

## المقدمة

**أهمية البحث :** ينال هذا الموضوع أهمية بالغة لما يترتب على منح الحكومة المحلية اختصاص فرض الضرائب والرسوم من آثار تتمثل بالازدواج الضريبي أو التهرب الضريبي وهو ما يؤثر على الذمة المالية الخاصة بالأفراد في حالة الازدواج الضريبي أو تأثيرها على إيرادات الدولة لما تسببه من نقص تلك الإيرادات في حالة التهرب الضريبي اذا ما عرفنا بأن فرض كل من الضريبة والرسم يحتاج إلى قانون لهذا فأن منح الحكومات المحلية ذلك الاختصاص يؤدي إلى حصول تنازع إيجابي أو تنازع سلبي بين القوانين.

**مشكلة البحث :** أن هذا الموضوع يثير العديد من المشاكل منها ما يتعلق بكون فرض الضرائب والرسوم يمثل اعتداءً على الحقوق الخاصة للأفراد من جهة إضافة الى نقص إيرادات الدولة من جهة أخرى وهذا ما يتطلب الموازنة بينهما بصورة تضمن عدم الاعتداء على حقوق الأفراد الخاصة وبشكل لا يؤدي إلى الأضرار بإيرادات الدولة كما يؤدي إلى معالجة التنازع بصورتيه الإيجابي والسلبي الحاصل بين القوانين على أساس أن دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ منح الاختصاص التشريعي إلى ثلاث جهات هي كل من البرلمان الاتحادي والإقليم إضافة إلى المحافظات غير المنتظمة في إقليم.

**هيكلية البحث :** تناولنا هذا الموضوع في مبحثين الأول جعلناه للازدواج والتهرب الضريبي أما المبحث الثاني فقد خصصناه للتنازع الإيجابي والسلبي للقوانين. وحاولنا إلقاء الضوء على التشريعات المقارنة لبعض الدول مبينين موقف الفقه والقضاء في هذا الخصوص وخرجنا بنتائج ومقترحات توصلنا إليها في نهاية البحث.

## المبحث الأول

### الازدواج والتهرب الضريبي

اختلفت أساليب دساتير الدول في تحديد الجهة المختصة بفرض الضرائب والرسوم سواء كانت الدولة اتحادية أو دولة بسيطة، ونظراً لأهمية الضرائب والرسوم باعتبارهما من موارد الدولة الرئيسة فقد لجأت الدول إلى منح صلاحية فرضها لجهات متعددة منها السلطة الاتحادية، إضافة إلى الولايات في الدولة الاتحادية أو للسلطة المركزية والهيئات المحلية في الدولة البسيطة. وقد ينتج عن ذلك آثاراً سلبية منها الازدواج الضريبي؛ بسبب عدم التنسيق في ما بينهما أي بمعنى فرض الضريبة والرسم على المكلف نفسه من قبل أكثر من جهة مخولة بذلك في الدولة الواحدة، وهذا بدوره يؤدي أيضاً إلى أثر آخر هو التهرب الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فأن فرض الضرائب والرسوم لا يكون إلا بموجب

قانون<sup>(١)</sup> في معظم دساتير الدول إذ إن السماح للولايات أو الأقاليم أو المقاطعات أو المحافظات "الحكومات المحلية" بسلطة فرض الضرائب والرسوم، يعني أن لها صلاحية ممارسة التشريع إضافة إلى الاختصاص التشريعي الذي تمارسه السلطات الاتحادية والمتمثلة "بالسلطة التشريعية" فتكون هناك جهتان تمارس العملية التشريعية داخل الدولة الواحدة وهذا بدوره يؤدي إلى تنازع الاختصاص التشريعي، وبناءً على ما تقدم سنتعرف على الازدواج والتهرب الضريبي في المطلبين التاليين.

## المطلب الأول

### الازدواج الضريبي

الضرائب والرسوم باعتبارهما من الإيرادات المالية المهمة التي تعتمد عليها الدول في تمويل موازنتها العامة، دفعت العديد منها سواء كانت اتحادية أو بسيطة إلى اللجوء إليها، من أجل زيادة إيراداتها المالية والتي تحتاجها الدول من أجل تلبية الخدمات والقيام بواجباتها على أكمل وجه، إلا أن تلك الدول ليست مطلقة الحرية في استخدام سلطاتها في فرض الضرائب والرسوم، بل أنها محكومة بمبدأ لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون، ذلك المبدأ الذي أخذت وسارت عليه اغلب دساتير الدول الاتحادية أو الدول الموحدة. ويترتب على فرض الضرائب والرسوم آثار عدة ترجع لأسباب مختلفة<sup>(٢)</sup>، نذكر منها اختلاف القوانين والأنظمة الضريبية التي قد تؤدي إلى حدوث ما يعرف بالازدواج الضريبي<sup>(٣)</sup>.

إن ظاهرة الازدواج الضريبي من أهم الآثار السلبية التي تترتب على فرض الضرائب من نوع واحد لأكثر من مرة، سواء كان ذلك من جهة واحدة تملك صلاحية فرضها أو من جهات متعددة داخل الدولة الواحدة ولها صلاحية فرض الضرائب والرسوم وتكون على مكلف واحد. وبالتالي يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي الذي يعنينا في موضوع الدراسة.

إن هذه الظاهرة ليست ظاهرة حديثة بل هي قديمة جداً ترجع إلى رغبة الحكومات في ابتزاز الأموال من أجل الحصول على موارد مالية بغض النظر عن العبء الذي يتحمله المكلف، لكنها من جهة أخرى تعتبر ظاهرة حديثة؛ لأن أنواع الملكية كانت بسيطة في العصور الأولى<sup>(٤)</sup>. وعلى الرغم من أن تعريف الازدواج الضريبي ليس موضع اتفاق بين شراح المالية العامة<sup>(٥)</sup>، إلا أنه يراد به بصفة عامة "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص نفسه وعن نفس المال في المدة نفسها"<sup>(٦)</sup>. وبمعنى آخر يعني الازدواج الضريبي خضوع نفس وعاء الضريبة إلى أكثر من ضريبة، ويحدث ذلك في معظم الأحيان بالنسبة لأرباح الأموال المستثمرة في الخارج، حيث أنها تخضع للضريبة التي تفرضها الدولة المستوردة لرأس المال وتخضع للضريبة المفروضة من قبل الدولة المصدرة لرأس المال<sup>(٧)</sup>، وينبغي الإشارة إلى أن مصطلح الازدواج الضريبي لا يعني أن يتم دفع الضريبة مرتين فقط كما يتضح للوهلة

الأولى، وإنما يقصد به دفع الضريبة أكثر من مرة سواء تم دفعها مرتين أو أكثر، حيث يمكن أن يتم دفع الضريبة ثلاث مرات أو أكثر<sup>(٨)</sup>. ويمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه : أسلوب يتم من خلاله فرض ضريبة من نوع واحد لأكثر من مرة واحدة، أي بصورة متعددة على شخص واحد وهو المكلف القانوني بدفعها خلال مدة زمنية واحدة بغض النظر عن السلطة التي تقوم بفرضها سواء كانت واحدة في الدولة البسيطة أو الاتحادية متعددة، أي قد تكون الحكومة المركزية والحكومة المحلية أو أحدهما حسب شكل الدولة.

ولكي نكون أمام ازدواج ضريبي لا بدّ من تحقق شروط معينة يمثل كل منها ركناً من أركان الازدواج الضريبي هي :

**أولاً) وحدة الشخص المكلف بالضريبة :** ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على شخص واحد لا غير عدة مرات ومن نوع واحد، وهذا الركن ضروري لكي نكون أمام ازدواج ضريبي، حيث لا يكون هناك ازدواج ضريبي في حالة اختلاف الشخص المكلف بها قانوناً فمثلاً في ما يتعلق بالأشخاص الطبيعية لا يثير هذا الشرط إشكالاً فيها، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للأشخاص المعنوية كالشركات المساهمة. فإذا فرضت على أرباح الشركات المساهمة العامة ضريبة ثم فرضت ضريبة أخرى على توزيع أرباح الأسهم الموزعة من قبل الشركة على المساهمين، فلا مجال للقول بأن هناك ازدواج ضريبي؛ لأن الضريبة في الحالة الأولى فرضت على شخص معنوي "الشركة"، أما في الحالة الثانية فرضت على المساهمين، وهم أشخاص طبيعيين.

**ثانياً) وحدة الوعاء الخاضع للضريبة :** أي بمعنى أن تكون الضريبة مفروضة عدد من المرات على المادة نفسها، أي على وعاء واحد من أجل أن يكون هناك ازدواج ضريبي، فإذا لم تتحد المادة محل الضريبة أو الوعاء، لا نستطيع القول بوجود ازدواج ضريبي<sup>(٩)</sup>. فإذا فرضت الضريبة على مال معين ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر غير المال الذي فرضت به لأول مرة فإننا لا نكون هنا أمام ظاهرة الازدواج الضريبي على الرغم من وحدة الشخص المكلف بدفعها في الحالتين، ويعني هذا الشرط بمعناه الواسع وحدة المال موضوع الضريبة، إضافة إلى وحدة الواقعة المنشئة لها مثال ذلك عندما يقوم مالك الأرض الحقيقية بدفع الضريبة عن واقعة التملك، ودفعه ضريبة أخرى عن الاستغلال الزراعي ففي مثل هذه الحالة نكون أمام واقعتين مختلفتين تنشأ عنهما الضريبة وبالتالي لا يكون هناك ازدواج ضريبي<sup>(١٠)</sup>.

**ثالثاً) وحدة الضريبة المفروضة :** أي بمعنى تفرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة والمكلف ذاته، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية الموجودة في الدولة الواحدة. أما إذا اختلفت نوعية الضرائب التي يخضع لها المكلف الواحد كأن يدفع ضريبة عن أرباحه التجارية وأخرى عن دخله

العقاري فتعدد الضرائب هنا لا يشكل ازدواجاً ضريبياً<sup>(١١)</sup>. أي أن التعدد يكون في عدد مرات فرض الضريبة ذات النوع الواحد.

