

# الامن القانوني وأثره في تقييد السلطات الضريبية

Legal security and its impact on restricting tax authorities

م. زينب صبري محمد الخزاعي

كلية القانون - جامعة القادسية

[Zainab.sabri@qu.edu.iq](mailto:Zainab.sabri@qu.edu.iq)

تاريخ قبول النشر ٢٠٢٤/٩/١١

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٤/٥/١٠

## الملخص

يعد الامن القانوني مفهوماً أساسياً من أجل ضمان الاستقرار والشفافية في الأنظمة القانونية إذ يتيح للأفراد والمؤسسات التنبؤ بالقرارات القانونية والامتثال لها بثقة، ويلعب في المجال الضريبي دوراً حيوياً في تقييد السلطات الضريبية بما يعزز العدالة والشفافية ويشجع على الامتثال الطوعي ومن ثم فإن تحقيق الامن القانوني يستلزم وجود بيئة دستورية وقانونية وسياسية سليمة ومستقرة من التغييرات المفاجئة، وإن تحقق المساواة بين الأفراد أمام القانون بمعنى أن يخضع الجميع لحكم القاعدة القانونية باعتبارها قاعدة عامة مجردة تطبق على جميع السلطات في الدولة بما فيها السلطة التشريعية التي تصدر عنها التشريعات المختلفة للقوانين، إذ تسهم السلطة التشريعية باعتبارها أحد عناصر مبدأ سيادة القانون في تطبيق الأخير من خلال مراعاتها لمبدأ الامن القانوني عند تشريعها للقواعد القانونية. وذلك من خلال اليات ووسائل متمثلة بالرقابة السياسية والقضائية ورقابة الرأي العام باعتبارها أهم ضمانات حقوق الأفراد وحررياتهم.

**الكلمات المفتاحية:** الامن القانوني، السلطة الضريبية، الرقابة القضائية، التوقع المشروع، اليقين القانوني.

## summary

Legal security is a basic concept in order to ensure stability and transparency in legal systems, as it allows individuals and institutions to predict legal decisions and comply with them with confidence. In the tax field, it plays a vital role in restricting tax authorities in a way that enhances justice and transparency and encourages voluntary compliance. Therefore, achieving legal security requires the presence of a sound and stable constitutional, legal and political environment free of sudden changes, and that equality be achieved between individuals before the law, meaning that everyone is subject to the rule of the legal rule as it is an abstract general rule that applies to all authorities in the state, including the legislative authority from which various legislations of laws are issued, as the legislative authority contributes as one of the elements of the principle of the rule of law is the application of the latter by taking into account the principle of legal security when legislating legal rules. This is done through mechanisms and means represented by political and judicial oversight and monitoring of public opinion as they are the most important guarantees of individuals' rights and freedoms.

**Keywords:** legal security, tax authority, judicial oversight, legitimate expectation, legal certainty



## المقدمة

يعد الامن القانوني هو احد المبادئ الأساسية التي تبنى عليها النظم القانونية الحديثة ومدى استقرار القوانين وإمكانية التنبؤ بها من قبل الافراد والمؤسسات وفي المجال الضريبي يعتبر امرا حيويا من اجل تحقيق المساواة والعدالة بين المكلفين لما للإدارات الضريبية من سلطات وصلاحيات واسعة وهو محاولة للتوفيق بين المصالح العامة والخاصة، وان مبدأ الامن القانوني يرتبط بالجهات المسؤولة عن وضع القاعدة القانونية وتنفيذها والرقابة عليها والتي يجب ان تكون على درجة عالية من الكفاءة مما يعزز الشعور بالأمان القانوني لدى الافراد والتشجيع على الامتثال الطوعي مما يسهم في تعزيز الاقتصاد الوطني واستقرار المجتمع عليه فإن مبدأ الأمن القانوني قائم على فكرة الاستقرار النسبي للقواعد القانونية، وفي سبيل تحقيق هذا الاستقرار يجب تحقيق عدد من الاعتبارات، منها أن تكون القاعدة القانونية واضحة المدلول، سهلة الفهم بالنسبة للمخاطبين بها، ذات صياغة تشريعية دقيقة، وذات قواعد معيارية تُمكن القاضي من قياسها وتحديدها، علاوة على كونها عامة مجردة، وليدة مجتمعها وتتبع منه، كذلك يجب أن تكون القاعدة القانونية متاحة للوصول إليها، موائمة للإشكالات الواقعية التي شرعت من أجلها، ولتحقيق هذه الأخيرة يتوجب القيام بإعداد دراسة مسبقة مستفيضة قبل سن أو تعديل أي قاعدة قانونية أو نص نظامي. وينطوي مبدأ الأمن القانوني على عدد من المبادئ التي يركز عليها، وهي أساس تحقيق هذا المبدأ، والتي في مجملها تسعى إلى استقرار القاعدة القانونية، وتحقيق الثقة في المنظومة القانونية والتشريعية، كمبدأ عدم رجعية القوانين، ومبدأ احترام الحقوق المكتسبة، والثقة المشروعة والتي يُعبر عنها بقابلية القوانين للتوقع من قبل المخاطبين والمعنيين به، كما يمتد مبدأ الأمن القانوني إلى القضاء ليشمل مبدأ استقلال القضاء، مبدأ المساواة أمام القضاء، إجراء المحاكمة العادلة. إلا أنه يخف بمبدأ الأمن القانوني مخاطر تهدد استقراره، كالتضخم التشريعي الذي يعني وجود كم هائل من النصوص القانونية والتشريعية واللوائح، التي قد تتعارض مع بعضها، وتؤدي إلى التأثير على الوعي القانوني للناس، وتمتد هذه الصعوبة لتتطال حتى المختصين والقانونيين، أيضاً يعد الإسراف في إجراء التعديلات على القواعد القانونية، وعدم استقرار الاجتهاد القضائي، مخاطر تهدد بمبدأ الأمن القانوني.

**أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في ان مبدأ الامن القانوني حديث نسبيا وخاصة في المجال الضريبي وان كان في مواضع متفرقة تم الإشارة إليه الا انه يصعب جمعه في موضوع واحد وبيان اثره في تقييد السلطات الضريبية لارتباطه بمبادئ سيادة القانون وحماية الشرعية وحقوق الانسان كونه مطلباً دولياً لتشجيع الاستثمار وان وجود نوع من الثبات النسبي للعلاقات القانونية أمر اساس في استقرار المراكز القانونية ويعمل على اشاعة السكينة والطمأنينة ويحقق الأمن الإنساني بأبعاده الواسعة والمتعددة ويحاف على سيادة الدولة وهيبته، وتكمن أهمية مبدأ الامن القانوني في ميدان القضاء الدستوري بالأثر القانوني لأحكامه الصادرة بعدم الدستورية والنطاق الزمني الذي يمكن أن تمتد إليه آثار تلك الاحكام، حيث صاغ المشرع الدستوري في المادة (١٩/١٩) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ بقوله ((ليس للقوانين أثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم)). وتكمن أهميته أيضا بإعطاء الحق للأفراد الى اللجوء، الى

القضاء الإداري لمنازعة القرارات غير المشروعة عن طريق رفع دعوى الإلغاء الأمر الذي يشكل قيد على الإدارة بهدف حماية الحقوق المكتسبة والمراكز القانونية والحاجة إلى تحقيق سبل العدالة الاجتماعية سواء عند فرض الضريبة أو تطبيقها.

**إشكالية البحث:** ان الإشكالية الأساسية التي يعالجها هذا البحث هو كيف يمكن تحقيق الامن القانوني في النظام الضريبي العراقي بطريقة تحد من التعسف وتضمن حماية حقوق المكلفين مع الحفاظ على فعالية النظام في تحصيل الإيرادات؟ والتي تتفرع عنها عدة تساؤلات وجوانب فرعية منها هل القوانين والإجراءات الضريبية واضحة وثابتة بما يكفي لتجنب الغموض وعدم التنبؤ؟ كيف يمكن تعزيز الشفافية والمساءلة في تطبيق القوانين الضريبية لضمان عدم التعسف؟ وماهي الآليات القانونية الموجودة لحماية المكلفين وما مدى فعاليتها؟ وما هو دور القضاء في حماية المكلفين وتقييد السلطات الضريبية لضمان العدالة؟ وهل تتوقف مهمة تحقيق هذا المبدأ على المشرع ام الإدارة ام القضاء؟

**هدف البحث:** يهدف هذا البحث الى دراسة وتحليل مفهوم الامن القانوني واثره في تقييد السلطات الضريبية في العراق مع التركيز على كيفية تحقيق التوازن بين فعالية النظام الضريبي في تحصيل الإيرادات وحماية حقوق المكلفين، إضافة الى فهم المعنى والاهمية الأساسية للأمن القانوني في السياق القانوني العام والضريبي بشكل خاص ودراسة التشريعات والقوانين الضريبية في العراق وتقييم مدى وضوحها واستقرارها في تحقيق الامن القانوني وكيفية تأثيره على تقييد السلطات الضريبية واستعراض الآليات والإجراءات المتبعة وتقييم فعاليتها مع اقتراح سياسات وإجراءات لتعزيز هذا المبدأ .

**منهجية البحث:** سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتقديم وصف دقيق وتحليل عميق لمفهوم الامن القانوني وأثره في تقييد السلطات الضريبية من خلال جمع البيانات والمصادر وتحليلها للوصول الى استنتاجات مدروسة وصياغة المقترحات والتوصيات العملية لتحسين النظام الضريبي في العراق.

**خطة البحث:** وسنتناول هذا البحث بمبحثين نتكلم في الأول منه عن مفهوم الامن القانوني وبيان تعريفه وأهدافه في المطلب الأول واهداف مبدأ الامن القانوني ومعوقات تحقيقها في المطلب الثاني اما المبحث الثاني فنتناول تقييد السلطات الضريبية بواسطة مبدأ الامن القانوني وبمطلبين نتكلم في الأول عن المعطيات الموضوعية لتقييد السلطات الضريبية وفي الثاني عن آليات تقييد السلطات الضريبية واثارها ومن ثم نخلص في الخاتمة الى جملة من الاستنتاجات والمقترحات التي نأمل ان تأخذ نصيبها في التطبيق.

### المبحث الأول: مفهوم الامن القانوني

ان الامن القانوني بمفهومه الحالي لم يكن معروفًا في القدم، إذ لم تكن مقومات الدولة الحديثة قائمة بالإضافة الى ان الحكام كانوا يحوزون على كل السلطات، فلا يوجد حقوق ولا مراكز قانونية الا التي وضعها الحاكم. اما في عصر النهضة الأوروبية فقد حاول الفقهاء فصل فكرة الحق عن القانون، وكان الفيلسوف أرسطو هو اول من اشار الى ازدواجية النظام القانوني بين الحق والقانون من خلال نظرية القانون الطبيعي مع بداية القرن العشرين وجدت نظريات فقهية توصلت الى أن بناء اي نظام قانوني يكون



على أساس فكرة الالتزام وليس على فكرة الحق. إلا أنه انتقدت هذه النظرية على أساس ربط القانون بالدولة كما أنه ومن حسب الواقع العملي نجد أن الدولة هي نفسها قد تخالف القانون. أما الفقيه الفرنسي (بول روبي) الذي فصل فيه بين القاعدة القانونية والمراكز القانونية، فالأولى أي القاعدة القانونية تتميز بالعمومية والتجريد، أما الثانية أي المراكز القانونية فهي قد تتناول المراكز الشخصية أو الخاصة، والمراكز الموضوعية أو العامة وعلى هذا الأساس بدأت تظهر بوادر فكرة الامن القانوني. يُشكّل الأمن القانوني التزام السلطة العامة بقدر من الثبات للعلاقات القانونية، وحد أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية بهدف توفير الأمن والطمأنينة لجميع أطراف العقد القانوني، فالأمن القانوني يُمثل اليوم الركيزة الأساسية التي تقوم عليها القاعدة القانونية؛ لأنه لا قيمة لهذه القاعدة دون حمايتها للحقوق وديمومة استقرار المراكز القانونية، مما يُفضي إلى ثقة الأشخاص بالنظام القانوني ككل. وبذلك يُعدّ مفهوم الأمن القانوني مفهوماً صعباً ومعناه عصياً، فهو فكرة يصعب رسم حدودها وإبراز ملامحها، فهو ينحدر من الحق الطبيعي في الأمان وبعد ظهور الدولة كوسيلة للخروج من حالة الفوضى إلى حالة النظام والأمن والسلام ظهر القانون كمصدر للحقوق المحمية من طرف الدولة، فالأمن القانوني قيمة قانونية فلسفية مهمة للغاية. وانطلاقاً من المكونات اللفظية لمبدأ الأمن القانوني، فإنّ مفهوم الأمن ينصرف إلى الحالة التي يكون فيها الفرد في مأمن من المخاطر أو الوقاية من أي خطر، أي حالة الفرد الواثق الهادئ الذي يعتقد أنه في مأمن من الخطر. وينصب الأمن القانوني على القاعدة القانونية، التي تحكم وتُنظّم معاملات الأفراد وتُولد الثقة المسبقة لديهم تجاه القوانين، وما تتضمّن من قواعد تجعل الفرد في مأمن من أي خطر قانوني، أي أنه يتجلى قبل كل شيء في حماية الثقة في القانون. والجهة المسؤولة عن حماية الأمن القانوني تتمثل بالسلطات العامة القضائية وكذلك السلطة التشريعية التي تخلق القاعدة القانونية بما تتطلبه من وضوح، فضلاً عن ضرورة التزامها بتحقيق قدر من الثبات النسبي للعلاقات القانونية، وحد أدنى من الاستقرار، كما تترصد الأمن القانوني مجموعة من المعوقات الداخلية التي يمكن أن تؤثر عليه بشكل ينشر معه انعدامه، ويتجلى ذلك خصوصاً في تضخم التشريع، أو التعقيد المبالغ فيه للقواعد القانونية، أو عدم جودة النصوص، أو رجعية القوانين بما يلحق الضرر بمراكز قانونية سابقة، أو خرق مبدأ المساواة أمام القانون وغيرها وسنحاول في هذا المبحث بيان تعريفه وعناصره والاهداف التي يتبناها وابعاد الامن القانوني من خلال مطلبين وكالاتي:

### المطلب الأول: تعريف الامن القانوني وعناصره

لقد ترسخ مبدأ الأمن القانوني في ألمانيا سنة ١٩٦١ حيث أكدت المحكمة الدستورية الفيدرالية بألمانيا دستورية المبدأ، وتم الاعتراف به دولياً من قبل محكمة العدل للمجموعة الأوروبية في قرارها لسنة ١٩٦٢ وقرارات أخرى لهذه المحكمة فيما يخص الثقة المشروعة التي تقترب كثيراً من مبدأ الأمن القانوني، كما أكدت المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان ومنذ سنة ١٩٨١ على ضرورة التوقع القانوني كمبدأ للأمن القانوني. وهو يعني وجود نظام قانوني مستقر وشفاف وقابل للتنبؤ بحيث يمكن للأفراد اتخاذ قراراتهم بناء على فهم واضح للقوانين واللوائح المعمول بها، ولم يحظى مصطلح الأمن القانوني بتعريف المشرعين له شأنه شأن العديد من

