

الملخص

إن القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص العام بنظر المنازعات الإدارية كافة، وذلك لانسجام اختصاصه مع الطبيعة القانونية لهذه المنازعات، فمحل الطعن هو القرار الإداري الصادر من الإدارة الذي يترتب آثاراً قانونية تجاه الأفراد، ومن ثم فإن هذه العلاقة يحكمها القانون العام الذي يعد القضاء الإداري هو قاضيها الطبيعي، أما النشاط الذي تقوم به بوصفها شخصاً من أشخاص القانون الخاص فيخرج من نطاق اختصاصه ويخضع لاختصاص القضاء العادي.

ولما كانت المنازعات الضريبية ذات طابع إداري بحت على الرغم من الصبغة المالية والفنية الغالبة عليها، فإن ما ينطبق على المنازعات الإدارية ينطبق عليها. ولما كانت هذه المنازعات تتصف بصفات تختلف عن المنازعات المدنية، إذ إن الإدارة الضريبية طرف فيها ومن غير الممكن أن تعامل معاملة الأفراد الاعتياديين، لذا كان من الضروري أن تجد هذه المنازعات قاضيها الطبيعي المتخصص والمحايد الذي يفهم طبيعة نشاط الإدارة ووسائلها وامتيازاتها من جانب، ويشكل ضماناً حقيقية وناجعة لحقوق الأفراد وحياتهم من تعسف الإدارة من جانب آخر.

الكلمات المفتاحية: (اختصاص القضاء الإداري، تسوية المنازعات الضريبية، اللجان الإدارية الضريبية، منازعات ربط الضريبة وتحصيلها).

Abstract

The administrative courts have the general jurisdiction to all administrative disputes because of this jurisdiction is consistent with the legal nature of these disputes. The object of appeal is the administrative decision issued by the administration, which has the legal effects of individuals, then this relationship is governed by the public law which is the administrative courts is its natural judge. But the activity that relates to private law comes out of its jurisdiction and is subject to the ordinary judiciary.

Since tax disputes are purely administrative despite the financial and technical nature that prevails over them, then what applies to administrative disputes applies to it. Tax disputes have characteristics differ from civil disputes because the tax administration is a party to it and cannot be treated as ordinary individuals, so these disputes needed to find its natural and impartial judge who understands the nature of administration activity, its methods, and privileges and constitute a true and effective guarantee of individuals rights and freedom from the arbitrariness of the administration.

keywords: The jurisdiction of the administrative judiciary, Settlement of tax disputes, Tax administrative committees, Disputes related to the collection, and assessor of tax.

أولاً- تعريف عام بالموضوع:

إن الرقابة القضائية تعد الضمانة الأكثر فعالية لاحترام مبدأ المشروعية الضريبية وكفالة حقوق المكلفين بدفع الضرائب، وذلك بإلغاء قرارات الإدارة الضريبية التي ينتج عنها ضرر للمكلفين أو الحكم بالتعويض عن الضرر الذي يصيبهم من جراء عمل الإدارة الضريبية أو بفعل العاملين فيها. فالتقاضي حق دستوري مكفول للجميع، مما يفتح أمام المكلفين بدفع الضريبة باب الطعن بأعمال الإدارة في حال غياب المشروعية عنها.

وقد أسندت التشريعات الضريبية في بعض الدول الاختصاص بنظر الطعون الضريبية إلى محاكم مستقلة أو عادية أو لهيئات مختصة، في حين جعلت دول أخرى القضاء الإداري هو المختص بنظر هذه المنازعات كفرنسا والمغرب والجزائر. وقد التحقت مصر بهذا الاتجاه الأخير بعد صدور أحكام بعدم دستورية نصوص المواد التي أسندت الاختصاص ومهمة الفصل في هذا النوع من المنازعات لغير مجلس الدولة، وهو أيضاً ما سلكه المشرع في إقليم كوردستان العراق بموجب قانون مجلس شورى إقليم كوردستان رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٨ النافذ في الفقرة (سادسا) من المادة (١٣). أما في إطار التشريعات الاتحادية فلا تزال المنازعات الضريبية تنتظر من قبل لجان متخصصة أنشأها المشرع لهذا الغرض، والتي نريد في هذا البحث أن نقف على مدى مشروعيتها وانسجامها مع أحكام الدستور والقوانين النافذة.

ثانياً- أهمية البحث:

إن أهمية البحث تنبع من اعتبارات عملية وعلمية متعددة في العراق بوجه خاص، فمن الناحية العملية تحظى المنازعات الضريبية باهتمام كبير بوصفها الوسيلة الوحيدة في يد المكلفين بدفع الضرائب في مواجهة الإدارة الضريبية التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، والتي تقوم بتحصيل الضرائب لصالح خزينة الدولة لكي

تتمكن من القيام بواجباتها الرئيسية تحقيقاً للمصلحة العامة. ولكون الضريبة تتمتع بطابع خاص يتمثل بعنصر الجبر في الدفع من دون مقابل مباشر، فإنها تثير العديد من المنازعات على قدر تعلقها بالذمم المالية للمكلفين، الأمر الذي يقتضي تحديد جهة قضائية مستقلة ومحايدة يلجأ إليها المتخاصمون للفصل بينهم طلباً للإنصاف وحسم الخلاف، ولا يوجد أفضل من القضاء للقيام بهذه المهمة بما يمثله من ضمانات حقيقية وناجعة لحقوق المكلفين والخزينة العامة على حد سواء، فضلاً عن كونه دعامة من دعائم الدولة القانونية.

أما من الناحية العلمية، فنجد أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع نذرة في العراق، لا سيما الدراسات التي تتناول موضوع الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، إذ لم نجد إشارة لهذا الموضوع في تلك الدراسات بالقدر الذي يتناسب مع أهميته وخطورته على حقوق المكلفين والخزينة العامة على حد سواء.

ثالثاً- مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة الأساسية للبحث في عدم فعالية المعالجة التشريعية الحالية للفصل في الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب في التشريع العراقي، فعلى الرغم من إلغاء النصوص الواردة في التشريعات الضريبية التي تمنع القضاء من نظر الدعاوى الضريبية، وذلك استناداً لأحكام قانون تعديل قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع القضاء من سماع الدعاوى رقم (٣) لسنة ٢٠١٥، إلا أن المشرع لم يلغ النصوص القانونية الأخرى التي أسندت الاختصاص في نظر هذه الدعاوى والفصل فيها إلى لجان إدارية شبه قضائية تشكل من وزير المالية.

وكل هذه الإشكاليات توجب البحث في أسبابها لغرض إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها، فضلاً عن أهمية هذا الموضوع لما يمثله من مساس بحقوق المكلفين والخزينة العامة، وهذا ما يثير الكثير من التساؤلات التي يتعين علينا الإجابة عنها والتي تتمثل فيما يأتي:

- ١- ما دور القضاء الإداري في تسوية هذا النوع من المنازعات؟
- ٢- ما مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية؟
- ٣- وما النظريات الداعمة لاختصاص القضاء الإداري فيها؟
- ٤- ما الأسلوب المتبع في تحديد اختصاص الجهة التي أسندت إليها مهمة الفصل في هذه المنازعات؟

رابعاً - منهجية البحث ونطاقه:

إن بحثنا يتبع المنهج التحليلي والمقارن في عرضه الموضوعات التي تنتظمها فكرة تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، ويشمل نطاق البحث التشريعات الضريبية العراقية أياً كان نوع الضريبة (مباشرة أم غير مباشرة)، وهي قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات و قانون تقدير قيمة العقار ومنفعة و قانون الرسوم العدلية وقانون رسم الطابع وقانون الكمارك، لما تثيره هذه الضرائب من منازعات ولما تمثله من أهمية بشأن حجم الإيرادات العامة في الدولة وأثره في المراكز القانونية للمكلفين بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة.

وقد اخترنا جعل المقارنة بين التشريعات العراقية المتقدمة وبين التشريعات المنظمة للضريبة في فرنسا مع الإشارة إلى موقف الفقه والقضاء في كل دولة منها، وسبب اختيار فرنسا هو كونها الدولة الوحيدة التي اكتمل فيها نظام القضاء الإداري أو قارب التمام، فهي مهد القضاء الإداري وبلده الأول.

خامساً - هيكلية البحث:

لبيان مبدأ اختصاص القضاء الإداري في تسوية هذا النوع من المنازعات، ارتأينا تقسيمه على مبحثين، نتناول في المبحث الأول أساس هذا الاختصاص من الجانب الفلسفي والقانوني، أما المبحث الثاني فنكرسه لبيان نطاق هذا الاختصاص

بمناقشة الأسلوب المتبع في تحديده ومحل الاختصاص بتوضيح النظريات الداعمة لاختصاص القضاء الإداري وكذلك المنازعات الداخلة باختصاصه.

المبحث الأول/ أساس اختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية

إن بحث أساس اختصاص القضاء الإداري بتسوية هذا النوع من المنازعات يتطلب أن نتناوله من جانبين، الأول هو الأساس الفلسفي والآخر هو الأساس القانوني. فالجانب الفلسفي الذي يبنى على الأفكار الفلسفية التي تقضي إلى القول إن القضاء الإداري هو الجهة المختصة بنظر هذه المنازعات؛ لأنه الجهة التي تتسجم وتتناسب مع طبيعتها القانونية المتأتية من ذاتية القانون الضريبي، ولما له من خصوصية كونه يمس الذم المالية للمكلفين، وكذلك يعد القانون الذي إن طبقت نصوصه بالشكل الصحيح يدر على الخزينة العامة إيرادات كثيرة تسهم في نفقات الدولة ومن ثم تحقق المنفعة للمجتمع كله.

وأمام هذه المزايا التي يحققها القانون الضريبي، والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية يتعين أن يولي المشرع الأهمية للجهة التي يحددها للفصل بهذه المنازعات، وبهذا نتناول الجانب القانوني لهذا الاختصاص كما تنص عليه الدساتير والقوانين العادية.

المطلب الأول/الأساس الفلسفي لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية

يرجع أساس اختصاص القضاء الإداري بتسوية منازعات الضرائب إلى فكرة القاضي الطبيعي، التي تحقق العديد من المزايا بشأن هذه المنازعات، لأن من حق كل فرد أن يلجأ إلى قاضيه الطبيعي المختص بنظر هذا النوع من المنازعات، وما لهذه الفكرة من أهمية على حقوق طرفي المنازعة على اعتبار أنه القاضي المتخصص، الذي يمتلك الخبرات الكافية لحسم هذه المنازعات وإرجاع الحقوق إلى أصحابها، ومن

ثم تتحقق الطمأنينة لدى المتخاصمين والحماية التي يسعى إليها كل فرد باللجوء إلى قضاء مستقل ومحايد مسعاه أن يطبق القانون ويحقق التوازن المفقود في العلاقة الضريبية؛ لأن الطرفين أمامه سواء، ومن ثم فإن القضاء الإداري بعمله يرمي إلى تحقيق الحماية للنظام القانوني الخاص بالمنازعات الضريبية من جهة، وحماية حقوق أطراف المنازعات من جهة أخرى، عليه سنتناول تأسيس الاختصاص على فكرة القاضي الطبيعي في فرعين، الأول نبين فيه مضمون القاضي الطبيعي، أما الثاني فننتاول فيه مزايا هذه الفكرة بشأن المنازعات الضريبية.

الفرع الأول/ تأسيس الاختصاص على فكرة القاضي الطبيعي

يبنى الاختصاص بنظر المنازعات الإدارية بشكل عام والمنازعات الضريبية بشكل خاص، على فكرة القاضي الطبيعي أو القضاء الطبيعي، الذي يعد الجهة الأمانة على حق التقاضي الذي من خلاله يستطيع الفرد ممارسة حقه أمامها، إذ أن لجوءه إلى جهة مستقلة ومحايدة تتمتع بالضمانات التي تمكنها من الفصل في الخصومات وقول الحق جوهر حق التقاضي، والذي بدون أدنى شك لا يوفره إلا القاضي الطبيعي^(١). ولما لهذه الفكرة من أهمية كونها تحقق مزايا كثيرة بشأن هذا النوع من المنازعات، لذا ارتأينا بحثها بقسمين، الأول نخصه لبيان مضمونها، وفي الثاني نتناول العوامل التي تقوم عليها هذه الفكرة والتي من خلالها نكون أمام قاضٍ طبيعي مستقل ومحايد.

أولاً- مضمون فكرة القاضي الطبيعي: لاقت هذه الفكرة الفلسفية صدًى واسعاً في القوانين الوضعية، لما تمثله من ضمانه حقيقية للأفراد ولما تبثه من طمأنينة في نفوسهم؛ لكونها تقيم العدالة بين الناس وتحافظ على حقوقهم وحررياتهم، ومن ثم فإن هذه الفكرة أصبحت المبدأ الأول الذي يهيمن على كل نظام قانوني أياً كانت الفلسفة

التي يتبناها، كما إن الدولة القانونية الحديثة قد أخذت على عاتقها تحقيق هذه الأهداف بتبني هذه الفكرة في أنظمتها حتى عدت من دعائم الدولة القانونية. ولقد تباينت آراء الفقهاء إزاء بيان معنى هذه الفكرة في اتجاهين، أحدهما ضيق والآخر واسع، أما الاتجاه المضيق فيقتصر معنى القاضي الطبيعي بكل قاضٍ يعينه القانون للفصل في المنازعات القضائية، فذهب بعضهم للقول بأنه القاضي الذي يعين على وفق قوانين السلطة القضائية ويتمتع بالاستقلال وعدم القابلية للعزل ويعمل على تطبيق القانون ملتزماً بالضمانات الجوهرية التي يقرها الدستور والقانون^(٢)، وآخر أشار إلى أن المقصود به القاضي العادي الذي تتوافر فيه صفة الاستقلالية والحياد اللازمين للقيام بوظيفته استناداً إلى القانون وبما يضمن تحقيق مبدأ المساواة أمام القانون^(٣).

فيما ذهب آخر للقول بأن هذه الفكرة تتجسد في كل من يحدده القانون للفصل في خصومة معينة وبهذا الوصف لا يمتد إلى المحاكم فقط بل لأي جهة يحددها القانون للفصل في الخصومات القضائية^(٤).

أما الاتجاه الموسع لمعنى هذه الفكرة الذي ذهب أصحابها بأن فكرة القاضي الطبيعي لا تقتصر على القاضي الذي يعينه القانون للفصل في المنازعات القضائية فحسب، وإنما تشتمل هذه الفكرة على معنيين أحدهما موضوعي والآخر عضوي، أما المعنى الموضوعي فيراد به النشاط الذي يزاوله رجال القضاء وبيرومون فيه إلى التحقق من مدى مشروعية التصرفات القانونية من حيث مطابقتها أو عدم مطابقتها للقانون^(٥). أما العضوي فمفاده القضاء ذاته متمثلاً في هيئاته وموظفيه الذين يمارسون هذا النشاط، ووفقاً لهذا المعنى عرف بأنه (كل محكمة منشأة بقانون يحدد اختصاصها وكذلك الإجراءات التي تتبع أمامها أي قبل وقوع النزاع لكي تعمل بصفة دائمة على نظر كل ما يقع من منازعات تدخل في اختصاصها)^(٦).

ونحن نؤيد هذا الاتجاه، ونرى هو الأقرب للصواب والأجدر بالاتباع، لكونه يعطي المعنى الحقيقي لفكرة القاضي الطبيعي، التي تجسد معنى القضاء المختص الذي ينشأ بموجب القانون الذي يحدد اختصاصاته قبل نشوء المنازعة، والذي يتسم بالديمومة وتتوافر فيه مقومات الحياد والاستقلالية ويهدف إلى تحقيق مبدأ المساواة، بتطبيق القواعد القانونية على جميع المتقاضين من دون التمييز فيما بينهم.

ثانياً - عوامل القاضي الطبيعي: لا بد من توافر عوامل عن طريقها نتمكن من القول إن هذا القضاء طبيعي، وإن الأفراد لجأوا إلى قاضيه الطبيعي طالبين الحفاظ على حقوقهم وحررياتهم بوصف القضاء هو الحصن الحصين لهذه الحقوق والحرريات، وهذه العوامل تتمثل بالاستقلالية والحياد:

١ - استقلال القضاء: العامل الأول في القضاء الطبيعي هو استقلال القضاء، الذي يعد ضماناً مهمة للمجتمع ومن واجب الدولة القيام بالقضاء المستقل، فالقاضي الطبيعي يمارس وظيفته بحماية الحقوق والحرريات وإقرار حكم القانون، وهذا العمل السامي من غير الممكن ممارسته ما لم يكن هناك قاضٍ مستقل، فالاستقلال مهم لكي يبرز دور القاضي الطبيعي في تحقيق العدالة والمساواة، وبفقدان الاستقلال تصبح هذه المبادئ مجرد نظرية لا مجال لتطبيقها، ومن حق أي فرد في المجتمع أن يلجأ إلى قاضي مستقل ونزيه، لكون القضاء ملاذ المظلومين ويمثل قوة المستضعفين وهو الحصن المنيع للحرريات والحرمانات، وعن طريقه يمكن للأفراد الحصول على الحماية القانونية وتحقيق العدالة، فالقضاء المستقل يمنع الأفراد من اللجوء إلى العدالة الخاصة ومن ثم يمنع تعسف السلطة العامة اتجاه الأفراد وبالتالي يتحقق السلم الاجتماعي^(٧).

