



اختصاص حكومة إقليم كردستان-العراق في فرض الرسوم وتعديلها

دراسة تحليلية

ID No. 3776

(PP 324 - 338)

<https://doi.org/10.21271/zjhs.24.4.21>

كمال انور يابه

كلية القانون /جامعة صلاح الدين-أربيل

kamal.yaba@su.edu.krd

الاستلام: 2020/09/29

القبول: 2020/11/02

النشر: 2020/11/11

ملخص

وضع القوانين المالية قواعد موضوعية لا بد من مراعاتها عند فرض التكاليف العامة بما فيها الرسوم، ومن هذه القواعد أن التكاليف العامة أساسها العدل وتمية الاقتصاد الوطني، وأنها واجب على المواطنين، وأن فرضها لا يكون إلا عند الحاجة وعلى أساس الأنصاف، وأنه لا بد من مراعاة مصلحة المجتمع وتحقيق العدالة الإجتماعية والمساواة بين المواطنين عند فرضها، وعدم السماح بفرض الرسوم والجبايات أو أي عوائق أخرى أمام التدفق الحر للسلع والخدمات والموارد المالية، وأنه لا يمكن حساب الرسوم على أساس حساب الضرائب ذاتها. كما يتحكم في تقدير الرسوم التي تفرضها الدولة بعض المبادئ التي ارساها علماء المالية، لذا يطلب أن يكون فرض الرسوم وتقديرها مبنياً على دراسات مسبقة، وأن يكون هناك تناسب ما بين الرسم والمنفعة أو الخدمة موضوع الرسم، ونص الدستور العراقي لعام 2005 على نحو صريح بأن فرض الرسوم لا يكون إلا بقانون، في الوقت الذي يلاحظ وجود نوع من الازدواج وعدم الوضوح في موقف حكومة إقليم كردستان-العراق فيما يتعلق بفرض الرسوم وإجراء التعديلات عليها من دون الاعتماد على سند قانوني صحيح. وإذا كانت الغاية من الرسوم التي تم فرضها في إقليم كردستان-العراق هي لمتطلبات تنفيذ سياسة الإصلاح المالي، إلا أن ذلك لا يمكن أن يكون إلا على وفق أسس دستورية سليمة، وذلك من خلال صدور قانون عن السلطة المختصة بذلك وهي السلطة التشريعية.

الكلمات المفتاحية: الرسم، الحكومة، التفويض، الاختصاص.

1- مقدمة

تعد الرسوم من الاقطاعات الدولية المالية، وتساهم مع غيرها من الإيرادات في تغطية النفقات العامة للدولة بما يحقق النفع العام للمجتمع، وتحصل الدولة على الرسم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد الذين يطالبون منها منافع خاصة بهم من خلال النشاط العام الذي نشأ المرفق العام أصلاً للقيام به، وكأن الدولة تؤدي خدماتها العامة في تلك المرافق مقابل التزام الأفراد المستفيدين بدفع الرسم على تلك الخدمات، لذا وضعت الدول المختلفة قواعد وأسساً تحكم الرسوم من حيث فرضها، وتحديداتها والاعفاء منها وتحصيلها واستيفائها، وإذا كانت تلك القواعد والأسس متشابهة في جوانب معينة، إلا أنه من الواضح أنها جاءت انعكاساً للمبادئ الدستورية والسياسات التشريعية والمالية التي انتهجتها تلك الدول انطلاقاً من فلسفتها وأهدافها من وراء فرض الرسوم أو الاعفاء منها، وتلك الأهداف قد تكون ذات بعد اقتصادي أو اجتماعي أو مالي أو ثقافي.

1.1 أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى أهمية الأساس القانوني الذي يقوم عليه فرض الرسم، والاهم وجود نص في تشريع يخول الحكومة اصدار القرارات لغرض فرض رسم معين وتحديد المكلفين به ومقداره وزمان ومكان الوفاء به، وبخلاف ذلك يكون القرار الصادر من الحكومة، ونقصه هنا حكومة إقليم كردستان-العراق، قراراً معدوماً، كونه يمثل ممارسة لسلطة غير مخولة.



2.1 مشكلة الدراسة:

تتجسد مشكلة الدراسة في أن حكومة إقليم كردستان-العراق قد أصدرت العديد من القرارات التي فرضت بموجبها رسوماً جديدة أو تعديل بعض الرسوم القائمة من دون بيان الأساس القانوني الصحيح لفرض هذه الرسوم أو تعديلها من ناحية، ومدى انسجام هذه القرارات مع القواعد الدستورية الواردة وعلى الأخص المادة (28) من دستور العراق لسنة (2005) أو أي قانوني آخر في هذا الخصوص .

3.1 هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى بيان الأساس القانوني لفرض الرسوم وتعديلها من قبل حكومة إقليم كردستان-العراق من حيث مدى صلاحية السلطة التشريعية في منح حكومة الإقليم سلطة اصدار قرارات لفرض وتعديل الرسوم، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، هل يمكن فرض الرسوم أو تعديلها بقرار يصدر عن حكومة الإقليم بموجب الدستور؟

4.1 منهجية البحث

لغرض الالمام بجوانب الدراسة، فإننا سنتبع المنهج التحليلي من خلال تحليل نصوص الدستور العراقي وتحليل النصوص القانونية في ضوء اراء الفقه واستقراء نية المشرع في التشريع المالي للوصول الى أفضل السبل القانونية السليمة لمعالجة مشكلة الدراسة. 6.1 حدود البحث :

يقتصر البحث الحالي على :

5.1 هيكلية الدراسة

تماشياً مع ما تقدم سيتم تقسيم البحث على محورين: تناول الباحث بالدراسة في المحور الاول التعريف بالرسوم وتفويض الاختصاص التشريعي، أما المحور الثاني فتم تخصيصه لدراسة مبدأ قانونية فرض الرسوم وتعديلها في إقليم كردستان-العراق.

2. التعريف بالرسوم وتفويض الاختصاص التشريعي

نتناول هنا بالدراسة أولاً ماهية الرسوم، ومن ثم بيان ماهية تفويض الاختصاص التشريعي، وذلك من خلال محورين:

1.2 ماهية الرسوم

في العصور القديمة كانت الرسوم تشكل أهم إيرادات الدولة بعد إيراداتها الخاصة، بسبب عدم تبلور فكرة الضريبة التضامنية القائمة على التضامن والتكافل بين أفراد المجتمع. وقد كانت الفكرة السائدة أن الشخص يدفع لخزينة الدولة بنسبة ما تؤديه الدولة له من خدمة ومنفعة عامة وهي الفكرة الأساسية التي يقوم عليها مبدأ الرسوم. أما في العصر الحديث فقد فقدت الرسوم أهميتها المالية كمورد أساس لخزينة الدولة وأصبحت خزينة الدولة تعتمد على الضرائب بالدرجة الأولى والتي تقوم على فكرة التضامن الاجتماعي والخدمات العامة (العلي، 2011، صفحة 105). بناءً على ما تقدم ومن أجل تحديد ماهية الرسم، ارتأينا تحديد تعريف الرسم وخصائصه وقواعد تحديد تقدير الرسوم في إقليم كردستان-العراق.

1.1.2 تعريف الرسم وخصائصه:

تعتبر الرسوم من أقدم مصادر الإيرادات العامة للدولة، لذا جاء الفقه المالي بمجموعة كبيرة من التعريفات للرسم، والتي تختلف من حيث صياغتها ولكنها تشابه في الغالب الأعم من حيث مضمونها. فقد عرّف الرسم بأنه "مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب إحدى الهيئات العامة ويقترن هذا النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله في تنظيم العلاقة بين الهيئات العامة والافراد، فيما يتعلق بأداء النشاط او الخدمات العامة" (حثيث، 1992، صفحة 136) ، ومنهم من أكد انه (مبلغ من النقود يدفع الفرد الى الدولة أو غيرها من الهيئات العامة جبراً مقابل انتفاعه بخدمة



معینه تودیه له تحقق فی آن واحد نفعاً خاصاً بالإضافة الى النفع العام الذي يعود على المجتمع من جراء أدائها) (أحمد، 2018، صفحة 53).