**رابعاً) وحدة المدة الزمنية والواقعة المنشئة للضريبة :** حتى يكون هناك ازدواجاً ضريبياً، يجب أن يخضع الوعاء الضريبي الخاص بمكلف ما لضريبتين عن مدة زمنية واحدة، إذ لا يكون هناك ازدواج إلا إذا فرضت ذات الضريبة أكثر من مرة على وعاء ضريبي واحد وخلال السنة. مثال على ذلك فرض ضريبتين، الأولى حكومية والثانية محلية "بلدية" عن عبور سلعة ما لحدود الدولة<sup>(١٢)</sup>. كذلك لا يعتبر من قبيل الازدواج الضريبي في حالة قيام مكلف ما دفع ضريبة عن دخله لعام ٢٠١٥ ثم دفع نفس الضريبة عن دخله لسنة ٢٠١٦ مثلاً؛ وذلك لاختلاف الفترة أو المدة الزمنية التي دفعت عنها الضريبة، إلا أن هناك من يقول أن هذا الشرط لا حاجة له على أساس أن المال الخاضع للضريبة يختلف حتماً باختلاف المدة<sup>(١٣)</sup>.

**خامساً) فرض الضريبة مرتين بواسطة سلطتين ماليتين :** أي بمعنى تدخل سلطتان ماليتان مستقلتان احدهما عن الأخرى، وآلا كان هناك جمع بين الضرائب، وهناك من يقول لا مانع من أن يكون ازدواج الضرائب ناشئاً عن عمل سلطة مالية واحدة<sup>(١٤)</sup>. وبدورنا نرى بأن الازدواج الضريبي يمكن أن يتحقق سواء تم فرضه من سلطة واحدة في الدولة أو من جهات عدة تملك ذلك مادام الفرض كان على نوع واحد من الضرائب وقد تم فرضها لمرات عدة وداخل دولة واحدة. والازدواج الضريبي له أنواع عدة هي "الداخلي، والدولي، والمقصود، وغير المقصود" والذي يعنينا في هذا الأمر هو الازدواج الضريبي الداخلي والذي يتحقق عندما تتوافر الشروط المذكورة أعلاه على دخل تفرض عليه أكثر من ضريبة وطنية داخل حدود الدولة وغالباً ما تتحقق هذه الحالة في الدولة الفيدرالية كالولايات المتحدة الأمريكية مثلاً، حيث تقوم الحكومة الاتحادية بفرض ضريبة ما ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بفرض الضريبة ذاتها وعلى المادة نفسها. وكذلك ما يحدث في ضريبة الشركات أي قد يكون المورث مقيماً في ولاية نيويورك والورثة مقيمين في ولاية بنسلفانيا والتركة موجودة في ولاية أخرى ثالثة فيلادلفيا مثلاً، فهنا يكون فرض الضريبة على التركة من حق كل ولاية بحسب القوانين المعمول بها، حيث أن تعدد السلطات التي يكون من حقها فرض الضرائب تكون سبباً للازدواج الضريبي<sup>(١٥)</sup>.

كذلك الحال بالنسبة للدولة الموحدة عندما تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة ما ثم تقوم الهيئات المحلية كمجلس المحافظة، بفرض ذات الضريبة مرة أخرى حيث يتحقق الازدواج الضريبي في مثل هذه الحالة، بسبب تعدد السلطات المالية<sup>(١٦)</sup>. وان الازدواج الضريبي الداخلي قد يكون بقصد من قبل المشرع أو السلطة المالية ويتحقق ذلك عندما تتحقق أركانه بوعي وقصد مسبق من قبل المشرع الضريبي

فهنا يكون ازدواج ضريبي قانوني سمح به القانون. يقصد به زيادة موارد الدولة خاصة من التجار وأصحاب الأموال وذوي الدخل العالية. وقد يكون الازدواج الضريبي غير مقصود من قبل المشرع أو السلطة المالية وهو الذي يحدث من دون أن يقصد المشرع إلى تحقيقه، لكنه لم يقوم بالإجراءات اللازمة لتلافيه وغالباً ما يكون مثل هذا الازدواج اقتصادياً لا قانونياً، مثل الازدواج الذي يحدث عند تمكن المكلف بأداء الضريبة بنقل عبئها إلى الغير، الذي سبق له وان قام بدفع الضريبة عن دخله<sup>(١٧)</sup>.

وقد يرجع الازدواج الضريبي الداخلي مقصوداً عندما يردده المشرع لأغراض مختلفة أهمها الحصول على إيراد بعض الضرائب الأصلية أو تدبير موارد للهيئات المحلية كأن يعطى الحق للهيئات المحلية في فرض بعض الضرائب التي تحصلها الدولة بنسب مئوية إضافية بشرط أن لا تتعدى هذه النسبة حداً معيناً<sup>(١٨)</sup>. وقد يكون الازدواج الضريبي غير مقصود من جانب المشرع نتيجة عدم التناسق في التشريع المالي، حيث أن الدولة تحت ضغط حاجتها إلى الأموال قد تفرض ضرائب جديدة دون الرجوع إلى مدى توافقها مع نظام الضرائب المعمول به أو قد يكون سبب ذلك عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات المحلية التي يحق لها ممارسة سلطاتها على نفس الإقليم والمحافظة والبلدة<sup>(١٩)</sup>. وهكذا يكون الازدواج الضريبي مقصوداً أو غير مقصود أو نتيجة عدم تنسيق التشريعات فهو بالنتيجة يدخل في سياسة الدولة المالية التي ينبغي ان تكون قانونية ومنسقة تأخذ بعين الاعتبار موارد الفرد ودخله القومي وحاجات الدولة الاساسيه.

ويمكن للازدواج الضريبي بمختلف أشكاله أن يتحقق نتيجة أسباب متعددة منها :

١- ان معظم الدول بحاجة إلى أكبر قدر من الإيرادات وذلك عن طريق فرض ضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة الأمر الذي قد يدفع إلى تحقق الازدواج الضريبي، حيث أن معظم الدول لديها نفقات متزايدة ومن أجل سدّ هذه النفقات فأنها تلجأ إلى فرض الضرائب وبأي طريقة كانت على اعتبار أن الضرائب هي من الإيرادات المالية المهمة والتي تعتمد عليها الدول في تمويل موازنتها العامة.

٢- محاولة العديد من الدول تلافي اللجوء إلى فرض ضرائب مرتفعة السعر من خلال فرض الضريبة ذاتها لعدة مرات، أي بمعنى تقسيم السعر المرتفع إلى ضربيتين من ذات النوع رغم ان ذلك ينطوي على مخالفة مبطنه.

٣- التمييز في المعاملة المالية بين فئات المجتمع أو بين الفئات المختلفة من المكلفين بسبب رغبة الدولة في ذلك، وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية<sup>(٢٠)</sup>.

وللازدواج الضريبي آثار سلبية سيئة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، مما يجعل المكلفين يسلكون طرقاً غير قانونية للتهرب من الضريبة مما دفع بعض الدول إلى تفادي الازدواج الضريبي الداخلي عن طريق تحديد نوع الضرائب التي تعود لكل سلطة محلية أو مركزية<sup>(٢١)</sup>، من خلال تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة<sup>(٢٢)</sup>. ولا بدّ أن نبين أن الازدواج الضريبي وإن كانت له ميزة هي زيادة إيرادات الدولة المالية، إلا أنه آثاره السلبية قد تكون أكثر من إيجابياته، وبالتالي إذا كان الازدواج الضريبي الداخلي ناتج عن وجود سلطتين لهما صلاحية فرضه لابد في مثل هذه الحالة أن تتدخل الدولة في تنظيم أنواع الضرائب التي تختص بفرضها الحكومة المركزية وتحديد أنواع أخرى من الضرائب تكون من اختصاص الحكومة المحلية من أجل تجنب هذه الظاهرة وما ينتج عنها من آثار أحدهما التهرب الضريبي. وإذا كان لابد من الازدواج الضريبي فيجب أن يكون مدروساً بحيث يشمل فئات معينة ترى الدولة أهمية إيراداتها وإن حصل هناك ازدواج ضريبي مقصود. أما الازدواج الضريبي الناتج عن سلطة مالية واحدة يمكن معالجته من خلال الدقة واخذ الحيطة عند وضع الأحكام الضريبية تجنباً من حصول الازدواج، بالإضافة إلى تضمين القوانين الضريبية نصوص تمنع من حصوله إلا في حالات استثنائية ومحددة ومقصودة ومعروفة الآثار ولا تمس طبقات المجتمع ذات الدخل المحدود.

## المطلب الثاني

### التهرب الضريبي

تختلف الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى، فكل دولة أسلوبها وطرقها المتبعة في ذلك، بالإضافة إلى أن الجهات التي لها صلاحية فرض الضرائب تختلف من دولة إلى أخرى أيضاً فمنها ما يجعلها من اختصاص جهة واحدة، والبعض الآخر يحدد أكثر من جهة لممارسة هذه الصلاحية وإن المغالاة في فرض أنواع متعددة من الضرائب قد يؤدي إلى آثار سلبية ومؤثرة على النظام الضريبي ومن ذلك ظاهرة التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي مشكلة عالمية شائعة في معظم دول العالم، وفي الأنظمة الضريبية على اختلاف مستوياتها وفي مختلف العصور، وسواء كانت الدول نامية أو متقدمة اقتصادياً وإن كانت نسبته أقل في الدول المتقدمة التي يتمتع أفراد المجتمع فيها بوعي ضريبي إلى حد كبير، لكن رغم ذلك تواجه العديد من صور التهرب الضريبي، كما أن قلة الوعي الضريبي والنظم الاقتصادية المتخلفة والسياسات المالية السيئة تكون وسائل مرغوبة ومشجعة على التهرب الضريبي، وبالتالي تؤدي إلى تعميق هذه المشكلة<sup>(٢٣)</sup>.

