

العدالة الاجرائية ودورها في تطوير آليات انفاذ القوانين المالية

أ.د. احمد خلف حسين الدخيل¹

المستخلص

تهدف الدراسة إلى لاكتمال مستويات العدالة الجبائية أو بالأحرى العدالة المالية فلا بد أن تتحقق العدالة الاجرائية فقد تحرص الدولة وهيئاتها العامة على تحقيق العدالة التوزيعية والعدالة الجزائية ولكنها تهمل أو تغفل الاهتمام بالعدالة الاجرائية المالية ما يقوض فرص ادراك العدالة المالية بشكل عام ، فالإجراءات المتبعة في فرض وتقدير وجباية الفرائض المالية أو بتحديد المستحقين لحصيلتها وكيفية وصول تلك المستحقات امور فيها الكثير من التفاصيل التي يمكن أن تشكل أو تستخدم كوسيلة أو اداة للتهرب المالي أو الإغداق الإنفاقي دون وجه حق ، فالشيطان كما يقال يكمن في التفاصيل ، فقد تستغل بعض تلك الاجراءات وخاصة الضعيفة منها أو الصارمة لتحديد عدد المشمولين بها وتقييده إلى ابعد الحدود مما يخرج الكثير من الاشخاص من نطاق سريان القواعد المالية الموضوعه في الاصل لشمولهم بها.

الكلمات المفتاحية: العدالة الاجرائية ، انفاذ القوانين ، القوانين المالية ، التمكين ، اليقين

Procedural Justice and its Role in Developing Mechanisms to Enforce Financial Laws

Prof. Dr. Ahmed Khalaf Hussein Al-Dikhil¹

Abstract

The study aims to complete the levels of fiscal justice, or rather financial justice, so that procedural justice must be achieved. Financial or defining the beneficiaries of their proceeds and how those receivables are received are matters that contain many details that can constitute or be used as a means or tool for financial evasion or unjustly spending. The devil, as it is said, lies in the details. The number of those covered by it and its restriction to the farthest limits, which takes many people out of the scope of the financial rules originally established to be included in it.

Keywords: Procedural justice, law enforcement, financial laws, empowerment, certainty

المقدمة:

لكي تكتمل مستويات العدالة الجبائية أو بالأحرى العدالة المالية لا بد أن تتحقق العدالة الاجرائية فقد يكون هناك حرص على تحقيق العدالة التوزيعية والعدالة الجزائية مع اهمال أو اغفال العدالة الاجرائية المالية وهو ما ينعكس سلباً على فرص ادراك العدالة المالية، فالإجراءات المتبعة في فرض وتقدير وجباية الفرائض المالية أو بتحديد المستحقين لحصيلتها وكيفية وصول تلك

المستحقات هي من المسائل التي يمكن أن تمثل وسيلة من وسائل التهرب المالي أو الإغداق الإنفاقي دون وجه حق، فربما تستغل بعض تلك الاجراءات وخاصة الضعيفة منها أو الصارمة لتحديد عدد المشمولين بها وتقييده إلى ابعد الحدود مما يخرج الكثير من الاشخاص من نطاق سريان القواعد المالية الموضوعه في الاصل لشمولهم بها ومن ثم فان ذلك يعني بالنتيجة الالتفاف على التنفيذ القيق للقانون.

انتساب الباحث

¹ كلية الحقوق، جامعة تكريت، العراق، تكريت، 34001

¹ dikhil2004@yahoo.com

¹ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر : آب 2023

Affiliation of Author

¹ College of Law, Univ. of Tikrit, Iraq, Tikrit, 34001

¹ dikhil2004@yahoo.com

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Aug. 2023

ولكن هل هذا يعني أنه بمجرد نزول القاعدة القانونية عن عرش قاعدة التجريد ودخولها في تفاصيل كل مسألة يجعلها عادلة خاصة من الناحية الاجرائية ام أن الأمر يعتمد على الاجراءات التي تتبعها ومدى كونها عادلة أم لا؟ أم أن الأمر يتعلق بالجوانب النفسية أكثر منه بالجوانب المادية؟ لا شك أن الاجابة على ذلك لا يمكن أن تكون الا بدراسة مستفيضة لجوانب الموضوع وتسلط الضوء بشكل مفصل على مفهوم العدالة الاجرائية ومن ثم عناصرها ، وذلك في الفرعين الآتيين:-

الفرع الأول :- مفهوم العدالة الاجرائية

إذا ما حصرنا حديثنا في العدالة الاجرائية في الشأن المالي لوجدنا غياب شبه تام للتعريفات القانونية العربية لها ولوجدنا أن التعريفات كانت قليلة جداً في الفقه الغربي فلم نجد سوى تعريف واحد لها عرفها بأنها (عدالة عمليات توزيع أو تخصيص الموارد المتعلقة بالطرق والاساليب والاجراءات للوصول إلى القرار لإنتاجه).

(qtd. Wenzel 45) (الدخيل 245)

وإذا ما دققنا في التعريف لوجدنا أنه اقرب إلى عمل مقارنة بين العدالة التوزيعية والعدالة الاجرائية منه إلى وضع تعريف جامع مانع لهذا النوع من أنواع العدالة الوظيفية.

وهو ما حدانا إلى محاولة وضع تعريف قانوني أكثر تحديداً في هذا الشأن لنقول بأنها اتباع مجموعة من الاجراءات التي تجعل القانون المالي وفقاً لتصور المخاطبين به سهلاً في تنفيذه متسقاً مع واقع مجتمعه يوضع لإدارة متعاون ونزيهة وشفافة.

فلا يكفي أن يكون القانون المالي يتضمن قواعد قانونية عامة مجردة مرتبطة بجزء مادي قسري تفرضه السلطة العامة على من يخالف تلك القواعد فهذه المتطلبات لا تكفي لعدالة القانون بشكل عام بل هي غير كافية لوصف القانون بأنه يحقق العدالة باعتراف شبه تام من فقهاء القانون وقرارهم بانه يتوقف عند مستوى العدل فقط. (ابو صليح 7) وهو ما جعلنا نؤكد تماشياً مع التوجه الحديث بضرورة البحث عن معطيات جديدة في القانون بشكل عام والقانون المالي بشكل خاص بالشكل الذي يجعله يصل إلى مستوى العدالة لا سيما العدالة الاجرائية خاصة بعد أن فشلت الخصائص العامة للقانون وبالتحديد منها خاصية التجريد وخاصية الاقتران بالجزاء المادي القسري المفروض من السلطة العامة في ضمان انفاذ كامل لقواعده ، فإذا كانت هذه الخصائص العامة لم تستطع الوصول بالقاعدة القانونية إلى الانفاذ التام وجب البحث عن وسائل لتعزيز ذلك الانفاذ ولو بإضافة صفات خاصة ببعض أنواع القواعد

ولأجل الاحاطة بالموضوع من الجوانب كافة كان لابد من تناول ما يأتي:-

أولاً:- أهمية الدراسة:- إذا كان المعروف أن العدالة الاجرائية لا تخص الجوانب المالية فقط وذلك بالمفهوم العام الذي تنطبق عليه الا أن لها مفهوماً خاصاً بالجوانب المالية يجعلها أكثر تحديداً يتطلب منا التعرف على مضمونها بجميع تفاصيله من تعريف وعناصر وعوامل مؤثرة في الادراك أو الفقدان وذلك تمهيداً لتناول المسألة الأكثر أهمية في هذا الشأن ألا وهي الآثار التي تتركها في القوانين المالية لاسيما في مجال الاسهام في الإنفاذ أو الامتثال الطوعي ، أو على الأقل ، دورها في التقليل من محاولات التهرب المالي أو اخذ أكثر من الاستحقاقات المالية.

ثانياً:- مشكلة الدراسة:- تبدو مشكلة الدراسة في استغلال الثغرات الاجرائية في تقويض العدالة الاجرائية في الجوانب المالية ما يؤثر سلباً في انفاذ القوانين المالية.

ثالثاً:- فرضية الدراسة:- تنطلق الدراسة من افتراض ان تحقيق العدالة الاجرائية يمكن ان يسهم ايجاباً في انفاذ القوانين المالية.

رابعاً:- منهج الدراسة:- سنعمد في دراستنا المنهج التحليلي الاستنباطي للنصوص القانونية في المنظومة القانونية المالية لمعرفة مدى التزامها بتحقيق العدالة الاجرائية وانعكاسات ذلك على انفاذ القوانين المالية.

خامساً:- هيكلية الدراسة:- كل ذلك يوجب علينا تقسيم هذه الدراسة على مطلبين نخصص الأول للحديث عن مضمون العدالة الاجرائية ونفصل في الثاني انعكاسات العدالة الاجرائية على انفاذ القوانين المالية ، ثم نختم بإذنه تعالى بوضع أهم الاستنتاجات والتوصيات ، وكما يأتي:-

المطلب الاول :- مضمون العدالة الاجرائية

لا يمكن التعرف على الانعكاسات التي تتركها العدالة الاجرائية على انفاذ القوانين المالية ما لم يتم التعرف على مضمون هذا النوع من العدالة الوظيفية التي غالباً ما يتم اهمال موضوعها في الدراسات القانونية وترك مهمة بحثها للدراسات الادارية في اقسام الادارة العامة وادارة الاعمال في كليات الادارة والاقتصاد على أساس إنها مسألة ادارية بحتة بعيدة عن اهتمامات المختصين بالجانب القانوني فالقاعدة القانونية ينبغي أن تكون فضلاً عن عموميتها متسمة بالتجريد أي عدم الدخول في التفاصيل ، على الرغم من كل الانتقادات الموجهة إلى القاعدة القانونية بسبب هذه الخصيصة التجريدية التي تجعلها قاصرة عن ولوج أو ادراك العدالة بشكل عام والاقتصار على تحقيق العدل.