المصطلحات القانونية، الأمر الذي جعل هذه المسألة تقع على عاتق الفقه والقضاء لإيجاد تعريف له، وفي ذلك ظهرت عدة اتجاهات فقهية: فهناك من عرّف الامن القانوني على أنه احد مظاهر حق الإنسان الطبيعي في الامان؛ وعلى هذا الأساس يعرفه على أنه " كل ضمانته تهدف الى تأمين حسن تنفيذ الالتزامات وتلافي عدم الوثوق بتطبيق القانون بما يؤمن حق الافراد بالامان<sup>(١)</sup> كما عُرّف مبدأ الأمن القانوني بأنه التزام السلطات العامة بتحقيق قدر من الثبات النسبي للعلاقات القانونية، وحد أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية المختلفة؛ بهدف إشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية من أشخاص قانونية عامة وخاصة، بحيث تتمكن هذه الأشخاص من التصرف باطمئنان على هدى من القواعد والأنظمة القانونية القائمة وقت قيامها بأعمالها، وترتيب أوضاعها على ضوء منها دون التعرض لمفاجآت أو تصرفات مباغته صادرة عن السلطات العامة يكون من شأنها زعزعة هذه الطمأنينة أو العصف بهذا الاستقرار<sup>(٢)</sup>. وعُرّف الأمن القانوني أيضاً بأنه وجود نوع من الثبات النسبي للعلاقات القانونية وحدا أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية لغرض إشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية بغض النظر عما إذا كانت أشخاص قانونية أم عامة، بحيث تستطيع هذه الأشخاص ترتيب أوضاعهم وفقاً للقواعد القانونية القائمة وقت مباشرتها لإعمالها دون أن تتعرض لمفاجآت أو أعمال لم تكن بالحسبان صادرة عن إحدى سلطات الدولة الثلاث، ويكون من شأنها هد ركن الاستقرار أو زعزعة روح الثقة والاطمئنان بالدولة وقوانينها<sup>(٣)</sup>. ويعرف بأنه الثقة والاطمئنان في القاعدة القانونية النافذة في المجتمع ولا يتحقق ذلك الا من خلال ما تحتويه القاعدة القانونية من حماية للحقوق، والاستقرار في العلاقات القانونية بحيث تلتزم السلطة التشريعية بعدم مباغته أو مفاجئة الافراد أو هدم توقعاتهم المشروعة وثقتهم في القانون<sup>(٤)</sup>، كما يعرف مبدأ الامن القانوني بأنه الاجراءات التي تتخذها السلطات العامة بهدف تحقيق التوازن بين الثبات و وضوح وسهولة الوصول الى القواعد القانونية السائدة في وقت معين بما يحقق الثقة والاطمئنان لدى المخاطبين بها من الافراد، وبين التطور والتغيير الطبيعي لها<sup>(٥)</sup> ويعرف مبدأ الأمن القانوني بأنه احد اهم مقومات الدولة القانونية القائمة على سيادة القانون ومؤدى هذا المبدأ أن تلتزم السلطات العامة بضمان قدر من الثبات للعلاقات القانونية، وحد ادنى من الاستقرار للمراكز القانونية، كي يتمكن الاشخاص من التصرف باطمئنان على هدى من القواعد والأنظمة القانونية القائمة، وترتيب اوضاعهم على ضوءها، دون التعرض لتصرفات مباغته تهدم توقعاتهم المشروعة وتزعزع استقرار اوضاعهم القانونية. ومن خلال استقراء التعريفات المتقدمة وتحليلها يمكن ان تصنف الى معيار شخصي ومعيار موضوعي اذ ينطلق المعيار الشخصي من زاوية ما يجب ان يحدثه الامن القانوني من اثر بالنسبة لأشخاص القانون المخاطبين به أي منح الافراد الامكانية بتحديد النتائج المحتملة لتطبيقه دون ان يؤثر على مراكزهم القانونية او حقوقهم المكتسبة اذ تبقى قائمة ومنتجة لأثارها متى ما توفرت لها عناصر صحتها<sup>(٦)</sup>. وعلى أساس ذلك عرفه البعض بأنه" ان تكون القواعد القانونية مؤكدة ومحددة في تنظيمها للمراكز القانونية وتضمن تأمين النتائج بحيث ان كل فرد يستطيع ان يتوقعها ويعتمد عليها في تحديد تصرفاته من حيث ماله وما عليه، فهو يؤدي الى إمكانية توقع الافراد لنتائج أعمالهم مقدماً".<sup>(٧)</sup> الا ان هذا التعريف والتعريفات السابقة غير شامله



لمفهوم الامن القانوني كونه يركز على الاستقرار والتوقعات ولم يحدد طبيعة الامن القانوني واهميته من حيث وضوح القاعدة القانونية وإمكانية الوصول اليها من قبل الافراد. اما المعيار الموضوعي فنظر إليه من زاوية احترام تدرج القواعد القانونية، وهو ما يساهم في تناغم وتناسق النظام القانوني، فعرفه بأنه "الفعالية المثلى لقانون يمكن الوصول إليه وفهمه، والذي يسمح للأشخاص بأن يتنبؤون بما يترتب عن تصرفاتهم من آثار قانونية، ويحترم توقعاتهم المشروعة المبنية مسبقا والعمل على تحقيقها"<sup>(٨)</sup>. كما يعرف من خلال الأهداف التي يحققها فعرف بأنه "عملية تستهدف توفير حالة من الاستقرار في العلاقات والمراكز القانونية من خلال إصدار تشريعات متطابقة مع الدستور ومتوافقة مع مبادئ القانون الدولي غايتها إشاعة الثقة والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية سواء كانوا أشخاص القانون الخاص أو العام"<sup>(٩)</sup>. ولعل أكثر التعريفات لمبدأ الأمن القانوني وضوحا وشمولا؛ التعريف الذي قدمه مجلس الدولة الفرنسي في تقريره الدوري لسنة ٢٠٠٦، والذي جاء فيه: "مبدأ الأمن القانوني يقتضي أن يكون المواطن، قادرا على تحديد ما هو مباح وما هو محظور بموجب القانون الساري دون أن يستدعي ذلك من جانبه بذل مجهودات إضافية، من أجل بلوغ هذه النتيجة، ويجب أن تكون القوانين الصادرة واضحة ومفهومة ولا تخضع في الزمن لتغييرات مفرطة، وبالأخص غير متوقعة"<sup>(١٠)</sup>. يقسم هذا التقرير مضمون الأمن القانوني إلى محورين: المحور الشكلي المتعلق بنوعية القانون من حيث الوضوح، والمحور الزمني المتعلق بقابلية القانون للتوقع، وأن تبقى المراكز القانونية ثابتة نسبيا.<sup>(١١)</sup> اذ انه عبر بشكل واضح عن المعيار الشخصي في تحديد مفهومه وبذلك يمكن ان يعرف بانها الإجراءات التي تتخذها السلطات العامة بهدف تحقيق التوازن بين ثبات ووضوح وسهولة الوصول الى القواعد القانونية السائدة في وقت معين بما يحقق الثقة واطمئنان لدى المخاطبين بها ، وبين التطور والتغيير الطبيعي لها وتأمين الانسجام القانوني والقضائي ودفع التعارض بينهما وتأمين العدل القضائي في إصدار أحكام قضائية تتسم بالمعارضة لتحقيق أكبر قدر من العدالة. او هو مصلحة خاصة ذو أهمية اجتماعية يقيد السلطة العامة بإقامة نظام قانوني يتسم بالوضوح والتحديد والاستقرار ويفرض عليها وهي تسن القواعد القانونية بان تكفل فيها إمكانية توقعها لتسهيل بلوغها ذهنيا" وماديا" وتعزيز ثقتهم بالنظام القانوني للدولة وإتاحة المجال لهم للتصرف بأمان على هدى القواعد القانونية القائمة في حينها، اما في المجال الضريبي فيقصد به عدم جواز فرض الضريبة الا اذا كان دافع الضريبة تتوفر في حقه واقعة قابلة لإخضاعها للضريبة أي منشئة لها وبالتالي فانه مبدأ من المبادئ العامة للقانون يهدف الى الحد من الآثار السلبية المترتبة على القوانين الضريبية من خلال تحديد مضمونها ومعناها بسهولة ويسر. ويمكن ان نعرفه بانها من المبادئ العامة للقانون هدفه الحد من الآثار السلبية التي ترتبها القوانين الضريبية من خلال تشريع قوانين ثابتة ومؤكدة تحدد فيها المراكز القانونية للأفراد وتحديد حقوقه والتزاماته. وللأمن القانوني عناصر كثيرة ومتعددة الا ان أهمها هي التوقع المشروع ووضوح القانون وإمكانية بلوغه واستقراره، فيقصد بالتوقع المشروع انه الضمان الذي يتوفر في القواعد العامة المجردة والتي تصدر عن السلطة التشريعية في صورة قوانين او أنظمة عن السلطة التنفيذية بصورة غير مفاجئة او مباغته للأفراد تصطدم مع توقعاتهم المبنية على أسس موضوعية مستمدة من الأنظمة القائمة على هدى من

السياسات المعلنة من السلطات العامة والوعود والتأكيدات الصادرة عنها<sup>(١٢)</sup> تعتبر فكرة التوقع المشروع ويطلق عليها كذلك الثقة المشروعة بمثابة الروح لمبدأ الأمن القانوني، حيث أن الأمن القانوني هو تسهيل وحماية لتوقعات الأشخاص المبنية مسبقاً، وأيضا حق الأشخاص في بناء توقعات في المستقبل، فهناك من عرف الأمن القانوني من خلال فكرة التوقع المشروع بأنه: " القاعدة القانونية النموذجية المفهومة والسهلة الوصول إليها، التي تسمح للمخاطبين بها بالتوقع المقبول للنتائج القانونية لتصرفاتهم وسلوكهم، وذهب تعريف آخر أن فكرة التوقع المشروع تعني: " عدم مفاجأة الأفراد بتصرفات مبالغتها تصدرها السلطات العامة على نحو لم يتوقعه الأفراد من شأنها زعزعة الطمأنينة والعصف بها"<sup>(١٣)</sup>

على الرغم من التقارب الكبير بين مبدأ الأمن القانوني وفكرة التوقع أو الثقة المشروعة إلا أن ذلك لا يعني الخلط بينهما واعتبارهما مبدأ واحداً<sup>(١٤)</sup> فالثقة المشروعة هي إحدى متطلبات الأمن القانوني، أو يمكن القول إنها أبرز هذه المتطلبات لما لها من آثار على وجوده أو انعدامه؛ ويمكن أن نجد الفارق بينهما بأن الأمن القانوني مجرد وعاء، أما فكرة الثقة المشروعة فتهم بالأشخاص المخاطبين بها. فمثلا في القرارات الإدارية يعني مبدأ الأمن القانوني أن قرارات السلطة الإدارية تكون متوافقة مع قاعدة موضوعية وهي قاعدة ثبات القواعد والمراكز القانونية، أما مبدأ حماية الثقة المشروعة فيهدف إلى حماية الثقة التي نالها الفرد أي حقه في الوجود في حالة استقرار على الأقل خلال فترة زمنية محددة، لذلك فإن مبدأ الأمن القانوني يطبق بصورة مجردة أي بدون الأخذ في الاعتبار الوضع الخاص للمستفيدين من القرار، أما فكرة التوقع المشروع أو الثقة المشروعة لا يمكن إلا أن تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الخاصة للمستفيدين من القرار، وبصفة خاصة حسني النية، مما يوحي بأن فكرة التوقع المشروع هي الصورة الذاتية والخاصة لمبدأ الأمن القانوني أو الاستقرار القانوني.

أما العنصر الثاني هو وضوح القانون وإمكانية بلوغه فمن المسلم به أن وضوح النص القانوني أحد أهم ضمانات تحقق الأمن القانوني فكلما كانت القاعدة القانونية واضحة في صياغتها دقيقة في مدلولها كان ذلك ادعى إلى استيعابها وفهم نطاقها، وعلى العكس من ذلك إذا كانت صياغة القاعدة القانونية مبهمه غير واضحة ولا دقيقة؛ فإن ذلك يثير الخلاف حول تفسيرها، ويؤدي إلى الاضطراب مما ينعت القانون في النهاية بالانغلاق والابهام<sup>(١٥)</sup> لذا يجب على تلك السلطة حال ممارستها لاختصاصاتها بنفسها وبصورة كاملة أن تكون العبارات التي تستخدمها في تشريعاتها من الوضوح؛ بحيث تكون سهلة الفهم وأسلوب لا يحتمل التأويل، لأن احتمال وجود تأويلين فأكثر يجعل من القاضي مشرعا وناطقا بالقانون مما يتعارض مع اختصاصاته لمنفذ ومفسر للقانون، وبذلك تسمح للجهات الأخرى تحت ستار الغموض بأن تزاحمها في ممارسة اختصاصاتها التي ناطها الدستور بها، ولا ينبغي أن تقتصر سمة الدقة والوضوح على العبارات فقط بل يجب أن تمتد إلى الاصطلاحات القانونية المستعملة. أما سهولة الوصول إلى القانون وفهمه فيجد أساسه في مبدأ المساواة أمام القانون وضمانة الحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور، فمما يخل بمبدأ المساواة أن يأتي المشرع بقانون يصعب على البعض الوصول إليه أو فهمه، كما أن تمتع الأفراد

بحرياتهم وحقوقهم الدستورية لن يتحقق إلا إذا تسلح الأفراد بمعرفة كافية بالقواعد القانونية القابلة للتطبيق عليهم، أي أن مجرد النفاذ إلى القانون لا يعتبر في ذاته كافيا لضمان هذه الحقوق أو الحريات، وإنما يجب أن يقترن هذا النفاذ دوماً بإزالة العوائق التي تحول دون فهم هذا القانون وبوجه خاص القلب المعقد أو المركب للصياغة التشريعية. ويعد التقنين الوسيلة الأساسية لبلوغ القانون ويعرف بأنه "تجميع النصوص التشريعية الصادرة من السلطة التشريعية والخاصة بفرع معين من فروع القانون في تقنين واحد يطلق عليه اسم المدونة أو المجموعة كالقانون المدني أو التجاري أو الجنائي بعد تنسيق تلك القواعد ورفع ما يكون بينها من تناقض ثم إيرادها مرتبة مبنية بحسب المسائل التي تنظمها في شكل مواد متسلسلة" (١٦)

أما العنصر الثالث فهو استقرار القانون يشترط في التشريعات بجميع أنواعها وأشكالها نوعاً من الثبات والاستقرار والابتعاد عن التعديل الدائم للنصوص القانونية ذلك أن هذا الإجراء يؤثر على استقرار المراكز القانونية والحقوق المكتسبة ولا يعني صدور القانون قوالب جامدة وإنما أن يكون تطور القانون وتعديله ميداناً لعدم التوقع وللمفاجآت، فالقانون يعبر عن حاجات المجتمع وهي بحالة تطور لا تنتهي ولأنه تطور واضح المعالم والقاعدة القانونية تكتسب القوة والنفوذ عند استقرارها (١٧). مما تقدم يتبين أن الأمن القانوني يضم مجموعة من المبادئ التي تشكل عناصره والمرتبطة بشكل متكامل إذ لا يمكن النظر إليه من زاوية أحد عناصره فقط، وذلك لأن اختلال أي منها لا يجعل للأمن القانوني أي معنى بالرغم من أن لكل عنصر من هذه العناصر خصوصيته القانونية إلا أنها تهدف إلى غرض واحد وهو حماية حقوق الأفراد وحرياتهم.

### المطلب الثاني: أهداف الأمن القانوني ومعوقات تحقيقها

يسعى الأمن القانوني إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بعضها ينصرف إلى القاعدة القانونية والبعض الآخر إلى الأفراد المخاطبين بها، انطلق الفقه في تحديد هذه الأهداف من اشتقاقه ومكوناته اللغوية كونه ينصرف إلى الحالة التي يكون فيها المخاطب بالقاعدة القانونية في مأمن من المخاطر مما يعطيه بعداً "حمائياً استباقياً يوحي بحالة الفرد الواثق المعتقد مسبقاً" بأنه في مأمن من الخطر (١٨). بمعنى أن الأمن القانوني يقتضي استقرار مراكز المخاطبين ويسعى إلى تأمين ضمانات الحقوق والالتزامات وجودة النظام القانوني بما يضمن عنصرَي الفهم والثقة في سياق معين.