واختلف الفقهاء في تعريف التهرب الضريبي<sup>(٢٤)</sup> اصطلاحاً، ويرجع ذلك إلى أن مفهومه يختلف من دولة إلى أخرى بحسب سياستها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية وعلى ذلك ذهب بعض الفقهاء إلى القول، بأن التهرب الضريبي هو "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"، كما ذهب فريق آخر من الفقهاء إلى القول بأن المقصود بالتهرب الضريبي هو "تخلص المكلف القانوني كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة مما ينجم عن ذلك آثاراً سيئة للخزينة العامة"<sup>(٢٥)</sup>. وبدورنا نرجح التعريف الأول، إذ من غير المتصور الحديث عن تهرب ضريبي يمارس من قبل المكلف بدفع الضريبة من دون استخدام وسائل من قبله تؤدي إلى التهرب عن دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، علماً أن هذه الوسائل تختلف من مكلف إلى آخر وليست على نوع واحد، لكنها تهدف إلى التخلص من عبء الضريبة بأي طريقة كانت.

أما موقف المشرع من وضع تعريف للتهرب الضريبي فمن الملاحظ أن معظم التشريعات لم تضع تعريف تشريعي للتهرب الضريبي، وإنما اقتصر على تجريمه والمعاقبة عليه وتركت للسلطة التنفيذية مهمة البحث عن توفر عناصر جريمة التهرب من عدمه وتحت رقابة السلطة القضائية. ومن هذه التشريعات التشريع الضريبي الأمريكي الذي لم يورد تعريفاً شاملاً للتهرب الضريبي واكتفى بالنص على العقاب عليه، إذ قرر "كل شخص يحاول عامداً التهرب بأي طريقة كانت من الضريبة المفروضة عليه أو يحاول من دون تطبيق قوانين الضرائب توجه إليه تهمة خيانة الأمانة....."<sup>(٢٦)</sup>.

أما موقف المشرع المصري، فقد اكتفى بذكر حالات محددة على سبيل الحصر وبين الجزاء المترتب على ارتكابها ولم يتطرق إلى إعطاء مفهوم واضح للتهرب الضريبي، ومن ضمن حالات التهرب الضريبي التي تم ذكرها في قانون ضريبة الدخل المرقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ هو عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي حيث تشكل هذه المخالفة إحدى حالات التهرب الضريبي المعاقب عليها، وكذلك تقديم المكلف للإقرار السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو مستندات أو سجلات، مع تثبيت معلومات غير حقيقية عما موجود لديه فعلاً من مستندات أو سجلات أو دفاتر أو حسابات والتي قام المكلف بإخفائها عن دائرة الضرائب، بالإضافة إلى إتلاف أو إخفاء المكلف للدفاتر أو المستندات أو السجلات قبل انتهاء المدة المحددة لتقادم دين الضريبة وغيرها من الحالات الأخرى<sup>(٢٧)</sup>.

أما المشرع العراقي فإنه لم يعرف التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة، إذ اقتصر على ذكر بعض صور التهرب الضريبي ووضع الجزاءات المختلفة على كل من يرتكب صورة من صور التهرب الضريبي<sup>(٢٨)</sup>. ونؤيد

عدم تبني التشريعات الضريبية لمفهوم التهرب الضريبي؛ لأنه لا يمكن وضعها في تعريف شامل ولكل حالاتها، بالإضافة إلى ذلك فإن وضع تعريف للتهرب الضريبي قد يكون ملائماً في وقت من الأوقات، إلا أنه قد يكون غير ملائم في وقت آخر، وذلك نتيجةً للتطور الذي قد يحصل في استخدام وسائل مختلفة في التهرب الضريبي والتي لا يمكن أن تحصر في نص محدد.

وللتهرب الضريبي أركان أساسية هي :

- ١- الامتناع عن دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- ٢- استخدام الطرق الملتوية وغير المشروعة، أي الغش والخداع ومخالفة أحكام التشريع الضريبي.
- ٣- التقصير المقصود عن دفع الضرائب المستحقة حسب القانون.

والتهرب الضريبي فيه أشكال عدة منها التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، والآخر تهرب غير مشروع المعاقب عليه، والتهرب الضريبي المشروع يسمى بالتجنب الضريبي المشروع، مثل امتناع الفرد عن القيام بعمل يستوجب دفع ضريبة أو أن المكلف يستفيد من ثغرة موجودة في القانون والتعليمات، أما التهرب غير المشروع فهو يتحقق من خلال مخالفة المكلف للنصوص القانونية خلال استخدام طرق الاحتيال والغش للتخلص من دفع الضريبة. والتهرب الضريبي غير المشروع قد يكون تهرباً كلياً من أداء كامل الضريبة وقد يكون تهرباً جزئياً من أداء جزء من مبلغ الضريبة<sup>(٢٩)</sup>. ويمكن أيضاً أن يقسم التهرب الضريبي بحسب مكان وقوعه إلى تهرب داخلي والذي يقع على إقليم الدولة وهو أكثر أنواع التهرب انتشاراً في دول العالم، والآخر تهرب خارجي ويقع من خلال استطاعة الممول من تهريب أمواله إلى خارج البلاد بواسطة استخدام طرق غير مشروعة مثل إنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي<sup>(٣٠)</sup>. ويتبين أن النتيجة المترتبة على التهرب الضريبي بأي نوع كان هي واحدة، وهي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها المالية المفترضة لتغذية خزينة الدولة وتغطية إيراداتها.

كما إن أسباب التهرب الضريبي متعددة، تختلف من دولة إلى أخرى منها على سبيل المثال:

- ١- أسباب نفسية وسلوكية، حيث على الرغم من شيوع ظاهرة التهرب لدى غالبية دول العالم إلا أن نطقة يختلف من دولة إلى أخرى، وأيضاً يختلف من شخص إلى آخر، إذ أن هناك عدة عوامل نفسية تتحكم في سلوك المكلفين بدفع الضرائب وتظهر هذه الأسباب من خلال رغبة الفرد في التمسك والاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها إلى الدولة عن طريق إدارة الضرائب<sup>(٣١)</sup>.
- ٢- ضعف العقوبة التي تفرض على من يقوم بالتهرب أو على من يساعد عليه أو ضعف تطبيق هذه العقوبة في حالة وجودها، وهذا بدوره يؤدي إلى وجود قناعة لدى من يقوم بالتهرب الضريبي أو لدى من يساعد على ذلك بأنه لا توجد مسائلة على القيام بهذا الفعل من خلال ضعف أو عدم



تطبيق العقوبات المقررة على مثل هكذا امر، وبالتالي فإن تفعيل تطبيق هذه العقوبات وإعادة تشريعها بشكل صارم يقلل من عملية التهرب الضريبي.

٣- تعدد الصياغة التشريعية المتعلقة بالضرائب تؤدي إلى الضعف في درجة الدقة والوضوح في النظام الضريبي، إذ يجب أن تكون صياغة التشريعات الضريبية على نحو لا يكتنفه الغموض والإبهام من أجل عدم ترك المجال إلى من تسول له نفسه للقيام بعملية التهرب الضريبي.

٤- ارتفاع أسعار الرسوم الجمركية "الضرائب" فكلما كانت الضريبة مرتفعة السعر نجدها تكون سبباً أساسياً للتهرب، أي إن عملية فرض الضرائب والرسوم يجب أن تكون معتدلة وتراعى فيها القواعد المحددة لها مثل قاعدة العدالة والمساواة وغيرها من أجل أن لا تشكل عبئاً كبيراً على المكلف بها قانوناً.

٥- تعدد الضرائب المفروضة على المكلفين فهناك ضريبة دخل ورسم مهنة وغيرها. كل هذا يدفع إلى التهرب ولو جزئياً من الضريبة، وهذا الأمر ناتج إما عن وجود سلطات عدة داخل الدولة الواحدة لها صلاحية فرض ضرائب ورسوم أو قيام السلطة الواحدة بفرض أكثر من ضريبة على المكلف الواحد.

٦- أسباب اجتماعية، حيث يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في شيوع وترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي بين الأفراد؛ بسبب ضعف درجة الأمانة والشعور بالمسؤولية الفردية والاجتماعية سواء لدى دافع الضريبة أو لدى الإدارة الضريبية<sup>(٣٢)</sup>.

بالإضافة إلى ذلك قد يكون التهرب الضريبي ناجم عن غير قصد في عدم الامتثال للقوانين الضريبية، ويرجع ذلك إلى التغيرات المستمرة التي تقوم بها الحكومة الاتحادية أو الحكومات المحلية على القوانين الضريبية، وبالتالي يؤدي ذلك إلى الجهل الضريبي في معرفة التعديلات التي طرأت على القوانين الضريبية<sup>(٣٣)</sup>. وبما أن الغرض الرئيسي من فرض الضرائب هو زيادة الإيرادات الممولة للحكومة<sup>(٣٤)</sup>، وبالتالي ينجم عن التهرب الضريبي آثار تمس حصيلة الدولة، من هذه الإيرادات بصورة عامة وآثار سيئة أخرى على المكلفين بها قانوناً، خاصة الذين لا يقبلون التهرب فيتحملون عبء الضريبة مما يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة، ومن الآثار التي تظهر بسبب التهرب الضريبي هي :

١- آثار مالية : حيث أن انتشار حالات التهرب الضريبي تؤدي إلى عدم مواكبة الإيرادات العامة للدولة للنمو الحاصل في النفقات العامة، ويكون النظام الضريبي القائم غير عادل فيؤدي إلى انتشار عمليات التهرب من خلال تشجيع الآخرين على ذلك<sup>(٣٥)</sup>. وبالتالي فإن ذلك قد يؤثر على نوع الخدمات التي تقدمها الدولة، بسبب ضعف مواردها المالية.

- ٢- آثار اجتماعية : من المعروف أن هدف الدولة من فرض الضريبة هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع وتقليل التفاوت بين طبقاته، إلا أن التهرب الضريبي يضعف قدرة الدولة على تحقيق ذلك. وبالتالي لا تكون هناك عدالة ضريبية، حيث أن الالتزام من قبل بعض المكلفين بدفع الضرائب وتهرب البعض الآخر يؤدي إلى نتيجة هي عدم تحقق العدالة الضريبية.
- ٣- آثار اقتصادية : إن ارتفاع معدلات الضرائب وتعددتها يؤدي إلى التهرب الضريبي وينتج عن ذلك قلة في الإيرادات الضريبية، الأمر الذي قد يترتب على تعديل توزيع الأعباء الضريبية بين الفروع المختلفة للنشاطات الاقتصادية وبين الأفراد مما يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة بين أنواع أنشطة الدولة المختلفة<sup>(٣٦)</sup>.

