

تبين أثر التزام السلطات العامة الدقيق بالقانون وتدرج قواعده من عدمهما في جانب الامتثال للقوانين المالية

The impact of public authorities' strict adherence to the law and the gradualness of its rules or not on compliance with financial laws varies

د. عبدالسلام خلف عبود الحويجة

كلية الزراعة - جامعة الأنبار

abd.khalaf@uoanbar.edu.iq

تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٥/٣/١٧

تاريخ استلام البحث: ٢٠٢٥/١١/١٠

الملخص:

في الأصل تفرض القوانين جبراً على أفراد المجتمع بعد أن يتم الالتزام بها من قبل السلطات العامة التزاماً دقيقاً واحترام تدرجها القانوني من خلال القيود التي يفرضها النظام القانوني في الدولة والعوامل التي تساعد في احترام التدرج، إذ تلتزم السلطات العامة بمؤسساتها الرسمية بتلك القيود في كل تعاملاتها القانونية سواء في سنّ القوانين والتشريعات الفرعية والقرارات الإدارية وكل تعاملاتها العادية مع الأفراد، إذ إنّ بالالتزام السلطات العامة بالقانون واحترام تدرج القواعد القانونية سوف توصف الدولة بوصف الدولة القانونية ومن ثمّ يتم انعكاس ذلك الالتزام والاحترام على تحقيق مبدأي الشرعية والمشروعية معاً مع بروز آثار إيجابية لا تقتصر على الامتثال للقوانين المالية، بل يتعدى ذلك إلى جوانب سياسية واجتماعية واقتصادية وغيرها، والعكس من ذلك إذا لم تلتزم السلطات العامة بالقانون التزاماً دقيقاً أو تلكأت في الالتزام به وعدم احترامها للتدرج القانوني فسوف ينتج عن ذلك آثار سلبية على كافة الأصعدة وأهمها عدم الامتثال للقوانين المالية. فالجانب النفسي يلعب دور مهم في توجيه إرادة الفرد في اتمام عملية الامتثال لقوانين الدولة، بعد أن يتيقن الفرد أنّ التزام سلطات الدولة العامة بالقانون وتدرج قواعده قد تمّ وفقاً للنهج الدستوري.

الكلمات المفتاحية: الالتزام بالقانون، تدرج القواعد القانونية، القوانين المالية، عدم الالتزام.

Abstract:

Originally, laws are imposed by force on members of society after they are strictly adhered to by public authorities and their legal progression is respected through the restrictions imposed by the legal system in the state and the factors that help in respecting the progression, as public authorities, with their official institutions, are committed to those restrictions in all their legal dealings. Whether in enacting laws, subsidiary legislation, administrative decisions, and all its regular dealings with individuals, As the public authorities adhere to the law and respect the progression of legal rules, the state will be described as a legal state, and then that commitment and respect will be reflected in achieving the principles of legality and legality together, with the emergence of positive effects that are not limited to



compliance with financial laws, but rather extend to political, social, economic and other aspects. On the contrary, if public authorities do not adhere strictly to the law or are slow to adhere to it and do not respect the legal hierarchy, this will result in negative effects at all levels, the most important of which is non-compliance with financial laws. The psychological aspect plays an important role in directing the individual's will to complete the process of compliance with the state's laws, after the individual is certain that the commitment of the state's public authorities to the law and the progression of its rules has been done in accordance with the constitutional approach.

Keywords: compliance with the law, gradation of legal rules, financial laws, non-compliance.

المقدمة

من الطبيعي أن تركز الدراسات القانونية عادةً على بيان الجوانب المادية دون الجوانب النفسية والمعنوية التي من الممكن أن تؤثر في المجتمع، ولكن ما مدى جدوى هذه الدراسة حينما نقول أن الالتزام الدقيق بالقانون جرى دون أن ندرك حقيقة آثار ذلك الالتزام على إنفاذ القوانين المالية، فقد يحصل التزام دقيق بالقانون وإنفاذه وقد لا يحصل، ولكن دون شيوع ثقافة التزام واحترام القانون وتدرجه في المجتمع، وهنا سوف نركز على الجانب النفسي، أي أن يكون هنالك ثقافة في المجتمع بضرورة أن يلقي القانون احتراماً ملموساً وليس تطبيقه تطبيقاً لمجرد الخوف من السلطة أو من الجزاء أو غيرها من أمور الإكراه على الالتزام بالقانون، فلا يهملنا الالتزام الدقيق بصفته المجردة، ولكن يهملنا حينما تولد ثقافة أو انطباع لدى أبناء المجتمع بأن القانون يجب أن ينفذ، وأن هذا ينبع من خلال التزام السلطات العامة في البلد بهذا القانون واحترام تدرجه، وإلا سوف يقابل ذلك شعور سلبي يؤثر في عملية إنفاذ القوانين إذا ما كان هناك إخلاً في الالتزام والتدرج.

صحيح أن القوانين تفرض جبراً على الأفراد والمجتمع، لكن الجانب النفسي عامل مهم يساعد الأفراد في تقبل قوانين الدولة ومنها المتعلقة بالمسائل المالية وإنفاذها بشعور إيجابي، حتى يدرك الفرد حقيقة أهمية احترامه للقانون، وهو الأمر الذي يجب أن تسعى إليه الدولة.

ولإحاطة بجوانب هذا الموضوع يتعين علينا التطرق إلى جوانب عدة منها:

أولاً/ أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في أنها تناولت البحث البياني فيما بين علمي القانون والنفس من خلال التطرق إلى الجانب النفسي الذي يولده التزام السلطات العامة بالقانون واحترام تدرجه من عدمهما. إذ أن الجانب النفسي عادة ما يدفع بالاتجاه الإيجابي نحو تنفيذ وتطبيق القانون وعدم التهرب أو التجنب أو التحايل على إنفاذ القوانين المالية تارةً، وتارةً أخرى يدفع بالاتجاه السلبي إذا ما حصل العكس. كما تبرز أهمية الدراسة في أنها تبحث في الآثار الإيجابية والسلبية معاً والتي لا تقتصر عند حد الامتثال للقوانين المالية، بل تتعدى لجوانب اجتماعية وسياسية واقتصادية وغيرها.

ثانيًا/ مشكلة الدراسة: تكمن مشكلة الدراسة في أنّ الأصل يتمثل بالالتزام السلطات التام بالقانون واحترام تدرّجه؛ لأنّ السلطات تسعى إلى أن يلتزم المجتمع ككل بالقانون، ولكن إذا لم تلتزم السلطات أصلاً أو تلکأت فيه أو لم تحترم تدرّجه، كيف لها أن تجبر الأفراد على الالتزام بالقانون؟ كيف لها أن تلتزم؟ هل من قيود أو عوامل تساعد على تنفيذ القانون واحترام تدرّجه؟ كما تشير الإشكالية إلى أنّ الآثار التي يخلفها الالتزام واحترام التدرّج من عدمهما لم تقتصر على إنفاذ القوانين، فهل يتعدى ذلك إلى إشكالات على مستويات عدة؟

ثالثًا/ فرضية الدراسة: تفترض الدراسة في أنّ التزام السلطات العامة ومؤسساتها الرسمية بالقانون واحترام تدرّجه منهج دستوري يحتم عليها ذلك، ما يمكن أن ينتج عنهما آثاراً إيجابية في الجانب النفسي تدفع باتجاه الامتثال للقوانين المالية، لكن العكس مما تقدّم تجد الآثار السلبية حال عدم التزام السلطات العامة بالقانون وعدم احترام تدرّج قواعده غير مقتصرة على الامتثال المالي بقدر ما تؤثر اجتماعياً وسياسياً واقتصادياً وقانونياً.

رابعًا/ هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى بيان الآثار التي من الممكن أن يفرضها التزام السلطات العامة بالقانون وتدرّجه من عدمه في المسائل المالية وغيرها من خلال بيان القيود التي تقيد أعمال السلطات والعوامل التي تساعد في احترامها للتدرّج وإيجاد الحلول لتلك الآثار.

خامسًا/ منهج الدراسة: سوف نتّبع من خلال بحثنا في المنهج الوصفي والتحليلي القانوني.

سادسًا/ هيكلية الدراسة: سوف نقسم الدراسة على ثلاثة مطالب، نخصّص المطلب الأول لدراسة التزام السلطات العامة الدقيق بالقانون، بينما نتطرق في دراسة تدرّج القواعد القانونية وفقاً للمطلب الثاني، ومختتمين الدراسة بمطلبها الثالث في دراسة الآثار المترتبة على التزام السلطات العامة بالقانون وتدرّجه من عدمه.

المطلب الأول: التزام السلطات العامة الدقيق بالقانون

إنّ ما يميّز الدولة بوصفها دولة قانونية هو قيامها بالالتزام الدقيق بالقانون، بمعنى أنّ السلطات العامة يجب أن تتقيّد بما ورد في القانون من أحكام، إذا ما أرادت أن تلتزم الأفراد والمجتمع بذات القانون وليس خارج نطاق القوانين النافذة، وبهذا فإنّ تقيّد السلطات العامة بالقانون ينتج عنه أمرين، فمن جهة عدم استطاعة السلطة مخالفة القانون عندما تقم مؤسساتها في التعامل مع الأفراد، ومن جهة أخرى لا تستطيع السلطة أن تفرض على الأفراد حكماً إلاّ بموجب نصّ القانون، فعلى السلطات ومؤسساتها أن تستند إلى القانون استناداً دقيقاً ولا تخالفه قبل أيّ إجراء بحق أحد الأفراد، لتوصف الدولة وتصرفاتها بأنّها دولة قانونية.

فالسلطات هي من أوجدت الأسس التي يقوم عليها بناء المجتمع وتنظيم علاقات أفرادها فيما بينهم وحفظ حقوقهم وبيان واجباتهم الملقاة عليهم، وكذلك تنظيم علاقاتهم مع الدولة وسلطاتها العامة، لذلك تقوم كل دولة بوضع القواعد والقوانين التي تتناسب مع المجتمع حتى يتم احترامها والالتزام بها من قبل السلطات والأفراد والمجتمع على حدّ سواء، فالاحترام هنا لا يختص بالامتناع عن ممارسة الأفعال السلبية، بقدر ما يعني التصرف بإيجابية، والتعامل بطريقة تدل على أنّ الفرد يحترم القانون ويقيم له وزناً، وبهذا يراعى



المجتمع القانون ويسهم في تطوره^(١). ذلك أن أثره سيقع بلا شك على الأفراد والمجتمع في تطبيق قوانين الدولة ولا سيما القوانين المالية. وهذا لا يتحقق إلا من خلال القيود التي تنقيد بها سلطات الدولة، لذا سننظر في دراسة هذا المطلب إلى بيان القيود، من خلال تقسيمنا له على أربعة فروع، وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: القيود الواردة على عمل المؤسسات المالية العامة

تدخل المؤسسات العامة في الجوانب المالية كطرف في علاقاتها مع الأفراد بموجب قواعد قانونية تطبقها عليهم، وهنا تبرز حتمية خضوع السلطات العامة بما فيها مؤسساتها الرسمية أيضاً لهذه القواعد بالاستناد لمبدأ المشروعية، والذي يقصد به بشكل عام خضوع الدولة للقانون، والمقصود بخضوع الدولة للقانون، هو أن تخضع كافة السلطات العامة في الدولة للقانون، سواء كانت هذه السلطات تشريعية أو تنفيذية أو قضائية^(٢)، إنَّ المقصود في الخضوع للقانون في التعريف السابق، لم يكن يشمل القانون بمعناه الضيق فقط والذي عادةً ما يصدر من السلطة التشريعية في الدولة؛ لأنَّ القانون بمعناه الواسع يشمل جميع القواعد القانونية التي تصدر في البلد بدءاً من إقرار الدستور كقانون أعلى مروراً بالقانون الاعتيادي ووصولاً للتشريعات الفرعية أو ما يعرف باللوائح وكذلك القرارات الفردية^(٣)، وبالتالي فعندما نحكم على عمل المؤسسات المالية العامة، فإننا نحكم على طبيعة ومضمون العلاقة مع الأفراد التي يحكمها القانون المالي والغاية من ذلك المتمثلة بحماية المالية سواء كانت العامة أم الخاصة.

إذا ما تعلّق الأمر بالمالية الخاصة للأفراد وما يترتب عليها من فرض وجباية وحتى إعفاء الأفراد من ذلك وتأثير الأخير على حساب المالية العامة، يجب أن يكون مستنداً إلى قانون صادر من السلطة التشريعية المنتخبة، فمثلاً القانون الضريبي الصادر بالاستناد إلى الدستور عادة ما يطلق عليه بـ (مبدأ قانونية الضريبة) والذي يفهم بأنّه، "القانون الذي يحدّد عند فرض الضريبة عناصرها الجوهرية، فيحدّد الأشخاص الخاضعين لها والنشاط الخاضع لها ووعائها وطريقة تحصيلها، أي كل ما يتعلّق ببنیان الضريبة وكل هذه العناصر غير اتفاقية، أي أنّها من القواعد الآمرة ... وتصدرها الدولة بشكل قانوني مفصل مصدره من الدستور النظام الأساس للمجتمع"^(٤)، وهذا المبدأ يتوافق فعلاً مع مبدأ الشرعية.