إن القاضي الطبيعي لا يمكن أن يمارس مهنته تحت أي ضغط، فالقاضي يجب أن يكون مستقلاً اتجاه السلطة التنفيذية، ولا يتحقق هذا الاستقلال إذا لم يحاط بهالة من الضمانات التي تتمثل بعدم قابلية القاضي للعزل، وكذلك القواعد الوظيفية التي تنظم ترقية وتأديب القاضي التي يجب أن تكون محددة ولا تؤثر السلطة التنفيذية

عليها، وكذلك يجب أن يتمتع القضاء بالاستقلال المالي، وأن يهيء للقاضي سبل العيش الرغيد وتوفير أسباب العيش الكريم لكي يتمكن من ممارسة وظيفته على أتم وجه، وكذلك يجب أن يضمن المشرع استقلال القضاء تجاه تأثير الرأي العام بتجريم كل الأفعال التي من شأنها التأثير على عمل القاضي^(٨).

٢ - **حياد القضاء**: يعد الحياد عنصراً مكملاً للاستقلالية وبهما تتأكد الثقة بالقضاء الذي يعد ميزان العدل، ولهذا الميزان مقوماته التي تضمن وحدته وسلامته بأن لا يخضع القاضي لغير حكم القانون ويتجرد من التأثيرات الخارجية والمصالح والعواطف الشخصية، وإن من يكفل هذا الحياد من التأثيرات الخارجية هو الاستقلالية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى إن قيمة القانون الموضوعية تتوقف عند تطبيقه المحايد^(٩).

فالحياد يكون فيه القاضي بمركز قانوني بعيد عن التحيز لفريق أو خصم على حساب آخر، وعدالة الحكم تتطلب ألا يتأثر القاضي بمركزه الاجتماعي وما يكنزه من معتقدات فكرية في أثناء ممارسة وظيفته، ولضمان هذا الحياد فإن معظم الدساتير تحضر على القاضي ممارسة بعض الأعمال سواء أكانت سياسية أم مصلحة تؤثر بشكل أو بآخر على عمله وعلى عدالة حكمه، وكذلك توافر حماية للقضاء من الرأي العام الذي قد يؤثر على عمل القضاء، إذ إن الرأي العام بمختلف وسائله قد تؤثر في نفسية القاضي ومن ثم يحكم بالقضية المعروضة عليه من دون التمعن الكافي بوقائعها، بل ينجر وراء الرأي العام تحت فكرة العدالة التي قد لا تتحقق عند الحكم بسرعة وبدون دراية كافية بل تحت تأثير الإعلام^(١٠).

إن طبيعة العمل القضائي تقتضي هذه الحيادية لضمان تجرده في عمله من أي مصلحة ذاتية أو تأثير خارجي أو مصالح شخصية، بل ينبغي لعمله المصلحة الموضوعية في تسيير النظام القانوني وتحقيق العدالة التي يطالب بها المتقاضون عند رفع دعواهم أمام القضاء لثقتهم بأنها الجهة التي تحافظ على حقوقهم وحررياتهم أمام تعسف السلطات وبما تمتلكه من امتيازات^(١١).

الفرع الثاني/ مزايا فكرة القاضي الطبيعي بشأن المنازعات الضريبية

إن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية غير متوازنة، إذ إن المكلف هو الطرف الضعيف والمدين في الالتزام الضريبي، أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى بوصفها الطرف الدائن بالالتزام الضريبي، وتتمتع بامتيازات السلطة العامة وتستعمل وسائل القانون العام، فهي التي تأمر وتراقب وتفتش وتمنع من السفر وتصدر أوامر الحجز ودينها محمول وليس مطلوباً، ومن ثم فإن مبدأ سلطان الإرادة لا مجال لاستعماله، وبذلك فهذه العلاقة تختلف عن العلاقة التي ينشئها القانون الخاص القائمة على التوازن بين الطرفين.

لذا، وبهدف الاقتراب من حالة التوازن للعلاقة بين هذين الطرفين وتحقيق العدالة ولكي يكون المكلف بمأمن من تعسف الإدارة الضريبية، فإن المشرع قد منح ضمانات للمكلف لحماية حقوقه، ولعل أنجعها هي ضمانة اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم وحررياتهم والحفاظ على المراكز القانونية ولكي يشعر المكلفون بصورة عامة والطاعنون بالخصوص بالطمأنينة، وهذا الأمر بدون أدنى شك توفره جهة مستقلة ومحايدة وليس هناك أفضل من القضاء للقيام بهذه المهمة، الذي باللجوء إليه تتحقق مزايا عديدة بشأن المنازعات الضريبية، بعضها تتعلق بحماية بالنظام القانوني، أما الأخرى فتتعلق بحماية حقوق الأطراف:

أولاً- حماية النظام القانوني للمنازعات الضريبية: يحقق إسناد اختصاص النظر في المنازعات الضريبية للقضاء الإداري مزايا عديدة تتعلق بالنظام القانوني الذي يحكمها والتي تتمثل بالآتي:

١- العمل على إكمال الفراغ التشريعي: يعمل القاضي الإداري بحكم خبرته وعمله وعن طريق أدواته المعروفة على إيجاد قاعدة قانونية مباشرة (نص في تشريع أو أنظمة وتعليمات أو غيرها)، تحكم وقائع المنازعة التي ينظرها ومن ثم تحسم وجه

الخلاف بين أطرافها، وعندما لا يجد القاضي هذه القاعدة أو يجدها بالفعل ولكنها غير كافية بأن تغطي جوانبها أو لا تتلاءم مع طبيعتها نكون أمام فراغ تشريعي^(١٢).
إن كل قانون هو نتاج إرادة إنسانية والنصوص القانونية شأنها شأن أي عمل إنساني تكون مليئة بالتناقض والقصور ومنها النصوص الضريبية، ومن هذا المنطلق يأتي دور القضاء الإداري عند نظره منازعات الضرائب، فوظيفة القاضي لا تقتصر على تطبيق القانون فحسب بل يجب عليه أن يخلق القاعدة المطبقة على النزاع المعروف أمامه وهي مهمة القاضي أن يقول كلمة القانون سواء وجده في نص مكتوب أم لم يجده وإلا ارتكب جريمة إنكار العدالة^(١٣).

الأمر ذاته يطبق حتى مع غموض النص وتعقيده وهي ميزة النصوص الضريبية، لأن إقدام القضاء على القيام بهذه المهمة يحد من اجتهادات وتفسيرات الإدارة الضريبية التي تفسر وتجتهد بحسب ما يخدم مصالحها حتى وإن كانت على حساب حقوق المكلفين، ومن ثم فإن عمل القضاء على خلق القاعدة التي غفل عنها القانون الضريبي أو يجتهد برأيه فيجلي الغموض الذي يكتنف النصوص ويوضح ما يشوب النص من تعقيد ولبس، يسهم بشكل كبير على إرساء المبادئ القانونية بخصوص المنازعات الضريبية ولا سيما إن موضوع الضرائب يعد من الموضوعات الحديثة نسبياً وقواعده ليست مقننه في مجموعة واحدة بل متناثرة ومشتتة فيما بين التشريعات الضريبية المختلفة، كما وأن هذه النصوص تمتاز بالغموض والتعقيد وتحتاج لمن يفسرها التفسير الصحيح، إذ إن الجهة التي تقوم بهذه المهمة تتطلب أن تكون جهة محايدة ومستقلة ونزيهة ويتمتع عناصرها بالخبرة والدراية والكفاءة في القانون الإداري بصفة عامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة، وليس هناك أفضل من القضاء الإداري للقيام بهذه المهمة لما له من دور في تحقيق بعض المزايا بشأن هذا النوع من المنازعات ولا سيما أن اختصاصه ينسجم مع الطبيعة القانونية للمنازعات المطروحة أمامه^(١٤).

٢ - الحفاظ على مبدأ المشروعية: تنبع أهمية القضاء الإداري بوصفه القضاء الطبيعي المختص في تسوية المنازعات الضريبية من أهمية القضاء بصورة عامة، في ظل الدولة القانونية التي تستلزم حاكمية القانون وخضوع الحاكم والمحكوم إليه، ولا يجوز أن يمارس أي نشاط أياً كان نوعه عاماً أم خاصاً دون أن يتوافق مع أحكام القانون الذي وضع القواعد والشروط الواجب توافرها مسبقاً، والذي يطلق عليه مبدأ المشروعية، الذي من غير الممكن أن يتحقق من دون أن تعهد الرقابة عليه لجهة قضائية مستقلة ومحايطة ونزيهة^(١٥).

إن هذه الرقابة تتحقق من خلال العمل بمبدأ تدرج القواعد القانونية، وبذلك فعلى القاضي الإداري أن يطرح جانباً كل ما يعد خارجاً عن هذا المبدأ ويتعارض معه، فإذا أصدرت الإدارة الضريبية تعليمات لا تستند إلى قانون أو تخالف الدستور، يمتنع القاضي من تطبيقها لعدم مشروعيتها. وكذلك الحال في القانون الضريبي يجب أن يكون متفقاً مع جميع القواعد القانونية، فلا تستطيع الإدارة الضريبية القيام بنشاطها على سبيل المثال في تحديد صافي دخل المكلف الخاضع للضريبة بطريقة تخالف قواعد قانونية أخرى غير تلك التي ينظمها التشريع الضريبي، كذلك عندما تخل الإدارة بمبادئ العدالة التي نص عليها الدستور، ومن هذا المنطلق لا يكون واجب القاضي الحرص على تطبيق أحكام النص المكتوب وعدم تعارضه مع نص مكتوب آخر، إنما قد يتعارض مع نص آخر غير مكتوب يرتقي إلى مرتبة أعلى في سلم الهرم القانوني، ومن ذلك المبادئ العامة للقانون التي لم ينص عليها المشرع والتي للقضاء الإداري الدور الرئيسي في استخلاصها والتي تحتل قيمة عليا، فإن أي عمل أو تصرف يناقضها يعد تجاوز على مبدأ المشروعية كمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة ومبدأ عدم رجعية الضريبة ومبدأ المواجهة في الإجراءات عند الفصل في الدعوى الضريبية، وعلى القاضي في هذه الحالة رفض العمل بهذا القانون أو التعليمات وعدم الأخذ بالنصوص التي وردت فيها لكونها غير دستورية^(١٦).

٣ - العمل على تحقيق مبدأ العدالة: إن اللجوء إلى القضاء هو من أنجح الضمانات للمكلفين، وتتبع أهمية هذه الضمانة بصورة عامة من ضرورة تحقيق العدالة بين الناس ورفع الظلم عنهم والحفاظ على حقوقهم وحرياتهم التي كفلها الدستور، إذ إن مجرد وجود القوانين غير كافٍ لضمان أمن المجتمع واستقراره لأن كل شخص يفسرها بحسب ما يخدم مصالحه ومن ثم يبدأ التعارض مع مصالح غيره الذي فسرها بشكل مختلف، فكان من الضروري إيجاد جهة مستقلة ومحايدة تفصل في هذا الخلاف وصولاً لوسيلة عادلة لحلها وإرغام المتخاصمين على احترام القوانين والخضوع لأحكامها، وبدون أدنى شك لا يوجد أفضل من القضاء للقيام بهذا الدور الذي يعد الكل سواسية أمامه سواء كانت الإدارة الممثلة للدولة بما تتمتع بها من امتيازات أمام الأفراد، فضرورة القضاء من ضرورة القانون الذي يحكمه، وهدف القضاء هو تحقيق العدالة بين المتخاصمين وهو ما يتحقق عندما يكون الطرفان غير متكافئين كما هو حال المنازعات الضريبية^(١٧).

إن الوصف المتقدم يجسد المعنى العام للعدالة التي يرمي إليها القضاء عند نظر المنازعات أيّاً كان نوعها، أما في المجال الضريبي فإن القضاء يسعى إلى تحقيق العدالة بمفهوم خاص، التي يراد بها مساهمة المكلف في تمويل النفقات العامة من خلال التزامه بأداء الضرائب، ومن ثم يساعد في تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة للمجتمع، وإعادة توزيع الدخل والثروات^(١٨).

إن هذه العدالة لا يمكن أن تحدد بعيداً عن الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفية للمكلف، ومن ثم فإن مفهومها لا يمكن ربطه بمعيار موضوعي لأن المشكلة الأساسية إنه لا يوجد معيار معروف يسمح باستيفاء مفهوم العدالة بشكل عام والعدالة الضريبية بوجه الخصوص^(١٩)، لكون الإدارة الضريبية قد لا تراعي هذه الاعتبارات عند فرضها للضريبة ومن ثم تتور الخلافات ما بين الطرفين، وقد تغالي الإدارة الضريبية أو تخطأ وتخالف بذلك ما يهدف إليه المشرع عند سنه لهذه القوانين بأن يكون التقدير عادلاً

لدخل المكلف ومن ثم تؤدي إلى التزام المكلف بأدائها والحد من التهرب الضريبي من خلال وصوله إلى التقدير العادل، وأمام هذه الاعتبارات صار لزاماً تعيين جهة مستقلة ومحايدة تسعى إلى تحقيق غاية المشرع وتمنع تعسف الإدارة الضريبية من الإضرار بحقوق المكلفين، فالطعن القضائي يعد من أنجع الطرق لحماية هذه الحقوق من خلال فرض رقابته على أعمال الإدارة والتأكد من مدى احترامها لمبدأ المشروعية، وإعادة النظر في هذا التقدير والخضوع للضريبة أو إلغاء التقدير الضريبي المبني على أساس غير عادل أو زيادته أو تخفيضه وبهذا يحقق القضاء العدالة لطرفي المنازعة^(٢٠).

٤- العمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية: إن قواعد الضرائب ليست مقننة في مجموعة تشريعية واحدة، بل إن نصوصها متناثرة ما بين أكثر من قانون، وما يزيد عن ذلك إن هذه القوانين عرضه للتعديل المستمر من الجهة المختصة بالتشريع كلما اقتضت مصلحة الدولة ذلك حتى وإن كان على حساب حقوق المكلفين، فضلاً عن كونها تمتاز بالغموض والتعقيد^(٢١).

إن موضوع الضرائب بشكل عام يُعد موضوعاً حديثاً، وكل هذه الأمور تثير مسائل خلافية بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ولا سيما أن موظفي الضرائب لهم خبرة في الأمور المالية والمحاسبية أكثر منها خبرتهم في الأمور القانونية، لذلك تكثر خلافات المسائل القانونية. وإن الجهة المختصة بحل هذه الخلافات يجب أن تتمتع بالخبرة والتخصص في هذا المجال، وليس هناك جهة أفضل من القضاء لفض هذه المنازعات بما يتمتع به أعضاؤها من خبرة وتخصص بالجانب القانوني وهم الأقدر على تفسير القوانين الضريبية ومدى مطابقتها للواقع. والقضاء الإداري يؤدي دوراً كبيراً وأساسياً في إرساء المبادئ والنظريات القانونية التي تتعلق بموضوع الضرائب، لذا فإن أي باحث يريد الوصول إلى هذه المبادئ والنظريات لا سبيل له غير الاستعانة بأحكام القضاء في هذا المجال، فمعظم الفقهاء تناولوا موضوعات الضرائب من خلال الأحكام

القضائية وهذا دليل على الدور الذي يؤديه القضاء في إرساء المبادئ والنظريات المتعلقة بالضرائب^(٢٢).

ثانياً - حماية مصالح الأطراف: إن إسناد الاختصاص بتسوية منازعات الضرائب إلى قضاء مستقل ومحايّد يحقق الحماية لمصالح أطراف هذه المنازعات من أوجه عديدة والتي تتجسد بالآتي:

١ - الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية: لقد أسبغ المشرع الحماية على فرض الضرائب وتحصيلها، بإقرار الدستور لمبادئ قانونية تعتبر من أساسيات القانون العام، وذلك يعد ترجمة واقعية لأهمية موضوع الضرائب، فالمبدأ المقرر إن الضريبة تفرض بقانون، هذه الحماية من غير الممكن أن تطبق من غير وجود جهة مستقلة ومحايّدة تراقب نشاط الإدارة الضريبية وهي ترمي لتطبيق القانون الضريبي، ولا يوجد أفضل من القضاء المختص للقيام بهذه المهمة، ولأن اختصاص القضاء بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية هو اختصاص أصيل وطبيعي للقضاء الإداري، الذي أنشئ خصيصاً بقصد نظر المنازعات الإدارية^(٢٣).