أما في ما يتعلق بالحد من التهرب الضريبي فهناك وسائل تختلف من دولة إلى أخرى بحسب القوانين والتشريعات النافذة في الدولة، ومن هذه الوسائل التي يسلكها المشرع المالي لمكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي هو قيامه باتخاذ الدقة في صياغة القوانين المالية حتى تكون هذه الصياغة خالية من الثغرات والغموض وبالتالي لا تحتاج إلى إعادة تعديلها مرات متعددة، ومن الوسائل الأخرى أيضاً هي اتخاذ إجراءات وقائية وأخرى جزائية فالوقائية مثل قيام بعض التشريعات في بعض الدول على إلزام المدين بالإيرادات الخاضعة للضريبة بتقديم إقرار آخر، غير ذلك الذي يقدمه الممول ذاته وكذلك قد يعطي المشرع لموظفي الضرائب الفنيين حق الاطلاع على الوثائق والدفاتر والمستندات العائدة للممول والموجودة لديه، إضافة إلى أن المشرع قد يلجأ إلى مدين الممول لخصم الضريبة وتمويلها للخزانة العامة مباشرة من أجل منعه من التهرب من أدائها خلال الجباية من المصدر أو الحجز عند المنبع<sup>(٣٧)</sup>. بالإضافة إلى التقليل من أنواع الضرائب المفروضة على المكلف القانوني واقتصارها على أنواع محددة وكذلك عدم التعدد في منح صلاحية فرض الضرائب إلى جهات متعددة في الدولة، حيث أن ذلك يكون وسيلة تؤدي إلى التهرب الضريبي مع الأخذ بنظر الاعتبار الوضع الاقتصادي والمعاشي للمكلفين بدفع الضريبة ومستوى الأسعار والقدرة على دفع الضريبة قياساً إلى مستوى دخل الفرد لتحقيق العدالة الضريبية.

## المبحث الثاني

### تنازع الاختصاص التشريعي

تنازع الاختصاص التشريعي أو ما يعرف "تنازع القوانين" ظاهرة عرفت منذ القدم، حيث عرفت الإمبراطورية الرومانية كما عرفت الحضارة الإسلامية، وهذه الظاهرة تحتاج إلى دراسة وتنظيم<sup>(٣٨)</sup> ووضع حلول قانونية لها<sup>(٣٩)</sup>، لكنها بقيت تثير حولها أكثر من تساؤل ومنها التساؤل المتعلق بالتسمية<sup>(٤٠)</sup>، وقد ترجع إشكالية تنازع الاختصاص التشريعي إلى عدم وجود معيار دقيق عند توزيع الاختصاص ووجود تداخلات وغموض في النصوص الدستورية المحددة لذلك<sup>(٤١)</sup>، مما يؤدي إلى تنازع في الاختصاص بين السلطة المركزية أو الاتحادية والسلطات اللامركزية سواء كان ذلك في الدولة البسيطة أو الدولة الاتحادية. ففي الدولة الموحدة يحصل التنازع في الاختصاص بين السلطة المركزية والسلطات اللامركزية، بسبب تبني نظام اللامركزية الإدارية على أساس أن السلطة التشريعية واحدة فيها، أما في الدولة الاتحادية فتكون اللامركزية السياسية مطبقة فيها مما يؤدي بدوره إلى ثنائية السلطة التشريعية على مستوى الاتحاد والولايات أو الإقليم أو المقاطعات مما يعني احتمالية حصول التنازع في الاختصاص التشريعي بينهم.

ولما كان مبدأ قانونية الضرائب والرسوم يعني "عدم إمكانية فرض أو تعديل أو جباية أو إلغاء الضرائب والرسوم إلا بموجب قانون صريح وواضح تشرعه السلطة التشريعية المختصة"<sup>(٤٢)</sup>، لكن المشكلة تظهر إذا كانت الدولة تتضمن جهتان أو أكثر مختصة بتشريع القوانين وهذا بدوره يؤدي إلى حدوث تنازع في القوانين أما "تنازع إيجابي" من خلال مطالبة كل جهة باختصاصها في ممارسة العملية التشريعية على موضوع النزاع. أو يكون "التنازع سلبياً" في حالة ادعاء كل جهة بعدم اختصاصها في هذا الأمر<sup>(٤٣)</sup>. ولبيان أنواع تنازع الاختصاص التشريعي لابد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين نتناول في الأول التنازع الإيجابي وفي الثاني التنازع السلبي.

### المطلب الأول

#### التنازع الإيجابي

عندما تكون هناك أكثر من جهة لها صلاحية فرض الضرائب والرسوم داخل الدولة الواحدة، تكون هناك أكثر من جهة لها اختصاص تشريع القوانين وخاصة في الدولة الاتحادية وقد ينتج عن ذلك حصول تعارض بين هذه القوانين لأسباب عدة ويسمى ذلك بالتنازع الإيجابي. ولكي يحصل تنازع

القوانين الإيجابي لابد أن يكون هناك قوانين عدة صادرة في دولة واحدة تنظم موضوع واحد ولا يمكن الجمع بينهما على الرغم من وضوح كل قانون في حالة النظر إليه على حدة.

ولكن السؤال هنا هل يشترط لقيام تنازع الاختصاص التشريعي الإيجابي أن يتعلق الأمر بقوانين صادرة عن وحدات تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية، أم يكفي أن تكون هذه القوانين صادرة لوحدة مستقلة موجودة في الدولة؟. وللإجابة على هذا السؤال يذهب جانب من الفقه في مصر ولبنان وفرنسا إلى أن تنازع القوانين يتحدد بالتنازع الذي يكون بين قوانين صادرة عن دول مختلفة، أي بالمعنى المتعارف عليه لوصف الدولة في القانون الدولي العام وبالتالي يخرج عندهم من نطاق التنازع أو التعارض الحاصل بين القوانين التي تصدر عن وحدات إقليمية تابعة لدولة واحدة. بالإضافة إلى ذلك يخرج عن هذا النطاق أيضاً التنازع بين التشريعات المختلفة في الموضوعات المطبقة في نفس الدولة. ومن الجانب الآخر فأن بعض الدول الاتحادية مثل الولايات المتحدة الأمريكية تذهب على العكس من الاتجاه الأول، حيث أن التنازع الداخلي يندرج ضمن تنازع القوانين، أي بمعنى أن نطاق تنازع القوانين يكون في القوانين المتنازعة والصادرة من وحدات إقليمية تابعة لدولة واحدة كما وان لكل وحدة إدارية قوانينها الخاصة بها ففي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد مثل هذا التنازع المكاني المماثل لذلك الذي نراه في تنازع القوانين<sup>(٤٤)</sup>.

وحتى يحصل تنازع إيجابي في الاختصاص التشريعي لابد من توفر شرطين هما :

أولاً ادعاء كل من الحكومة الاتحادية والأقاليم أو الولايات أو المقاطعات أو المحافظات باختصاصها في المسألة التي هي موضوع النزاع وحسب سلطاتها التشريعية<sup>(٤٥)</sup>.

أي أن كل منهما يدعي بأن له صلاحية تشريع القوانين في موضوع واحد. بمعنى أنه اذا كانت هناك جهة تشريعية واحدة داخل الدولة فلا يثور موضوع تنازع القوانين وهذا ما يحصل في الدولة البسيطة الموحدة والتي تكون فيها السلطة التشريعية واحدة. أما الحكومات المحلية، أي الإدارات المحلية فليس لها ممارسة اختصاص تشريع القوانين، إذ ذلك هو المبدأ العام المتبع فيها، لكن في الدولة الاتحادية غالباً ما يحصل بها تنازع قوانين؛ لأنها تتضمن أكثر من جهة تشريعية بمعنى سلطة تشريعية في الدولة الاتحادية وسلطة تشريعية في كل ولاية أو إقليم أو مقاطعة تابعة للدولة الاتحادية.

ثانياً وحدة الموضوع الذي حصل من أجله التنازع الإيجابي للقوانين<sup>(٤٦)</sup>. أي بمعنى أن الموضوع الذي يدعي كل طرف من الحكومة الاتحادية أو الأقاليم أو المحافظات أو الولايات هو واحد وهذا شرط أساسي لكي يكون هناك ازدواج ضريبي.

فاذا ما قامت احدى الجهات التشريعية بتنظيم موضوع معين في قانون وقامت جهة تشريعية أخرى بتنظيم موضوع آخر يختلف عما قامت به الجهة التشريعية الأخرى ففي مثل هذه الحالة لا يحصل تنازع قوانين، وذلك لانتفاء شرط وحدة الموضوع الذي يحصل فيه التنازع وهذا ما يحصل في الدولة الاتحادية. أما في ما يتعلق بقانون الضريبة، فإن النطاق المكاني له يتمثل في الرقعة الجغرافية التي تطبق ضمن حدوده وقواعده القانونية والتي تعتبر مظهراً من مظاهر سيادة الدولة<sup>(٤٧)</sup>، إلا أن التنازع يظهر اذا كان هناك أكثر من سلطة مختصة بفرض ضرائب ورسوم داخل الدولة الواحدة. ففي مثل هذه الحالة يتوجب احترام الحدود الإقليمية لكل وحدة إدارية وتتمثل صلاحية الحكومة المركزية على كافة أرجاء إقليم الدولة، بينما تقتصر الأقاليم أو المحافظات أو الولايات أو الهيئات المحلية على أرجاء محددة من إقليم الدولة فقط، أي أن صلاحياتها تسري على الرقعة الجغرافية المحددة لها من دون أن تمتد إلى حدود إقليم أو محافظة أخرى على العكس من الحكومة المركزية والتي تمتد إلى كافة أنحاء الدولة بدون استثناء<sup>(٤٨)</sup>.

