

الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية
مفهومها, مبرراتها, واسباسها القانوني
دراسة مقارنة

أ.م.د. ناهدة عبد الغني محمد

م. هيمن رسول مراد
قسم القانون
كلية العلوم الإنسانية
جامعة رابرهين

قسم القانون
كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية
جامعة كويه

Hemin.murad@uor.edu.krd

dr_naheda@yahoo.com

ملخص البحث باللغة العربية

إن الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ومبرراتها واسباسها القانوني ، من المواضيع ذات الاهمية القصوى ، لأن الموضوع يخصّ مواطني البلد بأجمعهم ، فما من فرد إلا وتشمله قوانين الضريبة . ان تنفيذ قوانين الضريبة دون رقيب ، قد يؤدي الى التعسف بحق بعض المواطنين أو قد يؤدي الى الاستغلال الوظيفي والاضرار بالمصلحة العامة ، تناول الباحثان في هذا البحث مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية وتأريخها ومبرراتها واسباسها القانونية ، ليعرف المواطن أن هذا الحق من الحقوق التي يكفله القانون له تحقيقاً لمصلحته والمصلحة العامة.

الكلمات الافتتاحية :- الرقابة ، قوانين الضريبة ، الاسس القانونية ، المبررات القانونية .

المقدمة

أهمية الموضوع :-

لا يمكن انكار أهمية الضرائب وجبايتها ومكانتها ودورها على اقتصاد البلدان ، وذلك لأن الضرائب من أهم الوسائل الاساسية لتمويل خزينة الدولة لمواجهة النفقات ، فضلاً عن ذلك تعدّ الضرائب أداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدول كلها ، وذلك لتحقيق الاهداف المالية والاقتصادية ، والتي منها اعادة توزيع الدخل وتحقيق الرفاهية المجتمعية ، لذا يستلزم الأمر احاطته بنوع من الحماية وذلك بفرض الرقابة عليها.

اسباب اختيار الموضوع واستلته :-

بما ان الرقابة تمثل الضوابط المحددة لكل تصرف يتعدى أثره الى الغير وذلك لأن أداء العمل والاحتفاظ بالاموال في السابق كان يعهد بها الى بعض الافراد ولحساب الدولة ، مما تتطلب إقامة رقابة على هؤلاء الافراد .

ان رصد تحركات الاموال في الدولة يعدّ الخط الدفاعي الأول في حماية مالية الدولة ، ولا يتحقق ذلك إلا بالرقابة عليها ، إذ أن الدول كلّها تحرص على تنظيم تلك الرقابة وتدعيمها حتى توثي ثماره المرجوة ، لذلك يثار دائماً سؤال مفاده ما أهمية الرقابة على مالية الدولة ؟ ما المقصود بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ؟ ما هي مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ؟ وما هو أساسها القانوني ؟

أهداف البحث :-

هدف البحث الاساس هو الاجابة عن الاسئلة المثارة اعلاه من خلال توضيح مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، ومبرراتها وأساسها القانوني .

مشكلة البحث :-

تكمن المشكلة في عدم وضوح مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، كذلك عدم وضوح مبرراتها وأساسها القانوني .

منهج البحث :-

إن الاجابة على الاسئلة المذكورة أنفاً تتطلب دراسة الموضوع في جوانبها المتعددة ، وذلك للوصول الى رأي قانوني بصدده ، وقد اتبع البحث المنهج الاستقرائي والتحليل المقارن في دراسة الموضوع .

الدراسات السابقة :-

تناول عدد من المؤلفين موضوع الرقابة المالية في الدول العربية ، نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر :-

١- د. فهمي محمود شكري : الرقابة المالية العليا وتنظيم أجهزتها في الدول العربية.

٢- د. يوسف شباط : المالية العامة (الموازنة العامة) .

٣- د. محمد سعيد زهود : مبادئ المالية العامة .

٤- د. رفعت المحجوب : المالية العامة .

٥- د. حسن عواضة : المالية العامة .

٦- د. عادل فليح العلي : المالية العامة والقانون المالي .

٧- د. مجدي محمود شهاب : أصول المالية العامة .

٨- د. عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق.

٩- د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي .

١٠- د. رمضان صديق و ايمان اسماعيل : المالية العامة والتشريع المالي .

١١- د. رمضان محمد بطيخ : الرقابة على أداء الجهاز الاداري .

١٢- د. السيد خليل هيكل : الرقابة على المؤسسات العامة .

١٣- د. محمد رسول العموري : الرقابة المالية العليا .

١٤- د. محمد علوم محمد محمود : الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة.

يلحظ على هذه الدراسات انها تتناول المالية العامة بشكل عام ، وبعض الاحيان يدرسون الرقابة على المالية العامة في زاوية معينة ، و نلاحظ عدم وجود بحث علمي أكاديمي يتناول بشكل جلي موضوع الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ومبرراتها واساسها القانوني ، مما اقتضى دراسته ضمن هذا البحث .

خطة البحث :-

اقتضت المادة العلمية للبحث توزيعها على مبحثين اثنين وكما يأتي :-

المبحث الاول :- مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية وتطورها التاريخي .

المبحث الثاني :- مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية واساسها القانوني

هذا وينتهي البحث بذكر أهم نتائج البحث وتوصياته .

المبحث الاول

مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية وأهميتها وتطورها التاريخي

ندرس في هذا المبحث مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية وأهميتها وتطورها التاريخي وذلك في مطلبين :-

المطلب الأول

مفهوم الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية وأهميتها

أولاً :- المفهوم :-

اختلفت المفاهيم التي روعيت في تعريف الرقابة عند فقيه الى آخر ، فالبعض يعرفها بأصلها ، والبعض الآخر يحددها بصفتها ، وآخرون يعتمدون على نتائجها وأهدافها ، لذا تنوعت تعاريف الرقابة فهناك اتجاهات ثلاثة في تعريفها وهي :-

الإتجاه الأول :-

يهتم اصحاب هذا الإتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة ، ويركزون على الأهداف التي تسعى الرقابة الى تحقيقها ، كما يهتمون بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق الرقابة ، ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول اليها (هيكل ، ١٩٧١ : ١٧٣).

هذا وقد عرف (HENRI FAYOL) الرقابة بأنها: التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة ، فهي عملية الكشف عما إذا كان كل شئ يسير حسب الخطط الموضوعة ، وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها ، وتفادي تكرارها مما جعل الرقابة أحد عناصر الادارة أو وظائفها التي هي ضرورة ولازمة ليست فقط للخدمات العامة والمشروعات ، بل أيضاً لكل جهد جماعي مهما كان غرضه (عثمان ، ١٩٩٢ : ١١،١٢).

الإتجاه الثاني :-

ينظر أصحاب هذا الإتجاه الى ان الرقابة ما هي إلا إجراءات ، ويركزون على الخطوات التي يتم اجراؤها للقيام بعملية الرقابة ، فلأتمام عملية الرقابة يتطلب وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة ، كشرط أساس للقيام بالرقابة على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها (العموري ، ٢٠٠٥ : ٢٢) ، ووفقاً لهذا الإتجاه يعرف البعض الرقابة بأنها الأنشطة التي ينصب تركيزها على تحديد المتحقق ومقارنته بالمخطط ، لأجل حصر الفروق وتحديد الإنحرافات والوقوف على أسبابها وإقتراح حلول لمعالجتها (العبيدي ، ١٩٨٦ : ١٣).

الإتجاه الثالث :-

يهتم أصحاب هذا الإتجاه بالأجهزة التي تقوم بالرقابة ، وتتولى الفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج ، فالرقابة تعني هنا أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة أهدافها بكفاية وكما ينبغي، مع منح هذه الاجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل (بدوي ، ١٩٧٠ : ٩١).