فعند الالتزام الدقيق بالقانون الضريبي بكل مفاصله من خلال إجراءات عمل المؤسسات المالية ومطابقتها التام مع القانون والمستند إلى الدستور، يتحقّق مبدأي المشروعية والشرعية معاً. ولكن قد يحصل عدم توافق إجراءات المؤسسات المالية في تطبيقها للقوانين المالية مع مبدأ المشروعية، والذي يتمثّل تارةً في الخطأ في التطبيق المباشر والذي يقصد به، "أن تبأشر الإدارة السلطة التي منحها القانون إياها لغير الحالات التي نصّ عليها القانون أو دون أن تتوافر الشروط التي حدّدتها القانون لمباشرتها"^(٥)، وتارةً أخرى قد تبنى إجراءات المؤسسات المالية على تفسير مغاير للمعنى الحقيقي للقانون، وهو ما يطلق عليه بالخطأ القانوني^(٦)، فالمؤسسات المالية تسعى إلى تطبيق القانون ولا تتجاهله أو تنكر قواعده، ولكن يسري تفسيرها - أي المؤسسة - على المعنى المقصود في القانون. وقد يتعدّى ذلك كله إلى تجاهل المؤسسات المالية للقانون كلياً أو جزئياً كمخالفة مباشرة للقانون، وذلك بإتيانها عملاً يحرمه القانون أو

الامتناع عن القيام بعمل يوجب عليه القانون، منها ما يدخل من باب التحايل على القانون، ففي المعادلة المالية على سبيل المثال، يتم التصرف باسم شخص غير الشخص المعني تحايلًا على أحكام القانون التي تحرم على بعض الأشخاص، أو تمنعهم من مباشرة بعض التصرفات القانونية بأنفسهم أو بطريق التسخير^(٧). وهذا يعني أن يتم الاتفاق مع الإدارة المالية على اعتبار تلك الأموال تعود لأشخاص مشمولين بالإعفاء أو السمحات أو أي امتياز يمنحه القانون، من أجل التحايل على القانون.

وبالرجوع إلى أساس التزام المؤسسات المالية العامة المتمثل بمبدأ القانونية، نجد أن هناك تسميات أخرى مشابهة لمبدأ قانونية الضريبة، فمبدأ المشروعية الضريبية^(٨)، تسمية يطلق عليها البعض حيث لم يكن الاختلاف في مضمون هذه التسميات اختلافًا شكليًا فحسب، بل راح البعض يدلي بدلوه في مضمون ما تضمنته هذه التسميات من معانٍ، فمعنى المشروعية أوسع من معنى القانونية حيث يتوافق مع القانون حسب ما يراه البعض^(٩)، أي يتوافق مع مجموعة القواعد القانونية القائمة في الدولة، بمعنى أن يكون القانون الضريبي متفقًا مع جميع القواعد القانونية، إلا أن المعنى الضيق والذي يقصد به، أن قرار فرض الضريبة وأسس النظام الضريبي إنما ينبع من القانون أي من اختصاص المشرع كالذي يراه بعض من الفقه كراي مغاير للمعنى الأول سالف الذكر^(١٠).

ويقاس ما سبق على طريقة صرف النفقات العامة، فالأمر لا يسري فقط على الفرض والجباية والإعفاء، ولكن يسري أيضًا على عملية الإنفاق، فينبغي أن يكون عن طريق قانون صادر عن السلطة التشريعية التي تجيز للمؤسسات المالية العامة صرفها وفق قاعدة الإجازة أو المصادقة التشريعية إلى جانب قاعدتين تقيّدان عمل تلك المؤسسات، هما قاعدتي (الاقتصاد والمنفعة)^(١١)، وإن كان تقدير النفقات شأن خاص بتقدير السلطة التنفيذية؛ لأنها أقرب إلى احتياجات الأفراد والمجتمع، والتي تتقيد المؤسسات العامة بذلك التقدير بعد أن توافق عليها السلطة التشريعية، والتي بدورها لا تستطيع أن تغير في أرقام النفقات؛ خوفًا من أن تستغل تحقيق مكاسب غير مجتمعية من جهة، فضلًا عن تأثير ذلك على التوازن الاقتصادي في البلد من جهة أخرى^(١٢). فالتصرفات التي تتم من دون الاعتماد على قانون يوضح فيه التقدير والجهات المستهدفة من الصرف، يعدّ التقاف على مبدأ القانونية. وكذلك طريقة التنفيذ سواء بشكل إيرادات أو نفقات يجب أن تكون بصورة حيادية، وأن يكون التنفيذ تنفيذًا دقيقًا، أي أن تتقيد القوانين كما هي بصورة حيادية وغير متحيزة لصالح أحد سواء السلطات أو المواطنين، بمعنى أن سلطات الإدارة المالية العامة يجب أن تتقيد بتنفيذ القانون بمضمونه وإلا فالجوانب السلبية تنبع من عدم الالتزام الدقيق وإن كان التزامًا شكليًا وإنما ليس دقيقًا، ويعني ذلك أن تقوم الإدارة العامة بالتعامل مع المكلفين تعاملًا يوحى ظاهرة أنه مستندًا إلى قاعدة قانونية، إلا أن النية مبيتة إذ لم تكن تلك القاعدة التي يقصدونها، كاتفاق الإدارة المالية مثلاً مع المكلف على تغيير حقيقة التقرير المقدم منه وبتواطؤ من قبل الإدارة المالية مستغلًا الثغرات القانونية الموجودة في القانون من أجل التهرب أو التجنّب عن دفع الضرائب والفرائض المالية المفروضة عليه.



الفرع الثاني: القيود الواردة على عمل السلطة التشريعية

من القيود التي تقيد عمل السلطة التشريعية في المجال المالي، وما سبق الإشارة إليها من أن السلطة التشريعية تسعى إلى تقنين القواعد المالية بموجب قوانين وهو صلب عملها، أنها يجب أن تتقيد في إطار عملها التشريعي، بتوافق عملها مع الدستور ومبادئه الدستورية بشكل عام ومنها ما يختص بالجانب المالي، وكذلك مبادئ القانون العامة والاتفاقيات الدولية المصادق عليها من قبل السلطة التشريعية.

ومن أولى هذه المبادئ هو (مبدأ القانونية) والذي تمت الإشارة إليه^(١٣)، فالسلطة التشريعية سنت العديد من القوانين ذات الصلة الوثيقة بالجانب المالي^(١٤)، فمبدأ القانونية ليس فقط في جانب الضرائب، وإنما موجود أيضاً في الرسوم والمصادرات والغرامات الجنائية والنفقة العامة والقرض العام وفي قانون الموازنة العامة، لذا فالمبدأ هذا يقيد السلطة التشريعية في ذلك الجانب.

ومن المبادئ الدستورية المهمة في حياة الأفراد والمجتمع (مبدأ المساواة)، فالمساواة من القيود التي تقيد عمل السلطة التشريعية وغيرها، فالمساواة أمام الأعباء الضريبية مثلاً كفرض وإعفاء وجباية والإنفاق العام والإيرادات وحتى الجوانب التي لها صلة بالجانب المالي في المجتمع عامل مهم في أي نظام ديمقراطي، فالقانون وسيادة أحكامه وقواعده الخاصة بشؤون الضرائب تعمل على ضرورة تحقيق المساواة فيما بين المكلفين أمام الأعباء الضريبية^(١٥)، كما عدّ البعض أن المساواة في الأعباء الضريبية من المبادئ العامة في القانون، أو كما يطلق عليها "ضرباً من ضروب العرف العالي الملزم لسائر السلطات العامة في الدولة وإن لم ينص عليها في الدستور"^(١٦). وبالتالي فإن السلطة التشريعية عملت على تحقيق العدالة الاجتماعية في الجانب المالي الضريبي بتحقيقها للمساواة، فقد وجدت مبرراً وغاية في سيادة القانون الضريبي، وكما قيل "أن القانون هو علم وفن تحقيق العدل"^(١٧)، فإن من أولويات السلطة التشريعية أنها تسعى إلى تحقق العدالة الاجتماعية أسوة بسعيها لتحقيق المساواة، فكلهما -المساواة والعدالة -وجهان لعملة واحدة كما يقال، فمتى ما تحققت المساواة بالتأكيد سوف تتحقق العدالة.

ومن المبادئ الدستورية الأخرى التي تقيد عمل السلطة التشريعية وغيرها هو (مبدأ الحق في الملكية)^(١٨)، ولهذا المبدأ أثره الإيجابي في أنه وضّح للفرد حقه في التملك بصفة خاصة مما قيد عمل السلطة التشريعية في أنها تأخذ في نظر الاعتبار أي انتزاع لذلك الحق، إلا إذا كان الغرض من ذلك الانتزاع تحقيق المصلحة العامة مع تعويض الفرد تعويضاً عادلاً ومناسباً.

وكذلك فإن مبدأي (القدرة على الدفع والسنوية) من المبادئ الدستورية التي لا يمكن تجاوزها، إذ أشار الدستور العراقي في نص جاء فيه، "يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون"^(١٩)، وهذا يعني أن السلطة التشريعية ملزمة ومقيّدة في إعفاء بعض الأفراد من دفع الضرائب ضماناً لعدم المساس بحدود المعيشة اللازمة والكرامة لهم عن طريق تنظيم ذلك في قانون. في حين جرى العمل في إقرار قانون الموازنة أن يتم تقدير النفقات والإيرادات بشكل سنوي، ما يؤشّر على أن الضرائب وهي جزء من إيرادات الدولة يجب أن تدفع بشكل سنوي ولا يمكن مخالفة ذلك كمبادئ دستورية.

يعدّ (مبدأ عدم رجعية القوانين المالية منها الضرائب والرسوم) من المبادئ الدستورية التي تقيد عمل السلطتين التشريعية والتنفيذية معاً، إذ نصّ الدستور العراقي على، "ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم"^(٢٠).

فالقيود التي سبق بيانها والتي يجب أن تتقيّد بها السلطة التشريعية في سنّها للقوانين بالاستناد إلى الدستور ومبادئه يمثل التزامها الدقيق بالقانون الأعلى في البلد، فمن الممكن أن يشوب عملها ما من شأنه مخالفة الالتزام سواء الدقيق أو ما يوضع بدائرة المخالفة، فقد ترد صور عدة لذلك، فامتناعها الصريح عن سنّ التشريع عندما ينصّ الدستور بموجب نص صريح يوجب على السلطة التشريعية أن تشرّع قانون ما ولم تشرعه فذلك يعدّ امتناع عن التنفيذ للقانون ومن ضمنه التأخير غير المبرّر لسنّ ذلك القانون، ومثالنا أنّ الدستور العراقي الصادر في عام ٢٠٠٥، قد ضمن حقوق ذوي الإعاقة^(٢١)، ولكن القانون لم يسنّ إلاّ في عام ٢٠١٣ ولم ينفذ إلاّ في عام ٢٠١٦. وكذلك امتناعها الضمني في تطبيق النص الدستوري بسنّها لقانون مخالف في مضمونه ومنهج النص الدستوري.

الفرع الثالث: القيود الواردة على عمل السلطة التنفيذية

من خلال مبدأ الفصل بين السلطات، نجد أنّ السلطة التشريعية طالما تختصّ بسنّ القوانين دون غيرها فهذا جاء مستنداً إلى مبدأ الفصل بين السلطات، فهذا المبدأ أهمية كبرى، إذ يعدّ الضمانة للتوازن بين السلطات الموكول إليها القيام بمختلف وظائف الدولة؛ وذلك لمنع تمركز السلطة في يد شخص واحد أو حتى مؤسسة واحدة^(٢٢)، فغاية فرض الضريبة مثلاً تمثّل مظهرًا من مظاهر سيادة دولة على رعاياها وما يوجد على إقليمها^(٢٣)، وعليه تكون السلطة التشريعية مالكة اختصاص أصيل في التشريعات كافة ومنها المسائل الضريبية^(٢٤)، ذلك أنّ الوقت الذي يستغرقه سنّ القوانين الصادرة من السلطة التشريعية كافياً لإبراز الثغرات الشكلية والموضوعية مع إمكانية تعديلها، على عكس ما تمتاز به السلطة التنفيذية في سرعة تنفيذ إجراءاتها وعدم التعمّق في المناقشات إذا ما أحيل الأمر عليها، لذا فقد تؤديّ تلك الإحالة إلى استحالة تحقيق النتائج المتوخّاة من فرض الضريبة والإضرار بالمجتمع بدلاً من تحقيق مصالحه^(٢٥). أمّا أن يكون عدم التزام السلطة التنفيذية بالقانون نهائياً بالشكل الذي سبق الحديث عنه فيما يخص عمل المؤسسات المالية العامة التي تتبع بالأصل للسلطة التنفيذية، أو قد تمتنع تلك المؤسسات عن تنفيذ القانون كامتناع الوزير المختصّ مثلاً عن إصدار التعليمات الخاصة بتنفيذ القانون، فإنّه سوف يؤديّ إلى الامتناع عن تنفيذ القانون.