من خلال التعريفين السابقين للرسم بأنه يتمتع بخصائص عدة نجملها بما يأتي (العلي، 2011، الصفحات 106-108):
أولاً: الصفة النقدية للرسم:

الرسم مبلغ نقدي يدفعه الشخص للدولة مقابل حصوله على خدمة خاصة من نشاط إحدى إدارات او مرافق الدولة واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلاءم مع التطور في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وإيراداتها للصورة النقدية. فلا يتصور اذن قيام الفرد بدفع الرسم في صورة عينية او الاشتغال لفترة معينة لصالح الإدارة وانما يجب ان يدفع قيمة الرسم نقداً.

ثانياً: عنصر الإجماع في الرسم:

يدفع الرسم جبراً من قبل الأفراد، مقابل الحصول على الخدمة الخاصة التي يتلقاها أي منهم من جانب إحدى الإدارات او المرافق العامة ولكن يتبين لأول وهلة من التعريفين السابقين ان الرسم اختياري، اذ لا يدفع إلا اذا طلب الفرد الخدمة- على أن الاختيار هنا في الحقيقة ظاهري لأن الفرد ليس حراً، إذ لا يستطيع في الواقع إلا ان يطلب الخدمة وإلا عرض مصالحه للضياع أو نفسه للعقاب، أو يحرم من ميزة معينة، ولهذا فان الرسم يتميز بأنه يحمل طابع الإلزام أو الاجباري، ويتمثل عنصر الاجبار في استقلال الدولة او في وضع نظام الرسم القانوني من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله.

ثالثاً: عنصر المقابل في دفع الرسم

يدفع الفرد الرسم مقابل الخدمة الخاصة التي يحصل عليها من جانب الدولة أو إحدى الهيئات العامة. ثم أن الرسم إيراد عام سيادي تحصل عليه الدولة من نشاطها العام الذي تستقل به مقابل الخدمات التي تقدمها مرافقها العامة للأفراد منها: الرسوم القضائية والتوثيقية (وهي الرسوم التي يدفعها الافراد عند طلب خدمة من مرفق القضاء أو من كاتب العدل أو من دائرة التنفيذ وغيرها) والرسوم الاختيارية (وهي الرسوم التي يدفعها الافراد عند الانتفاع بخدمات معينة تمنحهم ميزة عن غيرهم كرسوم رخصة حمل السلاح أو اجازة السياقة وغيرها).

والرسوم الإدارية (وهي الرسوم التي يدفعها الافراد مقابل خدمات إدارية تقدمها الدولة أو الهيئات أو المرافق العامة كرسوم البلدية والبريد والمهنة وغيرها). وكذلك الرسوم لأغراض ثقافية كرسوم التعليم. وبناء على ما سبق فإنه يترتب على الرسوم تحقيق نفع خاص إلى جانب النفع العام.

2.1.2 قواعد تحديد الرسوم في إقليم كردستان-العراق:

بيناً سابقاً بأن للدولة سلطة في تحديد قيمة الرسوم التي تفرضها على أوجه النشاط العام، وبذلك تتحكم في تقدير الرسوم التي تفرضها الدولة بعض القواعد التي ارساها علماء المالية (خصاونة، 2010، صفحة 77). ذلك ان تقدير الرسوم لا يجوز بأي حال أن يكون عشوائياً وغير مبني على تحاليل ودراسات مالية واقتصادية، ومن هذه القواعد:
أولاً: ضرورة التناسب بين تكلفة الخدمة او المنفعة المقدمة ومبلغ الرسم المقابل لها، بحيث تغطي حصيله الرسم كلفة الخدمة التي تتحملها الدولة أو أجهزتها.

ثانياً: ضرورة مراعاة المصلحة العامة للمجتمع ككل عند تحديد مبلغ الرسم في بعض الخدمات، وهنا قد يكون مبلغ الرسم أقل من تكلفة الخدمة كما هو الحال في خدمات التعليم والصحة، أيضا قد يكون مبلغ الرسم أكثر من تكلفة الخدمة وذلك بهدف الحد من إقبال الافراد على خدمات معينة لطبيعتها الخاصة كالرسوم التي تفرض على رخص حمل السلاح.
ثالثاً: ضرورة ثبات معدل الرسم بصورة عامة بحيث يطبق على جميع الأشخاص بالتساوي.

رابعاً: ضرورة أن يكون تقدير مبلغ الرسم مبنياً على دراسات مسبقة يجري اعدادها من قبل الجهات المختصة لهذا الغرض. لهذا يثار التساؤل حول قرارات حكومة إقليم كردستان-العراق بزيادة الرسوم لسنوات المالية 2016 و 2017 و 2018 في أكثرية النشاطات؟ فما هي القواعد التي اعتمدها حكومة الإقليم عند فرضها زيادات في الرسوم المقررة من القواعد المشار إليها أعلاه؟ هل اعتمدت الحكومة في فرض هذه الزيادات على قاعدة طبقتها من القواعد أعلاه؟ بحسب رأينا فأن حكومة إقليم كردستان-العراق قد فرضت زيادات في الرسوم بهدف مالي وتغطية النفقات العامة والحصول على الواردات، لهذا لا يوجد تناسب بين



قيمة الرسم والمنفعة، لذا لا يوجد لها أي سند من السندات المطروحة من قبل أكثرية كتاب المالية العامة (العلي، 2011، صفحة 110)، وذلك نظرا لما يأتي:

- ضرورة الاخذ بمبدأ القدرة على الدفع عند تحديد الرسم توكياً لتحقيق العدالة والمساواة بين الافراد.
- ان الاستناد الى المنفعة بدلاً من الكلفة في تحديد الرسم تكتنفه صعوبات جمة.
- عليه فان أمر التناسب بين الرسم والخدمة ضروري وان الزيادة الحاصلة فيه تعد ضريبة مستترة (الجنابي، 2007، صفحة 65)، لذا فإن ما قامت به حكومة إقليم كردستان-العراق ليس له سند قانوني، والذي نوضحه لاحقاً في هذا البحث.

2.2 ماهية التفويض في الاختصاص التشريعي:

سنقسمه على ثلاثة أقسام، نتناول بالدراسة في القسم الأول تعريف التفويض التشريعي، وبيان شروط التفويض التشريعي في القسم الثاني، وأما القسم الثالث والأخير فنخصصه لبيان التفويض في الاختصاص التشريعي وفقاً للنصوص الدستورية والقانونية في العراق.

1.2.2 تعريف التفويض التشريعي:

التفويض لغة هو مصدر من الفعل فَوَّض وهو من فَوَّض الامر بمعنى صيرّه اليه وجعله الحاكم فيه، وفوضت أمري إليك أي رددته إليك وجعله الحاكم فيه. والمفاوضة مصدر فَاوَضَ وجمعها مفاوضات وتعني: المساواة والمشاركة: وهي مفاعلة من التفويض (الانصاري، 1956، صفحة 210)، لذا فالتفويض لغة هو (لجوء السلطة العليا التي تمتلك الامر الى نقل جزء من سلطتها او صلاحيتها الى سلطة أدنى) (عز، 2008، صفحة 1753).

اما التفويض اصطلاحاً فلقد اختلف الفقهاء في تعريفه، فمنهم من يعرفه بأنه (هو ان يعهد عضو اداري بعض اختصاصاته لعضو اداري اخر ليمارس لفترة مؤقتة هذه الاختصاصات بدلا عنه اذا كان هناك نص قانوني في نفس القانون الذي منحه الاختصاص، أو نص قانوني آخر، في مستوى هذا النص او أعلى منه يجيز له التفويض) (السلامي، 2009، صفحة 422). ويعرف أيضا بأنه (هو ان يعهد صاحب الاختصاص الأصلي بممارسة جزء من اختصاصه الى موظف آخر) (علوي، 2009، صفحة 327).

