

أثر العدالة في تطبيق القوانين المالية

(قوانين الضرائب انموذجاً)

أ.م.د. عباس مفرج فحل

جامعة الأنبار/كلية القانون والعلوم السياسية

م.م. عبد السلام خلف عبود الحويجة

جامعة الأنبار/كلية الزراعة

THE IMPACT OF JUSTICE IN THE APPLICATION OF FINANCIAL LAWS (TAX LAWS AS A MODEL)

Asst. Prof. Dr. Abbas Mufarrej Al-Fahal

Anbar university\college of law and political science

dr.abbasmfrg63@uoanbar.edu.iq

Asst-Lect. Abdulsalam Khalaf Aboud Alhawija

Anbar university\college of agriculture

المقدمة

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من جانبين، الأول يتمثل بالجانب العملي، فقد تتخذ هذه الدراسة لسدّ النقص الحاصل في مثل هكذا دراسات خصوصاً فيما يتعلّق بالعدالة وأنواعها كالعدالة التوزيعية والعدالة الاجرائية وأهمية العدالة الجزائية .

بينما يتمثل الثاني في الجانب التطبيقي في أهمية وجود العدالة وانعكاسها الايجابي على شعور الفرد والمجتمع بصورة عامة .

إشكالية الدراسة:

تكمن إشكالية هذه الدراسة في أنّ القوانين المالية والضريبية بوجه الخصوص إذا ما سنّت فسوف تصبح واجبة التطبيق والإنفاذ سواء كانت ضامنه للعدالة من عدمه، الأمر الذي سوف يؤدي الأخير إلى إمكانية التذمر منها والتهرب وعدم إمكانية إنفاذها. ومن هنا تكون اهمية هذه الدراسة نظرا للإشكاليات القانونية التي تطرح بموجب التساؤلات التالية:

- ما هي العدالة التوزيعية؟ وما اثرها في انفاذ القوانين المالية؟
- وما هي العدالة الاجرائية؟ وما اثرها في انفاذ القوانين المالية؟
- وما هي العدالة الجزائية؟ وما اثرها في انفاذ القوانين المالية؟

فرضية الدراسة:

تقترض هذه الدراسة في أنّ إنفاذ القوانين المالية كنتيجة لتضمين السلطات العامة العدالة بكل أشكالها في سنّ تلك القوانين.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة هذه إلى بيان العدالة من قبل السلطات العامة، فضلاً عن دورها في تحقيق إنفاذ القوانين المالية.

منهج الدراسة:

سننّبع في هذه الدراسة المنهج الاستقرائي والتحليلي كلما أستوجب الأمر ذلك.

نطاق الدراسة :

سيتم تحديد نطاق الدراسة بالبحث في اثر العدالة في تطبيق القوانين المالية ولاسيما في قوانين الضرائب بما يخدم اهداف القوانين الضريبية ويحقق المصلحة المعتمدة في فرض الضريبة وتحقيق العدالة، وبغرض حصر الدراسة ستكون في اثر

العدالة التوزيعية والاجرائية والجزائية في القوانين المالية هي محور دراستنا في محاور (مطالب) بحثنا، وان كان لقانون الضرائب النصيب الاوفر من تلك القوانين، وذلك لما لهذه الضرائب من اهمية ولاتصالها بمبدا العدالة امام الضرائب على نطاق واسع .

خطة الدراسة:

موضوع بحثنا يستوجب تقسيمه إلى ثلاث مطالب، نتناول في المطلب الأول العدالة التوزيعية واثرها في انفاذ القوانين المالية، في حين نتطرق في المطلب الثاني إلى العدالة الاجرائية في إنفاذ القوانين المالية، اما المطلب الاخير سوف نخصه للعدالة الجزائية واثارها.

المطلب الأول: العدالة التوزيعية

عدت العدالة التوزيعية كأحد نتاج التنمية الذي يمثل الإنسان جوهرها وهدفها المنشود من أجل الوصول إلى حياة حرة كريمة تتساوى فيها الحقوق والواجبات ونتاج ذلك الفرص المتاحة للجميع دون تمييز وتتوفر فيها الخدمات وتكون متاحة بيد كافة المجتمع، فانطلاقاً من مبدأ الشراكة والمساواة والعدل الذي نادى بها الشرائع السماوية وعززته القوانين الوضعية ونادت به الأفكار الاقتصادية. لذا فما المقصود بالعدالة التوزيعية؟ وهل لها ارتباط بالعدالة الضريبية؟ وهل لها أثر في إنفاذ القوانين المالية؟ هذا ما سوف نبحث عنه وفق تقسيمنا للمطلب هذا إلى فرعين، نتناول في الفرع الأول مفهوم العدالة التوزيعية، في حين نتطرق إلى أثره في إنفاذ القوانين المالية من خلال بحثنا في الفرع الثاني وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: مفهوم العدالة التوزيعية

بشكل عام تعدّ العدالة من أكثر الموضوعات شيوعاً وقدسية في السلوك الاجتماعي وتتخذ وجوهاً متضاربة جداً حتى ضمن المجتمع الواحد، فمتى ما كانت

هناك موارد يراد توزيعها، فإنّ العامل المؤثّر والمحرّك لاتخاذ القرار سيكون أحد وجوه العدالة، فالعدالة لها سيادة على غيرها من المفاهيم المقاربة كالحق والمساواة، فقد يطالب الناس بمزيدٍ من الحرية وفجأة يضطرون إلى التوقف عند حدّ معين حتى لا تتقلب الحرية إلى نقيضها، إلّا أنهم لا يستطيعون التوقف عن المطالبة بالعدالة ولا يستطيع أي مجتمع أن يصل إلى درجة الاشباع من العدالة؛ لأنه لا يوجد حدّ نهائي للعدالة، فالعدالة هي الحيّز العام وهي التي تكفل الموازنة بين الطرفين (نظمي، www.ahawar.org).

تعدّدت مفاهيم العدالة التوزيعية وتباينت باختلاف الجهات والأهداف، فقد عدّت خصلة أخلاقية تحفّز على احترام حقوق الآخرين مثلما عدّها علماء الأخلاق. في حين عدّت بأنها سيادة القانون انطلاقاً من رؤية علماء القانون. بينما يرى علماء الفقه بأنها كشرطٍ لصحة مجموعة من الأعمال. مثلما عدّت شرطاً للاستقرار الاجتماعي من وجهة نظر علماء الاجتماع. أما علماء الفلسفة فكانت لهم وجهة نظر مغايرة عما سبقهم فقد عدّو قيامها قياماً لفلسفة الوجود (داوود، ٢٠١٣، ص ١٢).

أما من حيث تعريفها، فقد تعدّدت تعريفاتٍ لها باختلاف رؤية كل من العلوم الاقتصادية والقانونية والمالية والسياسية وغيرها، فقد عرّفت بأنها "الحالة التي ينتفي فيها الظلم والاستغلال والقهر والحرمان من الثروة أو السلطة وكليهما ويغيب فيها الفقر والتهميش والاقصاء الاجتماعي وتتقدم فيها الفوارق غير المقبولة اجتماعياً وسياسياً ... " (العيسوي، ٢٠١٣، ص ١٩٩)، لذا يفهم من التعريف السابق بأنّ العدالة التوزيعية إذا ما وجدت بالشكل الذي تخلو من عناصر الظلم والاستغلال والقهر والحرمان فإنها سوف تكون مرآة عاكسة لنمو وتطور الفرد والمجتمع ملقبة بأثرها الايجابي على تقدم البلدان من النواحي كافة. وعرّفت أيضاً بأنها "مفهوم متعدّد الجوانب يشمل تكافؤ فرص الوصول إلى التعليم والوظائف والموارد المادية

للإنتاج وربط العائد بالمساهمة الانتاجية مع ضمان حد أدنى مقبول للمعيشة لكل مواطن والعمل على ضبط التفاوت في توزيع الدخل والثروة في الحدود التي لا تهدد سلامة المجتمع ووحدة" (العدل، ٢٠١٩، ص ٣١٦)، إنَّ هذا التعريف يبيِّن لنا أنَّ مرتكز عدالة التوزيع في تكافؤ الفرص وهذا التكافؤ لا يقتصر على جانب واحد بل في شتى مجالات التعليم والحصول على موارد ووظائف مع ضمان وجود حد أدنى لمعيشة المواطنين؛ لأنه ليس كل مواطن يحسن استغلال الفرص والتعامل معها، وأخيراً لا بدَّ من مراعاة تقليل الفوارق المجتمعية بين المواطنين والذي يعدُّ من أهم معالم العدالة التوزيعية.

