خرقاً للدستور بل وحتى انظمة الحكم غير الديمقراطية ضمنت هذا المبدأ في دساتيرها لاضفاء الشرعية على الضرائب. وان كان هذا المبدأ لا يثير الكثير من الالتباسات في الدول البسيطة التي توجد سلطة تشريعية مركبة واحدة مختصة باصدار القوانين تثار هذه الاشكالات في ظل النظام الاتحادي الفدرالي الذي يتميز بثنائية السلطات بين المركز والاقاليم او الولايات حيث يبقى الفيصل في منح صلاحية فرض الضرائب الى نصوص الدستور نفسه فبعض الدول تجعله اختصاصاً حصرياً للسلطة الاتحادية لا تشاركها فيه سلطات الاقاليم وبعض дساتير تمنع هذا الحق لسلطات الاقاليم بفرض ضرائب محلية اضافة الى الضرائب الاتحادية التي تفرضها السلطة الاتحادية .

ان ضرورة صدور التشريع الضريبي من السلطة التي يحددها الدستور امر فرضته الاشكالات التي حدثت نتيجة تعدد السلطات التشريعية واهماً اختلاف الاعباء الضريبية بين مواطني البلد الواحد و حدوث حالة الازدواج الضريبي لذلك غالباً ما تقوم الدول الاتحادية الى احاطة صلاحية الاقاليم في فرض الضرائب بمجموعة من الشروط مثل تحديد الضرائب التي يسمح للاقاليم فرضها او الحصول على موافقة السلطة التشريعية الاتحادية على الضرائب المحلية .

اما في العراق فأن مبدأ قانونية الضرائب والرسوم مستقر عليه في جل الدساتير العراقية ومنها دستور 2005 فالضرائب والرسوم لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى الا بقانون و مجلس النواب هو السلطة التشريعية الاتحادية المختصة بتشريع القوانين الاتحادية ومن ضمنها قوانين الضرائب والرسوم التي تسرى على المكلفين في جميع احياء العراق الا ان هذه الصلاحية التشريعية وفقا للدستور منحت ايضا الى مجالس المحافظات اضافة الى الصالحيات المالية والادارية وان كان ذلك يخل بمبأ الامر الكريمة الادارية الذي اخذ به الدستور حيث تقتصر صلاحية المحافظات فيها على اصدار قرارات ادارية في الامور المالية والادارية ولا تمتد الى التشريع وعليه فأن الضرائب في العراق تفرض اما بقانون اتحادي يسري على كافة اجزاء العراق او تفرض بقانون محلي تصدره المجالس المحلية لانها الجهة التشريعية في المحافظة وتسرى قوانينها على ابناء المحافظة دون ان تمتد الى خارجها .

واستنادا الى النصوص الدستورية والقانونية اصدرت بعض المحافظات تشريعات محلية للضرائب الا ان الحكومة الاتحادية اندماك اعترضت على ذلك مبينة سبب الاعتراض بعدم صدور قانون اتحادي يبين ماهية الضرائب التي تفرضها المحافظات وطبيعة الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم رغم ان المجالس المحلية لا تخضع لرقابة واسراف مجلس الوزراء وانه ارتكب مخالفات لاحكام الدستور وقانون المحافظات وطالما ان كلامها منحا اختصاص فرض الضرائب لمجالس المحافظات بهذه المجالس هي التي تحدد نوع الضريبة ووعاءها ونوع الخدمات المقدمة التي تستوفى المحافظة قبلها رسوم وتحديد مبلغها ولا تحتاج الى قانون اتحادي ينظم هذا الامر .

المطلب الثاني : موقف السلطات الاتحادية من اختصاص المحافظات غير المنتظمة في اقليم .

تبينت السلطات الاتحادية في موقفها من صلاحية المحافظات لفرض ضرائب ورسوم محلية وسندين هذه المواقف على النحو التالي :  
الفرع الاول : موقف السلطة التشريعية الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات .

حاول المشرع العراقي تخفيف حدة الاشكالات حول صلاحية المحافظات غير المنتظمة في اقليم لفرض الضرائب والرسوم وذلك من خلال تعديلاته الثالث لقانون المحافظات رقم 21 لسنة<sup>1</sup> 2008 وترجم المشرع العادي ما ذهب اليه الدستور في اعطاء لفظ القانون الذي ورد في المادة 115 على ما يصدر من مجلس المحافظة من اعمال وجعلها سلطة تشريعية يحق لها اصدار التشريعات والأنظمة والتعليمات ولم يقتصر الامر على قانون المحافظات وإنما تدعى ذلك في قوانين الموازنة التي يصادق عليها وبما ان الموازنة تعد من قبل مجلس الوزراء لكنها تقرأ ويصادق عليها من مجلس النواب وكذلك قانون الادارة المالية الاتحادية رقم 6 لسنة 2019 في المادة (29/ف3)<sup>2</sup> والمشرع في مسلكه هذا عامل المحافظات معاملة الاقليم ولو اراد غير ذلك لكان حذف عبارة (السلطة التشريعية) من قانون المحافظات وابدلاها بعبارة سلطة ادارية لكن نوايا المشرع واضحة ولا تحتاج الى دليل او تأويل وحاول احاطة هذه الصلاحية بمجموعة من القيود حتى لا تغدو سلطة غير موزونة وتؤدي الى نتائج عكسية ومن اهمها القيد الدستوري فالتشريعات المحلية تكون مقيدة بما ينص عليه الدستور ولا يجوز مخالفته ولا تعرضت للاحتجاج وكذلك التقييد بالسياسة المالية التي تضعها الحكومة المركزية باعتبارها صاحبة الاختصاص الحصري في رسم هذه السياسة و مجالس المحافظات تخضع في ممارسة صلاحياتها لرقابة مجلس النواب (وهذا ما يخالف اللامركزية الادارية الذي تخضع فيه الهيئات المحلية لرقابة الحكومة المركزية ) ولمجلس النواب الغاء القرارات المحلية الخاصة بفرض الضرائب والرسوم اذا وجد انها تخالف السياسة المالية او تعارضها<sup>3</sup>.

---

1 اوضح مجلس النواب في الاسباب الموجبة في التعديلات الثالث لقانون ( لاجل معالجة النواقص التي ظهرت من تطبيق قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 )  
(2) المادة 29/ف3 من قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 المعدل

اضافة الى ذلك مجالس المحافظات تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية وفروع الهيئات المستقلة مثل هيئة النزاهة ولقد وضع ديوان الرقابة المالية مجموعة من الضوابط ينبغي الالتزام بها من قبل مجلس المحافظة عند فرض ضرائب ورسوم .

ولقد جاء التعديل الثاني لقانون المحافظات ليبيين اتجاه المشرع بوضوح باحقيقة المحافظات لفرض الضرائب والرسوم وان كان يشوبه بعض التناقضات التي على المشرع الالتفات لها ومعالجتها ومنها في المادة 44 حيث جعل جميع الابيرادات المتحققة في المحافظة من ضمن ايرادات المحافظة عدا ايرادات النفط والغاز اي الابيرادات المتحققة من الضرائب والرسوم الاتحادية وهذا يتعارض مع المادة (29) من قانون الادارة المالية التي جعلت 50% من ايرادات الضرائب والرسوم الانحادية تؤول الى المحافظة وهذا يتعارض مع اختصاص الحكومة الاتحادية في رسم السياسة العامة فان كانت هذه العبارة تصدق للضرائب والرسوم المحلية فانها لا تتناسب مع الضرائب الاتحادية لانها ايرادات للدولة وليس للمحافظة فقط كذلك التعارض في (ف7م/44) من قانون المحافظات التي جعلت نصف ايرادات المنافذ الحدودية تؤول الى المحافظات والتي تعتبر ضرائب كمركية مع (ف2) من نفس المادة فكيف تقول نصف ايرادات المنافذ الحدودية الى المحافظة في حين تكون في نفس الوقت من الموارد المالية للمحافظة وكذلك فيما يتعلق بالضرائب التي تفرضها مجالس المحافظات على الشركات العاملة تعويضا عن تلوث البيئة وهذه الضريبة لم تشرع لحد الان على الرغم من اهميتها خصوصا للمحافظات المنتجة للنفط والغاز بسبب الاثار البيئية التي تسببها مصادر الطاقة الاحفورية وهذا قصور تشريعي ينبغي على المشرع<sup>1</sup> تداركه اسوة بدول العالم وتخصيص نسبة من هذه الضريبة للمحافظات النفطية رغم ان قانون النفط والغاز الذي

---

(2) خيري ابراهيم مراد ،دور الضريبة في الحد من التلوث البيئي في العراق ،المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية ،العدد 36، لسنة 2022 ،

لم يقر الى الان اشار الى امكانية فرض ضريبة على الشركات النفطية لكنه لم يشرع لحد الان بسبب عدم الاتفاق عليه بين المركز واقليم كردستان .

الفرع الثاني : موقف الحكومة الاتحادية من صلاحية المحافظات لفرض الضرائب والرسوم.

حتى نقف على موقف الحكومة الاتحادية من الاختصاص المالي للمحافظات يجب أن نعرف أوجه التعاون بينهما وأوجه تداخل الاختصاص على النحو التالي :

اولاً: اسباب تداخل الاختصاص وتمثل في :

1\_ النص التشريعي فالعديد من القوانين التي تنظم النظام السياسي في البلد لم تشرع لحد الان رغم نصوص الدستور الواضحة بشأنها واهمها هو النص الدستوري المتعلق بإنشاء مجلس الاتحاد الذي ينبغي ان يضم في عضويته ممثلين عن الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم وهذا ما درجت عليه الدول الاتحادية فالسلطة التشريعية تتكون من مجلسين يمثل الاول عموم السكان ويمثل الثاني الاقاليم والوحدات الادارية في الدولة وعلى ما يبدو ان سبب تأخير قانون مجلس الاتحاد راجع الى التخوف من رغبة بعض المحافظات بتكوين الاقاليم كذلك التأخر في قانون النفط والغاز اسهم في تفاقم الخلافات بين السلطات المركزية والاقليم والمحافظات بسبب غياب التعاون بينهما لعدم وجود القانون المنظم لذلك وهذا اسهم بدوره في توزيع ايرادات النفط بصورة عادلة بين المحافظات والتاثير على تحقيق التنمية في المحافظات .

2\_ ضعف الصياغة التشريعية وكان هذا واضحا في توالي التعديلات لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم وعدم تحقيق الفائدة المرجوة من التعديل فهو لم يحسم الامر بالنسبة لتطبيق اللامركزية الادارية وفي كل مرة يصر المشرع على منح الصلاحية التشريعية لمجالس المحافظات وفقا للامركزية الادارية وهذا امر لا ينسجم مع طبيعة اللامركزية الادارية التي لا تمنح الهيئات المحلية اختصاصا تشريعيا اضافه الى وصف اعمال مجالس المحافظات تارة بالقرارات وتارة بالتشريع كذلك بالنسبة لضرائب والرسوم

المحلية فهولم يبين وصف هذه الضرائب ولا ماهيتها اوطريقة فرضها وكل ما بينه في القانون انها ضرائب ورسوم محلية وكان الاولى بالمشروع بعد ظهور التناقض التشريعي ان يستخدم التعديلات لازالة هذا التناقض وليس في زيادته.

#### ثانياً: صور التعاون بين الحكومة الاتحادية والمحافظات

1\_ التقويض في الاختصاصات وفقاً لنص المادة (123) من الدستور التي اجازت التقويض بين الحكومة الاتحادية والمحافظات وبالعكس وبموافقة الطرفين ورغم تناقض هذه المادة لأن التقويض لا يكون الا من السلطة الاعلى إلى الأدنى ودون الحاجة إلى موافقة الطرفين كذلك لم تحدد المادة الجهة المفوض إليها أهي مجلس المحافظة ام المحافظ واشترط المشرع موافقة الطرفين يجعل الامر اقرب إلى الاتفاق منه إلى التقويض وهو امر حسن بين الجهات التنفيذية فحينما تدرك احداها ان قدراتها لا تكفي لاداء مهمة معينة يمكن ان تتفق مع غيرها على اداء هذه المهمة مثال على ذلك ما قامت به وزارة التربية بتحويل مبالغ انشاء المدارس إلى الحكومات المحلية بسبب تلكها في تنفيذ هذا الامر عام (2013) وكذلك ما نص عليه قانون موازنة (2023) حيث سمحت للمحافظ بتكليف اي وزارة اتحادية بحسب الاختصاص لتنفيذ المشاريع في المحافظة وفقاً للتخصيصات المرصودة لها .

