

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كركوك
كلية القانون والعلوم السياسية

سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها

دراسة في التشريعات المالية

أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية القانون والعلوم السياسية وهي جزء من متطلبات نيل شهادة
الدكتوراه فلسفة في القانون العام

الباحث صالح احمد حماد سليمان الجبوري

بإشراف

الأستاذ الدكتور

سعد عطية حمد الموسى الجبوري

استاذ القانون العام

٢٠٢٢ ميلادي

١٤٤٣ هجرية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المقدمة

احمده استتماماً لنعمته، واستسلاماً لعزته، واستعينة فاقه إلى كفايته فلا يفترق من كفاه واصلي واسلم على حبيبه الحبيب محمد وعلى اله وصحبه وسلم ومن اهتدى بهداه:-

إن اتساع نشاط الدولة وتطور مفهومها وتنوع وظائفها في مختلف المجالات وزيادة حجم الانفاق العام، بفعل سياستها التدخلية وما يتبع ذلك في حاجة الدولة إلى موارد مالية كبيرة ألزمها بواجبات لا حصر لها وكان عليها الحصول على الأموال بقطع النظر عن جهة تملكها بقية تمويل نفقاتها وعليه فإن الحصول عليها (الأموال) عن طريق الضرائب أحد تلك الموارد لأنها تمتاز بالثبات والدورية، ووفرة التحصيل، وعدم تردد أكثر التشريعات في الوصول إلى دخل المكلف الحقيقي ومن أجل تأمين أهدافها المتمثلة في المصلحة العامة ومن أجل ضمان استمرار سير المرفق العام بانتظام واطراد، ومن أجل الوصول إلى أعلى قدر ممكن من الرفاهية للمجتمعات وتطورها، هذا وتجسد الأموال العامة الوسيلة المادية للإدارة للقيام بمهامها، سواء كانت الأموال منقولة أو عقارية، والأموال قد تكون خاصة تخضع لأحكام القانون الخاص الذي يخضع له الأفراد، وهذه الأموال قد تكون امولاً عامة تخضع لأحكام القانون العام الذي تزاوّل فيه الإدارة امتيازات السلطة العامة، وأنطلاقاً من الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها المال العام فقد تم تناولها في أسمى القواعد القانونية في مختلف دساتير دول العالم ونظمت الحماية لها وبعد زيادة مسؤولية الدولة في تقديم الخدمات وارتباط ذلك بالمال العام فقد حدد القانون وإلزام الإدارة بآلية الحصول على الأموال العامة فقد تحصل الإدارة على أموالها بطرق مشابهة لتلك التي يحصل بها الأفراد على أموالهم الخاصة أي عن طريق الهبة أو البيع أو الوصية وقد تلجأ الإدارة مستخدمة سلطتها العامة في الحصول على الأموال العامة واجراءات القانون العام فتنزع الملكية العقارية الخاصة بالأفراد قسراً عنهم أو تستخدم أموالهم وأموال الهيئات الخاصة بصفة دائمة أو مؤقتة جبراً، كما في تحصيلها لدين الضريبة الذي سوف يأخذ جانباً كبيراً من دراستنا، فضلاً عن ذلك رُود القانون الإدارة الضريبة بمجموعة من الضمانات التي تجبره على دفع المستحقات الضريبية المترتبة في ذمته في اسرع وقت، وللإدارة سلطة الحجز الإداري، وإيقاف معاملاته في الدوائر الرسمية ومنع المكلف من السفر وغيرها، هذا وعلى الرغم من أهمية دين الضريبة فإن سلطة الإدارة الضريبية في مجال تقديره وتحصيله، ليست سلطة مطلقة، لأن المشرع إلزم الإدارة في وجوب التقيد بالأحكام القانونية، وعدم التعسف باستعمال السلطة، وقد اوجد المشرع جهات

رقابية تمارس دورها في الرقابة على أعمال الإدارة المذكورة، وهذا مأسوف نتناوله في فصل خاص. قدر تعلق الأمر بموضوع البحث ولهذا سنتعرف على ماهية أموال الدولة من حيث التعريف بها فقهاً وقانوناً وأساس تحصيلها والاتجاهات الحديثة في هذا المجال في الفصل الأول وسنتناول في الفصل الثاني سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة وفي الفصل الثالث سنتناول الرقابة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة وفي نهاية البحث نختم إلى أهم الاستنتاجات والتوصيات.

ثانياً: أهمية البحث

تبرز أهمية بحث سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها من جانبين، الجانب الأول قلة الدراسات والبحث العلمي حول الموضوع، فبرزت أهمية التعريف بالمال العام، وتميزه عن غيره والأساس في تحصيله وكيفية ممارسة الإدارة في إطار تقدير وتحصيل الضريبة، ومعرفة حدود هذه السلطة، وحصر العلاقة بين الإدارة والمكلف، ومعرفة حقوق والتزامات كل منهما، وبيان الجهات التي تقوم في الرقابة على ممارسة هذه السلطة، وبالأهم الرقابة على صلاحية الإدارة في تحصيل دين الضريبة، والضمانات المتمثلة في الحجز الإداري، والمنع من السفر وغيرها، وتحديد الجوانب السلبية والإيجابية فيها. على ممارسة هذه السلطة، وبالأهم الرقابة على صلاحية الإدارة في تحصيل دين الضريبة، والضمانات المتمثلة في الحجز الإداري، والمنع من السفر وغيرها، وتحديد الجوانب السلبية والإيجابية فيها. أما من الجانب الآخر أن سلطة الإدارة في هذا المجال، قد تمس حقوق وحريات المكلفين، ودمهم المالية، وتعد هذه السلطة سلاح فاعل في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعد اعتداء على حق الدولة في الحصول على مستحققاتها المالية واقتراح الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة. ويُعين المكلفين على معرفة حقوقهم، واجباتهم، وفي معرفة الإدارة امتيازاتها واجباتها، وطرق الطعن في تصرفاتها المشوبة بعدم المشروعية، وأن تُسهم الدراسة في هفوات القصور لدى المشرع العراقي، في ظل تزايد الاهتمام الحكومي والتشريعي في الموارد الضريبية حالياً.

ثالثاً: مشكلة البحث

تتمثل مشكلة في الموضوع في عدم وجود رؤية واضحة في اتجاه المشرع العراقي بشأن مفهوم أموال الدولة والحماية المقررة لها، هل تبني المشرع العراقي نظرية المال العام؟ وما ذا يعني مصطلح المال العام هل هو أموال الدولة العام والخاصة؟ فضلاً عن تتمتع الإدارة بسلطة واسعة في تحصيل الأموال الخاضعة لأحكامها، بالتالي هنالك مصالح متناقضة، مصلحة الخزينة العامة التي تجسدها الإدارة

الضريبية، ومصلحة المكلفين التي فرض القانون حمايتها وعدم الاعتداء عليها، ومن هنا تثار المشكلة في وجود أحكام ونصوص تخول السلطة المالية، امتيازات كبيرة، لا نظير لها في فروع القانون الأخرى، وقد تقصد الإدارة في استغلال هذا الوضع، فتمضي إلى المغالاة في فرض الضرائب، أو التعدي على حقوق المكلفين في مرحلتي التقدير والتحويل. وإمام هذا السلطان فقد عانى بلدنا الكثير أمام تحصيل أمواله بشكل سلس. وفي تحويل الإدارة الضريبية قانوناً سلطة في تنفيذ القرارات المتعلقة بالحجز الإداري والمنع من السفر بصورة مباشرة، مما يجعل الإدارة في موقف حرج يفاقم المشكلة. وإن منح الإدارة الضريبية سلطة واسعة في ممارسة نشاطها، في التشريعات المالية بدون وجود رقابة قضائية مستقلة، إلى جانب الرقابة الإدارية. وتشنت القوانين التي تعالج هذه الأمور زاد المشكلة تعقيداً. فضلاً عن ذلك تعدد الأجهزة الرقابية التي أعطيت إلى أكثر من جهة رقابية صلاحية الرقابة ومعالجة ظاهرة الفساد المالي والإداري والكشف عنه ، فاضحى دور المشرع في تنسيق عمل الأجهزة الرقابية في التشريعات المتعددة ، ضعيفاً غير قادر على الحد من الفساد.

رابعاً: نطاق البحث

يهتم هذا البحث في دراسة سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها، وهذه الأموال أما أن تكون عامة لتكون الوسيلة المادية للإدارة للقيام بمهامها، سواء كانت الأموال منقولة أو عقارية تخضع لأحكام القانون العام، وإما أن تكون خاصة خاضعة لأحكام القانون الخاص الذي يخضع له الأفراد، أما في ميدان تقدير دخل المكلف وتحصيل دين الضريبة المفروضة عليه، وسلطة الإدارة في الاطلاع، وفحص الدفاتر والسجلات، وتقدير الدخل وفق الأساليب التي حددها القانون ومدى سلطة الإدارة في ذلك، وبيان الطبيعة الخاصة لهذا الدين وضمانات تحصيله، ودور الرقابة القضائية والإدارية والبرلمانية على مزاوله هذه السلطة ومدى فعاليتها.

خامساً: منهج البحث

سنعتمد في دراستنا في موضوع البحث سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها أسلوب المنهج الاستقرائي التحليلي التطبيقي للنصوص القانونية وتدعيمها بالآراء الفقهية والاستعانة بالأحكام

والتطبيقات في ترجيح الافكار ذات الصلة في موضوع الاطروحة، وذلك في بغية الوصول إلى حل مشكلة هذه الدراسة.

سادساً: خطة البحث

سنقسم هذه الدراسة على خطة مكونة، مقدمة ثلاثة فصول، نتكلم في الفصل الأول عن التعريف بأموال الدولة واساس تحصيلها ، وفي الفصل الثاني عن سُلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة، ونخصص الفصل الثالث للكلام عن الرقابة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة، ثم تنتهي الاطروحة في خاتمة تحتوي على عرض لأهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث والمقترحات التي تمثل اسهاماً متواضعاً في البحث العلمي.

نسأل الله عز وجل التوفيق والسداد في عرض محتويات الدراسة.

وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين عليه توكلت وإليه أنيب

الفصل الأول

التعريف بأموال الدولة واساس تحصيلها

أن الدولة لا تستطيع القيام بوظائفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ولإشباع حاجات أفرادها إلا من خلال مقومات ترتكز عليها وأهم هذه المقومات هي الأموال يعدها المعيار الاساس في العصر الحديث ومنها انتقلت من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة والذي جعلها (الدولة) مدينة بوظائف يستلزم القيام بها وأنطلاقاً من الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها المال العام فقد ارتقت إلى أسمى القواعد القانونية في الدولة إذ أن الدساتير في مختلف الدول نظمت المال العام وحمايته وهيئت الأساس القانوني لوسائل الإدارة في حمايته في تشريعاتها، وذلك بعد اتساع مسؤولية الدولة في تقديم الخدمات وارتباط ذلك بالمال العام، وتجسيدا لهذه الأهمية للمال العام فقد انبرت حماية ادارية فضلاً عن الحماية المدنية والجزائية إذ تعد الحماية الإدارية الامتداد الطبيعي لهذه الحماية، والتي تضعها موضع التنفيذ من خلال وسائل عدة، منها ما يهدف إلى الحيلولة دون وقوع الضرر بالمال العام، وذلك من خلال استخدام وسائل الضبط الإداري لوقايته من الضرر وتعيين حدوده بالإرادة المنفردة للإدارة، والأخرى تقضي بالحماية اللاحقة، كما هو الحال في الحفاظ على المال العام العقاري والتزام الإدارة بصيانتها لضمان استمرار تخصيصه للمنفعة العامة وما هو حق الإدارة تجاه هذه الأموال وهل هو حق ملكية أم لا؟ هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة يقتضي بيان الأساس القانوني الذي يعطيها القوة القانونية في مواجهة من يضرّ أو يحاول الإضرار بأموال الدولة وبيان هذا الأساس يقتصر على النصوص التشريعية أو أنه يرتقي إلى مستوى النصوص الدستورية في ظلّ اتّساع مسؤولية الدولة في تقديم الخدمات.

لذا ولما تقدم سنقسم هذا الفصل على: -أربعة مباحث سنتناول في

المبحث الأول: مفهوم أموال الدولة ومعيار تمييز أموال الدولة العامة عن أموالها الخاصة

المبحث الثاني: طبيعة حق الدولة على المال العام وتكيفه القانوني

المبحث الثالث: الحماية القانونية لأموال الدولة

المبحث الرابع: اساس تحصيل إيرادات أموال الدولة

المبحث الأول

مفهوم أموال الدولة ومعيار تمييز أموال الدولة العامة عن أموالها الخاصة النتائج

المرتبة عليها

عملت الدولة منذ نشأتها على توسيع حجم ملكيتها للكثير من الأموال وعملت على كفاءة جهازها الإداري، ولأهمية هذه الملكية من الناحية الإدارية والاقتصادية فقد كفلتها القوانين الوضعية بحماية خاصة وخصصت لها نظام قانوني خاص يختلف عن القانون الذي يحكم أموال الأفراد ويختلف النظام القانوني للأموال حسب الأنظمة السائدة في كل دولة، ففي الدول الرأسمالية تقسم الأموال إلى عامة مخصصة للمنفعة العامة بالمعنى التقليدي وتتمتع بحماية خاصة، وأموال خاصة الغرض منها الاستثمار المالي وأنماء موارد الدولة وتخضع لنفس النظام القانوني الذي يخضع له أموال الأفراد، وقد انفردت بعض الأنظمة السياسية بنظام خاص في الدول الاشتراكية لم تفرق بين أموال الدولة الخاصة وأموالها العامة، فقد حرصت على إيجاد نظام قانوني واحد يكفل الحماية لها دون تمييز^(١).

هذا وبعد المال العام العصب الرئيس للنظام الاقتصادي للدولة، ويتوقف على حمايته تحقيق مبدأ ضمان استمرار المرفق العام بانتظام واطراد وتحقيق المصلحة العامة، وهذا ينعكس بصورة كبيرة على رفاهية المجتمعات وتقدمها وتطورها، وأنسجاماً مع هذه الأهمية فقد أقرت التشريعات المختلفة حصانة الأموال العامة وايدها بذلك القضاء والفقه بامتيازات عدة، تمثلت بمجموع من الوسائل تلجأ إليها الإدارة إذا ما رأت أن هناك فعلاً قد وقع من شأنه إعاقة تخصيص المال العام للغرض المخصص له ومن ثم الإضرار بالمصلحة العامة، للمال العام أهمية كبيرة في الحياة الإدارية بصفة عامة، وحياة الأفراد بصفة خاصة، فمن خلاله يتم تسيير المرافق العامة، واشباع الحاجات العامة للأفراد^(٢)، وهذا ويمثل المال العام الوسيلة المادية للإدارة للقيام بنشاطها، كما يمثل القرار الإداري والعقد الإداري الوسيلة القانونية لها ويمثل الموظفون الوسيلة البشرية، وتعود جذور فكرة تمييز المال العام عن المال الخاص المملوك للدولة إلى الشرائع القانونية القديمة، فقد فرق القانون الروماني بين الأشياء العامة التي يستعملها الناس كافة والأموال المملوكة للخزانة العامة، وترتب على هذا التمييز حماية خاصة للأشياء العامة تمثلت بعدم جواز

(١) ابراهيم عبد العزيز شيجا، اصول القانون الاداري اموال الادارة العامة وامتيازاتها دراسة مقارنة، منشأة المعارف،

الاسكندرية، بلا سنة نشر، ص ١٤٦

(٢) سيف بن بخيت بن حمد الربيعي، حماية المال العام في التشريع العماني، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة

السلطان قابوس، عمان، ٢٠١٤، ص ٧

التصرّف فيها أو الحجز عليها وتملكها بالتقادم، ومن ثَمَّ أنتقلت هذه التفرقة إلى القانون الفرنسي القديم، وكان للقضاء والفقهاء الفرنسي أثرٌ خالف في القانون المدني الفرنسي لإرساء دعائم التمييز بين المال العام والمال الخاص المملوك للدولة^(١) وعلى الرغم من ذلك فإن أغلب التشريعات بقيت متمسكة بالتفرقة بين الأموال العامة وبين الأموال الخاصة المملوكة للدولة والذي أفرد لكل نوع منها نظام قانوني مستقل، فالأموال العامة تخضع للنظام العام "القانون الإداري" ولاختصاص القضاء الإداري، والأموال الخاصة تخضع لنظام القانون الخاص "القانون المدني" ولاختصاص القضاء العادي^(٢).

ولإعطاء صورة واضحة عن أموال الدولة سوف نشرع في هذا المبحث بالتعريف بالأموال العامة وخصائصها في المطلب الأول وسنتناول في المطلب الثاني معيار تمييز أموال الدولة العامة عن أموال الدولة الخاصة.

(١) نقصد بالأموال المملوكة للدولة بهذا الصدد الأموال المملوكة للدولة أو لغيرها من الأشخاص المعنوية العامة سواء كانت أشخاص محلية كالمحافظات أو مرفقية كإلهيات والشركات العامة .

(٢) إبراهيم عبد العزيز شبحا، الاموال العامة منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٩.

المطلب الأول

تعريف أموال الدولة وخصائصها

لتعريف أموال الدولة لا بدّ لنا أن نبيّن معنى المال لغةً واصطلاحاً ومن ثمّ نستعرض أهم الخصائص التي يتميز بها المال العام عن المال الخاص ، حتّى نصل إلى المعنى السائد حالياً في الفقه والقضاء وما قننته التشريعات بهذا الصدد، وما جرى عليه العمل في القانون والقضاء العراقيين .

لذا سنقسّم هذا المطلب على فروعين، نتناول في الفرع الأول (تعريف أموال الدولة) ونعرج في الفرع الثاني لنبيين (خصائص أموال الدولة) وكما يأتي:-

الفرع الأول

تعريف أموال الدولة

المال لغةً كلّ ما يملكه الفرد أو تملكه الجماعة من متاعٍ، أو عروض تجارة، أو عقار أو نقود، أو حيوان، وجمعه أموال^(١). ويقال رجلٌ مالٍ: ذو مالٍ، والمَيْلُ: الكثير المال، المَيْلَةُ: ذاتُ المال^(٢). والمال: كلّ ما يملكه الإنسان من كلّ شيء وجمع المال هو أموال^(٣)، والمال في الأصل ما يملك من الذهب والفضة ثم أُطلق على كلّ ما يُقَنَّتَى ويملك من الأعيان، وأكثر ما يُطلق المال عند العرب على الإبل لأنها كانت أكثر أموالهم^(٤).

والمال العام اصطلاحاً بأنه هو كلّ مال مملوك للدولة أو أحد الأشخاص العامة ويكون هذا المال مخصصاً للمنفعة العامة^(٥). وهي تلك الأموال التي تعود ملكيتها للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة إذ تكون مخصصة للمنفعة العامة، والمال العام هو كلّ ما لا يقع عليه الملك الخاص المنفرد، ولا يستبد به

(١) أبو عبد الرحمن الخليل بن أحمد الفراهيدي، كتاب العين، ٣٤٤/٨ تحقيق د. مطبعة دار الحرية، بغداد، ١٤٠٦ هـ.

(٢) إبراهيم مصطفى، أحمد حسن، حامد عبد القادر، محمد علي النجار، المعجم الوسيط، ج١، دار الدعوة، للتأليف والطباعة والنشر والتوزيع، استانبول، تركيا، ١٩٨٩، ص ٨٩٢.

(٣) ابادي، محي الدين الفيروز: القاموس المحيط، باب اللام، فصل الميم، المكتبة التجارية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤٨.

(٤) أبين منظور، لسان العرب، المجلد الحادي عشر، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٥٦، ص ٩٣٥.

(٥) جابر سعيد حسن محمد، القانون الإداري في المملكة العربية السعودية، ط٢، بلا سنة نشر، ص ٢٢٢.

مالك واحد بل يملكه مجموع الأمة سواء كان أرضاً أو بناءً أو نقداً ركاز أو عروض تجارة^(١). وعرفت الأموال العامة هي كل شيء قابل للتملك والانتفاع به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة استغلالاً أو تصرفاً أو استثماراً، وصفة العمومية للمال من خلال لفظ العامة يقصد بها التي تكون ملكيتها عائدة للدولة بصفة خاصة، ويكون لعموم الناس الحق الانتفاع بها أو مكنة الانتفاع منها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لشروط أو ضوابط أو من غيرها^(٢). كما عرفت بأنها تلك الأموال الثابتة والمنقولة العائدة للدولة والأشخاص الإدارية الأخرى والمخصصة للمنفعة العامة^(٣). ومنه خلال التعاريف السابقة يتضح لنا انها جاءت متفقة على عدة خصائص التي يمكن لنا من خلالها تعريف المال العام هو المال المملوك للدولة أو أحد أشخاصها المعنوية ومخصص للمنفعة العامة.

وبعد القانون المدني الفرنسي اول من فرق بين أموال الدولة العامة وبين أموالها الخاصة التي تكون على نوعين هما الدومين العام والدومين الخاص واما الدومين العام فيقصد به الأموال التي تملكها الدولة أو الأشخاص العامة وهي تخضع لأحكام القانون العام وتخصص للنفع العام مثل الأنهار والطرق والحدائق العامة، وعادة ما لا تقضي الدولة ثمناً من الأفراد مقابل استعمالهم هذه الأموال، وفي حالات معينة تفرض الدولة رسوماً على الانتفاع بها، مثل رسوم زيارة الحدائق والمتاحف العامة أو الطرق، قد يكون السبب من فرض هذه الرسوم هو الرغبة في تنظيم استعمال الأفراد لهذه الأموال أو الرغبة في تغطية نفقات إنشاء هذه الأموال، ومع ذلك تبقى القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام، وهي في الغالب لا تغل إيرادات يعول عليه في تمويل النفقات العامة أما الدومين الخاص ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة والتي تضع لقواعد القانون الخاص فيمكن التصرف بها بالبيع أو تملكها بالتقادم طويل الأجل ويوفر الدومين الخاص إيرادات عكس الدومين العام لذلك هو وحدة الذي يعينه علماء المالية العامة كمصدر من مصادر الإيرادات العامة، عند الكلام عن دخل الدولة من املاكها، أو من الدومين الخاص^(٤).

وقد تعرض هذا التمييز بين الدومين الخاص والدومين العام إلى النقد والسبب في ذلك كل نوع من الدومين يخضع لنظام قانوني مستقل عن الآخر، وكذلك لكل من نوعي الدومين لا يمثل تجمعاً فريداً

(١) ياسين غادي، الاموال والاملاك العامة في الاسلام وحكم الاعتداء عليها، رام للتكنولوجيا والكمبيوتر، مؤتة، ط١، ١٩٩٤، ص ١١.

(٢) يحيى قاسم سهل، السهل في التشريعات المالية والمصرفية، ط١، مكتبة ومركز الصادق للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠١٨، ص ٢٦.

(٣) د.علي محمد بدير و د.عصام عبد الوهاب البرزنجي ود.مهدي ياسين السلامي ، مبادئ واحكام القانون الاداري ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٩٣ ، ص ٣٨٤ .

(٤) عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٢، ص ١٢٩.

بذاته حيث أن أموال الدومين العام لا تخضع كلها لنظام قانوني واحد كما هو الحال الدومين الخاص والذي يتضمن عدداً من القواعد التي تخرج عن القانون الخاص ولا تتسم دائماً بالتجانس فيما بينها، ولكن بصورة عامة فإن أموال الدومين العام تخضع لقواعد القانون الإداري في حين أن وأموال الدومين الخاص تخضع لذات القواعد التي تخضع لها أموال الأفراد ما لم يرد نص خاص بعكس ذلك^(١). فقد استقر الفقه والقضاء الإداريين على تعريف الأموال العامة بأنها (كل مال مملوك للدولة، أو أحد أشخاصها المعنوية العامة، سواء كانت مرفقية أو أقليمية بوسيلة قانونية مشروعة، سواء كان هذا المال منقولاً أم عقاراً، وثم تخصيصه لتحقيق المنفعة العامة بموجب قانون أو نظام أو قرار إداري صادر عن جهة إدارية مختصة)^(٢) ويرجع نشوء النظرية التقليدية للأموال العامة في فرنسا إلى القرن التاسع عشر، وهي من إبداعات الفقه والقضاء الفرنسي، وقد مرت بعدة مراحل، حتى استقرت على تقسيم الأموال المملوكة للإدارة إلى أموال عامة وأموال خاصة^(٣) وقد اختلفت الاتجاهات الفقهية بهذا الشأن، بغية إرساء دعائم التفرقة بينهما^(٤)، وقد أقر المشرع الفرنسي التعريف الذي يندرج في نطاقه (مجموع أموال المؤسسات العامة والجماعات العامة أو المخصصة لمرفق عام والتي يستعملها الجمهور مباشرة أو إذا كانت الأموال بطبيعتها، أو بمقتضى إعداد خاص، قد قصرت بصفة أساسية أو كلية على أغراض المرافق الخاصة) ويستأنس القضاء الإداري الفرنسي كثيراً بهذا التعريف في تحديد المال العام^(٥).

عرف التشريع المصري المال العام في المادة ٨٧ منه بأنه: (تعتبر أموالاً عامة المنقولات والعقارات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص)^(٦)، أن المشرع المصري اشترط في وصف المال العام أن يكون مملوكاً للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية العامة أي لأحد أشخاص القانون العام مثل الوحدات الإدارية المحلية والمؤسسات العامة وأن يتم تخصيص المال للمنفعة العامة بالفعل أي بحكم

(١) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٥٧٦.

(٢) إبراهيم عبد العزيز شيجا، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، دار الجامعية للنشر، ١٩٨٣، ص ٢١٦، وينظر، بكر قباني، القانون الإداري الكويتي، المطبعة العصرية، بلا تاريخ، ص ٣٠، وينظر السيد محمد مدني، القانون الإداري الليبي، دار النهضة العربية، ١٩٦٥، ص ٣٢٣، وينظر خالد سمارة الزغبى، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، مكتبة دار الثقافة للنشر، ٢٠٠١، ص ٢٦٩.

(٣) إبراهيم عبد العزيز شيجا، الأموال العامة، مصدر سابق، ٢٠٠٦، ص ٢٤.

(٤) ذكرى عباس علي الدايني، وسائل الإدارة لإزالة التجاوز على الأموال العامة، رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٥، ص ٧.

(٥) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٥٧٦.

(٦) ينظر: المادة (٨٧) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨.

الواقع أو بمقتضى قانون أو قرار جمهوري أو قرار من الوزير المختص، ويجب توافر الشرطان مجتمعين، سواء تم التخصيص للمنفعة العامة لاستعمال الجمهور أو لخدمة أو تسيير مرفق عام^(١).

أما المشرع الأردني فقد جاء في وصفه المال بالقول عرفت للمال بأنه: (هو كل عين أو حق له قيمة مادية في التعامل)^(٢) وفي المادة ٥٤ منه على أن (كل شيء يمكن حيازته مادياً أو معنوياً والانتفاع به انتفاعاً مشروعاً ، ولا يخرج عن التعامل بطبيعته أو بحكم القانون يصح أن يكون محلاً للحقوق المالية)^(٣).

أما المشرع العراقي فقد جاء في وصفه الأموال العامة بالقول (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون)^(٤).

ومن الواضح من النص العراقي ان الأموال العامة هي تلك الأموال (عقارية او منقولة) التي تملكها الدولة أو يملكها أحد الأشخاص المعنوية العامة وان يكون هذا المال مخصصاً للمنفعة العامة فعلاً أو بنص القانون ، ومن خلال التشريعات السابقة يتبين لنا ان المال العام يجب ان يكون مملوكاً للدولة أو لأحد أشخاص القانون العام كأموال البلديات والمنشآت العامة سواء كانت تلك الأموال منقولات أو عقارات وسواء كانت مخصصة لخدمة الجمهور بشكل مباشر أو انها وضعت لخدمة المرفق العام، ويمكننا القول ان المال العامّ فهو المال الذي يعود إلى الأشخاص المعنوية العامة بوصفها من أشخاص القانون العامّ، أما المال الخاصّ هو المال الذي تملكه الأشخاص الطبيعيّة، والأشخاص المعنوية الخاصة ، والأشخاص المعنوية العامّة عندما تعاملها الدولة معاملة الأفراد، وينتج من ذلك أن الأشخاص الخاصة لا يكون لها إلا أموال خاصة أمّا الأشخاص المعنوية العامّة فلها أموال خاصة وأموال عامّة.

(١) احمد محمود جمعة، النظام القانوني للأموال العامة والخاصة المملوكة للدولة وللأشخاص الاعتبارية العامة ولهيات الموائى المصرية، منشأة المعارف الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٧.

(٢) ينظر: المادة (٥٣) القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

(٣) ينظر: المادة (٥٤) القانون اعلاه ذاته.

(٤) الفقرة (١) المائدة (٧١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

الفرع الثاني

خصائص أموال الدولة

مما لا مرأ فيه ان للمال العام حرمة وحصانة ارسى دعائمها الدساتير والقوانين بلا خلاف وتأسيساً على ذلك فإن هناك خصائص تمتاز بها هذه الأموال وأهمها:

١- الأموال العامة هي الأموال المخصصة للمنفعة العامة وان لا يكون الغرض منها تحقيق الربح والتي تكون ملكيتها للدولة أو لأحد أشخاص القانون العام، وتكون غير قابلة للتملك سواء كانت عقارات كالشوارع والمنزهات والشواطئ أو منقولات، سواء كان استعمالها مقابل رسم معين ليدفعه المنتفع مقابل انتفاعه من المرفق العام أم مجاناً، وكذلك سواء كان الاستعمال مباحاً بلا اذن سابق أو معلق على ترخيص بشأنه^(١).

٢- أن تعود ملكية المال الثابت أو المنقول للدولة أو لأحد أشخاصها المعنوية العامة ويخرق من نطاق الأموال العامة الأموال التي يمتلكها الأفراد أو الأشخاص المعنوية الخاصة مثل الشركات.

٣- أن يكون المال العام مخصصاً للنفع العام، أي يتم تخصيصه لخدمة مرفق عام ليسهل عليه القيام بواجباته المكلف بها سواء كان التخصيص بمقتضى القانون أو بناء عليه، وعكس ذلك لا يجوز اعتبار المال عاماً إذا كان المال غير مخصص للنفع العام أو لخدمة مرفق عام وأن كان المال مملوكاً للدولة أو لأشخاصها المعنوية العامة وكذلك تخرج من نطاق الأموال العامة إلى الأموال المملوكة للأفراد وإن كانت مخصصة للمنفعة العامة وأن أموال الأفراد تبقى ملكيتها خاصة لا عامة.

٤- قد يستأثر أحد الأفراد باستعمال جزء من المال العام استعمالاً فردياً أو خاصاً يمنع بموجبه غيره من استعماله معه شرط أن يتم الاستعمال بالحدود التي تم تخصيص المال من أجله مثل تخصيص جزء من الرصيف العام للتاجر وفي جهة أخرى يحتم على الأفراد ضرورة حصول على إذن مسبق قبل الاستعمال أو عقد أو ترخيص^(٢).

٥- أن تكون الأموال العامة محمية من قبل الدولة وهي المسؤولة بالدرجة الأولى عن حمايته ويحول دون التعامل فيه ولا يجوز الحجز أو التصرف بالأموال العامة ولا يقع عليها التقادم^(٣).

(١) ساجر ناصر حمد، ادريس حسن محمد، جمعة قادر صالح، اثر الفساد الاداري في اهدار المال العام، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، مج ٥، ١٨٤، ٢٠١٢، ص ٢٥٦.

(٢) سامي جمال الدين، أصول القانون الإداري نظرية العمل الاداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٦، ص ٢٢٥.

(٣) امجد نبيه عبد الفتاح لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٦، ص ٣١.

المطلب الثاني

معايير تمييز أموال الدولة العامة عن أموال الدولة الخاصة

تملك الدولة نوعين من الأموال وهما الأموال الخاصة وتسمى بالدومين الخاص والأموال العامة تسمى بالدومين العام ويخضع كل نوع من هذه الأموال إلى نظام قانوني مختلف عن الآخر. لذلك كان لابد من البحث عن معيار يميز الأموال الخاصة عن الأموال العامة^(١).

واختلف الفقهاء في تحديد المعيار المميز للأموال العامة واتجهوا في ذلك إلى معايير عدة وعلى النحو الآتي:-

الفرع الأول

معيار طبيعة المال العام

إن عمومية المال العام تستلزم تخصيصه لاستعمال الجمهور مباشرةً مثل الطرق العامة والحدائق والأنهار العامة والشواطئ، ومضمون هذا المعيار هو العبرة في طبيعة المال ذاته لذلك يعد المال عامًا إذا كان غير قابل للتملك الخاص ويكون مخصص لاستعمال الجمهور وبذلك وفقا لهذا المعيار تقوم عمومية المال العام على عنصرين الأول: تخصيص المال لاستعمال الجمهور مباشرة، والثاني عدم قابلية المال العام للتملك الخاص^(٢). وقد انتقد هذا الرأي لعدة أسباب منها ، أن قابلية المال العام للتملك لا ترجع لطبيعته الخاصة، وإنما هي نتيجة لإضفاء صفة المال العام عليه كما أن الكثير من الأموال المعتبرة أموالاً عامة كالطرق والقنوات المالية يستطيع الأفراد إنشائها وتصح الملكية الفردية الخاصة عليها^(٣)، وهو لا يستوعب جميع الأموال التي تُعدّ أموالاً عامّة وإنه يقتصر على العقار دون المنقول ، وهنا يكون قد ضيق كثيراً من فكرة المال العام ، التي اتسعت في الوقت الحاضر ، وأصبحت مشمولة بحماية خاصة ومتميزة ، فضلاً عن ذلك فإنّه لا يوجد مال بطبيعته غير قابل للتملك الخاص ، إذ يمكن تصوّر ملكيّة خاصة لطريق أو ترعة ، وإن عدم قابلية المال العام للتملك الخاص ، هي نتيجة مترتبة على ثبوت صفة العموميّة للمال ، وليست عنصراً أساسياً في طبيعة المال^(٤).

(١) مازن راضي ليو، القانون الإداري، ط١، دار المطبوعات الجامعية، ٢٠٠٥، ص١٤٨.

(٢) انسام علي عبدالله، النظام القانوني للأموال العامة دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص٣١٢.

(٣) مازن راضي ليو، القانون الإداري، المصدر السابق، ص١٤٩.

(٤) محمد علي أحمد قطب ، الموسوعة القانونية والأمنية في حماية المال العام ، ط١ ، إيتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة ،

الفرع الثاني

معيار تخصيص المال العام لمرفق عام

يرى أنصار هذا الاتجاه إن عمومية المال العام تتوافق مع معيار تخصصه لخدمة المرفق العام، ومن أبرز من قال بذلك الفقيه (ديجي) والذي يعد من أنصار مدرسة المرفق العام والتي ترى أن فكرة المرفق العام هي أساس القانون الإداري ومعيار لتحديد اختصاص القضاء الإداري، ورغم القناعات التي أيدت هذا الرأي إلا إنه لم يسلم من النقد فوجهت له عدة انتقادات منها

١- إن تخصيص المال العام لمرفق عام لا يعدّ كافياً لأن جميع الأموال عامة كالطرق العامة والشوارع والأنهار تعد أموالاً عامة على الرغم من أنها ليست مخصصة لمرفق وسميت عامة لاستعمالها من قبل الجمهور مباشرة .

٢- أموال مخصصة لمرفق العام ورغم أنها قليلة الأهمية بحيث لا يستوجب الحماية الخاصة المقررة للأموال العامة وهي تخدم مرفق عامة جوهرية كالأوراق والأقلام في المكاتب العامة^(١)، ولتقادي الانتقادات حاول الفقيه الفرنسي (جيز) ادخال نوع من التحديد على فكرة التخصيص لمرفق عام فاشتراط في المال لكي يعد عاماً أن يكون مخصصاً لمرفق عام جوهرية وأن يقوم المال بالدور الرئيسي في خدمة المرفق العام وإدارته ولهذا يتم استبعاد المنقولات المستخدمة في المرافق العامة من نطاق الأموال العامة، والثكنات العسكرية والمباني الحكومية والمدارس لأنها غير معدة إعداداً خاصاً لخدمة المرفق العام، لذلك لا يمكن اعتماد هذا المعيار للتمييز بين الأموال العامة والخاصة للدولة^(٢).

الفرع الثالث

معيار تخصيص المال العام للنفع العام

تعمل الإدارة العامة في تصريف الشؤون العامة وممارسة وظائفها الإدارية المقررة في القانون على أساس تحقيق النفع العام، وعندما تهيب الدولة الأموال العامة للاستعمال العام إنما تسعى إلى تحقيق النفع العام بحيث يستفيد منها جميع الأفراد بدون استثناء وبالتساوي وتعد فكرة النفع العام هدفاً نهائياً للمال

(١) طعيمة الجرف ، القانون الإداري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ٣٥٠ .

(٢) انسام علي عبدالله، النظام القانوني للأموال العامة دراسة مقارنة، مصدر سابق، ٣١٣ .

العام والاساس الصحيح للحماية التي يقرها القانون له^(١). وبسبب ما تقدم من نقد إلى المعايير السابقة فقد اتجه إلى الأخذ بمعيار مزدوج قوامه التخصيص لاستعمال الأفراد والتخصيص للمرافق العامة أن يكون المعيار المميز للمال العام هو تخصيصه للنفع العام سواء كان هذا المال مخصصاً لخدمة الجمهور مباشرة أم كان مخصصاً لخدمة المرافق العام. ولا يشترط في التخصيص أن يكون دائماً ويكفي أن يكون محققاً بفعل الطبيعة أو بالقانون^(٢).

يتفق أنصار هذا المذهب أن معيار تحديد الأموال العامة لا يستمد من طبيعة المال نفسه إنما من تهيئة الإنسان له ومن تخصيصه للنفع العام سواء كان عن طريق استعمال الأفراد للمال استعمالاً مباشراً أو عن طريق الخدمة التي يؤديها لهم المرفق العام^(٣).

وقد ذهب بعض الفقه إلى ضرورة أن يكون تخصيص المال للمنفعة العام بقرار من الإدارة ويجب أن يكون المال العام ضرورياً ولزماً لتسيير المرفق العام وتحقيق المصلحة العامة. وبذلك فقد استقر رأي الفقه والقضاء أي كانت طريقة تخصيص المال العام هو ذلك المال الملوك لأحد الجهات الإدارية والتخصص المنفعة العامة^(٤). في فرنسا اختلف الفقه على في الاتجاه إلى معيار واضح ومحدد لمفهوم المال العام وخلو القانون الفرنسي من ذلك، فقد استقرّ القضاء الفرنسي سواء كان الاعتيادي أو الإداري على معيار التخصيص للمنفعة العامة مع الأخذ بنظر الاعتبار عدم التوسع في مفهوم المال العام، أذ أن المشرّع الفرنسي أراد أن يتخذ نفس المعيار الذي استقر عليه القضاء الفرنسي إذ نصّت المادة (٢٠) من قانون توجيه النقل الداخلي الصادر عام ١٩٨٢ بالقول (الأموال العقارية المخصصة لمرفق عام النقل الحديدي والمعدة خصيصاً لهذا الغرض لها صفة المال العام). ويُعدّ معيار المنفعة العامة أكثر المعايير تفاعلاً مع المصلحة العامة وهذا ما أخذ به المشرّع المصري صراحة ، وجاء في القانون المدني المصري بالقول المادّة (٨٧) من القانون المدني المصري المرقم ١٣١ السنة ١٩٤٨^(٥) ، على أنّه (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة

(١) حسن محمد عواضة، المبادئ الأساسية للقانون الإداري دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط١، بيروت، ص١٦٨.

(٢) انسام علي عبدالله، النظام القانوني للأموال العامة دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ٣١٤.

(٣) طعيمة الجرف، القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، دار الحمامي، القاهرة، ١٩٧٠، ص٣٥٩.

(٤) مازن ليو راضي، القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١٥٠.

(٥) المادّة (٨٧) من القانون المدني المصري المرقم ١٣١ السنة ١٩٤٨

لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص وهذه الأموال لا يجوز التصرف بها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم^(١)، ويكون المال عاماً بتوافر شرطين هما :-
الأول - إن يكون المال مملوكاً للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية (المعنوية) العامة المحلية أو المرفقية فالأموال المملوكة للأفراد أو الشركات أو الجمعيات الخاصة لا تعدّ أموالاً عامة وأن خصّصت للنفع العام **الثاني -** أن يكون المال مخصصاً للمنفعة العامة، سواء أكان التخصيص لخدمة الجمهور مباشرة نحو الطرق والمنتزهات العامة، أم لخدمة المرافق العامة، هذا وقد فسر الفقه المصري مفهوم التخصيص للمنفعة العامة تفسيراً واسعاً، متضمناً الأموال المخصصة لمنفعة الأفراد بصورة مباشرة، أو تلك المخصصة لخدمة المرافق العامة^(٢) .

أما في العراق فقد اخذ معياراً واضحاً للمال العام في نص القانون المدني العراقي جاء فيه: (تعد اموالا عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون) وفي الفقرة الثانية من نفس المادة (هذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم)^(٣). وفي ضوء ذلك يجب توفر شرطين لاعتبار المال عام.

الأول: أن يكون المال مملوك للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة

الثاني: أن يكون تخصص المال للمنفعة العامة، ويكون التخصيص للمنفعة العامة بأحد الفرضين الأول بالفعل وهذا أن يكون المال متوفراً للانتفاع به مباشرة للجمهور دون تدخل السلطات بقانون أو قرار مثل الانتفاع بالطرق العامة والشواطئ والحدائق وهذه أموال عامة بطبيعتها والفرض الآخر التخصيص بالقانون وهو الواضح من نص المادة يكون التخصيص في اصدار الدولة قانون يتضمن تخصيص المال للنفع العام، كالانتفاع بمرفق النقل والاتصالات ولا تعد أموال الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية الخاصة أموالاً عامة حتى وأن كانت مخصصة للنفع العام. وتزول هذه الأموال العامة بذات الطريقة التي نشأت بها بالفعل أو بالقانون^(٤) ومن الواضح حسم المشرع العراقي أمره ، ويرى بعض من الفقه في العراق^(٥) بضرورة هجر النظرية التقليدية للمال العام وإلغاء تقسيم أموال الدولة إلى أموال عامة وخاصة ، ويقترح تسميتها (أموال الدولة) ويرى أنّ المعيار الذي حددته الفقرة الأولى من المادة (٧١) من التقنين المدني

(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، الأموال العامة ، مصدر سابق ، ص ٩٧ .

(٢) سليمان الطماوي ، مبادئ القانون الإداري، ط٨، دار الفكر العربي، بلا مكان نشر، ١٩٦٦ ، ص ٥٨٧ ، د. طعيمة الجرف، القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٣٥٢ . إبراهيم عبد العزيز شيجا، الأموال العامة، مصدر سابق، ص ١١٧ .

(٣) ينظر: المادة (٧١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .

(٤) مازن ليو راضي، القانون الاداري، مصدر سابق، ص ١٥١ .

(٥) ماهر صالح علاوي الجبوري ، مبادئ القانون الإداري ، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٦ ، ص ١٤١

العراقيّ قد تجاوزه المشرّع . وذلك لأنّ صدور هذا القانون قد أعقبه تطوّرات تشريعية كبيرة ، إذ صدرت تشريعات متعدّدة لم يجرِ التمييز فيها بين الأموال العامة والخاصة المملوكة للدولة ، ففي قانون العقوبات العراقي جاء بالقول(٠٠٠٠) مملوك للدولة أو احدى المؤسسات العامة أو احدى الشركات التي تساهم الدولة في مالها بنصيب^(١) ، وجاء في قانون الادّعاء العام بالقول (٠٠٠) الحفاظ على أموال الدولة)^(٢) وفي قانون بيع وإيجار أموال الدولة (٠٠٠) أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة ٠٠٠)^(٣) .

وفي صدور دستور العراق لعام ٢٠٠٥ لم يحسم الأمر المشرّع الدستوريّ فيما يخصّ اعتناقه النظريّة التقليديّة للمال العامّ من عدمه، إذ جاءت المادة (٢٧/أولاً) من الدستور بالقول (للأموال العامة حرمة، وحمايتها واجب على كل مواطن) ومن ثمّ جاء المادة ذاتها في البند (ثانياً) بالقول (تنظم بقانون، الأحكام الخاصة بحفظ أملاك الدولة وإدارتها وشروط التصرف فيها، والحدود التي لا يجوز فيها النزول عن شيء من هذه الأموال) من الواضح أنّ المشرّع استعمل مصطلح الأموال العامة وخصّها بالحماية في البند أولاً واستعمل مصطلح أموال الدولة في البند ثانياً هذا ما يفتح المجال إلى الاجتهاد والتأويل في عدم إلزام المشرّع الدستوريّ اتجاه محدد هذا الشأن. وبناءً على ماتقدم ندعو المشرّع العراقيّ تجاوز هذه الفوضى التشريعية وما يترتب عليها من آثار سلبية من خلال سنّ قانون تنفيذاً لنص المادة (٢٧/ثانياً) من الدستور يوضح من خلاله النظام القانونيّ لأموال الدولة.

الفرع الرابع

النتائج المترتبة على التمييز بين أموال الدولة العامة وأموال الدولة الخاصة

يترتب على التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة للدولة نتائج قانونية عدة منها:

أولاً: خضوع أموال الدولة العامة لنظام قانوني متميز عن النظام القانوني الذي تخضع له أموال الدولة الخاصة والسبب يعود إلى إن الوظيفة الاساسية لأموال الدولة العامة هي تحقيق النفع العام وتخضع لأحكام القانون العام بصفة عامة وللقانون الإداري بصفة خاصة لأنه يضمن له حماية قانونية في حدود الوظيفة التي تؤديها، فيمنع التصرف فيها أو تملكها بمضي المدة أو الحجز عليها. أما الأموال الخاصة

(١) راجع نص المادة (٤٤٤ / ١١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .

(٢) راجع نص المادة (١ / أولاً) من قانون الادعاء العام رقم (١٥٩) لسنة ١٩٧٩ المعدل .

(٣) راجع نص المادة (١) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ المعدل .

فتخضع لمبادئ وأحكام القانون المدني والتجاري التي تحكم الأموال الخاصة للأفراد، وبذلك يجوز التصرف في هذه الأموال أو الحجز عليها، من قبل الغير أو تملكها بالتقادم^(١).

ثانياً: العقود التي تبرمها الجهات الإدارية العامة تعد عقود إدارية بشأن استخدامها لأموال الدولة العامة كعقود الأشغال العامة والتوريد والتزام المرافق العامة، وتخضع لأحكام العقود الإدارية والقانون الإداري، حيث أن العقود التي تبرمها الجهات الأخرى بشأن استغلالها للأموال الخاصة كعقود الإيجار والتوريد والصيانة تعد عقود مدنية وتخضع لأحكام القانون المدني والتجاري ولاختصاص القضاء المدني في الفصل بالمنازعات المتعلقة بها.

ثالثاً: التصرفات القانونية التي تجريها الجهات الإدارية العامة الأحادية الجانب في مناسبة إدارة أموالها العامة تعد من حيث الأصل قرارات إدارية تخضع لأحكام القانون الإداري واختصاص القضاء الإداري في طلبات إلغائها أو وقف تنفيذها، أما التصرفات القانونية أحادية الجانب الصادرة عن الجهات الإدارية بمناسبة استغلالها لأموالها الخاصاً تعد تصرفات مدنية وقراراتها عادية تخضع لأحكام القانون المدني والتجاري وللمحاكم المدنية وحدها^(٢).

(١) محمد عبدالله الحراري، القانون الإداري الليبي، ط٧، المكتبة الجامعية للنشر، بنغازي، ٢٠١٩، ص ١٥٣.

(٢) المصدر اعلاه ذاته.

المبحث الثاني

طبيعة حقّ الدولة على المال العامّ وتكييفه القانوني

إنّ طبيعة حقّ الدولة^(١) على أموالها الخاصّة لا يختلف عن ملكية الأفراد التي نصّمها القانون المدنيّ والذي يعدّ هو حق ملكيّة من غير منازعة، وتخضع فيه الأشخاص الإدارية لكافة أحكام القانون الخاص، لكن الخلاف أثّر لدى الفقه بشأن طبيعة حق الدولة على المال العام^(٢)، إذ تعدّ نظرية الأموال العامة من أكثر النظريات القانونية تأثراً بالاعتبارات السياسية، تعدّ فرنسا موطن هذه النظريات إذ كيفّ القانون الفرنسي حق الملك على إنه حق ملكية لكنه منع من التصرف بها حرصاً على وحدة أموال دومين التاج، وأن هذا الحق ليس إلا ولاية حفظ وإشراف من أجل تقييد سلطة الملوك المطلقة ومنعهم من التصرف بهذه الأموال، وما إن ظهر مبدأ سيادة الأمة محل مبدأ سيادة الملك وحرصاً على انتفاع الجمهور بهذه الأموال، ظهرت الدعوة إلى فكرة ملكية الدولة للأموال العامة، بعد قيام الثورة الفرنسية، ورفض أي قيد أو شرط على هذا الحق، فالمنظار السياسي هو الذي كان يوظف الأموال في هذه المراحل المختلفة، فقد كانت الأموال العامة تسير التغيير في النظم السياسية^(٣)، كما يعطي صورة واضحة عن طبيعة حق الدولة على المال العام وتكييفه القانوني وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المبحث على مطلبين وسنتناول في المطلب الأول (طبيعة حقّ الدولة على المال العام) وسنتحدث في المطلب الثاني عن (التكييف القانوني لحق الملكية على المال العام) وكما يأتي:

(١) ان في استعمال مصطلح الدولة لأن الدولة باعتبارها شخص معنوي عام تشمل السلطات الثلاث (التنفيذية - التشريعية - القضائية) فتلك السلطات وما يتبعها من أجهزة إدارية هي فروع للدولة كشخص معنوي عام واحد لا يتجزأ ومن ثمّ فإنه ليس لهذه السلطات شخصية مستقلة غير شخصية الدولة ومعنى هذا أنها تعمل وتباشر اختصاصاتها باسم الدولة ولحسابها، وعلى هذا الأساس تكون أموال هذه السلطات من حيث القانون والواقع أموال الدولة وإن كانت السلطة الإدارية هي التي تديرها وتتصرف فيها باسم الدولة، أسامة عثمان، الموسوعة القضائية في أملاك الدولة العامة في ضوء القضاء والفقه، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٢٨.

(٢) طعيمه الجرف، القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، مصدر سابق، ص ٣٥٩.

(٣) محمد زهير جرانة، حق الدولة والأفراد على الأموال العامة، مصدر سابق، ص ٥٧.

المطلب الأول

طبيعة حق الدولة على المال العام

رأى بعض الفقه أن الدولة ليس لها على الأملاك العامة ملكية حقيقية، بل لها نوع من الولاية أو الأشراف، أي واجب الحفظ والمراقبة والإدارة^(١)، ويرى بعضهم الآخر أن حق الدولة هو حق ملكية حقيقية وإن كانت الأموال العامة لأتخضع لقواعد القانون المدني الخاصة بالملكية لأن الملكية تتكون من ثلاثة عناصر هي حق الاستعمال وهو حق لأتملكه الدولة بل يملكه جميع الناس، بما فيهم الأجانب، وحق الاستغلال فلا وجود له لأن هذه الأموال في الغالب لا تنتج ثماراً، وحق التصرف لا محل له لأن الاستعمال العام لهذه الأموال يجعلها غير قابلة للنقل كونها حقوق عينية^(٢)، وهناك من يرى أنها أكثر من الحقوق التي تنشأ بمجرد الحفظ والمراقبة، أو أنها ملكية خاصة تشبه حق الملكية في بعض الوجوه^(٣)، والأموال العامة هي الأموال المخصصة للمنافع العامة، وهي بيد الحكومة بصفتها حارسة عليها لابصفتها مالكة لها، أما ملكيتها فلامنة، إن حق الدولة على الأموال الخاصة هو حق ملكية مدنية، ولا تنثير أية مشكلة في تكييف حق الدولة على هذه الأموال وفي تحديد الأحكام التي تخضع لها، فقيام الدولة في تملك الأموال الخاصة شأن أي فرد في تملك المال الخاص وتخضع لأحكام القانون الخاص مع وجود قيود معينة اقتضتها طبيعة الدولة^(٤)، واختلف الفقه في تحديد طبيعة حق الدولة على المال العام إلى اتجاهين:

الأول: منكر لحق ملكية الدولة للمال العام والثاني: مؤيد لملكيتها على هذه الأموال هذا مأسوف نتناوله تباعاً. وما هو التكييف القانوني لذلك؟.

(١) سعاد الشرقاوي ، القانون الإداري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٦٩ ، محمد فاروق عبد الحميد ،

المركز القانوني للمال العام ، مصدر سابق ، ص ص ١١٥ - ١١٦ .

(٢) طعيمة الجرف ، القانون الإداري ، مصدر سابق ، ص ٣٦٢ .

(٣) محمد كامل مرسي بك ، الاموال الخاصة والعامة في القانون المصري ، مجلة القانون والاقتصاد ، ع ١ ، ص ٩ ، ١٩٣٩ ، ص ٦٧٥ .

(٤) حمد زيدان نايف محمد العنزي ، الحماية الجنائية للمرافق والاموال العامة ، مكتبة حقوق المنصورة ، ١٩٩٥ ، ص ٥٠ .

ولإعطاء صورة واضحة عن طبيعة حق الدولة عن المال العام سنقسم هذا المطلب على فرعين اثنين سنتناول في الفرع الأول (الاتجاه المنكر لوجود حق الملكية) ونختتم في الفرع الثاني (الاتجاه المؤيد لحق الملكية) وكما يأتي:

الفرع الأول

الاتجاه المنكر لوجود حق الملكية

انفردت مدرستان في نكرانهما لحق الملكية للمال العام سواء كانت دولة، أم غير ذلك من الأشخاص، وقد استندت هاتان المدرستان في مبرراتهما على اعتبارات عدة:

المدرسة الأولى: تنكر ملكية الدولة على المال العام وتعترف لها بالشخصية المعنوية ومن أبرز أنصار هذه المدرسة الفقيه (برودون)، إذ عد الدومين العام دومين حماية لا دومين ملك عند تمييزه الدومين العام من الدومين الخاص، وإن الدولة تتوب عن الجمهور في حفظ المال العام وصيانته تحوزه باسمه ولمصلحته^(١).

تأسيساً على أن حق الملكية كما يعرفه القانون المدني والذي يقضي باختصاص صاحب المال به وقصر انتفاعه به على شخصه مع ما يترتب له هذا الاختصاص من استعمال واستغلال وتصرف^(٢)، وهو لا يمكن أن يتوفر للدولة على أموال الدومين العام، لأنها لا تختص وحدها بالمال العام، وإنما يمتد إلى الأفراد كافة، وفي ضوء ذلك إن الأموال العامة لا تبيح للدولة حق الانتفاع، وإنما الأفراد هم الذين ينتفعون^(٣).

وقد كيّف الفقيه (ديكروك) حق الدولة على الأموال العامة بأنه حق ولاية وإشراف وحفظ وصيانة والذي حلل الملكية إلى ثلاثة عناصر هي حق الاستعمال والاستغلال والتصرف، ورأى أن هذه العناصر منعدمة بالنسبة للدولة فحق الاستعمال يكون ليس للدولة وإنما للأفراد كافة، كما أن الدولة ليس لها أن تستغلّ المال العام، والتصرف فيه محظور عليها، ومتى ما انعدمت هذه العناصر الثلاثة فإن حق الدولة

(١) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٥٧٦.

(٢) طعيمة الجرف، القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، مصدر سابق، ص ٣٦٥.

(٣) سعاد الشرقاوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٤٦٩.

على الأموال العامة لا يكون إلا مجرد ولاية إشراف وحفظ وصيانة، وهذه الولاية هي مظهر من مظاهر سلطة الدولة وسيادتها وعليه فإن حق الدولة على الأموال العامة لا يمكن عده حق ملكية^(١).

المدرسة الثانية: والتي نادى بها الفقيهان (دوجي وجييز) والذان أنكرا الشخصية المعنوية للدولة ، بما لا يسمح لها أن تكون صالحة لاكتساب الحقوق وتحمل الإلتزامات، وأن يدها على المال العام مجرد حق في الإشراف والإدارة والصيانة، وأن الدولة لا يمكن أن تكون صاحبة الحقوق ومالكة للمال العام، وهم بذلك لا يعترفون بالشخصية المعنوية للدولة^(٢).

هذا وقد اتفق أنصار هذا الاتجاه من الفقه الفرنسي على عدم عدّ الإدارة مالكة للمال العام، واختلفوا في طبيعة الحق الذي تحوزه الدولة عليها، فذهب الفقيهان (ديكر و برتلمي) فعدها حقاً في الإشراف والصيانة أما (دي ريس وماجيرو) إلى عدها حقاً في السيادة^(٣).

وقد تأثر الفقه والقضاء المصري في هذا الاتجاه في ظل التقنين المدني وذهب إلى إنكار ملكية الدولة للمال العام، وأن حقها على المال العام يتمثل بولاية الإشراف والحفظ والصيانة^(٤).

فعند تمييزه الأموال العامة من الأموال الخاصة، عرف الأستاذ محمد كامل مرسي الأموال العامة هي الأموال المخصصة للمنافع العامة، وهي في يد الحكومة بصفتها حارسة عليها لا بصفتها مالكة لها، وملكيته للأمة^(٥).

إن الحكومة تضع يدها على الأموال العامة بصفتها حارسة عليها لا بصفتها مالكة لها وقد ذهب القضاء المصري مؤيداً هذا الاتجاه في العديد من أحكامه، إذ قضى بأن حق الدولة في المال العام هو حق ولاية إشراف وحفظ وصيانة ليس بحق ملكية، إذ جاء في أحد أحكامه: إن طبيعة حق ملكية الحكومة للمنافع العامة تخالف طبيعة ملكية الأفراد، وأن حق الملكية الذي يتكون من ثلاثة عناصر هي حق الاستعمال وحق الاستغلال وحق التصرف، لا تتوافر عناصره هذه في حق ملكية الحكومة للمنافع العامة، فحق

(١) محمد عبد الحميد أبو زيد ، حماية المال العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، ص ٢١٥ .

(٢) محمد فاروق عبد لحيد ، المركز القانوني للمال العام، ط ١ ، مطبعة خطاب للنشر ، القاهرة ١٩٨٣ ، ص ١١٦ .

(٣) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، أصول القانون الإداري، اموال الادارة وامتيازاتها دراسة مقارنة، منشأة المعارف، بلا سنة نشر، ص ١١٩ .

(٤) محمد علي عبد الله العربي ، مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي ، ج ٢ ، ١٩٣٨ ، ص ١٩ .

(٥) محمد كامل مرسي بك، الاموال، فتح الله الياس واولاده، ط ٢، مصر، ١٩٣٧، ص ٥٧ .

الاستعمال لا تملكه الدولة بل يملكه عموم الناس حتى الأجانب ، وحق الاستغلال لا وجود له لأن هذه الأموال في الغالب لا تنتج ثماراً ، وحق التصرف لا محل له لأن الاستعمال العام الذي تخضع له هذه الأموال يجعلها غير قابلة لأن تنتقل إلى أياد أخرى، لقد قال بعض الشراح بأن الدولة ليس لها على الأملاك العامة ملكية حقيقية ، بل ولها فرع من الولاية والإشراف وواجب الحفظ والمراقبة والإدارة^(١).

يتبين مما تقدم إن الفقه والقضاء إلى وقت قريب كان ينكر ملكية الدولة للأموال العامة، فالدولة لا تملك الأموال العامة بل يكون لها الحق في الإشراف على هذه الأموال وحفظها وصيانتها، ولها أن تتخذ كل الإجراءات اللازمة للمحافظة عليها وضمان استمرار قيامها بالخدمات التي خصصت لها.

الفرع الثاني

الاتجاه المؤيد لحق الملكية

إذ يرى أنصار هذا الاتجاه الفقيه (هوريو) ومن اتبعه من الفقهاء المحدثين لملكية الدولة للمال العام^(٢). هو حق ملكية حقيقية وهو ليس حقاً في الإشراف والرقابة فحسب، لا يختلف هو بطبيعته عن الحق الذي تملكه الدولة على أموالها الخاصة، وهذا ما سار عليه أحكام القضاء الإداري في فرنسا ومصر، وقد استند أنصار هذا الاتجاه على عدد من الحجج والأسانيد التي سنتناولها تباعاً : -

أولاً: **توافر عناصر الملكية:** أن حق الإدارة على المال العام حسب أنصار هذا الرأي يتضمن عناصر الملكية المعروفة كافة وهي حق الاستعمال والاستغلال والتصرف ، فحق الاستعمال للأموال مثلاً يظهر بوضوح في الأبنية الحكومية والحصون العسكرية المخصصة لخدمة المرافق العامة، إذ إن الإدارة في هذه المرافق تقوم باستعمال ما تحت يدها من أموال، وفي قواعد الملكية بالنسبة للأموال المخصصة لاستعمال الأفراد فليس هناك ما يمنع المالك من ترك حق استعمال أمواله للغير، وللدولة الحق في استغلال الأموال العامة، لأنها تمتلك ثمار هذه الأموال سواء كانت الثمار طبيعية نحو نتاج الحدائق أو مدنية نحو الدخل الذي تحققه مقابل انتفاع الأفراد بالأموال العامة أو استعمالها، أما حق التصرف، فيحق

(١) قرار محكمة المنصورة الكلية بتاريخ ١٣/١٢/١٩٣٧ ، مجلة المحاماة ، السنة ٢٠ رقم ٤٦ ، ص ١٠٦

(٢) المؤيدين لهذا الرأي في فرنسا (بونارد - رولاند - دي لوبيدير) ٠

للشخص الإداري التصرف بالأموال العامة بعد انتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وتحويلها إلى أموال خاصة^(١).

ثانياً: الملكية وظيفة اجتماعية: إنَّ انصار مؤيدي النظرية المنكرة لحق الملكية بوجود فروق بين سلطة الدولة على الأموال العامة، وتلك المقررة في مجال الملكية الخاصة، بصورة ينعدم معها وجود هذا الحق بالنسبة للأموال العامة هو ادّعاء غير صحيح إذ لم يعد حق الملكية حقاً مطلقاً في الوقت الحاضر إذ إن الفكرة القديمة عن الملكية الفردية بعدها تتمثل باستبدال المالك بملكه قد أنقضت ، وحلّ محلها تكييف جديد يعدّ الملكية وظيفة اجتماعية تستهدف أغراضاً معينة بحيث يمارس هذا الحق في إطار مجموعة من القيود حماية للمصلحة العامة، والقيود المفروضة على ملكية المال العام لا تنال من طبيعة حق المال أو تغير من جوهره، ومن الأمثلة على ذلك أن يستعمل المالك حقه بصورة لا تضرّ بالمصلحة العامة أو بملك الجار ^(٢).

ثالثاً: الاعتراف بحق ملكية الدولة لأموالها العامة: إن الاعتراف للدولة بحق ملكيتها على الأموال العامة يحقق فوائد كثيرة ومهمة هي: تحديد المسؤول عن تعويض الأضرار الناتجة عنه، ومن الذي تعود إليه عوائد وثمار المال العام، أو الذي يرفع دعوى حماية الملكية وغيرها ^(٣).

رابعاً: دعاوى حماية الملكية: يحق للدولة رفع كافة الدعاوى القضائية لحماية أموالها العامة المقررة للمالك في حماية ملكة، مثل دعوى الحيازة ودعوى الاسترداد أو منع التعرض، فضلاً عن ذلك في إنكار حق الملكية على أموال الدولة يثير كثيراً من المشاكل، الذي يصعب تقديم الحلول المقبولة لها، ومنها تفسير السلطات التي تمارسها الدولة على أموالها العامة، وتحديد المسؤول عن صيانة حقوقها والتعويض عن الأضرار الناشئة عنها، وتحديد صاحب الحق في ثمنها إذا بيعت بعد انتهاء تخصيصها للمنفعة العامة أو دخلها^(٤).

(١) ماجد راغب الحلو ، القانون الإداري ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٤ ، ص ٢٠٨ .

(٢) محمد عوض رضوان ، حرمة المال العام في التشريع الوضعي والإسلامي ، ط ١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١١ ، ص ٤٨ .

(٣) علي محمد بدير ، عصام البرزنجي، مهدي ياسين السلامي، مبادئ واحكام القانون الاداري، العاتك لصناعة الكتاب، ٢٠١١ ، ص ٣٩٤ . و خالد الزعبي،، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية مصدر سابق ، ص ٢٠ .

(٤) ماجد راغب الحلو ، القانون الإداري ، مصدر سابق ، ص ٢١٠ .

فقد اتخذ الفقه في مصر من القانون المدني الحالي في نص المادة (٨٧) محلاً لإثبات ونفي ملكية الدولة للمال العام إذ إنّ أصل هذه المادة (١١٩) من المشروع التمهيدي للقانون المدني كانت تنصّ على أن (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة) حيث أنّ هذه المادة عندما عرضت على لجنة المراجعة حذفت كلمة (المملوكة) والسبب في ذلك قولها "تجنباً للأخذ برأي قاطع في كون الأموال العامة مملوكة للدولة أو أن الدولة حارسة على هذه الأموال " وصدرت المادة (٨٧) بشكلها الحالي التي نصت على (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة)

وهذا وقد عدّ جانباً من الفقه المصري دليلاً لتأييد رأيهم المنكر لملكية الدولة للمال العام بأن يتخذ من حذف لجنة المراجعة لكلمة (المملوكة) وتسويغها في ذلك إنّ المشرّع لو أراد أن يقر بملكية الدولة للمال العام لما أقدم على حذف هذه الكلمة^(١).

يرى غالبية الفقه المصري الحديث^(٢) من حذف كلمة (المملوكة) في نص المادة (٨٧) من القانون المدني لا يمنع القول بملكية الدولة للأموال العامة إذ أنّ المادة (٨٧) من القانون المدني نصّت على عدّ العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة أموالاً عامة متى كانت مخصصة للمنفعة العامة، وفي ذلك يؤيد المشرّع بنظرية تعدّد المال العام، بحيث يكون هناك مال عام للدولة، ومال عام لكل شخص من الأشخاص المعنوية العامة، ويعد هذا اعتراف ضمّي بملكية الدولة وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة للمال العام.

ذهب القضاء الإداري في مصر انسجماً مع ما رآه غالبية الفقه المصري إلى تكييف حقّ الدولة على المال العام بأنّه حقّ ملكية وذلك في الحكم الصادر من المحكمة الإدارية العليا بما يأتي (.... أن الأموال التي تصبح من الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل لمنفعة عامة هي الأموال المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة عملاً بالمادة ٨٧ من القانون المدني.....)^(٣) كما قضت في حكم آخر (الأشياء التي تصبح من الأموال العامة بمجرد تخصيصها للمنفعة العامة بطريق رسمي أو فعلي

(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا، الأموال العامة، مصدر سابق، ص ٤٠٠ .

(٢) ينظر، سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٦١٢، وينظر، طعيمة الجرف ، القانون الإداري ، مصدر سابق، ص ٣٦٤، وتوفيق شحاته، مبادئ القانون الإداري، الجزء الأول، ط الأولى، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٥٤ ١٩٥٥، ص ٥٨٨ .

(٣) قرار المحكمة الإدارية العليا ، طعن رقم ٤٢٠ لسنة ٦٤ ق ، في ٢٤/١١/٢٠٠٢ ، منشور في موقع هيئة قضايا الدولة بتاريخ ٢٠١٣/٥/١٧.

هي الأموال المملوكة للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة وذلك عملاً بنص المادة ٨٧ من القانون المدني.....^(١).

اعترف المشرع الدستوري المصري بملكية الدولة على المال العام في دستور ٢٠١٢ وبموجب المادة ٢١ التي تنص على ملكية الدولة على أربعة أنواع من الملكية ومن ضمنها الملكية العامة^(٢).
فقد جاءت المادة (٧١) من القانون المدني العراقي متوافقة لما نصّت عليه المادة (٨٧) من القانون المدني المصري التي اعترفت بملكية الدولة للمال العام إنّ أغلب الفقه العراقي قد أشار إلى ملكية الدولة للمال العام^(٣).

أما القوانين التي صدرت بعد القانون المدني فإنها لم تميز بين أموال الدولة العامة والخاصة وبعضها الآخر ميز بينهما، إلا إن الأهم في الموضوع هو أن المشرع العراقي قد اعترف بملكية الدولة لبعض الأموال التي تُعد من الأموال العامة، كما جاء في قانون إدارة البلديات بالقول (تسجل باسم البلدية بدون عوض كافة الشوارع الواقعة داخل حدودها والمتروك استعمالها للنفع العام)^(٤)، وجاء في قانون الطرق العامة بالنص (تسجل أراضي محرمات الطرق العامة المستملكة باسم وزارة المالية وتخصص للهيئة وتعديل السجلات العقارية للأراضي التي تم استملاكها)^(٥).

وجاء في الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ النص على ملكية النفط والغاز بالقول (هو ملك كل الشعب العراقي في كل الأقاليم والمحافظات) ^(٦).

(١) قرار المحكمة الإدارية العليا ، طعن رقم ٦٨٤٠ لسنة ٦٣ ق ، في ١٧/١٢/٢٠٠٢ ، منشور في موقع هيئة قضايا الدولة بتاريخ ١٧/٥/٢٠١٣ .

(٢) ينظر: المادة (٢١) من دستور مصر لسنة ٢٠١٢ .

(٣) علي محمد بدير وآخرون ، مبادئ القانون الإداري ، مصدر سابق ، ص ٣٩٣ ، د. ماهر صالح علاوي ، مبادئ القانون الإداري ، العاتك لصناعة الكتاب، بالسنة نشر ، ص ١٣٩ .

(٤) ينظر: المادة (٩٧) من قانون إدارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ .

(٥) ينظر: المادة (٥/رابعاً) من قانون الطرق العامة رقم (٣٥) لسنة ٢٠٠٢ .

(٦) ينظر المادتين (١١١)، (١١٢) من دستور جمهورية العراق الدائم لسنة ٢٠٠٥ .

وفي هذه المادة يثار تساؤل هل يعد الشعب كياناً قانونياً يتمتع بشخصية معنوية تؤهله تملك الأموال أم أنه مجرد تعبير سياسي أو اجتماعي، وفي هذا السياق من الناحية القانونية في هذه المادة نرى أن المشرع لم يكن دقيقاً، إذ إنَّ الشعب ما هو إلا عنصر من العناصر المكونة للدولة، وليس لديه شخصية معنوية بذاته تميزه عنها وتؤهله للتملك، وإنما هناك كيان يُعبر ويتصرف نيابة عنه ويتملك باسمه بوصفه ممثلاً للشعب، وهذا الكيان يتجسد بالدولة، لذا كان الأجدر بالمشرع الدستوري أن يستعمل مصطلح الدولة بدل مصطلح الشعب لأن ذلك أقرب إلى المنطق القانوني السليم.

وبعد هذا العرض يتبين إن غالبية الفقه المصري يرى ترجيح القول بملكية الدولة للأموال العامة، وفي صدور التقنين المدني الحالي قد رجح المشرع هذا الاتجاه أيضاً، وإن لم يكن ذلك صراحة، لكن جميع الدلائل والأسانيد التي ساقها الفقه تؤيد اعتراف المشرع الضمني بملكية الدولة والأشخاص المعنوية العامة للمال العام.

إن اختلاف الفقه المصري في تكييف حق الدولة والأشخاص المعنوية العامة على الأموال العامة هو نتيجة لعدم تحديد المشرع هذا المعيار بشكل قاطع والحجج التي عرضها المؤيدون لملكية الدولة على المال العام، يصدق القول بها لجميع التشريعات التي لم تبين موقفاً قاطعاً تجاه هذه المسألة، وتوافق نصوصها النص المصري الذي حدد الأموال العامة، إذ يوافق نص المادة (٨٧)^(١) من التقنين المدني المصري نص المادة (٩٠)^(٢) من التقنين المدني السوري، أما المشرع اليمني فقد كان أكثر وضوحاً في حسم الخلاف الدائر حول هذه المسألة، فنص بشكل واضح على حق الملكية إن حق الدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة على المال العام، فنصت المادة (١٢٠)^(٣) من التقنين المدني على أن (... المال العام هو كل مال تملكه الدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة ويكون مخصصاً للمنفعة العامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو قرار...). فالرأي واضح وبين في التشريع على إن حق الدولة على المال العام هو حق ملكية.

(١) ينظر: المادة (٧٨) من لقانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨.

(٢) ينظر: المادة (٩٠) من القانون المدني السوري رقم (٨٤) لسنة ١٩٤٩.

(٣) ينظر: المادة (١٢٠) القانون المدني اليمني رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٢.

من الواضح فإن توجه المشرع اليمني توجهاً موقفاً ، لأنه يتوافق مع النظرية الحديثة على ملكية الأموال العامة.

وهذا ولم يختلف موقف المشرع العراقي، عن موقف نظرائه في التشريعات التي لم تحدد موقفاً واضحاً تجاه هذه المسألة كالقانون المصري والأردني، إذ تنص الفقرة الأولى من المادة (٧١) من القانون المدني على أنه : (١- تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة...). إذ نفهم من هذه المادة إن المشرع لم ينص صراحة على ملكية الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة للأموال العامة، وإنما لم يكن له رأي واضح في هذا الشأن.

ويمكن القول إن الفقه المصري شهد خلاف حول تكييف حق الدولة والأشخاص المعنوية العامة على الأموال العامة بسبب عدم بيان الاتجاه الذي يؤيده المشرع بشكل واضح كما اسلفنا بيانه وكذلك مؤيدو اتجاه ملكية الدولة للأموال العامة في القانون العراقي وذلك لتمائل النصين^(١) هذا وقد استند الأستاذ السنهاوري في الفقرة الأولى من المادة (٧١) في ترجيحه لملكية الدولة للأموال العامة إن المشرع يأخذ بتعدد الدومين العام وهنا نكون أمام مال عام للدولة ، ومال عام لكل شخص من الأشخاص المعنوية العامة، إذ إن من النتائج التي تترتب على القول بملكية المال العام هي تعدد الدومين^(٢)، إذ إن المشرع قد قيد حق التصرف في هذه الأموال ومنع حجزها أو تملكها بالتقادم^(٣)، وبعد هذا إثبات لملكية الأموال العامة، وإذا قلنا بخلاف ذلك فإن الشخص الإداري لا يملك المال العام وبذلك سوف نكون أمام منع عديم الفائدة، ومن الواضح إن اتجاه المشرع مؤيد للأخذ بالنظريات الحديثة التي تعد الملكية وظيفة اجتماعية في تشريعاته المختلفة^(٤).

(١) يماثل النص العراقي النص المصري ، عدا إن التقنين العراقي لا يشمل في الفقرة الأولى من ينظر: المادة (٧١) عبارة : (أو قرار جمهوري أو قرار من الوزير المختص) التي تضمنها النص المصري

(٢) عبد الرزاق احمد السنهاوري، الوسيط في شرح القانون المدني حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء والأموال الجزء الثامن، بيروت، دار احياء التراث العربي، ص١٤٧.

(٣) ينظر: المادة (٧١) الفقرة الثانية من القانون المدني على أنه : (٢) وهذه الأموال لا يجوز التصرف بها أو الحجر عليها أو تملكها بالتقادم)

(٤) نصت ينظر: المادة (١٦) من دستور (١٩٧٠) على أن : (أ. الملكية وظيفة اجتماعية تمارس في حدود أهداف المجتمع ومناهج الدولة وفقاً لأحكام القانون).

وقد أكد مشروع دستور (١٩٩٠) هذا الاتجاه في نص ينظر: المادة (٣٠) فجاء فيها : (الملكية وظيفة اجتماعية، ينظم القانون كيفية التصرف بها، واستعمالها والانتفاع بها، بما يتفق والمصلحة العامة والأسس الاقتصادية والاجتماعية المحددة في الدستور).

ومن خلال ذلك يتضح إن المشرع العراقي أخذ بالاتجاه المؤيد لملكية الدولة للمال العام ، رغم إنه لم ينص على ذلك صراحة ، إنما جاء هذا التأييد ضمنياً، وفي ضوء ما تقدم كان الأجدر بالمشرع اتخاذ موقف صريح حول تحديد حق الدولة والأشخاص المعنوية العامة على الأموال العامة بحيث يكون تأييده لملكية الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة للأموال العامة صريحاً لا خلاف فيه.

خامساً: النتائج المترتبة على مملوكية المال العام: يترتب على تكييف حق الدولة والأشخاص الإدارية على الأموال العامة بأنه حق ملكية مجموعة نتائج وهي:

١- حق الأشخاص العامة في رفع دعاوى الاستحقاق أو الاسترداد ورفع دعاوى الحيازة أو وضع اليد لرد الاعتداء الواقع من الأفراد على حيازتها للمال العام^(١).

٢- وللشخص الإداري الجمع في الدعويين الحيازة والاسترداد. وحققها في إزالة التعدي بالطريق الإداري.

٣- يقع على عاتق الأشخاص العامة المالكة للمال العام صيانتها وتلتزم بتعويض الأفراد بسبب الأضرار التي لحقت بهم من جراء أهملها في القيام بصيانة المال العام.

٤- يحق للأشخاص الإدارية المالكة للأموال العامة مطالبة المعتدي على أموالها بالحق في التعويض إدارياً وقضائياً عما يصيبها من أضرار.

٥- للأشخاص العامة الحق في تملك الثمار والحاصلات التي يغلبها المال العام والركاز المدفون لأن ملكتها للأرض المعتبرة من الأموال العامة تشمل سطح الأرض وباطنها، واكتساب ملكية طمي الأنهر المجاورة^(٢).

٦- إلزام الأشخاص العامة بواجب صيانة الأموال العامة.

٧- تعدد حق الملكية على المال العام بتعدد الأشخاص العامة المالكة لها^(٣). فالدومين العام يتعدد بتعدد الأشخاص الإدارية التي تملك المال العام، فيكون لكل شخص إداري دومين عام يملكه بشكل مستقل عن الدومين العام المملوك للأشخاص الإدارية الأخرى ، فمن الخطأ القول أن وحدة الدومين العام أو تعدده يكون موقوفاً على الاعتراف بالشخصية الإدارية لغير الدولة ، أو اقتصرها على الدولة،

كما أخذ القانون المدني بهذا الاتجاه طريق إيراد في نص ينظر: المادة (١٠٥١) بعض القيود التي ترد على حق الملكية.
(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا، أصول القانون الإداري أموال الإدارة العامة وامتيازاتها دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ١٣٧.

(٢) عبد الرزاق السنهوري، حق الملكية ، مصدر سابق، ص ١٤٦.

(٣) إبراهيم عبد العزيز شيجا، مصدر سابق، ص ١٤٨.

فالشخصية الإدارية ضرورية لإمكان القول بتملك المال العام ولكنها لا تكفي وحدها لتقرير ذلك^(١)، ولكن القول بملكية المال العام يجعل جميع الأشخاص الإدارية مالكة لدومينها العام، وهذا يؤدي إلى تعدد الدومين العام.

٨- عند انتهاء تخصيص الأموال العامة للمنفعة العامة يجوز للأشخاص الإدارية المالكة لها التصرف بالبيع أو الإيجار، ويدخل ثمن البيع أو الإيجار ضمن الذمة المالية لهذه الأشخاص^(٢).

ويرى الباحث إن اختلاف الفقه المصري لتكييف حق الدولة والأشخاص المعنوية العامة على الأموال العامة بسبب عدم تحديد المشرع بشكل قاطع وصريح حق ملكية الدولة على المال العام، وكان من الواضح في توجه المشرع اليمني توجهاً موقفاً ، لأنه يتوافق مع النظرية الحديثة على ملكية الأموال العامة.

ومن خلال ذلك يتضح إن ملكية الدولة للمال العام مشابهة للملكية الاعتيادية التي ينظمها القانون المدني ، مع توفر عناصرها الثلاث (استعمال، استغلال ، تصرف) ، وأن أنصار حق ملكية الدولة على المال العام ، برهنوا هذا الحق عن طريق أثباتهم في توافر عناصر الملكية على المال العام ، لكن إن ما يميز هذه الملكية هو تخصيصها للمنفعة العامة، إذ إن هي ملكية اعتيادية مقيدة في تخصيصها للمنفعة العامة ، مثل القيود الأخرى التي ينظمها القانون المدني على حق الملكية ، وإن الأمتيازات التي تتمتع بها الإدارة اتجاه الأموال العامة بسبب ارتباطها بالمصلحة العامة إن المشرع العراقي أخذ بالاتجاه المؤيد لملكية الدولة للمال العام ، رغم إنه لم ينص على ذلك صراحة ، إنما جاء هذا التأييد ضمنياً، ونشد على يد المشرع اتخاذ موقف صريح لا جدل فيه حول تحديد حق الدولة والأشخاص المعنوية العامة على الأموال العامة. والخذ بالاتجاه المؤيد لملكية الدولة على المال العام.

(١) محمد زهير جرانة ، حق الدولة والأفراد على الأموال العامة، مصدر سابق ، ص ٩٤.

(٢) محمد عبدالله الحراري، القانون الاداري الليبي، مصدر سابق، ص ١٧٣.

المطلب الثاني

التكييف القانوني لحق الملكية على المال العام

إن حق الدولة على المال العام هو حق ملكية وليس حق إشراف ورقابة، هذا ما اتفق عليه غالبية الفقه غير أنهم اختلفوا فيما بينهم حول تكييف هذا الحق، فبعضهم قال انها ملكية اعتيادية لا تختلف عن الملكية في القانون المدني، وبعضهم الآخر وصفها بأنها ملكية عامة وبعضهم عدها ملكية اجتماعية وآخرون وصفوها بأنها ملكية ادارية، وهذا ما سنتوافر عليه تباعاً:-

الفرع الأول

نظرية الملكية العادية أو الخاصة

ويرى القائلون لهذه النظرية بأنه لا يوجد سوى نوع واحد من الملكية، وهي الملكية المدنية أو الخاصة، ووحدة ملكية الدولة لأموالها جميعاً العامة منها والخاصة إذ لا يترتب على تخصيص بعض الأموال المملوكة للإدارة للمنافع العامة أي تأثير في جوهر الملكية أو طبيعتها، وإنما يضاف إليها مجموعة من القواعد الاستثنائية، المستمدة من قواعد القانون العام والتي يُسَوَّغ تطبيقها، بتخصيص الأموال للمنفعة العامة^(١).

وذهب أنصار هذه النظرية إلى إنه من الخطأ قول ملكية الإدارة على أموال الدومين العام حقاً له طبيعة خاصة كنعته مثلاً بحق الملكية العامة^(٢). واعتبروا حق ملكية الأشخاص العامة لأموالها سواء العامة أو الخاصة هي واحدة من حيث الجوهر والطبيعة وعدها حق ملكية عادية. والاختلاف في ذلك يظهر في ممارسة حق الملكية فتخضع الأموال الخاصة لإجراءات القانون الخاص والأموال العامة تخضع لإجراءات القانون العام، وان ملكية الأموال العامة تتميز بتخصيصها للمنفعة العامة وهي تشكل حقوق الارتفاق التي يثقل بها حق الملكية العامة لصالح الإدارة أو الأفراد، وهذه الحقوق العينية التبعية التي لا تغير من حق الملكية الأصلي الذي يبقى محكوماً بقواعد القانون الخاص، أما حقوق الارتفاق المقررة على المال العام، فتطبق عليها قواعد القانون العام^(٣).

(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، أصول القانون الإداري ، مصدر سابق ، ص ١٣٩ .

(٢) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الاداري دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ٥٧٩.

(٣) سليمان محمد الطماوي، المصدر السابق، ص ٥٨١.

وتعرض هذا الرأي للنقد من الفقه الفرنسي، إذ أنه يجعل من المالك صاحب حق ارتفاق على ما يملكه من أموال ، ويكون للدولة حق ارتفاق على أموالهم العامة، وبهذا يخالف قواعد الارتفاق المعروفة في القانون المدني، والتي تعرف الارتفاق بأنه (الحد من منفعة عقار لمصلحة عقار آخر مملوك لشخص آخر) ويؤدي ذلك إلى خضوع المنازعات المتعلقة بالملكية للقضاء العادي والمنازعات المتعلقة بالتخصيص هي من اختصاص القضاء الإداري^(١).

الفرع الثاني

نظرية الملكية الاجتماعية.

من الداعمين لهذه النظرية الفقيه الفرنسي (بونارد)، ومفادها إنه استثنائاً مالك الشيء بمنافع الشيء المملوك هو طابع الملكية الخاصة أو الفردية وأن هذا الحق يكون ركنين أساسيين: الأول حيازة الشيء والثاني هو مكنة صاحبه في التصرف في منافع الشيء المملوك، وهنا يجب التفريق بين نوعين من الملكية.

الأولى: فردية تخضع لقواعد القانون الخاص ، ويهدف المالك من خلالها الحصول على المنافع لصالحه الشخصي.

والثانية: اجتماعية يرمي مالك الشيء من وراء حيازته تخصيص منفعه لصالح الآخرين مع بقاء هيمنته على المال، وهذا النوع من الملكية هو ثابت للدولة على أموالها^(٢).

إلا إن هذه النظرية لم تسلم بدورها من النقد على أساس أن الإدارة لا تمنح كل الفوائد الناجمة عن أموالها العامة للغير، ولا يوجد ما يمنعها من أن تحوز لنفسها ما تستطيع الحصول عليه من المال من فوائد جزئية أو كلية، وإن التطور الحديث دفع مختلف الأشخاص الإدارية إلى إتباع كافة السبل التي تؤدي إلى استغلال أموالها اقتصادياً في الحدود التي لا يتعارض فيها الاستغلال مع أهداف تخصيص هذه الأموال من جهة^(٣)، ومن جهة أخرى فإن التسليم بهذه النظرية يؤدي إلى الازدواج في تكييف حق ملكية الإدارة على أموالها العامة، فمرة نكون أمام ملكية اجتماعية بالنسبة للأموال المخصصة لاستعمال

(١) محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام ، مصدر سابق ، ص ١٢٠ .

(٢) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، أصول القانون الإداري ، مصدر سابق، ص ١٤٠ .

(٣) محمد فاروق عبد الحميد ، المركز القانوني للمال العام ، مصدر سابق، ص ١٢١ .

الجمهور ،ومرة أخرى نكون بصدد ملكية فردية بالنسبة للأموال المخصصة للمرافق العامة وهذا مصدر للتعقيد لأنها تقوم على تشبيه ملكية الأموال العامة بالملكية العادية أو الخاصة.

الفرع الثالث

نظرية الملكية العامة

من الدعاة إلى هذه النظرية الفقيه (أتوماير) وهو من أبرز الفقهاء الألمان، ومفاد ما جاء به إن ما يميز ملكية الأموال العامة عن ملكية الأموال الخاصة هو خضوعها إلى قواعد القانون العام خضوعاً تاماً، ونفورها من الخضوع لأحكام القانون الخاص، ويترتب على شمول الملكية العامة بأوجه كثيرة من الحماية ويكون أساسها في سلطة الضبط التي تستعين الإدارة بها لحماية المال العام ، و للإدارة الحق في اللجوء إلى وسائل القوة لحماية المال العام، دون حاجة لوجود سند قانوني يرخّص لها استعمال هذه الوسائل، ويرى أتوماير أن لجوء الإدارة إلى وسائل القانون الخاص لحماية الملكية مثل دعاوي الحياة والاستحقاق أمر يكشف عن ضعفها والذيل من هيبتها عدها صاحبة سيادة وسلطان^(١).

هذا ومن الواضح إن نظرية أتوماير تقوم على الفصل التام بين ملكية الأموال العامة التي تخضع لقواعد القانون العام وملكية الأموال الخاصة التي تخضع لأحكام القانون الخاص، ولهذا وجهت انتقادات إلى هذه النظرية إذ رأى الفقه، أنه لا يوجد اعتبار قانوني سليم يحول دون تضافر وسائل الحماية المقررة في كل من القانونين (الخاص والعام) لحماية الأموال العامة والدفاع عنها لأن الفقيه يرفض التجاء الدولة إلى وسائل القانون الخاص لحماية الأموال العامة، فضلاً عن ذلك أن فكرة اساس ونطاق الملكية واحد هو الذي يختلف سعة وضيقاً بحسب مجالي القانون العام والقانون الخاص^(٢).

(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني ، مصدر سابق، ص ٢٩٦.

(٢) إبراهيم عبد العزيز شيجا المصدر اعلاه ، ص ٢٩٧ .

الفرع الرابع

نظرية الملكية الإدارية

يعد الفقيه الفرنسي (هوريو) اول من تبنى هذه النظرية وقد دافع عنها أيضاً الفقيه (ريجو)، ثم أتجه التطور الفقهي والقضائي في فرنسا إلى الأخذ بهذه النظرية مع اختلافهم في التفاصيل^(١).

وفحوى هذه النظرية أن ما يتميز به القانون الإداري من متطلبات ومقتضيات لتنظيم العلاقات وامتيازات السلطة العامة قد أضفى على حق ملكية الأموال العامة طابعاً خاصاً جعلها تختلف عن حق الملكية المدنية من حيث اكتسابها وترتيب الحقوق عليها وافرد لتنظيمها وحمايتها قواعد خاصة، ويرى دعاء هذه النظرية يترتب على توافر عنصر السلطة العامة في شخص الدولة المالكة للأموال العامة اتساع حقيقي لنطاق هذه الملكية ومداها، فالإدارة تستطيع إن تلجأ لاستخدام سلطتها العامة وولايتها الأمرة في اجراءات نزع الملكية للمنفعة العامة لا إلى وسائل القانون الخاص، وحق الدولة على الأموال العامة هو حق ملكية اعتيادية مثل الملكية التي نص عليها القانون المدني، وتخصيص أموالها للمنفعة العامة، أضفى عليها ثوباً تفرق به عن الملكية الخاصة في طرق اكتسابها وترتيب الحقوق عليها وحمايتها، وأن قدرة الدولة على املكها (المال العام) هي مشابهة لسلطة الإدارة في فرض أرادتها على الأفراد وإنشاء المراكز القانونية التي تلزم الأفراد بمراعاتها، فهي أقوى من قدرة المالك الاعتيادي، كونها تستعين بولايتها الأمرة وما يعطيه القانون العام لها، فهي للمصلحة العامة تنزع ملكية الأفراد قسراً^(٢)، وتجبرهم على مراعاة حدود التنظيم، وتمنحهم الترخيص لأشغال الأموال العامة، وتفرض على من يعتدي على الأموال العامة أو يعرقل الانتفاع بها عقوبات جزائية، ومع ذلك يبقى للإدارة أن تستعين بوسائل الحماية الواردة في القانون المدني، نحو دعوى الاستحقاق ودعوى وضع اليد^(٣).

ويرى الفقيه "هوريو" أيضاً في اتساع نطاق الملكية بالشكل السابق إبرازه قد اقتضته دواعي المصلحة العامة وولاية الأشخاص الإدارية الأمرة نتيجة توافر عنصر السلطة العامة، فإنه يترتب على تخصيص هذه الأموال للمنفعة العامة، ووجوب احترام هذا التخصيص، تضيق في نطاق هذه الملكية، وانكماش في حقوق الإدارة عليها، بالقدر الذي يستلزمه بقاء هذا التخصيص، ويتمثل هذا الانكماش فيما يصيب حقوق

(١) محمد سعيد فرهود ، النظام القانوني للمال العام في القانون السوري ، مصدر سابق ، ص ٢٦٥ .