أي لا يشمل التشريع المحلي المتعلق بالضرائب والرسوم كل أنحاء الدولة وإنما يقتصر على حدودها الجغرافية المتعلقة بإقليم معين أو منطقة معينة. وأيضاً يثار تساؤل آخر هنا عن الأسباب التي تدعو السلطة التشريعية الاتحادية إلى تشريع القوانين تنظم فيها مواضيع قام قانون الولايات بتنظيمها مسبقاً على نحو يتفق مع اتجاهات السلطة التشريعية الفيدرالية؟ يرى بعض الشراح هناك إجابتين تتمثل الأولى إلى احتمال عدم التوافق بين القانون الاتحادي وقانون الولايات باتجاه موضوع واحد عند حدوث تنازع في ما بينهم وعندها يتم معالجة ذلك من خلال تشريع اتحادي، أي أن السلطة التشريعية الاتحادية تقرر أن المصلحة الوطنية تقتضي التعامل مع هذه المسألة من منطلق قومي عام ولا يتحقق مثل هذا الأمر إلا من خلال تشريع اتحادي ولكن ينبغي أن لا يسمح الدستور بذلك ولا يوجد به إشكالات من هذا القبيل كما الحال في الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥. أما الإجابة الثانية على الرغم من اقتناع السلطة التشريعية الاتحادية بكفاية قوانين الولاية إلا أن الحاجة تدعو لتسخير الموارد الفيدرالية للمساهمة في عملية التطبيق، ففي حالة التعارض بين القانون الفيدرالي وقانون الولاية أو المقاطعة يطبق القانون الفيدرالي من خلال الاستناد الى بند السيادة الوارد في الدستور الاتحادي والمتضمن أن التشريعات الفيدرالية لها الأولوية على قانون الولاية<sup>(٤٩)</sup>. وليس كما هو الوضع الشاذ في دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ الذي يُعطي الأولوية للإقليم والمحافظ في حالة تعارض قانونهما مع القانون الاتحادي وهذا وضع دستوري غريب وغير معقول.

وقد يحصل تنازع الاختصاص أيضاً عندما تقوم السلطة التشريعية للولاية أو للإقليم بالتشريع في المواضيع التي تعد من اختصاص السلطة التشريعية الاتحادية مثال ذلك ما حصل في الولايات المتحدة الأمريكية عندما قامت السلطة التشريعية في ولاية "بنسلفانيا" بإصدار قانون يتطلب من الأجنبي الذي يقيم

في الولاية أن يحمل بطاقته الشخصية في كل وقت، إلا أن الحكومة الاتحادية ذهبت إلى إلغاء هذا القانون عن طريق تشريع اتحادي أصدرته عام ١٩٤٠ يسمى قانون "سميث" وقد أيدت المحكمة الاتحادية العليا هذا الإلغاء على أساس أن معاملة الأجنبي هي مسألة وطنية عامة فضلاً عن ذلك أن قيام الولاية بمتابعة ورقابة الأجانب قد يسبب حرجاً للحكومة المركزية في علاقاتها مع الدول الأجنبية. أي بمعنى أن التعارض بين القانون الفيدرالي وقانون الولاية يؤدي إلى الأخذ بالقانون الاتحادي بموجب الدستور الفيدرالي، وهذا هو المبدأ العام المتبع في غالبية الدول الاتحادية. وهذا ما جرى العمل بموجبه في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يجوز أن تكون فيها قوانين محلية إلى جانب قوانين اتحادية إلا أنها لا تتساوى معها كما هو الحال عندما تكون هنالك قوانين محلية تنظم مواضيع لم يتطرق إليها القانون الفيدرالي على شرط أن لا تتعارض معه وفي حالة تعارضها مع القانون الفيدرالي فأنها تكون لاغية بصورة تلقائية<sup>(٥٠)</sup>. أما في مصر وفقاً للنظام اللامركزي الإداري أن الهيئات المحلية لا تمتلك سلطة تشريع القوانين وإنما لها سلطة إصدار القرارات التنظيمية والتعليمات على اعتبار أن وظيفتها إدارية وتخضع هذه القرارات إلى رقابة السلطة المركزية والقضاء الإداري وبذلك تتميز اللامركزية الإدارية عن الفيدرالية التي تقوم على أساس ثنائية التشريع، حيث يوجد فيها تشريع مركزي وآخر محلي<sup>(٥١)</sup>. بينما اللامركزية الإدارية لا يوجد ثنائية في ممارسة سلطة التشريع، بل أن التشريع يمارس من قبل سلطة تشريعية واحدة لا غيرها، أما الإدارات المحلية فيها فليس لها سلطة التشريع؛ وذلك لأنها تخضع لنظام اللامركزية الإدارية والذي يقتصر على توزيع الوظيفة الإدارية دون المساس بالسلطتين التشريعية والقضائية.

أما في العراق فهناك ثلاث جهات تمتلك صلاحية التشريع وهي السلطة التشريعية الاتحادية المتمثلة بمجلس النواب والسلطة التشريعية في الإقليم وأخيراً السلطة التشريعية في المحافظات غير المنتظمة بإقليم والتي تمثلها مجالس المحافظات، وبالتالي فإن جميع هذه الجهات تمتلك سلطة فرض ضرائب ورسوم مما قد يؤدي إلى تنازع الاختصاص التشريعي الإيجابي. وقد عالج المشرع ذلك بموجب المادة (١١٥) من دستور جمهورية العراق النافذ عندما تضمن بأن "كل مالم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية، يكون من صلاحية الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، والصلاحيات الأخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم، تكون الأولوية فيها لقانون الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم في حالة الخلاف بينهما". وهو ما يخالف الأساس الذي قامت عليه الاتحادية في الدول الاتحادية المتقدمة ومنها أمريكا والهند والمانيا. ومن ذلك يتبين لنا أن العراق غلب قوانين الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم على القوانين الاتحادية عند الخلاف بينهما إذا كانت من ضمن الصلاحيات المشتركة، وهو خروج على المبدأ العام المتبع في الدول الاتحادية والمتضمن علوية

القوانين الاتحادية على القوانين المحلية حالة حصول خلاف بينهما، والأدهى من ذلك منح المشرع للإقليم الحق في تعديل تطبيق القانون الفيدرالي في الإقليم عند وجود تعارض أو تناقض بين القانون الفيدرالي وقانون الأقاليم بخصوص موضوع لا يدخل ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية<sup>(٥٢)</sup>.

إلا أن المحكمة الاتحادية العليا ذهبت بموجب قرارها المرقم (٦/اتحادية/٢٠٠٩) في ٢٠٠٩/٢/٤ إلى القول "من استقراء نص المادة (١١٥) من الدستور، نجد أن الأولوية في التطبيق تكون لقانون الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم في حال التعارض بينهما ما لم يكن قانون الإقليم أو المحافظات غير المنتظمة بإقليم مخالفاً للدستور، وذلك في ما يتعلق بالصلاحيات المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم وإلا يعتبر القانون الذي سيشرعه مجلس المحافظة معدلاً أو لاغياً للقانون الاتحادي"<sup>(٥٣)</sup>. نستنتج مما تقدم قد يحصل تنازع في الاختصاص بين السلطة المركزية والهيئات المحلية في الدولة البسيطة في ما يتعلق بإصدار القرارات وذلك على أساس أن لكل منهما سلطة وصلاحيات إصدار القرارات ومنحت هذه الصلاحيات بموجب الدستور والقوانين، وكذلك يحصل التنازع بين الحكومة الفيدرالية والأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم في الدولة الاتحادية على اعتبار أن لكل منهما سلطة تشريعية، وبالتالي قد يحصل تنازع في ممارسة الاختصاص التشريعي بينهما وخاصة اذا ما عرفنا أن الدستور النافذ يتضمن نصوص غامضة ومبهمة وتشير بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى صلاحية المحافظات غير المنتظمة في إقليم تشريع القوانين إضافة إلى النصوص الدستورية الاشكالية التي تمثل ثغرات ينبغي تعديلها استناداً للمبادئ الاتحادية الصحيحة التي تغلب القوانين الاتحادية على المحلية في حالة التعارض.

## المطلب الثاني

### التنازع السلبي

يكون التنازع سلبياً عندما تدفع كل من جهتي الحكومة المركزية والأقاليم أو الولايات أو مجالس المحافظات بعدم اختصاصها بالفصل في مسألة يتطلب الأمر فيها تدخلاً تشريعياً لحسمها، مما يؤدي ذلك إلى رفض الجهات المذكورة ممارسة الاختصاص التشريعي، أي بمعنى في الدولة الاتحادية تكون السلطة التشريعية لها سلطة إصدار القوانين التي تسري على كافة أنحاء الدولة، أما الوحدات الإدارية أي الولايات فإن قوانينها تكون محلية بمعنى تكون نافذة فقط داخل حدودها الجغرافية، وبالتالي ففي مثل هذه الحالة فإن التنازع السلبي قد يحصل في الحكومة المحلية عندما ترفض إصدار قانون حول موضوع معين حسب سلطة المحافظة التشريعية علماً أن نطاق تطبيق هذا القانون يكون داخل الأقاليم أو الولاية المعنية من دون

غيرها أو قد يحصل التنازع في حالة امتناع الدولة الاتحادية إصدار قانون من البرلمان ما على أساس أن ذلك هو من اختصاص الولايات.

غالباً ما يحصل هكذا نوع من التنازع في الدول الفيدرالية على أساس أن فيها أكثر من جهة لها ممارسة الاختصاص التشريعي، خاصة في المواضيع التي تحتاج إلى قانون لينظم الضبط الإداري من أجل المحافظة على الأمن. وعلى سبيل المثال امتناع مجلس محافظة معين من إصدار تشريعات محلية تتعلق بالضبط الإداري من أجل تنظيم موضوع ما يتعلق بالصحة العامة في المحافظة أو امتناعه عن إصدار تشريعات تنظم الأمن العام وغيرها من مجالات الحياة على أساس أن هذه التشريعات هي من اختصاص السلطة التشريعية الاتحادية وليس مجلس المحافظة في المحافظات غير المنتظمة بإقليم<sup>(٥٤)</sup>. وينجم عن امتناع جميع الجهات عن ممارسة الاختصاص التشريعي آثار سلبية خطيرة سواء على الصالح العام أم على حقوق الأفراد وحررياتهم، الأمر الذي قد يؤدي لخطر قد يكون حالاً بسبب تعطيل إصدار التشريع فقد يتطلب من السلطات الفيدرالية اتخاذ قرار في مسألة معينة فتفرض هذه السلطات الاتحادية بحجة عدم الاختصاص، ثم تطلب من السلطات المحلية في الولايات أو الأقاليم أو المحافظات المعنية اتخاذ قرار في الموضوع نفسه وهذه الحكومات المحلية أيضاً بدورها ترفض ذلك بدعوى عدم اختصاصها الأمر الذي قد يؤدي إلى حدوث خطر قد يكون حالاً<sup>(٥٥)</sup>.