2\_ التنسيق بين مجالس المحافظات والوزارات المختلفة على رسم السياسة العامة للمحافظة ووضع خطط تطوير المحافظة وبعد اعداد خطة اعمار المحافظة من قبل المحافظ يرفعها إلى مجلس المحافظة التي بدورها ترفعها إلى وزارة التخطيط لغرض ادراجها في الموازنة الاستثمارية للمحافظة وعند غياب مجلس المحافظة تتولى وزارة التخطيط المصادقة عليها وكذلك التنسيق بين وزارة الزراعة ووزارة التجارة والمحافظات المشمولة بالموسم الزراعي الصيفي لتنفيذ الخطة الزراعية التي تضعها الوزارة والالتزام بالحصص المائية وايضاً فيما يتعلق بالخطط الأمنية للمحافظة بالتنسيق مع الدوائر الأمنية الاتحادية

3\_ الهيئة العليا للتنسيق بين المحافظات المشكلة وفقاً لنص المادة ( 45 ) من قانون المحافظات غير المنتظمة في أقاليم وت تكون برئاسة رئيس الوزراء وعضوية الوزراء ووزير الدولة لشئون المحافظات والمحافظين ورؤساء مجالس المحافظات ورغم ان المحافظات تخضع لرقابة مجلس النواب الا انها تتبع القرارات الصادرة من الهيئة وهذه صورة من صور التعاون بين المحافظات والحكومة الاتحادية ومهمة هذه الهيئة التنسيق بين المحافظات ووضع حلول للمشاكل التي تواجهها والنظر في طلبات التقويض المقدمة من مجالس المحافظات الى الحكومة الاتحادية ولقد ساهمت هذه الهيئة خصوصاً في السنين الالاخيرتين الى تحقيق التقارب بين الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية وانجاز حزمة من الاصلاح وهو ما يتلائم مع الغرض من انشاءها .

الفرع الثالث : موقف المحكمة الاتحادية العليا من صلاحية المحافظات فيفرض الضرائب والرسوم .  
جوهر النظام الفدرالي يقوم على وجود سلطات اتحادية وسلطات اقاليم او ولايات يحدد الدستور بنصوصه حدود الصلاحيات لكل منها وقد تتدخل الصلاحيات الى الحد الذي ينشأ على اثره التنازع في الاختصاص بينهما او تباين طريقة تطبيقهما للدستور لذلك تتجه الدساتير الفدرالية الى تحديد هيئة قضائية (قد يكون قضاءاً عادياً او قضاءاً دستورياً) للنظر في المسائل ذات الطابع الاتحادي وعلى هذه الطريقة سار دستور 2005 الذي تبني النظام الاتحادي لانشاء محكمة اتحادية عليا طبقاً لاحكام الدستور وحدد اختصاصاتها وجعل قراراتها باتة وملزمة لجميع السلطات ومن بين اختصاصات المحكمة النظر في المنازعات التي تحصل بين الحكومة الاتحادية وحكومات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقاليم ومنها التنازع على اختصاص فرض الضرائب والرسوم بين السلطات الاتحادية والمحافظات غير المنتظمة في اقاليم وكان لابد ان يصل هذا التنازع الى هيئة المحكمة للبت فيه وقد بينت حكمها لموضوع التنازع في اقلين من قرار ومنها القرار رقم 13 في 31/7/2007 على اثر استئضاح رفعه مجلس النواب الى المحكمة لمعرفة تفسير المادة 15 من الدستور و بينت المحكمة في قرارها التفسيري ان الموضوع تحكمه

المواد (61/اولا، 110, 111, 114, 115, 122) ومن (استقراء مضممين هذه المواد يشير الى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الادارية والمالية وان المجلس النيابي يختص حصرا بتشريع القوانين الاتحادية) ويبدو من قرار المحكمة انها لا تعارض ابدا منح الصلاحية التشريعية لمجالس المحافظات التي منحها الدستور وقد عززت رايها الواضح في القرار التفسيري الثاني الذي صدر بناء على استيصالح قدمه مجلس محافظة النجف حول مدى اختصاص مجالس المحافظات بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب وبينت في قرارها ان مجالس المحافظات لها حق سن القوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم وجبايتها وانفاقها وايضا اكذت المحكمة على الصلاحية التشريعية لمجالس المحافظات في قرار ثالث قدمه لها مجلس محافظة البصرة حول صلاحيته لفرض الضرائب والرسوم استنادا الى امر سلطة الانتلاف المؤقتة في 2004/4/6 ورغم ان المحكمة بينت في القرار انه ليس من صلاحيتها تفسير القوانين والامر وكررت ما جاء في القرارات السابقين حول احقيه المجالس المحافظات بتشريع القوانين المحلية وفق مبدأ الامركزية الادارية وان المجلس النيابي يختص حصرا بتشريع القوانين الاتحادية وهذه القرارات تدل دلالة واضحة على احقيه المحافظات لفرض الضرائب والرسوم استنادا الى نص المادة 122 من الدستور الا انه بالرغم من وضوح قرارات المحكمة الا ان مجلس الوزراء اصدر قرارا عمه على مجالس المحافظات استنادا الى رأي ديوان الرقابة المالية على اثر قيام مجلس محافظة بابل بفرض رسوم على الفلاحين مقابل الحصول على المشتقات النفطية بين فيه ان صلاحية المحافظات في فرض الضرائب والرسوم معطل لعدم صدور قانون اتحادي يبين نوعها ووعاءها ونوع الخدمات التي تستوفى عنها الرسوم .

المبحث الثاني : دور الاختصاص المالي للمحافظات في تحقق الاذدواج الضريبي .

يتربى على منح المحافظات اختصاص فرض ضرائب محلية تتحقق حالة الاذدواج الضريبي التي تطال الذمة المالية لأبناء المحافظات مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية ويؤثر سلبا على الاستقرار المجتمعي

فيها لذلك قسمنا هذا المبحث الى مطلبين تناولنا في المطلب الاول مفهوم الازدواج الضريبي وفي المطلب الثاني وسائل معالجة الازدواج الضريبي .

**المطلب الأول :مفهوم الازدواج الضريبي .**

بما ان مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم تمثل الادارة المحلية المسئولة عن رسم السياسة العامة للمحافظة حتى تستطيع القيام باعبياتها بالشكل المرضي تحتاج الى الارادات الممولة لخطتها ومنها الضرائب الا ان منح هذا الحق لمجالس المحافظات قد يفرض اعباء مالية على ابناء محافظة دون الاخرى لذلك غالبا ما تحيط الدول التي تمنح حق فرض الضرائب الى المجالس المحلية هذا الحق بمجموعة من القيود تحقيقاً للعدالة الضريبية ولتشجيع الاستثمار وهذا لم نجده في العراق فعلى الرغم من منح حق فرض الضرائب دستوريا الى المحافظات الا ان التشريع لم ينظم هذه المسألة بالقوانين الازمة مما ترك الباب مفتوحا للنقاشات في مفصل مهم من مفاصل ادارة المحافظة ورغم أن المحافظات منعت من ممارسة هذا الحق الدستوري لأسباب مختلفة الا انها تمارس حق فرض وتحصيل الرسوم وفقا لقواعد قديمة لا تواكب المرحلة وأن كلاهما يعتبران فروضاً مالية تلقى على عاتق المكلفين لذلك كان الاولى من تعطيل هذا الحق للمحافظات تنظيم هذا الامر تشريعيا خصوصا وان ابرز اثر يترتب على ذلك هو الازدواج الضريبي وان لم تستخدم المحافظات هذا الحق حاليا فقد تستخدمه بدون ضابط تشريعي مستقبلا.

**الفرع الأول :تعريف الازدواج الضريبي :**الازدواج في اللغة مصدر مشتق من الفعل (ازدوج) (ومضارعه) يزدوج) يقال ازدوج الشيء اي صار اثنين <sup>1</sup> (ولا يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة مررتين على نفس الوعاء و انما يراد بالازدواج هنا كمفهوم لفظي كناية عن تعدد فرض الضريبة اكثر من مرة على المكلف نفسه

---

(1)أحمد مختار عمر ،معجم اللغة العربية المعاصرة ،المجلد الأول ،الطبعة الاولى ،مكتبة عالم الكتب ،القاهرة ،2008،ص1006

اما أصطلاحاً فيعرف بأنه "خضوع نفس الشخص لنفس الضريبة اكثremen مرة على نفس المصدر وخلال نفس الفترة الزمنية " <sup>(1)</sup> كذلك يعرف بأنه "خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه وعن المدة نفسها" <sup>(2)</sup> وعلى الرغم من اختلاف الكتاب في صياغة تعريف الازدواج الا ان المفهوم واحد فالازدواج الضريبي من الظواهر الاقتصادية التي اصبحت ميداناً للمناقشات المستفيضة بين رجال المالية والاقتصاد والقانون لتعارضها مع مبدأ العدالة الضريبية وعراقلتها لأنفاقاً لانتقال رؤوس الاموال بين الدول

الا انه من المناسب ان نفرق هنا بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي ويكون ذلك عندما تفرض ضريبة على المال نفسه (ضريبة عقار) وتفرض ضريبة اخرى على الدخل الناتج من العقار (ضريبة ارباح العقار) فمن الناحية القانونية المكلف خضع لضريبيتين مختلفتين من حيث التنظيم الفني والقانوني لهما ولم يخضع لازدواج الضريبي اما من الناحية الاقتصادية او الفعلية فالمطلوب وقع تحت الازدواج لأن الدخل الناتج محمل بعبء ضريبيتين فعلياً و اذا نظرنا الى الواقع الضريبي لكل شخص نجده واقع تحت عبء الازدواج الضريبي الاقتصادي لأنه يدفع الضريبة من مداخليه وان تعددت مصادرها وهذا من اهم اثار نظام تعدد الضرائب <sup>(3)</sup> .

ومن خلال تعريف الازدواج الضريبي نجد أنه لا يتحقق ألا بتوافر عدة شروط هي :

1-وحدة الشخص الخاضع للضريبة : اي ان الضريبة تفرض على نفس الشخص (طبيعاً او معنوياً)الخاضع للضريبة و هو من يتحمل عبء الضريبة في كل مرة اما في حالة تعدد مالكي رأس

(2) محمد طاقة ، هدى العزاوي ، مصدر سابق ، ص 115

(3) عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 128

(1) نزيه عبد المقصود محمد مبروك ، ظاهرة الازدواج الضريبي و موقف الشريعة الإسلامية منه ، بحث منشور في مجلة كلية الشريعة والقانون في طنطا ، العدد 37.الجزء الثاني، 2022، ص 918

المال الخاضع للضريبة وخاضع كل منها لضريبة عن الجزء الذي يمتلكه فلا تكون امام ازدواج ضريبي لانتفاء هذا الشرط.

وما يثار في هذه المسألة هي حالة الضرائب المفروضة على ارباح الشركات<sup>(1)</sup> (شخص معنوي) من جهة وعلى ارباح الاعضاء المكونين لها (أشخاص طبيعيين) المتأتية من توزيع ارباح الشركة عليهم فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي لأن الشروط اما من الناحية الاقتصادية فالازدواج متحقق لأن الوعاء الخاضع للضريبة هو واحد وهو الارباح المتحققة من النشاط الذي تمارسه الشركة ولذلك تعمل الدول ومنها العراق<sup>(2)</sup> تشجيعا للنشاط الاقتصادي الى ان تستقطع الضريبة من ارباح الشركة اولا ثم توزع صافي الارباح الى الشركاء<sup>(3)</sup>.

2\_وحدة الضريبة المفروضة ويعني هذا الشروط ان الضريبة المفروضة على المكلف هي ذات طبيعة واحدة اما اذا خضع المكلف ل اكثر من ضريبة على ذات الوعاء فلا تكون امام ازدواج ضريبي لأن لكل دولة نظام ضريبي مبني على الضرائب المختلفة المفروضة على اوعية مختلفة ولابد من التفريق بين الازدواج الضريبي وحالة تكرار فرض الضريبة عند تكرار الواقعة المنشئة لها مثل دفع الضرائب الكمركية اكثر من مرة لأجيال ذات البضائع من حدود اكثر من دولة واحدة فهذا الشروط لا يعتبر متحققا لأن لكل دولة نظامها الضريبي الخاص بها وكما يتحقق هذا الشروط عند خضوع المكلف ل اكثر من نظام ضريبي دولي واحد يمكن ان يتحقق في الدولة الواحدة لعدد السلطات المالية فيها .