لذلك نجد أنّ القوانين تسنّ من السلطة التشريعية ويتمّ تنفيذها من قبل السلطة التنفيذية ومؤسساتها، فمن القوانين التي حدّدت قيوداً على السلطة التنفيذية في ممارسة كافة أعمالها المتعلقة بالمالية هو قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩^(٢٦)، ففيما يخص قيام السلطة التنفيذية الممثّلة بوزارتي المالية والتخطيط بإعداد وحدات النفقات وتقديراتها التي سيتمّ إنفاقها في ضوء قانون الموازنة العامة، ألزم القانون المذكور كافة الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والإقليم والمحافظات ومجالسها بالمبادئ التوجيهية



التي تنظمها الوزارتين أعلاه؛ لغرض تحقيق ما هو مطلوب في تقدير هذه الجهات وحجم النفقات العامة^(٢٧)، مع ضرورة التزام السلطات بمبادئ الموازنة المتمثلة، بـ "شفافية الموازنة، شمولية الموازنة، وحدة الموازنة، سنوية الموازنة"^(٢٨).

تمتاز القوانين المالية شيئاً ما بالتعقيد وعدم سهولة فهمها، الأمر الذي يعتبر قيداً آخرًا على ضرورة الالتزام وإنفاذ القوانين المالية، إذ أنّ هنالك ضوابط مشددة في عملية التفسير، لأنها تتعلق بجوانب مال عام ولا تتعلق بجوانب مال خاص حتى تتصرف السلطة بحريتها، لذلك على السلطات أن تتقيد بالتشريع الذي هو مصدر الضريبة وبقية القوانين المالية من باب مبدأ القانونية؛ لأنّ أعمال السلطات العامة الإدارية من تعليمات وتدابير ليست ملزمة إلا للموظفين فقط، لكنها لا تلزم لا الدوائر المالية ولا المكلفين ولا حتى المحاكم^(٢٩).

كما أنّ تشبّت القواعد المالية في عدد من القوانين وعدم تقنينها في قانون واحد مثل قوانين التجاري والمدني والجنائي وغيرها التي تخضع لوثيقة واحدة، تعدّ من القيود التي تقيد عمل السلطة التنفيذية، لأنّ الأمر يتعلق بإيرادات تعود للدولة من الأفراد كالضرائب والرسوم وتحصيل الأموال الحكومية والقروض والإنفاق وتنفيذها وغيرها، وكل هذه الإيرادات لها أحكام وقواعد وإعفاءات خاصة وتحتاج إلى تبيان وضعها وتفاصيلاتها وهي كلّها من القواعد الدستورية، إنّ موضوع سيادة القانون المالي واهتمام مشرعيه الدستوريين، إنّما جاء لقطع الطريق أمام المؤسسات المالية العامة في التوسع بقواعد المالية العامة وخزینتها، فضلاً عن المالية الخاصة للأفراد المتعلقة بفرض ضرائب جديدة على المواطنين، على الرغم من أنّ موضوع جباية الضريبة يدخل في صميم عمل المؤسسات العامة.

الفرع الرابع: القيود الواردة على عمل السلطة القضائية

تمثل السلطة القضائية في أي بلد الضمانة والرقابة على أعمال السلطتين التشريعية والتنفيذية وجميع مؤسساتها من أي تجاوز واعتداء على الدستور والقوانين الصادرة بموجب الدستور، فالقضايا المالية والتي سبقت الإشارة إليها من بين القضايا التي تنظر فيها المحاكم على اختلاف تسمياتها وصلاحياتها ونطاق نظرها؛ لارتباط الأمر بالمال بنوعيه العام للدولة والخاص للأفراد، فقد نصّ الدستور العراقي على "السلطة القضائية مستقلة وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها وتصدر أحكامها وفقاً للقانون"^(٣٠)، وكذلك لا يمكن لأيٍّ من السلطتين التشريعية والتنفيذية التدخل في عمل القضاء، إذ نصّ الدستور في موطن آخر على أنّه "...لا يجوز لأية سلطة التدخل في عمل القضاء أو في شؤون العدالة"^(٣١)، وهذا يعدّ من وجهة نظرنا قيداً يضاف إلى القيود التي يجب أن تتقيد بهما السلطتين السابقتين من جهة القضاء.

فعلى الرغم من عدم توفر قضاء ماليّاً في العراق مستقلاً ومتخصّصاً بالفصل في المنازعات والتشريعات المالية، إلّا أنّ القضاء بأنواعه الدستوري والإداري من الممكن أن يقوموا بفضّ تلك النزاعات أو النظر بالتشريعات كلّاً حسب صلاحياتها من جهة، ومن جهة أخرى متناقضة مع سابقتها، نرى إنّ عدم وجود قضاء مالي سوف تبقى المسائل بيد القضاء العام سواء القضاء الإداري أو القضاء العادي والذي

مهما كانت قدراتهما لا يمكن أن يصلا للإمكانيات التي من الممكن أن تتوافر لدى سلطة قضائية مالية تستطيع أن تحسم المسائل القضائية المالية بشكل دقيق. وعلى كل حال يبقى كلمة الفصل للقضاءين الدستوري والإداري في فضّهما النزاع المعروض عليهما بصفة عامة ومنها المتعلقة بالمالية، فقد يرد أن يفصل القضاء الإداري عن طريق دعوى الإلغاء في نزاع متعلّق بالطاعن بقرار الإدارة التي تبنت الأخيرة تفسيراً مخالفاً لما تبناه الطاعن، فالإدارة هنا ملزمة بالتفسير الذي تبناه القضاء خصوصاً المحاكم العليا، حتى لو كان هذا التفسير لا يتفق مع حرفية النص ما دام متفقاً مع روحه^(٣٢).

فلو عدنا إلى المحكمة الاتحادية العليا نجدها تمثل رقابةً وقيداً ثنائياً تارةً على السلطة التشريعية وتارةً أخرى على السلطة التنفيذية على إقرارهما قوانين وتطبيقاتها أو أنظمة وتعليمات أو تنفيذ وغيرها، فقد نصّ قانون التعديل الأول لقانون المحكمة على: "تختص المحكمة الاتحادية العليا بما يأتي: أولاً/ الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة. ثانياً/ الفصل في القضايا التي تنشأ عن طريق تطبيق القوانين الاتحادية والقرارات والأنظمة والتعليمات والإجراءات الصادرة عن السلطة الاتحادية ويكفل القانون لكل من مجلس الوزراء وذوي الشأن من الأفراد وغيرهم حق الطعن المباشر لدى المحكمة"^(٣٣). والمعروف أنّ السلطة التشريعية علاوةً على القيود التي يجب أن تتقيّد بها في سنّها للقوانين ومنها المالية أنّ هناك قيوداً آخرًا عليها من جهة القضاء الدستوري متمثّل في إمكانية فحص هذا القانون وبيان مدى ملائمته للدستور. والأمر يعود على السلطة التنفيذية أيضًا التي تتولّى تطبيق القوانين والمالية منها أو عند تقديرات الضريبة أو الرسوم أو الإنفاق أو غير ذلك من المسائل المالية يجب أن لا تحيد عمّا رسمته السلطة التشريعية في قوانينها المستندة على الدستور.

ومن أولى المحاكم التي شكّلت في العراق لها علاقة بالمسائل المالية "محكمة الخدمات المالية"^(٣٤)، تتلقّى هذه المحكمة أيّ طلب مقدّم من أشخاص طبيعيين أو معنويين ضدّ أيّ إجراء أو قرار صادر من البنك المركزي بموجب إجراءات حدّدها القانون، وفي قراءة لهذه الإجراءات وجدنا أنّ هذه المحكمة وقّرت قيوداً على إحدى المؤسسات المالية العامة وهو البنك المركزي العراقي عند تجاوز صلاحياته أو اتّخاذه إجراءً لا يتماشى مع جوهر القانون، أو صدر قرار بشكل تعسفي^(٣٥)، بأن تقوم المحكمة بإلغاء تلك القرارات والأوامر وإبطال الإجراءات، مما يشكّل ذلك قيوداً قضائياً ابتدائياً على ممارسة المؤسسات المالية العامة، لتتولّى فيما بعد محكمة الاستئناف قيوداً آخرًا على قرارات محكمة الخدمات المالية بأن تقوم محكمة الاستئناف برّد الدعوى إلى محكمة الخدمات المالية لغرض تعديل حكمها أو نقضه في حال ثبت لمحكمة الاستئناف عدة أسباب من بينها "... ب- إذا كان حكم محكمة الخدمات المالية لا يستند إلى أدلة مادية أو يستند إلى أدلة مزوّرة بما في ذلك شهادة الزور والوثائق المزوّرة أو المزيفة أو التي تمّ التلاعب في محتواها. د- إذا كان حكم محكمة الخدمات المالية مخالفاً للقانون"^(٣٦).

إنّ ما سبق يمثّل نماذج للقيود التي على القضاء في أن يتّبع ويراقب ويفصل ويتدخل في الدعاوى كافة ومنها المتعلقة بالمسائل المالية، لكنّ القضاء وكما هو في جميع المحاكم لا يتدخل من تلقاء نفسه إلّا



أن تكون هناك دعوى مقدّمة إمّا من "... محكمة أو جهة رسمية أو من مدّعي ذي مصلحة" مثلاً مثلاً أشار قانون المحكمة الاتحادية العليا على ذلك^(٣٧)، وهذا يعدّ قيداً آخرًا على المحكمة ضرورة إتباعه. وعليه نرى أنّه متى ما اجتمعت هذه القيود وسارت بموجبها السلطات العامة ومؤسساتها المالية العامة التزاماً دقيقاً دون الجوانب السلبية قطعاً سوف يولّد تصوّر وشعور نفسي إيجابي على مستوى المجتمع وأفراده بضرورة احترام القواعد القانونية وإنفاذها بقدر احترام والتزام السلطات ومؤسساتها العامة بها وإن كان الأصل في أن يلتزم الأفراد بالقانون من باب ممارسة الجبر والتنفيذ بحق المواطنين، إلّا أنّنا نجد أيضًا أنّ الجانب النفسي يدفع بالاتجاه الإيجابي نحو تنفيذ وتطبيق القانون وعدم التهرّب أو التجنّب أو التحايل على إنفاذ القوانين المالية.

المطلب الثاني: تدرّج القواعد القانونية

إنّ أيّ نظام قانوني في الدولة يقوم على أساس ارتباط القواعد القانونية بشكل تسلسلي وهرمي ترتبط بموجبه القاعدة الأدنى بقاعدة أعلى وأسمى منها إنّما يمثل عنصرًا مهم من عناصر الدولة القانونية، فقد تمثّل القواعد الدستورية درجة عليا في الهرم القانوني، ثم تأتي من بعدها قواعد التشريع العادي الصادرة عن سلطة الدولة التشريعية، ثم يلي ذلك قواعد قانونية يطلق عليها باللوائح أو الأنظمة والتعليمات وعادة ما تسمّى بالتشريع الفرعي صادرة من السلطة التنفيذية. وللولوج أكثر في بيان التدرّج، نقسّم المطلب هذا على فرعين اثنين، ننظر في أوله لمفهوم تدرّج القواعد القانونية، في حين نوضّح مجموعة من العوامل التي تساعد في احترام التدرّج وذلك في الفرع الثاني، وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: مفهوم تدرّج القواعد القانونية

وردت تعريفات عدّة للتدرّج والذي يسمّى هنا بالهرم التشريعي، إذ يقصد به "ترتيب القواعد القانونية أو الأدوات التشريعية من الأعلى إلى الأدنى وفقًا لقوتها والجهة المنوط بها إصدارها مع ضرورة الالتزام عند التطبيق بهذا الترتيب، ويشمل الهرم الدستور ثم القانون ثم اللوائح، ويحتوي أيضًا على المعاهدات الدولية التي يختلف موقعها حسب الأنظمة القانونية"^(٣٨). يفهم من نصّ هذا التعريف أنّه رتّب القواعد القانونية من أعلى قاعدة وهو الدستور وصولاً إلى اللوائح الصادرة من السلطة التنفيذية مرورًا بالقانون الصادر من السلطة التشريعية الذي يجب الالتزام بهذا الترتيب، كما نرى أنّ التدرّج القانوني يشتمل على قواعد قانونية بعضها مستنداً على البعض الآخر حسب قوة النص القانوني، فقد لا يحصل التدرّج بالشكل السابق ذكره عندما لا تلتزم السلطات العامة أو تتظاهر بالتراتب القانوني أو تتلّكأ في احترام ذلك التدرّج، فإنّه لا يعدّ هناك تدرّجاً قانونياً حاصل في تلك العلاقة ما بين القواعد القانونية.