والخصائص العامة لتنازع الاختصاص السلبي هي :

أولاً) حصول تنازع الاختصاص بين جهتين مستقلتين عن بعضهما البعض عند ممارسة الاختصاص الموكلة إليهم، وتدعي كل منهما بعدم اختصاصها في الموضوع المتنازع عليه. على أساس أن ذلك هو من اختصاص الجهة الأخرى، وبالتالي ينتج عن ذلك عدم ممارسة الاختصاص التشريعي لذات الموضوع من قبل الطرفين مما يؤدي ذلك بدوره إلى حصول التنازع السلبي.

ثانياً) أن يكون الموضوع الذي يحصل فيه التنازع ذات طبيعة قانونية ويكون من ضمن صلاحية كل جهة محددة بموجب الدستور والقانون. إلا انهما يمتنع عن إصدار ذلك التشريع بحجة عدم اختصاص كل منهما في ممارسة ذلك الاختصاص.

ثالثاً) يتم الفصل في تنازع الاختصاص من قبل جهة قضائية محايدة ومستقلة يكون حكمها نهائياً وغير قابل للطعن فيه<sup>(٥٦)</sup>.

ومن ذلك يتضح أن تنازع الاختصاص السلبي يحصل بين سلطتين مستقلتين إحداهما عن الأخرى ولكل منهما صلاحية واختصاصات دستورية وقانونية، أي بمعنى محددة بنصوص الدستور والقانون



ويحصل التنازع بينهما، وذلك من خلال ادعاء كل سلطة من هذه السلطات بعدم اختصاصها في الموضوع المراد إصدار تشريع له على أساس انه من اختصاص الجهة الأخرى، مثال ذلك التنازع الذي يقع بين الحكومة الاتحادية والحكومة المحلية للولايات أو المقاطعات أو الإمارات أو الأقاليم في الدولة الفيدرالية أو النزاع الذي يحصل بين الحكومة المركزية والإدارات المحلية "الهيئات المحلية" في الدولة البسيطة الموحدة.

ومن النادر أن يكون تنازع الاختصاص التشريعي سلبياً؛ لأنه من الصعب أن تتنازل سلطة عن اختصاصها لصالح سلطة أخرى سواء كان ذلك في الدولة الفيدرالية أو الدولة البسيطة. وخاصة إذا كان الموضوع الذي بحاجة إلى إصدار تشريع له يتعلق بالأمور المالية كالضرائب والرسوم، إذ إن تلك الموارد تساعد على زيادة إيراداتها المالية وبالتالي فمن الصعوبة أن نجد جهة ترفض إصدار مثل تلك التشريعات ويشترط لتحقيق التنازع أن يكون النزاع واحد من حيث الموضوع ومن حيث أطرافه<sup>(٥٧)</sup>. أما في ما يتعلق بمسألة الفصل في المنازعات التي قد تثار بين السلطات الفيدرالية والولايات أو بين السلطة المركزية والهيئات المحلية، فإن أغلب الدساتير الفيدرالية تمنح صلاحية الفصل في المنازعات للمحكمة العليا. من أجل البت في ذلك تكون قراراتها ملزمة غير قابلة للطعن. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم تخويل السلطة القضائية فيها لمحكمة عليا ومن ضمن مهامها تولي جميع القضايا التي تحدث في ظل الدستور وتمتد إلى قوانين الولايات المتحدة الأمريكية، إذ تضمن الدستور الأمريكي على أن "تتأط السلطة القضائية في الولايات المتحدة بمحكمة عليا واحدة وبمحاكم أدنى درجة حسبما يترأى الكونجرس ويحدد من حين لآخر. ويبقى قضاة كل من المحكمة العليا والمحاكم الأدنى درجة شاغلين مناصبهم ما داموا حسني السلوك، ويتقاضون، في أوقات محددة، لقاء خدماتهم، تعويضات لا يجوز إنقاصها أثناء بقائهم في مناصبهم"<sup>(٥٨)</sup>. وتعد المحكمة العليا أعلى سلطة قضائية في الولايات المتحدة الأمريكية وتحتل قمة الهرم بين المحاكم الاتحادية الأخرى ومن ضمن اختصاصاتها إصدار الحكم النهائي في المنازعات التي يحتاج الفصل فيها إلى تفسير الدستور والقوانين الاتحادية، والحفاظ على مبدأ المشروعية والحكومة الدستورية بالإضافة إلى التوازن الاتحادي وتنازع القوانين ما بين الحكومة الاتحادية والولايات<sup>(٥٩)</sup>.

وفي مصر أنشئت المحكمة الدستورية العليا سنة ١٩٧٩<sup>(٦٠)</sup>، حيث أوكل المشرع إليها مهمة الفصل بتنازع الاختصاص وشكلت المحكمة الدستورية العليا بموجب القانون المرقم (٤٨) لعام ١٩٧٩<sup>(٦١)</sup>، حيث تتضمن المادة (٢٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا المرقم (٤٨) لعام ١٩٧٩ بأن "تتولى الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح على الوجه التالي :

(أ) إذا تراءى لإحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي أثناء نظر إحدى الدعاوى عدم دستورية نص في قانون أو لائحة لازم للفصل في النزاع، أوقفت الدعوى وأحالت الأوراق بغير رسوم إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل في المسألة الدستورية.

(ب) إذا دفع احد الخصوم أثناء نظر دعوى أمام إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة ورأت المحكمة أو الهيئة أن الدفع جدي، أجلت نظر الدعوى وحددت لمن آثار الدفع ميعاداً لا يتجاوز ثلاثة اشهر لرفع الدعوى بذلك أمام المحكمة الدستورية العليا، فإذا لم ترفع الدعوى في الميعاد اعتبر الدفع كأن لم يكن".

كما تنص المادة (٢٧) من القانون المذكور بأنه "يجوز للمحكمة في جميع الحالات أن تقضي بعدم دستورية أي نص في قانون أو لائحة يعرض لها بمناسبة ممارسة اختصاصاتها ويتصل بالنزاع المطروح عليها، وذلك بعد اتباع الإجراءات المقررة لتحضير الدعوى الدستورية"<sup>(٦٢)</sup>. ومن ذلك يتضح لنا الحالات التي يمكن من خلالها رفع الدعوى أمام المحكمة الدستورية العليا. أما في العراق فأن الجهة المختصة في المنازعات بين السلطات الفيدرالية وسلطات المحافظات والأقاليم هي المحكمة الاتحادية العليا<sup>(٦٣)</sup>، وتتكون من عدد من القضاة، وخبراء الفقه الإسلامي، وفقهاء القانون، يحدد عددهم، وتنظم طريقة اختيارهم، وعمل المحكمة، بقانون يسن بأغلبية ثلثي أعضاء مجلس النواب<sup>(٦٤)</sup>.

وان من اختصاصاتها الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة، وذلك ما تضمنته المادة (٩٣) من الدستور النافذ بالإضافة إلى ذلك نصت عليه المادة (٩٤) من ذات الدستور على أن "قرارات المحكمة الاتحادية العليا باتة وملزمة للسلطات كافة"، أي بمعنى أنها نهائية لا يجوز الطعن بها بأي وسيلة من وسائل الطعن أمام أي جهة كانت. من ذلك يتبين أن التنازع السلبي في الاختصاص التشريعي يحصل في الدولة الاتحادية وذلك على أساس أن السلطة التشريعية تكون ثنائية فيها، أي توجد في الدولة الاتحادية بالإضافة إلى السلطة التشريعية الموجودة في كل ولاية، أما الدولة البسيطة "الموحدة" ففي حالة تطبيق نظام اللامركزية الإدارية فيها، فأن ذلك يعني أنها تقتصر على الوظيفة الإدارية دون غيرها، وبالتالي لا يحصل تنازعاً تشريعياً فيها إلا إن العراق خرج عن هذه القاعدة بالنسبة للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، فعلى الرغم من أنها تخضع لنظام اللامركزية الإدارية إلا أن الدستور منحها الاختصاص التشريعي بصورة مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تكون في العراق ثلاث جهات تشريعية هي السلطة التشريعية المركزية وأخرى في الأقاليم إضافة إلى السلطة التشريعية الموجودة في كل محافظة غير منتظمة في إقليم والمتمثلة بمجلس المحافظة لذا نقترح تعديل الدستور وسد الثغرات فيه بما يتلائم مع المبادئ العامة في النظم الفيدرالية ورفع التناقضات منه لاسيما تلك المتعلقة بسيادة الدولة وتوزيع ثرواتها على اساس المساواة والعدالة التي كفلها الدستور نفسه.