إن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية واسعة في تنفيذ أحكام القانون الضريبي، فموظف الإدارة يملك سلطة مراقبة إقرار المكلفين والتأكد من صحتها وإمكانية تعديلها فضلاً عن سلطة تقدير الضريبة بصورة تلقائية، ولضمان تطبيق هذا القانون دون أي تعسف من الإدارة الضريبية يكون من الضروري إيجاد جهة مستقلة ومحايّدة تحرص على توافق القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية مع أحكام القانون الضريبي، أي إن قرار فرض الضريبة على سبيل المثال وأسس النظام الضريبي هي من اختصاص المشرع الذي يحدد عند فرض الضريبة عناصرها الجوهرية، التي تشكل بنية الضريبة من الأشخاص والنشاط الخاضع لها ووعائها وطريقة تحصيلها، وتصدرها الدولة على شكل قانون مفصل، فمتى ما تعارضت هذه القرارات مع أحكام

القانون الضريبي توجب على القاضي الحكم بعدم مشروعيتها وإلغائها كونها تتعارض مع أحكام القانون^(٢٤).

٢ - تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين: إن اللجوء إلى جهة مستقلة ومحايدة لنظر المنازعات الضريبية وصدور حكم من المحكمة المختصة بشأنها واستنفاد طرق الطعن ورفع يد الإدارة الضريبية عنها، لتصبح الضريبة مستحقة الأداء بصفة قطعية استناداً لحكم المحكمة وهذا الحكم القطعي يسري بمواجهة المكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء، فلا يستطيع المكلف الطعن بها مرة أخرى ولا تستطيع الإدارة الضريبية تعديلها وتقديرها من جديد.

وبذلك يتحقق الاستقرار في المراكز المالية، وتمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إعادة التقدير عندما تصدر المحكمة الحكم القطعي ويكتسب بذلك قوة الشيء المقضي، وبذلك أعطي المكلف الحماية لمصدر دخله ومن ثم تتحقق الطمأنينة والأمن والاستقرار لديهم، فاستقرار المراكز المالية للمكلفين الذي يبنى على الأحكام القضائية باعتبار إن وظيفة القضاء هي تطبيق القانون في حالات معينة عند نظر المنازعات أمامها، ومن ثم تمنح الحماية القانونية التي من غير الممكن أن تتحقق مالم تكتسب أحكامها حجية الأمر المقضي، والتي تكفل ضمان الاستقرار القانوني للحقوق والمراكز القانونية ومن ثم إن القانون يجب احترامه وكذلك القضاء الذي يطبق القانون^(٢٥).

٣ - التوازن بين مصالح المكلفين والإدارة: يعمل القضاء الإداري بوصفه القضاء الطبيعي لنظر المنازعات الإدارية على إصدار حكم عادل ومنصف، يحقق التوازن ما بين مصلحتين أحدهما نقيض الأخرى، مصلحة خاصة يمثلها المكلف ومصلحة عامة تمثلها الإدارة الضريبية. إن المشرع عندما يسنّ القانون الضريبي يسعى إلى تطبيق أحكامه ولا يتحقق هذا المسعى إلا بتطبيق طرفي الالتزام تطبيقاً دقيقاً، فمن خلال الإدارة الضريبية في جباية الموارد المالية وتحقيق أهداف المشرع من سنه لهذه القوانين، بتوفير إيرادات لخزينة الدولة وعدم الإضرار بمصالح المكلفين، وبالمقابل من

خلال المكلفين بأداء ما يلقي على عاتقهم من التزام بدفع الضرائب التي تفرض عليهم قانوناً، وأمام ما يرمي إليه المشرع قد يخل أطراف هذا الالتزام بهذه القواعد، بأن تخالف الإدارة الضريبية أحكام هذا القانون بزعم تحقق المصلحة العامة، وقد لا تحيد الإدارة الضريبية عن جادة القانون إلا أن المكلفين يعترضون على إجراءات الإدارة عند قيامها بنشاطها بفرض الضريبة أو تحصيلها منهم، مما يقتضي وجود جهة محايدة ومستقلة تفصل بهذا النزاع وليس هناك أفضل من قاضي هذه المنازعات الطبيعي الذي يتمتع بالنزاهة والاستقلال والحيادية والذي ينسجم اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات^(٢٦).

٤ - **ضمان الحرية المالية:** يراد بالحرية المالية حرية الشخص في التصرف في أمواله الخاصة، وهذه الحرية لا تمارس بصورة مطلقة، فالضريبة تعد قيداً على حرية الشخص في التصرف في هذه الأموال، إذ إن ما يقرره القانون الضريبي من أحكام تلزم المكلفين بدفع ما عليهم من استحقاق لخزينة الدولة، وأمام هذا القيد منح المشرع ضمانات للمكلفين للاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية عندما تتجاوز الحدود المقررة لها وتحيد عن جادة القانون وتتعسف باستعمال الحق عند ممارستها لنشاطها بفرض الضريبة وتحصيلها، لأن الطعن القضائي يعد من أنجع هذه الضمانات، لكون الجهة التي تنتظر بهذه المنازعات جهة مستقلة ومحايدة وهي الوحيدة القادرة على ضمان الحرية المالية للمكلفين بما تصدره من أحكام تحظى باحترام الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء^(٢٧).

المطلب الثاني/الأساس القانوني لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية

تعد الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، من أنجح صور الرقابة وأكثرها ضماناً لحقوق الأفراد وحررياتهم، لما تتميز به من نزاهة وحيادية واستقلال ولما تتمتع به أحكامها من قوة الشيء المقضي والحجية التي يلزم باحترامها الجميع ومن ضمنهم

الإدارة. إن هذه الصورة من الرقابة تختلف باختلاف النظام القضائي الذي تتبناه الدولة، فكما هو معروف إن هناك نظامين قضائيين، الأول هو نظام القضاء الموحد الذي لا يميز عند نظره المنازعات ما بين الأفراد والإدارة، أما الآخر فهو النظام المزدوج الذي يميز ما بين منازعات الأفراد ومن ثم يختص بها القضاء العادي، وبين المنازعات الإدارية التي يختص بها القضاء الإداري^(٢٨).

إن الدول محل المقارنة تتبع نظام القضاء المزدوج الذي يخصص محاكم إدارية لتسوية المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها، والتي ينسجم اختصاصاتها مع طبيعة هذه المنازعات، والتي تدخل بنطاقها المنازعات الضريبية، لذا يتعين علينا بحث الأساس القانوني لهذا الاختصاص الذي يراد به مصدر منح هذا الاختصاص في فرض الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية، ولدينا أساسان له الأول يتمثل بالأساس الدستوري، أما الثاني فيتمثل بالأساس في القوانين العادية المتعلقة بالضرائب، وهو ما سنتناوله بفرعين.

الفرع الأول/الأساس الدستوري لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية

إن المصدر الذي منح الاختصاص بتسوية هذه المنازعات في الدول التي تتبنى نظام القضاء المزدوج إلى القضاء الإداري، يمكن أن نجده في المبادئ الدستورية التي تعد من المرتكزات الأساسية لأي دستور، كمبدأ الفصل بين السلطات وحق التقاضي وحظر تحصيل أي قرار من الطعن وهو ما سناقشه في الفقرات الآتية:

أولاً- مبدأ الفصل بين السلطات^(٢٩): لهذا المبدأ الدور الأساس في تحديد الاختصاص بنظر المنازعات الإدارية في الدول التي تتبنى نظام القضاء المزدوج، ولقد عدّ المجلس الدستوري في فرنسا بحكمه الصادر في ٢٥ كانون الثاني ١٩٨٧، مبدأ الفصل بين السلطات القضائية والإدارية من المبادئ المعترف بها في قوانين الجمهورية وإن الجهة

المختصة للفصل في المنازعات الإدارية هو مجلس الدولة^(٣٠)، ولكي تتضح لنا مدى العلاقة فيما بينهما يتعين علينا تعريف هذا المبدأ، ومن ثم بيان أثر هذا المبدأ في الاختصاص بتوضيح علاقته بالقضاء المزدوج، وأخيراً بيان موقف التشريعات الضريبية منه:

١ - تعريف مبدأ الفصل بين السلطات: إن مضمون هذا المبدأ هو توزيع وظائف الحكم الرئيسية (التشريعية والتنفيذية والقضائية) على شكل هيئات منفصلة ومستقلة ومتساوية ينعدم فيها التركيز ويضمن عدم اعتداء سلطة على أخرى، وقد ذهب بعضهم للقول بأن المقصود بهذا المبدأ هو توزيع السلطات بين أجهزة الحكومة المختلفة، فيهتم كل جهاز بوظيفة تختلف عن الأخرى، ويتم ذلك بالفصل بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية^(٣١).

فيما اتجه رأي آخر نحو التوسع في مفهوم هذا المبدأ، إذ ذهب إلى أن مفاده ينصرف لما هو أبعد من تقسيم الوظائف وتوزيع السلطات، بالافتراض مسبقاً تعدد الهيئات الحاكمة وأن كل هيئة تمارس وظيفتها، بحيث يعهد لكل سلطة مجال اختصاصها فهناك سلطة تشريعية وسلطة تنفيذية وأخرى قضائية ثم يتم تنظيم العلاقة بين هذه السلطات. وبهذا فإن هذا المبدأ لا يحل مشكلة توزيع السلطة بين مختلف الهيئات بل ينظم العلاقة بينهما ويضع الحلول لمشكلة تحديد العلاقة بينهما أيضاً، بجعل الهيئات جميعها على قدم المساواة بإقامة الفصل العضوي بينهما وإقامة نوع من التوازن بمنع هيمنة إحداها على الأخرى. ولأن نوع العلاقة قائم على التعاون والمراقبة بالشكل الذي يمنع غيرها من الانفراد بالسلطة، وهذا الفصل العضوي يختلف باختلاف النظام السياسي فقد يكون أقرب إلى الجمود منه إلى المرونة بحسب مظاهر التعاون بين هذه السلطات^(٣٢).

٢ - علاقة مبدأ الفصل بين السلطات بالقضاء المزدوج: إن السلطة القضائية تختص بنظر المنازعات بين المتقاضين، التي يجب أن تكون مستقلة بذاتها وتتميز بالنزاهة

والحيادية والقدرة على حل هذه المنازعات، لذا نجد دساتير الدول تحرص على أن تكون هذه الجهة القضائية مستقلة لتعلق عملها بحماية الحقوق والحريات بصفتها الحصن المنيع لها من الانتهاكات التي قد تتعرض لها من قبل الغير^(٣٣).

إن الدول ذات نظام القضاء المزدوج تخصص جهة قضائية مستقلة ومحايدة لتسوية المنازعات الإدارية التي تنشأ بين الأفراد والإدارة، عندما تتمتع الأخيرة بامتيازات السلطة العامة وتستخدم وسائل القانون العام وتطبق هذه الجهة قواعد القانون العام بوصفها القاضي الطبيعي الذي يتمثل دوره في أن يطرح جانبا كل ما يتعارض مع مبدأ المشروعية أو يعد خروجاً عليه^(٣٤). إن من أهم ما يميز هذا النظام هو مراعاته لمبدأ الفصل بين السلطات من الناحيتين العضوية والموضوعية، وأن رقابة القضاء الإداري في هذا النظام تكمن في مراقبته احترام مبدأ المشروعية وحماية حقوق الأفراد وحرياتهم ضد تعسف الإدارة عند استعمال سلطتها^(٣٥).

وكذلك يستند هذا النظام إلى مبدأ الفصل بين السلطات، ومنه يتمتع القضاء العادي عن نظر المنازعات الإدارية احتراماً لاستقلال السلطة التنفيذية، ومن ثم فإن هذا المبدأ وفر للقضاء الإداري الاستقلال والخصوصية بنظر المنازعات الإدارية الذي ينسجم طبيعة اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات، وكذلك دوره في إنشاء قواعد القانون الإداري المتميزة عن قواعد القانون الخاص^(٣٦).

إن استقلالية القضاء الإداري وخصوصيته تكون بمواجهة المحاكم القضائية من جهة والإدارة من جهة أخرى، فمن ناحية المحاكم القضائية فإن هذا الاستقلال يتجلى صورته بكون القضاء الإداري هو الجهة المتخصصة بنظر المنازعات الإدارية التي تتميز عن المنازعات المدنية لكون الإدارة أحد أطرافها ومن ثم من غير الممكن معاملتها معاملة الأفراد الاعتياديين، ولا سيما أن الإدارة تستهدف المصلحة العامة^(٣٧)، وهو ما كان عليه موقف القضاء الدستوري في العراق عند نظر المحكمة الاتحادية العليا بطعن وزير العدل بالتعديل الأخير لقانون مجلس الدولة رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧،

إذ وجدت المحكمة إن مهام مجلس الدولة تختلف عن مهام ومكونات السلطة القضائية المنصوص عليها في الدستور وفي مجموعة قوانين تنظيم القضاء، وإن جعل مجلس الدولة هيئة مستقلة لا يتضارب مع نصوص الدستور التي أجازت استحداث الهيئات بموجب قانون يصدر من السلطة التشريعية، ومن ثم لا يمكن عدّ مجلس الدولة في ضمن مكونات السلطة القضائية^(٣٨). وتأسيساً على ذلك لا تتبع كل محكمة من هذه المحاكم إلاً للمحكمة العليا الخاصة بها، فالمحكمة العليا للقضاء الإداري هي المحكمة الإدارية العليا أما للقضاء العادي فتكون محكمة النقض أو التمييز، وحتى عند حدوث تضارب الاختصاص بين الجهتين فيتولى حسم الموضوع جهة أخرى تتمثل بمحكمة التنازع في فرنسا والمحكمة الدستورية العليا في مصر وهيئة تعين المرجع في العراق.

ومن ناحية الإدارة فإن هذه الاستقلالية تظهر بكون أعضائها مستقلين ومتميزين عن أعضاء الإدارة العاملين وأن القانون الأساس لهذا القضاء يحتوي على ضمانات تكفل هذا الاستقلال وتضمن عدم التأثير عليهم^(٣٩)، وهو ما يميز الرقابة القضائية عن الإدارية أياً كان شكلها سواء أكانت رقابة هيئات أم لجان أم رقابة رئاسية أم ولائية التي تعد رقابة الخصم والحكم، في حين أن الرقابة القضائية هي رقابة من سلطة متخصصة مؤلفة من أفراد مستقلين ومؤهلين تأهيلاً علمياً^(٤٠) وهو ما أشار إليه قرار المحكمة الاتحادية سالف الذكر بعدم جواز ربط مجلس الدولة بالسلطة التنفيذية ضماناً لحياده واستقلاله وهو يتصدى للقرارات الإدارية التي تصدر من السلطة التنفيذية^(٤١).

٣ - موقف التشريعات الضريبية من مبدأ الفصل بين السلطات: إن مبدأ الفصل بين السلطات يعد من مبادئ الديمقراطية لأنه يؤدي إلى ضمان مبدأ المشروعية ومنع الاستبداد وصيانة الحرية، ولقد أثبت هذا المبدأ نجاعته في حماية حقوق الأفراد وصيانة حرياتهم، وهو ما تسعى إليه الأنظمة المعاصرة، على اعتبار أن هذا المبدأ يؤدي دوراً كبيراً في ميدان حماية الحقوق والحريات العامة التي تمثل إحدى غايات المشرع الدستوري، التي أحاطها بسور منيع ضد تغول السلطات العامة لها، على حد

سواء بسن تشريعات تخالف هذا المبدأ من قبل السلطة التشريعية أو هيمنة السلطة التنفيذية ومحاولتها الاستئثار بسلطات غيرها^(٤٢).

إن موقف التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة قد تباين من هذا المبدأ عند تحديد الجهة المختصة بتسوية منازعات الضرائب، ما بين دولة تبنت تشريعاتها مبدأ الفصل بين السلطات بتحديد القضاء الإداري جهة فصل بالطعون الضريبية التي تنثار نتيجة الخلافات ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، كما هو الحال في التشريع الضريبي الفرنسي والمصري وأخرى أخلت به، كما في التشريع الضريبي العراقي الذي أسند الاختصاص بشأن تسوية المنازعات الضريبية إلى هيئات ولجان إدارية تتخللها عناصر قضائية، وسلب اختصاص القضاء الإداري وصادر إلى لجان وهيئات يشكلها الوزير المختص^(٤٣).