أما تفويض الاختصاص التشريعي فيعرف بأنه (قيام البرلمان المختص دستوريا بسلطة وضع التشريعات بتفويض بعض اختصاصاته التشريعية بموضوعات محددة ولمدة محددة الى السلطة التنفيذية استنادا الى نص صريح يرد في الدستور يجيز التفويض، فتكتسب القرارات الصادرة من السلطة التنفيذية استنادا الى قانون التفويض خصائص وقوة العمل التشريعي بعد إقرارها من قبل البرلمان) (ميسروب، 2012، صفحة 155).

يتضح من التعاريف السابقة ان تفويض الاختصاص التشريعي يتشابه مع نظيره الإداري بأن كليهما إجراء يعهد فيه إحدى السلطات الى سلطة أخرى أو جهة إدارية بجزء من اختصاصها من دون ان تتخلى عن سلطاتها الاصلية، إلا أنه تبرز نقطة الخلاف بين الاثنين، ذلك ان تفويض الاختصاص التشريعي ينتمي الى مجال القانون الدستوري، أما التفويض الإداري فينتمي الى مجال القانون الإداري ويكون بموجب قانون أو لائحة، كما ان تفويض الاختصاص التشريعي يتم بين سلطتين هما السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، أي بين سلطتين بمستوى واحد، اذ تقوم السلطة التشريعية بتفويض جزء من اختصاصاتها التشريعية الى السلطة التنفيذية ممثلة برئيس الجمهورية او الحكومة بموجب نص دستوري صريح يجيز ذلك التفويض ويكون محددا من حيث موضوعه ومدته. اما التفويض الإداري فهو عملية إدارية تتم داخل الجهاز الإداري بين الرئيس الإداري والمرؤوس، اذ يعهد الرئيس الإداري بممارسة جزء من اختصاصه الأصلي الى مرؤوسيه بناء على نص قانوني يجيز ذلك التفويض، وله سلطة الاشراف والرقابة على مرؤوسيه من دون ان يكون محددا من حيث الموضوع والمدة الزمنية التي يجوز فيها التفويض (المدرس، 2000، الصفحات 39-40).

2.2.2 شروط التفويض في الاختصاص التشريعي:



السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصلي بمهمة سن القوانين، ولا يجوز لها الخروج على هذا الأصل إلا بنص صريح في الدستور، كما ان عمل السلطة التنفيذية يقتصر على أعمال او تنفيذ القانون، فلا يجوز لها ان تتدخل في عملية سن التشريع الا بنص الدستور، لذا فإن لتفويض الاختصاص التشريعي شروطا قد تشابه مع الشروط الموجودة في القواعد العامة للتفويض التي اتفق عليها غالبية الفقه والقضاء والتي لا يصح التفويض التشريعي بدونها. وفي الحقيقة فإن هذه الشروط وضعت قيودا على ممارسة السلطة التنفيذية لاختصاصها في اصدار التشريع الفرعي، ومن اهم شروط صحة التفويض التشريعي:

اولاً: وجود نص دستوري صريح على جواز التفويض التشريعي:

يأشر البرلمان وظيفته التشريعية وفقاً لما ينص عليه الدستور، والتزاماً بمبدأ الفصل بين السلطات، واختصاص كل منها بوظيفتها المسندة إليها، لذلك فانه لايجوز من حيث الأصل تفويض أي سلطة عن اختصاصها الدستوري لسلطة أخرى، بمعنى يجب ان يوجد نص دستوري صريح يجيز التفويض، لذا لا يجوز لسلطة من السلطات الثلاث ان تفوض اختصاصها الدستوري اذا لم يجز لها الدستور ذلك، لان اصل الاختصاص شخصي يجب ان تمارسه السلطة التي نص عليها الدستور بنفسها الا اذا وجد نص يستثني هذا الشرط من الاصل (محمد، 2018، صفحة 190).

ثانياً: ان يكون التفويض التشريعي جزئياً لا كلياً:

بمعنى يجب ان لا يشمل التفويض جميع اختصاصات المفوض، اذ لا يكون التفويض التشريعي صحيحاً الا اذا انصب على جانب من اختصاصات المفوض فقط، فان كان التفويض كلياً فان ذلك يعد تنازلاً عن ممارسة الاختصاصات وبالتالي يقع التفويض باطلا لا ينتج آثاراً قانونية (مهدي، 2005، صفحة 25).

ثالثاً: تحديد المدة الزمنية لتفويض الاختصاص التشريعي:

يجب ان يكون التفويض التشريعي لمدة محددة وينتهي بانتهائها. فلا بد من تحديد المدة الزمنية للتفويض التشريعي تحديداً دقيقاً، ويرجع السبب في ذلك الى حرص المشرع الدستوري على عدم استمرار التفويض لأجل غير مسمى، كونه امراً استثنائياً عارضاً فهو يعد خروجاً على مبدأ الفصل بين السلطات، ولذلك فان عدم تمديد القانون مدة التفويض يجعله باطلاً (عمران، علي سعيد، 2015)، لذا فلا يجوز للسلطة التشريعية ان يجعل تمديد مدة التفويض من تقديرات السلطة التنفيذية وذلك عن طريق ربطها بتحقيق الهدف من التفويض وهو تنفيذ برنامجها، وانما يجب ان يحدد قانون التفويض تحديداً دقيقاً، المدة التي تؤهل من خلالها السلطة التنفيذية في اتخاذ اجراءات تعود بمجال القانون (بدر، 2003، صفحة 326).

يتبين لنا ان الدستور العراقي لعام 2005 لم ينص على التفويض التشريعي، لذا لا يجوز للسلطة التشريعية ان تمارس عملية تفويض السلطة التنفيذية (الاسيما في مجال فرض وتعديل الرسم) من اجل اصدار قرارات لها قوة القانون.

3.2.2 الأساس الدستوري والقانوني لتفويض الاختصاص التشريعي في إقليم كردستان-العراق:

لم يتضمن الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 أي نص يسمح للسلطة التشريعية بتفويض اختصاصاته التشريعية الى السلطة التنفيذية كلياً او جزئياً، وهذا يعني عدم قدرة الحكومة على اصدار قرارات تفوضية لها قوة القانون، وبالتالي لا يستطيع رئيس مجلس الوزراء من الناحية الدستورية ان يصدر أي قرار يتعارض مع القوانين الاتحادية النافذة لا بالالغاء ولا بالتعديل ولا بالاستثناء (عمران ع.، 2015، صفحة 23). لذا فالسلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصلي في التشريع ولا يجوز الخروج على هذا الأصل الا بنص صريح في الدستور.

اذ نصت المادة (61) من الدستور على أنه "يختص مجلس النواب بما يأتي: أولاً: تشريع القوانين الاتحادية" كما اشارت المادة/9- ج من الدستور على أنه "لمجلس النواب ان يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في اثناء مدة اعلان الحرب وحالة الطوارئ، وتنظم هذه الصلاحيات بقانون، بما لا يتعارض مع الدستور.

اما بخصوص التفويض التشريعي في مجال فرض وتعديل الرسم، بموجب قانون الموازنة العامة في الدولة للسنتين 2016 و 2017 بأن السلطة التشريعية فوضت السلطة التنفيذية باتخاذ الإجراءات الإصلاحية وبضمنها تعديل وفرض رسوم جديدة. ولكن من الناحية الدستورية هذا التفويض مخالف لانه ليس له سند دستوري، فالسلطة التشريعية لا تستطيع تفويض الحكومة في مجال الرسم، لان الدستور اعطى الصلاحية هذه حصراً للبرلمان في المادة (28)/ أولاً من الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 التي تنص على انه "لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون".

بناء على ما تقدم، ان الواقع السياسي والدستوري في إقليم كردستان والعراق لا يسمح للبرلمان بتفويض جزء من اختصاصاته التشريعية الى السلطة التنفيذية، لكي لا يؤدي إلى هيمنة وتسلط الحكومة على العمل التشريعي مما يشكل افتتاتاً على



اختصاص السلطة التشريعية وبالتالي يشكل خرقاً لمبدأ سيادة القانون والفصل بين السلطات الذي يقوم عليه النظام الدستوري في العراق.