## الخاتمة

بعد أن انتهينا بتوفيق من الله من هذا البحث المتعلق بالآثار المترتبة على اختصاص الحكومة المحلية بتنظيم الضرائب والرسوم، وتطرقنا إلى كل ما رأيناه يدخل في نطاقه، وقارنا قدر الإمكان مع بعض التشريعات الأخرى وتعرفنا على موقف القضاء خرجنا بمجموعة من النتائج والتوصيات التي ترشحت من هذه الدراسة وكما يأتي :

### أولاً) النتائج :

- ١- يتبين لنا أن حاجة الدول إلى أكبر قدر من الإيرادات وبأي طريقة كانت يدفعها ذلك إلى فرض ضرائب ورسوم من أجل سد نفقاتها المتزايدة مما يؤدي بذلك بدوره إلى تحقق الازدواج الضريبي.
- ٢- اتضح لنا أن للازدواج الضريبي آثار سلبية سيئة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية مما يجعل المكلفين يسلكون طرقاً غير قانونية للتهرب من دفع الضريبة.
- ٣- ظهر لنا أن الازدواج الضريبي قد ينتج من قبل سلطة مالية واحدة لها صلاحية إصدار التشريعات المالية.
- ٤- وجدنا أن المشرع العراقي لم يعرف التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل شأنه شأن التشريعات الضريبية المقارنة، حيث اقتصر على ذكر بعض صور التهرب الضريبي ووضع الجزاءات المختلفة على كل من يرتكب صورة من صور التهرب الضريبي.
- ٥- أن من الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي أو تساعد عليه هي ضعف العقوبة التي تفرض أو تطبق على من يقوم بالتهرب أو على من يساعد عليه.
- ٦- في العراق ثلاث جهات تمتلك صلاحية التشريع وهي كل من السلطة التشريعية الاتحادية المتمثلة بمجلس النواب والسلطة التشريعية في الإقليم وأخيراً السلطة التشريعية في المحافظات غير المنتظمة في إقليم والتي تمثلها مجالس المحافظات وبالتالي فأن جميع هذه الجهات لها سلطة تشريع القوانين المالية وفرض ضرائب ورسوم مما قد يؤدي بدوره الى تنازع في الاختصاص التشريعي الإيجابي، حيث أن مضمون نص المادة (١١٥) من دستور جمهورية العراق يدل على أن المحافظات لها سلطة التشريع بصورة مباشرة أو غير مباشرة حيث أن ذلك يتناقض مع مبادئ نظام اللامركزية الإدارية والتي تقتصر على توزيع الوظيفة التنفيذية فقط.

## ثانياً) التوصيات :

من خلال الدراسة توصلت إلى التوصيات التالية :-

- ١- ضرورة إيجاد إيرادات أخرى للدولة كالزراعة والصناعة والاستثمارات بدلاً من الاعتماد على الضرائب والرسوم لأنها ترهق كاهل المواطنين المكلفين بدفعها قانوناً.
- ٢- من أجل تجنب الآثار السلبية الناتجة عن الازدواج الضريبي لابد أن تتدخل الدولة في تنظيم أنواع الضرائب التي تختص بفرضها الحكومة المركزية وتحديد أنواع أخرى من الضرائب تكون من اختصاص الحكومة المحلية أما إذا كان لابد من الازدواج الضريبي فلا بد أن يكون مدروساً بحيث يشمل فئات معينة ترى الدولة أهمية إيراداتها وإن حصل هنالك ازدواج ضريبي مقصود.
- ٣- معالجة الازدواج الضريبي الناتج عن سلطة مالية واحدة من خلال الدقة واخذ الحيلة عند وضع الأحكام الضريبية تجنباً من حصول الازدواج. بالإضافة إلى تضمين القوانين الضريبية نصوص تمنع من حصول الازدواج إلا في حالات استثنائية ومحددة ومقصودة ومعروفة الآثار.
- ٤- نؤيد موقف المشرع العراقي بعدم تبني تعريف للتهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لأنه لا يمكن وضع التهرب الضريبي في تعريف شامل لكل حالاته، بالإضافة إلى أن وضع تعريف للتهرب الضريبي قد يكون ملائماً في وقت من الأوقات، إلا أنه يكون غير ملائم في وقت آخر نتيجة للتطور الذي قد يحصل مستقبلاً.
- ٥- تفعيل العقوبات المفروضة على كل من يقوم بالتهرب الضريبي وإعادة تشريع مثل هكذا عقوبات بشكل صارم يقلل من عملية التهرب الضريبي.
- ٦- نقترح على المشرع الدستوري تعديل المادة (١١٥) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ لتكون بالصيغة التالية :  
(كل مالم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية لسلطات الأقاليم، يكون من صلاحيات السلطات الاتحادية، والصلاحيات الأخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم تكون أولوية التطبيق فيها للقانون الاتحادي، في حالة الخلاف بينهما).

## الهوامش

- ١- عدي حسين عفانه وعادل محمد القطاونه، المحاسبة الضريبية، ط١، دار وائل، عمان، ٢٠٠٧، ص٥.
- ٢- للضريبة عدة آثار اقتصادية منها أثر الضريبة على الاستهلاك وأثر الضريبة على الادخار وعلى الأسعار بالإضافة إلى أثرها على الاستثمار. لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك د. علي محمد خليل ود. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، ط١، دار زهران، عمان، ٢٠١٣، ص١٧٥.
- ٣- يسمى البعض الازدواج الضريبي بالتعدد الضريبي. راجع في ذلك د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، بدون دار طبع، ٢٠٠٤، ص١٧٧.
- ٤- د. حسين خلاف، مبادئ المالية العامة، ج١، مطبعة التفيض، بغداد، ١٩٤٩، ص١٦٣.
- ٥- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ١٩٩٠، ص٣٢٩.
- ٦- د. رائد ناجي احمد، علم المالية والتشريع المالي في العراق، ط١، شركة العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢، ص٩٧.
- ٧- سعيد عبود السامرائي، القاموس الاقتصادي الحديث، ط١، بدون دار طبع، ١٩٧٩-١٩٨٠، ص٨٠.
- ٨- د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٣، ص١٣٥ وما بعدها.
- ٩- د. محمد جمال ذنبيات، المصدر ذاته، ص١٣٧.
- ١٠- د. رفعت المحجوب، مصدر سابق، ص٣٢١.
- ١١- د. محمد طاقه ود. هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط٢، دار المسيرة، عمان، ٢٠١٠، ص١١٥.
- ١٢- د. فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٥، ص٢٤١.
- ١٣- شيماء كريم نعمه الصفار، الازدواج الضريبي دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٩، ص٢٢.
- ١٤- د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص١٥٨.
- ١٥- علاء حسين علوان الشافعي، العوامل المؤثرة في حصيللة ضريبة الدخل في العراق "دراسة تطبيقية لأثر السعر الضريبي"، بحث دبلوم، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥، ص٦٤.
- ١٦- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص٢٨٨.
- ١٧- شيماء كريم نعمه الصفار، مصدر سابق، ص٢٧ وما بعدها.
- ١٨- فرض المشرع المصري بموجب القانون رقم (٢٧٧) لسنة ١٩٥٦ ضريبة إضافية للدفاع مقصودة إضافة إلى الضريبة الأصلية لمواجهة بعض النفقات اللازمة. وفي العراق نجد الازدواج الضريبي الداخلي المقصود في ضريبة العقار إذ يفرض المشرع الضريبي ضريبة نسبية اصلية مقدارها (١٠%) من الإيراد السنوي لجميع العقارات التي يملكها المكلّف ثم يفرض ضريبة إضافية تصاعدية وفق نسب محددة. لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك علاء حسين علوان الشافعي، مصدر سابق، ص٦٤ وما بعدها.

- ١٩- د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، بدون سنة طبع، ص ٢٨.
- ٢٠- د. فليح حسن خلف، المالية العامة، ط ١، جدارا للكتاب العالمي، عمان، ٢٠٠٨، ص ١٩٤.
- ٢١- محمد نذير سنان، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، ط ١، بدون دار طبع، دمشق، ٢٠٠٠، ص ٢٠٣.
- ٢٢- د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢٩١.
- ٢٣- د. قيس حسن عواد، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل، العدد ١٣، ٢٠٠٩، ص ٢٣٨.
- ٢٤- التهرب لغة هو "اصطلاح اقتصادي يقصد به التحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين، لهذا يعتبر التهرب الضريبي اعتداء على حقوق الخزنة العامة". راجع في ذلك. شهلاء جمعه منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٢٩.
- ٢٥- د. خالد شحاده الخطيب ود. احمد زهير شاميه، أسس المالية العامة، ط ٣، دار وائل، عمان، ص ٢١٥.
- ٢٦- شهلاء جمعه منجي النصراوي، مصدر سابق، ص ٣٠ وما بعدها.
- ٢٧- د. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ١٣ وما بعدها.
- ٢٨- راجع في ذلك المواد (٥٦-٥٩) من قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢٩- د. محمد خالد المهاني، مصدر سابق، ص ١١ وما بعدها.
- ٣٠- د. عبدالفتاح مراد، مصدر سابق، ص ٢٦.
- ٣١- د. محمد خالد المهاني، مصدر سابق، ص ١٦٤ وما بعدها.
- ٣٢- د. فليح حسن خلف، مصدر سابق، ص ١٩٥ وما بعدها.
- 33- Eric Tyson and others, Taxes 2007 FOR DUMMIES, WILEY, Indiana, 2007, P 9 .
- 34- JOHN E. KARAYAN and others, Strategic Corporate Tax Planning, WILEY, United States of America, 2002, P 4 .
- ٣٥- د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٦٢.
- ٣٦- د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي، مصدر سابق، ص ٥٨.
- ٣٧- د. عبدالفتاح مراد، مصدر سابق، ص ٢٦ وما بعدها.
- ٣٨- يرجع تنظيم قواعد تنازع القوانين في التشريعات اللاتينية إلى القرن الثالث عشر من الميلاد، إذ ذهب بعض الفقهاء الإيطاليين يبحثون عن وسائل وحلول لمعالجة تنازع التشريعات المختلفة التي تحدث في

إيطاليا بسبب وجود مدن مختلفة يطبق في كل منها قانون خاص، وقد توصلت الأبحاث الإيطالية في ذلك الوقت إلى "نظرية الأحوال". والأحوال كلمة مماثلة لكلمة القانون. راجع في ذلك. محمد خيرى كصير الجشعمي، حالات تطبيق قانون القاضي في نطاق تنازع القوانين "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص ٥.