3\_وحدة الوعاء الخاضع للضريبة اي ان المال الخاضع للضريبة واحد في كل مرة يتم فيها دفع الضريبة ومثال ذلك ان تفرض الضريبة مرتين على ارباح الشخص الناشئة من مشروعه التجاري او الصناعي في نفس الفترة الزمنية اما اذا تكرر فرض الضريبة ل اكثر من مرة بسبب تكرار الواقعة المنشئة للضريبة

(2) طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، العاتك للنشر والتوزيع، 2011، ص 151

(3) حددت (المادة الاولى /فق6) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل مفهوم الشركة "وهو الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او في خارجه وتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مرافقة في العراق"

(4) المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل

كاستيراد البضائع اكثر من مرة في السنة وفي كل مرة يتم فيها الاستيراد تفرض ضريبة جديدة فلا تكون امام ازدواج ضريبي في هذه الحالة لأن كل ضريبة فرضت عند تحقق الواقعة المنشئة لها كذلك لا تعتبر حالة ازدواج ضريبي عند اختلاف الوعاء الضريبي وان تعددت الضرائب المفروضة عليه كممارسة الشخص ذاته عدة اعمال تدر عليه ارباحا ويخضع كلا منها لضريبة مختلفة وان تحقق الازدواج الضريبي بالمعنى الاقتصادي لكنه غير متحقق بالمعنى القانوني .

4- تكرار فرض الضريبة اكثر من مرة في المدة الزمنية المحددة للضريبة غالبا ما تضع الدول فترة زمنية معينة يحاسب عنها الشخص ضريبيا (سنة الدخل) فإذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الدخل في الفترة الزمنية المحددة اكثر من مرة فنكون امام ازدواج ضريبي ويرى بعض الفقهاء انه لا حاجة لذكر هذا الشرط لأن القانون يمنع فرض نفس الضريبة في نفس الفترة الزمنية لأن هناك من يعارض ذلك ويرى انه اذا كان يصدق الامر على ضريبة الدخل فلا يصدق على ضرائب المال حيث ان اختلاف المدة لا يؤدي الى اختلاف المال دائما (¹).

الفرع الثاني : انواع الازدواج الضريبي : يقسم الازدواج الضريبي الى التصنيمات التالية :  
اولا: من حيث قصد المشرع يقسم الى ازدواج مقصود وغير مقصود 1\_الازدواج الضريبي المقصود: وفيه يتجه قصد المشرع الى احداثه لأسباب عدة قد تكون معالجة العجز المالي أو مواجهة أزمة اقتصادية بحاجة الى الموارد أو وجود اكثرا من سلطة تشريعية لفرض الضرائب فالسلطات المحلية غالباً عند فرضها ضريبة على وعاء ما تعلم جيداً اذا كان هذا الوعاء خاضعا لضريبة ام لا من السلطة المركزية (²)

(1) جهاد سعيد الخصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتهما العملية وفق التشريع الاردني ، الطبعة الاولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان 1990: ص150

(2) خالد شحادة الخطيب ، احمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، 2007 ، بدون دار نشر ، ص213

2\_الازدواج الضريبي غير المقصود : نجد هذا الازدواج على المستوى الدولي حيث تضع كل دولة نظامها الضريبي الخاص بها داخل نطاقها الجغرافي بما لها من سلطان على المواطنين في داخل الدولة دون النظر الى ان الوعاء الضريبي خاضع الى نفس الضريبة في دولة اخرى وذلك تحقيقا لأهداف اقتصادية (¹)أو المعاملة بالمثل أو منع قدوم رؤوس الاموال الاجنبية .

ثانياً: من حيث النطاق يقسم الازدواج الى :

1-الازدواج الضريبي الداخلي و معناه ان يتم الازدواج داخل النطاق الجغرافي للدولة اي ان تفرض ذات الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات الشخص اكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المحددة للضريبة في دولة واحدة ولا يستلزم تحقق هذا الازدواج وجود سلطتين لفرض الضرائب كما في الدول الاتحادية حيث يمكن ان يتحقق حتى في الدول البسيطة عندما يقوم المشرع بفرض نفس سعر الضريبة على نفس الوعاء وعلى نفس المكلفو غالبا ما يكون الازدواج الداخلي غير مقصود وسببه القصور التشريعي أو عدم التنسيق بين الادارة المالية المركزية والمحالية لذلك تحاول الدول تعديل التشريعات القائمة أو إصدار تشريعات جديدة تتلافي الازدواج .

2\_الازدواج الضريبي الدولي وهو الازدواج الذي يحصل لخضوع المكلف لاكثر من نظام ضريبي في اكثر من دولة ولاسباب مختلفة ومنها ان يحمل الشخص جنسية دولة ويقيم في دولة اخرى او يملك موارد مالية في دولة اخرى فكل دولة حرة في وضع النظام الضريبي الذي يناسبها بما تمتلكه من سيادة على اقليمها ووقوع الشخص لاكثر من ضريبة تتطلبها طبيعة الضريبة نفسها لانها تعتبر مساهمة من الشخص في تحمل الاعباء العامة للدولة وطالما ان الشخص مقيم في دولة ويستفاد من خدماتها فيجب ان يتحمل

---

(3) المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية العاملة في العراق رقم (19) لسنة 2011 "فرض ضريبة بنسبة 35% من الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها أو مكاتبها في مجال الانتاج وأستخراج النفط والغاز"

جزء من اعبائها وكذلك للدولة سلطة على رعاياها ولو اقاموا في غير دولة مقيم في العراق عن الدخل

المتحقق خارج العراق على ان

الفرع الثالث: اسباب الازواج الضريبي .

الازدواج الضريبي من المشاكل التي تتعرض لها النظم الضريبية بمختلف اشكالها وتدخل في حدوثها عدة اسباب سنتناولها على النحو التالي:

اولا: اسباب الازواج الضريبي الداخلي : ويكون لعدة اسباب اهمها :

1-الاسباب الاقتصادية: فالضرائب في معظم الدول تعتبر الممول الرئيسي للنفقات العامة ويسبب تزايد الحاجات العامة التي تقضي توفير الموارد الازمة لتلبية هذه الحاجات باستمرار تل姣 الدول الى فرض ضرائب متشابهة على الوعاء ذاته وهذا ليس بالامر السلبي دائما فالدول عندما تواجه صعوبات اقتصادية لأسباب مختلفة تحاول ان تخفف من عبء هذه الظروف بفرض ضرائب جديدة او تعمل الى تكرار فرض الضريبة اكثر من مرة بدلاً من اللجوء الى القروض وما يترب عليه من نتائج.

2\_الاسباب التشريعية : ويقوم هذا السبب استنادا الى مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ دستوري حتى وان لم ينص عليه الدستور فلطالما شكلت الضرائب عبء ثقيلاً على كاهل الطبقات المتوسطة والفقيرة وأدى التعسف في فرضها الى تمرد الشعوب وتغيير انظمة الحكم فالنص الدستوري هو مصدر الالتزام بالضرائب الملقاة على عاتق المكاففين بالضريبة وهذا يلزم السلطة التشريعية بأيلاء القوانين الضريبية المزيد من العناية في الصياغة عند فرضها لأن عدم وضوح النصوص الضريبية يترب عليه جملة من المشاكل التي تقضي التفسير أو التعديل وكلا الامرين يعقدان المشكلة احياناً بدلاً من حلها<sup>(1)</sup> غالباً تتصف النصوص الضريبية بنوع من التعقيد الامر الذي يتطلب وجود مختصين في الميدان الضريبي وكذلك قد تخل الاعفاءات بقاعدة العدالة الضريبية لأن كثرتها يفرغ النص الضريبي من محتواه والتبييز

(1) حسين جمعة مطلوك ، تقويم أدوات التشريع الضريبي في العراق . بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية ، 2024/ص220

بين الخاضعين للضريبة من حيث النسبة والمعدل الضريبي يؤدي الى تكريس اللامساواة في الالتزام

### الضريبي

3-أأسباب ادارية :وهذا غالبا ما يكون في الدول التي تمنح السلطات المحلية صلاحية فرض الضرائب والرسوم فيخضع المكلف لنفس الضريبة من قبل الحكومة الاتحادية والمحليه غالبا ما يكون هذا الازدواج مقصودا لزيادة الايرادات المحلية والمركزية فعادة ما يختص الدستور بتحديد اختصاصات السلطاتين فاما ان يطلق الاختصاصات المركزية ويحصر الاختصاصات المحلية واما العكس ولقد بدأت الدول تتجه لمنح مزيد من الامركزية الادارية ومنح السلطات المحلية المزيد من الحرية في الاختصاصات المالية لخفيف العبء على الحكومة المركزية ومنها اختصاصات فرض الضرائب والرسوم المحلية لتغطية النفقات المحلية المتزايدة وحتى تتفرغ الحكومات المركزية للمسائل الوطنية . (١).

ثانيا:اسباب الازدواج الضريبي الدولي :لم يعد النشاط الاقتصادي في الدولة مقتضاها على مواطنيها فقط بل سمحت السياسات الاقتصادية الحديثة لرؤوس الاموال للاستثمار في مختلف الدول واصبحت من الموارد المهمة لتمويل مختلف القطاعات فتزيدت مشكلة الازدواج الضريبي ويعزي الكتاب وال محللين ذلك

لعدة اسباب ومنها :

1-اختلاف معايير الاصطلاح الضريبي: تختلف الدول في المعايير التي تعتمد عليها في التشريع الضريبي وأبرز هذه المعايير هي :

أ-معيار التبعية السياسية او ما يسمى معيار الجنسية يقتضي هذا المعيار فرض الضريبة على كل شخص يحمل جنسية الدولة اي كان محل اقامته او مكان عمله وسواء كان شخصا طبيعيا او معنويا ويعرف بعض الفقه الجنسي بأنها "رابطة سياسية وقانونية تتشكلها الدولة بقرار منها ف يجعل الفرد تابعاً لها "

(1) المادة (110/ثالثاً) من دستور 2005 وينظر أيضاً(المادة الثالثة /رابعاً) من قانون هيئة المنافذ الحدودية رقم (30) لسنة 2016

(<sup>1</sup>) واساس هذا المعيار ان للدولة سيادة على مواطنها سواء كانوا موجودين على اقليمها وهي ملزمة بحمايتهم ومقابل هذه الحماية يلتزم الافراد بالمشاركة مع الدولة في تحمل الاعباء المالية الملقاة عليهم وقد نظم قانون الجنسية العراقي رقم (26) لسنة 2006 أحكام الجنسية وأعتمد على حق الدم في الحصول على الجنسية وعلى حق الأقليم بالنسبة لحديثي الولادة وأكتساب الجنسية بالتجنس القائمة على أساس الميلاد والإقامة المعتادة فيه أو على أساس الرابطة الزوجية (<sup>2</sup>)

أما الشخص المعنوي (<sup>3</sup>) فهناك عدة معايير لتحديد جنسيته منها -معيار محل التكوين (موطن التأسيس) ومعيار جنسية الشركاء فتكون جنسية الشخص المعنوي هي نفس جنسية الاشخاص المؤسسين له او

المالكين

ومعيار مركز الادارة الرئيس وفقاً لهذا المعيار تكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي يوجد فيها مركز الادارة الرئيس ومعيار الرقابة وفقاً لهذا المعيار تكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي تمارس عليه سلطة الرقابة والاشراف ومعيار مركز النشاط وتكون جنسية الشخص المعنوي هي جنسية الدولة التي يزاول فيها نشاطه

ويحد معيار التبعية السياسية من هجرة الاموال الوطنية خارج الدولة وعلى الرغم من اعتبار هذا المعيار هو افضل معيار لفرض الضريبة الا انه لا يخلو من المساؤ ومنها انه يخل بمبدأ التضامن الاجتماعي التي تقوم عليه الضريبة فالدولة توفر الحماية والرعاية للافراد الذين يعيشون على اقليمها سواء كانوا حاملين جنسيتها ام لا ووفقاً لهذا المعيار يستثنى من الضريبة الاشخاص المقيمين على ارض الدولة ويتمتعون بخيراتها رغم انهم لا يحملون جنسيتها كذلك من مساوى الأخذ بهذا المعيار هو صعوبة ملاحقة

(2) بدر الدين عبد المنعم شوقي ،أحكام الجنسية والموطن (دراسة مقارنة) الطبعة الاولى ،مكتبة دار النهضة ،القاهرة ،2010،ص 64