فالقاعدة القانونية المستندة على قاعدة دستورية تمتاز بصفة السيادة، فبالسيادة يتميّز القانون بكونه صادرًا من إحدى سلطات الدولة المختصة بسنّ القوانين ألا وهي السلطة التشريعية، والذي يستند إلى نظام قانوني عالٍ في البلد وهو الدستور ما تمنحه شرعية دستورية، فشرعية القانون الدستورية تلزم السلطة التنفيذية بتطبيق ما ورد في ذلك القانون، فقد وردت مفاهيم عديدة لموضوع السيادة القانونية من خلال

العديد من الفقهاء والذي سنورد مفهومًا يكاد يعطي معنىً عامًا لسيادة القانون المستمد من الدستور، "فسيادة القانون تستمد من سيادة الدستور، فهو الذي يضع الأسس التي يقوم عليها القانون في كل فروعها، فيسمو عليها بحكم مكانته وتخضع له جميع قواعده القانونية بحكم وحدة النظام الذي يعلوه الدستور، وبهذه العلاقة العضوية بين الدستور والقانون تندرج القواعد القانونية من حيث المرتبة فيتخذ منها الدستور وضعه الأسمى"^(٣٩). فقد يفهم من موضوع سيادة القانون في الشؤون الضريبية مثلاً "أنّ لمبدأ قانونية الضريبة ارتباط وثيق فكري وموضوعي لما عليه سيادة القانون، فإنّ مبدأ قانونية الضريبة تعني سيادة القانون، إذ تضمنت قاعدة أساسية قوامها سيادة القانون في الشؤون الضريبية"^(٤٠). ويمكن تعريف سيادة القانون في الشؤون الضريبية بأنها "سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب بأن لا يفرض عبؤها ولا تعدل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى أحد منها إلا بمقتضى قانون صادر من السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة للشعب"^(٤١). لذا فقاعدة فرض الضريبة وكذلك الرسوم وغيرها من القوانين ذات الصلة بالشأن المالي هي قواعد مستندة إلى القواعد الدستورية التي لا يمكن للسلطتين التشريعية والتنفيذية أن تأتي بحكم يخالف القاعدة الدستورية بل عليهما - أي السلطتين - أن تتبعا تلك القاعدة في أيّ مندرج قانوني آخر يتلو القواعد الدستورية في الوقت الذي تستند الأنظمة والتعليمات وغيرها من أمور إدارية مالية إلى القوانين الصادرة في ذلك المجال.

وهناك من الدراسات القانونية التي توضّح الغاية والهدف من تدرّج القواعد القانونية، فمن بين هذه الدراسات ما وضّحت بأنّه يترتب على هذا التدرج عدم جواز تعارض ومخالفة القاعدة القانونية الأدنى للقاعدة القانونية الأعلى، وهذا يعني أنّ القاعدة القانونية العادية لا يمكن لها أن تخالف القاعدة الدستورية؛ لأنّ القواعد الدستورية أعلى مرتبة من القواعد العادية، كما إنّها لا يجوز للتشريع الفرعي الصادرة من السلطة التنفيذية أن يخالف القاعدة القانونية العادية ومن باب أولى لا يخالف القاعدة الدستورية"^(٤٢)، وهنا اقتصرنا هذه الدراسة على بيان عدم مخالفة القاعدة القانونية كلائحة وقانون عادي للدستور وقواعده التي تعلوها في الهرم القانوني.

في حين بيّنت دراسة أخرى أهمية وغاية سمو القاعدة الدستورية وعدم الإخلال بالمقاصد التي جاءت بها، فقد بيّنت هذه الدراسة أنّه "لا يمكن أن تكون النصوص الدستورية مجرد نصوص تصدر لقيم مثالية ترنوا الأجيال إليها، وإنّما قواعد ملزمة لا يجوز تهميشها أو تجريدها من آثارها أو إيهانها من خلال تحوير مقاصدها أو الإخلال بمقتضياتها أو الإعراض عن متطلّباتها، فيجب دوماً أن يعلو الدستور ولا يعلو عليه وأن يسمو ولا يسمى عليه"^(٤٣).

فمن خلال ما سبق وما ميّز الدراسات القانونية أعلاه أنّها ركّزت واقتصرت على الجوانب المادية والجهوية، فمن خلال الجانب المادي وضّحت تلك الدراسات طبيعة الالتزام وعدم مخالفة وتعارض القواعد القانونية الدنيا للقواعد القانونية العليا، وكذلك الجهات التي تتبعها هذه القواعد، فالقاعدة الدستورية التي أسست من قبل السلطة التأسيسية، في حين يسنّ القانون العادي من السلطة التشريعية وصولاً إلى



التشريع الفرعي (الوائح) الذي تصدره السلطة التنفيذية، لكن طبيعة الالتزام لا يقتصر على تلك الجهات، فالجانب النفسي الذي يتولد لدى المجتمع وأفراده هو أنّ المجتمع لا بدّ له من أن يتّبع هذا التدرج، فالتعاملات القانونية لا تقتصر على السلطات العامة فحسب وإن كان التزام السلطات العامة مهم بالنسبة للمجتمع، إذ أنّ هناك جهات مجتمعية أخرى تنظر إلى سلطات أعلى منها فتتبع وتتعامل بالقواعد القانونية، لذا ركّزت إحدى الدراسات بتعريفها للتدرج إلى ما هو أوسع وأعم وأشمل مما سبق بيانه في الدراسات السابقة، فـ "التزام الجهات المتعاملة بالقانون دوليًا ووطنياً بالترتيب التنزلي للقاعدة القانونية من الناحيتين المادية والمعنوية"^(٤٤) هو تعبير يمتاز بالدقة والشمولية والعمومية وهو ما يتوافق مع مضمون دراستنا، فقد تكون هذه الجهات عبارة عن منظمات مجتمع مدني أو دوائر شبه رسمية أو جمعيات أو نقابات كقنابة المحامين أو المهندسين أو الصحفيين على سبيل المثال، أو شركات دولية تعمل بالاستثمار في دولة ما عدّت من الجهات الفاعلة دوليًا وليس من ضمن السلطات العامة، لذا فحال هذه الجهات حال السلطات العامة إن كان تعاملها وفقًا للقوانين فيجب عليها إذن احترام التدرج.

ومن هنا فقد كانت القواعد الدستورية سواء كانت مرنة أو جامدة عرفية أو مكتوبة تترجّع على قمه النظام القانوني للدولة ولا يعلوها في هذا النظام القانوني ما يعدّ أسمى وأقوى منها ذلك أنّها هي قمه القواعد القانونية وأسماها وأقواها.

وإذا كان مفهوم التدرج القانوني يحتمّ التزام القاعدة القانونية الأدنى بالقاعدة القانونية الأعلى، فإنّه يشكّل ضماناً قانونية للوصول إلى وصف الدولة القانونية والالتزام بمبدأ المشروعية، فهو من ناحية أخرى وحسب ما نصّت عليه بعض الدراسات القانونية من أنّه يعدّ قيداً من القيود الوارد على كل السلطات العامة من خلال "أنّ التدرج بهذه الصورة يؤدّي إلى أن لا تكون إرادة السلطات هي مصدر القاعدة القانونية، وإنّما تكون كل سلطه مقيّده في ما تصدره من قواعد بكافة القواعد القانونية التي تعلو القواعد المزمع إصدارها، فلا يجوز لها مخالفتها أو الخروج عليها"^(٤٥). وعليه يمكن بيان عوامل عدّة من الممكن أن تعمل أو تساعد على احترام سطات الدولة العامة للتدرج القانوني، من خلال بيانها على النحو الآتي:

الفرع الثاني: العوامل التي تساعد في احترام تدرج القواعد القانونية

لا بدّ من عوامل تؤهّل لاحترام تدرج القواعد القانونية في الدولة تقع على عاتق السلطات العامة أتباعها، ما يمكننا بيانها في نقاط نورد من خلالها تلك العوامل وعلى النحو الآتي:

أولاً/ مراعاة مبادئ الدستور: من العوامل التي تؤهّل لاحترام تدرج القواعد القانونية هو أن يتم مراعاة الدستور الذي يترجّع في قمة الهرم التشريعي وما يتضمّنه من مبادئ عامة دستورية عند صياغة أيّ قانون، فتلك المبادئ كما قيل عنها بأنّها "التي تعتبر بحق دعائم لبناء الدولة القانونية، وتؤسّس لاحترام الحقوق والحريات العامة للأفراد إلى درجة دفعت البعض إلى القول بأنّ القانون الدستوري هو قانون فن وصناعة الحرية..."^(٤٦). فلمّا كانت المبادئ الدستورية ضامنة لحفظ الحقوق والحريات للأفراد، وفي نفس الوقت داعمة لتوصيف الدولة من خلال أتباعها بالدولة القانونية، لذا يشترط صائغي الدستور

على مشرعو القوانين بأن يأخذوا بنظر الاعتبار تحقيق الغاية الكامنة في الدستور؛ لأن الغاية المثلّية من صدور القوانين العادية والتشريعات الفرعية تكمن في تطبيق الدستور تطبيقاً سليماً وتفعيل مضمون النصوص الدستورية ومحتواها الحقيقي^(٤٧).

فمثلاً "رسم السياسة المالية في البلد، وفرض الضرائب والرسوم، والموازنة المالية العامة وغيرها"^(٤٨) تعدّ من المبادئ الدستورية التي لها صلة وثيقة في المسائل المالية للدولة وللأفراد على حدّ سواء، فمثال ذلك نجده في (وحدة الموازنة) وهو أحد المبادئ الدستورية التي يحتّم على السلطة التنفيذية مراعاتها في أنّه يجب أن تتدرج نفقات الدولة وإيراداتها في وثيقة واحدة، ليس لأنّها من المبادئ الدستورية فحسب بل أنّ السلطة التشريعية وعند التصديق عليها تتمكّن من إجراء مفاضلة بين كافة النفقات بحيث تقر ما تراه حيويّاً وتستبعد غير الضروري، على عكس إذا ما قدّمت من قبل السلطة التنفيذية بشكل ميزانيات متعدّدة، فقد تحمل السلطة التنفيذية البرلمان على الموافقة على نفقات غير ضرورية عند عرضها ابتداءً وبقيم مالية قليلة على أمل أن يقر البرلمان النفقات الأخرى معتقداً أنّ إمكانيات الدولة قد تسمح بذلك^(٤٩).

ومن أجل مراعاة هذه المبادئ وتحقيق غايتها، أنّه يجب على السلطات العامة في الدولة العمل على تفعيل التشريعات مع هذه المبادئ وأن تكون مرآة عاكسة لتبلغ أهدافها كل مفاصل الدولة والمجتمع أجمع، فمثال ذلك ومن خلال أحد المبادئ الدستورية العامة التي يجب مراعاتها من قبل السلطة التشريعية والالتزام بها من قبل السلطة التنفيذية أنّه في بعض الأحيان يحصل تفويض للسلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية من قبل السلطة التأسيسية، والذي يعني أن ليس هنالك سلطة تستطيع أن تفوّض اختصاصها لجهة أخرى إلا إذا سمحت السلطة التأسيسية بذلك، فإذا قامت السلطة التشريعية بتفويض اختصاصها الأصل إلى سلطة أخرى، فإنّ السلطة التشريعية قد اتّخذت إجراءات باطلة تحديداً فيما يتعلّق بتوزيع الاختصاصات المحدّدة للسلطات بإرادتها المنفردة وكأَنَّها عدّلت الدستور بذات الإجراءات العادية^(٥٠). فمثلاً في العراق ينص الدستور على أن "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدّل ولا تجبى ولا يعفى منها إلاّ بقانون"^(٥١)، وهذا يعني أنّ السلطة التأسيسية قد منعت منعاً نهائياً تفويض السلطة التنفيذية في المسائل المالية المتعلّقة بالضرائب، وعدّ ذلك مبدأً دستورياً إن التزمت به السلطة التشريعية في أنّها المختصة فقط في فرض ضرائب ورسوم أو تعديلها أو جبايتها أو الاعفاء منها وتقيّدت به السلطة التنفيذية حقّاً، فإنّهما – أي السلطتين التشريعية والتنفيذية – قد احترمتا تدرّج القواعد القانونية، لأنّ في احترامهما له من وجهة نظرنا يتولّد عنه أمرين هما أنّ السلطة التشريعية يجب أن تأخذ بمبدأ التدرّج من الناحية العملية أيضاً وليس فقط من الناحية الشكلية؛ لأنّ التدرّج هذا بشكليّة يعطي انطباعاً للسلطات التي تدنو منها بالخوف والظن بأنّ السلطة التشريعية بما أنّها قد احترمت التدرّج، فلا يجوز إذن مخالفة هذا التدرّج، وهذا يعني أنّ السلطة التشريعية لن تقبل بصدور تشريع فرعي يخالف أحكام التشريع العادي، ومن جهة أخرى ممكن أن ينطبق هذا الأمر على السلطة التنفيذية ذاتها، فهي تمتلك من القوة ما يمكن أن يكون اهتمامها أو عدم اهتمامها بالتدرّج يلعب دور كبير في عملية احترام هيئاتها وسلطاتها الفرعية بالتدرّج؛ لأنّ جهة



السلطة التنفيذية الأساسية الممثلة برئاسة مجلس الوزراء إذا ما كانت حازمة جدًا فيما يتعلق بالتدرج فلا تستطيع الوزارات إذن مخالفة قرارات المجلس. وكذلك يقع على السلطة القضائية أيضًا دور مهم في احترام التدرج، فلو نفترض من باب القياس إذا ما خالفت المحكمة الاتحادية العليا في بعض الأحيان مبدأ تدرج القواعد القانونية لم يبق أمام الجهات القضائية الأخرى سوى أن تخالف أيضًا ولن تُحاسب حينئذ.