3. مبدأ قانونية فرض الرسوم وتعديلها في إقليم كردستان-العراق:

أقرت الدساتير العراقية المتعاقبة ضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض وتعديل الرسوم، ونظراً لتعدد أنواع الرسوم وتنوع القواعد التي تتبع في نفسها، فإن السلطة التنفيذية قد تكون هي الأقدر على إجراء هذا التقدير في بعض الأحوال، ومن ثم تكفي القرارات الإدارية في فرض الرسوم، لكن يتعين دائماً ان تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز لها هذا الفرض وأن يكون ذلك في حدود إنجازاتها، وإلا كانت القرارات باطلة من الناحية الدستورية، في ضوء ذلك سنقسم هذا المحور إلى نقطتين، ففي الأول نتطرق إلى الأسس الدستورية والقانونية لفرض وتعديل الرسوم، وفي الثاني نحاول تحديد دراسة مدى صلاحية حكومة إقليم في فرض الرسوم وتعديلها.

1.3 الأسس العامة لفرض الرسوم وتعديلها:

في هذا الموضوع نحاول أن نبين الأسس الدستورية والقانونية لفرض الرسوم، وآليات فرض الرسوم بالقانون أو بموجبه وذلك من خلال النقاط الآتية:

1.1.3 الأسس الدستورية لفرض الرسوم وتعديلها:

لاحظنا عند إشارتنا للنصوص الدستورية ذات العلاقة بأن الدساتير العراقية قد تضمنت أساساً دستورية معينة بخصوص الرسم، ولكن لم تسر على منوال واحد بشأن مبدأ قانونية الرسم والتي تعني عدم جواز فرض الرسوم أو تعديلها أو إلغاؤها أو الاعفاء منها إلا بقانون (الزبيدي، 2007، الصفحات 14-34)، إذ أن ذلك من المرتكزات الأساسية في علم المالية العامة والتشريع المالي، وبالأخص من ناحية الآلية التشريعية التي يفرض بمقتضاها الرسوم. فمثل هذا الأمر أكده أول دستور للدولة العراقية وهو القانون الأساسي لسنة 1925 والذي نصت المادة (91) منه على أنه "لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم إلا بقانون..." أي لا يجوز فرض الضرائب والرسوم إلا بناء على القانون.

أما دستور سنة 1958 المؤقت فقد تضمن عدم جواز فرض ضريبة أو رسوم و تعديلها الا بقانون(المادة (15) من دستور 1958 المؤقت العراقي)، وهذا ما سار عليه دستور سنة 1963 المؤقت المادة (38) حيث نصت على (أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وشرف ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز اعفاء احد منها الا بقانون)، أما دستور 1970 فجاء بمذهب آخر عندما أقر بمبدأ قانوني بالنسبة للضريبة دون الرسم وذلك في المادة (35) بقولها إن (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبر إلا بقانون) ولم يأت بأي نص يفيد تطبيق هذا الحكم على الرسم، إلا ان قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية أعاد بث الروح في مبدأ قانونية الرسم مساوياً في ذلك بينه وبين الضريبة بنصه في المادة (18) على (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) (احمد، 2018، صفحة 53)، كما نسج على ذات المنوال الدستور النافذ لسنة 2005 ولكن بشكل أكثر تحديداً وذلك حسب المادة (28/أولاً) والتي نصت على أنه(لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون).

يتبين مما تقدم ان الدساتير العراقية واضحة الدلالة على ان الرسوم لا تفرض إلا بقانون. يبنى على ذلك انه يتمتع على السلطة التنفيذية فرضها بناء على قانون كنظام أو تعليمات. وكذلك فقد منح الحق للدولة في ممارسة سلطاتها على إقليمها الجغرافي والسياسي وبالتالي لا مجال للحالة أو التفويض بل يفتح الباب نحو العمل على وضع قواعد قانونية وأسس عامة لفرض وتعديل الرسوم في العراق، لذا لا تستطيع الإدارة ان تفرض رسماً بارادتها المنفردة، وليس للإدارة ان تقيد ممارسة أي نشاط أو مهنة بشرط دفع رسم ما إن لم يوجد القانون المبيح لذلك، وبالتالي فإن مفهوم السلطة التقديرية غير المباشرة لا مجال للعمل به في نطاق الرسوم، إلا اذا كان القانون المنظم للرسوم يسمح للإدارة بممارسة السلطة التقديرية أسوة بما هو معمول به في بعض نصوص



القوانين الضريبية، وأخيراً فإن فرض الرسوم بقانون، يؤدي الى ضرورة القول بأن المشرع الدستوري في العراق التفت الى أهمية مورد الرسم عندما وضع له الحماية القانونية المقررة للضرائب، وهذا يعني ان الرسم طالما وحد البناء والاساس الدستوري له يمكن ان يشكل مورداً اضافياً للاقتصاد في العراق وإقليم كردستان، خاصة مع تقلبات وعدم استقرار الإيرادات النفطية وضرورة الاستفادة من موردي الضرائب والرسوم (البدراي، 2018، صفحة 234) (عواد، 2013، صفحة 124).

2.1.3 الأسس القانونية لفرض وتعديل الرسم:

تكاملاً مع الأسس الدستورية يعتبر القانون الأداة التشريعية التي تتكفل بتنظيم الأحكام القانونية لغرض الرسوم وتعديلها، والقانون المقصود في هذا المقام هو قانون الموازنة العامة للدولة، لذا فإن قانون الموازنة هو الأساس القانوني العام للتعامل مع الرسوم. ويمكن إجمال الأسس القانونية في قانون الموازنة العامة الاتحادية كالآتي:

ان فرض الرسوم في قانون الموازنة العامة الاتحادية قد وسع من صلاحيات الجهات التنفيذية المتمثلة بـ (الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات)، فقد نص قانون الموازنة العامة الاتحادية على (استمرار الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة صلاحية فرض رسوم أو أجور الخدمات التي تم فرضها خلال الاعوام ٢٠١٦ و ٢٠١٧ و ٢٠١٨ أو فرض رسوم أو اجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية) المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة" على وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ " (المادة 19/أولاً) من قانون رقم (1) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2019).

كما يتبين لنا من خلال نص المادة (19) من قانون الموازنة بأنه تم تفويض الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة صلاحية فرض الرسوم (غير السيادية) او تعديلها لتغطية نفقاتها، ويرى بعض الكتاب ان فرض الرسوم من قبل بعض الجهات المخولة، كما ذكرنا سابقاً، يمكن ان يكون له ما يبرره ومن ابرز ذلك ان الرسم اقل أهمية من الضرائب سواء من الناحية المالية او الاقتصادية او الاجتماعية او السياسية، ثم ان فرض الرسوم وتعديلها يحتاج الى مرونة كبيرة من العمل وهو ما لا يتوافر اذا اشترطنا فرضها بقانون كما يشترط في الضريبة. ثم ان الرسوم تجبى مقابل الخدمات المقدمة من الشخص العام لصالح الاشخاص ومادامت تلك الخدمات التي تجبى الرسوم عنها كثيرة ومتعددة فانه لا يجوز ان يشغل المشرع باستمرار من خلال اصدار قوانين تفصل في تعديل او الغاء هذه الرسوم (العلي، 2011، صفحة 104).

وكذلك ان تقسيم المشرع للرسوم بين كونها سيادية وغير سيادية تقسيم لا يقوم على سند قانوني صحيح. فالرسوم بشكل عام توصف مثلما الضريبة بانها إيرادات سيادية تفرضها الدولة بما لها من سلطات وقوة على اشخاصها واقليمها، ومع ذلك فإيا كان المبرر لهذا التقسيم فان المشرع الدستوري العراقي نص على قانونية الرسم وطالما اطلق وصف الرسم بدون التمييز بين الرسوم المحلية والاتحادية والرسوم السيادية وغير السيادية لذا فلا يحق لغير السلطة التشريعية فرض الرسوم وتعديلها أياً كان نوع الجهة التي تحصل، ومن ثم فإن هذه النصوص نرى فيها مجانية صريحة لاحكام الدستور وبشكل خاص المادة (28) منه، ويمكن لكل ذي مصلحة الطعن به امام المحكمة الاتحادية العليا (أحمد، 2018، صفحة 55).