كما تعدّ العدالة التوزيعية أيضاً، عبارة عن علاقة أو رابطة بين الأفراد والدولة حيث تتطلب وجود سلطة أو حكومة لها القدرة على تشريع وتنفيذ مبادئ العدالة ومن ثمَّ تطبيقها على جميع أفراد المجتمع بالتساوي بغضَّ النظر عن الفوارق الطبقية والدينية والعرقية والمذهبية وما تقتضيه العدالة التوزيعية هو توزيع الموارد والخيرات على جميع أفراد المجتمع بالتساوي مع مراعاة إمكانياتهم ومؤهلاتهم العلمية. ومن تطبيقات العدالة التوزيعية في المجالات المالية والضريبية بالتحديد، تلك الضرائب التي تفرضها الدولة على الأفراد باستثناء محدودي الدخل حرصاً على تطبيق العدالة لمواجهة النفقات المتعددة كبناء المساكن وشق الطرق والضمان الاجتماعي والصحي والمساهمة في مصاريف الجيش وغيرها، فالنظم المالية الحديثة والقديمة تسعى من خلال أنظمتها الضريبية إلى إدراك العدالة التوزيعية وإقرار أنواع متعددة من الضرائب التصاعدية والمساواة في قيمة الضرائب بغية تحقيق العدالة التوزيعية (جزيلان، www.26.sept.inf).

وعليه وبعد أن أوردنا مفهوم العدالة التوزيعية، يرد تساؤلاً في هذا الصدد، هل يمكن أن تؤثر العدالة التوزيعية إيجاباً على إنفاذ القوانين المالية إن تحققت؟ هذا ما سوف نجيب عنه من خلال بحثنا في الفرع الثاني وعلى النحو الآتي:

الفرع الثاني: أثر العدالة التوزيعية في إنفاذ القوانين المالية

للإجابة على تساؤلنا الذي اختتمنا به الفرع الأول من أنّ العدالة التوزيعية سوف تكون سبباً ليس وحيداً في إمكانية إنفاذ القوانين المالية بعد إبراز ثقة الأفراد بما قررته السلطات المالية من قوانين مالية وضريبية على وجه الخصوص.

فإذا ما توافرت العدالة التوزيعية من خلال فرض الضرائب وسريانها على جميع الأشخاص والأموال، حيث لا يعفى بعض الأفراد دون غيرهم، ولا تفرض على أموال دون أخرى، فإنها سوف يكون لها الأثر الإيجابي في إمكانية تقبل الأفراد لهذه القوانين وحتمية إنفاذها. الأمر الذي أدى التطور السياسي والاقتصادي إلى فرض الضرائب على كافة الأشخاص والأموال دون تمييز مالٍ أو شخصٍ آخر، كمطالبة الفيزوقراط بفرض ضريبة على مالكي الأراضي الزراعية دون غيرهم أو فرض الضرائب على العقارات أو إعفاء الثروات المنقولة (الصكبان، ١٩٦٦، ص ١٦١). كما يكمن أثره الإيجابي متى ما رُعيت الضريبة عند فرضها ظروف المكلف الشخصية ومركزه القانوني، فضلاً عن تحقيق المساواة التي تتمثل بتطبيق الأحكام والقوانين على الجميع بالتساوي والتي تحقّق الصالح العام المستند أصلاً على قواعد مقاييس أخلاقية يثمنها الناس ويعترف بها (الحسن، ١٩٩٩، ص ٤٦٠).

ولكن يرد تساؤلاً هل يمكن أن نجد ما يبطلّ من عملية إنفاذ القوانين المالية إذا ما أخذنا بنظر الاعتبار عدم تحقّق العدالة التوزيعية؟ أنّ غياب العدالة التوزيعية يشكل أثراً سلبياً في علاقة المكلفين بالسلطة المالية؛ لأنّ الاحساس بعدالة التوزيع سوف يكون له أثراً إيجابياً على سلوكهم لا سيما كلما زادت القيم الاقتصادية، على عكس من ذلك، فإنّ حالة طغيان القيم الاجتماعية على القيم الاقتصادية فإنّ الاحساس بعدالة التوزيع سوف يكون أقل أهمية في التأثير على سلوك الأفراد المكلفين (مليكه، ٢٠١٨، ص ٥٠).

فإذا ما أخذنا بنظر الاعتبار أنّ قواعد العدالة التوزيعية تتمثل في ثلاث قواعد عامة هي، قاعدة المساواة، وقاعدة النوعية، فضلاً عن قاعدة الحاجة، فهل يمكن أن نجد تطبيقاً لهذه القواعد في المجال المالي والضريبي على وجه التحديد؟ فأما قاعدة المساواة والتي تعدّ ركيزة أساسية للعدالة الضريبية وحجر الزاوية في كل تنظيم ضريبي وأنّ لهذا المبدأ قيمة دستورية تلزم المشرّع والإدارة الضريبية معاً باحترامه وعدم الإخلال به، بينما نجد أنّ عدم تحقيق العدالة التوزيعية من خلال هذه القاعدة تتمثل بعدم المساواة بين المكلفين في مواضع كتقدير الدخل الخاضعة للضريبة(عبود، ٢٠٠٩، ص ١٤٨).

أما فيما يتعلّق بقاعدة النوعية، والتي تعني أن لا يتم تمييز بين فردٍ وآخر على أسس جنسية أو لونية أو نوعية، وإلاّ فلا يتم عندها تحقيق للعدالة التوزيعية، فقد تتمثل بقيام المشرّع بمعاملة فرد معاملة ضريبية مغايرة عما يعامل فيها الفرد الآخر، وخيرُ مثالٍ على ذلك، هو معاملة المشرّع العراقي للمقيم غير العراقي بعدم فرض الضريبة عن دخله المتحقّق من مناشئ عالمية حيث نصت المادة (الخامسة الفقرة ٣ قانون ضريبة الدخل العراقي، رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل) على (لاتفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق) على عكس العراقي يعامل العراقيون على معيار التبعية السياسية التي تقضي بوجود فرض الضريبة على مواطني الدولة اينما يكونون سواء كانوا مقيمين أم غير مقيمين(ناجي، ٢٠١٨، ص ٩٦) وهذا مانصت عليه ايضاً الفقرة (١) من نفس المادة اعلاه، والجنسية هي رابطة سياسية او قانونية.

كما وتتمثل قاعدة الحاجة إحدى قواعد العدالة التوزيعية والتي تعني أنّ المقدّم في العدالة والعطاء هم الأشخاص الأكثر حاجةً للرعاية والعدالة من غيرهم(العدالة التوزيعية، www.jordan-lawyer.com)، فما يقابل ذلك في القوانين المالية بعمومية الضريبة في أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص ولا

يستثنى أحدٌ إلا بعد تحقّق الأسباب القانونية المتمثلة بالفقر كحالة اجتماعية وذلك لحاجة الفقراء في ذلك.

ونخلص مما تقدم، في أنّ العدالة التوزيعية بقواعدها آفة الذكر إذا ما طبّقت بالشكل الذي يشعر المكلف أن لا وجود للظلم والتمييز وعدم المساواة وتحميل أعباء لأفراد دون غيرهم وعدم مراعاة للظروف الاجتماعية والتكليفية، فإنّ ذلك سوف يشكّل مردوداً إيجابياً في إمكانية إنفاذ القوانين المالية والضريبية تحديداً.

المطلب الثاني: العدالة الإجرائية

تعد العدالة الإجرائية من المواضيع المهمة لا سيما في الجوانب المالية؛ وذلك لأثرها البالغ في رضا المكلفين، الأمر الذي ينعكس على إنفاذ القوانين المالية، وبالتالي تحقيق السلطة العامة لأهدافها من جباية للضرائب وغيرها، وتحقيق العدالة بين المكلفين هي إحدى التحديات التي تواجهها في العصر الحالي، والمكلف هنا عندما يشعر بعدالة الإجراءات من قبل السلطة العامة، قد يبادلها الشعور بإظهار سلوكٍ تنظيمي، وذلك من خلال مساعدة المكلفين والمراجعين للدوائر الضريبية، وعدم إثارة المشاكل فيها، وبناءً على ذلك فإنّ هذه الدراسة تحاول تحليل أثر العدالة الإجرائية بعد شعور المواطنين بالرضا الضريبي وإمكانية إنفاذ القوانين المالية بحقهم.