ثانيًا/ الالتزام بسياسة التشريع: لكل دولة سياسة تشريعية خاصة بها تحدد ملامحها وفقًا للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمجتمعية والتي تختلف من دولة إلى أخرى^(٥٢)، فقد تكمن أهمية السياسة التشريعية في انتقاء القواعد القانونية التي تستند لأهداف الدولة العامة ضمانًا لسهولة تطبيقها، فالمقصود بالسهولة هنا ليست سهولة الفهم وإنما سهولة التنفيذ وعدم التعقيد على المواطن وإلا فالمواطن عندما يلاحظ عملية تطبيق القانون معقدة فإنه حتمًا سوف يلجأ إلى أساليب ملتوية لا تمت إلى تنفيذ القانون بصلة، لذا فالوصول إلى توصيف الدولة بالقانونية يكمن في سنّها لتشريع جديد ومتطور في منتهى الوضوح والدقة منسجمًا مع الدستور وغير متعارض مع القوانين الأخرى ومفهوم لدى عامه الناس وقابل للتطبيق، إذ أنّ التعقيد في نصوص القوانين يولد حالة أخرى وهي عدم اليقين والذي يولد من اختلاف التفسيرات، وهذه الاختلافات في التفسيرات من الممكن أن تفسح مجالًا لتفسيرات معينة تتطابق مع رؤى البعض ولا تتطابق مع المصلحة العامة للدولة، وينبغي بالقوانين أن تكون مفهومة وفي متناول الجميع.

وبالرجوع إلى أسس الدستور ومبادئه العامة والتي تمثل مقياسًا تقاس بها مدى التزام تشريعات الدولة الفرعية بمضمون الدستور ومبادئه نجدها من ضمن العوامل التي تؤثر في سياسة البلد التشريعية ومنها شكل الدولة ونظام حكمها، فلا يجوز إذن تجاوزها بأي شكل من الأشكال. فبخصوص الالتزام بالسياسة التشريعية، أصدرت المحكمة الدستورية العليا في مصر حكمًا على سبيل المثال جاء فيه "أنّ السياسة التشريعية الرشيدة يتعين أن تقوم على عناصر متجانسة، فإن قامت على عناصر متنافرة نجم عن ذلك فقدان الصلة بين النصوص ومراميها بحيث لا تكون مؤدية إلى تحقيق الغاية المقصودة منها لانعدام الرابطة المنطقية بينها"^(٥٣).

وفي السياق نفسه، لكنّه من قبيل عدم التزام السلطات العامة بالتدرج القانوني، إذ أنّ من العوامل التي من الممكن أن تساعد في عدم الالتزام بالتدرج الحقيقي كثيرة منها تجاهل المشرع لعملية توزيع السلطة على جهات متباينة بتحديد مجال كل سلطة وهو ما نصّ عليه الدستور كمبدأ الفصل بين السلطات والذي تمت الإشارة إليه^(٥٤) وتحديد مجال كل منها هو يعدّ تجاهلاً للتدرج القانوني، فمثال ذلك إذا ما تمّ إخضاع إجراءات مشاريع القوانين العادية لنفس إجراءات صدور القوانين العضوية - أي القوانين الدستورية - فإنه يشكل إخلالاً بالتوزيع الدستوري بين ما يدخل في مجال القوانين العضوية وما يدخل في مجال القوانين العادية^(٥٥).

ثالثًا/ الرقابة على القوانين: ومن السلطات التي يعول عليها احترام التدرج القانوني ومراقبة مدى التزام السلطتين التشريعية والتنفيذية له هي السلطة القضائية، فكّما كانت السلطة المختصة بالرقابة مستقلة وقوية سوف تحترم التدرج، بل ومضمونة بشكل كبير، وكّما كانت ضعيفة الاستقلال كّما كانت قدرتها على جعل التدرج القانوني غير محترم.

فبالرجوع إلى مبدأ الفصل بين السلطات وما ينتج عنه من مراقبة متبادلة بينهما ضماناً لاحترام كل منهما للحدود الدستورية، نجد أنّ هذا المبدأ يحتّم على السلطة القضائية أن تكون رقيباً على السلطتين الأخرتين، بما يضمن خضوع القوانين الصادرة من السلطة التشريعية وقرارات السلطة التنفيذية لرقابة السلطة القضائية وحتمية إلغائهما إذا ما خالفتا الدستور والقانون على التوالي^(٥٦).

وفي حالة عدم التزام السلطات الأخرى بهذا التدرّج، تتبّع السلطة القضائية وسائل لإلغاء هذه التشريعات المخالفة والتي تتوّعت بين رقابة صحة القوانين أو التصريح للمحاكم بالنظر في دستورية القوانين أو بالامتناع عن تطبيق القانون المخالف بإلغائه، فعند خرق قاعدة قانونية لتدرّج القوانين من حيث القوة، نرى قراراً قضائياً يلغي قانوناً صادراً من جهة تملك الصفة التشريعية لا تملكها الجهة التي والعكس من ذلك، نرى أنّ ضعف الرقابة ناتج عن ضعف السلطة القضائية، وأنّه سوف يولّد شكلية وصورية في عملية تنفيذ القانون بحيث تكون القوانين مجرد واجهات لتنفيذ أجنّات خاصة بأشخاص متنفذين في الدوائر المختلفة، وحقيقةً ممكن ضعف الرقابة قد ينتج عن عدم وجود قضاء مالي متخصص، فكلاً توقّر القضاء المالي المتخصص والمستقل كلّما كانت الرقابة أقوى.

رابعاً/ الشعور السياسي والمجتمعي بالتدرّج: متى ما يكون هناك اهتمام من كل المتعاملين بالقانون من الجهات التي لا تتّصل بالسلطات العامة ومؤسساتها الرسمية سوف يكون لدينا اهتمام بالتدرّج ووعي مجتمعي بأنّ هناك تدرّج وأنّ هذا التدرّج يجب أن يُحترم وإلا سنكون أمام خرق قانوني.

أمّا على المستوى الوطني فلدينا سلطات عامة ومنظمات مجتمع مدني ونقابات وأحزاب واتحادات وشركات تقدّم خدمات للجمهور وحتى القطاع الخاص قد يلعب دور كبير في هذا الجانب من خلال دعمه لسياسات اتباع وحماية التدرّج أو دعم سياسات غياب التدرّج، فهذا يمكن أن يؤثّر بشكل كبير على التدرّج على مستوى الدولة بحيث يمكن القول أنّه يفترض وجود بيئة حاضنة للتدرّج، فعدم وجود بيئة حاضنة للتدرّج أو مؤهّلة لأن يكون لدينا تدرّج، سوف يصرّ الأمر إلى طريق عدم احترام التدرّج، لذا يجب أن تكون هناك مسؤولية اجتماعية وواقع اجتماعي وليس فقط واقع قانوني يفرض الالتزام بالتدرّج أو يحميه. فحينما ترى القاعدة القانونية خالية من أي خروج عن التدرّج القانوني بل ومطابقة تماماً معه، فإنّه يولّد شعور مجتمعي إيجابي حيال تدرّج هذا القانون، بل العكس في أنّ هذا القانون قد لا يحقّق المصلحة العامة بأي شكل من الأشكال وقد سنّ لأغراض فئوية خاصة، تجده من الناحية المعنوية والنفسية والاجتماعية خرقاً للتدرّج القانوني. لذا يلعب الشعور الإيجابي المجتمعي وما سبقه السياسي دور مهم في احترام التدرّج القانوني من عدمه.

المطلب الثالث: الآثار المترتبة على التزام السلطات العامة بالقانون وتدرّجه من عدمه

إنّ بتحقيق التزام السلطات العامة التزاماً دقيقاً بالقانون محترمةً تدرّجه بالشكل الذي يشعر الأفراد والمجتمع أنّ إنفاذ القوانين ومن بينها القوانين المالية أصبح مبدأً مقدراً في النفس، فسوف ينعكس ذلك إيجاباً في واقعي الدولة الاجتماعي والمالي حيث عملية إنفاذ القوانين ومنها المالية بحقهم وهو ما ترغب سلطات الدولة العامة في تحقيقه من خلال أثر وانعكاس إيجابي يرد، وقد لا يتحقّق ذلك الالتزام والاحترام



بالشكل الوارد مسبقاً يجد المجتمع وأفراده أن لا غاية وشعور إيجابي ينتهي بإنفاذ القوانين برغبة جامعة في النفس مما يؤثر سلباً، ما يمكننا بيان تلك الآثار وانعكاساته بنوعيه الإيجابي والسلبي وفقاً لتقسيمنا المطلب الثالث والأخير من هذه الدراسة على فرعين، حيث نتناول في فرعه الأول بيان الآثار الإيجابية كنتيجة لتحقيق التزام السلطات العامة بالقانون واحترام تدرجه، بينما نوضح الآثار السلبية كنتيجة أخرى لعدم تحقق ذلك الالتزام والاحترام معاً من خلال الفرع الثاني، وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: الآثار الإيجابية المترتبة على التزام السلطات العامة بالقانون وتدرجه

إنّ بتحقيق التزام السلطات العامة بالدقيق بالقوانين وتدرج قواعده بالشكل الذي يشعر أبناء المجتمع أنّ الضرورة مواتية لتنفيذ القوانين، فسوف ينعكس ذلك إيجاباً على عملية إنفاذ القوانين المالية من خلال انعكاس إيجابي يرد، ما يمكننا بيان ذلك الانعكاس بشكله الإيجابي وفقاً لتقسيمنا الفرع على نقاط أساسية وعلى النحو الآتي:

أولاً/ تحقيق العدالة الوظيفية والمتوازنة: إنّ بتحقيق التزام السلطات التام بالقوانين وتدرجه لا سيما في القوانين المالية فإنّ ذلك سيحقق العدالة الوظيفية^(٥٧) بصورها الثلاث التوزيعية والإجرائية والجزائية، فضلاً عن تحقيق متكامل ومتوازن لأشكال العدالة المتوازنة^(٥٨) كعدالة الفرد مقارنة بالفرد الآخر وعدالة مجموعة قياساً بمجموعة أخرى، فضلاً عن عدالة المجتمع أسوةً بالمجتمعات خارج الحدود، فينتج عن ذلك تنمية المجتمع ككل ورفاهيته وتوفير خدماته الاجتماعية وزيادة مستويات الفرص الاستثمارية والصحية، من خلال امتثال المجتمع وأفراده للقوانين المالية والمتعلقة منها بجباية الفرائض المالية والتي تمثّل عصب الدولة الاقتصادي.

ثانياً/ الاستقرار السياسي: يحقق الالتزام الدقيق بالقانون استقراراً سياسياً في الدولة، ويعدّ هذا الاستقرار الضمانة الحقيقية لتحقيق التكامل الوطني، وتوفير الفرص على أساس العدالة الاجتماعية والمساواة، فضلاً عن الشعور بالانتماء الوطني والقومي^(٥٩)، وقد يتحقق هذا الاستقرار من خلال تعزيز الالتزام الدقيق من قبل السلطة وأثر ذلك ينطوي على عملها في تحقيق المصلحة العامة، وتضمنين حقوق المجتمع وأفراده، مما يرغب دعم الرأي العام لها ولأعمالها.

ثالثاً/ تحقيق التوازن بين العدالة والأمن: إنّ تعزيز العدالة المالية مثلاً كمبدأ سيادي قانوني، يجعل الأفراد في مأمن من أي انتهاك لحقوقهم ودرأ الظلم عنهم وانعدام الأمن، مما يحقق التوازن فيما بين العدالة القانونية وتحقيق الأمن من خلال شعور المجتمع وأفراده بالجانب النفسي الإيجابي تجاه القانون، ولكن من أين يأتي ذلك التوازن، فإذا ما توفرت الرغبة الحقيقية لدى سلطات الدولة ومؤسساتها الرسمية ومسؤوليها بأنهم مسؤولون أمام القانون مع الشعور الإيجابي للأفراد سوف يتحقق التوازن المذكور، ومن ناحية أخرى فإنّ تحقيق هذه الرغبة السيادية والشعور الفردي الإيجابي يمكن أن يمثل تحدياً كبيراً، إذ يجب العمل على تعزيز وتفعيل شرعية مؤسسات العدالة في الدولة المختصة بتوفير العدالة والأمن للجميع، وكذلك المؤسسات الأمنية الرسمية وتجنب إخفاق هذه المؤسسات سواء أكان الإخفاق بفعل السلطة أو على سبيل الافتراض^(٦٠).