(٢) محمد عبدالله الحراري، القانون الاداري الليبي، مصدر سابق، ص ١٧٣.

(٣) ابراهيم عبد العزيز شبحا، أصول القانون الإداري، اموال الادارة وامتيازاتها دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ١٤٣.

الإدارة على الأموال العامة من استعمال واستغلال وتصرف، إذ يجب أن يجري الاستعمال ضمن حدود التخصيص للمنفعة العامة، واستغلالها هذه الأموال يجب إن لا يترتب عليها تعطيل لمظاهر الانتفاع، ولا يكون للإدارة حق التصرف في هذه الأموال^(١).

ويرى الدكتور إبراهيم عبد العزيز شيجا أن هذه المظاهر أعراض لا تؤثر في جوهر الملكية، فإذا كانت الإدارة تكتسب ملكية الأموال العامة بطريقة نزع الملكية للمنفعة العامة، وتستعين في تنظيمها بوسائل القانون الإداري، كاعتماد خطوط التنظيم، وممارسة سلطات الضبط بغية حماية هذه الأموال، وتقدر بمشيتها أصفاء الصفة العامة عليها وتجريدها من هذه الصفة، فإن ذلك يرجع إلى عنصر السلطة العامة الذي يتوافر في جميع أعمال الإدارة، لا إلى سر كامن في طبيعة حق الملكية، الذي يكون للإدارة على الأموال العامة لذلك ابينا يكون حق ملكية الإدارة على الأموال العامة وإن الأستاذ شيجا لا يساند ولا يقر بهذا الرأي وي طرح البديل الذي فحواه أن حق ملكية الدولة وغيرها من الأشخاص الإدارية على الأموال العامة هو حق ملكية عادية مقيدة بهدف التخصيص للمنفعة العامة لأن الأشخاص الإدارية تمتلك جميع عناصر الملكية المعروفة في القانون المدني وهي مقيدة بالتخصيص للمنفعة العامة^(٢).

ونحن نرى ونساير أنصار حق الدولة بملكية المال العام، قد أثبتوا هذا الحق عن طريق أثباتهم في توافر عناصر الملكية الثلاث (استعمال - استغلال - تصرف)، ولذلك إن ملكية الدولة على المال العام لا تختلف عن الملكية الاعتيادية التي ينظمها القانون المدني، لكن ما تتميز به هذه الملكية هو تخصيص المال العام للمنفعة العامة، إذأ فهي ملكية اعتيادية مقيدة بالتخصيص للمنفعة العامة، مثل أي قيد يرد على حق الملكية والتي ينظمها القانون المدني.

(١) عبد الغني بسيوني عبدالله، النظرية العامة في القانون الإداري دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري وتطبيقها في مصر، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣ ص ٥٩٩

(٢) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، مبادئ واحكام القانون الإداري اللبناني ، مصدر سابق ، ص ٢٩٩ .

المبحث الثالث

الحماية القانونية لأموال الدولة

لكي تستطيع الأموال العامة القيام بدورها في تحقيق النفع العام لا بد لها إن تنفرد بقواعد حماية قانونية خاصة تميزها عن غيرها من الأموال، ونظرا للأهمية الكبرى التي تشغلها تلك الأموال. بعدّها مصدر ثراء الأوطان وقوتها وكونها ركيزة الدول في أداء وظائفها الملقاة على عاتقها في تحقيق الأهداف المطلوبة، كيما تقوم الدولة بوظائفها التي حددت بالدستور في سبيل أداء هذه الوظائف، ولا بد من امتلاكها أموالاً منقولة وعقارية تستخدمها في مؤسساتها ، أو من قبل الجمهور مباشرة وقد يحدث إن يعتدي عليها الأفراد بصورة أو بأخرى مما يتطلب تدخل الدولة بإحاطتها بالحماية اللازمة لمنع الاعتداء ابتداءً ،من خلال القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة ، والتي تتمثل بالطابع التنفيذي والذي يحدث في مجال التنظيم القانوني آثاراً ليس لها مقابل بالقياس إلى الأعمال التي تتم في نطاق القانون الخاص، فالقرار الإداري الصادر من الإدارة بإزالة التجاوز يوجب على الأفراد إلزامات دون حاجة إلى موافقتهم في تنفذه مباشرة دون الألتجاء إلى القضاء إذا لم ينفذه الأفراد اختياريّاً ،ويعد هذا أهم الأمتيازات بنص القانون التي تتمتع بها الإدارة في مجال القانون العام، تستهدف تحقيق المنافع العامة، هذا وان الإدارة بإمكانها رفع دعوى أمام المحاكم لمنع الاعتداء على المال العام أو من خلال دعوى مدنية بطلب إزالة الاعتداء والتعويض عن الأضرار التي لحقت به، أو عن طريق الدعوى الجنائية بما يوفره قانون العقوبات من خلال ما يتضمنه من جزاءات في حالة الاعتداء عليها، ويضفي المشرع في مختلف دول العالم على إحاطة الأموال العامة بقواعد قانونية صبت في قوالب وصياغات قانونية خاصة لحمايتها وانسجاماً مع ذلك فقد تعددت النصوص القانونية التي تناولت حماية المال العام فقد تكون الحماية في القانون المدني أو في القانون الجنائي أو في قوانين أخرى .. لذلك ارتئينا ضمن هذا المبحث إن نبين صور الحماية القانونية للأموال الدولة في القانون المدني في المطلب الأول والحماية الجنائية لهذه الأموال في المطلب الثاني وكما يأتي:

المطلب الأول

الحماية المدنية لأموال الدولة

يقصد بالحماية المدنية للأموال العامة: أخراج الأموال العامة من دائرة التعامل القانوني التي يعترف بها القانون المدني للملكية الفردية فلا يكون المال العام قابلاً للتصرف فيه أو الحجز عليه أو تملكه بالتقادم^(١). والحماية هي الأحكام التي تضمنها القانون المدني لتأمين المال العام وتوفير الحماية له ليؤدي دوره المخصص له في خدمة المنفعة العامة على الوجه الأكمل^(٢). ولهذه الخصوصية تستلزم الذود عنها لضمان استمرار تخصيصها للنفع العام فمن غير الجائز ترك تلك الأموال عرضة للتصرف فيها، بالبيع والهبة مثلاً، أو عرضة للحجز عليها وفاء لدين أحد الأفراد أو تملكها بالتقادم، بوضع اليد أو الحيازة، وحرمان أفراد الشعب وجمهور المنتفعين منها، ومن هنا تنبثق الحماية المدنية التي تقيم سورا حول تلك الأموال لتذود عنها بقواعد قانونية تجد مكانها في نصوص القانون المدني، إذ تضمنت القوانين المدنية أحكام خاصة لحماية المال العام، والتي بينها أما الحماية في فرنسا فقد أقرها الفقه القضاء الفرنسي قبل أن يقرها المشرع في قانون الأموال العامة الفرنسي لسنة ١٩٥٧ والذي نصت المادة الثانية منه على إن: (أموال الدومين العام غير قابلة للتصرف ولا تكتسب ملكيتها بالتقادم)^(٣) ونص عليها القانون المدني المصري في المادة (٨٧) التي تنص: (وهذه الأموال العامة لا يجوز التصرف بها، أو الحجز عليها، أو تملكها بالتقادم)^(٤) والتي جاءت متفقة القانون المدني العراقي في الفقرة الأولى من المادة (٧١) بالنص (وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم)^(٥). وفي ضوء ما تقدم سوف نعرض في هذا المطلب قواعد الحماية المدنية في ثلاثة فروع يتضمن الفرع الأول عدم جواز التصرف في المال العام وفي الفرع الثاني عدم جواز الحجز على المال العام، وعدم جواز تملك المال العام بالتقادم في الفرع الثالث وكما يأتي:

(١) طعيمة الجرف، القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٧٠٧.

(٢) عبد الغني بسيوني عبدالله، النظرية العامة في القانون الإداري دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري وتطبيقها في مصر، مصدر سابق، ص ٦١٢.

(٣) محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام، مصدر سابق، ص ١٥٤. علي محمد بدير ، عصام البرزنجي ، مهدي ياسين السلامي، مبادئ واحكام القانون الإداري ، مصدر سابق، ص ٣٩٥.

(٤) ينظر: المادة (٨٧) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨

(٥) الفقرة (١) المادة (٧١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

الفرع الأول

عدم جواز التصرف بالمال العام

ويقصد بهذا المبدأ منع كافة التصرفات المدنية التي ترد على الأموال العامة، ويكون من شأنها نقل ملكيته للأفراد والجماعات الخاصة أو ترتيب أي حق عيني عليه يتعارض وتخصيصه للنفع العام^(١). وبذلك لا يجوز للإدارة أن تتصرف في المال العام بما يتعارض مع المنفعة العامة التي خصص ذلك المال من أجلها إذ أن جميع التصرفات المدنية التي ترد عليه تكون باطلة والتي من شأنها نقل ملكيته أو ترتيب أي حق عيني عليه.

ويرى الفقه الحديث أن قاعدة عدم جواز التصرف يرجع إلى ضرورة حماية تخصيص الأموال للمنفعة العامة ، لأن إباحة التصرف بهذه الأموال يؤدي إلى انتقال ملكيتها من ذمة الإدارة إلى ذمة الغير ، ومن ثم ينقطع التخصيص^(٢).

وقد ظهرت هذه القاعدة لأول مرة من قبل الفقه والقضاء الفرنسيين دون أن تستند إلى أصل تشريعي حيث وضعت في ظل النظام السابق للثورة الفرنسية حسب أمر (دي مولان) لعام ١٦٥٥ وكان الغرض منها عدم الإسراف وتبذير الأملاك العامة التي كانت إيراداتها تعد عنصراً هاماً لموارد الدولة^(٣). هذا ولم يتغير الحال حتى عام ١٩٥٧ الذي صدر فيه قانون أموال الدولة الفرنسي إذ قرر في المادة (٨١) منه أن أموال الدومين العام غير قابلة للتصرف أو لاكتسابها بالتقادم.

يعد ذلك صورة وافية من صور الحماية المدنية التي تتجسد في أن الأموال العامة لا يمكنها الخضوع لأي من التصرفات العينية الواردة في القانون الخاص مثل (الرهن والبيع والإجازة ... وغيرها) التي يترتب عليها انتقال الملكية إلى الأفراد أو تؤدي إلى حق ارتفاق أو أي حق عيني عليه يخالف مبدأ

(١) نذير محمد الطيب اوهاب، حماية المال العام في الفقه الاسلامي، ط١، الرياض، ٢٠٠١، ص ٧٦.

(٢) إبراهيم عبد العزيز شيجا ، مبادئ واحكام القانون الإداري اللبناني ، مصدر سابق ، ص ٣٠٩ .

(٣) كانت أموال الدولة تسمى أملاك التاج أو دومين التاج وكان دومين التاج يشتمل على الحقوق الخاصة بالملك وغيرها من الحقوق التي لها طابع ضريبي كما اشتمل على كثير من الأموال المادية نحو الطرق والأنهار وميادين الحرب ونظراً لاتحاد ذمة التاج مع ذمة الملك قررت قاعدة عدم جواز التصرف بأموال التاج لحمايتها من التجزئة والتبذير والإسراف،

راجع د٠ إبراهيم عبد العزيز شيجا ، الأموال العامة ، مصدر سابق ، ص ١٨ .

تخصيص المال للنفع العام^(١). وإذا اجيزت مثل تلك التصرفات (التي تزيل من شأنها من ملكية الشخص الإداري للمال العام) فإن مصيرها البطلان^(٢).

فليس للمشتري الاحتجاج بقاعدة الحيابة في المنقول سند الملكية إذا حصل ذلك عن طريق البيع الخطأ في الأموال العامة فلإدارة استرداد المبيع من المشتري في أي وقت، ذلك إن الأموال العامة تختلف عن أموال الأفراد الخاصة في عدم قابليتها للتداول من ذمة لأخرى لأن ذلك لا يتفق مع القواعد المقررة لحماية الأموال العامة^(٣).

إن التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة ظهرت بشكل واضح رغم كونها كانت محددة ونسبية ، فإن نسبيتها في حقل تطبيقها الذي يقتصر على الأموال العامة ، كون تلك الأموال ومتعلقاتها عامة فإذا تم تصنيفها ضمن الأموال الخاصة فلا تنطبق عليها هذه القاعدة ، وهي محددة لأنها لا تشمل من حيث المبدأ الأموال المنقولة المخصصة للخدمات العامة وإن أهم سبب لقيام مثل هذه القاعدة هو الضمان الفعلي للاستعمال الجماعي للخدمات العام، وإن من النتائج المهمة التي تترتب على قاعدة عدم جواز التصرف بالأموال العامة وهي استقرار صفة العمومية على هذه الأموال لصالح الإدارة لا لصالح الأفراد وذلك لحماية أموال الدولة العامة من التجاوز عليها فإذا أنهى الشخص الإداري تخصيص هذه الأموال للنفع العام فإنه يصبح مالا خاصاً فيجوز للإدارة التصرف فيها^(٤) ، فإنه يتمتع على الإدارة أن تنتقل مالا عاماً إلى ذمة أحد الأفراد أو أحد الأشخاص المعنوية الخاصة ، إلا بعد تجريده من صفته العامة وإحاقه بالأموال الخاصة^(٥) وفي مصر أجاز ترتيب حق ارتفاق على المال العام، واشترط إن لا يتعارض حق الارتفاق المقرر على المال العام مع الغرض والاستعمال الذي خصص المال من أجله^(٦)،

(١) ويجوز ترتيب مثل هذه الحقوق ما دامت لا تتعارض مع طبيعة الاستعمال الذي خصصت له الأموال العامة. وهذا ما ذهب إليه قضاء محكمة التمييز العراقية في القرار رقم ٨٢٧ / حقوقية / ١٩٦٥ في ١٢/٣٠/١٩٦٥ انظر مجلة القضاء، ٢٤، س ١١، ١٩٦٥، ص ٩٤.

(٢) فؤاد العطار، مبادئ القانون الإداري، دار النهضة، القاهرة، ١٩٦١، ص ١٥٨.

(٣) سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، مطبعة جامعة عين شمس، ١٩٨٦، ص ٥٥١.

(٤) ماجد راغب الحلو ، القانون الإداري ، مصدر سابق، ص ١٧٤. فؤاد العطار، مبادئ القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٥٥٠.

(٥) محمد سعيد فرهود ، النظام القانوني للأموال العامة في القانون السوري ، مصدر سابق ، ص ٢٨٨ . كذلك راجع . طعيمة الجرف ، القانون الإداري ، مصدر سابق ، ص ٣٦٩ .

(٦) سيف بن بخيت بن حمد، حماية المال العام في التشريع العماني، مصدر سابق، ص ٥٦،

والعراق تسري هذه القاعدة على جميع الأموال العامة العقارية أو المنقولة ^(١) أما بالنسبة للتشريع العراقي حسب ما وضعه قانون بيع وإيجار أموال الدولة المرقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ المعدل فهو يتناقض مع هذه القاعدة إذ لا يمكن أن تقيد يد الإدارة في بيع وإيجار أموال الدولة عن طريق هذه القاعدة وهنا يتدخل المشرع ليوضح الحالات التي يجوز للإدارة أن تباع أو تؤجر الأموال عن طريق القانون أو الأنظمة، ومن هنا نشير إلى أن هذه القاعدة ليست على إطلاقها أي تعني بعدم إمكانية إجراء التصرفات القانونية على الأموال العامة بصورة مطلقة إذ يمكن حصول ذلك في الأحوال الآتية:-

١. ويقصد به حينما تقوم إحدى الجهات الإدارية المركزية أو اللامركزية في التصرف الإداري في المال العام بالتنازل عن بعض الأموال التابعة لسلطانها الإدارية إلى جهة إدارية أخرى بمقابل أو بدون مقابل ، أو في تغيير تخصيصه من منفعة عامة معينة إلى أخرى ، وذلك لاتخرج هذه التصرفات المال العام من دائرة التخصيص للمنفعة العامة ، مثل التنازل التي ينتقل به المال العام من ولاية الإدارة المركزية إلى ولاية الإدارة اللامركزية ، سواء كانت محلية أو مرفقية نحو البلديات الشركات العامة ^(٢) .
٢. التصرفات التي لا تتعارض مع حق الملكية الإدارية ، فإنها مسموح بها نحو منح ترخيص للأفراد باستعمال جزء من المال العام ، فهذه التصرفات لا تتعارض مع التخصيص للمنفعة العامة فتكون جائزة ، فعقد استعمال المال العام يخضع لأحكام القانون العام الذي يبيح للإدارة إنهائه أو تعديله عقد الترخيص باستعمال جزء من المال العام فإن هذه التراخيص تصدر بصفة مؤقتة ^(٣) .
٣. لا تسري هذه القاعدة على الثمار أو المنتجات التي تغلها الأموال العامة رغم سريانها الأموال ، لأن هذه الثمار والمنتجات لا تكون مخصصة للمنفعة العامة ، ومن ثمَّ يكون للإدارة حرية التصرف بها.

(١) ينظر: المادة (٢/٧١) من التقنين المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ وينظر: المادة (٨٧) من التقنين المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ . وذهب بعض الفقه في فرنسا الذين يعتقون فكرة التدرج في تطبيق النظام القانوني للمال العام ومنهم (فالين و كوكيت) ، إلى أن قاعدة عدم جواز التصرف في المال العام لا تطبق على المنقولات إلا إذا كانت ضرورية لا يمكن استبدالها بغيرها نحو التحف والمخطوطات الأثرية ، د . محمد فاروق عبد الحميد ، المركز القانوني للمال العام ، مصدر سابق ، ص ١٥٧ .

(٢) محمد عبد المحسن المقاطع، النظام القانوني للأموال العامة في الكويت ، مجلة الحقوق، جامعة الكويت ، ٢٤ ، ١٩٩٨ ، ص ٢٦٣ .

(٣) محمد عبد الحميد ابو زيد، حماية المال العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، ص ١٧١ .

٤. الأموال العامة يجوز تقرير حقوق ارتفاق عليها إذا كان ذلك لا يتعارض مع التخصيص للمنفعة العامة^(١).

ويرى الفقه العراقي أن ما ذهب اليه المشرع العراقي قد سلك مسار يتناقض مع قاعدة عدم جواز التصرف ، وذلك عندما القانون أجاز للإدارة بيع أموال الدولة حسب ما تضمنه قانون بيع وإيجار أموال الدولة ذو العدد ٣٢ لسنة ١٩٨٦ من أحكام^(٢) وقد أيد القضاء العراقي ذلك في حكم محكمة التمييز بجواز بيع الأموال العامة استناداً إلى قانون بيع وإيجار أموال الدولة^(٣).

وأن هذا الرأي هو الرأي الراجح وذلك لأن المادة الأولى من القانون أعلاه قد قضت بأن أحكام هذا القانون تسري على أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة إلا إذا وجد نص تشريعي يقضي بخلاف ذلك^(٤). وهذا دليل صريح بأن أحكام هذا القانون لا تشمل الأموال العامة التي جاءت بها المادة (٧١) من التقنين المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١، لأن الفقرة (١) إذا وجد نص تشريعي يقضي بخلاف ذلك (تعد إشارة واضحة لنص المادة (٧١) من القانون المدني ، فضلاً عن ذلك إن قانون بيع وإيجار أموال الدولة اشترط التصرف بهذه الأموال، إلا بموافقة الوزير أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو من يخوله عند تحقق المصلحة العامة^(٥) إذ إن من الواضح لا يمكن للإدارة التصرف بالمال العام المخصص للنفع العام، بالبيع أو الإيجار لأن هذا يتناقض مع المصلحة العامة في حال وجود حاجة عامة لهذا المال، إلا بعد تجريد المال العام من صفته العام، وإن تعليمات الصادرة لتسهيل وتنفيذ قانون بيع وإيجار أموال الدولة في الدوائر التابعة للمحافظات منعت التصرف في عقارات الدولة، إلا بعد أن تؤيد الجهة صاحبة الاختصاص عدم تخصيص العقار لأي جهة حكومية حالياً، وعدم حاجة مشاريع

(١) إبراهيم عبد العزيز شيحا، الاموال العامة ، مصدر سابق ، ص ٥٧٨ .

(٢) علي حسن عبد الأمير، إجراءات إزالة التجاوز على المال العام العقاري في العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية، ع ٣، ٢٠١١، ص ١٧٧ . ذكرى عباس الدايني، وسائل الإدارة لإزالة التجاوز على الأموال العامة، مصدر سابق ، ص ٣١.

(٣) راجع قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم ١٧٨٧ / الهيئة الاستئنافية عقار/ ٢٠٠٩ في ٢٢/٦/٢٠٠٩ .

(٤) ينظر: المادة (١) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ .

(٥) قضت محكمة التمييز الاتحادية بقرارها المرقم ٢٣٥/الهيئة الموسعة المدنية / ٢٠٠٩ في ٢٠/٩/٢٠١٠ بأنه (لا يجوز بيع وإيجار قطع الاراضي العائدة للبلديات مالم يقرر الوزير أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو من يخوله ذلك وبخلافه تكون العقود الموقعة مع مدير البلدية باطلة قانوناً) قرار غير منشور .

الدولة إليه مستقبلاً، وفقاً للتصاميم الأساسية التفصيلية في الوحدة الإدارية^(١)، ولتوحيد القواعد المنظمة لبيع وإيجار هذه الأموال ، ألغى قانون بيع وإيجار عقارات الحكومة رقم (١٧) لسنة ١٩٦٧، وقانون بيع أموال الدولة المنقولة رقم ١١٥ لسنة ١٩٧٢، لغرض توحيد الأحكام في قانون واحد^(٢). أما القضاء العراقي فقد أقر بجواز إيجار الأموال العامة استناداً إلى قانون بيع وإيجار أموال الدولة^(٣)، أن القضاء العراقي من الواضح قد أستعمل عقد الإيجار بدلاً عن قرار الترخيص المعمول به في مصر وفرنسا، في حال استعمال الأموال العامة استعمالاً فردياً غير اعتيادي لذلك لا يصح هذا التعامل على جميع الأموال العامة.

الفرع الثاني

عدم جواز الحجز على المال العام

لا يجوز الحجز على المال العام وبيعه للوفاء بديون الشخص الإداري الذي يمتلكه، ومرد ذلك الحجز على المال العام يستهدف بيعها حتى يستوفي الدائن حقة من ثمن البيع، وهو أمر يتعارض مع تخصيص، هذه الأموال للنفع العام، وإن هذا المبدأ يفرض في الدولة الملاءة، وإنها قادرة على تنفيذ التزاماتها دون ضغط أو إكراه^(٤).

هذا ويعد هذه المبدأ نتيجة منطقية لقاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة سواء كان منقولاً أو عقاراً، فالحجز الذي يتم على أموال الدولة العامة يعد حجزاً باطلاً بطلاناً مطلقاً لأنه يعطل سير المرفق العام بانتظام واطراد وهذه الأموال مخصصة للنفع العام^(٥).

(١) ينظر: المادة (٣) من تعليمات تسهيل تنفيذ قانون بيع وإيجار أموال الدولة في الدوائر التابعة للمحافظة رقم (٧) لسنة ١٩٨٦ .

(٢) ينظر: الأسباب الموجبة لقانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ .

(٣) إذ أجاز القضاء العراقي إيجار كورنيش الأعظمية الذي يعد من الأموال العامة إلى أحد الأشخاص بالمزايدة ، بعد مصادقة أمين بغداد ، استناداً إلى قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ ، راجع نفس الاتجاه ، حكم رئاسة استئناف بغداد / الرصافة الاتحادية (الهيئة التمييزية) رقم (٢٠١٢/م/١٤٠٣) في ٢٠١٢/١٠/٣١ ، حكم غير منشور .

(٤) علي خطار شنتاوي، الوجيز في القانون الإداري، دار وائل للنشر، الاردن، ط ١ ، ٢٠٠٣، ص ٧٥٤

(٥) عبد الرزاق السنهوري ، حق الملكية ، ج ٨ ، دار احياء التراث العربي، بيروت، بلا سنة نشر، ص ١٥١ . ومحمد كامل مرسي شرح القانون المدني الجديد ، ج ١ ، الحقوق العينية الأصلية ، ١٩٤٨ ، ص ١٧٤ . واية ناصر عقل، الحماية

وبذلك يجب القول اتفاقاً مع ذلك بأنه لا يجوز الحجز على المال العام فالحجز ينتهي إلى بيع إجباري وبما أن البيع الاختياري من قبل الإدارة للمال العام ممنوع فمن باب أولى أن يحظر البيع الإجباري^(١). والحكمة من منع الحجز على الأموال العامة وذلك لضمان عدم توقف المرفق العام عن أداء خدماته أو تصبح قدرته على تقديم الخدمات أقل بكثير من الوجه المعتاد، ولضمان استمرار المرفق العام وانتظامه^(٢)، والانتفاع بالمال فيما خصص له وعدم نقل ملكيته من ذمة الإدارة إلى ذمة الغير يؤدي إلى انقطاع سبل الانتفاع به، ليس من المعقول القبول بإمكان الحجز على تلك الأموال نظراً للدور المهم الذي تلعبه هذه الأموال في قيام المرافق العامة في الدولة بواجباتها^(٣).

ويصف الفقيه الفرنسي (فالين) الدولة بأنها الرجل الشريف يفترض فيه الملاءة وإنه محل ثقة مما لا يتصور معه إفسارها. ويستطيع في كل وقت الوفاء بما عليه من التزامات مما لا حاجة معه إلى إجراء التنفيذ الجبري، ويعد هذا المبدأ نتيجة مهمة تتجسد في عدم جواز ترتيب حق من الحقوق العينية التبعية على الأموال العامة (مثل حق الرهن التأميني والحيازي وحقوق الامتياز). وهذه الحقوق تمنح أصحابها امتيازات لا يتمتع بها غيرهم من الدائنين العاديين مثل حق التتبع وحق التقدم عند بيع هذه الأموال المحجوز عليها جبراً على المدين^(٤). وهذا غير متحقق أصلاً بشأن الأموال العامة لأن هذه الأموال لا يجوز بيعها أساساً، ويطبق هذا المبدأ في فرنسا (عدم جواز الحجز على الأموال العامة) على الأموال الخاصة أيضاً استناداً إلى نصوص قانونية خاصة بذلك وإن مبدأ عدم جواز تعطيل أعمال الإدارة وبث الخلل في سير المرافق العامة في الدولة بتوقيع الحجز على أموالها. ويرى الفقيه الفرنسي (دي لوبادير) أن هذه المبدأ مبني في مختلف النصوص التي تقرر عدم قابلية أموال الدولة للحجز عليها بصفة عامة دون تمييز بين الدومين الخاص والدومين العام^(٥).

القانونية للأموال العامة في التشريعات الفلسطينية، دراسة مقارنة في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والقانون، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠١٧، ص ٧٢.

(١) إبراهيم طه الفياض، القانون الإداري، الكويت، مكتبة الفلاح، ط ١، ١٩٨٨، ص ١٦٢.

(٢) محمد الشافعي أبو راس، القانون الإداري، جامعة نها، بلا سنة نشر، ص ٢٤٤.

(٣) هيثم فالح حسن، الأساس الدستوري لمبدأ دوام سير المرافق العامة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ١٩٩٨، ص ١٢٨.

(٤) علي هادي العبيدي، الحقوق العينية، دراسة مقارنة ط ١، ١٤٢٠ هـ - ٢٠٠٠ م، ص ٢٩٣.

(٥) محمد زهير جرانه، حق الدولة والأفراد على المال العام، مصدر سابق، ص ٥٢.

أما المشرع المصري قرر في هذه القاعدة بموجب نص المادة (٨٧) مدني، غير أنها لا تطبق إلا على الأموال العامة دون الأموال الخاصة المملوكة للإدارة، ويرى جانب الفقه المصري أن جواز الحجز على الأموال الخاصة، من شأنه أن يؤدي إلى الإضرار بهيبة الدولة ، ويمس الثقة المفروضة فيها ، في حين إن الدولة موثوق بإمكاناتها وبيسارها واستعدادها للوفاء بديونها (١) .

غير إن ذلك يستلزم تدخل المشرع لكي يرسم المشرع طريقاً للدائن لاستيفاء دينه بشكل لا يتعارض مع كرامة الدولة وهيبتها (٢) . ونحن نؤيد الرأي الذي يدعو إلى تدخل المشرع المصري لحسم الموضوع من خلال إدخال الأموال الخاصة في دائرة الأموال العامة من حيث عدم جواز الحجز عليها فيجوز الحجز على الأموال المملوكة لفروع الدولة والتي تعد من أشخاص القانون الخاص كشركات القطاع العام التي تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً (٣) .

وفي العراق فقد أقر هذه القاعدة بموجب نص المادة (٧١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ ، ويلاحظ أن المضمون الذي أشارت إليه هذه المادة يقتصر أثره فقط على الأموال العامة، دون الأموال الخاصة ، وذلك أن أموال الإدارة الخاصة ، يجوز الحجز عليها ومباشرة التنفيذ ضدها .

غير أن اتجاه المشرع العراقي في نصوص القوانين المدنية الأخرى قد وسع من نطاق تطبيق هذه المبدأ، وهذا ما أيده القضاء العراقي أيضاً، في قانون المرافعات بالقول (لا يجوز حجز أو بيع الأموال المبينة فيما بعد لاقتضاء الدين سواء كان الحجز احتياطياً أو تنفيذياً ١ - أموال الدولة ٠٠٠) (٤) .

من الواضح إن عبارة أموال الدولة، تشمل الأموال الخاصة والأموال العامة المملوكة للدولة، إذ إنها جاءت مطلقة والمطلق يجري على إطلاقه، ما لم يقيم دليل التقييد صراحة أو دلالة ، لذا نرى في ذلك أكثر وضوحاً، أن قاعدة عدم جواز الحجز في القانون العراقي تسري على الأموال المملوكة للدولة سواء كانت عامة أو خاصة كما هو الحال في القانون الفرنسي (٥) .

(١) عبد الرزاق احمد السنهوري، حق الملكية، مصدر سابق، ص ١٦٧ . و محمد عبد الحميد أبو زيد ، حماية المال العام ، مصدر سابق ، ص ١٩٦ .

(٢) صلاح عبد الحميد محمود الأحوال، صور مكافحة الفساد للمال العام دراسة مقارنة بأحكام الفقه الاسلامي . دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ط ١ ، ٢٠١٨، ص ٧٥ .

(٣) عزمي عبد الفتاح، قواعد التنفيذ الجبري في القانون المرافعات، المطبعة العربية الحديثة، ١٩٨٤، ص ٣٢٩ .

(٤) ينظر: المادة (٢/٢٤٨) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٨ .

(٥) وقد اختلف شراح قانون المرافعات بشأن تفسير ينظر: المادة (٢٤٨) من قانون المرافعات العراقي فجانبا منهم يرى أنها تشمل أموال الدولة العامة والخاصة على حد سواء لذلك لا يجيزون الحجز على أموال الدولة العامة والخاصة أما

كذلك أيدَ قانون التنفيذ العراقي في النص على أنه (لا يجوز حجز أو بيع الأموال المبينة أدناه لقاء دين ١- أموال الدولة والقطاع الاشتراكي)^(١).

أن هذه المادة أكدت على حماية أموال الدولة وأموال القطاع العام ^(٢) وأن هذا ينسجم مع ازدياد دور الدولة، الذي يتطلب توفير نوع من الحماية، والاستقرار لأموالها التي تُعدّ من الوسائل الرئيسية من أجل ضمان سير تقديم هذه الخدمات.

وقد أيد القضاء العراقي هذا الاتجاه في مضمون حكم رئاسة محكمة استئناف نينوى - الهيئة التمييزية (عدم جواز الحجز على أموال شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية لأنها من أموال الدولة) ^(٣) ونحن نؤيد ماسار إليه المشرع العراقي في اتجاهه لحماية أموال الدولة.

الفرع الثالث

عدم جواز تملك المال العام بالتقادم

تعد هذه القاعدة أهم بكثير من قيد عدم جواز التصرف وعدم جواز الحجز، ويمكن ذلك في إنه يصعب تصور إن الدولة أو الشخص الإداري يعتمد إلى التصرف في الشيء العام إلا إذا كان غير عالم بصفته، ومن النادر أن يقدم دائن الشخص الإداري على حجز امواله العامة بل حتى حجز امواله الخاصة لأن الشخص الإداري يكون موسراً فلا يكون دائنة في حاجة إلى التنفيذ الجبري على ماله، وإنما الحذر والخشية في إن تعتدي الأفراد على الشيء العام بوضع اليد عليه أملاً في أن تكسب ملكيته بالتقادم. وحرّم القانون تملك الشيء العام بالتقادم. وكذلك لا يجوز لشخص إن يكسب حق ارتفاق بالتقادم على الأموال العامة، ويستطيع الشخص الإداري يحمي حيازته برفع دعوى الحيازة، وإن الأفراد لا يحمون

الجانب الآخر يرى أن الأموال العامة فقط لا يجوز الحجز عليها دون الأموال الخاصة ، لمزيد من التفاصيل بشأن الحجج التي أُسْتُدِّد عليها الفريقين راجع علاء يوسف اليعقوبي ، حماية الأموال العامة في القانون الإداري ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة ، جامعة بغداد ، ١٩٧٧، ص ٢٥٧ - ٢٥٨.

(١) ينظر: المادة (٦٢) من قانون التنفيذ العراقي رقم ٤٥ لسنة ١٩٨٠

(٢) القطاع العام مصطلح استعمل بدل مصطلح القطاع الاشتراكي ويقصد به المرافق العامة الاقتصادية نحو الشركات العامة.

(٣) أنظر حكم محكمة استئناف نينوى - الهيئة التمييزية ، رقم (٩) ، ٢٨/١٢/٢٠٠٩ ، المنشور في قاعدة التشريعات

العراقية على الرابط : <http://www.iraqild.org>

حيازتهم للشئ العام لأن هذه الحيازة لا يعتد بها^(١). وسيلة مهمة لحماية الأموال من وضع اليد عليها تكمل هذه القاعدة مع القاعدتين السابقتين سور الحماية المدنية للأموال العامة وأهمية هذا المبدأ تفوق ما سبقه من مبادئ في ذلك لأنه يؤدي إلى قيام الإدارة بدرء التجاوز الواقع على الأموال العامة والحيلولة دون استفادة الأفراد من قاعدة التملك بالتقادم التي تحول دون تخصيص المال للنفع العام وتحقيق المصلحة العامة^(٢). وفي ذلك لا تتوفر الحماية لواضع اليد على هذا المال أن يحمي يده بإحدى دعاوى وضع اليد والسبب في ذلك إن الدعاوى هي لحماية الحيازة القانونية وحيازة الأفراد للأموال العامة تعد غير مشروعة في نظر القانون^(٣).

إذ لولا التصدي لهؤلاء الأفراد بهذه القاعدة لكان اعتداؤهم على تلك الأموال بوضع اليد عليها مدة طويلة أملاً في اكتساب ملكيتها بالتقادم أمراً ممكناً^(٤). فإن بقاء هذه الحماية مرهون ببقاء الأموال العامة فإذا مازال عنها تخصيصها للنفع العام خرجت من الأموال العامة ودخلت من الأملاك الخاصة فتأخذ حكمها من حيث امكان امتلاكها بالتقادم إلا إذا نص على غير ذلك^(٥).

إن المال العام المملوك للدولة هو الذي يطبق عليه هذه القاعدة أما المال الخاص العائد للدولة فهو يخرج عن دائرة الحماية المدنية وبذلك يجوز تملكها بالتقادم وهذه القاعدة هي السائدة في فرنسا والتي تعد من خلق الفقه والقضاء.

لم يرد نص في القانون المدني الفرنسي يقرر عدم جواز امتلاك الأموال العامة بوضع اليد لمدة طويلة، كثف الفقه الفرنسي جهوده لمعالجة هذه المسألة في ضوء المبادئ العامة، إن الأموال العامة مازالت محتفظة بصفاتها العامة وتظل قائمة بأداء الخدمات التي رصدت من أجلها فانه لا سبيل إلى اكتسابها بوضع اليد بطبيعة أصلاً، أما إذا انتهت تخصيصها للنفع العام فلا محل لانطباق هذه القاعدة عليها^(٦).

(١) عبد الرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني اسباب كسب الملكية، ج ٩، احياء التراث العربي، بيروت، ص ٩٩٨.

(٢) محمد زهير جرانه، حق الدولة والأفراد على المال، مصدر سابق، ص ١٤١.

(٣) ابراهيم عبد العزيز شيحا، اصول القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١٦٣.

(٤) علاء يوسف اليعقوبي، حماية الأموال العامة في القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١٦٣.

(٥) محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الاداري دراسة مقارنة، القاهرة، ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ص ١٦٦.

(٦) محمد سامي مازن، تعليقات على الأحكام، مجلة القانون والاقتصاد السنة الأولى، ع ٤٤، ١٩٣١، ص ٧٠٠.

أما المشرع المصري حسم الأمر وقرر سحب الحماية إلى الأموال الخاصة المملوكة للدولة والأشخاص المعنوية العامة وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية المادة (٩٧٠) من التقنين المدني المعدل بالقانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٧٠ التي تنص على أنه:-

(لا يجوز تملك الأموال الخاصة المملوكة للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة وكذلك أموال الوحدات الاقتصادية والتابعة للمؤسسات العامة)^(١).

وقد أيد هذا المبدأ الحكم الصادر من المحكمة الإدارية العليا في مصر في ١٩٨٣/٣/٥ في حكمها الذي ينص :-

(... حظر حظراً كلياً تملك الأموال الخاصة المملوكة للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو كسب أي حق عيني عليها بالتقدم)^(٢).

ونصت المادة (٩٠) من القانون المدني السوري على: (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة للمنفعة العامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم، وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقدم)^(٣).

وفي العراق يقتصر أثر قاعدة (عدم جواز التملك بالتقدم) على أموال الدولة العامة المخصصة لتحقيق المنفعة العامة فقط، دون الأموال الخاصة، وهذا واضح من النص الذي أورده الفقرة الثانية من المادة (٧١) من التقنين المدني العراقي النافذ وهذا يعني أن الأموال الخاصة المملوكة للدولة يجوز اكتساب ملكيتها بوضع اليد عليها لمدة طويلة.

ويرى الباحث أن هناك قصور من المشرع في ما تضمنته نص المادة (٧١) التي نصت على حماية الأموال العامة دون الأموال الخاصة وندعو المشرع إلى أن يوسع من نطاق النص ليحتضن بالحماية كل أموال الدولة العامة والخاصة فهي جميعاً هدفها واحد هو تحقيق المنفعة العامة ومصلحة المجتمع. ومن النتائج التي تترتب على قاعدة (عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقدم) تتجسد في الآتي:-

(١) ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١٧٧.

(٢) طعن مصري رقم (٢٠٩) لسنة ٢٧ق، جلسة ١٩٨٣/٣/٥. أشار لهذا الحكم: نعيم عطية، حسن الفكهاني، الموسوعة الإدارية الحديثة، مبادئ المحكمة الإدارية العليا، وفتاوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة، ج ٥، ط ١، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، ١٩٨٦، ١٩٨٧، ص ٥٤١.

(٣) برهان زريج، التقدم في القانون الإداري، ط ١، سورية، ٢٠١٦، ص ١٩١.

١. يجوز لجهة الإدارة استرداد المال العام من واضع اليد مهما طاللت مدة وضع اليد ولو كان الحائز حسن النية ودون إلزامها برد الثمن إلى المشتري ولا يجوز أن يدفع واضع اليد في مواجهة الإدارة بدعوى وضع اليد لأن حيازته للمال العام في نظر القانون ليست سوى حيازة مؤقتة^(١).

وهذا وقد أيد القضاء العراقي في حكم لمحكمة التمييز العراق الذي جاء فيه عدم جواز اعتبار الطرق العامة من الأراضي المتروكة وأنه لا يجوز تملكها بالتقادم لأنها من الأموال العامة^(٢).

كما ايدت ذلك حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ١٦/١٢/١٩٣٨ حيث نص الحكم :-

(بأن التمثال الأثري لا يجوز التبايع فيه، بل بيعه وشراؤه باطلان وللحكومة أن تقاضي من يكون هذا التمثال في حيازته مهما كانت جنسيته لتسترده من غير تعويض تدفعه أو ثمن ترده، ولا يكون له أن يحتج عليها بحكم المادة (٨٧) من القانون المدني، فإن من المقرر قانوناً إن أحكام تملك المنقول بالحيازة لا ترد بحال على الأملاك العامة)

٢. لا يجوز لواضع اليد على الأموال العامة إقامة دعوى منع التعرض لأن حيازته للأموال مؤقتة فهو ليس مالاً حقيقياً للمال، ومن شروط رفع دعوى منع التعرض أن يكون واضع اليد مالكا للمال المدعى به^(٣). إن من حق الشخص الإداري أن يرفع دعوى الاستحقاق على واضع اليد حتى لو بقي واضع اليد حائزاً للشيء العام مدة التقادم^(٤). وكما لا يحق لواضع اليد الاحتجاج بقاعدة (الحيازة في المنقول سند الملكية) في تملك العقارات بالتقادم باعتبارها من الأموال العامة فإنه بالمثل لا يجوز تملك المنقولات بالحيازة أو بالالتصاق^(٥).

نخلص مما تقدم إن المشرع العراقي إن لم يشمل الأموال الخاصة المملوكة للدولة في قاعدة (عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم) اسوة بالأموال العامة وذلك من أجل الحفاظ عليها من الاضرار التي قد تلحق بها من خلال تجاوز الأفراد عليها. ونشد على يد المشرع إلى إن يوسع من نطاق هذه الحماية لتشمل كل أموال الدولة العامة والخاصة فهي جميعا هدفها واحد هو تحقيق المنفعة العامة ومصلحة

(١) إبراهيم عبد العزيز شيجا، اصول القانون الاداري، مصدر سابق، ص ١٦٤.

(٢) قرار محكمة التمييز رقم ٦٨٦/حقوقية / ٦٥ في ١١/١/١٩٦٥، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع ١-٢، ص ١١، ١٩٦٥، ص ٤٥١.

(٣) علاء يوسف اليعقوبي، حماية الأموال العامة في القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٢٦٥.

(٤) رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٥، ص ٦٣٩.

(٥) سامي جمال الدين، اصول القانون الاداري، مصدر سابق، ص ٢٣١.

المجتمع، هذه القاعدة أقرت في أحقية الدولة باسترداد أموالها التي تعرضت إلى التعدي غير المشروع ووضع اليد عليها من قبل بعض الأفراد في وطننا العزيز مستغلين الظرف الذي يمر به البلد وهو يقارع الارهاب في أوقات معينة، طمعاً في تملكها بالتقادم فنحن نشدد على يد الإدارة في استرداد أموالها باستخدام كافة الوسائل القانونية اللازمة لذلك.

المطلب الثاني

الحماية الجنائية للمال العام

وهي الحماية التي يقررها المشرع الجنائي للحفاظ على الأموال الخاصة للأفراد والأموال العامة التي هي محط اهتمام المشرع الجنائي الذي يشدد عقوبة من يعتدي عليها ويعدّها ثروة وطنية يجب حمايتها من كل تعدٍ أو عبث أو تخريب، ذلك بتجريم أي تجاوز من الأفراد الأموال العامة وتعريضهم للعقاب، فحماية المال العام عن طريق التشريع الجنائي يعد إجراءً استثنائياً خارجاً على القواعد العامة، لأن العقوبات الجنائية لا توقع إلا إذا تم التعدي على الملكية تعدياً متعمداً وبالنسبة للأموال العامة كل اعتداء مادي يستوجب فرض عقوبات جنائية مهما كانت نتيجته بالأهمال أو عدم اتخاذ الحيطة ويعد اعتداء سواء بعمد أو بغير عمد لا يعفى بذلك المتعدي من الجزاء إلا القوة القاهرة^(١)، كما إن أغلب التشريعات تلزم المعتدي على الأموال العامة إزالة وجه الاعتداء ومحو آثاره بحيث تعود الحالة إلى ما كانت عليه لأن العقاب وحدة قد لا يكون مجدياً إذا استمر الانتفاع بالمال العام، بالإضافة إلى توقيع جزاء جنائي على المعتدي أو المتجاوز على الأموال العامة^(٢)، هذا ويلاحظ إن النصوص التي تكفل الحماية الجنائية هذه للأموال العامة لا يجمعها قانون واحد وإنما كانت متناثرة بين قانون العقوبات وغيره من القوانين الأخرى^(٣).

لذلك سنقسم هذا المطلب على فرعين سنتناول في الأول الحماية الجنائية للأموال العامة في ظل القوانين العقابية، وفي الفرع الثاني نتناول الحماية الجنائية للأموال العامة خارج نطاق قانون العقوبات.

(١) وتوفيق شحاته، مبادئ القانون الإداري، ج ١، ط ١، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٥٤ ١٩٥٥ ص ٥٩٥.

(٢) فؤاد العطار ، مبادئ القانون الاداري، مصدر سابق ، ص ٥٥٢

(٣) علي محمد بدير ، عصام البرزنجي ، مهدي ياسين، مبادئ واحكام القانون الاداري، العاتك لصناعة الكتاب، ٢٠١١، ص ٣٩٨.

الفرع الأول

الحماية الجنائية للأموال العامة في ظل القوانين العقابية

شدد المشرع في ظل القوانين الجزائية العقوبة على من يعتدي الأموال العامة وذلك لعددها ثروة قومية تجب حمايتها من كل تخريب أو اعتداء من أجل استمرار الانتفاع بها والمحافظة على عموميتها.

ففي قانون العقوبات الفرنسي عالج المشرع في المادة (٢٥٧) جريمة أتلاف الأموال العامة التي نصت على معاقبة كل من يخرب أو يشوه أو يتلف الآثار والتماثيل أو الأشياء الأخرى المخصصة للمنفعة العامة أو للزينة العامة، فهذا النص بمعناه الواسع يشمل بالحماية كل الأشياء المخصصة للمنفعة العامة حتى لو لم كانت ذات قيمة قليلة مثل فوانيس الإنارة في الشوارع والنافورات وأكشاك بيع الجرائد ومجاري المياه وغيرها من الأموال العامة التي يؤدي تخريبها إلى الأضرار بسلامة الجميع^(١).

وفي في المواد (١٦٩-١٧٣) من الفصل الرابع عالج المشرع الجرائم الماسة بأموال الدولة العامة فتناول مثلاً جريمة الاختلاس (الاختلاسات التي يرتكبها الأمناء العموميون).

ونظم المشرع الفرنسي قانون يتضمن مواد تعالج الجرائم الاقتصادية ومن ضمنها الجرائم الواقعة على الأموال العامة تحت مسمى القانون الاقتصادي^(٢).

أما قانون العقوبات المصري لعام ١٩٣٧ المعدل فقد عالج في المادة (١١٦) منه جريمة الأضرار بالأموال العامة التي تنص على: (كل موظف عمومي أحدث عمداً ضرراً بأموال أو مصالح الجهة التي يعمل بها أو يتصل بها بحكم وظيفته أو بأموال الأفراد أو مصالحهم المعهود بها إليه يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سبع سنوات وبغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألف جنيه)^(٣)، كما وعالجت المادة (١١٢) من الكتاب الثاني في الباب الرابع من قانون العقوبات: اختلاس المال العام والعدوان عليه والغدر، فنصت على: (كل موظف عام اختلس أموالاً أو أوراقاً أو غيرها وجدت في حيازته بسبب وظيفته يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة).

(١) أدوار غالي الذهبي، تعليقات على الأحكام الفرنسية في المواد الجنائية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع٣، س١٢، ١٩٦٨، ص٧٤٨.

(٢) البروفيسور جورج لافاسير، مبادئ إصلاح قانون العقوبات في فرنسا، مجلة العدالة، ع٤، س٣، بغداد، ١٩٧٧، ص٦٣٣.

(٣) عوض محمد، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار المطبوعات والمعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٥، ص١٤٥.

وفي الكتاب الثاني من الباب الثاني عشر عالجت المادة (١٦٢) جرائم اتلاف الآثار والمباني العامة والأثاث فنصت على: (كل من هدم أو أتلف عمداً شيئاً من المباني أو المنشآت المعدة للنفع العام أو الأعمال المعدة للزينة أو ذات القيمة التذكارية أو الفنية وكل من قطع أو أتلف أشجاراً مغروسة في الأماكن المعدة للعبادة أو في الشوارع أو في المنتزهات أو في الأسواق أو الميادين العامة يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تزيد على خمسمائة جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فضلاً عن الحكم عليه بدفع قيمة الأشياء التي هدمها أو تلفها أو قطعها)، من الواضح جاء النص شاملاً لجميع الأشياء المخصصة للمنفعة العامة^(١).

أما في العراق فقد اتسمت مظاهر الحماية الجنائية للأموال العامة في قانون العقوبات العراقي النافذ (رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩) بالشدة في حال الاعتداء على أموال الدولة على نحو مختلف عندما يكون أموال الأفراد محل الاعتداء وتفاوتت شدة العقوبة بحسب أهمية المال وجسامة الاعتداء وقد وسع المشرع اطار الحماية الجنائية على أموال الدولة العامة والخاصة في أغلب المواد التي تضمنها هذا القانون، ففي المواد (٣١٥ - ٣٢١) من هذا القانون أولى المشرع عناية خاصة للجرائم الواقعة على الأموال العامة التي يرتكبها الموظف أو المكلف بخدمة عامة^(٢)، فنصت المادة (٣١٥) على إنه: يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة اختلس أو أخفى مالا أو متاعاً أو ورقة مثبته لحق أو غير ذلك مما وجد في حيازته.

وقد وعالج هذا النص الاعتداء على المال العام من قبل الموظف أو المكلف بخدمة عامة اقتران الاعتداء بالثقة الموضوعة فيه وذلك لسهولة تنفيذه للجريمة واستقلال محل الثقة والإساءة إلى الموظف العام^(٣)، إذ إن المشرع العراقي لم يكتف بفرض العقوبات الانضباطية على الموظف العام ومن في حكمه

(١) محمود نجيب حسني، جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات اللبناني، مطبعة النفري، بيروت، ١٩٦٩، ص ٥٠٢.

(٢) لقد ثبت الفقه والقضاء الإداريان على أن الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة هو:

(كل فرد يعهد إليه بعمل دائم في خدمة مرفق عام تديره الدولة أو السلطات الإدارية الأخرى بالطريق المباشر). ويستشف من التعريف أن القانون الإداري يهدف من تعريف الموظف أو المكلف بخدمة عامة إلى تنظيم العلاقة التي تربط الموظف بالدولة من حيث الحقوق والواجبات. ينظر عبد الرحمن الجوراني، المدلول الجنائي للموظف العام في التشريع العراقي، مجلة العدالة، ع ٤٤، ص ٥، ١٩٧٩، ص ٩٧٨.

(٣) اكرم نشأت إبراهيم، قانون العقوبات، القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الإنسان والمال والجرائم المخلة بالثقة العامة، بغداد، ١٩٧٢، ص ١٣٤.

في حال اخلاله، بواجباته في الحفاظ على المال العام ، بل ذهب إلى فرض عقوبات جنائية تتفاوت في شدتها ، تبعاً لقيام الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة بالأفعال عمداً أم بغير عمد ، فجعل المشرع العراقي في قانون العقوبات إذا كان الفعل المرتكب عمدياً العقوبة السجن أو الحبس ^(١) ، إذا كان الفعل غير عمدي وتكون العقوبة الحبس ^(٢).

ومعاقبة كل موظف أو مكلف بخدمة عامة تسول له نفسه من العبث بأموال الدولة والاخلال بواجباته الرسمية في الحفاظ على المال العام^(٣).

إذ عاقبت المادة (٤٤٤) بالسجن مدة لا تزيد على سبع سنوات أو بالحبس على السرقة حيث نصت الفقرة (١١) من نفس المادة على (إذا ارتكبت على شيء مملوك للدولة أو إحدى المؤسسات العامة أو إحدى الشركات التي تساهم الدولة في مالها بنصيب) اعتبر هذا الاعتداء ظرفاً مشدداً دون تمييز بين أموال الخاصة أو العامة^(٤).

وعاقبت المادة (٣٤٠) بعقوبة السجن أو الحبس عندما يكون الفعل عمدياً الذي يرتكبه الموظف أو المكلف بخدمة عامة.

ونصت المادة (٣٤١) على عقوبة الحبس إذا كان الفعل غير عمدي أو إهمال ناشئ عن خطأ جسيم من الموظف تسبب بإلحاق ضرر جسيم بأموال الجهة التي يعمل فيها أو مصالحها أو عن إساءة استعمال السلطة الممنوحة له وظيفياً.

(١) تنص المادة (٣٤٠) على (يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على سبع سنوات أو بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة احدث عمداً ضرراً بأموال أو مصالح الجهة التي يعمل فيها أو يتصل بها بحكم وظيفته أو بأموال الاشخاص المعهود بها اليه) .

(٢) تنص المادة (٣٤١) على (يعاقب بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة تسبب بخطئه الجسيم في إلحاق ضرر جسيم بأموال أو مصالح الجهة التي يعمل فيها أو يتصل بها بحكم وظيفته أو بأموال الاشخاص المعهود بها اليه ان كان ذلك ناشئاً عن اهمال جسيم بأداء وظيفته أو عن اساءة استعمال السلطة أو عن اخلال جسيم بواجبات وظيفته)

(٣) تنص المادة (٤) من قانون انضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ على انه: (يلزم الموظف بالواجبات التالية: سادساً. المحافظة على أموال الدولة التي في حوزته أو تحت تصرفه واستخدامها بصورة رشيدة).

(٤) لم يكن هذا التشديد مقررًا في قانون العقوبات البغدادي الملغى، إذ لم يشدد من عقوبة السرقة الواقعة على الأموال العامة بالنسبة لتلك الواقعة على أموال الأفراد. وقد كان هذا المسلك موضع انتقاد الفقه الجنائي قبل صدور قانون العقوبات الجديد. ينظر حميد السعيد، شرح قانون العقوبات الجديد، الجرائم الواقعة على الأموال، ج٢، مطبعة الزهراء، بغداد، ١٩٧٦، ص٢٣٨.

إذ إن الفقرة الثانية من المادة (٣٤٢) الواردة من الباب السابع المتعلقة (بالجرائم ذات الخطر العام)^(١)، عاقبت بعقوبة السجن المؤبد أو المؤقت لمن يقوم بإشعال النيران في أماكن معينة عائدة للدولة والتي من شأنها أحداث أضراراً جسيمة بأموالها وأدت إلى تعطيل المرافق العامة وعدّها من الجرائم المضرة بالمصلحة العامة.

وكذلك الفقرة الثانية من المادة (٣٤٣) التي تقرر عقوبة السجن مدة لا تزيد على سبع سنوات أو بالحبس إذا نشأ عن الحريق تعطيل مرفق عام أو ضرر جسيم بالأموال^(٢).

وعاقبت المادة (٣٥٢) بالحبس على كل من يقوم بإفساد مياه بئر عامة أو خزان للمياه أو شيء مخصص لاستعمال الجمهور بحيث جعلها أقل صلاحية أو تسبب بخطئه في ذلك. وعالجت المادة (٣٥٣) الجرائم الواقعة على أموال المرافق العامة بعقوبة السجن أو الحبس (مثل أي ائتلاف أو كسر في الآلات أو الأنابيب أو أي مرفق للكهرباء أو المياه أو الغاز أو غيرها من المرافق العامة)

هذا وقد أفرد المشرع العراقي في المادة (٣٥٤) والتي جاءت في الفصل الثالث من الباب السابع من قانون العقوبات جرائم مهمة اسمها (جرائم الاعتداء على سلامة النقل ووسائل المواصلات العامة) ، وقد شدد العقوبة على من يعتدي على سلامة الملاحة الجوية ، والمائية ، أو سلامة قطار ، أو وسيلة من وسائل النقل العام^(٣).

(١) يقصد بالجرائم ذات الخطر العام : هي تلك الجرائم التي يكتفي فيها المشرع بأن يترتب على السلوك الإجرامي خطراً على الحق أو المصلحة محل الحماية الجنائية دون استلزام الأضرار الفعلي ويتمثل هذا الخطر في التهديد بالضرر. ينظر احمد شوقي عمر أبو خطوة، جرائم التعريض للخطر العام، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢، ص٧.

(٢) يقصد بالتعطيل جعل الشيء غير صالح لتأدية وظيفته وهو عادة ما يكون مؤقتاً وفعل التعطيل لا ينطوي على إنقاص جزء من أجزاء الشيء وألا كان تعيباً ولكنه ينطوي على العبث بتركيبه مع الإبقاء على جميع أجزائه فتعطيل السيارة مثلاً قد يتم بتفريغ إطاراتها من الهواء دون العبث بأجزائها.

(٣) ينظر: المادة (٣٥٤) على (يعاقب بالسجن من عرض عمداً بأية طريقة كانت سلامة الملاحة الجوية أو المائية أو سلامة قطار أو وسيلة من وسائل النقل العام وتكون العقوبة السجن المؤبد إذا نجم عن الفعل حدوث كارثة للقطار أو غير مما ذكر وتكون العقوبة الاعدام أو السجن المؤبد إذا أدى ذلك إلى موت انسان)

وكذلك شددت المادة (٣٥٥) العقوبة على كل من أحدث تخريب أو أتلاف متعمد^(١)، بطريق عام أو مطار أو جسر أو قنطرة أو سكة حديد أو نهر أو قناة صالحة للملاحة^(٢) .

هذا وقد عالج المشرع من الكتاب الرابع الباب الأول في المواد (٤٨٧-٤٩٣) ما يتعلق بالمخالفات المتعلقة بالطرق العامة والأماكن المخصصة للنفع العام^(٣).

ويرى الباحث إن المشرع الجنائي العراقي قد وسع في معنى الأموال التي تشملها الحماية الجنائية إذ شملت جميع أموال الدولة فلم يقصرها على الأموال العامة، وإنما أموال المؤسسات العامة وشركات القطاع المختلط، وشدد في فرض العقوبة على من يعتدي على الأموال العامة ، التي تكون أكثر عرضة للاستعمال ، مثل الجسور والطرق العامة وغيرها ، أو التي لها أهمية اقتصادية ، نحو الملاحة الجوية أو المائية أو القطارات ، وبما إن هذه الأموال تُعد من البنى التحتية الرئيسة للدولة ، لتقديم الخدمة ، فضلاً عن أهميتها الاقتصادية، فإن المشرع العراقي يعدّ محموداً في هذا الشأن، ونؤيد في بسط المشرع حمايته على المال العام بصورة غير مباشرة ، ومن أجل ضمان تحقق مبدأ سير المرفق العام بانتظام واستمرار وفرض عقوبات جنائية على الموظف أو المكلف بخدمة عامة في حال الاعتداء على المال العام بعمد أو بغير عمد ، وأفرد عقوبات خاصة على كل من يعتدي على المرافق العامة.

الفرع الثاني

الحماية الجنائية للمال العام خارج نطاق قانون العقوبات

إن الحماية الجنائية للأموال العامة لم تقتصر على قانون العقوبات فقط وإنما هناك كثير من القوانين الخاصة ذهبت إلى فرض عقوبات جزائية مختلفة على من يعتدي على المال العام، ومنها قانون الطرق العامة الذي نصت المادة (١٢) منه على (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن (٣) ثلاثة أشهر ولا تزيد على

(١) يقصد بالتخريب: (الإتلاف العشوائي الذي لا يستهدف شيئاً معيناً بذاته). أما الإتلاف: (فهو تعطيل منفعة شيء معين

بذاته). ينظر رمسيس بهنام، الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦، ص ١٤٦.

(٢) تنص: المادة (٣٥٥) على (يعاقب بالحبس أو الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أحدث عمداً تخريباً أو أتلفاً بطريق عام أو مطار أو جسر أو قنطرة أو نهر أو قناة صالحين للملاحة^٢ وتكون العقوبة السجن المؤبد أو المؤقت إذا استعمل الجاني المفترقات أو المتفجرات في ارتكاب الجريمة^٣ وتكون العقوبة الاعدام أو السجن المؤبد إذا أدى ذلك إلى كارثة أو موت إنسان ٠) ينظر بشأن الأحكام الأخرى الفصل الثالث من الباب السابع من قانون العقوبات العراقي .

(٣) . انظر المواد (٤٨٧-٤٩٣) من قانون العقوبات العراقي (١١١) لسنة ١٩٦٩.

سنة وبغرامة لا تقل عن (٥٠٠٠٠) خمسين ألف دينار ولا تزيد على (٢٥٠٠٠٠) مئتين وخمسين ألف دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من :

أولاً: تجاوز على محرمات الطرق العامة بالحفر أو الاستخدام بدون اجازة أو البناء المؤقت أو الدائمي إضافة إلى تحميله نفقات ازالة التجاوز (١٠٠٠٠) (١).

وفي قانون تنظيم التجارة العراقي الذي نص على "عقوبة الإعدام أو السجن أو الغرامة لمن يضر بوسائل الإنتاج والأموال العامة العائدة للدولة" (٢).

وجاء في الفصل السادس قانون الآثار والتراث العراقي الذي خصص لفرض العقوبات الجزائية تجاه كل من يخل بالضوابط الخاصة بالآثار والتراث، أو الأضرار بها، إذ اشتمل على العديد من المواد بهذا الشأن التي نصت على (أولاً : يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن (١٥) خمس عشر سنة من سرق أثر أو مادة تراثية في حيازة السلطة الآثارية وبتعويض مقداره (٦) ستة أضعاف القيمة المقدرة للأثر أو المادة التراثية في حالة عدم استردادها وتكون العقوبة السجن المؤبد إذا كان مرتكب الجريمة من المكلفين بإدارة أو حفظ أو حراسة الأثر أو المادة التراثية المسروقة وتكون العقوبة الاعدام إذا حصلت السرقة بالتهديد أو الاكراه أو من شخصين فأكثر وكان أحدهم يحمل سلاحاً ظاهراً أو مخبأً .

ثانياً: يعد الشريك في ارتكاب الجرائم المنصوص عليها في البند (أولاً) من هذه المادة في حكم الفاعل (٣).

وعاقب قانون مكافحة تهريب النفط ومشتقاته رقم (٤١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل في المادة (٦) على (أولاً: يعاقب بموجب أحكام قانون مكافحة الإرهاب كل من يقوم بتخريب المنشآت النفطية التي تشمل الأنابيب أو الخزانات وغيرها من خلال عملية التتقيب أو فعل آخر لأغراض التهريب.

ثانياً: تشمل أحكام هذا القانون كل من قام بتهريب النفط ومشتقاته بالوسائط البدائية وغيرها (١٠٠٠٠٠) (٤). وذلك بسبب كون النفط ومشتقاته يعد العصب الرئيس للاقتصاد العراقي، عدّ المشرع العراقي في القانون في أعلاه، الاعتداء على النفط ومشتقاته من خلال التخريب أو التهريب من قبيل الجرائم الإرهابية.

هذا وقد عدّ قانون مكافحة الإرهاب ذو العدد (١٣) لعام ٢٠٠٥، العمل بالعنف والتهديد على تخريب الأموال أو هدم أو إتلاف أو إضرار عن عمد مباني أو أملاك عامة أو مصالح حكومية أو مؤسسات أو هيئات حكومية أو دوائر الدولة والقطاع الخاص أو المرافق العامة والأماكن العامة ، المعدة للاستخدام

(١) راجع الفصل السادس من قانون الطرق العامة رقم (٣٥) لسنة ٢٠٠٢ .

(٢) ينظر: المادة (١١) من قانون تنظيم التجارة العراقي رقم (٢٠) لسنة ١٩٧٠ .

(٣) ينظر: المادة (٤٠) قانون الآثار والتراث العراقي رقم (٥٥) لسنة ٢٠٠٢ .

(٤) ينظر: المواد (٣ ، ٤٤) من قانون مكافحة تهريب النفط ومشتقاته رقم (٤١) لسنة ٢٠٠٨ .

العام ، أو الاجتماعات العامة لارتياح الجمهور ، أو مال عام ، ومحاولة احتلال أو الاستيلاء عليه أو تعريضه للخطر أو الحيلولة دون استعماله للغرض المعد له بباعث زعزعت الأمن والاستقرار^(١).
للأهمية الكبرى للمال العام في تحقيق الاستقرار الخدمي والاقتصادي فقد عد المشرع العراقي الاعتداء على هذه الأموال من قبيل الجرائم الارهابية ووسع نطاق الحماية إلى أموال القطاع الخاص المعدة للنفع العام بشرط أن يكون الاعتداء الهدف منه زعزعة الأمن والاستقرار، وبهذا نشد على يد المشرع العراقي في اتخاذه خطوة باتجاه شمول جميع الأموال المخصصة للمنفعة بالحماية الجنائية ، بغض النظر عن الشخص المالك ، سواء كان شخصاً معنوياً عاماً أو خاصاً، نقترح على المشرع سن قانون موحد لحماية جميع أموال الدولة .

(١) ينظر: المادة (٢/٢) من قانون مكافحة الارهاب رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٥ .

المبحث الرابع

اساس تحصيل ايرادات أموال الدولة

خلال الحقب القديمة كانت تختلط الدولة بشخص حاكمها، فلا وجود للقانون سوى ما ينطق به حاكمها إذ يمارس الاختصاصات المالية وغير المالية كافة وبصورة مطلقة، ولم يكن خاضعاً لأي قيد أو شرط و إن ما يقوله هو القانون والمصدر الوحيد له على نحو ما كان مستقراً، ولأهمية الإيرادات العامة وتنوع مصادرها وتباينت أهميتها النسبية عبر المراحل التاريخية وبسبب تطور مفهوم الدولة ووظائفها الاقتصادية والاجتماعية ودورها التمويلي كانت عرضة للتغيير أيضاً^(١).

وفي العصر الحديث شهدت الدول في القرن العشرين تطوراً ملحوظاً في مصادر الإيرادات العامة نتيجة لتغير المفاهيم السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تغير وصف الدولة في شيوع المذاهب الاشتراكية من دولة حارسة إلى دولة تدخلية ومن ثم انتشار فكرة مجانية الخدمات الذي كان له الأثر البالغ في زيادة أهمية بعض مصادر الإيرادات العامة والتقليل من أهمية بعضها الآخر.^(٢) غير إن السيل الجارف للمبادئ الديمقراطية التي جعلت من الشعب أساس للسلطة ومصدر شرعيتها، ويمارسها من خلال نوابه في البرلمان، فلا يتم فرض أية ضريبة أو رسوم غيرها من الأعباء المالية الأخرى على أفراد الشعب إلا بموافقتهم، حتى إستقر الرأي في كافة المجتمعات إن فرض الضرائب لا يكون إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية ممثلة الشعب وتنتقيد به السلطات العامة في الدولة وأفراد الشعب على حد سواء^(٣).

لقد اخذت الضرائب المكانة العظمى من بين ايرادات الدولة وتصدرها التشريعات المالية الدستورية وأصبحت قانونية الضريبة من **أكثر** الايرادات رواجاً وصدى في مختلف النظم الدستورية، إذ يتجسد في إنتصار للشعوب في صراعها ضد الحكم الاستبدادي المطلق وإنتشار المبادئ الديمقراطية الحديثة وتضمن الدساتير مبدأ قانونية الضريبة في نصوصها.

(١) مفهوم الإيراد مفهوم متطور فقديماً أريد به الدخل النقدي الذي يغله راس المال بصورة دورية ومنظمة دون أن يؤدي إلى نقصان رأس المال أما حديثاً فهو يشمل الدخل النقدية والمنافع القابلة للتقدير النقدي سواء تحققت بصورة دورية أم عرضية. عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص٤٣.

(٢) عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، المصدر السابق ، ص١٩٠.

(٣) عثمان سلمان غيلان، تفسير النصوص الضريبية بين السيادة والفاعلية، بحث مقدم الى المؤتمر المالي الأول، بغداد، ٢٠٠٢، ص ١ .

فقد نص عليه دستور الجمهورية الفرنسية لسنة ١٩٥٨ في المادة (٣٤) ^(١)، ودستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢ في المادة (١١١) ^(٢)، وفي دستور جمهورية مصر العربية لسنة ١٩٧١ في المادة (١١٩) ^(٣)، ودستور الجمهورية الموريتانية لسنة ١٩٦١ في المادة (٥/٢٣) ^(٤)، ودستور الجمهورية اللبنانية لسنة ١٩٥٢ في المادة (٨١) ^(٥)، ودستور الجزائر لسنة ١٩٧٦ في المادة (١٧/١٥١) ^(٦)، وأخيراً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢٨/أولاً) ^(٧).

وفي ضوء ما تقدم سيكون محور دراستنا في هذا المبحث اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الدستورية في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الدساتير العراقية، وفي المطلب الثالث سنبحث اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات العادية، وأخيراً وأساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الفرعية في المطلب الرابع وكما يأتي:

-
- (١) القانون يحدد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية أدائها .. .
 - (٢) (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون و لا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به الدوائر الحكومية من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأموال الدولة وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي..).
 - (٣) (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون).
 - (٤) (يتم تنظيمها بقانون منها قاعدة الضرائب ومعدل جباية الضرائب على شتى الأنواع وطرق الجباية ونظام إصدار العملة).
 - (٥) (تفرض الضرائب العمومية ولا يجوز إحداث ضريبة وجبايتها في الجمهورية اللبنانية إلا بموجب قانون شامل تطبق أحكامه في جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء).
 - (٦) (يتم تنظيمها بقانون منها (إحداث الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها وتحديد وعائها ونسبها..).
 - (٧) (لا تفرض الضرائب والرسوم ولأتعديل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون ..).

المطلب الأول

اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الدستورية

في فرنسا، كانت الضرائب تسن وتبلى طلبات الملك المالية بواسطة مجلس يسمى الولايات العامة وكان مبدأ رضا الشعب في فرض الأعباء الضريبية أمراً غير مستقر وكانت الطبقات الثلاث (الإقطاعيون ، واتباع الكنيسة ورجال الدين ، وطبقة العموم) ممثلة في المجلس بالتساوي ولكل طبقة (٣٠٠) نائب، فإذا احتاج الملك إلى المال كان له أن يستشير هذا المجلس قبل أن يفرض الضرائب على أفراد الشعب ، وكانت لا تفرض الضرائب على الطبقتين الأولى والثانية لكونهما تحتكران الامتيازات لنفسيهما دون الطبقة الثالثة، وفي هذا إن الملك عندما يريد فرض ضريبة يتسنى له ذلك بسهولة في حصوله على صوتين مقابل صوت واحد وهو صوت الطبقة الثالثة، ومن ثم تصدر الضريبة بقانون بأكثرية الصوتين وتفرض على أفراد الشعب، مع حلول القرن السادس عشر أخذ الملك يشعر بقوة سلطانه التي تمكنه من فرض الضرائب بمفرده وإنه هو المعبر عن إرادة الشعب وليس الولايات العامة، لذا أخذ يفرض الضرائب من غير الحاجة إلى موافقة سابقة للولايات العامة والتي عارضت مراراً هذا الأمر^(١)، إلا أن هذه المعارضة لم تلق آذاناً صاغية ، بل إن الملك أخذ يمتنع عن دعوة الولايات العامة خشية من معارضتها له في فرض ضرائب جديدة، ولم يتحقق أي اجتماع خلال الفترة (١٦١٤-١٧٨٩) فسادت في تلك الفترة فرض الضريبة بطريقة فوضوية وغياب الرقابة على مصادر الإيرادات العامة وسادت الاوضاع الاقتصادية المتردية نتيجة هيمنة الملك على السلطتين المالية والسياسية ، وقد استمر الحال على هذا الصورة حتى اندلاع الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩^(٢).

ومنذ اللحظات الأولى لإنذلاع الثورة الفرنسية وبدأت فكرة قانونية الضريبة تنهض من رقابها العميق وجوب الحصول على موافقة أفراد الشعب على فرض الضرائب وبفضل فكر فلاسفة القرن الثامن عشر، والتي تقضي أن فرض الضرائب يجب تصدر من المكلفين أنفسهم أو من خلال ممثليهم في البرلمان، بوجوب موافقة الشعب لأية ضريبة يتم فرضها وأستند رجال الثورة الفرنسية في تبرير فكرة فرض الضريبة هي مساس بالملكية الخاصة لأفراد الشعب التي تعدّ بدورها حقاً طبيعياً مقدساً لا يجوز سلب أي جزء منه بدون موافقته.

(١) فارس الخوري، موجز علم المالية ، مطبعة الحكومة ، دمشق ، ١٩٢٤ ، ص ٤١٧.

(٢) ايفان عزيز عليوي، الضرائب ذات القالب الحر، رسالة ماجستير، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ٢٠١٤ ، ص ٧٠.

قررت الجمعية التأسيسية قرارها المؤرخ في ١٧/٦/١٧٨٩ والذي تضمن على أن (لا ضريبة إلا إذا أقرتها الجمعية أقراراً صحيحاً بكامل حريتها)^(١)، كما نصت المادة الرابعة عشرة في وثيقة إعلان حقوق الإنسان والمواطن في ٢٦/٨/١٧٨٩ على أن (للمواطنين الحق أن يلاحظوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة المساهمة في الضريبة العامة وقبولها بحرية ومتابعة إنفاقها وتحديد نسبها وأساسها وكيفية جبايتها ومدتها)، وأخيراً في دستور عام ١٧٩١ فقد توج هذا المبدأ وفي ميثاق عام ١٨١٤ ونص عليه دستور عام ١٩٥٨ النافذ في المادة (٣٤) منه، والتي أشارت إلى أن يحدد القانون القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية سدادها^(٢).

أما في مصر فقد سار الدستور المصري لسنة ١٩٢٣ الملغي^(٣)، على نهج الدساتير الديمقراطية الغربية مستنداً إلى ارتباط فرض الضرائب بالحريات العامة وسيادة القانون في الشؤون الضريبية، على اعتبار إن القانون يعدّ خير ضمانه لحماية حقوق الأفراد وحرياتهم من أي تعد أو مساس بها من قبل السلطة التنفيذية وأن الأعباء الضريبية لا تفرض إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية المختصة ممثلة الأمة^(٤).

قد شهد تشريع الضرائب المباشرة المصري تفويضاً في شؤون الضرائب من جانب السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية، وذلك حسب نص المادة (٧٢) من قانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ إذ خولت هذه المادة السلطة التنفيذية صلاحية إضافة مهن أخرى إلى المهن التي عددها القانون على سبيل الحصر، الأمر الذي مكنها من نقل طائفة من المكلفين من نطاق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلى نطاق ضريبة المهن غير التجارية، وتلك مسألة تتعلق بفرض الضريبة لا بموضوع تنفيذها وتفسيرها قد تكون بذلك خولت السلطة التنفيذية سلطة قانونية منشئة للضرائب، وهذا الأمر يتعارض مع نص المادة (١٣٤) من

(١) عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريب وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ص ٢٢.

(٢) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، مصر، ١٩٦٣، ص ٧٦.

(٣) تنص: المادة (١٣٤) من ذلك الدستور على أنه (لا يجوز إنشاء ضريبة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون ولا يجوز تكليف الأهالي بتأدية شيء من الأموال أو الرسوم إلا في حدود القانون).

(٤) محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي، ط ١، دار المعارف بمصر ١٩٥٩، ص ٤٢.

الدستور المصري لسنة ١٩٢٣ الأمر الذي يوجب إنابته إلى البرلمان صاحب الاختصاص الأصيل في فرض الضريبة وجبايتها^(١).

ولعلّ المشرع المصري قد أدرك الخطأ الذي وقع فيه والمتمثل بتفويضه وزير المالية الصلاحية التشريعية، لذا عمد إلى تعديل نص (م/٧٢) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ في صدور القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٥٩^(٢)، الذي جعل من هذه الضريبة مطبقة على كل نشاط أو مهنة لا تخضع لأية ضريبة أخرى لم ينص القانون عليها صراحة، ولم يفوض وزير المالية إصدار قرارات إدارية أو تنظيمية لإضافة مهنة أخرى إلى اعداد المهن التي عدتها المادة المذكورة^(٣).

(١) محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، المصدر السابق، ص ٤٧ .

(٢) (تفرض ضريبة سنوية سعرها (١٠%) على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية يمارسها الممولون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل وتسري على كل مهنة أو صناعة لا يخضع لضريبة أخرى) .

(٣) أن الدستور المصري لسنة ١٩٧١ المعدل، قد أجاز التفويض التشريعي في كافة المسائل ومنها الضريبة بموجب نص ينظر: المادة (١٠٨) منه التي جاء فيها (الرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءً على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة وإن تبين فيه القرارات والأسس التي يقوم عليها وتعرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض فإن لم تعرض أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون) .

المطلب الثاني

اساس في تحصيل أموال الدولة في الدساتير العراقية

إن الاختصاص التشريعي عادة ما تمنحه الدساتير إلى البرلمان (الذي يتكون من ممثلي الشعب) أي بمعنى إنه يُمنح صلاحية اقتراح^(١) القوانين ولكن نجد إن من الدساتير ما يمنع البرلمان من اقتراح القوانين المالية وهذا ما سلكه المشرع الدستوري في القانون الاساسي العراقي الذي يعد أول دستور عراقي صدر بعد قيام الدولة العراقية في ١/١/ ١٩٢٥ وهو ما يعرف بالقانون الأساس العراقي وبتصفح مواد المؤلف من (١٢٣) مادة يتضح إنه أناط السلطة التشريعية^(٢) لمجلس الأمة والملك ومنح الدستور الملك السلطتين التشريعية والتنفيذية وينفرد في بعض الصلاحيات وإن ما يهمننا منها في القانون الأساسي المسائل المالية الواقعة ضمن الباب السادس منه والذي يبدأ بالمادة (٩٠) وينتهي بالمادة (١٠٨) وإن اقتراح التشريعات المالية ضمن القانون الأساس فمنحت للسلطة التنفيذية، وإن اختصاص السلطة التشريعية، المتمثلة بمجلس الأعيان والنواب مقيدة في اقتراح القوانين المالية وهذا ما نص عليه القانون الاساسي بالقول " لكل عضو من أعضاء مجلس النواب أن يقترح وضع لائحة قانونية عدا ما يتعلق بالأمور المالية"^(٣) وبذلك حصر هذا القانون اقتراح القوانين المالية بالسلطة التنفيذية، وكذلك قيد القانون الاساسي البرلمان من اقتراح النفقات العامة وحصرها بالوزارة بالقول "لا يجوز عرض لائحة قانونية أو ابداء اقتراح على أحد المجلسين بما يوجب صرف شيء من الواردات العمومية إلا من قبل أحد الوزراء"^(٤) وهذا اضعف دور البرلمان كثيرا، وحجب حقه في تقديم مشروعات القوانين في الأمور المالية، أو بتقليص النفقات الناشئة عن المعاهدات التي تمت المصادقة عليها من قبل المجلس التأسيسي أو مجلس الامة وهناك طريق واحد سمح به لمجلس النواب القيام بهذا الاجراء بالقول "لا يجوز لمجلس النواب إن يتخذ قرارا أو يقترح تعديل لائحة تؤدي إلى تنقيص المصاريف الناشئة عن المعاهدات التي صدقها مجلس الامة أو المجلس التأسيسي إلا بعد موافقة الملك"^(٥) ورغم إن القانون الأساسي منح المجلس حق الاقتراح

(١) الاقتراح يعني (عرض مشروع القانون على السلطة المختصة بالتشريع ابتغاء استيفاء الاجراءات الواجبة دستوريا لصدور تشريع به) عبد الباقي البكري، المدخل لدراسة القانون والشرعية الاسلامية، ج، ١ في نظرية القاعدة القانونية والقاعدة الشرعية، مطبعة الاداب، النجف الاشرف، ١٩٧٢. ص ٢٥٣.

(٢) ينظر: المادة (٢٨) من القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

(٣) ينظر: المادة (٤٥) من القانون السابق ١٩٢٥.

(٤) ينظر: المادة (١٠٥) من القانون اعلاه ذاته ١٩٢٥.

(٥) ينظر: المادة (١٠٦) من القانون نفسه.

إلا إنه منح صلاحية مناقشة وأقرار مشاريع القوانين المالية وألزم السلطة التنفيذية بعرض تلك المشاريع عليه، حيث "يجب أن ترفع جميع اللوائح القانونية إلى أحد المجلسين فإذا قبلت من الأول ترفع إلى المجلس الثاني ولا تعد قانون مالم يوافق المجلسان عليها"^(١) وهذا منع القانون الأساسي البرلمان من اقتراح القوانين المالية لكنه لم يمنع مجلس النواب السلطة التشريعية من مراقبة تصرفات الوزارة في المجال المالي وبذلك يكون تنظيمها خاضع لموافقة البرلمان^(٢).

وفي مجال فرض الضرائب أقر القانون الأساسي بقاء جميع الضرائب والمكوس التي كانت مفروضة قبل نفاذ وهي التي معمول بها في عهد الدولة العثمانية وقد منع القانون الأساسي السلطة التنفيذية من فرض الضرائب واعفاء منها بطريقة كيفية دون الاستناد إلى قانون بالقول " لا تفرض ضريبة ٠٠٠ إلا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين"^(٣) وعزز ذلك في أيضاً بالقول المادتين (٩١) والتي تنص (لا يجوز وضع ضرائب أو رسوم إلا بقانون) والمادة التي تنص (٩٢) (يجب أن تجبى الضرائب من المكلفين بدون تمييز ولا يجوز أن يفعى عنها أحد منهم إلا بقانون)

وفي مجال الرسم منح القانون الأساسي مجلس الأمة حق تقرير الرسوم والاعفاء منها إذ " يمتلك مجلس الأمة حق تقرير ٠٠٠ الرسوم والأعفاء منها" والمادة (٩١) سابقة الذكر (لا يجوز وضع ضرائب أو رسم إلا بقانون) وقد أشار إلى الرسوم القضائية للمحاكم الخصوصية والطائفية ومنع فرضها إلا بقانون بالقول "أصول المحاكمة في المحاكم الخصوصية والرسوم التي تؤخذ فيها وكيفية استئناف، أو تمييز أحكامها تعين بقوانين"^(٤) وجاء في القانون الأساسي في ما يخص رسوم المجالس الروحانية بالنص "تعين أصول المحاكمات في المجالس الروحانية الطائفية والرسوم التي تؤخذ فيها بقانون خاص"^(٥).

وفي القروض منع القانون الأساسي مجلس النواب والأعيان من اقتراح القوانين التي تتعلق بالأمور المالية وجعلها حصراً بيد الحكومة في القول "لا يجوز للحكومة أن تعقد قرضاً أو تتعهد بما يؤدي إلى دفع مال من الخزينة العمومية إلا بموجب قانون خاص، هذا إذا لم يكن قانون الميزانية مساعداً على

(١) رد ناجي الجدة، التشريعات الدستورية في العراق، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٩٨، ص ٤٤.

(٢) رد ناجي الجدة، المصدر السابق، ص ٦٤.

(٣) ينظر: المادة (١١) من القانون الأساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

(٤) ينظر: المادة (٨٩) من القانون الأساسي السابق.

(٥) ينظر: المادة (٨٠) من القانون اعلاه ذاته.

ذلك"^(١) وفي ذلك نجد إن السلطة التنفيذية تبتعد من اللجوء إلى القروض وتتخوف منها حتى في اشتداد الحاجة إليه.

وفي قانون الموازنة أوجب القانون الأساسي في المادة (٩٨) على مبدأ سنوية الموازنة العامة ومناقشتها من قبل مجلس النواب وفي المادة (٤٥) منع السلطة التشريعية من اقتراح أي قانون يتعلق بالأمور المالية. وعليه إن القانون الأساسي قام بحرمان مجلس النواب (السلطة التشريعية) من أن تدلو بدلوها في شأن اقتراح أي قانون يتعلق بالأمور المالية^(٢). وقد منح القانون هذا الاختصاص للسلطة التنفيذية ممثلة بالحكومة هي التي تقوم بإعداد مشروع قانون الميزانية العامة واقتراحه. وجاء في القانون الأساسي في حال بدء السنة الجديدة ولم يصدر قانون الموازنة ألزم وزير المالية تقديم لائحة حالية مؤقتة إلى البرلمان في مدة لا تتجاوز شهرين لتمكنه من العمل بشكل استثنائي ومؤقت إلى حين صدور قانون الموازنة وبتكرار ذلك حسب اللزوم، هذا وفي حال اجتماع مجلس الأمة، أما في حال عدم اجتماع المجلس يكون مراعي ميزانية السنة الماضية^(٣).

وشرع القانون الأساسي إلى مجلس الأمة إن يُشرع قانون ينشأ فيه دائرة خاصة واجبها مراجعة النفقات العامة وتدقيقها ومطابقتها مع النفقات المصادقة عليها في قانون الميزانية مهمتها "إن ترفع هذه الدائرة بيان إلى مجلس الأمة مرة على الأقل في كل سنة يبين فيه إذا ما كانت المصروفات المنفذة تمت طبقاً للتخصيصات التي صدّقها المجلس، وإن عملية الانفاق تمت حسب الأصول التي عينها القانون"^(٤).

وجاء في الدستور العراقي المؤقت في ١٤ تموز لسنة ١٩٥٨ الملغي الذي جمع كافة الصلاحيات التشريعية بمجلس الوزراء والذي تتضمن ٣٠ مادة موزعة على أربعة أبواب وقد اناط بمجلس الوزراء السلطتين التشريعية والتنفيذية وإن اقتراح التشريعات المالية والموافقة عليها واصدارها من الصلاحيات الحصرية لمجلس الوزراء ولم يتطرق هذا الدستور إلى الجوانب المالية سوى الضرائب والرسوم في قوله

(١) ينظر: المادة (٩٥) من القانون السابق.

(٢) مهندس ضياء عبد القادر ، الرقابة البرلمانية على اعمال السلطة التنفيذية في العراق، اطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٨، ص ٨٨.

(٣) ينظر: المادة (١٠٧) من القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

(٤) ينظر: المادة (١٠٤) من القانون اعلاه ذاته.

لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون^(١) ولم يتطرق إلى أي نوع آخر من الأمور المالية سوى ما صدر في المادة أعلاه .

وفي دستور المؤقت ١٩٦٣ الملغي الذي لم يتطرق إلى الأمور المالية ولكنه منح في هذا القانون المجلس الوطني لقيادة الثورة صلاحيات واسعة ومن ضمنها صلاحياته باختصاصات السلطة التشريعية وإن من حقه تشريع أي قانون مالي للدولة وجاء ذلك بالنص "السلطة التشريعية ٠٠٠ فله حق وضع القوانين والأنظمة وتعديلها وإلغاؤها"^(٢) أي إنه منحها حق تشريع أي قانون مالي للدولة.

وفي دستور ١٩٦٤ الملغي الذي منح الصلاحيات التشريعية للمجلس الوطني بما فيها التشريعات المالية ويضم المجلس الوطني حسب نص المادة الأولى منه رئيس الجمهورية والقائد العام للقوات المسلحة وأعضاء الحكم والضباط أي لم تكن جهة متخصصة في التشريع بل مارس المجلس الوطني جميع الصلاحيات التنفيذية والتشريعية.

وفي دستور ٢٩ نيسان ١٩٦٤ الملغي الذي أناط بمهمة "إعداد مشروعات القوانين والأنظمة"^(٣) بما فيها الأمور المالية إلى السلطة التنفيذية وبالرغم إن الدستور لم ينص صراحة على الجهة المختصة في إعداد الضرائب والرسوم إلا إنه من الواضح إنها من اختصاص الحكومة في قوله "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجباً وشرفاً، ولا تفرض ضريبة أو رسم ولا يجوز إعفاء أحد منها إلا بقانون"^(٤).

وتمارس الحكومة حق "أعداد الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة بها"^(٥) أي إن جميع حق اقتراح قانون الميزانية والموافقة عليه ومشروعها من حق الحكومة سوى حق التصديق عليها محفوفاً لرئيس الجمهورية.

(١) ينظر: المادة (١٥) من الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٥٨.

(٢) ينظر: المادة (١/٢) من الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٦٣.

(٣) ينظر: المادة (٦٩/ج) من الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٦٤.

(٤) ينظر: المادة (٣٨) من الدستور اعلاه ذاته.

(٥) ينظر: المادة (٦٩/هـ) من الدستور نفسه.

وفي شأن القروض لم ينص هذا الدستور صراحة على الجهة التي من اختصاصها حق عقد القرض العامة في الدولة ولكن يستشف من ذلك إنها من اختصاص مجلس الوزراء الذي جمع بيده حق إعداد مشروع القرض العام والموافقة عليه وإصداره^(١).

وفي دستور ٢١ أيلول ١٩٦٨ الملغي فقد بقي حق اقتراح القوانين لمجلس قيادة الثورة وهذا ما تضمنه الدستور بالقول "إصدار القوانين والقرارات التي لها قوة القانون، وإصدار القرارات في كل ما تستلزمه ضرورات تطبيق أحكام القوانين النافذة"^(٢)

وفي مجال الضرائب والرسوم فقد نص عليها هذا الدستور بالقول "لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو الغاؤها والاعفاء منها إلا بقانون"^(٣)

ونص الدستور على الميزانية العامة والميزانيات الملحقة وعدها من اختصاصات الحكومة بالقول "إعداد الميزانية العامة للدولة، والميزانيات الملحقة بها"^(٤) وجرياً على قاعدة إن السلطة التنفيذية هي الأقدر على وضع موازنات الدولة لمعرفة التفصيلية ومدى ما تحتاج إليه من نفقات والسبل الكفيلة بتغطيتها من الإيرادات.

وفي عقد القروض منح الدستور حق عقدها من اختصاص الحكومة وهذا ما بينته المادة (٩/أ/٦٤) بالنص "عقد القروض ومنحها، في حدود السياسة العامة للدولة" عادة ما تلزم الدساتير الحكومة أخذ الإذن بعقد القرض العام من السلطة التشريعية إلا إن هذا الدستور منح الحكومة السلطة الكاملة في عقد القرض من دون أخذ إذن من السلطة التشريعية وهو بذلك السلطة المطلقة لا يقيدده سوى حدود السياسة العامة للدولة^(٥).

وفي دستور عام ١٩٧٠ الملغي أكدت أيضاً المادة (١٥) على حرمة الأموال العامة والتي نصت على (لأموال العامة وممتلكات القطاع العام حرمة خاصة على الدولة وجميع أفراد الشعب حمايتها

(١) رعد ناجي الجدة، التطورات الدستورية في العراق، مصدر سابق، ص ١١٤.

(٢) ينظر: المادة (٤٤) من الدستور العراقي الموقت لسنة ١٩٦٨.

(٣) ينظر: المادة (٣٩) من الدستور اعلاه ذاته.

(٤) ينظر: المادة (٦/أ/٦٤) من الدستور نفسه.

(٥) محمد طه حسين، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية في الدساتير العراقية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الكوفة، ٢٠١٠، ص ١٦١.