إن مسلك المشرع العراقي هذا يعد إخلالاً واضحاً بمبدأ الفصل بين السلطات، الذي يحقق مزايا عديدة إن طبق بالشكل الصحيح على هذه المنازعات بعقد الاختصاص إلى قاضيه الطبيعي، لا سيما أن الدستور الحالي قد أكد هذا المبدأ كونه من مرتكزاته الأساسية^(٤٤) وأنه يصون الحرية ويمنع الاستبداد ومن ثم يعدم تركيز السلطة بيد هيئة واحدة تكون هي الحكم والخصم، وتؤدي إلى إساءة استعمال السلطة، وعدم تطبيق وظائف الدولة بالصورة الصحيحة بتوزيع الوظائف على عدد الهيئات وحسب الاختصاص الذي يؤدي إلى حسن سير العمل بها، فتخصص كل سلطة بمجال معين يؤدي إلى إتقان العمل وإجادته، ومن ثم احترام القوانين وحسن تطبيقها، وأن من سمات دولة القانون المعاصرة هو التقييد بالاختصاص وأن أي تصرف مشوب بغيب الاختصاص يعد غير ذي جدوى ومن الناحية القانونية لا أثر له^(٤٥).

ثانياً - حق التقاضي: لقد كفل الدستور حق اللجوء إلى القضاء ونظمه المشرع، فمن حق كل فرد تضرر أن يلجأ إلى القضاء ليمارس حقه الطبيعي أمام قاضيه الطبيعي في أي قضية مهما كان نوعها طالباً إنصافه بحكم قضائي صادر عن محكمة مختصة

وعادلة ومستقلة وحيادية^(٤٦)، وأي نص قانوني يحرم الأفراد من هذا الحق وهو ما يعد نصاً غير دستوري لتعارضه مع نصوص الدستور الأسمى منه في سلم التدرج القانوني، ولبحث حق التقاضي وبيان مدى علاقته بالتشريعات الضريبية يتعين علينا مناقشة مضمونه وضماناته ومن ثم بيان موقف التشريعات الضريبية منه:

١ - **مضمون حق التقاضي:** إن المقصود بهذا الحق هو ممارسة الفرد لحقه الطبيعي الممنوح له دستورياً في طلب الحماية القضائية عند الاعتداء على أحد حقوقه المحمية قانوناً أمام جهة قضائية مستقلة ومحايدة ومختصة، إذ إن القضاء يعد الطريق الوحيد الذي يجبر فيه الخصوم على اللجوء إليه دائماً برضاه أم بغيره، والانصياع إلى أحكامه وأوامره وقراراته، وبدون أدنى شك تعد الرقابة القضائية من أنجع الطرق الكفيلة بحل المنازعات الضريبية، فالجميع متساوون أمامه وفي ضمنهم الإدارة التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة^(٤٧).

إن حق التقاضي يعد مبدأً ذا طابع دستوري، إذ يعد الدعامة الأساسية لحماية الحقوق والحريات العامة وينطبق على النشاط الإداري، ولقد تبنته مختلف الدول التي اتبعت نظام القضاء المزوج الذي بمقتضاه ينفرد القضاء الإداري بتسوية المنازعات الإدارية. إن للقضاء الإداري ميزة ينفرد بها عن باقي جهات القضاء الأخرى تتمثل بالدور الإيجابي الذي لا يقتصر على فحص ما يقدم إليه من مستندات في الدعوى التي ينظرها قضاته ولا ينشئ حكمه على عقيدته التي يكونها مما قدم إليه من مستندات وأوراق، بل إن له دوراً أكبر في تقدير الأسباب الدافعة والثانوية، وسلطته في إحلال السبب وتوجيه الإجراءات الإدارية التي أضفت على هذا الدور الصبغة الإيجابية^(٤٨).

إن دساتير الدول كفلت حق الترافع أمام القضاء للأفراد جميعهم من دون استثناء، لعرض مطالبهم وحماية حقوقهم وحرياتهم وعدم الانتقاص منها طبقاً للقانون، ومن ثم تكون سيادة القانون حقيقة هي أساس الحكم في الدولة القانونية، وأن اللجوء

إلى القاضي الطبيعي يضمن حقوق الأفراد ويوفر العدالة في إجراءات التقاضي التي يخضع لها الجميع، فضلاً عن احترام قراراته التي لها الحجية المطلقة على الكل ومن ضمنهم الإدارة^(٤٩).

إن سيادة القانون لا تكفل حقيقة بوصفها أساساً للحكم في الدولة، ولا يؤتى بثمارها من غير أن يكفل الدستور حق الرقابة القضائية بصورة صحيحة على جميع أعمال السلطات العامة، وهو ما يتحقق بكفالة حق التقاضي مع توفير ضمانات تحقيق مبدأ استقلال القضاء تطبيقاً لمبدأ الفصل بين السلطات، ومنع مساس القوانين الوضعية بهذا الحق أو الانتقاص منه كونه حقاً طبيعياً للإنسان وهو مستمد من القانون الطبيعي الأسبق بالوجود من هذه القوانين الوضعية، ومن ثم من غير الممكن أن يوصف نظام الحكم في دولة ما بأنه ديمقراطياً ما لم يكفل للأفراد هذا الحق حتى يطمأنوا لحقوقهم ويتبدد الشعور بالظلم^(٥٠).

٢ - موقف التشريعات الضريبية من حق التقاضي: إن النص على حق التقاضي يبقى حبراً على ورق إن لم يطبق بالصورة الصحيحة، بعدم وضع نصوص قانونية تتعارض مع هذا المبدأ الدستوري والانتقاص منه ومصادرته، لذا نلاحظ أن التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة أكدت على هذا الحق وأمنت الطريق للجوء إليه من قبل الأفراد بالنص على حق اللجوء إلى القضاء لتسوية المنازعات الضريبية ما بين الأفراد والإدارة الضريبية. ففي فرنسا عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة إلى القضاء الإداري أما المنازعات التي تتعلق بالضرائب غير المباشرة فبالقضاء العادي هو المختص بتسويتها^(٥١).

أما في التشريع الضريبي العراقي فلقد سلك المشرع طريقاً مختلفاً عما سلكه المشرع الفرنسي بعقد الاختصاص لنظر هذه المنازعات إلى لجان وهيئات إدارية شبه قضائية، وبذلك فإنه قد أخل بهذا الحق الدستوري بسلب اختصاص القضاء الإداري، مما يدعو للقول أن المشرع الضريبي قد خالف الدستور بتشكيله هذه اللجان والهيئات

وعدم إسناد الفصل بهذه المنازعات لقاضيها الطبيعي^(٥٢). إذ أن نظر هذه اللجان والهيئات التي كفلت النصوص القانونية اختصاصها بنظر هذه المنازعات لا يعد كونه نظراً بطلبات التظلم أو التماسات بإعادة النظر، ومن ثم فإن القرارات الصادرة منها هي قرارات قابلة للطعن القضائي بما ينسجم مع التعديلات التي أحدثها الدستور العراقي على التشريعات النافذة^(٥٣).

فحق اللجوء إلى القضاء يعد من أهم الحقوق الأساسية على اعتبار أنه يعد الضمانة الأساسية لممارسة الحقوق الأخرى من خلال إتاحتها إمكانية التقاضي أمام القضاء، الذي ظل ذا تطبيق محدود لوجود العديد من القرارات الإدارية ومنها المتعلقة بالضرائب التي لا يمكن الطعن بها أمام القضاء الإداري وأن المشرع لم ينظم إجراءات للتقاضي خاصة بالقضاء الإداري ومن ثم أحال ذلك إلى إجراءات قانون المرافعات^(٥٤).

ثالثاً - حظر تحصين القرارات الإدارية من الطعن: إن النص على تحصين القرارات الإدارية من الطعن، يتعارض مع المبادئ الدستورية التي يتأسس عليها القضاء بكفالة حق التقاضي للجميع والفصل بين السلطات التي تعد من مرتكزات كل نظام ديمقراطي يسعى إلى تفعيل دولة القانون وتحقيق العدالة. لذا فإن معظم الدساتير في الدول المختلفة تنص على حظر هذا التحصين من رقابة القضاء ومنها الدستور العراقي النافذ^(٥٥)، الذي أسقط كل الاستثناءات على ولاية القضاء الإداري والعادي^(٥٦).

ولتوضيح معنى التحصين والطعن يتعين علينا بحثهما بفقرتين، الأولى نتناول فيها بيان مضمون التحصين، والثانية نوضح فيها معنى الطعن الذي يحظر تحصين القرارات الإدارية منه وهي الآتي:

١ - **مضمون تحصين القرارات الإدارية:** قد يتبادر إلى الذهن أن التحصين هو ذاته التحصن، إلا أن هناك فرق بين المعنيين، فتحصن القرارات الإدارية من الطعن بعد مضي المدة القانونية المحددة ضد الإلغاء أو السحب يختلف عن التحصين الذي هو

عبارة عن حصانة يضعها المشرع على بعض القرارات الإدارية قاصداً إبعادها عن ميدان القضاء. وبهذا المعنى تختلف عن التحصن من جانبين، من حيث المنشأ ومن حيث الهدف، فمن جانب المنشأ فإن منشأ التحصن بعد فوات المدة هو القضاء الإداري، باعتبار هو أول من أوجده وعمل به بوصفه طريقاً لحماية القرار الإداري من الإلغاء والسحب بتحصيله بمضي المدة القانونية المحددة للطعن به، أما منشأ التحصين فهو المشرع بسنه لقوانين تتضمن نصوصها منع الطعن بالقرارات الإدارية الصادرة تطبيقاً له. أما من جانب الهدف، فهذه تحصن القرار الإداري بعد مضي المدة هو الاستقرار في المراكز القانونية، في حين أن هدف التحصين منع وضع العراقيل أمام نشاط الإدارة ومن ثم السرعة في تنفيذ المسؤوليات التي تناط إليها^(٥٧).

إن النص على حظر تحصين القرارات الإدارية من رقابة القضاء يعد من المبادئ الدستورية التي يتعين على كل فرد أن يعيها ويتمسك بها، ليضمن حماية حقوقه وحرياته باللجوء إلى قاضيه الطبيعي ومنع تحصين أي قرار من نظره والفصل في المنازعات التي تثار بسببه، ومن ثم مراقبة مدى التزام الدولة واحترامها لهذه الحقوق والحرريات التي كفل الدستور حمايتها بفرض الرقابة القضائية على أعمال السلطات العامة لمنع التعسف في استعمال الحق^(٥٨).

من كل ما تقدم يمكن القول إن التحصين هو القيود والموانع التي يضعها المشرع لمنع الطعن القضائي بالقرارات الإدارية، بقصد إبعاد القضاء من نظرها، وعدم عرقلة نشاط الإدارة وسرعة تنفيذ مهامها ومسؤولياتها التي تناط إليها، وإن كانت على حساب حقوق الأفراد وحررياتهم، وهذا المنع قد يكون كلياً بتحصين القرارات الإدارية من الطعن القضائي نهائياً، أو جزئياً بمنعها قضائياً إلا أن المشرع يوفر طريقاً آخر على شكل تظلمات والتماسات بإعادة النظر من دون أن تصل لمرحلة الطعن القضائي.

٢ - مضمون الطعن الذي يحظر تحصيله: إن الطعن الذي يمنع حظره عن القرارات الإدارية، هو الطعن القضائي، الذي مفاده رقابة القضاء على أعمال الإدارة والذي

يجسد المعنى الحقيقي لحق التقاضي للفصل في المنازعات والحصول على الحماية القانونية لحقوق الأفراد وحرّياتهم. إن حق التقاضي مكفول للجميع، ومن حق كل فرد أن يلجأ إلى قاضيه الطبيعي طالباً العدالة، وأما أن ينص في القوانين على طريق آخر يلجأ إليه الأفراد لحسم منازعاتهم بلجان أو هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي بدلاً من القضاء، فإن هذا الأمر يحصن القرارات الإدارية من الطعن على اعتبار أن ما تصدره هذه اللجان لا يعدو كونه قرارات إدارية تصدر بناء على تظلم أو التماسات بإعادة النظر. وكذلك الإجراءات التي تتبع أمامها لا تصل إلى مرحلة إجراءات التقاضي، لذا فإن هذه اللجان والهيئات لا مجال لها بسبب انعقاد ممارسة الاختصاص القضائي للمحاكم من الناحيتين العضوية والموضوعية، وإن لفظ الطعن الذي يورد مرادفاً لحظر التحصين هو لفظ قضائي ومن غير الممكن أن يفسر لفظاً عاماً غير متخصص بل لا بد أن تكون دلالة الاقتضاء حاضرة في تحديد معناها، وهي بهذا المعنى إن لفظ القضائي وصف مبين لمعنى الطعن^(٥٩).

إن القضاء الإداري يمثل الضمانة الحقيقية للحقوق والحرّيات العامة، لما يقوم به من دور في حمايتها وصيانتها، لذا إن الاختصاص بتسوية المنازعات الإدارية كافة يجب أن يعقد لهذه الجهة القضائية، لما يتمتع به من استقلالية وحيادية ونزاهة فضلاً عن خبرات أعضائه، ومن ثم فإن وجود نصوص تقيد وتمنع هذا القضاء من أن يفرض رقابته على أعمال الإدارة والتصدي لإساءة استعمال السلطة ومصادرة هذا الاختصاص وعقده للجان إدارية يتضارب مع حظر التحصين الذي نصت عليه الدساتير بمختلف الدول التي تبنت نظام القضاء المزدوج^(٦٠).

ففي فرنسا وعلى الرغم من استثناء مجلس الدولة لطائفة من أعمال السلطة التنفيذية من الخضوع لرقابة القضاء والتي تتمثل بأعمال السيادة التي قد تضاءل تطبيقها إلى حد بعيد لخطورتها^(٦١) إلا أن باقي القرارات الإدارية تكون محلاً للطعن أمام القضاء ومن ضمنها القرارات المتعلقة بالضرائب.

أما في العراق فإن المشرع قد سلك طريقاً آخر بالتضيق من اختصاص القضاء الإداري بالنص على امتناعه عن نظر القرارات الإدارية التي عين له مرجعاً للطعن والأمر ينطبق على التشريعات الضريبية، التي تضمنت نصوصها طرقاً للطعن والتنظم أمام لجان إدارية شبه قضائية تشكل من الوزير المختص. وكذلك ما اتجه إليه القضاء في العراق من تفسير عبارة مرجع للطعن تشمل اللجان والجهات الإدارية فضلاً عن الجهات القضائية التابعة للقضاء العادي^(٦٢).

وذهب جانب من الفقه إلى انتقاد هذا التوجه الذي عدّ مرجع الطعن ليشمل الجهات الإدارية وهو اتجاه خاطئ على اعتبار إن هذه الجهات لاتصل لمرحلة ممارسة الاختصاص القضائي لا من الناحية العضوية بأعضائها المستقلين والمحايدين ولا من الناحية الموضوعية باعتبار قراراتها وإجراءاتها من قبيل قرارات وإجراءات التي تصدر من المحاكم^(٦٣).

وذهب جانب آخر للقول إن تفسير الطعن يشمل الجهات الإدارية إسوة بالقضائية وهو ينافي المنطق من إنشاء القضاء الإداري وتبنى نظام القضاء المزدوج، لأن امتناع المحكمة من نظر مشروعية القرارات الإدارية لمجرد وجود طريق آخر حتى وإن كان تابعاً للجهات الإدارية يتضارب مع سلطة هذه الجهات، إذ لها أن تنظر التظلمات والاعتراضات، أما الطعن فهو مرادف للفظ القضائي ولا يكون إلاً أمام جهات قضائية، ومن ثم فإن نظر هذه الجهات الإدارية لهذه التظلمات والاعتراضات بحسب تفسير أن مرجع الطعن يشملها يؤدي بنا إلى نتيجة سلبية ألا وهي إخراج معظم القرارات الإدارية من نظر محاكم القضاء الإدارية لأنه بمجرد وجود جهة للتنظم والاعتراض على تفسير أنها (مرجع للطعن) يمنع المحاكم من نظرها، وكذلك هذا التفسير يتنافى مع شروط إقامة الدعوى الإدارية أمام القضاء الإداري بجعل شرط التنظم المسبق أمام الجهة الإدارية التي أصدرت القرار والتي يعينها ويحددها القانون^(٦٤).

ونحن نميل إلى ترجيح الرأي الذي ذهب إلى قصر تفسير الطعن الوارد في الدستور على الجهات القضائية فقط، إذ أن التوسع في تفسيره لتشمل الجهات الإدارية فضلاً عن جهات القضاء الذي يتضارب مع أحكام الدستور، فالدستور النافذ نص على مبدأ حظر تحصين القرارات الإدارية من الطعن في الفصل الخاص بالسلطة القضائية^(٦٥)، وأن النص على هذا المبدأ في هذا الفصل يعني وبدون أدنى شك أن الطعن المقصود به هو الطعن القضائي، والمشعر الدستوري منزّه عن اللغو، ومع جل احترامنا وتقديرنا كان الأجدر بالمحكمة الاستناد في تحليل النص الدستوري بطريقة تتساق النصوص، بتحليلها تحليلاً منطقياً مباشراً لاستنتاج الحكم المطلوب، بتفسير نصوص الدستور بعضها للبعض الآخر بالاعتماد على المعنى الكلي للنص لا على المعنى الجزئي للمفردة الواردة فيه^(٦٦).