إذا كان الفقه المالي قد سبق غيره من الفقه في فروع القانون الأخرى في تناول موضوع اليقين في الضرائب وذلك بحكم تأثره بعلم المالية العامة وبالتحديد بما طرحه (ادم سميث) في كتابه ثروة الامم ما اطلق عليه لاحقاً بدستور الضرائب والذي اكد فيه على ضرورة توافر اربع قواعد في الضريبة لتحقيق النجاح المتوقع منها فكانت قاعدة اليقين ابرز تلك القواعد والتي حظيت بدراسات قانونية وضريبية معمقة ركزت على أهمية وضوح القاعدة الضريبية وصيرورتها في تناول الجميع (جالي 15) (محمد 258) في حين لم يتطرق الفقه في فروع القانون الأخرى بل حتى الفقه المالي في الفرائض المالية الأخرى إلى هذه القاعدة ، غير أن توجهاً حديثاً وحثيثاً بدأ ومنذ ما يقارب العقدين من الزمان وفي جميع فروع القانون إلى تناول موضوع الامن القانوني بصفته اصطلاحاً جديداً لموضوع قديم كان يرتبط بمسألة اليقين ، وحسبنا دليلاً على ذلك أن دراسات الامن القانوني وخاصة في اطار فروع القانون العام كالقانون الدستوري والقانون الجنائي والقانون المالي والقانون الدولي العام هي تكريس وتعزيز لدراسات اليقين الضريبي ومحاكاة تامة لها بتركيزها على وضوح القاعدة القانونية واستقرارها ووضعها في تناول الجميع (الدوري 25)، وهو ما يؤشر اهتماماً بالغاً بمسألة تبسيط الاجراءات الخاصة بتنفيذ القواعد القانونية بشكل عام والمالية منها بشكل خاص.

بل أن بعض الدراسات لا سيما دراسات الاقتصاد السلوكي وجدت في عملية تبسيط الاجراءات وسيلة فعالة في ضمان تنفيذ القوانين المالية لا تقل وربما تفوق الدور الذي يمكن أن تلعبه الجزاءات المادية القسرية في هذا الشأن فقد تقلب تعقيدات عملية التنفيذ المعادلة لصالح عدم الانفاذ سواء بالتجنب أم التهرب على حساب عملية الانفاذ المنشودة فالعراقيل التي يمكن أن توضع في وجه المكلف بالقاعدة المالية الايرادية يمكن أن تجعله يتهرب أو يتجنب الخضوع لها وتعقيدات الوقت وعدم كفايته ومشكلات الانتقال من مكان إلى آخر تنفيذاً لمبدأ دين الضريبة محمول لا مطلوب وبعد الموقع المحدد لأداء الضريبة عن محل سكن أو عمل المكلف يمكن أن يكون عاملاً مثبطاً لعملية الانفاذ المنشودة.

وعلى العكس فإن التخلي عن مبدأ دين الضريبة محمول لا مطلوب أو على الأقل التخفيف من وطأته من الناحيتين الزمانية والمكانية يمكن أن يكون له نتائج باهرة في عملية الانفاذ وذلك بحكم العدالة التي تحققها في الوصول والسهولة في الانفاذ خاصة في مجال عدالة تكاليف التنفيذ فكلما كان التنفيذ سهلاً كلما كان أقل تكاليفاً وبالتالي الارتقاء بالنظام الجبائي نحو الافضل وهو ما يعطي

القانونية كالقواعد المالية رغم اعتقادنا بانها تصلح في بقية فروع القانون أيضاً.

الفرع الثاني :- عناصر العدالة الاجرائية

إذا ما عدنا إلى التعريف الذي سبقناه للعدالة الاجرائية لأمكننا أن نستخلص منه خمسة عناصر بتوافرها مجتمعة تتحقق العدالة الاجرائية في القوانين المالية ، على الرغم من أن هناك ست قواعد اعطيت لتؤكد أن وجودها دليل على وجود العدالة الاجرائية ألا وهي الاتساق وقمع التحيز والدقة والتصحيح والتمثيل والاخلاق إلا أن عدم تحديد هذه العناصر بشكل واضح يجعلنا نركز على العناصر التي اوردناها ضمن تعريف العدالة الاجرائية ، وعلى التفصيل الآتي:-

المقصد الأول:- سهولة تنفيذ القانون

على الرغم مما قد يقال بأن سهولة تنفيذ القانون تعد عنصراً خارجياً عن القانون أو بالأحرى عن القاعدة القانونية وبالتالي فه لا تصح أن تكون احد عناصر العدالة الضامنة لنفاذ القانون المالي مقارنة بالجزاء المادي القسري المفروض من السلطة العامة بعده عنصراً داخلياً في القاعدة المالية ، وهو ما يخرج السهولة من عناصر العدالة بل عن عناصر العدالة الاجرائية للقاعدة القانونية لا باعتبار أن العدالة ذاتها ومنها الاجرائية ليست عنصراً داخلياً في القاعدة القانونية بل عاملاً خارجياً عنها وإن القاعدة القانونية يجب أن تضمن احترامها بشكل ذاتي أو على الأقل من احترام السلطة العامة التي وضعتها وليس من غير ذلك.

لكن قولاً كهذا يتناسى أن المشرع عندما يضع القاعدة القانونية وخاصة المالية منها فإنه يحدد وسائل واساليب تنفيذها أو على الأقل يخول سلطة معينة اختصاص وضع القواعد التي تسهل تنفيذ تلك القواعد والتي غالباً ما تكون متمثلة بالسلطة التنفيذية في معرض اصدارها للتشريعات الفرعية ، ففي كل الاحوال وسواء كانت سهولة أم تعقيد القاعدة القانونية تكمن في القاعدة الدستورية أم العادية أم الفرعية فإنها متضمنة في قاعدة قانونية ينبغي أن تكون سهلة تباعد عن التعقيد لا سيما في عملية تنفيذها وإن كانت السهولة مطلوبة حتى في فهم القاعدة القانونية ولكن ارتباط الأمر بالعدالة الاجرائية يجعلنا نؤكد في سهولة تنفيذها.

نعم ان هناك مجموعة كبيرة من العوامل المؤثرة في ادراك سهولة تنفيذ القانون المالي ، لعل ابرزها:-

1- ضرورات التبسيط

هـ - عدم اشراك صغار الموظفين في اتخاذ القرارات المصيرية التي تتعلق بتحسين وتطوير العمل الاداري في المؤسسة المالية.

و - الفجوة وعدم الثقة بين الطرح الاكاديمي للإصلاح والتسهيل وبين الكادر العامل للإدارة.

ز - عدم امتلاك الادارة للمهارات الاجتماعية التي تمكنها من تشجيع التعاون بين المكلفين والادارة من خلال تسهيل عملية التنفيذ.

وفي المقابل فإذا كانت الادارة تتمتع بنوع من المرونة بحيث تتقبل الطرائق والوسائل السهلة والجديدة في التعامل مع المكلفين، فإنها لن تخشى على مكتسباتها ولا من ارتكاب الاخطاء في الاجراءات الجديدة وتضع الشخص المناسب في المكان المناسب وتضم قيادات شجاعة وفعالة وتشرك صغار الموظفين في اتخاذ القرارات التي تقلل الفجوة بين المكلف والادارة بامتلاكها المهارات المطلوبة في عملية الاصلاح المنشودة عبر تسهيل التنفيذ والتعامل معه بصفته مسألة طبيعية وضمن الاطار العام لتطوير المرفق العام.

3- مكنة الادارة المالية

تحتاج العالم اليوم موجة هائلة من التطور في مجال التقنيات الحديثة وقد حظيت الشؤون المالية بحصة الاسد من تلك التقنيات التي اطلق عليها مؤخراً بالفينتك أو التقنيات المالية لتشمل كل ما يتعلق بالجانب المالي سواء المال العام أم المال الخاص فقد سهلت التكنولوجيا وستستمر بتسهيل تنفيذ القوانين التنفيذ الأكثر دقة لاسيما وانها تستبعد العنصر البشري من أن يلعب دوراً سلبياً في عملية تنفيذ القوانين المالية خاصة وإن هذه التقنيات تستبعد وجود شبهات الفساد المالي والاداري التي ترتبط بوجود العنصر البشري في الادارة واحتكاكه بالمكلفين الماليين ، فقد حرصت الدول التي تسير باتجاه تسهيل تنفيذ القوانين المالية على استخدام تلك التقنيات رغم كل ما يقال عن عيوب ذلك الاستخدام كعدم قدرة الآلة على استيعاب الفروق الفردية وبالتالي تحقيق العدالة الحقيقية فهذه الانتقادات وتلك العيوب صارت من الماضي بعد استخدام تقنيات الذكاء الصناعي التي بدأت تحاكي بل تتفوق على العنصر البشري في عمل التفرقة بين الأشخاص ومعرفة قدرات وقابليات كل منهم المالية لتقدير الفريضة المناسبة عليهم أو لتقرير مدى استحقاقه من المال في إنفاق معين. (طاهر 380)

وهو ما يجعل استخدام هذه التقنيات مؤثراً جداً في مجال تحقيق العدالة بشكل عام والاجرائية منها بشكل خاص بحكم تسهيل عملية التنفيذ أولاً وضمان عدم الانحياز ثانياً وقدرتها على عمل نوع من التمييز وفقاً للقانون ثالثاً ، وقد اقر المشرع المالي العراقي في غير مرة أتمته جباية الايرادات المالية لاسيما الضرائب والجمارك ومن

انطباعاً وتصوراً لدى المكلفين بعدالة النظام الجبائي بشكل عام. (الدخيل 99)