والسهر على أمنها وحمايتها من كل تخريب فيها أو عدوان عليها يعتبر تخريباً في كيان المجتمع وعدواناً عليه)

ومنح هذا الدستور مجلس الوزراء حق إعداد الميزانية العامة للدولة حصراً ورغم وجود البرلمان الذي يسمى بحسب الدستور بالمجلس الوطني إلا إن هذا المجلس لم يعرض عليه قانون الموازنة في أغلب السنوات بل وإن عرضت عليه لم يناقشها بجدية كافية، ويتجه إلى الموافقة دون أن يضع أي لمسة منه عليها^(١).

وفي شأن الضرائب فقد عالجها هذا الدستور في نصين الأول هو "أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن، ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون"^(٢) وفي النص الثاني عالج الضرائب والرسوم معاً بالقول "ليس للقوانين أثر رجعي إلا إذا نص على خلاف ذلك"، ولا يشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية"^(٣) ورغم إن الدستور لم ينص صراحة على الجهة التي من حقها اقتراح أو تقديم مشروع قانون الضريبة أو الرسم نستنتج إنها من اختصاص مجلس الوزراء فهو أولى باقتراح قانون الضريبة وقانون الرسم لأن الدستور صرح إن من اختصاص مجلس الوزراء هو إعداد مشروعات القوانين^(٤).

وفي عقد القروض العامة فقد منح الدستور سلطة عقدها لمجلس الوزراء وهذا ما نصت عليه المادة (٦٢/و) منه إن من صلاحيات مجلس الوزراء (عقد القروض العامة ومنحها والإشراف على تنظيم وإدارة النقد) من الواضح إن الدستور عامل القروض العامة معاملة الضرائب والرسوم من حيث الجهة التي تقدم مقترح أو مشروع القانون أو صلاحية ممارستها والمتمثلة بمجلس الوزراء

(١) منال يونس عبد الرزاق، المؤسسة التشريعية في العراق في ظل دستوري ١٩٢٥ - ١٩٧٠، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٩٧، ص ٢٨٢.

(٢) ينظر: المادة (٣٥) من الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٧٠.

(٣) ينظر: المادة (٦٧/ب) من الدستور اعلاه ذاته.

(٤) رعد ناجي الجدة، التشريعات الدستورية في العراق، مصدر سابق، ص ١٢٤.

وفي قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ حيث منحت صلاحيات إعداد واقتراح قانون الميزانية العامة لمجلس الوزراء وهذا ما نص عليه بالقول "على الجمعية الوطنية أن تنتظر في مشاريع القوانين المقترحة من قبل مجلس الوزراء بما في ذلك مشاريع قوانين الميزانية"^(١).

وفي موضوع الضريبة والرسم سار القانون على العبارة المألوفة في الدساتير حيث تعد من الحقوق الأساسية للشعوب وجاء ذلك بالقول "لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون"^(٢). وفي هذا القانون أيضاً لم يوضح الجهة المختصة باقتراح قوانين الضرائب والرسوم حيث إنه لم يحرم الجمعية من اقتراح مشروعات القوانين سوى مشروع قانون الموازنة العامة لذا يمكن القول إن اقتراح قانون الضريبة والرسم من اختصاص الجمعية الوطنية بالإضافة إلى مجلس الوزراء^(٣).

وفي مجال اصدار العملة وتطرق هذا القانون ولكن بشكل مختصر جداً وبإشارة عابرة عند ادراجها في تعداد جملة من الأمور المالية التي تخص الحكومة بالقول "رسم السياسة المالية وإصدار العملة وتنظيم الجمارك وتنظيم السياسة التجارية عبر حدود الأقاليم والمحافظات في العراق ووضع الميزانية العامة للدولة ورسم السياسة النقدية وإنشاء بنك وإدارته"^(٤).

وتم اصدار العملة العراقية الجديدة قبل نفاذ قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ ولم تمارس الحكومة العراقية الانتقالية صلاحيات في اصدار العملة وتم اصدار العملة الجديدة حسب الأمر رقم (٤٣) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة برئاسة الحاكم المدني بول بريمر في ١٥ أكتوبر ٢٠٠٣ إلى ١٥ يناير ٢٠٠٤ وتم طباعة العملة الجديدة في بريطانيا.

وقد خول لهذا الأمر البنك المركزي العراقي حصراً سلطة اصدار العملة الجديدة على أن يتم ذلك تحت إشراف سلطة الائتلاف المؤقتة على البنك وتحديد الفئات الورقية للدينار العراقي الجديد وتصميماته ومواصفاته الفنية.

وفي دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥: اهتم دستور ٢٠٠٥ بالضرائب والرسوم التي تعد من الإيرادات المهمة لتغطية نفقات الدولة وبالإضافة إلى وظائفها الاقتصادية والاجتماعية ولأنها تمس حياة

(١) ينظر: المادة (٣٣/ب) من قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤.

(٢) ينظر: المادة (١٨) من القانون اعلاه ذاته.

(٣) محمد طه حسين، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية في الدساتير العراقية، مصدر سابق، ص ١٦٨.

(٤) ينظر: المادة (٢٥/ج) من قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤.

المواطن اليومية والمعيشية وتأثيرها المباشر على دخل الفرد الذي يمثل عصب الحياة له، حيث نص عليها بالقول "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون"^(١) إن هذا الدستور أناط للقانون كافة الاختصاصات المتعلقة بشؤون فرض الضرائب والرسوم، أذ منع الدستور الأثر الرجعي لقوانين الضرائب والرسوم بالنص "ليس للقوانين أثر رجعي مالم ينص على خلاف وذلك لا يمثل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم"^(٢) وعليه لا يجوز سن قانون يُشرع للضريبة أو الرسم بسريانه بأثر رجعي لأنها تعارض مع مبدأ العدالة الواجب توفره في الضريبة أو الرسم، وهذا ما يميز القانون الضريبي باستقلاليته وذاتيته، ونص الدستور على مبادئ العدالة الاجتماعية للمحافظة على المستوى المعيشي لأصحاب الدخل المنخفضة بالقول "يعفى اصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى الازم للمعيشة وينضم ذلك بقانون"^(٣) بالرغم إن الدستور لم يضع معيار تمييز بين أصحاب الدخل المنخفضة عن أصحاب الدخل المرتفعة في اعفاء أصحاب هذه الدخل من الضريبة واحال هذا الموضوع إلى القانون لمعالجته وهذا فعل حسن لأن الأوضاع الاقتصادية في تغيرات مستمرة لا تسمح بوضع معايير في صلب الدستور لأن دستور العراق من الدساتير الجامدة التي تمتاز بصعوبة تعديلها، ولم يبين المشرع الدستوري الجهة المختصة باقتراح قانون الرسم أو قانون الضريبة فمن خلال نص المادة (٦١) الفقرة أولاً التي بينت اختصاصات مجلس النواب (تشريع القوانين الاتحادية) وهذا النص جاء مطلقاً والمطلق يبقى على اطلاقه مالم يرد ما يقيدته سوى أخرج قانون الموازنة العامة والحساب الختامي - الذي نصت عليه الفقرة رابعاً من المادة (٨٠) إذ إنها من الصلاحيات الحصرية التي يمارسها مجلس الوزراء في اعداد مشروع الموازنة العامة والحساب الختامي وفي الفقرة ثانياً المادة (٨٠) التي بينت صلاحيات مجلس الوزراء (اقتراح مشروعات القوانين) وبهذا الدستور لم يورد استثناء على هذه الصلاحية إذ إن اقتراح قانون الرسم أو قانون الضريبة هو من صلاحيات مجلس الوزراء أيضاً وبهذا يكون اقتراح القانون من مجلس النواب أو مجلس الوزراء.

وفي شأن الاقتراض أشار الدستور بالقول "رسم السياسة الخارجية والتمثيل الدبلوماسي والتفاوض بشأن المعاهدات والاتفاقيات الدولية وسياسات الاقتراض والتوقيع عليها وإبرامها"^(٤) ومن الواضح في نص

(١) ينظر: المادة (٢٨/أولاً) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٢) ينظر: المادة (١٩/تاسعاً) من الدستور اعلاه ذاته.

(٣) ينظر: المادة (٢٨/ثانياً) من الدستور نفسه.

(٤) ينظر: المادة (١/١١٠) من الدستور نفسه.

المادة منح اختصاص الاقتراض للسلطات الاتحادية أي إن الدستور لم يبين الإجراءات الواجب اتباعها لا إصدار القرض وهل تبدأ من الحكومة مباشرة أم بحاجة إلى قانون قبل المباشرة في تنفيذها ولم يبين الدستور الجهة المختصة باقتراح مشروع قانون القرض وعادة ما تكون هي الحكومة ممثلة بمجلس الوزراء وهل للسلطة التشريعية صلاحية في مناقشة المشروع أو التعديل عليه أو تخفيض نسبة الفائدة أو استبدال مدة القرض، ولكن ما جرى عليه العمل هو أن يصدر الإذن بالقرض من السلطة التشريعية على شكل قانون إلى السلطة التنفيذية بتكملة الإجراءات.

ومنح الدستور حق اعداد الموازنة العامة واقتراح مشروع قانونها للسلطة التنفيذية المتمثلة بمجلس الوزراء وعدها من ضمن صلاحيات المجلس بالقول "إعداد الموازنة العامة والحساب الختامي وخطط التنمية"^(١) وإن اقتراح مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي من اختصاص مجلس الوزراء حسب ما جاء في نص المادة (٦٢/أولاً) من الدستور بالقول "يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي إلى مجلس النواب لا قراره". وإن السلطة التنفيذية عادةً هي الأجدر في إعداد مشروع قانون الموازنة وهذا لا يعني لها الحرية المطلقة في ما تنفذه أو تضعه من برامج دون الحصول على موافقة السلطة التشريعية فقد نصت المادة (٦٢/ثانياً) لمجلس النواب اجراء المناقلة بين أبواب وفصول الموازنة العامة، وتخفيض مجمل مبالغها وله عند الضرورة أن يقترح على مجلس الوزراء زيادة اجمالي مبالغ النفقات العامة"^(٢) ولم يعالج هذا الدستور وفي حال تأخر المصادقة على مشروع قانون الموازنة وبدء السنة المالية الجديدة لأي سبب كان وربما إنه قد اعتمد على قانون الإدارة المالية النافذ والذي نص على "إذا لم تصادق الجهة ذات السلطة التشريعية الوطنية على الميزانية الفدرالية حتى (٣١ كانون الأول) فلوزير المالية إن يصادق على اساس المصادقة الشهرية على أموال وحدات الانفاق، ولغاية (١/ ١٢) من المخصصات المالية السابقة، لحين المصادقة على الميزانية، وتلك الأموال يمكن إن تستخدم فقط لسدّ الإلتزامات والمرتبات والتقاعد ونفقات الامن الاجتماعي وخدمات الدين العام"، ومن خلال ذلك لم يوضح لنا دستور ٢٠٠٥ النافذ الاجراءات التي تتبعها الحكومة عند تأخر أقرار الموازنة العامة هل تستمر الحكومة في العمل بالموازنة العامة للسنة السابقة، أم يقدم وزير المالية مقترح جديد لحين صدور قانون الموازنة وبعد هذا القانون من المواضيع المهمة كان بالأجدر بالمشرع في معالجته دستورياً، كما ورد في القانون الاساسي العراقي.

(١) ينظر: المادة (٨٠/رابعاً) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) ينظر: المادة (٦٢/ثانياً) من الدستور اعلاه ذاته.

المطلب الثالث

اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات العادية

إن الإيمان المطلق بسيادة القانون في الشؤون الضريبية يعدّ من أهم المبادئ الدستورية التي ترمي إلى بسط قاعدة عامة قوامها مبدأ قانونية الضريبة، والذي صادف أرضاً خصبة وحضوراً دائماً في أغلب الدساتير التي حرصت على سيادة القانون في شؤون الضرائب التي تعدّ مورداً مهماً من الموارد المالية التي اهتمت بها الدول الحديثة حتى بلوغ أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية، وإنها في نفس الوقت تشكل اقتطاعاً مالياً لجزء من دخول الأفراد وثرواتهم دون الاعتداد برضاهم، ومن هنا نجد إن الدساتير توجب تنظيم مبادئ وأحكام الضرائب على أسس وقواعد قانونية تضمن انتظام موارد للدولة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى تحافظ على ملكية الفرد وثروته والتي تحول دون المساس بهما بشكل غير قانوني. على نحو أثمر عنه تألق مبدأ قانونية الضريبة، إن هذه الأسس والقواعد القانونية التي تنظم أحكام الضرائب ومبادئها والتي تشكل نظاماً قانونياً وتختص بمسائل الضرائب وترمي إلى تحقيق المصلحة الضريبية للدولة يطلق عليها تسمية القانون الضريبي الذي تستمد منه قوتها وإلزاميتها.

وان سيادة حكم القانون في الشؤون الضريبية، بأن لا يفرض عبئاً ولا تعدل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى من أدائها أحد إلا بموجب قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة^(١)، والتي هي صاحبة الاختصاص الأصيل في سن القوانين الضريبية وغيرها على النحو الذي ترسمه النظم الدستورية الحديثة^(٢). وإن هذا المبدأ هو الذي يوجب تدخل الدولة في فرض الأعباء الضريبية ويسندها إلى السلطة التشريعية تسنّه بقانون وفقاً للصلاحيات والإجراءات الدستورية المعمول بها في كل دولة^(٣).

إذ يعدّ هذا المبدأ من قمة المكاسب الثمينة التي أحرزتها الأمم الشعوب المختلفة في صراعها مع سلطات الحكام المطلقة وإرسائها لنظام الحكم الديمقراطي، حتى أصبح يحقق ضمانات أساسية لحقوق الأفراد وحررياتهم ومحصنة من أي تعدّ أو مساس بها من السلطات العامة بغير قانون^(٤)، وإيمان الأفراد بأن القانون ما وجد إلا لتحقيق مصلحة المجتمع وضمان تطوره واستقراره وإلزام أفراد الشعب بدفع الضرائب

(١) محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة، اطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الزهراء، ٢٠٠٢، ص ٢٩.

(٢) حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٤٥.

(٣) عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، الإسكندرية، مؤسسة الثقافة الجامعية، ١٩٨٤، ص ٢٤.

(٤) طعيمه الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، ط ٢، القاهرة، دار النهضة العربية، مطابع دار الشعب، ١٩٧٦، ص ١٣.

فيه مساس بحقوقهم وحرياتهم وحرمة أموالهم، الأمر الذي جعل ممارسة هذا الأمر خطيراً ومقتصرًا على السلطة التشريعية تؤديه وفقاً لاختصاصاتها الدستورية التي تعد سلطتها من خصائص السيادة التي أساس شرعيتها هو القانون^(١).

وعلى ذلك يبدو لنا بجلاء إن هذا المبدأ يعدّ ضماناً مزدوجة لحقوق المحكومين والحكام على حدٍ سواء^(٢)، إذ ويخول الدولة صلاحية فرض أعبائها وجبايتها على النحو الذي تختاره لأجل ردف الخزنة العامة بها ولمواجهة الأعباء العامة التي تواجهها، وإستيفاء الموارد المالية الضريبية على أساس العدالة والمساواة من كافة أفراد الشعب، والتوفيق والملائمة على نحو متوازن بين فكرتي الحرية الفردية والسلطة العامة^(٣)، بإعتبارهما مظهرين متلازمين في مبدأ قانونية الضريبة^(٤)، إذ إن من خلال القانون تستطيع السلطات العامة ممارسة إختصاصها في مواجهة أفراد الشعب وهو الذي يفرض منطق الإحساس بتلك السلطة والتي تمارس الدولة إختصاصاتها في فرض وجباية الضرائب بقانون على اتجاه يضمن استمرار الدولة في أداء وظائفها العامة ويصون الحرية الفردية وعدم المساس بها بغير مسوغ قانوني^(٥). يعدّ القانون في شؤون الضرائب أساساً للعدالة والمساواة ومرتكزاً للثقة من قبل أفراد الشعب ما دامت قواعده عامة ومجردة يطبق حكمها على نحو دقيق واضح بحق كل من تتوافر عليه شروط انطباقها، ومن ثم فإن هذه الخصائص التي إمتاز بها القانون جعلته أولى القواعد القانونية الواجبة التطبيق في مجال الضرائب.

هذا ويقتصر مبدأ قانونية الضريبة للضرائب سواء أكانت هذه ضرائب مباشرة أم ضرائب غير مباشرة دون أن تشمل الأعباء المالية غيرها لاسيما بالنسبة للرسم أو الثمن العام أو الإتاوة، فإذا كان الأصل هو سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب فإن الأمر يبدو مختلفاً بالنسبة لسائر الأعباء المالية الأخرى التي

(١) محمد عبد العال السناري، مبادئ القانون الدستوري في الأنظمة الوضعية و النظام الإسلامي، القاهرة، مكتبة عالم

الكتب، ١٩٨٤، ص ٥١. د. سعد عبد الجبار العلوش، مبادئ في القانون العام، بغداد، مطبعة الإرشاد، ١٩٧١، ص ٩٤.

(٢) مصطفى صادق .د. وايت إبراهيم، مبادئ القانون الدستوري العربي والمقارن، ط ٢، القاهرة، المطبعة العصرية،

١٩٢٥، ص ٢٢٢. د. محمود حلمي، النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة، القاهرة، دار الفكر العربي، ١٩٦٥،

ص ٢١٣.

(٣) رحيم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة النهرين، ٢٠٠٢، ص ٢٨.

(٤) أن النصوص الدستورية لها طبيعتان، طبيعة إيجابية مانحة وهي إنشاء السلطات العامة ومنحها اختصاصاتها، وطبيعة سلبية مانعة وهي القيود والحدود التي ترد على عمل تلك السلطات .د: أحمد كمال أبو المجد، الرقابة على دستورية القوانين

في الولايات المتحدة والإقليم المصري، القاهرة، دار المعارف بمصر، ١٩٥٨، ص ٧٢.

(٥) عبد الغني بسيوني عبد الله، المبادئ العامة للقانون الدستوري، مصدر سابق، ص ٢٥.

يتحملها المواطنون تجاه دولتهم كالرسوم والثلث العام والإتاوة، فكل تلك الأعباء تنفرد في صفات وخصائص معينة تميزها عن غيرها من الفرائض المالية الأخرى، غير أنها تشترك جميعاً بصفة واحدة وهي لا تشترط لمشروعية فرضها بقانون تسنه السلطة التشريعية، إذ من الممكن أن يتم فرضها بقانون أو بناءً على قانون، أو بمقتضى قرارات إدارية تصدرها السلطة التنفيذية^(١) والتي عادة ما تتاط بالوزير المختص مستنداً في إصدارها إلى القانون الذي يخوله هذه الصلاحية^(٢).

ويستنتج من ذلك إن تنظيم الأعباء المالية العامة المتمثلة بالرسوم أو الثلث العام أو الإتاوة من اختصاص السلطة التشريعية تسنه بقانون لهذا الغرض، فذلك حق أصيل لها ، وكذلك يمكن للسلطة التنفيذية تنظيم تلك الأعباء المالية العامة من خلال صلاحيتها في إصدار قرارات إدارية تنظيمية تتناول بموجبها تنظيم تلك الأعباء بعد أن تستند في ذلك على نص قانوني يخولها هذه الصلاحية.

(١) طاهر الجناحي، علم المالية العامة والتشريع المالي، الموصل، دار الكتب، بلا سنة نشر، ص ٦١.

(٢) ان مصطلح (الضرائب المالية) الذي ورد في نص (م/٣٥) من دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠ المعدل، إنما جاء مطلقاً فلم يحدد نوع الضرائب وسواء أكانت ضرائب مباشرة أم غير مباشرة، ولم يرد في ثنايا الدستور المذكور ما يدل على وجود مثل هذا التمييز فلا مناص والحال هذا من القول بأن حكم المبدأ يمتد ليشمل الضرائب بكافة أنواعها.

المطلب الرابع

اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الفرعية والانظمة والتعليمات

إن تنظيم الشؤون الضريبية من صلاحية للسلطة التشريعية الكاملة بمقتضى قوانين تسنها لهذا الغرض وفقاً للأوضاع الدستورية، وقد يكون تنظيمها ذلك تنظيمياً بعيداً في الخوض في التفاصيل والجزئيات الدقيقة لقانون الضريبة، فسيادة القانون مطلقة غير قابلة لأي نقاش وإن تضاول فيها دور السلطة التنفيذية في وضع قواعد ذلك القانون.

يتعين على السلطة التشريعية عند وضعها القواعد الاساسية لسن قانون الضريبة أن تعتمد لتوفر قدر كاف وملائم من الثبات والاستقرار للتنظيم القانوني الضريبي وإن تكون بمنأى أي تعديل أو تغيير خلال فترة زمنية معينة.

ومن الصعب على السلطة التشريعية أن تسرد في قانون الضريبة كافة الحلول لجميع الحالات المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها إذ يثير التطبيق العملي هذا القانون العديد من المسائل لم تكن موجودة في فكر السلطة التشريعية وقت سنّه^(١)، ومن باب أولى عدم خوض القانون في المسائل التفصيلية والجزئيات، لذا بات لازماً إناطة السلطة التنفيذية صلاحية إصدار القرارات الإدارية التنظيمية التي تتناول بالتنظيم والتفصيل قانون الضريبة وإكمال ما أغفل القانون عن ذكره في ثناياه لسهولة تنفيذه^(٢).

القرارات الإدارية العامة والمجردة هي تلك القرارات التي تصدرها السلطة التنفيذية وفقاً للدستور وتتضمن الأحكام التفصيلية والتكميلية اللازمة لتسهيل تنفيذ قانون الضريبة^(٣). وتعدّ القرارات الإدارية التنظيمية من حيث الشكل قرارات إدارية وذلك لصدورها من سلطة إدارية تابعة للسلطة التنفيذية^(٤) من حيث الموضوع

(١) سامي جمال الدين، اللوائح الإدارية وضمانة الرقابة الإدارية، القاهرة، منشأة المعارف بالإسكندرية، مطبعة أطلس، ١٩٨٢، ص ٩ .

(٢) نفيس مدانات، اتجاه دستوري خطير على حقوق وحرّيات المواطنين الأردنيين، بحث منشور في مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، تصدرها جامعة مؤتة الأردنية، مجلد ٧، ع ٦، كانون الأول، ١٩٩٢، ص ١٦٣ .

(٣) سامي جمال الدين، اللوائح الإدارية وضمانة الرقابة الإدارية، مصدر سابق، ص ١٨ .

(٤) ويذهب أنصار هذا المعيار إلى أن العبرة في تحديد طبيعة العمل تكون في الاعتماد على الهيئة التي تملك إصداره وهل هي جهة تنفيذية أم تشريعية ، فالعمل القانوني الذي تصدره السلطة التنفيذية يعد عملاً إدارياً ، أما العمل الذي تصدره السلطة التشريعية فيعد عملاً تشريعياً . انظر: د. سامي جمال الدين، اللوائح الإدارية وضمانة الرقابة الإدارية، مصدر سابق، ص ٢٢، د. فؤاد العطار، مصدر سابق، ص ٣٦ .

أعمالاً تشريعية لكونها تتضمن قواعد قانونية عامة ومجردة تطبق بحق عدد غير محدد من الأشخاص^(١). وتكون هذه القرارات الإدارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية من المصادر المهمة المنظمة لأحكام قانون الضريبة وسواء كانت هذه الأحكام في الظروف الاعتيادية أم في الظروف الاستثنائية، إذ تمارس دوراً فعالاً ومؤثراً في مجال تسهيل تنفيذ أحكام القانون ووضع موضع التطبيق، لذا إتجهت معظم النظم الدستورية إلى منح السلطة التنفيذية صلاحية إصدار القرارات الإدارية التنظيمية لتسهيل تنفيذ القوانين كافة ومنها الضريبية، ومن ذلك ما جاء به الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ النافذ بالقول "يدير الوزير الأول أعمال الحكومة... يتضمن تنفيذ القوانين.. ويمارس السلطة اللائحية... ويجوز له أن يفوض الوزراء في بعض سلطاته"^(٢).

والدستور المصري جاء بالقول: "يصدر رئيس الجمهورية اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين، وله إن يفوض غيره في إصدارها. ويجوز أن يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه"^(٣).

وفي دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠ تتمثل السلطة التنفيذية برئيس الجمهورية^(٤) ومجلس قيادة الثورة^(٥) ومجلس الوزراء^(٦) والوزراء المختصون^(٧)، فجميع أولئك يعدون سلطة تنفيذية لهم صلاحية إصدار القرارات الإدارية التنظيمية والتي لها تسميات عدة وهي الأنظمة والتعليمات والبيانات والأوامر والمراسيم والقرارات الوزارية وتعد الأنظمة من أبرز القرارات الإدارية التنظيمية التي تعمل على تسهيل

(١) واتجاه أنصاره إلى أن العبرة في تحديد طبيعة العمل القانوني إنما تكمن في مضمونه دون شكله ومن ثم يعد العمل تشريعياً متى ما كان ذا صفة عامة ومجردة ويعد عملاً إدارياً متى كان يفنقر إلى تلك الصفات. محسن خليل، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة، ج ١، الإسكندرية، منشأة المعارف، مصر، ١٩٦١، ١٩٦٢، ص ١٢.

(٢) نص الفقرة (١) من المادة (٢١) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨.

(٣) ينظر: المادة (١٤٤) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

(٤) ينظر: نص الفقرة (أ) من المادة (٥٧) من الدستور العراقي لسنة ١٩٧٠ المعدل.

(٥) ينظر: نص الفقرة (ب) من المادة (٤٢) من الدستور أعلاه ذاته.

(٦) ينظر: نص الفقرة (ب) من المادة (٦٢) من الدستور نفسه.

(٧) ان اختصاص الوزراء في إصدار القرارات الإدارية التنظيمية من خلال التعليمات وهو أمر مقرر لهم دون حاجة إلى النص عليه في الدستور وأنه يدخل في صلاحيات الوزير المختص حسب طبيعة عمل وزارته. عبد الأمير محسن مغير، سلطة الإدارة في إصدار القرارات التنظيمية والرقابة عليها، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٨٠، ص ١٣٧، ص ٣٤.

تنفيذ قانون الضريبة^(١)، ويكون لرئيس الجمهورية صلاحية في إصدارها، التي تأتي في قمة هذه الأنواع المختلفة من القرارات التنظيمية لصدورها من رئيس السلطة التنفيذية وفقاً لأحكام الدستور^(٢).

منح الدستور العراقي النافذ الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة للمحافظات غير المنتظمة في إقليم^(٣)، فضلاً عن كفالاته للأقاليم الصلاحيات التشريعية والتنفيذية والقضائية^(٤). وتخصص للأقاليم والمحافظات حصة عادلة من الإيرادات المحصلة اتحادياً^(٥)، وهذا لا يمنع الأقاليم من البحث عن مصادر تمويلية محلية أخرى بالفدر الذي يعرقل توريد الضرائب المفروضة بقوانين اتحادية إلى الخزينة العامة، وإلا لتوقف التدفق الإيرادي، وسبب توقف التيار الانفاقي على عموم الدولة الاتحادية، ولم يكتف الدستور بمنح اللامركزية المالية للإقليم والحكومات المحلية في المحافظات بل منحها صفة الأولوية على القانون الاتحادي إذا ما كانت تلك التشريعات تنظم اختصاصات مخولة للأقاليم والمحافظات واختصاصات مشتركة بين الحكومة الاتحادية والحكومات الإقليمية والمحلية^(٦).

وأكد الدستور العراقي النافذ على قانونية الضريبة في المادة (٢٨)^(٧) لم يشترط، صراحةً على يكون القانون الضريبي اتحادياً، ونص قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم على إصدار التشريعات المحلية في حدود اختصاصها المكاني، لإدارة الشؤون الإدارية والمالية، بشرط واحد هو عدم تعارضها مع الدستور والقوانين الاتحادية^(٨).

ومن الواضح المشرع لم يضع استثناء على إطلاق هذه النصوص، فضلاً عن إن أعمال النصوص أولى من أهمالها، وجاء رد المحكمة الاتحادية العليا في تقرير حق مجالس المحافظات بإصدار تشريعات تتضمن فرض الضرائب في قرارها" لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة بإقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض الضرائب المحلية وجبايتها وإنفاقها..."^(٩).

(١) عبد الأمير محسن مغير، سلطة الإدارة في إصدار القرارات التنظيمية والرقابة عليها، مصدر سابق، ص ٢٧٦.

(٢) كما هو الحال بالنسبة لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل، المنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد (٣٠٣٠) في ١٩٨٥/١/٢٨، ونظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ المعدل، المنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد (٣٥٣٣) في ١٩٩٤/١٠/٢٤.

(٣) ينظر: المادة (١٢٢/٢) ثانياً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٤) ينظر: المادة (١٢١/١) أولاً من دستور جمهورية العراق اعلاه ذاته.

(٥) ينظر: المادة (١٢١/٣) ثالثاً من الدستور نفسه.

(٦) ينظر: المادة (١١٥) من الدستور نفسه.

(٧) ينظر: المادة (٢٨/٢) أولاً من الدستور نفسه.

(٨) ينظر: المادة (٢/٢) أولاً (المادة (٧/٣) ثالثاً) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم بالرقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٤٠٧٠ في ٣١ - ٣ - ٢٠٠٨.

(٩) ينظر: قرار المحكمة الاتحادية بالعدد ١٦/اتحادية/٢٠٠٨ في ٢١/٤/٢٠٠٨.

فسرت المحكمة الصلاحيات المالية الواسعة التي كفلها الدستور للمحافظات صلاحيات في فرضها جبايتها وإنفاقها على أن لا تتعارض مع التشريعات الضريبية الاتحادية، ويعدّ قرار المحكمة الاتحادية ملزم للسلطات كافة^(١)، وهو بمثابة كشفاً لإرادة المشرع الدستوري، ومع كل الأسانيد الدستورية، والقانونية، والقضائية المتقدمة التي تتضمن، صراحةً وإلى، صلاحيات المحافظات في فرض الضرائب المحلية بحدود الاختصاصها لكن السلطة التنفيذية جاءت بقرار خلاف ذلك، في حجب اختصاص مجالس المحافظات بإصدار تشريعات بفرض الضريبة^(٢)، وجاء في تفسير آخر ضمن قرار للمحكمة الاتحادية إن القانون الذي يشرع مجلس المحافظة لا يعدّ معدلاً أو لاغياً للقانون الاتحادي^(٣)، ونرى أن اختصاص إصدار تشريعات في فرض الضرائب هو اختصاص مشترك بين السلطة الاتحادية في فرض ضرائب قومية شاملة لعموم الدولة، والسلطات المحلية الإقليمية في فرض ضرائب إقليمية أو محلية تسعى لأهداف مختلفة على إن لا يتعارض التشريع الضريبي المحلي التشريعات الاتحادية.

بالنسبة إلى التعليمات^(٤)، هي نوع آخر من القرارات الإدارية التنظيمية يصدرها وزير المالية من غير حاجة إعطائه هذه الصلاحية بمقتضى أحكام الدستور بل يكفي لمشروعيتها إصدارها بالإستناد إلى نص قانون يرد في قانون الضريبة، وتكون مرتبة التعليمات أدنى مرتبة في قوتها القانونية في "التنظيم القانوني المتدرج" من القانون والأنظمة والتي تعمل على تنفيذ أحكامهما^(٥).

ومن التطبيقات لذلك نجد أن أغلب تشريعات الضرائب المباشرة المقارنة تذهب إلى دعوة السلطة التنفيذية إلى إصدار قرارات إدارية تنظيمية بغية تنفيذ أحكام تلك التشريعات ووضعها موضع التطبيق العملي^(٦)، ومثال ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقول تنص على أن "يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا

(١) ينظر: المادة (٩٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٢) ينظر: قرار مجلس الوزراء رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٢.

(٣) انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا بالعدد ٦/اتحادية/٢٠٠٩ في ٢٠٠٩/٢/٤ الذي وضح معنى أولوية تطبيق قوانين المحافظات والأقاليم على القوانين اتحادية بشأن الاختصاصات المشتركة

(٤) تعرف التعليمات بأنها (تشريعات فرعية يقصد بها تيسير تطبيق قانون نافذ أو نظام صادر). د. عبد الباقي البكري، المدخل لدراسة القانون والشرعية الإسلامية، مصدر سابق، ص ٣١٩.

(٥) عامر المختار، تنظيم سلطات الضبط الإداري في العراق، بغداد، بدون دار نشر، ١٩٧٥، ص ٨٢.

(٦) عبد الرزاق الجزار، التشريع الضريبي في العراق الخاص بضريبة الدخل، بغداد، دار مطبعة التمدن، ١٩٦٠، ص ٩.

يتعارض مع أحكام هذا القانون" ^(١) ، وجاء قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بعدة نصوص الأول "أ-لمجلس الوزراء أن يصدر الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون بما في ذلك...ب-لمجلس الوزراء أن يصدر التعليمات أو الأنظمة المتعلقة بالمكافآت الخاصة .." ^(٢)، والنص الثاني "يشكل مجلس الوزراء لجنة عليا للضريبة برئاسة وزير المالية تكون مهمتها إصدار التوصيات بشأن أي تعليمات يجوز إصدارها بموجب هذا القانون.." ^(٣) والنص الثالث. "رئيس الوزراء و الوزراء مكلفون بتنفيذ أحكام هذا القانون" ^(٤) ، وفي قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ نص "على وزير المالية أن يصدر ما يقتضيه العمل بهذا القانون من القرارات والأنظمة واللوائح التنفيذية" ^(٥)، وجاء في قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ بالقول "يجوز للوزير أن يصدر اللوائح اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون وبصفة عامة ومع عدم الإخلال بعموم هذا السلطة يجوز له أن يضمن تلك اللوائح الآتية:-" ^(٦)، وجاء في التشريع الضريبي العراقي من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بالقول "توضع أنظمة تتناول الأمور الآتية:-" ^(٧) وفي نص آخر "للوزير أو من يخوله أن يصدر بيانات أو تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون تتناول الأمور التالية:-" وفي قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل بالقول "توضع أنظمة وتعليمات لتنفيذ أحكام هذا القانون" ^(٨)، وفي قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل الذي نص بالقول "للوزير أن يصدر التعليمات المتعلقة بتسهيل تنفيذ أحكام هذا القانون" ^(٩).

(١) ينظر: المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.

(٢) ينظر: المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٣) ينظر: المادة (٥١) من القانون اعلاه ذاته.

(٤) ينظر: المادة (٥٤) من القانون نفسه.

(٥) ينظر: المادة (١١١) من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١.

(٦) ينظر: المادة (٨١) من قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦.

(٧) ينظر: المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٨) ينظر: المادة (٣٤) قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل.

(٩) ينظر: المادة (١٠) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل.

ويرجع بعض الفقه أن هناك من الأسباب الداعية إلى منح السلطة التنفيذية صلاحية إصدار القرارات الإدارية التنظيمية التي تتناول تنظيم الشؤون الضريبية^(١) إلى سببين رئيسيين هما:-

١- تعذر السلطة التشريعية أن تحيط علماً بكل متطلبات العمل الضريبي وأن يتضمن قانون الضريبة كافة التفاصيل الجزئية اللازمة لتطبيق أحكامه وإن القانون حينما يتناول بالتنظيم القواعد العامة تاركاً للسلطة التنفيذية أمر تفصيلها وتفرعها في مجال التنفيذ.

وإن القواعد القانونية الضريبية يجب أن تنصف بقدر معين من الثبات والاستقرار وأن تبتعد أي تعديل أو تغيير خلال مدة من الزمن، لذا تأتي القرارات الإدارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية كوسيلة لتلافي اسباب النقص و الجمود الذي يصيب القانون الضريبي.

٢- إن من إختصاص السلطة التنفيذية مهمة إصدار القرارات الإدارية التنظيمية وتفصيل الأحكام الإجمالية الواردة في القانون، وذلك لأنها مكلفة بتطبيقه على المكلفين^(٢).

وعلاوة على ما تقدم يقوم التنظيم القانوني للدولة الحديثة على مجموعة من القواعد القانونية ذات السيادة التي تتباين فيما بينها في مراتبها القانونية تبعاً للمعيار الشكلي أو الموضوعي الذي جعل بعضها أسمى من بعضها الآخر في التنظيم القانوني المتدرج، وإن السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصلي في سن القوانين الضريبية باعتبارها السلطة الممثلة لإرادة الأمة على خلاف السلطة التنفيذية التي لا تمتلك الصلاحية التشريعية إلا استثناءً لذا اقتضى الأمر علو القانون الذي تسنّه السلطة التشريعية على القرارات الإدارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية في ميدان العمل الضريبي ويتجسد ذلك الأمر في ناحيتين الأولى سمو القانون وعلوه على القرارات الإدارية التنظيمية، والثانية خضوع القرارات الإدارية التنظيمية لأحكام القانون.

(١) عبد الأمير محسن مغير، سلطة الإدارة في إصدار القرارات التنظيمية والرقابة عليها، مصدر سابق، ص ١٦٢

د. سامي جمال الدين، اللوائح الإدارية وضمانة الرقابة الإدارية، مصدر سابق، ص ٢٢٢ .

(٢) عبد الأمير محسن مغير، المصدر سابق، ص ٤٤ .

الفصل الثاني

سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

تقوم الإدارة الضريبية في الدولة على تنفيذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي في سعيها لتحقيق مجموعة أهداف في مقدمتها تأمين حق الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات المالية عن طريق فرض الضرائب، وتعزيز ذلك في تجاوب المكلفين في العملية الضريبية والحد من التهرب الضريبي، والسعي لتطوير التشريعات من خلال تبسيط أوجه العمل التطبيقية وتسهيل الاجراءات والتخفيف من أعباء المكلفين، والتوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وبين تحقيق مصالح الأفراد والعدالة في توزيع العبء الضريبي من ناحية أخرى.

وتعد الإدارة الضريبية أحد طرفي العملية الضريبية إلى جانب المكلفين بدفع الضريبة فهي الطرف الذي يتمتع بامتيازات وسلطات تتغلب في أكثر الأحيان على الطرف الآخر، لأن الضرائب تعد مورداً سيادياً للدولة ومرتبطة في مبدأ سيادة الدولة على أقليمها بما يشمل من مواطنين وممتلكات مادية وفي هذا المفهوم فإن الإدارة الضريبية تنفذ من خلال الجباية حق الدولة في الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعية والمعنوية متكئة في ذلك على سند في الدستور والقانون.

إن البحث في سلطات والتزامات الإدارة الضريبية التي تعد وسيلة للتوصل إلى تحديد نطاق هذه السلطات والالتزامات الملقاة على عاتقها فالسلطات المالية تمارس مجموعة من الاختصاصات التي تشكل قيداً على حرية الأفراد في التمتع بالملكيات الخاصة المستفادة أساساً من وجود الضريبة ، وهي تمارس حقها في تحصيل المقابل واستغلال المكلف والامكانيات الاقتصادية والاجتماعية والجغرافية والسياسية التي تتوفر في إقليم الدولة ، فالأعمال التي تنفذها السلطات الضريبية تتضمن مصلحتين الأولى مصلحة الدولة والثانية مصلحة دافع الضريبة في تجنب دخله من الاستقطاعات الضريبية في أقل قدر ممكن ، وفي كل هذا فالموضوع لا يخلو من تنظيم وهذا يتولاها التشريع الضريبي القائم من خلال النص على الحقوق والواجبات لكلا الطرفين كي لا يغلب طرف على الآخر. ومن خلال ما تقدم سوف نشرع في دراستنا في تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: القرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الثاني: التسوية في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الثالث: حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الرابع: آلية تنفيذ القرارات الإدارية المعنية في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الأول

قرارات السلطة المالية الخاصة في تحصيل أموال الدولة

إن تقدير المال الخاضع للضريبة يعد من أعقد مهام الإدارة الضريبية، وذلك لتأثيرها المباشر أو غير المباشر في النواحي الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، فقد تؤدي المغالاة في التقدير إلى انهيار بعض المنشأة أو توقفها عن العمل وتأثير ذلك بالتالي حتى على المستهلكين أو الأيدي العامة فضلاً عن إنها تؤدي إلى ارتفاع أسعار المنتجات التي يتحمل عبئها المستهلك، ولذلك يجب أن لا يساء تطبيق نصوص القوانين الضريبية بسبب غموض النصوص أو بسبب عدم خبرة المقدر في الوصول إلى تحديد أرباح الحقيقة التي تتخذ أساساً لفرض الضريبة عليه، وفضلاً عن ذلك وجوب أن يكون المقدر ذا ثقافة ضريبية خاصة، وأن يكون مطلعاً على جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والقانونية بوجه عام لتجنب التأثيرات الدولية ستنجنب التأثيرات آفة للضرائب اثار واضحة على الاستهلاك والانتاج والدخل وهي اثار مباشرة والأهم من ذلك تجنب المشاكل القانونية والمنازعات الضريبية، وعملية التقدير هذه تجري بعده أساليب تختلف فيما بينها إلا إنها تنصب في هدف واحد وهو معرفة دخل كل مكلف بدقة إذ إن قواعد فرض الضريبة كالاقتصاد واليقين والعدالة والملائمة يستلزم حفظها في فرض كل تكليف ضريبي، إذ إن قيمة النظام الضريبي تتوقف على دقة الأساليب المتبعة في التقدير^(١)، وبذلك يمكن تحديد المكلفين وأعدادهم ومقدار دخولهم ولعل هذه الصعوبة في عملية التقدير يمكن ردها غالباً في التنازع بين المصلحتين المتناقضتين وهما: مصلحة المكلف ومصلحة الإدارة الضريبية، فالضرائب هي فريضة مالية يلزم الفرد بأدائها إلى الدولة رغماً عن إرادته ومن دون أن يلمس منفعة مباشرة مقابلها، وقد تظل في نظره أداة اقتطاع ووسيلة حرمان لأمواله وثروته، وأن المصلحة الشخصية للمكلف تتحقق كلما قل مقدار المال الخاضع للضريبة، وفي المقابل تحرص الإدارة الضريبية، على ضمان استمرار عملية تدفق الموارد المالية إلى الخزينة العامة بانتظام واطراد، ولهذا حرص المشرع الضريبي والفقه والقضاء على وضع ضوابط وإقامة معايير لتطبيقها من قبل الإدارة الضريبية لتصبح عملية التقدير سليمة ومتفقة مع مصلحتي الخزينة العامة والمكلفين معاً، وقد ظهرت تبعاً لذلك طرائق عديدة لتقدير الأموال الخاضعة للضريبة، أن التقدير الأمثل للمال الخاضع للضريبة هو التقدير الذي يقوم على اعتبار اليسر والسهولة والوضوح ضماناً

(١) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، مكتبة السيسبان، بغداد،

للوصول إلى حقيقة المال دون زيادة أو نقصان وذلك للمحافظة على المصلحة العامة أو مصلحة المكلف الخاصة وعدم الاضرار بهما في أي شيء ، وتعد الإنتاجية التي يلزم تحققها أن تكون وسيلة التقدير سهلة الإجراءات وقليلة النفقات.

ولذلك فإننا سنقوم في تقسيم هذا المبحث (القرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة) على مطلبين وسوف نتناول في المطلب الأول منها قرارات التقدير الضريبي وفي المطلب الثاني الصلاحيات والضمانات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي وكما يأتي:

المطلب الأول

قرارات التقدير الضريبي

إن الدين الضريبي لا ينشأ إلا بتحقق الواقعة الضريبية التي تمنح المجال للأدارة الضريبية لإخضاع الدخل المتحقق من هذه الواقعة للضريبة ، ومن أجل توصل الإدارة إلى تحديد مبلغ الضريبة فإنها تقوم بمجموعة من الاجراءات يطلق عليها التقدير الضريبي في سبيل الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف أو اعتماد تقدير خاص في حال تعذر الوصول إلى هذا الدخل بمساعدة المكلف ذاته وهذا يدعي التقدير الإداري، وفي كل الاحوال فإن الإدارة الضريبية تعتمد طريقة أو أكثر لتقدير الدخل الضريبي التي لم تستقر على نهج واحد بل نمت وتطورت بتطور الأجهزة الإدارية والوعي الضريبي والرقي الحضاري والاجتماعي، وبذلك سنبحث هذا المطلب في أربعة فروع نتناول في الفرع الأول منها التقدير بطريقة المظاهر الخارجية وفي الفرع الثاني التقدير الإداري، وفي الفرع الثالث التقدير الاتفاقي، ونختتم في الفرع الرابع التقدير الجزافي وكما يأتي:

الفرع الأول

التقدير بطريقة المظاهر الخارجية

تقوم هذه الطريقة على إن الافتراض والاستنتاج هما الاساس الرئيس في ممارستها، فالضريبة هنا لا تفرض على الدخل الحقيقي وإنما على الدخل المفترض من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية المتمثلة في الجوانب المادية المحسوسة، وفي ذلك تعتمد الإدارة في أسلوب التقدير من خلال استنتاجها من بعض العلامات أو المؤشرات الخارجية التي تيسر الوصول إلى الوعاء الضريبي، يتم ذلك من خلال تقدير دخل المكلف على أساس قيمة الايجار للمسكن أو عدد الأبواب والنوافذ أو عدد العمال والآلات المستخدمة^(١).

وفي القوانين الضريبية القديمة لقيت هذه الطريقة رواجاً واسعاً، فاستعان بها المشرع الفرنسي في الضريبة المفروضة على الثروة المنقولة في عام ١٧٩١ فضلاً عن ضريبة المهن التي كانت تفرض على أرباح المهن التجارية والصناعية، وقانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ المعدل لم ينص على هذه

(١) د. عبد الحميد الشواربي ونبيل لطفي خاطر، موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، منشأة المعارف، الاسكندرية،

الطريقة، ومع ذلك إن الإدارة الضريبية تلوذ بها عند رفض حسابات المكلف ومستنداته، تؤيدها في مسلكها هذا اللجان الاستئنافية^(١).

وكذلك في ضريبة المهن التي كانت تفرض على أرباح المهن التجارية والصناعية، كما وتمثلت هذه الطريقة في عدد السيارات وحجم المنزل وسعة المحل وشكله وكمية الأدوات المستخدمة في بناء، ويتسم هذه الأسلوب بعدة مزايا تتمثل في التمتع بالبساطة والوضوح وبالاقتصاد في عملية التقدير، ولا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لأداء هذه المهمة، ويحافظ على أسرار المكلف الشخصية ولا يتدخل في شؤونه الخارجية وأخيراً يؤدي إلى حد من التهرب الضريبي وهو الافة التي تعنيها الانظمة الضريبة على اعتبار إن المظاهر الخارجية عبارة عن علامات واضحة لا يسهل المكلف اخفاءها، لكن هذه الطريقة لم تسلم من النقد بسبب، إن المظاهر الخارجية قد لا تكون كافية في التدليل على درجة اليسر المكلف، كما إنه لا توجد مظاهر خارجيه يستدل بها على بعض الدخول، من الاوراق المالية وفوائد الديون والودائع والتأمينات ، كذلك تنتقد هذه الطريقة يعدها لا تحقق العدالة، فمن طبيعتها أن يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخص تختلف ظروف أحدهما عن الآخر لمجرد المظاهر الخارجية، وأخيراً فإن التهرب يكثر في هذه الطريقة حيث يلجأ الأفراد إلى التقليل من المظاهر الخارجية التي تفرض الضريبة عليها^(٢) وإنه يركز نظره في صوب القرائن الدالة على مقدار الوعاء الضريبي ويتجاهل الظروف الشخصية للمكلف وهذا ما يتعارض صراحة مع مبدأ شخصية الضريبة الذي يعد بحق مناط العدالة الضريبية^(٣).

وبذلك اكتفت الإدارات الضريبية في الاستعانة بأسلوب المظاهر الخارجية في حسابانه وسيلة تكميلية تمارسه الإدارة الضريبية إلى جانب الأساليب الأخرى، وان المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل النافذ اخذ بطريقة المظاهر الخارجية من خلال النص عليها بالقول (للسلطة المالية إن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها إن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد لديه مايفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين)^(٤).

(١) حيدر وهاب عبود العنزي، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة، اطروحة دكتوراه جامعة النهرين كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص ٣٢.

(٢) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، ط ١، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥، ص ٢٦٩.

(٣) محمد لبيب شقير، علم المالية العامة، القاهرة، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٥٧، ص ١٧٦ .

، وعبد الحميد الشواربي ونبيل لطفي خاطر، المصدر السابق، ص ١٤ .

(٤) ينظر: المادة (٢/٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ النافذ.

الفرع الثاني

التقدير الإداري

التقدير الإداري هو الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في تقدير الدخل، عند امتناع المكلف، أو تأخره من تقديم الأقرارات، أو المستندات والدفاتر، التي تساعد الإفشاء عن دخل المكلف بقصد أو بدون قصد، في المدة المحددة قانوناً، وتتبع هذه الطريقة بعد فحص أقرارات المكلفين ورفضها من قبل الإدارة^(١)، ومن خلال ذلك تقوم الإدارة بتقدير الدخل لما تتمتع به الإدارة الضريبية من حرية واسعة ومطلقة في هذا الأسلوب في تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة، فلا تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة بل يترك لها المشرع حرية الالتجاء إلى الأدلة كافة، وبواسطة وسائل المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن الدخل الخاضع للضريبة والتي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي^(٢)

فعليها في سبيل ذلك القيام بعمليات المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المكلف من كافة الجهات التي يتعامل معها^(٣)

وأن تسترشد الإدارة الضريبية بحسابات المكلف وما يقدمه إليها من إقرارات ومستندات، وليس للمكلف الحق في مناقشة الإدارة في استعمالها لهذا الأسلوب مع بقاء حقه في الاعتراض على التقدير الضريبي من خلال طرق الطعن المقررة قانوناً، وغالباً ما يكون لجوء الإدارة إلى هذه الطريقة هي وسيلة لمعاقبة المكلف في حال امتناعه عن تقديم الأقرار الضريبي^(٤).

وإن تمتع الإدارة الضريبية في سلطة تقديرية واسعة في هذا النوع من التقدير، وخوفاً من التعسف والتحكم في استخدام السلطة، فقد نصت غالبية التشريعات الضريبية على الحالات التي يجوز فيها للإدارة الضريبية استعمال هذه الطريقة وهي^(٥).

١- رفض الإدارة الضريبية الحسابات والمستندات المقدمة من المكلف.

(١) د. رائد ناجي أحمد، مصدر سابق، ص ١٥٧.

(٢) محمد علوم محمد علي، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط ١، ٢٠١٠، ص ١٥٥.

(٣) هاشم الجعفري، محاضرات في المالية العامة، بغداد، مطبعة سلمان الأعظمي، بلا سنة نشر ص ١٩٨.

(٤) عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٣، ص ٨٤.

(٥) هاشم الدباغ، التقدير الإداري في ضريبة الدخل، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع ١، ص ٢، ١٩٦٣، ص ٥٦.

٢- امتناع المكلف عن تقديم حساباته ومستنداته إلى الإدارة الضريبية^(١).

٣- عدم موافقة المكلف على التعديلات التي أدخلتها الإدارة الضريبية على أقراره.

٤- رفض الإدارة الضريبية الأقرار المقدم من المكلف.

٥- أن الإدارة تتمتع بصلاحيات واسعة في لجوئها إلى أسلوب التقدير الإداري، عن طريق النظر إلى أقرارات المكلفين التي لها القبول أو الرفض، وإذا رفضتها لها أن تقدر دخل المكلف إدارياً بما يوجد عندها من معلومات، كما أن لها تقدير دخل المكلفين الذين لم يقدموا أقراراتهم وظنت الإدارة بخضوعهم للضريبة، كما أن للإدارة سلطة تقديرية في اختيار الأساس الذي تستند عليه في تقدير الدخل إدارياً، أي أنها حرة في استنادها على المعلومات التي تبرر هذا التقدير.

الفرع الثالث

التقدير الاتفاقي

إن أسلوب التقدير الاتفاقي من الأساليب الحديثة لتقدير الوعاء الضريبي ، والاتفاق هو توافق إرادتين أو أكثر على إنشاء الالتزام أو نقله أو تعديله أو إنهائه، والاتفاق في مفهومه الحقيقي أوسع من العقد لأنه يشترط في الأخير إن يؤدي إلى أحداث أثر قانوني أو تغييره وأن يرد على المعاملات المالية^(٢)، وهو يعد طريقة لتحديد الوعاء الضريبي الذي تتوافق فيه إرادة السلطة المالية والمكلف على نحو يتم فيه تحديد محتوى ذلك الوعاء، ويتم التقدير على مدخولات المكلف المدونة في التقرير وبالتنسيق مع السلطة المالية التي تعتمد على المعلومات المدونة في اضرارة المكلف^(٣).

(١) المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، تنص على أنه (... تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها ولها أن قبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي قدره مما يتيسر لها جمعه من معلومات . أما من لم يقدم تقريراً واعتقدت السلطة المالية بأنه يخضع للضريبة فلها أن تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه ...) .

كما نصت المادة (١٠٣) من قانون الضرائب على الدخل المصري لسنة ١٩٨١ المعدل على أن (تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب ... كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريق التقدير) .

(٢) عبد الرزاق احمد السنهاوري، الوجيز في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٢٦.

(٣) طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مكتبة السنهاوري، بغداد، ٢٠١٢، ص ٢٣٠.

إن اتفاق الإدارة الضريبية مع المكلف على تحديد المال الخاضع للضريبة، غالباً ما يسبقه مناقشات تثور حول تقديم المكلف لأقراره الضريبي وقد تجري الإدارة الضريبية فيه تعديلاً وتعرضه على المكلف الذي يبدي عليه موافقته^(١).

ولقد ازدهرت طريقة الاتفاق في تحديد الوعاء الضريبي في العديد من البلاد مثل المملكة المتحدة الأردن ومصر^(٢).

وفي العراق فإنها تجد أساسها القانوني في نصوص قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل "إذا تم الاتفاق بين المعارض والسلطة المالية على تقدير الدخل ... يصبح التقدير قطعياً ولا يقبل الاعتراض عليه"^(٣).

فإن الرأي الراجح للطبيعة القانونية للتقدير الاتفاقي الصادر بناءً على أسلوب الاتفاق هو إن القرار يعد عملاً شرطياً تتفرد الإدارة بإصداره لتسحب به أحكام مركز قانوني عام على مكلف بعينه سواء اتبعت الإدارة مسلكاً اتفاقياً لتحديد وعاء الضريبة أم سلكت طريقاً أخرى للتقدير^(٤).

حري بالإشارة إليه أجمع فقهاء القانون الضريبي على تحريم الاتفاق الوارد على المسائل الضريبية القانونية، ويعد باطلاً كل اتفاق يؤدي إلى محاباة المكلف من أجل تخفيض سعر الضريبة المفروضة على دخله أو خصم جزء من دين الضريبة، وفي الاتفاق الذي يركز على المسائل الموضوعية مثل تحديد قيمة البضائع في الضرائب الكمركية، أو رقم المبيعات في المهن التجارية. فإنه اتفاق صحيح وجائز^(٥).

(١) محمد وديع بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، القاهرة، دار مطابع الشعب، ١٩٦٤، بند ٤١، ص ٧٠.

(٢) عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، دراسة مقارنة، القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨، ص ٤٥٠.

(٣) المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٤) علماً بأن هناك ثلة من الفقهاء يتزعمها الفقيهان، واهل، ويبلون ترى أن الاتفاق الضريبي عقد بين طرفين. إلا أن هذا الرأي مرجوح وقد هجره الفقه الحديث ولم يؤيده. ينظر: بشأن هذا الموضوع د. دلاور علي و د. محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب، الإسكندرية، دار المعارف، ١٩٦٤، ص ٦٥. ينظر: كذلك د. محمد وديع بدوي، المصدر السابق، ص ٩٩.

(٥) ناهدة عبد الغني محمد العزاوي، الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠١، ص ٦٥. و محمد وديع بدوي، المصدر السابق، بند ٣٠، ص ٤٩.

ونحن بدورنا نؤيد الرأي القائل إن التقدير الاتفاقي هو اتفاق كاشف لأن اتفاق السلطة المالية مع المكلف لا يتضمن أحداث مركز قانوني جديد في القانون وإنما يقتصر على الكشف على مركز قانوني قائم قبل صدوره وإن المركز القانوني للمكلف من حيث الحقوق والواجبات يكشف عنه القرار الإداري الصادر من الإدارة المالية بقصد تقدير الوعاء الضريبي، وإن للإدارة الضريبية سلطة تقديرية في مجال التقدير الاتفاقي تتجسد في قبول أو رفض التفاوض وليس لها ارغام المكلف على التفاوض معها من أجل تقدير دخله.

الفرع الرابع

التقدير الجزافي

التقدير الجزافي يقصد به تقدير تجريه الإدارة الضريبية بالاعتماد على دليل أو أكثر ذات صلة بمصدر الدخل الذي يحصل عليه المكلف، حيث يتميز هذا التقدير بالعشوائية فيقدر فيه الدخل بصورة كلية وتقريبية ويعتمد على ضوابط يحددها القانون الضريبي وهذا ما يسمى قانوناً بـ(القرائن القانونية)، مثل احتراف المتاجرة بالسندات والأسهم^(١)، يقصد به قيام الإدارة الضريبية باستخلاص مقدار المال الخاضع لها من بعض القرائن التي لها صلة مؤكدة بوعاء الضريبة. مثال ذلك تقدير الأرباح التجارية الصناعية واستناداً إلى رقم المبيعات^(٢).

ويتفق التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية في أن كليهما لا يعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، إلا أنهما لا يتفقان في مدى ارتباط القرينة بوعاء الضريبة فيكون الارتباط وثيقاً طريقة التقدير الجزافي، على عكس ما هو عليه الحال في طريقة المظاهر الخارجية وبذلك يكون طريقة التقدير الجزافي أصدق تعبيراً وأكثر دلالة من طريقة المظاهر الخارجية^(٣). والتقدير الجزافي يكون على صورتين: سنتناول صورة التقدير الجزافي القانوني أولاً، وصورة التقدير الجزافي الإداري ثانياً.

أولاً: التقدير الجزافي القانوني: وهو الذي يستند على بعض القرائن التي ينص عليها القانون الضريبي،^(٤).

(١) عادل العلي، و طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص ٨٤.

(٢) عبد المنعم فوزي، وعبد الكريم صادق ويونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، ط١، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٧٠، ص٢٣٩.

(٣) عبد الحميد الشواربي و نبيل لطفي خاطر، مصدر سابق، ص ١٥.

(٤) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط١، دار أثير للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٩، ص١٧٣.

القانون الضريبي طبقاً لهذا التقدير هو الذي يحدد قرائن معينة يتم على أساسها تقدير وعاء الضريبة بحيث يأتي هذا التحديد مطابقاً للتصور القانوني، وهذا ما جاء به قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ بالقول تفرض الضريبة على مصادر الدخل " الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الارباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات" (١).

وإن العراق من الدول التي أخذت بهذا النوع من التقدير علماً إن ضريبة الدخل لا تفرض على مجموع المبلغ الذي يتسلمه صاحب واسطة النقل أو مستأجرها من المنتفعين من هذه الوسطة بل على نسبة من هذا المبلغ الذي حددها المشرع جزافاً بما يعادل سبعة ونصف من المائة (٢).

ثانياً: التقدير الجزافي الإداري وهو تقدير اجازة القانون في الاعتماد على بعض القرائن اتفاقاً بين المكلف والأدارة الضريبية، يتم من خلاله الوصول إلى تحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة (٣). قد يقف القانون الضريبي عند حد رسم اطار عام يعمل فيه باتفاق بين الممول والادارة الجبائية (٤)، وتحدد بمقتضاه الإدارة المال الخاضع للضريبة استناداً إلى قرائن تختص بوضعها. مثل الضوابط السنوية التي داومت الإدارة الضريبية على إصدارها في العراق منذ عام ١٩٨٢ بغية اتخاذها أساساً في تقدير ضريبة المكلفين المشمولين بها (٥).

هذا ومن الواضح إن أساليب التقدير التي بينها تكون من قبل الإدارة وقد يكون التقدير من بواسطة المكلف وهذا ما يدعى بالأقرار الضريبي وهو ما يقدمه المكلف أو الغير على حسب الأحوال الواردة في القانون الضريبي ، وهذا أسلوب شاع استخدامه في الأنظمة الضريبية الحديثة مع تباين تأثيره ومدى حجبيته من نظام إلى آخر وفقاً للأسلوب المعتمد في حصر المكلفين ومدى توافر الوعي لدى

(١) ينظر: المادة (٢/٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢.

(٢) المادة (١/٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ المعدل تنص على أن (يكون الدخل الخاضع للضريبة بمقدار يعادل سبعة ونصف من المائة من مجموع المبلغ الذي يمكن أن يتسلمه أو يستحقه صاحب واسطة النقل أو مستأجرها من الركاب والبريد والحيوانات والبضائع المشمولة في العراق) .

(٣) د. محمد علوم محمد ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، مصدر سابق ، ص ١٦٦ .

(٤) يونس احمد بطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٤، ص ٦٩.

(٥) علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل العراقي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الأول المنعقد في بغداد للفترة ١٨، ١٧، ١٠/١٠، ٢٠٠١، ص ٧ .

جمهور المكلفين بأهمية المساهمة في عملية التقدير الضريبي مع تواجد الجدية لدى الإدارة الضريبية في الأخذ بالإقرار الضريبي ومضمونه^(١).

ونرى إن أفضل أنواع التقديرات الضريبية هي التقديرات التي تتم من قبل الإدارة وذلك لأنها تكون محكمة بقرارات إدارية تراعي فيها مقدار الضريبة مع امكانيات الفرد المادية بالإضافة إلى ذلك تجدر القرارات الإدارية في مجال تقدير الضريبة أساسها القانوني في التشريع حيث ترك لها المشرع سلطة تقديرية في هذا المجال إن المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي يأخذ أولاً في الإقرار الضريبي يكون أساساً للتحاسب الضريبي، وفي حال عدم قناعته أو رفضه أو عدم تقديمه من قبل المكلف يلجأ إلى أساليب طرق التقدير الأخرى التي من بينها التقدير الاتفاقي أو الإداري أو الجزافي، وإن التطبيق العملي جاء غير متوافق مع إرادة المشرع، وإذا استحال الأخذ بالصورة المرجوة من الإقرار الضريبي أدى إلى اجتياح التقدير الجزافي عمليات التحاسب الضريبي.

ولعل البيئة الكبرى التي احتجت بها الإدارة الضريبية وهي أن واقع الحال المعمول به حالياً في المرحلة الراهنة وبياناتها تدل على أن النسب الكبيرة من المكلفين لا يصرحون بحقيقة مدخولاتهم الضريبية. لذا فإن الإدارة الضريبية تجد نفسها مضطرة إلى تقدير دخل المكلف بطرق أخرى أكثر التزام وانضباط وفق الضوابط التي أعدتها لذلك.^(٢)

ومما لا شك فيه هو إن الإدارة الضريبية بدأت تتيقن "أن التقدير الجزافي لا يمكن أن يضاهي إلى درجة التقدير الحقيقي الواقعي"^(٣) مهما بلغت درجة دقة الوقائع التي بنى عليها.

وفي العراق نظم قانون ضريبة الدخل المسائل المتعلقة بالإقرار وقد نص القانون على إلزام كل شخص سواء مسجلاً أم غير مسجل لدى الإدارة الضريبية بأن يقدم تقريراً في فترة زمنية محددة تبدأ من اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية كفترة يجوز فيها تقديم الأقرار الضريبي^(٤)، أما في قانون ضريبة العقار النافذ وتعديلاته المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ ، فإنه يلزم كل مكلف بأن يقدم تقريراً سنوياً إلى

(١) د. محمد حليم عبد الكريم ، علم المالية العامة ، دار ابو المجد للطباعة ، القاهرة ، ١٩٨٩ ، ص ١١٠ .

(٢) ينظر : الفقرة (١) من ضوابط تقدير الدخل الضريبي لسنة (٢٠٠٠) التقديرية.

(٣) محمد عبد العزيز عبد الكريم، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الوجهة التطبيقية، الجزء الأول الأزهر، مكتبة النهضة المصرية، بدون ذكر السنة، ص ٤١ .

(٤) ينظر : المادة (٢/٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

السلطة المالية يحتوي على المعلومات التي تعين بتعليمات وذلك من خلال المدة من الأول من كانون الثاني حتى نهاية حزيران^(١).

ونرى أن المشرع العراقي حسناً فعل عندما ألزم المكلف بتقديم تقرير سنوي وذلك لحصر ممتلكات الشخص التي تستوجب فرض الضريبة لكي تتمكن الإدارة الضريبية من اتخاذ ما يلزم من خطوات وإجراءات لتحصيل الديون الحكومية ولكي تتكون لدى الإدارة رؤية كاملة عن الأموال التي تستوجب الضريبة عليها.

هذا ولم يقتصر الإقرار على المكلف وإنما شمل الغير ممن تكون له الإمكانية في الاطلاع على دخول المكلفين وهؤلاء الغير قد حددهم قانون ضريبة الدخل في نصوص قانونية عدة حيث وأجاز للسلطة المالية الطلب من المستخدم (بكسر الدال) بتقديم تقرير بالدخل الذي يحصل عليه المستخدم وذلك بتأييد صحة المكلف على الأقرارات الضريبية وإحالة إلى السلطة المالية^(٢)، وفي قانون ضريبة العقار فهو لم يستخدم هذا المصطلح وذلك على اعتبار إن قانون ضريبة الدخل يخاطب بإداء الدين الضريبي المكلف بذاته بالدرجة الأساس أما في قانون ضريبة العقار اعتبر القانون المكلف بالضريبة هو كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون^(٣)، وفي ذلك فإن المكلف من يملك عقاراً مكلفاً وقد يكون المكلف غير المالك ولكن تلزمه السلطات قانوناً بإداء الضريبة والوصي والولي والقيم ومديرية رعاية القاصرين ، أو الشريك في ملكية العقار أو من يشغل العقار إذا تعذر معرفة محمل المكلف.

(١) ينظر: المادة (٢٩ / ٣) من قانون ضريبة العقار النافذ رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

(٢) ينظر: المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

(٣) ينظر: المادة (٢٧) من القانون نفسه .

المطلب الثاني

الصلاحيات والضمانات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي

بعد موجزنا للطرق التي تسلكها الإدارة في تقدير دخل المكلف بالضريبة وهي متعددة ومختلفة مع اختلاف مدى الاعتماد على بعضها دون بعضها الآخر، فقد منح القانون الإدارة الضريبية العديد من الصلاحيات والوسائل المطلوبة كافة والتي تستخدمها من أجل الوصول إلى دخل المكلف الضريبي ويمكن تحديد أهم هذه الصلاحيات من خلال نصوص قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وقانون ضريبة العقار المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وهذا ما سنتناوله في الفرع الأول، وهناك ضمانات أخرى منحها المشرع للسلطة المالية عند تقاعس المكلف عن دفع دين الضريبة وهذا ما سيكون محور حديثنا في الفرع الثاني وكما يأتي:

الفرع الأول

الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي

منح المشرع الضريبي الإدارة الضريبية العديد من الصلاحيات للوصول إلى دخل المكلف منها حقها في الاطلاع على دخل المكلف، والحق في الأخذ بالتقدير الاحتياطي والحق في إعادة التقدير الضريبي، وحقها في الفحص الدقيق، وهذا ما سوف نتناوله تباعاً.

أولاً: الحق في الاطلاع: الاطلاع لغة: أدامة النظر والتعرف على الظروف والأعمال^(١)، ويعني: أطلع، اشرف وعلم^(٢)، ومصدره أطلع، فيقال: أطلع، طلع أمره، أي كشف له، واطلع على سره^(٣). ويقصد في الاطلاع: (سلطة منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من إعمال أحكام التشريعات الضريبية)^(٤).

(١) فؤاد البستاني، منجد الطلاب، معجم لغوي، ط ١٥، بيروت لبنان، بلا سنة ولا دار نشر، ص ٢٢.

(٢) الفيروز ابادي، القاموس المحيط، معجم لغوي، الجزء الثالث، ط ٢، بيروت، مطبعة مصطفى الحلبي، ١٩٥٢، ص ٦٣.

(٣) لويس معلوف، المنجد في اللغة، معجم لغوي، مطبعة بيشرو، ٢٠٠٩، ص ٤٧٠.

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط ١، دار المعارف، الاسكندرية، ١٩٦٣، ص ٢٥٠.

يعد حق الاطلاع الضريبي من الحقوق الأساسية التي تمارسها الإدارة الضريبية^(١)، استناداً إلى القانون الضريبي، حق للسلطة المالية الاطلاع على المسائل المهنية التي تخص اعمال المكلف وفحص حساباته والقيام بأعمال البحث والتحري عن المصادر التي يستقي منها دخله^(٢).

والاطلاع يمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف، والتأكيد من صحة الأقرارات والبيانات الأخرى، وبالنتيجة تقدير وعاء الضريبة بصورة صحيحة وفقاً لأحكام القانون^(٣)، وتسهم في اثبات حالات ارتكاب الجرائم الضريبية، ومن ناحية أخرى يكافح ظاهرة التهرب الضريبي^(٤).

وقد جسد قانون ضريبة الدخل العراقي ذلك بالقول (للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها)^(٥).

كذلك نجد نص المادة (٢٦) التي تعطي الحق للسلطة المالية في الاطلاع على السجلات والبيانات التي تخص المشاركة وطلب من الشريك المتقدم في المشاركة بأداء ذلك، والاطلاع على الملفات والبيانات والمعلومات الموجودة في دائرة الضريبة ولدى الجهات الحكومية الأخرى ، ولايجوز لتلك الجهات إن تمتنع عن تقديم المعلومات للإدارة الضريبية.

ونجد إن قانون ضريبة العقار العراقي قد جاء متفقاً مع سابقه في النص على حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على العقار المراد تقدير قيمته العمومية، وللجنة التقدير أن تطلب ابراز أي مستند أو ورقة لها علاقة بالعقار محل التقدير، والملاحظ إن حق الإدارة الضريبية في قانون ضريبة العقار ينطوي على حقين في إن واحد هما الحق في الاطلاع على ما تريد من بيانات وسجلات ووثائق تمكنها من تقدير الدخل العقاري، الحق في التفتيش من خلال البحث والتقصي بصورة أكثر دقة للدخل الخاضع للضريبة^(٦).

(١) تعرف الفقرة (١٣) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل السلطة المالية بأنها (موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون).

(٢) صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٤٥٩.

(٣) د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق ، ص ٢٥٠ .

(٤) د. حسين خلاف ، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، ط ١ ، دار المعارف للطباعة ، القاهرة ، ١٩٦١، ص ٣٣٨.

(٥) ينظر: المادة (٢/٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق .

(٦) ينظر: المادة (١/١٢) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

ثانياً: الحق في الاخذ بالتقدير الاحتياطي: التقدير الاحتياطي هو الأسلوب الذي تلجأ إليه السلطة المالية في احتساب مبلغ الضريبة من مصادر الدخل التي لم تخضع سابقاً للضريبة رغم النص على اخضاعها وبصورة مؤقتة لحين اجراء التقدير النهائي^(١)، والتقدير الاحتياطي منحه قانون ضريبة الدخل للإدارة الضريبية كوسيلة ضمان في تحصيل الضريبة حيث تمارس عمليات (تقدير وحصر وتحديد مبلغ الضريبة وتحصيله كأمانات في حساب الخزينة العامة)^(٢).

ويجوز أن تعتمد الإدارة الضريبية في ذلك على المصادر المتعلقة بالدخل الناجم من أرباح العمليات التجارية والمهن والمصانع، ومصادر الدخل المتحصل من بدلات ايجار الأراضي الزراعية، وكذلك (أي مصدر آخر غير معفي بقانون ولم يخضع لقانون آخر) فإنه يخضع لقانون ضريبة الدخل بالتبعية^(٣).

وهذا التقدير قابل للزيادة والنقصان لأن السلطة المالية غير متأكدة من المعلومات المتوفرة لديها أو في حال اصرار المكلف على التمسك بما قدمه من بيانات أو تعليق التقدير النهائي لحين ورود استمارة المسح أو صدور قرار من لجنة الكشف أو لحين صدور تعليمات جديدة والتقدير الاحتياطي غير قابل للطعن به من قبل المكلف من حيث كونه ذا أثر مؤقت وقابليته للتعديل والتغيير ، يشترط في الطعن الضريبي أن يرد على قرارات نهائية وليس مجرد قرار له طبيعة اجرائية مؤقتة ولا تنشئ حقوقاً والتزامات ثابتة^(٤).

ثالثاً: الحق في اعادة التقدير الضريبي: وهو حق يمنح للإدارة الضريبية ليتمكنها من اعادة تقدير الدخل الضريبي في حالات سبق لها أن قدرت الدخل فيها أو بسبب ظهور وقائع مادية لديها أدت إلى عدم اجراء التقدير عليه ابتداء أو وعدم خضوع المكلف لعملية التقدير الضريبي وذلك لتمكنه من اخفاء الدخل^(٥). إن هذا الحق جعله القانون للسلطة المالية وليس للمكلف الحق في المطالبة بإعادة التقدير في قانون ضريبة الدخل العراقي، أما في اعادة النظر بالتقدير الضريبي للدخل العقاري فالحق يمنح لكل من المكلف والادارة الضريبية لأسباب تعود إلى الإدارة أو للمكلف على حساب توافر الحالة المنصوص

(١) د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص ١٨٣.

(٢) ينظر: المادة (٤/٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٣) ينظر: المادة (٢) من القانون اعلاه ذاته.

(٤) قيصر يحيى، عبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الادارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع ١٣، ٢٠٠٦، ص ١١.

(٥) ينظر: المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

عليها في القانون^(١)، وقد وسع المشرع مدى قانونية هذا التصرف بأن أجاز للسلطة المالية الرجوع بالتقدير من غير أن يلزمها بإبلاغ المكلف وهذا يدل على إن المشرع عدّ المكلف في هذه الحالة سيئ النية مما لا يستوجب معه تبليغه وإطاحته بمسألة إعادة التقدير^(٢).

رابعاً: الحق في الفحص الدقيق: وهذا حق تقرره أسس وقواعد العمل الإداري وذلك من خلال الرقابة والتدقيق الذي تقوم أقسام المراقبة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، وهي بدورها تتأكد من صحة وسلامة البيانات التي يقدمها المكلف من خلال مضاهاة الأقرار الضريبي مع العناصر الخارجية عن طريق فحص حسابات المكلف أو من خلال المسح والكشف الذي يقوم به موظفو الهيئة العامة للضرائب^(٣).

الفرع الثاني

الضمانات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي

وتتمتع الإدارة بمجموعة من الصلاحيات التي منحها قانون ضريبة الدخل وذلك عند تقاعس المكلف وتهربه عن سداد دين الضريبة الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة وعندها تلجأ الإدارة الضريبية إلى استخدام السلطات المخولة لها بموجب القانون، وسوف نتناول ضمانات تحصيل دين ضريبة الدخل أولاً ومن ثم ضمانات تحصيل دين الضريبة في قانون ضريبة العقار.

أولاً: ضمانات تحصيل دين ضريبة الدخل: وتتلخص هذه الضمانات بعدة نقاط هي:ـ

١. حق السلطة المالية في منع المكلف من السفر خارج العراق، إذا توافرت القناعة لديها بأن سفر المكلف إلى خارج القطر هو القصد منه التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه. وهنا أجاز القانون للسلطة المالية أن تمنع سفر المكلف والاياعاز إلى السلطات المختصة بعدم تمكينه من السفر إلا إذا ورد أخطار من الإدارة الضريبية بتسديد الدين الضريبي^(٤).

(١) ينظر: المادة (١٥) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

(٢) د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافيدين للحقوق، مج ٩، ص ٩٣، ع ٢٣٤، ٢٠٠٤، ص ١٧٠.

(٣) د. قيس حسن عواد، المصدر السابق، اعلاه.

(٤) ينظر: المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

٢. الحق في الحجز الاحتياطي للسلطة المالية على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة إذا شعرت في محاولة اخفائها أو تهريبها، ليحول دون دفع الضريبة، ولا يرفع الحجز إلا بعد اجراء التقدير الضريبي^(١) وجباية الضريبة أو تقديم كفيلاً مليوناً يتعهد بدفع الضريبة^(٢).

٣. الحق في توقيف المعاملات التي يجريها المكلف في الدوائر الرسمية، التي لها علاقة بالضريبة^(٣)، أما إذا كانت المعاملة لا تتعلق بالمسائل الضريبية فليس من حق السلطة المالية طلب إيقاف^(٤).

٤. امتياز الخزنة العامة: تقسم الديون عادة إلى ديون عادية وممتازة، وامتنياز الدين يعني أولوية استيفائه على غيره من الدين إن اعتبار الدين ممتاز من عدمه لا يتحقق إلا بنص القانون صراحة على ذلك^(٥). والأصل في الديون جميعها مرتبة واحدة، ولاستيفائها يتمتع الدائنون بحق رهن على أموال المدين، وعند التنفيذ على أموال المدين يتم استخدام قاعدة المساواة بين الدائنين، إلا أن القاعدة المعمول بها في ميدان العمل الضريبي، هي أن للدولة حق امتياز على أموال المدين بالضريبة^(٦).

وقد أكد القانون المدني العراقي على دين الضريبة والرسم ومنحها حق امتياز^(٧) بالقول: (المبالغ المستحقة للخزينة من ضرائب ورسم ونحوها، يكون لها حق امتياز بالشروط المقررة في القوانين والنظم الصادرة بهذا الشأن)^(٨)، وبالتالي يعطي الحق للدولة في التقدم باستيفاء دين الضريبة العامة على غيره من الديون عند تزاحمها مع الديون الأخرى في ذمة المكلف. عدا حالة خصم المصروفات القضائية المترتبة على المدين أولاً.

(١) ينظر: المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

(٢) صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق، ص ٥٦٠ .

(٣) المادة (٣/٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

(٤) ينظر: المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي اعلاه ذاته.

(٥) ينظر: المادة (٣/٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي نفسه والذي نص على (للسلطة المالية ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح اجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة او التامينات التي قد تتحقق منها).

(٦) د. محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، مصدر سابق ، ص ٢٦٥ .

(٧) عرفت المادة : (١٣٦١) من القانون المدني العراقي النافذ رقم : ٤٠ ، لسنة : ١٩٥١ حق الامتياز بأنه : (أولوية في الاستيفاء لدين معين مراعاة لسبب هذا الدين) .

(٨) ينظر: المادة (١٣٧٠) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .

ونتيجة لخطورة هذا الحق فإنه ضماناً لمصلحة المكلف والدولة في آن واحد وضع سقف زمني حيث تعد فيه مدة التقادم في دين الضريبة التي هي خمس سنوات يتقادم فيها دين الضريبة وبإمكان السلطة المالية أن تمارس حقها في الامتياز خلال هذه المدة^(١). وعد قانون التنفيذ العراقي ديون الدولة والقطاع العام المنفذة في مديريات التنفيذ ديوناً ممتازة من الدرجة الأولى، وتستوفي قبل أي دين آخر، ولو كان هذا الدين ممتازاً أو موثقاً برهن^(٢).

ثانياً: ضمانات تحصيل دين ضريبة العقار: عالج المشرع الضريبي ضمانات تحصيل دين ضريبة العقار بعدة نقاط هي:-

١- فرض الاضافات الضريبية قدرها ١٠% في حال قيام المكلف بتقديم معلومات غير صحيحة، وفي حال عدم تسديد الضريبة العقارية خلال السنة كلاً أو جزءاً وهي في نفس الوقت كذلك في حال عدم أخبار الإدارة الضريبية في اشغال العقار بعد خلوه الذي لم يعد مشمولاً بالأعفاء، يعاقب المكلف بدفع مثلي الضريبة عن المدة التي لم يخبر عنها، وأقر ذات العقوبة عند اعادة المخالفة مرة أخرى بمعنى العدد أو تكرار الفعل المعاقب عليه قانوناً^(٣).

٢- عدّ دين ضريبة العقار دين امتياز كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل يكون التسديد الضريبي فيه وفق قانون جباية الديون المستحقة للحكومة والدين الضريبي الممتاز يتقدم على غيره من الديون وبذلك تكون عقارات المكلف حصراً ولا يمتد إلى الأموال المنقولة التي يملكها المكلف لتعلق الدين الحكومي بالعقار دون المنقول^(٤).

٣- ألزم القانون بعدم تسهيل اجراء أي معاملة للعقار مالم يتأكد للإدارة الضريبة قد دفعت الديون الضريبية بالكامل مستحقة كانت أم غير مستحقة لتبسيطها وهو اجراء مماثل لما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي^(٥).

(١) صالح عجينة ، مصدر سابق ، ص ٥٦٣.

(٢) ينظر : الفقرة : (٢) من المادة : (١٠٨) من قانون التنفيذ العراقي رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ .

(٣) ينظر : المادة (٤/٢٩) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ .

(٤) ينظر : المادة (٢٣) من القانون اعلاه ذاته.

(٥) ينظر : المادة (٣٤) من القانون نفسه.

المبحث الثاني

التسوية الصلحية في تحصيل أموال الدولة

لا يجوز عادة الصلح في الحق العام لأنه يتعلق بحق المجتمع والنظام العام، على العكس في المسائل المدنية الناشئة عن إحدى الجرائم القائمة على التعويض المدني وخاصة المالية منها^(١).

إلا إن هناك عدد من القوانين التي تشذ عن مبدأ الدعوى العامة، فهي تقبل الصلح كما جاء في قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي ويكون ذلك بقرار من المحكمة أو قاضي التحقيق إذا طلبه المجني عليه أو من يقوم مقامه قانوناً^(٢)، وكذلك معظم القوانين المتعلقة بالجرائم الاقتصادية والمالية، والتي تأخذ الجزاءات فيها الطابع المختلط، وتمتلك الإدارات المالية حق تحريك الدعوى أو التصالح مع المتهم، في هذه الجرائم تنقضي بها الدعوى بشقيها الجزائي والمدني^(٣).

وقد إشار قانون الكمارك العراقي النافذ في بصورة صريحة للتسوية في الجرائم الكمركية في الفصل الثالث من الباب السادس عشر منه^(٤).

وعليه سوف نشرع في تقسيم هذا المبحث على مطلبين نتناول في المطلب الأول التسوية الصلحية في القانون الضريبي، ويكون المطلب الثاني للبحث في التحكيم في تحصيل أموال الدولة في القانون العراقي والتشريع المقارن وكما يأتي:

(١) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، مج ٢، ١٩٦٢، ص ٥٥٧.

(٢) ينظر: المادة (١٩٤) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

(٣) فخري عبد الرزاق الحديثي، أصول الإجراءات في الجرائم الاقتصادية، شركة الحر للطباعة الفنية، بغداد، ١٩٨٧، ص ٣٦.

(٤) ينظر: المواد (٢٤٢ و ٢٤٣ و ٢٤٤) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.

المطلب الأول

التسوية الصلحية في القانون الضريبي

أن من المزايا الكثيرة التي تحققها العقوبة العدالة وضمان الردع العام والخاص، إلا أنها لا تخلو آثاراً سلبية تتمثل في تحمل الدولة نفقات كبيرة في سبيل تنفيذ العقوبة، فضلاً عن المثالب التي تتمثل في اختلاط المخالف مع محترفي الإجرام واصحاب العود فضلاً عن توقف المورد المالي^(١)، وحرمان الخزينة العامة من الديون الضريبية المستقبلية التي كان من الممكن الحصول عليها لو أتيحت للمخالف الفرصة أو المجال لإصلاح نفسه بما يعود عليه وعلى المجتمع من فوائد كثيرة، لأجل ذلك تبنت النظم الضريبية سياسة جزائية جديدة لا تتجه إلى العقوبة السالبة للحرية كرد فعل على الجريمة الضريبية وإنما على بدائل عصرية تخفف من حدة هذه العقوبة وتجنب المخالف وصمة الحكم الجزائي^(٢)، ومن هذه البدائل التسوية مع مرتكبي الجرائم الضريبية، وفي ضوء ذلك سنبحث في هذا المجال ماهية التسوية الصلحية في الفرع الأول، والتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل في الفرع الثاني ومن ثم التسوية الصلحية في قانون الضرائب الكمركية في الفرع الثالث وكما يأتي:

الفرع الأول

ماهية التسوية الصلحية

التسوية الصلحية هي "إجراء يقوم به المتهم في الدعوى الجنائية بدفع مبلغ معين إلى خزينة الدولة كيما يتمكن من تقاضي إقامة الدعوى الجنائية ضده"^(٣).

وعرفها الدكتور مأمون سلامة أيضاً بأنها (منحه خولها المشرع للمتهم الحاضر في إسقاط الدعوى في جرائم محددة بدفع مبلغ معين في وقت محدد)^(٤)، هذا وقد عرفها الدكتور أحمد الجهاني بأنها "إتاحة

(١) احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، ٢٠١٩، ص ١٨٨.

(٢) حيدر وهاب عبود، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٦، ص ١٢.

(٣) احمد رفعت الخفاجي، نظام الصلح في قانون الإجراءات الجنائية، مجلة المحاماة، ع٦٤، س٣٢، ١٩٥٢، ص ١٩١.

(٤) مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجنائية في التشريع الليبي، ج١، منشورات الجامعة الليبية، كلية الحقوق، بلا سنة طبع، ص ٢٦١.

الفرصة للمتهم بأن يسقط عن نفسه الدعوى الجنائية مقابل القيام بدفع المبلغ المطلوب في الميعاد الذي يحدده القانون^(١). والتشريع الضريبي عرف الصلح بأنه (عقد بين طرفين أو اتفاق أردتين على التزامات معينة وبهذا لا يمكن فرضه على أي أحد الطرفين لأن من شأن هذا أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يبطل الصلح، ورضاء المخول بالصلح يفترض تبعا تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، إلا إنه لو كان بريئاً فلا محل إطلاقاً لتصالحه في مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب)^(٢).

ومن خلال تعريف التسوية الصلحية الوارد في التشريع الضريبي الذي عدّ فيه المخالف معترفاً لارتكابه الجريمة لمجرد تقديمه بطلب التسوية، إلا إنه لا يأخذ بهذا الرأي على إطلاقه، لأنه قد يتجه المخالف إلى مسلك التسوية الصلحية مع الإدارة الكمركية على الرغم من براءته من الفعل المتهم بارتكابه وذلك لتجنبه الإجراءات القضائية التي قد تستغرق وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً ومصاريف كثيرة أو حفاظاً على سمعته لتجنب الخصومة أمام المحاكم الجزائية المختصة^(٣). فالصلح ويعني تنازل الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي ارتكبها محققاً بذلك تنازل الدولة أيضاً عن حقها في تنفيذ العقاب وتنقضي الدعوى موضوع الجريمة^(٤).

وعرف شراح القانون الجنائي الصلح عند تعرضهم له ، بأنه " تنازل الهيئة الاجتماعية عن حقها في رفع الدعوى الجزائية على المخالف إذا دفع مبلغاً معيناً في الموعد المحدد وهو تنازل تبرره المصلحة العامة)^(٥).

ونرى أن التعاريف السابقة للتسوية الصلحية جاءت متفقة على مجموعة من العناصر وهي اتفاق بنص القانون بين مرتكب الجريمة الضريبة والسلطة المالية على دفع مبلغ في وقت معين ينقضي بموجبه الخصومة الجزائية القائمة بين المخالف والإدارة المالية.

(١) أحمد الصادق الجهاني، محاولة لفهم قانون العقوبات الضريبي، بحث مقدم إلى ندوة النظام الضريبي المنعقدة في الجماهيرية الليبية خلال الفترة ١٩٩١/١/٥٧ تحت عنوان (النظام الضريبي في الجماهيرية ، أسسه وتطبيقاته) مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي ، ١٩٩٣ ، ص ٣٥٩ .

(٢) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ٢٠٤.

(٣) حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مصدر سابق، ص ٢٠.

(٤) عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ٨٣، وينظر:

آمال عبد الرحيم عثمان، الخبرة في المسائل الجنائية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٦٤، ص ١٧١.

(٥) محمود محمود مصطفى، قانون الإجراءات الجنائية، ط ٢، مطبعة الإسكندرية، ١٩٥٣، ص ١١٢.

الفرع الثاني

التسوية الضريبية في قانون ضريبة الدخل

لكي تقوم الإدارة الضريبية في عقد التسوية الضريبية في قانون ضريبة الدخل لابد من توفر ثلاثة عناصر وهي: وقوع التسوية في جريمة يقبل الصلح فيه، وموافقة الإدارة المختصة على التسوية الضريبية، ووقوع التسوية الضريبية في الميعاد المحدد قانوناً. وسوف نوضح هذه العناصر تباعاً:

١- **وقوع التسوية الضريبية في جريمة تقبل فيها الصلح:** اعطت بعض القوانين للإدارة أن تجري التسوية الضريبية في الجرائم الضريبية وبصرف النظر عما إذا كانت هذه الجرائم معاقباً عليها بعقوبة سالبة للحرية أو غرامة، وجاء في قانون ضريبة الدخل المصري المعدل بالقول "تكون إحالة الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلى النيابة العامة بقرار من وزير المالية ويكون لوزير المالية أو من ينييه الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ" ^(١) وقانون ضريبة الدخل الأردني بالقول "يجوز للمدير - أي المدير العام لدائرة ضريبة الدخل - أن يجري مصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام المواد (٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤) من هذا القانون ... " ^(٢)، قيد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل سلطة الإدارة الضريبية بقبول التسوية في نوعين من الجرائم هما جريمة الاحتيال الضريبي وجريمة تزوير الأقرار الضريبي ^(٣).

٢- **موافقة الإدارة الضريبية على التسوية الضريبية:** إن من العناصر الأساسية للتسوية الضريبية موافقة الإدارة التي يترتب عليها إسناد المركز التنظيمي إلى المخالف المتصالح وإخضاعه للأحكام الواردة فيه وإن تفصح الإدارة الضريبية عن إرادتها من خلال الموافقة على الطلب المقدم من المخالف الراغب بالتسوية ويعد الطلب الحالة الواقعية في صدور القرار الإداري بقبول التسوية ^(٤). ولصحة القرار يجب صدوره من الجهة صاحبة الاختصاص. قد تكون هذه الجهة المدير العام لدائرة ضريبة الدخل هذا ما جاء به قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة ١٩٨٥ ^(٥). أو وزير المالية أو من ينوب عنه وهذا ما تضمنه قانون

(١) ينظر: المادة (١٩١) من قانون ضريبة الدخل المصري لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر: المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(٣) نصت المادة (التاسعة والخمسون/مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أن (لوزير المالية أن يعقد تسوية صليحة في الأفعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون)

(٤) نصت الفقرة (٢) من المادة (التاسعة والخمسين) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أن (يتم عقد التسوية الضريبية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها).

