



## القضاء المختص في تحديد قواعد اختصاص النزاع الضريبي

( قراءة في ضوء القوانين: العراقي، المصري، التونسي )

م.م. محمد صالح مهدي الزهيري

جامعة ديالى- كلية الادارة والاقتصاد

The competent judiciary to determine the rules of jurisdiction of tax disputes. (Reading in light of the laws: Iraqi, Egyptian, Tunisian)

M.M. Mohammad saleh mahdi Al-zuhairi

University of Diyala - College of Administration and Economics

**المستخلص:** القضاء المختص في تحديد قواعد اختصاص النزاع الضريبي: أن القوانين المكتوبة هي نتائج إرادة الانسان، ومن ثم فان خلقه كشأن اي فعل انساني عملاً انشائياً مليئاً بالنقائص والقصور، وحيث ان وظيفة القاضي لا تقتصر على تطبيق التشريع النافذ فحسب، وانما النظر في مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو عيب في تأويله، أو كان الحكم قد صدر على خلاف قواعد الاختصاص، أو وقوع خطأ في الإجراءات الأصولية التي أتبعت عند مباشرة الدعوى ووجد انه يؤثر في صحة الحكم، أو اذا صدر حكم يناقض حكماً سابقاً صدر في ذات الدعوى بين المتنازعين أنفسهم أو من مقام مقامهم، او حتى الحكم الذي حاز درجة البتات إذا وقع فيه خطأ جوهري، فبالإضافة الى وظيفته تلك، له ان يضع او يخلق القاعدة المطبقة على النزاع.

**الكلمات المفتاحية:** النزاع، قواعد، الضريبة.

**Abstract:** The competent judiciary in determining the rules of jurisdiction of tax disputes Written laws are the results of human will, and therefore, its creation, like any human act, is a constructive act full of contradictions and shortcomings. Since the judge's function is not limited to applying the applicable legislation only, but also to considering a violation of the law or an error in its application or a defect in its interpretation, or if the ruling was issued contrary to the rules of jurisdiction, or an error occurred in the original procedures that were followed when the lawsuit was initiated and

it was found that it affected the validity of the ruling, or if a ruling was issued that contradicts a previous ruling issued in the same lawsuit between the same disputants or from their position, or even a ruling that has attained the degree of finality if it contains a fundamental error, then in addition to his function, he has the right to establish or create the rule applied to the dispute. **Keywords:** dispute, rules, tax.

### المقدمة

يفرض القضاء رقابته على سائر مجريات الدعوى الضريبية، إذ انه هناك ما يعد من النظام العام، والتي يمكن للقاضي اثارها من تلقاء نفسه، دون انتظار اثارها من اطراف الدعوى، وهذا ما يعرف بقواعد الاختصاص التي تكون اغلبها متعلقة بالنظام العام، وان توزيع الاختصاص بين المحاكم على تلك الاسس له ما يبرره، منها تلافي تركيز السلطة القضائية في جهة واحدة، سيما وان القضاء قادر على خلق التوازن بين طرفي النزاع، ولما كانت مسألة الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية من المسائل الجوهرية التي احاطها المشرع بأهمية بالغة، إلى درجة جعلها من النظام العام، يمكن للقاضي اثارها تلقائياً ، بحيث يتمكن من تكييف للنزاع لتحديد الوصف الصحيح للتصرف القانوني موضوع المنازعة، والذي يسمح له تطبيق القواعد القانونية على الاختلاف القائم بين طرفي المنازعة، وليس هذا فحسب، بل يتعداه الى تحديد الطبيعة القانونية للنزاع، معتمداً في ذلك على المعيار العضوي، خصوصاً اذا كان القضاء الاداري معيار موضوعي لنظر النزاع الضريبي الذي تكون المؤسسات العمومية طرفاً فيه، وهذه الأخيرة تمتاز وتختلف عن الدعوى المدنية التي يتساوى فيها الأطراف المتنازعة، بعكس الدعاوي الإدارية التي طرفيها غير متساوين.

من هنا تتلخص مشكلة البحث، بضرورة تطبيق قواعد الاختصاص، وهذا يعني عائدة المسائل الضريبية التي تتطلب تدخل قضائي لإتمامها وهو ما يعني اختصاص القضاء الإداري بنظر كافة الدعاوي الضريبية، وذلك بالنظر الى الطبيعة الادارية للنزاع، وهو اختصاص يهدف إلى حماية مقررات النزاعات الضريبية، وفي ضوء هذه المشكلة يمكننا تحديد الهدف في اجراء هذا البحث بأن اللجوء الى القضاء في النزاعات الضريبية له اهمية بالغة، نظراً لانعكاساته المالية

سواء بالنسبة للخزينة العامة او الذمة المالية للمطالب بالضريبة، باعتبار ان تدخل القضاء سوف يوفق ما للدولة من اموال وما على المطالب بالأداء من واجبات والعكس صحيح، ولبيان تلك المشكلة وسعيًا لتحقيق الهدف نستتبع بدراستنا لهذا الموضوع منهجاً تحليلياً مقارنةً بين القانون العراقي والقانون المصري والقانون التونسي. وسنقسم البحث الى ثلاثة مطالب مخصصين **المطلب الاول** **المطلب الاول**: سلطة القضاء في الرقابة على المسائل الخاصة بقواعد الاختصاص، وسنخصص **المطلب الثاني**، سلطة القضاء في تحديد عيب الاختصاص للدعوى الضريبية اما **المطلب الثالث** سيكون للنتائج المترتبة على عيب الاختصاص ، وسنختتم بحثنا بخاتمة نبين فيها الاستنتاجات التي سنتوصل اليها، وكذلك التوصيات.

**المطلب الأول**: سلطة القضاء في الرقابة على المسائل الخاصة بقواعد الاختصاص: تتميز قواعد الاختصاص عن غيرها من القواعد القانونية بأنها تعد من النظام العام ويترتب على ذلك ان للقاضي أثارة الدفع بعدم الاختصاص من تلقاء نفسه إذا بدى له أثناء نظر الدعوى حتى ولو لم يثره الطاعن كسبب للإلغاء، ولا يجوز للإدارة ان تتفق مع المكلف الضريبي على تعديل قواعد الاختصاص او التنازل عن اختصاص ممنوح لها بموجب القانون الى جهة اخرى او ان تضيف إلى اختصاصاتها صلاحيات غير منصوص عليها في القانون، ذلك لأن قواعد الاختصاص ليست مقررة لصالح الإدارة الضريبية وإنما شرعت تحقيقاً للمصالح العام، كما لا يجوز للإدارة الضريبية ان تتخذ من المصلحة العامة ومن الاستعجال سبباً لمخالفة قواعد الاختصاص، إلا إذا بلغ الاستعجال حداً من الجسامه يصل به إلى حالة الظروف الاستثنائية.

ولأن مسألة الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية مهمة وحاكمة في الدعوى وعلى اساسها يتبلور الحكم، جعلها المشرع من النظام العام، وبهذا يمكن للقاضي ان يثيرها بأي مرحلة من مراحل الدعوى، بحيث يتمكن من تكييف النزاع لتحديد الوصف الصحيح للتصرف القانوني موضوع المنازعة، والذي يسمح له تطبيق القواعد القانونية على الاختلاف القائم بين طرفي المنازعة، اي يعمل القاضي لإيجاد القاعدة او النصوص القانونية الموضوعية الواجبة التطبيق على ذلك النزاع، وليس هذا فحسب، بل يتعداه الى تحديد الطبيعة القانونية للنزاع، معتمداً في

ذلك على المعيار العضوي<sup>1</sup>، خصوصاً إذا كان القضاء الإداري معيار موضوعي لنظر النزاع الضريبي الذي تكون المؤسسات العمومية طرفاً فيه، وهذه الأخيرة تمتاز وتختلف عن الدعوى المدنية التي يتساوى فيها الأطراف المتنازعة، بعكس الدعاوي الإدارية التي طرفيها غير متساوين، وهو الحال في منازعات الضرائب، نتيجة لذلك تعتبر إدارة الضرائب طرفاً قوياً مقارنة بالمخاطب (المكلف بالضريبة)، وهذه الامتيازات التي تعتمدها إدارة الضرائب لتحديد أسس فرض الضريبة تعد من أهم الاعتبارات التي تؤكد على الطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية الى جانب الصيغة التنفيذية لقراراتها لأن الطعن او التظلم الإداري وحتى الطعن القضائي لا يوقفان التسديد الضريبي، مهما كان موضوعها<sup>2</sup>، ولهذا نرى إن تطبيق قواعد القضاء الإداري على القانون الضريبي نتيجة طبيعية لاعتباره فرع من فروع القانون العام، ما يجعل من النصوص الضريبية تهدف للتوفيق بين المصلحة العامة بحماية حقوق الخزانة العامة ومصلحة الخواص متمثلة بحماية حقوق المطالب بالأداء الضريبي باستخدام وسائل السلطة العامة. ولما كان من الثابت في واقع الحال اخذ فقه القضاء الإداري العراقي على عاتقه الغاء قراراً إدارياً معروض على المحكمة الإدارية لكونه معيب بعدم الاختصاص<sup>3</sup>، حيث الغت فيه قرار اللجنة الاستئنافية المشكلة في الهيئة العامة للضرائب لعدم اختصاصها بإصدار قرار منع مكلف ضريبي من السفر لأن الاختصاص بإصداره معقود للهيئة التمييزية المنعقدة في الإدارة الضريبية<sup>4</sup>، ان قرار المحكمة الإدارية دليل على صحته عندما جاء فيه "على اللجنة الاستئنافية إلغاء الأمر الإداري

<sup>1</sup> نقصد بالمعيار العضوي أن اختصاص الجهات القضائية يتحدد بناء على تصرف أطراف النزاع في اطار القانون بقسميه الخاص او العام، ويقاس بحسب تصرف الجهة صاحبة الإرادة في اصدار أفعالها او الإجراءات التي استلزمت في اصدارها دون الالتفات الى موضوعها، فاذا كانت الأفعال قد صدرت من الشخص الطبيعي الخاص فتعتبر أعمال شخصية اما اذا صدرت من السلطة الإدارية فتعتبر أفعال إدارية، انظر: د. حسن بوسقيعة، توزيع الاختصاص بين النظامين القضائيين العادي والإداري في مجال الضريبة الجمركية، مجلة مجلس الدولة، المغرب، العدد الثاني، سنة ٢٠١٨، ص ٥٣.