### الفرع الأول: أهداف الأمن القانوني

يقصد بالأمن القانوني بمفهومه العام كل ماله علاقة بالاطمئنان والهدوء والسكينة والسلام على النفس والمال والأعراض والتي تدخل في إطار الأهداف التي يروم الأمن القانوني تحقيقها من خلال التطبيقات المختلفة للقاعدة القانونية (١٩). وهذا ما يمثل أهم هدف له وهو استقرار الأوضاع القانونية وإمكانية التنبؤ بها، أما الهدف الثاني فهو منع تطبيق القوانين بأثر رجعي إذ يتمثل الأمن القانوني ببعدين البعد الموضوعي والبعد الذاتي، ولكل بعد منهما أسسه ومظاهره، ويتمثل البعد الذاتي لمبدأ الأمن القانوني في مسألة رجعية القوانين وما يتفرع عنها من حماية للحقوق المكتسبة. يقصد بعدم رجعية القوانين أن القانون لا يسري على الماضي، حتى لو لم يكن هناك قانون سابق يتناول الوضع الذي صار القانون

الجديد يتناوله، فلا يطبق القانون الجديد إلا على ما وقع في ظل سريانه أي كل ما يحدث من يوم نفاذه إلى يوم الغائئة وإعمالاً لمبدأ الأثر الفوري للقانون، ويجد مبدأ عدم رجعية القوانين أساسه في فكرة العدل، والثقة، واستقرار المعاملات. حيث من العدل ألا ينصرف القانون إلى معالجة ما وقع سابقاً لتاريخ نفاذه، ومن غير المنطق أن يقوم الناس بترتيب وتنظيم أمورهم في الحياة على نسق معين متفق مع القوانين النافذة، ثم تعرض تلك الأمر على قانون لاحق يقضي خلاف ما كان عليه الأمر وقتها، وفي هذا مدعاة لفقدان الثقة في القوانين، وبالتالي احترامها وتطبيقها<sup>(٢٠)</sup>. لكن رغم ذلك يعرف مبدأ عدم رجعية القوانين بعض الاستثناءات التي تدعو إلى رجعية القوانين كاستثناء، وقد تم إقرار تلك الاستثناءات في حالات محددة من بينها التشريعات الجنائية الأصلح للمتهم، والنص صراحة بـرجعية القانون، والقوانين المفسرة. أما البعد الموضوعي لمبدأ الأمن القانوني. يعني بالبعد الموضوعي نوعية القانون أو جودة القانون، وتقاس نوعية القانون إما بمدى إتاحة إمكانية الوصول إليه مادياً وهو ما يسمى بالنفاذ المادي، أو فكرياً وهو ما يسمى بالنفاذ الفكري. يتمثل النفاذ الفكري في فهم واستيعاب مقتضيات أحكام القانون، ومن أجل معرفة ما يقتضيه القانون لا يكفي النفاذ إليه مادياً، إذ يتوجب أيضاً أن تكون القاعدة القانونية مفهومة حيث يجب أن تكون سهلة القراءة وواضحة ودقيقة. تعد مسألة تضخم القوانين من بين المسائل التي تمنع وصول القانون، والتي تنجم عن وجود عدد كبير من القوانين المتشابهة غير محددة الصياغة مما يتسبب في مشكلة تمس اليقين القانوني، لتتأقها مع الوضوح اللازم للتشريعات وتعارضها مع سهولة الوصول إليها، وهو ما يشكل إخلالاً بالصياغة التشريعية الجيدة التي تتطلب الاكتفاء بنص أو قاعدة قانونية واحدة ودمج التشريعات التي تعالج موضوعات متشابهة في قانون واحد، كما يمتد مفهوم التضخم التشريعي ليشمل تلك الحالات التي يكون فيها حجم التشريع كبيراً بشكل غير مبرر، أو انتشار استثناءات تطغى على القاعدة العامة. بما ينعكس سلباً على الأمن القانوني الذي يحتم ضرورة توفير الاستقرار في العلاقات والمراكز القانونية، كـمعيار أساسي يتحدد من خلال قرار الاستثمار. إلا أن غاية استقرار المعاملات لا ينبغي أن يفهم من خلاله بقاء القاعدة القانونية على حالها دون أي تغيير يلحقها<sup>(٢١)</sup>. والعنصر الثاني النفاذ المادي للقانون. ويقصد به الوصول المادي للقانون، ويعتبر معرفة مكان القاعدة القانونية، مع سهولة ذلك من خلال تواجدها في تنفيذ معين، وبطريقة أخرى هو يعني إمكانية العثور فعلياً على القانون الواجب التطبيق ويتحقق النفاذ المادي للقانون في استطاعة الحصول على الدعامات والوسائط المادية المتضمنة للأحكام القانونية كالجريدة الرسمية، القرارات الإدارية، الاجتهادات القضائية<sup>(٢٢)</sup> وقد أصاغ المجلس الدستوري الفرنسي قيمة دستورية على وصول العلم بالقانون لدى المخاطبين به، على أساس المساواة، والتي تقل فاعليتها إذا ما مخالفة واجب الإعلام بالقانون، وأضاف المجلس الدستوري أن مبدأ عدم جواز الاعتذار بالجهل بالقانون يقابله التزام الدولة بكفالة العلم به حيث تعتبر سهولة الوصول إلى مضمون ومحتوى النص من معايير جودة أي نظام قانوني، مما يتحقق معه المراد من التشريع وتأمين الأفراد على حقوقهم، وضمان أداء الالتزامات الملقاة على عاتقهم ويعتبر النشر الوسيلة



القانونية لبلوغ تحقيق النفاذ المادي للقانون، ويطلق عليه أيضا الوصول الشكلي. كما يهدف الامن القانوني الى حماية حقوق الأفراد من خلال تعزيز الحماية للحقوق الأساسية للأفراد وضمان أن القوانين تطبق بشكل عادل ومتساوٍ على الجميع، مما يقلل من احتمالية التعسف أو التمييز، كما يهدف الأمن القانوني إلى بناء ثقة المواطنين في النظام القضائي والقانوني من خلال تطبيق القوانين بشكل عادل ومنظم، مما يؤدي إلى زيادة الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي. ويسهم في استقرار النظام التشريعي، من خلال تقليل التعديلات المفاجئة أو المتكررة على القوانين التي قد تسبب عدم استقرار في المجتمع.

### الفرع الثاني: معوقات تحقيق اهداف الامن القانوني

اما معوقات تحقيق هذه الأهداف فيعترض مبدأ الأمن القانوني جملة من المعوقات التي يمكن أن تؤثر عليه لكن توجد بالمقابل مجموعة من الآليات لحمايته. ومن هذه المعوقات استعمال لغة ذات تأويلات كثيرة وغير دقيقة تجعل القانون مبهماً غير منتج لأنثاره القانونية او قد تخلق لبساً حول مضمون القاعدة القانونية لاختلاف الافراد في فهم معناها وبالتالي اختلاف الاحكام التي جاءت بها، ويتم ذلك بواسطة اختيار وسائل وأدوات كفيلة بالترجمة الصادقة لفحوى القاعدة واعطائها الشكل العملي. وعند صياغة النص التشريعي يجب الأخذ بعدد من الاعتبارات للوصول إلى نص مُصاغ بلغة سليمة، من أهمها:

١. تجنب إطالة النص التشريعي واعتماد التراكيب المتداخلة والمعقدة، فمن المهم أن يكون النص مُصاغاً بلغة بسيطة قريبة ومألوفة من فهم المخاطبين بها وليس المختصين بالقانون فقط، وأن يُقدم بأقل الكلمات والألفاظ بالشكل الذي يُفهم معناه والمراد منه ولا يترك مجالاً للتفسيرات المتعارضة.
٢. تجنب التباعد بين أجزاء الجملة، كالفعل وفاعله ومفعوله والصفة والموصوف والمبتدأ وخبره.
٣. ينبغي صياغة النص بصيغة العمومية والتجريد، ويكون ذلك باستعمال المفردات التي لا يحصر مفهومها بشخص بعينه بحالة معينة بالذات.
٤. وضوح المعنى من النص التشريعي، فالصياغة الجيدة هي التي تكون واضحة المعنى وغير مبتورة.
٥. تجنب الدخول في التفاصيل بشكل مبالغاً فيه؛ تجنباً لأثقال النص التشريعي، والاقتصار على ما هو ضروري مع إحالة التفاصيل إلى النظام أو التعليمات.
٦. أن يكون المخاطب بصيغة الفرد لا الجمع، لأن صيغة الفرد تجعل عملية التشريع أكثر بساطة ووضوحاً، وتُخصص حكم النص بحيث يسري على فرد بعينه.
٧. استخدام صيغة الإثبات بدلاً عن صيغة النفي، والفعل المبني للمعلوم بدلاً عن الفعل المبني للمجهول<sup>(٢٣)</sup>.

اما التضخم التشريعي فيعد من اهم المعوقات، غني عن القول أن صياغة القواعد القانونية والأنظمة ليس بالأمر الهين، فهو أمر مرتبط بعدد من الضوابط والشروط، على رأسها حسن الصياغة وسهولة التطبيق وإعداد دراسة مسبقة توضّح مدى الحاجة لهذا القانون وأثار تطبيقه، غير أن الواقع يكشف لنا عكس ذلك، مما يؤدي إلى صعوبة فهم القاعدة القانونية وتعذر تنفيذها، أو تعارضها مع غيرها من القوانين والأنظمة مما يجعل التصرف الواحد خاضعاً لأكثر من قاعدة قانونية، ومن ثم اللجوء إلى

تعديل الأنظمة والقوانين أو إصدار أنظمة ولوائح جديدة، وهذا يعني تكاثر النصوص القانونية، أو ما يعبر عنه بالتضخم التشريعي وتتجلى ظاهرة التضخم التشريعي إما من خلال ازدياد عدد القوانين الصادرة في ميدان معين في كل سنة، دون وجود ضرورة ملحة إليها، أو من خلال تكديس النصوص القانونية مع مرور الزمن وتطويل القوانين التي تشرّد خارج ميدانها ويشمل مفهوم التضخم التشريعي ما يلي:

١. تزايد النصوص القانونية في القانون الواحد.
  ٢. تعدد القوانين المختلفة التي يمكن تطبيقها على المسألة الواحدة.
  ٣. كل الحالات التي يكون فيها حجم التشريع كبيراً بشكل غير مبرر.
  ٤. أن يحتوي التشريع على نصوص تتعارض مع نصوص أخرى.
- تعدد الاستثناءات التشريعية التي ترد على القاعدة القانونية بحيث تستغرق الاستثناءات الأصل العام للقاعدة ويرجع السبب في التضخم التشريعي إلى كثرة وتعدد المجالات الحياتية البشرية والمؤسسية وتوسعهما المستمر، مما يضطر المشرع إلى كثرة التشريعات والقواعد وإصدار القواعد المنظمة، وينتج عن ذلك سن عدد هائل من الأنظمة، ويتبعها إجراءات تعديلية، وكثرة التعديلات وتنوعها تفقد التشريع معناه وقيمه، ويؤدي بالقاعدة القانونية إلى التدهور والتدني، وظهور العديد من المشكلات أبرزها تنازع التشريعات المتعاقبة، وصعوبة إمام الجهات التنفيذية المختصة بكل القوانين المتداخلة والمتراصة فيما بينها والإحالة لها، وأيضاً صعوبة تحديد النصوص القديمة النافذة أو تلك الملغاة نتيجة لصدور نصوص جديدة وبالبحث عن أسباب التضخم التشريعي يتبين أنها تتمثل بتراكم التعديلات على القواعد القانونية واستعمال لغة غير دقيقة عند صياغة النص التشريعي وعدم وضوح آلية إلغاء القوانين.

إضافة إلى قلة الكفاءات العلمية والفنية لدى الجهة المشرعة. وينجم عن ظاهرة التضخم التشريعي -غالباً- تعارض النصوص التشريعية وتضارب القواعد القانونية فيما بينها وتزاحمها، مشكلاً بذلك أحد مظاهر انعدام الأمن والاستقرار القانونيين، وللذان يشكلان الغاية الأولى للمشرع، ويمكننا القول أن أولى الخطوات التي يجب اتخاذها لحل هذه المشكلة هي بالتشخيص الكلي للتشريع، ومحاولة تصنيف النصوص التشريعية بين ما هو سارٍ وملغى وما هو غامض، ثم تحديثها ورفع من جودتها بحيث لا تتصادم النصوص فيما بينها، هذا بالإضافة إلى ضرورة دراسة الأثر التشريعي، وتقليل الاستثناءات إلى أضيق نطاق.

أما العنصر الآخر والذي يعتبر من مهددات الأمن القانوني ومعوقات تحقيقه غياب الدراسات السابقة إذ أن توفر الأمن القانوني يتوقف على مدى استجابة النصوص القانونية للإشكالات الواقعية مما يحتاج إلى تشريع جديد يراعي الدراسات المسبقة والتي حددت المسائل المراد معالجتها بالقانون الجديد ومدى فعاليته على أرض الواقع إذ يجب أن تعمل القواعد القانونية على حل المشكلات الموجودة والا كانت عديمة الجدوى إذ أن سن القاعدة القانونية يكون لعلاج مشكلات أفرزها الواقع العملي مما يخلق الطمأنينة لدى الأفراد وحماية لحقوقهم وتحقيقاً للأمن القانوني كما يعتبر عدم استقرار الاجتهاد القضائي



من معوقات الامن القانوني أيضا فالاجتهاد القضائي سلاح ذو حدين، فهو يعد أحد المبادئ التي يرتكز عليها الأمن القانوني عندما يكون الاجتهاد مستقراً، وهو أحد المخاطر التي تهدده عندما يكون غير مستقر، ويعرف الاجتهاد القضائي بأنه الحل الذي تتخذه جهة قضائية في قضية معروضة أمامها، في حال غياب النص القانوني الواجب التطبيق أو غموضه أو عدم كفايته فالاجتهاد القضائي يعني تأويل القاعدة القانونية المكتوبة، ولذلك فإن استقرار الاجتهاد القضائي على تفسير معين للقاعدة القانونية يساهم في خدمة الأمن القانوني، وذلك من خلال تحقيق الاطمئنان للاجتهاد القضائي والتواتر عليه، بحيث يصبح مستقر وثابت، ويتصرف الأفراد في ضوءه دون خوف، ولكن الاجتهاد القضائي ليس مستقراً في جميع الأحوال فهو يتميز بصفتين عن التشريع أولها صعوبة معرفة الناس به مقارنة بالتشريع وثانياً القاعدة التي يتضمنها الاجتهاد القضائي تسري دائماً بأثر رجعي بينما القاعدة التشريعية تسري بأثر فوري. ويضاف على ذلك أن الاجتهاد القضائي بطبيعته لا يتغير بسرعة، فهو على غرار العرف يتطلب وقتاً ليتكوّن، ووقتاً طويلاً ليتغير، لذلك فإن صدور قرار قضائي واحد يجانب الصواب قد يحدث زعزعة قوية واضطراباً خطيراً فيما يخص استقرار الأوضاع القانونية. ويعيب البعض على الاجتهاد القضائي تراجعه المفاجئ عن تأويله الثابت وتبني تأويل جديد،<sup>(٢٤)</sup> وهذا يؤدي إلى صعوبة توقع الاجتهاد القضائي من قبل الأفراد الذين يلجؤون للقضاء، إذ إنه مهما طال اعتماد القاضي على قاعدة اجتهادية معينة، فليس هناك ما يمنعه من تبني اجتهاد آخر يراه الأنسب لتطبيقه على وقائع القضية المعروضة عليه، مما يؤثر على الثبات النسبي للاجتهاد القضائي الذي يعد من أساسيات الأمن القانوني، ولكن بالمقابل لا ينبغي أن نجعل من الأمن القانوني مبدأ يفرض على منع المحاكم من التغيير والتجديد في اجتهاداتها بحجة احترامه وهذا ما جاءت به محكمة النقض الفرنسية في قرارها الذي جاء فيه: «الأمن القانوني لا يمكن من الاعتراف بحق مكتسب بواسطة اجتهاد ثابت، لأن تطور الاجتهاد متروك للقاضي في تطبيقه القانون»<sup>(٢٥)</sup> إضافة الى غياب الشفافية في عملية التشريع واتخاذ القرارات القضائية أو الإدارية قد يؤدي إلى تطبيق غير عادل للقوانين ويضعف الثقة في النظام القانوني. كما يسهم التأخر في إصدار اللوائح التنفيذية بحدوث ارتباكاً ويؤدي إلى سوء فهم القوانين وتطبيقها بشكل غير متسق. وللفساد المالي والإداري دور كبير في اضعاف الثقة في النظام القانوني وبالتالي عرقلة تحقيق العدالة وعدم وجود فصل واضح بين السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية يمكن أن يؤدي إلى تدخلات غير قانونية أو تحكم سياسي في القرارات القضائية، مما يهدد سيادة القانون ويضعف الأمن القانوني. كما تشكل القوانين الاستثنائية أو قوانين الطوارئ تحت ظروف معينة تعليق أو تقييد بعض الحقوق الأساسية، وبالتالي يحد من الأمن القانوني ويثير قلق المواطنين بشأن استقرار حقوقهم. في حال ضعف أو غياب الرقابة القضائية دون وجود آلية فعالة للطعن أو المراجعة. أو بسبب الإجراءات البيروقراطية المعقدة والطويلة في الإدارات الحكومية والتي قد تؤدي إلى بطء في تنفيذ القرارات القضائية أو التشريعية، مما يعيق تحقيق العدالة ويضعف الثقة في فعالية النظام القانوني.