3.1.3 الأساس القانوني لفرض الرسوم:

ان القاعدة العامة تقتضي بأن فرض الرسوم يكون بقانون أو بناء على قانون، وعليه انتهجت العديد من الدول آليات مختلفة عند سنها لقانون يتضمن أحكاماً تفرض رسوماً (البرغوثي، 2005، الصفحات 42-43) ومنها: النص على أساس فرض الرسوم وتحديدتها في متن القانون، او النص على أساس فرض الرسوم في متن القانون والاحالة الى سلطة تشريعية لتحديدها، او النص على أساس فرض الرسوم وسقفها الأقصى في متن القانون والاحالة في تحديدها الى تشريع ثانوي بناء على ذلك، يمكن أن تمر آليات فرض الرسوم بمرحلتين، المرحلة الأولى مرونة مبدأ القانونية في نطاق الرسوم، وذلك سواء بالنص الدستوري او في عدم النص عليه بأن تفرض الرسوم بناء على قانون، وهذا الأسلوب منح السلطة التنفيذية المرونة في فرض الرسوم وتحصيلها فصدرت القرارات من السلطة التنفيذية بناءً على قوانين حددت هذه القرارات آلية فرض وتحصيل الرسوم (البدراي، 2018، صفحة 223)، وخاصة ما يتعلق بالاموال والأشخاص المكلفة بدفعها والاسعار التي تفرض بموجب(المادة 16/أولاً) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2019).

أما المرحلة الثانية وهي عدم مرونة مبدأ القانونية في نطاق الرسوم، وتمثلها القاعدة الدستورية (مبدأ قانونية الرسوم). وهذا يطبق في العراق بعد نفاذ دستور 2005 والذي جعل للقانون السلطان المطلق في شؤون فرض الرسوم بدليل نص المادة (28/أ)

من الدستور 2005 التي نصت على انه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل، ولا تجبي، ولا يعفى منها إلا بقانون)، ولكن عند مراجعة نصوص قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2019 خاصة المادة (19/أولاً) نجد وجود تعارض بينها وبين المادة (28/أولاً) من الدستور بحيث ان نص المادة (19/أولاً) من قانون الموازنة جاء بنحو عام يشوبه الغموض وعدم التحديد، مخولاً السلطة التنفيذية ممثلة بالوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة سلطة واسعة في فرض رسوم أو أجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم والاجور المالية باستثناء الرسوم السيادية، وذلك بتحديد أسس وفئات وأنواع الرسوم، وان هذا كله اختصاص معقود للسلطة التشريعية، مما يجعل هذا النص مخالفاً لأحكام المادة (28/أولاً) من الدستور .

بهذا الخصوص جرى الفقه الدستوري في العراق (عبد اللطيف، 2000، الصفحات 58-60) على التمييز بين عبارتي (فرض الرسوم بقانون) و (فرض الرسوم بناء على قانون) او (فرض الرسوم في حدود القانون) وان هناك فرقا شاسعا بينهما، فالقول بأن الرسوم (لا تفرض إلا بقانون) يعني ان الرسوم لا تقرر إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية ليقرها، وان السلطة التشريعية ممثلة بمجلس النواب يتعذر عليها من الناحية الدستورية ان تفوض السلطة التنفيذية ممثلة بوزارتها ووجهاتها غير المرتبطة بوزارة والمحافظين تفويضاً بفرض الرسوم وتنظيم أوضاعها، وتحديد نوعها وتقدير قيمتها او نسبتها، وذلك لانه يعتبر بهذه المثابة تنازلاً من سلطة عن صلاحياتها الى سلطة أخرى. على حين ان عبارة (فرض الرسوم بناء على قانون)، يفيد بأن الدستور قد جعل الاختصاص بفرض هذه الرسوم مشتركاً بين كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية تمارسانه معاً، وتتعاقدان في بلوغ غاية الأمر منه، تأكيداً لإتاحة الفرص المتكافئة للحصول على الخدمات العامة التي تؤدها الدولة، وحوّلاً دون أن ترتد الرسوم مجرد وسيلة جباية لا تقابلها خدمة حقيقية، أو تتحل إرهاباً لكاهل المتنفعين بهذه الخدمات، وإملاقاً لهم على غير مقتضيات العدالة من منظور اجتماعي، فالسلطة التشريعية هي التي تشيئ الرسوم - بقانون تصدره - ثم تفوض السلطة التنفيذية في بيان تفصيلاته وتحديد جزئياته، وذلك كله تحقيقاً للمرونة اللازمة في فرض الرسوم لمجابهة الظروف المتغيرة في تكاليف أداء الخدمة، طالما أن فرضها أو تعديلها لا يكون بقانون في كل حالة على حدة، وإنما يتم ذلك بقرار من السلطة التنفيذية في حدود القانون، أي في ضوء الأسس والملاح الرئيسة التي وضعتها السلطة التشريعية.

وأن الدستور بدوره قد ميّز بين العبارتين المذكورتين، إذ استخدمت نصوص الدستور عبارة (ينظم بقانون) في عدة مواضع منه، وعبارة (بناء على قانون)، كما ورد في نص المادة (٤٦) من الدستور، ولو أراد المشرع الدستوري إمكانية فرض الرسوم بناء على قانون لأورد ذلك صراحة كما فعل في المادة (٤٦) من الدستور، ومن المعلوم بأن لكل عبارة في الاصطلاح القانوني مدلولاً محدداً، ومؤدى ذلك أن المشرع الدستوري بهذه التفرقة في الأداة، قد جعل القانون وسيلة وحيدة ومصدراً مباشراً بالنسبة للرسوم، فالسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها زمام الرسوم، وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها، وتفصيل ما يتصل ببنائها، فالرسوم بموجب النص الدستوري الوارد في المادة (٢٨) منه، من اختصاص المشرع، ينظمها بالقواعد التي يرتبها مناسبة، باسطة هيمنته عليها- إنشاء للرسم وتحديداً لنسبه القسوى-، فإذا ما فوضت السلطة التنفيذية بشأنها - فرضاً أو تعديلاً أو الغاء- فإنها تكون قد تجاوزت حدود الدستور واجترأت على نواهيته، وتردت بالتالي في حماة مخالفتها.

متى ما كان ذلك، وكان نص المادة (١٩ / أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام 2019 قد جرى على أنه : (استمرار الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة صلاحية فرض رسوم أو أجور الخدمات التي تم فرضها خلال الاعوام ٢٠١٦ و ٢٠١٧ و ٢٠١٨ أو فرض رسوم أو اجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية) المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة (على وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ)، ومؤدى ذلك أن السلطة التنفيذية ممثلة بالوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات هي المختصة وحدها دون غيرها بإصدار ضوابط فرض رسوم أو أجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية، فإنه يضحى أكيداً أن نص المادة (١٩ / أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٩ قد صدر بالمخالفة لما تقضي به المادة (٢٨) من الدستور التي جعلت الاختصاص بفرض الرسوم لسلطة مجلس النواب، ذلك أنه متى عهد الدستور إلى جهة معينة باختصاص ما، استقلت وحدها دون غيرها بممارسته، وإلا تمحض الأمر انتحالاً للاختصاص، وغصباً للسلطة (الدخيل، 2013، صفحة 62)، ومن ثم فإن نص المادة (١٩ / أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٩ المطعون عليه قد صدر معيماً من الناحية الدستورية لصدوره خلافاً للدستور، وأن أيّة ضوابط يصدرها الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة والمحافظ بشأن فرض الرسوم ستكون بدورها صادرة عن سلطة غير مختصة، وستكون متجاوزة حدود القانون متردية بذلك في عيب عدم المشروعية.



ووفقاً للمادة (٢٨) من الدستور التي صاغها المشرع الدستوري بكل اتقان، فإن جزءاً لا يستهان به من الرسوم التي تفرضها حكومة إقليم كردستان-العراق من خلال وزاراتها والجهات غير المرتبطة بوزارة تُعدّ غير دستورية من ناحية أن الكثير من الرسوم تفرض بدون قانون جديد، وبدون الرجوع الى البرلمان.