<sup>2</sup> طبقاً لقاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة، او الدفع ثم الاسترداد): راجع: د. محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة امام القضاء الإداري، بحث منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ٢٠٠٥ ص ٨٧.

<sup>3</sup> يلاحظ ان المشرع العراقي عندما تبنى نظام القضاء المزدوج احدث تطوراً في قواعد الاختصاص القضائي، بموجب التعديل الثاني الذي طرأ على قانون مجلس الدولة العراقي رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، والمتضمن استحداث الوظيفة القضائية في مجلس الدولة العراقي بالقانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ بموجب التعديل الخامس لسنة ٢٠١٣ المتضمن استحداث المحكمة الإدارية العليا، لكن رغم ذلك بقي التنظيم القانوني لهذه القواعد يحتاج الى الكثير من الحلول التشريعية بسبب كثرة الاشكالات التطبيقية التي يثيرها موضوع الاختصاص القضائي، ومن بينها جدلية اختصاص المتعلقة بالمنازعات الضريبية، خصوصاً عندما تبنى مبدأ فصل القضائيين.

<sup>4</sup> انظر: الدعوى رقم ٨١ بتاريخ ٠٨-٠٦-١٩٩٨- تمييز اداري ٢٨- قضاء اداري، رقم الإعلام ٥٩ غير منشور.

لصدوره من جهة غير مختصة قانوناً بإصداره<sup>١</sup>، اذ تنحصر الصلاحية للهيئة التمييزية بصدد الطعن منع السفر أن تقررت مشروعيتها كانت موافقة للقانون ولها - الهيئة التمييزية- الغاء قرار الهيئة الاستئنافية لعدم مشروعيته دون التصدي لإصدار إقرارها"، كما الهيئة المذكورة لا تمتلك رقابة الإلغاء على مشروعية ركن الاختصاص في القرارات الضريبية بشكل يكاد يكون متشابهاً مع رقابتها التي تمارسها حالياً في هذا المجال ففي قرار لها جاء فيه "ولما كان مدير فرع الهيئة العامة للضرائب في البصرة غير مخول في مصادرة الجرار الزراعي الا بموافقة من قبل الوزير المختص ولا يعتبر رئيس دائرة بالمعنى المحدد في المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فعليه تكون المصادرة المعترض عليها صادرة من جهة غير مختصة بإصدارها لذلك قررت المحكمة إلغاء مصادرة الجرار الزراعي"، مما يلاحظ على القرار المذكور ان المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل المذكور قد جعلت القرار الصادر بمصادرة الجرار قطعياً وغير خاضع للطعن فيه امام القضاء، بسبب منع المحاكم من سماع الدعوى الضريبية، إلا أن المحكمة كانت موافقة بسبب عدم تقيدها بحرفية النصوص القانونية وهو ما تحمد عليه، بالرغم من ان المشرع العراقي حدد صراحةً الجهة القضائية المختصة بنظر النزاعات المتعلقة بالقرارات الضريبية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب وفروعها في المحافظات، وهو القضاء العادي، فإذن قواعد الاختصاص تعود الى المحاكم المدنية، وان المشرع بتشريعه لعدم اختصاص القضاء الاداري لم يكن موقفاً منه باعتبار المنازعة الضريبية -ادارية- خاضعة لرقابة القاضي الاداري<sup>٢</sup>، وهو التكريس الذي ذهب اليه المشرع المصري، عندما جعل من المحاكم الإدارية وقواعدها، الجهة القضائية المختصة بالنظر في النزاعات الضريبية، وكيف منازعات الضرائب على انها ذات طبيعة خاصة، فأخضع القرارات التي تتخذها ادارة الضرائب عندما تمس حقاً على جانب كبير من الأهمية الخاصة بحقوق الافراد في

١ د. راند ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، بحث منشور مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية- العراق، المجلد ١٥، العدد ١١، سنة ٢٠٠٨، ص ١٤٤.

٢ د. عادل فليح العلي وكمال أنور يابه، المنازعات الضريبية والقضاء المختص في انائها، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية- جامعة اليرموك- الاردن، المجلد ١٤، السنة السابعة، العدد ٢، حزيران ٢٠١٧، ص ٢٠٢.

اموالهم ويتطلب ان يعالج ذلك المساس عن طريق صدور قانون يحافظ على حقوق المخاطب بالضريبة للحيلولة دون التعسف في استخدام السلطة<sup>١</sup>.

ان هذا المبدأ كثيراً ما يلتف حوله فقهاء القانون ودفاعهم عنه بكل الوسائل القانونية<sup>٢</sup>، وانطلاقاً من تلك الدوافع، ينبغي تحديد جهة الاختصاص القضائي في فض النزاعات الضريبية والأقرب الى ذلك القضاء الإداري، ولا ينبغي بقاء المنازعة الضريبية متأرجحة بين عديد من الجهات القضائية، بل حتى جهات إدارية يوكل إليها اختصاص حل النزاعات الضريبية، مثلما كان في العراق لطور من الزمن، وبالتالي اخل بقواعد استقرار العدالة الاجتماعية، ومن باب أولى التشريعات المالية والضريبية بصفة خاصة<sup>٣</sup>، مما تخل بالقواعد الموضوعية التي تسعى الى تحقيق اليسر في تحصيل الضرائب على النحو الذي تنظمه القواعد القانونية<sup>٤</sup>، وفي هذا المعنى اعطى المشرع الدستوري التونسي نصاً مقتضياً يرى فيه ان اداء الضرائب واجب على كل شخص، لكنه يجب ان يكون على اساس العدل والإنصاف الذي يضمن التعايش بين القطاعين العام والخاص، ويعمل على تحقيق التكامل بينهما على قاعدة (العدل الاجتماعي)<sup>٥</sup>، ومثال ذلك

<sup>١</sup> د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مجلة العلوم القانونية- كلية القانون- جامعة بغداد، العدد الرابع، سنة ٢٠١٦، ص ٢٠.

<sup>٢</sup> د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة ٢٠١٢، ص ١٢٧.

<sup>٣</sup> وقد ظهر اهتمام الوثائق الدستورية بالعدالة الاجتماعية بوضوح في الدساتير الفرنسية المتعاقبة بعد الثورة، ففي الوقت الذي كان فيه إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا في ١٧ اغسطس عام ١٧٨٩ لم يشر إلى الحقوق الاجتماعية، بيد انه قد تضمن نوعاً خاصاً من العدالة الاجتماعية وهي العدالة الضريبية، حين نص في المادة ١٣ على ان "الضريبة العامة يجب ان توزع بين جميع المواطنين بحسب إمكاناتهم"، أما دستور ٣ سبتمبر الفرنسي لعام ١٧٩١ فقد وضع مبدأ العدالة الضريبية ضمن الأحكام الأساسية المكفولة دستورياً في الباب الأول، كما نص على إنشاء وتنظيم مؤسسة عامة لتقديم المعونة العامة ومساعدة الفقراء الضعفاء، ويرجع اهتمام الدساتير بمبدأ العدالة الضريبية إلى ان العدالة كانت وما زالت حلم المجتمعات البشرية التي تطمح الى تحقيقها في جميع المجالات ومنها المجال الضريبي، لأن الشعوب قد عانت كثيراً من فرض الضرائب دون ادنى مراعاة لقاعدة العدالة وخصوصاً في المجتمعات المستبدة، وهو الأمر الذي دفع إلى نشوب كثير من الثورات بسبب الاضطرابات المالية التي اشاعت روح التذمر والسخط، بل واكثر من ذلك، فإن ثلاثاً من أكبر الثورات التي حدثت في العصر الحديث كانت ترجع الى اسباب مالية وهي الثورات الأمريكية والفرنسية والإنكليزية، وهو الأمر الذي دفع بعضهم الى القول ان اكثر الإصلاحات والثورات السياسية كانت تعود وبشكل مباشر الى أسباب مالية. أنظر: عادل فليح العلي وكمال أنور يابيه، المنازعات الضريبية والقضاء المختص في انهائها، مصدر سابق، ص ١٨٦.