الفرع الثاني/ أساس اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية في القوانين العادية

أسند المشرع في قوانين الدول محل المقارنة للقضاء الإداري اختصاص تسوية المنازعات الإدارية بنصوص صريحة، والمنازعات الضريبية بوصفها منازعات إدارية فهي داخلية بولاية القضاء الإداري بوصفه الجهة التي لها الاختصاص العام بنظرها، ومن ثمّ يتعين علينا بحث هذا الأساس في نصوص القوانين العادية. وعليه نقسم هذا الفرع على فقرتين: الأولى أساس اختصاص القضاء الإداري في قوانين مجلس الدولة، أما الثانية فأساسه في القوانين العادية المتعلقة بالضرائب.

أولاً- أساس الاختصاص في قوانين مجلس الدولة: عقدت قوانين مجلس الدولة في الدول محل المقارنة، الاختصاص بتسوية المنازعات الضريبية للقضاء الإداري بوصفها منازعات إدارية، وكما مبين فيما يأتي:

١ - أساس الاختصاص في قانون مجلس الدولة الفرنسي: إن الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في فرنسا مرّ بمراحل عديدة، الأمر الذي يتعين به علينا تتبع

التأصل التاريخي لهذا الاختصاص الذي يستند في توزيعه لقوانين قديمة^(٦٧) وفقاً لنوع الضريبة بين القضاء العادي والقضاء الإداري^(٦٨) فعلى الرغم من إنشاء مجلس الدولة الفرنسي في ١٣ كانون الأول عام ١٧٩٩، إلا أن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة بصورة عامة لم توثق ولادتها رسمياً إلا بصدور قانون ٢٤ أيار عام ١٨٧٢، الذي فوض مجلس الدولة سلطة البت في المنازعات الإدارية^(٦٩). أما بخصوص الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية، وبعد تعديل المادة (٥٢) من دستور السنة السابعة بمقتضى القانون الصادر في ٢٢ فريمير أصبحت المحاكم القضائية المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بضرائب التسجيل وهي من الضرائب غير المباشرة، أما منازعات الضرائب المباشرة فأُسند اختصاص الفصل بها إلى محاكم الأقاليم بمقتضى قانون ٢٨ بليغوز من السنة الثامنة للثورة، وعهد إليها نظر منازعات الضريبة على رقم الأعمال بمقتضى قانون ٢٥ حزيران ١٩٢٠^(٧٠).

وحرى بالقول أن الطريقة المتبعة في اختيار مستشاري هذه المحاكم وتبعية أعضائها للإدارة قد حالتا دون فعاليتها ولاسيما أن الضمانات التي تكفل لهم هذه الفعالية وصفت بغير الكافية والتي أسفرت عن إدارة ضريبة قاضية بعيدة عن الرقابة القضائية الحقيقية، إلى أن جيء بمرسوم ٣٠ أيلول ١٩٥٣ الذي استبدل المحاكم الإدارية بمجالس الأقاليم ومن بعده قانون ٢٨ كانون الأول ١٩٥٩، لتشهد الولادة الحقيقية لرقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارة الضريبية فيما يتعلق بمنازعات الضرائب المباشرة والضريبة على رقم الأعمال أما الضرائب غير المباشرة فكانت من اختصاص القضاء العادي، ومن ثم فأنها غدت صاحبة الاختصاص العام بنظر سائر المنازعات الإدارية التي تعرض عليها، ولتنهض أيضاً بوظيفة تقديم المشورة المتعلقة بالشؤون الإدارية للمديريات الرئيسية إلى جانب الفصل قضائياً في هذه المنازعات^(٧١).

٢ - أساس الاختصاص في قانون مجلس الدولة العراقي: إن المنظومة التشريعية في العراق لا تخلو من النص على اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات

الناشئة عند تطبيق القانون الضريبي، ونشير هنا تحديداً إلى ما جاء به المشرع الاتحادي وكذلك المشرع في إقليم كردستان في قانون مجلس الدولة.

أ - أساس الاختصاص في قانون مجلس الدولة الاتحادي: بصدر قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩، أصبح المجلس يمارس مهمة القضاء الإداري، بوصفة يتبع النظام القضائي المزدوج بعد أن كان يتبع نظام القضاء الموحد، إلا أن أغلب المنازعات الإدارية ومنها المتعلقة بالضرائب لا تدخل باختصاصه بالرغم من كونها منازعات ذات طبيعة إدارية^(٧٢)، لأن القوانين الضريبية قد حددت مراجع إدارية للنظر فيها^(٧٣)، ومع القيد الوارد في مجلس الدولة العراقي على اختصاص القضاء الإداري بعدم وجود طريق طعن آخر يلجأ إليه المعارض^(٧٤)، وهناك رأي ذهب للقول إن اتجاه المشرع كأنه يوحي بتطبيق نظرية الدعوى الموازية المبتكرة من قبل مجلس الدولة الفرنسي التي اشترطت أن يكون هناك طريق آخر للطعن يؤدي إلى نتائج دعوى الإلغاء ذاتها^(٧٥).

بيد أن الشروط الواجب توافرها بالدعوى الموازية جميعها لا تتفق مع ما ذهب إليه المشرع في القوانين الضريبية، إذ إن عقد الاختصاص إلى لجان إدارية لا يقيد اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر الدعاوى الناشئة عن تطبيق هذه القوانين، لكون هذه اللجان لا تعد درجة من درجات التقاضي ولا تحوز القرارات الصادرة منها لحيوية الأمر المقضي به وأن حقيقة الاعتراض أمامها لا يغدو كونه مجرد تظلمات أو التماسات بإعادة النظر، ومن ثم فإن القرارات الصادرة منها بالإمكان الطعن فيها أمام القضاء الإداري^(٧٦).

ب - أساس الاختصاص في قانون مجلس شورى إقليم كردستان: إن موقف المشرع في إقليم كردستان العراق يبدو الأكثر تطوراً وانسجاماً مع طبيعة هذه المنازعات واختصاص القضاء الإداري بنظرها، فبمقتضى قانون مجلس شورى دولة الإقليم عقد الاختصاص بنظر المنازعات التي تتعلق بالضرائب والرسوم إلى المحكمة الإدارية وفق

القانون الذي ينظم كيفية نظرها^(٧٧). وهناك رأي ذهب إلى القول بأن مسلك المشرع الكردستاني المتمثل بكون المحكمة الإدارية التي لها أن تتظر في هذه الطعون على وفق القانون المنظم لنظرها إنما يقصد به الإجراءات الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ ومنه يعد القرار الصادر من الهيئة التمييزية النهائي صالحاً للطعن به أمام هذه المحكمة الإدارية أو محكمة القضاء الإداري مباشرة من دون الالتزام بتقديم تظلم على اعتبار أن اعتراض المكلف أمام الهيئة التمييزية بمثابة التظلم^(٧٨).

والجدير بالذكر أن الهيئة العامة في مجلس شورى الإقليم قد أكدت في أحد أحكامها بأن على المحكمة الإدارية قبول الدعاوى المتعلقة بالضرائب، والدخول في أساسها والنظر في مدى مشروعية قرارات لجنة التدقيق في ظل معطيات إضبارة الشركة في دائرة ضريبة الدخل المختصة في ظل القوانين النافذة، على اعتبار أن المدعي سلك الطريق القانوني الصحيح بطعنه في قرار لجان التدقيق أمام المحكمة الإدارية تطبيقاً لأحكام بند/١ من المادة ١٣ من قانون مجلس شورى الإقليم ومن ثم فإن قرار لجنة التدقيق لم يعد قطعياً^(٧٩).

ثانياً: أساس الاختصاص في القوانين العادية المتعلقة بالضرائب: لاختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية، أساس في القوانين العادية المتعلقة بالضرائب في قوانين الدول محل المقارنة.

١ - قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي: إن قانون الإجراءات الضريبية الحالي اعتمد التقسيم ذاته الذي سار عليه المشرع الفرنسي، بتوزيع الاختصاص بنظر هذا النوع من المنازعات بين جهتي القضاء العادي والإداري، على وفق نوع الضريبة فما يتعلق بالضرائب المباشرة التي يتم إصدار الإدارة الضريبية للقرارات بشأن المطالبة بتسديد الضرائب التي تفرض على المكلفين، فما يثار من خلافات بشأنها تختص المحاكم الإدارية بنظرها، أما الضرائب غير المباشرة كما في رسوم التسجيل وضريبة

العقارات وضريبة التسجيل العقاري وباقي الضرائب غير المباشرة فإن الاختصاص بنظر منازعاتها أسند للقضاء العادي^(٨٠).

وحي بالذکر أن النظام الضريبي الحالي ينقسم على قسمين، الأول يخضع للنظام العام الضريبي ولائحة الإجراءات الضريبية، أما الثاني فلا يخضع لأحكام هذا القانون بل له قواعده الخاصة على حد سواء تعلقت بربط الضريبة أو بتحصيلها كما هو الحال في رسوم الخدمات التي تحصلها شركات المياه والتي تم فرضها بالقانون ١٦ كانون الأول ١٩٦٤^(٨١).

كما أن أحكام هذا القسم تعد استثناءً من النظام الضريبي العام الذي يتضمن العديد من الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي من أشهرها الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل والضريبة العقارية على المباني الخاصة وضريبة السكن والضريبة على القيمة المضافة والضرائب على المنتجات البترولية والضرائب على التراث^(٨٢).

أما بخصوص طريقة الطعن بمنازعات الضرائب المباشرة فيكون الطعن أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي في القرارات الصادرة من مدير الضريبة المختصة، ويمكن الطعن بذلك الحكم استثناءً أمام المحكمة الإدارية للاستئناف التي انشئت بموجب القانون الصادر في ٣١ ديسمبر ١٩٨٧، ويمكن لأطراف المنازعة الطعن تمييزاً بالقرار الاستئنافي أمام مجلس الدولة في المسائل المتعلقة بعدم مراعاة القواعد الإجرائية أو عدم تطبيق نصوص القانون بالشكل السليم^(٨٣).

٢- أساس الاختصاص في القوانين العراقية: سلك المشرع العراقي طريقاً مختلفاً عن القوانين المقارنة، وأورد قيوداً واستثناءات على اختصاص القضاء الإداري في قانون مجلس الدولة أو في القوانين الضريبية بإسناده الاختصاص بنظر الطعون الضريبية لجهات إدارية ذات اختصاص قضائي شكله الوزير المختص، ولا تكاد تخلو التشريعات الضريبية من تشكيل هذه اللجان^(٨٤).

عليه سنناقش أساس الاختصاص في القوانين العادية العراقية المتعلقة بالضرائب، إذ تضمنت القوانين الضريبية نصاً مانعاً لسماع الدعاوى التي تتعلق بالضرائب^(٨٥)، إلا أن موقف المشرع كان متبايناً من هذه النصوص فتارةً يلغيها وأخرى يعاود العمل فيها، سنتناول بالبحث موقف هذه القوانين من هذا المنع وبحسب الأسبقية التاريخية:

أ - قانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣: إن هذا القانون قد ألغى المنع الوارد في المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣، ولقد وجه لهذا القانون العديد من الانتقادات لكونه اقتصر على ضريبة الدخل من دون القوانين الضريبية الأخرى، فضلاً عن كونه لم يلغِ عمل الجهات الإدارية التي أُسندت لها مهمة النظر في الطعون الضريبية، ولم يحدد جهة القضاء التي تفصل بها هل هي جهة القضاء العادي أم الإداري. وأمام هذا التضارب الذي وقع فيه المشرع العراقي، انعكس على الواقع العملي لنظر هذه المنازعات، إذ يقف المكلف حائراً عندما يروم الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية بين اللجوء إلى اللجان الإدارية الضريبية أو القضاء على حد سواء العادي أم الإداري، ولاسيما أن الهيئة العامة للضرائب قد سارت على هذا النهج وعدت أن التعديل قد أعطى الحق للمكلف حرية الاختيار بين اللجوء إلى مراحل الطعن التي نصت عليها القوانين الضريبية أو اللجوء إلى القضاء، فإن لجأ إلى الإدارة الضريبية فعليه أن يكمل طريقه وليس له حق اللجوء إلى القضاء، وإن قرر اللجوء إلى القضاء فعليه سلوك طريق القضاء بمراحله وإجراءاته المعروفة ويكون القضاء هو الجهة المختصة بالفصل بهذه المنازعات^(٨٦)، وهو ما اتضح جلياً عند نظر محكمة بداءة الرصافة والكاظمية لدعاوى تخص الضرائب مستندة بعملها إلى أحكام هذا القانون^(٨٧).

ب- قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥: صدر هذا القانون وحمل بطياته استثناء منازعات الضرائب من نظرها أمام القضاء^(٨٨)، على عكس

تسميته بقانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى، وتأكيداً عليه صدر القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٧ الذي أعاد العمل بالنص المانع الوارد في المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل، الذي عده بعضهم انتكاسة في التطور التشريعي الذي رافق حق اللجوء إلى القضاء في القانون المذكور^(٨٩).

ج- قانون تعديل قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (٣) لسنة ٢٠١٥: أمام الانتقادات التي وجهت للاستثناء الوارد في المادة (٣) من قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥، صدر القانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ معدلاً للقانون المذكور، ومنح على أثره كل من المكلف والإدارة الضريبية حق اللجوء إلى القضاء، ولقد تم الطعن بدستورية هذا القانون أمام المحكمة الاتحادية العليا التي أصدرت حكمها بعدم دستوريته بقدر تعلق الأمر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم، أما بقية النص فاعتبرته خياراً تشريعياً ولا يخالف نصوص الدستور^(٩٠).

والملاحظ في هذا الشأن، أن المشرع في هذا القانون لم يحدد مصير الجهات الإدارية التي حددتها القوانين الضريبية كجهة الفصل في المنازعات الضريبية^(٩١)، ولم يحدد أيضاً أي جهة قضائية يلجأ إليها أطراف المنازعة^(٩٢). وإزاء هذا النقص التشريعي زعم بعضهم^(٩٣) بأن الجهة القضائية التي تختص بنظر هذه المنازعات هي القضاء العادي، باعتبار أن للمحاكم المدنية الولاية العامة على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة إلا ما استثنى بنص خاص^(٩٤).

والجدير بالذكر أن محكمة التمييز الاتحادية في قرار لها بعد صدور هذا القانون، قضت بإمكانية نظر القضاء بالدعاوى الضريبية، وذلك بمناسبة دعوى أُقيمت بخصوص الالتزامات الضريبية المتحققة بذمة شركة اوراسكوم تيليكوم المالكة لشركة عراقنا سابقاً والتي انتهت بالرد، لكون المميز سبق وأن أقام دعواه ورُدت، ومن ثم لا يجوز له تجديد المنازعة على طبق قاعدة حجية الأحكام ولا يجوز قبول أي دليل ينقض حجية الأحكام الباتة^(٩٥).

بيد أن هذا الرأي يبدو مفتقداً للدقة إذ إن الجهة التي عقد إليها الاختصاص بنظر المنازعات الإدارية هي مجلس الدولة، الذي أسند له الدستور النافذ وكذلك قانون مجلس الدولة وظائف القضاء الإداري دون غيره من الجهات الأخرى لكونه الجهة التي تتسجم طبيعة اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات^(٩٦)، فضلاً عن كون القضاء الإداري له طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة القضاء العادي الذي يعتمد في النواحي الموضوعية وكأساس على القانون المدني وتفرعاته، في حين أن القضاء الإداري ولعدم وجود قانون إداري مقنن في الكثير من الحالات التي تعرض عليه فإنه يعتمد على الاجتهاد في كثير من الأحيان وفي السوابق القضائية في الحالات المماثلة^(٩٧). فضلاً عن أن المنازعات الإدارية تتميز عن المنازعات المدنية لأن الإدارة طرف فيها ومن غير الممكن أن تعامل معاملة الأفراد الاعتياديين وهي تستهدف من نشاطها المصلحة العامة، لذا يتعين إيجاد جهة قضائية متخصصة ومستقلة ومحيدة تفهم طبيعة هذا النشاط وتحمي حقوق الأفراد وحياتهم من تعسف الإدارة وبدون أدنى شك لا توجد جهة أفضل من القضاء الإداري للقيام بهذه المهمة^(٩٨).