2.3 مدى صلاحية حكومة إقليم في فرض الرسوم وتعديليها:

من البديهي ان الدستور العراقي النافذ (2005) في المادة (117/أولاً) أقر بكيان الإقليم وسلطاته القائمة اقليماً اتحادياً، وكذلك منح سلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية وعليه فأن للأقاليم ان تسن قوانين محلية تتضمن فرض رسوم بشكل مستقل عن السلطة التشريعية الاتحادية(المادة (121/أولاً) من الدستور العراقي النافذ لسنة 2005) ، ولا يعد خرقاً لمبدأ قانونية الرسوم الذي نص عليه الدستور بموجب المادة (28/أولاً)، اذ ان هذه الرسوم التي نص عليها الدستور بموجب المادة (28/أولاً) اذ ان هذه الرسوم فرضت بقانون وان كان القانون هو قانوناً محلياً وليس اتحادياً ولا يطبق الا داخل إقليم كردستان. وهذا ما نص عليه صراحة قانون إدارة الدولة العراقية الملغي في عجز المادة (45/أ) بقولها (يحق لإقليم كردستان فرض ضرائب ورسوم داخل إقليم كردستان). لكن لا نجد مثل هذه الصراحة في الدستور النافذ 2005، إلا ان هذا الأخير حدد صلاحيات السلطات الاتحادية على وجه الحصر في المادة (110) منه وترك ماعدا ذلك من صلاحيات للأقاليم في المادة (115) منه. وطالما لم ينص الدستور على جعل المسائل الضريبية والرسوم ضمن الصلاحيات الحصرية للسلطات الاتحادية لذلك يمكن للأقاليم ان تسن قوانين تتضمن فرض ضرائب ورسوم محلية.

يتبين لنا ان حكومة إقليم كردستان لها حق فرض وتعديل الرسم عن طريق البرلمان، وبهذا لا يوجد فيه أي خرق دستوري وقانوني، لكن ما قامت به حكومة إقليم كردستان في سنة 2017 مع ظهور الازمة المالية في العالم والعراق ولاسيما إقليم كردستان عندما انخفضت أسعار النفط وانقطعت الميزانية عن إقليم كردستان من قبل الحكومة العراقية فقامت حكومة الإقليم بزيادة الواردات لكي يملأ بها النفقات العامة، لهذا قامت بفرض وتعديل الرسم في جميع المجالات بحيث ازداد كثيرا لكي يصبح الرسم مقابل الخدمات، لهذا الكثير من فقهاء المالية اسموا هذه الزيادة الفاحشة بالضريبة المستترة (الدخيل، 2013، صفحة 15) ويعد هذا النوع من الوارد نوعاً آخر من الواردات تخرج من مفهوم الرسم. لكن كيف كانت الصلاحيات القانونية لحكومة إقليم كردستان-العراق في زيادة و فرض الرسم؟

كما قلنا سابقاً فأن حكومة إقليم كردستان-العراق لها الحق عن طريق البرلمان في تعديل الرسم سواء كان زيادته امر بإنقاصه، ولكن في هذا التوقيت كان البرلمان عاطلاً بسبب بعض المشاكل السياسية، لهذا قامت حكومة إقليم كردستان بفرض وتعديل الرسم واعتمد على المادة (8) من قانون مجلس الوزراء لإقليم كردستان رقم (3) لسنة 1992 التي تنص على انه (يمارس المجلس الصلاحيات التالية :

- 1 - وضع السياسة العامة للأقليم والاشراف على تنفيذها وفقاً للقوانين المرعية بعد اقرارها من قبل المجلس الوطني لكوردستان العراق .
- 2 - اقتراح واعداد مشروعات القوانين ورفعها للمجلس الوطني لكوردستان العراق لاقرارها .
- 3 - اعداد مشروعات الانظمة واصدارها .
- 4 - اعداد مشروع الموازنة العامة للأقليم .
- 5 - اعداد مشروعات خطط التنمية للأقليم .
- 6 - عقد القروض ومنحها بموافقة المجلس الوطني لكوردستان العراق .
- 7 - تنفيذ القوانين والمحافظة على امن الاقليم وحماية حقوق المواطنين والممتلكات العامة ومصالح شعب كوردستان العراق .
- 8 - توجيه وتنسيق اعمال الوزارات والجهات التابعة لها والهيئات والمؤسسات العامة ومتابعة اعمالها .
- 9 - الاشراف على مشروعية التعليمات التي تصدرها الوزارات والهيئات والمؤسسات التابعة لها .
- 10 - اصدار القرارات الادارية والتنفيذية وفقاً للقوانين المرعية ومتابعة تنفيذها .
- 11 - تعيين الموظفين والمدراء العامين وعزلهم وفصلهم واحالتهم على التقاعد طبقاً للقانون .
- 12 - يستثنى من الفقرة اعلاه ، شاغلي الدرجات الخاصة ورؤساء الوحدات الادارية والقضاة واعضاء هيئة الادعاء العام الذين يتم تعيينهم باقتراح من قبل الوزير المختص وموافقة المجلس وقرار الجهة المختصة حسب القوانين المرعية).



بموجب هذه المادة فإن حكومة إقليم كردستان-العراق اعتمدت على هذا القانون لفرض وتعديل الرسم (القرار، رقم 86، 119، 125، 126، 2017)، لكن عندما نطالع صلاحيات مجلس الوزراء في هذه المادة لا نجد اية إشارة الى اعطاء الصلاحية لحكومة الإقليم لفرض الرسم، لهذا يتبين لنا ان حكومة الإقليم ليس لديها أي سند قانوني، وبهذا خرقت الحكومة مبدأ قانونية الرسم.

كذلك في بعض الأحيان ان حكومة إقليم كردستان لغرض فرض وتعديل الرسم اعتمدت على قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2017 في المادة (24/ أ) (للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة ومجالس المحافظات كافة صلاحية فرض رسوم أو اجور خدمات جديدة وتعديل الرسوم وأجور الخدمات الحالية باستثناء الرسوم السيادية (المقرة بموجب القوانين الاتحادية النافذة) وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة او المحافظ، وعلى ان يتم اشعار وزارة المالية أولاً بأول وذلك استثناء من قانون الادارة المالية رقم 90 لسنة 2004 او اي قانون اخر يحل محله وليتسنى لوزارة المالية اتخاذ ما يلزم في ضوء ذلك).

يتبين لنا في هذه المادة ان حكومة الإقليم ايضاً ليس لديها أي سند قانوني ودستوري في فرض وتعديل الرسم نظرا لهذه الأسباب ادناه:

- من الناحية الشكلية: ان قانون الموازنة العامة الاتحادية اعطى الصلاحية للوزير والجهة غير المرتبطة بوزارة والمحافظ، بهذا المعنى لم تعط الصلاحية لحكومة الإقليم ان تفرض وتعديل الرسم بدليل المادة (19/ أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية. بموجب هذه المادة لا يوجد فيها اسم حكومة إقليم كردستان لو كان هناك ضرورة لاعطاء الصلاحية كان من الممكن ان تُكتب بوضوح إقليم او حكومة إقليم كردستان، كما هو موضح في بعض الأماكن اعطى الصلاحية مباشرة للإقليم في المادة (1/ ثانياً، ثالثاً، رابعاً) في قانون الموازنة العامة الاتحادية، وينص (تلتزم الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات وحكومة إقليم كردستان...) كذلك في الفقرة ثالثاً ورابعاً من المادة (4/ ثانياً) على نفس الطريقة جاءت باسم حكومة إقليم كردستان وتنص (يخول الوزراء ورؤساء الجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظون وحكومة إقليم كردستان...).

- من ناحية المضمون: ان السلطة التشريعية (مجلس النواب) لم تكن لها صلاحية التفويض للسلطة التنفيذية في مجال الرسوم، لان الدستور العراقي لسنة 2005 لم يعط صلاحية لتفويض الحكومة بفرض الرسم وتعديله بدليل المادة (28/أولاً) في الدستور الت تنص على انه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها، الا بقانون).