(3) ينطوي الموارد (15-2) من قانون الجنسية رقم 26 لسنة 2006

(4) رائد ناجي ،مصدر سابق ،ص 97

رؤوس الاموال خارج الدولة لذلك تحاول الدول عقد اتفاقيات تعاون لمعالجة حالات التهرب الضريبي مثل

### قانون الامتثال الضريبي الامريكي (فاتكا )

**ب\_ معيار التبعية الاجتماعية** ويطلق عليه الاقامة او الموطن ويقصد به "وجود الشخص على اقليم

دولة غير دولة جنسيته لمدة من الزمن دون ان يكون في نيته مغادرتها بانتهاء عمله أو الغرض الذي

جاء اليها بسببه" <sup>(1)</sup>(ويستند هذا المعيار على تحمل الشخص جزء من الاعباء المالية للدولة التي يقيم

فيها مقابل ما تقدمه الدولة له من الرعاية والحماية <sup>(2)</sup>(ويقوم هذا المعيار على شرطين هما شرط المواطن

أي اقامة الشخص في مكان معين أقامة فعلية وان تغيب لمدة معينة وشرط النية اي ان يكون في نيته

الاقامة الفعلية في المكان وليس في نيته المغادرة بسبب انتهاء عمله وان لم يملك محل سكني دائمي

**ج\_ معيار التبعية الاقتصادية** ويقوم هذا المعيار على اساس فرض الضريبة على كل دخل يتحقق في

الدولة سواء كان الشخص مقيما ام لا فيها بسبب وجود رابطة اقتصادية بينه وبين الدولة التي تتحقق فيها

الدخل وهذا يؤدي حتما الى الازدواج الضريبي لأن الشخص قد يكون خاضعا لنظام ضريبي اخر في

دولة ثانية ويضعف من حركة تبادل الاموال بين الدول ولا ينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية .ولقد اخذ

المشرع العراقي بالمعايير الثلاث لفرض الضريبة

**2- خصوص المكلف لاكت من نظام ضريبي** ويعتبر من أهم اسباب حدوث الازدواج الضريبي خاصة في

الاقتصاديات الحديثة والتنافس الحاد في السوق فتحاول الدول عن طريق فرض الضرائب ملاحقة رؤوس

الاموال لحاملي جنسيتها او المقيمين لديها مقابل ما تقدمه من خدمات لهم

**3- اختلاف التنظيم الفنى للضريبة** الذي يقصد به "الاجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها

وتحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها وتقدير قيمة هذه العناصر أي تحديد الوعاء

(1) عبد الحسن هادي صالح ،أقلية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه ،كلية الحقوق ،جامعة القاهرة 1984، ص15

(2) جهاد سعيد الخصاونة ،مصدر سابق ،ص285

بهدف الوصول الى تحقق الضريبة <sup>(1)</sup>الدول بعض الدول تأخذ بنظام تعدد الضرائب وبعضها تأخذ بنظام وحدة الضريبة وهذا الاختلاف يتسبب بدوره في حدوث حالة الازدواج خصوصا من انه لا يوجد ما يحرم الازدواج دولياً الا انه يرهق المكلف ويعرقل انتقال رؤوس الاموال بين الدول

4- ظهور الشركات العملاقة ذات الموازنات الضخمة وامتلاكها فروع في مناطق مختلفة من العالم فالتقدم التكنولوجي الذي شهدته العالم ساهم في انشاء صناعات كبيرة وقيام هذه الشركات بتوسيع نطاق عملها في اكثر من دولة وبالتالي خضوعها ل اكثر من نظام ضريبي في اكثر من دولة ومثال ذلك الشركات متعددة الجنسيات والشركات العابرة للقارات <sup>(2)</sup>

5\_ وقد يحدث الازدواج بسبب المعاملة بالمثل بين الدول لفرض الضريبة على رعاياها في مقابل قيام الدولة الاخرى بفرض ضريبة على رعاياها <sup>(3)</sup>

المبحث الثاني :وسائل معالجة الازدواج الضريبي .  
حدث الازدواج الضريبي بسبب منح المحافظات غير المنتظمة في اقليم اختصاص فرض الضرائب والرسوم المحلية يتطلب معالجته بعدة وسائل سواء كان داخليا او دوليا .  
المطلب الاول :وسائل معالجة الازدواج الضريبي الداخلي .

حتى تستطيع الدولة تخفيف عبء الضريبة على المكلفين لابد أن تستخدم في ذلك عدة وسائل لذلك قسمنا هذا المطلب الى ثالث فروع تكلمنا في الفرع الاول عن التنظيم التشريعي لأختصاص فرض

(3) محمد خالد المهايني ،محاضرات في المالية العامة التنظيم الفنى للضريبة ،امنشرات جامعة دمشق ،2006،ص49

(1) عرف السكرتير العام للجنة الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة في تقريره الذي قدمه إلى الأمم المتحدة عام 1974 الشركات متعددة الجنسيات بأنها"مشاريع تمتلك وتسيطر على العناصر الانتاجية وتقدم خدمات خارج دولة إنشائها وقد تكون المشاريع أشخاص قانون عام أو أشخاص قانون خاص "قلأعن طلعت جيد لجي الحديدي ،المركز القانوني الدولي للشركات متعددة الجنسيات ،اطروحة دكتوراه ،جامعة الموصل 2005،ص17

(2) مراد صائب البياتي ،مبدأ المعاملة بالمثل في مجال المركز القانوني للاجنب(دراسة مقارنة ) ،رسالة ماجستير ،كلية الحقوق ،جامعة الموصل 2004،ص120

الضرائب والرسوم وفي الفرع الثاني سنتطرق الى تنظيم توزيع الموارد المالية بين المحافظات أما في الفرع الثالث فسنتحدث فيه عن زيادة الموارد المالية للمحافظات.

#### الفرع الاول : التنظيم التشريعي لاختصاص فرض الضرائب والرسوم .

ابتداءً نقول ان الدستور كان واضحاً في اعطاء مجالس المحافظات الصلاحية التشريعية ومنها فرض الضرائب والرسوم التي لا تعتبر من الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية وانه كان واضحاً في اطفاء صفة القانون على اعمال السلطة المحلية وقد أكد هذا المنهج مجلس النواب عند تشريع قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21) لسنة 2008المعدل الذي نص على ان مجلس المحافظة هو السلطة التشريعية والرقابية في المحافظة ولم يصدر لحد الان اي تشريع اتحادي يحصر اختصاص فرض الضرائب والرسوم بيد السلطة الاتحادية ومما يدعم هذا الرأي هو اتجاه المحكمة الاتحادية العليا في تأييدها لهذا الاختصاص للمحافظات .

لذلك فأن اولى المعالجات هي بيد البرلمان الذي يقع عليه عبء التنسيق مع مجالس المحافظات ولجان الاقاليم والمحافظات في مجلس النواب خاصةً وان المجالس المحلية ينظر اليها الان كأنها جزء من الجهاز التنفيذي في المحافظات وليس جهة تشريعية محلية بسبب قصورها في وظيفتها التشريعية والرقابية وان يدعم البرلمان خطوته هذه ببعض البرامج والمقترنات مهمتها اصلاح وتطوير العملية التشريعية المحلية في الجوانب المالية وخاصة مسألة الضرائب والرسوم بما يمنع تعارض هذه التشريعات مع التشريعات الاتحادية مع عرض مشاريع القوانين المحلية قبل الاقتراع عليها على مجلس الدولة <sup>(1)</sup> من اجل توحيد الصياغة القانونية لها ومعرفة جوانب الخلل فيها لتصحيحها وان أهمية الاصلاح التشريعي وتنظيم اختصاص المحافظات في فرض الضرائب والرسوم يكتسب اهميته في تخفيف العبء عن

<sup>(1)</sup> نصت المادة (4) من قانون التعديل الخامس رقم (17) لسنة 2013ا لقانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 على (يختص مجلس الدولة بتنظيم القضاء الاداري والاقناع والصياغة واعداد ودراسة وتدقيق مشروعات القوانين وابداء الرأي في الامور القانونية لدوائر الدولة والقطاع العام).

السلطة التشريعية المركزية حيث تبقى مهمتها منحصرة بالتشريع على المستوى الاتحادي وتحديد آليات التشريع المالي المحلي التي تسير عليه المجالس المحلية بصورة عامة ومنها آلية تقديم مقتراحات التشريعات المحلية وتحديد الأوعية الضريبية المحلية ومقدار الضريبة وطرق احتسابها وأآلية مناقشتها المقترنات التشريعية والاغلبية المطلوبة للتصويت عليها وتحديد جهة التصديق للتشريع الفرع الثاني: تنظيم توزيع الموارد المالية بين المحافظات .

يعتبر توزيع الموارد المالية من اهم مفردات الامركزية المالية وتزداد هذه الاهمية بزيادة درجة الاعتماد على الثروة الطبيعية اي في ظل الاقتصاد الريعي كالاقتصاد العراقي حيث تكون نسبة الاموال النفطية حوالي (90%) من الاموال العامة وتنتهي الدول الاتحادية في ادارة وتوزيع الثروات الطبيعية احدى الوسائل الثلاث:

ولا: سيطرة السلطات الاتحادية على الثروة دون ان تكون للأقاليم اي حق للتصرف فيها ابتداء من عمليات التقيب والاستخراج والتصدير مثل البرازيل<sup>(1)</sup> والسبب يعود الى الاتجاهات المختلفة في تبني الفدرالية فليست بالضرورة أن تكون الدول الفدرالية ذات قوميات وعرقيات مختلفة أو أنها لم تكن دولًا قد تحول الدولة البسيطة الى فدرالية وتبقي الثروات تحت سيطرة السلطة المركزية أو تكون السلطة المركزية هي السلطة الوحيدة القادرة على إدارة الثروة لأنها تتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية ومعرفة وسائل إدارة قطاع النفط وحاجة الصناعة النفطية الى الأموال الطائلة في عملياتها المختلفة .

ثانياً: تقسيم الثروة الطبيعية بين السلطة الاتحادية وسلطات الأقاليم وفقاً لنسب يحددها الدستور ومثال ذلك نيجيريا حيث أعطى دستورها نسبة 13% من الثروة الطبيعية للأقاليم<sup>(2)</sup> وتكون هذه الحالة هي الشائعة في أغلب البلدان الفيدرالية وغالباً ما يتم تنظيم هذا الاستغلال المشترك في النصوص الدستورية أو مواليف

(2) المادة (177) من دستور البرازيل لعام 1988 المعدل

(1) دستور 1990 النجيري مستمد ومستوحى من الدستور الامريكي الذي يقوم على تقسيم السلطة بين الجهات الحاكمة ووجود هيئة قضائية مستقلة و الهيئة التشريعية منتخبة إضافة إلى الحكومات المحلية بعد سلسلة من الحروب الأهلية وعدم الاستقرار بسبب محاولة السيطرة على منابع النفط، دلتا النيل

وطنية فمثلاً أستراليا أعطت للولايات بموجب اتفاق بينها وبين الحكومة الاتحادية سلطة حصرية على الموارد النفطية الموجودة تحت مياها الاقليمية بينما تمارس الحكومة الاتحادية السيطرة على باقي الموارد

في المياه الاقليمية <sup>(1)</sup>

ثالثاً: سيطرة الأقاليم على الثروة الطبيعية الموجودة على أقاليمها دون تدخل الحكومة المركزية كما في الإمارات <sup>(2)</sup> فحكومة الاتحاد الإماراتية لا تملك السلطة على الموارد النفطية في الإمارات وأنما يترك ذلك إلى الولايات سواء ما تعلق بالاستغلال والتطوير والرقابة على الادارة النفطية بل حتى تملك الإمارات العضوية في منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك) ومنظمة الأقطار العربية للنفط (أوبك) فالنفط يعتبر في دستور الإمارات العربية المتحدة شأنًا داخليًا لا يشاركها الاتحاد فيه <sup>(3)</sup> أما دستور العراق لعام 2005 جعل النفط والغاز ملك لكل الشعب العراقي في كل المحافظات والأقاليم وجعل إدارة النفط والغاز للحكومة الاتحادية بالتعاون مع الحكومات المحلية في المحافظات المنتجة للنفط وان دستور 2005 لم يطلق يد السلطات الاتحادية وحكومة الأقاليم والمحافظات المنتجة للنفط في وضع السياسة الاستراتيجية للنفط وإنما أحاط ذلك بمجموعة من القيود أهمها :

1- التنسيق المشترك بين الحكومة الاتحادية وحكومة الأقاليم والمحافظات غير المنظمة لأقاليم في الادارة التنفيذية للنفط والغاز أي أنه ليس بمقدور الحكومة الاتحادية الانفراد بالقرارات المتعلقة بأدارة حقول النفط والغاز وإنما يجب أن تكون هذه القرارات متقد علىها من الجهات المحددة في المادة (112) من الدستور ويقصد بالسياسات الاستراتيجية في إدارة النفط "العمليات المتعلقة بالتعاقد والتفاوض والاستكشاف وسياسة

(2) هاشم عبد الله، التنظيم الدستوري لاستغلال الموارد النفطية في الدول الاقرالية\_ العراق أنموذجًا، كلية القانون، جامعة السليمانية، 2017، ص 83

(3) المادة (23) من دستور الإمارات العربية المتحدة لسنة 1971 المعدل

(4) المادة (123) من دستور الإمارات العربية المتحدة لعام 1971 المعدل

الإنتاج والتسويق والتطوير في القطاع النفطي<sup>(1)</sup> ويشترط في رسم السياسة الاستراتيجية تحقيق أعلى منفعة للشعب العراقي .