نستنتج من كل ما تقدم أن الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هي العملية المتكاملة والشاملة التي تقوم بها السلطات المختلفة في الدولة لمتابعة كيفية تنفيذ القوانين الضريبية ، بهدف المحافظة على أموال الدولة المستحصلة من الضرائب من جهة ، ومن جهة أخرى الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة حتى لا تجبى أموالهم دون وجه حق .

هذا ولتوضيح مفهوم الرقابية على تنفيذ القوانين الضريبية لابد لنا أيضاً بيان مفهوم الضريبة ، إذ تشكل الضرائب المورد الاساس الذي يعتمد عليه جميع الدول في ميزانيتها ، بل واصبحت تشغل في الزمن الحديث الأهمية النسبية الأولى بين مختلف مصادر الإيرادات العامة (فرهود ، ١٩٩٠ ، ١٤٩/١).

تعرف الضريبة بأنها مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبراً على أفراد المجتمع بصفة نهائية ، وبدون مقابل لتحقيق النفع العام (المحجوب ،

١٩٠ ، عواضة ، ٤٠٠ ، والعلوي ، ٢٠٠٩ ، ١٢٢).

كما عرفت بأنها : «مبلغ نقدي يجبي جبراً دون مقابل خاص يتلقاه الدافع ، وهي تفرض على المستوى الجماعي للأمة ككل (البديري ، ١٩٩٧ ، ١٤١) ، وعرفت أيضاً على أنها مبلغ نقدي يلتزم الفرد بدفعه الى السلطة بدون مقابل مباشر (الحلو ، ٢٠٠٥ : ٢٧٥) . كما عرفت أيضاً على أنها: «اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكلفة» (الجنابي ، ١٣٦).

يلحظ أن بعض الفقه أثفق على أن الضريبة تفرض على المواطنين جميعاً، وقد ورد تعبير الضريبة العامة (Contribution Public) في المادة (١٤) من اعلان حقوق الانسان والمواطن الصادر في فرنسا عام ١٧٨٩ ، ويرى الفقه أنه من البديهي ألا توجد بالمعنى الدقيق ضريبة عامة تفرض على جميع المواطنين، لأن تحديد وعاء كل ضريبة يفترض بالضرورة إجراء اختبار ، مما يعني في الوقت نفسه استبعاد الممولين أو القدرات التكلفة التي لا تدخل في هذا الاختبار (Trotabas ,Cotteret ,١٩٩٢، ٨٠:).

ولبيان مفهوم الضريبة بشكل أوضح لابد لنا من التعرض لخصائص الضريبة والتي تميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات وهي كالآتي :-
١-الضريبة فريضة مالية :- تلزم الدولة الاشخاص بدفع الضريبة في صورة مبلغ مالي ، سواء تحصلت الدولة على هذا المبلغ عيناً أو نقداً حسب مقتضيات الأحوال ، وإن كانت الصفة النقدية هي الغالبة والأكثر شيوعاً، هذا وجدير بالذكر أنه في العصور القديمة ، كانت الضريبة تفرض وتجبى بصورة عينية عن طريق إلزام الأفراد بأقتطاع جزء من المحصول الزراعي أو الصناعي واعطائه للدولة (عوض الله وشهاب ، ٢٠٠٢ : ١٤٩ ، ١٥٠) ، أمّا في العصر الحديث فالضريبة تأدية نقدية وليست بديلاً عينياً ، أو خدمة شخصية يؤديها المكلف كجزء من حاصلات الأرض أو عدد ساعات العمل ، كما كان بعض الضرائب في السابق (عواضة ، ٤٠١) .

٢-دفع الضريبة اجباري :- بما أن العلاقة الضريبية بين الدولة والمكلف هي علاقة قانونية وليست علاقة تعاقدية ، لذا تنظم الدولة الضريبة وتفرضها بأرادتها المنفردة من حيث تحديد نوع الضريبة ووعائها وسعرها ، لذلك فإن المكلف بالضريبة ملزم بتأديتها وليس له أي اختيار في ادائها أو عدمه ، ولا في كيفية الدفع وموعده ، وفي حال امتناعه عن تأديتها تجبى منه جبراً (الصكبان ، ١٩٩٧ ، ١٥٦/١) .

٣-الضريبة تدفع بصفة نهائية (غير قابلة للاسترداد) :- أي أن الفرد في دفع الضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة ، أو المطالبة بفوائد عنها ، ذلك لأن الضريبة تجبى من المكلف بصفة نهائية (عوض الله وشهاب ، ١٢، ١١).

٤-الضريبة تدفع بدون مقابل :- فالشخص الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من قبل الدولة حين دفعها ، غير أن هذا لا ينفي أن ينتفع المكلف الدافع للضريبة بالخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة حاله حال بقية المواطنين المستفيدين من الخدمات العامة ، ويترب على ذلك أنه لا يجوز أن ينظر الى مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند تقدير الضريبة التي ينبغي عليه دفعها ، وإنما ينظر الى مدى مقدرته على تحمل الاعباء العامة (الجنابي ، ١٣٧).

٥-غرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة :- تهدف الدولة من حيث المبدأ الحصول على الإيرادات من اجل مواجهة النفقات العامة واشباع الحاجات العامة ، تلك الحاجات التي اصبحت اليوم متعددة ومتطورة منها الحاجات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية (يونس : ١٠٨ ، ١٠٩).

٦-فرض الضريبة والغاؤها والاعفاء منها لا يتم الا بموجب النصوص القانونية :- الضريبة لا تفرض ولا تلغى الا بقانون يصدر بموجب الاصول الدستورية للبلد الذي يشرعه ، ويلحظ أن القانون الضريبي متزامن من هذه الناحية مع قانون العقوبات ، إذ أنه كما لا عقوبة ولا جريمة الا بنص قانوني ، فإنه كذلك لا تفرض الضريبة ، ولا تلغى ، ولا تعدل الا بنص قانوني يجيز ذلك (الجنابي ، ٥٩).

ثانياً :- الأهمية :

تحتل الضرائب أهمية خاصة في المالية العامة، ولا ترجع هذه الأهمية فقط إلى كون الضريبة من أهم صور الإيراد العام فحسب ، وإنما لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية ، الدور الذي لا يقل عن كونها صورة من صور الإيراد. بعد تطور دور الدولة الحديثة، وخروجها عن كونها مجرد دولة حارسة، وتحولها إلى دولة تلج في مختلف مجالات الحياة السياسية،

والاقتصادية، والاجتماعية؛ فإن الضريبة صارت أداة ضمن الأدوات التوجيهية التي ترسم السياسة المالية والتي تستخدمها الدولة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها السلطة الحاكمة في البلد، هذا فضلاً عن تأثير الضريبة في العملية الاقتصادية ومتغيراتها، كالتضخم، والادخار، والاستثمار، والتعامل مع البطالة. كما ترجع هذه الأهمية أيضاً إلى ما تثيره الضريبة من مشكلات فنية واقتصادية، تحدث عند فرض ضريبة معينة، ومشكلات آثار للضريبة.

انطلاقاً من أهمية الضرائب فإن الدساتير المختلفة بدأت منذ زمنٍ طويل تضمّن المبادئ الأساسية للضرائب في صلب موادها، وتضع اطاراً عاماً تحكمها، يقوم على أساس عدم جواز فرض أية ضريبة أو تعديلها أو إلغائها أو إعفاء أحد منها إلا بقانون (ينظر على سبيل المثال الفقرتان (١ و ٢) من المادة (٢٨) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥)، ليصبح التشريع هو المرجع الوحيد المعترف بشرعيته لتنظيم عناصر الضريبة المذكورة.

وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التأريخ السياسي الحديث؛ وتؤخذ بعين الاعتبار التوفيق بين مصلحة كل من الخزينة العامة في أن لا يضر بحصيلتها، ومصلحة المكلفين بأن لا يجبي منهم بغير الحق، فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الانسان والقانون وجدت الضريبة لصون الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع. لذا استلزم الأمر إحاطته بنوع من الحماية، وذلك من خلال فرض الرقابة عليها، ولتحقيق ذلك لابد من وجود جهاز ضريبي كفوء ومحترف في تحديد الوعاء الذي سوف يتم فرض الضريبة عليه و الإجراءات السليمة و الشفافة والدقة في المعطيات المعتمدة أثناء تحصيل الضرائب للإطلاع على تقويم مدى نجاح السياسة الضريبية وقدرة تعامل المكلفين مع مفردات قوانين الضرائب و تكييف مشاريعهم معها.