رابعاً/ بناء علاقة ثقة بين الحكام والمحكومين: إنّ لعلاقة التزام السلطات العامة بالقانون والتدرّج القانوني صلة وثيقة في سيادة القانون، مما يعني أنّ المشروعية لها من الربط في تعزيز الثقة المتبادلة بين الحكام والمحكومين، ومع ذلك فإنّ تعزيز الثقة تتطلب ترسيخ ثقافة سيادة القانون لدى السلطات العامة، ومعرفتهم بمتطلبات المجتمع وأفراده والعمل على تحقيقها، ولا يقتصر ذلك التحقيق على معرفة تلك المتطلبات فحسب بل العمل على تحقيقها، فإذا لم تسعى السلطات لتحقيق هذه الرغبة بداية في حماية حقوق الأفراد المالية، وعدم خضوعها التام لسيادة القانون، فإنّ فقدان الثقة فيما بين السلطة والفرد سوف تتولد، وحتى يتسنى إيجاد سيادة قوية للقانون ينبغي إعادة بناء علاقة الثقة هذه بحرص وبشكل متعمّد^(٦١).

خامساً/ الامتثال للقوانين المالية: كما يلعب شعور الأفراد والمجتمع دورٌ مهم بأنّ الدولة وسلطاتها ملتزمة التزاماً دقيقاً بالقوانين حسب التدرّج الأعلى وتنفيذه على وتيرة واحدة من جميع مكونات المجتمع أفراداً ومجموعات ومجتمعاً كلياً ما يجعلهم يبادرون إلى الامتثال للقوانين المالية، فالأثر لا يقتصر على أفراد المجتمع فحسب وإنّما من الممكن أن يؤثر في ما هو أبعد من نطاق الفرد، فمجموعات المجتمع إذا ما شعروا من الناحية النفسية بتحقيق العدالة فيما بينهم جزاء التزام السلطات العامة بتحقيق قواعدها فيما يتعلّق بتكليفهم أو باستحقاقهم فسوف يكون التزاماً طوعياً والعكس صحيح^(٦٢)، ليشكّل ذلك الالتزام رغبة المجتمع أفراداً ومجموعات في عدم اللجوء إلى ارتكاب جرائم التهريب والتجنّب من دفع الضرائب قياساً بالمجموعات التي تشعر بعدم العدالة، والتي هي من تتهرب وتتجنّب من دفع الفرائض المالية خلاف المجموعات التي تشعر بالعدالة، مما يؤثر ذلك إيجاباً على استقرار البلد من الناحية الاقتصادية والمالية، إذ إنّ بامتثال المجتمع وأفراده يتحقّق الاستقرار المالي وصولاً إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

سادساً/ تعزيز شرعية السلطات العامة: إنّ تحقّق شرعية السلطات العامة تتمثّل بالاعتقاد السائد في أنّ النظام الشرعي يتمثّل في الحق بالحكم، مما يوصف الحكم بأنّه حكماً شرعياً عندما يحكم للمجتمع ومصلحه بشكل كلي معتمداً على طاعة الشعب له، وليس لمصالح النظام الحاكم^(٦٣). فتعزيز الشرعية هنا عندما يتم تعزيز مبادئ الدستور ولا سيما المبادئ ذات العلاقة بالشأن المالي، فلدينا مجموعة كبيرة من المبادئ منها على سبيل المثال مبدأ القانونية وحق المساواة وحق الملكية وحق العمل وحق التقاضي وعدم الرجعية بالنسبة للقوانين المالية، والتي يجب العمل على تحقيقها، فيتحقّق ذلك من خلال الالتزام بها التزاماً دقيقاً مع ضمانة التدرّج فيها، فإنّ الاعتقاد الآخر سوف يتولّد لدى الأفراد بأنّ شرعية السلطات العامة ومؤسساتها الرسمية قد تحقّقت مما يؤثر إيجاباً على إنفاذ القوانين ذات الصلة بتلك المبادئ.

سابعاً/ تدعيم مبدأ المشروعية: إنّ التزام السلطات العامة الدقيق بالقانون واحترام التدرّج القانوني المرسوم له دستورياً يؤدي إلى تقوية وتدعيم واكتمال عناصر مبدأ المشروعية من جانب، وتوسيع نطاقه من جانب آخر؛ لأنّه يتطلّب خضوع الحكام والمحكومين لأحكام القانون، وعندما تكتمل عناصر المشروعية فإنّ معنى ذلك تبني مبدأ سيادة القانون ونصل إلى ما يسمّى بدولة القانون وهي ليست مسألة سهلة إلى أن تصل في دولة معينة إلى قناعة لدى أبناء المجتمع أنّه أصبح لديهم دولة قانون وليس دولة



ضغوطات أو دولة عشوائية. وبمعنى أدق خضوع كل من تصرفات السلطة والأفراد لقاعدة التدرج القانوني وإضافة إلى بقاء تصرفات الإدارة في حدود القانون.

ثامناً/ الالتزام بقواعد القانون الدولي المالي: كما ويعدّ الالتزام الدقيق بالقانون واحترام تدرجه القانوني لا سيما في المعاهدات الدولية والتي تسري بمسار تشريعي داخلي إذا ما أنظمت الدولة أو التزمت بتلك المعاهدة التزاماً من قبل السلطات والدولة ككل بقواعد القانون الدولي ذات العلاقة بالشأن المالي، فضلاً عن تحقيق النظرة الإيجابية الدولية تجاه الدولة إذا ما تمتّع مجتمع الدولة ورعاياها لأبسط مقومات العدالة من خلال تطبيق إجراءات القوانين تطبيقاً سليماً مطابقاً للمعايير الدولية المعمول بها على عكس عدم الالتزام القانوني وفقدان التدرج التشريعي للمعاهدات الدولية، فإنّه قطعاً سيؤدّي لعدم الالتزام بالقواعد القانونية الدولية الاتفاقية منها.

تاسعاً/ احترام القانون: كما قيل "أنّ احترام القانون لا يحتاج إلى تنظير طويل، بل إلى وعي كبير، يبدأ بضرورة الالتزام بالقانون والمساهمة في نشره وشرحه ونتائج الالتزام به، الأمر الذي يقود إلى ثقافة احترام القانون، فلا يحتاج ذلك الاحترام سوى معرفة بالقانون والالتزام به من خلال قراءته بجديّة تامة"^(٦٤)، فاحترام القانون يبدأ من التزام السلطات العامة بالدقيق بالدستور وقوانينه الدستورية والعادية والفرعية وقراراته بكل أنواعها كل حسب تدرجه وهرمه القانوني هو ما تعنيه ثقافة احترام ذلك القانون، إذ لا بدّ من أن تشيع ثقافة احترام القانون، ولكن لا يقتصر الشروع على سلطات الدولة العامة ومؤسساتها فحسب وإن كان ذلك المنظور مهم في إذكاء الشعور الإيجابي لدى المجتمع وأفراده، بل أنّ الثقافة قد تأتي من القانون نفسه، ففي دراسة تناولت الشأن ذاته عدّت "أن القانون يستطيع أن يغيّر تدريجياً حتى القنوات الراسخة وأن ينصاع المجتمع ويلتزم بما شكّله القانون تدريجياً مثل تكوين الأعراف ومن هذه الاخلاق أو العادات الالتزام بالقانون ولا سيما المالية"^(٦٥). فمن الذي يأتي بنموذج هذا القانون حتى تشيع ثقافة احترامه على المستوى المجتمعي؟ هي بالتأكيد السلطات العامة المختصة بسن القوانين بكل أنواعها.

الفرع الثاني: الآثار السلبية المترتبة على عدم التزام السلطات العامة بالقانون وتدرجه

قد ترد آثاراً أخرى عندما لم يتحقّق الالتزام التام بالقانون وتدرجه من قبل سلطات الدولة ومؤسساتها العامة والمالية منها، فإنّ ذلك يشكّل انعكاساً سلبياً على إنفاذ القوانين ومنها القوانين المالية، وقد لا يجد المجتمع وأبناءه فرصة توفّلهم لذلك الامتثال، فقد تتمثّل تلك الآثار بصورة عدّة، يمكننا بيانها على النحو الآتي:

أولاً/ غياب الثقة بين الحكام والمحكومين: يمكن أن يؤدّي عدم التزام السلطات العامة بالقوانين وعدم انتهاج التدرج القانوني إلى بروز حالة انعدام الثقة بين السلطات العامة والمحكومين، فضلاً عن نشوء حالة من النزاع وعدم الاستقرار في المجتمع، فمن الأهمية بمكان أن يتم إدراك هذه الثقة لغرض إقامة الاستقرار وإحلال السلام وإعادة بناء المجتمع، فغياب الثقة في مجمل الدولة والمجتمع وفيما بينهما قطعاً سيؤدّي إلى فقدان احترام القانون، فالأثر لم يقتصر على إنفاذ القوانين بقدر ما يتحوّل المجتمع إلى حالة من الفوضى تسوده شريعة الغاب، وغياب أهم ما ينظّم المجتمع وأفراده وعلاقاته ومؤسساته ألا وهو القانون.

ثانيًا/ غياب الامتثال الطوعي للقوانين المالية: عند شعور الأفراد والمجتمع بعدم التزام السلطات العامة في البلد التام بالقانون أو إخلالًا بتدرّجه، أو على الأقل وقوع تمييز في تطبيقه بين فرد وآخر ومجموعة دون أخرى ما يجعلهم لا يبادرون إلى الامتثال للقوانين المالية، فالامتثال هنا لم يعد طوعيًا، فقد يرد على إثره التهرّب من دفع الضرائب أو تجنّبه بأبسط صوره خصوصًا في حال ورود ثغرات مقصودة أو غير مقصودة في بعض نصوص القانون، وقد تكون استغلال الثغرات من قبل موظفو الإدارة الضريبية العامة المتخصّصين في تطبيق قوانين الضرائب في استخدام مناصبهم العامة لتحقيق المنافع الشخصية على حساب الدولة ومالياتها من خلال تقديرهم لحجم الوعاء والاعفاءات بشكل مخالف للواقع وبمقابل ثمن، ما يساهم في تعزيز المخالفات المالية^(٦٦)، فالأثر هنا لا يقتصر نطاقه على الأفراد والمجتمع فقط، بل يتعدّى ذلك لكل مفاصل الدولة المالية.

ثالثًا/ غياب العدالة الوظيفية والعدالة المتوازنة: إنّ عدم تحقّق الالتزام الدقيق بالقانون وعدم احترام تدرّجه من قبل السلطات العامة ومؤسساتها المالية، فإنّه سيعمل بالتأكيد على تغييب العدالة بنوعيتها الوظيفية بصورها الثلاث التوزيعية والإجرائية والجزائية، مع تغييب للعدالة المتوازنة على المستوى الفردي والمجموعي والمجتمعي والذي تمّت الإشارة إلى مضمون العدالتين مسبقًا^(٦٧)، إذا ما علمنا أنّ العدالة التوزيعية في كل الأعباء الضريبية وغيرها لا تحقّق أهدافها حال غياب الإجراءات والقواعد القانونية العادلة، أو انحراف السلطات العامة عن الالتزام بها، مما يولّد شعورًا سلبيًا لدى كل الأفراد والمجتمع بشكل عام.

رابعًا/ عدم الالتزام بالقواعد الدولية المالية: إنّ عدم التزام السلطات العامة ومؤسساتها بالقواعد القانونية وعدم احترام التدرّج القانوني خصوصًا إذا ما سرت المعاهدة الدولية ضمن النظام القانوني في الدولة، فسوف يؤدّي إلى انتهاك قانوني ليس على المستوى الوطني فحسب بل يتعدّى ذلك لعدّد الدولة غير ملتزمة بقواعد القانون الدولي التي تفرض التزامًا على الدولة حينما يتوجّب عليها ذلك الالتزام في جميع القواعد الدولية الاتفاقية ومنها المالية، فإنّ عدم الالتزام بها من باب عدم احترام التدرّج فسوف يؤدّي إلى خرق قواعد القانون الدولي الاتفاقي.