على هدي ما تمّ ذكره، فإنّ هذا المطلب يستوجب تقسيمه إلى فرعين اثنين، نتناول في الفرع الأول مفهوم العدالة الإجرائية، في حين نتطرق في الفرع الثاني إلى أثر العدالة الإجرائية في إنفاذ القوانين المالية.

الفرع الأول: مفهوم العدالة الإجرائية

وتعني عدالة الإجراءات المتبعة في اتخاذ القرارات التي تمس الأفراد أو الإجراءات المرتبطة بتحديد التخصصات، كما تتمثل في نزاهة عملية اتخاذ القرار

بما يؤدي إلى نتيجة معينة (كنزة، ٢٠١٨، ص ٢٥)، وقد يحدث أحياناً ما يسمى بفجوة العدالة الإجرائية، وهي الفرق بين الإجراءات التنظيمية الموضوعية والممارسات الخاصة بتطبيق تلك الإجراءات، فإن مسؤولية معالجة هذه الفجوة وتضييق مساحتها تقع على السلطة المالية على الرغم من أنها غير مسؤولة عن صياغة الإجراءات التنظيمية، إلا أنها مسؤولة عن وضعها موضع التنفيذ، وهنا يكمن مصدر إحساس المكلفين بالعدالة الإجرائية أو عدم إحساسهم بها.

فقد تتمثل العدالة الإجرائية في جانبين هما، الجانب الهيكلي، وهو الجانب الذي يعبر عن الإجراءات الرسمية للعدالة مثل إجراءات تقدير الضرائب، وتحديد الوعاء الضريبي، والعلاقة بين السلطة المالية والمكلف وغيرها، فالإجراءات الضريبية وعدالتها المستندة أصلاً لمبدأ قانونية الضريبة تعدّ بحدّ ذاتها تعبيراً للمكلف لما له وما عليه، حيث يشعر الفرد أنّ الإجراءات التي لم تكن بصالحه إنما جاءت تحقيقاً للمصلحة العامة، حيث متطلبات الخزينة العامة، فقد تعمل السلطات الضريبية بموجب تفويض من السلطة التشريعية وتستند إجراءاتها إلى القواعد الدستورية (ألم، كيرسلر، مولباتشير، جامعة تولين، ص ١٣٤).

بينما يتمثل الجانب الاجتماعي، وهو الجانب الذي يعبر عن احترام مشرعو القوانين المالية ومصدرو القرارات للمكلفين من خلال العلاقة الضريبية التي تربطهما، عن طريق إعلامهم بكيفية اتخاذ القرارات ومشاركتهم الفاعلة فيها، ويدعى هذا الجانب بـعدالة التعاملات (Greenberg، 1990، J.).

((Journal of Management. 16 (2

وعليه فهل يمكننا أن نجد تأثيراً بنوعيه الإيجابي والسلبي لتلك الإجراءات على إمكانية إنفاذ القوانين المالية عموماً والضريبية على وجه الخصوص؟ هذا ما سنبيّنه وفقاً للفرع القادم وعلى النحو الآتي:

الفرع الثاني: أثر العدالة الإجرائية في إنفاذ القوانين المالية

للإجابة على تساؤلنا الذي اختتمنا به الفرع الأول، من أنّ للعدالة الإجرائية متطلبات تؤثر إيجاباً في إمكانية إنفاذ القوانين المالية من خلال شعور الأفراد والمكلفين بتحقيقها، فقد تتمثل في:

أولاً: حسن المعاملة في التعاملات بين المكلفين والسلطة الضريبية (بريثويت، انكلترا، ٢٠١٤، ص ٢٦): إنّ هذا المتطلب يقع على السلطة المالية في أن تحسن التصرف والمعاملة مع المكلفين، فقد يقع عليها تطبيق القوانين والإجراءات من دون تعسفٍ أو إساءةٍ أو تجاوزٍ ودون تفریطٍ بحقوق الخزينة العامة، بمعنى أن لا تأتي الإدارة الضريبية بما يخلّ ويعكّر صفو العلاقة القائمة، فيصل الحال إلى أن لا يحق لموظفي الإدارة الضريبية أو لأيّ شخصٍ محظّرٍ عليه قانوناً تمثيل المكلفين أو أن يجري تعيينه ممثلاً لهؤلاء المكلفين (المادة (٦/١٣) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨)، فضلاً عن الحظر المفروض على موظفي السلطة المالية من المشاركة أو القيام بأيّ إجراءاتٍ من شأنها أن تؤثر على المكلف في حالة وجود نزاع قائم أو شكوى رسمية بينه وبين موظف في السلطة المالية (المادة (٢٢/ج) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨). وكذلك يأخذ احترام السلطة المالية للمكلف شكلاً من أشكال حسن المعاملة، حيث قيل بأنّ المعاملة المحترمة والمتجاوبة بمثابة حافزاً إيجابياً يمكن أن يزيد من مواقف وسلوك دافع الضرائب من خلال تعزيز الولاء للسلطات الضريبية (بريثويت، انكلترا، ٢٠١٤، ص ٣٤)، لذا يفهم من نص الفقرتين السابقتين من أنّ الشعور النفسي للمكلف سيتولّد إيجاباً حال تولّدت معاملة حسنة، وتزداد الرغبة في الامتثال الضريبي إذا ما وجد المكلف أنّ من بين الإجراءات الضريبية، التزام موظفو الإدارة الضريبية السابقون والحاليون بسريّة المعلومات التي يتقدم بها المكلف، والتي يطلق عليها بالسريّة المهنية (المادة (٢٥) من قانون الإجراءات

الضريبة اللبنانية رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨). إضافة الى عدم قبول الدليل المقدم من قبل الخصم نفسه لأثبات ما يدعيه الا ان المشرع العراقي اجاز في المنازعات الضريبية للمكلف ان يصنع دليلاً لنفسه حيث فرض عليه مسك الدفاتر اليومية والسجلات لايضاح دخله ونفقاته في وقت التحاسب الضريبي (العبودي، ١٩٩٧، ص١).

ثانياً: مشاركة المكلفين في عملية اتخاذ القرار الضريبي (بريثويت، انكلترا، ٢٠١٤، ص٤٥): فلمشاركة المكلفين بالقرارات الضريبية لها بعدين، يتمثل البعد الأول بالبعد غير المباشر، حيث قيام ممثليهم في السلطة التشريعية بصياغة القوانين المالية بما يتناسب وقدرة الجميع لا سيما الفقراء منهم، بينما يتمثل البعد الثاني بالبعد المباشر، حيث قيام المكلف ببناء صورة القرار الضريبي من خلال تقديمه التصاريح والتقارير، فضلاً عن مشاركته الفاعلة بتغيير القرار وتصحيحه إذا ما حصل فيه خطأ أو إغفال لمعلومات، كما ويعدّ الاعتراض على القرار الضريبي من قبل المكلف من شأنه قلب المعادلة الضريبية لصالحه إذا ما قدّم الاعتراض ضمن المدة القانونية المحددة.

نأخذ مثال عليه من تشريعنا العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ حيث نص للمكلف ان يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية التي بلغته خلال ٢١ يوماً مبيناً اسباب اعتراضه (المادة ٣٣)، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ المعدل) وله ان يستأنف خلال ٢١ يوماً اذا رفض اعتراضه (المادة ٣٥)، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ المعدل) ومن حقه هو وللسلطة المالية ايضاً التمييز امام الهيئة التمييزية خلال خمسة عشر يوماً (المادة ٤٠) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ المعدل.