وإن ما يؤيد هذا الرأي هو اتجاه محكمة القضاء الإداري بنظر مثل هذا النوع من المنازعات في العديد من القضايا المعروضة أمامها، ومنها الدعوى التي أقامتها مؤسسة العين للرعاية الاجتماعية ضد وزير المالية بسبب رفض الأخير شمول المؤسسة بأحكام المادة (٨/٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، لتنزيل تبرعات المتبرعين للمؤسسة من دخل المكلف الخاضع للضريبة أسوة بالجهات المشمولة بالبيان رقم (١) لسنة ١٩٨٩، وقضت المحكمة بإلغاء قرار وزير المالية لمخالفته للقانون وشمول المدعي بأحكام المادة (٨/٨) من القانون المذكور، ولقد صادقت عليه المحكمة الإدارية العليا بموجب القرار التمييزي الذي قضت بتصديق الحكم المميز وردّ اللائحة التمييزية لكونه صحيحاً وموافقاً للقانون للأسباب الواردة فيه^(٩٩).

مما تقدم نخلص إلى أن لاختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أساساً فلسفياً وآخر قانونياً، الأول يتأسس على فكرة القاضي الطبيعي المختص والمستقل والمحايد، الذي ينسجم اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات والذي يحقق غايات المشرع في حماية النظام القانوني لهذه المنازعات وحماية حقوق أطرافها، أما الأساس الثاني فنجدته في المبادئ العامة للدستور كمبدأ الفصل بين السلطات وحق التقاضي ومنع تحصين أي قرار إداري عن الطعن القضائي، وكذلك في القوانين العادية التي منحت حق اللجوء إلى القضاء الإداري بوصفه القضاء الذي له الولاية في نظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة.

المبحث الثاني/ نطاق اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية

إن للمنازعات الضريبية طبيعة إدارية بحتة على الرغم من الصبغة المالية التي تتصف بها، الأمر الذي يتطلب توافر خبرات إدارية وفنية في أعضاء الجهة المختصة بالفصل في منازعاتها، لما لهذه الجهة من دور في تحقيق التوازن بين مصلحتين متناقضتين، الأولى مصلحة المكلفين بدفع الضرائب بالحفاظ على حقوقهم وحررياتهم من شطط السلطة إذا ما اعتدت عليها، أما الثانية فهي مصلحة الجهة المنفذة لأحكام القانون الضريبي، ومن ثم يتعين تحديد جهة مختصة ومستقلة ومحايدة ينسجم اختصاصها مع الطبيعة القانونية لهذه المنازعات لكي تعمل على التوفيق بين هاتين المصلحتين وبدون أدنى شك لا يوجد أفضل من القضاء الإداري للقيام بهذه الوظيفة.

وسبق أن بينا في المبحث الأول، أساس اختصاص القضاء الإداري في تسوية هذا النوع من المنازعات، ولكن ذلك لا يعد كافياً من دون معرفة نطاق هذا الاختصاص ببحث الأسلوب المتبع في تحديد اختصاص القضاء الإداري بنظر

المنازعات الضريبية في الدول محل المقارنة، وهذا ما سنتناوله في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فنناقش محل اختصاص القضاء الإداري في المنازعات الضريبية الداخلة بولاية القضاء الإداري الذي يختص وحده دون سواه بتسويتها.

المطلب الأول/أسلوب تحديد اختصاص القضاء الإداري في المنازعات الضريبية

إن مسألة تحديد الجهة المختصة بتسوية المنازعات الإدارية بصفة عامة، والضريبية منها بصفة خاصة متفرعة عن مسألة تحديد الاختصاص العام للقضاء الإداري، وإذا ما تم تحديد اختصاصه بشكل عام، بقي أن يتم تحديد المنازعات التي يعقد اختصاص النظر فيها بصفته قاضيها الطبيعي، وأن الأسلوب المتبع في تحديد الاختصاص يختلف من دولة إلى أخرى، الأمر الذي ينبغي علينا فيه بيان هذه المعايير المعتمدة في قوانين الدول محل المقارنة. عليه سنقسم هذا المطلب على فرعين، الأول نناقش فيه الأسلوب المحدد لاختصاص القضاء الإداري في قوانين الدول المقارنة، أما الثاني فنتناول فيه الأسلوب المعتمد لتحديد اختصاص القضاء الإداري في العراق.

الفرع الأول/ أسلوب تحديد اختصاص القضاء الإداري في الدول المقارنة

لقد تبنى المشرع في فرنسا طريقتين لتحديد الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، تتصف الأولى بالعمومية وتتمثل باتباع معيار عام يحدد اختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الإدارية عموماً إلا ما استثني بنص خاص، وتتسم الثانية بالتحديد أي بالنص على اختصاص إحدى جهات القضاء بتسوية هذه المنازعات بقطع النظر إن خالفت أو اتفقت مع المعيار العام^(١٠٠).

أولاً: المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية: إن الأسلوب المعتمد لتوزيع الاختصاصات بين القضاة العادي والإداري في فرنسا، هو أسلوب الولاية العامة بنظر المنازعات الإدارية كافة إلا ما استثني بنص خاص ومن

ضمنها المنازعات الضريبية^(١٠١)، إلا أن الفقه والقضاء في فرنسا لم يستقر على بيان هذا المعيار العام المحدد المتميز بالدقة الذي يمكن من خلاله تحديد اختصاص القضاء الإداري ومن ثم تمييزه عن اختصاص القضاء العادي، لذلك حاول الفقه والقضاء تبني معايير عديدة لتحديد المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية التي تتعلق بالضرائب المباشرة، بالاعتماد على طبيعة العمل الذي تقوم به الإدارة دون أن يقتصر على أطرافها فقط^(١٠٢)، ومن ثم فقد اختلفت المعايير في تحديد اختصاص القضاء الإداري ما بين أكثر من معيار، منها معيار المرافق العامة أو معيار السلطة العامة أو غيره من المعايير الأخرى، فعلى وفق معيار المرافق العامة الذي ظهر وبشكل رسمي كأساس لتحديد نطاق اختصاص القضاء الإداري في حكم لمحكمة تنازع الاختصاص الفرنسية في قضية (بلانكو) عام ١٨٧٣^(١٠٣)، التي قررت فيه أن الدعوى من اختصاص القضاء الإداري لكون الضرر قد وقع بسبب عربة تابعة لمرفق عام وبسبب نشاط مرفق عام^(١٠٤)، ويعود الفضل في إرساء هذا المعيار لجمع من الفقهاء أمثال (دوجي) و(جيز) و(وبونار) الذي يمثل لديهم معياراً لانطباق قواعد القانون الإداري ومعياراً لتحديد اختصاص القضاء الإداري^(١٠٥).

ومع التغيير الحاصل بمفهوم المرفق العام نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وظهور الأفكار الاشتراكية وازدياد دور المرافق العامة الصناعية والتجارية التي أنشأتها الدولة ممارسة لنشاط مماثل لنشاط الأفراد، فإن هذا المعيار بدأ بالانحسار وظهور معيار جديد وهو معيار السلطة العامة^(١٠٦) الذي مؤداه ممارسة الإدارة لعملها بوصفها سلطة عامة تستعمل امتيازات القانون العام، ويعد (برتملي) و (هوريو) من أشهر المنادين بهذا المعيار أساساً لتحديد اختصاص القضاء الإداري في نظر المنازعات الإدارية، فعلى سبيل المثال إن الإدارة الضريبية وهي بصدد تحديد دين الضريبة المباشرة وغير المباشرة في ذمة المكلف تستعمل وسائل غير مألوفة في القانون الخاص، إذ إن هذا التحديد لا يأتي إلا بعد إتمام عمليات إدارية عديدة، تبدأ

بحصر وعاء الضريبة ومن ثم تقدير قيمته، وتنتهي بصدور قرار الربط وهو قرار إداري قابل للتنفيذ وتصدره الإدارة بوصفها سلطة عامة، وأن أي نزاع يثار بشأنها يعد ذا طابع إداري لكونه موجهاً إلى القرارات الإدارية التي تعد من أعمال السلطة العامة واستناداً لهذا المعيار يعقد الاختصاص بنظره إلى القضاء الإداري^(١٠٧).

والجدير بالذكر أن القضاء في فرنسا اتبع هذا المعيار أساساً يحدد اختصاص القضاء الإداري في الفرائض المالية التي لا يمكن تحديدها إن كانت من الضرائب المباشرة أم غير المباشرة، فقد قضت محكمة التنازع الفرنسية في حكم لها إلى عدّ المنازعات الضريبية منازعات إدارية بوصفها تتصل بأعمال السلطة العامة وينعقد الاختصاص بنظرها للقضاء الإداري استناداً لهذا المعيار^(١٠٨).

ولقد وجهت العديد من الانتقادات لهذا المعيار منها أن الأخذ به أدى إلى صعوبات في التفسير ووضعت تطبيق القانون الإداري في حدود ضيقة^(١٠٩)، إذ إن وسائل القانون العام لم تعد تشمل فقط الامتيازات غير المألوفة التي لا يتمتع بها الأفراد وفقاً للقانون الخاص، وإنما تشمل القيود غير المألوفة في القانون الخاص، فتظهر بذلك الإدارة في نشاطها في ظروف غير مألوفة في القانون الخاص باستعمالها لامتيازات استثنائية وغير عادية أو بوجودها بمركز متميز عن الأفراد بقيود واستثناءات غير مألوفة في نطاق التعامل ما بين الأفراد في القانون الخاص^(١١٠).

وأمام سيل الانتقادات التي وجهت للمعايير السابقة، بزغ معيار يخلط ما بينهما، بالجمع بين عنصري المرفق العام ووسائل السلطة العامة، وأول من نادى بهذا المعيار هو الفقيه الفرنسي (دي لوبادير)، وعلى وفق هذا المعيار تعد المنازعة إدارية عندما تكون الإدارة طرفاً فيها ساعية بنشاطها تسيير المرفق العام وتنظيمه ومستعملة أساليب القانون العام لغرض تحقيق نفع عام^(١١١). فعلى سبيل المثال أن المنازعة الضريبية تتناول علاقة المكلف بالإدارة الضريبية عندما تباشر اختصاصاتها منطوية بذلك على أعمال السلطة العامة بربط الضريبة وتحصيلها مستهدفة بعملها ذلك الصالح العام،

ولذلك يجب أن يكون الاختصاص بنظر منازعاتها معقوداً للقضاء الإداري ما لم يقرر
المشرع أي استثناء بنص صريح^(١١٢).

وبذلك تختلف هذه المنازعة في طبيعتها وظروفها عن سائر المنازعات الأخرى
التي تحدث بين الإدارة والأفراد، وأن الاستناد إلى أحد المعيارين السابقين في تحديد
وصف المنازعة الإدارية لم يعد كافياً، وعلى الرغم من الأساس في القانون الإداري هو
معيار المرفق العام، إلا إن لزوم توفر المعيار الآخر مكمل له باستخدام وسائل القانون
العام وامتيازات السلطة العامة. وذهب الفقه أن هذا المعيار هو الأنسب لتطبيق القانون
الإداري ومن ثم تحديد نطاق اختصاص القضاء الإداري في المنازعات الإدارية بصفة
عامة، وهو أيضاً ما اعتنقه القضاء الفرنسي في أحكامه الصادرة المتعددة^(١١٣).

ثانياً: المعيار المحدد لجهة الاختصاص القضائي بتسوية المنازعات الضريبية: قد
تتجه إرادة المشرع صوب تحديد جهة قضائية محددة بنظر جانب من المنازعات
الضريبية قد تكون لأسباب سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية، لاسيما إذا تعلقت
الأمر بمالية الدولة كما فعل المشرع الفرنسي الذي أخرج المنازعات المتعلقة
بالضرائب غير المباشرة من ولاية القضاء الإداري وعهد بها للقضاء العادي، وبعض
الفقهاء قد برروا إخراج هذا النوع من المنازعات التي تتعلق بالضرائب غير المباشرة
عن ولاية القضاء الإداري إلى ظروف تاريخية معينة، فيرى الأستاذ (جيز) أن الجمعية
التأسيسية رفضت خلال الثورة الفرنسية اقتراح إنشاء محاكم إدارية في الإقليم تختص
بنظر منازعات الضرائب كافة، ومن ثم تقرر تولي الإدارة العاملة دون المحاكم نظر
تظلمات الضرائب المباشرة، أما الضرائب غير المباشرة فلقد منح نظر منازعاتها إلى
القضاء العادي، وبذلك فإنه خالف الرأي القائل بأن هذا التقسيم راجع إلى ما علق
بذهن الفرنسيين من ذكريات سيئة تتعلق بزمان الملكية القديم. لذلك حاولت الحكومة
الفرنسية إدخال الطمأنينة على قلوب المواطنين بجعل الاختصاص بنظر منازعات

الضرائب إلى المحاكم القضائية التي تعتبر الأمانة على حق الملكية وحرية الأفراد^(١١٤).

أما الأستاذ (ابل تون) فقد ذهب للقول إن اختصاص المحاكم العادية بنظر المنازعات الخاصة بالضرائب غير المباشرة يبرره اعتباران عمليان، الأول يتمثل بالرغبة في تخفيف العبء عن المحاكم الإدارية لكونها منازعات ضئيلة القيمة في أغلب الأحيان مقارنة بمنازعات الضرائب المباشرة، في حين يقع النوع الثاني من الضرائب بسببه مخالفات كثيرة من قبل الأفراد ومن ثم يتطلب توقيع عقوبات عليهم، وتعدّ هذه المحاكم مختصة بالنظر بهذه المخالفات فمن المنطقي أن يوسع من اختصاصها في شأن هذا النوع من الضرائب حتى يستطيع القضاء بهذه المخالفات بالسرعة الممكنة، وبذلك امتد اختصاصها إلى جميع المسائل التي تنشأ بسبب تطبيق قوانين الضرائب غير المباشرة^(١١٥).

الفرع الثاني/ أسلوب تحديد اختصاص القضاء الإداري في العراق

لم يسلك المشرع العراقي أيّاً من الطريقتين اللذين سلكهما المشرع الفرنسي في تحديد اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، فقد حدد في قانون مجلس الدولة الاختصاص على سبيل الحصر لمنازعات معينة^(١١٦)، واستثنى أخرى ممن عُيّن لها مرجع للطعن، فضلاً عن منازعات لم تعين لها جهة معينة للفصل بها، الأمر الذي يعني الإبقاء على النصوص القانونية التي وردت في قوانين سبقت إنشاء القضاء الإداري والتي أسندت نظر منازعات محددة إلى جهات إدارية أو لجان أو مجالس أو محاكم تابعة لجهات القضاء العادي^(١١٧).

وبذلك لم يجعل الاختصاص موقوفاً على معيار معين، والمنازعات الضريبية من ضمن المنازعات التي استثنيت من اختصاص القضاء الإداري وفقاً لقوانين خاصة، بتحديد لجان إدارية يتخللها عناصر قضائية التي سبق أن بحثنا مشروعيتها

في المبحث الأول عند مناقشة الأساس الدستوري لاختصاص القضاء الإداري وبيان موقف التشريعات الضريبية منه.

الأمر الذي يتطلب منا بحث مجال اختصاص هذه اللجان وما يخرج من اختصاصها ومن ثم يدخل باختصاص القضاء الإداري، عليه سنقسم هذا الفرع على ثلاثة أقسام، الأول نخصه لمبحث التكييف القانوني للجان الإدارية الضريبية، أما الثاني فنتناول فيه مجال اختصاصها، وفي الثالث نناقش المنازعات التي لم يعين لها مرجع للطعن.

أولاً - التكييف القانوني للجان الإدارية الضريبية: إن المشرع العراقي قد حدد لجان إدارية يترأسها قاضي للفصل في المنازعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة^(١١٨)، الأمر الذي أثار اختلافاً فقهيّاً حول مسألة التكييف القانوني لهذه اللجان بين كونها هيئات قضائية أو لجان إدارية بحتة أو ذات اختصاص قضائي.

١ - اللجان الإدارية الضريبية هيئات قضائية: ذهب جانب من الفقه إلى عدّ هذه اللجان سواء التي تتعلق بالضرائب المباشرة أم غير المباشرة هي هيئات قضائية، فعلى وفق القانون الذي حدد هذه اللجان رأى بعضهم أن قانون ضريبة الدخل النافذ تضمن قواعد خاصة لتنظيم هيكلية هذه اللجان وعملها، ومن ثم يكون المشرع قد أنشأ قضاءً ضريبياً متخصصاً بنظر المنازعات الضريبية^(١١٩).

فيما ذهب آخر للقول بأن قانون ضريبة العقار النافذ قد حدد ديوان ضريبة العقار كجهة تختص بالفصل في المنازعات التي تنور بسبب تطبيقه، وهي هيئة قضاء إداري يلجأ إليها كل من المكلف والإدارة الضريبية لحسم خلافاتهم^(١٢٠).