وكذلك: الموقع الإلكتروني: <http://www.law Zag.com/vb/>، تاريخ الزيارة: ١١-٣-٢٠٢٣.

<sup>٤</sup> أنظر المواد: ٨ و ٢٧ و ٣٨ من دستور جمهورية مصر لعام ٢٠١٩ المعدل.

<sup>٥</sup> أنظر الفصلين: الخامس عشر والسابع عشر من دستور تونس الجديد لعام ٢٠٢٢. وخلاصة ذلك ان اعمال مبدأ قانونية الضرائب والرسوم اذا ما نص عليه الدستور يستلزم صدور قانون من جهة خولها الدستور حق اصداره أياً كان شكل هذه الهيئة أو طريقة تشكيلها، وان كان لهذا المبدأ لاسيما بالنسبة للضرائب بعد تاريخي ارتبط بمفهوم ثورات الشعوب ضد استبداد الحكام وتحكمهم في فرض الضرائب دون رضاهم او موافقة ممثليهم فكان لهم ما ارادوا بعد انتصار ثوراتهم تلك بتسجيل التزام الحكام عدم فرض الضرائب إلا برضا ممثليهم في اعلى وثيقة قانونية تحكم الدولة وهي الدستور وهو ما

ما ورد في الفصل ٦٢ من مجلة الضريبة على الدخل، عندما اعتمد على ثلاثة أنظمة يمكن من خلالها تحديد الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة الى اصحاب المهن غير التجارية<sup>١</sup>، ويختلف باختلاف طريقة الاستغلال ما اذا كانت في شكل شركة او مؤسسة فردية (شخص طبيعي)<sup>٢</sup>، ومهما كانت الطريقة المعتمدة لضبط الدخل المتعلق بالنشاط غير التجاري، وضع هذا المشرع بعض من قواعد الاختصاص التي تهدف إلى تقادي الغلو في فرض الضرائب او تجاهل الحد المعقول للأداء، وتتخلص هذه القواعد اساساً في الضريبة الدنيا والضريبة المماثلة<sup>٣</sup>، وعلى

تقرر بعد الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩، وحتى في الدول التي قامت دستايرها على اعراف وتقاليد مثل انكلترا احتاجت شعوبها الى توثيق هذا الالتزام بمواثيق مكتوبة فكانت وثيقة العهد الأعظم (المكن كارتا) سنة ١٢١٥ ووثيقة الحقوق في سنة ١٦٢٤ وملتمس الحقوق في سنة ١٦٨٨ بحيث أضحي هذا الالتزام مبدأً دستورياً عرف بمبدأ قانونية الضريبة ومن ثم نصت عليه جل الدساتير في الأنظمة الديمقراطية للحوول دون تحكّم يمكن أن تبديه السلطة التنفيذية إذا ما سلمت بيدها مبادرة فرض الضرائب او تعديلها، كما يمنع تخويل السلطة التشريعية صلاحيتها في هذا الفرض الى السلطة التنفيذية.

<sup>١</sup> ولايد الملاحظة في هذا الصدد أنه منذ قانون المالية عدد ١٢٣ المؤرخ في ٢٨ ديسمبر ٢٠٠١ أصبح الفصل ٢٢ من مجلة الضريبة على الدخل، يقتضي أنه "في صورة خضوع المعنيين بالأمر بعنوان سنة ما للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي يكون هذا النظام نهائياً ولا يمكن الرجوع فيه".

<sup>٢</sup> إذا كانت المهنة غير التجارية تتخذ شكل الشركة أي الشركة خفية الاسم أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة مدنية أو شركة اشخاص او غيرها من الشركات، فإنها تكون خاضعة للنظام الحقيقي وجوباً ولا مجال لاعتماد أي نظام آخر، وينسحب عن ذلك أن اصحاب المهن غير التجارية يخضعون إلى الواجبات المتعلقة بهذا النظام الذي يستند على مسك محاسبية مطابقة للقانون الجاري به العمل، أما إذا كانت ممارسة المهنة غير التجارية تتم من شخص طبيعي، فإن المؤسسة تتوفر على خيار بين ثلاثة أنظمة وهي النظام الحقيقي او النظام الحقيقي المبسط أو النظام التقديري، فإذا اختار صاحب المؤسسة غير التجارية اعتماد النظام الحقيقي، فإن جميع الواجبات المتعلقة بهذا النظام تنطبق عليه، ويمكن أيضاً لصاحب المهنة الحرة كشخص طبيعي أن يختار النظام التقديري الذي يعتمد وفق احكام الفصل ٢٢ من مجلة الضريبة على الدخل، على ربح تقديري = جزافي يساوي ٨٠٪ من مبلغ المقاييض الخام التي يحققها صاحب المهنة الحرة خلال السنة السابقة وذلك مهما كانت سنة نشأة الالتزام الذي تم بعنوانه استخلاص المقاييض.

<sup>٣</sup> يقصد بالضريبة الدنيا، أنها المبلغ الضريبي الذي تكون المؤسسة مجبرة على دفعه بقطع النظر عن نتائجها المحاسبية، يعني ذلك أنه على المؤسسات ان تدفع المبلغ الضريبي الموظف على ارباحها اذا حققت ارباحاً، وان تدفع ضريبة دنيا تحتسب عادةً على اساس رقم المعاملات اذا لم تحقق ارباحاً أو تحدد بمبلغ معين، (مثلاً ٣٠٠ دينار) لم تحقق المؤسسة رقم معاملات أصلاً خاصة اذا لم تمارس نشاطها طيلة السنة، هذا وقد فصل الفصلان ٤٤ و ٤٩ م. ض الضريبة الدنيا المستوجبة على الأنشطة غير التجارية بنسب تختلف ما إذا كانت ممارسة النشاط تتم من قبل شخص طبيعي او شخص معنوي (شركة)، اما الضريبة المماثلة بالنسبة الى الأشخاص الذين يمارسون مهنة غير تجارية واختاروا النظام التقديري (دفع الضريبة على ٨٠ % من المقاييض) والذين يمارسون نشاطاً له نظير في القطاع العمومي لا يمكن ان تقل الضريبة السنوية المستوجبة عن الضريبة المستوجبة على الأشخاص الذين يمارسون نفس النشاط وحسب نفس الخطة في القطاع المذكور بحيث تطبق هذه الاحكام على النتائج المحققة ابتداءً من السنة الرابعة للنشاط المالية لسنة ايداع التصريح بالموجود، ومثال ذلك، طبيب يمارس مهنة حرة وليس له غير هذا الدخل واختار النظام التقديري وحقق خلال سنة ٢٠٢٠ مداخل تساوي ٢٠ الف دينار، فيكون الاساس الضريبي ٨٠ % من المقاييض، اي ١٦ الف دينار، وبذلك فإن الضريبة المستوجبة = ١٦ الف دينار \* ٢٦ % (وفق الجدول الضريبي) = ٢٦٨٠ دينار، وفي نفس الخطة، طبيب يمارس مهنة الطب بمستشفى عمومي ويتقاضى راتب مقداره ٥٠ الف دينار سنوياً، فإن الاساس الضريبي يحسب على النحو الآتي: ٥٠ الف دينار تطرح منها ١٠ % (مصارف مهنية تطرح من الاساس الضريبي) = ٤٥ الف دينار، اما الضريبة المستوجبة فهي ٣٠ الف دينار \* ٢٢,٣٣ % = ٦٦٩٩ دينار مع ١٥ الف دينار \* ٣٢ % = ٤٨٠٠ دينار، اي كامل الضريبة يكون ١١٤٩٩ دينار، وعليه يكون الطبيب صاحب المهنة الحرة ملزماً يدفع ١١٤٩٩ دينار، مثله مثل طبيب الصحة العمومية. راجع في ذلك: د. كمال العياري، الوسيط

اساسها تدفع الضريبة سواء كانت وفق النظام الحقيقي او النظام التقديري او النظام الحقيقي المبسط لتأمين معيشة المخاطب بالأداء وتعفيه من الضريبة فلا تطل إلا ما يزيد على المبلغ الذي تم تحديده<sup>١</sup>، ويبدو ان قواعد الاختصاص التي قصدها المشرع التونسي، يراد منها التطبيق الشامل ومن دون اي تمييز بين كل من اصحاب الدخل المرتفعة والدخول الصغيرة، لكنه لم يوافق الى حد ما بعض الفقهاء فطالبوا بحرمان اصحاب الدخل المرتفعة من هذا الإعفاء واقتصره على اصحاب الدخل الصغيرة<sup>٢</sup>.