2-أن يكون هدف السياسة الاستراتيجية النفطية تطوير القطاع النفطي ونبذ الاساليب البدائية وأنتاج اساليب ادارية حديثة تساهم في تطوير هذا القطاع .

3-أعتمد تقنيات مبادئ السوق النفطية بما فيها وسائل الادارة الحديثة للقطاع النفطي وأعتمد التقنيات الحديثة لتطوير الصناعة النفطية .

4-أن تهدف هذه السياسات الى تشجيع الاستثمار في القطاع النفطي مما يحقق أعلى منفعة للشعب العراقي ويقصد المشرع هنا ليست المنفعة المطلقة وإنما المنفعة الأقل نسبة من الخسائر فالمناطق النفطية مختلفة في المزايا والعيوب ولا يمكن أن تكون طريقة استغلالها واحدة وهذا ينعكس على شروط العقد وآلية التعاقد لا سيما أن بعض العقود النفطية أستقر العمل بها وأعتمدتها الكثير من الدول.

وبالنظر الى الواقع العراقي نجد أن نص المادة (111-112) يشمل فقط المحافظات غير المنتظمة في أقليم المنتجة للنفط والغاز ولا يشمل أقليم كردستان الذي أفرد بأستغلال ثرواته الطبيعية من دون التنسيق مع الحكومة الاتحادية لأنه يعتبر إدارة الثروات النفطية ليست من الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية وأنه من الاختصاصات المشتركة التي تكون الأولوية فيها لقانون الأقليم<sup>(2)</sup> وقد صدر قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم (20) لسنة 2007 التي نصت المادة (37) منه على التفاصيل التنظيمية للعقود التي تبرمها حكومة كردستان للتف吉ب والاستخراج وحتى التصدير<sup>(3)</sup> وتعتبر وزارة النفط هي الوزارة المسؤولة عن جميع النشاطات المتعلقة بالنفط والغاز العراقي وترتبط جميع شركات النفط الحكومية بها

(5) حمزة الجواهري ،محاولة استبانت القانون الذي ينسجم مع الدستور والتعديلات المقترنة لمسؤولي النفط والغاز ،بحث منشور في كتاب روح العصر ومسارات التحول ،ص429

(1) شورش حسن عمر ،خصائص النظام الفرالي في العراق . دراسة تحليلية مقارنة ،الطبعة الاولى ،مركز كوردستان للدراسات الاستراتيجية ،السليلانية ،2009،ص 284

(2) أصدرت المحكمة الاتحادية العليا قراراها المرقم (29/أتحادية ،2012) وموحدتها (110/أتحادية /2019 ) في (15/2/2022) المتضمن عدم دستورية قانون النفط والغاز لأقليم كردستان رقم (20) لسنة 2007 وألغائه لمخالفته نص المواد (111/110) (112/111) (130/121/112) من الدستور والزام حكومة كردستان بتسليم كامل أنتاج الحقول النفطية .

وتعمل تحت اشرافها<sup>(1)</sup> اضافة الى شركة النفط الوطنية العراقية التي تم تشكيلها وفقا لقانون رقم (4) لسنة 2018 ترتبط مجلس الوزراء وتمارس اعمالها في جميع انحاء العراق ومياهه الاقليمية وجرفه القاري وخارج العراق نيابة عن الدولة العراقية ومهماهه ادارة كافة العمليات المتعلقة بالنفط والغاز ومنها ادارة عقود الخدمة في جولات التراخيص<sup>(2)</sup>.

الفرع الثالث :زيادة الموارد المالية للمحافظات . هناك وسائل عدّة لتعزيز دور القطاعات غير النفطية ومنها :

أولا: تعزيز دور القطاعات غير النفطية .

تمتلك المحافظات الكثير من المقومات الاقتصادية تعزز بها عملية التنمية فيها فالموارد النفطية غالبا ما تتأثر بتقلبات السوق والاحداث السياسية في العالم مما يجعل اسعارها غير مستقرة ويمكن ان تحدث ارباكا في عملية تمويل الموازنة العامة ،والمحافظات العراقية ترثى بكثير من الموارد ومصادر الثروة اذ ما استغلت بشكل افضل مما هو عليه فمثلا الى وقت قريب كان الانتاج الزراعي هو النشاط الاقتصادي الابرز في العراق<sup>(3)</sup> وكذلك بالنسبة للقطاع السياحي وجود المعالم السياحية المتنوعة والمرافق المقدسة والمزارات الدينية يمكن ان يدعم قطاع السياحة ويجعله مصدرا رئيسيا من مصادر التمويل<sup>(4)</sup> و منح القطاع الخاص دورا اكبر في الاستثمار ويقاد ان يكون قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال من افضل القطاعات في العالم حاليا<sup>(5)</sup> التي تستقطب ايدي عاملة وتحقق موارد مالية كبيرة يمكن للمحافظات

(3) المادة (5) من قانون تنظيم وزارة النفط رقم (101) لسنة 1976 صدر بتاريخ 3/8/1976

(4) المادة (4) من قانون الشركة الوطنية رقم 4 لسنة 2018

(1) يوجب تعداد 1997 بلغ عدد العاملين في الزراعة (19)% من أجمالي السكان النشطين وشكلت الاراضي الصالحة للزراعة قرابة (17)% من مساحة العراق أي (30) مليون دونم في (15) محافظة فقط ففي حين انخفضت هذه النسبة الى (2) مليون دونم وفق الخطة الزراعية لعام 2022 وهي في تراجع كبير لأسباب كثيرة ،المصدر ،عدنان عبد الامير ،الواقع الزراعي في العراق بعد 2003 (التحديات والحلول) مركز البيان للدراسات والتخطيط ،2022،ص 3

(2) ضمن خطة وزارة الثقافة والسياحة والاثار لعام (2021-2022) زادت الابيرادات المتأنية من السياحة (15) ترليون الى (28) ترليون لعام 2022 وجاءت محافظة بغداد بالمرتبة الاولى في عدد المرافق السياحية ثم كربلاء ثم النجف ،المصدر كتاب وزارة الثقافة والسياحة والاثار ،هيئة السياحة ،2022،ص 31-25

الولوج لهذا القطاع باتخاذ عدة خطوات أهمها تشجيع الطلاب الناجحين في المرحلة الاعدادية الى دخول ميدان دراسات الاتصالات والعلوم التكنولوجية من خلال منح المكافآت للطلبة المتفوقين واشراكهم في المسابقات العلمية والاستفادة من مؤهلاتهم مستقبلاً ايضا يمكن ان تساهم الأصول العقارية غير المستغلة بشكل جيد لزيادة الموارد المالية ببيعها او تاجيرها والاستفادة من الاموال المتحصلة من ذلك في القيام بمشاريع البنى التحتية وتقديم الخدمات .

ثانياً: تحسين ادارة الموارد المالية المحلية . لم يتضمن قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008 شروطاً تتعلق بتوافر الخبرة والاختصاص في تسم مناصب الحكومة المحلية بشقيها التشريعي والتنفيذي <sup>(1)</sup> وهذا ما جعل اغلب قرارات المحافظات متخبطه غير متناسبة مع ظروف المرحلة مما اضعف ثقة الشارع بها ومطالبته بحلها . وبما ان الموازنة تعد من اهم الاختصاصات المالية للحكومات المحلية تحتاج الكوادر المحلية الى المزيد من الجهد الى جعل الموازنة مرآة عاكسة للوضع الاقتصادي السائد فيها وتكاد نفقات انشاء المشاريع الخدمية هي الغالبة على نفقات المحافظات <sup>(2)</sup> بسبب الاهمال الذي كانت تعيشه في زمن النظام البائد الا ان الامر بعد عشرون عاماً يجب أن يختلف و تتوجه المحافظات لأستراتيجية مختلفة تعتمد على توجيه الإنفاق نحو المشاريع الاستثمارية التي تدر للموازنة دخلاً مستمراً تحقيقاً لعملية التنمية المستدامة وهذا يتطلب باستمرار استخدام دراسات الجدوى الاقتصادية لهذه المشاريع وتحديد موازنة برامج و فيما يتعلق بالايرادات فيطلب تقديرها دراسة التقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد وتعتمد المحافظات بصورة اكبر على ما يردها من وزارة المالية من تقارير

(3) المادة (6) من قانون التعديل الثالث رقم 4 لسنة 2023 لقانون المحافظات رقم 21 لسنة 2008 المعدل

(4) مبلغ النفقات في قانون موازنة (2023) كان (198) مليار دينار خصص (133) مليار دينار ل النفقات التشغيلية و خصص مبلغ (38) مليار دينار للمشاريع الاستثمارية المحلية

(5) موازنة البرامج هي موازنات خاصة اماشط استراتيجية ضخمة تحصل الحكومة فيها بقانون مستقل على تعهد مصدق من السلطة التشريعية يتيح لها الحصول على قيمة الصفة بكماتها دفعه واحدة وضمن حدود المبلغ الاجمالي لهذه المشاريع ويكون دفع النفقات في حدود اعتمادات الدفع التي ترصد سنوياً في الموازنة . فوزت فرحت ، المالية العامة ، الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع الدول العربية والاجنبية ) ، منشورات دار الحلبي ، بيروت 2001 ، ص 92

لتحصيل الايرادات لذلک يتطلب الامر منح المحافظات الصالحيات الالزامیة لتحصیل الايرادات وحدها وایداعها في خزینة المحافظة كأیارا للمحافظة لمعرفة مدى كفاءة الحكومات المحلية في ادارة الايرادات والوقوف على حالات الفساد المالي والاداري .

ثالثاً: تفعیل دور الرقابة الماليّة لتنقیل حالة الفساد المالي .

يعتبر المجلس المحلي الهيئة التشريعية والرقابية في المحافظة الا ان الدور الرقابي للمجالس المحلية مقيد بنطاق المكان أي في حدود المحافظة ولا يجوز ان تمتد الى انحاء اخرى من البلد كذلك هناك القيد الموضوعي فلا تمتد رقابته الى المحاكم والوحدات العسكرية والكليات والمعاهد وقد تكون رقابة مجلس المحافظة على المحافظ غير فعالة في بعض الاحيان وتصطدم بالتوافقات السياسية وذلك لأن مرشح الكتلة الاعظم في المجلس ستكون له الافضلية على باقي المرشحين وقد يؤثر بعد ذلك في التغطية على سوء الادارة وجعل رقابة المجلس غير مجديه فكيف سيقى مجلس المحافظ الذي تم انتخابه من قبله وحتى لو توفرت اعترافات من بقية الاعضاء على عمل المحافظ سيصطدم حتماً بالمعارضة وقد لا يحصل أي تغيير لأن قرار أقالة المحافظ يكون بالاغلبية المطلقة .

أن اعطاء سلطة اختيار المحافظ لمجلس المحافظة أمر محمود لأنه يعزز التوجه الديمقراطي في المحافظة وكان الأفضل أن يعطى منصب المحافظ للشخص الذي حصل على أعلى نسبة من الاصوات في الانتخابات المحلية وأن تعدل شروط الترشيح لعضوية مجالس المحافظات فلا يعقل أن يتولى شخص يحمل الشهادة الاعدادية <sup>(1)</sup> أو ما يقابلها عضوية مجلس يختص بالشؤون التشريعية والرقابية وأيضاً من الأفضل أن يعم شرط الخبرة الذي أشترط القانون توفره في منصب المحافظ والقائممقام <sup>(2)</sup> على عضو

(1) عدل المشرع العراقي هذا الشرط في قانون التعديل الثالث رقم 4 لسنة 2023 لقانون انتخابات مجلس النواب ومجالس المحافظات الاقضية رقم 12 لسنة 2018 وأجازت المادة السادسة منه على تخصيص نسبة 20% من عدد المرشحين في القوائم الانتخابية من حملة شهادة البليوم أو الاعدادية أو ما يقابلها وكذلك بالنسبة لكرات المكونات

(2) أضاف المشرع في قانون التعديل الثالث رقم 10 لسنة 2018 لقانون المحافظات رقم 21 لسنة 2008 في المادة (السابعة /أولاً) على أن يكون للمحافظ خبرة لا تقل عن (10) سنوات في مجال عمله

مجلس المحافظة فالمجلس هو الذي يرسم السياسة الاستراتيجية للمحافظة ولا يعقل أن يضع هذه السياسة شخص ليس لديه خبرة كافية في مجال عمله ومن الأفضل أن تحدد هذه الخبرة في القطاع الحكومي والاستعانة بخبرات القطاع الخاص في لجان المجلس والهيئات الاستشارية .