(٥) ينظر: المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

ضريبة الدخل المصري لسنة ١٩٨١^(١) . وفي قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ المعدل فقد اناط هذا الاختصاص إلى وزير المالية^(٢)، ولم يبين المشرع الضريبي العراقي على إن هل هذا الاختصاص حصرياً بوزير المالية أم جواز التفويض فيه، رغم أن التفويض جائز طبقاً للنصوص الواردة في قانوني، ووزارة المالية^(٣) والسلطة التنفيذية^(٤). هذا وقد تم العمل بموجب التفويض من وزير المالية بالفعل صلاحية قبول التسوية الصلحية إلى كل من وكيل الوزارة وإلى المدير العام للهيئة العامة للضرائب وكذلك إلى مديري الأقسام القانونية في الهيئة ومديري الفروع فيها^(٥).

٣- **إجراء التسوية في الموعد المحدد قانوناً:** اشارت أغلب القوانين على وجوب اجراء التسوية ضمن موعداً مقرر قانوناً إن التشريعات الضريبية تتباين في تحديد مدة التسوية، فقد جاء في القانون الأردني إنه أجاز التسوية قبل وأثناء نظر الدعوى وبعد الحكم فيها نهائياً^(٦)، أما القانون المصري فقد جاء متوافقاً مع القانون الأردني في اجراء التسوية قبل أو أثناء نظر الدعوى وقبل الحكم فيها نهائياً^(٧) . أما المشرع العراقي فإنه رخص للإدارة الضريبية قبول التسوية الصلحية قبل إقامة الدعوى أو أثناء النظر فيها إلى

(١) ينظر: المادة (١٩١) من قانون ضريبة الدخل المصري لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر: المادة (٥٥/مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) نصت المادة (٣) من قانون وزارة المالية رقم (٩٢) لسنة ١٩٨١ على أن (الوزير هو الرئيس الأعلى للوزارة ... وله أن يخول ما يراه من الصلاحيات إلى وكيل الوزارة أو إلى أي من موظفيها).

(٤) نصت المادة (٧) من قانون السلطة التنفيذية رقم (٥٠) لسنة ١٩٦٤ على أن (لوزير أن يخول بأمر تحريري كبار موظفي وزارته الصلاحيات الممنوحة له وفقاً للقوانين والأنظمة، كلاً أو جزءاً، ولا يشمل ذلك الصلاحيات الممنوحة له شخصياً).

(٥) غني عن البيان أنه متى ما فوض الوزير اختصاص قبول التسوية إلى موظف آخر فإنه يحظر عليه أن يتولى قبولها بنفسه طالما كان قبول التسوية داخلياً ضمن اختصاص الموظف المفوض وكان التفويض ساري المفعول. بعبارة أخرى أن اختصاص قبول التسوية يكون من صلاحية الموظف المفوض حسب ولا يملك الوزير سوى ممارسة صلاحيات السلطة الرئاسية إزاء قرار قبول التسوية بعد صدوره من هذا الموظف. حيدر وهاب عبود، المصدر السابق، ص ٩٥.

(٦) نصت المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة ١٩٨٥ المعدل على أنه (يجوز للمدير أن يجري مصالحة ... ويجوز له قبل صدور الحكم القطعي أن يوقف أي إجراءات متخذة بمقتضاها أو أن يجري أي مصالحة بشأنها).

(٧) نصت المادة (١٩١) من قانون الضرائب على الدخل المصري لسنة ١٩٨١ المعدل على أن (... يكون لوزير المالية أو من ينيبه حتى تاريخ رفع الدعوى العمومية الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ يعادل ١٠٠% مما لم يؤد من الضريبة. فإذا كانت الدعوى العمومية قد رفعت ولم يصدر فيها حكم نهائي يكون الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ ١٥٠% مما لم يؤد من الضريبة ...).

حين صدور قرار الحكم من المحكمة المختصة، مع تسديد المبلغ في موعد اقضاه عشرة ايام من تاريخ حصول الموافقة على التسوية^(١).

وعند استيفاء التسوية الصلحية عناصرها يترتب عليها آثار تتمثل الحصول على حقوق الخزينة العامة المتمثل بمبلغ الخزينة العامة^(٢)، وانقضاء الدعوى الجزائية. فإذا تمت قبل رفع الدعوى عزفت على الإدارة الضريبية المطالبة باتخاذ الإجراءات القانونية ضد المخالف. وفي حال تمت التسوية بعد رفع الدعوى يتوجب على سلطة التحقيق أن توقف الإجراءات القانونية بحق المخالف وتعلق الدعوى الجزائية نهائياً وتخلي سبيله إن كان موقوفاً عن الجريمة التي تمت التسوية فيها. وإذا كانت الدعوى منظورة أمام المحكمة المختصة يتوجب عليها إيقاف سير الإجراءات بحق المخالف لانقضاء الدعوى بالتسوية الصلحية وتخلي سبيل المخالف إن كان موقوفاً^(٣).

الفرع الثالث

التسوية الصلحية في قانون الضريبة الكمركي

نظم قانون الكمارك الأحكام الخاصة بالتسوية الصلحية في المادة (٢٤٢) من قانون الكمارك العراقي النافذ إذ جاء فيها (أولاً:- للمدير العام أو من يخوله أن يعقد تسوية صلحية في الجرائم الكمركية قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها أو بعد صدور الحكم وقبل اكتسابه درجة البتات وذلك بالاستعاضة كلياً أو جزئياً عن العقوبات الكمركية المنصوص عليها في هذا القانون بغرامة نقدية لا تزيد على ضعف التعويض المدني وتدفع إضافة إلى مبلغ الرسوم والضرائب المترتبة على البضائع موضوع الجريمة. ثانياً:- يجوز أن يتضمن عقد التسوية اعادة البضاعة المحجوزة ووسائل النقل والأشياء التي استخدمت لإخفاء الجريمة كلاً أو جزءاً مع مراعاة القيود المقررة في هذا الشأن.

ثالثاً :- لا يجوز التسوية في الجرائم الكمركية التي تزيد قيمة البضائع فيها على (٢٥٠٠) ألفين وخمسمائة دينار أو تزيد الرسوم المعرضة فيها للضياع على (١٠٠٠) دينار). وتنص المادة (٢٤٣) بأن (للمدير العام

(١) نصت الفقرة (١) من المادة (التاسعة والخمسين/ مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أن (لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية ... قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها ...).

(٢) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص ٣٣٧.

(٣) نصت الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والخمسين/ مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أنه (يترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده المبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة ، وإيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة) .

أو من يخوله إن يعقد التسوية مع جميع المسؤولين عن الجريمة أو مع بعضهم، وعليه في هذه الحالة إن يحدد ما يخص كلاً منهم من مبلغ الغرامة الكمركية الواجب دفعها بنسبة مسؤوليته، وتبقى كافة العقوبات وما تبقى من غرامة كمركية مترتبة على عاتق من لم يشملهم عقد التسوية).

وتضمنت المادة (٢٤٤) من القانون (الآثار التي تترتب على عقد التسوية وهي:-

أولاً: إسقاط الغرامة الكمركية (التعويض المدني).

ثانياً: إسقاط عقوبة الغرامة.

ثالثاً: إسقاط عقوبة الحبس ما لم يكن الحكم بشأنها قد اكتسب درجة البتات.)

وسوف نتناول في هذا الموضوع التسوية الصلحية الكمركية، في ثلاثة جوانب ، من حيث ماهيتها وشروطها واثارها وهذا ما سوف نتناوله تباعاً.

الجانب الأول: ماهي التسوية الصلحية الكمركية: التسوية الصلحية هي عقد ثنائي الطرف، يقوم على التزامات متبادلة بين فريقين ينتهي بموجبه خلافاً أو يحسمانه وبمضمونه يتم الاتفاق بين إدارة الكمارك والمخالفين على حسم موضوع القضية بصورة إدارية، والمخالف عند قبوله المصالحة، إنه يقر بارتكابه المخالفة ويعرض مبلغ من المال أو ترك البضاعة لإنهاء القضية، و تقبل الإدارة من جهتها بهذه العروض وتتوقف عن ملاحقته^(١).

وعرفها المشرع اللبناني الكمركي بالقول "بأنها هي فرض عقوبة بسيطة مع استيفاء الرسوم وإسقاط الدعوى الشخصية والحق العام"^(٢).

أما المشرع الكمركي العراقي لم يعرف الصلح في القانون الكمركي، تاركاً ذلك للفقهاء والقضاء، إلا أن جاء تعريف للتسوية الصلحية بقرار إدارة الكمارك ذي الرقم (٩) لسنة ١٩٨٤ الخاص بقواعد التسوية بطريق المصالحة لغرض تسهيل تنفيذ القانون وعرفها بأنها "عقد بين المدير العام للهيئة العامة للكمارك أو موظفي الكمارك المخولين وبين المسؤولين عن الجرائم الكمركية وفقاً للأحكام الخاصة بها، ويمكن أن تتم التسوية قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها أو بعد صدور القرار وقبل اكتسابه الدرجة القطعية"^(٣).

(١) رشيد الدقر، الضرائب، النظرية العلمية للضرائب، دمشق، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٦٢، ص ٤٢٧.

(٢) ينظر: المادة (٣٥٢) من قانون الكمارك اللبناني رقم (٤٢٢) لسنة ١٩٥٤.

(٣) منشور بالوقائع العراقية، العدد/ ٣٠١٣ في ١٠/١/ ١٩٨٤.

وبناءً على المعطيات التي جاءت في قانون الكمارك يمكن القول أن عقد التسوية هو العقد الذي يتم بين المدير العام للهيئة العامة للكمارك أو أحد معاونيه وبين المخالفين في الجرائم الكمركية وذلك بالاستعاضة كلياً أو جزئياً عن العقوبات الكمركية المنصوص عليها في هذا القانون بغرامة نقدية لا تزيد على ضعف التعويض المدني وتدفعُ اضافة إلى مبلغ الرسوم والضرائب المترتبة على البضائع موضوع الجريمة.

ومن الواضح إن التسوية الصلحية تؤدي اسقاط الدعوى الجزائية وايقاف اجراءاتها ويتم اسقاط العقوبات الكمركية والاستعاضة عنها قانوناً مقابل مبلغ نقدي.

الجانب الثاني: شروط التسوية الصلحية الكمركية: أقر المشرع العراقي نظام التسوية الصلحية في قانون الكمارك من خلال النص على مجموعة من الشروط التي عدّها لازمة لأجراء التسوية الصلحية ومخالفة هذه الشروط يجعل التصرف باطلاً. وهذه الشروط هي :-

١- أن يكون صادراً من **الجهة المختصة:** جاء في قانون الكمارك العراقي النافذ بموجب المادة (٢٤٢) - أولاً) الجهة التي خولها القانون عقد التسوية الصلحية مع المتهم في القول (للمدير العام أو من يخوله إن يعقد التسوية الصلحية في الجرائم الكمركية ...) وفي هذا النص إن المشرع قد منح مدير عام الكمارك أو من يخوله الحق في إجراء التسوية الصلحية. ونظراً لأهميتها وما يترتب عليها في اسقاط العقوبات الكمركية فإن المشرع اسند مباشرة هذا الاختصاص لشخص معين وهو مدير عام الهيئة العامة للكمارك أو من يخوله ولم يمنحها لأي جهة أخرى، وجاء في قانون الكمارك الأردني بالقول "لوزير أو من يفوضه عقد التسوية الصلحية في جرائم التهريب أو ما في حكمه سواء قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها وقبل صدور الحكم البدائي وذلك مع جميع المسؤولين على التهريب أو مع بعضهم عن كامل الجرم وضمن الشروط الواردة في عقد المصالحة"^(١).

وفي ذلك يعدّ الصلح هنا حقاً لمرتكب الجريمة الكمركية وفق الشروط التي ينص عليها قانون الكمارك بحيث لا تستطيع السلطة المالية إن تحرمه منه، ما لم يثبت تقصيره في شروط عقد التسوية كان يتمتع عن دفع الغرامة المقدرة كمقابل للصلح ومن ثم يتوجب على القائمين بتدوين المحضر عن الجريمة التي يجوز فيها عقد التسوية الصلحية وأن يخبروا المتهم في حقه تقديم طلب بالتسوية.

٢- **نطاق التسوية الصلحية:** عهد قانون الكمارك المادة (٢٤٢) الفقرة أولاً إلى المدير العام أو من يخوله يعقد تسوية في الجرائم الكمركية كافة سواء كانت جرائم التهريب الضريبي أو غير ضريبي حقيقةً أو

(١) ينظر: المادة (٢١٢) من قانون الكمارك الاردني رقم (١٦) لسنة ١٩٨٣ المعدل.

حكماً. واستثنى القانون الكمركي من نطاق التسوية في الجرائم الكمركية التي تزيد قيمة البضائع فيها على (٢٥٠٠) ألفين وخمسمائة دينار أو تزيد الرسوم المعرضة فيها للضياع على (١٠٠٠) ألف دينار، ونص قانون الكمارك إلى حالة التصالح مع بعض المتهمين من دون بعضهم الآخر في شكل صريح في المادة (٢٤٣) إن للمدير العام للهيئة العامة للكمارك أو من يخوله سلطة تقديرية في "عقد التسوية مع جميع المسؤولين عن الجريمة أو مع بعضهم وعليه في هذه الحالة إن يحدد ما يخص كلا منهم من مبلغ الغرامة الكمركية الواجب دفعها بنسبة مسؤوليته وتبقى العقوبات كافة وما تبقى من غرامة كمركية مترتبة على عاتق من لم يشملهم التسوية" ^(١) ولم يضع المشرع العراقي قيوداً على المدير العام أو من يخوله في استعمال حقه بعقد التسوية في الجرائم الكمركية كما فعلت بعض التشريعات الأخرى ^(٢).

٣- شكل التسوية الصلحية: لم يشترط في عقد التسوية شكلاً خاصاً لإجرائه وإنما يجب إن تتوفر الرغبة الكافية لدى المتهم أو المحكوم عليه، سواء كان ذلك كتابة أم شفاهة، ويجب إن تكون مقرونة بالموافقة على أداء قيمة التعويض، ويجب أن تتضمن التسوية اسم المتهم أو المحكوم عليه وإن تثبت التسوية بكتاب يصدر من صاحب الاختصاص في أبرامه لكي ينتج أثره ^(٣).

٤- اتفاق الطرفين على الصلح: لقيام التسوية الصلحية يشترط توفر رضا متبادل بين المتهم والادارة الكمركية، تعقد التسوية بتلاقي إرادة الطرفين ولا فرق في أن يصدر الإيجاب من المتهم أو من الادارة الكمركية سوى أن يصادف الإيجاب قبول من الطرف الآخر، ومن جهة أخرى لا تعد التسوية الصلحية حقاً للمتهم تلزم الجهات الكمركية به، وإن أمر تقدير ذلك متروك لجهة الإدارة حسبما ترى من تحقق أو عدم تحقق الحكمة من الصلح ^(٤).

(١) ينظر: المادة (٢٤٢ - ثالثاً) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) اشترط قرار وزير المالية رقم ٢٦٨ لسنة ١٩٨٣ الحالات التي يجوز فيها التصالح في جريمة التهريب الكمركي وذلك على وفق احكام المادة (١٢٤) من قانون الكمارك المصري. توفر الشروط الآتية (١- لا يكون المخالف قد سبق له ارتكاب اية جريمة كمركية ٢- لا يكون المخالف محترفاً للتهريب ٣- لا يكون قد وقع تواطؤ مع احد العاملين المختصين بالأعمال الكمركية او المتصلة بها ٤- لا تكون البضائع مهربة من المناطق الحرة المنشأة وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ٥- لا يكون قد وقع تزوير في المستندات ٦- لا تكون البضائع المهربة بكميات او ذات صفة تجارية) د. مجدي محب حافظ، جريمة التهريب الكمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض والإدارية العليا والدستورية العليا حتى عام ١٩٩٥، مصدر سابق، ص ٢٨٧.

(٣) محمد كمال حمدي، جريمة التهريب الكمركي، قرينة التهريب، الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٩، ص ٧٧.

(٤) أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط ١، القاهرة - مكتبة النهضة، ١٩٦٠، ص ٢٦٤.

وإن ما جاءت به المادة (٢٤٢) من قانون الكمارك (للمدير العام أو من يخوله إن يعقد تسوية في الجرائم الكمركية) يتضح من ذلك إن السلطة الممنوحة للإدارة الكمركية هي سلطة تقديرية ولها حرية الموافقة من عدمها إلا إنها تصبح حقاً للتهم إذا وافقت عليها ضمن الشروط المحددة في قانون الكمارك وبعد ذلك لا يجوز للإدارة أن تحرمه منه ما لم يخل بشروط التسوية.

٥- سداد مبلغ الغرامة نقداً والرسوم والضرائب المترتبة على البضائع موضوع جريمة التهريب: وحدد المشرع العراقي في المادة (٢٤٢- أولاً) من قانون الكمارك قيمة المقابل للتسوية الصلحية بغرامة نقدية لا تزيد على ضعف التعويض المدني تدفع إضافة إلى مبلغ الرسوم والضرائب المترتبة على البضائع موضوع الجريمة . وضع المشرع الكمركي حداً أعلى لمبلغ التسوية وأطلق عليه تسمية "غرامة نقدية" لا تزيد على ضعف التعويض المدني بالاتفاق بين المتهم أو المحكوم عليه وبين مدير عام الكمارك أو من يخوله لكل حالة معروضة ولا يجوز الاتفاق على خلاف ذلك وإلا عدّ هذا الاتفاق باطلاً "يجوز أن يتضمن عقد التسوية إعادة البضاعة المحجوزة ووسائل النقل والأشياء التي استخدمت لإخفاء الجريمة كلاً أو جزءاً مع مراعاة القيود المقررة في هذا الشأن" ^(١)، وبالتالي يتم الاستعاضة كلياً أو جزئياً عن العقوبات الكمركية التي تم النص عليها في قانون الكمارك وأن يقوم المتهم بسداد مبلغ الغرامة النقدية الذي تم التعاقد عليه بينه وبين الإدارة الكمركية.

وفي قانون ضريبة الدخل اشترط المشرع على أن يتم سداد المبلغ خلال مدة اقصاها عشرة أيام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية لكي ينتج عقد التسوية الصلحية أثره ^(٢) ولم يتطرق المشرع الكمركي لذلك في قانون الكمارك.

٦- ميعاد التسوية الصلحية: للمتهم بارتكاب الجريمة الكمركية، أو وكيله، إن يقدم طلب عقد التسوية الصلحية، "قبل إقامة الدعوى أو من خلال النظر فيها أو بعد صدور الحكم وقبل اكتسابه درجة البتات" ^(٣).

إن ميعاد عقد التسوية مفتوحاً في كل مراحل الدعوى إلى غاية صدور الحكم في الدعوى المقامة وقبل اكتسابه درجة البتات ويكتسب الحكم درجة البتات أما بمرور المدة أو باستنفاد طرق الطعن التي تضمنها القانون.

(١) المادة (٢٤٢/أولاً) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) راجع الفقرات (٤،٣) من المادة (٥٩ مكرر) من قانون ضريبة الدخل.

(٣) ينظر: المادة (٢٤٢/ثانياً) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

وقد أجاز قانون الكمارك في المادة (٢٥٨) اجراء التسوية مع المحكوم عليه بعد اكتساب الحكم الصادر بحقه درجة البتات ويتم ذلك في حال "عدم امكان تحصيل كامل المبالغ المقررة أو المحكوم بها لصالح الكمارك من أموال المدينين والمحكوم عليهم المنقولة وغير المنقولة حيث أجاز القانون اللجوء إلى الحبس لتحصيل تلك المبالغ وذلك بنسبة يوم واحد عن كل دينار واحد من المبالغ غير المحصلة ولا يجوز أن تتجاوز مدة هذا الحبس بأي حال من الأحوال سنتين بالنسبة لكل حكم على حدة ما لم تنص القوانين النافذة الأخرى على خلاف ذلك"^(١) ويخلى سبيله بعد الحكم إذا تعهد بالتسوية وهذا ما تضمنته المادة (٢٥٨) بالقول "في اخلاء سبيل المحكوم عليه إذا تعهد بعقد تسوية أو اداء ما هو مقرر أو محكوم به يخلى سبيله وفي حالة عدم ايفائه فيجوز اعادة حبسه".

الجانب الثالث: أثار التسوية الصلحية في القانون الكمركي: إن عقد التسوية الصلحية في قانون الكمارك الذي تم وفق الشروط القانونية يترتب عليه آثار تنصب على العقوبات المقررة لجريمة التهريب الكمركي والتي ينتج عنها "اسقاط الغرامة الكمركية" "التعويض المدني" واسقاط عقوبة الغرامة والحبس ما لم يكن الحكم بشأنها قد اكتسب درجة البتات"^(٢)، وإن الأثر المترتب على التسوية الصلحية يقتصر على الخصومة الحالية ولا ينسحب إلى خصومة سابقة لها أو يتعدها إلى خصومة سوف تحصل في المستقبل. وإذا تم عقد التسوية الصلحية في الجريمة الكمركية مع الادارة الكمركية لا يمتد أثر هذا الصلح إلى الجرائم الأخرى التي ترتبط بها، وهذا يعزز ذاتية الجريمة الكمركية من حيث أركانها القانونية والعقوبة المقررة لمرتكبها، كما ينبغي عدم التوسع في أعمال أثر الصلح إنه يعد استثناء من القواعد العامة التي لا تجيز التنازل أو التصالح في القضايا ذات الطابع الجزائي^(٣).

هذا وقد اختلفت النظرة إلى التسوية الصلحية من جانب بعض الفقهاء فمنهم من رأى انها تشكل خطوة ارتدادية نحو العصور البدائية لتشجيعها الطابع الاجرامي متى ما كان العقاب يسقط بحفنة من النقود^(٤) ومن باب آخر رأوا إنها لا تحقق المساواة بين الناس إذ يتمكن الأثرياء دفع ثمن حريتهم ولا يكون للفقراء وسيلة لتجنب ألم العقوبة، فضلاً عن عدم تحققها العلنية في المحاكمة، وهذه التسوية من شأنها اشراك غير القضاة في القضاء مما يؤثر سلباً باستقلالها، ولا تتفق مع حسن سير القضاء، فضلاً عن اهدارها لمبدأ

(١) ينظر: المادتين (٢٥٧ و ٢٥٨) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٢) ينظر: المادة (٢٤٤) من القانون اعلاه ذاته.

(٣) حيدر وهاب عيود العنزى ، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ١٣٠.

(٤) حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ٢٤٧.

الفصل بين سلطة الاتهام والحكم^(١)، وعدم سماحها للإدارة الكمركية أن تتحرف بسلطتها على اجراء التصالح في حالات لا تتفق ومصلحة الخزينة العامة وعكس ذلك في حالات أخرى تكون الاستجابة لأغراض شخصية بحتة^(٢).

هذا ويرى بعض من أنصار التسوية اتسامها بالاختصار في الاجراءات والسرعة والمرونة في حسم الدعاوى، واختصارها الجهد والوقت والنفقات مقارنة في الدعوى الجزائية^(٣). فضلاً عن كونها وسيلة قانونية تتلاءم مع أحكام القانون العام وتقلل من قسوة الأحكام الجزائية التي تجعل من العقاب ملاءماً لتبعة الفاعل وشخصيته ولأهمية الجرم وخطورته بالنسبة إلى مالية الدولة واقتصادها^(٤).

وقد رأى بعضهم إن وجاهة الأخذ بنظام المصالحة على الأقل في الجرائم الضريبية يسعى لتحقيق المنفعة العامة يعدّها الاساس الذي يستند إليه التجريم الضريبي فالدولة غير آبهة بالعقاب الذي يتحمله الجاني لارتكاب الجريمة الضريبية بل تكون شديدة الحرص على اداء الحقوق المالية للدولة فإذا تحقق هذا الهدف عن طريق الصلح ليس هناك ما يدعو إلى التمسك بتوقيع العقوبة^(٥).

وحي بالإشارة إن المشرع العراقي لم يخذ بالأثار المترتبة في التسوية الصلحية على انقضاء الدعوى الجزائية رغم إنه أجازها قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها أو بعد صدور الحكم وقبل اكتسابه درجة البتات نتج على ذلك اسقاط العقوبات المقررة للجرائم الكمركية، ولم يتفق قانون الكمارك المصري رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ مع المشرع العراقي في ذلك ، إذ أجاز انقضاء الدعوى الجزائية وجميع الأثار المترتبة على الحكم ووقف تنفيذ العقوبة لأن التسوية ووفقاً للمفهوم الجنائي سبب ينقضي فيه حق الدولة بالعقاب والوسيلة القانونية المعدة لحمايته هي الدعوى الجزائية .

(١) محمود محمود مصطفى ، الجرائم الاقتصادية ، ج ١ ، ط ٢ ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، ١٩٧٩ ، ص ٢٠١ .

(٢) مجدي محب حافظ ، جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه وأحكام النقض والإدارية العليا والدستورية العليا حتى عام ١٩٩٥ ، مصدر سابق ، ص ٢٨٥ .

(٣) فخري عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨١ ، ص ٣٨ .

(٤) محمود النفوري ، الصلح في التشريع الكمركي ، مصدر سابق ، (ص ٢٠٦) .

(٥) نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها ، الجامعة الاردنية ، عمان ، ١٩٨٦ ، ص ١٤٠ ، كذلك ينظر : في تأييده و ، ضاري خليل محمود ، بدائل الدعوى الجزائية في القانون العراقي ، بحث منشور في المجلة العربية للفقه والقضاء ، ٦٤ ، تشرين الثاني ، ١٩٨٧ ، ص ١٨ .

وان الباحث يجد إن ما جاءت به المادة (٢٤٢/ ثالثاً) بالقول "لا تجوز التسوية في الجرائم الكمركية التي تزيد قيمة البضائع فيها على (٢٥٠٠) الفين وخمسمائة دينار أو تزيد الرسوم المعرضة فيها للضياح على (١٠٠٠) ألف دينار" إن قيمة الرسوم والبضائع الموجودة في نص المادة قليلة لا تواكب قيمة البضائع والأسعار والرسوم الحالية لذا نشد على يد المشرع في زيادة قيم البضائع والرسوم لحد المعقولية ولتكون أكثر مرونة ومنطقية في تطبيق أحكام التسوية الصلحية والتعجيل بتعديل نصوص القانون الكمركي التي لا تتواءم مع التطور الذي حصل على المستويات كافة.

المطلب الثاني

التحكيم في تحصيل أموال الدولة في القانون العراقي والتشريع المقارن

خير ما نستهل به كلامنا عن التحكيم هو كتاب الله قال الله تعالى : (فَلَا وَرَيْكَ لَا يُؤْمِنُونَ حَتَّى يُحَكِّمُوكَ فِيمَا شَجَرَ بَيْنَهُمْ ثُمَّ لَا يَجِدُوا فِي أَنْفُسِهِمْ حَرَجًا مِّمَّا قَضَيْتَ وَيُسَلِّمُوا تَسْلِيمًا) ^(١) ، قال الله تعالى : (وَإِنْ خِفْتُمْ شِقَاقَ بَيْنِهِمَا فَأَبْعَثُوا حَكَمًا مِّنْ أَهْلِهِ وَحَكَمًا مِّنْ أَهْلِهَا إِنْ يُرِيدَا إِصْلَاحًا يُوَفِّقِ اللَّهُ بَيْنَهُمَا إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلِيمًا خَبِيرًا) ^(٢) .

في الكتاب الكريم اعترف الإسلام بشرعية التحكيم، وفي هذه الآية يقسم الله سبحانه وتعالى بنفسه الكريمة المقدسة على أنه لا يؤمن أحد حتى يحكم الرسول صلى الله عليه وسلم في جميع الأمور، وهذا هو التحكيم، فلا ولاية للحكم برضا خصم دون الآخر، بل لابد من رضا كلا الخصمين بشخص الحكم. ويحتل التحكيم في الوقت الراهن مكاناً بارزاً سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي وذلك بسبب التعاملات الاقتصادية واتساع حجم التبادلات التجارية والاستثمارات، ويتجهون أكثر فأكثر بصدده حل منازعتهم إلى التحكيم لما يتميز به من بساطة في الإجراءات وسرعة الفصل في المنازعات ^(٣) .

وسوف نتناول في هذا المطلب تعريف التحكيم لغة واصطلاحاً في الفرع الأول، ومن ثم نبث موقف التشريع الفرنسي من التحكيم في الفرع الثاني وفي الفرع الثالث ندرس موقف التشريع المصري من التحكيم وأخيراً نختم في الفرع الرابع موقف التشريع العراقي من التحكيم وكما يأتي:

(١) سورة النساء الآية رقم (٦٥).

وقيل في سبب نزول هذه الآية أن رجلين اختصما إلى النبي صلى الله عليه وسلم فقضى للمحق على المبطل فقال المقضي عليه لا أرضى، فقال صاحبه فما تريد، قال : أن نذهب إلى أبي بكر الصديق فذهبا إليه فقال الذي قضى له قد اختصمنا إلى النبي صلى الله عليه وسلم فقضى لي، فقال أبو بكر : أنتما على ما قضى به رسول الله صلى الله عليه وسلم فأبى صاحبه أن يرضى، فقال : نأتي عمر بن الخطاب، فقال المقضي له : قد اختصمنا إلى النبي صلى الله عليه وسلم فقضى لي عليه فأبى أن يرضى، فسأله عمر بن الخطاب فقال : كذلك، فدخل عمر منزله وخرج والسيوف في يده قد سله فضرب به رأس الذي أبى أن يرضا فقتله، فقال رسول الله صلى الله عليه وسلم : ما كنت أظن أن يجترئ عمر على قتل مؤمن فأُنزل الله تعالى " فلا وريك لا يؤمنون حتى يحكموك " .

ينظر : ابن كثير : تفسير القرآن العظيم، دار مصر للطباعة، ج ١، دون ذكر تاريخ النشر، ص ٥٢١

(٢) سورة النساء الآية (٣٥) .

(٣) وليد محمد عباس، التحكيم في المنازعات الادارية ذات الطبيعة التعاقدية، اطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق ، ٢٠٠٨، ص ٩٣

الفرع الأول

تعريف التحكيم

أولاً: **التحكيم لغة:** مصدر حَكَمَ وأصلها حكم، حكم: حكماً: رجع. يقال رجع "أحكمه فحكم" أي ^(١) أرجعه فرجع، وحكم الفرس: جعل عليه حكمة، وحكمه عن كذا: منعه ورده ^(٢).
وعرف التحكيم بأنه: مصدر حكم بالأمر حكماً، يقال: حكم له، وحكم عليه، وحكم بينهم ^(٣).
و التحكيم في اللغة مأخوذة من كلمة حكم، وهو المنع وأول المنع الحكم فهو منع من الظلم، ومعناه التفويض وحكم فلاناً في كذا إذا جعل أمره إليه وفوضه بالحكم، وحكمه في أمره تحكيمياً أمره أن يحكم، وحكمت الرجل بالتشديد فوضت الحكم إليه، وأمرته أن يحكم فيه. والمحكم الشيخ المجرب المنسوب إلى الحكمة ^(٤).
و عرف التحكيم كذلك بأنه: "مصدر حَكَمَ يحكم تحكيمياً، والمادة (ح ك م)، وهذه المادة وما تصاغ منها تطلق على معان كثيرة ترجع إلى أصل واحد وهو المنع، قال ابن فارس: " الحاء والكاف والميم أصل واحد هو المنع من الظلم، وسميت حكمة الدابة اللجام؛ لأنها تمنعها، يقال: حكمت الدابة، وأحكمتها. يقال حكمت السفينة وأحكمتها، إذا أخذت على يديه، والحكمة هذه قياسها، لأنها تمنع من الجهل وقال العلامة ابن منظور: " حكمت بمعنى منعت ورددت ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم؛ لأنه يمنع الظلم من الظلم. قال الأصمعي: أصل الحكومة رد الرجل عن الظلم، قال: منه سميت حكمة اللجام لأنها ترد الدابة، ويقال حكمتنا فلاناً فيما بيننا أي أجزنا حكمه بيننا، وحكمه في الأمر فاحتكم، ويقال حكمته في مالي إذا جعلت إليه الحكم فيه فاحتكم علي في ذلك ^(٥)."

(١) المنجد في اللغة والإعلام، ط ٢٩، دار المشرق بيروت، ١٩٨٨، ص ١٤٦.

(٢) إياس بن منصور الراجحي، مسؤولية المحكم في نظام التحكيم السعودي، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في العدالة الجنائية تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨، ص ٧.

(٣) زهير عبد الله علي آل جابر القرني، دور القضاء في التحكيم، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في العدالة الجنائية ٣ تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨، ص ٣٤.

(٤) ناصر بن حمد الراجحي، التحكيم في المنازعات المالية في الفقه والنظام السعودي، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير ٤ في العدالة الجنائية تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨، ص ٢٦.

ثانياً: التحكيم اصطلاحاً هو: "الاتفاق الخطي المتضمن إحالة الخلافات القائمة أو المقبلة على التحكيم سواء أكان اسم المحكم أو المحكمين مذكوراً في الاتفاق أم لم يكن^(١)"

وعرف بأنه: "تولية الخصمين حكماً يحكم بينهما، أي اختيار ذوي الشأن شخصاً أو أكثر للحكم فيما تنازعوا فيه دون أن يكون للمحكمة ولاية القضاء بينهما، ومن ثم التحكيم شرعاً يعني تولية وتقليد من طرفي الخصومة لثالث يفصل فيما تنازعوا فيه^(٢)"

وعرف بأنه: اتفاق طرفي علاقة قانونية عقدية كانت أو غير عقدية على تسوية ما ينشأ بصدد تلك العلاقة من منازعات بالتحكيم وهذا الاتفاق يمكن أن يكون سابقاً أو تالياً للنزاع، ولا يجوز الاتفاق على التحكيم إلا للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يملك التصرف في حقوقه كما لا يجوز الاتفاق عليه في المسائل التي لا يجيز القانون الصلح فيها^(٣).

وعرف التحكيم بأنه: "الاتفاق الذي بموجبه تعترف أطراف معينة عدم اللجوء إلى القاضي الوطني والمثول أمام محكم واحد أو محكمين يختارونهم للفصل في المنازعات التي تطرأ أو قد تطرأ بينهم، وعبارة اتفاق التحكيم تشمل التحكيم الذي يأخذ مكانه في عقد من العقود^(٤)".

فالتحكيم هو وسيلة من وسائل تسوية النزاع بغير طريق القضاء يتم اللجوء إليه من خلال اتفاق الأطراف المتنازعة بمحض إراداتهم وحريرتهم. والتحكيم يحقق مزايا عدة أهمها سرعة حسم المنازعات وسرعة اتخاذ القرار، وبساطة إجراءاته، واختصار درجات التقاضي، ويمتاز بالطابع السري وتصدر هيئة التحكيم حكماً باتاً غير قابل للطعن فيه من حيث الموضوع وقابل للتنفيذ الفوري^(٥)

واتفاق التحكيم يكون في صورتين إما أن يأخذ شرط التحكيم أو مشاركة التحكيم فشرط التحكيم هو اتفاق يكون ضمن نصوص العقد الأصلي ويقر بموجبه الأطراف اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات

(١) مهند عزمي أبو مغلي أمجد حمدان الجهني، "رقابة القضاء على حكم التحكيم في القانون الأردني"، مجلة الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات، ع ٣٨، ٢٠٠٩، ص ٢٧٢.

(٢) آدم وهيب النداوي، المرافعات المدنية، دار الكتاب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بغداد، ١٩٨٨، ص ٢٧٤.

(٣) عبد العزيز خليفة، الوجيز في الأسس العامة للعقود الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٧٥.

(٤) مصطفى تراري ثاني، "استقلالية اتفاق التحكيم كمبدأ من مبادئ التحكيم التجاري الدولي المعاصر" مجلة دراسات قانونية: مجلة شهرية ٦ متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، دار القبة للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، ع ٩، ٢٠٠٣، ص ٩.

(٥) د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، التحكيم في منازعات العقود الإدارية الداخلية والدولية، ط ١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٢١. د. صلاح الدين جمال الدين، التحكيم في عقود التنمية الاقتصادية، دار الكتب القانونية، مصر المحلة الكبرى، ٢٠٠٥، ص ٨. نبيل زيد سليمان مقابلة، تنفيذ أحكام التحكيم الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة طبع، ص ١٨.

المستقبلية التي تثير بصدد تنفيذ العقد، ومن الجائز الإتفاق على شرط التحكيم في وثيقة مستقلة تكون بمثابة ملحق للعقد الأصلي^(١). وشرط التحكيم سابقاً على قيام النزاع فهو يواجه نزاعاً محتملاً^(٢). ومستقل عن العقد الذي ورد به وهذا يعني أن بطلان العقد لا يؤدي إلى بطلان شرط التحكيم^(٣).

ومشارطة التحكيم هي اتفاقية لاحقة على النزاع ومنفصلة عن العقد الأصلي يتم بسببها اللجوء إلى التحكيم للفصل في نزاع قائم فعلاً بصدد هذا العقد^(٤). وهذا يعني أن المشارطة تأتي لاحقة على قيام النزاع بخلاف شرط التحكيم الذي يكون سابقاً على نشوئه.

وإن أشخاص القانون الخاص يستطيعون اللجوء إلى التحكيم لحسم منازعاتهم ، أما أشخاص القانون العام، إن المبدأ العام يقضي بعدم جواز لجوئهم إلى التحكيم لتسوية المنازعات التي يكونون طرفاً فيها. ولكن في زيادة الاتصالات التجارية الدولية واتساع نشاط الشركات متعددة الجنسيات وتزعّمها النشاط التجاري العالمي، دفع الدول إلى اتفاق التحكيم بالنسبة للأشخاص العامة، حتى لا تكون بعيدة عن التطورات الاقتصادية العالمية.

الفرع الثاني

التحكيم في التشريع الفرنسي

في فرنسا يقضي المبدأ العام بحظر لجوء الدولة وأشخاص القانون العام إلى التحكيم لحسم المنازعات الإدارية، وأساس هذا المبدأ هو قانون المرافعات المدنية الصادر عام ١٨٠٣، وخاصة في المادتين (٨٣، ١٠٠٤) منه وأكد القانون المدني الفرنسي على ذلك في المادة (٢٠٦٠) منه، ومبدأ حظر التحكيم على الأشخاص العامة في المنازعات الإدارية ، ويشمل شرط التحكيم ومشارطته وكافة المنازعات التي تكون

(١) د. سيد أحمد محمود، نظام التحكيم، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٥٦ .

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، الإتجاهات المعاصرة في إدارة المرافق العامة الإقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٨٠.

(٣) د. جابر جاد نصار، التحكيم في العقود الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧ ص ٢٥.

(٤) د. أحمد محمد عبد البديع شتا، شرح قانون التحكيم، ط ٣، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص. شعيب أحمد سليمان، التحكيم في منازعات تنفيذ الخطة الإقتصادية العامة، دار الرشيد للنشر، بغداد، ١٩٨١، ص ١٣٥.

هذه الأشخاص طرفاً فيها حتى ولو تعلق الأمر بعقد من عقود الإدارة الذي تختص به المحاكم العادية^(١). وطبق مجلس الدولة الفرنسي مبدأ حظر التحكيم في التشريع الفرنسي وعده أحد المبادئ القانونية العامة.

وبالرغم من حظر التحكيم على الأشخاص العامة، إلا إن هناك استثناءات عدّة أقرت هذا المبدأ بنصوص تشريعية، ومن أهمها، بعض منازعات عقود الأشغال العامة، وعقود التوريد التي نص عليها قانون (١٧) نيسان ١٩٠٦ والمعدل عام ١٩٦٠. ومنازعات المؤسسات العامة الإقتصادية التي نص عليها قانون (٩) تموز ١٩٧٥، وقد اشترط هذا القانون صدور مرسوم يحدد هذه المؤسسات. ومع هذا صدرت عدّة قوانين أجازت لبعض المؤسسات العامة اللجوء إلى التحكيم لفض منازعاتهم، مثل قانون (٣٠) كانون الأول ١٩٨٢، الذي أباح التحكيم لمؤسسة الخطوط الحديدية الفرنسية، وقانون (١٣) شباط ١٩٩٧، الذي أباح التحكيم لشركة الخطوط الجوية الفرنسية وشركة الاتصالات الفرنسية اللجوء إليه لفض منازعاتهما^(٢). وأباح التحكيم في قانون (١٥) تموز ١٩٨٢، في منازعات العقود الدولية. وصادقت فرنسا على اتفاقية جنيف للتحكيم التجاري الدولي في ٢١ نيسان ١٩٦١، التي ترخص في المادة (١٢) منها التحكيم بالنسبة للأشخاص المعنوية العامة^(٣).

في فرنسا لا يمكن اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات إلا بموجب نص قانوني أو اتفاقية دولية تجيز ذلك^(٤)، عكس المرافق العامة الاقتصادية الأخرى التي تستطيع اللجوء إلى التحكيم لتسوية منازعاتها.

(١) د. نجلاء حسن سيد أحمد خليل، التحكيم في المنازعات الإدارية، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤، ص ١١٣.

(٢) د. جابر جاد نصار، التحكيم في العقود الإدارية، مصدر سابق، ص ٤٦.

(٣) د. ماجد راغب الحلو، العقود الإدارية والتحكيم، العقود الإدارية والتحكيم، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠٠٠، ص ١٧٩.

(٤) يُنظر د. حسن محمد هند، التحكيم في المنازعات الإدارية، دار الكتب القانونية، مصر، المحلة الكبرى، ٢٠٠٨، ص ٦٧. د. نجلاء حسن سيد أحمد خليل، المصدر السابق، ص ١٧٦.

الفرع الثالث

التحكيم في القانون المصري

المبدأ العام في مصر يمضي في إمكانية لجوء الأشخاص العامة إلى التحكيم في تسوية منازعاتهم. وفي مصر صدر القانون رقم (٢٧) لسنة ١٩٩٤، من أجل توفير مناخ ملائم للاستثمارات الأجنبية الخاص بالتحكيم في المواد المدنية والتجارية^(١)، في المادة (١) منه على أنه (مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الدولية المعمول بها في جمهورية مصر العربية تسري أحكام هذا القانون على كل تحكيم بين أطراف من أشخاص القانون العام أو الخاص أياً كانت طبيعة العلاقة القانونية التي يدور حولها النزاع إذا كان هذا التحكيم يجري في مصر، أو كان تحكيمياً تجارياً دولياً يجري في الخارج واتفق أطرافه على إخضاعه لأحكام هذا القانون)^(٢). أن هذا القانون لم ينص بوضوح على خضوع العقود الإدارية للتحكيم، مما أثار النزاع بين الفقهاء، واتجه الرأي الغالب في الفقه إلى عدم خضوع العقود الإدارية للتحكيم^(٣).

مما دفع المشرع إلى التدخل في تعديل المادة (١) من قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية رقم (٢٧) لسنة ١٩٩٤ إلى إصدار القانون رقم (٩) لسنة ١٩٩٧، الذي إضافة فقرة ثانية إليها ونصت على أنه (وبالنسبة إلى منازعات العقود الإدارية يكون الاتفاق على التحكيم بموافقة الوزير المختص أو من يتولى اختصاصه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية العامة ولا يجوز التفويض في ذلك)^(٤). إن اتفاق التحكيم في مصر يعني إمكانية اللجوء إلى شرط التحكيم أو مشارطته من جهة ، كما أنه يجيز التحكيم في منازعات العقود الإدارية كافة، من جهة أخرى^(٥).

(١) هناك قوانين أخرى إدارية ومالية نظمت التحكيم، مثل القانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، الخاص بالجمارك، والقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، الخاص بالضريبة العامة على المبيعات، والقانون رقم (١٤١) لسنة ١٩٩٤، الخاص بتنظيم البورصة. د. ماجد راغب الحلو، المصدر السابق، ص ١٨٤.

(٢) أسامة أحمد شتات، قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية، دار الكتب القانونية، مصر المحلة الكبرى، ٢٠٠٧، ص ٤.

(٣) يُنظر د. أحمد محمد عبد البديع شتاء، المصدر السابق، ص ١٢٩، د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الأسس العامة للعقود الإدارية، مصدر سابق، ص ٣٦١.

(٤) أسامة أحمد شتات، المصدر السابق، ص ٤.

(٥) عرف القانون المصري التحكيم الإجباري في موضوع المنازعات التي تقع بين الهيئات العامة والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام، وأساس فرض التحكيم الإجباري، ليتعلق الأمر في منازعات بين أشخاص عامة لا تتناقص مصالحها لأن نتيجة هذه الخصومات تؤول في النهاية إلى الدولة يُنظر د. نجلاء حسن سيد أحمد خليل، مصدر سابق، ص ٢٨٣.

الفرع الرابع

التحكيم في التشريع العراقي

وفي العراق نجد إن الاهتمام بموضوع التحكيم بصورة محدودة بسبب قصور الرغبة للعمل به وعدم الالتجاء إليه إلا في أوضاع خاصة كما إن فكرة التحكيم لم تكن معلومة بالصيغة الذي هو عليه الآن لدى المشرع، فلم تكن مستلزمات العمل به متيسرة^(١). ضمن المشرع في العراق قواعد التحكيم المقررة في قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل في المواد من (٢٥١، ٢٧٦) فلم تكن هناك إشارة واضحة من اللجوء إلى التحكيم من عدمه في العقود الإدارية العقود الإدارية، وقد ذهب المشرع العراقي إلى جواز الاتفاق على التحكيم في جميع المسائل التي تنشأ عن العقد، حيث جاء في قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل، في القول "يجوز الاتفاق على التحكيم في جميع المنازعات التي تنشأ من تنفيذ عقد معين"^(٢). والأصل في التحكيم إنه تصرف إرادي جوازي، وفي صدور قانون العقود العامة من سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٤ تبين إن المشرع قد أجاز ضمناً اللجوء إلى التحكيم في العقود الإدارية في القسم (١٢) منه في القول (التسوية البديلة للنزاع - عن تسوية جميع النزاعات المماثلة - أي سواء أكانت اعتراضات على المناقصات أو شكاوى خلال إدارة العقود العامة)^(٣)، تستعمل مبادئ التسوية البديلة للنزاع إلى أقصى حد ممكن، شرط أن يتفق الطرفان). وجاء في المادة (٦٩) من الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية لسنة ١٩٨٨ التي أصدرتها وزارة التخطيط حيث أباحت اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات الناتجة عن تفسير أو تنفيذ المقابلة التي تكون الدولة طرفاً فيها، بصفتها (رب العمل) والمقاول كطرف ثانٍ عراقياً كان أو اجنبياً^(٤). وقد نظمت الشروط العامة العراقية^(٥)، الكيفية التي

(١) ينظر: د. حامد المختار، التحكيم في العراق مشاكله العملية وبعض الآراء والمقترحات لمعالجتها، مجلة القضاء، ع (١، ٢، ٣، ٤) ١٩٨١، ص ٤٢٥.

(٢) ينظر: المادة (٢٥١) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٣) تضمن القسم (١٢) من قانون العقود العامة الصادر بامر سلطة الائتلاف المؤقتة، رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٤ تسوية النزاعات وهي:

الاعتراض على المناقصة لدى محكمة إدارية متخصصة مؤسسة استناداً إلى سلطة هذا الأمر.

تقديم الشكاوي من المقاول إلى السلطة التي تطرح المناقصة العامة.

تسوية النزاع عن طريق استعمال طرق التسوية البديلة إلى أقصى حد ممكن، شرط أن يتفق الطرفان.

(٤) يتعين معرفة أنه في حالة عدم وجود نص لواقعة معينة في الشروط العامة بأعمال الهندسة المدنية يتم الرجوع إلى أحكام قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل بوصفها الأصل العام وإن الشروط المذكورة هي الاستثناء.

(٥) يراجع الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية، وزارة التخطيط، ٢٠٠٦، المادة (٦٩)، ص ٨٠.

يتم فيها حسم الخلافات على إمكانية اللجوء إلى التحكيم لتسوية النزاع بين رب العمل والمقاول في حالة عدم قبول القرار الذي يتخذه المهندس لحسم النزاع، وفي تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (٢) لسنة ٢٠١٤ آلية تسوية المنازعات الناشئة عن العقود في الفقرة الثانية من المادة (٨) نصت على إنه في حالة عدم التوصل إلى اتفاق بين الطرفين يتم اللجوء إلى أحد الأساليب التي يجب أن ينص عليها في العقد وهي التحكيم إما أن يكون وطنياً أو دولياً" بحسب نوع العقد وفي حالة عدم التوصل إلى تسوية يتم احالة النزاع إلى المحكمة المختصة، وفي شأن الاتفاقيات الدولية لعب شرط التحكيم في العراق دوراً هاماً ، ومن أبرز هذه الاتفاقيات ما ورد في عقود امتيازات النفط الممنوحة من العراق إلى شركات النفط ومن ذلك ما نصت المادة (١٣) الفقرة ج (١) من الاتفاقية المعقودة في ٣ شباط ١٩٥٢ بين الحكومة العراقية وشركة النفط العراقية المحدودة و نفط الموصل المحدودة و نفط البصرة المحدودة المصدقة بالقانون رقم (٤) لسنة ١٩٥٢.

يتضح لنا من خلال ما سبق إن المشرع العراقي أعطى الحق لأطراف العلاقة التعاقدية بالاتفاق على التحكيم في جميع المنازعات التي تنشأ عن العقد ونص على أن اللجوء إلى التحكيم في هذه الحالة يعدّ تصرف إرادي يخضع لإرادة المتعاقدين فيجوز له الاتفاق على التحكيم أو عدم الاتفاق عليه، فإن اتفقا على اللجوء إلى التحكيم فلا أحد يستطيع إجبارهم على تركه، وهذا مما لاشك فيه تشجيع لأطراف العلاقة التعاقدية على اللجوء إلى التحكيم وفي نفس الوقت استكمالاً لمبدأ حرية الإرادة التعاقدية، فالمتعاقدين أحرار في اللجوء إلى التعاقد أو عدم التعاقد لذا فمن باب أولى إنهم أحرار في اللجوء إلى التحكيم من عدمه وهذا ما دأب عليه المشرع العراقي، وبذلك لا يوجد ما يمنع من الناحية القانونية من اللجوء إلى التحكيم كوسيلة لتحصيل الديون الحكومية من خلال الاتفاق بين الجهة الحكومية وبين الشخص أو الأشخاص الملزمين بدفع الديون الحكومية وبين الأشخاص المكلفين بالأداء الحكومي.

ويتبين لنا إن المبدأ العام في فرنسا يحكم بعدم جواز لجوء الدولة وغيرها من الأشخاص العامة إلى التحكيم إلا بموجب نص قانوني أو اتفاقية دولية تبيح ذلك. المبدأ العام في مصر إن يقضي بجواز لجوء الدولة وغيرها من الأشخاص العامة إلى التحكيم لحسم منازعات المرافق العامة أيأ كانت طبيعة هذه المنازعة.

(١) نصت المادة (١٣) فقرة ج من الاتفاقية السابق ذكرها: على ان (إذا نشأ نزاع او اختلاف بين الحكومة والشركات حول تفسير او تنفيذ هذه الاتفاقية ا واي شيء فيها او اي امد يتعلق بها او حول حقوق او تعهدات الحكومة او الشركات بموجب هذه الاتفاقية واذا عجزت الحكومة والشركات عن الاتفاق على اي امر من الامور التي يقتضي تسويتها بالاتفاق فيحسم ذلك بالتحكيم على الوجه المنصوص عليه في المقالة المعدلة المختصة) وينظر: فؤاد الراوي، المعجم المفهرس للمعاهدات والاتفاقيات، من (١٩٥٥-١٩٥٠)، مجلس التخطيط ، بغداد، ١٩٧٥. ص ٢١٢.

هذا وقد اجاز المشرع العراقي لجوء الدولة والأشخاص العامة إلى التحكيم في حسم جميع منازعات المرافق العامة، وأخذ في شرط التحكيم من غير مشاركة التحكيم، الحكم التحكيمي لا ينفذ إلا إذا صادقت عليه المحكمة المتخصصة في نظر النزاع استنادا إلى طلب أحد الخصوم ويحق للمحكمة أن تصادق الحكم التحكيمي أو تبطله كلاً أو جزءاً ولها أن تفصل في النزاع بنفسها إذا كانت القضية جاهزة للفصل فيها ولا يبيح في هذه الحالة الأخيرة الاعتراض على حكم المحكمة ويرخص لها الطعن بالحكم في الطرق التي حددها القانون، ومن الواضح هذا يجرّد النصوص القانونية التي أجازت التحكيم من أهميتها وينتقص من هيئة المحكمين وإرادة أطراف النزاع في اللجوء إلى التحكيم، وفي هذا المقام ندعو المشرع العراقي إلى ضرورة سن تشريع عراقي ينظم أمور التحكيم الداخلي والخارجي في قانون مستقل بعيداً عن قانون المرافعات المدنية المعدل رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ ويسهل الرجوع إليه ويحقق اطلاع العامة على أحكامه واعتماد التحكيم كوسيلة في تحصيل الديون الحكومية.

المبحث الثالث

حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

من المبادئ المسلم بها فقهاً وقضاءً، إن الدولة لا تستطيع القيام بالوظائف التشريعية والتنفيذية والقضائية، ومباشرتها إلا من خلال سلطاتها التشريعية والتنفيذية والقضائية، وذلك استناداً إلى أساس مبدأ الفصل بين السلطات، والذي يُعد في الوقت الحاضر، فصلاً مرناً يقتضي التعاون بين السلطات المذكورة، مع وجود رقابة متبادلة بينها عكس ما كان في السابق حيث يعد الفصل بين السلطات جامداً أو تاماً، وإن الاختصاص الذي تقوم به الجهة الإدارية للقيام بنشاطها الإداري، والذي يتمثل في إشباع حاجات الأفراد العامة، وإنشاء المرافق العامة وإدارتها، سواء تقوم بذلك النشاط الجهة الإدارية لوحدها أم بالاشتراك مع الأفراد، وتنظيم النشاط الفردي من أجل المحافظة على النظام العام، إن الجهة الإدارية المختصة بممارسة وظيفتها، إنما هي تركز إلى القانون في تحقيق الغاية منها وذلك من خلال إقامة التوازن بين المصلحة العامة من جهة واحترام حقوق الأفراد وحياتهم العامة من جهة أخرى، على اعتبار إن القانون بحاجة إلى سلطة تعمل في نطاقه وتلتزم في تنفيذ أحكامه، وتكفل له القدسية والاحترام، من أجل تحقيق الاستقرار لأمن المجتمع^(١)، وإن للإدارة لا يمكن أن تكون لها حرية مطلقة عند ممارسة مهمتها، دون ضوابط أو قيود، بل يجب عليها الإلتزام بأجراء الموازنة بين متطلبات المحافظة على النظام العام من جهة واحترام حقوق الأفراد وحياتهم العامة من جهة أخرى، وليس للإدارة أن تتجاوز بشكل يؤدي إلى المساس بحقوق الأفراد وحياتهم العامة، وأن تلتزم بالحدود المتعلقة بالسبب من اتخاذ القرار الإداري أو تطبيق القانون، وبذلك فإن التصرف الصادر عنها إنما يكون غير مشروع وعرضة للإلغاء، ولغرض الوقوف على حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة بشيء من التفصيل، سنشرع في تقسيم هذا المبحث على مطلبين سنتناول في الأول منه حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الطبيعية، وفي المطلب الثاني، حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الاستثنائية وكما يأتي:

(١) محمد كامل ليلة : النظم السياسية ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ٢٦ .

المطلب الأول

حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الطبيعية

يعد مبدأ المشروعية صمام الأمان للحفاظ على حقوق الأفراد وحياتهم وهو من المبادئ المهمة على الصعيد القانوني الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً في استقرار المراكز القانونية داخل الدولة^(١). حيث تخضع فيه الدول لأفرادها من حكام ومحكومين للقواعد القانونية في جميع تصرفاتها^(٢). ويشمل هذا الحكم هيئات الدولة المركزية والمحلية وكافة المرافق العامة داخل الدولة^(٣). وإن أي خروج عن القواعد القانونية بالمخالفة تستلزم تدخل السلطات لرفع الأمر إلى القضاء ليتخذ كلمته الفاصلة في تصويب الانحراف، وتعد القواعد القانونية الحارس الأمين لأي انتهاك نتيجة عمل من أعمال الإدارة، ويؤمن مبدأ المشروعية حماية حقوق الأفراد ويصون حرياتهم وكذلك لا يجوز للسلطة الإدارية اتخاذ إجراءات خارج إطار ودواعي النظام العام، فإن ثبت ذلك تعين إلغاء القرار الإداري، وبناءً على ذلك فإن دولة القانون تكرر مبدأ المشروعية في الواقع على نحو يلزم كل هيئات الدولة بمراعاة حكم القانون في نشاطاته وتصرفاتها وفي علاقاتها المختلفة، ولولا تكريس هذا الأمر في أرض الواقع لنتج عنه العودة بالمجتمع البشري إلى المراحل الأولى، وفي ضوء ذلك قسمت الدول من حيث خضوعها لمبدأ المشروعية إلى حكومات ودول إستبدادية وأخرى قانونية، ولابد لقيام الدولة القانونية من مقومات وعناصر طبيعية جوهرية تتمثل في وجود دستور يحدد نظام الحكم ويضع القواعد الأساسية لممارسة السلطة في الدولة ويبين نوع العلاقة بين سلطاتها الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية وخضوع الإدارة للقانون والإلتزام بمبدأ تدرج القواعد القانونية، وتنظيم الرقابة القضائية.^(٤)

(١) ثروت بدوي، توزيع القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٦٨، ص ٤٨.

(٢) طعيمة الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون، مكتبة القاهرة الحديثة، ١٩٧٣، ص ١٥١.

(٣) عمار ابو طيفاف، مبدأ المشروعية ودور القضاء الإداري في حمايته، بحث منشور على الشبكة الدولية للمعلومات: www.djelfa.info/vb

(٤) سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٣٥. ورأفت فودة، مصادر المشروعية الإدارية ومنحياتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٩. و، عبد الغني بسيوني، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٦، ص ١١. و، ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية بالإسكندرية، ١٩٩٥، ص ١٠.

وجاء في دستور جمهوري العراق لسنة ٢٠٠٥ والذي منع في المادة (١٠٠) ^(١) منه تحصين أي عمل من أعمال الإدارة من الطعن القضائي فقد عدّ هذا النص مثالياً في التصدي لقرارات الإدارة غير المشروعة والطعن في إلغائها والتعويض عنها حمايةً لمبدأ المشروعية، ويتفق ذلك مع ما جاء به قانون مجلس شوري الدولة العراقي رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل والتي حددت أسباب الطعن في قرارات الإدارة إذا ما تضمنت خرقاً أو مخالفة للقانون أو الأنظمة أو التعليمات، أو إذا كان قد صدر القرار مخالفاً لقواعد الاختصاص أو معيباً في شكله، بل تمتد أسباب الطعن إلى الخطأ في تفسير أو تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ^(٢). على السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية كافة إن تتقيد في أعمالها بحكم القانون ويتكفل مبدأ المشروعية في حماية جدية للأفراد في مواجهة الإدارة التي تملك القدرات والسلطات ما قد تغريها بالاعتداء على حقوق الأفراد وحياتهم، إلا إن هذا المبدأ عديم الفائدة من الناحية العلمية إلا إذا وجدت ضمانات تكفل امتثال السلطات العامة وتقيدها بحدوده ^(٣).

وهذا وإن على الإدارة التقيد في النصوص الدستورية والتشريعية والتعليمات الصادرة في هذا الشأن وإن في حال مخالفتها لذلك تكون عرضة للمسألة السياسية والإدارية والقضائية، وعلى هذا الأساس فإن الحدود التي تتقيد بموجبها الدولة في تحصيل أموالها يجب إن تكون ضمن القيود المشروعية التي تتضمنها وثائق رسمية صادرة من السلطة المختصة في الدولة ويجب إن تتوافق قرارات الإدارة مع نصوص القواعد القانونية، التي يكون مصدرها الدستور أو القانون العادي أو القرارات التنظيمية. التي سوف نبينها بما يلي:

أولاً: الدستور: وتعد قواعده أعلى القواعد القانونية وأسمها داخل الدولة وتقع في قمة هرم النظام القانوني في الدولة، ويسمى الدستور " قانون القوانين " ^(٤) ويعد من الناحية الشكلية الوثيقة القانونية الأساسية التي تبين شكل الحكم ونظام السلطات وحدود اختصاصها ^(٥) أما من الناحية الموضوعية هو مجموعة القواعد الأساسية التي تحدد شكل الدولة ونظام الحكم فيها والسلطات العامة وعلاقاتها مع بعضها وعلاقة الأفراد بها وحقوق الأفراد وحياتهم وتوفير الضمانات لهذه الحقوق والحريات ^(٦).

(١) نصت المادة (١٠٠) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ (يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن)

(٢) ينظر المادة (٧/خامساً) من قانون مجلس شوري الدولة (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.

(٣) أحمد مدحت ، نظرية الظروف الاستثنائية ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ٥٦.

(٤) يحيى الجمل، الأنظمة السياسية المعاصرة، ط١، دار النهضة العربية، بيروت، ص ١٢٣.

(٥) محسن خليل، النظم السياسية و القانون الدستوري، ط٢، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧١ ، ص ٤٥٢ .

(٦) عمر محمد الشويكي، القضاء الإداري، ط١، المطبعة العربية للعلوم الإدارية، عمان، ٢٠٠١، ص ٢٥.

والقواعد الدستورية تعلو على كل القواعد القانونية النافذة في الدولة وهي تستمد هذه العلوية من سمو المادي والسمو الشكلي^(١).

والسمو المادي يعني إن القواعد الدستورية في الدولة هي الأساس للنشاط القانوني فيها على اعتبار انها تحدد السلطات العامة وتوزع الاختصاصات فيما بينها وهذا من شأنه إن يدعم مبدأ المشروعية لصالح لمواطنين لأنه إذا كان كل عمل تقوم به الإدارة بالمخالفة لأحكام القانون يعتبر باطلاً فمن باب أولى اعتباره هكذا إذا خالف أحكام الدستور، أما سمو الشكلي فإنه يتمثل بالإجراءات والأساليب التي تتبع في تعديل الدساتير ومن هنا برزت التفرقة بين الدساتير الجامدة والمرنة^(٢).

ويجب على السلطات العامة كافة ومن ضمنها السلطة الإدارية الإلتزام في حدود وأهداف الأحكام الدستورية بوصفها "قواعد القانون الأعلى الواجبة الأتباع في مواجهة كافة حكماً ومحكومين على السواء" فمن الدستور تستمد السلطات العامة سندها الشرعي في الحكم وتحدد بالتالي مجالات السلطة والحرية معاً^(٣).

وبذلك فإن أولى الحدود التي يجب على السلطة الإلتزام بها في تحصيل إيراداتها هي الدستور إذ إن ما نص عليه الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢٨) البند أولاً فقد نص على إنه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون) وبذلك جعل المشرع العراقي فرض الضريبة وجبايتها والاعفاء منها يتم بقانون صادر من السلطة التشريعية كما فعلت الدساتير المقارنة الأخرى وقد أقر الدستور العراقي على مبدأ الفصل بين وهذا ما نصت عليه المادة (٤٧) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ بالقول "تتكون السلطات الاتحادية من السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية، وتمارس اختصاصها ومهامها على اساس الفصل بين السلطات" ويعني مبدأ الفصل بين السلطات إن لا تتجاوز سلطة من السلطات الثلاث على صلاحيات السلطات الأخرى. ولا تتدخل فيما تتخذه من قرارات، ونصت المادة (٦١) من الدستور أعلاه " يختص مجلس النواب بما يلي:..... ثانياً- الرقابة على أداء السلطة التنفيذية" والبند سابعاً من نفس المادة اختصاصات مجلس النواب في توجيه الأسئلة والاستجواب إلى الوزير أو رئيس الوزراء في موضوعات معينة، وإن مبدأ الفصل بين السلطات في الدستور العراقي هو فصل مرن يمنح بموجبه السلطة التشريعية اختصاص الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية ويمنح السلطة

(١) محمود عاطف البناء، الوسيط في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، ١٩٨٨، ص ٩٣.

(٢) إبراهيم درويش، القانون الدستوري، ط٤، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١١٨.

(٣) رأفت فودة، مصادر المشروعية الإدارية ومنحيتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٧٣.

القضائية وخاصة القضاء الإداري متمثلاً في هيئة الرئاسة في مجلس شورى الدولة بمراقبة التجاوزات التي تقوم بها هيئات السلطة التنفيذية على اختصاصات السلطتين التشريعية والقضائية^(١).

ثانياً: القانون وهو يأتي في المرتبة الثانية بعد الدستور من حيث التدرج القانوني ويعد المصدر الثاني من مصادر المشروعية، وتخضع الإدارة بوصفها السلطة التنفيذية لأحكام القانونين فإذا خالفت حكم القانون أو صدر عمل إداري استناداً إلى القانون غير دستوري وجب إلغاء ذلك العمل. والسلطة المختصة بإصدار القانون في العراق هي البرلمان ويشترط في التشريعات التي يصدرها أن توافق أحكام الدستور وإلا عدّت غير مشروعة وجديرة بالحكم بعد دستوريته^(٢).

ثالثاً: اللوائح والأنظمة هي قرارات إدارية تنظيمية تصدر عن السلطة التنفيذية وهي واجبة الاحترام وتمثل قواعد قانونية عامة مجردة تأتي بعد مرتبة القانون في سلم التدرج القانوني، وهي بمثابة تشريعات من الناحية الموضوعية لأنها تتضمن قواعد قانونية عامة مجردة تخاطب مجموع الأفراد أو أفراداً معينين بصفاتهم لا ذواتهم، ومن الناحية الشكلية تعد قرارات إدارية من لصدورها من السلطة التنفيذية^(٣).

ويرى الباحث إن سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الطبيعية، هو يجب إن تراعي السلطات الإدارية في الظروف الطبيعية مبدأ المشروعية فتلتزم باحترام النصوص القانونية الموجودة في الدولة وإن تكون التدابير والاجراءات التي تتخذها محققة الأهداف التي تسعى إليها وفقاً للقواعد القانونية، وإن تخضع هذه الإجراءات والوسائل التي تستعملها الإدارة للسلطات الرقابية والقضاء.

(١) احمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، مج(١٣)، ٩٤، ٢٠٠٦، ص ٢٥٥.

(٢) المادة (٢ ج) (لايجوز سن قانون يتعارض مع الحقوق والحريات الاساسية الواردة في هذا الدستور)

(٣) ماهر صالح علاوي، القرار الاداري، دار الحكمة للطباعة، بغداد، ١٩٩١، ص ١٥٢.

المطلب الثاني

حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الاستثنائية

إن وظيفة الإدارة الأساسية في ظل الظروف العادية تتجسد في الحفاظ على النظام العام للدولة وتأمين سير المرافق العامة^(١) بما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة في حدود المبادئ والقواعد القانونية في التشريعات العادية التي تحكم نشاطها المتنوع في الظروف العادية والأوضاع المقررة مسبقاً والاحترام الكامل لمبدأ المشروعية وخضوع أعمال الإدارة لرقابة القضاء الإداري.

والأصل توضع القوانين والأنظمة في الدولة لكي تطبق على الأوقات والظروف العادية حيث تسير الأحوال في مجراها الطبيعي العادي^(٢) إلا أن غالباً ما تواجه الدولة أو إقليم معين منها ظروف استثنائية طارئة لم تكن متوقعة ، كحالة الحرب أو الكوارث الطبيعية أو انتشار وباء معين يهدد الصحة العامة أو أزمات تهدد الأمن أو النظام العام مما قد يصادف ذلك قصور في القواعد القانونية العادية في مواجهة هذه الظروف الاستثنائية المستجدة وتتطلب وأيجاد الحلول السريعة والفعالة لها، لا بل قد لا يمكن التقيد الدقيق بمبدأ المشروعية كما في الظروف العادية لذلك فقد سمح للإدارة ومن أجل حماية مصالح الدولة أن تتحرر من القواعد العامة قد تتجاوز فيه القواعد القائمة أو ومخالفتها ضمناً أو صراحة ولا تثريب عليها في ذلك لمواجهة الظروف الاستثنائية الحاسمة وأن يتسع مبدأ المشروعية بما يمكن الإدارة من التصرف بقدر من الحرية والمرونة العالية ومنحها بعض السلطات الخاصة على النحو الذي وأن كان يتناقض مع قواعد المشروعية العادية إلا أنه يبقى مع ذلك أمراً قانونياً ومشروعاً وذلك في إطار مشروعية الأزمات أو المشروعية الاستثنائية^(٣) وتأصيلاً لذلك شيد الفكر القانوني نظرية عامة أمتدت إلى جوانب القانون ولبيان مدى تأثير هذه الظروف الاستثنائية على تحصيل أموال الدولة سنبحث ذلك في ثلاثة فروع إذ سيكون محور الفرع الأول نظرية الظروف الطارئة في الشريعة الإسلامية وسيكون الفرع الثاني في بيان موقف القانون الإداري منها وفي الفرع الثالث ختاماً في موقف القانون المدني وكما يأتي:

(١) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١١٨.

(٢) عصام عبد الوهاب البرزنجي ، مصدر سابق، ص ٦٩.

(٣) ماهر صالح الجبوري، المبادئ العامة، مرجع سابق، ص ١٧٤.

الفرع الأول

أثر نظرية الظروف الطارئة على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في الشريعة الإسلامية

عرفت الشريعة الإسلامية نظرية الظروف الطارئة قبل القانون الوضعي لأن الركيزة الأساسية للشريعة الإسلامية هي العدالة فعندما تتعارض مبادئ العدالة مع القوة الملزمة للعقد فيتم تطبيق أحكام الظروف الطارئة والتخلي عن القوة الملزمة للعقد^(١).

ولتحقيق العدالة ورفع الضرر والمشقة عن أحد العاقدین بسبب الظروف الطارئة للعقد التي أصبحت مخالفة عن ظروف تكوينه فإنهم عملوا على تقييد مبدأ العقد شريعة المتعاقدين مسترشدين بما أقره القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة من خلال الحث على المساواة بين المتعاقدين في الحقوق والالتزامات ورفع الإرهاق^(٢).

وتستند هذه النظرية إلى كتاب الله الكريم وسنة رسوله المطهرة والأدلة عليها عديدة يقول الله تعالى في محكم كتابه في سورة البقرة بسم الله الرحمن الرحيم "إنما حُرِّمَ عليكم الميتة والدم ولحم الخنزير وما أُهْلَ بِهِ لِغَيْرِ اللَّهِ فَمَنْ اضْطَرَّ غَيْرَ بَاغٍ وَلَا عَادٍ فَلَا إِثْمَ عَلَيْهِ.." (٣) "لَا يَكُلِفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا" (٤) "وَيُرِيدُ اللَّهُ بِكُمُ الْيُسْرَ وَلَا يُرِيدُ بِكُمُ الْعُسْرَ" (٥) وفي سورة الحج "وَمَا جَعَلَ عَلَيْكُمْ فِي الدِّينِ مِنْ حَرَجٍ" (٦) "صدق الله العظيم

ومعنى هذه الآيات إن الله عز وجل لا يرضى لعبادة الضيق والإرهاق والضرر كما جاء في الحديث الشريف (لا ضرر ولا ضرار) و (إن الله تجاوز عن أمتي الخطأ والنسيان وما استكرهوا عليه)

قد استنبط الفقهاء المسلمون قواعد فقهية وعملوا على تطبيقها لمعالجة الظروف الطارئة والاضرار الناجمة عنها ومن هذه القواعد ما يلي:

(١) بلقاسم زهرة ، اثر نظرية الظروف الطارئة على العقود ،رسالة ماجستير ، جامعة اكلي محند اولحاج ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ٢٠١٤ ، ص ٦ .

(٢) احسان ستار خضير ، نظريه الظروف الطارئة واثر اختلال التوازن الاقتصادي في تنفيذ العقود ، بحث منشور في الموقع الالكتروني www.droit_alaafdal.Net .Topic> ٢٨٢. ص ٦ . تاريخ الزيارة ١٢/١٢ / ٢٠٢١ .

(٣) الآية (١٧٣) من سورة البقرة .

(٤) الآية (٢٨٦) من سورة البقرة.

(٥) الآية (١٨٥) من سورة البقرة.

(٦) الآية (٧٨) من سورة الحج

(الضرورات تبيح المحظورات) و(درء المفسد أولى من جلب المنافع) و (الضرر الشد يزال بالضرر الأخف) وكذلك "الضرورة تقدر بقدرها" و "الإضرار لا يبطل حق الغير" وكذلك "ما جاز لضرورة يبطل بزولها"^(١). ومن تطبيقات نظرية الضرورة اباحة الفطر رمضان، وأكل الميتة لمن كان معرضاً للموت من الجوع، وفي وقت الحرب منع إقامة الحد في شرب الخمر، حيث أجل قائد جيش المسلمين سعد بن أبي وقاص رضي الله عنه إقامة حد شرب الخمر على أبي محجن الثقفي خشية أن تأخذه العزة بالإثم ويلتحق بجيش الأعداء فيهلك، ولما رأى بلاءه في المعركة امتنع عن إقامة الحد عليه بتاتاً، فالتحريم أتى من أجل مقاصد الشريعة الخمس: حفظ النفس والنسل والمال والعقل والدين، وهذه من التطبيقات التي تعد من أشهر الأقضية التي برزت فيها نظرية الظروف الاستثنائية، ولضرورة دفع الضرر الناتج عن الظرف غير العادي الذي واجهته الأمة الإسلامية توقف العمل بالأحكام الشرعية في ذلك الزمان^(٢).

الفرع الثاني

أثر نظرية الظروف الاستثنائية على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في القانون الإداري

تتلخص نظرية الظروف الاستثنائية في أن هناك ضرورة عاجلة تستلزم من السلطة التنفيذية التصرف السريع لمواجهة خطر داهم أو ضرر جسيم^(٣)، ولربما يكون هذا التصرف مخالفاً للقواعد القانونية، ولكن لا توجد وسيلة أخرى لدرء هذا الخطر أو الضرر، وإن ما تقوم به الإدارة في ظل هذه الظروف الاستثنائية، لا يترتب على العمل الصادر منها بناءً على هذه الظروف الاعفاء من الرقابة القضائية، ولكن ما تؤدي إليه هو إعفاء السلطة التنفيذية من المسؤولية عن الضرر الذي أصاب بعض الأفراد نتيجة هذا التصرف، وفي العراق قبل عام ١٩٦٥ كان يميز بين قانون الأحكام العرفية وقانون الطوارئ على اعتبار إن القانون الأول ينظم ظروف أشد خطورة من القانون الثاني، حيث تم بعد ذلك توحيد هذين القانونين في قانون واحد ينظم ما يسمى بحالة الطوارئ، وقد سمي هذا القانون بقانون السلامة

(١) إبراهيم درويش، نظرية الظروف الاستثنائية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، مصر، ١٩٦٦، ع ٤، ص. ١٤٠، سمير عبد القادر، السلطات الاستثنائية لرئيس الدولة، رسالة دكتوراه، حقوق، عين شمس، مصر، ١٩٨٤، ص. ٥١.

(٢) الفحلة مديحة، نظرية الظروف الاستثنائية بين مقتضات الحفاظ على النظام العام والتزام حماية الحقوق والحريات، مجلة المفكر، ع ١٤، ص ٢٢٦.

(٣) ملحم الحاج علي، نظرية الضرورة في القانون الدستوري، جامعة جوبا، الخرطوم، ١٩٩٩، ص ٢٢.

الوطنية رقم (٤) لسنة ١٩٦٥. وإن منح السلطة التنفيذية سلطات واسعة في الظروف الاستثنائية هو أمر له خطورته على حقوق الأفراد وحياتهم وإن توسيع سلطات الإدارة أمر لا بد منه للحفاظ على النظام العام في ظروف معينة، ويجب أن ينظم بشكل دقيق بحيث لا يترك مجال للإدارة المساس بحقوق وحياتهم عندما لا تكون حاجة لذلك^(١).

وتعد نظرية الظروف الاستثنائية بناءً قانوني أقام صروحه قضاء مجلس الدولة الفرنسي ، وعبر عنها الفقيه الفرنسي (دي لوبادير) وهي أن بعض القرارات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة (تتخذها جبراً دون إن تلجأ إلى القضاء)^(٢) والتي تعدّها غير مشروعة وغير قانونية في الظروف العادية ويمكن عدّها مشروعة ومقبولة في ظل ظروف غير الاعتيادية لأنها ضرورية لحماية النظام العام ولضمان انتظام سير المرافق العامة^(٣) وعلى ذلك يحكم الظروف الاستثنائية نظام خاص هو نظام المشروعية الاستثنائية وفق ضوابط محددة وهي :

١- قيام ظرف استثنائي يهدد النظام العام وسير المرافق العامة تمثل هذا الظرف بقيام اضطرابات أو حرب أو كوارث طبيعية.

٢- تعجز الإدارة عن أداء وظائفها باستخدام سلطاتها في الظروف العادية ، فتتجه إلى استخدام سلطاتها الاستثنائية التي تنص عليها النظرية^(٤).

٣- أن تنقيد بمدة الظرف الاستثنائي في ممارسة السلطة الاستثنائية.

٤- أن يكون الإجراء المتخذ متوازناً مع خطورة الظرف الاستثنائي وفي حدود ما يقتضيه^(٥).

(١) فارس عبد الرحيم حاتم، سنان طالب عبد الشهيد، حالة الطوارئ بموجب امر الدفاع عن السلامة الوطنية رقم (١) لسنة ٢٠٠٤ والرقابة القضائية عليها، مجلة مركز دراسات الكوفة، مج ١، ع ٩، ٢٠٠٨، ص ١٧.

(٢) هدى يونس يحيى السامرائي، نطاق رقابة القاضي الإداري على أعمال الضبط الإداري، رسالة ماجستير، جامعة تكريت، كلية الحقوق، ٢٠١٥، ص ٤٩.

(٣) نقلاً عن: مراد شاكر خورشيد المولى، اعمال السيادة في القانون العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٩، ص ٥٦.

(٤) مهدي قاسم زغير، السلطة التقديرية للإدارة في مجال الضبط الإداري دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشرعية الإسلامية، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين كلية الحقوق، ٢٠١٤، ص ١٥٩.

(٥) أحمد مدحت علي ، نظرية الظروف الاستثنائية ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ١٩ ، وأدوارد عيد ، رقابة القضاء العدلي على أعمال الإدارة ، بلا سنة نشر ، ١٩٧٣ ، ص ١١٤ ، وكذلك د. سامي جمال الدين ، لوائح الضرورة ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٢٣.

٥- يجب أن يصدر العمل الإداري من الجهة صاحبة الاختصاص ، وذلك لأن حالة الظرف الاستثنائي لا تعدم المشروعية بل تظل قائمة^(١).

وفي ذلك إن، نظرية الظروف الاستثنائية لا تخالف المشروعية إلا من الناحية الشكلية ، إذ تظل الأعمال الاستثنائية خاضعة لرقابة القضاء. وإنها مبنية على مخالفة القوانين، فهي دفع في مواجهة القانون، واعتداء على سلطة المشرع^(٢). وهي دائماً نظرية مؤقتة بالمدة التي يوجد فيها الظرف الاستثنائي، والأعمال الصادرة بناءً على الظروف الاستثنائية لا تبشرها الحكومة إلا مكرهة وهي توفر ضمانات قضائية مناسبة للأفراد^(٣).

الفرع الثالث

أثر نظرية الظروف الاستثنائية على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في القانون المدني

ومن خلال ما استعرضنا للظروف الاستثنائية فكان ما يهمنا فيه هي حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموالها في ظل هذه الظروف ومن خلال التشريعات التي تضمن لكل من الإدارة والافراد في استيفاء هذه الأموال وفقاً للصيغ القانونية والقضائية. وإن أحكام مجلس الدولة الفرنسي الصادر في حقبة الحربين العالميتين دستوراً للنظرية^(٤) ، وانتقلت النظرية بعد ذلك لحقل القانون الخاص والمعاملات المالية ، وانقسم الفقهاء في القانون الخاص إلى اتجاهين الأول معارض للنظرية والثاني مؤيد لها ، لذا سوف نعرض هذين الاتجاهين بشيء من الإيجاز .

الاتجاه الأول :- عارض هذا الاتجاه الأخذ بنظرية الظروف الطارئة ورفضها بصورة نهائية لأنها حسب قول أنصار هذا الاتجاه تمثل خروجاً على القاعدة العامة هي قاعدة العقد شريعة المتعاقدين ومبدأ سلطان الإرادة وحرية التعاقد والمؤيد لهذا الاتجاه هو القانون المدني الفرنسي القديم الصادر عام ١٨٠٤ في المادة (١١٣٤) والتي نصت على "إن العقد شريعة المتعاقدين ولا يجوز نقضه أو تعديله إلا باتفاق

(١) محمود خلف حسني ، الحماية القانونية للأفراد في مواجهة أعمال الإدارة في العراق ، دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٨٦ ، ص٢٦٨.

(٢) إبراهيم درويش ، نظرية الظروف الاستثنائية ، بحث في مجلة إدارة قضايا الحكومة ، ع٤، س١٠ ، ١٩٦٦ ، ص١١٨.

(٣) محمد كامل ليلة ، النظم السياسية، مصدر سابق ، ص٩١.

(٤) لفقة هامل العجيلي ، دور القاضي في تعديل العقد، مصدر سابق ، ص٦.

الطرفين أو القوة القاهرة لتجعل تنفيذ الإلتزام مستحيلاً^(١)، وفي ذلك إن العقد لا يجوز تعديله لمجرد حدوث الظرف الطارئ خارج عن إرادة المتعاقدين إذا كان هذا الظرف يجعل الإلتزام مرهقاً.

الاتجاه الثاني:- وهو المؤيد الذي يمثل غالبية الفقه الحديث الذي نص عليها بنصوص في التشريعات المدنية حيث يعد القانون المدني البولوني الصادر عام ١٩٣٢م أول قانون مدني ينص على هذه النظرية بصورة صريحة حيث نصت المادة ٢٦٩ من القانون منه على إنه "إذا وجدت حوادث استثنائية كحرب أو وباء أو هلاك المحصول هلاكاً كلياً أو غير ذلك من النوازل الطبيعية فاصبح الإلتزام محوطاً بصعوبات اوصار يهدد أحد المتعاقدين بخسارة فادحة لم يكونا المتعاقدين يستطيعان توقعها وقت إبرام العقد جاز للمحكمة أن تعين طريقة لتنفيذ الإلتزام أو أن تحدد مقداره بل وإن تقضي بفسخ العقد"

وهذا ما اخذه به القانون المدني العراقي في المادة (١٤٦ / ٢) (إذا طرأت حوادث استثنائية عامة لم يكن في الوسع توقعها وترتب على حدوثها أن تنفيذ الإلتزام التعاقدى وإن لم يصبح مستحيلاً صار مرهقاً للمدين بحيث يهدده بخسارة فادحة، جاز للمحكمة بعد الموازنة بين مصلحة الطرفين أن تنقص الإلتزام المرهق إلى الحد المعقول إن اقتضت العدالة ذلك ويقع باطلاً كل اتفاق على خلاف ذلك)^(٢) ونص القانون المدني المصري في المادة (١٤٧ / ٢) (ذلك إذا طرأت حوادث استثنائية عامة لم يكن في الوسع توقعها وترتب على حدوثها أن تنفيذ الإلتزام التعاقدى وإن لم يصبح مستحيلاً صار مرهقاً للمدين بحيث يهدده بخسارة فادحة، جاز للقاضي تبعاً للظروف بعد الموازنة بين مصلحة الطرفين أن يرد الإلتزام المرهق إلى الحد المعقول ويقع باطلاً كل اتفاق بخلاف ذلك)^(٣) وإن رفع الارهاق عن المدين وإعادة التوازن إلى العقد المختل من الممكن أن يتحقق عن طريق انقاص الإلتزام المرهق أو زيادة الإلتزام المقابل للإلتزام المرهق أو من خلال وقف تنفيذ العقد أو فسخه.

من خلال هذا النص يتضح إن المشرع عد نظرية الظروف الطارئة من النظام العام لا يجوز مخالفة أحكامها وقد حال ذلك دون قام المتعاقدين القوي بفرض شروطه على الطرف الآخر الضعيف بإعفاء نفسه من تحمل تبعات الظرف الطارئ^(٤).

(١) هبة محمد محمود الديب ، اثر الظروف الطارئة على العقود المدنية ،رسالة ماجستير ،جامعة الازهر ،غزه ،كلية الحقوق ،٢٠١٢، ص ١٥.

(٢) الفقرة الثانية من المادة (١٤٦) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

(٣) الفقرة الثانية من المادة (١٤٧) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨.

(٤) احسان ستار خضير، نظريه الظروف الطارئة واثر اختلال التوازن الاقتصادي في تنفيذ العقود، ص ٨ .

ولتطبيق نظرية الظروف الطارئة يجب إن نكون أمام عقد من العقود المتراخية التنفيذ التي يكون هناك فترة من الزمن بين إبرام العقد وتنفيذه، حدوث أمر طارئ استثنائي لم يكن المتعاقدان يتوقعان حدوثه وقت إبرام العقد، ومن ثم يترتب في ذلك اختلال إلتزامات الطرفين مما يؤدي إلى أضرار الدائن أو ارهاق المدين ويترتب على تنفيذه خسارة كبيرة. ولا بد من توفر شروط معينة يمكن من خلالها إعادة التوازن الاقتصادي المختل عن طريق تطبيق هذه النظرية وهي:-

أولاً : أن يكون العقد متراخي التنفيذ: يشترط لتطبيق نظرية الظروف الطارئة على العقود المتراخية أن يفصل بين إبرامها وبين تنفيذها فترة من الزمن يطرأ خلالها حادث استثنائي غير متوقع يؤدي إلى جعل تنفيذ الإلتزام مرهقاً للمدين، فتطبق النظرية على عقود المدة ذات التنفيذ الدوري أو المستمر وكذلك العقود الفورية التي يتفق فيها المتعاقدان على تنفيذها في أجل لاحق.^(١) كبيع الثمار على أشجارها بشرط بقائها حتى تتضج،^(٢) ولكن لا يجوز الأخذ في أحكام هذه النظرية إذا كان التراخي في تنفيذ الإلتزام إلى ما بعد وقوع الظرف الطارئ راجعاً إلى خطأ المدين^(٣) وفي قرار محكمة التمييز: (... وقد تراخى الطرفان المتعاقدان في تنفيذ العقد لعدم تسديد بقية الثمن حتى أدركهما قانون الإصلاح الزراعي وهو من قوانين النظام العام...) كما أنه يعد ظرفاً طارئاً أدخل بالتوازن الاقتصادي المتعلق بالعقارات الزراعية مما أدى إلى انخفاض أقيامها مما يتحتم معه تدخل القضاء للموازنة في مصلحة الطرفين وأنقاص الإلتزام المرهق إلى الحد المعقول إن اقتضت الحاجة ذلك.^(٤)

ثانياً : إن يكون الحادث طارئاً: المقصود بالحادث الاستثنائي العام أن تطرأ بعد إبرام العقد وقبل نهاية تنفيذه حوادث استثنائية عامة وغير متوقعة. وحتى يوصف الحادث بأنه طارئ لا بد من أن تتوفر فيه الصفات التالية:

(١) حنفي محمد غالي نظرية الظروف الطارئة وعمل الامير ومدى انطباقها على عقود بيع املاك الحكومة، مجلة ادارة قضايا الحكومة، ع ٣، س ٣، ١٩٥٨، ص ١٨٢.

(٢) عبدالمجيد الحكيم، د. عبد الباقي البكري، د. محمد طة البشير، الوجيز في نظرية الإلتزام في القانون المدني العراقي، ط ٤، ج ١، العاتك لصناعة الكتب، ٢٠١٠، ١٦٢.

(٣) عصمت عبد المجيد بكر، الغبن اللاحق وموقف القانون المدني العراقي منه، مجلة العدالة، ع ١، س ٤، ١٩٧٨، ص ٣٠.

(٤) قرار محكمة التمييز المرقم ٢٥٩ هيئة عامة أولى/١٩٧١، النشرة القضائية، ع ٢، س ٣، ص ٦٦.

١- إن يكون الحادث استثنائياً: لكي يمكن أعمال نظرية الظروف الطارئة ينبغي أن يكون الحادث الذي طرأ بعد إبرام العقد حادثاً استثنائياً^(١). وحتى يوصف الحادث بهذا الوصف كون الحادث لا يتفق مع السير الطبيعي للأمر بمعنى أن يكون بعيداً عما ألفه الناس واعتادوا عليه في حياتهم ومعاملاتهم اليومية العادية^(٢)، فإذا كان الظرف الذي وقع بعد إبرام العقد مألوفاً أو اعتيادياً وان نجم عنه أضرار وارهاق جسيم فإنه لا يعتد به وفق هذا الوصف وهذا ما قضت به محكمة التمييز الاتحادية بقرارها التمييزي المرقم ذ ٣٣٤٣/م ٩٩/٣ الصادر في ١٩٩٩/٧/٢٧م إلى عدم اعتبار الأمر الصادر من المدعى عليه المحافظ إضافة إلى وظيفته حادثاً استثنائياً بتخفيض العمولة التي يستوفيه المستأجر عن بيع الورقيات من أربعة بالمائة إلى اثنين بالمائة حيث جاء في قرارها (حيث لا يوجد سبب يخول المدعي طلب تخفيض بدل الإيجار وإن مقدار العمولة المنصوص عليها قانوناً ولا يجوز تخفيضها أو زيادتها)^(٣).

ومن الحوادث التي تعد استثنائية وقوع زلزال أو فيضان أو وباء أو حرب أو فرض تسعيرة اجبارية أو إلغائها التي كانت مفروضة وقت إبرام العقد أو ارتفاع كبير في الأسعار بسبب حصار اقتصادي مثلاً كما حدث للعراق نتيجة الحصار الاقتصادي الذي فرض عليه بقرارات مجلس الأمن الدولي، حيث نلمس العديد من صور الحوادث الاستثنائية غير المألوفة.

في هذا الشأن أصدرت محكمة التمييز الاتحادية في قرارها ذي الرقم ٢٩٣٧ في سنة ١٩٦٧م باعتبار قانون الإصلاح الزراعي العراقي من قبيل الظروف الطارئة لأنه أدى إلى هبوط كبير غير مألوف في أسعار الأراضي الزراعية^(٤).

وإذا وقع الحادث عند التعاقد فلا يعد من الحوادث الاستثنائية العامة ولا مجال في ذلك للمطالبة بتطبيق نظرية الظروف الطارئة وهذا ما قضت به محكمة التمييز (... إن الاعتراضات التمييزية غير واردة لأن المميز قد استند المادة (١٤٦/٢) من القانون المدني العراقي ولما كانت هذه الفقرة تشترط أولاً أن تكون الحوادث الاستثنائية عامة وقعت بعد التعاقد... ولأن ابتداء تنفيذ التعهد كان بتاريخ ١٩٥٤/٢/١

(١) كامل خير الله طراد، نظرية الظروف الطارئة في القانون العراقي والقانون المقارن واثرها على عقود التجارة الدولية، مجلة التراث الجامعة، ع ١٧٤، ص ٢٨٠.

(٢) عصمت عبد المجيد بكر، نظرية الظروف الطارئة ودور القاضي في تطبيقها، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٣، ص ١٦.