خامسًا/ غياب تحقيق شرعية السلطات العامة: إنّ الشرعية تشير إلى الاعتقاد في الحق في الحكم، بمعنى آخر يمكن وصف نظام الحكم بأنّه غير شرعي في حالة ما إذا كان هناك تدرّجًا صوريًا تتّبعه السلطات العامة في الدولة لكن الحكم يكون شرعيًا فقط عندما تعمل السلطات لصالح المجتمع ككل وليس من أجل المصالح الأنانية للحكام إذا كانت معتمدة على إرادة العامة^(٦٨). ولكن قد تغييب الشرعية بغياب مبدأ الفصل بين السلطات مثلاً، إذ من الممكن أن تسيطر إحدى السلطات على غيرها، مما ينعدم عندها مبدأ الرقابة التي تتبادلها السلطات بعضها على البعض الآخر.

سادسًا/ انعدام الأثر القانوني: إنّ أثر عدم إتّباع التدرّج القانوني لا يقتصر على ما سبق بيانه، فبصدور القاعدة القانونية المخالفة لقاعدة قانونية تعلوها في الهرم التشريعي، لا يمكن أن يرتّب ذلك

الصدور أيّ التزام على السلطات العامة ومؤسساتها وحتى على الأفراد، بل وتقعد القيمة القانونية الملزمة؛ لانعدام الأثر القانوني أصلاً، وهذا يعني أنّ تدرّج القواعد القانونية المالية يوجب خضوع القاعدة الأقل مرتبة لأحكام القاعدة القانونية التي تعلوها^(٦٩).

سابعاً/ التناسب العكسي بين المخالفات المالية والنمو الاقتصادي الوطني: وكما أسلفنا أنّ عدم التزام السلطات العامة ومؤسساتها المالية بالقانون وتدرّجه ينتج عنه عدم إنفاذ القوانين المالية، إذ أنّ عدم إنفاذ القوانين المالية في الدولة سوف يولّد أثراً أخطر مما سبق سينتج عنه تلكاً في اقتصاد البلد وعجزاً في موازنته العامة المعتمدة أصلاً على الإيرادات ومنها المتعلقة بالضريبة والرسوم وبقيّة الأموال التي تدرّ إيراداً للدولة تسدّ بها نفقاتها العامة المتزايدة على حساب الإيرادات، فقد تضطر الدولة إلى أن تتخلّى عن مواردها الرئيسية والاعتماد على بيع أو خصخصة أموالها الخاصة من أجل سد النقص الحاص في نفقاتها، فهذا ما ينتج عن مشاركة الأفراد بها نتيجة مخالفاتهم المالية أسوةً بعدم تتبّع سلطات الدولة العامة السليم للقواعد القانونية المالية، إذ يقصد بالمخالفات المالية أنّه "السلوك الذي يفضي إلى إحداث أضرار في البناء الاقتصادي للبلد من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد سواء خالف هذا السلوك القوانين واللوائح أو لم يخالفها فاقترصرت مخالفته لقواعد ومبادئ المالية العامة والاقتصاد الكلي"^(٧٠).

ثامناً/ تنامي ظاهرة الفساد المالي: إنّ عدم التزام السلطات العامة بالدقيق بالقانون وعدم احترام تدرّجه يعطي انطباعاً مجتمعيّاً سلبياً من أنّ أجهزة الرقابة المالية متنفّذة ومتسلّطة على مقدّرات البلد، مما ينتج عن ذلك النفوذ وهذا التسلط فساداً ماليّاً، فالمقصود بالفساد المالي هنا هو "مخالفة وانتهاك القواعد والأحكام المالية القانونية والانحراف عن تأدية الواجبات الرسمية في القطاع العام في حالات الرشاوى والاختلاسات والتهرب الضريبي، بمعنى إخضاع المصلحة العامة لتحقيق مكاسب مالية شخصية"^(٧١). فأثر الفساد المالي يجزّنا إلى أثراً آخر، فالجميع يعلم أنّ الضرائب على سبيل المثال يفترض بها أن تذهب للمصلحة العامة وليس لمصلحة الفاسدين، بينما إذا تولّدت قناعة أنّ هذه الأموال ستذهب إلى جيوب الفاسدين، فإنّ ذلك سيجعل الشخص يبحث عن أي وسيلة ليتخلّص من دفع هذه الضريبة، مما أثر الفساد المالي على إيرادات الدولة الضريبية.

تاسعاً/ الإخلال بمبدأ المسائلة القانونية: إنّ عدم التزام المسؤولين في السلطات العامة ومؤسساتها بالقانون وعدم احترام تدرّجه وغياب الديمقراطية وضعف الجانب الإعلامي والرقابي، يعني أنّهم يتمتّعون بصلاحيات واسعة يسيئون التصرف في المال العام مع تحصينهم وغياب مساءلتهم القانونية، والأمر ينسحب إلى ما ينتج عن ذلك ككل في عدم استقرار الجانب المالي للدولة على أساس أنّ تلك الفرائض المتأثّية كمالٍ عام تعدّ من ضروريات بناء اقتصاد البلد، يسبّب على إثره انعكاساً خطيراً على الوضع الاقتصادي.

الخاتمة

بعد البحث في موضوع دراستنا الموسوم (تباين أثر التزام السلطات العامة الدقيق بالقانون وتدرّجه من عدمهما في جانب الامتثال للقوانين المالية)، توصلنا إلى استنتاجات وأبدينا مقترحات عدّة نوردّها على النحو الآتي:

أولاً/ الاستنتاجات:

١. يعدّ أثر الجانب النفسي في شيوع ثقافة الالتزام بالقانون وتدرّجه في المجتمع أمر في غاية الأهمية، وهذا ينبع من خلال التزام السلطات العامة في البلد بهذا القانون واحترام تدرّجه.
٢. في الأصل تفرض القوانين جبراً على المجتمع وأفراده، لكن الجانب النفسي قد يساعد في إدراك حقيقة احترامهم لتنفيذ القوانين ومنها الخاصة بالشؤون المالية بشعور إيجابي وعدم التهرب أو التجنّب أو التحايل في إنفاذ القوانين المالية، وهو ما يجب أن تسعى إليه الدولة.
٣. إنّ التزام سلطات الدولة العامة ومؤسساتها الرسمية الدقيق بالقانون وأتباع تدرّجه هو ما يميّز الدولة بوصفها للدولة القانونية.
٤. ترتبط المؤسسات المالية العامة بعلاقة قانونية مع الأفراد تحكمها القوانين المالية، فالغاية من هذه العلاقة تكمن في حماية المال بعامّه وخاصّة.
٥. يتمثّل عدم الالتزام بالقانون إلى تجاهله للقانون كلياً أو جزئياً كمخالفة مباشرة للقانون وذلك بإتيانها عملاً يحرمه القانون أو الامتناع عن القيام بعمل يوجبها عليها القانون، أو من خلال خطأها في التطبيق المباشر أو التي تتخذ إجراءات مبنية على تفسير مغاير للمعنى الحقيقي للقانون.
٦. تتقيّد السلطة التشريعية بالدستور ومبادئه كالتزامها التام بالقانون وتدرّجه عند سنّها للقانون لا سيما مبدأ القانونية والمساواة والعدالة والقدرة على الدفع والسنوية وعدم رجعية القوانين على الماضي وغيرها من هذه المبادئ.
٧. تتقيّد السلطة التنفيذية بشكل عام لما تتقيّد به مؤسساتها التي تتبّعها، بل وحتى ما يكون من اختصاص السلطة التنفيذية العليا يجب أن تتقيّد به.
٨. تتقيّد السلطة القضائية بقيود تطبيق القوانين واحترام التدرّج ومراقبتها للسلطتين التشريعية والتنفيذية اللتان لا تستطيعان أيضاً التدخل في أعمال السلطة القضائية.
٩. يبنى الاهتمام المجتمعي بفرضية احترام القانون والالتزام به وبترّجه متى ما يكون هناك اهتمام من كل المتعاملين بالقانون من الجهات التي لا تتصل بالسلطات العامة ومؤسساتها.
١٠. تتمثّل الانعكاسات الإيجابية حال تحقّق التزام السلطات العامة بالقانون وتدرّجه في تحقيق عدالة المجتمع بشكليها الوظيفي والمتوازن وأثرها في الأمن القانوني، وبناء الاستقرار السياسي، ومن ثمّ تبنى علاقة ثقة وطيدة بين المحكومين والحكام وتعزيز شرعية سلطاتهم ومشروعية أعمالهم، والالتزام بقواعد القانون الدولي، وأثر ذلك كله إيجاباً على الامتثال الطوعي للقوانين المالية.



١١. تتمثل الانعكاسات السلبية حال عدم تحقق التزام السلطات العامة بالقانون وتدرجه في تغييب جانب العدالة الوظيفية والمتوازنة، والتشكيك في ثقة المحكومين بالحكام وعدم شرعية سلطاتهم، والإخلال بالالتزامات الدولية في جوانبها المالية، فضلاً عن انعدام أي أثر قانوني للقوانين المخالفة للتدرج، مع حصول تناسب عكسي بين المخالفات المالية ونمو الدولة الاقتصادي، لتتمو ظاهرة الفساد المالي وعدم القدرة على مسائلتهم قانوناً، لنصل إلى أثر عدم الامتثال الطوعي للقوانين المالية.

ثانياً/ المقترحات:

١. إنشاء قضاء مالي متخصص مستقل يختص بالنظر في منازعات الشؤون المالية.
٢. العمل على تفعيل وموائمة التشريعات المالية مع المبادئ الدستورية ضماناً لتحقيق التدرج.
٣. تفعيل الجانب الرقابي للجهات المختصة بالرقابة.
٤. سن قواعد القوانين المالية بطريقة سهلة وواضحة، وعدم ثغرها بفقرات غامضة، وإعادة النظر بمواطن الخل في التشريعات المالية والضريبية على وجه الخصوص، والعمل على إدراكها تحقيقاً للشعور المجتمعي بالعدالة.
٥. دراسة الآثار السلبية التي يفرزها عدم التزام السلطات العامة بالقانون وعدم احترام تدرج قواعده بشكل علمي وواقعي.

الهوامش:

- (١) حسن العطار: أهمية احترام القانون وتنفيذه، مقال على موقع إيلاف الإلكتروني: <https://www.elaph.com>.
- (٢) د. ثروت بدوي: النظم السياسية، النظرية العامة للنظم السياسية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤، ص ١٣٦.
- (٣) د. أحمد عبد الوهاب السيد: الحماية الدستورية لحق الإنسان في قضاء طبيعي، مؤسسة بتر للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ١٩٢.
- (٤) د. زينب حسين عوض الله: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٤٥.
- (٥) د. سليمان محمد الطماوي: القضاء الإداري - قضاء الإلغاء، الجزء ١، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٨٦٨.
- (٦) المصدر نفسه، ص ٨٦٩.
- (٧) أنور سلطان: أحكام الالتزام، الموجز في النظرية العامة للالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ١٥٤.
- (٨) عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٢٩ وما بعدها.
- (٩) د. إكرامي بسيوني عبدالحى خطاب: المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٧٣.
- (١٠) هشام محمد البديري: الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ١٩٩٧، ص ٤٥.

- (^{١١}) يقصد بقاعدة الاقتصاد: حسن التدبير وتجنب الإسراف غير المبرر. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، ط ٣، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٧، ص ٦٢. بينما يقصد بقاعدة المنفعة: تحقيق أكبر منفعة بأقل التكاليف.... سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٥١.
- (^{١٢}) د. سلمان حسني عبدالله، م. سناء أحمد ياسين: إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، العدد ٨٧، ٢٠١٦، ص ٥٢٧.
- (^{١٣}) يراجع ما سبق، القيود الوارد على عمل المؤسسات المالية العامة، ص ٥ - ٧.
- (^{١٤}) منها قوانين ضريبة الدخل والعقار والموازنة العامة والقروض وغيرها....
- (^{١٥}) رحيم حسين موسى: العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٢، ص ٧٣-٧٤.
- (^{١٦}) د. سعد عبدالجبار العلوش: دراسات معمقة في العرف الدستوري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨، ص ١٠٦.
- (^{١٧}) عثمان سلمان غيلان: مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣، ص ٨٤.
- (^{١٨}) نصت المادة ٢٣ من الدستور العراقي على، "أولاً/ الملكية الخاصة مصونة، ويحق للمالك الانتفاع بها واستغلالها والتصرف بها في حدود القانون. ثانياً/ لا يجوز نزع الملكية إلا لأغراض المنفعة العامة مقابل تعويض عادل، وينظم ذلك بقانون".
- (^{١٩}) المادة ٢٨/ ثانياً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (^{٢٠}) المادة ١٩/ تاسعاً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (^{٢١}) المادة ٣٢ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (^{٢٢}) حكمت نبيل المصري: مبدأ الفصل بين السلطات وتأثيره على النظم الديمقراطية، المركز الديمقراطي العربي، غزة، منشور موقع المركز الديمقراطي العربي الإلكتروني: <https://www.democraticac.de>
- (^{٢٣}) حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف للنشر، الإسكندرية، ١٩٦٣، ص ٤٩.
- (^{٢٤}) رافع أسعد سلمان الطيار: انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣، ص ٣١.
- (^{٢٥}) المراسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ٧٢.
- (^{٢٦}) نصت الأسباب الموجبة لهذا القانون على "لغرض تنظيم القواعد والإجراءات التي تحكم الإدارة المالية والمحاسبية في مجال التخطيط والإعداد والتنفيذ والرقابة والتدقيق للموازنة العامة الاتحادية، وتوجيه جميع الإيرادات الاتحادية إلى الخزينة العامة لتغطية الإنفاق العام وتحديد ارتباط وحدات الرقابة الداخلية من الناحيتين الإدارية والفنية، ووضع الآليات المتعلقة بتنفيذ الموازنات، والتزام كل جهة منفذة وتحديد مسؤولية وزارة المالية في مرحلة التنفيذ إضافة إلى تحديد مواعيد معينة لتقديم موازين المراجعة والحسابات الختامية والالتزام بمبادئ الموازنة".
- (^{٢٧}) المادة ٧ من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩.
- (^{٢٨}) المادة ٥١/ أولاً من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩.
- (^{٢٩}) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٦٦.