ثالثاً: تكاليف الامتثال والإدارة أو ما يطلق عليه كفاءة أو تكلفة النظام الضريبي (بريثويت، انكلترا، ٢٠١٤، ص٣٤): فمن المعترف به فقهيّاً وعلى نطاق واسع

من أنّ هناك مجموعة من المبادئ تجعل من أيّ نظامٍ ضريبيٍّ مقبولاً ومحققاً للعدالة التي يطمح لها المكلفين وهي ما يمكن بيانها على النحو الآتي (ستيغليتز، ١٩٩٦، ص ٤٤٥ - ٤٥٥):

١- الكفاءة الاقتصادية: هو مبدأ مهم وأساسي، إذا كان هناك مجموعة واسعة من الإعفاءات والحوافز الضريبية، وهذا ما حصل مثلاً في العراق إضافة للإعفاءات والسماحات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، بعد عام ٢٠٠٣ وبالرغم من كل الانحرافات المالية والإدارية إلا ان قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل نص على ((منح المشاريع الحاصلة على اجازة الاستثمار من الهيئة تسهيلات اضافية واعفاءات من الضرائب والرسوم بحسب ماورد في هذا القانون)) (المادة (٣)، الفصل الاول، قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل بالقانون رقم (٣) سنة ٢٠١٠ والقانون رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٥)، وهذا القانون اشتمل على العديد من النصوص التي تمنح المزايا والضمانات للمستثمرين ان كانوا عراقيين او اجانب (المواد (١٠) و(١١) و(١٢) (١٣)، القانون نفسه، التي تضمنت هذه المواد بحدود (٤٠) فقره كلها مزايا وضمانات للمستثمر)، ويمكن للأفراد والعائلات تحسين وضعهم المالي من خلال تطبيق جهود نحو تطوير مشاريع تجارية جيدة أو إنتاج المزيد من الأعمال عالية الجودة.

٢- البساطة الإدارية: أن يكون النظام الضريبي سهلاً ونسبياً غير مكلفٍ للإدارة.

٣- المرونة: يجب أن يكون النظام الضريبي قادراً على الاستجابة بسرعة في بعض الحالات تلقائياً لتغيير الظروف الاقتصادية.

٤- المسؤولية السياسية: يجب تصميم النظام الضريبي بحيث يكون الأفراد على يقين بما يدفعونه وتقييم مدى دقة النظام في عكس تفضيلاتهم، وهذه هي قواعد فرض الضريبة المتمثلة (ناجي، المصدر السابق، ص ٩٤). ١- قاعدة العدالة ب -قاعدة ايقين ج-قاعدة الملائمة د -قاعدة الاقتصاد .

٥- الإنصاف: يجب أن يكون النظام الضريبي عادلاً في معاملته النسبية مع الافراد.

رابعاً: مدى وجودة المعلومات المقدمة من قبل السلطات الضريبية أو ما يطلق عليها بالعدالة المعلوماتية(بريثويت، المصدر السابق، ص ٣٧): حيث اتخاذ القرار بناءً على معلوماتٍ كافية ودقيقة، من قبل شخصٍ مؤهل وله صلاحية اتخاذه، فمتى ما كانت تلك الاجراءات تمتاز بالشفافية والبساطة، فإنهما يقطعان شوطاً كبيراً في معالجة الأمور وتساهمان في إقامة نظاماً ضريبياً قوامه الأساس رضاء الأفراد لتطبيقه تطبيقاً سليماً وصولاً إلى الامتثال لقوانينه المالية.

خامساً: العدالة الموضوعية النوعية: فقد تتمثل بمجموعة من المبادئ العامة الأساسية المتبعة في الإجراءات الضريبية، والتي يشعر المكلف أنّ السلطة المالية تسعى إلى إرضائه من خلالها، فإذا ما أخذنا بنظر الاعتبار أنّ القواعد الضريبية إذا ما شابها الغموض ويصار إلى تفسيرها، فإنّ التفسير سوف يكون لصالح المكلف، فضلاً عن مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية إلى الماضي، حيث الوقائع السابقة لا تطأها القواعد الجديدة إيماناً من المشرّع بحتمية تحقيق العدالة بالنسبة للمكلف، بينما يعدّ تقسيط الضريبة تخفيفاً للمكلف من عبئها، فتلك الإجراءات توحى للمكلف أنّ العدالة الاجرائية قد تحققت.

وعليه وبعد استعراضنا لتلك المتطلبات والتي تنعكس إيجاباً على عملية إنفاذ القوانين المالية بعد شعور المكلف بعدالة الإجراءات، نتساءل فيما لو لم تتحقق عدالة الإجراءات هذه، فهل من انعكاسٍ سلبيٍّ سيلقي بآثره على إنفاذ القوانين

المالية؟ إنَّ القواعد والإجراءات المتَّبعة تأخذ شكلاً غير عادل فيما لو كانت إجراءات تعسفية، فيشعر المكلف حينها بالعجز ويتولّد لديه شعور من أنه غير ملزم بالقوانين المالية وبدفع الضرائب (بونوس فراي، ٢٠٠٧، ص ١٠). فضلاً عن كون الآليات القانونية والإجراءات المتَّبعة غير واضحة وغير سلسلة متّسمة بالضعف في المجال الرقابي، فإنّ ذلك سوف يؤدّي أيضاً إلى عدم الامتثال الضريبي، وعلاوةً على ذلك يتسبّب فيما مضى بالتهرب الضريبي.

وقد تفرز العلاقة بين المكلف وموظف السلطة المالية منحى آخرًا متمثلاً بتوافر التواطؤ بينهما، نتيجة التطبيق التعسفي التقديري غير المتكافئ للقواعد الضريبية وعدم تطبيق تلك القواعد تطبيقاً سليماً، من أجل عدم دفع الضرائب من خلال دفع الرشاوى، فإنّ ذلك سوف يؤدّي إلى تقويض النظام الضريبي ويضعف إمكانية إنفاذ القوانين المالية وتقليل من حصيلتها الضريبية.

ونخلص مما تقدم، في أنّ العدالة الإجرائية بمتطلباتها آنفة الذكر إذا ما وجدت بالشكل الذي يشعر المكلف أنها واضحة وسلسة وقد طبقت بعيداً عن الظلم والتمييز وعدم المساواة، فإنّ ذلك سوف يشكّل مردوداً إيجابياً في إمكانية إنفاذ القوانين المالية والضريبية تحديداً، على عكس العناصر الواردة المتمثلة بالغموض وكثرة الثغرات وعدم العدالة، فإنّ ذلك سوف يقبر أيّ تقدم نحو الإنفاذ الضريبي.

المطلب الثالث: العدالة الجزائية

لقد أنشغل العالم منذ القدم بأمر العدالة بصفة عامة ومن الناحية الجزائية بصفة خاصة، ودار الحديث بين أهل العلم حول مفهومها وأهميتها بالنسبة للناس كافة حكماً ومحكومين، فالمعلوم أنّ ليس هناك مجتمعاً مثالياً خالٍ من الجرم والإجرام، أو خالٍ من الظلم والظالمين وكذلك المظلومين، لذا أصبحت من ضرورات العصر أن يجد إنساناً قد تحقّق العدل له أو حتى عليه، لا سيما في

مفاصل مهمة قد تغيّر مجرى حياته كحرمانٍ من الحياة، أو تقييدٍ لحرياته الشخصية، أو إنقاصٍ من ملكيته المالية.

فمفهوم العدالة يكمن بشعور الجميع بها، سواء كانوا منظمين لها أو خاضعين لإجرائها؛ تظميناً لشعور الأفراد بأنهم على قدمٍ وساق، ويخضعون لها جميعاً ويتمتعون بوقوعها، وإلاّ فالشعور الذي ينمّ عن عدم تحقيق العدالة الجزائية من قبل بعض الأفراد دون الآخرين، سوف يشعر هؤلاء أنهم مغلوبون على أمرهم.

لذا يتحتمّ على السلطات المالية، وهي بصدد تطبيقها للقوانين بصورةٍ عامة والمالية منها بالتحديد والتي سنّت أو يفترض أنها سنّت بشكلٍ عادل، أن تراعي جوانب العدالة من أجل زرع الثقة بالمخاطبين، وصولاً إلى إمكانية وحتمية إنفاذ تلك التشريعات، لما تمثّله هذه التشريعات من غايةٍ منشودة، الأمر الذي لا يعي الإنسان أهمية ذلك، أو يتغاضى عن هذه الغاية خصوصاً إذا شعر الفرد أنّ تلك المفاصل المهمة في حياته قد شابها الظلم وعدم تحقيق العدالة.

من خلال مما تقدم، فإنّ هذا المطلب يستوجب تقسيمه إلى فرعين، نتناول في الفرع الأول مفهوم العدالة الجزائية، في حين نتطرق في الفرع الثاني إلى أثر العدالة الجزائية في إنفاذ القوانين المالية.

الفرع الأول: مفهوم العدالة الجزائية

للحديث عن العدالة الجزائية يتحتمّ التطرق إلى الجزاء الضريبي، والذي يعدّ تعبيراً عن شرعية العقوبة التي أكدّ عليها المبدأ الدستوري، لا جريمة ولا عقوبة إلاّ بنص، فهو من المبادئ الراسخة في مختلف النظم الدستورية، حيث يحكم هذا المبدأ ذلك الجزاء، فالجزاء يترتب على قيام الفرد بارتكاب فعل مجرم في القانون أو أمتناع عن فعلٍ أوجبه ذلك القانون.