كل هذا يبقى بحاجة الى قضاء مختص ومتمرس للحفاظ على حقوق طرفي المعادلة الضريبية وهي الادارة والمخاطب بالضريبة، مثلما ذهب إليه المشرع المصري، سواء بصدد دعاوى الإلغاء او دعاوى التعويض، إذ خصها لرقابة القاضي الإداري بحيث اخضع كل القرارات المرتبطة بمنازعات الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لسلطة القاضي الإداري وهو من يحدد قواعد الاختصاص بشأنها، وكذا على الرسم وعلى رقم الأعمال، وهذا إضافة منه على نوع من الاستقلالية على المنازعة الضريبية، بما يتناسب مع طبيعتها المتميزة عن المنازعات المدنية، على خلاف المشرع العراقي الذي حدد الاختصاص للقضاء وللإدارة الضريبية بنفس الوقت! وخلافاً لتوجه المشرعين العراقي والمصري اقدم المشرع التونسي الى اختيار معيار ثنائية الاختصاص في المنازعات الضريبية متى كانت على درجات بحيث يكون القضاء العادي مختص في الطورين الابتدائي والاستئنافي، بينما يقتصر الطور في التعقيب على المحكمة الادارية.

في القانون الجبائي، " اجراءات التقاضي والتنفيذ"، مجمع الاطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه- تونس، سنة ٢٠١٩، ص٥٧، ٥٨.

<sup>١</sup> وقد برر علماء المالية العامة هذا الإعفاء بقولهم إن المقدرة التكاليفية لا تبدأ إلا بعد تأمين النفقات التي توفر العيش للمكلف وذلك باعتباره كائناً بشرياً، ويلزمه مقابل ذلك توفير مستوى معين من القوة الشرائية اللازمة لإشباع حاجاته الضرورية. انظر: د. منصور ميلاد يونس، آدم سميث، ثروة الامم، ١٥٨، المكتبة القانونية، بغداد- شارع المنتبي، سنة ٢٠١٩، ص٣١٠.

<sup>٢</sup> د. احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون- جامعة الموصل، العراق، سنة ١٩٩٧، ص٩٥.



**المطلب الثاني: سلطة القضاء في تحديد عيب الاختصاص للدعوى الضريبية:** أن القدرة على مباشرة الاختصاص القضائي هو اول اوجه الإلغاء أمام سلطة القاضي<sup>١</sup>، ان كانت لا تتماشى مع احكام القانون نصاً وروحاً، بحيث بسط القضاء العادي في العراق قبل إنشاء محكمة القضاء الإداري رقابته على ركن الاختصاص وقد أكدت محكمة التمييز تلك الرقابة في احد احكامها بخصوص قرار إداري صادر عن الهيئة العامة للضرائب يتعلق بفرض ضريبة تقديرية دون اكتمال لجنة تقدير الضريبة خلافاً لقواعد الاختصاص المقررة مما ادى الى فرض ضريبة لا تتناسب وحجم انتاج المعمل، حيث جاء في الحكم "إن من حق المكلف اللجوء إلى القضاء ليطلب إعادة تقدير الضريبة وتكون دعواه مسموعة ويختص القضاء بنظرها بما للقضاء من ولاية عامة على القرار الإداري دون معالجة أساس الدعوى وبحث عناصر المسؤولية إذ يكفي لمنع المعارضة ان يكون الأمر المعارض فيه صادراً ممن لا يملكه، مما يلاحظ على الحكم المذكور اعلاه أن محكمة التمييز قد مارست الرقابة على مشروعية القرار الإداري عن طريق دعوى منع المعارضة، وبصدور القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩، قانون التعديل الثاني لقانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ أنشئت محكمة القضاء الإداري وأخذت تتصدى للرقابة على مشروعية القرار الإداري فتحكم بإلغائه إذا تبين لها مجانيته للقواعد القانونية المنظمة للاختصاص ففي قرار لها جاء فيه "وجدت المحكمة أن قرار المدعى عليه (محافظ بغداد) بفرض ضريبة أخرى على نفس الوعاء يعد باطلاً لمخالفته للاختصاصات التي منحها له القانون رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم لذا قررت إلغاءه واعتبار القرار الإداري الصادر معدوماً لا ينتج أثراً لأنه صدر خلافاً لقواعد الاختصاص استناداً للفقرة ٢- هـ- البند ثانياً من المادة ٧ من قانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل بأنه "يعتبر من أسباب الطعن بوجه خاص ما يأتي :- "... أن يكون الأمر او القرار قد صدر خلافاً لقواعد الاختصاص..." هذه الفقرة تتعلق بأسباب الطعن امام محكمة القضاء الإداري وان كلاً من قانون مجلس الدولة المذكور والقوانين الضريبية النافذة في العراق لم ينصا على اسباب

<sup>١</sup> جاء في قانون مجلس الدولة الفرنسي رقم ٧-١٣ أكتوبر لسنة ١٧٩٠ الذي اتخذ اساساً لقضاء الإلغاء لم يذكر فيه إلا طلبات عدم الاختصاص، مشار له عند: د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، سنة ١٩٧٦، ص٦٧.

الإلغاء امام المحكمة الإدارية، لذا فإن الفقرة المذكورة انفاً يمكن تطبيقها على المحكمة الإدارية، ومن الجدير بالذكر أن الفقرة ج- البند خامساً- المادة السابعة من قانون مجلس الدولة السالف اكدت على عدم اختصاص محكمة القضاء الإداري على القرارات التي رسم القانون طريفاً للتظلم منها او الاعتراض عليها او الطعن فيها وهي كثيرة في النظام التشريعي العراقي فالمرشح لايزال يجعل النظر في جملة من المنازعات الإدارية<sup>١</sup> ومنها الضريبية من اختصاص لجان إدارية لها سلطة القضاء، كلجنة التدقيق ولجنة الاستئناف ولجنة التمييز، على الرغم من أن المادة ١٠٠ الدستورية قد منعت من تحصيل اي عمل او قرار إداري من رقابة القضاء<sup>٢</sup>، وعليه فإن هذه اللجان تعتبر لاغية ضمناً وذلك لمخالفتها النص الدستوري انف الذكر، والا يحدث اختلال في معيار الخضوع للضريبة لأسباب تتعلق بالتشريع، حيث يعد ذلك تعارضاً مع قواعد الاختصاص المقررة في الدستور<sup>٣</sup>. أما على مستوى التشريع المصري فقد اشارت الفقرة ١٥ من

<sup>١</sup> انظر: لجنة قضايا المتقاعدين المشكلة بموجب المادة ٢٠ من قانون التقاعد الموحد رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٦، بالإضافة إلى الكثير من المنازعات الإدارية من اختصاص المحاكم العادية ومنها قانون الإصلاح الزراعي رقم ١٧ لسنة ١٩٧٠، وقانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨٠، وقانون وزارة التعليم العالي والبحث العلمي رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٨.

<sup>٢</sup> حري بإمعان النظر والإشارة اليه ان البند خامساً- الفقرتين أ، ب- المادة ٧ من قانون مجلس الدولة العراقي المتعلق بتحصيل أعمال السيادة، والقرارات الإدارية التي تتخذ تنفيذاً لتوجيهات رئيس الجمهورية وفقاً لصلاحيته الدستورية من رقابة محكمة القضاء الإداري يعد باطلاً لمخالفته نص المادة ١٠٠ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، وهذا وعلى الرغم من ان قانون التضمين رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٦ المتعلق بموظفي الدولة والقطاع العام، إلا ان المادة ٥ منه قد جعلت المنازعات الحاصلة في ظلها خاضعة للقضاء العادي.

<sup>٣</sup> انظر حكم محكمة النقض الطعن ٤٥ لسنة ٧١/ق/مجلة ٢٣ نوفمبر سنة ٢٠٠٦، والقاضي بعدم دستورية المادتين ١٧، ٣٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، الملغي، لعدم دستوريتها، وهذا الحكم ملازم لجميع سلطات الدولة وللکافة ويتعين على المحاكم باختلاف أنواعها ودرجاتها ان تمتنع عن تطبيقه على الوقائع والمراكز القانونية المطروحة عليها، حيث ان المادة ١٧ من القانون تنص على: "للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطر موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليم الإقرار للمصلحة وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم الإخطار فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوماً فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال خمسة عشر يوماً التالية وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدد بقرار من الوزير ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع للتحكيم خلال المواعيد المشار إليها مدت بالقرار الوزاري رقم ٢٣١ المنشور بالوقائع المصرية = =بالعدد ١٦٩ في ٣١-٧-١٩٩١ إلى سنة من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة ثم مدت بالقرار الوزاري رقم ١٤٣ المنشور بالوقائع الرسمية العدد ١٣٢ في ٩-٦-١٩٩٢ إلى ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة، ثم مدت بالقرار رقم ٣٦٩ المنشور بالوقائع الرسمية العدد ٢٢٩ العدد ٢١٤ في ٢١-٩-١٩٩٢ إلى ثلاثين يوماً ثم مدت بالقرار رقم ٣٦٩ المنشور بالوقائع الرسمية العدد ٢٢٩ في ١٢-١٠-١٩٩٣، وكما نصت المادة ٣٥ "إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم في المواعيد المقررة وفقاً للمادة ١٧ من هذا القانون فعلى رئيس المصلحة أو من ينيبه خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إخطاره بطلب التحكيم أن يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم إلى حكيمين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن الآخر، وفي حالة اتفاق الحكيمين يكون رأيهما نهائياً فإذا لم تتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للحكم أو إذا اختلف الحكمان المنصوص عليهما في الفقرة السابقة رفع النزاع إلى لجنة مؤلفة من مفوض دائم يعينه الوزير رئيساً، وعضوية كل من ممثل عن المصلحة يختاره رئيسها وصاحب الشأن أو من يمثله ومندوب عن التنظيم