ومن هنا فإذا كانت قاعدة اليقين قاعدة مستقلة عن قاعدة العدالة في الضريبية فإنها يمكن أن تسهم في عدالة هذه الضريبة والفرائض المالية الأخرى لا بل إنها يمكن أن تسهم في عدالة اجراءات الظفر بالمستحقات المالية المدرجة في القوانين المالية الخاصة بالإنفاق العام فقد يضع المشرع من العقوبات والشروط والقيود ما يراه مناسباً لضمان وصول النفقة العامة إلى مستحقيها الحقيقيين ولكنه يضيف إليها بعض المعوقات الاجرائية التي تجعل الحصول عليها اقرب إلى المستحيل منه إلى الممكن ، وذلك من خلال إطالة أمد الاجراءات واعتماد أسلوب بيروقراطي يجعل المستحق يترك استحقاقه بسبب الصعوبات المادية التي تكتنف عملية الوصول إليها والتي يمكن أن يتخللها المزيد من عمليات المساومة والفساد المالي والاداري ، ولنا في معاملات الحصول على التعويض من دائرة التعويضات مثلاً حياً على ذلك ، إذ إن بعضاً ممن تقدم بطلبات التعويض لتضرره من العمليات الارهابية الناجمة عن سيطرة عصابات داعش الارهابية على بعض محافظات العراق سنة 2014 مضى على تقديمه ومتابعته لتلك المعاملات أكثر من سبع سنوات ودفع تكاليف كبيرة وباهضة في سبيل الحصول على حقه دون جدوى مثلاً حياً على دور عمليات التعقيد في غياب العدالة الاجرائية لا سيما وإن هناك في المقابل من استطاع خلال أقل من سنة واحدة الحصول على أكثر من استحقاقه بسبب لجه على وتر الاجراءات غير العادلة ودفعه مبالغ للمعقبين والمحامين والموظفين في سبيل ذلك ، فإذا كان استخدام وسائل التسهيل والتعقيد محبذاً في الاصل ولكنه ينبغي أن لا يكون ضد أو على حساب العدالة بجميع انواعها بما فيها العدالة الاجرائية.

2- جمود الادارة

تقف بعض أنواع الادارات حائلاً دون تنفيذ القانون بطريقة سهلة ويسيرة مما يقوض فرص سهولة التنفيذ وبالتالي يقلل من امكانية تحقق العدالة الاجرائية ويعود سبب قيام الادارة بذلك وتحكمها بالوضع القانوني وعدم تقديم أي مقترحات للإصلاح والتيسير في عملية التنفيذ إلى أسباب عدة ، ابرزها ما يأتي:- (Job and 125 Hanaker)

أ- المحافظة على المكتسبات الشخصية المالية للإدارة وعناصرها.
ب - الخشية من ارتكاب الاخطاء في الاجراءات المقترحة لتسهيل التنفيذ والاصلاح.

ج - عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

د- غياب القيادات الشجاعة القادرة على الابتكار وتشجيع الابداع.

كفيل بتقليل فرص الفهم السهل والتنفيذ الدقيق والشعور الكامل بالعدالة فتوحيد المصطلحات ومفاهيمها يجعلها اقرب إلى الشعور بالعدالة. (2 Duranker)

5- المفاضلة بين الفرائض بحسب سهولتها للإدارة

كثيراً ما تلجأ الدول ذات الادارات المالية الضعيفة إلى تفضيل الفرائض المالية السهلة على الادارة رغم عدم عدالتها بين المكلفين أو على الرغم من تشديدها على فئة من ابناء المجتمع دون غيرها من الفئات الأخرى ومثالها الحي ما تضمنه مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2021 في العراق من فرض لضرائب دخل تصل إلى نسبة 40% على فئات الموظفين في الدولة والقطاع العام لا لشيء الا لسهولة جباية هذه الضريبة باستخدام أسلوب الحجز عند المنبع أو ما يسمى بالاستقطاع المباشر، في حين أن المقصود بتسهيل تنفيذ القانون هي السهولة من جانب الادارة والمكلفين معاً لا من جانب الادارة فقط لاسيما إذا ما كانت تلك الفرائض تحمل فئة عن ابناء المجتمع (الموظفين) العبء الاكبر لانخفاض قدرات الدولة المالية لحساب فئات أخرى كالتجار وذوو الدخل المرتفعة لا لشيء الا لقدرة هؤلاء على الافلات أو التهرب أو تجنب الفريضة ، وكذا الحال مع الضرائب الجمركية والضرائب غير المباشرة الاخرى كضريبة المبيعات فالسهولة ينبغي أن تكون متوافقة مع العدالة بل عنصراً فيها لا أن تكون مقوضاً لها. (2 Owens)

المقصد الثاني: — التعاون والاحترام المتبادل بين طرفي المعادلة المالية

لم يعد التحكم سيد الموقف كما كان عليه الوضع في غابر الازمان بل اصبح التعاون والاحترام المتبادل هو الاصل في العلاقة بين طرفي المعادلة المالية سواء الإبرادية منها من مكلف وسلطة مالية أو الانفاقية منها من مستحق وسلطة مالية ، فعلى الرغم من أن القانون المالي وخاصة الجبائي منه يجعل الدولة وهيئاتها العامة الطرف الاقوى في المعادلة باعتبارها تتصرف كصاحبة سلطة وسيادة ، الا أن ذلك إذا ما اخذ على علته قد يجابه بردود فعل اجتماعية عنيفة قد تصل إلى التظاهر أو تكوين الاحزاب المضادة أو حتى الثورة أو مؤازرة الانقلاب ، مما يستدعي أن يكون التعاون حاضراً بين الطرفين وهو ما لا يتحقق إلا بمجموعة من العوامل ، وأهمها:-

1- الاحترام المتبادل فردياً وجماعياً

يلعب التعامل الطيب والاحترام المتبادل خاصة من طرف الادارة المالية أو السلطة العامة بشكل عام للمكلفين بدفع الايرادات المالية بجميع انواعها سواء كانت أثمان عامة أم رسوم عامة أم ضرائب

ذلك ما أقره في قانون الموازنة العامة لسنة 2021(البند (رابعاً) من المادة (16) من القانون المنشور في جريدة الوقائع العراقية بعدها المرقم 4625 في 12 نيسان 2021) وبما يمكن من التقليل من استخدام العنصر البشري وبالتالي تخفيض تكاليف الجباية ، فضلاً عن استبعاد أي احتكاك أو مساومة بين موظفي الادارة المالية والمكلف الا أن تلك النصوص بقيت حبراً على ورق وذلك دون بيان أسباب عدم تنفيذ هذه النصوص المهمة في تحقيق سهولة التنفيذ ومن ثم في تحقيق العدالة الاجرائية.

ولكن ينبغي علينا أن نذكر هنا بأنه ليس كل استخدام للتكنولوجيا يمكن أن يكون له مردودات ايجابية على عملية تسهيل التنفيذ ومن ثم بالتبعية تحقيق العدالة واكتشاف الاخطاء ومعالجتها وانما الأمر يعتمد على المسؤولين على اختيار البرامج المعتمدة في هذا الشأن ، ولنا في تجربة توظيف رواتب موظفي الدولة العراقية مثالاً حياً على ذلك فلا هي استطاعت اكتشاف ذوي الرواتب المزدوجة ولا هي قللت تكاليف الحصول على الراتب التي زادت بشكل فاحش ولا هي جعلت الموظف أكثر استقراراً ولا هي قضت على البطالة المقنعة وظاهرة الموظفين الفضائين الذي ليس لهم من الوظيفة سوى الاسم والراتب دون أن يؤدي أي منهم عملاً ، وهو ما يدعو إلى ضرورة استخدام التقنيات المناسبة التي يمكن أن تحل الاشكاليات وتسهل العمل وتحقق العدالة الاجرائية.

4- التناظر بين المفاهيم الاقتصادية والمفاهيم القانونية

كثيراً ما تختلف في الشأن المالي المفاهيم في المجالين الاقتصادي والقانوني فعلى سبيل المثال فإن الازدواج الضريبي القانوني لا يكون متحققاً إذا ما دفع الشخص ضريبة بعده مكلفاً شخصاً طبيعياً بضريبة معينة عن الارباح التي تحققت له من اسهمه في شركة اموال كانت قد دفعت نفس الضريبة بعدها شخصاً معنوياً مستقلاً عن اصحاب الاسهم فيها ، في حين أن الازدواج الضريبي يكون متحققاً من الناحية الاقتصادية ، وكذا الحال مع الخسائر واجبة الخصم فقد تتحقق بعض الخسائر ولكن المشرع لا يعترف بها فتعدّ خسائر اقتصادية ، أما الخسائر التي يعترف بها المشرع فإنها تعدّ خسائر قانونية ، كما ان الدخل في مفهومه الاقتصادي قد يختلف عن مفهومه القانوني ، وهو ما ينطبق على الاعتراف في القانون الضريبي بالشخصية المعنوية لشركات الاموال دون شركات الاشخاص رغم اعتراف المشرع في بقية فروع القانون بالشخصية المعنوية لكلا الشركتين.

وهو ما يربك فهم المكلف ويجعله يشعر بعدم العدالة وغياب المنطقية في القواعد القانونية التي تؤكد ذلك سواء في تلك الامثلة وغيرها ما يوجب توحيد المفاهيم لتتوافق مع المصطلحات فذلك

3- معرفة الادارة لتاريخ المكلف أو المستحق

ان موظف الادارة المالية يجب كما الطيب ان يعرف تاريخ مريضه فإنه ينبغي أن يعرف أيضاً التاريخ المالي للمكلف أو المستحق لكي يتعامل معه على هذا الأساس ، فلا يمكن معاملة مكلف ذو سيرة حسنة في اداء الواجبات المالية أو مستحق له دور كبير في زيادة الايرادات العامة للدولة بطريقة لا تتفق وجهوده في هذا الشأن ، في حين يكافئ الشخص على الرغم من سجله الاسود في التعامل مع الايرادات والنفقات العامة لا لشيء الا لأن لموظف الادارة المالية لا يعرف تاريخ ذلك الشخص وماضيه ما يجعل هناك تمييزاً سلبياً تجاه الاشخاص حسني السيرة المالية لصالح اشخاص قد يكونوا ذوي سيرة ذاتية مالية سيئة بسبب عدم مراجعة الادارة لسجل كل منهما. (Hobsan 154)

4. المتطلبات الرئيسية للعدالة الاجرائية

يتطلب ادراك العدالة الاجرائية مجموعة من المتطلبات ، لعل ابرزها والأكثر تعلقاً منها بالاحترام والتعاون المتبادل مع الطرف الآخر في المعادلة المالية ، هو ما يأتي:- (Braithwaite 199)

أ- فهم سلوك المكلفين أو المستحقين.