إن الرقابة تمثل الضوابط المحددة لكل تصرف يتعدى أثره إلى الغير، وذلك لأن أداء العمل والاحتفاظ بالأموال في السابق كان يعهد بها إلى بعض الأفراد ولحساب الدولة مما تتطلب إقامة رقابة على هؤلاء الأفراد، ورصد تحركات هذه الأموال، على أن خط الدفاع الأول في حماية مالية الدولة هو الرقابة عليها، إذ كافة التشريعات تحرص على تنظيم تلك الرقابة ودعمها حتى تؤتي ثمارها المرجوة، بل أن بعض الدول تعدّ الرقابة على مالية الدولة إحدى السلطات العامة بالدولة؛ تقوم جنباً إلى جنب مع السلطات الثلاث- التشريعية والقضائية والتنفيذية- وهذا يعكس مكانة الرقابة، وقد كانت التطورات والكوارث التي تعرضت لها المجتمعات عبر تأريخها سبباً من أسباب تجاوز الحكام للسلطات وإغفال المحكومين لحقوقهم، مما أدى إلى توزيع مهام الدولة بين سلطات مختلفة تشريعية وقضائية وتنفيذية، ومن ثم ايجاد مبدأ الفصل بينهما حتى لا يساء استعمال السلطة وقد اعتنق معظم الدول هذا المبدأ الذي يتضمن رقابة متبادلة بين السلطات (شكري، بلا، ص ١١، وشباط، ١٩٩٦: ٣٣).

وعليه فإن الرقابة بشكل عام من أهم الوسائل لضبط كيفية تنفيذ القوانين في شتى المجالات، إذ أن أي قانون لا تتوفر فيه رقابة صحيحة ومنظمة يعد قانوناً ناقصاً يفتقر الى المقومات المتكاملة () ، فالدول كلّها تحرص على تنظيم تلك الرقابة وتدعيمها حتى تؤتي ثماره المرجوة

المطلب الثاني

التطور التاريخي لمفهوم الرقابة

أن الرقابة المالية ومن ضمنها الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، أمر أساس في المجتمعات كلّها، لأنها تتحقق من مدى احترام الضوابط والحدود لتصرفات افراد المجتمع، سواء أكانوا حكاماً أم محكومين، وعليه فقد وجدت الرقابة المالية مع وجود الدولة، بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وتوجيهها نحو تحقيق الاهداف المتوخاة منها؛ وقد أدت الرقابة المالية دوراً رئيساً في تنظيم مختلف المجتمعات التاريخية، فقد عرفها المصريون والاعريق سابقاً بتعريفات تتناسب مع ما عليها تعريفات اليوم للرقابة، كما كان مدلولها واضحاً في مسلة حمورابي التي احتوت على كثير من القواعد والنظم التي تنظم المعاملات المالية والتجارية للفرد والمجتمع (الشريف، ١٩٨٦، ١٧١).

هذا وقد تطورت الرقابة بتطور الدولة، حتى غدت ركناً من أركان الادارة في الدولة الحديثة، وقد ساعد على تطور الرقابة، تطور الدولة وانتقالها من مرحلة الدولة الحارسة الى المتدخلة، فهي الآن لا يقتصر دورها على الحفاظ على الأمن الداخلي والخارجي فحسب، بل يتعداه

الى مرحلة الدولة التي تتدخل في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

هذا وفي العصور الحديثة عدت فرنسا من أوائل الدول التي أوجدت هيئة للرقابة على الاموال العامة ، فقد أنشأ الملك (سانت لويس) غرفاً للمحاسبة ، ومن أهمها غرفة محاسبة باريس سنة ١٢٥٦ م ، والتي خضعت لتطورات عديدة ، الى أن تمثلت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات منذ عام ١٨٠٧ ، أما في انكلترا فقد انشئت هيئة الرقابة المالية عام ١٨٦٦ (العموري، ٢٠٠٥: ١٧) .

أما في العراق (أحمد ، ٢٠١٦ : ص ٢٨ ، ٣٠) فقد اعتمدت الدولة العراقية ومنذ تأسيسها على جهاز رقابي خارجي وحيد وهو (ديوان مراقب الحسابات العام) المؤسس وفق القانون رقم ١٧ لعام ١٩٧٢ ، والذي كان مرتبطاً بوزير المالية ، وكان يمارس أعمال الرقابة والتدقيق المالي والحسابي للمصروفات والايرادات الحكومية على اختلاف أنواعها وتدقيق المهمات واللوازم الصناعية والتجارية والتقنية والتوقعات ، وكان يضم ملاكات وظيفية متواضعة تنسجم والحجم المتواضع للموازنة العراقية ، ومع تطور عمل الحكومة العراقية وتنامي حجم الإيرادات من الموارد النفطية ، أواخر الستينات تم تأسيس (ديوان الرقابة المالية) بموجب القانون رقم (٤٢ لسنة ١٩٨٦) ، وقد عدّ هذا القانون حالة متطورة في مجال الرقابة المالية والادارية ، إذ توسع في اختصاصه ليشمل فضلاً عن أعمال الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة أعمال رقابة الأداء ، ثم صدر قانون جديد يحمل الرقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠ ، ليتكيف مع وضع الرقابة وتوجهات الحكومة نحو تشديد القبضة المركزية على الاقتصاد العراقي ، ولتوسع عمل الرقابة المالية ويشمل المرافق العامة والمختلطة ، وفي بعض الاحيان شمل شركات القطاع الخاص ، وبعد الحملة التي قادها ديوان الرقابة المالية عام ١٩٨٥ ، لتقويم أداء المؤسسات وشركات القطاع الاشتراكي ، وما أقرته الحملة من مؤشرات لأداء تلك المؤسسات ، عندما شعرت الحكومة بخطورة تدخلات الديوان المذكور في عملها ، فقامت بتأليف لجنة في عام ١٩٨٨ لوضع قانون جديد لديوان الرقابة المالية ، يحد من صلاحياته ونطاق عمله ، لاسيّما في مجال تقويم الأداء والاختصاص القضائي (احمد ، دلاور ، ٢٠١٦) ، مما ادى الى صدور القانون رقم لسنة ١٩٩٠ ، أما في الفترة بعد احتلال امريكا للعراق في ٩ نيسان ٢٠٠٣ ، فقد قام الحاكم المدني بول بريمر بحل جميع الدوائر التي كانت تابعة لمجلس قيادة الثورة وديوان الرئاسة ، وأثر ذلك تم حل ديوان الرقابة المالية بموجب القرار رقم ٢ لسنة ٢٠٠٣ ، وتم الاعتراض على قرار الحاكم المدني لدى مجلس الحكم ، مما ادى الى إعادة الديوان الى وضعه الطبيعي ، فقد صدر قرار الحاكم المدني رقم ٧٧ لسنة ٢٠٠٤ ، والذي تم بموجبه إعادة العمل بقانون ديوان الرقابة رقم ٦ لسنة ١٩٩٠ ، مع إجراء بعض التعديلات المتعلقة بجهة الارتباط والجهات الخاضعة للرقابة منها تعديل اسم الديوان الى ديوان الرقابة المالية الفيدرالي في الحكومة المركزية في العراق بموجب القانون المرقم ٣١ لسنة ٢٠١١ ، واصبح يرتبط بمجلس النواب مباشرة ، فضلاً عن وجود (ديوان الرقابة المالية لاقليم كوردستان) ، بأعتبره اقليمياً اتحادياً يتمتع بسلطات اقليمية وفق ما يقرره الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ والمعمول به حالياً، وقد تأسس ديوان الرقابة في كوردستان بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٠ ، وكان يرتبط برئيس الاقليم قبل حل المؤسسة، وقد تم تعديله بموجب القانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ ، واصبح يرتبط بالبرلمان في اقليم كوردستان بعد حل مؤسسة الرئاسة مؤقتاً ، ويتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة .

هذا وفضلاً عن ديوان الرقابة المالية فقد تم انشاء مكتب المفتش العام داخل كلّ وزارة من الوزارات العراقية في الحكومة المركزية ، وذلك بالأمر المرقم ٥٧ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف ، ومن أهم واجبات المكتب المعني الفحص ومراجعة جميع السجلات الوزارية ، وكل ما تقوم به الوزارة من نشاط والقيام بالتحقيق الاداري والمراجعة والتدقيق على عمليات الادارة ، فضلاً عن ذلك تم إنشاء هيئة نزاهة وفقاً للأمر ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف ، والذي حدد الغرض منها بتطبيق قوانين مكافحة الفساد الاداري والمالي والرقابة على الادارة ، والذي صدر القانون النظامي لها ، ويحمل الرقم ٣٠ لسنة ٢٠١١ ، واصبحت فيما بعد هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب ، ومن صلاحياتها ممارسة الرقابة الادارية على الادارة .

أما في اقليم كوردستان العراق ، فقد تم انشاء هيئة النزاهة بموجب القانون المرقم ٣ لسنة ٢٠١١ والتي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وترتبط ببرلمان اقليم كوردستان مباشرة .

إمّا في مصر فقد أنشئ ديوان المحاسبات سنة ١٩٤٢ ، ثم تطور هذا الجهاز إلى الجهاز المركزي للمحاسبات سنة ١٩٦٤ . وفي الأردن أنشأت دائرة تحقيق وتدقيق الحسابات في سنة ١٩٣١ ، وأصبحت ديوان المحاسبة في سنة ١٩٥٩ (العموري: ٢٠٠٥ ، ص ١٧) .

إما في مجال الرقابة البرلمانية ؛ فإن البحث لنشأة هذه الرقابة يحتاج للرجوع إلى تأسيس الدولة العراقية في ١٩٢١ وإصدار أول دستور في العراق، أي القانون الأساسي لعام ١٩٢٥. حيث حدد القانون الأساسي الوسائل المستخدمة من قبل البرلمان في سبيل قيامه بمهامه الرقابية على نشاط الحكومة، وذلك بنص المادة (٥٤) منه والتي تشير الى أنه : لكل عضو من أعضاء مجلس الأمة أن يوجه إلى الوزراء اسئلة واستيضاحات، وتجري المناقشة فيها وفي أجوبتها على الوجه الذي يبين في النظام الداخلي لكل مجلس بعد مرور ثمانية أيام على الأقل من يوم توجيهها، وذلك في غير حالة الاستعجال أو موافقة الوزير». والرقابة البرلمانية في العراق قد تغيرت بتغير نظام الحكم واصدار الدساتير الجديدة، والدستور العراقي النافذ منح الحق للبرلمان بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.

أما قضائياً؛ فقد أخذ العراق بنظام القضاء الموحد منذ قيام الدولة العراقية في ١٩٢١، فصارت هناك جهة قضائية واحدة وهي القضاء العادي مختصة بالفصل في كافة المنازعات ، إلا أنه ومنذ ١٩٨٩ وبصدور قانون رقم (١٠٦) قانون التعديل الثاني لقانون مجلس شوري الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩، فقد بدأ عهد جديد في القضاء العراقي، وذلك بولادة جهة قضائية جديدة وهي محكمة القضاء الإداري والتي تباشر إختصاصاتها بجانب القضاء العادي للفصل في المنازعات التي تثور بين الإدارة والأفراد (راضي : ٢٠١٧، ص ٧٣).

مما تقدم ذكره في هذا المبحث نصل الى أن الرقابة بشكل عام ، ومنها الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، وجدت مع وجود المجتمعات المنظمة ، وتطور مفهوم الرقابة ، كما تطورت أهدافها بتطور الدولة ، وتطور المفاهيم المالية والادارية والاقتصادية ، وقد تعددت تعريف الباحثين للرقابة بشكل عام بتعدد جهات نظرهم حول وظيفة الرقابة ، واهدافها والجهات التي تمارسها . كما تعددت انواع الرقابة بتعدد الجهات التي تمارسها وسلطاتها ، وتعدد مواضيعها ، واختلاف زمن ممارستها ، إذ مرت الرقابة بمراحل متعددة الى أن وصلت الى الحالة التي نجدها في أيامنا هذه، كما تطور مفهومها عبر الزمن .

المبحث الثاني

مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية واساسها القانوني
ثمة عوامل تكمن وراء استحداث الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، كما والى جانب هذه العوامل أو المبررات هناك أساس قانوني تستند عليه العملية الرقابية ، نبين هذه المواضيع في المطلبين الآتيين :-
المطلب الأول :- مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية .
المطلب الثاني :- الاساس القانوني للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية .

المطلب الأول

مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية

مما لاشك فيه أن الهدف الاساس للرقابة هو حماية المصلحة العامة ، والرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية كنوع من أنواع الرقابة والتي تقوم بها أجهزة متعددة ، غايتها التأكد من تحقيق النشاط المالي حسبما تحدده القوانين والتعليمات المتعلقة بها دون تغيير أو اخلال ، وحفاظاً على حسن سير الادارة الحكومية مالياً ، وبالتالي حفاظاً على اموال الدولة .
هذا فضلاً عن ضرورة تجنب الازدواجية في الرقابة ، ويقتضي ذلك توحيد أجهزة الرقابة أو التنسيق بين عمل الأجهزة المتعددة ، كما يجب أن تنطلق الرقابة في عملها نحو المحافظة على الاموال العامة بعيداً عن الانتقام الشخصي ، والتخويف ، وتهويل الاخطاء أو الاخلال بقواعد العدل والانصاف.

كما لا بد أن نشير هنا أنه كما شمل التطور مفهوم الرقابة ، فقد تطورت أهدافها ، فبعد أن كانت الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية تهدف ، مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية ، والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش ، ومدى التقييد بالقوانين والانظمة ، فقد

توسعت لتشمل مدى فعالية الاجهزة الخاضعة للرقابة .

يتبين لنا مما تقدم أن أهم مبادئ الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هو اقامة نظام ضريبي فعال ، إذ يعدّ النظام الضريبي أحد أهم مرتكزات الرقابة الضريبية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، ولذا فأن تطبيق الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، كما يتطلب ضرورة تطوير الادارة الجبائية ، ذلك ان التشريع الضريبي ليس كافياً لمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بادارة ضريبية فعالة ، والتي ينبغي أن تكون على مستوى عالٍ من التطور والكفاءة فضلاً عن ضرورة توفر الامكانيات البشرية والمادية اللازمة ، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أتم وجه .