(٣) محسن عبد المنعم هادي الزبيدي، ضمانات توازن العقد القانونية دراسة قانونية، رسالة ماجستير جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٧، ص ١٢٧.

(٤) هبه محمد محمود الديب، اثر الظروف الطارئة على العقود المدنية، مصدر سابق، ص ٩.

وكان الطرف الاستثنائي العام وهو الفيضان واقع قبل ذلك التاريخ وعند التعاقد فلا يكون الفيضان من الحوادث الاستثنائية التي لم يكن من الممكن توقعها...^(١).

٢- أن يكون الحادث عاماً : يقصد بالحادث العام أن يضيق من نطاق تطبيق هذه النظرية^(٢) لا يكون خاصاً بالمدين فقط كإفلاسه أو مرضه أو موته بل يجب أن يكون عاماً شاملاً لطائفة من الناس أو أكثر^(٣) كأهل البلد أو سكان إقليم ما من بلد معين أو مجموعة من الناس يؤلفون طبقة أو فئة من المجتمع. كالحرب أو العصيان أو الثورة والفيضان والحرارة أو البرودة الشديدة غير المألوفة وتساقط الثلوج بشكل غير طبيعي، وهذا الحادث في عموميته تسبب في إلحاق ضرر جسيم بالمدين، وينتقد شرط عمومية في الطرف الطارئ وذلك لسببين: الأول : إن هذا الشرط يتعارض مع الغاية من النظرية التي تهدف أساساً إلى تحقيق العدالة عن طريق اصلاح الاختلال الذي أصاب العقد بسبب الطرف الطارئ الذي يتصل بالمدين وأصبح إلتزامه مرهقاً له^(٤)، لأنه من غير العدالة حرمان المتعاقد الذي أصبح إلتزامه مرهقاً له نتيجة الطرف الطارئ الذي أصابه هو فقط كاحتراق محاصيله أو تلفها بسبب حادث غير متوقع اثناء إبرام العقد و لا يد له فيه .

الثاني: إن اشتراط الوصف لهذه النظرية يخالف الاتجاه الجديد في نظرية الظروف الطارئة الذي أخذت به عدة تشريعات وفي دول مختلفة. بالإضافة إلى أن الوصف المذكور يضيق من نطاق هذه النظرية^(٥).

من خلال ملاحظة نص المادة (١/٧٩٢) من القانون المدني العراقي بأنها تخلو من شرط عمومية الطرف الطارئ والتي تقضي بأنه إذا كان عقد الايجار محدد المدة جاز لكل من المتعاقدين إن يطلب فسخ العقد قبل انقضاء مدته إذا حدثت ظروف من شأنها تجعل تنفيذ الايجار من مبدأ الأمر أو في اثناء سريانه مرهقاً^(٦).

(١) رقم القرار ٩٢٣/حقوقية/ ١٩٦٦ / في ٢٤ / ١١ / ١٩٦٦ قضاء محكمة التمييز، مج ٤، ١٩٧٠، ص ١٢٧.

(٢) عبد المنعم فرج الصدة، اثر العوامل الاقتصادية والاجتماعية في العقد، الجزء الثاني، القاهرة، ١٩٧٢.

(٣) هبة محمد محمود الديب ، اثر الظروف الطارئة على العقود المدنية، مصدر سابق ، ص ٩.

(٤) لفته هامل العجيلي ، دور القاضي في تعديل العقد، مصدر سابق، ص ١٣ .

(٥) عصمت عبد المجيد بكر، نظرية الظروف الطارئة ودور القاضي في تطبيقها، مصدر سابق، ص ١٠.

(٦) حسن علي دنون ، شرح القانون المدني اصول الالتزام ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٠ ، ص ١٤٧ .

٣- أن يكون الحادث غير متوقع ولا يمكن دفعه: والمقصود بالحادث الطارئ هو ما لا يتفق مع السير الطبيعي للأمر كالحرب والزلازل والأضراب المفاجئ^(١) ، وما نصت به المادة (٢/١٤٦) من القانون المدني العراقي إنه "إذا طرأت حوادث استثنائية عامة لم يكن في الوسع توقعها " والمقصود بهذا الشرط أن لا يكون في الوسع توقع الحادث اثناء إبرام العقد، فالحادث غير المتوقع هو الحادث الذي يجاوز إدراك الطرفين عند إبرامه، إنه لا يكفي لقام النظرية إن يكون الحادث الطارئ استثنائي وعام فحسب وإنما غير متوقع ولا يكون في مقدور المتعاقدين توقعه لحظة إبرام العقد فإذا كان الطرف متوقع أو يمكن توقعه فلا يجوز عندئذ التمسك بالنظرية^(٢) .

هذا وينبغي عدم التوقع نسبياً لا مطلقاً إن الحادث الطارئ الذي لا يمكن توقعه هو حادث غير الممكن توقعه اعتيادياً ومما يدل على (اعتیاد الحادث) كثرة وقوعه، أما الحوادث النادرة فلا تعد متوقعة. أما إذا كان العقد المبرم لمدة طويلة فإن احتمال وقوع هذه الظروف خلال مدة تنفيذه أكبر من احتمال وقوع الظروف الطارئة في حالة كون العقد مبرماً لمدة قصيرة، وتختلف درجة توقع الطرف الطارئ بحالة المتعاقد فيما إذا كان شخصاً أم شركة، فتكون إمكانيات الشركة أكثر بكثير من المقاول في توقع الطرف الطارئ (الشركة المتخصصة بالتجارة مثلاً تكون على دراية بالأزمات والاختناقات التي تحصل في الموانئ)، وبمثل هذا قضت محكمة التمييز في قرارها المرقم ١٣٧/٨٤/٨٥ في ١٩٨٦/٢/٩^(٣).

إن الحادث الذي لا يمكن دفعه هو ليس بإمكان المتعاقد أن يتجنبه وأن يتوقى آثاره فإذا كان بإمكانه دفع الحادث وتوقي آثاره ولم يفعل كان مخطئاً وعليه أن يتحمل نتيجة خطأه وليس له المطالبة بتطبيق هذه النظرية للاستفادة من حمايتها، ومن الأمثلة على هذه الحوادث التي لا يمكن دفعها كالحرب والتمرد والزلازل وثورات البراكين.

ويرى الدكتور عبد الرزاق السنهوري أن الحادث الذي لا يمكن توقعه لا يمكن في الوقت ذاته دفعه والا فالحادث الذي يمكن دفعه يستوي فيه أن يكون متوقعاً أم غير متوقع مادام في الاستطاعة دفعه^(٤).

ثالثاً : إرهاب المدين: أن إرهاب المدين يعد أهم شرط يجب الاعتماد عليه للقول بأن هناك اختلالاً في

(١) عبد الرزاق احمد السنهوري ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد مصادر الالتزام ، مج ١ ، ط ٣ ، بيروت ، ص ٧٢٠ .

(٢) لفظة هامل العجيلي، دور القاضي في تعديل العقد ،مصدر سابق، ص ١٤ .

(٣) عصمت عبد المجيد بكر، نظرية الظروف الطارئة ودور القاضي في تطبيقها، مصدر سابق ،ص ٣٨.

(٤) عبد الرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد مصادر الالتزام ، مصدر سابق ، ص ٧١٣ .

تنفيذ الالتزام لم يصبح مرهقاً للمدين بحيث يهدده بخسارة فادحة...^(١). وما هي الأسس والمعايير التي تعتمد في تحديد معنى الإرهاق أو الخسارة الفادحة؟ الإرهاق كما تقول محكمة التمييز (... حالة متغيرة تتغير بتغير الظروف فما يكون مرهقاً لمدين لا يكون مرهقاً لمدين آخر وما يكون مرهقاً لمدين في ظروف معينة لا يكون مرهقاً لنفس المدين في ظروف أخرى...)^(٢)

وفي ذلك للمحكمة أن تستعين بالخبراء والجهات ذات الاختصاص للوصول إلى الهدف المذكور وليس لها الانفراد في الرأي في تقدير تحقق الإرهاق من عدمه ويتجسد ذلك قرار لمحكمة التمييز (...). ليس للمحكمة أن تنفرد برأيها في تقدير عدم تأثير زيادة الرسوم الكمركية على التوازن الاقتصادي بين الطرفين بل عليها أن تستطلع رأي الخبراء في ذلك...^(٣) إذا كان المتعاقد يمارس أنشطة عديدة ومختلفة بمقتضى عقد واحد حيث تؤخذ جميعها ومردوداتها المالية عند تقدير الإرهاق الذي يتعرض له المتعاقد بسبب الظرف الطارئ، ولا يدخل في حساب الخسائر ما قد تحمله المتعاقد وقبل وقوع الظرف الطارئ هذا وإنه من المتفق عليه فقهاً وقضاءاً أنه يمكن للمحكمة الاستعانة بجميع وسائل الإثبات ومنها القرائن لتحديد درجة الإرهاق أو الخسارة.

ومن خلال ذلك يتبين إذا توافرت شروط نظرية الظروف الطارئة وبعد الموازنة بين مصلحة كل طرف من طرفي العقد، جاز للمحكمة معالجة أو إزالة الاختلال في التوازن وبما يؤدي إلى رفع الإرهاق الواقع على أي من الطرفين وذلك من خلال زيادة التزامات الدائن أو انقاص التزامات المدين أو عن طريق إمهال الممدين.

بعد إن استعرضنا موضوع حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الاستثنائية نرى إنه في الظروف الاستثنائية، تظهر قواعد جديدة للمشروعية هي المشروعية الاستثنائية التي تبيح للسلطات الإدارية اتخاذ الكثير من التدابير والوسائل الكفيلة في مواجهة الظرف الاستثنائي، والتي لا تتسجم مع قواعد المشروعية العامة. وفي الظروف الاستثنائية تخضع السلطات الإدارية لرقابة القضاء، لأن تصرفات الإدارة في هذه الظروف لا تعني خروجها من مبدأ المشروعية وإنما تؤدي إلى إحلال قواعد المشروعية الاستثنائية محل قواعد المشروعية العادية، مع ما يتلائم مع مواجهة الظرف الاستثنائي، وعلى هذا الأساس يملك الأفراد حق الطعن في مشروعية القرارات الإدارية وطلب إلغائها أو التعويض عن الأضرار التي لحقت بهم من جرائها ، وللقاضي الإداري البحث في مدى مشروعية تصرف الإدارة في ظل

(١) ينظر القرار رقم ٧٢٢/حقوقية/١٩٦٩، قضاء محكمة التمييز، مج ٦، ص ٣٢٢

(٢) ينظر القرار رقم ١٠٩/مدنية أولى/١٩٧٤، النشرة القضائية، ع ٣، ص ٥، ص ٤٨.

(٣) ينظر القرار رقم ٩٢٣/حقوقية/١٩٦٦ في ١٩٦٦/١١/٢٤، قضاء محكمة التمييز، مج ٤، ص ١٢٨.

المشروعية الاستثنائية ، فإذا تبين أن الاجراء الذي إتخذته الإدارة هو الوسيلة الوحيدة لمواجهة الخطر وإنها اقتصررت على استعمال القدر الضروري من السلطة وأن هدفها هو تحقيق المصلحة العامة فإنه يؤيد تصرف الإدارة وفق المشروعية الاستثنائية ، أما إذا وجد القاضي أن الإدارة متجاوزة على حقوق وحريات الأفراد ولم تهدف إلى الصالح العام فإن له أن يقضي بالإلغاء والتعويض .

المبحث الرابع

آلية تنفيذ القرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة

التنفيذ هو اعمال القواعد القانونية في الواقع العملي، وهو حلقة الاتصال بين القاعدة والواقع، وهو الوسيلة التي يتم بها تسيير الواقع على النحو الذي يتطلبه القانون، والأصل أن يتم تحقق القواعد القانونية في الواقع العملي بصورة تلقائية من خلال سلوك الأفراد اليومي المعتاد إذ تخاطب القاعدة القانونية إرادات الأفراد وهم ملزمون باحترامها وتنفيذها، وقد لا يحدث التطبيق التلقائي للقواعد القانونية، وفي هذه الحالة يتم اجبار الأفراد على احترام القانون وتطبيقه، وتتولى الدولة اجبار الأفراد على ذلك بواسطة إحدى سلطاتها العامة وهي السلطة القضائية^(١).

إن ما نسعى للوصول إليه في بحثنا موضوع كيفية تنفيذ القرارات الإدارية المعنية في تحصيل أموال الدولة هو (الإيرادات)، التي ترفد بها الخزنة العامة التي تعتمد الحكومات على مصادر مختلفة في تحصيلها، وقد تختلف أهمية هذه المصادر لكل حكومة حسب النظام الاقتصادي والسياسي المتبع فيها ومدى تقدم الدولة، لذا عرف الإيرادات الدكتور منصور ميلاد بأنها (مجموع المبالغ النقدية والأموال التي تحصل عليها الدولة وغيرها من الأشخاص العامة لغرض تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ)^(٢)

وبذلك يجب أن تجبى واردات الدولة بصورة تضمن حقوق المكلفين في تحصيل هذه الواردات وصيانتها ويتم ذلك من خلال عدم الجمع في صلاحية الأمر والتنفيذ في موظف واحد ضماناً لعدم الاساءة في استعمال السلطة فيجب أن يكون هناك شخص يتولى تحقيق الضريبة وآخر يتولى جبايتها، وينبغي الإشارة إلى أن تحصيل الإيرادات فيما يتعلق بتنفيذ المصروفات جانبان الأول: الجانب الإداري: الذي يقوم بتحديد المبالغ التي يجب تحصيلها وإصدار أوامر استيفائها والثاني: الجانب الحسابي: والذي يختص في استيفاء تلك المبالغ وهذا ما يعرف بالجباية.^(٣)

(١) احمد مليجي، التنفيذ وفقاً لنصوص قانون المرافعات معلقاً عليها بأراء الفقه واحكام النقض، مكتبة دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة نشر، ص ٩.

(٢) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ط ١، ١٩٩١، ص ٥٣.

(٣) ابراهيم عبد الكريم الغازي، التشريع المالي في الميزانية العامة للدولة، جامعة البصرة، ١٩٧٠، ص ١٥٣.

لذا سنبحث في دراستنا هذه التنفيذ الرضائي للقرارات الإدارية المعنية في تحصيل أموال الدولة في
المطلب الأول، والتنفيذ الجبري للقرارات الإدارية المعنية في تحصيل أموال الدولة في المطلب الثاني وكما
يأتي:

المطلب الأول

التنفيذ الرضائي للقرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة

بعد الانتهاء من العمليات والاجراءات في تقدير وتحديد الضريبة على المكلف تلجأ السلطة المالية إلى جباية الضرائب إذ تقوم بتحصيل دين الضريبة من المكلف فعلاً^(١). وتعد جباية الضريبة وتحصيلها المرحلة النهائية في عملية التحاسب الضريبي، إذ يتم في هذه المرحلة ربط دين الضريبة الذي يعد محمولا وليس مطلوباً أي إن المكلف بالضريبة ملزم بتسديد من تلقاء نفسه دونما حاجة إلى قيام الإدارة الضريبة بالسعي إليه لتحصيله. وعلى خلاف القاعدة التي جرى العمل بها في اطار القانون الخاص فيما يخص الديون التي يكون مصدرها العقد حيث يسعى الدائن إلى مطالبة المدين بالوفاء بالدين، أما في العراق فيتقدم المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبة لسداد الدين الذي بذمته دون حاجة إلى مطالبة الإدارة الضريبة به^(٢).

إن التنفيذ الرضائي أو الاختياري هو الذي يقوم به المدين بمحض إرادته دون تدخل السلطة العامة لإجباره عليه ويعد التنفيذ اختياريًا حتى لو قام المدين بالوفاء بتنفيذاً لوسائل التنظيم القانوني أو تحت تأثير الخوف من المدين^(٣). ومن خلال ذلك سندرس التنفيذ الرضائي في تحصيل إيرادات أموال الدولة في فروعين نتناول في الفرع الأول منها وفاء دين الضريبة والرسم وفي الفرع الثاني إيرادات أموال الدولة الأخرى وكما يأتي:

الفرع الأول

وفاء دين الضريبة والرسم

أولاً: وفاء دين الضريبة ويقصد بوفاء دين الضريبة هو: قيام المكلف بتسديد دين الضريبة بمقداره وموعده المحدد إلى الخزينة العامة، على النحو الذي يقرره القانون الضريبي^(٤)، والوفاء (مباشرة المدين

(١) د. طاهر الجنابي علم المالية والتشريع المالي، مصدر سابق، ص ٢٥١.

(٢) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد النشر والتوزيع، ط ١، ٢٠١٥، ص ٣٢٧.

(٣) احمد مليجي، التنفيذ وفقا لنصوص قانون المرافعات معلقا عليها بأراء الفقه واحكام النقض، مصدر سابق، ص ١٢.

(٤) د. محمد علوم محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مصدر سابق، ص ٢١٠.

بتنفيذ الإلتزام الذي بذمته أيّاً كان محله^(١) وهو ما يقوم المدين دون إكراه بتأدية ما التزم به ولا عبء للوقت الذي يتم فيه هذا التنفيذ ، وهو الطريق الطبيعي لانتهاء الإلتزام ، ذلك لأنه يعني تنفيذ الإلتزام مهما كان محل هذا الإلتزام، ويمكن تعريف الوفاء ضربياً وهو قيام المدين المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً بتسديد مقداره دين الضريبة في موعده المحدد إلى الدائن (الدولة) على النحو المقرر في القانون الضريبي .^(٢) ويتم وفاء دين الضريبة بطرق متعددة منها:-

١ - **الوفاء الاختياري:** ويعني قيام المكلف في بالوفاء الاختياري بدين الضريبة مختاراً من تلقاء نفسه استجابة في تنفيذاً للإلتزام الذي فرضه القانون عليه دون أن ينتظر وسائل الإدارة الضريبية لسبل الإلجار والإرغام والقوة في استيفاء مبلغ الضريبة منه.

٢ - **التسديد بدفعة واحدة:** ويقصد به قيام المكلف بالوفاء وخلال المدة التي يحددها القانون للوفاء بتسديد دين الضريبة الذي تم فرضه من قبل الإدارة الضريبية دفعة واحدة.

وتعد هذه الطريقة القاعدة العامة في الوفاء وأن حلول أجل الوفاء بدين الضريبة يفرض على المكلف أن يقوم من تلقاء نفسه إلى دفع ما بذمته من ضرائب كما أنها تتصف بالسهولة والبساطة في التطبيق وهي تحقيق غاية التشريع الضريبي المتمثلة بتحصيل كل مبالغ الضريبة في الوقت المناسب^(٣)، وتبرأ ذمة المكلف في قيامه بتسديد مبلغ الضريبة بأكمله^(٤)، وفي حال شاب التسديد أي نقص وأن كان تافهاً فيبقى المكلف مديناً للسلطة المالية ودمته مشغولة بمقدار الجزء الذي لم يؤده.

٣ - **التقسيت:** المقصود بالتقسيت تسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية بشكل أقساط متعددة ومحددة في مقاديرها ومواعيد استحقاقها. ويعد الوفاء بالتقسيت في دين الضريبة استثناء من القاعدة العامة التي تقضي بأداء الدين دفعة واحدة للمكلفين وتسهيلاً بدفعها على أن تتوفر ثلاثة الشروط في ذلك وهي^(٥):

أ- على المكلف يقدم طلباً تحريراً إلى الإدارة الضريبية لغرض تقسيط دين الضريبة المستحقة عليه.

ب - أن تكون هناك أسباب تبرر تقسيط دين الضريبة .

(١) أنور سلطان، الوجيز في النظرية العامة للإلتزام ، بيروت ، ١٩٨٠ ، ص ٣٤٥ ، بنفس المعنى ينظر ، د. ياسين محمد الجبوري المبسوط في شرح القانون المدني ، ج ٢ ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ١٣ .

(٢) د. احمد فارس عبد العزاوي، ضمانات تحصيل الضريبة في القانون العراقي دراسة مقارنة، ط ١، بغداد، ٢٠١٩، ص ١١٨، وفاء شيعاوي، اجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خضير بسكرة، ع ٨، ٢٠١٠، ص ١٨٩

(٣) زكريا محمد بيومي ، ضريبة الدخل في التشريع السوداني ، مطبعة أطلس ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٣١٢.

(٤) (ويتم تسديد الضريبة بواسطة النقود أو الصكوك أو الحوالات البريدية هو التسديد النقدي).

(٥) كرم صادق ، المرجع الأول في التحصيل والحجز الإداري ، مطبعة الفجالة الجديدة ، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص ٢١٣.

ت- فهو موافقة الإدارة الضريبية على الطلب المقدم من المكلف وقناعتها إذ أن لها أن تقبل طلب تقسيط دين الضريبة ولها أن ترفضه. كما أن للإدارة الضريبية في حال قبولها لطلب التقسيط أن تلغي قرارها وتلزم المكلف بالوفاء في تسديد دين الضريبة كله أو ما تبقى منه دفعة واحدة في حالات عدة منها^(١).

الحالة الأولى: عدم تسديد أحد الأقساط في الوقت المحدد له قانوناً إذا لم يتم دفع أحد الأقساط في الوقت المحدد ألغي قرار التقسيط تلقائياً^(٢).

الحالة الثانية: تصفية أموال المكلف وتشمل هذه الحالة وفاة المكلف أو إفلاسه بالنسبة للشخص الطبيعي وانحلاله وتصفيته بالنسبة للشخص المعنوي^(٣).

٤- الاستقطاع المباشر: يراد به قيام الشخص الذي يتولى دفع دخل خاضع للضريبة إلى آخر باستقطاع مبلغ الضريبة المستحق عن هذا الدخل وتسديده إلى الجهة المختصة. أن العامل أو الموظف يستلم أجره أو راتبه بعد اقتطاع مبلغ الضريبة من مجموع ما يستحقه من راتب ، ومخصصات^(٤) ، ومزايا ، وغير ذلك من قبل شعب الحسابات في دوائهم^(٥) ، الفوائد والتخصيصات السنوية والرواتب التي تدفع إلى الأشخاص غير المقيمين^(٦)، وأباح أسهم الشركات،^(٧) ولهذه الطريقة عدة مزايا أهمها^(٨):

أ- ضمان السهولة والسرعة في استيفاء دين الضريبة إذ من اليسر على الإدارة الضريبية أن تتعامل مع أعداد قليلة من الأشخاص الملزمين بالوفاء كأصحاب الأعمال في الضريبة على الرواتب والأجور

ب- الحد من التهرب الضريبي لا يكون الملزم بالوفاء مصلحة في التهرب ولعدم توفر الفرصة المناسبة للتهرب لأن الضريبة تقتطع من الدخل قبل تسلمه إليه

(١) ينظر: فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد الله درويش، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري للطباعة ، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ٣٠٤.

(٢) سجي سعد محمد صالح، حمزة فائق وهيب، مدى كفاية الطرق المتبعة في تحصيل الدين الضريبي في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج، ١٤، ع ٤٧، ٢٠١٩، ص ٨٩

(٣) عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠، ص ٢٠٥.

(٤) تنتظر : الفقرات : (٤،٣،١) من المادة : (١٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

(٥) علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط ٢ ، جامعة النهرين، ٢٠١٦. ص ٣٤

(٦) تنتظر : المادة : (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق .

(٧) تنتظر : المادتان : (١٤، ٢٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي نفسه .

(٨) يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية ، بيروت، ١٩٨٤ ، ص ٨٥

ت- التخفيف من وطأة الضريبة ووقعها النفسي على المكلف لأن الاستقطاع الضريبي يكون في أنسب الأوقات وأكثرها ملائمة بالنسبة له.

ث- إن الوفاء بالتقسيط يجنب المكلف تحصيل الضريبة منه بالطرق الجبرية، والغرامات التأخيرية^(١).

وبالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا أنها لم تسلم من النقد في استيفاء دين الضريبة تعتمد الإدارة الضريبية على شخص قد لا يتوافر للمكلف العلم الوافي في أحكام القانون الضريبي المتعلقة بكيفية تقدير الضريبة واستقطاعها مما يؤدي إلى استقطاع مبالغ قد تفوق ما يتحمله المكلف^(٢)، لا يمكن المكلف من التعرف على دخله الحقيقي ومقدار الضريبة المستوفاة. مع ذلك فإن النقد لهذه الطريقة لم يحد من الأخذ بأسلوب الوفاء الاختياري وتبنته معظم التشريعات الضريبية المعتمدة لنظام الضريبة على الدخل^(٣) ومن خلال هذا السرد الموجز للضريبة وعدها أحد أهم الإيرادات لأموال الدولة يتبين أن أموال الضريبة تدفع جبراً إلى السلطة المالية وليس للمكلف الخيار في عدم سداد دين الضريبة أو تقليل مقدارها أو في تأجيلها إلى موعد غير الموعد المحدد قانوناً وعند امتثال المكلف للوفاء بصورة طوعية لدين الضريبة يعرف ذلك التنفيذ (بالتنفيذ الاختياري) لدين الضريبة ومهما كانت طريقة التحصيل سواء الدفع مرة واحدة أو بالتقسيط أو الاستقطاع المباشر، وعليه يتبين مما تقدم أن هذه الطريقة متبعة في قانون ضريبة الدخل العراقي، نظراً لما لها من أهمية في ضمان تحصيل الضريبة، ورفد الخزينة العامة بمستحققاتها، كما لم يترك المشرع، أي سلطة تقديرية للإدارة الضريبية في أعفاء المسؤولين عن اقتطاع الضريبة وتوريدها دون أي عذر يتعذرون به

(١) عثمان سلمان غيلان ، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، رسالة ماجستير، جامعة النهدين، كلية الحقوق ، ٢٠٠٠، ص ١٨٢ .

(٢) خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، الكتب المصرية، جامعة القاهرة، ٢٠١٦ ص ١٨٣

(٣) كقانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وقانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وقانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ المعدل وقانون الضريبة على الدخل اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ .

ثانياً: الرسم: هو مبلغ (نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من الهيئات العامة جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤدي له يترتب عليها نفع خاص إلى جانب النفع العام) فالدولة تدير مثلاً مرفق القضاء فيستفيد منه عامة السكان ولكن المتقاضين يستفيدون منه فائدة خاصة، فتستطيع الدولة تغطية نفقات القضاء بجباية مبلغ من المتقاضين وهي ما تسمى بالرسوم القضائية^(١). ومن خلال التعريف يتبين أن من خصائص الرسم إنه يفرض جبراً من قبل السلطة المختصة، بمقابل نفع خاص يحصل عليه دافع الرسم، ويغلب عليه الصفة النقدية.

ويتم الحصول على الرسم بطريقتين:

الأولى: دفع الرسوم مقدماً ومباشرةً من الشخص المكلف الأمور المختص دفع الرسم يتم إلى نفس المرفق العام الذي يؤدي الخدمة كرسوم الطابو الرسوم التي تجبى في السفر وعلى وثائق الأحوال المدنية ورخص قيادة المركبات.^(٢)

والملاحظ إن أداء الرسم يكون سابقاً على أداء الخدمة وبأقل التكاليف ودون استلزام إجراءات شكلية ولمنع التهرب من دفع الرسم أو الغش فيه.

الثانية: التحصيل غير المباشر للرسوم باستعمال الطوابع غير المالية الدمغة، ويكون تحصيل الرسوم فيها أما بالإصاق طابع ذي قيمة مالية تعادل قيمة الرسم المستحق على الورقة أو المستند الذي يخول حامله طلب خدمة معينة أو باستعمال أوراق خاصة مدموغة بقيمة الرسم، وتحدد فئة هذه الطوابع من قبل وزير المالية، ويحصل الشخص على الطابع أما بشرائه من قبل أشخاص مرخص لهم ببيعه أو من قبل موظفي الإدارات الحكومية.^(٣) أما الدمغة فهي عبارة عن وسمة خاصة يتم وضعها على الورقة أو الوثيقة لتحل محل الطابع المالي وتوضع هذه الدمغة بعد أن يكون الشخص طالب الخدمة قد أدى الرسم إلى صندوق الخزنة، ولا يمكن استعمال هذه الطريقة إلا لجباية الرسوم الطفيفة والتي يسهل تحديد سعرها. والواقع أن الطابع والدمغة يؤديان نفس الغرض إلا إن الفارق بينهما هو إنه في الطابع يكون تسديد الرسم عن طريق شراء الطابع أما في الدمغة فإن تسديد الرسم يكون لصندوق الخزنة مباشرة.^(٤)

وان ما يمكن ملاحظته في طرق تحصيل الرسوم إن في ظاهرها طريقة رضائية أو اختيارية إنه متى ما أراد الشخص الحصول على الخدمة عليه في دفع الرسوم إن في المضمون الغالب عليها لا يمكن للأفراد

(١) عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ج١، ط٣، ١٩٦٦، ص١٤٣

(٢) سعدي بيسو . موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراق، مصدر سابق . ص١٨٨.

(٣) المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٩٨، ص٢٢٨.

(٤) نور طارق حسين العاني، النظام القانوني للرسم، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص٧٣.

الاستغناء عن الخدمات لعلاقتها الأساسية في تسيير الأمور اليومية إذن إن الأفراد مجبرون على دفع الرسوم للحصول على الخدمات المطلوبة.

الفرع الثاني

ايرادات موال الدولة الأخرى

أولاً: **الدومين** يقصد بدومين الدولة (مجموعة الأموال التي تملكها الدولة أو إحدى الأشخاص الاعتبارية العامة ملكية عامة والمخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها أو بإرادة السلطة العامة أو بالفعل).^(١)

وهو على نوعين (الدومين العام) وهي الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة التي تخضع لأحكام القانون العام و (الدومين الخاص) وهي الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة التي تخضع لأحكام القانون الخاص مثل ملكية الأفراد تماماً وهي التي تمثل إيرادات للدولة، ويعد دخل الدومين الخاص مورداً مستمراً ومتجدداً من موارد الإيرادات العامة^(٢)، ومن أقسام الدومين الخاص الدومين الزراعي (العقاري) والدومين التجاري والصناعي والدومين المالي.^(٣) وهذا وهناك أنواع أخرى تشكل نسبة بسيطة من الإيرادات ومنها:

١- **الغرامة:** عقوبة مالية تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية، وإن الأصل في هذه الغرامات ليست الحصول على الإيرادات وإنما معاقبة المخالفين، ويصعب التنبؤ بمقدار الغرامة لأنها عقوبة وهذا ما يؤخذ عليها.

٢- **الهبات والهدايا:** وهي ما تحصل عليه الدولة طريق الهدايا والتبرعات من أجل مساعدتها في تمويل نفقاتها العامة، وقد يكون مصدرها مواطنو الدولة أو مواطنو دول أخرى أو قد يكون على شكل منح أو مساعدات من دول أجنبية أخرى أو منظمات دولية.

(١) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مصدر سابق، ص ٦٤

(٢) محمود حسين الوادي و ، زكرياً احمد عزام ، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ، ط ١ ، عمان ، دار المسيرة للنشر ، ٢٠٠٠ ، ص ٧٨.

(٣) يتكون الدومين الزراعي من الاراضي الزراعية والغابات وهو من اهم انواع الدومين الخاص، اما الدومين الصناعي والتجاري فيتكون مما تملكه الدولة من مشروعات صناعية وتجارية أي المشروعات العامة للدولة ذات الطابع التجاري او الصناعي ،ويقصد بالدومين المالي محفظة الدولة من الاوراق المالية كالاسهم ،السندات المملوكة لها ويعد هذا الدومين من احدث انواع الدومين الخاص .د.محمود حسين الوادي .د.وزكريا احمد عزام مصدر سابق،ص٧٩.

٣- التعويضات :هي مبالغ مالية تحصل عليها الدولة نتيجة ارتكاب الغير أفعال أضرت بها من حيث توجب القوانين الداخلية أو الخارجية إلزامهم بتعويضها مثال ذلك التعويضات الناتجة عن الحروب (١).

ثانياً: **الاتاوة** هي مبلغ من النقود يفرض مالك العقار جبراً بنسبة المنفعة التي عادت عليه من الأعمال العامة التي قامت بها الدولة أو البلديات من إنشاء طريق أو تبليط بعض الشوارع، وبعض من الكتاب يعد الاتاوة نوعاً من الرسوم لأنها تدفع مقابل خدمة تقدمها الدولة لمالك العقار وهي تدفع مرة واحدة ومقصورة على الحالات التي تحدث فيها ارتفاعاً لقيمة العقارات نتيجة لتنفيذ الأشغال العامة (٢).

ثالثاً: **القروض العامة**: ويقصد بالقرض العام بأنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من خلال اللجوء إلى الغير (الأفراد ، المصارف ، المؤسسات المالية) وتتعهد برده مع الفوائد المترتبة عليه خلال مدته المحدودة وفقاً لشروطه (٣). وتقسم القروض ثلاثة أنواع وهي (داخلية وخارجية) و(مؤبدة ومؤقتة) و(اختيارية واجبارية) وإن القروض في صفة عامة فإن جميعها تعد إيرادات للدولة في حال الحصول عليها وإن ما يهمنا من موضوع القروض متى يتم تنفيذ القرض اختيارياً ومتى يكون تنفيذه اجبارياً في تحصيل هذه الأموال، القرض الجبري هو ما تفرضه الدولة في الظروف العصيبة وأيام الضيق على رعاياها وتحصله منهم جبراً (٤).

وتمتاز هذه الوسيلة بأنها تسمح للإدارة تعجيل تحصيل الضرائب مقدماً، وفي ذلك يوفر إيرادات حقيقية لسد عجز الموازنة، كما أنها تحقق للمكلفين بالضريبة فائدة معفية من الضرائب، وتبقى هذه الوسيلة سلطة تقديرية للإدارة تلجأ لها متى ما رأتها تحقق المصلحة العامة.

هذا وإن الأصل في القرض العام أن يكون اختيارياً والمراد بالقرض الاختياري أن يكون الأفراد لهم كل الحرية في اكتتاب سندات القرض من عدمه حيث إن الفرد أقدر من غيره في تقدير ظروفه والاعتبارات المالية والاقتصادية المحيطة به بينما تستطيع الدولة الاستثناء على هذا الأصل عندما تلجأ إلى اصدار (القرض الاجباري) الذي لا تمنح الأفراد فيه حرية الاكتتاب من عدمها ويجبرون عليه وفقاً للأوضاع التي

(١) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مصدر سابق، ص ٦١ .

(٢) محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨، ص ١٠٧

(٣) خوشي عثمان عبد اللطيف، تمويل عجز الموازنة العامة بالقرض العام من منظور اسلامي، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، ٢٠١٣، ص ٤٨.

(٤) سعدى بيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مصدر سابق، ص ٣٦١ .

يرسمها القانون والاعلأ ما يكون القرض الالباري إلالا داخليا ،وهذا يرجع إلى سلطة الدولة في قسر
الأفراد على الالكتتاب (١).

(١) طاهر الجنابي ،علم المالية والتشريع المالي، مصدر سابق ،ص٧٣.

المطلب الثاني

التنفيذ الجبري للقرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة

بعد أن أوجزنا في الموضوع السابق التنفيذ الرضائي للقرارات الإدارية المعنية في تحصيل أموال الدولة التي اتسمت أغلبها في الصفة الرضائية ظاهرياً وفي المضمون يسمو عليها الصفة الجبرية إلا إن الصفة الجبرية لم تظهر بصورة واضحة إلا من خلال الشؤون الضريبية وتحتل الضرائب مكان الصدارة في الدراسات المالية لما تنثريه من آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية وصحية وغيرها^(١)، وتمثل الضرائب مصدر الإيراد الأساسي لتغطية النفقات العامة في أغلب الدول ، وتختلف أهمية الضرائب من دولة إلى أخرى ، إذ تعد المصدر الأساسي من مصادر الإيرادات العامة في الدول المتقدمة ولا تعد لها نفس الأهمية في الدول النامية ذات الاقتصاديات الريعية ، التي تعتمد على امتلاك وإدارة المشاريع الاقتصادية وعلى الربح المتأتي من النفط^(٢) وسوف نشرع في هذا المطلب إلى تعريف التنفيذ الجبري في الفرع الأول وفي الفرع الثاني امتياز دين الضريبة وفي الفرع الثالث الإكراه المالي على المكلف ونختتم في الفرع الرابع موضوع الإكراه البدني على المكلف.

الفرع الأول

تعريف التنفيذ الجبري

إن دين الضريبة يعد من الأعباء المالية المفروضة من قبل السلطات المالية على المكلف حيث أنها تمثل استقطاعاً إلزامياً من دخول وثروات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين دون مقابل مباشر يحصل عليه المكلف، فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأشخاص (المكلفين) إلى التلكؤ أو عدم سداد هذا الدين في موعده المحدد^(٣).

ففي هذه الحالة لا يمكن تصور سكوت الخزانة العامة عن المطالبة بحقوقها بل لابد أن يكون القانون قد قرر لها الوسائل التي تساعد في اقتضاء حقها، وفي بعض الأحيان يمنحها امتيازات خاصة في سبيل تحقيق ذلك الهدف ، ومن بين أهم الوسائل التي خولها القانون للسلطات المالية هي سلطة

(١) د. عبدالجواد نايف علي : دور السياسة الضريبية ومدى مساهمتها في التنمية الصناعية في العراق ، بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين ، مج ١١ ، ع ٣ ، أيلول ١٩٨٩ ، ص ١٩٥ .

(٢) حسن النجفي : واقع النظام الضريبي في العراق ، مديرية مطبعة الإدارة المحلية ، بغداد ، ١٩٧٨ ، ص ٦ .

(٣) د. نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها ، مصدر سابق، ص ٥٦ .

اللجوء إلى أسلوب التنفيذ الجبري . فهو التنفيذ الذي تجريه السلطة العامة تحت إشراف القضاء ورقابته، وبناءً على طلب دائن بيده سند مستوف لشروط خاصة بقصد استيفاء حقه من المدين قهراً عنه^(١).

ويعرف التنفيذ بأنه) التنفيذ الذي تجريه السلطة العامة بإشراف القضاء ومراقبته وفقاً للقانون وبصرف النظر عن إرادة المدين)^(٢) ، والتنفيذ الجبري (بأنه هو الذي تتولاه السلطة العامة بواسطة جهاز التنفيذ)^(٣) . ومن الملاحظ من التعاريف السابقة أنه لا يمكن اجراء التنفيذ إلا من خلال وسائل معينة تجبر المدين على الوفاء في التزاماته تجاه الدائن وهي ما يطلق عليها بوسائل التنفيذ الجبري.

الفرع الثاني

أثر امتياز دين الضريبة على التنفيذ الجبري

نص القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ على حق الامتياز في القول (المبالغ المستحقة للخرينة من ضرائب ورسوم ونحوها، يكون لها حق امتياز بالشروط المقررة في القوانين والنظم الصادرة بهذا الشأن)^(٤) وجاء في قانون ضريبة العقار العراقي النافذ (تجبي الضريبة والمبالغ الإضافية وفق قانون جباية الديون المستحقة للحكومة وتعتبر ديناً ممتازاً لى عقارات المكلف)^(٥) وتعد بذلك مبالغ الضرائب والفوائد والإضافات والغرامات المتصلة بالضرائب من الديون الممتازة بحسب وبحسب القانون المدني وقانون ضريبة العقار وإذا كان الامتياز كما يعرفه المشرع العراقي: "أولوية في الاستيفاء لدين معين مراعاة لسبب هذا الدين " ^(٦) فإن تحصيل دين الضريبة ، نظراً لصفة الامتياز ، يجرى على وفق قانون تحصيل الديون الحكومية الذي نصت عليه المادة (١/أ)^(٧) منه وإذا كان المشرع الضريبي يقرر أن عقار المكلف يعد ضامناً لاستيفاء دين الضريبة ، فإن مشرع القانون المدني قد وافق مع هذا المسلك ، وأكد فيه أن استيفاء دين الضريبة يكون من ثمن الأموال المثقلة بحق الامتياز في أي يد كانت وذلك بعد

(١) احمد مليجي، التنفيذ وفقاً لنصوص قانون المرافعات معلقاً عليها بأراء الفقه واحكام النقض، مصدر سابق، ص ١٢.

(٢) علي مظفر حامد ، شرح قانون التنفيذ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٥٧ ، ص ١ .

(٣) مدحت المحمود ، شرح قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ ، ط ٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ ، ص ٦٥ .

(٤) ينظر: المادة (١٣٧٠) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .

(٥) ينظر: المادة (٢٣) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ .

(٦) ينظر: المادة (١٣٦١) من القانون المدني العراقي السابق.

(٧) المادة (١/أ) من قانون تحصيل الديون الحكومية بالرقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ (يطبق هذا القانون في تحصيل المبالغ والفوائد والاضافات والغرامات فيما يتعلق بالمبالغ التالية:

١- الضرائب والرسوم)

المصروفات القضائية وقبل أي حق آخر ولو كان هذا الحق ممتازاً أو موثقاً برهن^(١) ، وهو ذات المسلك الذي نص عليه المشرع الضريبي المصري صراحةً في ضريبة الدخل النافذ بالقول (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها..)^(٢). جاء ذلك متوافقاً مع نص المادة (٤٧) (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، وتكون تدابير تنفيذية قانونية تتصف بسرعة التطبيق على أموال المكلف كافة سواء أكانت منقولة أم عقارية^(٤).

الفرع الثالث

وسائل الإكراه المالي على المكلف في التنفيذ الجبري للضريبة

إن وسائل الإكراه المالي على المكلف، تستخدم كوسيلة ضغط على المكلف من خلال تقييد تصرفات بأملكه ، وتقييد نشاطه والحجز عليها في سبيل دفعه لسداد ما بذمته من دين الضريبة إلى الخزانة العامة، وسنبحث وسائل الإكراه المالي على المكلف في التنفيذ الجبري للضريبة وكما يأتي:

أولاً: تجميد معاملات المكلف الرسمي: يراد بتجميد معاملات المكلف هو عدم ترويج أي تصرف صادر من المكلف بدفع الضريبة من جانب دوائر الدولة التي يقع ضمن اختصاصها إجراء تمشية معاملاته ويتم ذلك بناءً على إيعاز من السلطة المالية في سبيل التضييق على المكلف ودفعه لتسديد ما بذمته من دين الضريبة^(٥).

وهذا ما جاء به قانون ضريبة الدخل العراقي بالقول (للسطة المالية إن توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بأجرائها من قبل الدوائر الأخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي قد تتحقق عنها)^(٦).

(١) ينظر: المادة (١٣٧٠ / ٢) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

(٢) ينظر: المادة (١٠٢) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

(٣) المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (تجبي الضريبة والمبالغ الاضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية).

(٤) علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص ٣٤.

(٥) د. محمد علوم محمد علي، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، مصدر سابق، ص ٢٧١. اياد عبد الحمزة، وسائل وامتيازات السلطة المالية في تحديد وتحصيل دين الضريبة، مجلة كلية مدينة العلم، مج ١٣، ع ١٠٢١، ص ٢٩٢.

(٦) ينظر: المادة (٣/٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

ثانياً: دعوى عدم نفاذ التصرفات: هي من الوسائل التي تنتزع بها السلطات المالية في سبيل أحكام السيطرة على المكلف في تقييد كافة تصرفاته المالية التي يبرمها مع الغير وتسري هذه الدعوى على تصرفات المكلف في أمواله ونشاطه الخاضع للضريبة بحق الخزنة العامة ويعتبر تصرف المكلف كأنه لم يكن.^(١)

كما عرّف القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل ، دعوى عدم نفاذ التصرفات بأنها (بجوز لكل دائن أصبح حقه مستحق الأداء وصدر من مدينه تصرف ضار به أن يطلب عدم نفاذ هذا التصرف في حقه إذا كان التصرف قد أنقص من حقوق المدين أو زاد في إلتزاماته وبترتب عليه إفسار المدين أو الزيادة في إفساره وذلك متى توافرت الشروط المنصوص عليها في المواد التالية)^(٢). ولا يستفيد من دعوى عدم نفاذ التصرفات إلا الدائن (الدولة) في دين الضريبة في حين يستفاد من هذه الدعوى وفقاً للأحكام العامة جمع الدائنين، وهذا ما أيده القانون المدني العراقي النافذ في المادة (٢٦٦) منه^(٣)، وفي إطار القانون الضريبي تعد دعوى عدم نفاذ التصرفات من الوسائل التي تنتزع بها السلطة المالية في سبيل أحكام السيطرة على المكلف في تقييد كافة تصرفاته المالية التي يبرمها مع غيره و عدم سريان تصرفات المكلف في أمواله أو نشاطه الخاضع للضريبة بحق الخزنة العامة ، إذ يعد تصرف المكلف كأنه لم يكن.

ثالثاً: منع واسطة النقل من مغادرة الحدود الدولية: منح المشرع الضريبي السلطة المالية أن توعد إلى السلطات المختصة إلى منع وسائل النقل البحرية أو البرية التي يمتلكها المكلف مهما كان نوعها من السفر خارج حدود الدولة الإقليمية إذا تأخر أصحابها أو مستأجروها أو من ينوب عنهم في تسديد الضريبة^(٤). إلا إن المشرع اشترط هنا لاستعمال هذا الحق هو أن تتجاوز المدة التي تأخر فيها المكلف عن التسديد ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحقاق^(٥).

(١) د. محمد علوم محمد علي، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، مصدر سابق، ص ٢٧٣.

(٢) ينظر: المادة (٢٦٣) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.

(٣) المادة (٢٦٦) من القانون المدني العراقي النافذ (متى ما تقرر عدم نفاذ التصرف استفاد من ذلك جميع الدائنين الذين صدر هذا التصرف أضراراً بهم)

(٤) د. احمد فارس عبد العزاوي، ضمانات تحصيل الضريبة في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ١١٨.

(٥) تنص المادة (٣/٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على (للسلطة المالية أن ترسل شهادة إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو أي موظف آخر مخول إعطاء تصريح الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي

لكي تستطيع السلطة المالية منع واسطة النقل من السفر إلى خارج العراق في هذه الحالة يجب أن تتحقق الشروط الآتية:

١- نزويد السلطة المالية الهيئة العامة للكمارك بشهادة تتضمن مقدار الضريبة واجبة السداد.

٢- أن تذكر في هذه الشهادة أسماء المكلفين بدفعها ومقدار الضريبة.

٣- أن تكون فيها الضريبة قد تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة أشهر من موعد سدادها

٤- أن تدون فيها أيضاً أسماء المكلفين بدفعها.^(١)

حسنناً فعل المشرع العراقي في النص على هذه الوسيلة من وسائل ضمان تحصيل الدين الضريبي.

رابعاً: **الحجز الإداري الاحتياطي**: الحجز لغاً بأنه (منع التصرف بالمال)^(٢) واصطلاحاً (وضع المال تحت يد القضاء أو الجهة المخولة بالحجز لمنع صاحبه من التصرف فيه تصرفاً قانونياً أو مادياً من شأنه الإضرار بحقوق الدائنين)^(٣).

والحجز الإداري الاحتياطي هو (حجز تحفظي تقوم به الدائن (الدولة) منع المدين (المكلف) الذي لم يسدد دين الضريبة المستحقة عليه من التصرف بقسم من أمواله على سبيل الاحتياط كي لا يهربها بالإخفاء أو التصرف الضار بالدائن وذلك لتأمين حقوق الحاجز الذي أقام الدعوى)، وفي المجال الضريبي يقصد به وضع أموال المكلف المدين القابلة للحجز قانوناً سواء أكانت منقولة أو عقارية تحت تصرف السلطة التنفيذية المختصة، ومنعه من التصرف بها بالبيع أو الهبة وغيرها من التصرفات، إلا بعد ضمان تسديد الدين الضريبي^(٤) .

ولأهمية دخول هذه الأموال إلى الخزينة العامة في المواعيد المحددة ، وخشية من سعي المكلف إلى إسراف أمواله أو إخفائها، أناطت القوانين الضريبية سلطة للإدارة في اللجوء إلى الحجز الاحتياطي على أموال المكلف، المنقولة أو العقارية، وسواء كانت تحت يد المكلف أو غيره^(٥)

تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة أشهر من استحقاقها وأسماء المكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يتلقى تلك الشهادة أن لا يسمح بخروج واسطة النقل من أية مدينة أو ميناء في العراق إلى أن تدفع الضريبة المذكورة)

(١) طالب نور عبود الشرع، الجريمة الضريبية، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠ ، ص ٢٢٠.

(٢) محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، مصدر سابق ، ص ١٢٤.

(٣) مدحت المحمود، شرح قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ ، مصدر سابق ، ص ١٢٣.

(٤) ناهدة عبد الغني محمد ، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد كلية القانون، ص ٢٢٧ .

(٥) د. عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على الايراد ، ط ١ ، دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٢٥٥ .

في حين عرفه آخرون، (بأنه أحد أنواع الحجز الإداري يجيز القانون الضريبي للإدارة الضريبية أن توقعه على أموال المكلف إذا رأت بأنه حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع) (١) .

وكما وعرفة الدكتور أحمد فارس عبد العزاوي بأنه حجز تحفظي توقعه الإدارة الضريبية (الدائن) على أموال المكلف (المدين بالضريبة) سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً وتبغى من ورائه الحفاظ على حقوق الخزنة العامة المعرضة للهدر (٢).

وشرع هذا الحجز للمحافظة على أموال المدين ريثما يستصدر الدائن السند التنفيذي الذي يخوله التنفيذ على المال، فإنه لا يجوز حجز الأموال تحفظياً إلا في حال كون الضريبة غير واجبة الأداء، أما في الأحوال التي تكون الضريبة واجبة الأداء فإن الطريق الذي رسمه القانون للتنفيذ هو الحجز التنفيذي إن الهدف من الحجز هو تحقيق هدفين.

الأول: يمثل إجراء احترازي تقوم به الإدارة الضريبية للمحافظة على أموال المكلف التي تمثل وعاء الضريبة وضماناً للوفاء بديونه (دين الضريبة) من محاولات إخفائها أو تهريبها (٣).

والثاني: عند عدم مبادرة المكلف إلى سداد ما بذمته من دين الضريبة حتى بعد توقيع الحجز الإداري الاحتياطي (التحفظي) فإن للسلطة المالية اللجوء إلى بيع أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وتحصيل دين الضريبة (٤).

فقد ذهب المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ في إعطاء الحق للسلطة المالية للوزير (وزير المالية) أو من يخوله بإيقاع الحجز الاحتياطي (التحفظي) (٥).

(١) نوح عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي ، ط١، مطابع دار الكتب ، بيروت ، ١٩٧١، ص٢٨٩.

(٢) احمد فارس عبد العزاوي، ضمانات تحصيل الضريبة في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص١٣٧

(٣) عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على الإيراد ،مصدر سابق، ص٢٨١.

(٤) عمار محسن كزار الزرفي، الحجز على اموال المدين، مجلة جامعة الكوفة، ع ٧، كلية القانون والعلوم السياسية، ص٢٠٤.

(٥) ينظر: المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. علماً أن المادة : (٨) من قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم: ٥٦، لسنة : ١٩٧٧ النافذ نصت بأن : (يجوز حجز أموال المدين التي يحتمل إخفاؤها أو تهريبها قبل إنذاره بالتسديد، ولا يرفع الحجز عنها، إلا بعد تسديد الدين، أو تقديم كفيل مليء يتعهد بالدفع) .
(للوزير أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفائها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز إلا بتقدير الضريبة أو جبايتها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها) عباس حمزة عباس كاظم، التنظيم القانوني للقرارات والأحكام الكمركية في التشريع العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠١٤، ص١٢٤.

على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وما يملكه لدى الغير، وإذا أحس إن المكلف يحاول تهريبها أو إخفائها ليحول دون تحصيل دين الضريبة منه ، لا يرفع الحجز على أمواله إلا بعد إن يتم تقدير دخله وسداد دين الضريبة منه بكاملها ويجوز رفع الحجز الاحتياطي في حالة ما إذا قدم المكلف كفيلاً مليوناً من الناحية المالية يتعهد بدفع الضريبة (١).

وينتهي الحجز الاحتياطي بصور القرار الإداري الذي يحدد مبلغ الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلف ويتحول هذا الحجز إلى حجز تنفيذي إذا لم يبادر المكلف إلى دفع دين الضريبة. وفي حال عدم السداد نهائياً لدين الضريبة من قبل المكلف فإنه يتم مباشرة إجراءات البيع على أموال المدين المنقولة طبقاً لقانون تحصيل الديون الحكومية (٢) فيصار البيع أولاً إلى الأموال المنقولة وإذا لم تكف يصار إلى عقارات المكلف.

ونرى أن المشرع العراقي في قيام الحجز اشترط وجوب استحصال إذن القضاء قبل مباشرة تنفيذ الإدارة لقرارها بالحجز الاحتياطي بصورة مباشرة، ولم تحديد المدة التي لا بد أن يرفع الحجز خلالها بقوة القانون، و أن الإدارة تمتلك سلطة من واسعة تنتهك بها حق ملكية المكلف ، وتفتح باباً واسعاً للتعسف باستعمال السلطة.

خامساً: الحجز الإداري التنفيذي: هو أمر إداري تتخذه الإدارة الضريبية يتم على أساسه اعتبار أموال المكلف المنقولة والعقارية محجوزة في سبيل تمهيد الطريق لأجل بيعها إذا لم يبادر المكلف في تسديد دين الضريبة. (٣) وهو (أجبار المدين على تنفيذ إلتزامه بتدخل السلطة العامة ممثلة بمديرية التنفيذ) (٤) وهدف تقرير سلطة الحجز الإداري التنفيذي في الميدان الضريبي، تكمن في تسهيل عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين الممتنعين أو المتلكئين في تنفيذ إلتزاماتهم الضريبية (٥) ، ويساعد الإدارة في تجاوز الإجراءات الروتينية التي تسلك عادةً في مجال تحصيل الديون العادية التي ترد في مجال القانون الخاص (٦). ويعد

(١) احمد فارس عبد، ضمانات تحصيل الضريبة في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ١٣٩.

(٢) قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧

(٣) محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مصدر سابق، ص ٢٩٥

(٤) عبد المجيد الحكيم ، عبد الباقي البكري ، النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني (أحكام الالتزام) ، ج ٢ ، مطبعة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ، ١٩٨٠ ، ص ٩.

(٥) ابراهيم حميد محسن ، تحصيل دين ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير . كلية القانون جامعة بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ١٧٤

(٦) د. عادل احمد حشيش ، الوسيط في تشريع الضرائب على الدخل، دار الجامعات العربية ، ١٩٨٨ ، ص ٥٣٤ .

الحجز الإداري التنفيذي وسيلة فعالة في تحصيل دين الضريبة قسراً من المدين الذي يمتنع عن تسديد دينه اختياراً ويتميز هذا الحجز في كونه لا يحتاج إلى حكم قضائي ويكتفي بأقرار المكلف أو بالقرار الذي يصدر من السلطة المالية بفرض الضريبة عليه ويعد سنداً للتنفيذ ، كما وتكون إجراءاته سهلة وسريعة تتلاءم مع طبيعة دين الضريبة وضرورة سدادته إلى الخزنة العامة في الوقت المحدد ، والحجز التنفيذي يقع على أموال المدين المنقولة والعقارية وكذلك يجب أن لا تحجز أموال المدين إلا بالقدر الذي يكفي لسداد دين الضريبة والمصاريف المترتبة على الحجز .

هذا ويعد الحجز الإداري التنفيذي من الإجراءات الخطيرة التي تتعرض ملكية المدين المادية وبيع أملاكه ولعدم تعسف الإدارة الضريبية في الحجز الإداري التنفيذي وضع المشرع الضريبي بعض الشروط في استعماله ومنها:-

- ١- وجوب إنذار المكلف في تسديد دين الضريبة المستحق في ذمته خلال مدة محددة قانوناً^(١) .
- ٢- أن يكون للإدارة الضريبية سند تنفيذ واجب الأداء في إيقاع الحجز الإداري التنفيذي^(٢) .
- ٣- إن تصدر الإدارة الضريبية أمراً بحجز أموال المدين بالضريبة المنقولة وبما يعادل مقدار الدين فإذا لم يستوف الدين من هذه الأموال لعدم كفايتها يتم الحجز على أموال المدين غير المنقولة لاستحصال الحق العام^(٣) .

فالحجز الاحتياطي أو التحفظي يقتصر أثره في منع المدين من التصرف بالمال المحجوز ضماناً لحقوق الدائنين، إلى أن يصدر الحكم في النزاع المتعلق بالدين.

وأما الحجز التنفيذي فيمتد أثره إلى منع المدين من التصرف في المال، كونه من إجراءات التنفيذ الجبري، التي تمارسها السلطة القضائية المختصة، الهادفة إلى سداد الدين من المال المحجوز إن كان نقداً، أو بيع المال وتحصيل الدين من ثمنه إذا كان عقاراً أو أعياناً منقولة^(٤)، فقد ذهب المشرع الضريبي

(١) قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ المعدل ، والذي أوجب قبل البدء بإجراءات الحجز التنفيذي توجيه إنذار إلى المكلف بضرورة تسديد الديون الذي بذمته خلال مدة (١٠) أيام .

(٢) د. عبد المجيد الحكيم ، عبد الباقي البكري ، النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني، مصدر سابق ، ص ١٩ .

(٣) قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ المعدل ، الذي أوجب على دائرة الضريبة إصدار أو حجز أموال المكلف .

(٤) كرم صادق، المرجع الأول في التحصيل والحجز الإداري، مصدر سابق ، ص ٢٩٩ .

العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ على النص على أنه (تجبى الضريبة والمبالغ الإضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية)^(١).

ولدى الرجوع إلى قانون تحصيل الديون الحكومية نجده قد نص على أنه (إذا تأخر المدين عن دفع أي مبلغ من المبالغ المذكورة في المادة الأولى من الموعد المعين فعلى الموظف المخول تطبيق هذا القانون أن ينذرهُ بوجوب تسديد الدين خلال عشرة أيام اعتباراً من اليوم التالي لتبليغه بالإذار)^(٢). ويتبين من النص أنه بعد توجه الإذار إلى المكلف بحجز أمواله وبيعها لاستيفاء دين الضريبة في حال عدم قيامه بدفع الضريبة خلال عشرة أيام من تاريخ تسلمه الإذار.

وفي حال مضت المدة القانونية على صدور الإذار بحق المكلف ولم يبادر إلى سداد الدين مرة واحدة أو لم يتقدم بتسوية مقبولة يقوم مدير الإدارة الضريبية بصفته المنفذ العدل بإصدار قرار بحجز أموال المكلف المنقولة بما يعادل مقدار دين الضريبة ويتم إيداعه لدى معاون القضاء من أجل وضع إشارة الحجز على تلك الأموال بغية بيعها^(٣).

وكذلك في حالة تقديم المكلف أو من يمثله قانوناً طلب تسوية مقبولة أو ضمانات كافية لإيفاء الدين يحق للسلطة المالية إيقاف أو تأجيل الإجراءات المتخذة بشأن الحجز التنفيذي ، وفي حين لم يبادر المكلف إلى ذلك فإن للموظف المخول بتطبيق القانون أن يباشر بيع الأموال المنقولة المحجوزة عن طريق المزايدة العلنية، وقد خول قانون تحصيل الديون الحكومية رئيس الدائرة الدائنة الحق بطلب الحجز على عقار المدين وبيعه في حالة إذا لم تكن للمكلف أموال منقولة كافية لسداد دين الضريبة^(٤).

الفرع الرابع

وسائل الإكراه البدني على المكلف في التنفيذ الجبري للضريبة

إذا لم تؤد عملية التنفيذ على أموال المدين إلى تحصيل دين الضريبة فيتم اللجوء إلى شخص المدين،(الاكراه البدني)^(٥) الأصل أن حرية الإنسان حق من حقوقه المصونة والمكفولة دستورياً وهو ما يعني له حرية السفر إذا رغب في ذلك ، وكذلك لا يجوز سلب حرية، وصيانة لأموال الدولة عن طريق

(١) ينظر: المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) ينظر: المادة (٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية السابق.

(٣) ينظر: المادة (٥) من القانون اعلاه ذاته.

(٤) ينظر: المادة (١٠) من قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ المعدل.

(٥) شيروف نهى، اليات التحصيل الجبري للجزاءات المالية الجمركية في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ٢٠١٦، ص ٢٤٨.

تحصيلها من الأشخاص الذين يريدون التهرب من دفعها من خلال السفر خارج البلاد إذ أجاز القانون الضريبي منع المكلف من السفر إلى خارج البلاد أو حبسه عندما تقتنع السلطة المالية بأنه يحاول بسفره الامتناع عن دفع الضريبة وسنتناول هذه الوسائل وكما يأتي:

أولاً: منع المكلف من السفر: تعد الحريات في جميع الأنظمة الدستورية الديمقراطية مصانة، ولا تُقيد إلا بموجب القانون، وفي الحالات التي تستدعي ذلك إذا ثبتت للسلطة المالية أن المكلف يريد السفر خارج البلاد من أجل التهرب من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية فلها أن توّزع إلى الجهات المختصة كمديرية الجوازات بمنع المكلف من السفر خارج العراق لحين سداد دين الضريبة، وهذا ما جاءت به المادة (٥١)^(١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ، وإن أحكام منع السفر قد وردت أيضاً في قانون التنفيذ العراقي^(٢)، كما وردت في قانون المرافعات المدنية^(٣)، والتي تعتبر واجبة التطبيق باعتباره المرجع لقوانين المرافعات والإجراءات كافة^(٤)، يتبين من ذلك أن المشرع العراقي منح الإدارة الضريبية حق تقييد المكلف، إذا تبين لها أنه يحاول السفر من أجل تأخير دفع الضريبة كلها أو بعضها، وإذا اقتنعت أن سفره يعطل أو يمنع تحصيل الضريبة المستحقة عليه، مهما كان دين الضريبة مديناً به المكلف نفسه أو بصفته نائباً عن شخص آخر مكلف بدفع الضريبة، ويكون كل ذلك سلطة تقديرية .

ثانياً: عقوبة الحبس: التشريعات الوضعية لم تكن موفقة في النص على هذه العقوبات على أساس أنها تفقد المكلف العمل وتوقف مورده المالي، وإن حبس المدين ليس في مصلحة الدائن لأنه يؤدي إلى تعطيل نشاط المدين مما يزيد تعقيد من مسألة سداد المبلغ المطلوب ومنها لاعتبار أدبي يتعلق بكرامة الإنسان ويهدد آدميته^(٥)، ويستخدم هذا الأسلوب في تحصيل دين الضريبة وفقاً لقانون تحصيل الديون الحكومية وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، في المادة (٤٧)^(٦)

(١) (إذا اقتنعت السلطة المالية بأن أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه أصالة أو نيابة كلها أو جزء منها فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخير أو منعه من السفر مبينة هويته وأن الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الحظر عنه)

(٢) ينظر: المادة (٣٠) من قانون التنفيذ العراقي رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ المعدل.

(٣) ينظر: المادة (١٤٢) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٤) ينظر: المادة (١) من القانون أعلاه ذاته.

(٥) آدم وهيب النداوي، وسعيد عبد الكريم مبارك، شرح أحكام قانون التنفيذ، ط ١، مطبعة جامعة الموصل، ١٩٨٤، ص ٩٦.

(٦) المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، (تجبي الضريبة والمبالغ الإضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية).

وإن هذا الاجراء يلحق ضرراً بالاقتصاد المالي الوطني فضلاً أن هذه الجزاءات الضريبية لا تحقق أحد أهداف العقاب الضريبي، الذي يتمثل في تغذية الخزانة العامة بالأموال فكان من الأفضل عدم الإلتجاء إليها.

وعلى الرغم من وجهة هذا الرأي، فقد عاقب المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المادة (٥٦/ أولاً) ^(١) على المخالف (يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات....) وعاقب في المادة (٥٧) ^(٢) منه بالحبس على كل مكلف يرتكب المخالفات المتمثلة في تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو ناقصة أو ضمن التقارير، وقصد المكلف منها الحصول على خفض في مقدار الضريبة، وكذلك من أعد أو قدم حسابات أو تقارير أو بيانات كاذبة أو ناقصة أو ساعد أو حرض على ذلك، وعاقب المشرع العراقي في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ بعقوبة الحبس من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة ^(٣).

وقد شدد المشرع الضريبي العراقي كثيراً في توقيع العقوبة على مرتكب هذه الجريمة لخطورتها على المصلحة الضريبية، لأنها تمثل أنماطاً سلوكية غير مشروعة يقوم بها المكلف بقصد التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب قانون ضريبة الدخل النافذ وإنما تنطوي على استعمال المكلف وسائل وطرق احتيالية يخدع بها السلطة المالية بقصد التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً ^(٤). وكذلك نص

(١) ينظر المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

(٢) (١- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها.

٢- من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك)

(٣) (عاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها).

(٤) مدحت عباس أمين، العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل، مجلة المالية، العددان (١-٢)، ١٩٨٩، ص ٥١، كذلك ينظر بنفس المعنى، د. عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، ع ١٣، ١٩٨٥، ص ٩١.

قانون ضريبة العقار العراقي النافذ على فرض عقوبة الحبس كعقوبة بديلة عن الغرامة عند إخلال المكلف بالتزامات المحددة في القانون^(١).

وعاقب المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المادة (١٣٣) بعقوبة الحبس على كل ممول تهرب من أداء الضريبة^(٢). ويتبين من النص أن المشرع المصري عاقب كل مكلف بدين الضريبة تهرب من أداء الضريبة، وذلك لزيادة الضمان في الحصول على دين الضريبة. ويرى الباحث ضرورة الأخذ بيد المشرع في التشديد في تطبيق الأحكام وعدم التهاون في افلات المخالفين من العقاب لأن ذلك يؤدي إلى هدر في أموال الدولة ومعظم الجرائم التي يرتكبها المكلف ومنها المخالفات الضريبية التي عاقب عليها المشرع بالحبس، وبالتالي تكون ضامنة لحصول السلطة المالية على إيراداتها في المواعيد المحددة باعتبارها أداة ردع بيد السلطة المالية تلوح بها لكل من يفكر في مخالفة أحكام القانون الضريبي، وإن قلة مبالغ الغرامات التي أوردها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المادة (٥٦/أولاً) لا تتناسب مع قيمة النقود الحالية مما يشجع الأفراد في التجاوز على أموال الدولة والامتناع عن دفع الضريبة ونشد على يد المشرع في زيادة مبالغ الغرامات للحفاظ على أموال الدولة.

(١) المادة (٣٠) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ، والتي تنص على أنه (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من :.

١- رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو أبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع .

٢- منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثامنة عشر من هذا القانون .

٣. زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .

٤. تأخر أو امتناع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة ٣ من المادة ٢٩ دون عذر مشروع (

(٢) (كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

الفصل الثالث

الرقابة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

إن الرقابة المالية هي من يكشف مواقع الخلل والعيوب والأضرار التي تلحق بالمال العام والتأكد في مدى ما تحقق وكونه مطابق لما خطط واطهار نقاط الضعف في التنفيذ من أجل معالجة الأخطاء ومنع تكرارها، هذا وقد مرت الرقابة يتطور منذ العصور المتعاقبة حتى وصلت إلى يومنا هذا وقد رافق نشوء الرقابة وتطورها الحضارات الإنسانية وإن ملامحها ومظهرها وتنظيماتها التي نراها اليوم ماهي إلا خلاصة ما توصلت إليه جهود وأفكار من حصاد وتفاعل حضارات إن أول ظهور لفكرة الرقابة وجدت في جنوب العراق في بلاد الرافدين منذ الآف السنين، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في البلاد تدل على وجود قوانين مدونة باللغة الأكديّة تدل إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق في الوقت الحالي، وفي مدينة أثينا منذ أكثر من ٣٠٠ عام ق.م مؤسسة متخصصة بالرقابة على أموال الدولة من أجل حمايتها وعدم استخدامها للمصالح الشخصية وبسبب تطور الدول واتساع إنتاجها وأعمالها المالية نشأة الرقابة وأضحت تتدخل في الأمور الاقتصادية نتيجة زيادة الأموال العامة في الدولة التي أصبح من الضرورة الحفاظ عليها من النهب والعبث والضياع، وكذلك الكوارث والأزمات المالية وانتشار الفساد في الدول كان له الدور الكبير في نشأة الرقابة المالية.

وتعد فرنسا أول الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة في عهد الملك سانت لويس تسمى غرفة محاسبة باريس في سنة ١٢٥٦، كجهة رقابية مستقلة.

وفي إنكلترا أنشئ هيئة الرقابة المالية في عام ١٨٦٦ وهي تعد أول بذرة للرقابة المستقلة في إنكلترا تقوم بالرقابة المالية على الأموال العامة التي ترجع ملكيتها للدولة ومتابعة طرق صرفها.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، أنشئت الهيئة العليا للرقابة المالية حسب قانون الموازنة في عام ١٩٢١ إذ قامت بإنشاء (جهاز المحاسبات العامة)، وتم إنشاء ديوان المحاسبات في سوريا سنة ١٩٣٨، وفي مصر فقد أنشئ ديوان المحاسبات سنة ١٩٤٢، ثم تطور إلى الجهاز المركزي للمحاسبات سنة ١٩٦٤، كهيئة رقابية مستقلة.

وبعد العراق أول دولة عربية في مجال الرقابة المالية فقد أخذت الرقابة المالية بتأسيس دائرة في وزارة المالية عام ١٩٢٠ باسم (دائرة مفتش الحسابات)، تولت أعمال تدقيق المصروفات من الناحية الحسابية.

وإن على الإدارة من أجل توفير السلع والخدمات أو بناء المشاريع التي تساعد على سد حاجات الأفراد التي تقع على عاتقها، لابد من توفير إيرادات تستمكن من خلالها القيام بهذه النشاطات التي يجب أن تكون على درجة من النزاهة والشفافية لأنها خاضعة لسلطات رقابية من قبل جهات متعددة تقوم بهذه المهمة واجباتها الرقابية في التحري والتحقيق والتي تتمثل برقابة السلطة القضائية والرقابة التشريعية والرقابة الإدارية وغيرها. ومن هذا العرض سنبحث في هذا الفصل (الرقابة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة) إلى أربعة مباحث وكما يأتي:

المبحث الأول: الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الثاني: الرقابة الإدارية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الثالث: وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة.

المبحث الرابع: رقابة الهيئات المستقلة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة.

المبحث الأول

الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

لاشك إن الضمان الحقيقي والفعال لمبدأ المشروعية في نظام دولة القانون يتمثل في إخضاع تصرفات السلطات العامة للرقابة القضائية، فلا بد إن يكون للمواطنين سلاح فعال يحول دون تعسف الإدارة وإن خضوع الإدارة لرقابة القضاء يعد أهم ركن في بناء الدولة القانونية^(١) لذلك تعدّ الرقابة القضائية هي الأداة الأكثر فعالية في حث الإدارة على احترام القانون والعمل طبقاً لأحكامه ونظراً لما يتمتع به القضاء من الاستقلالية والموضوعية والكفاءة في ظل الانظمة السياسية القائمة على اساس مبدأ الفصل بين السلطات ، وما يتمتع به القضاء من جدارة واستقلالية في حسم المنازعات المرتكزة إلى خبراتهم وتحليلهم العلمي العميق المستند إلى قواعد العقلانية والمنطق القانوني السليم ،التي تؤدي إلى إلغاء العمل المشكوك منه في حال ثبوت تعسف الإدارة في استعمال سلطاتها^(٢) ولا يكفي أن تكون الدولة قانونية ما لم يتوفر فيها من الضمانات ما يكفل عمل صفة القانونية فيها، ويتمثل ذلك في رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية وما له أثر عظيم في ضمان خضوع الإدارة للقانون،^(٣) ولاتعمل الإدارة في نطاق الشرعية من فراغ وإنما من خلال سلطات الدولة التي تخضع للقانون الذي يمنع أي اعتداء على حقوق الأفراد وحياتهم.^(٤)

القضاء هو السند والحصن الحقيقي الذي يلجأ إليه الأفراد والإدارة معاً للتحقق من الإلتزام بمبدأ المشروعية وتعد الرقابة القضائية التي تمارسها المحاكم لضمان المشروعية من أهم أنواع الرقابة على أعمال الإدارة وهي لا تتحرك تلقائياً إلا عن طريق طعن مقدم من ذي مصلحة تباشره المحاكم بما لها من سلطة على الأشخاص العامة أم الخاصة وإن استقلال القاضي من جهة وإطلاعه القانوني من جهة أخرى

(١) خضر عكوبي يوسف، موقف القضاء العراقي من الرقابة على القرار الإداري، مطبعة الحوادث، ط١، بغداد، ١٩٧٦، ص ٣١.

(٢) جورج سعد ، القانون الاداري العام والمنازعات الادارية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ط ١، ٢٠٠٦، ص ٣٧٠.

(٣) عصام عبد الوهاب البرزنجي، السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٦٤.

(٤) د. محمد حسين عبد العال، أصول القانون الإداري، دراسة مقارنة، كلية الحقوق ،جامعة حلوان ، ص ٧٠.

وحيازة القرار القضائي للحجية للشيء المقضي به كلها عوامل تساعد في رسم السياسة العامة للرقابة القضائية وفي تحديدها من ناحية المضمون والأهداف^(١)

(ويقوم القضاء في هذه المهمة إذا توفرت له الضمانات الضرورية التي تكفل له الاستقلال للقيام في وظيفته وتمتد هذه الرقابة إلى سلطات الدولة كافة ففي السلطة التشريعية نجد إن القضاء له حق مراقبة دستورية القوانين للتأكد من مطابقتها لأحكام الدستور. وبالنسبة للسلطة التنفيذية فالقضاء يراقب تصرفاتها على نحو ضرورة احترام مبدأ المشروعية من خلال حماية حقوق وحريات الأفراد، ورقابة السلطة القضائية لنفسها عن طريق الطعن في الأحكام العادية وغير العادية)^(٢) تستهدف المحكمة عند ممارستها للرقابة تحقيق هدفين الأول يهدف في توفير حماية للمواطنين، أما الثاني فإنه يتجلى من خلال ضمان احترام الإدارة لمبدأ المشروعية في إلغاء التصرفات المخالفة للقانون أو التعويض عنها أو كليهما^(٣)

ونتفق مع الفقه في إخضاع القرار الصادر من الإدارة لرقابة القضاء من أجل الموازنة بين أعمال الإدارة وما ينتج عنها في ممارسة اختصاصها من احتمال التعدي أو التعسف أو الإساءة في استعمال السلطة وبين توفر الضمانات لحماية حقوق الأفراد وحرياتهم.^(٤)

ويتبين مما تقدم إن الرقابة القضائية هي الضمانة الحقيقية لحماية حريات الأفراد وحقوقهم وتعد المنبه الذي يحذر الإدارة، ويدفعها إلى احترام القانون والخضوع لسلطانه والتحقق من أوجه النقص والقصور في أداء العمل الإداري، ومعرفة معوقاته ومقوماته وكشف المخالفات غير القانونية ومحاسبة المقصرين لأحكام القانون والعمل بأحكام المشروعية ومحاسبة كل من يخرج عليها وعلى هذا الأساس سنبحث في هذا المبحث أنواع الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في المطلب الأول وفي المطلب الثاني أثر الرقابة القضائية على القرار الإداري في تحصيل أموال الدولة وكما سيأتي:

(١) هاني علي الطهراوي، القانون الإداري، الكتاب الأول، ٢٠٠١، ص ٢١١، وانظر كذلك: د. محمد عصفور، قضاء المحكمة الإدارية العليا، ج١، دار العهد الجديد، ١٩٥٧، ص ٣٤.

(٢) محمد كامل ليله، الرقابة على أعمال الإدارة، دار الفكر العربي، ١٩٧٣، ص ١٦٠.

(٣) محمد عصفور، قضاء المحكمة الإدارية العليا، مصدر سابق، ص ٣٤.

(٤) ثروت بدوي، الدولة القانونية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع ٤، س ٣، يوليو سبتمبر ١٩٥٩، ص ٦٥.

المطلب الأول

أنواع الرقابة القضائية على سلطة الإدارة بتحصيل أموال الدولة

إن توزيع الاختصاص بين جهتي القضاء العادي (الموحد) والقضاء الإداري الذي يكون القاضي الإداري هو المختص في الحكم في المنازعات الإدارية إلا إن هذا ليس على إطلاقه، إذ لا يمكن إن يثبت الثقة في نفوس الأفراد، ومقتضيات العدالة إن يكون الحكم خصماً في النزاع، ولهذا فإن رقابة الإدارة في كيفية ممارسة نشاطها يجب إن يعهد بها إلى قضاء مستقل واختلفت الدول بهذا الصدد وفقاً لتاريخها وتقاليدها وظروفها الاجتماعية.^(١)

فقسم من الدول عهدت بهذا الاختصاص إلى القضاء الإداري والقسم الآخر بقيت محتفظة به للقضاء العادي وفي ضوء ذلك سنعرض في هذا المطلب رقابة القضاء الإداري في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني سنبحث رقابة القضاء العادي أما في الفرع الثالث سندرس الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في التشريع العراقي و نختتم في دور الادعاء العام في الرقابة على المال العام في العراق في الفرع الرابع وكما يأتي:

الفرع الأول

رقابة القضاء الإداري على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

إن نشأة القضاء الإداري هو وليد ظروف تاريخية خاصة بفرنسا قبل قيام الثورة الفرنسية ١٧٨٩، وكان الهدف من إنشاء القضاء الإداري هو منع القضاء العادي من التدخل في شؤون الإدارة، ومنع عرقلة نشاطها والاصلاحات التي تقوم بها^(٢) وهذا الاتجاه يعد انعكاساً لمبدأ الفصل بين السلطات وبهذا أصبحت الإدارة تجمع بين صفتين، الإدارة العاملة والإدارة القضائية، وإن هذا الوضع أدى إلى اهدار حقوق الأفراد، وبادرت الثورة إلى إنشاء مجلس الدولة، وإن قرارات هذا المجلس لم تكن باتة، وإنما يتوقف نفاذها على تصديق رئيس الدولة وهذا لم يعد ضماناً كافية إذ بقيت هذه الاقضية تحت رحمة الإدارة العليا، ولذلك في مرحلة لاحقه تم منح مجلس الدولة السلطة الكاملة بموجب القانون (٢٤ / آيار) ١٨٧٢ للنظر في المنازعات الإدارية والفصل فيها بصورة نهائية استكمالاً لسلطاته.^(٣)

(١) سليمان الطماوي، القضاء الاداري، ورقابته لأعمال الادارة دراسة مقارنة، ط٣، دار الفكر العربي، ١٩٦١، ص ٢٩.

(٢) طعيمة الجرف، القانون الاداري، مصدر سابق، ص ٤٩ .

(٣) ثروت بدوي، القانون الاداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٦، ص ٦٩.

وعلى هذا الاساس فقد وجد هنالك ازدواجاً قضائياً أي نوعين من المحاكم هي المحاكم العادية التي توجد في قمتها محكمة النقض، والمحاكم الإدارية وعلى رأسها مجلس الدولة الذي يفصل في المنازعات الإدارية وفي عام ١٩٥٣ أصبحت مجلس الأقاليم وسميت منذ ذلك الوقت بالمحاكم الإدارية^(١) وعليه يتكون القضاء الإداري في فرنسا حالياً وفقاً للقوانين المنظمة له من محاكم نوعية متخصصة، وموزعة على الأقاليم الفرنسية^(٢)، وعليه فقد تعددت المحاكم الإدارية في فرنسا وعلى رأسها جميعاً مجلس الدولة كما إن هذا المجلس يمارس اختصاصات أخرى بجوار القضاء فهو يقوم بدور الناصح للإدارة.^(٣)

وفي مصر أنشأ مجلس الدولة عام ١٩٤٦ الذي عد مستقلاً عن القضاء العادي ثم تعاقبت القوانين على تنظيم مجلس الدولة المصري الذي كان آخرها القانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ وأصبحت أحكامه لها ولاية القضاء الكامل (الإلغاء والتعويض).^(٤)

واستقل القضاء الإداري في منازعات الإدارة بعيداً عن القضاء العادي وأقضيته القائمة على حماية الحرية الفردية وإن واتجاهات أحكام مجلس الدولة سارت نحو تقوية امتيازات الإدارة على حساب الأفراد ومصالحهم الخاصة إلا إن ظهور المبادئ الاشتراكية وانتشارها أدى إلى تقييد في سلطات الأفراد وامتيازاتهم ودعم مصالح الإدارة لأنها تمثل المصالح التي ذات الصلة العامة.^(٥)

وإن ما يدور في موضوع بحثنا عن المنازعات الخاصة في العقود الإدارية ففي فرنسا نجد بأن هنالك قاضي للعقود الإدارية وآخر للإلغاء خلاف الأمر في مصر إذ إن المحكمة المختصة بالفصل في منازعات العقود الإدارية هي محكمة القضاء الإداري من حيث تكون ولايتها شاملة وتختص بنظر المنازعات المتعلقة بتنفيذ العقود وقبض المتعاقدين لاستحقاقاته ورد خطاب الضمان والتأمين النهائي.^(٦)

(١) سامي جمال الدين، الوسيط في دعوى إلغاء القرارات الادارية، منشأة المعارف بالاسكندرية، ط ١، ٢٠٠٤،

(٢) سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة، الناشر منشأة المعارف بالإسكندرية، ١٩٨٢. ص ٢٥٣.

(٣) عبد الرحمن نورجان الأيوبي، القضاء الإداري في العراق حاضرة ومستقبله، (دراسة مقارنة)، دار ومطابع الشعب، ١٩٦٥، ص ٧٣.

(٤) فاروق احمد خماس، الرقابة على اعمال الإدارة، مطابع دار الكتب للطباعة والنشر، كلية القانون، جامعة الموصل، ١٩٨٨. ص ٨٤.

(٤) عبد الرحمن نورجان الأيوبي، المصدر السابق. ص ٤٢.

(٥) فؤاد العطار، القانون الاداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٢ ص ٤٤.

(٦) د. نبيله عبد الحليم كامل، دعاوي الادارية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦، ص ٤٩، مصطفى كمال وصفي، الاجراءات القضائية في منازعات العقود الادارية بحث منشور في مجلة المحاماة المصرية، ع ٧، ١٩٦٨، ص ٦.

عندما تقوم الإدارة في اصدار قرارات إدارية في مراحل ابرام العقد أو تنفيذه أو إنهائه إن في هذه القرارات إنها تخاطب المتعاقد معها، وقد يلجأ المتعاقد إلى المحكمة واستعداد ولايتها من أجل إلغاء هذه القرارات وإن محكمة القضاء الإداري عندما تفصل في المنازعات الخاصة بالقرارات الإدارية في ولايتها الكاملة دون حاجة إلى إن تقتصر في شأنها على الإلغاء ويكون على ذلك أن تراقب القرار للقانون في حال تجاوز هذا الحد إلى رقابة الواقع وهذا ما أكدته محكمة القضاء الإداري في مصر التي تذهب (متى توافرت في المنازعة حقيقة العقد الإداري، سواء كانت المنازعة خاصة بانعقاد العقد أو صحته أو تنفيذه أو انقضائه، فإنها كلها تدخل في نطاق القضاء الكامل دون ولاية الإلغاء...)^(١).

لذلك إن ما استقر عليه قضاء مجلس الدولة الفرنسي والمصري إن المتعاقد الذي يريد إن يتوصل إلى العقد إن يسلك سبيل القضاء الكامل لأن دعوى الإلغاء لا توجه إلى العقود الإدارية، ولا يجوز لغير المتعاقد إن يرفعها وهذا ما بينته محكمة القضاء الإداري في حكمها الصادر في ١٨ نوفمبر سنة ١٩٥٦ الذي جاء فيه (..لا يجوز له إلا الطعن بالإلغاء لأنه اجنبي ليس للعقد في مواجهته اية قوة في الإلزام)^(٢) إن بعض الفقه في فرنسا يذهبون إلى التفرقة بين حق الجزاء المستمد من العقد ذاته وبين حق الجزاء المبني على نصوص تشريعية ولائحية ، ويرون إن قاضي الاختصاص لقاضي العقد في الحالة الأولى وقاضي الإلغاء هو المختص في الحالة الثانية، وإذا رغب المتعاقد اقتضاء تعويض عن إلغاء الجزاء المطعون فيه فإنه يجب إن يقيم دعواه أمام قاضي العقد^(٣).

أما موقف المشرع العراقي فهو متردد بين منع القضاء النظر في المنازعات الضريبية^(٤)، وبين منح ذلك لاختصاص القضاء العادي^(٥)، أم استثناء منازعات الضرائب من ولاية القضاء العادي^(٦)، بصورة عامة

(١) عبد الرحمن نورجان الايوبي، القضاء الإداري في العراق حاضرة ومستقبله، مصدر سابق، ص ١٨٢.

(٢) عبد الرحمن نورجان الايوبي، المصدر اعلاه ذاته، ص ١٨٦.

(٣) حسان عبد السميع هاشم، الجزاءات المالية في العقود الادارية، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٢، ص ٤٣.

(٤) المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٥) القرار رقم (٤٣) في ٢٠٠٣/٢/٢٢ المنشور في الوقائع العراقية في العدد ٣٩٧٢ في ٢٠٠٣/٣/٣.

(٦) أنظر: القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٥ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٤٠١١ في ٢٠٠٥/١٢/٢٢ الذي نصّ على: المادة (١) تلغى النصوص القانونية أينما وردت في القوانين والقرارات الصادرة من مجلس قيادة الثورة (المنحل) اعتباراً من ١٧/٧/١٩٦٨ لغاية ٢٠٠٣/٤/٩ التي تقضي بمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة من تطبيق القوانين وقرارات مجلس قيادة الثورة (المنحل) المادة (٢) لا تعد المدد الواقعة من تاريخ نفاذ القوانين والقرارات الملغية بموجب المادة "١" من هذا القانون وبين تاريخ نفاذ هذا القانون من ضمن مدة التقادم المانع من سماع الدعاوى المادة (٣) تستثنى قوانين وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التربية والضرائب وقرارات منع التجاوز على أراضي الدولة من أحكام هذا القانون المادة (٤) ينفذ هذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية"

فإن منع القضاء الإداري من النظر في منازعات الضرائب والاكتفاء بالطعون أمام السلطة المالية واللجان الاستئنافية، والهيئة التمييزية على وفق ما حدده قانون ضريبة الدخل^(١)، يثير إشكاليات دستورية وفرضية تقاطعها مع دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥^(٢).

الفرع الثاني

رقابة القضاء العادي على سلطة الإدارة بتحصيل أموال الدولة

في القضاء الموحد يعهد إلى القضاء العادي مهمة الفصل في القضايا المدنية والجزائية والإدارية والتجارية كافة^(٣)، والقضاء العادي يمارس الرقابة القضائية على القرارات الإدارية، مستنداً إلى أسباب قانونية معينة ومستخدماً في ذلك وسائل قانونية مختلفة لتمكنه من مواجهة أعمال الإدارة غير المشروعة في مراحل تكوينها بحيث الرقابة تتعدى في مداها حدود المشروعية، حتى تصل في بعض الأحيان إلى رقابة الملائمة^(٤). وأخذت الدول الإنكلوسكسونية في نظام القضاء الموحد المتمثلة في إنكلترا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا^(٥).

القضاء الموحد (هو النظام القضائي الذي يقوم على وحدة القضاء ويكون اختصاصه عاماً وشاملاً لجميع أنواع المنازعات بغض النظر عما إذا كانت ذات طابع إداري أو عادي، ووحدة القانون الذي تطبق أحكامه على جميع المنازعات)^(٦).

وتبرز عدة أسباب أدت إلى تبني هذا النظام وهي نظرية وعملية وتاريخية، لأن الدستور هو يقسم الاختصاصات على سلطات الدولة الثلاث فتتاط الوظيفة القضائية للسلطة القضائية لذا لا يمكن لجهة غير القضاء العادي القيام بهذه الوظيفة ويعد أي عمل من ذلك خرقاً لمبدأ الفصل بين السلطات^(٧).

(١) المواد (٣٣ ، ، ٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) لمزيد من التفصيل أنظر: علي هادي الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، ع ٤٤، ٢٠١٢، ص ١٢٢.

(٣) عبد الله طلبة، الرقابة القضائية على اعمال الادارة، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٧٥-١٩٧٦، ص ٦١.

(٤) خضر عكوبي يوسف، موقف القضاء العراقي من الرقابة على القرار الإداري، مصدر سابق، ص ٤٩.

(٥) عبد الرحمن نورجان، القضاء الإداري في العراق حاضرة ومستقبله، مصدر سابق، ص ٤٢-٥٨.

(٦) فارس عبد الرحيم حاتم، حدود رقابة القضاء الاداري على القرارات التي لها قوة القانون، اطروحة دكتوراه، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠١، ص ٤٢.

(٧) عبد الرحمن نورجان الأيوبي، القضاء الإداري في العراق حاضرة ومستقبله، مصدر سابق، ص ٤١.

والسبب العملي الذي يقوم على مبدأ سيادة القانون الذي بمقتضاه يجب أن يخضع كل من الحكام والمحكومين لنفس القانون ولا يجوز للإدارة قانون خاص يمنحها امتيازات تتفوق بها على الأفراد^(١) . والسبب التاريخي الأهم والذي يعد أن الإنكليز هم رواد النظام القضائي الموحد (التي تعد الوطن الأم لهذا النظام)^(٢) هم يحسنون الظن بقضائهم عبر السنوات الطويلة لتطوره وتميزه بالحياد والاستقلال وضمان حقوق الأفراد ، الذي رسخ عندهم احترام القضاء^(٣) .

أما في مجال المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل المصري النافذ فنجد أن مراحل الطعن التي يقرها المشرع الضريبي المصري ، فضلاً عن استقلاليتها وحيادتها في توفر ضمانات قضائية أوسع مما فيعد أن كفل المشرع المصري مراحل الطعن في التظلم والاعتراض ، ومرحلة الطعن أمام لجان الطعن بوصفها طعوناً إدارية ، فإنه فتح الباب أمام الطعن القضائي لكل من المكلف والسلطة المالية أمام محكمة البداية المنعقدة بهيأة تجارية للطعن في قرارات لجان الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرارات المطعون فيها ، كما ويمكن الطعن بالقرار القضائي الذي تصدره المحكمة الابتدائية استثناءً^(٤) .

ونحن بدورنا نؤيد مسار عليا المشرع المصري في فتح باب الطعن أمام المكلف والسلطة المالية إلى القضاء، يوفر للمكلفين ضمانات التقاضي الطبيعية فضلاً عن الطعون الإدارية.

الفرع الثالث

الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في التشريع العراقي

في العراق كانت الولاية العامة للقضاء الموحد النظر في جميع المنازعات إلا ما استثنى منها بنص خاص، وأهم مصادر هذه الولاية نص المادة (٧٣) من الدستور الأول للدولة العراقية سنة ١٩٢٥ ، والتي نصت على (للمحاكم المدنية حق القضاء على جميع الأشخاص في العراق في كل الدعاوى والأمور المدنية و الجزائية والتي تقيمها الحكومة العراقية أو تقام عليها عدا الدعاوى والأمور الداخلة في اختصاص المحاكم الدينية أو المحاكم المخصوصة كما سيأتي بيانها في هذا القانون أو في غيره من القوانين

(١) فؤاد العطار ، القانون الاداري، مصدر سابق، ص ١٦١ .