ب - بناء شراكات مجتمعية مع المكلفين والمستحقين.

ج - زيادة المرونة.

د - اعتماد سياسة مالية منفتحة على جميع الأطراف ومتكيفة مع الظروف كافة.

فعلى الرغم من كل ما يحققه وجود الجزاء كعقاب من جهة وحوافز من جهة أخرى كثواب فان الحاجة تبقى إلى تحقيق العدالة الاجرائية في الوصول إلى الانفاذ الكامل للقوانين المالية خاصة بالنسبة للحالات العديدة التي يحصل فيها اخفاق في عملية التنفيذ لأي سبب كان، وبدون ذلك الفهم وتلك الشراكات والمرونة المتزايدة والسياسة المنفتحة لن نستطيع تحقيق العدالة الاجرائية.

5- التلويح بالقسوة خير من استخدامها

على الرغم من رفضنا لاعتماد فكرة الجزاء المادي القسري سبيلاً وحيداً لضمان إنفاذ القوانين بشكل عام والمالية منها بشكل خاص الا أننا نتفق مع الرأي الذي يذهب إلى امكانية التلويح باستخدام القسوة أو القوة حيال أي محاولات لعدم التنفيذ مع التقليل قدر الامكان من اللجوء إلى ذلك الاسلوب إلا مع المكلفين أو المستحقين الذين لا ينفذ معهم اسلوب الجزاء المعنوي أو التلقائي(238 McBarnet)، ولنا في التاريخ الاسلامي وفي القاعدة الشرعية المعروفة ادراوا الحدود بالشبهات تجسيداً حياً لإمكانية اعتماد أسلوب التلويح الدائم باستخدام الجزاءات مع التقليل بالمقابل من استخدامها الا عند الضرورة القصوى وبحدود ضيقة جداً ، فجرانم

أم غرامات أم مصادرات أم تعويضات أم غيرها أم كانت تتعلق باستلام مستحقات مالية كالرواتب والاجور واثمان السلع والخدمات أو الاعانات الاجتماعية أو التعويضات أو غيرها ، إذ من غير المنطقي أن يعامل المكلف أو المستحق بطريقة غير محترمة لا لشيء الا لأنه الطرف الضعيف في المعادلة المالية ، كما ان من غير المنطقي أن يعامل مجموعة من المكلفين سواء كانوا ينتمون إلى منطقة معينة أم مهنة محددة أم فئة معينة من ابناء المجتمع معاملة غير انسانية أو على الأقل مختلفة عن البقية والا كانت العواقب وخيمة على ادراك العدالة الجبائية (Taylor 85)، وعلى العكس فإن احترام الأفراد والجماعات وهم يؤدون واجبه ويتسلمون مستحقاتهم المالية هو امر يسهم بشكل كبير في اقبال هؤلاء على الدوائر المالية وعدم النفور منها ، ولنا في تجارب بعض الدول في توفير سبل الراحة والاحترام لمراجعي دوائرها المالية وعدم الانتقال على المراجع مثلاً حياً على تحقيق العدالة الاجرائية في هذا الشأن ، وفي المقابل فإن تفويض العدالة يكون دين الدوائر المالية في منطقتنا العربية بشكل عام في التعامل مع المكلفين أو المستحقين وكان الفئة الاولى عبيد وإن الفئة الثانية متسولون وإن الدولة تمن عليهم بصرف مستحقاتهم فتصرف وكأنها تقدم لهم اعانات أو مكرامات شخصية من الحاكم أو السلطة العامة في الدولة.

2 شعور المكلفين والمستحقين بالتمكين والتعزيز

إن الاحترام والتعاون المتبادل بين السلطة المالية من جهة والمكلفين أو المستحقين من جهة أخرى يعزز شعور الجهة الثانية بأهميتها وتمكينها وتعزيز دورها في خدمة المجتمع والارتقاء به إلى درجة دفعت البعض إلى التفكير ربما باعطاء دور اكبر لهؤلاء في مجال تحمل المسؤولية سواء في فرض الايرادات أم في منح الاستحقاقات ، ذلك أن اشراك المكلفين بضريبة معينة في اعطاء رأيهم قبل فرضها وإن تأتي الفريضة متوافقة مع آراء هؤلاء يمكن أن يكون له بالغ الأثر في امتثالهم لأحكام تلك الفريضة (Job and Hanaker 116) ، وفي المقابل فإن منح سلطة لجهة معينة في تقرير تحديد مبلغ معين كاستحقاق ولو شمل ذلك الاستحقاق افراد او عناصر تلك الجهة لأمكن ملاحظة عدم مخالفة تلك الجهة في تحديد تلك المبالغ التي تستحقها ، ولنا في منح مشروع الدستور العراقي في المادة (76) من دستور 2005 النافذ مجلس النواب سلطة تحديد مكافآت ومخصصات اعضاء البرلمان مثلاً حياً على ذلك ، هذا فضلاً عن فكرة تصديق المكلف في تقريره المعتمدة في الفقه الاسلامي أو اعتماد التقدير الذاتي كما هو الحال في بعض الدول في الوقت الحاضر.

لا يمكن أن يبقى القانون على حالة رجم التطور الذي يصيب المجتمع في جميع المجالات لاسيما في الجانب المالي، كما ليس من المنطق أن تستمر الممارسات على حالها رغم تغير الظروف وعلى الرغم من تغير القانون فالممارسات ينبغي أن تواكب التطورات التي تصيب المجتمع بحيث تستطيع الوقوف بالصد من حالات عدم العدالة والاتجاه نحو تحقيق أو تقرير العدالة الاجرائية ، ولعل ابرز العوامل المؤثرة في ذلك تكمن في ما يأتي:-

1- عدالة التعديل المستمر

توجب العدالة وخاصة الاجرائية منها أنه كلما كانت القواعد القانونية التي تحكم فريضة أو نفقة معينة قديمة يتوجب اجراء التعديل المناسب للنهوض بها والحيلولة دون افلات بعضهم من الخضوع لها أو استطاعة البعض الآخر من الشمول بها دون وجه حق الا أن الاجراءات سمحت له بذلك وفي الوقت ذاته حتى إذا لم نستطع تعديل القانون فإننا ينبغي أن نحدث ممارساتنا لكي تواكب تلك التطورات (Braitwaite 191) خاصة وإن القواعد القانونية تأتي عامة مجردة لا تدخل في التفاصيل ، مع أن الحقيقة أنه مهما كان المشرع متطوراً أو مواكباً والادارة محدثة لممارساتها فان بعض جوانب العدالة ستفوت على الدولة وهيئاتها العامة ، على الاقل للمدة بين تطور المجتمع وبين تعديل القانون والممارسة أو بالأحرى سريانها من حيث الزمان ، ولكن على الأقل فإن قيام المشرع والادارة بتعديل القانون والممارسة بشكل مستمر سيجعل فرصة تحقق العدالة الاجرائية كما بقية أنواع العدالة اقوى اعتباراً من تاريخ نفاذ القانون أو اعتماد الممارسة الجديدة وهو مكسب مهم ، فكما يقال أن تأتي متأخراً خير من أن لا تأتي ولنا في التعديل الخاص بالطعن امام القضاء في الشؤون الضريبية في العراق واعادة الولاية العامة للقضاء بنظر الطعون الضريبية عام 2015 مثالاً حياً على تأخر التعديل ولكنه على الاقل اعاد الأمور بالنهاية إلى نصابها الصحيح ولو بشكل متأخر. (القانون رقم 3 لسنة 2015 المنشور في جريدة الوقائع العراقية بعدد المرقم 4354 في 2 آذار 2015)

2- التدرج في عملية الفرض

على المنوال ذاته تنسج قاعدة التدرج في فرض الضرائب المالية إذ أنها تؤدي إلى تحقيق العدالة الاجرائية فلا تفرض الفريضة بشكل مباشر بل تأتي بصورة تدريجية وهي قمة في العدالة الاجرائية كونها تمهد لعملية الفرض وتجعل المكلف يهبط أموراً مالية لهذه الفريضة والا يتفاجئ بعملية الفرض دفعة واحدة كما يحصل اليوم في العديد من الدول التي يجد الشخص فيها نفسه بين ليلة وضحاها امام فريضة مالية قد لا يكون رتب أموراً على دفعهما مما يربك

الحدود انخفضت إلى ابعد الحدود في عصر الرسول الكريم محمد (صلى الله عليه وسلم) ومن بعده الخلفاء الراشدون بسبب التطبيق السليم لهذه القاعدة رغم كل الانتقادات التي وجهت إلى قسوة العقوبات في تلك الجرائم إلا إنها نادرة التطبيق فتطبيقاتها تكاد لا تتعدى اصابع اليد الواحدة ، وكذا الحال مع نظامي الامتناع عن النطق بالعقوبة او اعتماد العقوبات البديلة المستخدمين في الوقت الحاضر.