## المبحث الثاني: تقييد السلطات الضريبية بواسطة مبدأ الامن القانوني

هو مفهوم يشير الى ضرورة وجود ضوابط قانونية تحد من صلاحيات السلطات الضريبية لضمان حماية حقوق الافراد ويشمل ذلك مجموعة من المبادئ والقواعد التي تضمن ان تتم الإجراءات الضريبية بشفافية وعدالة، وتحترم حقوق دافعي الضريبة واهمها شرعية الضريبة ووضوح القوانين الضريبية وعدم رجوعيتها والمساواة والعدالة والشفافية إضافة الى حق الدفاع والاعتراض امام الجهات المختصة على القرارات الضريبية مما يساهم في تعزيز الثقة بين الافراد والسلطات الضريبية ويضمن تحصيل الضرائب بطريقة عادلة وشفافة وسنحاول ان نبين هذه المبادئ والاليات اللازمة لتحقيقها وكالاتي:-

### المطلب الأول: المقتضيات الموضوعية لتقييد السلطات الضريبية

يعتبر تقييد السلطات الضريبية امرا مهما يساعد في حماية حقوق المواطنين من الاستغلال غير المبرر وفرض الضرائب غير العادلة والتي يمكن ان تنقل كاهل الافراد وتؤدي الى المساس بالمستوى المعيشي لهم وتدهوره ويتم ذلك من خلال وضع القيود والتي تعزز من الشفافية والمساءلة في كيفية جمع وانفاق الأموال العامة مما يساهم في بناء الثقة بين الافراد والمؤسسات العامة كما يساهم في خلق بيئة ملائمة للنمو الاقتصادي وتوزيع اكثر عدالة للأعباء المالية بين مختلف فئات المجتمع وتعزيز الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي من خلال شرعية القوانين وعدم رجوعيتها وكذلك المساواة والعدالة الضريبية وبفرعين:-

### الفرع الأول: شرعية وعدم رجعية القوانين الضريبية

يعد مبدأ الشرعية الضريبية من المبادئ التي تحكم النظام الضريبي، فكلما أراد المشرع أن يجعل النظام الضريبي نظاماً صالحاً وسليماً وجب عليه تحقيق الشرعية الضريبية عن طريق استقرار وثبات القواعد الضريبية وعدم تعرضها للتعديلات المتكررة، فالتعديلات ينبغي أن تكون في فترات متباعدة ومحدودة كي لا تؤدي الى مضايقة المكلفين وبالتالي عدم استقرار واضطراب النشاط الاقتصادي للدولة، بل ينبغي أن يتميز القانون الضريبي بالوضوح كي يكون سهل الفهم من قبل عامة الناس دون التباس وعناء، كما أن ذلك يسهل الامر على المحاكم في تطبيقه دون تأويل أو اجتهاد<sup>(٢٦)</sup> فجودة القانون، والثقة بمضمونه تكريس فعلي لمبدأ الامن القانوني حيث أن هذا الأخير يبقى ضماناً فعلية يهدف الى حسن تنفيذ الالتزامات عن طريق الابتعاد عن المفاجآت وعدم الوثوق بالقانون ويراد بمبدأ الشرعية الضريبية أو مبدأ قانونية الضرائب<sup>(٢٧)</sup> الذي تبنته معظم الدساتير من خلال منح السلطة التشريعية دون غيرها صلاحية تنظيم المسائل الضريبية بقانون ينظم أحكامها<sup>(٢٨)</sup> حيث أن هذا المبدأ يعني فقهاً: ((سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب حيث لا تفرض الضريبة ولا تعدل أحكامها ولا يتم تحصيلها او الاعفاء منها الا بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية المختصة في الدولة بوصفها ممثلة للشعب ولها اختصاص إصدار التشريعات ومنها بطبيعة الحال التشريعات الضريبية))<sup>(٢٩)</sup>، اما قضاء" فيقصد به ((أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها زمام الضريبة العامة، إذ تتولى تحديد نطاقها، وعلى الاخص تحديد وعائها وأسس تقديرها وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً" بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وكيفية أدائها)) ويجد مبدأ شرعية الضريبة أساسه



في الدستور العراقي حيث ورد فيه: ((لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون))<sup>(٣٠)</sup> والمشرع الدستوري عندما أقر هذا المبدأ شمله بالفرض والجباية والتعديل والاعفاء وبالتالي فإنه وفر حماية لحقوق المكلفين والخزينة العامة على حد سواء.

وتأسيساً على ما تقدم، فإن المشرع الدستوري العراقي جعل تعديل القوانين الضريبية من اختصاص السلطة التشريعية وحدها، وهو بذلك يكون قيد على ممارسة السلطة التنفيذية لصلاحياتها في الشؤون الضريبية، فلا يجوز لها تعديل القانون الضريبي، سواء بالحذف أو الإضافة، وإلا عدت مخالفة للدستور. اما المبدأ الاخر من مبادئ تحقيق الامن القانوني في المجال الضريبي هو عدم رجوعيتها وذلك يعني ان القانون الجديد يكون نافذا اعتبارا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ولا يطبق على ما سبق من وقائع او لا تتسحب احكامه على الروابط القانونية التي سبقت ذلك<sup>(٣١)</sup> وعلى المشرع أن يأخذ بنظر الاعتبار الأوضاع والمراكز القانونية التي استقرت في ظل نظام قانوني سابق. وإلا فإن ذلك سيؤدي الى انتهاك الأمن القانوني، ومن أُل ذلك قيل أن المشرع عندما ينوي استبدال قانون قديم بأخر جديد يتوجب عليه تنظيم مجال تطبيقهما، أي ان يراعي بين أمرين متناقضين : أحدهم يتعلق بالأمن القانوني الذي يفرض عليه ابقاء القانون القديم والثاني يتعلق بتطور القانون ومواكبته للأمر المستجد بمعني ضرورة العمل بمقتضى القانون الجديد ولما كانت الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة من المكلفين بالأداء بموجب القواعد التي يقرها المشرع، دون ان يكون للمكلفين أي خيار في النكول عنها او الوفاء بها، بدل تؤدي جبراً حيث يسهم بها المكلفون في نصيبهم من الاعباء العامة، حتى لو لم يكن هناك نفع خاص يعود عليهم بشكل مباشر من جراء تحملهم به.<sup>(٣٢)</sup> وترد على هذا المبدأ استثناءات تتمثل في المجال الضريبي بالقانون التفسيري والنص الصريح فالقانون التفسيري هو القانون الذي يصدر لتفسير او توضيح نص قانوني سابق اشابه الغموض واراد المشرع ازالته وبالتالي لا يجوز ان يمتد اثره الى وقت من الماضي لم يكن فيه القانون المفسر موجود اما الاستثناء الاخر فهو النص الصريح أي يقضي المشرع بصورة صريحة بسريان احكام القانون الجديد على ما سبق من وقائع في الماضي وذلك استجابة للمصلحة العامة، فقد قضت المحكمة الاتحادية العليا في العراق بإلغاء القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ في الجزء المتعلق بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم، أما بقية النص فهو خيار تشريعي لا غبار عليه، مما يدل على جواز سريان القوانين بأثر رجعي إذا وجد نص صريح من المشرع يقضي بذلك وعلى أن لا يشمل ذلك قوانين الضرائب والرسوم، إعمالاً بنص المادة /٩٩ (من الدستور) وتعد هذه الخطوة أهم مظاهر مبدأ الامن القانوني في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠١٥ النافذ، فصلاحيه الجزء السليم من النص لتحقيق أغراضه أتاح للقاضي بالإقرار بدستورية النص على اعتباره خيار تشريعي لا غبار عليه. ويمثل هذا النوع من الاحكام مستوى متطور في قضاء المحكمة الاتحادية العليا لتحقيق مبدأ الأمن القانوني والحفاظ عليه، وهذا يؤكد قدرة قضاتنا على الابتكار والاجتهاد والتطوير. وقد أثيرت مسألة فقهية مؤداها ان هل بالإمكان تطبيق القانون الضريبي الجديد على المكلف متى ما كان أصلح له على

غرر الاستثناء في القوانين الجنائية بتطبيق قاعدة الاصلح للمتهم؟ ان المشرع لم يضمن الدستور او القانون أي نصوص تجيز الخروج على قاعدة عدم الرجعية وتطبيق قاعدة الاصلح للمكلف اذ ان في تطبيقها تحمل أعباء مالية كبيرة تتعارض مع الهدف الأسمى والاهم للضرائب وهو المصدر الأساسي للإيرادات العامة واللازمة لتغطية نفقاتها العامة. (٣٣) وقد أشار الدستور العراقي الى مبدأ عدم رجعية القوانين بنصه ((ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك. ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم)) وهذا يعني أن المشرع أعطى التشريعات الضريبية حصانة شديدة وعد أي عمل ضريبي يتضمن أثرا رجعيا يكون مخالفا للدستور ويجب الغائه بدلالة نص الفقرة تاسعاً من المادة (١٩) من الدستور نفسه، والتي استثنت التشريعات الضريبية من الاثر الرجعي، ودلالة الفقرة) ثانيا من المادة ٣١ من الدستور والتي قضت ببطلان اي تشريع يصدر مخالفا للدستور.

### الفرع الثاني: العدالة الضريبية والمساواة

حاول العديد من الفقهاء القانونيين تعريفها من أمثال جاكو بيرسيبو والذي يقول "أن العدالة الضريبية هي التي تعمل على أن تكون منصفة *équitable* وذلك بتوزيعها للعبء الضريبي حيث يتحمل كل واحد جزأه العادل" وهي بالتالي أداة يتم من خلالها تقسيم عبء النفقات العامة على كل المكلفين بدفعها، وتعمل على التخفيف من التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، وبذلك فهذا الفقيه حاول تحديد مفهوم العدالة الضريبية وذلك من خلال الغاية التي تسعى لتحقيقها أما جون رولز فيعتبر العدالة الضريبية هي تلك العدالة التوزيعية التي تعتمد على فكرة أن المجتمع يجب أن ينظم بمقتضى بنیان توزيعي، ولا يسمح بالتضحية ببعض أفراده باسم تحقيق المنفعة لعدد أكبر من أفرادهم، كما يؤكد على أن العدالة الضريبية لا تشكل هدفا في حد ذاتها بل هي عبارة عن محاولة إيجاد مؤسسات تركز على منطق تعاقدية يتسم بالتفاوض شبه الدائم بين أفراد عقلانيين إلى درجة تجاهلهم لأحكامهم المسبقة وكذلك لمصالحهم. أما بيرنارد ديفيناى فقد ذهب لربط العدالة الضريبية بدخول المكلفين حيث يرى أن هذا المفهوم يتحقق عندما يسهم كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم. (٣٤)

العدالة الضريبية معيار ذاتي وغامض وقابل للتغيير والتعديل ويمكن تعريفها بان تكون الضريبة التي يدفعها الفرد مساوية للمنفعة التي يستمدّها او بقدر الخدمات التي تؤديها له الدولة ضمن علاقة تعاقدية، ومنهم من اسندها الى نظرية المنفعة فتتحقق عندما تصيب المكلفين بصورة منصفة ويسهم كل منهم في تغطية النفقات العامة كل حسب مقدار دخله. ويمكن ان نعرفها بأنّها الإنصاف بتوزيع الأعباء الضريبية على الافراد؛ بحيث يترتب على كلّ فرد نسبة من الضريبة العامّة، والتي يتم اقتطاعها بعدالة من خلال تقديم مجموعة من الخدمات، وتوفير الحاجات الأساسية العامة لهم ممّا يساهم في التقليل من التفاوت الاقتصادي داخل المجتمع، ومن التعريفات الأخرى للعدالة الضريبية، هي مساهمة مالية مرتبطة على الأشخاص الذين يعيشون في مجتمع ما، والهدف منها توزيع النفقات الماليّة العامّة بينهم بطريقة

عادلة، أي يدفع كل شخص قيمة مالية تتساوى مع غيره من الأشخاص. ويتحقق الامن القانوني بمراعاة مبدأ العدالة الضريبية عند فرضها على الافراد من خلال التمتع بالسماحات القانونية والاعفاءات الضريبية ولقد فرض المشرع العراقي الضريبة على الدخل بصورة عامة واستثنى منها الدخل العقاري اذ تفرض عليه ضريبة العقار ووضع شرط عدم السماح بالاستفادة من هذه الميزات الا لمرة واحدة فقط. كما تم الخروج عن هذا المبدأ في قانون الخدمة الخارجية العراقي رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ والذي اعفي بموجبه مخصصات العاملين في السفارات والبعثات الدبلوماسية من ضريبة الدخل.<sup>(٣٥)</sup> على الرغم من اخضاع كافة الموظفين والعاملين في دوائر الدولة والقطاع العام لهذه الضريبة.

اما مبدأ المساواة الضريبية فيقصد به خضوع كافة الافراد الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم او بذواتهم، فان أي امتياز او استثناء سوف يعد اخلالاً بالمبدأ ومن ثم عدم تحقق الامن القانوني على أساس انتماء المكلف الى طبقة معينة او فئة من الفئات.<sup>(٣٦)</sup>

اذ يقتضي من المشرع القيام بتوزيع العبء الضريبي بين المكلفين على أسس موضوعية بحيث لا يخضع الجميع لعبء ضريبي واحد وانما فقط لمن هم في مركز مالي متماثل. أن حماية مبدأ المساواة لا يمكن أن يتحقق بصورة ناجعة إلا إذا أمن الأفراد بهذا المبدأ وتبنوه، وهم لا يمكن لهم أن يتبنوه إلا إذا تعرفوا عليه ولا يمكن لهم التعرف عليه إلا إذا عرض عليهم بشكل واضح وثابت وهذا العرض الثابت والواضح يقوم به الدستور المكتوب، فمن أهم أسباب شيوع فكرة الدساتير المكتوبة يرجع إلى اعتبارها وسيلة من الوسائل الناجعة لضمان الحقوق والحريات العامة بشكل عام ومنها مبدأ المساواة بشكل خاص<sup>(٣٧)</sup>. إما الوسيلة العملية التي يتم من خلالها ضمان مبدأ المساواة عن طريق نصوص الدستور المدون فهي كما يلي، أن الدساتير كما هو معروف تتضمن نصوصاً لتأكيد مبدأ المساواة وعملية النص هذه بعد ذاتها تعتبر ضماناً مباشرة للمبدأ كما أن الدساتير تتضمن إجراءات خاصة لتعديلها تتضمنها نصوص الدساتير فمن الممكن أن تعطي هذه النصوص الدستورية الخاصة بالتعديل وضعاً خاصاً للنصوص المتعلقة بالحقوق والحريات العامة ومبدأ المساواة أو تجعل تعديل نصوص الدستور بشكل عام أمراً صعباً مما ينسحب أثره بالتالي على المبدأ، كان للنصوص الدستورية دور كبير وفعال في حماية الحريات العامة بشكل عام ومبدأ المساواة بشكل خاص فقد كان الحكام في الأصل يمارسون السلطة بأوامر فردية لكن بمرور الزمن ظهرت الحاجة إلى تقييد سلطة الحكام بقواعد عليا ترسم حدود تدخلهم في كل حالة خاصة ومن هنا جاءت القاعدة القانونية المصاغة بنصوص عامة ومجردة ومعلنة بشكل مسبق الشروط والحدود التي بمقتضاها وضمنها تسير نشاطات الحكام لمعالجة كل حالة فردية، فكان القانون الوضعي بعموميته وتجريده الضمان الحقيقي لحريات الأفراد القائمة على أساس المساواة ضد تحكم الحكام وقراراتهم الفردية وبالتالي فإن ما يضمن حرية المواطنين ومساواتهم هو أن المشرع سيضع قانوناً عاماً ومجرداً وبعيداً عن المصلحة الخاصة.

أن النصوص المتعلقة بمبدأ المساواة لها قيمة خاصة فلما كانت المساواة هي من أعلى القيم المرتبطة بشخص الإنسان فقد بات من المؤكد أن يكون مكانها الطبيعي صلب الدساتير وهذه المكانة الرفيعة لمبدأ المساواة دفعت بعدد من الدول الديمقراطية إلى إصدارها في صورة إعلانات دستورية مثل إعلان فيلادلفيا ١٧٧٦ والإعلان الفرنسي ١٧٨٩، ويسلم الفقه بأن أيراد النصوص المتعلقة بالحقوق والحريات القائمة على أساس المساواة في صلب الدساتير يعطي لهذا المبدأ قيمة قانونية ترتفع به إلى مرتبة النصوص الدستورية الملزمة وتعد قيوداً على سلطة المشرع العادي<sup>(٣٨)</sup>، بل أن ورود هذا المبدأ في إعلانات حقوق الإنسان فيه توجيه للمشرع الدستوري في أن يضمن الوثيقة الدستورية نصوص تؤكد على مبدأ المساواة، وبالتالي فإن وجود مبدأ المساواة في صلب الدستور أفاد هذا المبدأ بشكل كبير فقد انسحبت عليه ذات الحماية التي تؤمن بها الشعوب لمواثيقها الدستورية وكان لهذه الحماية أثرها في تقييد سلطان المشرع العادي في علاقته بالنصوص الدستورية.