(٢) فاروق أحمد خماس ، الرقابة على أعمال الإدارة، مطابع دار الكتب للطباعة والنشر، مصدر سابق. ص ٨٤ .

(٣) عبد الرحمن نورجان الأيوبي ، مصدر سابق، ص ٤٢ .

(٤) (مزيد من التفصيل انظر: المواد/١١٩ لغاية ١٢٣ من قانون الضرائب على الدخل المصري نفسه .

المرعية^(١) وينظر المنازعات التي تنشأ بين فئات الأفراد، أو بين الأفراد والجهات الإدارية، أو الجهات الإدارية مع بعضها، وسواء كان تصرف الجهة الإدارية في هذه المسألة محل النزاع بصفتها سلطة عامة أو فرداً عادياً أو مع أي شخص من أشخاص القانون الخاص، إن هذه الولاية تشمل جميع المنازعات إلا ما استثنى بنص خاص^(٢)، فقد جاء في قانون السلطة القضائية رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٣ الملغى في المادة (٣) على الولاية العامة للمحاكم^(٣)، وفي المادة (٢٩) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ النافذ في النص (تسري ولاية المحاكم على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة وتختص بالفصل في كافة المنازعات إلا ما أستثنى بنص خاص).

وجاءت المادة (٣) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ النافذة بنص مماثل لما جاء في المادة (٣) من قانون السلطة القضائية الملغى^(٤).

والواضح من ذلك إن للمحاكم العادية ولاية النظر في القرارات الإدارية الأمر الذي يجيز لهذه المحاكم إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة من قبل القضاء العادي وهذا الرأي هو السائد في الفقه العراقي^(٥) أن سلطة القاضي العراقي تشمل جميع الخصومات مهما تنوعت صفة الخصوم ووصفهم فيها، وإن القاضي العراقي من باب أولى قاضي الشرعية إذ هو صاحب الولاية العامة والحارس على حقوق الناس وله إعادة الحق إلى نصابه وذلك من صميم واجبه ولا يمنعه من ذلك في ممارسة اختصاصه إلا نص القانون^(٦) وقد أكد ذلك حكم محكمة التمييز في القول (بأن المحاكم لا تملك إلغاء القرار الإداري

(١) رد الجدة ، التشريعات الدستورية في العراق، بيت الحكمة، قسم الدراسات التاريخية، لجنة السلسلة الوثائقية، ١٩٩٨. ص ٤٦ .

(٢) عصام البرزنجي، الرقابة القضائية على اعمال الادارة وافاق تطورها، مجلة العلوم القانونية، مج ٧، ع ١، بغداد، ص ١٦٤ .

(٣) المادة (٣) من قانون السلطة القضائية رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٣ (تسري ولاية المحاكم على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة وتختص بالفصل بالمنازعات، والجرائم كافة إلا ما أستثنى بنص خاص). ذكرها خضر عكوبي يوسف ، موقف القضاء العراقي من الرقابة على القرار الاداري ،مصدر سابق، ص ٥٢ .

(٤) المادة (٣) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ (تسري ولاية القضاء على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية، العامة والخاصة إلا ما أستثنى منها بنص خاص).

(٥) عصام عبد الوهاب البرزنجي، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في العراق وآفاق تطورها، مصدر سابق، ص ١٦٨.

(٦) إبراهيم طه الفياض ، ولاية القضاء العراقي في نظر دعوى المسؤولية الإدارية، مجلة العلوم السياسية والقانونية، كلية القانون والسياسة، الجامعة المستنصرية، ع ١، دار الحرية للطباعة، بغداد، حزيران، ١٩٧٦. ص ٦٦.

فغير وارد حيث أن القضاء له الولاية العامة وهو الحارس على حقوق الناس إلا في المجالات الممنوع فيها قانوناً...^(١).

ويتبين من ذلك أن المحاكم العراقية تتردد في إلغاء القرار الإداري وتكتفي في دعوى (عدم المعارضة) الذي بموجبها يمنع الجهة المصدرة للقرار المخالف للقانون من معارضة المدعي مما يؤدي إلى إيقاف تنفيذ القرار الإداري.

هذا وقد تم إنشاء المحاكم الإدارية في العراق استناداً لما نص عليه قانون اصلاح النظام القانوني رقم (٣٥) لسنة ١٩٧٧ الذي أكد فيه على إنشاء محاكم إدارية.^(٢) تتولى الفصل في المنازعات التي تكون الوزارات أو المؤسسات العامة أو القطاع الاشتراكي طرفاً فيها^(٣) إلا إن هذه المحاكم بقيت متأثرة بالطابع المدني الذي كان يسود النظام القضائي العراقي، فليس هناك اختلاف بين المنازعات المدنية والمنازعات الإدارية، يكون اختصاصها أي نزاع الإدارة طرفاً فيه دون النظر إلى طبيعة هذا النزاع إذ إن الغرض من إنشاء القضاء الإداري أن يكون مستقل عن القضاء العادي ويختص بالمنازعات الإدارية، وقد ألغيت المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم (٢٠) لسنة ١٩٨٨، الذي ألغى فيه قانون المحاكم الإدارية (١٤٠) لسنة ١٩٧٧ وقد جاء في الأسباب الموجبة للإلغاء حيث إن الدعاوي الإدارية هي في الأصل من اختصاص محاكم البداية، وهي لا تختلف عن الدعاوي المدنية المماثلة لها في وسائل الإثبات فلا حاجة إلى تشكيل قضاء متخصص لها فهذا تأكيد من المشرع بأن هذه المحاكم هي محاكم عادية وغير متخصصة وهذا سبب إلغائها وإن ما يميزها هو إنها تختص بالدعاوي التي تكون إحدى الجهات الإدارية طرفاً فيها.^(٤) وعليه فإن قرار إلغاء المحاكم الإدارية كان مفتاح الأمل لإنشاء قضاء إداري متخصص في العراق، والذي مهد بدوره لصدور القانون (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ قانون التعديل الثاني لقانون مجلس شورى

(١) القرار التمييزي ١٤٦٤ الصادر في ١٩٥٧/٧/٢٦، مجلة ديوان التدوين، ع ١٢. ص ١٧١. ذكره د. إبراهيم طه الفياض، المصدر السابق. ص ٦٥.

(٢) عصام البرزنجي، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في العراق وفاق تطورها، مصدر سابق، ص ١٨٢.

(٣) ينظر قانون اصلاح النظام القانوني رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٧، ص ٦٤.

(٤) عصام البرزنجي، مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الاداري العراقي بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ع ٢١ و ٢٠، ١٩٩٠، ص ١١٤.

الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩،^(١) والمتضمن إنشاء محكمة القضاء الإداري. ^(٢) التي باشرت أعمالها بتاريخ ١٠/١/١٩٩٠.^(٣)

ونرى أن اختصاص محكمة القضاء الإداري في ضوء هذا التعديل المذكور ذات اختصاص محدد في النظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية ولم يُعَيَّن مرجع للطعن فيها أو طريق للتظلم منها أو الاعتراض عليها.

وبالتالي لا تدخل منازعات العقود الإدارية لا تدخل ضمن ولاية القضاء الأخير وإن كان الهدف منها اشباع الحاجة العامة وتحقيق الصالح العام وفي حال حدوث التنازع تطبيق قواعد خاصة وقضاء متخصص يمتلك القدرة على ممارسة هذا الاختصاص على الخصومات ذات الطبيعة الإدارية أي تلك العقود التي تبرهما الإدارة مع الأفراد هذا ورغم استثناء مشرعنا لمنازعات العقود الإدارية من اختصاص القضاء الإداري إلا إن محكمة القضاء الإداري تملك صلاحية إلغاء القرارات الإدارية المنفصلة عن العقد.^(٤) وإن الاختصاص في هذه المنازعات للقضاء العادي وعلى رأسه محكمة التمييز إذ تختص بالنظر في جميع القضايا والخصومات الإدارية والمدنية وإن الوسائل المتبعة أمام القضاء الإداري قد تختلف عن تلك التي تتبع أمام القضاء العادي وإن تكامل النظام القضائي يقتضي وجود هيئة قضائية عليا، تختص في النظر في اشكالات التنازع التي تحدث بين القضائيين الإداري والعادي^(٥) وإن ما جاء به التعديل في القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٣ التعديل الخامس لقانون مجلس شوري الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ الذي حدد فيه اختصاص محكمة القضاء الإداري في القول (تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الفردية والتنظيمية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والقطاع العام التي لم يعين مرجع للطعن فيها بناءً على طلب من ذي مصلحة معلومة وحالة ممكنة، ومع ذلك فالمصلحة المحتملة تكفي إن كان هناك ما يدعو إلى التخوف من الحاق

(١) المادة (٦/ثانياً) من القانون (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ قانون التعديل الثاني لقانون مجلس الدولة رقم (١٧) لسنة ٢٠١٧ ،

(٢) فاروق احمد خماس، محكمة القضاء الاداري في ضوء القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ بحث منشور في مجلة العلوم القانونية مج ٩ ، ع ١، ٢، ١٩٩٠ ، ص ٢٢٨.

(٣) عصام البرزنجي، مجلس شوري الدولة وميلاد القضاء الاداري العراقي، مصدر سابق، ص ١١٤.

كذلك المادة (٧) من قانون شوري مجلس الدولة المعدل بقانون التعديل الثاني ١٠٦ لسنة ١٩٨٩.

(٤) سحر جبار يعقوب ، فسخ العقد الاداري قضائياً لخطأ الادارة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بابل ، ٢٠٠٣ ، ص ١٠٤. فاروق احمد خماس، محكمة القضاء الاداري في ضوء القانون ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ مصدر سابق.

(٥) عبد الباقي نعمه، المحاكم الادارية في ضوء القانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٧٧ بحث منشور في مجلة القانون المقارن، ع ١٠، س ٧، ١٩٧٩، ص ١٥٩.

أما المشرع العراقي فقد منح المكلف في منازعات ضريبة الدخل الاكتفاء بالطعون أمام السلطة المالية واللجان الاستئنافية، والهيئة التمييزية على وفق ما حدده قانون ضريبة الدخل، ومراحل الطعن الضريبي هي:-

ثالثاً: التمييز ويكون أما الهيئة التمييزية هو أعلى درجات التقاضي الضريبي منح المشرع كل من المكلف والسلطة الضريبية الطعن تمييزاً بالقرارات التي تصدر من اللجان الاستئنافية بكل قرار استئنافي شرط يتضمن مبلغاً ضريبياً يزيد على مبلغ ١٠٠٠٠ آلاف دينار ^(٧) ، وإن يدفع المكلف رسماً نهائياً إلى صندوق الهيئة العامة للضرائب مقداره ١% من مبلغ الضريبة بالقرار محل الطعن وبحد أعلى مقداره ألف

۱۷۳

دينار . (١) خلال (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ بنتيجة القرار الاستئنافي المطعون فيه . (٢) وهياً التمييز قد تقوم بإلغاء القرار الاستئنافي أو تأييده أو تعدل فيه بالزيادة في مبلغ الضريبة الوارد فيه أو تخفيضه ويكون قرارها قطعياً . (٣) أما في منازعات ضريبة العقار فقد خرجت من نطاق اختصاص القضاء الإداري، إذ حددت طرق الطعن والاعتراض على القرار الإداري الذي تصدره لجان التقدير الضريبي في تقدير ضريبة العقار فقد منح المشرع لكل من المكلف والسلطة المالية حق الطعن في التقدير في ظل قانون ضريبة العقار في عدة طرق هي:-

أولاً: التبليغ بالتقدير، ويتم في دفع الضريبة ويتساوى المكلف والسلطة المالية بحق التبليغ بنتائج التقدير الذي تقوم به لجان تقدير ضريبة العقار وأن يكون تبليغهما تحريراً وجعل المشرع التبليغ المفترض للمكلف من خلال تسديده لكامل الضريبة أو أي قسط منها بمثابة علماً مفترضاً بإجراءات التقدير (٤).

ثانياً: طلب إعادة النظر بالتقدير وبعد إجراء التبليغ الصريح أو الضمني، فإن حق السلطة المالية والمكلف بالاعتراض وطلب إعادة النظر يجب أن يكون خلال (٣٠) ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ (٥)، ويكون الاعتراض أمام لجان التدقيق مع بيان أسباب الاعتراض. (٦) أما لجان التدقيق ومن ثم قد تقرر رد الاعتراض أو قد تعدل تقدير لجان التقدير تعديلاً مناسباً سواء بزيادة التقديرات كان هذا التعديل أم بتقليلها ، ولكنه لا يعد قراراً قطعياً بما فصل فيه من أوجه للاعتراض بل قابلاً للطعن فيه أمام ديوان ضريبة العقار. (٧)

ثالثاً: الطعن أمام ديوان ضريبة العقار واجاز المشرع الطعن للمكلف والسلطة المالية أمام ديوان ضريبة العقار خلال مدة لا تزيد على (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ بقرار لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية أن القرار الذي سيصدره الديوان سيكون قطعياً (٨) إن الرأي الإفتائي لمجلس شورى الدولة قد وصف الهيئات التي تشكلها القوانين الضريبية بمثابة هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي وإن كان يرئسها قاضي

(١) المادة (٤٠ / ٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

(٢) المادة (٤٠ / ٢) من اعلاه ذاته.

(٣) المادة (٤٠ / ٣) من القانون نفسه ، ويمكن توجيه الانتقاد نفسه بشأن إمكانية زيادة مبلغ الضريبة المطعون فيه من قبل المكلف كون يتعارض مع قاعدة لا يضار الطاعن بطعنه .

(٤) المادة (١٤ / ٢) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.

(٥) المادة (١٤ / ١) من قانون ضريبة العقار اعلاه ذاته المعدلة بموجب المادة ٧ من قانون تعديل قانون ضريبة العقار بالرقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١

(٦) المادة (١٧ / ٢، ٤) من القانون نفسه.

(٧) المادة (١٨) من القانون نفسه المعدلة بموجب المادة (٨) من قانون تعديل قانون ضريبة العقار بالرقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١

(٨) المادة (٢٠ / ٦) من القانون نفسه

، ولا تعد الطعون المرفوعة أمامها بمثابة دعاوى ، فضلاً عن كونها لا تعد بمثابة محاكم على وفق قانون التنظيم القضائي^(١).

يرى الباحث إن المنازعات الضريبية من أهم المواضيع القانونية والقضائية لفرض الضرائب وانعكاساتها على المكلفين ، فالمشرع يحرص على تدعيم المركز القانوني للمكلف من خلال ضمان الحقوق والضمانات في التقاضي وتقديم الطعون الضريبية الفينا إن المشرع العراقي في حسم الطعون الضريبية إلى اللجان المختصة قد جسد صورة من صور المصادرة في المنازعات الضريبية من خلال أخراج تلك المنازعات من ولاية المحاكم واناطة الفصل فيها بلجان ضريبية إدارية بعيدة كل البعد عن الاستقلالية والتخصص ولا يمكن وصفها تحت أي شكل من الاشكال بأنها جهات قضائية. نقترح السماح للقضاء من النظر بمنازعات الضرائب وعدم الاكتفاء بالطعون أمام السلطة المالية واللجان الاستئنافية، والهيئة التمييزية على وفق ما حدده قانون ضريبة الدخل أم إنشاء هيئة قضائية متخصصة في الشؤون الضريبية تفصل في خصومات جميع أنواع الضرائب أيّاً كانت طبيعتها.

الفرع الرابع

دور الادعاء العام في الرقابة على المال العام في العراق

إن السلطة التشريعية عندما شرعت قانون الادعاء العام رقم (٤٩) لسنة ٢٠١٧ ، كان أحد أهم موجبات تشريع هذا القانون هو القضاء على الفساد الإداري والمالي وإلغاء القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٧٩ الذي أصبح عاجزاً في التصدي للفساد والنهب المنظم في المال العام، الذي خيم على معظم مؤسسات الدولة إضافة إلى حماية النظام الديمقراطي والحفاظ على وحدة البلد والتصدي لعصابات الجريمة المنظمة، فبالرغم من تعدد الأجهزة الرقابية إلا إنها لم تستطع من إيقاف آفة الفساد التي سادت أغلب مفاصل الدولة، ولم تسلم منه حتى المؤسسات الدينية والاجتماعية، ولهذا كان الاتجاه نحو القضاء ممثلاً بالادعاء العام ليقف بالضد من الفساد المدمر^(٢)، ونشر هذا القانون في العدد (٤٤٣٧) من مجلة الوقائع العراقية في ٢٠١٧/٣/٦ الذي تضمنت المادة (٥) منه على مهام الادعاء العام في إقامة ومتابعة دعوى الحق العام و قضايا الفساد الإداري والمالي وفقاً لأحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة

(١) استاذنا الدكتور سعد عطية حمد موسى، الضريبة والرسم بين المنازعة والحسم، مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية، مج٣، ع١٣، س ٢٠٠٨، ص ٢٧٥.

(٢) القاضي كاظم عبد جاسم الزيدي، دور الادعاء العام في مكافحة الفساد، مقال منشور على الموقع الالكتروني الاتي، <https://alsabaah.iq> تاريخ الزيارة ٥ / ١٠ / ٢٠٢١.

١٩٧١ المعدل^(١) وإن حضور الادعاء العام عند التحقيق من الضمانات القانونية التي وضعها المشرع في مراقبة المشروعية و قد تضمنت المادة (٥/ ١٢) من القانون على إن يباشر الادعاء العام التحقيق في جرائم الفساد المالي والإداري، والجرائم المخلة بواجبات الوظيفة العامة التي تناولها قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل وعلى أن تحال الدعوى إلى قاضي التحقيق خلال (٢٤) ساعة من تاريخ توقيف المتهم والأصل إن من يقوم بالتحقيق في قضايا الفساد المالي والإداري هو قاضي التحقيق أو المحقق إلا إن المشرع العراقي وجد من الضروري إن يقوم بإنفاذ التحقيق في قضايا الفساد المالي والإداري إلى قاضي التحقيق وهي جرائم الرشوة والاختلاس وجرائم الأهمال الوظيفي وجرائم استغلال النفوذ الوظيفي وأعطى المشرع العراقي سلطة قاضي التحقيق لعضو الادعاء العام في تدوين أقوال الممثل القانوني ومحاضر الضبط وإصدار أمر القبض على المتهم وتوقيف المتهم^(٢) ولم يسلم جهاز الادعاء العام بعد صدور القانون رقم (٤٩) لسنة ٢٠١٧ من النقد وذلك في أن يضع حداً للفساد الإداري والمالي والنهب المنظم للمال العام ، وأن يعمل على حماية نظام الدولة وأمنها والحرص على المصالح العليا للشعب والحفاظ على أموال الدولة والقطاع العام وبسبب ضعف الدور الاعلامي للادعاء العام وعدم قيامه في التحقيق في جرائم الفساد الإداري والمالي بنفسه وفي صدور الأحكام والسرية في عمله جعلت نشاطه يكتسب صفة الركود.

(١) المادة (٥/١) من قانون الادعاء العام رقم (٤٩) لسنة ٢٠١٧ النافذ (إقامة الدعوى بالحق العام وقضايا الفساد المالي والإداري ومتابعتها استناداً الى قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل)

(٢) (علياء غازي موسى، دور الادعاء العام في مكافحة الفساد الاداري والمالي دراسة في ضوء القانون رقم(٤٩) لسنة ٢٠١٧. جامعة تكريت، كلية الحقوق، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، مج ٨، ع، ٥، ٢٠١٩، ص ١٥٤.

المطلب الثاني

أثر الرقابة القضائية على القرار الإداري في تحصيل أموال الدولة

إن من المسلم به في رقابة القضاء على القرار الإداري لا تنحصر في مهمة القاضي عند إلغائه فحسب، بل تبحث في الوقائع لحسم كافة عناصر النزاع، وبيان المركز القانوني للطاعن وتناول المشروعية والملائمة لعناصر القرار الإداري من حيث الشكل والاختصاص أو مخالفة القانون أو التعسف وتمتد أحياناً لتشمل البواعث والأسباب التي دعت إلى تصرفها لذلك فإن القاضي يبحث معاً وفي آن واحد الوقائع والقانون^(١)، فالمحكمة في حال قبولها الطعن إذا توفرت فيه شروط القبول تقرر الانتقال في البحث إلى موضوع الطعن الذي يتمثل في صحة القرار المطعون فيه من خلال النظر إلى أسباب الطعن أو عدم الشرعية التي استند إليها الطاعن في طلباته ودفعه إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار ومن ثم تصدر حكمها في القرار المطعون فيه وسوف نتناول من هذه الأحكام إلغاء القرار الإداري في الفرع الأول والتعويض في الفرع الثاني وكما يأتي:

الفرع الأول

إلغاء القرار الإداري

حينما يشوب القرار الإداري عيب في أحد أركانه أو شروط صحته فإنه يكون باطلاً ولا يملك القاضي الإداري عند الطعن إلا استجابة الطاعن إلى طلبه بالحكم بإلغائه ويحوز الحكم بقوة الشيء المقضي به وهذا ما جاءت به المحكمة الإدارية العليا المصرية في حكمها ذي الرقم (٥٩٧) في ١٢ تموز ١٩٥٨ حيث تقول فيه (.. لا محل للعودة لبحث مشروعية القرار ولا لفحص أسبابه ومبرراته والظروف التي احاطت بإصداره بعد إذ قضى عليه حكم الإلغاء بأنه قرار مخالف تماماً لحكم الدستور والقانون) هذا وقد حاز هذا الحكم قوة الشيء المقضي به في ظل قانون مجلس الدولة رقم (٩) لسنة ١٩٤٩ وتحصنت جميع الآثار المترتبة عليه وأضحى يسري ليس من المستقبل وإنما من وقت اتخاذ القرار.^(٢)

(١) سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص ٤٦٠ .

(٢) محمد باهي أبو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات الإدارية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢٤٣.

وفي حكم آخر لمحكمة القضاء الإداري في مصر بتاريخ ١٩٧١/٤/٤ الذي تقول فيه (.. يتعين لو صم المتعاقد مع الإدارة بالغش والتلاعب في تنفيذ إلتزاماته وتوقيع الجزاءات المقررة لذلك في العقد .. الأمر الذي لم يقد عليه دليل في الدعوى الحالية، يكون القرار الصادر من محافظة الشرقية بمصادرة التأمين النهائي وبشطب اسمه من بين المتعهدين الذي يتعاملون مع المديرية وعدم السماح له بالدخول في مناقصات أو ممارسات أو مزايدات قرار غير قائم على سند صحيح من القانون، ويتعين إلغاؤه مع ما يترتب على ذلك من آثار).^(١)

وهنا يتضح للباحث امتلاك القاضي صلاحية إلغاء القرارات غير المشروعة والصادرة من الإدارة بمناسبة تنفيذ العقد، لذلك فمن حق القاضي إلغاء قرار إسقاط الإلتزام عندما يتحقق من عدم مشروعيته أو عدم ملائمته عندما ينازع الملتزم في صحة القرار الصادر بأسقاط الإلتزام .

وفي العراق فإنه الرقابة على القرارات الإدارية المعيبة والصادرة من الإدارة بمناسبة تنفيذ العقد الإداري، فإن القضاء يقرر ولايته العامة في النظر بالأضرار التي أصابت المتعاقد أو غيره وهذا ما تؤكد محكمة التمييز في العراق بقرارها المرقم ١٣٣٥/ح/٦٧ في ١٩٦٨/٣/٢ الذي تقول فيه (..إن للمحاكم الولاية العامة للنظر في كل ضرر يلحق الأشخاص من القرار الإداري المخالف للقانون..)^(٢)

الفرع الثاني

التعويض

قد يحدث ضرر في تقييد الإدارة لقرارها مع المتعاقد وتتبين جسامته ذلك الضرر تبعاً لأثره، وحين يحكم في عدم مشروعيته فلا شك إن الضرر الذي رتبته جاء على غير مقتضى القانون الأمر الذي يثير مسؤولية الإدارة، وهنا يقع التلازم بين عدم المشروعية والمسؤولية لأن عدم المشروعية يمثل ركن الخطأ الموجب لقيامها.^(٣)

(١) حكم المحكمة في القضية رقم ٣٣١ لسنة ٢٣ قضائية جلسة ١٩٧١/٤/٤ اشار اليه طاهر طالب التكمجي، حماية مصالح المتعاقد المشروعة في العقد الإداري، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٧٦، ص ٢٠٣.

(٢) انظر قرار محكمة التمييز المرقم ١٣٣٥/ح/١٩٦٧ بتاريخ ١٩٦٨/٣/٢ اشار اليه طاهر طالب التكمجي، مصدر سابق، ص ٢٢٧.

(٣) محسن خليل، قضاء الالغاء والتعويض، مصدر سابق، ص ٣٠٥.

وهذا ما نصت عليه المحكمة الإدارية العليا في حكمها الصادر ١٩٦٦/١٢/٢١ الذي تقول فيه (.. من حيث إن الضرر الذي اصاب المؤسسة جاء نتيجة خطأ كل من الإدارة والمؤسسة معاً، فالفرض بأن المؤسسة عالمة بأحكام مرسوم الأوعية علمها بالقانون الذي لا يعذر أحد بالجهل به ... ويتمثل خطأ الإدارة في كونها طرحت المناقصة على أساس عينة نموذجية مخالفة لأحكام مرسوم الأوعية، مع ما يتوافر لديها من الامكانيات الفنية ... وإذا كان الخطأ مشتركاً كان للقاضي إن يقدر نصيب كل من المسؤولين عن الخطأ في التعويض..).^(١)

يجب إن يكون التعويض مقابل ما اصاب الشخص من أضرار (وما لحقه من خسارة وما فاتته من كسب) وتقدير التعويض حسب مقدار الضرر لا مع جسامته الخطأ ويرجع السبب في ذلك إن التعويض في نطاق المسؤولية التقصيرية يقدر على أساس الخطأ ثم الضرر والعلاقة السببية أما في نطاق المسؤولية العقدية فإنه يقدر على أساس الضرر والقاضي يتولى تحديد مقدار التعويض.^(٢)

من الواضح عند احتكاك الإدارة بالأفراد أحياناً يولد فعلها أو تصرفها ضرراً بالأفراد يوجب مسألتها عن تعويض ما أصابهم من ضرر من جراء مباشرتها لسلطتها وأن مطلب جميع رجال القانون والهدف الذي يسعون إلى تحقيقه في حماية الأفراد من تعسف الإدارة وتحكمها وكفالة البناء القانوني للدولة،^(٣)

أما مجلس الدولة الفرنسي فإنه يقول في حكمه الصادر في ٢٧ نوفمبر في ١٩٦٨ في القول (إن عدم حصول التسليم النهائي لأعمال تعهدت به الجمعية النقابية للتعمير بأن يكون تحت رعايتها، يجعلها تحتفظ في صفة رب العمل دون شك وينتج عن هذا إنه ليس فقط من حق المقاول مطالبتها في التعويض عما وقع منها من أخطاء في أداء مهمتها كمرفق عام بل إن المقاول نفسه لا يتحلل من التزاماته التعاقدية قبلها).^(٤)

(١) انظر حكم المحكمة الإدارية العليا المؤرخ في ١٩٦٦/١٢/٢١ اشار اليه د. حسان عبد السميع هاشم، مصدر سابق، ص ١١٩.

(٢) رافت فوده، دروس في قضاء المسؤولية، مكتبة النصر، القاهرة ١٩٩١، ص ٢٢٦، د. حسان عبد السميع هاشم، مصدر سابق، ص ١١٦.

(٣) محمود خليل المعمرى، المسؤولية الادارية ضمن قواعد المشروعية، بحث منشور في مجلة اليرموك، ع ٥، س ٢، ٢٠٠٢، ص ٢٩٢.

(٤) حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٦٨ والمشار اليه في مجلة العلوم السياسية والقانونية، ع ١، حزيران، ١٩٧٦، ص ١٩٧.

وفي العراق إلترم المشرع العراقي بالتعويض إذا لم يثبت إن الإخلال بالإلتزامات العقدية قد نشأ بسبب أجنبي وقد حكمت محكمة تمييز العراق في قرارها المرقم ١٤٨٠/٣م/١٩٩٩ في ١٩٩٩/٥/٢٩ الذي تقول فيه (.. وجد إن المميز المدعي كان قد قام دعواه طالباً التعويض المادي لما لحقه من خسارة وما فاتته من ربح نتيجة إلغاء العقد المبرم بينه وبين المميز عليه (المدعي عليه) إضافة لوظيفته وإن محكمة الموضوع قد ردت الدعوى باعتبار إن العقد قد تمت اقالته قبل قيام المميز بالتنفيذ وإن محكمة الاستئناف قد قضت بتأييد الحكم البدائي وترى هذه المحكمة إن دعوى فسخ العقد ومن ثم المطالبة بالتعويض قد توفرت شروطها)^(١) وقرارها المرقم ٦٢/ الهيئة المدنية الثالثة في ٢٨/٢/٢٠٠٤ والذي تقول فيه (..لدى النظر في الحكم المميز وجد إنه صحيح وموافق للقانون لفقدان البندقية المسلمة إلى تابعه لأعمال حراسة موقع دائرة المميز بتقصير من التابع حيث ادين جزائياً بمقتضى أحكام المادة ٣٤١ من قانون العقوبات وعملاً بأحكام المادة ٢١٩ من القانون المدني يكون المميز مسؤولاً عن افعال تابعة ويكون ملزماً بالتعويض).^(٢) وفي قرارها المرقم ٧٢/م/٢٠٠٤ منقول ٢٠٠٤/٥/٢٠ والذي تقول فيه (ادعى وكيل المدعى عليه بموجب عقد المقاوله ١١/٨٨ أ ج ت في تاريخ ٩/٢٠/١٩٨٩/ وحيث إن العمل متوقف منذ أحداث كانون الثاني ١٩٩١ واستناد للشروط العامة للأعمال الهندسية المدنية فقد قاموا بتوجيه اذار بواسطة كاتب عدل الرصافة في تاريخ ١١/٣/٢٠٠٢ باعتبار العقد منفسخاً مع احتفاظهم في المطالبة بالتعويض من كافة الخسائر التي لحقت بالمدعي من جراء توقف التنفيذ العقد..)^(٣). وقرارها المرقم ١٠٣٣/٢م/٢٠٠٣ الذي تذهب فيه (.. لدى الرجوع إلى الحكم المميز وجد أنه صحيح وموافق للقانون وذلك لأن المدعين قد أقاما هذه الدعوى بطلب التعويض وعقد المساطحة لا زال قائماً ولم تنته مدته وحيث إن التعويض لا يستحق مع وجود العقد ولم يطلب المدعيان فسخ العقد لذا تكون دعواها غير واردة قانوناً..)^(٤).

وفي ضوء ما تقدم نجد إن التعاقد مع الإدارة يفرض عليها الإلتزامات متنوعة ومتعددة، وقد تطل الإدارة بواحدة أو أكثر من هذه الإلتزامات، الأمر الذي يسري بالمتعاقد اللجوء إلى المحكمة المختصة لأجل استصدار حكم في توقيع الجزاء المناسب عليها ويمكن حصر الجزاءات في التعويض، أو إلغاء القرارات

(١) قرار محكمة التمييز المرقم ١٤٨٠/٣م/١٩٩٩ والمؤرخ في ١٩٩٩/٥/٢٩ والمشار اليه في مجلة القضاء ع(١، ٢، ٣، ٤)، ٥٣، ١٩٩٩.

(٢) قرار محكمة التمييز المرقم ٦٢/ الهيئة المدنية الثالثة والصادر في ٢٨/٢/٢٠٠٤ (غير منشور).

(٣) قرار محكمة التمييز المرقم ٧٢/م/١ منقول ٢٠٠٤/٥/٢٠ في ٢٠٠٤/٥/٢٠ (غير منشور).

(٤) قرار محكمة التمييز المرقم ١٠٣٣/٢م/٢٠٠٣ في ٢٠٠٤/٥/٢٥ (غير منشور).

أو الاجراءات الإدارية غير المشروعة أو تعديل القرار بصورة لا يضر الطاعن في طعنه أو فسخ العقد بناء على طلب المتعاقد نتيجة لإخلال الإدارة في إلتزاماتها العقدية كلاً أو جزءاً، إن ممارسة الرقابة القضائية من قبل جهة مستقلة عن الإدارة ، يعد ضماناً حقيقية لحماية حقوق الأفراد ولأنها تعد تنبيهاً وتحذيراً للإدارة من أجل توجيهها إلى احترام القانون ومعرفة القصور والنقص والإلمام في معوقات العمل الإداري وكذلك كشف التجاوزات غير القانونية ومحاسبة المخالفين لأحكام القانون وإن الرقابة القضائية على سلطة الإدارة يعد تطبيقاً لمبدأ المشروعية وأهمية هذه الرقابة تبرز في حالة عدم تحديد الحالات التي تنقيد بها سلطة الإدارة في اتخاذ القرار إذ يكون القضاء الحكم على مدى ملاءمة المشروعية في اتخاذ القرار الإداري، والاساس القانوني الذي استندت اليه الإدارة في اتخاذ القرار التي تكمن في هدفها من أجل سير المرافق العامة ، وندعو المشرع العراقي إلى توسيع اختصاص محكمة القضاء الإداري لتشمل النظر في المنازعات الخاصة بالعقود الإدارية .

المبحث الثاني

الرقابة الإدارية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

تطورت الرقابة الإدارية مع تطور دور الدولة من حارسة إلى متدخلة في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية، وفي كافة القطاعات والميادين^(١)، والرقابة التي تُمارس على القرارات والتصرفات الصادرة من موظفي الإدارة لها أهمية من حيث التحقق من تقيد موظفي الإدارة المذكورة بالقوانين، والأنظمة، والتعليمات في ممارسة صلاحياتهم، وضمان تطبيق مبدأ المشروعية^(٢)، صيانة لحقوق وحريات الأفراد عن طريق متابعة تصرفات موظفيها وإلغاء القرارات غير المتوافقة مع القانون، والكشف عن مواطن الخلل والقصور في التخطيط والتنظيم الإداري، وإيجاد الوسائل الكفيلة بعلاجها^(٣)، حماية الأموال العامة وترشيد الانفاق الحكومي^(٤) تقوم الرقابة الإدارية في متابعة الإدارات المختلفة والمنتشرة في أنحاء الدولة وتكون جميعها خاضعة للقانون بقواعده المدونة، من دستور وتشريعات عادية وفرعية، فضلاً عن القواعد القانونية غير المدونة من قواعد عرفية ومبادئ عامة للقانون وذلك من أجل ضمان احترام القانون وحماية المصلحة العامة وتتمثل هذه العملية في مراقبة الإدارة لنفسها بنفسها، فتقوم بتصحيح ما تجد من أخطاء في تصرفاتها المختلفة، أو ما يكشف عنه الأفراد في تظلماتهم المرفوعة امامها^(٥).

هذا وأن مراقبة الإدارة لتصرفاتها والتحقق من مدى امتثالها للقانون عن طريق وضع الوسائل الملائمة لتحقيق ذلك قد تكون تلقائية أو ذاتية، ومرة أخرى تكون بناءً على تظلم من صاحب المصلحة من قرارات الإدارة^(٦)، وقد ينص المشرع على اسناد الرقابة الإدارية إلى لجان إدارية وفي كل هذه الأنواع تكون الهدف واحدة وهي التأكد من مدى خضوع التصرفات التي تصدر من السلطة التنفيذية للقانون.

(١) د. حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية، مكتبة الثقافة، عمان، ١٩٩٨، ص ٢٠ .

(٢) د. عبد الكريم درويش و د. ليلي ت كلا ، اصول الادارة العامة ، مكتبة الانجاد المصرية ، ١٩٨٠ ، ص ٥١٢ .

(٣) عمر محمد مرشد الشوبكي ، ، الرقابة على اعمال الادارة وتطبيقاتها في الاردن، معهد الادارة العامة ، عمان، ١٩٨١، ص ٢٣٤ .

(٤) احمد محمد الطيب ، محمد احمد الطيب ، السلطة الرئاسية بين الفاعلية والضمان ، اطروحة دكتوراه ، جامعة عين شمس ،كلية الحقوق ، ١٩٨٣ ، ص ١٨٧ .

(٥) د. حسين عبد العال محمد ، الرقابة الادارية بين علم الادارة والقانون الاداري ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية، ٢٠٠٤ ، ص ٧٢ .

(٦) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد، ط١، عمان، ٢٠١٥، ص ٢٧٣.

وتحقيق الحماية المطلوبة لحقوق الأفراد وحررياتهم من استبداد السلطة الإدارية، أو أستقلال الصلاحيات الممنوحة لها بنص القانون^(١).

وقد تكون رقابة وقائية يتفادى عن طريقها أطراف النزاع من اللجوء إلى القضاء وتكبد تكاليفه الباهظة واختصار الوقت. ومن خلال ما تقدم سوف نتناول موضوع الرقابة الإدارية في ثلاثة مطالب، وسنتناول في المطلب الأول وسائل الرقابة الإدارية، وفي المطلب الثاني صور الرقابة الإدارية، ونختتم في المطلب الثالث الرقابة الإدارية على تحصيل أموال الدولة العراق.

(١) حسين زاير جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، رسالة ماجستير ، جامعة المستنصرية، كلية القانون، ٢٠١٨، ص ١٣٢.

المطلب الأول

وسائل الرقابة الإدارية

الرقابة هي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف والكشف عن مؤهلات تحقيقها بالعمل على تقليل الانحرافات في عملية تقييم ماتم تحقيقه من أعمال على أساس المعدلات الموضوعية مسبقاً فإن التساؤل يكون عن الطرق المتعددة التي يمكن استعمالها للقيام بالرقابة ^(١) ومن الوسائل الرقابية التي حددها المشرع في التشريع الضريبي لضريبة الدخل التي تمثلت في الرقابة المتسلسلة بدءاً من اعتراض المكلف على التقدير مع امتثاله للشروط القانونية أمام السلطة المالية ومن ثم أمام لجان الاستئناف وبعدها الاعتراض أمام الهيئة التمييزية التي يكون قرارها باتاً وقطعياً، أما في قانون ضريبة العقار فقد حدد المشرع العديد من الوسائل الرقابية أيضاً للطعن في التقدير وجعلها مباحة لكل من المكلف والسلطة المالية في توفر الشروط القانونية ومنها الطعن بقرار لجان التقدير أمام لجان التدقيق والطعن بقرار لجان التدقيق أمام ديوان ضريبة العقار التي يكون بدورها قرارها باتاً وقطعياً، وتعمل القيادات على إشراك العاملين في موضوع تحديد وسائل الرقابة وإتاحة الفرصة لهم لتقديم وجهات نظرهم بشأنها حتى تكون الرقابة موضع اتفاق عند تطبيقها ودخولها حيز التنفيذ^(٢)، وأهم هذه الوسائل أو الطرق تأثيراً وأغلبها استعمالاً هي:

أولاً/ التقارير الإدارية: تعد التقارير من أهم الوسائل التي يقوم بأعدادها العاملون في المستويات التنفيذية لأنها تتميز بالواقعية والمطابقة لحقيقة الأمور وتنظم عادة بشكل منتظم وبصفة دورية إلى رؤساء كل وحدة إدارية حتى يتم رفع محتواها بصورة صحيحة إلى الرؤساء المختصين بالرقابة في الدولة الذين يقومون في عملية تقييم عامة لسير العمل وتحقيق البرامج وأوضاع العاملين ليتم في نهاية الأمر اتخاذ القرارات أو التعليمات التي تلزم لا صلاح ما يكون قد أفضت عنه الرقابة من انحرافات^(٣). ومن أهم التقارير الدورية ماتقوم فيه هيئة النزاهة الاتحادية في العراق من كشف حالات الفساد الإداري والمالي حيث جاء في التقرير السنوي لهيئة النزاهة لعام ٢٠٢٠ بلغ مجموع الأموال العامة التي استرجعتها الهيئة حفاظاً على المال العام (٩٤٩، ٩٧٤، ٥٩٣، ٧٠٢) اثنين وسبعمئة مليار، وخمسمئة وثلاثة وتسعين مليوناً وتسعمئة وأربعة وسبعين ألفاً، وتسعمئة وتسع وأربعون ديناراً عراقي. و(٤٨١، ٩٣٤، ٣٥٨) أربعمئة

(١) د. إبراهيم عبد العزيز شيجا، المصدر السابق، ص ٣٩٥.

(٢) استاذنا الدكتور سعد عطية حمد موسى، مصدر سابق، ص ٢٨٨.

(٣) د. حسين عثمان محمد عثمان، قانون القضاء الإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٦٨.

(٤) د. حسين عثمان محمد عثمان، المصدر اعلاه ذاتة، ص ٧٩.

وواحد وثمانين مليوناً، وتسعمائة وأربعة وثلاثين ألفاً، وثلاثمائة وثمانية وخمسين دولاراً أمريكاً^(١)، وفي التقرير النصف سنوي لعام ٢٠٢١ بلغت الأموال التي تم استرجاعها للخزينة العامة (٢٥٩،٢٧٣،٥٨٦،٢٥٣) مائتين وثلاثة وخمسين مليار، وخمسمائة وستة وثمانين مليوناً، ومائتين وثلاثة وسبعين ألفاً، ومائتين وتسعة وخمسين دينار عراقي و(٧٣١، ١٠٥، ٩٢٠، ٤) دولار أمريكي^(٢). وهناك تقارير دورية تصدر عن البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية.

ثانياً: الملاحظة والتفتيش: الملاحظة متابعة المسؤول الإداري بشكل شخصي للمرؤوسين اثناء العمل وطريقة أدائه والنتائج التي توصلوا اليها وتعد الملاحظة من الأساليب الجيدة التي يستعملها الإداريون في اجراء الرقابة شريطة أن يصنع المسؤول الإداري من ملاحظته قيمة في التأثير على حسن نطاق العمل وإتقانه وان يصنع على إبداء أوجه الانحرافات أو الأخطاء ونقاط القصور ويوصي بالحلول بشأنها ومثال على ذلك الوسائل الرقابية في مراجعة طرق الأداء أو الحسابات والسياسات أو الخطط، ويعني التفتيش فحص سلامة الأعمال الإدارية من الناحية الشكلية أو الموضوعية وفقاً للخطط المهيأة ويتم تفريق النتائج في إحصائيات وتقارير خصيصاً لهذا الهدف ويتم التفتيش بوسيلة الانتقال إلى مواقع العمل لفحص السجلات والمستندات والوثائق الرسمية وغيرها من الأوراق للتأكد من مستوى انجاز العمل ومواطن الخلل والكشف عن أسبابه وتعيين المسؤول عنه وللتفتيش قد يكون دورياً (شهرياً، فصلياً سنوياً،،) ومفاجئاً أحياناً وقد يكون نطاق التفتيش كلياً أو جزئياً^(٣).

ثالثاً/ الشكاوى: حق الشكوى والتظلم أو البلاغ تتيح الأنظمة الإدارية للأفراد أو الموظفين ضد عمل معين تم اتخاذه بصورة مخالفة للقانون حيث يتم رفع هذه الشكاوى إلى السلطات الرئاسية كما تعد وسيلة الشكوى أشبه بالرقابة الشعبية من جهة الإدارة لذلك عملت الأجهزة الإدارية على تعيين مكاتب للشكاوى وتلقي التظلمات والبلاغات وقد يكون هذا هو الأسلوب السائد في الوزارات والإدارات المحلية، ومتى ما كانت النظرة جدية إلى هذه الشكاوي وعدم تقديم البلاغات الكاذبة والكيدية من المواطنين يؤدي ذلك إلى نجاح مكاتب الشكاوى وتحقيق هذه الرقابة هدفها^(٤).

(١) ينظر التقرير السنوي لهيئة النزاهة الاتحادية لسنة ٢٠٢٠.

(٢) ينظر الى التقرير نصف السنوي لهيئة النزاهة الاتحادية لسنة ٢٠٢١.

(٣) د. موسى اللوزي، التنمية الإدارية، عمان، الأردن، ٢٠٠٢، ص ١٢٩.

(٤) د. شوقي ناجي جواد؛ إياد محمود الرحيم؛ رضا عبد الرزاق وهيب، مبادئ الإدارة العامة، دار الكتاب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩١، ص ٢٠٦.

وفي العراق حيث يتمكن الفرد أو الموظف تقديم الشكاوى عن طريق مكاتب الشكاوى أو إلى المسؤول الإداري مباشرة وعلى المسؤول إن يحسمها أو يحيلها إلى المسؤول الإداري الأعلى، ومن الوسائل الأخرى يوضع صندوق للشكاوى في إعلانات الدوائر الفرعية أو الوزارات وهذه الطريقة لم تتج بصور فعالة لأن الموضوع لم يؤخذ على محمل الجد وهذه الصناديق لم تعد إلا جزءاً من أثاث مبنى المؤسسات أو الوزارات، هذا وقد خصصت بعض الوزارات والدوائر الفرعية والجهات الرقابية المستقلة هواتف للشكاوى ، أو بريد إلكتروني بعد انتشار خدمة شبكة المعلومات الدولية لتلقي الشكاوى من المواطنين. حيث تلقت هيئة النزاهة (٤٥٧٢) بلاغاً، وبلغ عدد الأخبار (٥٦٨٧) أخبار خلال عام ٢٠١٩^(١)، وفي عام ٢٠٢٠ بلغ عدد البلاغات (٤١٨٩) بلاغاً وعدد الأخبار (٦٨٤٨) أخباراً^(٢)، ويتعامل في بريطانيا عدد المجتمعات المحلية مع خطوط ساخنة ضد الاحتيال، للأعمال التي تتعرض للمضايقة من قبل المفتشين مع الحفاظ على هوية المشتكين^(٣).

رابعاً/ الموازنة: تعد الموازنة من الوسائل المهمة التي تستعملها السلطات الإدارية لاجراء الرقابة فهي تعد أداة رقابة لرسمها الحدود التي لا يجوز تخطيها في الانفاق الأمر الذي يمكن السلطات من القيام بمقياس مدى التقدم وتقييم النجاح في المنظمة^(٤). ويتم بوساطة هذه الرقابة التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة للسنة المالية المعنية قد أتى وفق الأهداف المحددة في الموازنة العامة^(٥). وتعد الرقابة على الموازنة من أهم وسائل الإصلاح الإداري، لأنه يؤدي إلى ترشيد النفقات العامة وزيادة حصيلة الإيرادات وتحقيق العدالة الاجتماعية في الانفاق والإيراد، فآفة الفساد وعدم الانضباط الإداري يسمو على الأجهزة الحكومية عندما تتمتع بسلطات واسعة دون قيود أو رقابة فعندما تنتشر الوساطة والرشوة والمحسوبية بين الموظفين والمسؤولين المنحرفين يؤدي ذلك إلى قلة الانتاج وتزايد النفقات العامة على حساب هدر موارد وأموال الدولة، وبذلك تحد هذه الرقابة من معظم الفساد في أجهزة الدولة^(٦).

(١) ينظر التقرير السنوي لهيئة النزاهة الاتحادية لسنة ٢٠٢٠.

(٢) ينظر التقرير السنوي اعلاه ذاته.

(٣) د. محمد يونس خان؛ د. هشام صالح غرابية، الإدارة المالية، عمان . الأردن، ١٩٨٦، ص ٢٢.

(٤) د. حمد راشد الغدير، الإدارة العامة، عمان . الأردن، ٢٠٠١، ص ١٢٣.

(٥) د. علي حسين احمد الفهداوي، الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية، مجلة العلوم السياسية، ع ٩٥، ٢٠٢٠، ص ٤٢٤.

(٦) ستتنا عمر حسين، المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٦، ص ١٥٩.

وإن ما موجود في الواقع انتشار الفساد بصورة واضحة في المقاولات والمشتريات والعقود الحكومية، وعقود الصيانة والتلاعب في المواصفات الفنية وبعضه يتم باتفاق مسبق غير معلن بين الدائرة المعنية والمورد، وفي بعض الدوائر المسؤول الأول يقوم بنفسه في جلب عروض الشراء وما على اللجنة سوى الموافقة على الشراء. لذا يجب على الدولة وضع الخطط اللازمة لتعزيز الدور الرقابي ومكافحة الفساد عن طريق استعمال الأساليب العلمية في الرقابة ومنح العاملين فيها مكافأة تشجيعية واحلال الكفاءات الإدارية العلمية في الأجهزة الإدارية وابعاد الفاسدين عن المناصب القيادية.

المطلب الثاني

صور الرقابة الإدارية

قد يتبع المشرع أكثر من أسلوب لتطبيق الرقابة الإدارية من أجل الوصول إلى الغاية النهائية المراد منها، والتي تتجلى في ضمان احترام السلطة الإدارية لمبدأ المشروعية وتحقيق المصلحة العامة. والرقابة الإدارية كونها وأحدى الأدوات القانونية التي يملكها المشرع فإنها تتأثر تبعاً لذلك، مما يسفر إلى تباين صور الرقابة الإدارية أو أنواعها وبناءً على ذلك سوف نتناول الرقابة الذاتية التي تمارسها الإدارة في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني سنتناول الرقابة بناءً على تظلم من ذوي الشأن. ونختتم في الفرع الثالث الرقابة الإدارية على تحصيل أموال الدولة في العراق وكما يأتي:

الفرع الأول

الرقابة الذاتية

إن الرقابة الإدارية تتحقق عندما تقوم الإدارة بمراجعة أعمالها في فحص مدى مشروعيتها أو ملائمتها من تلقاء نفسها وينتج عنها سحب القرارات الإدارية أو إلغائها أو تعديلها إذا اكتشفت عدم صحتها، احتراماً لمبدأ المشروعية وحقوق الأفراد المتولدة عن تلك القرارات، وهذه الرقابة لا تقتصر على تصرفات الإدارة مع القواعد القانونية، بل تمتد إلى الهدف الذي صدرت من أجله فهي رقابة مشروعية ورقابة ملائمة في آن واحد^(١).

وتتولى الإدارة هذه الرقابة من تلقاء نفسها من دون تظلم يتقدم به ذوو الشأن، حيث تلتزم الجهات الإدارية وهي تمارس أوجه نشاطها بضرورة احترام مبدأ المشروعية الإدارية ومن ثم قيامها بمراجعة قراراتها من قبلها بشكل مباشر بدون وجود شكوى أو اعتراض من قبل الغير تجاهها^(٢) وهي أما إن تكون رقابة ولائية أو رقابة رئاسية. وسنبين ذلك تباعاً:

أولاً: الرقابة الولائية: وهي الرقابة التي تقوم بها الجهة الإدارية ذاتها التي أصدرت القرار، وفي هذه الرقابة تعيد الإدارة نفسها النظر في قراراتها التي أصدرتها، سواء بتعديل قراراتها أو إلغائها أو سحبها، فمثلاً نجد إن المخمن المختص قد يقوم في تقدير دخل أحد المكلفين بأكثر من حقيقته، ويتبين بعد ذلك

(١) د. سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة، مبدأ المشروعية، منشأ المعارف، الاسكندرية، بلا سنة طبع، ص ١١٠.

(٢) د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠١٠، ص ٥٤.

أن هناك زيادة مبالغية في التقدير قبل أن يتم الطعن به، عندها يقوم المخمن بتصحيح هذا التقدير^(١). ونص قانون ضريبة الدخل الأردني على إمكانية مراجعة إجراءات وقرارات تقييد الدخل بعد التدقيق من قبل الموظف المختص، في مدة لا تزيد عن أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو تعديله أو إصدار قرار التقدير الإداري أو فرض ضريبة مقطوعة، وله أن يصدر قرار معدل لأي من هذه القرارات إذا وجد خطأ في تطبيق القانون، إذا أغفل قرار التقدير السابق لحقيقة أو واقعة معينة تؤثر في التقدير^(٢). وقانون ضريبة الدخل المصري، خول الإدارة الضريبة بالقيام من تلقاء نفسها بتصحيح الأخطاء المادية والحسابية إذا وجدت^(٣)، ولا نجد مثل هذا النوع من الرقابة في قانون ضريبة الدخل العراقي ورغم عدم النص على هذا النوع من الرقابة لكن لا يوجد ما يمنع من ممارستها لأنها تعد من الأمور المسلم بها في ميدان عمل الإدارة.

ثانياً: الرقابة الرئاسية: وهي الرقابة التي يقوم بها الرئيس الإداري على قرارات مرؤوسيه فيستطيع هنا بما يملك من صلاحية رئاسية أن يلغي قرارات مرؤوسيه أو يعدلها أو يسحبها، في المدة القانونية المحددة لذلك حتى لا تمس المراكز القانونية للأفراد، وفي الأخص القرارات التي ترتب حقوقاً للغير^(٤). ومثال على ذلك للوزير في العقوبات الانضباطية كرئيس إداري حق تعديل العقوبة في إلغائها أو تعديلها ضمن المدة المحددة^(٥).

والرقابة الرئاسية، أما أن تكون قبل صدور القرار الإداري (الرقابة السابقة) يزولها الرئيس الإداري عن طريق التوجيه والإرشاد إلى مرؤوسيه التي تلزمهم العمل ضمنها وتسمى هذه الرقابة بالمانعة أو الوقائية^(٦) وقد تكون هذه الرقابة عن طريق تصريح (طلب الإذن) أشار المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل، إلى ضرورة استحصال إذن من الرئيس الإداري قبل إجراء التصرف، وهو بذلك يلزم موظفي الإدارة الضريبية في ضرورة حصولهم على تخويل من رئيس الإدارة لممارسة صلاحياتهم، وبعبكسه تكون تصرفاتهم مخالفة للقانون، وهدف للإلغاء من قبل الرئيس^(٧).

(١) حسين زاير جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، مصدر سابق، ص ١٣٦.

(٢) تنظر: الفقرة (أ) من المادة: (٣٤) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٣) تنظر: المادة (٩٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري النافذ.

(٤) د. عبد القادر بابنة، القضاء الإداري، دار تويقال، المغرب، ١٩٨٥، ص ٤٠.

(٥) د. ابراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الاداري، ابو العزم للطباعة، ٢٠٠١، ص ٢٣١.

(٦) د. ابراهيم عبد العزيز شيحا، ابراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الادارة العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية ٢٠٠٤،

ص ٤٤١

(٧) تنظر: الفقرة (ب) من المادة: (٦١) من قانون ضريبة الدخل الاردني السابق.

واتفق المشرع المصري في ذلك على موظفي الإدارة الضريبية الذين لهم صفة الضبط القضائي استحصال إذن من وزير المالية إذا ما أرادوا الدخول إلى مكان عمل المكلف خلال ساعات عمله دون اخطار سابق^(١)، وإلزام رئيس الإدارة الضريبية استحصال إذن وزير المالية إذا أراد احتساب الضريبة قبل التاريخ المحدد لاستحقاقها^(٢).

وفي قانون ضريبة الدخل العراقي تم تحديد الصلاحيات لوزير المالية أو تخويل الوزير المذكور هذه الصلاحيات إلى موظف آخر، وليس لأي موظف أن يمارس أي من هذه الصلاحيات إلا بعد تخويل صادر من الوزير^(٣)، وكذلك في نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي ألزم موظفي الإدارة الامتناع عن القيام بالاطلاع والفحص الضريبي مالم تخولهم الإدارة القيام بهذا العمل^(٤). ومع هذا لم تسلم هذه الرقابة من النقد كونها تنال من استقلالية العمل الإداري وتجعل من الجهة الإدارية لا تملك التنفيذ سوى الاقتراح مما يجعلها تبع للجهة الإدارية العليا ولها من المزايا عن طريقها نستطيع اكتشاف وإظهار الانحرافات بشكل فوري وقبل حدوثها قدر الإمكان حتى يمكن معالجة الانحراف وإعادة مسيرة النشاط إلى الاتجاه الصحيح قبل تفاقم الأمر^(٥).

كما يمكن أن تكون الرقابة الرئاسية لاحقة بعد صدور القرار الإداري حيث يراجع فيها الرئيس الإداري قرارات رؤوسيه عن طريق التقارير غالباً ما تكون بصورة دورية في تعديلها أو إلغائها أو سحبها، إذا وجد فيها مخالفة للقانون^(٦)، أو عن طريق التصديق على بعض التقديرات التي تصدر من المخمنين تتطلب إلى مصادقة الرئيس الإداري من أجل إن تكون قابلة للتنفيذ، وبإمكان الرئيس مراجعة وتدقيق هذه التقديرات وإصدار قراره بالموافقة عليها أو إلغائها أو تعديلها إذا في حال مخالفتها للقانون أو عدم ملائمتها للظروف^(٧).

(١) تنظر: المادة: (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري النافذ.

(٢) تنظر: المادة: (٩٠) من القانون اعلاه ذاته.

(٣) نصت المادة: (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بأن: (لوزير او من يخوله ان يحجز على الاموال...)

(٤) تنظر: المادة: (٦/ أولاً) من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي النافذ.

(٥) د. سامي جمال الدين، الإدارة والتنظيم الإداري، مؤسسة حورس الأهلية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٢٨٧.

(٦) عمر محمد مرشد الشويكي، الرقابة على اعمال الادارة وتطبيقاتها في الاردن، مصدر سابق، ص ٢٧٨.

(٧) د. ابراهيم عبد العزيز شبحا، المصدر السابق، ص ٤٤١.

وذهب قانون ضريبة الدخل الأردني في القول (للمدير وفق تعليمات يصدرها اخضاع قرارات التدقيق وقرارات التقدير الإداري والقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض لتدقيقه مباشرة ولا يكون أي من هذه القرارات أي أثر قبل المصادقة عليه من المدير)^(١) .

وجاء في قانون الضريبة على الدخل المصري بالقول : (.... تختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) ولا يكون قرار اللجنة نافذ إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة)^(٢) .

أما في قانون ضريبة الدخل العراقي، فلم يرد نص يختص في مصادقة الرئيس الإداري على القرارات والتصرفات الصادرة عن الإدارة الضريبية لنفاذها، وفي صياغات العمل إن الهيئة العامة للضرائب، في أغلب قراراتها وتصرفاتها لا تكون سارية إلا بعد مصادقة رئيس الهيئة، ومنها أن اتفاق المكلف مع القسم المختص في الهيئة حول تقدير الدخل والضريبة المفروضة لا يكون نهائياً إلا بعد مصادقة رئيس الهيئة^(٣) . ومع كل هذه الصفات للرقابة الإدارية، إلا أنها تعاب في، إنها لا تكشف الخلل إلا بعد وقوعه فيكون من الصعب إزالة الخلل وإصلاحه^(٤)، فهنا يمكن الرقابة اللاحقة سلطة إلغاء العمل الإداري المخالف للقانون، وسلطة إيقاع الجزاءات على المخالفين على وجه السرعة لأن التأخير في الإيقاع يفقدها قيمتها وفعاليتها

الفرع الثاني

الرقابة بناءً على تظلم

التظلم الإداري هو طلب يقدمه صاحب الشأن إلى الإدارة لإعادة النظر في قرار إداري يدعى مخالفته للقانون^(٥). وهو وسيلة قانونية من الوسائل التي تسمح للشخص في إصدار قرار إداري متفق مع القانون^(٦) والتظلم الإداري تشكي يرفع من صاحب المصلحة المخاطب بالقرار الإداري الذي صدر من الإدارة، يريد فيه رفع الظلم عنه، ولا شروط له عدا المدة القانونية الواجب مراعاتها في تقديم التظلم

(١) ينظر المادة: (٣٥) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٢) ينظر المادة: (١٢٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري النافذ.

(٣) حسين زاير جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، مصدر سابق، ص ١٣٩.

(٤) د. سعيد يحيى، الرقابة على القطاع العام، مصدر سابق، ص ١١٠.

(٥) ينظر: د. سليمان محمد الطماوي ، القضاء الاداري ، الكتاب الاول قضاء الالغاء ، القاهرة ، دار الفكر العربي ١٩٨٦، ٦٢٢ص.

(٦) ينظر: د. ماجد ارغب الحلو ، القضاء الاداري ، مصدر سابق ، ص ٣٢٥.

الوجوبي والجوازي، ففي بعض الأوقات يكون التظلم وجوبي يحتم على صاحب الشأن إن يسلكه قبل الدخول للمسلك القضائي، وفي أوقات أخرى يكون التظلم جوازي، إذ يكون صاحب الشأن حراً في رفع التظلم من عدمه أو مراجعة القضاء بشكل مباشر، وفي كلا الحالتين أي في التظلم (الوجوبي أو الجوازي) ^(١)، يمكن إن يكون طريقة لحل الخلاف بين الطرفين بشكل ودي قبل اللجوء إلى المسلك القضائي الذي يتميز في صعوبته وكثرة نفقاته وطول مدة حسمه. وفي الشأن الضريبي عرف التظلم بأنه الطلب الذي يعترض بموجبه المكلف على قرار تقدير الدخل الذي مر بجميع مراحلها، لوجود أسباب قانونية أو موضوعية ^(٢). والتظلم يكون على أنواع وهذا ما سوف نبينه تباعاً.

أولاً: التظلم الولائي: وهو التظلم الذي يقدمه صاحب الشأن إلى الجهة مصدرة القرار، ويجب أن يستند فيه صاحب الشأن على اسس قانونية صحيحة يبين فيها إن الإدارة خالفت القانون، حتى يرتضي به مصدر القرار ويكون حافظاً للإدارة بأن تلغي قرارها أو تعدله أو تسحبه ^(٣). وهو التماس يقدم إلى من صدر منه القرار المشكو منه الذي يطالب فيه الإدارة بدراسة قرارها ومراجعتها ^(٤). ويتيح هذا النوع من التظلم لرجل الإدارة الذي صدر منه القرار الإداري المتظلم منه، مراجعة قراره وفحصه من جديد فإذا تبين له خطأ ما في تصرفه فإنه يستطيع تصحيح تصرفه الخاطئ من تلقاء نفسه، ويكون ذلك بسحب قراره أو إلغائه أو تعديله بما يتفق مع القانون ^(٥). وفي قانون ضريبة الدخل العراقي اوجب على المكلف أن يقدم (تظلم) إلى الإدارة الضريبية بشأن تقديرها لدخله واحتساب الضريبة المفروضة عليه، وفي حال رفض الإدارة لهذا الاعتراض، للمكلف أن يلجأ إلى اللجان الاستئنافية ^(٦). والمخمن الذي له صلاحية التخمين، يستطيع تقديم اعتراض (تظلم) لديه في موضوع تقدير أحد الدخول، وله أن يتجاوب لهذا الاعتراض متى

(١) محمد خليفة الخليلي، التظلم الاداري دراسة مقارنة بين قوانين المملكة الاردنية الهاشمية والامارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٢

(٢) د. موفق سمور المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، ط١، عمان، ٢٠٠١ ، ص ١٠٤ .

(٣) د. ابو بكر مصطفى بعيه، الرقابة الادارية، المؤسسة العربية للعلوم الادارية، بلا سنة طبع، ص ٣٨.

(٤) د. سليمان الطماوي ، النظرية العامة للقرارات الادارية ، ط٦، ١٩٩١، ص ١٩.

(٥) عبدالله محمد محمود، الاحكام الجزائية والموضوعية للتظلم الاداري، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية ، ١٩٩٤ ، ص ٤٣.

(٦) حيث جاء في قرار الهيئة التمييزية رقم: ٢٠٠٠/٤٦ ، في : ١٩/١٢ / ٢٠٠٠ بأن : (يرد الاستئناف شكلاً اذا كانت الضريبة مقدرة ولم يُعترض عليها لدى السلطة المالية) .

ما وجد أنه غير صحيح^(١) . وقد ينتقد هذا النوع من التظلم عندما يأخذ الرئيس الإداري العزة بالإثم في امتناع مراجعة النظر في القرار رغم علمه في الغالب بالعيب الذي اتسم به القرار .

ثانياً: التظلم الرئاسي: وهو الرقابة التي يزاولها الرئيس على أعمال مرؤوسيه، متى ما قدم له أحد الأشخاص اعتراضاً على قرار إداري ورد عن أحد مرؤوسيه، وتأثيره في مركزه القانوني^(٢) .

وهو التظلم الذي يقدمه صاحب المصلحة إلى الجهة الرئاسية لتلك السلطة الإدارية التي صدر عنها القرار، التي يمتلك فيها الرئيس الإداري من صلاحيات تجاه مرؤوسيه يستطيع من خلالها تصحيح أخطائه، حيث يبين صاحب الشأن الأسباب التي دعت به يعتقد بأن الإدارة خالفت القانون، الذي يطلب فيه من الرئيس الإداري إلغاء قرار مرؤوسيه أو تعديله أو سحبه، قد يكون التظلم الرئاسي ذا درجة الواحدة، يكون للمتظلم مراجعة جهة رئاسية واحدة أو قد يكون التظلم الرئاسي متعدد الدرجات، حيث يكون للمتظلم مراجعة أكثر من رئيس إداري للموظف الذي أصدر القرار^(٣) . وهذه السلطة تسمح للرئيس الأعلى برقابة نشاط مرؤوسيه، واكتشاف أوجه الخلل والقصور في إدارته، وتقييم أداء الموظفين، وضمان تحقيق التنسيق المنشود لرفع كفاءة الإدارة وانتاجها^(٤) . ومن الواضح يمثل التظلم الرئاسي أداة رقابية على نشاط المرؤوسين، ويساعد في الكشف عن مواطن الخلل والقصور في الجهة الإدارية، توفر فرصة أكبر في ضمانات الحيدة والموضوعية في نظر التظلم من قبل الرئيس الإداري لما يتمتع به من خبرة ودراية تامة في معطيات الأمور والفصل فيه.

وقد أخذ المشرع الأردني بهذه الرقابة في الشؤون الضريبية في حالتين:

الأولى: أن يتظلم كل شخص ينطبق عليه قرار الضريبة المقطوعة أمام مدير الإدارة الضريبية لإعادة النظر في القرار، على أن يكون التظلم خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه بالقرار أو من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها^(٥)، وللمدير بعد نظره بالتظلم أن يخفض الضريبة أو يلغيها ويأمر بتقدير

(١) قيصر يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد كلية القانون ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٢٤ .

(٢) د. صباح عبد الكاظم شبيب ، دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الاداري في العراق، ط ١ ، الدار العربية للعلوم ناشرون ، لبنان ، ٢٠١٦ ، ص ٣٧٠ .

(٣) د. عبد الغني بسيوني، ولاية القضاء الإداري على أعمال الإدارة، منشأة المعارف بالأسكندرية، ١٩٨٣، ص ٩٢ .

(٤) عبدالله محمد محمود، الاحكام الجزائية والموضوعية للتظلم الاداري، مصدر سابق، ص ٤٥ .

(٥) اجاز المشرع الاردني في الفقرتين : (أ، ب) من المادة: (٣٢) من قانون ضريبة الدخل، لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يعتبر في الحالات التي لا تزيد فيها مقدار الضريبة النهائية المقدرة على أي شخص طبيعي في أي سنة من السنوات على ألف دينار ضريبة أساسية، على ألا تزيد على خمس سنوات، كما أجاز له أيضاً أن يصدر قراراً يفرض

الدخل والضريبة المترتبة عليه وفق الوسائل التي نص عليها القانون، والقرار الذي يصدر بهذا الشأن يجوز الطعن به أمام محكمة البداية الضريبية^(١) .

الثانية: للمكلف تقديم تظلمه إلى وزير المالية ويقدم التظلم خلال ثلاثين يوم من تاريخ التبليغ بالضريبة المفروضة، وللوزير أن يخفض مبلغ الضريبة الإضافية أو يلغيها إذا أقتنع بالأسباب المقدمة، وإذا لم يقتنع المكلف بقرار الوزير له أن يطعن به أمام المحكمة خلال ثلاثين يوم من تاريخ التبليغ^(٢) .

أما موقف المشرع المصري من الاعتراض (التظلم) الرئاسي في قانون ضريبة الدخل فإنه يمنح لكل مكلف خاضع للضريبة على المرتبات والأجور، والتي تستقطع من المنبع، أن يعترض إلى الجهة التي قامت بالخصم الضريبي منه، خلال ثلاثين يوم من تاريخ تسليم الإيراد، ولهذه الجهة أن ترسل التظلم مشفوعاً بردها إلى الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوم من تاريخ تقديمه إليها، وعلى الأخيرة فحص التظلم وإخطار الجهة المختصة داخل الإدارة بتعديل قرار التقدير إذا تبين لها صحته، وإذا لم تقتنع بالأسباب التي بني عليها التظلم، فلها أن تحيله إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام القانون، وإخطار المتظلم بقرارها خلال ثلاثين يوم من تاريخ الاحالة^(٣).

جاء في موقف المشرع العراقي من الاعتراض (التظلم) الرئاسي للمكلف الحق بأن يعترض على تقدير الإدارة التي بالغت في دخله حسب أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي على أن يقوم في تقديم اعتراضه خطياً إلى الإدارة الضريبية، وأن يبين أسباب اعتراضه، والتعديل الذي يطلبه، مع تقديم الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة لإثبات صحة اعتراضه. وان يقدم تظلمه خلال مدة (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ به^(٤)، وأجاز القانون للسلطة المالية أن تقبل الاعتراض من المكلف بعد مضي المدة المعينة ، إذا اقتنعت بأنه لم يتمكن من تقديمه لغيابه عن العراق، أو لمرض أقعده عن العمل، أو لسبب قهري آخر^(٥) ، ولا ينظر في اعتراض المكلف مالم يدفع الضريبة خلال مدة الاعتراض، بشكل كامل خلال المدة المذكورة ، وأجاز

بموجبه ضريبة دخل سنوية مقطوعة على الشخص الطبيعي الذي يقل دخله الإجمالي عن مائة ألف دينار، على أن يحدد مدير الادارة بموجب هذا القرار أنواع الدخول التي يفرض عليها تلك الضريبة والسنوات التي تسري عليها .

(١) تنظر: الفقرتان: (ج ، هـ) من المادة : (٣٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٢) تنظر: الفقرتان: (أ ، ب) من المادة : (٦٥) من القانون اعلاه ذاته.

(٣) تنظر: المادة: (١١٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري النافذ.

(٤) طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنجري، ط١، بغداد، ٢٠١٢ ، ص٢٤٧.

(٥) تنظر: الفقرتان: (١ ، ٢) من المادة : (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

القانون للإدارة الضريبية ووفقاً لسلطتها التقديرية أستيفاء مبلغ الضريبة على اقساط وفقاً لتعليمات تصدرها وزارة المالية^(١) . وإذا لم تقتنع الإدارة بالأسباب المقدمة يصبح التقدير قطعياً ولا يقبل الاعتراض^(٢).

وبعد اتمام الشروط أعلاه تنتظر الإدارة في تظلم المكلف، ولها أن تتفأهم معه على تقدير الدخل بصيغة ترضي الطرفين، وخلالها يصبح التقدير قطعياً لا يقبل الاعتراض^(٣)، أو أن تصدر قراراً بتخفيض الضريبة أو إلغائها إذا تبين لها صحة ادعائه، وإذا أبت الإدارة التظلم الذي تقدم به المكلف، له أن يطعن بهذا القرار أمام لجنة الاستئناف خلال (٢١) يوم من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه^(٤).

أما التظلم في القرارات الإدارية الضريبية الخاصة بالحجز الإداري الاحتياطي والتنفيدي على المال المنقول فيكون أمام رئيس الإدارة الضريبية خلال ثلاثة أيام من تاريخ تبليغ المكلف بإيقاع هذا الحجز، أما في الحجز الإداري الاحتياطي والتنفيدي على العقار، فيكون التظلم أمام منفذ العدل المختص، خلال ثلاثة ايام من تاريخ ابلاغه بإيقاع هذا الحجز^(٥).

ثالثاً: التظلم إلى اللجان الإدارية: قد تكون تشكيل لجان إدارية بنص القانون مهمتها النظر في تظلمات الأفراد تجاه القرارات الإدارية، فاللجان هذه تكون مستقلة مختصة فقط لا تكون ولائية أو رئاسية يكون عملها بمهنية بكل حيطة وموضوعية، وأن تراعي في تشكيلها العناصر ذات الكفاءة العالية والخبرة، وعدد محدد من الأعضاء وباختصاصات مختلفة ويكون تشكيل اللجان الإدارية المختصة بالتظلمات مشابه في تشكيل اللجان القضائية، من حيث الكفاءة والحيادية في دراسة القرارات الإدارية والمعالجة لها بالتأييد أو التعديل بالزيادة أو النقصان^(٦).

ومن تطبيقات اللجان الإدارية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الذي ما أكد عليه المشرع في حق المكلف الذي يعترض على صحة فرض الضريبة أو تقدير دخله أن يطعن في التقدير أولاً أمام السلطة المالية التي تتمثل في مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الاختصاصات المنصوص عليها في

(١) تنظر: الفقرة: (٣) من المادة: (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) تنظر: المادة: (٣٤) من القانون اعلاه ذاته .

(٣) تنظر: المادة: (٣٤) من القانون نفسه .

(٤) تنظر: الفقرة: (١) من المادة: (٣٥) من القانون نفسه .

(٥) حسين زابر جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، رسالة ماجستير، جامعة المستنصرية، كلية القانون، ٢٠١٨، ص ١٤٢.

(٦) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، ط١، دار الحامد، ٢٠١٥، ص ٣٠٥.

القانون^(١). وهذا ما نصت عليه المادة (٣٣/ أولاً) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ^(٢) وعليه فإنه يلزم على المعارض أمام الجهة الإدارية أن يقدم الاعتراض تحريراً ومسبباً والطلب الذي يروم إليه المعارض معززاً ذلك بالأدلة المطلوبة، وأن يكون الاعتراض خلال مدة (٢١) يوم من تاريخ التبليغ إذا لم تكن هناك أسباب قهرية أخرى، وعلى المعارض دفع مقدار الضريبة خلال مدة الاعتراض مرة واحدة. وبعد تحقيق الشروط تقوم السلطة المالية بالنظر في اعتراض المكلف ومن حقها قبول أو رفض الاعتراض، وفي حال رفضها لقرار الاعتراض، للمكلف الطعن أمام الجهات الأخرى^(٣)، أما في حال قبول الاعتراض سيعاد النظر في مقدار الضريبة أو الأقساط التي وزعت عليها، أو قد يحصل اتفاق يكون حاسماً للنزاع بصورة نهائية^(٤).

المطلب الثالث

الرقابة الإدارية على تحصيل أموال الدولة في العراق

تمارس الرقابة من قبل الأجهزة الوزارية المركزية في صور متعددة فتراقب الملائمة للتأكد من حسن أداء السلطات الإدارية لأعمالها ومدى موافقتها للمصلحة العامة، والتأكد من مدى احترام الهيئات المحلية في عملها للقانون من خلال رقابة المشروعية. وتمارس هذه الرقابة من جهات متعددة في التنظيم الإداري بدءاً من رأس الهرم الإداري مروراً بوزارة المالية وهيئات التفتيش والدوائر المختصة في الأقسام المالية في الوزارات، ومن أجل تسليط الضوء على موضوع الرقابة الإدارية سنبحث ذلك في رقابة مجلس الوزراء ومن ثم رقابة وزارة المالية وهذا ما سوف نتناوله تباعاً.

أولاً: رقابة مجلس الوزراء: يمارس مجلس الوزراء بموجب الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ اختصاصاً رقابياً وتشريعاً^(٥)، والاختصاص الرقابي الذي جاء به الدستور العراقي (يمارس مجلس

(١) فؤاد العطار، رقابة القضاء لأعمال الإدارة، ط٢، دار الكتاب العربي، القاهرة، ١٩٦٠ - ١٩٦١، ص ٣٦٢.

(٢) (للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدّر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه مبيناً اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لاثبات اعتراضه).

(٣) بان صلاح عبد القادر الصالحي، الطعن بقرار ضريبة الدخل، مكتبة السيسبان، ٢٠١٦، ص ١٢٣،

(٤) المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (إذا تم الاتفاق بين المعارض والسلطة المالية على تقدير الدخل او قدم الاعتراض بعد المدة القانونية ولم توافق السلطة المالية على تمديدتها يصبح التقدير قطعياً ولا يقبل الاعتراض).

(٥) ينظر الى المادة (٨٠) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ.

الوزراء الصلاحيات الآتية: أولاً — تخطيط وتنفيذ السياسة العامة للدولة والخطط العامة والإشراف على عمل الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة^(١)، فهذه المادة تتناول بوضوح الرقابة الإدارية العليا التي يقوم بها مجلس الوزراء من حيث وضع الخطط العامة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية داخل الدولة، وينفذ الموازنة العامة، وتكون رقابته شاملة (سابقة ولاحقه ومرافقة) على جميع المؤسسات التابعة له، وله سلطة رقابية رئاسية تسلسلية عليا على جميع الموظفين العاملين بدءاً من أصغر موظف وانتهاء بالوزير أو نائب رئيس الوزراء^(٢).

وجاء في نص المادة (٧٨) من الدستور العراقي النافذ: (رئيس مجلس الوزراء هو المسؤول التنفيذي المباشر عن السياسة العامة للدولة..... يقوم بإدارة مجلس الوزراء ويتأخر اجتماعاته وله الحق بإقالة الوزراء، بموافقة مجلس النواب)، من خلال نص هذه المادة يكون رئيس مجلس الوزراء هو الجهة الرقابية على أفعال الإدارة كافة، وبالرغم من مسؤولية العامة عن سياسة الدولة بصيغة مباشرة، فيكون من حقه الرقابة الإدارية التي بمقتضاها تفرض الهيئات الإدارية العليا في السلم الإداري رقابتها على التصرفات التي تقوم بها الهيئات الإدارية التي دونها^(٣)، بما يكفل إلزامها بالقانون، ونتيجة هذه الرقابة تمكن رئيس مجلس الوزراء صلاحية التوجيه وإصدار الأوامر وإقالة أي وزير يكتشف لديه إنحرافات، ويمتلك الوزير سلطة رقابية إدارية لكونه الرئيس الأعلى في وزارته فله اختصاصاته الإدارية وصلاحياته في فرض العقوبات الانضباطية، على الموظفين المخالفين، وله سلطة رقابية مباشرة من خلال وكيل الوزارة أو المدراء العامين ومدراء الأقسام ومسؤولي الشعب والوحدات الإدارية، فهو يتابع خطط الوزارة ومراقبة أعمال الموظفين وإحالة المخالفين إلى اللجان التحقيقية والمتهمين منهم بأرتكاب جرائم إلى القضاء بعد إجراء التحقيق الإداري معهم ومعاقبة المقصرين منهم وتضمنهم في حال الحقوا ضرراً في المال العام بسبب الأهمال أو التقصير أو مخالفتهم للقوانين والأنظمة والتعليمات^(٤). وجاء في قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ بالقول (١- للوزير المختص إن يُضمن الموظف الأضرار التي تكبدتها الخزينة بسبب أهماله أو مخالفته القوانين والأنظمة والتعليمات المرعية....)^(٥) وجاء قانون انضباط موظفي الدولة

(١) ينظر الفقرة (أولاً) المادة (٨٠) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) محمد رفعت عبد الوهاب، القانون الدستوري، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٠، ص ٢٥٦.

(٣) د. عبدالعزيز عبدالمعظم خليفة الاسس العامة للقرارات الادارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠١٢، ص ٢٥٢.

(٤) انظر في ذلك: المادتين (١٠ و ١١) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ م المعدل، والمادة (٩) من قانون التضمين رقم (٣١) لسنة ٢٠١٥ م.

(٥) المادة (٦١) من قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠

والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل^(١) لبيّن الأحكام التي تدل بجلاء على الرقابة الإدارية التي تكون من جهة أعلى من الجهة التي اتخذت القرار التي يقوم بها الرئيس على المرؤوسين لتأمين الهدف المرجو من ممارسة العمل الإداري إلا وهو المصلحة العامة. فالعقوبات هي وسيلة لردع كل مرؤوس يخل بواجباته الوظيفية.^(٢) وكذلك نص القانون أعلاه على واجبات الموظف (المحافظة على أموال الدولة التي في حوزته أو تحت تصرفه واستخدامها بصورة^(٣))، وكذلك هناك أفعال حرم المشرع على الموظف القيام بها وفي مقدمتها الفساد المالي والهدر في المال العام^(٤)، وبهذا يمارس مجلس الوزراء حماية النظام والمال العام والحارس الأمين على مصلحة الشعب وإلزاماً عليه إن يقف أمام أي تصرف خاطئ للأجهزة الإدارية، ووقايتها من أي هدر في المال العام وتصحيح الانحرافات والاختفاء عن طريق التوجيه المستمر ضمن الصلاحيات الرقابية لحماية المال العام وإن رقابة مجلس الوزراء رقابة متابعة مكتبية على وفق ما يتم عرضة على المجلس^(٥). وفي ضوء ما تقدم يتضح وجود إشارة واضحة وصريحة إلى الرقابة من خلال ما ورد من نصوص في دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ والتشريعات العراقية الأخرى، التي تشير بشكل صريح وواضح إلى الرقابة الإدارية في جميع صورها من أجل حماية مبدأ المشروعية والمصلحة العامة وسيادة القانون.

ثانياً: رقابة وزارة المالية: لوزارة المالية دور مهم وحيوي ويتحدد دورها في تقييد صلاحية الصرف من احتياطي الطوارئ بما يحقق الاستخدام الأمثل للمال العام في حدود السياسة العامة للدولة وخطط

(١) المادة (١٢/١) أولاً قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل تنص على (.....للوزير فرض عقوبة لفت النظر أو الانذار أو قطع الراتب على الموظف الذي يشغل وظيفة مدير عام فما فوق عند اتيانه عملاً يخالف أحكام هذا القانون. وفي المادة (١٤) منه، على أنه (أولاً- لرئيس الجمهورية أو من يخوله فرض إيا من العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون على الموظفين التابعين له. ثانياً- لرئيس مجلس الوزراء أو الوزير أو رئيس الدائرة الغير مرتبطة بوزارة فرض إحدى العقوبات التالية على الموظف التابع لوزارته أو دائرته والمشمول بأحكام هذا القانون : (أ-إنقاص الراتب، ب-تنزيل الدرجة، ج-الفصل، د-العزل)). ثالثاً- للموظف بموجب الفقرات (أولاً) و (ثانياً) من هذه المادة الطعن في قرار فرض العقوبة وفقاً لأحكام المادة (١٥) من هذا القانون.

(٢) ينظر: د. فؤاد العطار، القانون الإداري، مصدر سابق، ص ١٠٧.

(٣) المادة (٤/٦) قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل.

(٤) المادة (٥) من القانون أعلاه

(٥) استاذنا. الدكتور، سعد العطية، الرقابة على الانفاق في العقود الحكومية ، ط ١، المؤسسة الحديثة لبنان، ٢٠١٦، ص ٢٩٩.

التنمية^(١)، وسعيها في إعداد الوسائل الكفيلة لإدارة الخزانة العامة وتقوية مصادر تغذيتها، وتنظيم وإدارة النظام الضريبي وتطوير التشريعات ضمن السياسة العامة للدولة في مجال الخدمة الوظيفية والتقاعد والضمان الاجتماعي وتقديم الاستشارات لكل دوائر القطاع العام في الأمور المالية والنقدية والمصرفية والخدمية^(٢). وقبل الخوض في الدور الرقابي لابد إن نشير إلى اختصاصات وزارة المالية في رسم سياسة البلد المالية وتطوير النظام المحاسبي للدولة، وجباية الإيرادات وأعداد وتنفيذ الموازنة وفق السياسة المالية، وضع خطط الاعتمادات للمشاريع الحكومية والرقابة على تنفيذها ومبالغ صرفها والرقابة على تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات المالية المتعلقة بالضرائب والكمارك، ورقابة وزارة المالية تسلسلية تبدأ من مراقبة الوزير كرئيس أعلى في وزارته مروراً بكل المستويات وتفرض سلطتها على كافة الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة^(٣) في ضرورة موافقتها على كل صرف يؤدي إلى الانفاق من المال العام، وإصدار التعليمات الملزمة في كيفية العمل في قانون الموازنة الذي تتولاه الإدارة المركزية في هذه الوزارة وفق أحكام قانون أصول المحاسبات العامة العراقي رقم (٦) لسنة ٢٠١٩^(٤).

ويراقب وزير المالية في مراقبة معاملات الدولة كافة وهو المسؤول عن الحسابات المتعلقة بعموم المقبوضات والمدفوعات التي تجري من قبل الوزارات والدوائر الحكومية حيث كانت عائدة إلى الموازنة العامة أم إلى غيرها وله الحق المطلق في تفتيش وتدقيق المعاملات المالية والحسابية وإرسال المفتشين والمدققين لأجراء التفتيش والتدقيق لهذا الغرض^(٥)، وإن يصدر التعليمات اللازمة بعدم إجراء أي تحقيق بصرف ما لحساب خزينة الدولة إلا بموافقة الشخصية أو موافقة من يخوله وفقاً للقوانين^(٦)، وتقوم الوزارة بإعداد تقرير شامل الجداول الموحدة للأنفاق الجاري والاستثماري في إطار الموازنة الموحدة للدولة

(١) عبد الباسط على جاسم ، الرقابة على تنفيذ الموازنة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مج ١٢ ع ٤٦٤، ٢٠١٠، ص ١٩٤.

(٢) علي غني عباس الجنابي، الرقابة على الموازنة العامة، ط ١، ٢٠١٥ منشورات الحلبي ، بيروت، ص ٩٢.

(٣) ينظر: المادة (٣٠) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ (يكون وزير المالية مسؤولاً عن الحسابات المتعلقة بجميع المقبوضات والمدفوعات التي تجري في جميع الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والإقليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم العائدة إلى الموازنة العامة الاتحادية وعليه أن يراقب معاملاتها المالية والمحاسبية بالطرق التي تحددها وزارة المالية).

(٤) سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي طبع مجلس النواب ، مصدر سابق، ص ١٢٥.

(٥) صلاح الدين مصطفى امين، الرقابة المالية العامة وديوان الرقابة المالية في العراق بين ماضية ومستقبله بغداد، ١٩٧٩، ص ١٨.

(٦) المادة (٢٣) من قانون اصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ المعدل.

لجميع الوزارات ومتابعة تنفيذها خلال السنة المعينة وتصدر تعليمات التنفيذ وتعد الحسابات الختامية وتقدمها إلى مجلس الوزراء وذلك بالتنسيق مع وزارة التخطيط وبعد إقرارها من مجلس الوزراء يقدمها إلى مجلس النواب استناداً إلى اختصاصه الرقابي وفقاً للدستور^(١). ومن الجدير بالذكر إن الحسابات الختامية للدولة العراقية للعامين (٢٠٠٦ - ٢٠٠٧) لم تقدم إلى مجلس النواب في الموعد المحدد وتحمل بذلك المسؤولية وزارة المالية بشكل خاص الحكومة بشكل عام^(٢). ومن أكثر أقسام وزارة المالية تخصصاً موضوع الرقابة هي دائرة الموازنة ودائرة المحاسبة، وهذا ماسوف نتناوله تباعاً.

١- رقابة وزارة المالية من خلال دائرة الموازنة، تختص دائرة الموازنة في وزارة المالية باختصاصات عدة تتمثل في متابعة تنفيذ الموازنة من خلال التعليمات التي تصدرها الوزارة، وتوجيه صلاحية الصرف بالمبالغ المعتمدة في الموازنة العامة، وتنظيم جداول الانفاق الجاري والاستثماري، وأعداد الحسابات الختامية لجميع وحدات القطاع الحكومي، وإبداء الرأي في التشريعات المالية، وإجراء الدراسات والبحوث لتقييم وتطوير الوضع المالي للموازنة^(٣). وإن الدور الرقابي لدائرة الموازنة يتخذ طابع الرقابة السابقة أو المانعة (الوقائية) كونها تعالج الأخطاء قبل نفاذ العمل من خلال رقابتها للموازنة في مرحلة الأعداد والتحضير والمناقلة في فصولها، وتقوم في توزيعها على الوزارات والدوائر غير مرتبطة بوزارة وفق القوانين والانظمة والتعليمات النافذة، وتقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة من خلال قسم الإيرادات عن طريق تزويدها بجداول خاصة في توقيات محددة عن التحصيلات الشهرية وتسديد ديون الخزنة من ضرائب وفوائد القروض ويعمل قسم المصروفات إلى رقابة عمليات صرف النفقات ومطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، وكذلك رقابتها من خلال قسم متابعة الموازنة على تنفيذ الموازنة من خلال اجراءات المناقلات بين مواد وفصول الموازنة لدراستها وتدقيقها^(٤).

٢- دائرة المحاسبة في مجال الاختصاصات التي تمارسها دائرة المحاسبة في وزارة المالية والتي نص عليها النظام الداخلي هي مراقبة وتدقيق عمليات الصرف المالية في الوزارات، والأشراف على حسابات الممثلات والملحقيات العراقية خارج القطر، متابعة تحصيل حصة الخزنة العامة من مصادر الإيراد العام، اصدار التعليمات الحسابية إلى دوائر الدولة فيما يتعلق في تنفيذ الموازنة العامة، وجمع الحسابات

(١) المادة (٦١ / ٢) والمادة (٦٢ / ١) من الدستور العراقي النافذ سنة ٢٠٠٥.

(٢) سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١٢٦.

(٣) علي غني عباس الجنابي، الرقابة على الموازنة العامة، ط١، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠١٥، ص ٩٥.

(٤) ينظر د: محمود حسين الوادي ود: زكريا احمد عزام المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، ط١، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، ٢٠٠٠، ص ١٩٩.

وتوحيدها في الحساب الختامي، وبهذا تمارس دائرة المحاسبة رقابة سابقة على الصرف من خلال الخزائن الموجودة في محافظات القطر كافة عن طريق التدقيق والتنظيم المحاسبي للمعاملات المالية المرتبطة في تنفيذ العقود الحكومية، ورقابة مستنديه من خلال توثيق معاملات الصرف والتأكد من صحتها وإلزام وتوقيع بالصرف وموافقة السلطة المخولة طبقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات^(١).

وخلاصة القول أن الرقابة الإدارية، هي تعمل على اخضاع المؤسسات التي تختص في عمل الأفراد إلى القوانين والأنظمة والتعليمات ولضمان نزاهة الاداء الوظيفي عن طريق التوجيه والإشراف وعلى استعمال الطريقة المثلى في إدارة الموارد المالية والبشرية التي تتخذ من خلالها القرارات المتعلقة في صرف الأموال، وتساعد على اكتشاف الموظفين المبدعين في مجال اختصاصهم، وتقلل من الانحرافات السلبية وهي رقابة واسعة تشمل رقابتي المشروعية والملائمة التي تتمثل في سحب القرار أو إلغائه أو تعديله، والرقابة الإدارية أيا كان نوعها في رقابة ذاتية أو داخلية، وهي رقابة من الإدارة على نفسها، وفقاً للقواعد التي ترسمها السلطة التنفيذية، ولذا فإنها تعد غير كافية للتأكد من حسن التصرف في الأموال العامة، إذ كشفت التطبيقات العملية في مراقبة الإدارة لنفسها أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف والانحراف المالي والتي كان مصدرها الأساسي يكون في انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في عملها بتحصيل والانفاق المال العام.

(١) ينظر للمادة (٣٦) والمادة (٢٣) والمادة (٢٩) من قانون اصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ الملغي.