هذا وتحدد مبررات الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية (العموري : ٢٠٠٥ ، ٢٦ ، ٢٨ ، ودرار ، ٢٠٠٠ : ٢٣٧) بما يأتي :-

- ١- التحقق من أن جميع الإيرادات الضريبية في الدولة قد حصلت وادخلت في ذمتها وفقاً للقوانين والانظمة والتعليمات السارية.
 - ٢- مراجعة القوانين والانظمة والتعليمات الضريبية ، والتأكد من ملائمتها للتطورات التي تحدث وتحليلها ، واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق اهداف الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية .
 - ٣- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من لدن الاجهزة الحكومية ، وتحليلها ودراسة اسبابها ، وتوجيه تلك الاجهزة الى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
 - ٤- العمل على ترشيد الانفاق العام ، وتوجيه الاجهزة الحكومية الى أفضل السبل لتحسين اجراءات الاعمال الضريبية وتطويرها، بما يساعد الاجهزة الضريبية على القيام بدورها ، بأقتراح الاجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة اداء الاجهزة الضريبية ، وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.
 - ٥- زيادة قدرة الاجهزة الضريبية وفعاليتها لتحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاتقان .
 - ٦- التأكد من أن القيد والسجلات والبيانات الضريبية ممسوكة ومعدة بالطرق الصحيحة التي تحددها الانظمة والتعليمات التي تحكم ذلك .
 - ٧- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات ، للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية ، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقق الأهداف المرسومة ، فضلاً عن الكشف عما يقع من انحرافات ، وما قد يكون في الاداء من قصور وتحديد اسباب ذلك ، لأتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة ، والتعرف على فرص تحسين الأداء مستقبلاً .
 - ٨- التنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ، وتحديد المسؤول عنها .
 - ٩- العمل على ضمان عدم خروج الحكومة(الجهة التنفيذية) عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية .
- مما تقدم ذكره يمكننا استنتاج الأهداف التي تسعى الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية الى تحقيقها أولها الهدف القانوني والذي يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة، لذا ينبغي التأكيد على مبدأ المسؤولية والمعاقبة عن أية انحرافات أو مخالفات .
- إما الهدف الثاني فهو الهدف الإداري، إذ تؤدي الرقابة على تنفيذ القوانين دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تتمثل بالتنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، كذلك تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء وبالتالي يمكن الادارة من اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .
- إما الهدف الثالث من اهداف الرقابة على تنفيذ القوانين فهو الهدف المالي والاقتصادي والمتمثل بالمحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا يضمن تحقيق أكبر إيرادات للخزينة العامة ، وبالتالي زيادة الاموال المخصصة للإنفاق العام وهذا بدوره يساهم في زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
- أخيراً فأن الهدف الاجتماعي هو من أهم أهداف الرقابة على تنفيذ القوانين والمتمثل في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة ، كذلك محاربة التهرب الضريبي بكل اشكاله .

المطلب الثاني

الاساس الدستوري والقانوني للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية

ان اتساع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية قد ادى إلى زيادة حجم نفقاتها، مما تطلب رصد مبالغ كبيرة لتنظيمها خاصة الضرائب- في إطار تنفيذ التزاماتها، لذلك فان المحافظة على المال العام باتت ضرورية ولضمان هذا الغرض فقد أصبحت الرقابة على القوانين الضريبية ركناً مهماً من أركان الادارة المالية العامة في الدولة الحديثة، وهي لازمة لكل عمل منظم، وقد وجدت الرقابة لضبط مالية الدولة والتقليل من التجاوزات والالتزام بالاعتماد عن طريق الرقابة .

لتوضيح الاساس الدستوري والقانوني للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية نقسمه الى فرعين: نتناول في الفرع الأول الاساس الدستوري للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، أما في الفرع الثانية نتطرق إلى الأساس القانوني للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية.

الفرع الأول:- الأساس الدستوري للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية

لا شك أن المال العام له حرمة، وقد نص الدستور على ضرورة المحافظة الأموال العامة ومنع التجاوز عليها، وبما أن الضرائب من أهم إيرادات للدولة الأساس، وذلك وفق كل من المذهب التقليدي للمالية العامة والمذهب الحديث.

هذا وقد أكد الدستور العراقي الحالي على هذا الأمر، وذلك في المادة (٢٧) /أولاً منه التي نصت على ان: «للموال العامة حرمة، وحمايتها واجب على كل مواطن».

يتبين من هذا أن المشرع الدستوري العراقي قد وسع إطار المحافظة على الأموال العامة ليتخطى إلى المواطنين، ومن باب أولى ان مسؤولية السلطات العامة في هذا المجال أكبر وأكثر.

كما تنص الفقرة الثانية من المادة المذكورة من الدستور على الزم السلطة التشريعية بإصدار التشريعات الخاصة لتنظيم هذا الأمر بغية حماية أملاك الدولة وإدارتها وكيفية التصرف فيها، اضافة إلى بيان الحدود التي لا يجوز فيها النزول عن شيء من هذه الأموال.

كما أكد الدستور العراقي على أن يختص مجلس النواب ب: «الرقابة على أداء السلطة التنفيذية» (المادة (٦١) /ثانياً من دستور العراقي لسنة ٢٠٠٥) .

وفيما يتعلق باقليم كردستان-العراق؛ فقد ورد نص في مشروع الدستور مفاده أن: «يمارس البرلمان مراقبة أعمال السلطة التنفيذية» (مشروع دستور إقليم كردستان_العراق والذي صادق عليه برلمان كردستان_العراق في ٢٤/٦/٢٠٠٩).

إمّا في مصر؛ فقد قرر الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ حق ممثلي الشعب في ممارسة الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية (المادة (٨٦) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤) ، وهذا يشمل الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية أيضاً.

أما فيما يتعلق بالأساس الدستوري للرقابة في الأردن؛ فقد قرر دستور عام ١٩٥٢ عدة وسائل يستخدمها مجلس النواب في ممارسة الرقابة السياسية والإدارية والمالية على أعمال السلطة التنفيذية (المواد (٥٣)، (٥٦)، (٩٦) من الدستور الأردني لسنة ١٩٥٢)، وذلك لكي تقوم هذه السلطة بتنفيذ الأعمال الموكولة لها على أحسن وجه، إذ أشار الدستور الاردني الى حق مجلس النواب بالرقابة على كافة أعمال السلطة التنفيذية ، وأي خطأ ترتكبه في تنفيذ القوانين بما فيها القوانين الضريبية ، فإنها ستحاسب عليه.

مما تقدم ذكره يمكن القول بأن النصوص الواردة في دساتير الدول التي اشرنا إليها اعلاه، قد رسمت الآليات والوسائل التي يستند اليها للقيام بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، وفي مقدمتها الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، بما لها من تأثير واحتكاك مباشر بالمواطنين المكلفين بدفع الضريبة.

الفرع الثاني :- الأساس القانوني للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية

إن القاعدة القانونية هي المرآة التي تعكس فلسفة النظام الحاكم ، وعليه فأن القانون الضريبي ذو ميزة تشريعية ، أو بالأحرى هو تعبير عن

إرادة المشرع ، بغض النظر عن الزمان والمكان الذين يمثلهما .

هذا ومن الجدير بالإشارة هنا أن مصطلح السلطة العامة له معنيان: الأول : يأتي بمعنى أحد العناصر المكونة للسيادة ، والثاني : يأتي السلطة فيه بمعنى مجموعة السلطات الموجودة في كل دولة، وهي تشريعية وتنفيذية وقضائية (ديكي، ١٩٧٩، ١٠٠٨-١٠٠٩) ، والسلطة العامة في جوهرها تسعى دائماً إلى تحقيق المصلحة العامة ، وهذه المصلحة تستدعي أن تكون هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة (الجعفري : ٧٩ .)

هذا ولا بدّ لنا هنا أن نناقش هذا المبدأ من خلال بيان مفهومه ، ومبررات الأخذ به ، ومن ثم عناصره ، وذلك على النحو الآتي :-
أولاً : مفهوم مبدأ قانونية الضريبة.

يقصد بمبدأ قانونية الضريبة ألا تفرض ضريبة إلا بقانون ، صادر من السلطة المختصة بالتشريع ، فلا يجوز إنشاء الضرائب إلا بأسلوب تشريعي ، ومن ثم فإن تقريرها وتعديلها ، وإلغائها يدخل في عمل المشرع لا في عمل أية جهة أخرى ، وإذا كان هناك من يعتقد بمنح الشرعية للضريبة ، ويقول بالاكْتفاء بمبدأ قانونية الضريبة ، وذلك بأن بسلك الحاكم في إنشاء الضريبة وتعديلها الأسلوب التشريعي فحسب ، ولا يضيف على هذا الشرط مبدأ آخر ، كأن يشترط لاعتبار الضريبة المشروعة أن يقرها برلمان منتخب (محمد ، ٢٠٠٢ : ٢٦) .