فإذا كان المشرّع قد حدّد الجرائم ووضع لها عقوبات، فقد قيّد الأخير أن تتناسب مع الفعل المرتكب، فإن كان هذا الأمر يقع على الجزاءات الجنائية، فإنه بالتأكيد سوف يشمل كافة الجزاءات الإدارية ومنها الضريبية؛ وذلك على غرار المبدأ الدستوري المعروف بعدم رجعية القوانين الضريبية (عبداللطيف، ١٩٩٩، ص ٢٢٨ وما بعدها).

إنّ الجزاء المترتب كان قد ارتبط بدايةً بمبدأ النفعية، فهو أي الجزاء يوظّف لتعويض الخسارة التي لحقت بالخزانة العامة، نتيجة فعل المكلف المخالف للقانون، ومن ثمّ أنصبّ هذا الجزاء على الذمة المالية للمكلف أكثر من وقوعه على الشخص المرتكب للجريمة الضريبية (رمضان، ٢٠١٨، ص ٩٣١)، فقد يتمثّل الفعل المرتكب من قبل المكلف هو عدم دفع المستحقات المالية للخزانة العامة الذي يتمثّل بالتهرب الضريبي، ولهذا فقد شدّد المشرّع على المكلف بجزاء ممثّل بعقوبة تصل درجة عاليةً من الشدة، والتي هي أفضل طريقة لتشجيع دافعي الضرائب على الامتثال لالتزاماتهم الضريبية، كما وتعدّ العقوبة في نظر البعض، الطبيعة القمعية التي يميل هدفها الرئيس إلى منع تكرار الأفعال، أي إجراء يعاقب على خرق التزام أو انتهاك لسيادة القانون (جوتمان، باريس، ٢٠١١، ص ٤٥)، فيسعى المشرّع بواسطتها إلى التوازن بين حماية دافع الضريبة من أن لا يقع في الاحتيال والتهرب، فضلاً عن مكافحة تلك الظاهرة من جهة، وحماية المصالح العامة من جهة أخرى عند المساس بها بشكل غير قانوني، لذا فهي تدابير هدفها معاقبة السلوك الفردي الخاضع للضريبة، ولا يكفي أن يكون هذا العقاب تعويضاً عما أصاب الخزينة العامة فحسب، وإنما يفرض أن يكون العقاب وفقاً لمبدأ العدالة التي توجب الأخذ بالركن المعنوي للجريمة ومراعاةً للظروف الشخصية للجاني (سرور، ١٩٩٩، ص ٢٩).

فالتساؤل هنا، هل من ضرورةٍ تستوجب لتحقيق العدالة بالجزاء الضريبي؟ وماهي العدالة الجزائية إذا؟ وكيف يمكن أن تتمثل؟ إنَّ العدالة الجزائية تختص بالإجراءات المتبَّعة بالمحاكمات التي يحظى بها المكلف والتي تكون نتيجة الإخلال بالالتزام الضريبي وارتكاب البعض من المكلفين جريمة التهرب الضريبي، لذا فهي تختص بالعقوبة التي من المفترض أن تكون عادلة ومنصفة، وبمعنى أوسع ملائمة الإجراءات التي ينطوي عليها التحقيق بالتهرب الضريبي (برايتوايت، ٢٠١٤، ص٥٨)، كما وتعرّف العدالة الجزائية بنظامٍ من الممارسات والمؤسسات للحكومات التي تستهدف دعم الرقابة الاجتماعية، وردع وتخفيف الجرائم ومعاقبة المنتهكين للنظام مع عقوبات وإعادة التأهيل، وكذلك تعني أيضاً أنّ المشتبه بهم في ارتكاب جريمة ما لهم الحق في المطالبة بالحماية ضد إساءة استعمال السلطات التحقيقية والملاحقة القانونية.

لذا فالعدالة المتحققة بالجزاءات تتبع من الالتزام المطلق بالقانون وإنَّ أيّ مخالفةٍ للقانون أو الخروج عليه تعني الظلم، كما أوردته المدرسة الواقعية بصدد بيانها لمفهوم العدل، ولكن هذا القانون الذي يلتزم به الجميع والممثل للعدل هو قانوناً طبيعياً كما أوضحه العالم (فريدمان)، حيث وضّح مفهوم القانون الطبيعي، بأنه "نظام يلزم احترام الإخاء ليصبح ممكناً عندما يعي الإنسان وضعه ومكانته في الكون عندما لا يكون القانون مجرد جزء من المعتقدات الدينية، ولكن عندما يوجد كمفهوم مستقل" (Friedman)

(P.98 ، ١٩٦٧).

وعليه فالنظام الضريبي يقوم بالأصل على التوافق بدفع الضريبة والذي ينبع ذلك التوافق من مظهر الميثاق الاجتماعي مع إمكانية قيام الإدارة باتخاذ تدابير لمعاقبة الذين لم يوفوا بالتزاماتهم بأمانة ودقة.

فقد تبرز العدالة الجزائية بمجموعة من المقومات وتستند إلى مجموعة أخرى من المبادئ، والتي سنبيّنها وفقاً للتقسيم الآتي:

أولاً: المقومات الأساسية في إبراز العدالة الجزائية:

لكي يصبح الجزاء الضريبي محققاً لغايته الوظيفية وملبياً لمبدأ العدالة الضريبية، يتمثل بمجموعة من المقومات الأساسية، والتي تجعل الغاية من قيام الجزاء الضريبي مؤثراً تأثيراً إيجابياً لدى الفرد وهي:

١- أن يكون الفعل المرتكب من قبل المكلف فعلاً محتوياً على ركنيه المادي والمعنوي وليس فيه خلطاً ولا لبساً أو تضارباً حتى يسري الجزاء.

٢- أن يكون الجزاء الضريبي متناسباً مع حجم الفعل المرتكب ومراعياً لظروف المكلف الشخصية وملبياً لغاية النفع من قيام ذلك الجزاء، وهي مكافحة التهرب الضريبي والقضاء على كل أشكال التحايل (رمضان، المصدر السابق، ص ٩٣٦).

٣- أن يكون الجزاء مستنداً إلى المبدأ الدستوري، بـ لا جريمة ولا عقوبة إلاّ بنص.

٤- أن يكون الجزاء على نفس الوقائع التي وقعت من قبل المكلف.

٥- عدم تعرّض المكلف والذي سبق وأن حُوكم على تهمة سابقة من أن يحاكم مرةً أخرى على نفس الواقعة، فهو مبدأ مهم من مبادئ القانون الجنائي.

٦- تكمن العدالة بقواعد مهمة في التنظيم القضائي منها (حياد القاضي، وجود سبل الإنصاف ضد قرار الإدارة أو القاضي) (يونغ، ٢٠٠٠ - ٢٠٠١، ص ٣٤).

بينما نجد أنّ هناك حقوقاً للمكلف الذي يتعرّض للجزاء الضريبي متى ما توافرت بالشكل الذي يجعل الفرد يشعر بأنّ العدالة متحقّقة سواء له أو عليه، فمن هذه الحقوق ما يمكن بيانها على النحو الآتي:

ثانياً: الحقوق الأساسية في المحاكمة العادلة (مقال منشور، ٢٠٢٠، على الموقع الإلكتروني: www.oecd.org):

من هذه الحقوق التي ينبغي أن تسري بحق المكلف الخاضع للدعوى الضريبية وقبل صدور حكم عليه هي:

١- الحق في افتراض البراءة: إنّ المبدأ الذي يقضي بأنّ الفرد أو المكلف برئ حتى تثبت إدانته، إنما هو مبدأً دستوري ينمّ عن اهتمام المشرّع بأن تكون المعاملة الضريبية ومحاكمتها تمتاز بالعدالة.

٢- الحق في أن يكون على علم بحقوقه: حيث يفترض هذا الحق إبلاغ المكلف بجميع حقوقه المنصوص عليها.

٣- الحق في إبلاغه بالتهمة: كما يجب أن تظهر العدالة الجزائية في علم المكلف من خلال إبلاغه بطبيعة وجوهر الادعاءات المقدمة ضده، ومثال ذلك الادعاء بارتكاب الضرر الذي أصاب الدولة وخزينتها.