المقصد الثالث :- نزاهة النظام المالي

لعل الحديث عن نزاهة النظام المالي تتعدى مسألة العدالة بشكل عام والاجرائية منها بشكل خاص، ولكنها في الوقت نفسه يمكن أن تعد عنصراً في ادراك العدالة الاجرائية فلا تتحقق الاخيرة ما لم يكن النظام المالي نزيهاً فأى تمييز في الاجراءات بين الاغنياء والفقراء يمكن أن ينعكس سلباً على نزاهة النظام المالي وبالتالي على العدالة الاجرائية ، فإذا اخذنا على سبيل المثال أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتمد المشرع الضريبي العراقي بالنسبة لتقدير ضريبة الدخل على الشركات دون بقية المكلفين لوجدنا أن فيه تمييزاً اجرائياً غير عادلاً للشركات على حساب بقية المكلفين مع وهن المبرر الذي تم اعتماده سنة 2001 في هذا الشأن ألا وهو القضاء على الفساد المالي والاداري في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب عبر منع الاحتكاك بين موظفي القسم ومحاسبي الشركات مما خول الاخيرين اجراء عملية التحاسب الضريبي عبر تقرير يقدم إلى الهيئة ويتم قبوله تلقائياً على أن تؤخذ أنموذجات عشوائية سنوية لتدقيقها فإذا ما ظهر فيها مشكلة أمكن العودة أو الرجوع على الشركة المخالفة والا اصبح التقدير قطعياً.

وما يعزز ذلك الطرح أن من أهم مبادئ النظام المالي الجديدة هو الكفاءة الاقتصادية والبساطة الادارية والمرونة والمسؤولية السياسية أي الثقة في السلطة العامة والانصاف لاسيما في مجال معاملة المكلفين والمستحقين فمثل هذه المبادئ تكرر العدالة الاجرائية وتؤدي إلى ادراكها بكل الطرائق والوسائل التي يفترض أن تسخر السلطات كافة من تشريعية وتنفيذية وقضائية للوصول إليها (Duranker 4) فالعدالة الاجرائية لا تتوقف عند حد ما يذكره المشرع في القانون من قواعد قانونية ولا حتى ما تضعه السلطة التنفيذية من تشريعات فرعية وممارسات عملية وإنما تتعدى كل ذلك إلى طرق الطعن وخاصة القضائية منها ومدى الالتزام بتحقيق العدالة الاجرائية في ضمان حصول كل ذي حق على حقه.

المقصد الرابع :- التطوير المستمر للقانون وممارسات تنفيذه

المثوية بشكل واضح بحيث يكون المكلف أو المستحق على بينة من إيرادات ونفقات الدولة وهيئاتها العامة بشكل جلي ، في حين أن دول أخرى ابتعدت عن الديمقراطية الحقيقية واعتمدت بعض صور الديمقراطية الصورية ليس الا فعززت مبدأ عدم تخصيص الإيرادات بعدم اعتماد الشفافية ، لا بل أن دولاً عدة راحت فيها السلطة التنفيذية أو بالأحرى السلطة المالية أو الإدارة المالية تضع من التشريعات الضريبية أو التعليمات والضوابط التي تخالف فيها الدستور والقانون على مرأى ومسمع من المؤسسات الدستورية دون أن تحرك الأخيرة ساكناً وكأنها تريد منح ضوء اخضر للإدارة في هذا الشأن.

2- الاستفتاء المالي

إذا كانت بعض الدول ومن باب الاهتمام بالطرف الآخر في المعادلة المالية قد اعتمدت مرحلة جديدة من مراحل تشريع القانون سواء كانت سابقة لمرحلة اقتراح القانون أم مرحلة اعداد مشروع القانون أم لاحقة لها يمكن أن نطلق عليها بمرحلة حشد الدعم للقانون بحيث يصار إلى اقامة حلقات نقاشية موسعة على كل المستويات في الدولة محلياً واقليمياً ووطنياً بل حتى دولياً تناقش أهداف ومحاور القانون ومضامينه ودوره المنشود في تعزيز الامن الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ، وهو ما يرجع بالفائدة الكبيرة على شفافية النظام المالي وتحقيق العدالة الاجرائية ، ناهيك عن تقبل فكرة القانون والاندفاع نحو تنفيذه طوعاً.

فإن الدول الأخرى ذهبت ابعده من ذلك في مسعى للوصول إلى الشفافية ومن ثم تحقيق العدالة الاجرائية إذ قامت باعتماد أسلوب مكمل لمرحلة حشد الدعم بإضافة مرحلة أخرى ألا وهي مرحلة الاستفتاء الشعبي على بعض القضايا المالية المثيرة للجدل(113 Feld and, Frey) وعدم التفرد بإقرارها في المجالس التشريعية كتطبيق من تطبيقات الديمقراطية المباشرة في هذه القوانين وذلك لإدراكها أهمية والنتائج التي يمكن أن تترتب على الشعور بتلك العدالة لدى المكلفين والمستحقين بل حتى بقية ابناء المجتمع وذلك لمساهمة الأول والثاني في عملية التنفيذ والثالث في عملية المراقبة. لا بل أن دول أخرى حرصت على ابتكار وسيلة أخرى في الوصول إلى الشفافية عبر تضيق دائرة الفرض والاستحقاق من خلال اعتماد أسلوب اللامركزية المالية أو الحكم الذاتي المالي وذلك بإعطاء بعض الإدارات المحلية سلطات واسعة في الشأن المالي سواء في فرض الفرائض المالية أم في توزيع حصيلتها أم انفاق النفقات العامة المحلية على المستحقين الذين تحددتهم تلك الإدارة والتي يفترض أن تكون منتخبة وتعمل بشفافية عالية قد لا

مخططاته المالية ويؤثر على مشروعاته الاقتصادية التي وإن كانت قد اقيمت لأغراض ربحية فإن فيها فائدة عامة للمجتمع والواقع الاقتصادي في البلاد ، ولنا في فرض الزكاة مثال حي على ذلك الادراك للعدالة الاجرائية فقد ركز القران الكريم في البداية على ضرورة ايجاد فريضة مالية ثم تم التشجيع على دفع الصدقة ثم تطورت الصدقة إلى التزام مفروض أدبياً من باب التعاون الاجتماعي حتى تم فرضها في النهاية بشكل الزامي. (السيد 280)

المقصد الخامس:- الشفافية

يفترض أن يكون مبدأ الشفافية لا علاقة مباشرة له بتحقيق العدالة بشكل عام والاجرائية منها بشكل خاص إلا أن الارتباط غير المباشر للشفافية بالإعلان عن الاجراءات التي تتبعها بعملية الفرض والحماية والطعن والتوزيع جعلنا نصر على ضمها لعناصر تحقيق العدالة الاجرائية فلا يمكن أن يتحقق الشعور لدى المكلف أو المستحق بقيام العدالة الاجرائية الا بتوفر الشفافية بشكل عام والاجرائية بشكل خاص فهي مسألة شعور نفسي وايمان اجتماعي أكثر منها تصور مادي لا روح فيه وتلعب في هذا الشأن عوامل عدة ، أهمها:-

1- اليقين المالي أو الامن القانوني

إذا كنا قد اعتبرنا اليقين الضريبي خاصة والمالي عامة أو ما يسمى في الدراسات الحديثة بالامن القانوني المالي كعامل مساعد مؤثر في ادراك العدالة الاجرائية عبر عنصر سهولة تنفيذ القانون فإن ذلك لا يعني مطلقاً عدم امكانية الاستفادة منه في تحقيق أو تغييب عناصر أخرى كعنصر الشفافية فاليقين المالي والاستقرار والتوافر في ايدي المكلفين والمستحقين بحيث يعرفون ما يدور حولهم ولا يتفاجؤون بأي فرائض أو نفقات لم تكن في حسابهم فالشفافية مطلوبة في هذا الشأن خاصة في مجال الاجراءات ، إذ تلعب دوراً فعالاً في ادراك العدالة الاجرائية ، وعلى العكس فإن غياب الشفافية بغياب اليقين أو الامن القانوني المالي للمكلف أو المستحق يمكن أن ينعكس سلباً على تحقق العدالة الاجرائية ويقوض فرص الوصول إليها.

وربما يكون ذلك هو ما دفع الكثير من الدول الديمقراطية العريقة إلى اعتماد مبدأ الشفافية كتعويض عن مبدأ عدم تخصيص الإيرادات فإذا كان مبدأ تخصيص الإيرادات لا يلزم الدولة بتخصيص إيرادات أي نوع من أنواع الإيرادات العامة للإنفاق على مجال من مجالات الإنفاق مما يقوض فرص الشفافية ، فإن مبدأ الشفافية في الاجراءات يعوض ذلك بإعلان كل دولة وكل مدينة مقدار الإيرادات التي حصلت عليها ومجالات الإنفاق بالنسب

التحول الذي اصاب موضوع العدالة وفك ارتباطه بالجانب المادي والحاقه بالجانب النفسي البعيد عن المعايير المادية في القياس والذي لا يمكن الوصول إليه الا بدراسات تجريبية تطبيقية بحتة جعل ممارساتها محوراً لانتقادات شديدة كون الدراسات القانونية تبحث دائماً وابدأ عن معايير لقياس الظواهر القانونية لمعرفة مدى نجاحها ومحاولة استبعاد الظواهر الفضفاضة غير القابلة للقياس المادي وغير المحكومة بمعايير مادية بحتة.

غير أن ذلك لا يبرر لنا اغفال مثل تلك الجوانب والاستفادة من الآثار الايجابية التي تتركها على إنفاذ القوانين المالية فإذا كانت المعايير المادية غير قادرة على قياس العدالة ومنها الاجرائية فإن هناك معايير نفسية واساليب منهجية خاصة بها يمكن التعرف على وجودها من خلالها فلا عيب في اللجوء إلى دراسات بينية تسعى إلى التكامل بين علم القانون وعلم النفس ، وفي حالات أخرى علم الاجتماع أيضاً ، لتصل إلى معرفة مدى تحقيق العدالة الاجرائية من الناحية النفسية والاجتماعية لدى ابناء مجتمع معين والتحقق من مدى ايمانهم بوجود تلك العدالة من عدمه ومن ثم التأكد من الآثار التي تتركها في انفاذ القوانين المالية.