**المطلب الثاني : معالجة الازدواج الضريبي الدولي :**

تلجأ الدول غالباً إلى عدة وسائل لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي منها عقد الاتفاقيات الدولية الثنائية والطرق احادية الجانب والاستناد إلى الجهود الدولية سنبيّنها على النحو التالي .

**الفرع الاول : معالجة الازدواج الضريبي الدولي بالاتفاقيات الدولية.**

للتحفيض من وطأة الازدواج الضريبي وجذب الاستثمار الأجنبي تعدد الاتفاقيات الدولية بين الدول وتکاد تكون السمة الابرز لهذه الاتفاقيات هي الثنائية لصعوبة ايجاد تسيير ضريبي بين عدة دول والسعى لعدم تقليل حصيلة الاموال الضريبية ومحاولة معالجة هذا الموضوع بالتشريعات الداخلية، الاتفاقية الضريبية هي معايدة دولية تخضع لأحكام القانون الدولي وكما عرفتها اتفاقية فيينا لالمعاهدات "اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأياً كانت التسمية التي تطبق عليه " <sup>(1)</sup> فالمعاهدات الضريبية هي نوع من أنواع المعاهدات موضوعها يتعلق بالقواعد والاحكام المتفق عليها لتنظيم العلاقات الجبائية بين دول أطراف الاتفاقية وتحديد معدلات الضرائب المراد الاتفاق عليها بالتفصيل

يمكننا تمييز صورتين من الاتفاقيات الضريبية حسب عدد الاطراف الداخلة فيها :

الصورة الاولى: اتفاقيات شاملة بين مجموعة من الدول <sup>(2)</sup> تعتمد احدى النماذج المعدة سلفاً دون التقيد به اذ تستطيع الدول المتعاقدة التعديل على النموذج للوصول إلى الصيغة النهائية للاتفاقية

(1) المادة (2) من اتفاقية فيينا للأمم المتحدة علم 1969

(2) غالباً ما يتم عقد هذه الاتفاقيات الشاملة بين الدول المتقاربة أقليمياً أو تحمل ذات الأفكار السياسية أو لتحقيق منافع اقتصادية تعود على جميع المتعاقدين

الصورة الثانية:الاتفاقيات الثنائية البسيطة <sup>(1)</sup> وتكون بين دولتين او عدة دول اقليمية وغالباً ما تنظم ارباح شركات النقل البحري والجوي وتعتبر الاتفاقيات الدولية الثانية لتجنب الازدواج الضريبي من الوسائل التي تنهجها الدول الى جذب الاستثمارات الاجنبية ومحاولة الاحتفاظ بالايرادات الضريبية طالما ان الاعفاء وحده لا يستطيع دائماً جذب الاستثمارات لانه يسبب خسائر في الايرادات العامة التي تؤدي الى العجز المالي ونشوء حالة من الركود المالي وارتفاع الاسعار والتضخم وزيادة الاعتماد على الاستيراد وارباك التوازن الاقتصادي في البلاد لان الاعفاءات التي تقدمها الدول للمستثمرين تساعد على زيادة الحصيلة الضريبية لدولة المستثمر ولا يستفاد منها المستثمر <sup>(2)</sup> لذلک تعمل اتفاقيات الازدواج الضريبي الى تجنب التميز في فرض الضرائب عندما تخضع كلا المستثمر المحلي والاجنبي لنفس الضريبة وتفادي السلبيات في تغيير القوانين الضريبية في المستقبل لانها غالباً ما تتضمن نصاً لمواجهة اي تغيير في قوانين الضرائب المشمولة بالاتفاقية وغالباً ما تتوضع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي استناداً لمعايير معينة ومنها المعايير التي وضعتها بعض المؤسسات الاقتصادية الدولية <sup>(3)</sup> وهي :

أن يكون فرض الضرائب العقارية لدولة موقع العقار  
الضرائب على أرباح الاسهم والسنادات للدول المصدرة لها أو للدولة التي يثبت فيها صاحب الاسهم أو صاحب السند  
الضريبة على الدين العادي تفرض بناء لقانون بلد الدائن  
الضريبة على أرباح المشروعات تفرض من قبل الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيس للمشروع  
الضريبة على أجر العمل تفرض وفقاً لقانون الدولة التي يتم فيها العمل  
الضريبة على الدخل العام تفرض وفقاً لقانون موطن الشخص المكلف .

(3) بدأت الاتفاقيات الثنائية بالتزايد لتسوية الخلافات المتزايدة بين الدول فمثلاً بلغت اتفاقيات الولايات المتحدة الامريكية 150 اتفاقية مع مختلف دول العالم

(4) طارق الضب ،آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الاجنبية ،أطروحة دكتوراه ،كلية القانون ،جامعة قاصدي مرباح ورقة ،2019 ،ص 50

(1) هذه المعايير المعتمدة في نموذج الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

ولقد دخل العراق في عدة اتفاقيات ثنائية وجماعية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وتشترك السلطتين التشريعية والتنفيذية في عملية ابرام المعاهدات في العراق ولتعلقها بالجانب المالي تضطلع وزارة المالية بدور كبير في التفاوض في مثل هكذا اتفاقيات اضافة الى وزارة الخارجية التي تقتصر مهمتها على الجوانب الدبلوماسية لعقد الاتفاقيات .

تعمل الاتفاقيات الضريبية على تحديد الضرائب والأشخاص المشمولين بالاتفاقية في كلا الدولتين فمثلاً الاتفاقية العراقية الاماراتية كانت الضرائب المشمولة بالاتفاقية بالنسبة للجانب العراقي هي ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العروضات التي تفرض على الاراضي غير المستثمرة بعد انتهاء مدة السماح اما بالنسبة للجانب الاماراتي فتشمل ضريبة الدخل وضريبة الشركات <sup>(1)</sup> وغالباً ما تتفق الدول المتعاقدة على تضمين الاتفاقية نصاً يقتضي بسريان الضريبة على اي ضرائب متماثلة تفرض مستقبلاً بعد سريان الضريبة و أشعار الدولة المتعاقدة على ما يستجد من تغييرات في القوانين الضريبية بالنسبة للضريبة محل الاتفاق اما بالنسبة للاشخاص المشمولين بالاتفاقية فتعتمد الدول على معيار الاقامة للأشارة الى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في كلا الدولتين المتعاقدين ومن ملاحظة الاتفاقيات الثنائية التي عقدها العراق نجد أنها تنصب على ضرائب الدخل والعقارات وضريبة العروضات وبما ان إدارة السياسة الخارجية بما فيها التفاوض وعقد المعاهدات هي من اختصاص السلطات الاتحادية فلا يمكن التحدث عن دور للحكومات المحلية في مثل هكذا اتفاقيات الا فيما يتعلق بتنفيذ هذه الاتفاقيات بأعتبارها أصبحت قوانين اتحادية أما في حال اطلاق يد الحكومات المحلية في ممارسة اختصاصها في فرض الضرائب المحلية كضريبة البيئة والضرائب الكندية أو تحويل ضرائب العقار الى ضريبة محلية فيمكن ان ينتج عن ذلك حدوث ازدواج ضريبي دولي ويمكن ان تكون للحكومات المحلية دور في مثل هكذا اتفاقيات بالتنسيق مع الحكومة الاتحادية .

---

(2) المادة (الثانية/ب) من الاتفاقية بين العراق والامارات العربية المتحدة

الفرع الثاني : معالجة الازدواج الضريبي الدولي بطرق احادية الجانب .

ويقصد بها الاجراءات التشريعية والتنفيذية التي تتخذها الدول لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي من تلقاء نفسها هادفة لتحقيق اغراض معينة كتشجيع الاستثمار والمعاملة بالمثل وتخفيض العبء الضريبي على مواطنيها ويكون ذلك بعدة طرق اهمها :

أولا: طريقة الاعفاء الضريبي . تتجه غالبية الدول الى تضمين نظامها الضريبي مجموعة من الاعفاءات يكون الغرض من ورائها تحقيق اهداف الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية ويعرف نظام الاعفاء " بأنه عدم فرض الضريبة على دخل معين أما بشكل مؤقت أو دائم ضمن القانون لاعتبارات معينة تقدراها الدولة بما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية "<sup>(1)</sup> أو هو "ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية"<sup>(2)</sup> ومن

كلا التعريفين يمكن ان نحدد عناصر الاعفاء الضريبي بما يلي :

أولا: الاعفاء الضريبي ميزة قانونية اي انه لا يمنح الا بقانون صادر من السلطة المختصة باصدار القوانين فطالما ان الضريبة والرسم لا تفرض الابقانون فحتما ان الاعفاء منها لا يكون الابقانون وهذا ما تأخذ به جميع الدول مهما كانت فلسفتها الاقتصادية .

ثانيا: الاعفاء ميزة تمنح للشخص الطبيعي والمعنوي فطالما ان كلاهما يتمتع بالشخصية القانونية التي تجعله مكلفا للضريبة فمن العدالة ان يشمل كلاهما بنظام الاعفاءات وفقا للتخطيط الاقتصادي للدولة .

ثالثا: الاعفاء الضريبي يمنح لتحقيق اهداف شتى قد تكون اقتصادية كتشجيع الاستثمار ومحاربة التهرب الضريبي او اجتماعية لتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع او سياسية كتعزيز العلاقات الدولية وزيادة التبادل التجاري بين الدول والاعفاء يكون بصورتين اما اعفاء كليا يشمل كافة الاموال والضرائب الخارجية في

(1) طارق الحاج ، المالية العامة ، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999، ص88

(2) عمار فوزي المياحي ، الاعفاء في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير . كلية النهرين للحقوق ، جامعة النهرين ، 2001، ص8

دولة المكلف او دولة الشركة الام او اعفاء مع التصاعد اي اعفاء الايرادات الخارجية في دولة المكلف مع الاخذ بنظر الاعتبار تصاعد سعر الضريبة نتيجة لابادات اخرى في هذه الدولة وهذه الصورة من الاعفاء يمكن ان تقتضي على الازدواج الضريبي نهائيا لانها تشمل كافة مصادر الايرادات . منح المشرع العراقي مجموعة من الاعفاءات لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ومثلها ماورد في قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 المعدل . وايضا منحت اعفاءات للولايات المتحدة الامريكية بموجب الاتفاقية الامنية التي عقدها العراق معها وتم المصادقة عليها بقانون رقم 52 لسنة 2008 حيث تم اعفاء الطائرات العسكرية والمدنية الامريكية من الضرائب <sup>(1)</sup> . اضافة الى الاعفاءات التي تضمنها قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل <sup>(2)</sup> من اجل تشجيع الاستثمار والاسهام في عملية التنمية .

ثانيا : طريقة الخصم الضريبي . وبمقتضى هذا النظام يتم خصم الضريبة المدفوعة من قبل المكلف في الدولة المستقطبة من الضريبة المستحقة عليه في الدولة المصدرة ويتربط عليه تلافي الازدواج الضريبي كلبا اذا كانت الضريبة المدفوعة تساوي او تزيد على الضريبة المستحقة في الدولة المصدرة <sup>(3)</sup> ، وذا كان الاعفاء الضريبي ينصب على دخل المكلف فأن الخصم الضريبي يكون على الضرائب التي يدفعها المكلف في دولة المصدر للاستفادة من الاسقاط الضريبي في دولة الاقامة .