- (٣٠) المادة ٨٧ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٣١) المادة ٨٨ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٣٢) أنور سلطان، المصدر السابق، ص ١٥٤.
- (٣٣) المادة ٤ من قانون التعديل الأول لقانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢٥ لسنة ٢٠٢١.
- (٣٤) أنشئت المحكمة بموجب أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم ٥٦ لسنة ٢٠٠٤، كأول محكمة مالية في العراق، تختص بالفصل في النزاعات الواقعة بين المصارف والبنك المركزي منها مع المؤسسات المالية.
- (٣٥) المادة ٤/٦٩ من أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم ٥٦ لسنة ٢٠٠٤.
- (٣٦) المادة ٣/٧٠ من أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم ٥٦ لسنة ٢٠٠٤.
- (٣٧) المادة ٤/٤ ثانيًا من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥.
- (٣٨) ورود فخري: تعريف ومفهوم مبدأ تدرج القواعد القانونية، مقال منشور على موقع محاماة نت الإلكتروني، ٢٠١٧، <https://www.mohamah.net/law>
- (٣٩) د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، ط٢، دار الشروق للنشر، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٢٢.
- (٤٠) أحمد فارس عبد العزاي: الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، ٢٠١٣، ص ٢٩.
- (٤١) عثمان سلمان غيلان: المصدر السابق، ص ٢١٥.
- (٤٢) د. إبراهيم عبدالعزيز شيجا: النظم السياسية الدول والحكومات، د. ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٠٥.
- (٤٣) د. محمد فوزي نويجي: فكرة تدرج القواعد الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٩.
- (٤٤) د. أحمد الدخيل: أثر الممارسات السلطوية في إنفاذ القوانين المالية، محاضرات أقيمت على طلبه الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، للعام الدراسي ٢٠٢١ - ٢٠٢٢.
- (٤٥) د. محمد الشافعي أبو راس: نظم الحكم المعاصرة دراسة مقارنة في أصول النظم السياسية، الجزء ١، عالم الكتب، ١٩٨٤، ص ٢٣١.
- (٤٦) د. جابر جاد نصار: الوسيط في القانون الدستوري، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٢٤.
- (٤٧) عبدالحكيم رزق: مدى توافق النصوص القانونية مع تسمية القطاعات الحكومية، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة وجدة، المجلد ١٣، ٢٠١٢، ص ١٢١.
- (٤٨) المادة ١١٠/ ثالثًا بالنسبة لرسم السياسة، والمادة ١٩/ تاسعًا، والمادة ٨٠/ رابعًا بالنسبة لإعداد الموازنة.
- (٤٩) د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٢، ص ٢٨٠.
- (٥٠) عبد الرزاق السنهوري: مخالفة التشريع للدستور والانحراف في استعمال السلطة الإدارية، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة المصري، السنة ٣، ١٩٥٢، ص ٣٠ وما بعدها.
- (٥١) المادة ٢٨/ أولًا من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٥٢) دليل الصياغة التشريعي الفلسطيني الصادر عن ديوان الفتوى والتشريع ومعهد الحقوق بجامعة بيرزيت، فلسطين، ط١، ٢٠٠٠، ص ٣٤.

(٥٣) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في قضية رقم ١١٤ لسنة ٢٠٢١.

(٥٤) يراجع ما سبق، الهامش رقم ٣، ص ٩.

(٥٥) محمد منير حساني: توسعة حق إخطار المجلس الدستوري للبرلمانيين تأمين للوظيفة التشريعية، مداخلة في مؤتمر التطوير البرلماني، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ٢٠١٩.

(٥٦) د. محسن خليل: النظم السياسية والقانون الدستوري، مؤسسة المعارف للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧١، ص ٥٥٦.

(٥٧) يقصد بالعدالة الوظيفية: توظيف عملية توزيع النفقات التي تمّ التحصيل عليها من الضرائب وغيرها ضمن إجراءات عادلة مع فرض الجزاء العادل من حيث الشكل والشدة على مرتكبي الجرائم الضريبية.

(٥٨) يقصد بالعدالة المتوازنة: تحقيق العدالة الوظيفية بعناصرها الثلاث التوزيعية والإجرائية والجزائية بشكل عادل على مستويات المجتمع الفردية والمجموعاتي.

(٥٩) أحمد ناصوري: النظام السياسي وجدلية الشرعية والمشروعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد ٢، ٢٠٠٨، ص ٣٥٠.

(٦٠) أحمد ناصوري: المصدر السابق، ص ٢٠.

(٦١) ليان مكاي: نحو ثقافة سيادة القانون، استكشاف الاستجابات الفعالة للتحديات القائمة أمام تطبيق العدالة والأمن، ط١، ٢٠١٥، واشنطن، ص ١٦.

(٦٢) د. أحمد الدخيل، أثر الممارسات السلطوية في إنفاذ القوانين المالية، مصدر سابق.

(٦٣) أحمد ناصوري: المصدر السابق، ص ٣٥٢.

(٦٤) عبدالله دعيّس: نحترم القانون عندما نلتزم به، مقال منشور في موقع البيان الإلكتروني، ٢٠١٤، <https://www.albayan.ae>.

(٦٥) د. أحمد الدخيل، أثر الممارسات السلطوية في إنفاذ القوانين المالية، المصدر السابق.

(1) United Nations Development Programme Institute of National Planning, Egypt Human Development Report, Egypt, Different Issues. P. 47.

(٦٧) يراجع ما سبق، الهامشين المرقمين ٢، ١ ص ١٩.

(٦٨) أحمد ناصوري: المصدر السابق، ص ٣٥٢.

(٦٩) د. سناء محمد سدخان، محاضرات مادة المالية العامة، أقيمت على طلبة الدكتوراه، قسم القانون العام، معهد العلمين للدراسات العليا، النجف الأشرف، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢.

(٧٠) أحمد إبراهيم دهشان: المخالفات المالية وأثرها على عجز الموازنة العامة في مصر، دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، عدد ٧٢، ٢٠٢٠، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ص ١٠٨.

(٧١) علي محمد جارالله: كفا فسادًا، دار سما للنشر والتوزيع، الكويت، ٢٠١٩.



المصادر

أولاً/ الكتب باللغة العربية:

- (١) د. إبراهيم عبدالعزيز شيجا: النظم السياسية الدول والحكومات، د. ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- (٢) د. أحمد عبد الوهاب السيد: الحماية الدستورية لحق الإنسان في قضاء طبيعي، مؤسسة بيتر للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٢.
- (٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- (٤) د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، ط٢، دار الشروق للنشر، القاهرة، ٢٠٠٠.
- (٥) د. إكرامي بسيوني عبدالحى خطاب: المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢.
- (٦) المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠١.
- (٧) أنور سلطان: أحكام الالتزام، الموجز في النظرية العامة للالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣.
- (٨) د. ثروت بدوي: النظم السياسية، النظرية العامة للنظم السياسية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤.
- (٩) د. جابر جاد نصار: الوسيط في القانون الدستوري، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦.
- (١٠) حسن صادق المرصفاوي: التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف للنشر، الإسكندرية، ١٩٦٣.
- (١١) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، ط٣، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٧.
- (١٢) د. زينب حسين عوض الله: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٥.
- (١٣) د. سعد عبد الجبار العلوش: دراسات معمقة في العرف الدستوري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨.
- (١٤) د. سليمان محمد الطماوي: القضاء الإداري - قضاء الإلغاء، الجزء ١، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦.
- (١٥) سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- (١٦) عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨.
- (١٧) علي محمد جارالله: كفا فساداً، دار سما للنشر والتوزيع، الكويت، ٢٠١٩.
- (١٨) د. محسن خليل: النظم السياسية والقانون الدستوري، مؤسسة المعارف للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧١.
- (١٩) د. محمد الشافعي أبو راس: نظم الحكم المعاصرة دراسة مقارنة في أصول النظم السياسية، الجزء ١، دار عالم الكتب، ١٩٨٤.

(٢٠) د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٢.

(٢١) د. محمد فوزي نويجي: فكرة تدرج القواعد الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.

ثانياً/ الرسائل والأطاريح الجامعية:

- (١) أحمد فارس عبد العزاوي: الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، ٢٠١٣.

- (٢) رافع أسعد سلمان الطيار: انقضاء الالتزام بدين الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣.
- (٣) رحيم حسين موسى: العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٢.
- (٤) عثمان سلمان غيلان: مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣.
- (٥) هشام محمد البدري: الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ١٩٩٧.

ثالثاً/ البحوث والدراسات القانونية:

- (١) أحمد إبراهيم دهشان: المخالفات المالية وأثرها على عجز الموازنة العامة في مصر، دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٧٢، ٢٠٢٠.
- (٢) د. أحمد الدخيل: أثر الممارسات السلطوية في إنفاذ القوانين المالية، محاضرات أقيمت على طلبه الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، للعام الدراسي ٢٠٢١ - ٢٠٢٢.
- (٣) أحمد ناصوري: النظام السياسي وجدلية الشرعية والمشروعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد ٢، ٢٠٠٨.
- (٤) د. سلمان حسني عبدالله، م. سناء أحمد ياسين: إشكالية الموازنة العامة في ظل التشريع العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٢، العدد ٨٧، ٢٠١٦.
- (٥) د. سناء محمد سدخان، محاضرات مادة المالية العامة، أقيمت على طلبه الدكتوراه، قسم القانون العام، معهد العلمين للدراسات العليا، النجف الأشرف، ٢٠٢١ - ٢٠٢٢.
- (٦) عبدالحكيم رزق: مدى توافق النصوص القانونية مع تسمية القطاعات الحكومية، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة وجدة، المجلد ١٣، ٢٠١٢.
- (٧) عبد الرزاق السنهوري: مخالفة التشريع للدستور والانحراف في استعمال السلطة الإدارية، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة المصري، السنة ٣، ١٩٥٢.
- (٨) دليل الصياغة التشريعي الفلسطيني الصادر عن ديوان الفتوى والتشريع ومعهد الحقوق بجامعة بيرزيت، فلسطين، ط١، ٢٠٠٠.
- (٩) ليان مكاي: نحو ثقافة سيادة القانون، استكشاف الاستجابات الفعالة للتحديات القائمة أمام تطبيق العدالة والأمن، ط١، واشنطن، ٢٠١٥.
- (١٠) محمد منير حساني: توسعة حق إخطار المجلس الدستوري للبرلمانيين تأمين للوظيفة التشريعية، مداخلة في مؤتمر التطوير البرلماني، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ٢٠١٩.



رابعاً/ التشريعات القانونية:

- (١) أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم ٥٦ لسنة ٢٠٠٤.
- (٢) دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (٣) قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥.
- (٤) قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩.
- (٥) قانون التعديل الأول لقانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢٥ لسنة ٢٠٢١.

خامساً/ الأحكام القضائية:

- (١) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في قضية رقم ١١٤ لسنة ٢٠٢١.

سادساً/ المواقع الإلكترونية:

- (١) موقع إيلاف الإلكتروني: <https://www.elaph.com>، حسن العطار: أهمية احترام القانون وتنفيذه.
- (٢) موقع المركز العربي الديمقراطي الإلكتروني: <https://www.democraticac.de>، حكمت نبيل المصري: مبدأ الفصل بين السلطات وتأثيره على النظم الديمقراطية.
- (٣) موقع محاماة نت الإلكتروني: <https://www.mohamah.net/law>، ورود فخري: تعريف ومفهوم مبدأ تدرج القواعد القانونية. ومقال أقوى من القانون اختراق قاعدة التدرج.
- (٤) موقع البيان الإلكتروني: <https://www.albayan.ae>، عبدالله دعيّفس: نحترم القانون عندما نلتزم به.

سابعاً/ المصادر باللغة الإنجليزية:

- 1) United Nations Development Programme Institute of National Planning، Egypt Human Development Report، Egypt، Different Issues. P. 47.