وبالتالي فإن القصد من تدوين مبدأ المساواة في الدستور هو لغرض إثبات وجود المبدأ أصلاً من حيث تحديد مضمونه وكذلك في تمكين المواطن من المطالبة به على نحو محدد، وأن النص على المساواة في القوانين العادية دون ذكرها في الدستور نفسه يجعل تلك الحقوق في حالة من عدم الثبات نتيجة للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على تلك القوانين العادية بخلاف ما تتطلبه الدساتير من شروط خاصة لتعديلها<sup>(٣٩)</sup>، كما وأن لمبدأ المساواة خاصية معينة من حيث إيرادها في نصوص الدستور فيراد النص الدستوري الخاص بمبدأ المساواة يجعل هذا النص مبدأ قانونياً لا يحتاج إلى تدخل المشرع العادي حيث يؤكد الفقه الدستوري على أن هناك (من الحريات والحقوق ما هو مطلق بطبيعته وبالتالي لا يقبل التقييد والتنظيم فلو صدر تشريع يقيدها كان هذا التشريع باطلاً لمخالفته نصوص الدستور)، بالنسبة لدستور العراق ٢٠٠٥ لقد أكد على مبدأ المساواة بكافة تطبيقاته وأنواعه أي مساواة في الحقوق ومساواة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، حيث أكدت المادة (١٤) من الدستور على مساواة جميع الأفراد في الخضوع للقانون وكما يلي: (العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي)، ونصت المادة (١٦) من الدستور على مبدأ المساواة في تكافؤ الفرص بين جميع العراقيين حيث أكدت هذه المادة على ما يلي: (تكافؤ الفرص حق مكفول لجميع العراقيين وتكفل الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك). كما أن صياغة النصوص المتعلقة بكافة الحقوق والحريات العامة جاءت جميعها لتؤكد على المساواة بين الأفراد مثل المادة (١٥) التي أكدت على حق كافة الأفراد في الحياة والأمن والحرية والمادة (١٧) التي أكدت على حق كل فرد في الخصوصية الشخصية والمادة (٢٠) التي أكدت على حق جميع المواطنين رجالاً ونساءً في حق المشاركة بالشؤون العامة والتمتع بالحقوق السياسية بما فيها حق التصويت والانتخاب والترشيح للمناصب العامة، كما وأكدت المادة (٤) من الدستور والتي عالجت مسألة اللغة الرسمية حيث نصت هذه المادة على أن اللغة العربية والكردية هما اللغتان الرسميتان للعراق وتطبق



اللغة الرسمية في كافة المجالات مثل الجريدة الرسمية والوثائق الرسمية وأية مجالات أخرى يحتمها مبدأ المساواة مثل الاوراق النقدية وجوازات السفر ...الخ. فهذه المادة تؤكد على اعتماد اللغة الرسمية باعتبارها وسيلة للمساواة بين الأفراد.

وحتى تتحقق الحماية الدستورية للمبدأ أكدت المادة (٤٦) على عدم جواز المس بأي من الحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور بتقييدها أو تحديدها إلا بنص قانوني متوافق مع الدستور أو بناءً على قانون على ان لا يمس ذلك التحديد أو التقييد جوهر الحق أو الحرية. فهذا النص وبهذا الشكل يمنع المساس بالنصوص الدستورية المؤكدة على مبدأ المساواة بالتحديد أو التقييد وأن هذا المبدأ هو بطبيعته لا يمكن تقييده أو تحديده في نصوص قانونية مما جعل المشرع الدستوري العراقي يؤكد على هذا المبدأ في نصوص كثيرة وأن هذه النصوص قابلة للتنفيذ دون أن تحتاج إلى تشريعات على شكل قوانين أو قرارات إدارية ودون حاجة الى تدخل المشرع العادي فباقي الحريات بسبب طبيعتها ملا يتصور أن توضع موضع التنفيذ بمقتضى النص الدستوري وحده ذلك ان تفصيل شروط ممارسة تلك الحريات يحتم تدخل المشرع العادي لتنظيم ممارسة تلك الحقوق والحريات مثل حق العمل وحرمة المسكن... الخ<sup>(٤٠)</sup>، بل ان وضع تشريعات عادية لتنظيم المبدأ يعد مخالفة للقواعد الدستورية وقد أكد دستور ٢٠٠٥ على ذلك في المادة (٤٦) والتي اكدت على عدم جواز المس بالحقوق والحريات او تقييدها او تحديدها الا بنص متوافق مع الدستور وبشرط ان لا يمس هذا القيد جوهر الحق او الحرية هذا بالنسبة لجميع الحقوق والحريات التي تحتاج الى تشريعات عادية لتنظيمها فمن باب اولي ان مبدأ المساواة الذي لا يحتاج الى تشريعات عادية لتنظيمه فان النصوص التي أكد عليها الدستور المتعلقة بالمساواة لا يجوز أن يصدر فيها تشريع عادي ينظمها فلا يجوز إصدار أي تشريع يقيّد من هذا المبدأ أو يفرغه من محتواه الدستوري. إذاً يتضح لنا من خلال هذا الاستعراض لنصوص دستور العراق والمتعلقة بمبدأ المساواة أن دستور العراق قد راعى أهمية النص الدستوري بحد ذاته لحماية مبدأ المساواة بكافة أشكاله وتطبيقاته والتي لا يجوز من خلالها لأية سلطة التجاوز على حق الأفراد في التمتع بكافة الحقوق والحريات بالتساوي وتحمل الأعباء بالتساوي. وبالتالي فان المشرع لم يخصص أي نص يشير لمبدأ المساواة امام الضرائب بشكل خاص بل وضع نصوص عامة وكما تم بيانها في أعلاه. وقد خرج المشرع العراقي في نصوص كثيرة عن هذا المبدأ من خلال تفضيل العاملين في القطاع العام على نظرائهم في القطاع الخاص بمضاعفة مبلغ السماحات القانونية دون غيرهم من المكلفين من خلال نص الفقرة أولاً من المادة ٢٠ من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ وفي الوقت نفسه تم فرض ضريبتين على الموظفين وهي ضريبة الدخل بموجب القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ واستقطاع ما مقداره ٣% بموجب قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦ و٣,٨% في موازنة ٢٠١٧ بينما يخضع المتقاعدون لضريبة الموازنة فقط دون الخضوع لضريبة الدخل وفي ذلك مجافاة للأسس التي يتطلبها مبدأ الامن القانوني للمكلف الضريبي. اما الشفافية الضريبية يعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها نشر القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين

وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. (٤١) وبالتالي فإن للشفافية الضريبية أهداف تتمثل بأنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري. إذ إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات. إضافة إلى أنها تخفف كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى تساعد على تطبيق مبدأ المساواة وزيادة وعي المكلف ضريبياً. (٤٢) ويتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي. كما أنها تعد تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية التي تسهم في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة وتساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية بوجود حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين أو المتخصصين بصناعات إستراتيجية مثلاً.

وان من المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية هي مشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية، حيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثرُوا في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين في موضع المساءلة بصورة منتظمة، وتبرز أهمية هذا الإجراء من خلال أخذ رأي المواطنين وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع التهرب الضريبي. كما يجب أن يتمتع المكلفين بحقوق تتمثل في الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب والمعاملة الضريبية العادلة والسريعة والمحافظة على سرية المعاملات بوجود نظام للجزاءات الضريبية. ويجب أن تتاح للمكلف إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الإدارية للقرارات وحق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة. ينبغي أن تكون أية تعديلات في القرارات المقدمة من قبل المكلفين مصحوبة بشروح واضحة وكاملة موجهة إلى المكلفين بشأن أسباب تلك التقديرات مع تفعيل دور الإعلام وحماية الإعلامي في حالة الكشف عن التلاعبات التي تحصل في الإدارة الضريبية. والتقويم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في الهيئة العامة للضرائب وإمكانية إنشاء نظام للمراجعة المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة المالية للمخمين وجهات التحصيل الضريبي والنظر في شكاوى المكلفين بإنشاء قسم خاص بذلك إضافة إلى ضرورة الاطلاع على القوانين واللوائح الضريبية والتي تستند إلى أساس قانوني صريح ووضوح معايير التطبيق الإداري. تعتبر الشفافية الضريبية حلقة وصل بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة فهي تساهم في توضيح العلاقة الضريبية ورفع أي لبس



فيها لذلك فإن غياب هذه الآلية سيؤدي إلى زعزعة هذه العلاقة وهذا الغياب يعود إلى أسباب منها غياب الكفاءة لدى موظفي الضرائب وكثرة التشريعات الضريبية وتعديلها باستمرار مما ينتج عنه عدم استقرار التشريع الضريبي مما يؤدي بالتالي الى فقدان المكلف بالضريبة للثقة والإدارة الضريبية<sup>(٤٣)</sup>.

### المطلب الثاني: اليات تقييد السلطات الضريبية واثارها

تكمن أهمية السلطات الضريبية في كونها الأداة التي تركز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية ذلك أن إيرادات الضرائب هي بند مهم من بنود موازنة الدولة والنظام الضريبي هو انعكاس لسياسة الدولة المالية كأحد أهم وحدات النظام الاقتصادي. وتكمن أهمية النظام الضريبي في مرونة تطبيقه بسائر الأوضاع وفي الفهم الصحيح لرسم السياسات الضريبية للدولة. الا ان هذه السلطات يجب تقييدها لضمان عدم إساءة استخدامها وتجاوزها لحدودها القانونية وسنتناول هذا المطلب بفرعين نبين في الأول اليات تقييد السلطات الضريبية وفي الثاني اثار تقييد السلطات الضريبية.

### الفرع الأول: اليات تقييد السلطات الضريبية

واهم هذه الاليات هو وجود قوانين ضريبية واضحة وانشاء هيئات رقابية مستقلة إضافة الى حق الاعتراض والاستئناف ضد القرارات الضريبية غير العادلة وضمان الشفافية في عمليات التحصيل والسماح بمراجعة القرارات الضريبية امام المحاكم، وقد حرص المشرع العراقي على تنظيم العمل الضريبي من خلال اصدار قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وقانون ضريبة العقار والعرضات واللوائح التي تحدد إجراءات التحصيل والتقييم والمراجعة، ويتطلب تقييد السلطات الضريبية بالأمن القانوني وضع حدود قانونية واضحة وكافية ومحددة بشكل دقيق تمنع التداخل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية مما يشكل خروجاً عن الضمانات المقررة للحقوق والحريات من خلال تلمس الاحتياج التشريعي ونشر مشروعات الأنظمة واللوائح واستطلاع الراي فيها والإشهار الفعلي والكافي للقوانين الضريبية، لما كانت القاعدة "لا تكليف إلا بمعلوم" فإنه يجب إعلام المكلفين بالقوانين الضريبية الصادرة، حتى يمكن مساءلتهم عما ورد فيها من التزامات، حيث لا تكون نافذة في مواجهتهم إلا عن طريق نشرها في الجريدة الرسمية "إلا أننا نرى أن ذلك النشر لم يعد كافيًا لإشهار القوانين الضريبية وضمان التزام المكلفين بما جاء فيها من أحكام، بل يجب استخدام مختلف الوسائل التي تساهم في نشر ثقافة الالتزام الطوعي والوعي الضريبي، ووضع أحكام انتقالية لتطبيق النصوص الضريبية اذ لا يكفي مجرد نشر القوانين وإشهارها والبت الفوري بتطبيقها، إنما يجب وضع فترة كافية للمخاطبين بها قبل نفاذ النظام لبناء تعاملاتهم وتنفيذ التزاماتهم، كما يجب وضع أحكام انتقالية تضمن تحويل المكلفين من تصحيح أوضاعهم خلال فترة معينة من نفاذ النظام. وعلم المكلفين بكافة القوانين والتشريعات الضريبية والتعديلات التي تطرأ عليها تحقيقاً لمبدأ اليقين الضريبي وبما يكفل استقرار وثبات المراكز القانونية ومن ثم لا يجوز الاعتذار بالجهل بالقانون بعد نشره وخضوع الجميع له بدون استثناء والا تقوض سلطان القانون وعمت الفوضى<sup>(٤٤)</sup> وبما يجعل الدولة ان تكون ملزمة بإتاحة القوانين الضريبية للمكلفين من خلال وسائل النشر المختلفة<sup>(٤٥)</sup> من خلال عقد الندوات والحلقات النقاشية لتعرف على

التعديلات المستقبلية واستخدام الوسائل الالكترونية والتي تكون متاحة اكثر للأفراد وواسعة الانتشار او استخدام الرسائل النصية العامة ومخاطبة المكلفين واشعارهم بها . إضافة الى اتاحة الوصول الى القوانين يجب ثباتها واستقرارها في المجال الضريبي اذ ان التعديلات الكثيرة والمستمرة يكون لها تأثير سلبي على استقرار المراكز القانونية للمكلفين<sup>(٤٦)</sup> ومما يخلق حالة من انعدام الثقة والقلق تجاه الإدارة الضريبية والذي يؤدي بالتالي الى الاخلال بالنشاط الاقتصادي وقد تعددت القوانين الضريبية في العراق كما بينا سابقا إضافة الى التعليمات الخاصة بالاستقطاع الضريبي المباشر والأولى ان تجمع في قانون واحد يسهل الاطلاع عليه ولا تكون عرضة لكثرة التفسيرات والتأويلات وان لا تكون التعديلات الا في اضيق الحدود ومراعاة النصوص التشريعية والدستورية وان للتقنين الضريبي مزايا عديدة كونه يحقق الوحدة القانونية و قاعدة اليقين اذ تصبح القوانين الضريبية اكثر وضوحا مع إمكانية الاستفادة من القوانين الاجنبية ورفع الازدواج الضريبي ومنع التنازع بين القوانين الضريبية وتحقيق التناسق ورفع التعارض بين القواعد القانونية الضريبية مع إمكانية استخدامه كوسيلة للإصلاح الضريبي. اما مدى تطبيق اليقين الضريبي في العراق فان غياب اليقين الضريبي لدى المكلفين والإدارة الضريبية انعكس سلبا على الإجراءات التحاسب الضريبي، وعلى حصيلة الضرائب، مما أفقد الضريبة ركنا أساسيا من أركانها وهو العدالة الضريبية وبالتالي ازداد الفساد الإداري والمالي والتهرب الضريبي وبالتالي تدني حصيلة الإيرادات الضريبية،<sup>(٤٧)</sup> لذلك نحتاج إلى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي بشكل حقيقي ولا يمكن ان يتم ذلك إلا من خلال زيادة الوعي الضريبي وتحقيق الشفافية الضريبية. وتسهم الرقابة والتدقيق في تقييد السلطات الضريبية بما يحقق الامن القانوني وفي العراق هناك هيئات رقابية مستقلة كديوان الرقابة المالية والذي يلعب دورا مهما في مراقبة تطبيق القوانين الضريبية وضمان التزامها بالمعايير القانونية من خلال التدقيق الدوري بما يضمن الامتثال للقوانين ويقلل من فرص التجاوزات او الفساد ويمثل تقويم الأداء فحصاً موضوعياً تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلاله الإنجاز بالخطط والنتائج بالقواعد، والممارسة بالسياسة بغية كشف الانحرافات السلبية والإيجابية وبيان أسبابها، والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال والاستغلال ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توحيد الأداء نحو اقتصاد أو توفير أكثر إن الدور الكبير الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية الإتحادية في تقويم أداء المؤسسات الحكومية والخاصة والتي لها العلاقة المباشرة بالاقتصاد الوطني، حيث يقوم الديوان بإجراءاته الرقابية في تلك الأنشطة التي من ضمنها الإدارة الضريبية، من خلال تقويم الأنظمة الرقابية الداخلية لتلك الإدارة. أذ هو رقابة خارجية من جهة مستقلة عن المنشأة لا تخضع لأشراف الإدارة فحسب، بل تمارس عليها وفقاً للقوانين والأنظمة، بمعنى إن عملية الرقابة تقوم بها جهات من خارج المنشأة وان وجود رقابة داخلية فعالة ورقابة خارجية حازمة ومنظمة تعمل وفق خطط واجراءات مدروسة ومكتوبة تحرص على إن تكون الموارد المخصصة للوحدات الحكومية قد استخدمت استخداماً أمثل لتحقيق أفضل النتائج، وبالشكل الذي يخدم كافة القطاعات الاقتصادية ذلك يؤشر شفافية في