المادة ١٠ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ إلى ما يأتي "يشترط في طلبات إلغاء القرارات الإدارية النهائية ان يكون مرجع الطعن عدم الاختصاص..." وهي من الصلاحيات المقررة، فلا يجوز التنازل عنها او تفويضها الى الغير، وقد التزمت بهذا المعنى محكمة القضاء الإداري المصرية، حيث جاء في قرار لها ما يلي "ان القاعدة التي اخذ بها الفقه والقضاء انه إذا انيط بسلطة من السلطات الإدارية اختصاص معين بمقتضى المبادئ الدستورية او القوانين او اللوائح، فلا يجوز لها ان تتنازل عنه او تفوض فيه إلى سلطة أخرى لأن مباشرة الاختصاص عندئذ يكون واجباً قانونياً عليها وليس حقاً يجوز ان تعهد به لسواها...". ولم يكن الامر كذلك عند المشرع التونسي إذ انه في الاختصاص والصلاحيات صدر القانون عدد ٤٠ لسنة ١٩٧٢ المتعلق بالمحكمة الإدارية الذي يقضي الى ترسيخ نظامين قضائيين متوازيين عادي وإداري، وهو توجه زادت في ترسيخه القوانين عدد ٣٨ و ٣٩ لسنة ١٩٩٦ المؤرخة في ٣ حزيران ١٩٩٦ شمل المحكمة الإدارية والذي تم بمقتضاه سحب مادة التعويض من المحاكم العادية وإسنادها بشكل شبه كامل للمحكمة الإدارية كما اسند لهذه الأخيرة اختصاص عام في المادة الإدارية عدا ما اسند لغيرها بقانون خاص، والنتيجة ان المحكمة الإدارية لا تنظر فيما اسند لغيرها بنص قانوني خاص، فإن المحاكم العادية تنتصب في النظر بصفة قاضي إداري في عديد النزاعات الإدارية<sup>١</sup>، نذكر منها النزاعات الضريبية طبقاً لمجلة الحقوق والإجراءات

المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي إليها المسجل يختاره رئيس هذه الجهة ومدوب عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره رئيسها وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تستمع إلى الحكيم عند توافر المرحلة الابتدائية ومن ترى الاستعانة بهم من الخبراء والفنيين ويعلم قرار اللجنة إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ ويشتمل على بيان بمن يتحمل نفقات التحكيم ويحدد الوزير إجراءات التحكيم بالمراعاة للقواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات كما يحدد نفقاته وعدد اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها والمكافآت التي تصرف لأعضائها، حتى جاء هذا النقض ليفسح المجال امام المسجل دون الاكتراث للمد المدد المذكورة صلب القانون لما لحق التقاضي قدسية، وكذلك حكم المحكمة العراقية الاتحادية العليا ذو العدد ٨ لسنة ٢٠١٣ المتضمن بطلان النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى الضريبية، باعتباره مخالف للدستور الذي ينص على ان تكون المعاملة عادلة في كافة الاجراءات القضائية والإدارية.

<sup>١</sup> انظر الى نزاعات الديوانة طبقاً لأحكام مجلة الديوانة والضمان الاجتماعي بمقتضى القانون عدد ١٥ لسنة ٢٠٠٣ المؤرخ في ١٥ شباط ٢٠٠٣، والانتزاع من اجل المصلحة العمومية بموجب احكام القانون عدد ٨٥ لسنة ١٩٧٦ المؤرخ في ١١ آب ١٩٧٦، ونزاعات المهن الحرة مثل نزاعات هيئة الصيادلة المنظمة بالقانون عدد ٥٥ لسنة ١٩٧٣ المؤرخ في ٣ آب ١٩٧٣ والمتعلق بالمهن الصيدلانية، والهيئة الوطنية للمحامين، والمرسوم عدد ٧٩ لسنة ٢٠١١ المؤرخ في ٢٠ آب ٢٠١١ المتعلق بتنظيم مهنة المحاماة، ومن ناحية اخرى تنظر تعتبر قراراتها ابتدائية الدرجة يقع استئنافها أمام محاكم الاستئناف العادية وتعقيب قرارات هذه الأخيرة أمام الدوائر التعقيب للمحكمة الإدارية، والنزاعات الانتخابية بموجب القانون الأساسي عدد ١٦ لسنة ٢٠١٤ المؤرخ في ٢٦ ايار ٢٠١٤ والمتعلق بالانتخابات والاستفتاء، كما يمكن للقاضي

الجبائية، وبخصوص الذكر فإن الامر ما يزال يتعلق بنزاعات إدارية في مادة الجباية الا انه يبقى للمحكمة الإدارية الكلمة الفصل اذ ان تعقيب الأحكام الصادرة في هذه النزاعات يرجع اليها، ونلاحظ ان هذا تشتيت بين المحكمة الإدارية والقاضي العدلي الذي ينظر في النزاعات الضريبية بصفته قاضي اداري يقع تعقيب احكامه أمام المحكمة الإدارية، الأمر الذي يضع المشرع في تونس امام تحدي كبير ما لم تتم مراجعته، وبصدور الدستور التونسي الملغي لسنة ٢٠١٤ اصبح القضاء الإداري مرجع نظر يشمل تجاوز الإدارة لسلطاتها وفي النزاعات الإدارية عموماً ويمارس وظيفة استشارية طبق القانون<sup>١</sup>، وحسب نفس الفصل يضبط القانون تنظيم القضاء الإداري واختصاصاته، من جهة أخرى تتعهد المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى التعويض الرامية إلى جعل الإدارة مدينة من اجل اعمالها غير الشرعية او من اجل اضرار غير عادية ترتبت عن احد انشطتها الخطيرة<sup>٢</sup>، لكن نص القانون الأساسي للمحكمة الإدارية على استثناء اختصاص هيئاتها بالنظر في النزاعات ذات الصبغة الإدارية متى وجد قانون يسند ذلك الاختصاص لمحكمة أخرى، وهذا ما ينطبق على المنازعات الضريبية بسبب تنظيم نزاعاتها بموجب القانون للمحاكم العادية، بالرغم من امكانية نظر المحكمة الإدارية في خصوصها منذ احداثها في هذا الشأن واعتباره مادة إدارية اصيلة في اكثر من حكم صدر عنها<sup>٣</sup>، ولئن كان سبب ذلك لامركزية المحاكم العدلية بالمقارنة بالمحكمة الإدارية بالنسبة لبعض النزاعات، اي بسبب عدم وجود محاكم إدارية ابتدائية واستئنافية بالولايات والمدن الجهوية، فقد كان بالنسبة للبعض الآخر حسماً لتنازع الاختصاص بين جهازي القضاء العادي والقضاء الإداري، غير ان

العادي أن يختص للنظر في مادة إدارية بمناسبة نزاعات اسندت اليه من المشرع في إطار ما يسمى بكتل الاختصاص وهي مجالات كانت موضوع تنازع للاختصاص بين القاضي العدلي والقاضي الإداري، خير المشرع اسنادها صراحة للقضاء العدلي مثل دعاوى التعويض عن الأضرار الناتجة عن حوادث العربات والوسائل المتحركة مهما كان نوعها والراجعة للإدارة بموجب الفصل الأول من القانون عدد ٣٨ لسنة ١٩٩٦ المؤرخ في ٣ حزيران ١٩٩٦ المتعلق بتوزيع الاختصاص بين المحاكم العادية والمحكمة الإدارية، كما تختص المحاكم العادية، في إطار تقنية كتل الاختصاص، بالنظر بجميع درجاتها، في النزاعات التي تنشأ بين المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية من جهة وأعاون هذه المنشآت او حرفيها او الغير من جهة أخرى بموجب الفصل ٢ من القانون عدد ٣٨ لسنة ١٩٩٦، وينظر مجلس المنافسة في النزاعات المنصوص عليها بالفصل ١١ من القانون عدد ٦٤ لسنة ١٩٩١ المؤرخ في ٢٩ تموز ١٩٩١ والمتعلق بالمنافسة والأسعار ويقع استئناف قراراته امام الدوائر الاستئنافية بالمحكمة الإدارية ويكون التعقيب أمام الدوائر التعقيب. كما تنظر لجان اخرى في نزاعات ذات صبغة إدارية مثل اللجنة المصرفية التي تنظر الدوائر التعقيب بالمحكمة الإدارية في القرارات الصادرة عنها بحسب الفصل ١٣ ثالثاً من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

<sup>١</sup> انظر الفصل ١١٦ من دستور تونس لسنة ٢٠١٤ الملغي.

<sup>٢</sup> أنظر: الفصل ١٧ من قانون المحكمة الادارية التونسية سالف الذكر.

<sup>٣</sup> د.الصغير الزكراوي، النزاعات الجبائية، مكتبة الاطرش للكتاب القانوني، تونس، سنة ٢٠١٧، ص ٦٦.