فإذا كانت العدالة المادية المعروفة لدى المختصين بالقانون تقاس بمدى التطابق بين الأحكام القانونية لذوي المراكز القانونية المتشابهة واختلافها في معاملة ذوي المراكز القانونية المختلفة فإن العدالة الاجرائية اليوم باتت تأخذ شكلاً ومعنى آخر اقرب إلى الجانب النفسي منه إلى الجانب المادي ، ففي الوقت الذي فقدت فيه العدالة بمفهومها المادي في نظرية العقد والمنفعة التي فسرت أساس نشأة الضرائب بأن هناك عقداً تم بين الحاكم والمحكومين على أن يتم قيام الأخيرين بدفع الضريبة لتمكين الأول من الإنفاق على الشؤون العامة في البلاد وهو عقد اقرب للجانب المادي، كان هناك الكثير من الانتقادات التي اكدت أن مسألة العقد كانت مجرد افتراض لا أساس له من الواقع مما قوض أساس تلك النظرية ورجح كفة نظرية التضامن الاجتماعي المدعومة بنظرية السيادة والتي نفت وجود أي عقد وراحت تؤكد على أن العلاقة بين المكلف والدولة هي علاقة تنظيمية بحتة يحكمها القانون وان دور المكلف فيها هو مجرد الخضوع لأحكام القانون الذي تصدره السلطة العامة في الدولة صاغراً كونه يصدر لمقتضيات التضامن الاجتماعي ويدعم بسيادة الدولة.

غير ان توجهاً جديداً اصاب الواقع السياسي والدستوري في العالم جعل من غير المنطقي أن تنفرد السلطة العامة بوضع القوانين وخاصة المالية منها كونها تمس حقاً على جانب كبير من الأهمية الا وهو الحق في المال ، وراحت فكرة اشراك المكلف في مناقشات

تتحقق تلك الشفافية إذا ما كانت تلك الادارة هي ادارة مركزية بعيدة عن ابناء الشعب أو عن البعض منهم.

المطلب الثاني :- انعكاسات العدالة الاجرائية على إنفاذ القوانين المالية

بعد أن لاحظت الدول عدم كفاية الجزاءات المادية القسرية التي تفرضها السلطات العامة في ضمان التنفيذ الدقيق لأحكام القوانين لا سيما المالية منها عملت على تعزيزها بجزاءات أخرى بعيدة عن صور العقاب إلا وهي الثواب أو ما يطلق عليه بالحوافز التشجيعية إذ يعمد المشرع إلى منح امتيازات مادية معينة للمكلف بالقاعدة القانونية سواء كان مكلفاً بفريضة معينة أو مستحقاً لإنفاق معين كلما بادر بتنفيذ عنصر الفرض بتلك القاعدة وقد ساهمت صورة الثواب في الجزاء في لعب دور فعال خاصة في بداية اعتمادها ولكن الأمر بقي بحاجة إلى حلول حقيقية يمكن أن تزيد من حالات الامتثال الطوعي للقوانين المالية بعيداً عن القاعدة القانونية ذاتها أو بالأحرى باستخدام عوامل خارجية عن القاعدة القانونية وترتبط بالسلطة العامة والمكلفين بالقاعدة القانونية فكان أن اهتمت مجموعة من الباحثين بهذا الشأن واستطاعت اقناع القابضين على السلطة في بعض الدول على تبنيها فركزت من بين ما ركزت عليه قضايا العدالة ومنها العدالة الاجرائية.

ومن هنا وجب علينا تناول الآثار التي يتركها تحقق العدالة الاجرائية في انفاذ القوانين المالية ، ومن ثم الآثار التي يتركها غياب العدالة الاجرائية في إنفاذ تلك القوانين ، وذلك في فرعين ، وكما يأتي:-

الفرع الأول :- انعكاسات تحقق العدالة الاجرائية على إنفاذ القوانين المالية

يترك تحقق العدالة الاجرائية مجموعة من الانعكاسات على إنفاذ القوانين المالية أهمها:-

المقصد الأول:- العقد النفسي يولد الامتثال الطوعي

كان من أبرز الانتقادات التي وجهت إلى اعتماد الممارسات السلطوية بشكل عام وممارسات العدالة بشكل خاص بما فيها العدالة الاجرائية بانها غير قابلة للقياس فكيف يمكن قياس مستوى العدالة إذا كانت قد تحولت من مسألة مادية بالمقدور قياسها كما هو الحال في الجزاء المادي القسري ومن ثم معرفة دوره في تحقيق أو ضمان الانفاذ للقوانين المالية بعد أن كانت مقاسات العدالة مقاسات مادية بحتة تعتمد ضوابط محددة لمعرفة مدى تحققها ، بيد ان

أو تجنبها فالمواطنون ذوو المستويات العالية من الواجب المدني يكونون متعاونين حتى إذا ما سمح القانون بعدم الامتثال فالدافع إلى الامتثال يكون الشعور بالعدالة والولاء للمجتمع فدافعهم الجوهري للامتثال والتعاون لا بسبب عمليات الرقابة والتدقيق والخشية من الجزاءات المادية وانما الضمير المشبع بالروح المعنوية.

المقصد الثاني: — العدالة الاجرائية تعزز شرعية السلطات وتقلل التهرب والتجنب

مهما كانت السلطة العامة قد وصلت إلى مستويات عالية من الشرعية بحيث يشعر المواطن بانها نابعة أو ناتجة عن الشعب بشكل مباشر أو حتى تحظى برضا الشعب وثقته الا أن وجود العدالة الاجرائية يعزز الشرعية وهذه الثقة مما يدفع إلى التقليل ما امكن من حالات التهرب والتجنب المالي ومن ثم الامتثال للقوانين المالية عن طيب خاطر أو دون مقاومة تذكر فإذا كان التعاون يكسب بطرق ثلاثة هي التهديد بالعقاب أو التلويح بالثوابت و اظهار الكفاءة الادارية وحسن ادارة الامور وحل مشكلات المجتمع بحيث يساهم ابناء المجتمع في مساعدة السلطة العامة في حل تلك المشكلات من خلال دفع المساهمة المالية المفروضة عليهم وتحقيق العدالة لا سيما الاجرائية وما تتركه من آثار ايجابية في تكريس شرعية السلطة ومن ثم الانصياع الطوعي أو الامتثال لتوجهاتها وتوجيهاتها سواء كانت على شكل قوانين أم قرارات أم أحكام قضائية. (Tyler 18)

ومن هنا يبدو واضحاً التكامل بين الممارسات السلطوية فكل منها يردف الثاني فالعدالة تعزز الشرعية، والشرعية تكرر العدالة، والمشروعية تخفف من وطأة غياب كل من الشرعية والعدالة، مع التذكير هنا بأن فرص التلازم بين ممارسات الشرعية والعدالة اكبر منها في التلازم بين الشرعية والعدالة من جهة والمشروعية من جهة أخرى فإذا كان التلازم بين الشرعية والعدالة عالياً الا في حالات نادرة جداً فإن التلازم بين المشروعية والشرعية امر ليس مسلماً به وكذلك الحال مع التلازم بين المشروعية والعدالة فقد تتحقق المشروعية رغم غياب العدالة وغياب الشرعية.

المقصد الثالث: — تقريب المسافات الاجتماعية بين المكلفين والسلطة المالية

يستخدم البعض مصطلح المسافة الاجتماعية للدلالة على مدى قرب أو بعد أو التعاون بين المكلفين بالقواعد المالية والسلطة العامة لا سيما المالية منها، ويؤكدون أن الممارسات السلطوية وعلى الاخص منها ممارسات العدالة الاجرائية يمكن أن تلعب دوراً فعالاً

ومشاورات ومقترحات تعديل القانون تأخذ حيزاً كبيراً في مرحلة حشد الدعم للقانون بل وفي اقرار القانون ذاته عبر اشراك المكلف في الاستفتاء على اقرار ذلك القانون، ما جعل رأي الأخير له دور مهم في اقراره وتطبيقه وربما ببقائه من عدمه مما يقوض فرص بقاء نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة ويفتح الباب امام البحث عن نظريات جديدة تفسر أساس فرض الضرائب ومن بعدها بقية الفرائض الأخرى، وإذا كنا قد اكدنا أن هذا الأساس يكمن في نظرية الايديولوجية المدعمة بقواعد القانون الدولي المالي فإن هذه الايديولوجية السائدة اليوم هي الايديولوجية الفردية والنظام الرأسمالي، وبما أن هذا الأخير يحسب الف حساب لرغبات المكلفين لاسيما في الجانب النفسي وأنه بدأ يلعب على هذا الوتر فقد باتت الممارسات السلطوية لاسيما تلك المتعلقة بالعدالة وبالتحديد العدالة الاجرائية تشكل جانباً نفسياً مهماً لوضع القانون ومنفذه ومن يفصل في النزاعات الناجمة عن تطبيقه، فقد اعتبرت العدالة الاجرائية شعوراً نفسياً لا علاقة مباشرة له بالجانب الموضوعي المادي ولا يمكن أن تحكمها معايير مادية فما يعد عادلاً اجرائياً لدى فئة معينة قد لا يكون كذلك لدى فئة أو دولة أخرى اعتماداً على معايير نفسية واجتماعية واخلاقية تتغير من مكان إلى آخر ومن زمن لآخر ذلك أن منح امتياز معين كالإعفاء من الضريبة أو تنزيل لبعض نفقاتها من الدخل الخاضع للضريبة أو منح رواتب أو مخصصات وفقاً لمتطلبات العدالة الانتقالية (Taylor 77) في مرحلة معينة يمكن أن يكون عادلاً ولكنه بعد مدة معينة يصبح غير عادلاً خاصة بعد انتهاء المرحلة الانتقالية أو اطالة امدها دون مبرر، فالسبب قد لا يكون أن هناك الكثير من الأشخاص يستفيدون من الثغرات القانونية للإفلات من الخضوع لبعض الفرائض المالية أو لشمولهم ببعض الامتيازات وانما يكمن في السلطة العامة وبسبب عدم نجاعة الاجراءات المتبعة في ذلك فتوفر فرصاً غير متكافئة للأفراد والمجموعات والمجتمعات تجعل العدالة الاجرائية مفقودة أو تجعلها متحققة وبالتالي الامتثال أو عدم الامتثال للقوانين المالية على حسب الاحوال.