العمل الرقابي،<sup>(٤٨)</sup> ويهذه الأنواع من الرقابات يكون عليها مكمل لبعضها البعض الآخر، أي متى كان هنالك رقابة داخلية ذات فاعلية وكفاءة، وبالمقابل وجود رقابة خارجية ذات مستوى عالٍ من الأداء، فإن كافة الفجوات والثغرات لنقاط الضعف سوف يتم تلافيها بتلازم نشاطات تلك الرقابات وإن التكامل في إعداد وتنفيذ العمل الرقابي يتطلب وجود تنسيق دائم، وواضح بين تشكيلات الديوان، إذ أن إعداد الخطة تبدأ من أصغر وحدة تنظيمية من تشكيلات الديوان والمتمثلة بهيئات الرقابة المالية الممثلة برئيس الهيئة وأعضاء الفريق وكذلك فإن التنفيذ بدورة يمتد من أصغر وحدة وتمر نتائجه في جميع مستويات التنظيم وصولاً الى مجلس الرقابة المالية. أذ تم تخصيص نسبة) ٥٠ % (لتنفيذ خطة ديوان الرقابة المالية الاتحادي من الطاقات المتاحة سنوياً للهيئات الرقابية لغرض إجراء عمليات تقييم الأداء للدوائر ضمن نطاق عمليا، أما النسبة المتبقية من الطاقات المتاحة يتم استغلالها في تنفيذ التدقيق النظامي. وتتمثل أنواع الرقابة في العراق برقابة تلقائية داخلية تقوم بها الإدارة الضريبية من تلقاء نفسها لمراقبة اعمالها والتحقق من مطابقتها للقانون يقوم بها الرئيس الإداري من خلال التوجيهات والارشادات او يراجع تصرفات مسؤوليه من خلال التقارير والتصديقات،<sup>(٤٩)</sup> ولوزير المالية سلطات واسعة تمكنه من ممارسة هذه الرقابة او قد تكون الرقابة بناء على تظلم ولائي يقدم الى الجهة المصدرة القرار او الى الرئيس الإداري مبينا فيه الأخطاء طالبا بتعديل القرار او الغائه الا ان المشرع العراقي لم يكن موفقا في نواحي عدة بتنظيم الرقابة الإدارية من خلال مدد الطعن او التشدد بوجوب دفع دين الضريبة بشكل كامل او جزء منه كشرط لقبول الاعتراض كما انه لم يعالج حالة سكوت الإدارة عن البت في الاعتراضات بالقبول او الرفض كما لم ينظم إجراءات الاعتراض في قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل وكذلك قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢، ورغم ذلك تبقى هذه الرقابة على اختلاف صورها من انجع الوسائل وأكثرها فاعلية في تكريس مبدأ الامن القانوني للمكلف الضريبي كما تمثل هيئة النزاهة جهازا حكوميا مستقلا يعمل على الاسهام في مكافحة الفساد من خلال التحقيق واتخاذ الإجراءات اللازمة وتمارس أيضا هذه الهيئة رقابة سابقة ولاحقة من خلال التقارير التي ترفعها الهيئة كما تنتظر في الشكاوى والاخبارات التي تصل اليها من الافراد وتعمل الهيئة في المجال الضريبي على تكريس مبادئ الامن القانوني من خلال تسهيل وتبسيط الإجراءات وتلقي الشكاوى بشكل مباشر من المكلفين دون الخوض في إجراءات معقدة مما يسهم في خلق بيئة قانونية سليمة ومجتمع وظيفي مستقر تحترم فيه الحقوق المشروعة . واهم اليات تقييد السلطات الضريبية هو وجود نظام قضائي ومحاكم مختصة توفر بيئة عادلة للمكلفين للطعن في القرارات الضريبية وتحقيق العدالة والانصاف وتعزيز الشفافية ومنع التعسف، وتدعم الرقابة القضائية الحفاظ على سيادة القانون في الشؤون الضريبية من خلال تحقيق المشروعية، كون الاخيرة هي التي تكون مدلول سيادة القانون الضريبي، بالتالي فإن عناصرها هي من تؤثر على درجة سيادة القانون الضريبي، فالسيادة والمشروعية اذن وجهان لعملة واحدة، فحماية أحدهما سيحقق بالضرورة الحفاظ على الاخر. وتتمثل بصلاحيه المكلف بتحريك الرقابة على دستورية القوانين الضريبية من خلال الرقابة السياسية السابقة والوقائية كالمجلس الدستوري في فرنسا وكذلك الرقابة القضائية عن طريق

الغاء القوانين الضريبية المخالفة للدستور وقد وفق المشرع العراقي بأثارة الرقابة اللاحقة من خلال السماح للمكلف بالتوجه مباشرة الى المحكمة المختصة للفصل في ذلك وهو من المؤشرات الإيجابية لتحقيق الامن القانوني ومن التطبيقات التي تؤكد تدخل الرقابة القضائية للحفاظ على سيادة القانون الضريبي نذكر ما ذهبت اليه المحكمة الدستورية العليا المصرية وهي بصدد النظر بمدى دستورية بعض الاعمال الضريبية حيث قضت بالقول (وحيث من المقرر وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ان السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، اذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها واسبس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين بأدائها وتحديد وعائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية ادائها، وضوابط تقادمها وما يجوز ان يتناولها من طعون او اعتراض عليها وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة - عدا الاعفاء منها اذ يجوز ان يتقرر في الاحوال التي بينها القانون، والى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية..) ومن حيثيات القرار اعلاه نجد ان المحكمة ترفض ان تكون هناك اداة أدنى من القانون لفرض الضريبة او تنظيم اوضاعها، فلا يمكن فرضها بقرار من رئيس الجمهورية بناء على تفويض من السلطة التشريعية، بل لا بد من تنظيمها بمقتضى نصوص قانونية سليمة وهو ما يدعم سيادة القانون الضريبي. كما وتجدر الاشارة هنا الى ان المشرع الدستوري لم يضع اعتباراً للنصوص الحاكمة للشؤون الضريبية في العراق ضمن الفصل الخاص بالحقوق ولم يتناولها ضمن الصلاحيات الخاصة بالسلطة التشريعية، على عمل بل ان هذا فيه دلالة واضحة على ان تلك النصوص تمثل قيوداً على عمل السلطات التي تملك تنظيم المسائل الضريبية وهو ان لا تغال في فرض الضريبة بما قد ينال من حقوق المكلفين وان تراعى جميع الضمانات الدستورية والقانونية بما فيها عدم جواز فرض أي اقتطاع ضريبي يحط من المكانة الاقتصادية للمكلف بلا سند قانوني يجيز ذلك<sup>(٥٠)</sup>، وان الا تفرض ضريبة بأثر رجعي بأي حال من الاحوال كون ذلك يخالف مبدأ استقرار المراكز القانونية،<sup>(٥١)</sup> كما ونص الدستور على عدم المساس بالحد الأدنى للمعيشة بما يمثل ضماناً للحفاظ على مستوى العيش الرغيد للأفراد من خلال عدم جواز فرض اية ضريبة تتال من هذا المستوى، فجميع هذه النصوص تحمل دلالات واضحة على ان المشرع الدستوري وضعها ضمن الفصل الخاص بالحقوق نظراً لأهميتها وضرورة التقيد بها ولم يضعها ضمن الفصل الخاص بالسلطات تظهر اهمية هذا النوع من الرقابة من خلال الدور الذي تقوم به الجهة القضائية التي يناط بها الرقابة على الدستورية في التوفيق بين المصالح المتعارضة لكل من المكلف والخزينة العامة للدولة، حيث تظهر مصلحة الدولة من خلال حقها في تحصيل ايرادات ضريبية تمكنها من تغطية نفقاتها مع مصلحة المكلفين في عدم جواز تطبيق اعمال الضريبية المخالفة للدستور بحقهم، لذا تكون الجهات القضائية امام تحدٍ كبير اذ يتعين عليها دائماً الموازنة بين المصالح المتقابلة بحيث لا تلو مصلحة الدولة في تحصيل دين الضريبة على مصلحة الافراد في حماية اموالهم والحفاظ عليها، وكذلك ان لا تتبالغ في حماية مصالح الافراد وتحكم بعدم دستورية اي عمل ضريبي الا بعد التأكد من مخالفته للدستور بصورة واضحة من خلال مخالفة احد المبادئ او الضمانات الدستورية



التي وجدت لمصلحة كلا الطرفين في عدم جواز انتهاك حقوقهم المشروعة بدون وجه حق، عندها) (نكون امام مسوغ قانوني يدعو الى تدخل القضاء الذي يكون الحامي للشرعية الدستورية من خلال مراقبة مدى اتفاق الاعمال الضريبية مع احكام الدستور ومنع السلطات المختصة من الخروج على هذه الاحكام والا سارع القضاء الى التدخل بغية حماية الدستور من خلال الامتناع عن تطبيق الاعمال المشوبة بعدم الدستورية او إلغائها سواء اكانت صادرة من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الأصيل بصورة تشريعات قانونية ام كانت صادرة من السلطة التنفيذية بصورة قرارات تنظيمية تهدف من خلالها تنفيذ القوانين الضريبية، فهذه الاعمال يجب ان تكون موافقة للدستور ولا تخالف أي مبدأ دستوري سواء كان صريحاً كما هو الحال في مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، او ضمناً كمبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة الضريبية. وقد أسهمت الرقابة القضائية بشكل كبير في تأصيل مبادئ الامن القانوني في المجال الضريبي حيث ذهبت المحكمة الاتحادية العليا في احد احكامها الى القول (وحيث ان المادة ١٩/ تاسعاً من الدستور تنص على انه ليس للقوانين اثرا رجعي، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم مالم ينص على خلاف ذلك، عليه فإن الغاء الاستثناء المنصوص عليه في المادة ٣ من قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة ١ من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ يعتبر مخالفة صريحة للحكام المادة ٨ تاسعاً/ من الدستور، عليه قررت المحكمة الاتحادية العليا الغاء القانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ بقدر تعلق الامر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم، اما بقية النص فإنه خيار تشريعي لا غبار عليه..).

كما أسهمت الرقابة القضائية في توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات وضمان عدم حصول التعارض بينها، اذ لم يكن قضاء المحكمة الاتحادية العليا في العراق غائباً في مجال توزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، فالمحكمة تجد ان دستور ٢٠٠٥ قد كرس مبدأ الفصل بين السلطات في المادة ٤٧ منه، حيث تبنى الدستور هذا المبدأ في المادة المذكورة من خلال تقسيم السلطات في الدولة الى السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، ورسم لكل منها اختصاصاتها بصورة مفصلة، وحتى نكون امام التطبيق السليم لأحكام هذا المبدأ ال بد ان تتولى كل سلطة من هذه السلطات ممارسة صلاحياتها بصورة كاملة وفق ما رسمه لها الدستور، فالسلطة التشريعية تمارس صلاحياتها المنصوص عليها في المواد ٦٠ و ٦١ و ٦٢ من الدستور والتي يقع في مقدمتها صالحيية تشريع القوانين وفقاً للسياسات الدستورية، وان ممارسة هذه الصلاحيات يجب ان يكون مراعيًا لمبدأ الفصل بين السلطات، وازافت المحكمة ان القوانين التي يشرعها مجلس النواب بصورة مباشرة يجب ان لا يكون من بينها القوانين التي تمس مبدأ الفصل بين السلطات، ومن القوانين التي تمس هذا المبدأ هي القوانين التي ترتب التزامات مالية على السلطة التنفيذية لم تكن مدرجة ضمن خططها المالية. (٥٢) واتساقاً مع الحكم السابق نجد ان تطوراً جذرياً طرأ على موقف المحكمة الاتحادية العليا في مواجهة صلاحيات مجلس النواب في المبادرة باقتراح القوانين التي قد ترتب التزامات مالية على عاتق الحكومة اذ حجمت المحكمة صلاحيات المجلس

من خلال اعطائه حق المبادرة التشريعية باستثناء القوانين ذات الجنبه المالية، فال يمكن للمجلس تشريعها بصورة مباشرة الا بعد التشاور مع الحكومة واخذ موافقتها كون الاخيرة هي المختصة بتقديم مشروعات القوانين التي تتعلق بالجوانب) (المالية دون غيرها. <sup>(٥٣)</sup> وفي موضع اخر قضت المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية المادة ٣٣/أ من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ ، والمتضمنة فرض ضريبة من قبل مجلس النواب بنسبة) ٣٠٠% (على السكائر والمشروبات الكحولية دون المرور ببوابة الحكومة، حيث انتهت المحكمة الى القول ان مجلس النواب اضاف هذا النص) المادة ٣٣/أ (من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ دون اللجوء الى اخذ موافقة السلطة التنفيذية، وهو بذلك قد خالف المادة ٤٧ من الدستور وتجاوز صلاحيات مجلس الوزراء المنصوص عليها في المادة ٨٠/أولا من الدستور ايضا كما ان النص المذكور تضمن جنبه مالية بما يخالف الطريقة المرسومة في المادة ٦٠/أولا من الدستور وازافت المحكمة انه كان الاجدر بالمجلس الرجوع الى مجلس الوزراء لأخذ موافقته على التغييرات التي ينوي إدخالها من اجل وضع الأمور في نصابها الدستوري وفقا لمبدأ الفصل بين السلطات . <sup>(٥٤)</sup> بذلك تكون المحكمة الاتحادية العليا قد فرضت على السلطة التشريعية ضرورة التقيد بالقواعد والمبادئ الدستورية التي تحدد صلاحياتها الضريبية عند مزاوله اختصاصاتها التشريعية، وكذلك الحال بالنسبة للسلطة التنفيذية فهي الاخرى قد حددت المحكمة صلاحياتها الضريبية والزمتهما بضرورة التقيد بها عند مباشرة نشاطها في تقدير الضريبة على دخل المكلفين وبما يتوافق مع احكام الدستور. <sup>(٥٥)</sup> ولم يقف دور المحكمة الاتحادية العليا عند توزيع الاختصاصات الضريبية بين السلطات الاتحادية فحسب، بل تجاوزه الى المساهمة بتوزيع الصلاحيات الضريبية بين السلطات التشريعية المركزية ومجالس المحافظات، وكان ذلك بمناسبة النزاع القائم بين السلطة التنفيذية الاتحادية ومجالس المحافظات حول صلاحيات الاخيرة في فرض الضرائب وجبايتها بعد ان اصدرت السلطة التنفيذية قرارها بحجب اختصاص مجالس المحافظات بإصدار تشريعات بفرض الضرائب وجبايتها وهو ما حدى بمجلس محافظة النجف تقديم طلب بكتابه المرقم ١٢٥٦/٤ والمؤرخ في ٢٦/٣/٢٠٠٨ الى المحكمة الاتحادية العليا يستوضح فيه عن مدى تمتع مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب وفق المادة ١٥١ والفقرة ثانياً من المادة (١٢٢) من الدستور، وبعد ان وضعت المحكمة الطلب المذكور موضع التدقيق والمداولة توصلت الى القول (لما كان فرض الضرائب وجبايتها وانفاقها وفرض الرسوم والغرامات من الامور المالية التي اشارت اليها المادة (١٢٢/١) ثانياً) من دستور جمهورية العراق، لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة بأقاليم حق سن القوانين الخاصة بفرض وجباية وانفاق الضرائب المحلية.. بما يمكنها من ادارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الادارية والتي تمنحها المادة ١١٥ من الدستور حق الأولوية في التطبيق عدا ماورد في المادة ٦١/أولا منه والذي تختص بممارسته حصرا المجلس النيابي التشريعي. <sup>(٥٦)</sup> ومن خلال القرار أعلاه نجد ان المحكمة الاتحادية العليا لم تتردد من تقرير حق مجالس المحافظات بإصدار تشريعات محلية تتضمن فرض الضرائب وجبايتها وانفاقها مستندة في ذلك الى الصلاحيات



المالية والادارية التي خولها الدستور للمحافظات، حيث فسرت المحكمة هذه الصلاحيات بأنها صلاحيات فرض الضريبة المحلية وجبايتها وانفاقها على ان يكون ذلك في حدود اختصاصها المكاني، بذلك تكون المحكمة قد توصلت الى نتيجة مفادها ان اختصاص فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطات الاتحادية تباشره من خلال فرض ضرائب قومية شاملة لعموم ارجاء الدولة، والسلطات المحلية تباشره من خلال فرض ضرائب محلية تقتصر على الرقعة الجغرافية الخاضعة لإدارة تلك السلطات، على ان لا تؤدي التشريعات المحلية الى تعطيل او الغاء التشريعات الضريبية الاتحادية<sup>(٥٧)</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار المترتبة على تقييد السلطة الضريبية