أما بخصوص اللجان المختصة في الضرائب الكمركية فهناك رأي ذهب إلى ضرورة إصدار قانون ينظم واجبات وحقوق أعضاء المحكمة الكمركية وإصدار قواعد إجرائية خاصة بها توسع من صلاحيتها الأمر الذي يجسد القضاء الضريبي المتخصص بنظر هذا النوع من المنازعات^(١٢١).

٢ - اللجان الإدارية الضريبية هيئات إدارية بحته: وقد أعرض اتجاه آخر عن الصفة القضائية للجان والهيئات التي حددها المشرع كجهات مختصة للفصل في المنازعات الضريبية وإن ترأسها قاضٍ، فهناك من ذهب للقول إن هذه الجهات هي هيئات إدارية بحته وأن الخبرات القانونية للقاضي والغنية للموظفين الماليين هي مبرر تعيينهم في هذه اللجان كل حسب اختصاصه الذي يمارسه^(١٢٢). فيما رأى آخر إن هذه الهيئات وأن ترأسها قاضٍ وأوكل إليها وظيفة الفصل في هذه المنازعات لكنها من الناحية الشكلية تعد مرتبطة بالإدارة، ولا تتمتع بالاستقلال الكامل وأن الاعتراض الذي يقدم لها لتتطره بوصفها الحكم والخصم في الوقت ذاته^(١٢٣).

٣ - اللجان الإدارية الضريبية لجان إدارية ذات اختصاص قضائي: مال اتجاه آخر نحو عد هذه الجهات هي لجان ذات اختصاص قضائي، فذهب جانب للقول إنها تمارس اختصاصها بالفصل في المنازعات الضريبية التي يرفعها المكلفون إليها، وإن غالبية أعضائها من الإداريين وهي تشكل بقرار إداري من الوزير المختص الذي يحدد حتى مكافأتهم، فضلاً عن كون المشرع منح أعضاءها صلاحية قاضٍ حتى وإن كان موظفاً إدارياً، وهذه الجهات لا ترتقي لمستوى القضاء لكونها تفتقر لعناصر الاستقلالية والحياد والتخصص، وأيضاً لا يمكن وصفها بالإدارية البحتة لأنها مختصة من دون غيرها بالفصل في المنازعات الضريبية^(١٢٤).

فيما برر الجانب الآخر هذا التوجه، لكون هذه اللجان وبالرغم من أن أحد أعضائها من القضاة إلا أن باقي أعضائها من الإداريين، لذا فإن الوصف المناسب لها إنها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي هذا من جانب، ومن جانب آخر إن القضايا المعروضة أمامها ليست بدعوى وإنما لا تعد بمثابة محاكم على وفق قانون التنظيم القضائي^(١٢٥).

وقد أقر آخر إن هذا التكييف مستند إلى المعيار المادي القائم على أساس طبيعة العمل ومضمونه المتمثل بالفصل في الخصومة، وإن هذه الجهات تتكون من

خليط من القضاء والإدارة^(١٢٦)، في حين هناك رأي ذهب للقول بأن هذه اللجان هي لجان إدارية منحها القانون صفة قضائية من خلال تشكيلها برئاسة قاض يعين من وزير المالية، وممارسة ذات الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية^(١٢٧).

أما فيما يخص الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة من هذه اللجان، فلقد تباينت الآراء وتضاربت حول ما إذا كانت قرارات قضائية أم إدارية، إذ اتجه جانب من الفقه على عدها من قبيل القرارات القضائية بالمعنى الدقيق لها^(١٢٨)، أما الجانب الآخر فأنكر الصفة القضائية لها وعدها من قبيل القرارات الإدارية ومن ثم فإن الجهة المختصة بنظر الطعون في القرارات الإدارية بدون أدنى شك هي محاكم مجلس الدولة^(١٢٩).

ونحن نميل إلى هذا الاتجاه الذي عدّ هذه الجهات لجاناً إدارية ذات اختصاص قضائي وإن ما يصدر منها من قرارات تعد قرارات إدارية لا أحكاماً، لكونها صادرة من جهة إدارية وهي صاحبة الكلمة العليا والوحيدة في تشكيلها، فضلاً عن كون العنصر الغالب في تشكيلها هي عناصر إدارية بحتة، والقرارات الصادرة منها تنشئ أو تعدل أو تلغي المراكز القانونية للمكلفين، وهذه القرارات لا تتمتع بحجية الشيء المقضي به على اعتبار أن هذه الحجية لا تتمتع بها إلا الأحكام الصادرة من المحاكم^(١٣٠)، ومن ثم بالإمكان الطعن بها أمام القضاء الإداري، فضلاً عن كون هذا الرأي يتوافق مع فتوى لمجلس الدولة ذهبت إلى اعتبار لجان الاستئناف المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لا ينطبق عليها وصف المحاكم وهي جهات إدارية ذات اختصاص قضائي^(١٣١).

ثانياً - حدود اختصاص اللجان الإدارية الضريبية: بالرغم من التعارض الواضح للنصوص القانونية التي يتأسس عليها عمل هذه اللجان مع النصوص الدستورية التي سبق وأن أشرنا إليها مسبقاً عند استعراض موقف التشريعات الضريبية من المبادئ الدستورية التي يبني عليها اختصاص القضاء الإداري، بيد أن الواقع العملي في الوقت

الحاضر يتطلب منا بيان حدود اختصاص هذه اللجان، ببيان المنازعات التي تختص بنظرها بنص المشرع الضريبي جراء تطبيق أحكام القوانين التي تتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي سنبينها باختصار:

١- **منازعات الضرائب المباشرة:** تتمثل الضرائب المباشرة بضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات، ولقد نظمت أحكام كل منها بقانون خاص، حدد وفقاً لها جهات معينة تختص بنظر المنازعات التي تحدث نتيجة تطبيق أحكامه. وسنقتصر ببحثنا أحكام قانون ضريبة الدخل والعقار التي تتعلق بهذا بشأن هذه الجهات دون ضريبة العرصات، إذ إن الأخيرة تضمنت نصاً يقضي بتطبيق أحكام قانون ضريبة العقار على ما يثار من منازعات تتعلق بشأنها^(١٣٢).

أ- **المنازعات في إطار قانون ضريبة الدخل:** إن المشرع في قانون ضريبة الدخل قد نظم وسائل الاعتراض على ثلاث مراحل، الأولى تتمثل بالاعتراض أمام السلطة المالية^(١٣٣)، والثانية أمام لجان استئنافية^(١٣٤)، أما المرحلة الأخيرة فأمام الهيئة التمييزية^(١٣٥).

أما موضوع الاعتراض فيقتصر على كل ما يرتبط بتقدير الدخل والضريبة فقط، ومن ثم فإن الاعتراضات التي لا يتعلق موضوعها بمقدار الدخل والضريبة أو تتعلق بهذا الموضوع إلا أن المشرع منع الاعتراض عليها بنص صريح لتخرج من اختصاص هذه اللجان^(١٣٦).

ب - **المنازعات في إطار قانون ضريبة العقار:** إن المشرع في قانون ضريبة العقار لم يخرج عن الاتجاه الذي سلكه في قانون ضريبة الدخل بتحديد وسائل الاعتراض على قرارات السلطة المالية وعلى مرحلتين، الأولى تخص المكلف، إذ أجاز للمكلف الاعتراض أمام لجان التدقيق للمطالبة بإعادة النظر في التقدير الذي أجرته لجان التقدير في مركز المحافظة أو الأفضية بعد توافر شروط معينة تتمثل بأن يقدم الاعتراض خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ بالتقدير وأن يدفع المكلف نصف مبلغ

الضريبة المستحقة خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض وبعبارة يكون قرار لجنة التقدير نهائياً^(١٣٧).

أما المرحلة الثانية فلقد أجاز المشرع للمكلف الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار على قرارات لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه، وكذلك أجاز للسلطة المالية الاعتراض لدى الديوان على قرارات لجنة التدقيق خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ، وللديوان صلاحية إلغاء القرار أو الاجراء المعترض عليه أو تأييده أو تعديله ويكون قراره باتاً^(١٣٨).

٢ - **منازعات الضرائب غير المباشرة:** من أبرز الضرائب غير المباشرة هي الضرائب الكمركية والضرائب على التداول، ولقد عالج المشرع المنازعات التي تطرأ بسبب تطبيق قانون الكمارك وقانون التسجيل العقاري بإسناد نظرها إلى جهات معينة وهي الآتي:

أ - **المنازعات في إطار قانون الكمارك:** تناول المشرع العراقي الضرائب الكمركية بالتنظيم والتفصيل، وحدد طريقاً يلجأ اليه المكلف للاعتراض على قرارات الإدارة الكمركية، بتحديد جهات مختصة تتمثل بالهيئة الاعتراضية والمحكمة الكمركية والهيئة التمييزية^(١٣٩)، ولقد حدد المشرع اختصاص الهيئة الاعتراضية بالنظر في اعتراضات المكلف ضد قرارات الدائرة الكمركية التي تتعلق بمواصفات البضاعة ومنشأها أو قيمتها خلال مدة سبعة أيام من تاريخ التبليغ بالقرار^(١٤٠)، وأن الاعتراض على هذه المسائل في حقيقته اعتراض على مقدار الضريبة إذ أن الحالات المذكورة تعد من محددات وعاء الضريبة وهي تسهم في تقدير سعر البضاعة ومن ثم يحدد مقدار الضريبة الواجبة الدفع^(١٤١).

أما المحكمة الكمركية والهيئة التمييزية فلقد منحها المشرع صلاحية النظر في المنازعات ذات الطبيعة الجنائية ومنها جرائم التهريب التي تتعلق بالدعاوى المرفوعة من الإدارة الكمركية ضد المكلف، وكذلك تختص بنظر قرارات تحصيل الضريبة والملاحقة الإدارية اللتين تعدان مرحلتين لاحقتين على عملية تقدير الضريبة وفرضها

وكذلك تعدان من إجراءات ملاحقة المخالفين^(١٤٢)، نلاحظ أن هذين الاختصاصين الأخيرين ليسا ذا طبيعة جنائية بقدر كونهما ذا طبيعة إدارية، ومن ثم فإن اختصاص المحكمة الكمركية فيها يكون محل نظر.

ب- المنازعات في إطار قانون قيمة العقار ومنافعه: أما بخصوص ضرائب التسجيل التي تعد أحد أنواع الضرائب على التداول، والتي أطلق عليها المشرع اسم (رسم) والتي رأى بعضهم إن هذه التسمية وردت خطأ، إذ إنها فريضة مالية تجبى جبراً وتحمل معاني الضريبة^(١٤٣)، والملاحظ بهذا الشأن إن المشرع لم ينظم هذا النوع من الضرائب في قانون ضريبي خاص، بل نجدها في قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١^(١٤٤)، وقانون رسوم التسجيل العقاري رقم (١٦٢) لسنة ١٩٧٤^(١٤٥)، وقانون الرسوم العدلية رقم (١١) لسنة ٢٠١٥ المعدل^(١٤٦).

إن هذه الضرائب تفرض عند تسجيل التصرفات القانونية الناقلة للملكية، ولقد بيّن قانون تقدير قيمة العقار ومنافعة آلية الاعتراض على مثل هذا النوع من الضرائب، فأجازت لدائرة التسجيل العقاري والسلطة المالية والجهة التي جرى الكشف لمصلحتها أو بطلبها والمتعاقدين وأصحاب الحقوق العينية الأصلية في العقار محل الكشف الاعتراض لدى لجنة تسمى (لجنة الاعتراض)، يؤلفها الوزير ويتأسسها قاضٍ وعضوية ممثل عن وزارة المالية وموظف فني، على قرارات فرض الضريبة التي تنصب على قيمة العقار الذي تقدره لجنة الكشف باعتبار هذه القيمة هي أساس احتساب سعر الضريبة، وكذلك البيانات الواردة في محضر الكشف خلال سبعة أيام من تأريخ تنظيم محضر الكشف، ولا يحق للمكلف الاعتراض على قرارات لجنة الكشف بعد دفعه الرسوم والضرائب، وإن القرارات التي تصدرها هذه اللجنة قطعية ومن غير الممكن الطعن بها أمام أية جهة^(١٤٧).

ثالثاً - المنازعات الخارجة عن اختصاص اللجان الإدارية الضريبية: هناك منازعات تتعلق بالضرائب تقع خارج اختصاص هذه الجهات تتمثل بالآتي:

١ - **التقدير بالاتفاق:** يعرف الاتفاق الضريبي بأنه تصرف قانوني أو عمل إرادي يتم بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الضريبية المختصة في شأن ربط الضريبة وتحصيلها، وهذا التصرف القانوني أو العمل الإرادي يتم بالحوار بين أطراف الالتزام الضريبي، بهدف الوصول إلى توافق حول تحديد وعاء الضريبة، وانتهاء المنازعة الضريبية القائمة بينهما^(١٤٨).

إن المشرع الضريبي قد عالج الاتفاق الضريبي بجانب واحد فقط، بنصه على موضوع تقدير الدخل الذي يكون محلاً للاتفاق بين المكلف والسلطة المالية^(١٤٩)، أي إن الاتفاق يكون على موضوع مقدار الدخل، ولا تتصرف إلاً بحدود هذا الاتفاق ومن ثم فإن باقي مراحل التقدير تعد تقديراً اتفاقياً بمقدار السماحات وأسعار الضريبة ومقدار الضريبة النهائي، وهي هنا تعد من المنازعات التي لم يعين مرجع للطعن بها ومن ثم بالإمكان الطعن بها أمام القضاء الإداري، لكون اعتبارات العدالة الضريبية تقتضي افساح المجال أمام المكلفين بدفع الضرائب للمنازعة بمقدار الضريبة النهائي وإن اتفق مع الإدارة الضريبية على مقدار الدخل الإجمالي^(١٥٠).

٢ - **المنازعات التي لا تتعلق بتقدير الدخل والضريبة:** قد تصدر من الإدارة الضريبية قرارات لا تتعلق بتقدير الدخل أو الضريبة وتؤثر بالمراكز القانونية للمكلفين، ومن ثم لا تدخل باختصاص هذه اللجان، إذ إنها منازعات ضريبية مستقلة عن عمليات التقدير التي يطعن بها أمام هذه الجهات، كما هو الحال عندما تصدر الإدارة الضريبية قرارات بتأخير المكلف أو منعه من السفر أو قرارات تزويد الدوائر بمعلومات عن المكلف وقرارات الحجز الاحتياطي على أموال المكلف^(١٥١).

وكذلك القرارات المتعلقة بفرض الفوائد القانونية أو إلغائها التي تتخذ جراء عدم قيام المكلف بدفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد قانوناً، وهو ما أكدته اللجنة الاستئنافية الأولى بعدم اختصاصها بنظر هذه المنازعات كونها تضمنت مسائل خارج اختصاصها^(١٥٢).

والأمر ذاته ينطبق على الأعمال الصادرة من السلطة المالية أو أحد موظفيها التي تلحق ضرراً بالمكلفين والذي يترتب عليها المسؤولية المدنية نتيجة الأخطاء المرتكبة، والذي أكدته اللجنة الاستئنافية الأولى في أحد قراراتها أن نظر هكذا مسائل يقع خارج اختصاصها الذي يقتصر على النظر في تقدير الضريبة أو الغائها أو تعديلها أو تأييد قرار السلطة المالية^(١٥٣). وكذلك القرارات العامة الصادرة من الجهات الإدارية المختلفة التي تتعلق بالضريبة والتي تكون بشكل أنظمة أو تعليمات أو ضوابط أو تعاميم وهي تتضمن مخالفة لقواعد القانون العادي، فكل هذه القرارات خارج اختصاص هذه اللجان^(١٥٤).

٣ - المنازعات التي لم يعين لها مرجع للطعن: هناك منازعات تتعلق بالضرائب المشرع لم يعين لها مرجعاً للطعن كما في المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢^(١٥٥)، التي هي أحد أنواع الضرائب على التداول والتي أطلق عليها المشرع تسمية (رسم)، وذهب بعضهم للقول إن هذه التسمية غير سليمة من الناحية القانونية إذ إنها في حقيقتها ضريبة بكل ما تحمله هذه الكلمة من معنى^(١٥٦).

إن المشرع العراقي في هذا النوع من الضرائب لم يسند لأية جهة قضائية كانت أم إدارية ذات اختصاص قضائي، صلاحية نظر المنازعات التي تنشأ نتيجة تطبيق أحكام هذا القانون، وإنما اقتصر الاعتراض لدى الوزير المختص عند حصول غموض أو خلاف في خضوع الورقة للرسم أو تعيين مقداره، وللوزير أن يقرر خضوع الورقة للرسم من عدمه أو تعيين مقدار الرسم الذي تخضع له الورقة^(١٥٧).