بموجب هذه المادة لم تعط صلاحية التفويض التشريعي للسلطة التنفيذية، لهذا السلطة التشريعية خرقت الدستور عن طريق قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، من هنا فأن حكومة الإقليم خرقت الدستور من جانبيين: الأول: ان الدستور العراقي لم يعط المجال للتفويض التشريعي، وبحسب التدرج القانوني فإن كل عمل تشريعي او اداري مخالف للدستور فهو باطل.

الثاني: مخالفة قانون الموازنة العامة الاتحادية 2019 وتعليماتها، لانه لم يعط الصلاحية لحكومة إقليم كردستان كما تكلمنا عن ذلك آنفاً.

وتلأفياً لهذه المخالفة الدستورية والقانونية كان على حكومة إقليم كردستان-العراق ان تقوم بتعديل هذه التغييرات عن طريق برلمان كردستان.

نؤكد في ختام حديثنا كان من ضروري قيام المعنيين في حكومة إقليم كردستان-العراق بملاحظة كثرة الرسوم، حيث تخضع تقريباً كل خدمة تقدمها الحكومة للمواطن برسم، وقد بالغت بعض المؤسسات الحكومية كثيراً في مستوى تلك الرسوم، هذا ما أكده القرار الصادر من مجلس وزراء إقليم كردستان المرقم (86) لسنة 2016 الخاص بتنظيم الاجور والرسوم في مجال التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كردستان-العراق. مع ضعف الأداء الحكومي، وضعف مستوى تلك الخدمات من حيث الأصل، الأمر الذي ألحق الضرر البالغ بالمواطنين وأثقل كاهلهم، مع أن الأصل أن الإيرادات النفطية هي مصدر دخل الدولة الرئيس، ويجب أن تقدم الخدمات ممولة بالإيرادات النفطية وغيرها من الإيرادات المتوافرة، لذا لا داعي لفرض رسوم إضافية ما دامت الخدمات المقدمة اعتيادية - في أفضل الأحوال - وليست متميزة أو خارجة عن المألوف.



4. الخاتمة

بعد أن إنتهينا من دراسة موضوع بحثنا توصلنا إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات، وعلى النحو الآتي:

1.4 الاستنتاجات

1. ان حكومة إقليم كردستان-العراق بعد الازمة المالية لسنة 2016 قامت بزيادة الرسوم في أكثرية النشاطات بهدف مالي و تغطية المصاريف العامة والحصول على الواردات لهذا لا يوجد تناسب بين الرسم والمنفعة، وكذلك لا تطبق أي قاعدة من قواعد تحديد تقدير الرسوم بسبب غياب سند قانوني لها.

2. لا يجوز ان يكون التفويض التشريعي من دون سند دستوري إلا يعتبر تنازلاً عن السلطة التشريعية من القيام بمهمتها الرئيسية الا وهي وظيفة التشريع.

3. لم ينص الدستور العراقي لعام 2005 على التفويض التشريعي لذا لا يجوز للسلطة التشريعية ان تمارس عملية تفويض السلطة التنفيذية (لاسيما في مجال فرض وتعديل الرسم) من اجل اصدار قرارات لها قوة القانون.

4. ان قانون الموازنة العامة للدولة تضمن تفويض الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة صلاحية فرض الرسوم (غير السيادية) أو تعديلها لتغطية نفقاتها، ومن أبرز ما يبرر ذلك ان الرسم أقل أهمية من الضرائب سواء من الناحية المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية. ثم أن فرض الرسوم وتعديلها يحتاج مرونة كبيرة من العمل وهو ما لا يتوافر اذا اشترطنا فرضها بقانون، ثم ان الرسوم تجبى مقابل الخدمات المقدمة من الدولة لصالح الافراد وما دامت تلك الخدمات التي تجبى الرسوم عنها كثيرة ومتعددة فانه لا يجوز ان يشغل المشرع (برلمان) باستمرار من خلال اصدار قوانين تفصل بفرض وتعديل الرسوم.

5. ان حكومة إقليم كردستان-العراق لها حق فرض وتعديل الرسم عن طريق البرلمان، وبهذا لا يوجد فيه أي خرق دستوري وقانوني، لكن ما قامت به حكومة إقليم كردستان في سنة 2017 مع ظهور الازمة المالية في العالم والعراق ولاسيما إقليم كردستان عندما انخفضت أسعار النفط وانقطعت الميزانية عن إقليم كردستان من قبل الحكومة العراقية، فقامت حكومة الإقليم بزيادة الواردات لكي تملأ بها النفقات العامة، لهذا قامت بفرض وتعديل الرسم في جميع المجالات بحيث ازداد كثيرا لكي يصبح الرسم مقابل الخدمات، لهذا الكثير من فقهاء المالية اسماوا هذه الزيادة الفاحشة بالضريبة المستترة.

6. ان حكومة إقليم كردستان-العراق ليس لديها أي سند قانوني ودستوري في فرض وتعديل الرسم نظراً لان قانون الموازنة العامة الاتحادية اعطى صلاحية للوزير والجهة غير المرتبطة بوزارة والمحافظة. بهذا المعنى لم تعط الصلاحية لحكومة الإقليم في ان تفرض وتعديل الرسم بدليل المادة (19/أولا) من قانون الموازنة العامة الاتحادية، وكذلك فان السلطة التشريعية (مجلس النواب) لم تكن لها صلاحية التفويض للسلطة التنفيذية في مجال الرسوم، لان الدستور العراقي لسنة 2005 لم يعط صلاحية لتفويض الحكومة بفرض الرسم وتعديله بدليل المادة (28/أولا) في الدستور التي تنص على انه(لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها، الا بقانون).

2.4 التوصيات

1. نوصي حكومة إقليم كردستان-العراق بتبني سياسة واضحة تجاه تحديد نسب أو معدلات الرسوم والجهات المخولة بتحديدتها والأدوات التشريعية المناسبة لذلك، بما يتوافق مع القواعد القانونية والحاجات العملية، وأن يؤخذ في الاعتبار عند تقدير الرسوم ليس فقط تكلفة المنفعة التي يحصل عليها المواطن وإنما الظروف المعيشية ومستويات الدخل وغيرها، لذا لا بد أن يكون تقدير وتحديد الرسوم مبنياً على دراسات مسبقة تعدها الجهات المختصة بذلك.



2. ضرورة احترام مبدأ قانونية الرسم الذي نص عليه المشرع في الدستور من قبل السلطة التشريعية وحماية مبدأ الفصل بين السلطات وعدم خرق النصوص الدستورية التي يجب عليها حمايتها، لأنه لا يحق لها التفويض بهذا الاختصاص لغيرها من السلطات.

3. ضرورة وجود آلية فعالة للرقابة على دستورية القوانين بشأن تفويض السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية مخالفاً لقاعدة الدستورية (لا رسم إلا بقانون) امام المحكمة الاتحادية العليا وفقاً لنص المادة (93) من الدستور العراقي .

4. نوصي السلطة التشريعية في العراق بالتراجع عن التفويض التشريعي الذي تم تخويله للسلطة التنفيذية عن طريق قانون الموازنة العامة الاتحادية، لأن ضحية هذا الاجراء هو المواطن، الذي ضمن له الدستور ان تقرر هذه المسائل المهمة وخصوصا التشريع من قبل ممثليهم في البرلمان وبعد مناقشات علنية.

5- نوصي حكومة إقليم كردستان-العراق ان تقوم بالغاء قرارها (بخصوص الرسوم) وارساله الى البرلمان لاصدار قرار قانوني ومن اختصاصه لفرض وتعديل الرسم في إقليم كردستان لكي تكون الحكومة بعيدة عن خرق القوانين والدستور في فرض و تعديل الرسم.

5. المصادر

1.5 المعاجم اللغوية

- ابن منظور جمال الدين محمد بن عكرم الانصاري، لسان العرب، المجلد7، دار صادر للطباعة والنشر، بيروت، 1956. .
د. احمد مختار عز، اللغة العربية المعاصرة (المجلد1)، ط1، عالم الكتب، الرياض، 2008.