هذا وهناك من يرى عكس ذلك مطلقاً من كون مبدأ قانونية الضريبة من تطبيقات مبدأ سيادة القانون في المجال الضريبي ، وهذا الأخير هو أحد ثمار الديمقراطية ، التي تقوم على حكم الشعب لنفسه ، مما يعني أن قوانين الضرائب في النظم الديمقراطية يجب أن تصدر عن السلطة التشريعية المعبرة عن إرادة الشعب صاحب الاختصاص الأصيل في سن القوانين المختلفة (غيلان ، ٢٠٠٣ : ٧) .

ثانياً :- مبررات مبدأ قانونية الضريبة

إن شرعية الضريبة أمر ملزم وواجب التنفيذ ، ومن أهم الأفكار التي تبرر هذا المبدأ ما ندونه فيما يأتي :-

١- إن القانون الضريبي يعتمد على مبدأ من مبادئ القانون العام القائل : إن إنشاء الضرائب خصيصة من خصائص السيادة (البطريق ، ١٩٨٤ : ١٩٨ ، ١٩٩) .

٢- إن الأخذ بمبدأ الفصل بين السلطات الذي يستوجب أن تختص كل سلطة من سلطات الدولة الثلاث باختصاصات معينة ، ولا يجوز معه لأي سلطة من هذه السلطات الأعتداء على اختصاص سلطة أخرى (البطريق ، ١٩٨٤ : ١٩٨) ، وعلى ذلك فالسلطة التشريعية هي المختصة دون غيرها من السلطات بتشريع أو سن القوانين ، ولأهمية الضريبة وما تتضمنه من عنصر الإكراه بوصفه من خصائصها الرئيسية ، على اعتبار أن الضريبة هي دين ينشأ عن إرادة منفردة هي إرادة السلطة الحاكمة أيّاً كان شكلها ، وكون الضريبة تجبى عند الاقتضاء جبراً من المكلفين ، فألفاظ (ضريبة أو فريضة) كلها تنطوي على معنى الإكراه، ولما كان الإكراه المادي الذي تنفذه الدولة تكون وسيلته القانون لا غير ، لذا فقد صارت الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية ، مما يستوجب فرضها بقانون حصراً (ابو المعاطي : ١٥) .

٣- إن مبادئ الديمقراطية القائمة على اساس سيادة الشعب ، واعتبارها مصدر جميع السلطات العامة ، وأساس شرعيتها تقضي بأن تكون السلطة التشريعية منتخبة ، وأن يكون الأعضاء ممثلين حقيقيين للشعب الذي انتخبهم ، لما تنطوي عليه العملية التشريعية من مساس بحقوق الافراد وحرّياتهم (غيلان : ٧٨) .

٤- بعد تطور دور الدولة الحديثة وتحولها من مجرد دولة حارس الى دولة تلج مختلف مجالات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، بغية تنظيم الجوانب المهمة في المجتمع ، فإن الضريبة صارت أداة توجيهية من أدوات السياسة المالية للدولة ، ومن خلالها يمكن أن يؤثر في المفاصل والمجالات المتعددة للدولة .

هذا فضلاً عن تأثير الضريبة في العملية الاقتصادية ومتغيراتها ، كالتضخم ، والادخار ، والاستثمار ، والتعامل مع البطالة ، كما وان لها أهدافاً سياسية ، واجتماعية مختلفة (بركات ودراز ، ٣٧٥١) ، مما حولت الضريبة الى واجب وطني واخلاقي يتحمله كل مواطن .

ثالثاً :- عناصر مبدأ قانونية الضريبة

إذا كانت الدساتير تنص على مبدأ قانونية الضريبة ، فأنها بالمقابل - غالباً - ما تتضمن مفردات أو عناصر تكوّن مجموعها هذا المبدأ ، ومع تباين الدساتير في النص على هذه العناصر أو بعضها ، فإن ذلك لا يعني أن عدم تضمن الدستور لجميع هذه العناصر عدم الزاميتها ، بل يمكن النص على المبدأ في صلب الدستور ، وذكر عناصره في تشريعات عادية كقوانين الضرائب المختلفة ، فالأساس هو أن يحدد المشرع هذه العناصر بنفسه ، لأن بدونها لا تكتمل فكرة الضريبة .

هذا وقد أستقر الأمر على أن العناصر الواجب توافرها للاعتراف بقانونية الضريبة ، هي أن فرض الضريبة ، وتعديلها ، وإلغاءها ، والإعفاء عنها ، وجبايتها ، لا يكون إلا بقانون ، فما المقصود بهذه العناصر ؟ نجيب عن هذا التساؤل في الفقرات الآتية :-

1- فرض الضريبة بقانون :-

إن مفهوم الضريبة ينصرف ضرورة الى أن يتسع دور النصوص القانونية لتشمل كافة المسائل ذات الصلة بفرض الضريبة ، كتحديد مقدارها ، وتعيين المكلفين بأدائها ، وسعرها ، وطرق تحصيلها (ابو المعاطي : ١٥) ، وفرض الضريبة يعدّ من صميم الاختصاص التشريعي . إن السلطة التشريعية هي المختصة دون غيرها بتنظيم أوضاع الضريبة ، وذلك بقانون يصدر عنها ، متضمناً تحديد نطاق الضريبة المفروضة ، ولا يكون ذلك إلا من خلال تحديد وعائها ، والواقعة المنشئة لها ، وبيان مبلغها ، والملمزمين أصلاً بأدائها ، وكيفية تحصيلها (غيلان : ٤٣) . هذا وقد جعل المشرع الدستوري في العراق فرض الضرائب ، وتحديد سعرها ، ووعائها ، والمكلفين بأدائها ، عملاً تشريعياً محضاً ، كما أكد على أنه لا يجوز أن يصدر إلا بقانون ، إذ نصت المادة (١/٢٨) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ على أنه « لا تفرض الضرائب ، ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها إلا بقانون » .

وعلى ضوء المادة السابقة ، فإن إنشاء الضرائب الجديدة هو من الاختصاص الحصري للمشرع ، ولا يجوز للسلطة التنفيذية أن تفرض على الافراد ضريبة من تلقاء نفسها .

٢- تعديل الضريبة أو إلغاؤها لا يتم الا بالقانون :-

إن تعديل قانون الضريبة ، أو إلغاؤه يجب أن يكون بذات الاجراءات التي يجب سلوكها لإنشاء هذا القانون ، وذلك عملاً بقاعدة توازي الاختصاص (غيلان : ٦٦) ، الذي يقضي بأن يتم التعديل من الجهة التي سنت النص القانوني نفسها ، أو جهة موازية لها في الاختصاص ، وبالاجراءات الدستورية والقانونية المحددة لذلك ، وبغير ذلك يكون هذا التعديل غير قانوني .

مما تقدم ومن خلال الاطلاع على النصوص الدستورية التي عالجت موضوع قانونية الضريبة ، نجد أن بعضها قد تطرق الى كلمة التعديل أو الإلغاء ، كالدستور المصري لعام ٢٠١٤ والذي نصت المادة (٢٨) منه على أنه « ... لا يكون إنشاء الضرائب العامة ، أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون » ، في حين أن البعض الآخر قد قصر موضوع قانونية الضريبة على فرض الضريبة وجبايتها ، كالدستور السوري (١/١٨) ، وهو ما جعل بعض الكتاب يذهبون الى القول بأن عدم ذكر كلمة تعديل أو الالغاء في صلب الدستور ، لا ينقص من مبدأ القانونية المقصود ، مستندين في رأيهم هذا على مبدأ توازي الاختصاص المذكور اعلاه (فهمي ، ١٩٥٨ : ٣٦٩) .