٤- الحق في الاستعانة بمحامٍ ومشورة قانونية مجانية: عندما لم يجد باستطاعته إكمال مهمة الدفاع عنه لمحامٍ، أستوجب الحصول على مشورة قانونية مجانية تتير له درب الدفاع.

٥- الحق في التفسير والترجمة: يختص هذا الحق في إمكانية الإدارة من ترجمة الوثائق والمعلومات.

٦- الحق في محاكمة عادلة وسريعة: كما يجب أن تكون المحاكمة عادلة وتمتاز بالسرعة من خلال إظهار الحق.

وعليه فبعد بيان الجزاء الضريبي وإمكانية أن يحتل مكانة في العدالة التي يشعر بها الأفراد والمكلفون والتي بلا شك سوف تنعكس ايجاباً على عملية إنفاذ تلك القوانين بحق الأفراد والمكلفون، وقد يرد العكس، فلم يعي الفرد والمكلف أهمية ووجوب تقبله لإنفاذ القوانين عندما يشعر بأن الجزاء الضريبي لم يتسم بالعدالة، الأمر الذي ينعكس ذلك الجزاء سلباً، لذا سنبيّن أهم هذه الانعكاسات بنوعيتها الإيجابية والسلبية في عملية العدالة الجزائية من عدمها، وذلك من خلال الفرع الثاني وعلى النحو الآتي:

الفرع الثاني: أثر العدالة الجزائية على إنفاذ القوانين المالية

كما أسلفنا أنّ العدالة بصورها التوزيعية والإجرائية إن تحققت بالشكل الذي يشعر الفرد المكلف بهما سوف ينعكس ذلك إيجاباً على عملية إنفاذ القوانين المالية، وقد لا تنفذ الأخير بسبب عدم تحقق العدالة مما يؤثر سلباً على سلوك الأفراد وتقبله لذلك الامتثال، فإنهما لا يكفیان لقيام ذلك الشعور والسلوك السوي، إلا باكتمال العنصر الثالث من عناصر العدالة وهي العدالة الجزائية، فكل ما ذكر آنفاً سوف ينعكس إيجاباً، وقد يرد سلباً، ما يمكننا بيان ذلك الانعكاس بنوعيه وفق تقسيمنا لهذا الفرع إلى نقطتين أساسيتين وعلى النحو الآتي:

أولاً: الانعكاس الإيجابي كأثر لإنفاذ القوانين المالية:

فيما لو تحققت العدالة الجزائية بشكلها الذي أوردناه وشعر المكلف بذلك، فسوف ينعكس إيجاباً على سلوكه وإتباعه للقوانين والتعليمات الواردة في هذا الصدد، فقد يتمثل الانعكاس علاوةً على ذلك في صور عدّة منها:

١- تحقق ثقة الأفراد بالتشريعات الضريبية:

إنّ الجزاء الضريبي إنما يتمثل بما أورده المشرع الضريبي وقبله المشرع الجنائي، فهو يستند إلى المبدأ الدستوري القاضي بـ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص،

وكذلك يتمثل بالمبدأ الدستوري الآخر في أن لا عقوبة إلا على الفعل الذي قد جرمه القانون في إشارة إلى مبدأ ثالث ألا وهو عدم رجعية القوانين الجزائية والضريبية على الماضي، لذا يفهم من تلك المبادئ أنّ الأفراد على علم مسبق بأنّ الفعل الذي ارتكبه المكلف والمجرّم من المشرّع مسبقاً لم يكن قد مفاجئاً حين تقرّر عقوبة وجزاء فور ارتكابه، وبذلك فإنّ الفرد والأفراد بمجموعهم هم من شرّعوا تلك التشريعات عن طريق ممثليهم في السلطات العامة.

٢- تنمية الخزينة العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية:

كما تتمثل العدالة الجزائية، في امتثال الأفراد والذي ينعكس إيجاباً على الخزينة العامة من خلال إصلاح صدعها نتيجة لما أصابها من ضرر جراء ارتكابه المخالفة الضريبية (سرور، ١٩٩٠، ص ١٨٧ - ٢٢٤)، فضلاً عن ارتباط تلك العدالة بعدالة الضريبة، والتي تبغي تحقيق التوازن بين مصلحتي طرفي المعاملة الضريبية الذّين يمثلان أدوات السياسة المحقّقة للعدالة الاجتماعية.

٣- الردع العام والردع الخاص:

بطبيعة الجزاء الذي يرد على مرتكبي الجرائم الضريبية، فإنّ غاية الجزاء بصورة عامة وعدالتها بصورة خاصة أنها سوف تقي من ارتكاب التهرب الضريبي بالنسبة للذين تخلفوا عن دفع الضريبة بمعنى حصول ردعاً خاصاً، في حين يتمثل الردع العام حتى للذين هم ملتزمون بدفع الضريبة من أنهم إذا ما ظنّوا أنّ العدالة غير متحقّقة بالنسبة للمخالفين ولم يجرّ محاسبتهم فسوف يتّبعون نفس الأسلوب المتّبع من قبل المخالفين، وبالتالي سوف يحقّق هذا الردع بنوعيه الهدف الأشمل والأمثل في جباية الضريبة.

ثانياً: الانعكاس السلبي كأثر لعدم تحقّق العدالة الجزائية:

كما وإنّ العدالة فيما لو نفترض عدم تحقّقها، فإنّ ذلك سوف ينعكس سلباً على إمكانية تقبّل الأفراد والمكلفون لتلك التشريعات، فقد تأخذ صوراً عدّة منها:

١ - انخفاض وتيرة التنمية والازدهار في المجتمع:

إنّ الجريمة التي تقع من المتهريين من الضريبة فيما لو لم يتم العثور على المتهم، أو لم يتم معاقبته بسبب عدم تحقّق العدالة الجزائية، فإنّ السلطات التي كانت تسعى من وراء الامتثال الضريبي إلى تحقيق المنفعة للمجتمع، سوف ينصرف ذلك إلى تعطيل عمليات التنمية والازدهار في المجتمع (الخطيب، موقع الجزيرة الإلكتروني، ٢٠١٧، www.aljazeera.net)، وعليه فإنّ هذه المنفعة التي تبغي السلطات إلى تحقيقها تكمن في ضرورة الامتثال بالنسبة للمتهربين، حتى يشعر الأفراد والملتزمين على وجه الخصوص بأنّ العدالة متحقّقة وما عليهم سوى الامتثال لهذه القوانين.

٢ - التمييز الفئوي في ارتكاب الفعل ذاته:

ينظر المكلفون الملتزمون بدفع الضرائب من أنّ العدالة الجزائية لم تتحقّق طالما أحسّوا بأنّ التزامهم الضريبي لا يلقى درجةً من الاحترام عندما يرون أنّ البعض ينتهكون القانون ويتجاهلون الواجبات الملقاة عليهم ويحقّقون أرباحاً ويمرّون دون عقاب (برايتوايت: المصدر السابق، ص ٥٨).

فحتى لو كان المكلف الملتزم بالقوانين المالية فيما لو تهرّب من دفع الضريبة، فسوف يلقى تشديد في الأمر وعقوبةً تصل إلى درجةٍ من الشدة إذا ما قارن نفسه بحالاتٍ مشابهة وقعت من آخرين غير ملتزمين أصلاً بدفع الضرائب لا يجدون ردعاً قانونياً. فقد يفرز ذلك التمييز إمكانية تطبيق القانون واجراءاته الجزائية على فئةٍ دون أخرى مما يشكّل ثقلاً على الافراد الملتزمون.

٣- تزامم الجزاءات الضريبية:

كما أسلفنا من أنّ توظيف الجزاءات الضريبية يجب أن تتناسب وتتوازن مع ماهية وحجم ونطاق وأبعاد السلوك المرتكب من قبل المكلف والذي يعدّ بحدّ ذاته ضماناً وحيدة لعدالة الجزاء الضريبي والذي يجب أن لا توضع كافة الجزاءات في سلة واحدة ويعاقب بها المكلف أيّاً كان سلوكه وحجمه وتأثيره، فمن غير المعقول أن تتساوى عقوبة المخالف لنصّ عن تقصيرٍ أو عمدٍ أو إهمالٍ أو سوء فهم أو جرّاء قوةٍ قاهرة، مع من خالفه عن قصدٍ أو تعمّدٍ، فعدم العدالة الجزائية تؤدّي إلى قيام تزامم لتلك الجزاءات، فلم يفلح النصّ التشريعي في تحقيق غاية الردع (رمضان: مصدر سابق، ص ٩٨٨).