طريقة اقرار المعيار المادي كتقنية وحيدة في إسناد الاختصاص، لا يخلو من إشكاليات وذلك لأنه يخضع في جانب كبير منه لاجتهاد القضاة، ومن ناحية أخرى لأنه يستحيل ضبط قائمة النزاعات التي ترجع للمحاكم الإدارية بصفة نهائية بالنظر إلى تطور النزاعات الضريبية وطرق وآليات حسمها، وهو ما يعني ان دوره سيزداد أهمية بمناسبة طريقة كتل الاختصاص التي انتهجها المشرع التونسي، وهو اختصاص يوجب إعادة النظر في توزيع الاختصاص لو تم التعديل على قانون المحكمة الإدارية على ضوء مقتضيات الدستور الجديد لعام ٢٠٢٢، وهو اختصاص يهدف إلى حماية مقررات النزاعات الضريبية، وهو توسيع لقائمة الجهات التي يجوز لها تكريس معيار الاختصاص في دولة القانون يتمثل في اقرار محاكم إدارية ابتدائية واستئنافية في الولايات، كان رأي بعض المختصين في القانون من أساتذة الجامعات والقضاة ومحامين والمجتمع المدني على السواء<sup>١</sup>، وذلك منذ تنقيح سنة ١٩٩٦، وهو ما ساهم في قبول شرط المصلحة والصفة في مادة الإلغاء بمجرد إثبات حصول الطالب على صفة دافع الضرائب او تعلق موضوع المقرر المطعون فيه مثلما جاء بحيثيات قرار صادر في مادة توقيف التنفيذ<sup>٢</sup>.

**المطلب الثالث: النتائج المترتبة على عيب الاختصاص:** لا يتصف خروج القرار الإداري على مبدأ المشروعية بالجسامة إذا كان عيب الاختصاص بسيطاً حيث يكون القرار الإداري قابلاً للإلغاء لأن العيب المذكور يجعله باطلاً ومن ثم يلزم التقيد في طلب إلغائه أمام القضاء أو سحبه بواسطة الإدارة بالمواعيد المقررة قانوناً وعلى العكس من ذلك فان القرار الإداري يضحى

<sup>١</sup> وهذا ما ايده الاستاذ ناجي البكوش، اثناء الاتصال الهاتفي معه في شهر ١ من عام ٢٠٢٢ بمناسبة استشارته لي عن مدى امكانية الباحث الاجنبي في التعرض الى التشريع التونسي مدى وجدنا ضرورة للتعرض له بالنقد العلمي البناء، كما قد تم تأييد ذلك من قبل نخبة من المحامين والقضاة خلال لقائي بهم اثناء مشاركتي في الملتقى العلمي الموسوم ب " مجلة القضاء الاداري، قراءة في مشروع اتحاد القضاة الاداريين" في تونس العاصمة يومي الخميس والجمعة ١٣ - ١٤ شباط ٢٠٢٠، المنظم من قبل جامعة قرطاج- كلية العلوم القانونية والسياسية والاجتماعية بتونس وجامعة المنار- كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس وجامعة صفاقس- كلية الحقوق بصفاقس بالتعاون مع المنظمة الالمانية ( هانس زايدلر)، وكذلك ذات التأييد اثناء مشاركتي في الملتقى العلمي الموسوم ب " القضاء الاداري ودولة القانون بمناسبة خمسينية قانون المحكمة الادارية" يومي ٣- ٤ آذار ٢٠٢٢ المقام من قبل كلية الحقوق بصفاقس متمثلة بمدرسة الدكتوراه للعلوم القانونية بالاشتراك مع اتحاد القضاة الاداريين والمدرسة العليا الخاصة للدراسات الادارية والتجارية بصفاقس، بمساهمة من المؤسسة الالمانية (هانس سيدل)، بمقر كلية الحقوق بصفاقس- المدرج عدد ١.

<sup>٢</sup> أنظر: القرار الصادر في القضية عدد ٤١٤٨٢٥ في ١٨ أكتوبر ٢٠١٢.

منعدماً إذا ما شابه عدم الاختصاص الجسيم<sup>١</sup>، ويمكن تحديد النتائج المترتبة على انعدام القرارات الإدارية بما يأتي<sup>٢</sup> :-

١- إن القرار المنعدم لا يعتبر قراراً إدارياً وإنما هو واقعة مادية، لذا فليس من المنطق قبول الطعن بإلغاء قرار منعدم لأن هدف دعوى الإلغاء هو التأكد من مشروعية القرار الإداري المطعون فيه إلا أن القضاء الإداري جرى على قبول الطعن الموجه ضد القرار المنعدم وذلك لإزالة الحالة المادية المترتبة على ذلك القرار فمن غير المعقول حماية الأفراد في مواجهة القرارات المشوبة بعيب يسير وتركهم بدون حماية في مواجهة حالات الانعدام المنطوية على أشنع العيوب.

٢- أن من حق صاحب الشأن الطعن بالقرار المنعدم في أي وقت دون التقيد بالمواعيد المحددة لرفع دعوى الإلغاء.

٣- يعتبر القرار المنعدم غير موجود افتراضاً ، لذا فإنه لا يمكن أن يرتب حقاً للأفراد ولا تلحقه الإجازة وبالتالي فإن للإدارة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب ذي الشأن سحب القرار المنعدم في أي وقت لإزالة شبهة قيامه.

٤- إذا قامت الإدارة بتنفيذ قرار منعدم فان تصرفها يعتبر من قبيل الاعتداء المادي وحينئذ يتحمل الموظف الذي أصدر القرار المنعدم عبء التعويض عن الأضرار التي ولدها ذلك القرار من ماله<sup>٣</sup>.

صفوة القول إن عدم تفويض الإدارة الجوانب الأكثر أهمية في شؤون الضرائب ونقصد هنا منحها الدور القضائي يُعد أكثر تماشياً مع سمو مبدأ الاختصاص، لما يتضمنه ذلك من مسألة تلافية ما قد ينشأ من انفراد الإدارة الضريبية في هذه الجوانب المهمة وما يترتب عليه من

<sup>١</sup> د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية مصدر سابق، ص ١٢٢.

<sup>٢</sup> د. راند ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ١٤٤.

<sup>٣</sup> د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية- كلية القانون- جامعة بغداد، العدد الخاص الثالث- الجزء الثاني، سنة ٢٠١٧.

إشاعة الفوضى والتحكم بالتشريع الضريبي، فحصر الموضوع للقضاء وحده دون سواه بالتصدي الصلب حيال زيغ الإدارة أحياناً جراء عدم المساواة في فرض الضريبة، وللقضاء دور فاعل في هذا الصدد وذلك عن طريق استقرار اجتهاده وفي العديد من قراراته على توخي العدالة الضريبية، فهو وحده -القضاء- سواء كان القضاء العادي او الإداري، مع ميولنا القاطع تجاه القضاء الإداري قادر على تحقيق اهداف القانون الضريبي، إذ نص في احد قراراته "إن القاضي الإداري في القضايا الضرائبية يتصرف نظراً الى الطبيعة القانونية الخاصة بالقانون الضرائبي كرئيس مباشر للدوائر المالية، فهو يراقب التكاليف المطعون فيها ويعدلها ويحل نفسه عند الاقتضاء محل الدوائر المالية المختصة لإجراء التعديلات اللازمة على التكاليف المتنازع بشأنها دفاعاً عن القانون"<sup>١</sup>. لكن المشرع التونسي وخلال فترة ما قبل الحماية اعطى لجامعي الضرائب سيطرة تامة على الشؤون الضريبية، وتعود هذه السيطرة الى طبيعة النظام السياسي السائد آنذاك<sup>٢</sup>، حتى خلق حالات من الرفض الشعبي، وهو ما أدى الى تكريس قانوني في طريقة منازعة إدارة الضريبة، غير ان تكريس هذا الامر لم يكن عادلاً بين جميع المطالبين بالأداء، ذلك انه اعطى الحق للفرنسيين والاوربيين اللجوء مباشرة الى القضاء المدني للاعتراض على اعمال الإدارة، اما بقية المطالبين بالأداء فإن اعتراضهم يتم لدى رئيس إدارة الضرائب، وبدوره يحيل الاعتراض الى وزارة المال التي تتولى تقديم الملف الى محكمة الوزارة بالعاصمة<sup>٣</sup>. ومن هنا بدئت الشرارة الأولى في ترسيخ مفهوم منازعة الإدارة امام القضاء<sup>٤</sup>، وبقي الحال على

<sup>١</sup> د.خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق، مصدر سابق، ص ٩٨.

<sup>٢</sup> د. كمال عياري، الوسيط في المنازعات الجبائية، مصدر سابق، ص ٣٤٦.