٣- الاعفاء من الضريبة بقانون :-

يقصد بالاعفاء الميزة التي تمنحها السلطة العامة بنص القانون ، للشخص الطبيعي أو المعنوي ، تبتغي من ورائه تحقيق جملة من الاهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية (المياحي ، ٢٠٠١ : ٢١) ، وعادةً ما تنص قوانين الضرائب على إعفاء بعض الاشخاص ، وبعض الأنشطة من الخضوع للضريبة استثناءً من الأصل العام ، لأن مبدأ المساواة في المجال الضريبي ، يقضي أن تكون قواعد القانون الضريبي عامة ومجردة ، وتنطبق على جميع الاشخاص ممن تتوافر فيهم الشروط المتماثلة ، وبذلك فإن إعفاء بعض الاشخاص أو النشاطات من الخضوع لأحكام القانون الضريبي يعد استثناءً (Keith , ١٩٧١ ; ١) .

من هذا المنطلق إذا كان فرض الضريبة لا يتم إلا بقانون ، فإن القاعدة العامة المستنبطة هي أن الإعفاء منها لا يكون إلا بنفس الطريقة ، أي بصدر قانون من قبل السلطة التشريعية .

هذا والإعفاء من الضريبة يعني أن شروط نشأة ضريبة ما ، بحق مكلف معين ، واستحقاقها عليه متوافرة ، إلا أن المشرع يتدخل ، فيوقف تحقق هذا الالتزام كلياً أو جزئياً من ذمة هذا الشخص ، وذلك بتقرير إعفائه من الضريبة .

عليه فقد نصّت المادة (١/٢٨) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ على أنه : « ... ولا يعفى منها - الضرائب - إلا بقانون » وليس من صلاحية الجهة التنفيذية تشريع القوانين المخالفة لهذا المبدأ .

مما تجدر الإشارة اليه هنا أن هناك أجهزة رقابية عديدة تقوم بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية ومن ضمنها الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، حيث تستمد هذه الأجهزة الرقابية مشروعيتها من قوة القانون الذي اعطى لها صلاحيات واسعة، إذ هي ملزمة بتطبيقها.

هذا وإذا كان الدستور هو الذي يحدد السمات الأساسية في أي دولة ويبين كيفية ممارسة السلطة في تلك الدولة، فإن القانون هو دستور الجهة التي يصدر لها و بالتالي فان قوانين الجهات الرقابية هي التي تبين السمات الاساسية للجهة المختصة بالرقابة واختصاصاتها وصلاحياتها (الزبيدي ، ٢٠١٤ : ٣١٢) .

وهنا لابد لنا ان نتطرق إلى قوانين الجهات الرقابية لاستوضح أكثر حول الأساس القانوني للرقابة، ففي العراق ثمة كثير من الجهات الرقابية منحها القانون صلاحية الرقابة، منها ديوان الرقابة المالية حيث يقوم بـ: «رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ...» (المادة (٦) // أولاً من قانون ديوان الرقابة المالية، رقم (٣١) لسنة ٢٠١١).

كذلك تعدّ هيئة النزاهة من الأجهزة الرقابية المستقلة، إذ تقوم بمهمة الرقابة المركزية الخارجية على نشاط الأجهزة الحكومية، وينظم قانون الهيئة عمل الهيئة ويبين اختصاصاتها ومهامها في رفع مستوى النزاهة والحفاظ على المال العام و محاربة الفساد وتنظيم العلاقة بين الأجهزة الرقابية الموجودة (المادة (٣) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١).

كما نص الأمر رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) على أن: «يقوم كل مفتش عمومي بتبليغ الأجهزة المعنية بتطبيق القوانين ومقاومة مخالفات القوانين عن جميع الأمور التي تقتضي اجراء تحقيق جنائي» (المادة (٩) // ١/ من الأمر).

كذلك ينظم كل من قانوني ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة في اقليم كردستان رقابة الجهات المذكورة على أعمال السلطة التنفيذية (المادة الرابعة من قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان-العراق رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ و المادة الخامسة/تاسعا من قانون الهيئة العامة للنزاهة لإقليم كردستان-العراق رقم (٣) لسنة ٢٠١١).

إمّا في مصر؛ يباشر الجهاز المركزي للمحاسبات رقابته على الأموال العامة وهي جميعها مستفاه من المادة (٥) // أولاً من القانون رقم (٤٤) لسنة ١٩٨٨، والتي تنص على أن: «مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحية الإيرادات».

أما في الأردن؛ ووفقاً لقانون ديوان المحاسبات رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢، فقد اشارت المادة الثالثة منه الى أنه يتولى الديوان الرقابة على واردات الحكومة ونفقاتها وحساب الامانات والسلف والقروض والتسويات والمستودعات.

انطلاقاً مما تقدم ذكره يتبين لنا أن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية المختلفة في البلدان المقارنة، هي حق دستوري وقانوني، ينبع من نصوص الدستور وقوانين الأجهزة الرقابية ذاتها.

أهمّ نتائج البحث وتوصياته

توصل الباحثان من خلال هذه الدراسة الى جملة من النتائج والتوصيات يلخصانها فيما يأتي:-

أولاً:-النتائج :-

من النتائج التي توصل اليها الباحثان :-

١-أن الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هي العملية المتكاملة والشاملة التي تقوم بها السلطات المختلفة في الدولة لمتابعة كيفية تنفيذ القوانين الضريبية ، بهدف المحافظة على أموال الدولة المستحصلة من الضرائب من جهة ، ومن جهة أخرى الحفاظ على حقوق المكلفين

بالضريبة حتى لا تجبى أموالهم دون وجه حق .

٢- للرقابة خلفية تاريخية ، فهي امر اساس ومتبع في اكثرية المجتمعات قديماً وحديثاً ، إذ وجدت الرقابة بشكل عام ، ومنها الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، مع وجود المجتمعات المنظمة ، وتطور مفهوم الرقابة ، كما تطورت أهدافها بتطور الدولة ، وتطور المفاهيم المالية والادارية والاقتصادية، إذ مرت الرقابة بمراحل متعددة الى أن وصلت الى الحالة التي نجدها في أيامنا هذه، كما تطور مفهومها عبر الزمن.

٣- تعددت تعاريف الباحثين للرقابة عموماً الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية خصوصاً، بتعدد جهات نظرهم حول وظيفة الرقابة ، واهدافها والجهات التي تمارسها ، كما تعددت انواع الرقابة بتعدد الجهات التي تمارسها وسلطاتها ، وتعدد مواضيعها ، واختلاف زمن ممارستها

٤- هناك جملة من الأهداف تسعى الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية الى تحقيقها وهي الهدف القانوني والهدف الاداري والهدف المالي والاقتصادي والهدف الاجتماعي .

٥- يوجد هنالك بون بين الضريبة والأيرادات الأخرى، فالضريبة فريضة مالية اجبارية ، تدفع بصفة نهائية وبدون مقابل وبقصد تحقيق المنفعة العامة ، ولا يتم فرضها والغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون .

٦- هناك مبررات قانونية ومنطقية تستوجب وجود الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ، ضماناً لحقوق المواطنين وحفاظاً على أموال الدولة من العبث والتلاعب بها .

٧- أن أهم مبادئ الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هو اقامة نظام ضريبي فعال ، فضلاً عن ضرورة وجود ادارة ضريبية فعالة ، والتي ينبغي أن تكون على مستوى عالٍ من التطور والكفاءة.

٨- وراء ضرورة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية أسس قانونية تكمن في مفهوم مبدأ قانونية الضريبة .

٩- أن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية المختلفة في البلدان المقارنة، هي حق دستوري و قانوني، ينبع من نصوص الدستور و قوانين الأجهزة الرقابية ذاتها.

ثانياً:- التوصيات:-

يوصي الباحثان ب :-

١- ضرورة تشريع قوانين خاصة بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ضماناً لحقوق المواطنين ودرءاً للعبث بأموال الدولة .

٢- ضرورة تعاون جميع الجهات الحكومية مع الجهات الرقابية بغية تحقيق هدف الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ليكون المطلق نحو المحافظة على المال العام .

٣- تشكيل مؤسسة رقابية وجهة قضائية مهمتها الأساس الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية.

٤- ضرورة ان يتحلى الموظف الرقابي بالصفات التي تؤهله لهذه المهمة منها النزاهة ، والموضوعية ، والسلوك المهني الجيد ... الخ .