ونخلص مما تقدم، في أنّ الجزاء الضريبي بمتطلباته أنف الذكر إذا ما وجد بالشكل الذي يشعر المكلف أنه عادلّ وقد أفرز بعيداً عن الظلم والتمييز وعدم المساواة، فإنّ ذلك سوف يشكّل مردوداً إيجابياً في إمكانية إنفاذ القوانين المالية والضريبية تحديداً، وعلى العكس من ذلك فإنّ عدم عدالته، سوف يقبر أيّ تقدمٍ فردي نحو الإنفاذ الضريبي.

الخاتمة

بعد أن أنهينا دراستنا في موضوع بحثنا توصلنا إلى نتائج مع تقديم مقترحات والذي سنوردهما وفقاً للتقسيم الآتي:

النتائج:

١- تتمثل العدالة الوظيفية بثلاث صور هي العدالة التوزيعية والعدالة الاجرائية فضلاً عن العدالة الجزائية. وتكون مفاهيم العدالة التوزيعية تبعاً لرؤية كل علم من العلوم.

٢- تعني العدالة التوزيعية أن لا مجال لتحقيق الظلم والقهر والاستغلال والحرمان مع تغييب للفقر والتهميش والتمييز الطبقي بكل أشكاله وتكافؤ فرص الوصول إلى التعليم والوظائف والموارد المادية للإنتاج وربط العائد بالمساهمة الانتاجية مع ضمان حد أدنى مقبول للمعيشة لكل مواطن.

٣- يتمثل التطبيق الفعلي للعدالة التوزيعية بالمجالات المالية والضريبية بالتحديد، في الضرائب التي تفرضها الدولة على الأفراد لمواجهة النفقات المتعددة. من خلال فرض الضرائب وسريانها على جميع الأشخاص والأموال.

٤- غياب العدالة يشكل أثراً سلبياً في علاقة المكلفين بالسلطة المالية اما تفعيل مشاركة المكلفين في عملية اتخاذ القرار الضريبي، له وقعٌ إيجابي على شعور المكلف بعدالة إجراءات السلطة المالية.

٥- للعدالة قواعد ثلاث تتمثل في المساواة والنوعية حيث تقابل عدم التمييز في القوانين المالية فضلاً عن قاعدة الحاجة والتي تقابل مراعاة الاشخاص الأكثر حاجة للعدالة، اما الإجراءات التعسفية والتقدير الضريبي التعسفي

- من مكونات تحقيق الفجوة بين الإجراءات الفعلية وتطبيقها العملي، مما ينتج عنها تقويضاً للنظام الضريبي، وتهرباً من دفع الحصيلة الضريبية.
- ٦- تكوّن للعدالة الضريبية جانبين هيكلي، يعبر عن الإجراءات الرسمية للعدالة مثل إجراءات تقدير الضرائب، وتحديد الوعاء الضريبي وغيرهما، بينما يمثل الجانب الاجتماعي مدى احترام السلطة المالية للمكلفين.
- ٧- كفاءة النظام الضريبي المعمول به وجودة المعلومات المقدمة من قبل السلطات الضريبية، كفيلاً بطمأننة المكلفين بعدالة الإجراءات الضريبية.
- ٨- تتبع العدالة الجزائية شرعية الجزاء الضريبي والمستند للمبدأ الدستوري القاضي بـ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص.
- ٩- إنّ الجزاء المترتب كان قد ارتبط بدايةً بمبدأ النفعية ويكمن الجزاء الضريبي بارتكاب المكلف مخالفات ضريبية تصل حدّ الجرائم مثل التهرب الضريبي، والجزاء يوظف لتعويض الخسارة التي لحقت بالخزانة العامة.
- ١٠- تتمثل العدالة الجزائية حال قيام مقومات أساسية في المحاكمات، مثل كون الفعل المرتكب متضمناً ركنيه المادي والمعنوي.
- ١١- للمكلف حقوقاً بها تكتمل صورة العدالة الجزائية تكمن في، الحق في افتراض البراءة، وضرورة إبلاغه بالتهمة المنسوب إليه، مع علمه التام بتلك الحقوق، والاستعانة بمحامٍ للدفاع عنه مع إمكانية الحصول على المشورة القانونية المجانية حال تعذر الاستعانة بالمحامي، فضلاً عن محاكمة عادلة وسريعة تنتج أثرها.
- ١٢- ينتج الجزاء الضريبي أثره الإيجابي حال عدالته في إظهار الشعور النفسي لدى الأفراد المنعكس للسلوك في إمكانية إنفاذ القوانين المالية، في

حين يرد العكس والتأثير على خزينة الدولة العامة إن لم تتحقق تلك العدالة.

١٣- تؤثر العدالة الجزائية سلباً في انخفاض وتيرة التنمية الاجتماعية وازدهارها، وتمييزها لفئات من خلال تطبيق القانون عليهم دون فئات أخرى، بينما نجد أنّ العقوبات تطبق جملةً واحدة بدون الأخذ بالاعتبار ماهية الفعل وحجمه وتأثره وقوته، مما يشكلّ تزامناً للجزاءات الضريبية.

التوصيات:

١- إعادة النظر بمواطن التشريعات المالية والضريبية على وجه الخصوص والتي تخلو من تطبيقات للعدالة التوزيعية على سبيل المثال إعادة النظر بالمادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل الذي يخص السماحات على اختلافها كونها اصبحت لا تعني شيء وخاصة سماحات الاطفال كمثال لعدد من النصوص.

٢- الارتقاء بمستوى العدالة التوزيعية في المجال المالي والضريبي من خلال قيام السلطات العامة بإصلاح قانوني ضريبي شامل.

٣- العمل على زيادة إدراك المكلفين بالعدالة الإجرائية والجزائية وبيان أهميتها لسلوك المواطنين من خلال تضمين إجراءات عادلة حقاً .

٤- رفع مستوى شعور المكلفين بأنّ الإجراءات الإدارية المطبقة تتسم بالعدالة، وذلك من خلال السماح للمكلفين بالمشاركة وإبداء الآراء في القرارات.

٥- العمل على إجراء العديد من الدراسات ذات العلاقة لقلتها في المستوى العربي، وذلك لما للموضوع من أهمية، وكذلك لإثراء المكتبات العربية، وتوصي الدراسة الباحثين المهتمين بالجانب المالي بدراسة العدالة الإجرائية.

- ٦- سنّ قوانين إجرائية ضريبية واضحة وسلسلة خصوصاً في البلدان التي تخلو منها، مما يؤدي إلى مكافحة الفساد والتهرب الضريبيين.
- ٧- تكييف النظام القانوني الضريبي مع الواقع، لكي يبدو أكثر عدلاً ومقبولية.
- ٨- العمل الجاد من أجل فرض أقصى العقوبات على المتهربين من تطبيق القوانين المالية وعلى سبيل المثال تعديل المواد (٥٦، ٥٧ و ٥٨) من الفصل الثامن والعشرين الجرائم والعقوبات من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ضماناً لإشعار الملتزمون بتحقيق العدالة الجزائية.
- ٩- توظيف الجزاءات الضريبية بحيث تتناسب وتتوازن مع ماهية وحجم ونطاق وأبعاد السلوك المرتكب من قبل المكلف والذي يعدّ بحدّ ذاته ضماناً وحيدة لعدالة الجزاء الضريبي.
- ١٠- ضرورة المساواة وعدم التمييز الفئوي الناجم عن فرض الجزاء الضريبي على فئة دون فئةٍ أخرى.