<sup>٣</sup> أحدثت هذه المحكمة بالبلاد التونسية بموجب الامر ١٤ فيفري ١٨٨٥ وكانت مانعة النظر في غير القضايا المتصلة بالقضايا المدنية والتجارية، وبعد الاستقلال وتوحيد القضاء التونسي في ٦ جويلية ١٩٥٧ أزيلت هذه المحكمة وازيل معها هذا المنع، ويرجع الفضل في ذلك إلى الكفاح المرير والنضال الذي تبناه أعضاء "جمعية الوكلاء التونسيين" بعد ان ابتدأت بجمعية تعاضدية ودادية، حصلت على الترخيص القانوني سنة ١٩٢٩، عندما رسخت فرنسا حمايتها بالبلاد التونسية وكانت لمعظم الأمم الأوروبية تقريباً محاكم قنصلية وكانت كل واحدة من هذه المحاكم القنصلية تطبق قوانينها الوطنية، وهو ما يعني التضييق على كل التونسيين وجعل النزاع على مفاص هؤلاء الأجانب، وقد عزز هذا الاتجاه في ٢٠ أوت ١٩٤١ بمقتضى الاتفاقية القضائية التونسية الفرنسية.

<sup>٤</sup> نظرياً يمكن اعتبار المواطن التونسي قد تحصل وفق هذا التاريخ على حق مقاضاة الإدارة في مادة الاستخلاص الجبائي، اما عملياً فإنه لم يكن من السهل ممارسة هذا الحق" إذ بعد امراً سورياً لا غير. أنظر: راجع في ذلك عبد الله الهلالي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبائي في أداءات الدولة بتونس، مصدر سابق، ص ٤١٤، وكذلك: د. عبد الله الهلالي، تطور القضاء الجبائي بتونس، مارس ١٩٧٦، ص ٤١٥، مشار له عند: د. كمال عياري، مصدر سابق، ص ٣٥٠.

وضعه حتى بصدر مجلة المرافعات المدنية والتجارية سنة ١٩٥٩ ، ويبدو ان المنازعات الضريبية اريد لها البقاء ضمن القضاء العادي بحيث رسخه حتى مع تغيير النظام القضائي من الموحد الى المزدوج<sup>١</sup>، لكن هذا المبدأ لا يتوافق مع دستور ٢٧ كانون الثاني ٢٠١٤ كونه اسند النزاعات الإدارية برمتها للقضاء الإداري بمحاكمه المتنوعة كالمحكمة الإدارية العليا والمحاكم الإدارية الأخرى بدرجةيتها الاستئنافية والابتدائية<sup>٢</sup>، غير ان دستور ٢٥ تموز ٢٠٢٢ حسم الاشكال عندما سكت عن تحديد اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الإدارية بما في ذلك النزاع الضريبي، ولو اسند اليه الاختصاص سيكون من شأنه تفعيل دور القضاء الإداري.

**ووجاهة الرأي بهذا الخصوص**، ان قواعد الاختصاص مرنة وليست جامدة فعلى سبيل المثال اذا واجهت محكمة ادارية اقيمت امامها الدعوى وفقاً لاختصاصها في مسألة او اكثر تتعلق بموضوع الدعوى التي تنظرها او بإجراءاتها وكانت تلك المسألة لا تدخل ضمن اختصاص هذه المحكمة اصلاً فإن المبادئ العامة تقتضي بأن قاضي الموضوع هو القاضي المختص بكل ما يطرح من مسائل بحاجة الى الفصل فيها من نفس المحكمة التي تنظر الدعوى الاصلية فليس من المنطق والعدالة ان تتجزأ الدعوى الواحدة بل يجب ان تفصل المحكمة المختصة بالمسألة التي تثار امامها والمتعلقة بالدعوى الاصل حيث يمتد اختصاص المحكمة الى تلك المسائل وصولاً لإصدار حكم في الدعوى، وامتداد الاختصاص لا يعد تجاوزاً للاختصاص اذا كان الفصد منه ان تنظر محكمة او هيئة قضائية دعوى ادارية لا تدخل في اختصاصها نوعياً او قيمياً او مكانياً بل من اختصاص محكمة او هيئة قضائية اخرى مما يؤدي الى تنازع الاختصاص القضائي، وهذا ما ابداه المشرع المصري عندما ابقى الاختصاص مرهوناً بتحديد ولاية القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية، والنتيجة كانت مطابقة لنظرية الاختصاص القضائي والمعياري العام في توزيع الاختصاص، حينما اكد عائدية المنازعات الضريبية للمحكمة الإدارية في المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مما يتعين تبعاً لذلك انعقاد الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة بالطعن في الاحكام القضائية الخاصة بالضرائب، في صورة

<sup>١</sup> بموجب القانون عدد ٤٠ لسنة ١٩٧٢ المتعلق بالمحكمة الإدارية

<sup>٢</sup> راجع الفصل ١١٦ من دستور تونس لسنة ٢٠١٤ الملغي.



مختلفة عن المشرع العراقي عندما جعل المنازعات الضريبية برمتها للقضاء العادي وهو وحده من يقرر ذلك، ولم يكن المشرع التونسي بالبعيد عن مسلك النظام القانوني في العراق تجاه الشأن الضريبي، حث اعتبر -المشرع التونسي- قواعد الاختصاص للنزاع الضريبي يكون بعهدة القضاء العادي باستثناء المرحلة الاخيرة من هذا النزاع جعلها للقضاء الإداري بصفته محكمة تعقيب<sup>١</sup>، ومن ثم تدارك حالة الانتقاد في راجعية حسم النزاع الضريبي وتأثيره السلبي على حالة استقرار عائلية هذه النزاعات ومدى تأثيرها السلبي على المتغيرات الاقتصادية المعاصرة، رسخ المشرع الدستوري التونسي الاختصاص القضائي في النزاعات الضريبية للقضاء العادي مع ولادة دستور تونس الجديد عام ٢٠٢٢، طالما سكت عن تحديد الاختصاص لكل قضاء<sup>٢</sup>.

وخلاصة لهذا كله يمكننا القول بأن القوانين المكتوبة هي نتائج إرادة الانسان، ومن ثم فان خلقه كشأن اي فعل انساني عملاً انشائياً مليئاً بالقناعات والقصور، وحيث ان وظيفة القاضي لا تقتصر على تطبيق التشريع النافذ فحسب، وانما النظر في مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو عيب في تأويله، أو كان الحكم قد صدر على خلاف قواعد الاختصاص، أو وقوع خطأ في الإجراءات الأصولية التي أتبع عند مباشرة الدعوى ووجد انه يؤثر في صحة الحكم، أو اذا صدر حكم يناقض حكماً سابقاً صدر في ذات الدعوى بين المتنازعين أنفسهم أو من مقام مقامهم، او حتى الحكم الذي حاز درجة البتات إذا وقع فيه خطأ جوهري، فبالإضافة الى وظيفته تلك، له ان يضع او يخلق القاعدة المطبقة على النزاع، ويذهب البعض الى ان وظيفة القاضي الاساسية هي الحكم العادل بين شخصين متنازعين طبقاً للقانون فالقاضي الفرد وكذلك القضاء بصورة عامة يقوم اساساً بتطبيق القانون<sup>٣</sup>، لا يخلق القانون ولم يكن من المتصور اثاره مسألة مخالفة للقانون، ولو ان التشريع كان كاملاً لا يشوبه اي نقص فأن التشريع يحتوي على حل لكل نزاع يعرض امام القضاء لما كان هناك مبرر لخلق قواعد قانونيه جديده بواسطة القضاء، ولا يقتصر القضاء على مباشرة وظيفته الاصلية وهي تطبيق القواعد على المنازعات

١ د. شريف احمد بعلوشة، مجلة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة ط١، ص١١٦.

٢ راجع الفصل المائة وتسعة عشر من دستور تونس الجديد لسنة ٢٠٢٢.

٣ د. حيدر حسن شطاي، حياض القاضي الاداري في الدعاوي التي ينظرها، بحث منشور، مجلة القادسية للقانون والعلوم والسياسية، العدد الاول/ حزيران- جوان سنة ٢٠١١، ص٣٠٧.

الخاصة التي تعرض أمامه وهي تكفي لحل النزاعات غير المتناهية كما في العراق يكون القضاء مصدر تفسيري لأحكام المحاكم، وما استقر عليه غير ملزمه للقضاء بما فيها القاضي الذي اصدرها فلا يلزم بالركون إلى حكم مماثل فيما يعرض من نزاعات مشابهة في المستقبل، كما في باقي القوانين، ومع ذلك تنظر محكمة التمييز باحترام وتقدير وكذلك فإنه يجاري تلك الاحكام حتى لا تتعرض قراراتها للنقض.