والحقيقة أن ذلك ربما هو الذي دفع البعض (Alm, Kirchler and Muehlacher 113) رغم التأكد على عدم وجود عقد مادي بين الحكام والمحكومين إلا أن هناك عقداً نفسياً يحكم العلاقة بين المكلف بالفريضة المالية أو المستحق للنفقة العامة قوامه الروح المعنوية المالية الناجمة عن مجموعة اسس شرعية ومشروعية وعدالائية من بينها العدالة الاجرائية فإذا ما تحققت تلك الاسس تكونت الروح المعنوية المالية ولدفع المكلفين أو المستحقين للامتثال طوعاً للقوانين المالية أو على الأقل عدم السعي لمخالفتها

فإذا ما تم الملاءمة بين الجزاءات والاجراءات بحيث استطاع كل منهما أن يكمل الآخر ويعززه ويكرسه فتكون النتائج مواتية قدر تعلق الأمر بالقوانين المالية التي سيتم تنفيذها بشكل سلس أو دون مقاومة تذكر أو ربما بشكل طوعي. (85 Wenzel)

المقصد الخامس:- غياب الشرعية يقوض الآثار الايجابية للعدالة الاجرائية

ان غياب شرعية السلطة العامة أو على الأقل فقدانها الثقة الشعبية بما يمكن أن يعكس سلباً ويقوض النتائج الايجابية المرجوة من تحقق العدالة الاجرائية فيقلص من فرص الامتثال الطوعي للقوانين المالية ويزيد من حالات التهرب والتجنب وذلك بحكم عدم الثقة بالقابضين على السلطة والقناعة بان الايرادات التي سيحصلون عليها ربما لا تذهب إلى الاشخاص الذين يستحقونها فعلاً أو إلى المشروعات التي تؤدي إلى خدمة الوطن.

المقصد السادس:- غياب المشروعية يقوض الآثار الايجابية للعدالة الاجرائية

يكاد يكون غياب المشروعية تغييباً حقيقياً للعدالة الاجرائية فلا عدالة في الاجراءات إذا لم يتم اعتماد مبدأ المشروعية وخضوع الجميع للقانون ، ومع ذلك فحتى إذا ما سلمنا جدلاً بإمكانية تحقق العدالة الاجرائية بغياب مبدأ المشروعية فإن النتائج لن تكون مواتية كما هو متوقع من هذا النوع من العدالة ، اذ ان غياب المشروعية يقوض الآثار الايجابية للعدالة الاجرائية ويجعل شعور المكلفين والمستحقين هو الشك والريبة بكل قوانين وقرارات واحكام السلطات المختصة فتزداد حالات التهرب والتجنب واستغلال الثغرات وغيرها من الوسائل المشروعة وغير المشروعة في التخلص من الفرائض المالية.

الفرع الثاني :- انعكاسات غياب العدالة الاجرائية على إنفاذ القوانين المالية

ان غياب العدالة الاجرائية في الجوانب المالية يترك آثاراً سلبية سيئة في إنفاذ القوانين المالية ، يمكن ادراج ابرزها فيما يأتي:-
المقصد الأول:- انفراط العقد النفسي بين المكلف أو المستحق والسلطة العامة

لما كنا قد انتهينا إلى أن العدالة الاجرائية اقرب إلى الجانب النفسي منها إلى المعيار الموضوعي المادي ومن ثم إلى إقرار وجود عقد نفسي بين المكلف والمستحق من جهة والسلطة العامة من جهة أخرى فإن عدم احترام المكلفين والمستحقين من قبل السلطات

في تقريب المسافات فكما كان تحقيق العدالة الاجرائية كبيراً كلما تقلصت المسافة الاجتماعية بين المكلف والسلطة إلى الحد الذي يجعل الأول يمثل طواعية لأوامر ونواهي تلك السلطة بأي صورة ظهرت أو بدت له تشريعاً أو تنفيذاً أو قضاءً فتجده يستسلم لتلك الاوامر والنواهي عن طيب خاطر لأن فرص قناعته بأهميتها وضرورتها تكون كبيرة جداً دون الحاجة إلى استخدام استراتيجيات أخرى تتعلق بالجزاء عقاباً كان أم ثواباً بوجود العيوب العديدة التي تكتنف استخدام الجزاء بصورتيه والتي يمكن أن يكون لها مردودات سلبية كبيرة خاصة في جانب المال العام ناهيك عن ثبوت عدم نجاعته في تحقيق الأهداف المرجوة منه. (3 Braithwaite)

ومهما يقال حول العدالة الاجرائية من الناحية القانونية فإنها لا تعني دائماً العدالة الاجرائية النفسية وحيثما تتطابق العدالة الاجرائية القانونية مع العدالة الاجرائية النفسية التي يشعر بها المكلفون والمستحقون بعدالة الاجراءات المعتمدة قانوناً فإن ذلك سينعكس ايجاباً على المسافة الاجتماعية بين طرفي المعادلة المالية فيقدر ما تكون العدالة الاجرائية متحققة بقدر ما يشير المكلفون والمستحقون إلى المسافة الضيقة بينهم وبين السلطة العامة مما يؤدي إلى التقارب والتعاون ومن ثم الامتثال الطوعي أو الإنفاذ المنشود للقوانين المالية.

المقصد الرابع:- تداخل العدالة الاجرائية مع أنواع العدالة الاخرى

اذا كنا قد فصلنا بين العدالة التوزيعية والعدالة الاجرائية والعدالة الجزائية وخصصنا لكل واحدة منها محور مستقل في البحث في ذلك لأغراض اكااديمية تقتضيها ضرورات البحث العلمي إلا أن الواقع يقول أن هناك تداخلاً كبيراً بين جميع هذه الانواع من العدالة فالعدالة التوزيعية سواء تعلق بتوزيع العادل للعبء المالي أو بعنصر التوزيع العادل للإنفاق العام مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بسلامة أو بالأحرى بعدالة الاجراءات فقد يحاول المشرع توزيع العبء والإنفاق بشكل عادل ولكنه يتبع اجراءات غير عادلة تؤدي بتك الجهود وتجعل العدالة غير متوافرة والعكس صحيح فإن التكامل واضح بين العدالتين فإذا ما كانت الجهود متجمعة نحو تحقيق العدالة التوزيعية وكانت الاجراءات تتصف بالعدالة تحقق كل منهما بصورة متكاملة.

والحال ذاته فيما يتعلق بالارتباط بين العدالة الجزائية والعدالة الاجرائية فقد يساور الملتزمون من المكلفين القلق حيال عدم التزام البعض الآخر من اقرانهم واستطاعتهم الافلات من العقاب بسبب بعض الاجراءات أو عدم نزاهة السلطات العامة المسؤولة عن تطبيق أو تنفيذ تلك القوانين أو القواعد الجزائية والعكس صحيح

والحصول على كل ما تقدمه من امتيازات حتى لو كانوا غير مستحقين لها قانوناً.

المقصد الرابع:- شرعية السلطة العامة تخفف من الآثار السلبية لغياب العدالة الاجرائية

بالنظر للأهمية الكبيرة والانعكاسات الجمة التي تتركها مسألة شرعية السلطة العامة أو على الأقل الثقة الشعبية بها وتصرفاتها فإنها يمكن أن تلقى بظلالها الوارفة على إنفاذ القوانين المالية وتعمل كبديل عن جميع الممارسات السلطوية المحمودة الأخرى من عدالة ومشروعية لاسيما العدالة الاجرائية ، فالنظرة نحو تلك السلطات ستكون الرضا وبالتالي القناعة بكل ما تصدره من قوانين وقرارات ادارية واحكام قضائية وإن كانت بعيدة عن العدالة والمشروعية ، رغم أن ذلك نادراً ما يحدث فالسلطة الشرعية عادة ما تحاول جهداً الوصول إلى المشروعية والعدالة بما فيها الاجرائية ، ولكنها مع ذلك قد لا تتمكن من ذلك لأي سبب كان فإن سلطة شرعية كهذه عادة ما تكون مستندة إلى شرعية ديمقراطية تامة أو شرعية دينية أو شرعية ثورية.

المقصد الخامس:- اعتماد مبدأ المشروعية يخفف من الآثار السلبية لغياب العدالة الاجرائية

نتيجة لعدم التزام بين المشروعية وبقية الممارسات السلطوية المحمودة والمذمومة فإن هناك امكانية أن يتم اعتماد مبدأ المشروعية في غياب مبدأ العدالة لا سيما الاجرائية منها فيخفف وجود أو اعتماد مبدأ المشروعية من وطأة غياب تلك العدالة ويقلل من حالات التهرب والتجنب المالي وإن لم يدعمها وربما يستمر لفترة معينة إلى أن يصل إلى مرحلة يعتقدون فيها بعدم جدوى مبدأ المشروعية مقارنة بمبدأ أي الشرعية والعدالة فيخفف تأثيره وتعود الآثار السلبية التي تتركها عدم العدالة الاجرائية في عدم إنفاذ القوانين المالية.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة يجدر بنا ان نحدد أهم الاستنتاجات والتوصيات وذلك في نقطتين هما :-

أولاً:- الاستنتاجات

1- العدالة الاجرائية هي اتباع مجموعة من الاجراءات التي تجعل القانون المالي وفق تصور المخاطبين به سهلاً في تنفيذه متسفاً مع واقع مجتمعه يوضع لإدارة متعاونة ونزيهة وشفافة.