المصادر

أولاً: الكتب:

- ١- الحسن: إحسان محمد الحسن: موسوعة علم الاجتماع، ط١، الدار العربية للموسوعات، بيروت، ١٩٩٩.
- ٢- سرور: د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٣- سرور: د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، ط١، ١٩٩٩.
- ٤- دورانكيف: البروفيسور بويان دورانكيف، الضرائب والعدالة الاجتماعية، UNWE.
- ٥- ستيجليتز: جوزيف ستيجليتز: اقتصاديات القطاع العام، دار النشر الجامعية، ١٩٩٦، S، Stopanstvo، 1988، ص ٤٤٥ - ٤٥٥.
- ٦- مولباتشير: جيمس ألم، أريك كيرسلر، ستيفان مولباتشير: الجمع بين علم النفس والاقتصاد في تحليل الامتثال من الإنفاذ، قسم الاقتصاد، جامعة تولين.
- ٧- جوتمان: دانيال جوتمان: الجزاء الضريبية والدستور، جامعة السوربون، باريس ٢٠١١.
- ٨- احمد: د. رائد ناجي احمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري، بيروت، ٢٠١٨.
- ٩- رمضان: د. شعبان أحمد رمضان: الجزاء الضريبي كأحد آليات عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، ع٦٥، ٢٠١٨.
- ١٠- العبودي: د. عباس العبودي، احكام قانون الاثبات المدني العراقي، ط٢، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٧.
- ١١- الصكبان: عبدالعال الصكبان: علم المالية العامة، ج١، ط٣، دار الجمهورية للنشر، بغداد، ١٩٦٦.
- ١٢- داوود: علي محسن داوود: آلية تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع التخصصات الاستثمارية في ظل اللامركزية الإدارية، جامعة بغداد، ٢٠١٣.
- ١٣- بريثويت: فاليري بريثويت: فرض الضرائب على الديمقراطية، الجامعة الوطنية الأسترالية، ٢٠١٤.
- ١٤- بريثويت: فاليري بريثويت: فرض ضرائب على الديمقراطية، Ashgate Publishing Ltd، هانست، انكلترا، الجامعة الوطنية الأسترالية، ٢٠١٤.

- ١٥- فراي: لارس بونوس فراي: التهرب الضريبي والعمو الضريبي وعقد الضريبة النفسية، برنامج الدراسات الدولية، جامعة ولاية جورجيا، ٢٠٠٧.
- ١٦- عبداللطيف: د. محمد محمد عبداللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، لجنة التأليف والتعريب والنشر، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ١٩٩٩.

ثانياً: الرسائل والأطاريح:

- ١- مليكة: بطة مليكة: العدالة التنظيمية وعلاقتها بالالتزام التنظيمي، دراسة ميدانية لدى أساتذة قسم علم النفس، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، كلية الإنسانية والاجتماعية، ٢٠١٨.
- ٢- كنزة: عدنان كنزة: العدالة التنظيمية وعلاقتها بالإبداع التنظيمي داخل المنظمة، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، ٢٠١٨.
- ٣- يونغ: كريستيان يونغ: القاضي الفرنسي ومواجهة عقوبات ضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة روبرت شومان ستراسبورغ الثالث، ٢٠٠٠ - ٢٠٠١.

ثالثاً: البحوث والدراسات:

- ١- العيسوي: إبراهيم العيسوي: الآفاق المستقبلية لتحقيق العدالة والتنمية في اقتصاديات الربيع العربي حالة مصر، بحث منشور في مجلة بحوث اقتصادية عربية، مجلد ١٥، ١ع، ٢٠١٣.
- ٢- عبود: د. حيدر وهاب عبود: مبدأ المساواة أمام الضريبة، دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، مجلد ٢، السنة ٤، ٥ع، ٢٠٠٩.
- ٣- العدل: ضياء فتحي العدل: العدالة التوزيعية، مفهومها، وأوضاعها وسبل تحسينها، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد ٣، جامعة المنصورة، كلية التجارة، ٢٠١٩.

رابعاً: المواقع الإلكترونية:

- ١- الخطيب: أمجد الخطيب: في العدالة الجزائية ... عاصم عمر ضحية، مقال منشور على موقع الجزيرة الإلكتروني، ٢٠١٧. www.aljazeera.net
- ٢- العدالة التوزيعية، بحث منشور في موقع حماة الحق الإلكتروني www.jordan-lawyer.com
- ٣- نظمي: فارس كمال نظمي: مفهوم العدالة في الفكر الاجتماعي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني، www.ahawar.org

٤- معالجة الجريمة الضريبية المبادئ العالمية العشرة، مقال منشور بواسطة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باريس، ٢٠٢٠. www.oecd.org

٥- جزيلان: هلال محمد جزيلان: العدالة التوزيعية، مقال منشور على الموقع الالكتروني، www.26.sept.inf

خامسا: القوانين:

١- قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٠ والقانون رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٥.

٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٣- قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٨.

سادسا: المصادر الأجنبية:

- 1- Greenberg، J. (1990). Organizational Justice: Yesterday .Today and Tomorrow .Journal of Management. 16 (2)
- 2- Friedman، Legal (Theory، steven sandsons) London، 1967.

الملخص:

إن أي مجتمع لا يستقيم إلا بوجود تشريعات تنظم وتحكم العلاقات الموجودة فيه، ولا تحقق هذه التشريعات هدفها إلا بتطبيقها تطبيقاً سليماً وعادلاً، والعدالة هنا لا تتجسد فقط في تطبيق التشريعات، وإنما تتجسد أيضاً في أن تأتي هذه التشريعات في ذاتها عادلة من قبل السلطة الموكول إليها سنّها وإخراجها إلى حيّز الوجود، فالقضاء ليس موكولاً وحده تطبيق العدالة، فقد يقوم القضاء بتطبيق تشريعات غير عادلة وبالتالي يسهم في انتهاك العدالة، لذا تمرّ العدالة في نطاق التشريعات بمراحل عديدة من حيث سنّ هذه التشريعات من قبل السلطة المختصة، ومن ثمّ وضعها موضع التنفيذ وتطبيقها على المخاطبين بأحكامها من قبل السلطة التنفيذية، فالسلطة المختصة بالتشريع عليها مهمة أن تصدر التشريع في صورة عادلة، وذلك بمراعاة ظروف المجتمع الذي سوف ينظم التشريع هكذا علاقاته، وكذلك يأتي التشريع لتحقيق الاستقرار القانوني ولو نسبياً بصدد العلاقات التي ينظمها وأن يأتي متفقاً مع التوقعات والثقة المشروعة للمخاطبين.

لذا فالسلطة العامة يقع على عاتقها وهي بصدد سنّها للقوانين والمالية منها بالتحديد أن تراعي جوانب العدالة من أجل زرع الثقة بالمخاطبين وصولاً إلى إمكانية وحمية إنفاذ تلك التشريعات لما تمثله هذه التشريعات من غاية منشودة.

وللإحاطة بجوانب هذا الموضوع يتعيّن علينا التطرق إلى جوانب عدة منها دراسة العدالة الوظيفية والمتوازية المتمثلة بالعدالة التوزيعية وانعكاسها الايجابي على شعور الفرد والمجتمع بصورة عامة والجانب الاخر هو التطرق الى العدالة الاجرائية واثرها على سلوك المكلف بأداء الفرائض المالية، اما الجانب الاخير تكون محطتنا هيه العدالة الجزائية وخاصة في بيان خصوصية الجزاء الضريبي.

الكلمات المفتاحية: العدالة - التوزيعية - الاجرائية - الجزائية - انفاذ

القوانين.

Abstract:

Any society cannot be upright without the existence of legislation that organizes and governs the relationships that exist in it. These legislations will not achieve their goal unless they are properly and equitably applied. Justice here is not only embodied in the application of legislation, and is also embodied in the fact that these legislations are in themselves just by the authority entrusted with enacting them and bringing them into existence. The judiciary is not solely entrusted with the administration of justice. The judiciary may apply unfair legislation and thus contribute to a violation of justice. Therefore, justice within the scope of legislation passes through many stages in terms of the enactment of these legislations by the competent authority putting them into practice and apply them to those addressed by its provisions by the executive authority. The authority competent to legislate is obligated to issue the legislation in a fair manner, taking into account the conditions of the society whose relations the legislation will regulate. Legislation also comes to achieve legal stability, albeit relatively, with regard to the relationships it regulates, and to be in line with the legitimate expectations and trust of the interlocutors. The authority competent to legislate has the task to issue legislation in a fair manner, by taking into consideration the conditions of the society in which the legislation will organize such its relations, the legislation also comes to achieve a legal stability, even if relatively, regarding the relations it regulates, to come in line with the expectations and the legitimate trust of the interlocutors.

Therefore, the public authority is a responsible in the process of enacting financial and financial laws, particularly, that it takes into account the aspects of justice in order to instill confidence in the interlocutors, in order to reach the possibility and inevitability of implementing these legislations, as these legislations represent a desired goal.

In order to understand the aspects of this subject, we must address several aspects, including the study of functional and parallel justice represented by distributive justice and its positive reflection on the feeling of the individual and society in general. Especially in the tax penalty privacy statement.

Keywords: justice - distributive - procedural - penal - law enforcement.