ثالثا: السعر الضريبي التمييزي:، وفيه تخضع الايرادات المتحققة في الخارج الى سعر ضريبي اخف مما هو معمول به في الدولة فهي لا تمنح اعفاءا كلبا وانما تخضع لسعر ضريبي مميز ومثالها ما نص عليه قانون ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق لضمان اخضاع الدخل

(1) بنظر تفاصيل الاتفاقية في العدد 2041 من جريدة الوقائع العراقية المنشورة بتاريخ 24/12/2008/2008/12/24 (المادة التاسعة /ف5)

(2) تضمن الفصل الثالث من قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 جملة من المزايا والضمانات للمستثمر الاجنبي والمحلية بغية استقطاب الشركات للعمل في العراق .

(3) احمد خلف حسين ، مصدر سابق ، ص 200

المتحقق في العراق لشركات النفط الأجنبية والمعاقدين معها في انتاج واستخراج النفط لضريبة الدخل في العراق <sup>(1)</sup>.

الفرع الثالث .الجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي .

تعود الجهود الدولية الاولى لمكافحة الازدواج الضريبي الى الدراسات التي قام بها معهد القانون الدولي في مؤتمره الاول في كامبردج عام 1897 والمؤتمر الثاني في جنوب عام 1922 فيما يتعلق بضريبة الترکات وانتهت قرارات المؤتمر الى جعل ضريبة الترکة من حق دولة موطن او اقامة المتوفى الا فيما يتعلق بالعقارات فهي تخضع لضريبة الترکة في دولة العقار وفي حالة وجود ضريبة تصاعدية على الترکة فلا يحق الا لدولة واحدة من الدول المتنازعة ضريبها فرضها على كافة الترکة .

لقد بدأت المعاهدات الدولية والاتفاقيات الضريبية الثانية بالتزايد نتيجة لانتقال رؤوس الاموال والتطور التكنولوجي الهائل ومحاولات الدول النامية استقطاب الاستثمار الاجنبي لمتطلبات عملية التنمية فيها مما يتطلب الامر تدخل المنظمات الدولية لوضع نماذج لالاتفاقيات الضريبية ورغم انها غير ملزمة للدول ويحق للدول التعديل عليها الا انها اصبحت مرتکزا تستند عليه الدول لعقد هكذا اتفاقيات ، وسوف نبين في بحثنا النموذج الذي وضعه الامم المتحدة والنماذج الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية باعتبارهما محصلة للجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي .

أولا:الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .

تأسست منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عام 1961 لتحمل محل منظمة التعاون الاقتصادي الاوربي لاعمار اوربا بعد الحرب العالمية الثانية وفق خطة مارشال من خلال تخصيص مساعدات مالية من الولايات المتحدة الامريكية وكندا وركزت على التعاون الاقتصادي الاوربي في البدء الا انها سرعان ما وسعت من نشاطها لتضم دولا غير اوربية مثل اليابان وكوريا الجنوبية والمكسيك ليصل عدد الاعضاء

---

(4)قانون ضريبة الدخل على على الشركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم(19)لسنة 2010 المادة الاولى

فيها الى 38 بحلول العام 2014<sup>1</sup> (وضعت هذه المنظمة في اطار جهودها لمعالجة حالات الازدواج الضريبي مشروع الاتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة من قبل لجنة العمليات الضريبية في المنظمة وفي عام 1963 انتهت من كتابة النموذج وطلبت من الاعضاء مناقشته واعتماد اعادة النظر الدورية للمعاهدة حسب مستجدات الامور وأرفق بمواد الاتفاقية النموذجية تعليق مفصل لكل مادة من الاتفاقية واتاحت هذه التعليقات للدول غير الاعضاء كالهند والصين وروسيا مما ساهم في حل الكثير من مشاكل تفسير الاتفاقيات التي اعتمدت على النموذج بين البلدان غير الاعضاء .<sup>2</sup>)

ثانياً :الاتفاقية النموذجية للامم المتحدة.

تعود بدايات هذه الاتفاقية الى جهود عصبة الامم لمعالجة الازدواج الضريبي حيث شكلت لجنتان في العصبة الاولى سنة 1921 عرفت باسم لجنة الخبراء الاقتصاديين جاء بقرارها ان تحل فكرة التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية كاساس لسلطة الدولة في فرض السلطة و الثانية لجنة الخبراء الفنيين قدمت تقريرها سنة 1925 جاء في تقريرها ان يعطى لدولة موطن المكلف ودولة محل امواله الحق في فرض الضريبة عليه بنسبة مصالحة الاقتصادية في كلا الدولتين<sup>3</sup> واستطاعت عصبة الامم وضع نموذج اتفاقية المكسيك لمراجعة مصالح الدول النامية لانها وضعت من قبل ممثلي من الدول اللاتينية ثم اعيدت صياغتها ووضع نموذج اتفاقية لندن بعد القيام بتعديلات على اتفاقية المكسيك وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية قامت عصبة الامم بتوكيل هيئة الامم المتحدة لاستكمال مسيرتها في معالجة الازدواج الضريبي .

(1) الموسوعة الحرة ويكيبيديا <https://ar.wikipedia.org>

(2) شارف ناصر، دور الاتفاقيات الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، بحث منشور في مجلة الابحاث الاقتصادية العدد 4، لسنة 2010، ص 159

(3) نور حمزة حسين، مصدر سابق، ص 287

كان من بين اهداف الامم المتحدة تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية فأنشئت المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي عهد بالامور المالية الى اللجنة المالية العامة التي قامت باعداد الكثير من البحوث والمناقشات والدراسات لمعالجة الازدواج الضريبي والتوصيل الى وضع نموذج خاص للامتحدة بسبب عدم ملائمة نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للدول المستوردة لرأس المال الصافي ويقصد بها البلدان النامية واضفت جهود المجلس الاقتصادي والاجتماعي الى وضع معاهدة نموذجية عام 1968 نفحت في الاعوام 2001 و2011 سارت على نفس نمط اتفاقية منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية مع ادخال بعض التعديلات عليها لمصلحة البلدان النامية (¹).

يستند الغالب من المعاهدات الضريبية الثنائية على كلا النموذجين وان كان نموذج الامم المتحدة قد اورد احكاما تصب في مصلحة دول المصدر تمنحها قدر اكبر لحق فرض الضرائب بالمقارنة مع نموذج منظمة التعاون والتنمية يرد في النموذجين الدوليين لاتفاقية وصف موجز للاحكام الرئيسية لاي اتفاقية ضريبية ثنائية (²) وقد وضع كل من النموذجين المعالجات لحالة الازدواج الضريبي في الفصل الخامس بطريقتين هما الاعفاء والخصم حيث تلزم الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها المكلف بالضريبة ملزمة بازالة الازدواج الضريبي حيث يعفى الدخل من الضريبة في بلد الاقامة (³) اما بالنسبة للخصم ففترض الضريبة على المكلف في بلد الاقامة بعد ان يخصم منها مقدار الضريبة المدفوعة في بلد المصدر (⁴).

حددت الاتفاقية النموذجية الصادرة من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضوابط تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي وحددت حالات معينة بتوفرها يمكن اللجوء الى التسوية الودية او اجراءات التراضي وكذلك حددت اجراءات التسوية الودية وصولا الى مرحلة الفصل في التسوية (⁵).

(1) حدد الفصل الاول من الاتفاقية النموذجية لام المتحدة الاشخاص والضرائب المشمولة بالمعاهدة وحدد الفصل الثاني تعريفات المصطلحات الهاامة اما الفصل الثالث فتناول القواعد التوزيعية للدخل وتناول الفصل الرابع الضرائب على رأس المال

(2) المادة (23) الف (من الاتفاقية

(4) المادة (23) باء من الاتفاقية

(5) المادة التاسعة من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

لقد اتجه المجتمع الدولي منذ اواخر القرن الماضي الى اعتماد التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية وبدأ الامر باتفاق دول الاتحاد الأوروبي في سنة 1990 باتفاقية جماعية فيما بينها على اتخاذ التدابير التقائية وغير التقائية قبل اللجوء الى التحكيم لتسوية منازعات الازدواج الضريبي ومن ثم اعقبتها دول مجلس التعاون والتنمية الاقتصادية لموافقة على التحكيم كآلية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي في حال عدم نجاح الوسائل القانونية الاخرى ونشرت المنظمة 25 نموذجا استرشاديا من اجل مساعدة الاطراف المتنازعة لحل مسألة الازدواج الضريبي <sup>(1)</sup>.

لجوء الدول الى عقد اتفاقيات تجنب الاودواج الضريبي كان بمثابة الوسيلة الانسب لمعالجة عدة مشاكل في التعاملات الدولية مثل الغش والتهرب الضريبي مما شجع على نمو المبادرات الاقتصادية بين الدول وزيادة حجم التجارة العالمية وهذا يتطلب بذل المزيد من الجهد الدولي للايفاء بالتزاماتها التعاقدية والعمل على تحسين هذه المعاهدات وتطويرها ليتناسب مع المستجدات في العلاقات الدولية .

الخاتمة .

في ختام بحثنا حول الاختصاصات المالية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم واثره في الازدواج الضريبي نورد ما توصلنا اليه من استنتاجات وما نقدمه من مقترنات حول البحث والتي يمكن اجمالها وفق ما يلي:

الاستنتاجات .

1-رسم دستور العراق لعام 2005 شكل نظام الحكم في العراق في المادة الاولى منه بكونه نظاما جمهوريا نيابيا برلمانيا ديمقراطيا وهذا دليل على مسعى الدستور الى انتهاج المسار الديمقراطي منهجا

---

(1) طارق الضب ،الازدواج الضريبي بين عوامل الاستفحال وفعالية الاليات التوفيقية ،بحث منشور في مجلة جيل الابحاث القانونية المعمقة ،العدد 23، ص67

للحكم في العراق وعلى هذا الاساس الديمقراطي منحت المحافظات غير المنتظمة في اقليم صلاحيات واسعة تقارب مع صلاحيات الاقليم .

2-حددت المواد (109,110)الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية في حين حددت المواد(113,114)الاختصاصات المشتركة بين السلطات الاتحادية والاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم واعطت المادة (115)من الدستور الاولوية لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم على القانون الاتحادي فيما يتعلق بالاختصاصات المشتركة

3-وفقا لنص المادة(122)من الدستور تمارس المحافظات غير المنتظمة في اقليم صلاحياتها المالية والادارية وفق مبدأ الامركزية الادارية واستنادا لهذه المادة شرع مجلس النواب قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (21)لسنة 2008 ودخل عليه تعديلات ثلاثة في الاعوام 2010 و2013 و2018 منحت المحافظات وفق القانون الشخصية المعنوية واصبحت السلطة التشريعية في العراق تكون على مستويات ثلاثة هي السلطة الاتحادية والاقليمية متمثلة بالاقليم والمحليه متمثلة بمجلس المحافظة.

4- غالبا ما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي المقصود في الدول الاتحادية بسبب تضارب التشريعات بين المركز والاقاليم ولزيادة الحصيلة الضريبية خصوصا في البلدان التي تعتمد بشكل رئيسي على الحصيلة الضريبية في تمويل موازناتها وبسبب منح المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم بدأت مجالس المحافظات بفرض ضرائب محلية مما اثار حفيظة السلطة التنفيذية ودفعها الى ان تمنع المحافظات من ممارسة اختصاصها بالاستناد الى فتوى لمجلس الدولة بناء على استيضاح طلبه الامانة العامة لمجلس الوزراء عام 2009 وقامت الامانة بعمم هذه الفتوى على كافة مجالس المحافظات واستنادا لهذه الفتوى عطل اختصاص فرض الضرائب من قبل المجالس المحلية

7-يعاني النظام الضريبي في العراق من مشاكل عديدة اهمها قدم القوانين وعدم مواكبتها للتغيرات السياسية بعد 2003 وكثره الاعفاءات الضريبية والوسائل القديمة في المحاسبة والتقدير وعدم شمول اوعية ضريبية جديدة بالتنظيم القانوني ادى الى انخفاض الحصيلة الضريبية ونسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة

8-عقد العراق مجموعة من الاتفاقيات الثنائية والجماعية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي وتشجيع رأس المال الاجنبي بالاستثمار في العراق اضافة الى الاعفاءات الضريبية التي منحها بموجب قانون الاستثمار رقم(113)لسنة 2006 ووفقا للدستور العراقي تكون الاتفاقية بمثابة قانون اتحادي وعلى السلطات اصدار التعليمات واللوائح التنظيمية لتنفيذ الاتفاقية وتعديل القوانين بما يتلائم مع بنود الاتفاقية المقترنات .