- ٣٩- د. عامر محمود الكسواني، تنازع القوانين، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٠، ص ٤٩ وما بعدها.
- ٤٠- لقد اقترح بعض الشراح استعمال مصطلح تناسق القوانين بدلاً عن مصطلح تنازع القوانين، كما ذهب بعضهم الآخر إلى اقتراح اصطلاح سلطات القانون من حيث المكان، إلا أن بعضهم يميل إلى استخدام تعبير القانون الأنسب للعلاقة. راجع في ذلك. محمد خيرى كصير الجشعمي، مصدر سابق، ص ٨.
- ٤١- د. سالم بن راشد العلوي، القضاء الإداري "دراسة مقارنة"، ج ١، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢١٨.
- ٤٢- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣، ص ٧٣.
- ٤٣- حيدر رسول محسن الكعبي، العلاقة بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم والسلطات الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير، معهد العلمين للدراسات العليا، ٢٠١٥، ص ٥٥.
- ٤٤- د. عكاشه محمد عبدالعال، تنازع القوانين "دراسة مقارنة"، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٤٣ وما بعدها.
- ٤٥- حيدر رسول محسن الكعبي، مصدر سابق، ص ٥٥.
- ٤٦- د. محمد رفعت عبدالوهاب، القضاء الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣، ص ٤٢٦.
- ٤٧- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، مصدر سابق، ص ١٧٨.
- ٤٨- د. علي خطار شنتاوي، موسوعة القضاء الإداري، ج ٢، ط ٣، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١، ص ٧١٥.
- ٤٩- د. معمر مهدي صالح الكبيسي، توزيع الاختصاصات الدستورية في الدولة الفيدرالية، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص ٤٠٥.
- ٥٠- عادل حنين عبدالله الزبيدي، تنازع الاختصاص بين السلطة المركزية والسلطات اللامركزية "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٤، ص ١٠٨ وما بعدها.
- ٥١- محمود عبد علي الزبيدي، الصلاحيات الإدارية لمجالس المحافظات التعارض والتداخل في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، جامعة المستنصرية، المجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠١٠، ص ٢٣٣.
- ٥٢- تضمنت المادة (١٢١) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ على أن " أولاً- لسلطات الأقاليم الحق في ممارسة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وفقاً لإحكام هذا الدستور باستثناء ما ورد فيه من اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية.

ثانياً- يحق لسلطة الأقاليم، تعديل تطبيق القانون الاتحادي في الأقاليم، في حالة وجود تناقض أو تعارض بين القانون الاتحادي وقانون الأقاليم بخصوص مسألة لا تدخل في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية.

ثالثاً- تخصص للأقاليم والمحافظات حصة عادلة من الإيرادات المحصلة اتحادياً، تكفي للقيام بأعبائها ومسؤولياتها، مع الأخذ بعين الاعتبار مواردها وحاجاتها ونسبة السكان فيها.....".

٥٣- علماً يوجد قرار لذات المحكمة المرقم (١٣/اتحادية/٢٠٠٧) في ٢٠٠٧/٧/١٦ والمتضمن "أن مجلس المحافظة لا يتمتع بصفة تشريعية لسن القوانين المحلية ولكن يمارس صلاحياته الإدارية والمالية الواسعة استناداً لحكم الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من الدستور" حيث أن ذلك يتعارض مع القرار أعلاه. راجع في ذلك. د. مصدق عادل طالب، القضاء الدستوري في العراق، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥، ص١٤٩.

٥٤- حيدر رسول محسن الكعبي، مصدر سابق، ص٥٧.

٥٥- د. ماهر صالح علاوي الجبوري، الوسيط في القانون الإداري، مكتبة المواهب للطباعة، بغداد، بدون سنة طبع، ص١٤٧ وما بعدها.

٥٦- عادل حنين عبدالله الزبيدي، مصدر سابق، ص٦٨ وما بعدها.

٥٧- راجع في ذلك. د. علي خطار شنطاوي، موسوعة القضاء الإداري، ج١، ط٣، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١، ص٢٤١؛ ود. محمود الجبوري، القضاء الإداري "دراسة مقارنة"، ط١، دار الثقافة، عمان، ١٩٩٨، ص٦١.

٥٨- للمزيد حول ذلك راجع المادة (٣) من دستور الولايات المتحدة الأمريكية لعام ١٧٨٧ المعدل.

٥٩- عادل حنين عبدالله الزبيدي، مصدر سابق، ص١٦١ وما بعدها.

60- Nathan J. Brown, The rule of law in the Arab world Courts in Egypt and the GuLf, CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, New York, 1997, P 3 and the following page .

٦١- د. حسين عثمان محمد عثمان، قانون القضاء الإداري، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٦، ص٣٢٥.

٦٢- محمد نصر الدين كامل، اختصاصات المحكمة الدستورية العليا، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٨٩، ص٧ وما بعدها.

٦٣- نصت المادة (٩٣) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ على أن "تختص المحكمة الاتحادية العليا بما يأتي :

أولاً- الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة.

ثانياً- تفسير نصوص الدستور.



ثالثاً- الفصل في القضايا التي تنشأ عن تطبيق القوانين الاتحادية، والقرارات والأنظمة والتعليمات، والإجراءات الصادرة عن السلطة الاتحادية، ويكفل القانون حق كل من مجلس الوزراء، وذوي الشأن، من الأفراد وغيرهم، حق الطعن المباشر لدى المحكمة.

رابعاً- الفصل في المنازعات التي تحصل بين الحكومة الاتحادية، وحكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والإدارات المحلية.

خامساً- الفصل في المنازعات التي تحصل في ما بين حكومات الأقاليم أو المحافظات.

سادساً- الفصل في الاتهامات الموجهة إلى رئيس الجمهورية، ورئيس مجلس الوزراء والوزراء، وينظم ذلك بقانون.

سابعاً- المصادقة على النتائج النهائية للانتخابات العامة لعضوية مجلس النواب.

ثامناً- أ- الفصل في تنازع الاختصاص بين القضاء الاتحادي، والهيئات القضائية للأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم.

ب- الفصل في تنازع الاختصاص في ما بين الهيئات القضائية للأقاليم، أو المحافظات غير المنتظمة في إقليم".

٦٤- للمزيد راجع المادة (٩٢) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

#### المصادر

- ١- د. حسين عثمان محمد عثمان، قانون القضاء الإداري، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٦، ص ٣٢٥.
- ٢- حيدر رسول محسن الكعبي، العلاقة بين المحافظات غير المنتظمة في إقليم والسلطات الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير، معهد العلمين للدراسات العليا، ٢٠١٥.
- ٣- د. خالد شحاده الخطيب ود. احمد زهير شامي، أسس المالية العامة، ط٣، دار وائل، عمان.
- ٤- د. حسين خلاف، مبادئ المالية العامة، ج١، مطبعة التفيض، بغداد، ١٩٤٩.
- ٥- د. رائد ناجي احمد، علم المالية والتشريع المالي في العراق، ط١، شركة العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٦- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٧- د. سالم بن راشد العلوي، القضاء الإداري "دراسة مقارنة"، ج١، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٩.
- ٨- سعيد عبود السامرائي، القاموس الاقتصادي الحديث، ط١، بدون دار طبع، ١٩٧٩-١٩٨٠.
- ٩- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
- ١٠- شهلاء جمعه منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.
- ١١- شيماء كريم نعمه الصفار، الازدواج الضريبي دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٩.
- ١٢- عادل حنين عبدالله الزبيدي، تنازع الاختصاص بين السلطة المركزية والسلطات اللامركزية "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٤.
- ١٣- د. عامر محمود الكسواني، تنازع القوانين، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٠.

- ١٤- د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، بدون سنة طبع.
- ١٥- د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- ١٦- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٣.
- ١٧- عدي حسين عفانه وعادل محمد القطاونه، المحاسبة الضريبية، ط١، دار وائل، عمان، ٢٠٠٧.
- ١٨- د. عكاشه محمد عبدالعال، تنازع القوانين "دراسة مقارنة"، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٤.
- ١٩- علاء حسين علوان الشافعي، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق "دراسة تطبيقية لأثر السعر الضريبي"، بحث دبلوم، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
- ٢٠- د. علي خطار شنطاوي، موسوعة القضاء الإداري، ج١، ط٣، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١.
- ٢١- د. علي خطار شنطاوي، موسوعة القضاء الإداري، ج٢، ط٣، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١.
- ٢٢- د. علي محمد خليل ود. سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، ط١، دار زهران، عمان، ٢٠١٣.
- ٢٣- د. فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٥.
- ٢٤- د. فليح حسن خلف، المالية العامة، ط١، جدارا للكتاب العالمي، عمان، ٢٠٠٨.
- ٢٥- د. قيس حسن عواد، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل، العدد ١٣، ٢٠٠٩.
- ٢٦- د. ماهر صالح علاوي الجبوري، الوسيط في القانون الإداري، مكتبة المواهب للطباعة، بغداد، بدون سنة طبع.
- ٢٧- د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٣.
- ٢٨- د. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠.
- ٢٩- محمد خيرى كصير الجشعمي، حالات تطبيق قانون القاضي في نطاق تنازع القوانين "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.
- ٣٠- د. محمد رفعت عبدالوهاب، القضاء الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣.
- ٣١- د. محمد طاقه ود. هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط٢، دار المسيرة، عمان، ٢٠١٠.
- ٣٢- محمد نذير سنان، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، ط١، بدون دار طبع، دمشق، ٢٠٠٠.
- ٣٣- محمد نصر الدين كامل، اختصاصات المحكمة الدستورية العليا، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٨٩.
- ٣٤- د. محمود الجبوري، القضاء الإداري "دراسة مقارنة"، ط١، دار الثقافة، عمان، ١٩٩٨.
- ٣٥- محمود عبد علي الزبيدي، الصلاحيات الإدارية لمجالس المحافظات التعارض والتداخل في ضوء قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، جامعة المستنصرية، المجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠١٠.
- ٣٦- د. مصدق عادل طالب، القضاء الدستوري في العراق، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥.
- ٣٧- د. معمر مهدي صالح الكبيسي، توزيع الاختصاصات الدستورية في الدولة الفيدرالية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠.
- ٣٨- د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، بدون دار طبع، ٢٠٠٤.
- ٣٩- دستور الولايات المتحدة الأمريكية لعام ١٧٨٧ المعدل.
- ٤٠- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

٤١- قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

42- Eric Tyson and others, Taxes 2007 FOR DUMMIES, WILEY, Indiana, 2007.

43- JOHN E. KARAYAN and others, Strategic Corporate Tax Planning, WILEY, United States of America, 2002

44- Nathan J. Brown, The rule of law in the Arab world Courts in Egypt and the Gulf, CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, New York, 1997, P 3 and the following page