المبحث الثالث

الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة

إن اتساع نشاط السلطة التنفيذية، حيث تتدخل مستخدمة الوسائل القانونية والمادية لإشباع الحاجات العامة، وفرض احترام القانون، وإن السلطة التنفيذية في أدائها لمهامها تخضع للرقابة باختلاف أنواعها، ومن أهمها رقابة البرلمان على السلطة التنفيذية دون أن يؤثر ذلك في استقلال كل سلطة عن الأخرى، وإن كان المبدأ الذي يقوم عليه هو الفصل بين السلطات، إلا أن الفصل هذا نسبي وليس مطلقاً.^(١)

في رقابة السلطة التشريعية على أعمال الحكومة تستعمل أدوات ووسائل مختلفة، حيث تعد المسؤولية الوزارية أهم هذه الوسائل التي منحها المشرع الدستوري للبرلمان في مراقبة لأداء السلطة التنفيذية لنشاطها، والتي يتمكن من خلالها إطاحة الوزارة، وكذلك السؤال والاستجواب، وطرح موضوع عام للمناقشة وإجراء التحقيق^(٢).

وقد أشارت اتفاقية الأمم المتحدة في مكافحة الفساد إلى مسألة مشاركة المجتمع في تعزيز سيادة القانون، عن طريق تعزيز الشفافية في اتخاذ القرار وتنشيط الدور الرقابي الذي تقوم به البرلمانات وتقييم الأداء الحكومي^(٣).

ذلك أن الفساد ينشأ في الخفاء، وأن السرية في حجب المعلومات وعدم السماح للمواطنين من الاطلاع عليها يساعد على انتشار الفساد الوظيفي وسوء الإدارة، وهذا يتطلب من الحكومة إن تكون أعمالها واضحة ومستعدة للمحاسبة البرلمانية، حيث أشار دستور العراق لعام ٢٠٠٥ إلى وظيفتين رئيسيتين لمجلس النواب، وهي الوظيفة التشريعية، والوظيفة الرقابية على أعمال السلطة التنفيذية وفقاً لأحكام المادة (٦١) الفقرة (ثانياً) منه.

واستناداً لما تقدم سنشرع في بحث الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في أربعة مطالب سنتناول في المطلب الأول منها السؤال البرلماني، وفي المطلب الثاني الاستجواب البرلماني، وفي المطلب الثالث التحقيق البرلماني، ونختتم في المطلب الرابع المسؤولية الوزارية وكما يأتي:

(١) د. هشام محمد البديري، لجان التحقيق البرلمانية كوسيلة للرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١١، ص ٤.

(٢) د. رأفت دسوقي، هيمنة السلطة التنفيذية على أعمال البرلمان، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٢٥.

(٣) أنظر المواد (٥، ١٣) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، أشار إليها إحسان علي عبد الحسين، دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد، بحث مقدم إلى هيئة النزاهة العراقية/ قسم البحوث والدراسات في الدائرة القانونية، ص ٢٢.

المطلب الأول

السؤال البرلماني

تم استخدام السؤال البرلماني ولأول مرة في انكلترا عام ١٧٢١ في مجلس اللوردات وفي ١٧٨٣ في مجلس العموم البريطاني^(١).

هو وسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية، التي يتمكن بموجبها عضو من أعضاء البرلمان أن يوجه سؤال إلى أي عضو في الحكومة يتعلق في الشؤون العامة التي تدخل في اختصاصه،^(٢) وهو يعد استفهام عضو البرلمان عن عمل يجهله أو رغبة في التحقيق من حصول واقعة وصل علمها إليه، أو استعلامه عن قصد الحكومة في أمر من الأمور، وهو استيضاح لا ينطوي على اتهام^(٣). وكذلك هو تقصي عضو البرلمان من الوزير المختص، أو من رئيس الحكومة عن صحة أمر معين يتعلق بأعمال الوزارة أو الحكومة ككل^(٤).

السؤال هو حق مقرر لعضو البرلمان، يمكن أن يوجه إلى أي عضو من أعضاء الحكومة حتى رئيس الوزراء نفسه، أن يكون السؤال في موضوع معين يدخل ضمن اختصاص من يوجه إليه من أعضاء الحكومة^(٥).

ويجب إن يلتزم عضو البرلمان في تقديمه للسؤال أن يكون مكتوباً وموجزاً وخالياً من التعليق، وهذا لغرض ثبات الموضوع عند طرحه في الجلسة، ولتقديم الوزير المختص إجابة واضحة ومحددة، خالية من العبارات غير اللائقة، أو مخالفة لأحكام الدستور، أو يضر بالمصلحة العامة.

السؤال حق شخصي، يوجه عضو واحد، ضمن اختصاص الوزير وألا جاز لرئيس المجلس رفضه^(٦). ومع كل الإيجابيات في الرقابة البرلمانية عن طريق السؤال إلا أنها لا تخلو من المعوقات التي تتجلى في عدم التمثيل الصحيح لمجلس النواب بفعل قوانين الانتخاب المؤقتة التي يكون ولاء النواب للحكومة وليس

(١) ناصر شبيب سويري العجمي، السلطة التشريعية في دول مجلس التعاون الخليجي ودورها في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩، ص ٤٠٨.

(٢) زين بدر فراج، السؤال وسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٩.

(٣) مصطفى أبو زيد فهمي، الدستور المصري فقها وقضاء، ط التاسعة، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٦، ص ٦١٩.

(٤) د. إيهاب زكي سلام، الرقابة السياسية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام البرلماني، أطروحة دكتوراه، كلية جامعة القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٧.

(٥) د. عمرو حسبو، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣٤٧.

(٦) محمد أحمد محمد غوير، التوازن بين السلطات العامة في دساتير الجمهورية اليمنية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٩٩ وما بعدها.

للشعب، عدم توفر المعلومة في بعض اعضاء البرلمان، أو حجبها من قبل الحكومة وأجهزتها، يؤدي ذلك إلى الحد من الأداء الناجح للنائب وشل دوره الرقابي أو انشغال النائب البرلماني بمصالحه الشخصية مما يسهل التواصل معه من قبل الحكومة، أو غياب التوازن في التمثيل البرلماني، حيث تكافؤ الأغلبية المناصرة للحكومة مع أقلية للأحزاب السياسية المعارضة، في مستوى لا تستطيع أن تؤثر في صناعة القرارات في البرلمان، فيؤدي ذلك إلى عجز الدور الرقابي له، وأحجام الحكومة عن تقديم معلومات وبيانات كافية عن موضوعات السؤال، وقد يمتنع بعض الوزراء عن حضور جلسات مجلس النواب للإجابة عن الأسئلة الموجهة إليهم وغياب الآلية الدستورية في معالجة مثل ذلك في بعض الأنظمة الدستورية^(١).

تضمنت المادة (٦١/سادساً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ نصوصاً واضحة بشأن السؤال البرلماني، فقد نصت على (مسائلة رئيس الجمهورية بناءً على طلب مسبب بالأغلبية المطلقة لعدد أعضاء مجلس النواب)، والمسائلة موجهة لرئيس الجمهورية من خلال تقديم الإيضاحات والإجابات اللازمة لأعضاء مجلس النواب، اشترط الدستور لهذه المسائلة طلباً مسبباً دون تحديد الجهة مقدمة الطلب، إلا أن قراري المحكمة الاتحادية العليا المرقم ٢٣/اتحادية/٢٠٠٧ في ٢١/١٠/٢٠٠٧، والقرار ٢٧/اتحادية/٢٠٠٩ في ١١/٨/٢٠٠٩، استقرت على أن يقدم الطلب من أحد أعضاء المجلس النيابي ويوافق عليه بالأغلبية المطلقة (نصف زائد واحد) لعدد أعضاء المجلس وهي أغلبية عدد الحاضرين. وأشارت المادة (٦١/سابعاً/أ) في حق أي عضو في مجلس النواب طرح الأسئلة على رئيس مجلس الوزراء أو الوزراء في مسائل تتعلق بتخصصهم، فالسؤال البرلماني له أهمية لأنه يعد البداية المنطقية للوسائل الرقابية المهمة الأخرى كالاستجواب.

ومن التطبيقات عن السؤال البرلماني في العراق، هو ما تم توجيهه إلى السيد وزير النفط العراقي الأسبق عام ٢٠٠٩، والخاص بالمزاد لعقود النفط في البلد، عن طريق الاستفسار عن الجهات التي تفوز في تلك العقود والإعلان عنها على الهواء مباشرة في التلفزيون العراقي، والسؤال البرلماني إلى وزير المالية عن ديون العراق، لما لهذه الديون من أثر على الاقتصاد العراقي، مما يستوجب استيضاح لمسألة الإيفاء بهذه الديون من قبل وزير المالية، كما وتم سؤال نائب رئيس الوزراء لشؤون الطاقة من قبل مجلس النواب عام ٢٠١١، عن عقود الكهرباء المزورة والتي تبلغ قيمتها ١,٧ مليار دولار^(٢)، السؤال الموجه إلى محافظ

(١) انظر البحث منشور على موقع المنظمة العالمية للبرلمانيين، الموسوم "برلمانيون ضد الفساد"، ٢٠٠٦، ص ٣٠.

(٢) منشور على الموقع الالكتروني الاتي <https://arb.parliament.iq/archive/category> تاريخ الزيارة ٢٣/

البنك المركزي بتاريخ ٢٨/١/٢٠١٧ عن أسباب انخفاض احتياطي البنك المركزي، السؤال الموجه إلى السيد وزير التجارة عن نسبة صرف مستحقات نينوى والتي لم يتم صرف اي مبلغ منها رغم حديث الوزارة عن صرف مبالغ مالية للمستحقين من فلاحي المحافظة في الجلسة رقم (١١) بتاريخ ٢٢/٢/٢٠١٦. وسؤال (أحد النواب) إلى السيد وزير التجارة وكالة عن اسباب قيام وزارة التجارة تعويض المواطنين مبالغ مالية عن المواد المفقودة من البطاقة التموينية، والتعاقد مع الشركات المحلية المختصة في الخميس (٢٥/٥/٢٠١٧)^(١) . وعالج الدستور المصري لعام ١٩٧١ في المادة (١٨٠) بشكل صريح على السؤال البرلماني، (يحق للعضو الواحد أن يوجه السؤال لرئيس الوزراء أو الوزراء أو نوابهم أو غيرهم من أعضاء الحكومة في شؤون اختصاصهم للاستفهام عن أمر لا يعلمه العضو للتحقق من حصول واقعة وصل علمها إليه للوقوف على موقف الحكومة منه).

وتضمن الدستور الكويتي لسنة ١٩٦٢، في المادة (٩٩) على السؤال البرلماني والتي تنص على (لكل عضو من أعضاء مجلس الأمة أن يوجه إلى رئيس مجلس الوزراء وإلى الوزراء أسئلة لاستيضاح الأمور الداخلة في اختصاصهم وللوسائل وحده التعقيب مرة واحدة على الإجابة). إن عملية الرقابة البرلمانية عن طريق السؤال البرلماني، تعرج على طبيعة البناء الحزبي حيث يمكن أن تكون فعالة ضمن نطاق التعدد الحزبي، ووضوح الحكومة في عملها ونشاطها، وشفافية أعمالها المرتبطة بمجال السياسة الداخلية والخارجية، إلزاماً بوجوب التواصل مع الشعب وممثليه في البرلمان.

(١) جلسة(٣٦)المنعقدة يوم الخميس ٢٥/٥/٢٠١٧،الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب- الدائرة الاعلامية، بغداد،

المطلب الثاني

الاستجواب

الاستجواب هو أقوى وسائل الرقابة البرلمانية وأكثرها ضراوة على الحكومة، لأنه إجراء ذو طبيعة اتهامية للحكومة وإنه وسيلة ذات أثر عقابي شديد البأس، لما ينتهي إليه من تحريك مسؤولية الوزارة، أو طرح الثقة بأحد الوزراء^(١).

هو حق لعضو البرلمان في اتهام الحكومة ومساءلتها في صورة تضامنية، أو محاسبة أحد أعضائها في صورة فردية عن تجاوزات أو أخطاء معينة تم ارتكابها أو حدوثها يثبتها مقدم الاستجواب بالوقائع والمستمسكات والأدلة الثبوتية أمام البرلمان، لينتهي إلى فتح باب المناقشة أمام المجلس النيابي لغرض تحريك المسؤولية السياسية في مواجهة الحكومة، أو أحد الوزراء وذلك كله بعد سماع دفاع الحكومة عن الاتهامات^(٢)، وهو إنذار موجه من أحد النواب إلى الحكومة، أو أحد الوزراء من أجل توضيح مشروعات وزارة من الوزارات، أو السياسة العامة للحكومة^(٣).

يجب أن يكون الاستجواب مكتوباً وموجزاً من قبل عضو البرلمان إلى رئيس البرلمان، أن ينصب الأمور العامة وغير مخالف لأحكام الدستور أو يضر بالمصلحة العامة. يجب تقديم الاستجواب لرئيس الجلسة البرلمانية، ويحدد فيها موضوع الاستجواب وهنا يبرز دور رئيس مجلس النواب من خلال التحقق من سلامة الوثائق وعلى الوزير إجابة رئيس المجلس خطياً خلال مدة يحددها الدستور، يتم تحديد جلسة الاستجواب مسبقاً حيث يرد عضو البرلمان على جواب الوزير، إذا كان الاستجواب موجهاً لأداء الوزارة ككل يمكن أن يعطى حق الرد إلى أي من الوزراء، وينتهي الأمر إذا اقتنع المستجوب برد الوزير، وفي حال عدم قناعته للنائب أو لغيره من النواب تحريك المسؤولية الوزارية وطرح الثقة حسب أحكام الدستور^(٤).

(١) د. محسن خليل، القانون الدستوري والنظم السياسية، ١٩٨٧، ص ٤٤٠.

(٢) جلال السيد بنداري عطية، الاستجواب وسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية في مصر، دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٦، ص ٣٧.

(٣) د. أنور الخطيب، الأصول البرلمانية في لبنان وسائر البلاد العربية، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٦١، ص ٣٩٠.

(٤) محمد قدرى حسن، رئيس مجلس الوزراء في النظم السياسية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٠، ص ٣٥٦.

ومهما احتاطت الدساتير والقوانين في تفعيل آلية الاستجواب إلا إنها لا تخلو من المعوقات المتمثلة في أحجام معظم أعضاء المجالس النيابية عن استخدام حقهم في الاستجواب حين يغلبون مصالحتهم الشخصية على المصلحة العامة، إيمان النائب ثقافة بالقيم البرلمانية والشفافية وعدم انغماسه في صفقات مشبوهة، تعد أموراً حاسمة في ضمان فاعلية الاستجواب، وهذا غير متوفر عند البعض من أعضاء البرلمان، في حال طلب سحب الثقة من الحكومة أو أحد وزرائها قد تضع بعض التشريعات قيوداً تحدد فيها نسبة التصويت للأكثرية المطلقة، وتحديد مدة زمنية معينة لمناقشة الاستجواب مما قد يؤدي إلى تقليل فاعليته^(١).

وقد نص دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ على الاستجواب بالقول (لعضو مجلس النواب وبموافقة خمسة وعشرين عضواً توجيه استجواب إلى رئيس مجلس الوزراء أو الوزراء لمحاسبته في الشؤون التي تدخل ضمن اختصاصهم، ولا تجري المناقشة في الاستجواب إلا بعد سبعة أيام في الأقل من تقديمه)^(٢)، هذا وقد اشترطت هذه المادة في صلاحيات الرقابة البرلمانية على عمل الحكومة في ممارسة الاستجواب ، بمجموعة من الأحكام نظراً لخطورة هذه الوسيلة وعدم الحيطة في استخدامها، وذلك بطلب موقع عليه من (٢٥) نائب من أعضاء مجلس النواب، أن يكون الاستجواب تحريراً^(٣) ومنضوياً على موضوع يتعلق باختصاص رئيس الوزراء أو الوزير تتضمن خرقاً للدستور أو القانون وان يتضمن ذلك ضرراً فادحاً كان مادياً أو معنوياً وبيان مخالفة المستجوب للمادة الدستورية أو القانون^(٤) ، دون أن تدخل ضمن موضوعات ومصالح خاصة، كما لا يتم مناقشة الاستجواب إلا بعد مرور سبعة أيام في الأقل من تقديمه^(٥) ليتسنى للوزير المعني تحضير رد للاستجواب.

ومن تطبيقات الاستجواب في مجلس النواب العراقي، استجواب المجلس لوزير التجارة عبد الفلاح السوداني في جلسة مجلس النواب رقم (١٣) في ١٧ / ٥ / ٢٠١٩ وذلك بسبب عجز أداء وزارته وإفشاء حالات الفساد والعمولات غير القانونية عن صفقات عقود الوزارة، والتي على نتائجها استقال الوزير، وتم استجواب وزير الكهرباء كريم وحيد من قبل النائبة جنان العبيدي حول إنتاج الطاقة الكهربائية في العراق،

(١) محمد قدري حسن، رئيس مجلس الوزراء في النظم السياسية المعاصرة مصدر سابق، ص ٣٦٣.

(٢) المادة (٦١/سابعاً/ج) دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٣) قرار ٩٨ / اتحادية / اعلام / ٢٠١٥.

(٤) القرار ٣٥ / اتحادية / ٢٠١٢. القرار ٤١ / اتحادية / ٢٠١٢.

(٥) القرار ٧٨ / اتحادية / اعلام / ٢٠١٦.

إلا أن الوزير أثبت أن الوزارة تزايدت من إنتاجها في فترة رئاسته لها، وكذلك جلسة البرلمان في تاريخ ٢٨/١١/٢٠١١ المخصصة لاستجواب أمين بغداد صابر العيساوي من قبل النائب شيروان الوائلي، عن قضايا فساد في أمانة بغداد وعقودها وتضمن الاستجواب سبعين سؤالاً تركزت على موضوع شركة مقاولات العرب لمشروع قناة الجيش في بغداد^(١).

منح الدستور المصري لسنة ١٩٧١ حق الاستجواب لأعضاء مجلس الشعب في توجيه للحكومة في القول "لكل عضو من أعضاء مجلس الشعب حق توجيه استجواب إلى رئيس الوزراء أو نوابه أو الوزراء أو نوابهم لمحاسبته في الشؤون التي تدخل في اختصاصاتهم وتجري المناقشة في الاستجواب بعد سبعة أيام على الأقل من تقديمه إلا في حالات الاستعجال التي يراها المجلس وبموافقة الحكومة"^(٢).

(١) المهام الرقابية والاستجواب منشور على موقع مجلس النواب الالكتروني الاتي <https://ar.parliament.iq/category> تاريخ الزيارة ٢٥ / ١٠ / ٢٠٢١

(٢) المادة (١٢٥) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

المطلب الثالث

التحقيق البرلماني

التحقيق البرلماني هو حق مقرر لجميع المجالس النيابية، وهذا سواء أكان الحكم القائم فيها برلمانياً أم رئاسياً أن هذه الحقوق لا تتحقق حكماتها ولا تؤدي ثمارها إلا إذا كانت المجالس النيابية مستتيرة في حقوقها بالبحث والتحري للحقائق^(١).

ويرجع نشأة حق البرلمان في إجراء تحقيق إلى انكلترا عام ١٦٨٩^(٢)، وتعد هذه الوسيلة المركز لجميع وسائل الرقابة الأخرى، التي يمارسها البرلمان، إذ بواسطتها يستطيع كشف الحقيقة عن طريق الاطلاع على المشاكل المالية والإدارية والاقتصادية الناجمة عن نشاط الإدارة في أي من المشروعات العامة، هو وسيلة للرقابة البرلمانية يمارسها البرلمان بواسطة أعضائه، للوقوف على حقائق موضوع محدد يتعلق بنشاط السلطة التنفيذية^(٣).

أن لجان التحقيق تعد من الطرق الفعالة واللازمة لتقوية سلطات الرقابة البرلمانية، حيث يسعى البرلمان من خلالها الوقوف على حقيقة موضوع معين يتعلق بعمل إحدى الوزارات أو تشكيلاتها من الناحية الإدارية أو المالية، وقد يباشر التحقيق البرلماني أعضاء البرلمان بجميع هيئاتهم، أو قد تشكل لجنة بعدد محدد من الأعضاء للقيام بهذه المهمة، وقد يكون هناك لجان دائمة في المجلس تختص بإجراءات التحقيقات البرلمانية^(٤).

من الواضح إن وسيلة الرقابة البرلمانية على الحكومة التي يمارسها عن لجنة منبثقة منه لاستقصاء الحقائق بنفسها في موضوع محدد، يكون ضمن اختصاصه وتمنح لها اختصاصات تخولها إنهاء واجبها بتقرير ترفعه إلى البرلمان، ويكون للأخير اتخاذ القرار المناسب بشأنها.

في الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ في الحقيقة لا يوجد نص واضح يعطي البرلمان صلاحية التحقيق في شأن من شؤون الحكومة، غير إن تفصي الحقيقة، هو في صلب واجبات ووظائف السلطة

(١) د. فارس محمد عمران، التحقيق البرلماني، لجان تقصي الحقائق (دراسة مقارنة)، مجموعة النيل العربية، ١٩٩٩، ص ٥١.

(٢) د. عبد العظيم عبد السلام، الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٥٦.

(٣) د. محمد أنس قاسم جعفر، العلاقة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية (دراسة مقارنة) تأصيلية وتطبيقية على النظام السياسي في الجزائر، ١٩٨٧، ص ٦١.

(٤) د. حسني درويش عبد الحميد، وسائل رقابة البرلمان على أعمال السلطة التنفيذية وضوابط ممارستها، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٤٣.

التشريعية، وقد نص دستور العراقي النافذ في المادة (٦١/ ثانياً) على صلاحية البرلمان في ممارسة الرقابة على أداء السلطة التنفيذية وجاء النص مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه، وبالتالي تدوين كافة أوجه الرقابة وفي طليعتها التحقيق البرلماني، هذا وقد تضمن النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي في المادة (٨٢) على حقه في تشكيل اللجان التحقيقية والزمت المادة (٨٣) على موافقة أغلبية الحاضرين في المجلس بناءً على اقتراح من هيئة الرئاسة أو من خمسين عضواً من أعضائه^(١).

ومنحت المادة (٨٤) لجنة التحقيق اختصاص تقصي الحقائق، فيما هو معروض عليها من قضايا ولها الاستعانة بالخبرات ولها الحق في دعوة مجلس الرئاسة ورئيس الوزراء والوزراء ومن دونهم لسماع أقوالهم، وفي نهاية التحقيق ترفع توصياتها وتقريرها إلى هيئة رئاسة مجلس النواب لطرحها على المجلس واتخاذ القرار المناسب في شأنها^(٢).

ومن تطبيقات التحقيق البرلماني في البرلمان العراقي، هو تشكيل لجنة تقصي الحقائق في أيلول ٢٠١١ برئاسة أحد النواب، لغرض التحقيق في موضوع الفساد في العقود النفطية التي أبرمتها وزارة النفط، ألا أن هذه اللجنة وقد أنجزت عملها وأعدت تقريرها في نيسان ٢٠١٢، أي بعد حوالي سبعة أشهر، لم تلقه على البرلمان حتى الآن^(٣).

خولت رئاسة المجلس لجنة الزراعة والمياه والأهوار تقديم تقرير للمجلس حول عقود الإيجار واستثمار الأهوار والمسطحات المائية، وفي جلسة مجلس النواب رقم (١٥) الثلاثاء/ ٢٧ آذار / ٢٠١٨ تم التصويت بالموافقة على تكليف لجنة من (١١) للتحقيق بخصوص أحداث قضاء طوزخورماتو، وفي تفجير الكرادة في الثالث من تموز ٢٠١٦، كلف المجلس لجنة من خمسة نواب للتحقيق في التفجير، وفقاً لكتاب لجنة الأمن والدفاع البرلمانية ذي العدد ٤٣٥ في ١٢/٧/٢٠١٦، وقامت اللجنة بكل واجباتها من التحري والتحقيق في الموضوع وقدمت اللجنة استنتاجاتها وتوصياتها إلى مجلس النواب.

وعندما يقوم البرلمان بتقصي المعلومات بنفسه عن طريق الاتصال بالأشخاص والموظفين، والاطلاع على الملفات والأوراق الحكومية وإتباع الوسائل المختلفة في الحصول على الحقائق، لكي يتمكن من الوقوف على عيوب الجهاز الحكومي والإداري في الدولة، وأقتراح أحسن السبل لتلافيها ومن خلال ذلك يكون للجان التحقيقية الدور المهم في البرلمان لتحري الحقائق في حالات الفساد الإداري والمالي التي يمكن أن تترعرع دوائر الدولة، والإسهام في الحد منها بما تتوصل إليه من نتائج تذكرها في تقاريرها التي ترفعها إلى المجلس.

(١) المادة (٨٢، ٨٣) من النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لعام ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٨٤، ٨٥) من النظام أعلاه ذاته.

(٣) أحمد جاسم حسن، الاستجواب البرلماني وفق الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٢، ص ١٣٠.

المطلب الرابع

سحب الثقة من الحكومة (المسؤولية الوزارية)

أهم أثر للرقابة البرلمانية هي المسؤولية الوزارية أي سحب الثقة من الحكومة، وهي الحق الذي يخول البرلمان به في سحب الثقة من هيئة الوزارة مرة واحدة، أو من أحد وزرائها، متى كان العمل الصادر من الوزير أو من الحكومة يستوجب المساءلة، ويترتب على هذا العمل وجوب استقالة الوزارة أو الوزير، نتيجة سحب الثقة منها^(١).

أن جذور المسؤولية السياسية تعود إلى ما قرره (مونتسكيو) في أن تمارس الرقابة على الأعمال، وليس على الأشخاص (الملوك) المقدسين، وبالتالي غير مسؤولين، وإنما وزراؤهم هم المسؤولون عن أعمالهم في إبداء استشاراتهم للملك^(٢).

إن حق البرلمان في حجب الثقة من الوزارة كلها أو من أحد وزرائها، من غير توقيع أي عقوبة إذا كان العمل الذي ثارت من خلاله المسؤولية لا يعد جريمة، طبقاً للتشريعات الجنائية. وإذا ظهرت المسؤولية ابتداءً على الوجه الجنائي تتجسد في حق البرلمان مهاجمة الوزراء بالاتهام ومحاكمتهم، وكانت هذه المسؤولية تنصب على الوزير وحده الذي قام بالفعل، ولا تؤدي إلى المسؤولية التضامنية للوزارة، وفي القرن السابع عشر تحولت المسؤولية الجنائية للوزير، إلى مسؤولية سياسية من جانب البرلمان، الذي لم يتقيد حقه في الاتهام على المسائل الجنائية، بل يشمل الأخطاء الفادحة التي يقترفها الوزير، وأن الوزارة كانت تضطر الوزير على الاستقالة في حالة تقديم للبرلمان مستندات تثبت الأخطاء الجسيمة بحقة، وظهرت المسؤولية التضامنية في أواخر القرن الثامن عشر على إثر المصادمات العنيفة بين البرلمان والوزارة^(٣).

ولقد شرعت فكرة المسؤولية السياسية في بدايات القرن التاسع عشر حتى صارت أساس لكافة أعمال الوزراء،^(٤) وهذا إما أن تكون المسؤولية فردية لأحد الوزراء فيما يتعلق بأعمال وزارته واختصاصه سواء كان تنفيذاً للسياسة العامة للدولة أو ممارسة اختصاصاته في توجيه شؤون وزارته والإشراف عليها، وقد تكون المسؤولية تضامنية تقع على الوزارة بأكملها، وهذا ما سوف نبينه في الفرعين الآتيين:

(١) د. محمد كامل ليلة، مصدر سابق، ص ٦٢٣.

(٢) محمد أحمد محمد غوبر، الوزير في النظم السياسية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٧، ص ٦٠٩.

(٣) د. ماجد راغب الحلو، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٦، ص ٧٧٥.

(٤) د. محمد أبو زيد، توازن السلطات ورقابتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١٣٩.

الفرع الأول

المسؤولية السياسية الفردية للوزارة

المسؤولية الفردية هي المسؤولية التي تنصب على الوزير نفسه، أو على وزراء معينين، حيث يكون الفعل الذي تتحرك من أجله منسوباً إلى وزير محدد متعلق بسياسته لا بالسياسة العامة لمجلس الوزراء^(١).

والمسؤولية تبدأ بالاستجواب الذي يوجه من أحد نواب المجلس إلى الوزير في تصرف صادر منه، سواء كان هذا التصرف إيجابياً متمثلاً بقيامه بعمل غير مشروع أو سلبياً متمثلاً بالامتناع عن عمل، فهي إذن تتضمن جميع أعمال الوزراء وتصرفاتهم حتى وإن كانت غير مقصودة، سواء ظهرت منهم أو من الموظفين التابعين، ومبدأ المسؤولية الفردية للوزارة يقوم سحب الثقة من الوزير من خلال تصرفاته، هو وليس ما يتعلق منها بالسياسة العامة لمجلس الوزراء، فإذا عزم البرلمان على سحب الثقة من الوزير يجب عليه الاستقالة بمفرده، من غير أن يؤثر ذلك على بقية زملائه من الوزراء^(٢). تنص المادة (٦١/ثامناً/أ) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ على أنه (لمجلس النواب سحب الثقة من أحد الوزراء بالأغلبية المطلقة ويعد مستقيلاً من تأريخ سحب الثقة، ولا يجوز طرح موضوع الثقة بالوزير إلا بناء على رغبته أو طلب موقع من خمسين عضواً أثر مناقشة الاستجواب الموجه إليه، ولا يصدر المجلس قراره في الطلب إلا بعد سبعة أيام في الأقل من تأريخ تقديمه). وجاءت هذه المادة مطابقة للمادة (٦٣) من النظام الداخلي لمجلس النواب، ويعد الوزير مستقيلاً من تاريخ سحب الثقة^(٣). فالوزير هنا تسحب الثقة منه بعد الاستجواب الذي يؤكد به تقصيره، ثم يتخذ مجلس النواب قراره بسحب الثقة من الوزير بناءً على الأغلبية المطلقة من عدد الحاضرين^(٤). من الملاحظ إن تقديم الاستقالة من سحبته منه الثقة ويعد من النتائج الحتمية التي تترتب على سحب الثقة.

(١) د. ماجد راغب الحلو، النظم السياسية والقانون الدستوري، مصدر سابق، ص ٧٧٥.

(٢) سعاد زكي الشراوي، المسؤولية الوزارية في النظم السياسية المعاصرة، مصدر سابق، ص ٤٩.

(٣) ينظر للمادة (٦٣) من النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لعام ٢٠٠٦.

(٤) أنظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا في العراق، رقم ٢٧/اتحادية ٢٠٠٩ الصادر بتاريخ ١١/٨/٢٠٠٩، المنشور على موقع مجلس القضاء الأعلى العراقي.

ومن الأمثلة لذلك ما قام به البرلمان العراقي في جلسة استجواب السيد (وزير الدفاع) في يوم الاثنين ٢٠١٦/٨/١^(١) وكانت نتيجة الاستجواب بعد التصويت إنَّ المجلس لم يقتنع بأجوبة السيد المستجوب وزير الدفاع^(٢) ، وسيتم التصويت على حجب الثقة منه ، في جلسة الاثنين ٢٠١٦/٨/١٥^(٣).

وكذلك استجواب السيد (وزير المالية) في جلسة الخميس ٢٠١٦/٨/٢٥^(٤) وكانت نتيجة الاستجواب : التصويت على عدم القناعة بأجوبة السيد (وزير المالية) خلال جلسة الاستجواب في يوم السبت ٢٠١٦/٨/٢٧ ، والتصويت على سحب الثقة بموافقة (١٥٨) نائباً مقابل رفض (٧٧) نائباً وتحفظ (١٤) نائباً في جلسة (١٧) في يوم الاربعاء ٢٠١٦/٩/٢١^(٥) وتم استجواب السيد (رئيس هيئة الاعلام والاتصالات) غيابيا من طالب الاستجواب في جلسة الخميس (٢٠١٧/٣/٩)^(٦) وكانت نتيجة الاستجواب التصويت بالأغلبية المطلقة البالغة (١٦٠) نائب من أصل (٢١٦) نائب على اعفاء السيد (رئيس هيئة الاعلام والاتصالات) من منصبه بناءً على طلب نيابي مقدم من (٥٠) نائباً لعدم حضوره جلسة الاستجواب (٢٤) في ٢٠١٧/٤/١١ .

وجاء في الدستور المصري عن استجواب الوزراء ومسؤوليتهم في القول (الوزراء مسؤولون أمام مجلس الشعب على السياسة العامة للدولة وكل وزير مسؤول عن أعمال وزارته. ولمجلس الشعب أن يقرر سحب الثقة من أحد نواب رئيس مجلس الوزراء أو أحد الوزراء أو نوابهم، ولا يجوز عرض طلب سحب الثقة إلا بعد استجواب، وبناءً على اقتراح عشر أعضاء المجلس. ولا يجوز للمجلس أن يصدر قراره في الطلب قبل ثلاثة أيام على الأقل من تقديمه ويكون سحب الثقة بأغلبية أعضاء المجلس)^(٧). وكذلك تضمنت (١٢٨) منه على استجواب الوزراء في القول (إذا قرر المجلس سحب الثقة من أحد نواب رئيس مجلس الوزراء أو الوزراء أو نوابهم وجب عليه اعتزال منصبه).

(١) جلسة (٨) المنعقدة يوم الاثنين ٢٠١٦/٨/١ ، الدورة الانتخابية الثالثة ، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨
(٢) جريدة الشرق الاوسط، البرلمان العراقي بسحب الثقة من وزير الدفاع خالد العبيدي ، الخميس ٢٠١٦/٨/٢٥ ، صوت المجلس بموافقة (١٤٢) نائباً ومعارضة (١٠٢) على سحب الثقة من العبيدي بعد استجوابه بشأن عقود الاسلحة ، متاح على <http://aawsat.com/node/٧٢٢٧٥٦>

(٣) جلسة (١٢) المنعقدة يوم الاثنين ٢٠١٦/٨/١٥ ، الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية ، بغداد، ٢٠١٨
(٤) جلسة (١٣) المنعقدة يوم الخميس ٢٠١٦/٨/٢٥ ، الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب- الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨

(٥) البرلمان العراقي يرفض طلبا للعبادي ويطيح بوزير المالية ، جريدة الشرق الاوسط ، الخميس ٢٠١٦/٩/٢٢ ، متاح على <http://aawsat.com/node/٧٤٣٦٣٦>

(٦) جلسة (١٦) المنعقدة يوم الخميس ٢٠١٧/٣/٩ ، الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨
(٧) المادة (١٢٦) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

ومن الواضح إن المسؤولية الوزارية الفردية تعني مسؤولية الوزير بمفرده عن جميع ما يصدر عنه من تصرفات، سواء كانت التصرفات محل المساءلة قد صدرت من الوزير شخصياً أو عن موظفي وزارته، وإن الأثر المترتب على المسؤولية الوزارية الفردية هي الاستقالة وتعد الجزاء الأقصى لها، أو اتخاذ الخطوات العلاجية لتصحيح الأخطاء، ولضمان عدم تكرار حدوثها مجدداً.

الفرع الثاني

المسؤولية السياسية الجماعية (التضامنية) للوزراء

المسؤولية التضامنية تعني أن أعضاء الحكومة مسؤولون جميعاً أمام البرلمان عن كافة التصرفات والأفعال التي تتصل بالسياسة العامة التي تسلكها الحكومة لإدارة شؤون الدولة، ويلتزم هؤلاء جميعهم بالدفاع عن سياسة الحكومة والقرارات المتخذة من ناحيتها تطبيقاً لهذه السياسة، سواء كان داخل البرلمان أو خارجه، فإذا كان أحدهم غير راضٍ عن سياسة الحكومة، ولا توجد لديه الميل في الدفاع عنها، فإنه يلزم عليه أن يستقيل، وهي مسؤولية يتحملها بالتضامن كل عضو في الحكومة^(١). إن سبب وجود المسؤولية التضامنية إلى ضرورة كون وحدة العمل في السلطة التنفيذية هي شرط ضروري لحسن سير الأعمال السياسية^(٢).

ويتضح من ذلك أن المبدأ الذي تقوم عليه المسؤولية التضامنية هو إسهام الوزراء في رسم السياسة العامة في إدارة شؤون البلاد. ولا اختلاف في ذلك من كان معارضاً أو مؤيداً لهذه السياسة، وبالتالي يترتب على اعتراض البرلمان لهذه السياسة سحب الثقة من الوزارة واستقالتها بكاملها.

وعالج الدستور العراقي في المادة (٦١/ثامناً/ب) فيما يتعلق بسحب الثقة رئيس مجلس الوزراء ، حيث يكون بطلب من رئيس الجمهورية إلى مجلس النواب، يصوت الأخير بقبول الطلب بخمس عدد أعضائه^(٣)، على أن يتم ذلك بعد استجواب رئيس مجلس الوزراء، ومن ثم التصويت على سحب الثقة ولا يتم ذلك إلا بعد الحصول على الأغلبية المطلقة من عدد أعضاء المجلس الحاضرين فقط، ويترتب على المسؤولية هنا استقالة الوزارة إذا قرر المجلس سحب الثقة منها^(٤).

(١) مصطفى أبو زيد فهمي، الدستور المصري فقها وقضاء، مصدر سابق، ص ٧٥٤.

(٢) سيد رجب السيد محمد، المسؤولية الوزارية في النظم السياسية المعاصرة مقارنة في النظام السياسي الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٦، ص ٦٢.

(٣) انظر: المادة (٦٤/أولاً) من النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لعام ٢٠٠٦.

(٤) (استاذنا الدكتور سعد عطيه حمد موسى الجبوري، الرقابة على الاتفاق العام في العقود الحكومية، ط١، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان، ٢٠١٦ ص ٢٧٨.

أما الدستور المصري لعام ١٩٧١، فقد نص على المسؤولية التضامنية أمام مجلس الشعب بالقول (لمجلس الشعب أن يقرر بناء على طلب عشر أعضائه مسؤولية رئيس مجلس الوزراء، ويصدر القرار بأغلبية أعضاء المجلس، ولا يجوز أن يصدر هذا القرار إلا بعد استجواب موجه إلى الحكومة، وبعد ثلاثة أيام علي الأقل من تقديم الطلب ...) ^(١)، وتضمنت المادة (١٢٨) من الدستور المصري أعلاه (إذا قرر المجلس سحب الثقة من أحد نواب رئيس مجلس الوزراء أو الوزراء أو نوابهم وجب عليه اعتزال منصبه، ويقدم رئيس مجلس الوزراء استقالته إلى رئيس الجمهورية إذا تقررت مسؤوليته أمام مجلس الشعب)

إن الدستور المصري جعل إجراءات سحب الثقة من الحكومة أكثر شدة من المسؤولية الوزارية الفردية، ومن الواضح هنا ثبات مسؤولية الوزير توجب تقديمه للاستقالة، أما ثبوت المسؤولية الوزارية متمثلة برئيس مجلس الوزراء، التي يقع فيها على رئيس مجلس الوزراء أن يقدم استقالة الوزارة كافة إلى رئيس الجمهورية.

ويرى الباحث إن الأصل العام هو أن يتم ممارسة الرقابة على الأمور المالية من قبل السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، والأخيرة تتكفل الجباية والأنفاق ضمن حدود قانونية مرسومة إن توفير فرص نجاح الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية هو أمر مرتبط بالإرادة السياسية والإلتزام المجتمعي، من حيث تشكل البرلمان هي التي تعزز نزاهته، كما وإن مدى استقلاله يعزز قدرته في مواجهة الحكومة وتنشط دوره في مكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى ضرورة توفر الإمكانية القانونية والرغبة السياسية لدى البرلمانين في مكافحة الفساد الوظيفي، ومن الواضح الوظيفة التشريعية في العراق هي من اختصاص مجلس النواب ونشد علي يده في سن القوانين ذات الأثر في مكافحة الفساد الوظيفي، وبنصوص جديدة محكمة وصياغة تشريعية واضحة يمكنها أن تكافح الفساد الوظيفي، وفق أحسن الطرق، مثل قانون الكسب غير المشروع، والذي يحاسب الموظفين على مورد ثرواتهم وقانون حماية الأموال العامة والذي يمكن له أن يحافظ تلك الأموال من الاختلاس والسرقة والتخريب وفق نصوص خاصة بعيدة عن ما نص عليه قانون العقوبات، ليقوي دور البرلمان في مكافحة الفساد الوظيفي في العراق.

(١) المادة (١٢٧) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

المبحث الرابع

رقابة الهيئات المستقلة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة

الرقابة المالية المستقلة هي الرقابة الذي يعهد بها إلى هيئة مستقلة تتمتع بما يتمتع به القضاء من استقلالية ولا تخضع لأي سلطة من السلطات العامة في الدولة، وتعمل هذه الهيئة الرقابية المستقلة على فحص تنفيذ الموازنة العامة في الدولة، ومراجعة حسابات الحكومة ومقارنتها بوثائق ومستندات الجباية والصرف، ووضع تقرير مفصل للأخطاء والمخالفات القانونية للجهات المختصة التنفيذية والتشريعية، وتقوم الهيئة بالأعمال الرقابية الموكلة اليها دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل حسن سير المرافق العامة^(١)، وفي الحقيقة إن هناك اتفاق في الرأي لدى الباحثين في تعريف الرقابة المالية المستقلة، إذ اتفق الجميع على أنها الرقابة التي يقوم بها موظف خاص أو هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية وتكون ذات وصف دستوري خاص^(٢)، وتتمتع الهيئة بالحصانة القانونية التي تمنح للأعضاء وتسهل لهم ممارسة مهامهم الرقابية بعيداً عن الضغوط التي تمارسها السلطات الإدارية أو التنفيذية، وتعد الرقابة المالية المستقلة ذات أهمية كبيرة تفوق الرقابة الإدارية ورقابة السلطة التشريعية وذلك لكون الرقابة الإدارية ماهي إلا رقابة من الإدارة على نفسها وفقاً لما وضعت من أنظمة وتعليمات وقواعد مالية، وإن الإدارة في هذه الرقابة تكون هي الخصم والحكم، وبالإضافة إلى ذلك فإن الإدارة تسعى من الرقابة إلى تحقيق أهدافها ومصالحها^(٣)، كما وتعد الرقابة التشريعية غير كافية لأنها لاحقة على تنفيذ أعمال الإدارة، إذ لا تستطيع السلطة التشريعية إن تقف على تفاصيل الموازنة العامة وطرق تنفيذها والعمليات المرتبطة بعملية التنفيذ من مجرد فحص الحساب الختامي^(٤).

ولأهمية النشاط الذي تقوم به هذه الهيئة المستقلة في الكشف وفحص أي انحراف يشوب الكفاءة في الوظيفة العامة، لذلك ينبغي إن تشكل الهيئة المستقلة من مجموعة من الأعضاء المعرفين لهم بالنزاهة والحيادية والنقطة والجدية في العمل والكفاءة الوظيفية وأن تعهد إليهم ممارسة الاختصاصات المنوطة بهم سلطات واسعة في التفتيش على سائر فروع الإدارة العامة المركزية والمحلية، ولابد إن تتوافر لهم أسباب

(١) د. خالد شحادة الخطيب، احمد زهيره شاميه، اسس المالية العامة، ط١، دار وائل للنشر، عمان ٢٠٠٣، ص ٣٢٢.

(٢) د. هشام الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط٣، مطبعة سليمان الاعظمي، بغداد، ١٩٦٨، ص ٤٠٨.

(٣) د. محمد عبد الغني حسين، عيوب الرقابة الادارية منشور على الرابط التالي www.balagh.com تاريخ الزيارة ١١ / ٩ / ٢٠٢١.

(٤) د. هشام الجعفري، مجموعة محاضرات في المالية العامة، مطبعة سليمان الاعظمي، بغداد، بلا سنة طبع، ص ٣٤٢.

استقلالية ممارسة وظائفهم، ويتولى ديوان الرقابة المالية الاتحادي كهيئة مستقلة مالياً وإدارياً الرقابة على الموازنة العامة^(١)، وإلى جانب ديوان الرقابة المالية تتولى هيئة النزاهة أيضاً كجهة رقابية مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب، ولها شخصية معنوية، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وطرق صرفها وفق لما هو مبوب وفق الموازنة^(٢).

وبهذا فقد سميت هذه الرقابة بالرقابة المالية المستقلة استناداً إلى شخص القائم بها إذ تعدّ هيئات رقابية تتمتع بالاستقلال عن السلطات العامة في الدولة، كيما تكون هذه الرقابة فاعلة وموضوعية الأمر التي استوجب تمتع هذه الهيئات بالاستقلال، ومن خلال استعراضنا لهذا الشرح الموجز للهيئات المستقلة سنبين هذا المبحث موضوع ديوان الرقابة المالية الاتحادي في المطلب الأول، وهيئة النزاهة في المطلب الثاني وكما يأتي:

(١) المادة (٥) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١.

(٢) المادة (٢) من قانون هيئة النزاهة رقم ٣٠ لسنة ٢٠١١.

المطلب الأول

ديوان الرقابة المالية

يعد العراق من أقدم الدول العربية التي تم فيها تأسيس جهاز مختص بالرقابة المالية^(١) وامتاز ديوان الرقابة المالية الاتحادي بخبرة وتاريخ في الاجراءات الرقابية المالية والإدارية ويقوم هذا الديوان في الرقابة على المؤسسات والدوائر والمشاريع العامة ومراجعة عملها للحفاظ على الأموال العامة ومتابعة طرق صرفها نيابة عن الشعب أو نيابة عن مجلس النواب ممثل الشعب له^(٢). وهو مؤسسة تتصف بالاستقلال وهو يراقب ويدقق أعمال السلطات العامة وحسابات الدوائر والمؤسسات التابعة لها ، ولم يغفل المشرع الدستوري لما يدور في النظم العالمية من إيلاء تلك الهيئة الرقابية النصيب الذي تستحقه من الدعم والاستقلالية^(٣) لذا أخيراً استقر في عد الديوان هيئة مستقلة، تتمتع بقسط كبير من الاستقلالية تجاه السلطات العامة في مباشرة مهامها^(٤).

ومر الديوان خلال مسيرة عمله بمراحل تاريخية منذ عام ١٩٢٧ وانتهت في العام ٢٠١١ بصدر قانونه الجديد وتعديله في سنة ٢٠١٢ ، ويعد هذا الجهاز من أعرق المؤسسات التدقيقية والمالية في البلاد^(٥). فبعد ثلاث سنوات من استقلال العراق عام ١٩٢١ عرفت هيئات الرقابة المالية الأولى في العراق تعرف بـ(دائرة مفتش الحسابات العمومية) أما الثانية فتمثل بـ(دائرة مدير مراجعة الحسابات العام) وتم دمجها في دائرة واحدة سميت(دائرة المراقب والمفتش العام للحسابات)^(٦). وفي عام ١٩٢٥ صدر

(١) صباح عبد الكاظم شبيب الساعدي، دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الإداري في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٤٣.

(٢) رياض شعلان حيرو الصالحي، فاعلية تعدد الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري، رسالة ماجستير ، جامعة القادسية ، كلية القانون، ٢٠١٨ ، ص ٥٩.

(٣) يوسف شباط، المالية العامة، الكتاب الثاني، بدون دار نشر جامعة دمشق، ١٩٩٤ ، ص ٦١.

(٤) علي عبد العباس، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المالية المستقلة، دراسة مقارنة، ط الاولى ، بغداد ، ٢٠١٦ ، ص ٢٥.

(٥) د. نوار دهام الزبيدي ، دور الخبرة الوطنية في التوعية لمتطلبات تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، مجلة الحل القانونية تصدر عن هيئة حل نزاعات الملكية العقارية ، ع ٢٢ ، ٢٠١٠ ، ص ٢١.

(٦) للمزيد من التفصيل ينظر عبد الله النقشبدي، الرقابة المالية العليا ومشروع مجلس الأشراف والتنظيم ، ط ١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٤ ، ص ٤٣.

القانون الأساسي للمملكة العراقية الذي نص على تأسيس دائرة لتدقيق جميع مصروفات الدولة ومطابقتها للأصول التي عينها القانون^(١) وصدر بعدها قانون دائرة تدقيق الحسابات العام رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧^(٢). الذي نص على تأسيس دائرة تقوم بتدقيق جميع مصروفات الدولة وتوابعها^(٣) وتكون تحت رئاسة موظف يسمى (مراقب الحسابات العام) ومنذ عام ١٩٢٧ أصبح من يشغل هذا المنصب شخص إنكليزي يدعى ب (السير بارلي)^(٤). ونتيجة للتغيرات التي حصلت في تلك الحقبة ورغبة الدولة في تطوير جهازها الرقابي صدر القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ وسمي (بالقانون بديوان الرقابة المالية)، هذه أول تسمية صريحة بالنص للرقابة المالية في العراق. وفي عام ١٩٨٠ صدر القانون رقم (١٩٤) نتيجة للتطورات الاقتصادية والتنمية الواسعة التي شهدتها البلد ليُلغى القانون السابق ووسع من نطاق عمل الديوان فشمّل كل دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط التي تنصرف في الأموال العامة والشركات التي تساهم فيها الدولة أو أي جهة أخرى ذات نفع عام^(٥)

وفي عام ١٩٩٠ صدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) ليحل محل القانون السابق في تنظيم عمل الديوان وأخذت دوائر الديوان صلاحيات ومهام تقديم الخدمات الإدارية والمالية والقانونية والفنية والمهنية والبحث عن وسائل لتطوير العمل الرقابي^(٦)، وانتقد الديوان لارتباطه بمجلس قيادة الثورة ورئيسه وأثر على استقلاليته وخصوصاً إن رئيس مجلس قيادة الثورة هو رئيس الجمهورية والسلطة التنفيذية معاً ، فكان دور الديوان الرقابي موقوفاً نتيجة لسيادة الحكم الفردي الذي كان سائداً وبعد عام ٢٠٠٣ ألغى الحاكم المدني قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ في أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٢) لسنة ٢٠٠٣ واستبداله بنظام جديد للرقابة وفق نظام المفتش العام إلا أنّ الحاكم المدني لاقى اعتراضاً من منتسبي الديوان على الأمر لما فيه من الظلم لهم ، وتم إعادة قانون ديوان الرقابة المالية إلى وضعه الصحيح مع بعض التعديلات في قانونه بالأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ من حيث تم تعديل جهة ارتباطه والجهات الخاضعة للرقابة^(٧)، فأصبح الديوان بمستوى من الفاعلية، وتماشياً مع التطورات التي حصلت في البلاد

(١) تنظر المادة ١٠٤ من القانون الأساسي العراقي لعام ١٩٢٥

(٢) نشر القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧ في الوقائع العراقية - ع ٥١٥ والصادر في ١٩٢٧/٢/٢٣

(٣) تنظر المادة الثانية من قانون دائرة تدقيق الحسابات العام رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧.

(٤) السير ج. بارلي - موظف إنكليزي له خبرة في علوم المحاسبة والمال وأعمال الرقابة المالية غادر العراق في ١٩٣٥/٥/٢٠.

(٥) ينظر المادة (٣) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠.

(٦) ينظر المادة (٥) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ .

(٧) ينظر أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٧٧ لسنة ٢٠٠٤.

وكرة الهدر في المال العام وسن قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ والذي وسع صلاحيات واختصاصاته وأعطى الاستقلال له ومن ثم عدّل هذا القانون بقانون التعديل رقم (١٠٤) لسنة ٢٠١٢ من أجل القيام بمهامه وتحقيق أهدافه في حماية المال العام والرقابة عليه. وسوف نتناول هذا الموضوع في فروعين الأول منها مهام وصلاحيات الديوان وفي الفرع الثاني صور الرقابة التي يمارسها الديوان.

الفرع الأول

مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي

لديوان الرقابة المالية الاتحادي مجموعة من الاختصاصات أو الصلاحيات التي تمكنه من أداء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة له ببسر وبصورة تجعل عمله الرقابي يساعد على تطوير أداء الجهات المشمولة برقابته ويستمد ديوان الرقابة المالية مهامه وصلاحياته من القانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل الذي يوضح بشكل تفصيلي هذه المهام والصلاحيات ، ولكي نتعرف على صور الرقابة التي يمارسها من خلال تلك المهام والصلاحيات سوف نتناول هذا الموضوع في ثلاث وقفات الأولى مهام الديوان وفي الثانية صلاحيات الديوان والثالث نتناول صور الرقابة التي يقوم بها.

أولاً : مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي: هنالك عدد من المهام التي أشار إليها قانون الديوان التي يستطيع القيام بها لتمتعه بالاستقلال المالي والإداري والشخصية المعنوية التي تمكنه من القيام بمجموعة من التصرفات القانونية وأداء المهام المطلوبة منه ويمكن تحديد هذه المهام بالآتي:

١- فحص وتدقيق سجلات الحسابات في الدوائر الخاضعة له، والتحقق من سلامة تصرفاتها المالية في الأموال التي تتفقها على الأوجه المخصصة لها، والرقابة على فاعلية تطبيق القوانين والتعليمات والأنظمة على الأموال التي تصرف وكان الأجدر أن يتقيد في فاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية فقط وعدم ترك المجال مفتوحاً من دون تحديد من قبل المشرع بالصيغة التي عليها^(١)، كذلك يمكن للجهة التي أبدى لها الرأي أن تعتمد وتأخذ به، كذلك من الممكن أن لا تأخذ به ولا يترتب اية مسؤولية عليها في حال عدم الأخذ بالرأي، وبذلك يكون دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الرقابة دوراً استشارياً

(١) في القانون السابق للديوان رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ حدد هذه المهمة بالتأكد من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية، لان الديوان مختص في الرقابة المالية فقط وعدم ذكر كلمة المالية في نص المادة السادسة يجعل عمل الديوان واسع ويتأكد من تطبيق القوانين المالية وغير المالية.

للجهات الإدارية الخاضعة لرقابته^(١)، ورغبة المشرع في التعاون بين الديوان والجهات الخاضعة له وهذا يساعد في تقويم عملها بسهولة وتلافي الأخطاء باستمرار إن اخذت براى الديوان الصحيح.

٢- رقابة تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان^(٢)، يقوم الديوان بمهمة رقابة تقويم الأداء من أجل حسن إدارة الأموال العامة للجهات الخاضعة لرقابته لأنّ بواسطة رقابة تقويم صحة الأداء يمارس الديوان رقابة مالية شاملة عليها^(٣) ويسعى من وراء هذه الرقابة إلى التحقق من الاستخدام والتصرف الأمثل للأموال العامة من خلال كشف اساءة الاستعمال والأهمال أو التقصير في التصرف في الأموال العامة^(٤).

٣- مهمة تقديم العون الفني في المجالات الرقابية والمحاسبية والإدارية وما يتعلق بها من أمور تنظيمية وفنية^(٥)، فالعون الفني يعني تقديم المساندة والدعم في المجال التخصصي للعمل الرقابي من قبل الأجهزة الرقابية للارتقاء بالتدقيق وجودته أيّاً كان هذه الدعم فنياً أو قانونياً^(٦)، وتقوم الدائرة القانونية بتقديم العون والاستشارات والدراسات القانونية وتقديم التوصيات والمقترحات المناسبة لها^(٧)، ويقدم قسم الرقابة والتدقيق الإلكتروني إبداء المشورة في تطوير النظم الألكترونية الفنية والإدارية والمالية^(٨).

٤- تقويم الخطط والسياسات الاقتصادية والمالية المقررة للدولة لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة^(٩) من الأهداف التي يسعى إليها الديوان استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره^(١٠)، فالسياسة المالية تعني بتحديد المصادر المالية للدولة وأوجه انفاقها مع أهداف السياسة الاقتصادية للدولة^(١١)، تعد الموازنة العامة

(١) سهاد عبد الجمال عبد الكريم ، الرقابة المالية المستقلة، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، مج ١٤ ، ع ٥١ ، ص ٢٦١.

(٢) ينظر المادة (٦ /ثانياً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعدل رقم ٣١ لسنة ٢٠١١

(٣) د، كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ٩٥.

(٤) محمد عبد العزيز العبيدي و د. زياد خلف خليل الجبوري، الرقابة المالية ودورها في تقويم الاداء المؤسسي دراسة استطلاعية عن الشركات الصناعية في محافظة نينوى بحث منشور على موقع ديوان الرقابة المالية العراق. ص ١٤.

(٥) ينظر المادة (٦ /ثالثاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق.

(٦) نوف جاسم الجاسمي ومنى عبد الرحمن البار، دور الدعم الفني في رفع كفاءة وفعالية الاداء المهني، بلا مكان طبع ونشر ، ٢٠١٠ ، ص ١١.

(٧) ينظر المادة (٤ /أولاً / أ ، ج ، د) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (١) لسنة ٢٠١٢ .

(٨) ينظر المادة (٣ /سابعاً) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي اعلاه ذاته.

(٩) ينظر: المادة (٦ /رابعاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق .

(١٠) ينظر: المادة (٤ /ثالثاً) من القانون اعلاه ذاته.

(١١) مسعود دارواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية قسم الاقتصاد، لسنة ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ .

الأداة التي تساعد الدولة على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة في اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة^(١)، كما وتمثل الحسابات الختامية توضح النفقات والإيرادات العامة الفعلية عن السنة المالية المنتهية ومدى مطابقتها مع تنفيذ الموازنة،^(٢) والديوان عندما يقوم في فحص الحساب الختامي للموازنة في الدولة ويحدد أهم المعوقات والسلبيات واقتراح التوصيات لمعالجة تلك السلبيات لعدم حدوثها مستقبلاً لكي تسير السياسة المالية للدولة ماضية في طريقها الصحيح لمتابعة تغيرات الاستهلاك والدخل القومي للبلد وأنَّ التغير يتم طبقاً لخطة السياسة المالية^(٣) ،

٥- التدقيق في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء التدقيق فيها^(٤)، وفي حال تقدم الطلب إلى الديوان يكون الأخير ملزم بإجراء التدقيق وذلك لارتباط الديوان بالسلطة التشريعية ويتحمل المسؤولية أمامها وهذا يساعد في زيادة التعاون بينهما والطلب المقدم من مجلس النواب قد يقدم من هيئة رئاسة المجلس أو أحد لجانها أو أحد أعضاء مجلس النواب شرط أن يكون الطلب متعلق بأعمال الرقابة والتدقيق ويتابع هذه المهمة وفق النظام الداخلي للديوان قسم شؤون مجلس النواب^(٥)،

ثانياً: صلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي: من أجل أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمهامه بصورة صحيحة تمكنه من الحفاظ على المال العام والحد من الفساد الإداري والمالي التي يهدف الديوان إليها، منح المشرع للديوان عدة صلاحيات لتمكنه من أداء واجبه في الرقابة على الجهات والمؤسسات الخاضعة لرقابته^(٦) هذه الصلاحيات نصَّ عليها في إحدى مواد قانون الديوان وعلى الشكل الآتي:

(١) د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، بلا دار نشر ، مصر، ٢٠٠٠، ص ٤٤٩.

(٢) ينظر المادة (٣ / ثامناً/ ج) النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق .

(٣) ينظر المادة (٥ / ثانياً/ ٨ ، ٧ ، ٦) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ هذا القانون اعطى لهذه الجهاز مهمة متابعة التغير في الاستهلاك القومي والادخار القومي والدخل القومي وان هذا التغيرات يتم طبقاً للخطة لمعرفة نجاحها في احداث التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة واكتشاف الأخطاء التي تمنع تحقق الاهداف المحددة في الخطة واعطاء كذلك وسيلة متابعة حركات اسعار السلع والخدمات ومقارنتها مع اسعارها في وقت سابق وهذه المهمة تؤدي إلى الوقوف على تحقيق السياسة المالية للدولة ندعو مشرعنا العراقي ان يعالج هذه المهمة لديوان الرقابة المالية الاتحادي بنفس معالجة المشرع المصري لها في المادة الخامسة من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

(٤) ينظر المادة (٦ / خامساً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق.

(٥) ينظر المادة (٩ / أولاً وثانياً) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق.

(٦) لمعرفة الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي ينظر المادة (٨) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل واستثنى هذا القانون السلطة القضائية فيما يتعلق باختصاصها القضائي من الخضوع لرقابة وتدقيق الديوان ينظر المادة (٩) من نفس القانون.

١- الاطلاع على كافة السجلات والوثائق والمعاملات والأوامر والقرارات ذات العلاقة بمهام الرقابة والتدقيق وله الإشراف عليها وإجراء الجرد الميداني والحصول على جميع الايضاحات والمعلومات والإجابات في المستويات الإدارية والفنية والمهنية في حدود ما هو لازم لأداء مهامه^(١) وهذه الصلاحية تمكن الديوان في أداء المهام المطلوبة منه في الكشف عن حالات الهدر في الأموال العامة وسوء استعمالها من خلال الجرد الذي يقوم به

٢- تدقيق البرامج السرية والنفقات المتعلقة بالأمن الوطني، وبحق لرئيس الديوان تخويل من ينوب عنه لإجراء التدقيق وإعداد التقارير المتعلقة بالبرامج السرية والنفقات الأمنية^(٢)، وحسناً فعل المشرع عندما مكن الديوان من صلاحية تدقيق النفقات الأمنية لأن طبيعة تلك النفقات تتطلب السرية والخبرة الفنية الميدانية في تدقيق النفقات وإجراء التقارير بخصوصها وتقديمها إلى رئيس الديوان.

٣- القيام بعمليات الفحص من المجلس للمنع والاعانات والقروض والتسهيلات والامتيازات والاستثمارات والتحقق من كونها وظفت مع الغرض الذي قدمت لأجله^(٣)، جعل النص صلاحية الرقابة بالفحص جوازية للديوان وتتوقف على قرار من مجلس الرقابة المالية.

ويؤدي الديوان أعمال الرقابة والتدقيق وفق المعايير والقواعد والأصول المحلية والدولية فإن هناك إلتزامات فرضها القانون على الديوان بالإضافة إلى مهامه وصلاحياته منها أخبار الادعاء العام أو هيئة النزاهة أو الجهات المختصة في حال اكتشاف مخالفة مالية تشكل جريمة^(٤) وأشعار مجلس الوزراء في حال أي خلاف ينشأ مع الجهات الخاضعة لرقابته لاتخاذ قرار فيها وفي حالة عجزه عن حسم الخلاف فعليه إشعار مجلس النواب^(٥).

الفرع الثاني

صور الرقابة التي يمارسها ديوان الرقابة المالية الاتحادي

بعد التوضيح الموجز لمهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي تبين أن هناك صوراً مختلفة للرقابة يقوم بها الديوان خلال عمله الرقابي في الفحص والتدقيق للإيرادات والنفقات والتأكد من

(١) ينظر المادة (١٣/أولاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل.

(٢) ينظر المادة (١٣/ثانياً) من القانون اعلاه ذاته.

(٣) ينظر المادة (١٣/ثالثاً) من القانون نفسه.

(٤) ينظر المادة (١٦) من القانون نفسه.

(٥) ينظر المادة (١٧) من القانون نفسه.

مطابقتها للاعتمادات المعتمدة في الموازنة العامة للدولة وتظهر لنا أن هناك صوراً من الرقابة يمارسها الديوان وهي:

أولاً: الرقابة المحاسبية: يماس الديوان من خلال مراجعة الدفاتر والسجلات الحسابية ومستندات الصرف للجهات الخاضعة لرقابته والتأكد من مدى تطابق المبالغ المصروفة مع الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة، والتأكد من توريد الإيرادات إلى الجهات المعنية بتحصيلها طبقاً لما هو مقرر في الموازنة^(١) وتؤدي هذه الرقابة إلى الكشف عن الأخطاء الفنية والغش والتزوير والمخالفات المالية من قبل ديوان الرقابة، وقد أعطى القانون إلى الديوان عند ممارسة الرقابة المحاسبية الحق في صلاحية إبداء الرأي إلى الجهات الخاضعة له^(٢)، وتوضح هذه الصورة رقابة الديوان الحقيقية للمركز المالي والتدفقات المالية للجهات الخاضعة له.

ثانياً: رقابة المشروعات: هي الرقابة يقوم بها ديوان الرقابة من خلال مطابقة الاعمال ذات الأثر المالي للجهات الخاضعة لرقابته مع القوانين والأنظمة والتعليمات المالية ويقوم برقابة نفقات وإيرادات الإدارات ومدى توافقها مع القوانين المالية أياً كانت مرتبتها^(٣)، يقوم الديوان بممارسة الجمع بين الرقابة المحاسبية والمشروعية.

ثالثاً: الرقابة السابقة: لم تكن هناك إشارة واضحة وصريحة في القانون إلى الرقابة السابقة ولكن وردت في نصوص ضمنية^(٤) ويتمثل هذا النوع من الرقابة في إجراء عملية المراجعة والرقابة قبل الصرف إذ لا يجوز تبعاً لهذا النوع من الرقابة للوحدات التنفيذية التابعة للدولة القيام بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة بالرقابة على الأنفاق^(٥) وهذه الرقابة تمنع حدوث المخالفات المالية وتعمل على تلافي الوقوع في الأخطاء والانحرافات لذا يطلق عليها بعضهم اسم (الرقابة الوقائية أو الرقابة

(١) د. عبد الكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة ، بلا سنة نشر، ص ١٩٦، وينظر كذلك د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد ، العراق ، ١٩٩٠، ص ٢٨ - ٢٩.

(٢) ينظر المادة (٦/ج) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق.

(٣) فاروق احمد خماس، الرقابة على اعمال الادارة، مصدر سابق، ص ٧٣.

(٤) علي عبد العباس، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المالية المستقلة، مصدر سابق، ص ٢٠٧.

(٥) عادل احمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص ٥٦٥

المانعة^(١) وهذا النوع من الرقابة على الصرف قد تحقق وفورات في النفقات العامة للدولة تحول دون الإسراف والتبذير ما دامت ترفض النفقات غير المشروعة ، والرقابة السابقة استثناءً وبتكليف خاص من مجلس النواب أو مجلس الوزراء ، وتتمثل في تدقيق اجراءات التعاقد السابقة للتنفيذ للعقود التي تزيد قيمتها على مبالغ معينة^(٢) وكذلك يقوم الديوان بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مستقل للإدارات التنفيذية كخطوة اساسية في اعمال الرقابة والتدقيق.

ونرى حسناً فعل المشرع عندما لم يعط الديوان ممارسة الرقابة السابقة لأن ممارستها تؤدي إلى اضطراب في العمل الإداري ويسلب السلطة التقديرية للإدارة في تسيير أمورها.

رابعاً: الرقابة المرافقة: تكون هذه الرقابة خلال متابعة الديوان عمليات تنفيذ النفقات الإيرادات العامة أولاً بأول وبذلك يكون المجال أوسع والوقت لا يزال مناسباً لتعديل أي انحراف أو أخطاء يمكن أن تقع خلال عملية التنفيذ. ويكون ذلك من خلال فحص وتدقيق معاملات التخمين وجباية الموارد العامة للتأكد من ملائمتها مع الاجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها، وتكون هذه الصورة من الرقابة في حال طلب مجلس النواب إجراء التدقيق في أمور معينة أثناء تنفيذ الجهات الإدارية لموازناتها^(٣) هذا النوع من الرقابة يتابع ويساير خطوات التنفيذ وتفيد المجالس النيابية في ترتيب مسؤولية الحكومة^(٤).

رابعاً: الرقابة اللاحقة: وهذه الرقابة غالباً ما تقوم بالكشف عن المخالفات المالية والأخطاء الفنية عن طريق مراجعة الحسابات الختامية وفحص المستندات الحسابية الخاصة بالصرف والتحصيل ويطلق عليها اسم (الرقابة الكاشفة)^(٥) فهذه الرقابة كاشفة للانحراف والتقصير والتلاعب في الأموال وهو لا يعرقل أو

(١) انظر فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، مصدر سابق، ص ٢٥، وكذلك عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٨، ص ٥٦٤.

(٢) اعطت الفقرة الثانية من قرار مجلس الوزراء رقم (٩٠) لسنة ٢٠٠٩ الصادر بجلسته الحادية عشرة المنعقدة بتاريخ ٢٩/٣/٢٠٠٩، دور اكبر لديوان الرقابة المالية في ممارسة اعمال الرقابة السابقة (الوقائية) للعقود ، اضافة الى عمله الرئيسي في ممارسة الرقابة اللاحقة ، ثم الغيت هذه الفقرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٢١١) لسنة ٢٠٠٩ الصادر بجلسته الثانية والعشرين المنعقدة بتاريخ ١٦/٦/٢٠٠٩ ، حيث صرف النظر عن تكليف ديوان المالية بأداء مهمة الرقابة السابقة على العقود التي تزيد قيمة العقد فيها على مليار دينار. ومن الغريب ان يصدر مثل هذا القرار من مجلس الوزراء بالغاء الرقابة السابقة على مثل هذه العقود التي يجب ان تحاط بقدر كبير من الرقابة لحماية الاموال العامة من الغش والتبذير.

(٣) ينظر المادة (٦/خامساً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابق.

(٤) د. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت ، ١٩٩٢، ص ٣١٨.

(٥) د. فهمي محمود شكري، تطور مفهوم الرقابة المالية ومشروع خطة توازنها وتكاملها مقال في مجلة المالية، ع ١، ص ٥، ١٩٨٧، ص ٥٣.

يؤخر عمل الجهات الخاضعة له وتوفر الدافع إلى الدقة والعناية في اداء واجباتها تعلم هناك رقابة لاحقة على اعمالها والتأكد من كفاءة استخدام المال العام^(١)، وله الرقابة على الخطط والسياسات المالية والاقتصادية للدولة^(٢) ويقوم الديوان تبعاً لمستوى الاداء أو الصلاحية بصور متعددة من الرقابة ومنها ما الرقابة الكاملة الحسابية لنفقات الدولة المقررة في الموازنة فالديوان يضع خطة للعمل الرقابة في سبيل الحفاظ على المال العام وتحسين الاداء للأجهزة الخاضعة له^(٣) كما يمارس الديوان الرقابة الداخلية على أعماله من خلال قسم الرقابة الداخلية^(٤) ويمارس الديوان رقابة تلقائية من خلال المراجعة والتدقيق دون الحاجة إلى تقديم شكوى أو طلب^(٥) ، كذلك يمكن للجهات الأخرى تقديم طلب أو ابلاغ الديوان لممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة له.

(١) عبد المجيد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة، مصر، ١٩٨٤، ص ٣٩.

(٢) عبد اللطيف نوري القاضي، تقويم اداء ديوان الرقابة المالية ودوره في تحسين اداء الجهات المشمولة برقابته، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٦، ص ٤٨.

(٣) عبد الستار حمد انجاد، رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة في الدولة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤، ص ١٤٣.

(٤) ينظر المادة (١١) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة ٢٠١٢.

(٥) محمد علي جواد ونجيب خلف احمد ، القضاء الاداري، مكتبة الغفران ، بغداد ، ٢٠١٠، ص ٤٧.

المطلب الثاني

هيئة النزاهة

تعد هيئة النزاهة من الأجهزة الحديثة في مكافحة الفساد في البلد تم تأسيسها بالأمر الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة المرقم (٥٥) لسنة ٢٠٠٤ فكانت تسمى بمفوضية النزاهة العامة^(١). وبعد صدر الدستور العراقي الذي نص على إنشاء هيئة النزاهة. والذي استمر العمل بموجب الأمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤ في تنظيم هيئة النزاهة إلى حين صدور القانون الجديد لها في سنة ٢٠١١ لذا سنوضح هذا المطلب هيئة النزاهة في ثلاثة فروع نخصص الفرع الأول استقلالية الهيئة أما الفرع الثاني نتناول فيه اختصاصاتها ونختم في الفرع الثالث صور رقابة الهيئة.

الفرع الأول

استقلالية هيئة النزاهة

تُعد هيئة النزاهة إحدى هيئات السلطة الاتحادية المشكلة بموجب الأمر ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ الخاص، المعنية في مكافحة الفساد المالي والإداري وهي جهاز مستقل مختص بتطبيق وتنفيذ قوانين مكافحة الفساد ومعايير الخدمة العامة^(٢). وهيئة النزاهة هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب^(٣). وهذا لكي تتمكن الهيئة من ممارسة عملها بالاستقلالية. ونص قانون الهيئة في المادة الثانية منه بأن هيئة النزاهة هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب لها شخصية معنوية واستقلال مالي وإداري يمثلها رئيسها أو من يخوله^(٤). وهذه النصوص تمكن الهيئة من الاستقلالية بعيداً عن تدخل السلطات الأخرى في ممارسة عملها الرقابي بمهنية وحيادية إلا أنه في الواقع هناك عدة أمور تؤثر على استقلاليته وهي:

أولاً: قرار المحكمة الاتحادية العليا في خضوع الهيئة لإشراف مجلس الوزراء وبين إن استقلال الهيئة إدارياً وموظفيها مستقلون في أداء المهام المنصوص عليها في القانون ولا يجوز لأي جهة التأثير على أداء مهام الهيئة وهي تخضع لرقابة مجلس النواب في أداء المهام الموكلة إليها، وهو وحدة يمتلك حق

(١) ينظر: قسم (١) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ الذي نصَّ على إنشاء مفوضية عراقية تعنى بالنزاهة ولديها القدرة على تنفيذ وتطبيق قوانين مكافحة الفساد ومعايير الخدمة العامة.

(٢) ينظر القسم الأول من أمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤.

(٣) ينظر المادة (١٠٢) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ.

(٤) ينظر المادة (٢) من قانون هيئة النزاهة العراقي السابق.

محاسبتها أمّا عن ارتباطها فإنها ترتبط بمجلس الوزراء حسب قرار المحكمة ؛ وذلك لأنّ الدستور لم ينصّ صراحةً على ارتباطها بمجلس النواب ، وغلبة الصفة التنفيذية على أعمالها ونشاطها^(١).

ثانياً: رقابة السلطة التشريعية على هيئة النزاهة ؛ لأنّ رئيس الهيئة بدرجة وزير يتم استجوابه بنفس الإجراءات التي يستجوب بها أي الوزير أمام البرلمان فمن المحتمل أن يؤثّر البرلمان على عمل الهيئة خاصة إن أعضاء البرلمان ملزمون بالكشف عن ذمهم المالية أمام هيئة النزاهة وفي ذلك يتمكن البرلمان ممارسة الضغوط على رئيس الهيئة من خلال الاستجواب أو المطالبة بإعفائه في سبيل تأخير عمل الهيئة الرقابي ونرى من الضرورة إن تتوفر الحصانة الكافية لموظفي الهيئة من أجل ضمان حياديتها وحمايتها وعدم التدخل للاعتبارات السياسية من التأثير على عمل الهيئة.

ثالثاً: تأثير عمل الهيئة من قبل السلطة التنفيذية لأنّ هذه السلطة هي التي تعين رئيس هيئة النزاهة وبصورة غير مباشرة عن طريق ترشيح أحد الأشخاص رئيساً للهيئة ومن خلال موافقة الأغلبية البرلمانية التابعة للسلطة التنفيذية على التعيين، وكذلك إشراف هذه السلطة على هيئة النزاهة من الناحية العملية^(٢). أما الاستقلال التام عن السلطات الأخرى فهو ضروري لضمان حيادية عمل الهيئة وتستطيع مواجهة تأثير السلطات الأخرى^(٣). ويرى بعض من الفقه بأنه يجب أن تكون الأجهزة الرقابية في الدولة مستقلة في عملها تجاه باقي السلطات من دون أن تشكل امتداداً إلى الجهة التي شكلتها سواء شكلها البرلمان أم شكلتها الحكومة^(٤).

(١) جعفر كاظم المالكى، المصدر في قضاء المحكمة الاتحادية العليا ، ط ١ ، العاتك لصناعة الكتب ، بلا سنة طبع ، القاهرة ، ص ٩١.

(٢) ما يلاحظ على اجهزة الرقابة في البلدان العربية فإنها في غالبيتها تتبع للسلطة التنفيذية ولا تتمتع بالاستقلال. ومحدد عملها بمراقبة الالتزام بالإجراءات المقررة في عمل المؤسسات العامة في الدولة ، ينظر: قانون جهاز التفتيش المركزي في لبنان رقم ١١٥ لسنة ١٩٥٩

(٣) حسين محسن علي الاسدي ، استقلالية وفعالية أجهزة الرقابة في الوطن العربي ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، سنة ١٩٨٣ ، ص ٢٢.

(٤) عمر حوري ، حسين عثمان محمد . القانون الدستوري ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ ، ص ٨٢.

الفرع الثاني

اختصاصات هيئة النزاهة في مكافحة الفساد

أنشئت الهيئة لغرض الرقابة على عمل السلطات الإدارية والمالية ورفع مستوى النزاهة والمحافظة على المال العام فتتولى الهيئة تطبيق قوانين مكافحة الفساد ومعايير الخدمة العامة^(١) و التوعية والتثقيف ضد الفساد بوصفه يحد ويوقى من جريمة الفساد، وإن نشر الوعي الأمني والثقافي والقانوني الذي يحد من الجريمة^(٢) ورغبة المشرع في تفعيل دور هيئة النزاهة بما يمكنها من محاسبة المسؤولين والموظفين والمتهمين في قضايا الفساد المالي والإداري أعطاهما العديد من الاختصاصات لمواجهة الفساد والوقاية منه، هذه الهيئة تعمل في سبيل المساهمة في منع الفساد ومكافحته بالوقاية منه واعتماد الشفافية في إدارة شؤون الحكم في البلاد على كافة الأصعدة^(٣). ولها في سبيل أداء أعمالها وأهدافها ممارسة الاختصاصات التالية:

١- الاختصاص التحقيقي يعد الاختصاص التحقيقي من أهم اختصاصات الهيئة والذي تُعدّ بموجبه أنها تمارس اختصاص شبه قضائي في قضايا الفساد المالي والإداري فتقوم بواسطة محققها وبإشراف قاضي التحقيق في ممارسة هذا الاختصاص، في حدود قانون الهيئة وطبقاً لأحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ المعدل^(٤) ونشد على يد المشرع حين اوكل ممارسة التحقيق في الهيئة إلى محققين وتحت إشراف قاضي التحقيق المختص ؛ لأن القاضي هو الذي يحدد الوصف القانوني للجريمة ويتأكد من وجود العلاقة بين الفعل الإجرامي والأحكام القانونية^(٥) . وأعطى القانون للهيئة في سبيل ممارسة التحقيق وسيلة تلقي الشكاوى والأخباريات المتعلقة في جرائم الفساد المالي والإداري^(٦).

(١) الأمر رقم ٥٥ لسنة ٢٠٠٤ القسم ١ والقسم ٢.

(٢) عبد الرحمن العيسوي، سبل مكافحة الجريمة، ط ١، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص ٢١ .

(٣) ينظر المادة (٣) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١.

(٤) ينظر المادة (٣/أولاً) من القانون اعلاه ذاته.

(٥) د. الياس ابو عيد، نظرية الاختصاص في اصول المحاكمات المدنية والجزائية، منشورات زين الحقوقية، بيروت،

٢٠٠٤ ، ص ٤٣٤ .

(٦) ينظر المادة (١٣) من القانون السابق.

٢- متابعة قضايا الفساد بواسطة ممثل قانوني عن الهيئة بوكالة رسمية تصدر له من رئيسها في القضايا التي لا يقوم محققوها بالتحقيق فيها^(١)، سواء كان الممثل القانوني عراقي الجنسية أم اجنبي باعتبار إن القانون لم يمنع ذلك ويرى بعض الفقهاء في القانون الإداري أنه ليس في جميع المرافق والمؤسسات العامة تقبل التفويض في اختصاصها وإنما التفويض يكون نسبياً يرتبط بطبيعة المؤسسة أو المرفق العام^(٢).

٣- الهيئة تعتبر طرفاً في أي قضية فساد مالي أو اداري ولها حق الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في قضايا الفساد المالي والإداري^(٣) وإن الاختصاص التحقيقي للهيئة المحدد يعد من أهم الاختصاصات وعلى الهيئة ضرورة الالتزام به وعدم التوسع في التحقيق في جرائم لا تدخل باختصاصها^(٤). إن التحقيق الذي تقوم به الهيئة بواسطة محققها ذو اختصاص نوعي في جرائم معينة من شأنه أن يساعد ذلك على السرعة في محاربة ومحاصرة ظاهرة الفساد ويؤدي إلى التخفيف القضايا المعروضة أمام محاكم التحقيق،^(٥)

٤- إعداد مشروعات قوانين مكن مشرع الهيئة من المساهمة في عملية تشريع القوانين التي تساهم في منع الفساد الإداري والمالي ومكافحته ونص القانون بأن الهيئة تعمل على المساهمة في (إعداد مشروعات قوانين فيما يساهم في منع الفساد ومكافحته، ورفعها إلى السلطة التشريعية المختصة عن طريق رئيس الجمهورية، أو مجلس الوزراء أو عن طريق اللجنة البرلمانية المختصة بموضوع التشريع المقترح)^(٦). ويؤيد الباحث هذا النص لأن الهيئة أعرف بحاجتها إلى تلك القوانين أو تعديلات القانون التي تتطلبها العمل الرقابي في مكافحة الفساد المالي والإداري، وتميزت الهيئة بهذا الاختصاص عن

(١) ينظر المادة (٣/ ثانياً) من القانون اعلاه ذاته.

(٢) د. وليد حيدر جابر، التفويض في ادارة واستثمار المرافق العامة، دراسة مقارنة، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٢٢ .

(٣) ينظر المادة (١) من قانون هيئة النزاهة قضايا الفساد التي تتولى الهيئة ممارسة الاختصاص التحقيقي فيها محددة في هذه المادة على سبيل الحصر .

(٤) أمجد ناظم صاحب، اختصاص هيئة النزاهة في التحري والتحقيق في قضايا الفساد الحكومي، رسالة ماجستير، كلية القانون ، جامعة بابل ، ٢٠١٠ ، ص ٤٨ .

(٥) سالم روضان الموسوي، التحقيق الاداري والتحقيق الجنائي، هيئة النزاهة ، قسم البحوث والدراسات ، بلا سنة نشر ، ص ٢٠١ .

(٦) ينظر: المادة (٣/رابعاً) من قانون هيئة النزاهة العراقي النافذ.

الأجهزة أو المؤسسات الرقابية في البلدان العربية لأنَّ تلك الأجهزة فيها تتبع إلى أحد السلطتين^(١).
ويقع على عاتق السلطة التي تتبعها المساهمة في تشريع القوانين التي تحتاج لها.

٥- التوعية والتثقيف ضد الفساد للوقاية من الفساد المالي والإداري يقع على عاتق هيئة النزاهة التوعية وتثقيف الموظفين والمواطنين ضد الفساد فتقوم الهيئة بذلك العمل عن طريق تنمية ثقافة النزاهة والاستقامة في القطاعين العام والخاص، واحترام أخلاقيات الوظيفة العامة عن طريق البرامج العامة للتوعية والتثقيف^(٢) التي تضعها لذلك، ويعد ذلك من الأساليب التي تقلص حجم ظاهرة الفساد، وتحسين سمعة الدولة باعتبار إن الفساد المالي والإداري يخل بسمعة الدولة داخليا وخارجيا^(٣).

٦- اصدار قواعد ومعايير السلوك الأخلاقي من أجل ضمان الأداء المشرف والسليم والصحيح لواجبات الوظيفة العامة^(٤). وهذه التعليمات تشجع على توعية الموظفين وتثقيفهم ضد الفساد المالي والإداري^(٥)، ورغم إن قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ المعدل، نظم قواعد وسلوك وواجبات الموظف داخل الوظيفة العامة وما يلزم به أو يحظر عليه القيام به^(٦). فالموظف يؤدي واجبات وظيفية حسب مقتضيات الوظيفة من دون أن تكون له نصوص محددة في القانون^(٧)، وإن هذه القواعد تنقيفية ارشادية للموظف، لم تتناول بالتنظيم موضوع لم تنظمه التشريعات^(٨).

٧- وألزم القانون طائفة من المسؤولين أصالة أو وكالة بتقديم أقرار في الكشف عن ذممهم المالية^(٩) ويضع على عاتق رئيس الهيئة الإلتزام في إصدار التعليمات التنظيمية للكشف عن المصالح المالية للمسؤولين.

(١) ينظر احمد ابو دية وعبد الرحمن ابو عرفة وعائشة احمد ، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد، منظمة الشفافية الدولية ، المركز اللبناني للدراسات ، ٢٠٠٤ ، ص ٦٤ .

(٢) ينظر المادة (٣/ثالثا) من قانون هيئة النزاهة العراقي النافذ.

(٣) ينظر د. اسماعيل البديري، الفساد الاداري والاقتصادي، اسبابه وعلاجه، بحث مقدم إلى المؤتمر القانوني ، كلية القانون ، جامعة كربلاء ، ٢٠٠٨ ، ص ٩٨ .

(٤) ينظر المادة (٣/سادسا) من قانون هيئة النزاهة السابق.

(٥) ينظر قواعد السلوك لموظفي الدولة والقطاع العام والقطاع الخاص رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ المنشور في الوقائع العراقية رقم (٤٠٢٦) لسنة ٢٠٠٦ ، ص ٩٠٦.

(٦) ينظر: (٤ ، ٥) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ المعدل.

(٧)، ينظر: علي خليل ابراهيم، جريمة الموظف الخاضعة للتأديب في القانون العراقي ، الدار العربية ، بغداد ، ١٩٨٥ ، ص ٣٥.

(٨) د. عمر محمد الشوبكي، القضاء الاداري، ط ٤ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١١ ، ص ٣٦ - ٣٧.

(٩) المادة (٩) من التعديل الاول لقانون هيئة النزاهة السابق.

٨- للهيئة القيام بأي عمل يساهم يكون ضرورياً في مكافحة الفساد أو الوقاية منه وأن يكون العمل فاعلاً لتحقيق أهداف الهيئة^(١). لرؤساء الدوائر في الهيئة أن يوضحوا لرئيس الهيئة بأن العمل ضروري ويستوجب القيام به للوقاية من الفساد ومكافحته ورئيس الهيئة يوعز بالموافقة للقيام بذلك العمل

٩- للهيئة اختصاص في استرداد الأموال الناشئة من الفساد المالي والإداري من الخارج وتقوم في متابعة المهتمين في الخارج في عمليات الفساد واخضاعهم للقانون العراقي وتقوم بهذا الاختصاص دائرة الاسترداد^(٢).

وللهيئة استخدام وسائل التقدم العلمي بغية ممارسة اختصاصها في ميدان منع الفساد والكشف عنه وملاحقة مرتكبيه. وهذه الوسائل تؤدي إلى سرعة مكافحة الفساد المالي والإداري ومنعه، واستخدام هذه الوسائل يتناسب مع التقدم الذي يحدث في الأنظمة الإدارية والتغير إلى الاعتماد في الإدارة على نظام الإدارة الإلكتروني في تقديم الخدمات العامة مباشرة إلى المواطنين^(٣).

هذا وتمارس الهيئة في الغالب مرحلة الرقابة اللاحقة للعمل الذي فيه فساد مالي وإداري فبعد اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري من قبل ديون الرقابة المالية الاتحادية، يقوم بإبلاغ الهيئة والهيئة تمارس رقابتها والتحقيق في هذه الحالة وتأتي الرقابة اللاحقة التي تمارسها الهيئة وذلك لطبيعة عملها واجراءاتها الجنائية.

الفرع الثالث

صور الرقابة التي تمارسها هيئة النزاهة

تمارس هيئة النزاهة من خلال القيام بعملها نوعين من الرقابة هما:

الرقابة السابقة: وتتمثل بالكشف عن المصالح المالية لكل شخص يشغل إحدى الوظائف الخاصة المشمولين بها سنوياً ولا يقتصر على الشخص نفسه وإنما تشمل زوجة وأولاده^(٤).

الرقابة اللاحقة: وتتجسد في مكافحة الفساد المالي والإداري وتمارس فيها سلطة التحقيق والاحالة إلى المحاكم المختصة^(٥)، وتبسط الهيئة رقابتها على الأجهزة الحكومية من خلال

(١) ينظر المادة (٣) سابعا، من قانون هيئة النزاهة السابق .

(٢) ينظر مجلة النهار، ع (صفر) الصادرة في كانون الأول لعام ٢٠١٤، ص ١٠ .

(٣) ينظر د. عثمان سلمان غيلان ، اثر التطور الالكتروني في مبادئ الوظيفة العامة ، ط ١ ، بغداد ، ٢٠١٢ ، ص ١١ .

(٤) ينظر نص المادة (١٦/ اولاً) من التعديل الاول قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١.

(٥) المادة (٣) من قانون هيئة النزاهة اعلاه ذاته.

أولاً: التقرير الذي ترفعه الهيئة يقدم رئيس الهيئة التقرير السنوي إلى مجلس النواب ومجلس الوزراء بعد (١٢٠) يوماً من انتهاء السنة، ملخص يحتوي على نشاطات الهيئة وانجازاتها في الميدان التحقيقي وفي عمل ميدان تنمية ثقافة النزاهة والشفافية والخضوع إلى المسائلة وأخلاقيات الخدمة العامة وفي موضوع ملاحقة الكسب غير المشروع^(١)، نص المشرع على إلزام رئيس هيئة النزاهة بتقديم تقرير سنوي، ولم يبين في حالة عدم تقديم الهيئة لهذا التقرير ما هو الأثر الذي يترتب عليه، هذا وبلغ عدد البلاغات الأخبارات والقضايا الجزائية ما يقارب (٢٠٧٧٨) إلى هيئة النزاهة لسنة ٢٠١٨ وأنجز منها (١٥٩٩٧) بلاغاً وأخباراً وقضية جزائية تحقق بها الهيئة وبلغ مجموع الأموال العامة التي استرجعتها الهيئة (٣١٣، ٤٩٨، ٤٨٨، ٧٤٠) دينار عراقي، و (٩٩٥، ٨٤٤، ٨٢٩)^(٢) دولار أمريكي حفاظاً على المال العام .

ثانياً: الوسائل التي تتبعها الهيئة في الرقابة تمارس هيئة النزاهة في مكافحة الفساد وسائل عديدة للوصول إلى تحقيق أهدافها ومن أهم هذه الوسائل هي:

١- الشكاوى والأخباريات: يتقدم الأفراد في جميع النظم الإدارية في شكاوى ضد الموظفين أو تظلم أو بلاغ ضد أي عمل إداري تكون فيه مخالفة معينة ومن ثم تقوم الهيئة في فحص مثل هذه الشكاوى عبر وسائل الرقابة الإدارية وتحرص معظم الدساتير على كفالة حق تقديم العرائض والشكاوى إلى السلطات العامة وهذا ما جاء به الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥ في نص المادة (٣٦) في حرية التعبير عن الرأي بكافة الوسائل، والتنظيمات الإدارية تطبيقاً لذلك تخصص مكاتب للشكاوى في وحداتها الإدارية المختلفة^(٣). وإن هيئة النزاهة لم تنشأ إلا في النظر بالشكاوى والأخباريات التي تأتي إليها أما عن طريق المواطنين مباشرة أو عن طريق موظفين يعملون في دوائر أخرى عن أية قضية تتعلق بالفساد المالي والإداري أو من خلال وسائل الأعلام المختلفة والبلاغات التي ترد إليها من خلال (مكاتب المفتشين العموميين في الوزارات) المحلول وكذلك التي تأتي إليها من ديوان الرقابة المالية في حال اكتشاف مخالفة مالية أو أمور مالية غير نظامية، هذا وفي عام ٢٠٢٠ تلقت الهيئة ما يقارب (٤١٨٩) بلاغاً^(٤) منها (٢٦٠٨) غير

(١) المادة (٢٦) من قانون هيئة النزاهة السابق.