ويترتب على اليات التقييد السابق ذكرها العديد من الآثار الهامة على مختلف جوانب النظام الضريبي والبيئة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد. وبالرجوع الى الصلاحيات المناطة في التشريع العراقي نجد ان الاختصاص القضائي في المجال الضريبي مزدوج اذ تم اناطة الفصل في المنازعات الضريبية الى جهتين مختلفتين مما يؤدي الى تضارب الاحكام واختلال موازين العدالة كما ان الطعن امام اللجان الضريبية لا يوفر الحماية الكافية لحقوق المكلفين وفق مبدأ الامن القانوني والأولى ان يتم اسناد هذه القضايا الى جهة قضائية متخصصة نظرا للإجراءات الخاصة التي يتسم بها النظام الضريبي واختلاف مستوى الأطراف فيه، وفيه توحيد وتأسيس للأحكام الضريبية كما ان تخصص القضاة في مادة معينة يمنحه محالا واسعا للاجتهاد ويجعل المتقاضين يطمئنون اكثر لنزاعاتهم والتي سيفصل بها قضاء متخصص ولم بجميع الجوانب المتعلقة بالموضوع<sup>(٥٨)</sup>. كما يمكن ان تقييد السلطة الضريبية بالأمن القانوني من خلال الراي العام بتمكين المكلف من اثاره رقابة الراي العام وهو "راي الجمهور تجاه مسألة من المسائل الجماعية العامة وتأثره بها وتأثيره المباشر فيها الامر الذي يدعو الإدارة العامة في الدولة الى الاهتمام والتصرف في هذه المسألة"<sup>(٥٩)</sup>، وقد نص النظام الداخلي لمجلس النواب على تشكيل لجنة خاصة باستلام شكاوى المواطنين واقتراحاتهم والنظر فيها وتحويلها الى اللجان المختصة وإبلاغ المواطنين بها<sup>(٦٠)</sup> ولا تكون هذه العملية ناجحة الا باستخدام وسائل عديدة كوسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمقروءة والتي تقوم بدور هام في مراقبة السلطة التنفيذية وقد كفل الدستور العراقي النافذ هذا الحق بالفقرة أولا وثانيا من المادة ٣٨ منه بان "تكفل الدولة بما لا يخل بالنظام العام والآداب : أولا حرية التعبير عن الراي بكل الوسائل .ثانيا حرية الصحافة والطباعة والاعلان والاعلام والنشر" او من خلال التجمعات السلمية والتي كفلها الدستور أيضا بالفقرة ثالثا من المادة ٣٨ بان "تكفل الدولة بما لا يخل بالنظام العام والآداب ثالثا حرية الاجتماع والتظاهر السلمي وتنظم بقانون" وقد أسهمت هذه الوسائل بترسيخ مبدأ الامن القانوني لما لها من دور مؤثر في حماية حقوق المكلفين.

## الخاتمة

وبعد الانتهاء من كتابة بحثنا هذا توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات وكالاتي:

### أولاً/ الاستنتاجات

١. ليس هناك تعريف موحد لفكرة مبدأ الأمن القانوني لدى فقهاء القانون الإداري. ولأن مبدأ الأمن القانوني متعدد المظاهر وكثير الأبعاد مما يجعل مفهومه غير واضح وصعب التحديد، لذلك عرّفه الفقه بوصفه وسيلة لتحقيق العدالة القانونية، وذلك من خلال توضيح ماهية فلسفة القانون، فالنظام القانوني الذي لا يتضمن قواعد قانونية عالية الجودة، وقواعد خاصة لحماية حقوق الأفراد، والاستقرار في المراكز القانونية، لا يمكن أن يندرج تحت مفهوم النظام القانوني. والأمن القانوني هو من متطلبات دولة القانون، وهو الهدف الرئيس من وضع القواعد القانونية، على صعيد القضاء.
٢. ان مبدأ الامن القانوني هو مبدأ لا يترسخ الا بترسيخ وتكريس مقومات دولة القانون التي تقوم على وجود دستور يتمتع بالسمو وتدرج القاعدة القانونية والرقابة على دستورية القوانين.
٣. يتكون مبدأ الامن القانوني من عناصر أساسية هي التوقع المشروع للقواعد الضريبية ووضوح القاعدة القانونية واستقرار القواعد القانونية وسهولة اطلاع المكلفين عليها والتي تكون مترابطة مع بعضها ومتكاملة. لم ينص على هذا المبدأ بصورة صريحة في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ وانما بصورة ضمنية ولا يعني ذلك فقدانه القيمة الدستورية كونه من متطلبات دولة القانون.
٤. لم يأخذ المشرع العراقي التوقع المشروع بعين الاعتبار لأسباب موضوعية وشكلية أهمها التداخل التشريعي وعدم وضوح فلسفة الحكم السياسية والاقتصادية.
٥. لم ينص دستور جمهورية العراق على نصوص ضريبية واضحة تحدد مبادئ الامن القانوني كالعادلة والمساواة الضريبية واليقين الضريبي ومبدأ الملاءمة الضريبية.
٦. ان تحقيق الأمن القانوني لا يرتبط فقط بالتشريعات النافذة في المجتمع وانما تحقيقه يرتبط ايضا بوظيفة المحاكم واختصاصاتهم بشكل عام وبالمحكمة الاتحادية العليا بشكل خاص بالاستناد الى اختصاصاتها المبينة في الدستور، بضمنها اختصاصها بالرقابة على دستورية القوانين وتفسير نصوص الدستور.
٧. يخف بمبدأ الأمن القانوني مخاطر تهدد استقرار القاعدة القانونية، كالتضخم التشريعي الذي يعني وجود كم هائل من النصوص القانونية والتشريعية واللوائح، التي قد تتعارض مع بعضها، وتؤدي إلى التأثير على الوعي القانوني للناس، ويمتد هذه الصعوبة لتطال حتى المختصين والقانونيين، أيضاً يعد الإسراف في إجراء التعديلات على القواعد القانونية، وعدم استقرار الاجتهاد القضائي مخاطر تهدد مبدأ الأمن القانوني.
٨. يعد مبدأ الفصل بين السلطات الضامن الحقيقي لتطبيق مبدأ سيادة القانون من خلال تنظيم العلاقة القائمة على التعاون والرقابة المتبادلة بين الهيئات الثلاثة التشريعية والتنفيذية والقضائية، منعاً للتعسف في استخدام السلطة من قبل احدى الهيئات على الاخرى، وهو من أفضل الضمانات لحماية الحقوق والحريات في المجتمع.



١٠. الشفافية الضريبية لها دور مهم في تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ممثلة بالدولة وهذه الثقة تجعل المكلف بالضريبة يقدم جميع العناصر الحقيقية المكونة للوعاء الضريبي الخاص به دون أي تهرب أو غش مما يساهم بصورة كبيرة في زيادة إيرادات الخزينة العمومية والذي ينعكس بصورة إيجابية على سياسية الدولة في الانفاق ويفتح امامها مجالاً واسعاً للإنفاق على المشاريع التي تعود على المواطنين بالفائدة وتسد احتياجاتهم.

١١. تعاني القوانين الضريبية في العراق من الغموض والتعقيد مما يؤدي الى عدم وضوح الالتزامات الضريبية للمكلفين والتغييرات المتكررة في التشريعات تخلق حالة عدم اليقين القانوني

١٢. يوفر الامن القانوني اطاراً قانونياً لحماية حقوق المكلفين من خلال الاعتراض على القرارات الضريبية غير العادلة او غير القانونية وان كانت الاليات غير كافية مما يتطلب تعزيزها بصورة واضحة لضمان هذه الحماية.

**المقترحات: وقد توصلنا الى مجموعة من المقترحات والتي نأمل بان تأخذ نصيبها في التطبيق وكالاتي:-**

١. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة الالتزام بمبدأ الامن القانوني وعدم اصدار التشريعات والقوانين الضريبية او تعديلها دون علم الافراد بها وتكريس هذا المبدأ في الدستور النافذ بشكل صريح لضمان حقوق الافراد واستقرار العلاقات القانونية والحقوق المكتسبة.

٢. ندعو المشرع العراقي الى استخدام أسلوب الرقابة السابقة للتأكد من دستورية القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية قبل تنفيذها وترتيب اثارها مما يعزز الامن القانوني.

٣. ندعو المشرع العراقي الى توحيد النصوص الضريبية وتقنينها في تشريع واحد يتضمن الاحكام العامة والاجرائية، إضافة الى اناطة النظر في الطعون الى جهة قضائية متخصصة.

٤. ندعو المشرع العراقي الى إلزام مجلس النواب بإقرار الموازنة العامة قبل بداية السنة المالية لتجنب الأثر الرجعي للنصوص وخاصة مسألة الضرائب لان صفتها الوقتية تتعارض مع الاستقرار القانوني.

٥. تعزيز العدالة الضريبية والمعاملة المتساوية من خلال توحيد الإجراءات ومنع التجاوزات إضافة الى تحقيق الثقة بالنظام الضريبي وتقليل فرص الفساد وخلق بيئة استثمارية حيث يمكن للمستثمرين التنبؤ بالتزاماتهم الضريبية بسهولة.

٦. توفير قنوات قانونية للطعن في القرارات الضريبية وتحسين وتحديث القوانين الضريبية لتكون اكثر وضوحاً واستقراراً وتشجيع المكلفين على الإبلاغ عن أي مخالفات او تجاوزات للحد منها كما ان تقييد السلطات يساهم في تحسين وتطوير مهارات موظفي الضرائب مما يرفع من جودة الخدمة وتقديم خدمة ذات جودة عالية للمكلفين وهذا يتطلب إجراءات معينة مثل تحديد مدة زمنية لقبول الطعون وتقديمها وإصدار تقارير دورية عن أداء السلطات وإجراءاتها والافصاح المالي عن الإيرادات والنفقات كما يمكن انشاء منصات دفع الكترونية لتسهيل عملية دفع الرواتب وتطوير نظام الكتروني شامل لإدارة الضرائب لتتبع المعاملات الضريبية وتحليل البيانات بشكل فعال.

٧. توفير برامج تدريبية لتحسين مهارات الموظفين وتقييم أدائهم مع تنفيذ حملات توعية شاملة وبشكل دوري ولجميع العاملين في الأقسام الإدارية والفنية، لمنح وتطوير ورفع قدراتهم بما يخدم الواقع الوظيفي، واعتماده بشكل فعلي وبحسب ما يتناسب مع المهام الموكلة إليهم داخل المؤسسة الضريبية.
٨. ضرورة إصلاح النظام الضريبي العراقي ليصبح نظاما عادلا ومتكاملا، من خلال الشروع في تحليل
٩. ودراسة نظامنا الضريبي وفق طريقة نقدية من أجل استخراج نواقص ونقط الضعف الكامنة في هذا النظام، والعمل على إيجاد حلول بديلة في شقه المتعلق بالعدالة الضريبية، لأن أي إصلاح يرتبط بالعدالة فهو يمس بشكل أساسي مسألة غاية في الأهمية وهي العدالة الاجتماعية. لذلك، يجب إشراك الجميع في هذا المشروع سواء الأحزاب السياسية التي تغيب عنها الرؤى الشمولية للإصلاح الضريبي في جل برامجها الانتخابية، وكذا جميع المهتمين بالشأن الضريبي.
١٠. ندعو المشرع العراقي بضرورة تعديل نص المادة (١٢٥) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ التي نصت على ان (تنشر القوانين في الجريدة الرسمية ويعمل بها من تاريخ نشرها ما لم ينص على خلاف ذلك) من خلال تحديد فترة زمنية محددة لنشر القوانين في الجريدة الرسمية بغية حث السلطة التنفيذية على إتمام المهام الموكلة اليها في عملية النشر ضمن توقيتات زمنية محكمة ومحددة لا يجوز مخالفتها بما يسهم في تعزيز الامن القانوني. ليكون التعديل المقترح بالصيغة التالية "تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال مدة لا تتجاوز (٣٠) يوماً من تاريخ إقرارها، ويعمل بها من تاريخ نشرها ما لم ينص على خلاف ذلك". وكذلك عدم الاعتماد على النشر الرسمي فقط بل يجب استخدام كافة الوسائل المرئية والمسموعة والمقروءة.
١١. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة النص بصورة صريحة على معيار الواقعة المنشئة للضريبة كأساس في تحديد القانون الواجب التطبيق عند المنازعة الضريبية بين القوانين السابقة واللاحقة.

### الهوامش

- (١) بلحمزى فهيمه، الامن القانوني للحقوق والحريات الدستورية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، جامعة عبد الحميد ابن باديس- مستغانم، ٢٠١٧ - ٢٠١٨، ص ٢٨.
- (٢) د. يسرى العصار: الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء الدستورية، مجلة الدستورية العدد الثالث السنة الأولى يوليو - ٢٠٠٣ ص ٥١ وما بعدها.
- (٣) د. عامر زغير محيسن: بحث بعنوان الموازنة بين فكرة الأمن القانوني ومبدأ رجعية إثر الحكم بعدم الدستورية، بحث منشور بمجلة مركز دراسات الكوفة، عدد ١٨، سنة ٢٠١٠، جامعة الكوفة، العراق، ص ٢.
- (٤) د. محمد المسلماني، الامن القانوني والامن القضائي، بحث منشور في عدد خاص للمؤتمر الدولي العاشر لقسم دراسات المجتمع المدني وحقوق الانسان في مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية لسنة ٢٠٢٢، ص ١٩.
- (٥) د. مازن ليلو راضي، من الامن القانوني الى التوقع المشروع دراسة في ضوء تطور القانون الإداري، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠١٩، ص ٦.
- (٦) د. رجب محمود طاجن، ملامح عدم الرجعية في القضائين الدستوري والإداري ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٤٣-١٤٤.



- (٧) د. احمد إبراهيم حسن، غاية القانون- دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ١٧٩.
- (٨) عامر زغير محيسن، الموازنة بين فكرة الأمن القانوني ومبدأ رجعية أثر الحكم بعدم الدستورية، مصدر سابق، ص ٢.
- (٩) محمد بوكماش، خلود كلاش، مبدأ الامن القانوني ومدى تكريسه في القضاء الاداري، مجلة البحوث والدراسات- العدد (٢٤) - السنة (١٤) صيف ٢٠١٧، ص ١٤٠. S. Calmes, Du principe de protection de la confiance communautaire et Francais. Op.Cit. P.617. cit-ing conseil ,legitime en droits allemande ,d'Etat Compagnie des mines de Siguiiri 22 November 1929. See also: C.Broyelle . 2009. 2 Revue Droit Public 321,Confiance legitime et Responsabilite publique
- 10) Conseil d'Etat، Sécurité juridique et complexité du droit، Rapport public, Etudes et documents du Conseil d'Etat n°57, La documentation française, 2006.p 281.
- (١١) بلخير محمد آيت عودية، الأمن القانوني ومقوماته في القانون الإداري، دار الخلدونية، الجزائر، ٢٠١٨، ص ٢٢-١٢.
- د. يسري محمد العصار، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية، بحث منشور في مجلة الدستورية المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٥٣.
- (١٢) صبرينة بوزيد، الأمن القانوني لأحكام قانون المنافسة، ط١، مكتبة دار الوفاء، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٨، ص ٦٥.
- 13) Bernard PACTEAU, La securite juridique, un principe qui nousnanque. Voir. AJDA. 1995. P.151.
- (١٤) عصام نعمة إسماعيل، الإلغاء الاجباري للأنظمة الإدارية غير المشروعة، ط ١ مكتبة الاستقلال، ٢٠٠٣، ص ٨٣.
- (١٥) د. حمدي عبد الرحمن و د. محمد محيي الدين إبراهيم سليم: المدخل لدراسة القانون، طبعة ٢٠١٠-٢٠٠٩ بدون دار نشر، ص ١٤.
- (١٦) د. غالب علي الداودي، المدخل الى علم القانون، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٤، ص ١٤٢.
- (١٧) د. دويني مختار، الامن القانوني ومقتضيات تحقيقه، بحث منشور في مجلة الدراسات الحقوقية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعيدة، الجزائر، ع ٥، ٢٠١٦، ص ٣٣.
- (١٨) محمد زنون، الامن القانوني للملزم بأداء الضريبة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة القاضي عياض مراكش، ٢٠١٨، ص ٦١.
- (١٩) د. إبراهيم محمود العبيدي، الحماية الجنائية لأمن الدولة، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والتوزيع والبرمجيات، ط١، ٢٠١٠، ص ٣.
- (٢٠) قاسي فوزية، متطلبات تكريس دولة القانون دسترة مبدأ الامن القانوني، دراسة مقارنة بين التجربة الأوروبية والجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة وهران، ٢٠١٧، ٢/٢٠١٨، ص ٤٩.
- (٢١) ليث كمال نصرأوين، متطلبات الصياغة التشريعية الجيدة وأثرها على الاصلاح القانوني ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع (القانون اداة للإصلاح والتطوير)، العدد ٢، ج، مايو، ٢٠١٧، ص ٤٣٢. وأيضا - طباع نجاة، قانون الاستثمار الجديد بين فعالية تشجيع الاستثمار وتحقيق الأمن القانوني، مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، المجلد ٣ العدد، ٢٠١٩، ص ٩٧.
- (٢٢) شول بن شهرة، آية عودية بلخير محمد، مقال بعنوان: الامن القانوني كقيمة جاذبة للاستثمار الاجنبي في الجزائر، دراسات في الوظيفة العامة، المجلد، ٣ العدد الثاني، ديسمبر، ٢٠١٨، ص ٣، Fatiha Benabbou-Kirane. Introduction au droit constitutionnel, OPU, 2015. Pp.207 ets
- (٢٣) اللهيبي، علي أحمد حسين. قواعد صياغة النص التشريعي، مجلة العلوم القانونية، العدد الأول، ص ٤٩. ٢٠١٩.
- (٢٤) اللمتوني، عبد الرحمن (٢٠١٤ م). الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، مجلة الملحق القضائي، العدد ٤٦، ٢٠١٤، ص ٤.