2.5 الكتب العربية

- د.احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الاولى، مطبعة جامعة تكريت، العراق، 2013.
د. احمد سلامة بدر، الاختصاص التشريعي لرئيس الدولة في النظام البرلماني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003 .
د.جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، الطبعة الاولى، دار وائل، عمان، 2010.
د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة، دار السنهوري، بيروت، 2018.
د. قيس حسن عواد البدراني، الوجيز في قانون المالية، ط1، مكتبة زين الحقوقية، 2018.
د.عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
د. عادل أحمد حثيث، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
د.عصام البرزنجي، د.علي محمد بدير، د.مهدي ياسين السلامي، مبادئ وأحكام القانون الاداري، الطبعة الرابعة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2009.



- د. علي سعد عمران، القضاء الإداري، ط2، مؤسسة الصادق للنشر والتوزيع، بابل، 2015.
- د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2007.
- د. ماهر صالح علوي، الوسيط في القانون الإداري، 2009.
- د. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في الجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

3.5 الرسائل والأطاريح و الأبحاث

- د. سيفان باكراد ميسروب، التفويض التشريعي، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، العدد 39، 2012، ص155.
- مروان محمد محروس المدرس، تفويض الاختصاص التشريعي، دراسة دستورية مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2000، ص ص39-40.
- د. شيماء فارس محمد، تفويض الاختصاص التشريعي للسلطة التنفيذية في فرض وتعديل الرسوم، مجلة الكوفة للعلوم القانونية و السياسية. مج. 11، ع. 36 (عدد خاص) (نيسان 2018)، ص190.
- د. غازي فيصل مهدي، نظام الفيدرالية واللامركزية في دستور العراق العام، 2005، بحث منشور في مجلة التشريع والقضاء، السنة الأولى، العدد الأول، 2009، ص
- إبراهيم محسن الزبيدي، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2007
- د. قيس حسن عواد، الرسوم العامة مقابل خدمات الطيران المدني، دراسة مقارنة، مجلة الرافيدين للحقوق، العدد 57، المجلد 16، حزيران، 2013

4.5 الدساتير والقوانين والقرارات

- الدستور العراقي النافذ لسنة 2005
- القانون الأساس العراقي لعام 1925
- دستور 1958 المؤقت العراقي
- دستور 1963 المؤقت العراقي
- دستور 1970 المؤقت العراقي
- قانون رقم (1) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2016
- قانون رقم (1) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2017
- قانون رقم (1) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2018



قانون رقم (1) الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2019

القرار الصادر من مجلس الوزراء الاقليم كوردستان المرقم (86) لسنة 2016 خاص بتنظيم الاجور والرسوم في مجال التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كوردستان /العراق

القرار المرقم (119) لسنة 2017 خاص بتعديل جدول الرسوم في قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل.

القرار المرقم (126) لسنة 2017 باخذ الرسومات خاص بواردات البلديات في اقليم كوردستان.

القرار المرقم (125) لسنة 2017 باخذ الرسومات خاص بقطاع السياحة في اقليم كوردستان.

5.5 المصادر الالكترونية

د. علي سعد عمران، التفويض التشريعي لحكومة العبادي وتعديل وإلغاء القانون، بحث منشور على الشبكة الدولية الانترنت على الرابط.

<https://annabaa.org/arabic/studies/4020,At2020/9/3>

معين البرغوثي، المفهوم القانوني للرسم (تحليل للمبادئ الدستورية والسياسات التشريعية)، سلسلة تقارير قانونية(39) صادر من الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، 2005، ص ص42-43

منشور على شبكة الانترنت على الربط:

<https://ichr.ps/attachmenht/345/legel59.pdf.At2020/8/20>



**پسپۆری حکومهتی هەریمی کوردستان- عیراق له سه پاندنی میرانه وهه موارکردنی
خویندنه وهیه کی شیکاریه**

کمال انور یابه

کۆلیزی یاسا / زانکۆی سه لاهه ددین- ههولیر

پوخته

یاساکانی دارایی بنه مای بابه تیان داناوه، وه ده بیته ره چاوی ئەم بنه مایانه بکریته له کاتی سه پاندنی تیچوووه گشتیه کان له وانه رسومات، پرنسیپی تیچوووه گشتیه کانیش بنچینه کی دادپه روهی و گه شه پیدانی ئابووری نه ته وه ییه، که ئەرکی هاوولاتیانه، سه پاندنیان ته نها له کاتی پیویست و له سه ر بنه مای راستگۆیی ده بیته، ئەم سه باری ئەوهی ده بیته به رژه وه ندی کۆمه لگا له به ر چاوی بگریته و دادپه روهی کۆمه لایه تی و به کسانی له نیوان هاوولاتیان له کاتی سه پینراودا بابه خی پچ بدریته و ریگا به رسوم و وه گرتیان نه گریته که به سه پینریته. یان هه ر به ره سه پتیکی تر له به رده م لپشاوی به لاش چوونی کالایه خزمه تگوزاری و سه رچاوه داراییه کان، ناشیته هه ژماری رسومات له سه ر هه مان بنه مای حساباتی باج بیته. هه روه ک چۆن کۆترۆلکردنی خه مڵاندنی رسوماتی سه پینراو له لایه ن ده وله ته وه به هه ندی له و رتسایانه که ده کات که لایه ن زاناکانی بواری دارایی دارژراوه، بۆیه داواکراوه که سه پاندن و خه مڵاندنی رسوماته کان له سه ر بنه مای دیراسه ی پیشوه خت بیته، هه روه ها ریژه یی هه بیته له نیوان که لکی رسوم یان بابه تی خزمه تگوزاری بۆ رسوم، هه روه ها له ده ستووری عیراقی سالی 2005 به ده قی راشکاو ها تووه که ده بیته سه پاندنی رسوم به پنی یاساداندا بیته که په رله مان دا بریشتوووه.. له گه ل ئەوه شدا ئەو ریوشوینانه ی که حکومه تی هەریمی کوردستان بۆ سه پاندن و هه موارکردنی رسومات گرتویه تیه به ر، سه ریچییه و دیراسه نه کراوه ویشتی به به لگه نامه ی یاسای دروست نه به ستوووه، ئەمه ش پینچه وانه ی پرهنسیی یاساییبونی ده ستوووه، چونکه ده بیته سیاسه تی چاکسازی دارایی له هه ریتمدا له سه ر بنه مای ده ستووری و ته ندروست بیته، له ریگای ده رکردنی یاسایه ک له لایه ن ده سه لاتی تایبه ته منده وه که ده سه لاتی یاسادانانه.

**The competence of the Kurdistan Regional Government - Iraq to impose and amend fees
An analytical study**

Kamal anwer yaba

College of Law / Salahaddin University-Erbil

Abstract

Financial laws have set objective principles that must to be taken into consideration in the course of the imposition of the public burdens, including fees, according to these rules, the public burdens are anchored in justice and the improvement of the national economy, they are also obligations that have to be fulfilled by citizens, on the other hand, they ought not to be imposed unless they are necessary and fairly executed, and when they are imposed the considerations pertinent to the interest of society, accomplishing social justice, and equality among citizens have to be taken into account, and the imposition of fees, levies, or any other impediments the hinder the free flow of goods, services and financial resources should be disallowed, and that fees cannot be calculated on the similar basis as taxes.

The assessment of state imposed fees are also governed by some of the rules laid down by financial data scientists, therefore, it is essential that the imposition and assessment of fees be based on prior studies, and that there is a proportionality between the fee and the benefit or the service subject of the fee. In this respect, the Iraqi Constitution of 2005 unambiguously lays down that the levy is imposed according to a statute enacted by Parliament. However, the Iraqi Kurdistan Regional Government's blundering procedures with regard to imposing and modifying fees are injudicious, and lack a valid legal basis, as they are inconsistent with the principle of legality instantiated in the constitution, as the financial reform policy in the region must be based on sound constitutional grounds, and that through the enactment of a law by the competent authority, which is the legislature.