في نهاية البحث يمكن ان ندرج بعض المقترنات لمشكلة البحث ومنها:

1-دمج الدستور العراقي بين اللامركزية الادارية واللامركزية السياسية وهذا لا يعتبر نقصا في الدستور فالكثير من الدول التي تنتهك مبدأ اللامركزية الادارية تمنح المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم في نطاقها المحلي وطالما ان الامر يبقى متقيدا بالدستور والقوانين الاتحادية ولذلك فان منح هذه الصلاحية للمحافظات لم يتطلب سوى التنظيم القانوني من قبل مجلس النواب بتشريعات تحدد حدود هذا الاختصاص وآلية ممارسته على نحو لا يثير الاريak .

2-على مجلس النواب اعادة النظر بالتشريع الضريبي لانه لم يعد يتتناسب مع متطلبات المرحلة وحتى تستطيع المحافظات ممارسة حقها في فرض ضرائب والرسوم ولمنع حالة الازدواج الضريبي التي تحدث من جراء هذا الامر يجب ان يعاد النظر بالقوانين الضريبية الموجودة فهي لم تعد تتناسب مع المتغيرات السياسية في البلد ووضع قوانين ضريبية اتحادية جديدة يتم فيها تقسيم الضرائب الى ضرائب اتحادية

تعود حصيلتها الى الخزينة العامة للدولة وضرائب محلية يعود امر جبايتها وتحديد سعرها الضريبي وتحديد المكاففين بها وحالات الاعفاء منها للمحافظات وتودع حصيلتها كايراد نهائى لخزينة المحافظة .

3-على مجلس النواب اقرار قانون اتحادي لضريبة البيئة بسبب الحاجة الماسة له خصوصا في المحافظات التي تعاني من نسبة انبعاثات كarbonية هائلة من عمليات الاستخراج والتكرير او فرضها على اي مشروع يسبب تلوثا للبيئة ووضع المحددات العلمية لفرض هذه الضريبة وجعل سعرها الضريبي متناسبا مع الضرر المحقق من النشاط ومع تكلفة ازالة الاثار المتحققة ويجب ان تترك حصيلة هذه الضريبة الى خزينة المحافظات كايراد نهائى .

4-يجب على مجالس المحافظات الالتزام بالسياسة المالية التي تضعها الحكومة الاتحادية وعدم اصدار تشريعات مخالفة لهذه السياسة لان المصالح العليا للبلاد هي الاولى بالرعاية وان الخلافات بين المركز والهيئات المحلية تعزز الانقسام ويفقد الجوهر الديمقراطي للدستور .

5-على الهيئة العامة لضمان حقوق الاقاليم والمحافظات ضمان المشاركة العادلة للعناصر المحلية في ادارة مؤسسات الدولة الاتحادية والمشاركة في المؤتمرات الاقليمية والدولية والبعثات والزمالات ولا سيما مناقشات الاتفاقيات الدولية التي تعتمد الحكومة الاتحادية عقدها من اجل رفع كفاءة وقدرة الهيئات المحلية لادارة المحافظة والاطلاع على التجارب الدولية والاقليمية في الادارة .

6-يجب احالة موضوع صلاحية المحافظات للتشريع وفرض الضرائب والرسوم الى المحكمة الاتحادية باختصاصها القضائي وليس الافتراضي لوضع القول الفصل فيه وقطع باب المناقشات والمناقشات السياسية لاسيمما ان قرار المحكمة بات وملزم لجميع السلطات .

7-طالما ان صلاحية التشريع المحلي مقيدة بعدم مخالفة الدستور والقوانين الاتحادية فنفترج تعديل نص المادة (115) من الدستور وتقرير الاولوية لقانون الاقليم فقط على القانون الاتحادي في الصالحيات المشتركة انسجاما مع مفهوم الامركزية الادارية .

## المصادر

### اولا- معاجم اللغة العربية

1-احمد مختار عمر ، معجم اللغة العربية المعاصرة ، المجلد الاول ، الطبعة الاولى ، مكتبة عالم الكتب ،  
القاهرة ، 2008 ،

### ثانيا- المصادر القانونية

1-احمد خلف الحسن ، المالية العامة من منظور قانوني ،بغداد ، دار المسلة ، الطبعة الاولى ، 2022

2-جهاد سعيد الخصاونة،المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتهما وفق التشريع الاردني ،الطبعة  
الاولى ،دار وائل للطبع والنشر ،عمان ،1990

3-رائد ناجي ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق،بيروت ، مكتبة السنهوري ، الطبعة الثالثة ،  
2018

4-رائد ناجي،الاطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطات التشريعية والتنفيذية واحوال  
الخروج عنه في التطبيقات العملية ،مكتبة السنهوري ، 2019

5-خالد شحادة الخطيب،احمد زهير شامية ،اسس المالية العامة ،طبعة الثالثة ،بدون طبعة نشر ،بدون  
تاريخ نشر

6-طاهر الجنابي ،دراسات في المالية العامة ،مكتبة الجامعة المستنصرية ،1990

7-طاهر الجنابي ،علم المالية العامة والتشريع المالي ،العاتك للنشر والطباعة،2011

8-عادل فليح العلي،المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، الطبعة الاولى ،دار الحامد للنشر والتوزيع  
2007،

9-محمد طاقة ،هدى العزاوي،اقتصاديات المالية العامة ،عمان ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،  
2007

10-سليمان الطماوي ، الوجيز في نظم الحكم والادارة ،دار الفكر العربي،طبعة الاولى ،1962

11-سليمان الطماوي ،النظرية العامة للقرارات الادارية ،دار الفكر العربي ،القاهرة ، 1975

- 12-ماجد راغب الحلو، القانون الاداري ،المكتبة القانونية ،دار المطبوعات الجامعية ،1996
- 13-شورش حسن عمر،خصائص النظام الفيدرالي في العراق (دراسة تحليلية مقارنة) ،الطبعة الاولى  
،مركز كردستان للدراسات الاستراتيجية،سليمانية ،2009
- ثالثا- الرسائل والاطاريج
- 1-الهام مطشر ، الرقابة على الاختصاصات المالية للوحدات الادارية الامرکزية ،رسالة ماجستير ،جامعة  
ني قار ،2016
- 2-عبدالحسين هادي صالح ،اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي(دراسة مقارنة مع اشارة الى القانون  
العربي ) ،رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ،1984
- 3-مراد صائب البياتي، مبدأ المعاملة بالمثل في مجال المركز القانوني للجانب ، دراسة مقارنة ، رسالة  
ماجستير ، جامعة الموصل ،2004
- رابعا-البحوث المنشورة
- 1-شارفي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية في الحد من الازدواج الضريبي ،مجلة الابحاث الاقتصادية  
،العدد الرابع ،2010
- 2-طارق حمدي حمدان ،العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل  
القانوني ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الاوسط،2008
- 3-طارق الضب،اليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الاجنبية ،اطروحة دكتوراه  
،جامعة قاصدي مرياح ورقة،2019
- 4-نور حمزة حسين،الازدواج الضريبي وسبل علاجه،مجلة العلوم القانونية ،جامعة بغداد،العدد  
الاول،2020
- 5-نزيه عبدالمقصود، محمد مقصود، ظاهرة الازدواج الضريبي و موقف الشريعة الاسلامية منه مجلة كلية  
الشريعة والقانون، طنطا العدد 37 ،الجزء الثاني،2022
- خامسا-التشريعات القانونية
- 1- الدستور العراقي ،2005
- 2- دستور الامارات العربية المتحدة ،1971
- 3- دستور البرازيل ،1990
- 4- دستور نيجيريا ،1988

- 5- الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
- 6- الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة
- 7- قانون ضريبة الدخل رقم 13 ، 1982 ،
- 8- القانون المدني العراقي رقم 49 ، 1951 ،
- 9- قانون العقوبات العراقي ، رقم 111 ، 1969 ،
- 10- قانون المنافذ الحدودية رقم 30 ، 2016 ،
- 11- قانون الاستثمار رقم 13 ، 1984 ،
- 12- قانون ضريبة الدخل على الاجانب العاملين في الشركات النفطية الاجنبية رقم 19 ، 2011 ،
- 13- قانون مجلس شورى الدولة رقم 65 ، 1979 ،
- 14- قانون الادارة المالية والدين العام رقم 94 ، 2007 ،
- 15- قانون الموازنة العامة ، 2023 ،

## References

### First - Arabic Language Dictionaries

1- Ahmed Mukhtar Omar, Dictionary of Contemporary Arabic, Volume 1, First Edition, Alam Al-Kutub Library, Cairo, 2008

### Second - Legal Sources

1- Ahmed Khalaf Al-Hassan, Public Finance from a Legal Perspective, Baghdad, Dar Al-Masala, First Edition, 2022

2- Jihad Saeed Al-Khasawneh, Public Finance and Tax Legislation and Their Applications According to Jordanian Legislation, First Edition, Dar Wael for Printing and Publishing, Amman, 1990

3- Raed Naji, The Science of Public Finance and Financial Legislation in Iraq, Beirut, Al-Sanhuri Library, Third Edition, 2018

4- Raed Naji, The Constitutional Framework for the Distribution of Tax Jurisdiction Between the Legislative and Executive Authorities and Circumstances of Deviation from It in Practical Applications, Al-Sanhuri Library, 2019

5- Khaled Shehadeh Al-Khatib, Ahmed Zuhair Shamia, Foundations of Public Finance, Third Edition, no publication date given No publication date

6- Taher Al-Janabi, Studies in Public Finance, Al-Mustansiriya University Library, 1990

7- Taher Al-Janabi, The Science of Public Finance and Financial Legislation, Al-Atik Publishing and Printing, 2011

8- Adel Faleh Al-Ali, Public Finance and Tax Legislation, First Edition, Dar Al-Hamid Publishing and Distribution, 2007

9- Muhammad Taqa, Huda Al-Azzawi, Economics of Public Finance, Amman, Dar Al-Masirah Publishing, Distribution and Printing, 2007

10- Suleiman Al-Tamawi, A Concise Guide to Governance and Administration Systems, Dar Al-Fikr Al-Arabi, First Edition, 1962

11- Suleiman Al-Tamawi, The General Theory of Administrative Decisions, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, 1975

12- Majid Ragheb Al-Helou, Administrative Law, Legal Library, University Press, 1996

13- Shorsh Hassan Omar, Characteristics of the Federal System in Iraq (A Comparative Analytical Study), First Edition, Kurdistan Center for Strategic Studies, Sulaimaniyah, 2009

### Third - Theses and Dissertations

- 1- Elham Mutashar, Oversight of the Financial Powers of Decentralized Administrative Units, Master's Thesis, University of Dhi Qar, 2016
  - 2- Abdul-Hussein Hadi Saleh, The Territoriality of Income Tax in Iraqi Law (A Comparative Study with Reference to Iraqi Law), Master's Thesis, Cairo University, 1984
  - 3- Murad Saeb Al-Bayati, The Principle of Reciprocity in the Legal Status of Foreigners, A Comparative Study, Master's Thesis, University of Mosul, 2004
- Fourth - Published Research
- 1- Sharfi Nasser, The Role of Tax Agreements in Reducing Double Taxation, Journal of Economic Research, Issue 4, 2010
  - 2- Tariq Hamdi Hamdan, Factors Affecting Tax Evasion and Avoidance 1. Its Relationship to Legal Form, Master's Thesis, Middle East University, 2008
  2. Tariq Al-Dhab, Mechanisms for Combating Double Taxation and Their Impact on Foreign Investments, Doctoral Dissertation, University of Kasdi Meriah Ouargla, 2019
  3. Nour Hamza Hussein, Double Taxation and Ways to Treat It, Journal of Legal Sciences, University of Baghdad, Issue 1, 2020
  4. Nazih Abdel-Maqsood, Muhammad Maqsoud, The Phenomenon of Double Taxation and the Position of Islamic Law on It, Journal of the College of Sharia and Law, Tanta, Issue 37, Part 2, 2022
- Fifth - Legal Legislation
1. Iraqi Constitution, 2005
  2. Constitution of the United Arab Emirates, 1971
  3. Brazilian Constitution, 1990
  4. Nigerian Constitution, 1988
  5. OECD Model Convention
  6. United Nations Model Convention
  7. Income Tax Law No. 13 1982
  - 8- Iraqi Civil Code No. 49, 1951
  - 9- Iraqi Penal Code No. 111, 1969
  - 10- Border Crossings Law No. 30, 2016
  - 11- Investment Law No. 13, 1984
  - 12- Income Tax Law for Foreigners Working in Foreign Oil Companies No. 19, 2011
  - 13- State Council Law No. 65, 1979
  - 14- Financial Management and Public Debt Law No. 94, 2007
  - 15General Budget Law, 2023