- (٢٥) قرار الغرفة الأولى بمحكمة النقض الفرنسية، الغرفة المدنية، الصادر بتاريخ ٢١
- (٢٦) مارس لعام ٢٠٠٠ م أورده عبد المجيد غميحة، مبدأ الأمن القانونية وضرورة الأمن القضائي. مجلة
- (٢٧) الملحق القضائي بوزارة العدل والحريات، المعهد العالي للقضاء، ع، ٢٠٠٩، ص ٢٠
- (٢٨) محند بوكوطيس، الامن القانوني في المجال الضريبي، بحدث منشور في مجلدة الرشاد القانوني، المجلد ٢، العدد ٣٢٢، ص ٢٠٢٩، ص ٣٢٢.
- (٢٩) د. يونس العياشي، الأمن القانوني والقضائي وأثرهما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ط، ٢ مكتبة دار السالم، الرباط، المغرب، ٢٠٢٢، ص ٢٢.
- (٣٠) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢٢٩.
- (٣١) د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٢٠، ص ٢٨.
- (٣٢) د. هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الاداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٩٩.
- (٣٣) د. رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٢، السنة ١، ٢٠٠٩، ص ٣٠٨
- (٣٤) د. مازن ليلو ارضي، حماية الامن القانوني في النظم القانونية المعاصر، المركز العربي للنشر، ٢٠٢٠، ص ٢٣٣
- (٣٥) د. رعد الجدة، التطورات الدستورية في العراق، ط١، بيت الحكمة، بغداد، ٢٠٠٤، ص ٥١١
- (٣٦) محمود علي ابراهيم، الضريبة وقيم التنمية، مطبعة الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٨، ص ٥٦.
- (٣٧) المادة ٤١ من قانون الخدمة الخارجية رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ النافذ
- (٣٨) د. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة امام الضريبة (دراسة مقارنة) بين الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، المجلد ٢، العدد ٥، ٢٠٠٩، ص ١٢٦
- (٣٩) د. نفيس المدانات. دراسات معمقة في القانون العام. دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان. ٢٠٠٤. ص ١٨٣، انظر كذلك: Jean -Marie pointer \_ liberties publiques \_op.cite.p.36.
- (٤٠) د. نعمان الخطيب. النصوص الدستورية أهم ضمانات حقوق الإنسان. موسوعة حقوق الإنسان. أعداد محمود شريف بسبوني. المجلد الثالث. دار العلم للملايين. الطبعة الأولى. بيروت. ١٩٨٩. ص ١٨٨.
- (٤١) جعفر صادق علي. ضمانات حقوق الإنسان. رسالة ماجستير. كلية القانون. جامعة بغداد. ١٩٩٠. ص ٣٢
- (٤٢) د. حسن علي - حقوق الإنسان - وكالة المطبوعات - الكويت - بلا سنة طبع - ص ٢٦ وما بعدها.
- (٤٣) د. اثير طه محمد، مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل وضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد، ٢٠١٧، ص ٣٤٨
- (٤٤) د. أبو حمود، حسن، (٢٠٠٢)، الفساد ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العدد ١.
- (٤٥) د. جبار محمد علي الكعبي، شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم للمؤتمر ((نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة))، ٢٠٠٨، ص ٥
- (٤٦) د. أنور سلطان، المبادئ القانونية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ١٦٣، Waline: Le controle Juridictionnel de l'administration. 1949. P.120
- (٤٧) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ٢٠١٧، ص ١٤٢



- ٤٨) د. شيماء فارس محمد، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة ٣، مجلد ٣، عدد ١، العراق، ٢٠١٨، ص ٢٦٠ وانظر أيضا Ado Coutoe Silva, Principios da legalidade da administracao publica eda seguranca Jurdica on Estabo de Direito contemporaneo .
- ٤٩) اسراء صباح حسن، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون/ جامعة بغداد، ٢٠٢١، ص ٣٥
- ٥٠) صادق الحسني، وعبد خرايشة: متطلبات اجهزة الرقابة للقيام برقابة الاداء، بحث منشور، مجلة دراسات العلوم الادارية، مجلد "٢٧"، عدد "٢"، ٢٠٠٠، ص ٣٤١.
- ٥١) د. احمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص ٤٢٣
- ٥٢) المادة ٢٨/ أولاً من الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- ٥٣) المادة ١٩ من الدستور.
- ٥٤) القضية رقم ٢٩/٢١ /موحدة /اتحادية /اعلام / ٢٠١٥، المحكمة الاتحادية العليا، جلسة ١٤ / ٤ / ٢٠١٥.
- ٥٥) المصدر نفسه.
- ٥٦) القضية رقم ١٩ / ٣٤ / موحدة / اتحادية / اعلام / ٢٠١٥ / المحكمة الاتحادية العليا / جلسة ٦ / ٧ / ٢٠١٥
- ٥٧) د. فاروق احمد خماس، الرقابة على اعمال الإدارة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ١٩٨٨، ص ١٤
- ٥٨) القضية رقم ١٦ / اتحادية / ٢٠٠٨ / المحكمة الاتحادية العليا / جلسة ٢١ / ٤ / ٢٠٠٨
- ٥٩) د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط٢، العراق، ص ٢٥-٢٨
- ٦٠) د. محند بوكوطيس، الامن القانوني في المجال الضريبي، مقال منشور في مجلة الارشاد القانوني، المجلد ٢، العدد ٣، ٢٠١٨، ص ٣٣٦
- ٦١) د. كاظم علي عباس وعلي مجيد العكلي، الرقابة الشعبية على اعمال الحكومة، بحث منشور في مجلة السياسة الدولية، العدد ٢٨/ ٢٠١٥، ص ٨١
- ٦٢) المادة ١١١ من النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٧

## المصادر

### أولاً: الكتب

- ١) د. إبراهيم محمود العبيدي، الحماية الجنائية لأمن الدولة، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والتوزيع والبرمجيات، ط١، ٢٠١٠.
- ٢) د. احمد إبراهيم حسن، غاية القانون - دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠١.
- ٣) د. احمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية، القاهرة، ٢٠١٦
- ٤) د. أنور سلطان، المبادئ القانونية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥
- ٥) بلخير محمد آيت عودية، الأمن القانوني ومقوماته في القانون الإداري، دار الخلدونية، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٦) د. حسن علي - حقوق الإنسان - وكالة المطبوعات - الكويت - بلا سنة طبع

- (٧) د. حمدي عبد الرحمن و د. محمد محيي الدين إبراهيم سليم: المدخل لدراسة القانون، طبعة ٢٠١٠-٢٠٠٩ بدون دار ٨٦ نشر.
- (٨) د. رجب محمود طاجن، ملامح عدم الرجعية في القضائين الدستوري والإداري ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١
- (٩) د. رعد الجدة، التطورات الدستورية في العراق، ط١، بيت الحكمة، بغداد، ٢٠٠٤
- (١٠) صبرينة بوزيد، الأمن القانوني لأحكام قانون المنافسة، ط١، مكتبة دار الوفاء، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٨.
- (١١) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٢.
- (١٢) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ٢٠١٧
- (١٣) عصام نعمة إسماعيل، الإلغاء الاجباري للأنظمة الإدارية غير المشروعة، ط ١ مكتبة الاستقلال، ٢٠٠٣.
- (١٤) د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط٢، العراق.
- (١٥) د. غالب علي الداودي، المدخل الى علم القانون، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٤.
- (١٦) د. فاروق احمد خماس، الرقابة على اعمال الإدارة، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ١٩٨٨.
- (١٧) د. مازن ليلو ارضي، حماية الامن القانوني في النظم القانونية المعاصر، المركز العربي للنشر، ٢٠٢٠.
- (١٨) د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٢٠.
- (١٩) محمود علي ابراهيم، الضريبة وقيم التنمية، مطبعة الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٨
- (٢٠) د. نعمان الخطيب . النصوص الدستورية أهم ضمانات حقوق الإنسان . موسوعة حقوق الإنسان . أعداد محمود شريف بسيوني . المجلد الثالث . دار العلم للملايين . الطبعة الأولى . بيروت . ١٩٨٩ .
- (٢١) د. نفييس المدانات . دراسات معمقة في القانون العام . دار الثقافة للنشر والتوزيع . عمان . ٢٠٠٤ .
- (٢٢) د. هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، القاهرة، ٢٠٠٢
- (٢٣) د. يونس العياشي، الامن القانوني والقضائي وأثرهما في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ط٢، مكتبة دار السالم، الرباط، المغرب، ٢٠٢٢.

#### ثانياً: البحوث والمقالات

- (١) أبو حمود، حسن، (٢٠٠٢)، الفساد ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العدد
- (٢) د. اثير طه محمد، مظاهر عدم الدستورية في قانوني ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل وضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد، ٢٠١٧



- ٣) د. جبار محمد علي الكعبي، شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم للمؤتمر (نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة)، ٢٠٠٨.
- ٤) د. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة امام الضريبة (دراسة مقارنة) بين الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية بحث منشور في مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، المجلد ٢، العدد ٥، ٢٠٠٩.
- ٥) دويني مختار، الامن القانوني ومقتضيات تحقيقه، بحث منشور في مجلة الدراسات الحقوقية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعيدة، الجزائر، ع ٥، ٢٠١٦.
- ٦) د. رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٢، السنة ١، ٢٠٠٩.
- ٧) شول بن شهرة، آية عودية بلخير محمد، مقال بعنوان: الامن القانوني كقيمة جاذبة للاستثمار الاجنبي في الجزائر، دراسات في الوظيفة العامة، المجلد ٣، العدد الثاني، ديسمبر، ٢٠١٨.
- ٨) د. شيماء فارس محمد، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة ٣، مجلد ٣، عدد ١، العراق، ٢٠١٨.
- ٩) صادق الحسني، وعبد خرايشة: متطلبات اجهزة الرقابة للقيام برقابة الاداء، بحث منشور، مجلة دراسات العلوم الادارية، مجلد "٢٧"، عدد "٢"، ٢٠٠٠.
- ١٠) طباع نجاة، قانون الاستثمار الجديد بين فعالية تشجيع الاستثمار وتحقيق الأمن القانوني، مجلة الدراسات حول فعالية القاعدة القانونية، اجملا ٣ العدد، ٢٠١٩.
- ١١) عامر زغير محيسن، الموازنة بين فكرة الأمن القانوني ومبدأ رجعية أثر الحكم بعدم الدستورية، بحث منشور بمجلة مركز دراسات الكوفة، عدد ١٨، سنة ٢٠١٠، جامعة الكوفة، العراق.
- ١٢) عبد الرحمن اللمتوني، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، مجلة الملحق القضائي، العدد ٢٠١٤، ٤٦.
- ١٣) عبد المجيد غميحة، مبدأ الأمن القانونية وضرورة الأمن القضائي. مجلة الملحق القضائي بوزارة العدل والحريات، المعهد العالي للقضاء، ع ٢٠٠٩.
- ١٤) د. كاظم علي عباس وعلي مجيد العكلي، الرقابة الشعبية على اعمال الحكومة، بحث منشور في مجلة السياسة الدولية، العدد ٢٨/٢٠١٥، ٢٩.
- ١٥) علي أحمد حسين اللهيبي، قواعد صياغة النص التشريعي، مجلة العلوم القانونية، العدد الأول، ٢٠١٩.
- ١٦) ليث كمال نصرولين، متطلبات الصياغة التشريعية الجيدة وأثرها على الاصلاح القانوني ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع (القانون اداة للإصلاح والتطوير)، العدد ٢، ج ٢، مايو، ٢٠١٧.
- ١٧) د. مازن ليلو راضي، من الامن القانوني الى التوقع المشروع دراسة في ضوء تطور القانون الإداري، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهريين، ٢٠١٩.
- ١٨) د. محمد المسلماني، الامن القانوني والامن القضائي، بحث منشور في عدد خاص للمؤتمر الدولي العاشر لقسم دراسات المجتمع المدني وحقوق الانسان في مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية لسنة ٢٠٢٢.

١٩) محمد بوكماش، خلود كلاش، مبدأ الامن القانوني ومدى تكريسه في القضاء الاداري، مجلة البحوث والدراسات- العدد (٢٤) - السنة (١٤) صيف ٢٠١٧.

٢٠) محند بوكوطيس، الامن القانوني في المجال الضريبي، بحدث منشور في مجلة الارشاد القانوني، المجلد ٢ العدد ٢٠١٨، ٣.

٢١) د. يسري محمد العصار، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية، بحث منشور في مجلة الدستورية المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، ٢٠٠٣.

### ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية

١) اسراء صباح حسن، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون/ جامعة بغداد، ٢٠٢١.

٢) بلحمزى فهيمة، الامن القانوني للحقوق والحريات الدستورية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، جامعة عبد الحميد ابن باديس\_مستغانم\_، ٢٠١٧ - ٢٠١٨.

٣) جعفر صادق علي . ضمانات حقوق الإنسان . رسالة ماجستير . كلية القانون . جامعة بغداد . ١٩٩٠ . ص ٣٢.

٤) قاسي فوزية، متطلبات تكريس دولة القانون دسيرة مبدأ الامن القانوني، دراسة مقارنة بئين التجربة الأوروبية والجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة وهران، ٢٠١٧، ٢/٢٠١٨.

٥) محمد زنون، الامن القانوني للملزم بأداء الضريبة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة القاضي عياض مراكش، ٢٠١٨.

### رابعاً: الدساتير

١) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ

٢) الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ المعدل النافذ

٣) دستور جمهورية مصر العربية النافذ لسنة ٢٠١٤

### خامساً: القوانين والأنظمة

١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ

٢) قانون الضريبة على الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

٣) قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥

٤) النظام الداخلي للمحكمة الاتحادية العليا رقم ذ لسنة ٢٠٠٥

٥) النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٧

٦) قانون الخدمة الخارجية العراقي رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ النافذ

٧) قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ المعدل النافذ

٨) قانون هيئة النزاهة رقم ٣٠ لسنة ٢٠١١ النافذ



سادسا: قرارات واحكام المحاكم القضائية

(١) المحكمة الاتحادية العليا العراقية

(٢) المحكمة الدستورية العليا في مصر

(٣) مجلس الدولة الفرنسي

(٤) محكمة القضاء الإداري في مصر

سابعا: المصادر الأجنبية

- 1) Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Rapport public, Etudes et documents du Conseil d'Etat n°57, La documentation française, 2006
- 2) Marie pointer \_ liberties publiques \_op.cite. -Jean-
- 3) Ingrid Fournol, Le principe de la securite juridique en droit communautaire et en droit administrative, .
- 4) S. Calmes, Du principe de protection de la confiance legitime en droits allemande, communautaire et Francais. Op.Cit. P.617. cit-ing conseil d'Etate Compagnie des mines de Siguri 22 November 1929. See also: C.Broyelle, Confiance legitime et Responsabilite publique, 2009. 2 Revue Droit Public 321.
- 5) TA, Strasbourg, 8 dee 1994. Freymuth, AJDA, 1995. P.555
- 6) Bernard PACTEAU, La securite juridique, un principe qui nousnanque. Voir. AJDA. 1995.
- 7) Waline: Le controle Juridictionnel de l'administration. 1949.
- 8) Fatiha Benabbou-Kirane. Introduction au droit constitutionnel, OPU, 2015.