المعنية سواء السلطات الايرادية كالضريبية أو السلطات الانفاقية كدوائر التعويضات ومعاملتهم بطريقة استبدادية ، فإن ذلك سينعكس سلباً على العقد المبرم بينهما ولو نفسياً فتؤدي إلى قيام الطرف المغبون والذي تعرض لمعاملة سيئة إلى فسخ العقد من جانبه وبالتالي عدم الالتزام بما وجب عليه قانوناً لا سيما إذا اقتنعنا بأن الايرادات الجبائية هي عمل شبه طوعي لاسيما فيما يتعلق بالاقتصاد النقدي أو اقتصاد الظل بطريقة معاملة السلطات البعيدة عن التعاون المنشود بين المكلف والسلطة العامة تقوض فرص الانفاذ المنشودة للقوانين المالية على العكس تماماً مما لاحظناه من أن المعاملة المحترمة تؤدي إلى الانفاذ الطوعي للقوانين المالية. (Feld and Frey 106)

المقصد الثاني:- ارتفاع عدد حالات التهرب والتجنب المالي

إذا كان تحقيق العدالة الاجرائية ينعكس ايجاباً على إنفاذ القوانين المالية ويقلل ، ان لم نقل يعدم ، حالات التهرب والتجنب ، فإن غياب العدالة الاجرائية يؤثر سلباً في إنفاذ تلك القوانين فيؤدي إلى شعور المكلف أو المستحق بعدم العدالة الاجرائية إلى محاولة التهرب من الفرائض المالية أو على أقل تقدير سيجعل المستحقين يستخدمون الوسائل المشروعة وغير المشروعة في سبيل الحصول على استحققاتهم بل ربما يحصلون على أكثر مما يستحقون لكي يعوضون ما فاتهم من ظلم وجور وربما يفكرون بالانتقام من تلك السلطة العامة التي ادت بتصرفاتها وقوانينها وقراراتها واحكامها إلى الحاق الظلم بهم أو حتى اعادة ترتيب اوضاع العدالة الاجرائية أو ما يسمى باستعادة العدالة التي فقدت بسبب عدم مواثية الظروف المحيطة بهم جميعاً.

المقصد الثالث:- تباعد المسافات الاجتماعية بين المكلفين والسلطة العامة

على العكس من أثر تحقق العدالة الاجرائية في تقريب المسافات الاجتماعية بين المكلفين والمستحقين من جهة والسلطة العامة من جهة أخرى فإن غياب العدالة الاجرائية يباعد بين المكلفين والسلطة المالية أو السلطة العامة بشكل عام ، وحتى لو تحققت العدالة من الناحية المادية التي تركز عليها القوانين والقرارات الادارية والاحكام القضائية فإنها لن تستطيع أن تقرب تلك المسافات ذلك انها مسألة نفسية بحتة تتعلق بمشاعر المكلفين والمستحقين وتجعلهم يشعرون بالغبين وعدم العدالة مما يباعد عن السلطات العامة فيحاولون جاهدين التخلص من كل ما تفرضه من التزامات

- 5- اعتماد التكافل الاجتماعي بديلاً لنظرية تبرير النظام القائم على القوالب النمطية بما يضمن التآلف بين ابناء المجتمع وعدم الشعور بالطبقية المقيتة.
- 6- تعزيز ممارسات عدالة السلطات بالحرص على شرعية السلطة العامة أو على الأقل الثقة الشعبية بها، فضلاً عن ممارسات المشروعية بما يخفف من الآثار السلبية لعدم العدالة ويكرس الآثار الايجابية لها.
- 7- السعي إلى اعتماد اسهل الطرائق في تنفيذ القوانين.
- 8- اعتماد التوافق بين المفاهيم الاقتصادية والمفاهيم القانونية.
- 9- اشاعة روح التعاون والاحترام المتبادل والثقة بين طرفي المعادلة المالية من سلطة عامة من جهة ومكلفين ومستحقين من جهة أخرى.
- 10- اقامة وسائل التمكين المختلفة من اعتماد التمثيل الحقيقي وسيلة لفرض الفرائض المالية أو تخصيص الاستحقاقات المالية أو في حسن تعامل السلطات العامة مع عناصرها أو موظفيها أو المكلفين أو المستحقين.
- 11- وجوب معرفة الادارة المالية للتاريخ المالي للمكلف أو المستحق المالي الذي تتعامل معه.
- 12- الحرص على ابراز وحقيقية نزاهة النظام المالي.
- 13- ملاحقة التطورات المجتمعية بالتعديلات المستمرة للقانون المالي.
- 14- اعتماد المشرع والادارة والقضاء لمبدأ الشفافية في الشؤون المالية.

المصادر

أولاً:- المصادر العربية

أ - الكتب

- الدخيل، د. احمد خلف حسين. الاقتصاد السلوكي ثورة ضد المبادئ التقليدية للقانون. ط1، مكتبة القانون المقارن، 2020، بغداد.
- السيد، د. عاطف. فكرة العدالة الضريبية في الزكاة في صدر الاسلام.

ب - الرسائل والاطاريح

- ابو صليح، ميساء عبدالكريم. حق المساواة في القانون الدولي لحقوق الانسان. رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الاوسط.

- 2- أن كل عنصر من عناصر العدالة الاجرائية يتوقف على عدة عوامل فسهولة تنفيذ القانون ترتبط بضرورات التبسيط وجمود الادارة ومكنتها ومدى التوافق بين المفاهيم الاقتصادية والمفاهيم القانونية والمفاضلة بين الفرائض من حيث سهولتها للإدارة.
- 3- ان التعاون والاحترام المتبادل بين طرفي المعادلة المالية فيعتمد على الاحترام الفردي والجماعي والشعور بالتمكين ومعرفة تاريخ المكلف ومجرد التلويح بالقسوة ، في حين أن نزاهة النظام المالي تتوقف على التقدير الذاتي ولكن التطور المستمر للقانون يحتاج إلى عدالة التعديل المستمر والتدرج في عملية الفرض أما الشفافية فتعتمد على الامن القانوني المالي والاستفتاء المالي.
- 4- ينعكس تحقق العدالة الاجرائية ايجاباً على إنفاذ القوانين المالية فتزيد حالات الامتثال الطوعي وتقل حالات التهرب والتجنب والشمول المالي وذلك بحكم العقد النفسي الذي تكون وتعزيزها لشرعية السلطة وتقريب المسافات الاجتماعية بين المكلفين والسلطة العامة ، فضلاً عن تداخل العدالة الاجرائية مع أنواع العدالة الأخرى رغم ان غياب الشرعية والمشروعية في ممارسات السلطة يقلل من تلك الآثار الايجابية.
- 5- ينعكس غياب العدالة الاجرائية سلباً على إنفاذ القوانين المالية فيؤدي إلى انفراط العقد النفسي بين المخاطبين بالقوانين المالية والسلطة العامة فتتخفف حالات الامتثال الطوعي أو تغيب ، وترتفع حالات التهرب والتجنب والشمول المالي ، ولكن الامل في تحقق الشرعية وممارسات المشروعية أن تخفف من تلك الآثار السلبية.

ثانياً:- التوصيات

- 1- الابتعاد عن أسلوب الاستسهال في فرض أو جباية الايرادات العامة ما لم تكن سهلة بالنسبة للمكلفين أيضاً.
- 2- الاخذ بنظر الاعتبار الآثار النفسية والاجتماعية للمفاضلة بين الفرائض المالية وبين قوانين الاستحقاقات المالية بما يضمن عدم تأجيجها لمشاعر الظلم.
- 3- الحرص على اشاعة ثقافة الشعور بالعدالة.
- 4- الاخذ بنظر الاعتبار مسألة التناسب بين حجم العبء المالي والافادة من الخدمات العامة قدر الامكان بما يعزز العقد النفسي المالي بين السلطة والشعب.

- Feld, P. Lars and Frey, Bruno S. "Tax Compliance as a Result of a Psychological Tax Contract : The Role of Incentives and Responsive Regulation". Law and Policy , Vol.129 , No.1, January 2007, pp.101-130.
- 6-Hobsan, Kersty. "Championing the Compliance Model from Common Sense to Common Action". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.131-158.
- Job, Jenny and Hanaker, David. "Short-term Experience with Responsive Regulation in the Australian Taxation Office". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.111-130.
- McBarnet, Doreen. "When Compliance is not the Solution but the Problem : From Changes in law to Changes in Attitude ". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.229-244.
- Owens, Jeffrey. "Tax and Development ". The Quarterly of the Newsletter of the Tax Justice Network , Vol.4 , No.4, pp.1-26.
- Taylor, Natalie. "Understanding Taxpayer Attitudes ; Through Understanding Taxpayer Identities". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.71-92.
- Tyler, Tom R. "Psychological perspectives on Legitimacy and Legitimation". Annu. Rev. Psychol. , 1st Published , July 2006, pp.1-23.
- Wenzel, Michael. "Tax Compliance and the Psychology of Justice : Mapping the Field ". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.41-70.

- الدوري، ميثاق غازي فيصل. الامن القانوني الجنائي (دراسة مقارنة). اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، 2019.
- جالي، لقاء عبدالسادة. الامن القانوني للمكلف الضريبي. رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، 2020.

ج - البحوث والدراسات

- محمد، د. شيماء فارس. " مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق ". مجلة جامعة تكريت للحقوق ، ج1 ، ، مجلد 3، ع 1، س3، ايلول 2018، ص ص. 278-254.
- طاهر، د. لنجه حمه. "مضمون الفينيتك من منظور قانوني". مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، ج2، مجلد10، ع39، 2021، ص ص. 399-377.

د - التشريعات

- قانون الموازنة العامة الاتحادية 23 لسنة 2021.
- القانون رقم 3 لسنة 2015 لقانون التعديل الأول للقانون رقم 17 لسنة 2005.

ثانياً:- المصادر باللغة الانكليزية

- Alm, James , Kirchler, Erich and Muehlacher, Stephan. "Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance : From Enforcement to Cooperation". Economic Analysis and Policy , Vol.42, No.2, September 2012, pp.110-125.
- Braithwaite, Valerie. "A New Approach to Compliance ". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.1-14.
- Braithwaite, John. "Large Business and the Compliance Model ". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.177-204.
- Duranker, Boyan. "Taxation and Social Justice ". Taxing Democracy , the Ashgate Nation Publishing Ltd., 2002, England, pp.2-5.