(٢) التقرير السنوي لهيئة النزاهة لسنة ٢٠١٨ منشور على موقع النزاهة الإلكتروني الاتي https://nazaha.iq/news_FA.asp?page_namper=p_no١٣ تاريخ الزيارة ٨ / ٩ / ٢٠٢١.

(٣) المادة (١٢) / خامساً) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١.

(٤) البلاغ: هو ما يرد الى الهيئة من معلومة عن شبهة فساد، ويكون مغفلاً اذا لم يفصح مقدم البلاغ عن اسمة الصريح ، او غير مغفل اذا افصح مقدمة عن اسمه الصريح. التقرير السنوي لهيئة النزاهة لعام ٢٠٢٠ منشور على الموقع الإلكتروني لهيئة النزاهة الاتي https://nazaha.iq/pdf_up/tq٦٢٧٣ تاريخ الزيارة ٧ / ٩ / ٢٠٢١.

مغفلة و (١٥٨١) بلاغ مغفل، وبلغ عدد الأخبار المسجلة (٦٨٤٨) أخباراً انجز منها (٤٢٠٣) أخباراً^(١).

٢- التحقيق في قضايا الفساد: منح القانون هيئة النزاهة سلطة التحقيق في القضايا التي تتعلق في الفساد واحالتها إلى المحاكم المختصة لاتخاذ الاجراءات الجنائية بشأنها^(٢)، عن طريق محققها، ولها إن تعرض على قاضي التحقيق المختص تلك الأوراق التحقيقية بواسطة أحد محققها من الدرجة الأولى، وللهيئة الحق باستلام الأخبار في قضايا الفساد التي تدخل في اختصاصها بما فيها الأخبار المغلفة أي الذي لا يعرف المخبر عن نفسه، فهي بذلك تلقي الأخبار عن الجرائم والتحقيق فيها تحت إشراف قاضي التحقيق، فهي عند قيامها في عملها هذا أشبه ما تقوم به مراكز الشرطة في حدود الجرائم التي تدخل في اختصاصها. فإذا حصل بين الهيئة وقاضي التحقيق تناقض في تكيف الواقعة ودخولها في اختصاص الهيئة من عدمه (أي بوصفها قضية فساد أم لا) فالقاعدة العامة تقضي أن يتم الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقية النافذ^(٣) بأن تحال الأوراق التحقيقية إلى الجهة التي قدمت إليها الشكوى أو الأخبار أولاً، وقد عملت الهيئة في عام ٢٠٢٠ على التحقيق في (٢٨٠٥٧) بلاغاً وأخباراً وقضيةً جزائيةً نجز منها (١٨٣١٦) بلاغاً وأخباراً وقضيةً جزائيةً، وبلغ مجموع الأموال العامة التي استرجعتها الهيئة والتي تمت اعادتها حقيقة حفاظاً على المال العام لحساب الخزينة العامة (٧٠٢,٥٩٣,٩٧٤,٩٤٩) دينار عراقي، و(٤٨١,٩٣٤,٣٥٨) دولار امريكي^(٤).

ثالثاً: اصدار لوائح تنظيمية ملزمة: منح القانون هيئة النزاهة الحق بإصدار لوائح السلوك الخاصة بموظفي الدولة^(٥) ومن هذه اللوائح التي أصدرتها الهيئة هي لائحة الكشف عن الذمة المالية التي لكبار

(١) الاخبار : هو بلاغ يجري التحقق والتقصي عن المعلومات الواردة فيه من قبل محققي الهيئة ومتحريها قبل العرض على قاضي التحقيق التابع لمجلس القضاء الاعلى. المصدر السابق.

(٢) المادة (٢١/ خامساً) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١.

(٣) المادة (٥٤) من قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقية النافذ(١) - اذا قدمت شكوى او اخبار ضد متهم الى جهتين مختصتين او اكثر من جهات التحقيق وجب احالة الاوراق التحقيقية الى الجهة التي قدمت اليها الشكوى او الاخبار اولاً. ب - اذا تعدد المتهمون في جريمة وقدمت الشكوى او الاخبار ضد بعضهم الى جهة تحقيق مختصة وقدمت ضد الاخرين الى جهة تحقيق مختصة اخرى وجب احالة الاوراق التحقيقية الى الجهة التي قدمت اليها الشكوى او الاخبار اولاً.

(٤) ملخص التقرير السنوي لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٢٠ منشور على موقع النزاهة الإلكتروني الاتي

١٣ no_p=page_namper?news_FA.asp nazaha.iq/ https:// تاريخ الزيارة ٨ / ٩ / ٢٠٢١.

المسؤولين في الكشف عن مصالحهم المالية، وقد أصبحت هذه اللائحة طريقها قانوناً ملزماً نحو التنفيذ بموجب اللائحة التنظيمية رقم (١) لسنة ٢٠٠٥^(١).

ويرى الباحث هيئات الرقابة المالية المستقلة أثبتت إنها أكثر كفاءة في عمليات رقابة على أموال الدولة العامة من حيث استقلالها وحاديثها وخبراتها في مجال عملها الرقابي وكذلك كونها أكثر بعداً للتأثيرات السياسية يمكن تحدث داخل الحكومة أو الصراع السياسي بين سلطات الدولة. وتختلف هيئات الرقابة المالية المستقلة باختلاف الدولة التي تعتمد هذه الرقابة واختلاف الجذور التاريخية وفي العراق أخذت هيئات الرقابة المالية منذ تشكيلها برقابة إدارية رغم إنها أخذت بين الحين والآخر بسلطات قضائية محدودة إلا أنها غالباً ما تبقى متمسكة بهذه الرقابة الإدارية في هذا المجال.

(١) القاضي عبد الرحمن موحان ، استمارة الكشف عن الذمة المالية ونطاق تطبيقها والاثـر القانوني المترتب على مخالفة أحكامها، بحث منشور على موقع هيئة النزاهة الالكتروني الاتي:
https://nazaha.iq/news_FA.asp?page_namper=p_no تاريخ الزيارة ١١ / ٩ / ٢٠٢١.

الخاتمة

ومن خلال البحث وبفصوله الثلاث وما تفرع منها من مباحث ومطالب وفروع، توصلنا إلى جملة من النتائج والتوصيات سنذكرها تباعاً في الآتي:

أولاً: النتائج

- ١- إن النصوص التي تكفل الحماية الجنائية للأموال العامة لا يجمعها قانون واحد وإنما جاءت متأثرة بين قانون العقوبات وغيره من القوانين الأخرى إن النصوص القانونية التي تقرر هذه الحماية متفاوتة من حيث شدة العقاب بحسب أهمية المال وجسامة الاعتداء وخطورته.
- ٢- لم يميز المشرع العراقي في الحماية الجنائية المقررة لأموال الدولة في قانون العقوبات بين أموالها العامة والخاصة وإنما بسط هذه الحماية على جميع الأموال فلم يقصرها على الأموال العامة، وشملت أموال المؤسسات العامة وشركات القطاع المختلط، وشدد في فرض العقوبة على من يعتدي عليها.
- ٣- إن للإدارة سلطة تتمكن من خلالها ممارسة اختصاصات تدخلية كبيرة، من أجل تأمين مصلحة الخزينة العامة، التي تتجلى في مجموعة من الامتيازات، التي يقررها القانون الإداري بصفه عامة، والقانون الضريبي بصفة خاصة، وتزاول الإدارة هذه السلطة عن طريق مجموعة وسائل، أهمها هي إصدار القرارات الإدارية بالإرادة المنفردة، والتمتع بالسلطة التقديرية، والتنفيذ المباشر لقراراتها النهائية.
- ٤- تتمتع الإدارة الضريبية بامتيازات السلطة العامة، ترتبط بوزارة المالية، وتختص بتطبيق القوانين الضريبية واقتراح مشاريعها، ووضع التعليمات اللازمة لتنفيذها، من أجل تحقيق المصلحة العامة.
- ٥- زود المشرع العراقي الإدارة الضريبية بسلطة تقديرية في إلزام المكلفين بتقديم أقراراتهم خلال (٢١) يوماً من تأريخ التبليغ، وهذا من شأنه مفاجأة للمكلف، والتسبب بإغفاله عن الإيرادات أو مصروفات أو خسائر وعدم ذكرها في تقريره، أو ذكره لأرباح لم تتحقق، وبهذا لم يعتد بقاعدة اليقين الضريبي، ولم يحدد المشرع وقت معين للاطلاع الضريبي كأن تكون خارج اوقات العمل وفي ذلك إمكانية تعسف الإدارة في استعمال سلطتها ، من خلال طلب هذه الأقرارات أو الاطلاع الضريبي.
- ٦- سلك المشرع العراقي انواع عديدة في تقدير ضريبة المكلف ومنح الإدارة سلطة تقديرية في الفحص الضريبي كذريعة للثبوت من صحة تقدير الدخل، الذي ينصب على الأقرارات والدفاتر والمستندات العائدة للمكلفين، الذي يقوم به موظفين مختصين، كونه ذا طبيعة محاسبية، تتناسب وامكانيات الإدارة المادية والبشرية.

- ٧- موقف المشرع العراقي ايجابياً في تمكين الإدارة سلطة تقديرية في تقسيط دين الضريبة في حال اعتراض المكلف على تقدير الدخل، وسلبياً في فرضه غرامة مزدوجة على المكلف في حال تأخره في دفع الضريبة، لأن هذا الاتجاه مخالف لقواعد العدالة، التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة.
- ٨- اجاز المشرع العراقي لسلطة الإدارة في منع المكلف من السفر وفي الحجز الاحتياطي على أموال المكلف، دون استحصال إذن من القضاء، قبل تنفيذ قرار الحجز ولم يحدد المشرع المدة التي يجب إن يرفع فيها الحجز بقوة القانون، قد يكون ذلك تعسف في استعمال السلطة وانتهاك لحق الملكية، حريات الأفراد.
- ٩- في العراق تعد اللجان الاستئنافية والتمييزية أهم ضمانات المكلف بالضريبة تجاه سلطة الإدارة الضريبية ولم يحدد المشرع الجهة التي تمارس الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل دين الضريبة.
- ١٠- إن المشرع العراقي أعطى الحق لأطراف العلاقة التعاقدية بالاتفاق على التحكيم في جميع المنازعات التي تنشأ عن العقد، فلا يوجد ما يمنع من الناحية القانونية من اللجوء إلى التحكيم كوسيلة لتحصيل الديون الحكومية من خلال الاتفاق بين الجهة الحكومية وبين الشخص أو الأشخاص الملزمين بدفع الديون الحكومية وبين الأشخاص المكلفين بالأداء الحكومي.
- ١١- حماية لمبدأ المشروعية وتجسيدها لسيادة القانون اوجد الدستور العراقي في المواد (٦١/ثامنا/ب/١) و (٦٧) و (٧٨) و (٨٠) وبصيغة صريحة في تعدد الجهات الإدارية التي تزاوّل الرقابة الإدارية في السلطة التنفيذية حيث تضمنت نصوصها رئيس الجمهورية ورئيس الوزراء وكذلك الوزراء مما يسمح ممارستها في جميع أشكالها.
- ١٢- الرقابة الإدارية توفر إمكانية إلغاء أو تعديل أو سحب القرار المخالف للقانون من تلقاء نفسها أو من صاحب المصلحة، وهي تحقق في ذلك أفضل النتائج إذا ما تمت ممارستها بالشكل الصحيح والحيادي، وتجنب الطرفين الجهد والمال وذلك بدل اللجوء إلى القضاء.
- ١٣- الرئيس الإداري يمارس الرقابة الرئاسية على مرؤوسيه على جميع أعمال المرؤوسين إلا تلك التي افرد لها المشرع نصاً خاصاً يمنع إمكانية التعقيب عليها وتكون نهائية، وغير ذلك يكون للرئيس الإداري إن يزاول رقابته على أعمال هذا المرؤوس تعديلاً أو إلغاءً أو سحباً.
- ١٤- وفي الظروف الاستثنائية تخضع السلطات الإدارية لرقابة القضاء، لأن تصرفات الإدارة في هذه الظروف لا تعني خروجها من مبدأ المشروعية وإنما تؤدي إلى إحلال قواعد المشروعية الاستثنائية محل قواعد المشروعية العادية، مع ما يتلائم مع مواجهة الظرف الاستثنائي. وعلى هذا الأساس يملك

الأفراد حق الطعن في مشروعية القرارات الإدارية وطلب إلغائها أو التعويض عن الأضرار التي لحقت بهم من جرائها.

١٥- إن تحصيل أموال الدولة في الظروف الاستثنائية لا يدعو إن التعد إلى حقوق الأفراد وحياتهم وإنما الأخذ في نظرية الظروف الاستثنائية وفق متطلبات التي استتب العمل بتوفرها بل والأخذ بها لا ينفي من إمكانية مراقبة أعمال الإدارة بعد انتهاء الظروف الاستثنائية.

١٦- أن رقابة الهيئات المستقلة تعمل تجسيدا لمبدأ الفصل بين السلطات إذ حلت هذه الرقابة من اشكالية هيمنة السلطة التشريعية على عمل السلطة التنفيذية من خلال الرقابة عليها الذي يمكن أن يبرر على إنه تعد لمبدأ الفصل بين السلطات من خلال قيام السلطة التشريعية بإنابة مهمة الرقابة المالية للهيئات المستقلة تجنباً لصدامها المباشر بالسلطة التنفيذية وإنها أكثر كفاءة وفاعلية من حيث حياديتها واستقلالها وخبراتها في مجال الرقابة وبعدها عن أي تأثير سياسي أو حكومي بين سلطات الدولة.

١٧- تعدد الرقابة الذي أوجده المشرع العراقي التي تمارسها الهيئات المستقلة من خلال هيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية من الضروري إن تعمل بالتعاون مع بعضها مما يمثل مثالا مميزاً للرقابة على أعمال الإدارة، وفي ذلك تحقيق الحماية المطلوبة لمبدأ المشروعية تعلية كلمة القانون.

ثانياً: المقترحات

١- نوصي المشرع العراقي في تشريع قانون لإنشاء جهاز متخصص في لمكافحة التهرب الضريبي، وجمع المعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين ويختص بالاطلاع الضريبي، عوض الاعتماد على لجان المسح الميداني المؤقتة، وتسهيل ضمان تحصيل دين الضريبة من قبيل الحجز الاحتياطي والمنع من السفر وغيرها، محافظةً على الأموال العامة.

٢- تعديل المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، بصيغة تلزم الإدارة بتبليغ المكلف، إذا ما زاولت سلطتها في اعادة تقدير الدخل، لأن ذلك يسمح للمكلفين من تقديم اعتراضاتهم على تقدير الدخل، وبما يعزز قاعدة اليقين الضريبي.

٣- تعديل المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المتضمن الجزاء المالي في مضاعفة الضريبة في(التسوية الصلحية) وذلك لتحقيق العدالة بين للمكلفين، لأن اصحاب الدخل المرتفعة يستطيع التخلص من العقوبة الجنائية (الحبس) المفروضة على الافعال المحرمة المرتكبة من قبل المكلفين بدفع مثلي الضريبة وفقاً لأحكام المادتين (٥٧ ، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل، في حين

يخضع المكلفين من ذوي الدخول المنخفضة للجزاء الجنائي (الحبس) لعدم إمكانية تحملهم العبء المالي مما يترك أثراً سلبياً بوجود تمييز بين المكلفين بعدم خضوعهم لذات العقاب.

٤- نهيب بالمشروع العراقي إلى إعادة النظر في مهام الإدارة الضريبية من اللجوء إلى طريقة المظاهر الخارجية في تقدير الدخل في نص المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، لأنها طريقة لا تكشف عن دخل المكلف الحقيقي، فعند اعتماد الإدارة على هذه الطريقة يمكن أن يؤدي إلى غبن المكلف في تقدير دخله بصورة مغال فيها من جهة، أو في حال تقدير الدخل بأقل من حقيقته يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة من جهة أخرى.

٥- ندعو المشروع العراقي إلى صياغة نص صريح يلزم الإدارة عند ممارستها سلطة الاطلاع ضمن ساعات عمل المكلفين، وفي حال وجود معلومات عن وقوع عملية تهرب ضريبي، من المستحسن الحصول على موافقة من جهة قضائية مختصة يحددها المشروع؛ لكي لا يساء استخدام السلطة من قبل موظفي الإدارة، الغرض منها غايات شخصية.

٦- نوصي المشروع إلى تعديل ما نصت عليه المادة (٢٤٢/ أولاً) في فرض غرامة مزدوجة على المكلفين المتأخرين في دفع الضريبة، لأنه غير متوافق مع قواعد العدالة والمبادئ القانونية التي يقوم عليها النظام الضريبي، وإن تفرض غرامة واحدة، تحتسب على أساس نسب معينة، وجاءت الفقرة الثالثة من نفس المادة بالقول "لا تجوز التسوية في الجرائم الكمركية التي تزيد قيمة البضائع فيها على (٢٥٠٠) الفين وخمسمائة دينار أو تزيد الرسوم المعرضة فيها للضياح على (١٠٠٠) الف دينار" إن قيمة الرسوم والبضائع الموجودة في نص المادة قليلة لا تواكب قيمة البضائع والاسعار والرسوم الحالية لذا نشد على يد المشروع في زيادة قيم البضائع والرسوم لحد المعقولة ولتكون أكثر مرونة ومنطقية في تطبيق أحكام التسوية الصلحية.

٧- ندعو المشروع العراقي قبل قيام الإدارة في تنفيذ قرارها في منع المكلف من السفر في نص المادة (١٥) وحجز أموال المكلف في المادة (٥٢) بصورة مباشرة، إلى استحصال اذن القضاء وتحديد مدة يرفع الحجز خلالها بقوة القانون، وهذا من شأنه انتهاك لحق ملكية وحرية المكلف، ويؤدي إلى التعسف باستعمال السلطة.

٨- ندعو المشروع العراقي إلى ضرورة سن تشريع عراقي ينظم أمور التحكيم الداخلي والخارجي في قانون مستقل بعيداً عن قانون المرافعات المدنية المعدل رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ ويسهل الرجوع اليه ويحقق اطلاق العامة على أحكامه واعتماد التحكيم كوسيلة في تحصيل الديون الحكومية.

٩- نوصي المشرع العراقي بمنح الهيئات الرقابية المالية استقلالاً مالياً وإدارياً وفنياً للنهوض بأعمال الرقابة من غير تدخل أي جهة أخرى. لأنها هي الأعلم بما تقوم به من أفعال وتمتلك الكفاءة والصلاحيات في طريقة قيامها بأعمالها الرقابية إن وضع ميزانية هذه الهيئات وترفقها بالموازنة العامة مع موافقة البرلمان لكي لا يكون هذا عامل ضغط من قبل السلطة التنفيذية على هيئات الرقابة، واستقلالها الإداري في تعيين من ترأهم أكثر كفاءة من الموظفين للعمل فيها واستقلالاً فنياً يضمن لها الوقوف في رقابتها دون تدخل أي جهة في ذلك.

١٠- إلزام هيئات الرقابة المالية في جعل تقاريرها علانية ليتمكن الجمهور من الاطلاع عليها ودرايته في طريقة صرف المال العام. لأن هذا المال هو مال الشعب وبالتالي فمن حق الجمهور أن يعلم كيفية إنفاق هذه الأموال.

١١- نوصي المشرع العراقي إلى تشريع قانون بتخصيص قاضي في نظر دعاوي ديوان الرقابة المالية وإن جعل اختصاص الديوان مقصوراً على اكتشاف المخالفة المالية دون العودة إلى المخالف يعد عيباً في عمله ومهامه وجعل ما يكتشفه الديوان من أخطاء في مهب الريح لقيامه في التحقيق وإصدار الأحكام وبيان مراجع الطعن لهذه الأحكام.

١٢- نقترح على المشرع سن قانون موحد لحماية جميع أموال الدولة وشمول جميع الأموال المخصصة للمنفعة، بغض النظر عن الشخص المالك، سواء كان شخصاً معنوياً عاماً أو خاصاً.

المصادر

القران الكريم

أولاً: المعاجم

١. ابادي محي الدين الفيروز ابادي القاموس المحيط، باب اللام، فصل الميم، المكتبة التجارية، القاهرة، ١٩٩٣
٢. إبراهيم مصطفى، أحمد حسن، حامد عبد القادر، محمد علي النجار، المعجم الوسيط، ج ١، دار الدعوة ، للتأليف والطباعة والنشر والتوزيع ، استانبول ، تركيا ، ١٩٨٩.
٣. أين منظور ، لسان العرب ، المجلد الحادي عشر ، دار بيروت للطباعة والنشر ، بيروت ، لبنان ، ١٩٥٦.
٤. أبو عبد الرحمن الخليل بن احمد الفراهيدي، كتاب العين، ٣٤٤/٨ تحقيق د. مطبعة دار الحرية، بغداد، ١٤٠٦هـ.
٥. فؤاد البستاني ، منجد الطلاب ، معجم لغوي ، ط ١٥ ، بيروت لبنان ، بلا سنة طبع .
٦. فؤاد الراوي، المعجم المفهرس للمعاهدات والاتفاقيات، من ١٩٥٠ ١٩٥٥ ، مجلس التخطيط ، بغداد، ١٩٧٥.
٧. الفيروز ابادي ، القاموس المحيط ، معجم لغوي ، ج ٣ ، ط ٢ ، بيروت ، مطبعة مصطفى الحلبي ، ١٩٥٢.
٨. لويس معلوف ، المنجد في اللغة ، معجم لغوي ، مطبعة بيشرو ، سنة ٢٠٠٩

ثانياً: الكتب

١. د.ابراهيم درويش، القانون الدستوري، ط ٤، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤،
٢. د.إبراهيم طه الفياض، القانون الإداري، الكويت، مكتبة الفلاح، ط ١، ١٩٨٨، ص ١٦٢
٣. د.ابراهيم عبد العزيز شيحا ، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٣
٤. _____ اصول القانون الإداري أموال الإدارة العامة وامتيازاتها دراسة مقارنة، منشأة المعارف، الاسكندرية، بلا سنة نشر.
٥. _____ ابراهيم عبد العزيز شيحا، الأموال العامة منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
٦. د.ابراهيم عبد الكريم الغازي ، التشريع المالي في الميزانية العامة للدولة ، جامعة البصرة ، ١٩٧٠،
٧. د.إبراهيم كبة، دراسات في تاريخ الاقتصاد والفكر الاقتصادي، الجزء الأول، مطبعة العاني، بغداد ، ١٩٧٣.
٨. د.احسان ستار خضير، نظريه الظروف الطارئة وأثر اختلال التوازن الاقتصادي في تنفيذ العقود.

٩. احمد ابو دية وعبد الرحمن ابو عرفة وعائشة احمد ، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد، منظمة الشفافية الدولية ، المركز اللبناني للدراسات ، ٢٠٠٤
١٠. د.احمد شوقي عمر أبو خطوة، جرائم التعريض للخطر العام، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢، ص٧.
١١. د.احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، ٢٠١٩.
١٢. ——— ضمانات تحصيل الضريبة في القانون العراقي دراسة مقارنة، ط١، بغداد، ٢٠١٩.
١٣. د.أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط الأولى ، القاهرة ، مكتبة النهضة ، ١٩٦٠
١٤. د.أحمد كمال أبو المجد، الرقابة على دستورية القوانين في الولايات المتحدة والإقليم المصري، القاهرة، دار المعارف بمصر، ١٩٥٨ .
١٥. د.احمد ماهر عز ، المالية العامة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨.
١٦. د.أحمد محمد عبد البديع شتا، شرح قانون التحكيم، ط٣، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
١٧. د.احمد محمود جمعة، النظام القانوني للأحكام العامة والخاصة المملوكة للدولة وللأشخاص الاعتبارية العامة وهيئات الموانئ المصرية، منشأة المعارف الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص٧.
١٨. د.احمد مدحت علي ، نظرية الظروف الاستثنائية ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٦.
١٩. د.احمد مليجي، التنفيذ وفقا لنصوص قانون المرافعات معلقا عليها بأراء الفقه وأحكام النقض، مكتبة دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة نشر.
٢٠. د. ادم وهيب النداوي، وسعيد عبد الكريم مبارك ، شرح أحكام قانون التنفيذ، ط١ ، مطبعة جامعة الموصل، ١٩٨٤.
٢١. د. آدم وهيب النداوي، المرافعات المدنية، دار الكتاب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بغداد، ١٩٨٨
٢٢. د.أسامة أحمد شتات، قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية، دار الكتب القانونية، مصر المحلة الكبرى، ٢٠٠٧.
٢٣. د.أسامة عثمان ، الموسوعة القضائية في أملاك الدولة العامة في ضوء القضاء والفقه ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ .
٢٤. د.استاذنا الدكتور سعد عطيه حمد موسى الجبوري، الرقابة على الانفاق العام في العقود الحكومية، ط١، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠١٦.
٢٥. د.اسماعيل البديري، الفساد الإداري والاقتصادي، اسبابه وعلاجه، بحث مقدم إلى المؤتمر القانوني ، كلية القانون ، جامعة كربلاء ، ٢٠٠٨.

٢٦. د. اكرم نشأت إبراهيم، قانون العقوبات، القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الإنسان والمال والجرائم المخلة بالثقة العامة، بغداد، ١٩٧٢.
٢٧. د. أنور الخطيب، الأصول البرلمانية في لبنان وسائر البلاد العربية، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٦١.
٢٨. د. أنور سلطان، الوجيز في النظرية العامة للإلتزام، بيروت، ١٩٨٠.
٢٩. د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، مكتبة السيسبان، بغداد، ٢٠١٦.
٣٠. د. برهان زريج، التقادم في القانون الإداري، ط١، سورية، ٢٠١٦.
٣١. د. بكر قباني، القانون الإداري الكويتي، المطبعة العصرية، بلا تاريخ.
٣٢. توفيق شحاته، مبادئ القانون الإداري، ج١، ط١، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٥٤.
- ١٩٥٥.
٣٣. د. ثروت بدوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٦.
٣٤. د. ثروت بدوي، توزيع القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٦٩.
٣٥. د. جابر جاد نصار، التحكيم في العقود الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧.
٣٦. د. جابر سعيد حسن محمد، القانون الإداري في المملكة العربية السعودية، ط٢، بلا سنة نشر.
٣٧. د. جعفر كاظم المالكي، المرجع في قضاء المحكمة الاتحادية العليا، ط١، العاتك لصناعة الكتب، بلا سنة طبع، القاهرة.
٣٨. د. جورج سعد، القانون الإداري العام والمنازعات الإدارية، منشورات الحلبي الحقوقية، ط١، ٢٠٠٦.
٣٩. د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، بلا دار نشر، مصر، ٢٠٠٠.
٤٠. د. حسان عبد السميع هاشم، الجزاءات المالية في العقود الإدارية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٢.
٤١. د. حسن النجفي، واقع النظام الضريبي في العراق، مديرية مطبعة الإدارة المحلية، بغداد، ١٩٧٨.
٤٢. د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، دار المعارف، الاسكندرية، ١٩٦٣.
٤٣. د. حسن علي ذنون، شرح القانون المدني اصول الإلتزام، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٠.
٤٤. د. حسن عواضة، المالية العامة، ط١، دار الطليعة، بيروت، ١٩٧٦، ص ٣٨٦.
٤٥. ——— المبادئ الأساسية للقانون الإداري دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط١، بيروت.
٤٦. د. حسن محمد هند، التحكيم في المنازعات الإدارية، دار الكتب القانونية، مصر، المحلة الكبرى، ٢٠٠٨.

٤٧. د. حسني درويش عبد الحميد، وسائل رقابة البرلمان على أعمال السلطة التنفيذية وضوابط ممارستها، القاهرة، ٢٠٠٥.
٤٨. د. حسين خلاف ، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، ط ١ ، دار المعارف للطباعة ، القاهرة ، ١٩٦١ .
٤٩. ————— الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة ، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٤٥ .
٥٠. د. حسين عثمان محمد عثمان، اصول القضاء الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠.
٥١. د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط ١، ٢٠١٧.
٥٢. د. محمد زيدان نايف محمد العنزي، الحماية الجنائية للمرافق والأموال العامة، مكتبة حقوق المنصورة، ١٩٩٥.
٥٣. د. محمد طه حسين، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية في الدساتير العراقية، مصدر سابق.
٥٤. حميد السعيد، شرح قانون العقوبات الجديد، الجرائم الواقعة على الأموال، ج ٢، مطبعة الزهراء، بغداد، ١٩٧٦.
٥٥. د. حيدر وهاب عبود، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، ط ١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٦.
٥٦. د. خالد سمارة الزغبى ، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية ، مكتبة دار الثقافة للنشر ، ٢٠٠١.
٥٧. خالد شحادة الخطيب، احمد زهيريه شاميه، اسس المالية العامة، ط ١، دار وائل للنشر، عمان ٢٠٠٣.
٥٨. د. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، الكتب المصرية، جامعة القاهرة، ٢٠١٦.
٥٩. د. دلاور علي و د. محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب، الإسكندرية، دار المعارف، ١٩٦٤.
٦٠. د. رأفت دسوقي، هيمنة السلطة التنفيذية على أعمال البرلمان، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
٦١. د. رأفت فودة، مصادر المشروعية الإدارية ومنحياتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.
٦٢. ————— دروس في قضاء المسؤولية، مكتبة النصر، القاهرة ١٩٩١.
٦٣. د. رائد ناجي احمد، علم المالية والتشريع المالي في العراق، ط ١، ٢٠١٧.
٦٤. د. رشيد الدقر، النظرية العلمية للضرائب، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، ١٩٦٢.
٦٥. د. رعد ناجي الجدة ، التشريعات الدستورية في العراق، بيت الحكمة، بغداد ، ١٩٩٨.
٦٦. ————— التطورات الدستورية في العراق، ط ١، بيت الحكمة، بغداد، ٢٠٠٤.

٦٧. د.رمزي الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، ط١، مطبعة عين شمس، ١٩٨٣.
٦٨. د.رمسيس بهنام، الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦.
٦٩. د.رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٥.
٧٠. د. زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني، مطبعة أطلس، القاهرة، ١٩٧٤.
٧١. د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة
٧٢. د.زين بدر فراج، السؤال وسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.
٧٣. د.ساجر ناصر حمد، ادريس حسن محمد، جمعة قادر صالح، أثر الفساد الإداري في اهدار المال العام، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، مج٥، ع١٨، ٢٠١٢، ص٢٥٦.
٧٤. د. سالم روضان الموسوي، التحقيق الإداري والتحقيق الجنائي، هيئة النزاهة، قسم البحوث والدراسات، بلا سنة نشر،
٧٥. د.سامي جمال الدين، الوسيط في دعوى إلغاء القرارات الإدارية - منشأة المعارف بالإسكندرية - ط ١ - ٢٠٠٤.
٧٦. _____ الرقابة على أعمال الإدارة، الناشر منشأة المعارف بالإسكندرية، ١٩٨٢
٧٧. _____ أصول القانون الإداري نظرية العمل الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٦.
٧٨. د.سعاد الشرقاوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٤٦٩ .
٧٩. د.سعد عبد الجبار العلوش، مبادئ في القانون العام، بغداد، مطبعة الإرشاد، ١٩٧١.
٨٠. د.سليمان محمد الطماوي دروس في القضاء الإداري، مطبعة جامعة عين شمس، بدون سنة طبع.
٨١. _____ القضاء الإداري، ورقابته لأعمال الإدارة دراسة مقارنة، ط٣، دار الفكر العربي، ١٩٦١.
٨٢. _____ مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٧.
٨٣. د.سيد أحمد محمود، نظام التحكيم، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
٨٤. د.السيد محمد مدني، القانون الإداري الليبي، دار النهضة العربية، ١٩٦٥ .
٨٥. د.سيروان عدنان ميزوا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في العراق، ط١، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب العراقي، بغداد، ٢٠٠٨.
٨٦. د.شعيب أحمد سليمان، التحكيم في منازعات تنفيذ الخطة الاقتصادية العامة، دار الرشيد للنشر، بغداد، ١٩٨١،
٨٧. د.صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥ .

٨٨. د.صلاح الدين جمال الدين، التحكيم في عقود التنمية الاقتصادية، دار الكتب القانونية، مصر المحلة الكبرى، ٢٠٠٥.
٨٩. د.صلاح عبد الحميد محمود الأحوال، صور مكافحة الفساد للمال العام دراسة مقارنة بأحكام الفقه الاسلامي، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ط ١، ٢٠١٨.
٩٠. د.ضياء الدين عارف، محاضرات في أصول المالية العامة، مطبعة النقيض الأهلية، بغداد، ١٩٤٥.
٩١. د.طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٢.
٩٢. ——— دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، ١٩٩٠.
٩٣. د.طعيمه الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، ط ٢، القاهرة، دار النهضة العربية، مطابع دار الشعب، ١٩٧٦.
٩٤. ——— مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الدولة للقانون، مكتبة القاهرة الحديثة، ١٩٧٣.
٩٥. ——— القانون الإداري دراسة مقارنة في تنظيم ونشاط الإدارة العامة، دار الحمامي، القاهرة، ١٩٧٠.
٩٦. د.عادل احمد حشيش، الوسيط في تشريع الضرائب على الدخل، دار الجامعات العربية، ١٩٨٨.
٩٧. ——— اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٢.
٩٨. ——— التشريع الضريبي المصري، الإسكندرية، مؤسسة الثقافة الجامعية، ١٩٨٤.
٩٩. د.عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، دراسة مقارنة، القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨.
١٠٠. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط ١، دار أثراء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
١٠١. د.عادل العلي، و طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، ١٩٨٩.
١٠٢. د.عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥.
١٠٣. د.عامر المختار، تنظيم سلطات الضبط الإداري في العراق، بغداد، بدون دار نشر، ١٩٧٥.
١٠٤. د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط ١، ٢٠١٥.
١٠٥. ——— الضرائب على الدخل، ط ١، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥.
١٠٦. د.عبد الباقي البكري، المدخل لدراسة القانون والشرعية الإسلامية، ج ١، في نظرية القاعدة القانونية والقاعدة الشرعية، مطبعة الاداب، النجف الاشرف، ١٩٧٢. ص ٢٥٣.
١٠٧. ——— شرح القانون المدني العراقي، ج ٣، بغداد، ١٩٧١.
١٠٨. د.عبد الحميد الشواربي ونبيل لطفي خاطر، موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٩٧.

١٠٩. — الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية ، ١٩٨٦ .
١١٠. د. عبد الرحمن العيسوي، سبل مكافحة الجريمة، ط ١ ، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ، ٢٠٠٦.
١١١. ع. د. عبد الرحمن نورجان الأيوبي ، القضاء الإداري في العراق حاضرة ومستقبله، دراسة مقارنة، دار ومطابع الشعب، ١٩٦٥.
١١٢. د. عبد الرزاق احمد السنهوري ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد مصادر الإلتزام ، مجلد ١ ، ط ٣ ، بيروت.
١١٣. — الوجيز في شرح القانون المدني، نظرية الإلتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
١١٤. — الوسيط في شرح القانون المدني اسباب كسب الملكية، ج ٩، احياء التراث العربي، بيروت، ص ٩٩٨.
١١٥. — الوسيط في شرح القانون المدني حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء والأموال الجزء الثامن، بيروت، دار احياء التراث العربي.
١١٦. د. عبد الرزاق الجزار، التشريع الضريبي في العراق الخاص بضريبة الدخل، بغداد ، دار مطبعة التمدن، ١٩٦٠.
١١٧. د. عبد العزيز خليفة، الوجيز في الأسس العامة للعقود الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠٠٨ ،
١١٨. د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، التحكيم في منازعات العقود الإدارية الداخلية والدولية، ط ١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠٠٨
١١٩. د. عبد العظيم عبد السلام، الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط، ج ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
١٢٠. د. عبد الغني بسيوني عبد الله، المبادئ العامة للقانون الدستوري، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٨٥،
١٢١. — النظرية العامة في القانون الإداري دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري وتطبيقها في مصر، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣ .
١٢٢. — القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٦
١٢٣. د. عبد القادر حلمي ، الضريبة العامة على الايراد ، ط ١ ، دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٠.
١٢٤. د. عبد الكريم صادق بركات و حامد عبد المجيد دراز، مبادئ علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة ، بلا سنة طبع.
١٢٥. د. عبد الله النقشبندى ، الرقابة المالية العليا ومشروع مجلس الأشراف والتنظيم ، ط ١، مطبعة العاني، بغداد ، ١٩٦٤.
١٢٦. د. عبد الله طلبة، الرقابة القضائية على اعمال الإدارة، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٧٥-١٩٧٦.

١٢٧. د. عبد المجيد الحكيم ، عبد الباقي البكري ، النظرية العامة للإلتزامات في القانون المدني أحكام الإلتزام ، ج ٢ ، مطبعة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ، ١٩٨٠ .
١٢٨. د. عبد المجيد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة، مصر، ١٩٨٤ .
١٢٩. د. عبد المنعم فرج الصدة، أثر العوامل الاقتصادية والاجتماعية في العقد، ج ٢، القاهرة، ١٩٧٢ .
١٣٠. د. عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٧٣ .
١٣١. _____ وعبد الكريم صادق ويونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، ط ١، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٧٠ .
١٣٢. د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، دعوى إلغاء القرار الإداري ، منشأة المعارف بالاسكندرية، ٢٠٠٤ .
١٣٣. د. عبدالله النقشبندى، الرقابة المالية ومشروع مجلس الاشراف والتنظيم، ط ١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٤ .
١٣٤. د. عبد المجيد الحكيم ، د. عبد الباقي البكري ، د. محمد طة البشير، الوجيز في نظرية الإلتزام في القانون المدني العراقي ، ط ٤، ج ١، العاتك لصناعة الكتب ، ٢٠١٠، ٢ .
١٣٥. د. عثمان سلمان غيلان ، أثر التطور الالكتروني في مبادئ الوظيفة العامة ، ط ١ ، بغداد ، ٢٠١٢ .
١٣٦. د. عزمي عبد الفتاح، قواعد التنفيذ الجبري في القانون المرافعات، المطبعة العربية الحديثة، ١٩٨٤ .
١٣٧. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق - ١٩٨٨ .
١٣٨. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١ .
١٣٩. د. عصمت عبد المجيد بكر، نظرية الظروف الطارئة ودور القاضي في تطبيقها، بغداد ١٩٩٣ .
١٤٠. د. علي خنطار شنطاوي، الوجيز في القانون الإداري، دار وائل للنشر، الاردن، ط ١ ، ٢٠٠٣ ، ص ٧٥٤ .
١٤١. د. علي خليل ابراهيم، جريمة الموظف الخاضعة للتأديب في القانون العراقي ، الدار العربية ، بغداد ، ١٩٨٥ .
١٤٢. د. علي عبد العباس ، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المالية المستقلة، دراسة مقارنة، ط ١، بغداد، ٢٠١٦ .
١٤٣. د. علي محمد بدير ، عصام البرزنجي ، مهدي ياسين، مبادئ وأحكام القانون الإداري، العاتك لصناعة الكتاب، ٢٠١١، ص ٣٩٨ .
١٤٤. د. علي مظفر حامد ، شرح قانون التنفيذ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٥٧ .
١٤٥. د. علي هادي العبيدي، الحقوق العينية، دراسة مقارنة ط ١، ١٤٢٠ هـ - ٢٠٠٠ م، ص ٢٩٣ .

١٤٦. د.علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط ١ ، جامعة النهرين، ٢٠١٦
١٤٧. د.عمار محسن كزار الزرفي، نظريه الظروف الطارئة وأثرها على اعاده التوازن الاقتصادي المختل في العقد، جامعه الكوفة، كلية القانون، ٢٠١٥.
١٤٨. د.عمر حوري ، حسين عثمان محمد . القانون الدستوري ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠.
١٤٩. د.عمر محمد الشوبكي، القضاء الإداري، ط ٤ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١١ .
١٥٠. د.عمرو حسبو، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤،
١٥١. د.عوض محمد، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار المطبوعات والمعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٥.
١٥٢. د.فارس الخوري، موجز علم المالية ، مطبعة الحكومة ، دمشق ، ١٩٢٤، ص ٤١٧.
١٥٣. د.فارس محمد عمران، التحقيق البرلماني، لجان تقصي الحقائق دراسة مقارنة، مجموعة النيل العربية، ١٩٩٩.
١٥٤. د.فاروق أحمد خماس ، الرقابة على أعمال الإدارة، مطابع دار الكتب للطباعة والنشر، كلية القانون، جامعة الموصل، ١٩٨٨.
١٥٥. د.فخري عبد الرزاق الحديثي ، قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨١ ،
١٥٦. ——— أصول الإجراءات في الجرائم الاقتصادية، شركة الحر للطباعة الفنية، بغداد، ١٩٨٧،
١٥٧. د.فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الاردن، ط ١، ٢٠٠٨.
١٥٨. د.فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد الله درويش ، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري للطباعة ، عمان ، ١٩٩٦ ،
١٥٩. د.كرم صادق ، المرجع الأول في التحصيل والحجز الإداري ، مطبعة الفجالة الجديدة ، القاهرة ، ١٩٦٢.
١٦٠. د.كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، ١٩٩٩.
١٦١. د.لفته هامل العجيلي ، دور القاضي في تعديل العقد ، ط ٢ ، ٢٠١٠.
١٦٢. د.ماجد راغب الطلو ، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية بالإسكندرية، ١٩٩٥ .
١٦٣. ——— العقود الإدارية والتحكيم، العقود الإدارية والتحكيم، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠٠٠.
١٦٤. ——— النظم السياسية والقانون الدستوري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٦.
١٦٥. د.مازن راضي ليو، القانون الإداري، ط ١، دار المطبوعات الجامعية ، ٢٠٠٥،
١٦٦. د.مأمون محمد سلامة، الإجراءات الجنائية في التشريع الليبي، ج ١، منشورات الجامعة الليبية، كلية الحقوق، بدون سنة طبع،

١٦٧. د.محسن خليل، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة ، ج١، الإسكندرية، منشأة المعارف، مصر، ١٩٦١ .
١٦٨. ——— النظم السياسية و القانون الدستوري، ط١، منشأة المعارف، الإسكندرية ، ١٩٧١.
١٦٩. د.محمد أبو زيد، توازن السلطات ورقابتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣
١٧٠. د.محمد أحمد محمد غوير، التوازن بين السلطات العامة في دساتير الجمهورية اليمنية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.
١٧١. د.محمد أنس قاسم جعفر، العلاقة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية دراسة مقارنة تأصيلية وتطبيقية على النظام السياسي في الجزائر، ١٩٨٧.
١٧٢. د.محمد باهي ابو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات الإدارية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٠.
١٧٣. د.محمد حسين عبد العال، أصول القانون الإداري، دراسة مقارنة، كلية الحقوق ، جامعة حلوان.
١٧٤. د.محمد حليم عبد الكريم ، علم المالية العامة ، دار ابو المجد للطباعة ، القاهرة ، ١٩٨٩.
١٧٥. د.محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨
١٧٦. د.محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥.
١٧٧. د.محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة للطباعة، الاسكندرية، ٢٠١٢.
١٧٨. ——— مبادئ وأحكام القانون الإداري ، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٥ .
١٧٩. د.محمد زهير جرانة، حق الدولة والافراد على المال العام، مطبعة الاعتماد، القاهرة ، ١٩٤٣.
١٨٠. د.محمد طه البشير ، د٠ غني حسون طه ، الحقوق العينية ، ج ١ ، ط الثالثة ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ١١.
١٨١. د.محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي، ط١، دار المعارف بمصر ١٩٥٩
١٨٢. د.محمد عبد الحميد ابو زيد ، حماية المال العام ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٧ ،
١٨٣. د.محمد عبد العال السناري مبادئ ونظريات القانون الإداري دراسة مقارنة، القاهرة، ٢٠٠٤/٢٠٠٥
١٨٤. د.محمد عبد العزيز عبد الكريم، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الوجهة التطبيقية، الجزء الأول الأزهر، مكتبة النهضة المصرية، بدون ذكر السنة،
١٨٥. د.محمد عبدالله الحراري، القانون الإداري الليبي، ط السابعة، المكتبة الجامعية للنشر،بنغازي، ٢٠١٩.
١٨٦. د.محمد عصفور، قضاء المحكمة الإدارية العليا، ج١، دار العهد الجديد، ١٩٥٧.

١٨٧. د.محمد علوم محمد علي، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المالية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط١، ٢٠١٠.
١٨٨. د.محمد علي جواد ونجيب خلف احمد، القضاء الإداري، مكتبة الغفران، بغداد، ٢٠١٠.
١٨٩. د.محمد علي عبد الله العربي، مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي، ج٢، ١٩٣٨.
١٩٠. د.محمد عوض رضوان، حُرمة المال العام في التشريع الوضعي والإسلامي، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١.
١٩١. د.محمد فاروق عبد حميد، المركز القانوني للمال العام، ط١، مطبعة خطاب للنشر، القاهرة ١٩٨٣.
١٩٢. د.محمد كامل ليلة، النظم السياسية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤.
١٩٣. ——— الرقابة على اعمال الإدارة، دار الفكر العربي، ١٩٧٣.
١٩٤. محمد كامل مرسي بك، الأموال، فتح الله الياس وأولادة، ط٢، مصر، ١٩٣٧.
١٩٥. ——— شرح القانون المدني الجديد، ج١، الحقوق العينية الأصلية، ١٩٤٨.
١٩٦. د.محمد كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي، قرينة التهريب، الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٩.
١٩٧. د.محمد لبيب شقير، علم المالية العامة، القاهرة، مكتبة النهضة المصرية، ١٩٥٧.
١٩٨. د.محمد محمد عبد اللطيف، الإتجاهات المعاصرة في إدارة المرافق العامة الإقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
١٩٩. د.محمد وحيد الدين سوار، الاتجاهات العامة في القانون المدني دراسة موزونة بالفقه الاسلامي والمدونات العربية، ط٢، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١.
٢٠٠. د.محمد وديع بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، القاهرة، دار مطابع الشعب، ١٩٦٤.
٢٠١. د.محمود حسين الوادي، زكرياً احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، ط١، عمان، دار المسيرة للنشر، ٢٠٠٠.
٢٠٢. د.محمود حلمي، النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة، القاهرة، دار الفكر العربي، ١٩٦٥.
٢٠٣. د.محمود عاطف البنا، الوسيط في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، ١٩٨٨.
٢٠٤. د.محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية، ج١، ط١، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٧٩.
٢٠٥. ——— قانون الإجراءات الجنائية، ط١، مطبعة الإسكندرية، ١٩٥٣.
٢٠٦. د.محمود نجيب حسني، جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات اللبناني، مطبعة النفري، بيروت، ١٩٦٩.

٢٠٧. د.مدحت المحمود ، ، شرح قانون التنفيذ رقم ٤٥ لسنة ١٩٨٠ ، ط ٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ .
٢٠٨. د.المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٩٨.
٢٠٩. د.مصطفى أبو زيد فهمي، الدستوري المصري فقها وقضاء، ط ٩، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٦.
٢١٠. د.مصطفى صادق .د.وايت إبراهيم، مبادئ القانون الدستوري العربي والمقارن، ط ٢، القاهرة، المطبعة العصرية ، ١٩٢٥.
٢١١. د.ملحم الحاج علي ، نظرية الضرورة في القانون الدستوري ، جامعة جوبا ، الخرطوم ، ١٩٩٩
٢١٢. د.المنجد في اللغة والإعلام، ط ٢٩، دار المشرق بيروت، ١٩٨٨ ،
٢١٣. د.منصور ميلاد يونس ،مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة ،طرابلس ،ط ١ ، ١٩٩١،
٢١٤. د.نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها الجامعة الأردنية ، عمان ، ١٩٨٦.
٢١٥. د.نبيل زيد سليمان مقابلة، تنفيذ أحكام التحكيم الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع.
٢١٦. د.نبيله عبد الحليم كامل، دعاوي الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦،
٢١٧. د.نجلاء حسن سيد أحمد خليل، التحكيم في المنازعات الإدارية، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣ ٢٠٠٤.
٢١٨. د.نذير محمد الطيب اوهاب، حماية المال العام في الفقه الاسلامي، ط ١، الرياض، ٢٠٠١.
٢١٩. د.نعيم عطية، حسن الفكهاني، الموسوعة الإدارية الحديثة، مبادئ المحكمة الإدارية العليا، وفتاوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة، الجزء الخامس، ط ١، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، ١٩٨٦، ١٩٨٧،
٢٢٠. د.نوح عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي ، ط ١، مطابع دار الكتب ، بيروت ، ١٩٧١.
٢٢١. د.نوف جاسم الجاسمي ومنى عبد الرحمن البار، دور الدعم الفني في رفع كفاءة وفعالية الاداء المهني، بلا مكان طبع ونشر ، ٢٠١٠
٢٢٢. د.هاني علي الطهراوي، القانون الإداري، الكتاب الأول، ٢٠٠١
٢٢٣. د.هشام محمد البدري، لجان التحقيق البرلمانية كوسيلة للرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١١.
٢٢٤. د.هشام الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، ط ٣، مطبعة سليمان الاعظمي، بغداد، ١٩٦٨،

٢٢٥. د.أدوارد عيد ، رقابة القضاء العدلي على أعمال الإدارة ، بدون ذكر مكان نشر ، ١٩٧٣.
٢٢٦. د.رأفت فودة، مصادر المشروعية الإدارية ومنحنياتها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.
٢٢٧. د.وليد حيدر جابر، التفويض في ادارة واستثمار المرافق العامة، دراسة مقارنة، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
٢٢٨. د.الياس ابو عيد، نظرية الاختصاص في اصول المحاكمات المدنية والجزائية، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٤.
٢٢٩. د.ياسين محمد الجبوري المبسوط في شرح القانون المدني ، ج ٢ ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦.
٢٣٠. د.ياسين غادي، الأموال والاملاك العامة في الاسلام وحكم الاعتداء عليها، رام للتكنولوجيا والكمبيوتر، مؤتة، ط ١، ١٩٩٤.
٢٣١. د.يحيى قاسم سهل، السهل في التشريعات المالية والمصرفية، ط ١، مكتبة ومركز الصادق للطباعة والنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠١٨.
٢٣٢. د.يحيى الجمل، الأنظمة السياسية المعاصرة، ط ١، دار النهضة العربية، بيروت.
٢٣٣. د.يوسف شباط، المالية العامة ، الكتاب الثاني ، بدون دار نشر جامعة دمشق، ١٩٩٤.
٢٣٤. د.يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية ، بيروت، ١٩٨٤ .

ثانياً: الرسائل والاطاريح الجامعية

- ١- ابراهيم حميد محسن، تحصيل دين ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير . كلية القانون جامعة بغداد ، ٢٠٠١.
- ٢- سمير عبد القادر، السلطات الاستثنائية لرئيس الدولة، رسالة دكتوراه، حقوق، عين شمس، مصر، ١٩٨٤.
- ٣- أحمد جاسم حسن، الاستجواب البرلماني وفق الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٢.
- ٤- احمد طلال عبد الحميد، قاعدة العقد شريعة المتعاقدين في مجال العقود الإدارية دراسة قانونيه مقارنه، رسالة ماجستير ،جامعة النهرين ،كلية الحقوق، ٢٠١٢
- ٥- آمال عبد الرحيم عثمان، الخبرة في المسائل الجنائية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٦٤.
- ٦- أمجد ناظم صاحب، اختصاص هيئة النزاهة في التحري والتحقيق في قضايا الفساد الحكومي، رسالة ماجستير، كلية القانون ، جامعة بابل ، ٢٠١٠ .
- ٧- امجد نبيه عبد الفتاح لباده، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، ٢٠٠٦.
- ٨- اية ناصر عقل، الحماية القانونية للأموال العامة في التشريعات الفلسطينية، دراسة مقارنة في ضوء أحكام الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية الشريعة والقانون، الجامعة الإسلامية غزة. ٢٠١٧.

- ٩- ايفان عزيز عليوي، الضرائب ذات القلب الحر، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠١٤.
- ١٠- بلقاسم زهرة، أثر نظرية الظروف الطارئة على العقود، رسالة ماجستير، جامعة اكلي محند أولحاج، كلية الحقوق والعلوم السياسية.
- ١١- جلال السيد بنداري عطية، الاستجواب وسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية في مصر، دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٦.
- ١٢- حسين محسن علي الاسدي، استقلالية وفعالية أجهزة الرقابة في الوطن العربي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة ١٩٨٣.
- ١٣- خوشي عثمان عبد اللطيف، تمويل عجز الموازنة العامة بالقرض العام من منظور اسلامي، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، ٢٠١٣.
- ١٤- إيهاب زكي سلام، الرقابة السياسية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام البرلماني، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣.
- ١٥- رديم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة النهرين، ٢٠٠٢.
- ١٦- رياض شعلان حيرو الصالحي، فاعلية تعدد الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، كلية القانون، ٢٠١٨.
- ١٧- سحر جبار يعقوب، فسخ العقد الإداري قضائياً لخطأ الإدارة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.
- ١٨- سيد رجب السيد محمد، المسؤولية الوزارية في النظم السياسية المعاصرة مقارنة في النظام السياسي الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٦.
- ١٩- سيف بن بخيت بن حمد، حماية المال العام في التشريع العماني، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة السلطان قابوس، سلطنة عمان، ٢٠١٤.
- ٢٠- صباح عبد الكاظم شبيب الساعدي، دور السلطات العامة في مكافحة ظاهرة الفساد الإداري في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- ٢١- طالب نور عبود الشرع، الجريمة الضريبية، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
- ٢٢- طاهر طالب التكمجي، حماية مصالح المتعاقدين المشروعة في العقد الإداري، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٧٦.
- ٢٣- عباس حمزة عباس كاظم، اليم القانوني للقرارات والأحكام الكمركية في التشريع العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠١٤.
- ٢٤- عبد الأمير محسن مغير، سلطة الإدارة في إصدار القرارات التنظيمية والرقابة عليها، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٨٠.

- ٢٥- عبد الستار حمد انجاد، رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة في الدولة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤.
- ٢٦- عبد اللطيف نوري القاضي، تقويم اداء ديوان الرقابة المالية ودوره في تحسين اداء الجهات المشمولة برقابته، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٦.
- ٢٧- عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٠.
- ٢٨- عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٠.
- _____ مبدأ قانونية الضريب وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية الحقوق.
- ٢٩- علاء يوسف اليعقوبي، حماية الأموال العامة في القانون الإداري، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد، ١٩٧٧.
- ٣٠- فارس عبد الرحيم حاتم، حدود رقابة القضاء الإداري على القرارات التي لها قوة القانون، اطروحة دكتوراه، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠١.
- ٣١- ماجد محمد سليم ابو هدف، تقويم وتطوير الاداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٦.
- ٣٢- محسن عبد المنعم هادي الزبيدي، ضمانات توازن العقد القانونية دراسة قانونية، رسالة ماجستير جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٧.
- ٣٣- محمد أحمد محمد غوبر، الوزير في النظم السياسية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٧.
- ٣٤- محمد طه حسين، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية في الدساتير العراقية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الكوفة، ٢٠١٠.
- ٣٥- محمد قدري حسن، رئيس مجلس الوزراء في النظم السياسية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٠.
- ٣٦- محمود خلف حسني، الحماية القانونية للأفراد في مواجهة أعمال الإدارة في العراق، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٨٦.
- ٣٧- مراد شاكر خورشيد المولى، اعمال السيادة في القانون العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٩.
- ٣٨- مسعود دارواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية قسم الاقتصاد، لسنة ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦.

- ٣٩- منال يونس عبد الرزاق، المؤسسة التشريعية في العراق في ظل دستوري ١٩٢٥ ١٩٧٠، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٩٧.
- ٤٠- مهند ضياء عبد القادر، الرقابة البرلمانية على اعمال السلطة التنفيذية في العراق، اطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٨.
- ٤١- مهند قاسم زغير، السلطة التقديرية للادارة في مجال الضبط الإداري دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، اطروحة دكتوراه، جامعة النهرين كلية الحقوق، ٢٠١٤ .
- ٤٢- ناصر شبيب سويري العجمي، السلطة التشريعية في دول مجلس التعاون الخليجي ودورها في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩.
- ٤٣- ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد كلية القانون.
- ٤٤- ناهدة عبد الغني محمد العزاوي، الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠١.
- ٤٥- نور طارق حسين العاني، النظام القانوني للرسم، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤.
- ٤٦- هبة محمد محمود الديب، أثر الظروف الطارئة على العقود المدني، رساله ماجستير، جامعه الازهر، غزه، كليه الحقوق، ٢٠١٢.
- ٤٧- هدى يونس يحيى السامرائي، نطاق رقابة القاضي الإداري على أعمال الضبط الإداري، رسالة ماجستير، جامعة تكريت، كلية الحقوق، ٢٠١٥.
- ٤٨- هيثم فالح حسن، الأساس الدستوري لمبدأ دوام سير المرافق العامة دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ١٩٩٨.
- ٤٩- وليد محمد عباس، التحكيم في المنازعات الإدارية ذات الطبيعة التعاقدية، اطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ٢٠٠٨.

ثالثاً: البحوث والمقالات

١. محمد سامي مازن، تعليقات على الأحكام، مجلة القانون والاقتصاد السنة الأولى، ع ٤، ١٩٣١.
٢. محمد سعيد فرهود، النظام القانوني للمال العام في القانون السوري، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ط ٢، ع ٣، ١٩٩٤.
٣. إبراهيم درويش، نظرية الظروف الاستثنائية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، مصر، ١٩٦٦، ع ٤،
٤. إبراهيم درويش، نظرية الظروف الاستثنائية، بحث في مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع ٤، السنة العاشرة، ١٩٦٦،

٥. إبراهيم طه الفياض ، ولاية القضاء العراقي في نظر دعوى المسؤولية الإدارية، مجلة العلوم السياسية والقانونية، كلية القانون والسياسة، الجامعة المستنصرية، ع١٤، دار الحرية للطباعة، بغداد، حزيران، ١٩٧٦.
٦. أحمد الصادق الجهاني، محاولة لفهم قانون العقوبات الضريبي، بحث مقدم إلى ندوة النظام الضريبي المنعقدة في الجماهيرية الليبية خلال الفترة ١٩٩١/١/٥٧ تحت عنوان النظام الضريبي في الجماهيرية ، أسسه وتطبيقاته مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي ، ١٩٩٣.
٧. احمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، المجلد ١٣ ع٩٤، ٢٠٠٦.
٨. احمد رفعت الخفاجي، نظام الصلح في قانون الإجراءات الجنائية، مجلة المحاماة، ع٦٤، السنة ٣٢، ١٩٥٢
٩. أدوار غالي الذهبي، تعليقات على الأحكام الفرنسية في المواد الجنائية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع٣، السنة الثانية عشرة، ١٩٦٨.
١٠. انسام علي عبدالله، النظام القانوني للأموال العامة دراسة مقارنة، مجلة الرافدين للحقوق، ع٢٥، المجلد ٢، ٢٠٠٥.
١١. استاذنا الدكتور سعد عطية حمد موسى، الضريبة والرسم بين المنازعة والحسم، مجلة جامعة الانبار للعلوم الانسانية، مج٣، ع١٣، س ٢٠٠٨.
١٢. اياد عبد الحمزة، وسائل وامتيازات السلطة المالية في تحديد وتحصيل دين الضريبة، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد ١٣، ع ١، ٢٠٢١.
١٣. إياس بن منصور الراجحي، مسؤولية المحكم في نظام التحكيم السعودي، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في العدالة الجنائية تخصص التشريع الجنائي الإسلامي ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨ ،
١٤. البروفيسور جورج لافاسير، مبادئ إصلاح قانون العقوبات في فرنسا، مجلة العدالة، ع٤، السنة الثالثة، بغداد، ١٩٧٧.
١٥. ثروت بدوي، الدولة القانونية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع٤، السنة الثالثة، سبتمبر ١٩٥٩.
١٦. حامد المختار، التحكيم في العراق مشاكله العملية وبعض الآراء والمقترحات لمعالجتها، مجلة القضاء، العدد الأول والثاني - الثالث والرابع، ١٩٨١،
١٧. حنفي محمد غالي نظرية الظروف الطارئة وعمل الامير ومدى انطباقها على عقود بيع املاك الحكومة، مجلة ادارة قضايا الحكومة، ع٣ ، السنة الثالثة، ١٩٥٨، ص ١٨٢.
١٨. زهير عبد الله علي آل جابر القرني ، دور القضاء في التحكيم، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في العدالة الجنائية تخصص التشريع الجنائي الإسلامي ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨
١٩. سجي سعد محمد صالح، حمزة فائق وهيب، مدى كفاية الطرق المتبعة في تحصيل الدين الضريبي في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد، ١٤، ع ٤٧، ٢٠١٩،

٢٠. سهاد عبد الجمال عبد الكريم ، الرقابة المالية المستقلة، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٤، ع ٥١ .
٢١. شيروف نهى، اليات التحصيل الجبري للجزاءات المالية الجمركية في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ٢٠١٦.
٢٢. ضاري خليل محمود، بدائل الدعوى الجزائية في القانون العراقي، بحث منشور في المجلة العربية للفقهاء والقضاء، ع٦، تشرين الثاني، ١٩٨٧.
٢٣. عبد الباقي نعمه، المحاكم الإدارية في ضوء القانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٧٧ بحث منشور في مجلة القانون المقارن، ع١٠، س٧، ١٩٧٩.
٢٤. عبد الرحمن الجوراني، المدلول الجنائي للموظف العام في التشريع العراقي، مجلة العدالة، ع٤، السنة الخامسة، ١٩٧٩.
٢٥. عبد الستار فاضل ، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين ، ع١٣ ، ١٩٨٥.
٢٦. عبدالجواد نايف علي : دور السياسة الضريبية ومدى مساهمتها في التنمية الصناعية في العراق ، بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ١١ ، ع ٣ ، أيلول ١٩٨٩.
٢٧. عثمان سلمان غيلان، تفسير النصوص الضريبية بين السيادة والفاعلية، بحث مقدم إلى المؤتمر المالي الأول، بغداد، ٢٠٠٢ .
٢٨. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي بحث منشور في مجلة العلوم القانونية عدد ٢١و٢، ١٩٩٠.
- _____ الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في العراق وآفاق تطورها، مجلة العلوم القانونية والسياسية، تصدرها كلية القانون والسياسة في جامعة بغداد، المجلد الرابع، العددان الأول والثاني، ١٩٨٥.
٢٩. عصمت عبد المجيد بكر، الغبن اللاحق وموقف القانون المدني العراقي منه، مجلة العدالة، ع١، السنة الرابعة، ١٩٧٨.
٣٠. علي حسن عبد الأمير ، إجراءات إزالة التجاوز على المال العام العقاري في العراق ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية ، ع٣، ٢٠١١ .
٣١. علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل العراقي، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الأول المنعقد في بغداد للفترة ١٨، ١٧، ١٠/١٠/٢٠٠١ ،
٣٢. علياء غازي موسى، دور الادعاء العام في مكافحة الفساد الإداري والمالي دراسة في ضوء القانون رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٧. جامعة تكريت، كلية الحقوق، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٨، ع٥، ٢٠١٩.
٣٣. عمار محسن كزار الزرفي، الحجز على أموال المدين، مجلة جامعة الكوفة، ع٧، كلية القانون والعلوم السياسية

٣٤. فارس عبد الرحيم حاتم، سنان طالب عبد الشهيد، حالة الطوارئ بموجب امر الدفاع عن السلامة الوطنية رقم ١ لسنة ٢٠٠٤ والرقابة القضائية عليها، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد ١، ع ٩، ٢٠٠٨.
٣٥. فاروق احمد خماس، محكمة القضاء الإداري في ضوء القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ بحث منشور في مجلة العلوم القانونية مجلد ٩ عدد ١، ٢، ١٩٩٠.
٣٦. الفحلة مديحة، نظرية الظروف الاستثنائية بين مقتضات الحفاظ على النظام العام والتزام حماية الحقوق والحريات، مجلة المفكر، ع ١٤.
٣٧. فهمي محمود شكري، تطور مفهوم الرقابة المالية ومشروع خطة توازنها وتكاملها مقال في مجلة المالية، ع ١، السنة الخامسة، ١٩٨٧.
٣٨. قبس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مج ٩، السنة ٩، ع ٢٣، ٢٠٠٤.
٣٩. قيصر يحيى، عبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع ١٣، ٢٠٠٦.
٤٠. كامل خير الله طراد، نظرية الظروف الطارئة في القانون العراقي والقانون المقارن وأثرها على عقود التجارة الدولية، مجلة التراث الجامعة، ع ١٧.
٤١. محمد عبد المحسن المقاطع، النظام القانوني للأموال العامة في الكويت، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، ع ٢، ١٩٩٨.
٤٢. محمد كامل مرسي بك، الأموال الخاصة والعامة في القانون المصري، مجلة القانون والاقتصاد، ع ١، س ٩، ١٩٣٩.
٤٣. محمود خليل المعمرى، المسؤولية الإدارية ضمن قواعد المشروعية، بحث منشور في مجلة اليرموك، ع ٥٥، السنة الثانية، ٢٠٠٢.
٤٤. مدحت عباس أمين، العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل، مجلة المالية، العددان ١، ٢، ١٩٨٩.
٤٥. مصطفى تراري ثاني، "استقلالية اتفاق التحكيم كمبدأ من مبادئ التحكيم التجاري الدولي المعاصر"، مجلة دراسات قانونية: مجلة شهرية متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية، دار القبة للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، ع ٩، أبريل ٢٠٠٣.
٤٦. مصطفى كمال وصفي، الاجراءات القضائية في منازعات العقود الإدارية بحث منشور في مجلة المحاماة المصرية، ع ٧، ١٩٦٨.
٤٧. مهند عزمي أبو مغلي أمجد حمدان الجهني، "رقابة القضاء على حكم التحكيم في القانون الأردني"، مجلة الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات، ع ٣٨، أبريل ٢٠٠٩.

٤٨. ناصر بن حمد الراجحي، التحكيم في المنازعات المالية في الفقه والنظام السعودي، بحث مقدم استكمالاً للحصول على درجة الماجستير ٤ في العدالة الجنائية تخصص التشريع الجنائي الإسلامي ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العدالة الجنائية، الرياض، ٢٠٠٨.
٤٩. نفيس مدانات، اتجاه دستوري خطير على حقوق وحرّيات المواطنين الأردنيين، بحث منشور في مجلة مؤتة للبحوث والدراسات ،تصدرها جامعة مؤتة الأردنية، مجلد٧، ع٦ ،كانون الأول، ١٩٩٢، ص١٦٣
٥٠. نوار دهام الزبيدي ، دور الخبرة الوطنية في التوعية لمتطلبات تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، مجلة الحل القانونية تصدر عن هيئة حل نزاعات الملكية العقارية ، ع٢٢ ، ٢٠١٠.
٥١. نوفل علي الصفو، التعريف بأموال الدولة العامة، مجلة الرافدين للحقوق، ع٢٠، مج ١، ٢٠٠٤.
٥٢. هاشم الدباغ، التقدير الإداري في ضريبة الدخل، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع١، السنة الثانية ١٩٦٣،
٥٣. وفاء شيعاوي، اجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خضير بسكرة، ع ٨ ، ٢٠١٠،

رابعاً: الدساتير والقوانين

أولاً: الدساتير

١. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٢٥
٢. الدستور اللبناني لعام ١٩٥٢.
٣. الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨.
٤. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٥٨.
٥. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٦٣.
٦. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٦٤.
٧. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٦٨.
٨. الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٧٠.
٩. الدستور المصري لسنة ١٩٧١
١٠. مشروع الدستور العراقي لسنة ١٩٩٠
١١. دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥
١٢. دستور مصر لسنة ٢٠١٢

ثانياً: القوانين

١. قانون دائرة تدقيق الحسابات العام رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧.
٢. القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨

٣. القانون المدني السوري رقم ٨٤ لسنة ١٩٤٩.
٤. القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل .
٥. قانون الكمارك اللبناني رقم ٤٢٢ لسنة ١٩٥٤.
٦. قانون جهاز التفتيش المركزي في لبنان رقم ١١٥ لسنة ١٩٥٩
٧. قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل.
٨. قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل.
٩. قانون السلطة القضائية رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٣
١٠. القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، الخاص بالجمارك.
١١. قانون السلطة التنفيذية رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٤
١٢. قانون ادارة البلديات رقم ١٦٥ لسنة ١٩٦٤.
١٣. قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.
١٤. قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ المعدل.
١٥. قانون تنظيم التجارة العراقي رقم ٢٠ لسنة ١٩٧٠.
١٦. قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل
١٧. القانون المدني الأردني رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٦.
١٨. قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ المعدل.
١٩. قانون اصلاح النظام القانوني رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٧.
٢٠. قانون مجلس شورى الدولة ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل.
٢١. قانون التنظيم القضائي رقم ١٦٠ لسنة ١٩٧٩
٢٢. قانون التنفيذ العراقي رقم ٤٥ لسنة ١٩٨٠ المعدل.
٢٣. قانون ديوان الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠.
٢٤. قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
٢٥. قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل

٢٦. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢٧. قانون الكمارك الأردني رقم ١٦ لسنة ١٩٨٣ المعدل.
٢٨. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥.
٢٩. قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦.
٣٠. قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٦ .
٣١. قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨
٣٢. قانون ديوان الرقابة المالية رقم ٦ لسنة ١٩٩٠.

٣٣. قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ المعدل.
٣٤. القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، الخاص بالضريبة العامة على المبيعات.
٣٥. قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ٣١ لسنة ١٩٩١.
٣٦. القانون رقم ١٤١ لسنة ١٩٩٤، الخاص بتنظيم البورصة.
٣٧. قانون الآثار والتراث العراقي رقم ٥٥ لسنة ٢٠٠٢.
٣٨. قانون الطرق العامة رقم ٣٥ لسنة ٢٠٠٢.
٣٩. القانون المدني اليمني رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٢.
٤٠. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٥٥ لسنة ٢٠٠٤.
٤١. قانون العقود العامة الصادر بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة، رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٤.
٤٢. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم ٧٧ لسنة ٢٠٠٤.
٤٣. قانون ادارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤.
٤٤. قانون مكافحة الارهاب رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٥ .
٤٥. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٤٦. قانون مكافحة الفساد اليمن، رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٦.
٤٧. قانون هيئة مكافحة الفساد الأردني رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧.
٤٨. قانون مكافحة تهريب النفط ومشتقاته رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٨.
٤٩. قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل.
٥٠. قانون هيئة النزاهة رقم ٣٠ لسنة ٢٠١١.
٥١. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ المعدل.
٥٢. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعدل بالرقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٢.
٥٣. قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣ التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩.
٥٤. قانون الادعاء العام رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٧.

خامساً: التعليمات

١. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل، المنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد ٣٠٣٠ في ١٩٨٥/١/٢٨
٢. تعليمات تسهيل تنفيذ قانون بيع وإيجار أموال الدولة في الدوائر التابعة للمحافظة رقم ٧ لسنة ١٩٨٦
٣. نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ المعدل، المنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد ٣٥٣٣ في ١٩٩٤/١٠/٢٤

٤. النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لعام ٢٠٠٦.
٥. النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم ١ لسنة ٢٠١٢

سادساً: الاتفاقيات

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام ٢٠٠٤

سابعاً: التقارير والمحاضر

أولاً: التقارير

١. التقرير السنوي لهيئة النزاهة لسنة ٢٠١٨
٢. التقرير السنوي لهيئة النزاهة الاتحادية لسنة ٢٠١٩.
٣. التقرير السنوي لهيئة النزاهة لعام ٢٠٢٠
٤. التقرير النصف سنوي لهيئة النزاهة لعام ٢٠٢١

ثانياً: المحاضر

١. جلسة ٨ المنعقدة يوم الاثنين ٢٠١٦/٨/١ ،الدورة الانتخابية الثالثة ، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨
٢. جلسة ١٢ المنعقدة يوم الاثنين ٢٠١٦/٨/١٥ ،الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية ، بغداد، ٢٠١٨
٣. جلسة ١٣ المنعقدة يوم الخميس ٢٠١٦/٨/٢٥،الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب، الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨
٤. جلسة ١٦ المنعقدة يوم الخميس ٢٠١٧/٣/٩ ،الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب-الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨
٥. جلسة ٣٦ المنعقدة يوم الخميس ٢٠١٧/٥/٢٥،الدورة الانتخابية الثالثة، مجلس النواب- الدائرة الاعلامية، بغداد، ٢٠١٨.
٦. النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي لعام ٢٠٠٦.

ثامناً: الكتب الرسمية وأحكام المحاكم

أولاً الكتب الرسمية

١. قرار مجلس الوزراء رقم ٢١١ لسنة ٢٠٠٩ الصادر بجلسته الثانية والعشرين المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٩/٦/١٦
٢. قرار مجلس الوزراء رقم ٩٠ لسنة ٢٠٠٩ الصادر بجلسته الحادية عشرة المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٩/٣/٢٩

ثانياً: أحكام المحاكم

١. قرار محكمة المنصورة الكلية بتاريخ ١٩٣٧/١٢/١٣ ، مجلة المحاماة ، السنة ٢٠ رقم ٤٦
٢. القرار التمييزي ١٤٦٤ الصادر في ١٩٥٧/٧/٢٦، مجلة ديوان التدوين، ع ١٢.

٣. قضاء محكمة التمييز العراقية في القرار رقم ٨٢٧ / حقوقية / ١٩٦٥ في ١٩٦٥/١٢/٣٠ انظر مجلة القضاء، ع٢، السنة الحادية والعشرين، ١٩٦٥.
٤. قرار محكمة التمييز رقم ٦٨٦/حقوقية / ٦٥ في ١٩٦٥/١/١١، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع١-٢، السنة الحادية عشر، ١٩٦٥.
٥. القرار رقم ٩٢٣/حقوقية/١٩٦٦ في ١٩٦٦/١١/٢٤، قضاء محكمة التمييز، المجلد الرابع.
٦. حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٦٨ والمشار اليه في مجلة العلوم السياسية والقانونية، ع١، حزيران، ١٩٧٦.
٧. قرار محكمة التمييز المرقم ١٣٣٥/ح/١٩٦٧ بتاريخ ١٩٦٨/٣/٢
٨. القرار رقم ٧٢٢/حقوقية/١٩٦٩، قضاء محكمة التمييز، المجلد السادس.
٩. القرار رقم ١٠٩/مدنية أولى/١٩٧٤، النشرة القضائية، ع٣، السنة الخامسة.
١٠. قرار محكمة التمييز المرقم/٢٥٩ هيئة عامة أولى/١٩٧١، النشرة القضائية، ع٢، السنة الثالثة.
١١. قرار محكمة القضاء الإداري المرقم ١/قضاء اداري / ٩١ في ١٩٩١/٦/١٥ .
١٢. القرار رقم ٦٣ في ١٩٩٤/٦/٧ منشور في الوقائع عدد ٣٥١٤ بتاريخ ١٩٩٤/٦/١٣.
١٣. القرار رقم ١١٠ في ١٩٩٦/١٠/١٧ منشور في الوقائع عدد ٣٦٤١ بتاريخ ١٩٩٦/١٠/٢٨.
١٤. القرار رقم ٥١ في ١٩٩٨/٥/٣١ منشور في الوقائع عدد ٣٧٢٥ بتاريخ ١٩٩٨/٦/٨.
١٥. القرار رقم ١٨٢ في ١٩٩٨/١١/٥ المنشور في الوقائع العراقية عدد ٣٧٤٨ بتاريخ ١٩٩٨/١١/١٦.
١٦. قرار محكمة التمييز المرقم ١٤٨٠/م/٣/١٩٩٩ والمؤرخ في ١٩٩٩/٥/٢٩ والمشار اليه في مجلة القضاء الاعداد الأول والثاني والثالث والرابع، س٥٣، ١٩٩٩.
١٧. القرار رقم ٣٢ في ٢٠٠٠/٢/٢٠ المنشور في الوقائع عدد ٣٨١٦ بتاريخ ٢٠٠٠/٣/٦.
١٨. قرار المحكمة الإدارية العليا ، طعن رقم ٤٢٠ لسنة ٦٤ ق ، في ٢٠٠٢/١١/٢٤ ، منشور في موقع هيئة قضايا الدولة بتاريخ ٢٠١٣/٥/١٧.
١٩. قرار المحكمة الإدارية العليا ، طعن رقم ٦٨٤٠ لسنة ٦٣ ق ، في ٢٠٠٢/١٢/١٧ ، منشور في موقع هيئة قضايا الدولة بتاريخ ٢٠١٣/٥/١٧ .
٢٠. قرار محكمة التمييز المرقم ١٠٣٣/م/٢/٢٠٠٣ في ٢٠٠٤/٥/٢٥ غير منشور.
٢١. قرار محكمة التمييز المرقم ٧٢/م ١ منقول /٢٠٠٤ في ٢٠٠٤/٥/٢٠ غير منشور
٢٢. قرار محكمة التمييز المرقم ٦٢/ الهيئة المدنية الثالثة في ٢٠٠٤/٢/٢٨ غير منشور.
٢٣. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراق، رقم ٢٧/اتحادية ٢٠٠٩ الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/٨/١١
٢٤. قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم ١٧٨٧ /الهيئة الاستئنافية عقار/ ٢٠٠٩ في ٢٠٠٩/٦/٢٢.
٢٥. قرار محكمة التمييز الاتحادية المرقم ٢٣٥/الهيئة الموسعة المدنية / ٢٠٠٩ في ٢٠١٠/٩/٢٠ بأنه لا يجوز بيع وإيجار قطع الاراضي العائدة للبلديات مالم يقرر الوزير أو رئيس الجهة غير

المرتبطة بوزارة أو من يخوله ذلك وبخلافه تكون العقود الموقعة مع مدير البلدية باطلة قانوناً قرار غير منشور .

٢٦. حكم رئاسة استئناف بغداد / الرصافة الاتحادية الهيئة التمييزية رقم ١٤٠٣/م/٢٠١٢ في ٣١/١٠/٢٠١٢ ، حكم غير منشور .

٢٧. قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ١٠٥ / ٢٠١١ في ٣٠/١/ ٢٠١٢ منشور في مجلة أحكام وقرارات المحكمة الاتحادية العليا لعام ٢٠١٢ ، المجلد الخامس .

تاسعاً: جريدة الوقائع العراقية

١. الوقائع العراقية العدد ٥١٥ لسنة ١٩٢٧.
٢. الوقائع العراقية العدد ٣٥١٤ لسنة ١٩٩٤.
٣. بالوقائع العراقية العدد ٣٠١٣ لسنة ١٩٨٤.
٤. الوقائع العراقية العدد ٣٧٢٥ لسنة ١٩٩٨.
٥. الوقائع العراقية العدد ٣٨١٦ لسنة ٢٠٠٠.
٦. الوقائع العراقية العدد ٤٠٢٦ لسنة ٢٠٠٦.

عاشراً: المواقع الالكترونية

١. احسان ستار خضير ، نظريه الظروف الطارئة وأثر اختلال التوازن الاقتصادي في تنفيذ العقود ، بحث منشور في الموقع الالكتروني www.droit_alaqdal.Net .T٨٢. تاريخ الزيارة ١٢/١٢/ ٢٠٢١.
٢. البرلمان العراقي يرفض طلبا للعبادي ويطيح بوزير المالية ، جريدة الشرق الاوسط ، الخميس ٢٢/٩/٢٠١٦ ، متاح على <http://aawsat.com/node/٧٤٣٦٣٦>
٣. التقرير السنوي لهيئة النزاهة لسنة ٢٠١٨ منشور على موقع النزاهة الإلكتروني الاتي https://nazaha.iq/news_FA.asp?page_namper=p_no١٣ تاريخ الزيارة ٨/ ٩/ ٢٠٢١.
٤. التقرير السنوي لهيئة النزاهة لعام ٢٠٢٠ منشور على الموقع الإلكتروني لهيئة النزاهة الاتي https://nazaha.iq/pdf_up/tq٦٢٧٣ تاريخ الزيارة ٧/٩/ ٢٠٢١.
٥. جريدة الشرق الاوسط، البرلمان العراقي بسحب الثقة من وزير الدفاع خالد العبيدي ، الخميس ٢٥/٨/٢٠١٦ ، صوت المجلس بموافقة ١٤٢ نائباً ومعارضة ١٠٢ على سحب الثقة من العبيدي بعد استجوابه بشأن عقود الاسلحة ، متاح على <http://aawsat.com/node/٧٢٢٧٥٦>
٦. حسام درعزني، الرقابة المالية، حلقة بحث، منتديات الجهاز المركزي للرقابة المالية منشور على الرابط <https://ar-ar.facebook.com/.../posts/٣٧٤٥٣٦٦٣٢٦٦٤٧٥٢> تاريخ الزيارة ٨/١٢/٢٠١٥.
٧. حكم محكمة استئناف نينوى - الهيئة التمييزية ، رقم ٩ ، ٢٨/١٢/٢٠٠٩ ، المنشور في قاعدة التشريعات العراقية على الرابط : <http://www.iraqild.org>

٨. عمار ابو طيفاف، مبدأ المشروعية ودور القضاء الإداري في حمايته، بحث منشور على الشبكة الدولية للمعلومات: www.djelfa.info/vb
٩. القاضي عبد الرحمن موحان ، استمارة الكشف عن الذمة المالية ونطاق تطبيقها والأثر القانوني المترتب على مخالفة أحكامها، بحث منشور على موقع هيئة النزاهة الإلكتروني الاتي: https://nazaha.iq/news_FA.asp?page_namper=p_no تاريخ الزيارة ١١ / ٩ / ٢٠٢١
١٠. القاضي كاظم عبد جاسم الزيدي، دور الادعاء العام في مكافحة الفساد، مقال نشر على الموقع الإلكتروني الاتي، <https://alsabaah.iq> تاريخ الزيارة ٥ / ١٠ / ٢٠٢١.
١١. محمد عبد الغني حسين، عيوب الرقابة الإدارية منشور على الرابط التالي www.balagh.com تاريخ الزيارة ١١ / ٩ / ٢٠٢١.
١٢. ملخص التقرير السنوي لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٢٠ منشور على موقع النزاهة الإلكتروني الاتي https://nazaha.iq/news_FA.asp?page_namper=p_no تاريخ الزيارة ٨ / ٩ / ٢٠٢١.
١٣. منشور على الموقع الإلكتروني الاتي <https://arb.parliament.iq/archive/category> تاريخ الزيارة ٢٣ / ١٠ / ٢٠٢١
١٤. المهام الرقابية والاستجابات منشور على موقع مجلس النواب الإلكتروني الاتي <https://ar.parliament.iq/category> تاريخ الزيارة ٢٥ / ١٠ / ٢٠٢١

سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها دراسة في التشريعات المالية

الصفحة	المحتويات
	سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة والرقابة عليها
١	المقدمة
٥	الفصل الأول: التعريف بأموال الدولة وإسناد تحصيلها
٦	المبحث الأول: مفهوم أموال الدولة ومعيار تمييز أموال الدولة العامة عن أموالها الخاصة والنتائج المترتبة عليها
٨	المطلب الأول: تعريف أموال الدولة وخصائصها
٨	الفرع الأول: تعريف أموال الدولة
١٢	الفرع الثاني : خصائص أموال الدولة
١٣	المطلب الثاني: معيار تمييز أموال الدولة العامة عن أموال الدولة الخاصة
١٣	الفرع الأول: معيار طبيعة المال العام
١٤	الفرع الثاني: معيار تخصص المال العام لمرفق عام
١٤	الفرع الثالث: معيار تخصيص المال العام للنفع العام
١٧	الفرع الرابع: النتائج المترتبة على التمييز بين أموال الدولة العامة وأموال الدولة الخاصة
١٩	المبحث الثاني: طبيعة حق الدولة على المال العام وتكييفه القانوني
٢٠	المطلب الأول: طبيعة حق الدولة على المال العام
٢١	الفرع الأول: الاتجاه المنكر لوجود حق الملكية
٢٣	الفرع الثاني: الاتجاه المؤيد لحق الملكية

٣١	المطلب الثاني: التكيف القانوني لحق الملكية على المال العام
٣١	الفرع الأول: نظرية الملكية العادية أو الخاصة
٣٢	الفرع الثاني: النظرية الملكية الاجتماعية.
٣٣	الفرع الثالث: نظرية الملكية العامة.
٣٤	الفرع الرابع: نظرية الملكية الإدارية
٣٦	المبحث الثالث: الحماية القانونية لأموال الدولة
٣٧	المطلب الأول: الحماية المدنية لأموال الدولة
٣٨	الفرع الأول: عدم جواز التصرف بالمال العام
٤٢	الفرع الثاني: عدم جواز الحجز على المال العام
٤٥	الفرع الثالث: عدم جواز تملك المال العام بالتقادم
٥٠	المطلب الثاني: الحماية الجنائية للمال العام
٥١	الفرع الأول: الحماية الجنائية للأموال العامة في ظل قانون العقوبات
٥٥	الفرع الثاني: الحماية الجنائية للمال العام خارج نطاق قانون العقوبات
٥٨	المبحث الرابع: اساس تحصيل إيرادات أموال الدولة
٦٠	المطلب الأول: اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الدستورية
٦٣	المطلب الثاني: اساس تحصيل أموال الدولة في الدساتير العراقية
٧٢	المطلب الثالث: اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات العادية
٧٥	المطلب الرابع: اساس تحصيل أموال الدولة في التشريعات الفرعية والانظمة والتعليمات
٨١	الفصل الثاني سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
٨٢	المبحث الأول: القرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة
٨٤	المطلب الأول: قرارات التقدير الضريبي
٨٤	الفرع الأول: التقدير بطريقة المظاهر الخارجية
٨٦	الفرع الثاني: التقدير الإداري
٨٧	الفرع الثالث: التقدير الاتفاقي
٨٩	الفرع الرابع: التقدير الجزافي
٩٣	المطلب الثاني: الصلاحيات والضمانات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي

٩٣	الفرع الأول: الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي
٩٦	الفرع الثاني: الضمانات التي منحها المشرع للإدارة للوصول إلى دخل المكلف الضريبي
٩٩	المبحث الثاني: التسوية في تحصيل أموال الدولة
١٠٠	المطلب الأول: التسوية الصلحية في القانون الضريبي
١٠٠	الفرع الأول: ماهية التسوية الصلحية
١٠٢	الفرع الثاني: التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل
١٠٤	الفرع الثالث: التسوية الصلحية في قانون الضريبة الكمركية
١١٢	المطلب الثاني: التحكيم في تحصيل أموال الدولة في القانون العراقي والتشريع المقارن.
١١٣	الفرع الأول: تعريف التحكيم
١١٥	الفرع الثاني: التحكيم في التشريع الفرنسي
١١٧	الفرع الثالث: التحكيم في التشريع المصري
١١٨	الفرع الرابع: التحكيم في التشريع العراقي
١٢١	المبحث الثالث: حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة.
١٢٢	المطلب الأول: حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الطبيعية
١٢٦	المطلب الثاني: حدود سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في الظروف الاستثنائية
١٢٧	الفرع الأول: أثر نظرية الظروف الطارئة على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في الشريعة الإسلامية
١٢٨	الفرع الثاني: أثر نظرية الظروف الاستثنائية على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في القانون الإداري
١٣٠	الفرع الثالث: أثر نظرية الظروف الاستثنائية على تحصيل أموال الدولة وتطبيقاتها في القانون المدني
١٣٩	المبحث الرابع: الية تنفيذ القرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة

١٤١	المطلب الأول: التنفيذ الرضائي للقرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة
١٤١	الفرع الأول: وفاء دين الضريبة والرسم
١٤٦	الفرع الثاني: إيرادات أموال الدولة الأخرى
١٤٩	المطلب الثاني: التنفيذ الجبري للقرارات الإدارية الخاصة في تحصيل أموال الدولة
١٤٩	الفرع الأول: تعريف التنفيذ الجبري
١٥٠	الفرع الثاني: امتياز دين الضريبة
١٥١	الفرع الثالث: الإكراه المالي على المكلف في التنفيذ الجبري للضريبة
١٥٧	الفرع الرابع: الإكراه البدني على المكلف في التنفيذ الجبري للضريبة
١٦١	الفصل الثالث: الرقابة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
١٦٣	المبحث الأول: الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
١٦٥	المطلب الأول: أنواع الرقابة القضائية على سلطة الإدارة بتحصيل أموال الدولة
١٦٥	الفرع الأول: رقابة القضاء الإداري على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
١٦٨	الفرع الثاني: رقابة القضاء العادي على سلطة الإدارة بتحصيل أموال الدولة
١٧٠	الفرع الثالث: الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة في التشريع العراقي
١٧٥	الفرع الرابع: دور الادعاء العام في الرقابة على المال العام في العراق
١٧٧	المطلب الثاني: أثر الرقابة القضائية على القرار الإداري في تحصيل أموال الدولة
١٧٧	الفرع الأول: إلغاء القرار الإداري
١٧٨	الفرع الثاني: التعويض
١٨٢	المبحث الثاني: الرقابة الإدارية على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
١٨٤	المطلب الأول: وسائل الرقابة الإدارية
١٨٨	المطلب الثاني: صور الرقابة الإدارية
١٨٨	الفرع الأول: الرقابة الذاتية

١٩١	الفرع الثاني: الرقابة بناءً على تظلم
١٩٦	المطلب الثالث: الرقابة الإدارية على تحصيل أموال الدولة في العراق
٢٠٢	المبحث الثالث: وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة
٢٠٣	المطلب الأول: السؤال البرلماني
٢٠٦	المطلب الثاني: الاستجواب
٢٠٩	المطلب الثالث: التحقيق البرلماني
٢١١	المطلب الرابع: سحب الثقة من الحكومة (المسؤولية الوزارية)
٢١٢	الفرع الأول: المسؤولية السياسية الفردية للوزارة
٢١٤	الفرع الثاني: المسؤولية السياسية الجماعية (التضامنية) للوزراء
٢١٦	المبحث الرابع: رقابة الهيئات المستقلة على سلطة الإدارة في تحصيل أموال الدولة
٢١٨	المطلب الأول: ديوان الرقابة المالية
٢٢٠	الفرع الأول: مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي
٢٢٣	الفرع الثاني: صور الرقابة التي يمارسها ديوان الرقابة المالية الاتحادي
٢٢٧	المطلب الثاني: هيئة النزاهة
٢٢٧	الفرع الأول: استقلالية هيئة النزاهة
٢٢٩	الفرع الثاني: اختصاصات هيئة النزاهة في مكافحة الفساد
٢٣٢	الفرع الثالث: صور الرقابة التي تمارسها هيئة النزاهة
٢٣٦	الخاتمة
٢٤١	المصادر
٢٦٧	مستخلص