**الخاتمة:** نخلص مما تناولناه في هذه الخاتمة ان المنازعات الضريبية تحتاج المنازعات الضريبية التي يمكن أن تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالأداء الضريبي، الى مجموعة من النصوص القانونية لأنهاها، كما انها ذات طبيعة إدارية بطبيعتها لا بنص القانون، وإن العلاقة القائمة ما بين اطرافها يحكمها القانون العام، ومن ثم القضاء الإداري الذي له الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية، كنتيجة لتلك القرارات الإدارية بصورها المختلفة. وانطلاقاً مما سبق اقتضى تقسيم بحثنا الى ثلاثة مطالب، يتمثل المطلب الأول في سلطة القضاء في الرقابة على المسائل الخاصة بقواعد الاختصاص، حيث تتميز قواعد الاختصاص عن غيرها من القواعد القانونية بأنها تعد من النظام العام ويترتب على ذلك ان للقاضي أثارة الدفع بعدم الاختصاص من تلقاء نفسه إذا بدى له أثناء نظر الدعوى حتى ولو لم يثره الطاعن كسبب للإلغاء، ولا يجوز للإدارة ان تتفق مع المكلف الضريبي على تعديل قواعد الاختصاص او التنازل عن اختصاص ممنوح لها بموجب القانون الى جهة اخرى او ان تضيف إلى اختصاصاتها صلاحيات غير منصوص عليها في القانون، ذلك لأن قواعد الاختصاص ليست مقررة لصالح الإدارة الضريبية وإنما شرعت تحقيقاً للصالح العام، اما المطلب الثاني فتحدثنا فيه الى سلطة القضاء في تحديد عيب الاختصاص للدعوى الضريبية والقدرة على مباشرة الاختصاص القضائي باعتباره اول اوجه الإلغاء أمام سلطة القاضي، وان كانت لا تتماشى مع احكام القانون نصاً وروحاً، بحيث بسط القضاء العادي في العراق قبل إنشاء محكمة القضاء الإداري رقابته على ركن الاختصاص وقد أكدت محكمة التمييز تلك الرقابة في احد احكامها بخصوص قرار إداري صادر عن الهيئة العامة للضرائب يتعلق بفرض ضريبة تقديرية دون اكمال لجنة تقدير الضريبة خلافاً لقواعد الاختصاص المقررة مما ادى الى فرض ضريبة لا تتناسب وحجم انتاج

المعمل، وانتهى البحث بالمطلب الثالث الذي خصصناه الى النتائج المترتبة على عيب الاختصاص الى عدم تفويض الادارة الجوانب الأكثر أهمية في شؤون الضرائب ونقصد هنا منحها الدور القضائي يُعد أكثر تماشياً مع سمو مبدأ الاختصاص، لما يتضمنه ذلك من مسألة توافي ما قد ينشأ من انفراد الادارة الضريبية في هذه الجوانب المهمة وما يترتب عليه من إشاعة الفوضى والتحكم بالتشريع الضريبي، فحصر الموضوع للقضاء وحده دون سواه بالتصدي الصلب حيال زيغ الادارة احياناً جراء عدم المساواة في فرض الضريبة، وللقضاء دور فاعل في هذا الصدد وذلك عن طريق استقرار اجتهاده وفي العديد من قراراته على توكي العدالة الضريبية، فهو وحده -القضاء- سواء كان القضاء العادي او الاداري، مع ميولنا القاطع تجاه القضاء الاداري قادر على تحقيق اهداف القانون الضريبي. وبناءً على ما تم تناوله نسجل جملة من الاستنتاجات تليها بعض التوصيات، لعل المتلقي يأخذ بالحسبان، إن العلاقة القائمة ما بين أطراف المنازعة الضريبية يحكمها القانون العام ما يعني ان القضاء الإداري صاحب الاختصاص العام بهذا النوع من المنازعات كنتيجة للقرارات الضريبية الإدارية بصورها المختلفة.

#### الاستنتاجات:

١. قواعد الاختصاص لا شك من النظام العام، تستلزم نصوصاً صريحة وقاطعة الدلالة تحدد بموجبها المرجعية الولائية القضائية للمنازعات حسب النوع، ما يعني خروج المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً أساسياً فيها من ولاية القضاء العادي
٢. ان قواعد الاختصاص مرنة وليست جامدة فعلى سبيل المثال اذا واجهت محكمة ادارية اقيمت امامها الدعوى وفقاً لاختصاصها في مسألة او اكثر تتعلق بموضوع الدعوى التي تنظرها او بإجراءاتها وكانت تلك المسألة لا تدخل ضمن اختصاص هذه المحكمة اصلاً فأن المبادئ العامة تقتضي بأن قاضي الموضوع هو القاضي المختص بكل ما يطرح من مسائل بحاجة الى الفصل فيها من نفس المحكمة التي تنظر الدعوى الاصلية.

## التوصيات:

١. نتمنى على المشرع الالتفات الى توزيع الاختصاص القضائي حسب الموضوع، طالما النظام القضائي المتبع هو قضاء ثنائي (ازدواجي).
٢. عدم تجزأت الدعوى الواحدة بل يجب ان تفصل المحكمة المختصة بالمسألة التي تثار امامها والمتعلقة بالدعوى الاصل حيث يمتد اختصاص المحكمة الى تلك المسائل وصولاً لإصدار حكم في الدعوى.

هذا ما حاولنا جاهدين اتمامه لعلنا نتوصل إلى جملة من المفاهيم احسبها نتائج تعقبها جملة من التوصيات، لعلها تكون مرشدة إلى طريق الإصلاح البحثي والتشريعي في قوانيننا الوطنية. والله الموفق والهادي الى سبيل الرشاد، والحمد لله رب العالمين.

## المصادر.

## أولاً: الكتب:

١. د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، سنة ٢٠١٢.
٢. د. ألسغير الزكراوي، النزاعات الجبائية، مكتبة الاطرش للكتاب القانوني، تونس، سنة ٢٠١٧.
٣. د. خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق.
٤. د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق.
٥. د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، سنة ١٩٧٦.
٦. د. شريف احمد بعلوشة، مجلة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة ط١، سنة ٢٠١٢.
٧. د. عبد الله الهلالي، تطور القضاء الجبائي بتونس، مجمع الاطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه- تونس، سنة ١٩٧٦.
٨. د. عبد الله الهلالي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبري في أداءات الدولة بتونس، مجمع الاطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه- تونس، سنة ٢٠٢٠.



٩. د. كمال العياري، الوسيط في القانون الجبائي، اجراءات التقاضي والتنفيذ"، مجمع الاطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه- تونس، سنة ٢٠١٩.

١٠. د. منصور ميلاد يونس، آدم سميث، ثروة الامم، ١٥٨، المكتبة القانونية، بغداد- شارع المتنبي، سنة ٢٠١٩.

#### ثانياً: البحوث العلمية:

١. احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون- جامعة الموصل، العراق، سنة ١٩٩٧.

٢. حسن بوسقيعة، توزيع الاختصاص بين النظامين القضائيين العادي والإداري في مجال الضريبة الجمركية، مجلة مجلس الدولة، المغرب، العدد الثاني، سنة ٢٠١٨.

٣. حيدر حسن شطاي، حياد القاضي الإداري في دعاوي التي ينظرها، بحث منشور، مجلة القادسية للقانون والعلوم والسياسية، العدد الاول/ حزيران- جوان سنة ٢٠١١.

٤. د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مجلة العلوم القانونية- كلية القانون- جامعة بغداد، العدد الرابع، سنة ٢٠١٦.

٥. د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية- كلية القانون- جامعة بغداد، العدد الخاص الثالث- الجزء الثاني، سنة ٢٠١٧.

٦. راند ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، بحث منشور مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية- العراق، المجلد ١٥، العدد ١١، سنة ٢٠٠٨.

٧. عادل فليح العلي وكمال أنور بابه، المنازعات الضريبية والقضاء المختص في انتهائها، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية- جامعة اليرموك- الاردن، المجلد ١٤، السنة السابعة، العدد ٢، حزيران ٢٠١٧.

٨. محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة امام القضاء الإداري، بحث منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الاولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ٢٠٠٥.

#### ثالثاً: القوانين والاحكام القضائية:

١. حكم محكمة النقض الطعن ٤٥ لسنة ٧١/ق/ مجلة ٢٣ نوفمبر سنة ٢٠٠٦.

٢. دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.

٣. دستور تونس الجديد لعام ٢٠٢٢.

٤. دستور تونس لسنة ٢٠١٤ الملغي.

٥. دستور مصر لعام ٢٠١٩ المعدل.

٦. الدعوى رقم ٨١ بتاريخ ٠٨-٠٦-١٩٩٨- تمييز اداري ٢٨- قضاء اداري، رقم الإعلام ٥٩ غير منشور.

٧. قانون الأساسي عدد ١٦ لسنة ٢٠١٤ المؤرخ في ٢٦ مايس ٢٠١٤ والمتعلق بالانتخابات والاستفتاء.

٨. قانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨٠.
٩. قانون الإصلاح الزراعي رقم ١٧ لسنة ١٩٧٠.
١٠. قانون التقاعد الموحد رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٦.
١١. قانون المالية عدد ١٢٣ المؤرخ في ٢٨ ديسمبر ٢٠٠١ أصبح الفصل ٢٢ من مجلة الضريبة على الدخل.
١٢. قانون عدد ١٥ لسنة ٢٠٠٣ المؤرخ في ١٥ شباط ٢٠٠٣، المتعلق بنزاعات الديوانة.
١٣. قانون عدد ٣٨ لسنة ١٩٩٦ المؤرخ في ٣ حزيران ١٩٩٦ المتعلق بتوزيع الاختصاص بين المحاكم العادية والمحكمة الإدارية.
١٤. قانون وزارة التعليم العالي والبحث العلمي رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٨.

رابعاً: الموقع الإلكتروني:

[http://www.law\\_Zag.com/vb/](http://www.law_Zag.com/vb/)