٥- وضع حد لتدخل جهات نافذة بعمل الأجهزة الرقابية .

٦- وضع اليات فعالة لمتابعة ومعالجة الملحوظات وتنفيذ التوصيات التي ترد في تقارير الأجهزة الرقابية .

٧- نشر الوعي الرقابي ، وتعزيز الشفافية والنزاهة وثقافة المساءلة والمحاسبة وفتح المجال أمام عمل اللجان الرقابية في مجلس النواب .

٨- إعادة النظر في الإجراءات التشريعية التي يتم اتباعها في مجلس النواب لعرض المواضيع للمناقشة ومن ثم التصويت عليها، وتطويرها بشكل يحول دون بقاء مشروعات القوانين في اللجان البرلمانية لفترات طويلة.

مصادر البحث ومراجعته

أولاً :- المصادر العربية :-

- ١- احمد ، دلاور احمد ، الرقابة الادارية والمالية على الادارة – دراسة مقارنة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، اسكندرية ، ٢٠١٦ .
- ٢- البدري ، هشام مجمد البدري ، الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي . اطروحة دكتوراه ، جامعة المنوفية ، مصر ، ١٩٩٧ .
- ٣- بدوي ، د. عبد السلام بدوي ، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٧٠ .
- ٤- بركات ودراز، د. عبدالكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، بدون تأريخ نشر .
- ٥- البطريق ، يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٨٤ .
- ٦- الجعفري ، د. هاشم الجعفري ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، ط (٢) ، ١٩٧٩ ، مطبعة سلمان ، الاعظمية ، بغداد .
- ٧- الجنابي ، طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المكتبة القانونية ، بغداد ، بدون تأريخ نشر .
- ٨- الحلو ، ماجد راغب الحلو ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، مصر ، ٢٠٠٥ .
- ٩- دراز : حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الاسكندرية للكتاب ، مصر ، ٢٠٠٠ .
- ١٠- ديكي ، ليون ديكي ، دروس في القانون العام ، مجلة العدالة ، العدد الرابع ، السنة الخامسة ، بغداد ، العراق ، ١٩٧٩ .
- ١١- راضي : د. مازن ليلو راضي ، موسوعة القضاء الإداري ، المجلد الأول ، مبدأ المشروعية- قرار الإلغاء ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ٢٠١٧ .
- ١٢- الزبيدي : د. عبدالباسط على جاسم الزبيدي ، الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها ، ط ١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان_الأردن ، ٢٠١٤ .
- ١٣- شباط : د. يوسف شباط ، المالية العامة (الموازنة العامة) ، مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٩٦ .
- ١٤- الشريف ، د. محمد عبد الله الشريف ، الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية ، الطبعة الأولى ، الرياض ، السعودية ، ١٩٨٦ .
- ١٥- شكري: فهيم محمود شكري ، الرقابة المالية العليا وتنظيم أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية ، دار مجدلاوي ، عمان_الأردن ، بدون تأريخ .
- ١٦- الصكبان ، عبدالعال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ١٩٧٧ .
- ١٧- العبيدي ، ماهر موسى العبيدي ، مبادئ الرقابة المالية ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٨٦ .
- ١٨- العلي ، عادل فليح العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٩ .
- ١٩- العموري ، محمد رسول ، الرقابة المالية العليا ، ط (١) ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، ٢٠٠٥ .
- ٢٠- عواضة ، حسن عواضة ، المالية العامة ، منشورات دار الطليعة ، بيروت ، لبنان ، بدون سنة نشر .
- ٢١- عوض الله و شهاب ، زينب حسين عوض الله و د. مجدي محمود شهاب ، أصول المالية العامة (نظرية مالية الدولة) ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، مصر ، ٢٠٠٢ .
- ٢٢- العوضي ، العوضي عثمان العوضي ، الرقابة القانونية على مالية الدولة ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، مصر ، ١٩٩٢ .
- ٢٣- غيلان ، عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النهدين ، بغداد ، ٢٠٠٣ .
- ٢٤- فرهود ، محمد سعيد فرهود ، مبادئ المالية العامة ، الجزء الأول ، منشورات جامعة حلب ، سوريا ، ١٩٩٠ .
- ٢٥- فهيم ، د. مصطفى أبو زيد فهيم ، الدستور المصري ، ط (٢) ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٥٨ .

- ۲۶- المحجوب ، رفعت المحجوب، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر .
- ۲۷- محمد ،محمد علوم محمد ، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة ،اطروحة دكتوراه ، جامعة النهريين ، بغداد، ۲۰۰۲ .
- ۲۸- المياحي ، عمار فوزي المياحي، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ۱۱۳ لسنة ۱۹۸۲، رسالة ماجستير ، جامعة النهريين ، بغداد ، ۲۰۰۱ .
- ۲۹- ناجي ، د.رائد ناجي ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط ۳، دار السنهوري، بيروت، ۲۰۱۸ .
- ۳۰- هيكل ، د. السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، مصر ، ۱۹۷۱ .
- ۳۱- يونس ، منصور ميلاد منصور ، مبادئ المالية العامة ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، ليبيا ، ۲۰۰۴ .

ثانياً :- المصادر الاجنبية:-

- ۱- Keith Good fellow , Administration under law, London, Stevens and Sans , ۱۹۷۱ .
- ۲- Trotabas (L) ,Cotteret (J.M) , Droit fiscal , ۱۹۹۲, Ve ed .

ثالثاً :- القوانين والداستير:-

- ۱- الدستور السوري لسنة ۲۰۱۲ .
- ۲- الدستور العراقي لسنة ۲۰۰۵ .
- ۳- الدستور الاردني لسنة ۱۹۵۲ .
- ۴- الدستور المصري لسنة ۲۰۱۴ .
- ۵- قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ۱۱۳ لسنة ۱۹۸۳ .
- ۶- قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (۳۱) لسنة ۲۰۱۱ .
- ۷- قانون هيئة النزاهة رقم (۳۰) لسنة ۲۰۱۱ .
- ۸- قانون ديوان المحاسبات الاردني رقم (۲۸) لسنة ۱۹۵۲ .
- ۹- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (۴۴) لسنة ۱۹۸۸ .
- ۱۰- قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان-العراق رقم (۲) لسنة ۲۰۰۸ .
- ۱۱- قانون الهيئة العامة للنزاهة لإقليم كوردستان-العراق رقم (۳) لسنة ۲۰۱۱ .

Summary of research in English

The supervision of the implementation of the tax laws, their justifications and their legal basis is one of the most important issues, because the subject concerns the citizens of the country as a whole. No individual is covered by the tax laws and the implementation of the tax laws without a censor may lead to abuse of the rights of some citizens or may result to the employment exploitation ,and damage in the public interest.

the two researchers dealt with the concept of supervision of the implementation of the tax laws, their history, justifications and legal basis, so that the citizen knows that this right is assigned by law to his interest and the national interest.

Opening words: - Supervision, tax laws, legal basis, legal justifications.

پوختەى توێژینهوه به زمانى كوردى

ئەم توێژینهوهیه به ناونیشانی « چاودیری جێ به جێ کردنی یاسای باج وه یاساوه بنهماکانی» ، ههردوو توێژەر لهم توێژینهوهیه ههولیان داوه مه بهست له چاودیری وه باج رون بکه نهوهو , دواي باسي پاساوه بنهما ياساييه کانی مافی چاودیری جێ به جێ کردنی یاسای باج بخره نهوهو تامافی هاوالاتی دابین بکری و له ریگای ئه بوونی چاودیری له سه ره جێ به جێ کردنی باجه وه دزی له مالی دهولهت نه کری . بۆیه ههردوو توێژەر دواي رونکردنهوهی چمکی چاودیری و باج جهخت له سه ره بوونی ئه و چاودیری ده که نه وه که بنهما یاسای ههیه و ده کری یاسای تایبهتی بو دابنری .