الأمر ذاته ينطبق على ضريبة المبيعات^(١٥٨)، التي لم يحدد لها جهة لنظر الاعتراضات التي تنشأ نتيجة تطبيق أحكام النصوص القانونية التي تنظمها، ومن ثم فإن على القضاء الإداري أن يأخذ دوره في تسوية المنازعات الضريبية كافة، سواء التي رسم لها القانون طريقاً للاعتراض عليها أمام السلطة المالية أو التي لم يعين لها مرجعاً للطعن، بصفته قاضيها الطبيعي واختصاصه ينسجم مع طبيعة هذه المنازعات^(١٥٩).

المطلب الثاني/ محل اختصاص القضاء الإداري في المنازعات الضريبية

يعد الدور الذي يمارسه القضاء الإداري بالرقابة على أعمال الإدارة، التطبيق الأمثل لمبدأ حق التقاضي المكفول دستورياً للمواطنين جميعاً في المحاكمة بأنواعها ودرجاتها المختلفة، لأن هذه الرقابة تعد من أهم مقومات الدولة القانونية بما تمثله من ضمانة فعالة وناجعة، ففعاليتها تتجسد بخضوع الإدارة للقانون، أما نجاعتها فيما توفره من حماية لحقوق الأفراد وحياتهم العامة من تعسف السلطة العامة، والملجأ الذي يلوذ إليه الفرد لإنصافه من إجراءات الإدارة المعيبة، فتحكم له بإلغاء الاجراء أو تعويضه عما أصابه من الضرر أو بكلاهما^(١٦٠).

الأمر ذاته ينطبق على ما يصدر من الإدارة الضريبية من إجراءات تتعلق بتطبيق أحكام القانون الضريبي، والتي يعترض عليها المكلفون ويختص القضاء الإداري بالفصل في المنازعات التي تنشأ نتيجة ذلك لأنه قاضيها الطبيعي. لذا يتعين علينا بحث محل اختصاص القضاء الإداري في هذه المنازعات، ببيان النظريات التي تدعم هذا الاختصاص وهذا ما سنتناوله في الفرع الأول، أما في الثاني فسناقش المنازعات الضريبية الداخلة باختصاص القضاء الإداري.

الفرع الأول/ النظريات الداعمة لاختصاص القضاء الإداري في المنازعات الضريبية

بعد أن اتضح الأسلوب المعتمد في تحديد اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية، وتبين أن مسلك المشرع العراقي يختلف عما سلكه المشرع في قوانين الدول المقارنة، بإسناده الاختصاص بنظرها إلى جهات إدارية يرأسها قاض وتتكون من موظفين إداريين، وأن أساس مشروعية اختصاصها ودستوريته هش، ويتضارب مع أحكام الدستور الحالي الذي كفل حق التقاضي ومنع تحصين القرارات الإدارية من الطعن، وأن نطاقه محدد بمسائل معينة الأمر الذي يعني عدم اختصاصها

بنظر الكثير من المنازعات التي توصف بكونها إدارية. ومن ثم فإن القاضي الطبيعي لهذه المنازعات يجب أن يأخذ دوره المحدد له قانوناً الذي ينسجم مع طبيعتها القانونية، والذي يهدف إلى تجنب التفريط في مصلحة المكلف وحقوقه المالية أو الإفراط في مصلحة الخزينة العامة.

إن اختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية تدعمه قواعد ونظريات متعددة تسعى لتحقيق الغاية ذاتها، تتمثل بنظرية الاختصاص ونظرية الطعن الموازي ونظرية الأعمال المنفصلة:

أولاً - نظرية الاختصاص القضائي: لتسليط الضوء على هذه النظرية التي تدعم اختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية دون غيرها من الجهات الأخرى على حد سواء القضاء العادي أم اللجان والهيئات ذات الاختصاص القضائي، لذا يتعين علينا تعريف الاختصاص ومن ثم بيان مجال تطبيق هذه النظرية على منازعات الضرائب.

١ - تعريف الاختصاص القضائي: إن الاختصاص هو سلطة قضائية يتمتع بها قاض أو جهة قضائية، ويخول لها حق النظر والفصل في القضايا المرفوعة إليها، وينتج عنه الانفراد بولاية القضاء أما بصفة العموم في الأمكنة والحوادث والأزمات جميعها، وأما في زمان ومكان معينين أو حادثة معينة^(١٦١).

وعلى وفق هذا المفهوم تختلف عن فكرة الولاية القضائية والتي يراد بها سلطة القضاء وتثبت لجميع المحاكم، ويتم توزيع هذه الولاية بين الجهات القضائية المختلفة التي تختص كل واحدة منها في القضايا التي ترفع أمامها وتختص بنظرها حسب نوعية المنازعة وطبيعتها. فالولاية أعم من الاختصاص لأنها سلطة الحكم على وفق القانون والتي تمنح للمحاكم كافة، على عكس الاختصاص الذي هو نصيب كل محكمة من هذه الولاية^(١٦٢)، ومن ثم فإن القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص العام بنظر سائر المنازعات الإدارية، ومنها القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية

التي تتعلق بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل أو أي إجراء آخر تنفيذاً لأحكام القانون الضريبي، وتطبيقاً لأي معيار معتمد عليه لتحديد هذا الاختصاص^(١٦٣).

٢- مجال تطبيق نظرية الاختصاص على المنازعات الضريبية: في ظل القوانين الضريبية التي حددت جهات إدارية لنظر الاعتراضات التي يثيرها المكلفون على قرارات السلطة المالية في العراق، رأى بعضهم إن الأعمال التي ترفض هذه اللجان النظر بها لكونها تخرج عن الاختصاص الموضوعي لها على الرغم من كونها تتعلق بالشؤون الضريبية كفرض جزاءات مالية أو المطالبة بالتعويض وغيرها، فطبقاً للقواعد العامة فإن القضاء الإداري يختص بنظرها بوصفه صاحب الاختصاص الأصلي للنظر بالطعون الإدارية كافة والذي يملك حق إلغاء القرارات الإدارية والتعويض عن الأضرار التي قد تسببها^(١٦٤).

ومن جانبنا نميل إلى هذا الرأي لأنه ينسجم مع نصوص الدستور التي كفلت حق التقاضي للجميع ومن حق كل فرد اللجوء إلى القضاء، وأن هذه الجهة ينسجم اختصاصها مع الطبيعة القانونية لهذه المنازعات، ومن ثم فإن القضاء الإداري يختص بنظر المنازعات الضريبية كافة، على حد سواء الداخلة باختصاص اللجان الإدارية الضريبية أو التي تخرج من اختصاصها أو التي لم يعين لها مرجع للطعن القضائي.

ثانياً - نظرية الدعوى الموازية: يراد بالدعوى الموازية بأنها الدعوى التي تنظرها جهة قضائية لا تدخل في ضمن القضاء الإداري لها الاختصاص في نظر دعوى قضائية وحسمها، وتكون نتيجة الحسم مشابهة للنتيجة التي يمكن أن يحصل عليها صاحب الشأن عند رفع دعواه ذاتها أمام القضاء الإداري^(١٦٥).

وتطبيقاً لهذه النظرية في مجال المنازعات الضريبية، ذهب الفقيه (لافيير) بأن الطعن الموازي في مثل هذه المنازعات بإسناد الاختصاص بنظرها إلى جهات أخرى غير مجلس الدولة وحرمان الأفراد من الطعن أمامه، يؤدي في النتيجة إلى أن الأفراد

يرفعون قضايا متعددة بشأن قرار واحد معيب، فأية جهة أخرى غير مجلس الدولة لا تستطيع أن تحكم بإلغاء لائحة تفرض رسماً، ومن ثم فإن المكلف يرفع دعوى مستقلة كلما طبقتها الإدارة عليه، بينما في حال رفعت الدعوى أمام مجلس الدولة فإن بدعوى إلغاء واحدة يستطيع المكلف أن يتخلص من تلك اللائحة من دون أن يرفعها مرة أخرى^(١٦٦).

أما فيما يتعلق بتطبيق هذه النظرية في العراق، فبعض الباحثين ذهب للقول وعلى الرغم من أن المشرع لم ينص صراحة على طريق الطعن الموازي في قانون مجلس الدولة، إلا أنه تبنى هذه الفكرة بشكل غير مباشر عندما أشار إلى عدم اختصاص محكمة القضاء الإداري بالقرارات التي رسم لها القانون طريقاً للطعن فيها^(١٦٧)، فهذه العبارة الأخيرة تشير إلى فكرة الطعن الموازي بالحالات التي يعين القانون لها مرجعاً قضائياً يطعن أمامها بالقرارات الصادرة من الإدارة والتي تستبعد بشكل صريح من رقابة محكمة القضاء الإداري^(١٦٨).

وترتيباً على ما تقدم، يتضح لنا أن هذه الجهات التي حددها المشرع كجهة مختصة لنظر الطعون الضريبية هي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي وأن نظر المنازعات أمامها لا يصل لمرحلة التقاضي، إذ لا تتوافر فيها صفة الحياد والاستقلالية والتخصص، فضلاً عن أن الحكم الذي يصدر من هذه اللجان لا يؤدي بنتائج متعادلة لحكم دعوى الإلغاء، والذي ينال الحجية المطلقة قبل الكافة، وبذلك لا تتحقق فكرة الطعن الموازي على هذه المنازعات، ومن ثم فإن القضاء الإداري هو الجهة المختصة بنظرها لكونه صاحب الاختصاص العام بنظر المنازعات الإدارية.

ثالثاً - نظرية الأعمال المنفصلة: ابتكر هذه النظرية مجلس الدولة الفرنسي وطبقها على العقد الإداري، لأن القرار المنفصل يسهم في تكوين هذا العقد، كما أنه يمهد لإبرامها ويستهدف إتمامها، ويختلف بطبيعته عن طبيعة هذا العقد فهو لا يدخل في نطاق الرابطة التعاقدية، ويمكن الطعن فيه بدعوى الإلغاء^(١٦٩).

أما في المجال الضريبي فيراد بالقرارات القابلة للانفصال بأنها (القرارات التي لا تتصل مباشرة بإجراءات ربط أو تحصيل الضريبة، ولا يكون لها تأثير مباشر على الفريضة المالية سواء أكانت من الضرائب أو الرسوم)^(١٧٠). والأصل أن منازعات القرارات الإدارية المركبة المرتبطة بالعمليات الضريبية تخضع للنظام القانوني للدعوى الضريبية، بصرف النظر عن الجهة المختصة بنظرها سواء كانت جهة قضاء إداري أم عادي أم جهات إدارية شبة قضائية، إلا أن القضاء الفرنسي فرق بين تلك القرارات المركبة المتصلة بالعمليات الضريبية وأخرى قابلة للانفصال ذاتياً وموضوعياً عن العملية الإدارية الضريبية، فضلاً عن القرارات العامة (اللوائح أو القرارات التنظيمية) المتعلقة بالعملية الضريبية والتي بالإمكان قبول دعوى الإلغاء ضدها أمام القضاء الإداري بصورة مستقلة عن الدعوى الضريبية^(١٧١).

وذهب بعضهم إلى القول إن الأعمال التنظيمية التي تنشئ الضريبة أو التي تحدد الوعاء أو القيمة أو المعدل لها، هي أعمال منفصلة عن الدعوى الضريبية التي قد تخضع أما لاختصاص المحاكم الإدارية وأما للمحاكم العادية تبعاً للقانون الذي ينظم الجهة المختصة بنظر هذه المنازعات، ومن ثم فإن القضاء الإداري هو المختص بنظر هذه الأعمال التنظيمية بصفته قاضي القانون العام والمختص بنظر سائر المنازعات الإدارية^(١٧٢).

وقد اتجه القضاء الفرنسي للأخذ بهذه النظرية انطلاقاً من الحكم الذي أصدره مجلس الدولة في قضية (MARTIN) سنة ١٩٠٥، الذي أجاز الطعن في القرارات الإدارية المنفصلة^(١٧٣)، وكذلك الأحكام الصادرة عند الطعن من قبل الغير عند الاعتراض على القرارات الإدارية الضريبية المركبة، كما في الحكم الصادر في قضية (بلدية بانو) سنة ١٩١١، وقضية (بلدية ديني) سنة ١٩٣٦، وقضية (مدينة بريست) سنة ١٩٥٦، وقضية (بلدية مودون) سنة ١٩٦٢^(١٧٤).

أما في العراق، فذهب بعضهم إلى أن بالإمكان الاقتباس من هذه النظرية وتطبيقها على الطعون الضريبية، إذ إن الكثير من المنازعات التي تتعلق بالضرائب ترفض اللجان الإدارية الضريبية نظرها، على أساس أنها واقعة خارج اختصاصها، كما في قرارات الإدارة الضريبية المتعلقة بفرض إضافات مالية أو القرارات التي تصدر من الإدارة أو من موظفيها وينجم عنها ضرر بالمكلفين ويستحقون على أثرها التعويض أو القرارات التي يشوبها أحد عيوب الإلغاء، وتطبيقاً لهذه النظرية فإن القضاء الإداري هو المختص بتسويتها لكونه قاضيها الطبيعي المختص بنظر سائر المنازعات الإدارية^(١٧٥).

الفرع الثاني/ المنازعات الضريبية الداخلة باختصاص القضاء الإداري

بعد أن بينا أن هناك نظريات سائدة لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق أحكام القوانين الضريبية، يتعين علينا بحث المنازعات الضريبية التي يختص بنظرها القضاء الإداري، أما ما يخرج عن اختصاصه فارتأينا عدم الخوض في مضماره، واقتصر البحث على المنازعات التي يفصل بها فقط والتي تتعلق بقرارات فرض الضريبة وتحصيلها، ونظر الطعون على القرارات الإدارية الضريبية، وكذلك دعاوى التعويض عن الضرر الناتج من أخطاء الإدارة وموظفيها.

أولاً: المنازعات الضريبية المتعلقة بربط (فرض) الضريبة وتحصيلها: تعد مرحلة ربط الضريبة وكذلك تحصيلها من المراحل المهمة في التنظيم الفني للضريبة، إذ تعد هاتان المرحلتان وما يثار بشأنهما من خلافات بين طرفي المنازعة من أهم مراحل العملية الضريبية، الأمر الذي يتعين علينا بحثهما بقسمين وكالآتي:

١ - منازعات ربط (فرض) الضريبة: يراد بمنازعات ربط الضريبة الطعون القضائية التي ترفع أمام القضاء على أثر قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات المتعاقبة التي تشارك بربط الضريبة، وللوصول إلى ربطها ينبغي توافر الواقعة المنشئة لها وتقدير

وعائها وتطبيق السعر المنصوص عليه قانوناً على الإيرادات الخاضعة للضريبة عند تحقق الواقعة المنشئة^(١٧٦).

إن مصطلح الربط استعمل في قوانين الدول محل المقارنة للدلالة على تحديد الإدارة الضريبية المبالغ التي يطالب بها المكلفون لتطبيق سعر الضريبة على المبلغ الصافي بعد تحديد مقدار الوعاء والإعفاءات^(١٧٧).

أما في العراق فإن المشرع لم يقف على مصطلح معين للتعبير عن هذا التحديد بل سلك سبلاً شتى، فتارةً يستعمل مصطلح فرض الضريبة^(١٧٨)، وأخرى يستعمل مصطلح تقدير الضريبة^(١٧٩)، فضلاً عن استعماله لمصطلح استيفاء الضريبة^(١٨٠). وقد انتقد هذا المسلك وُعد من عيوب الصياغة التشريعية التي تترك أثراً يؤدي إلى الخلاف عند تفسير النصوص القانونية، فضلاً عن أن بعض هذه المصطلحات لا تعبر عن حقيقة الربط أو الخضوع للضريبة كما في المصطلحين الأخيرين، ورأى بعضهم أن مصطلح (فرض الضريبة) هو الأقرب لهذه الدلالة وهو ينسجم مع صياغة المشرع الدستوري، ونحن نرجح هذا الرأي ونوصي بإتباعه^(١٨١).

إن هذه المنازعات تدور في أساسها على نوعين، الأول يتعلق بإلغاء الربط أو تخفيضه أو باسترداد الضريبة، أي تدور حول قرار الربط فيما يتضمنه من عناصر لا تتفق وأحكام القانون على حد سواء تعلقت بالخضوع للضريبة أو من حيث مقدار الدين أو إجراءات الربط، وفي هذه المرحلة تكون للقاضي الضريبي سلطة تعديل الربط بما يتفق والعناصر المختلفة التي يتكون منها المركز القانوني للمكلف، أما الثاني فيتعلق بطلبات تطبيق الحقوق والاعفاءات، والربط هنا تم إجراءه على وفق أحكام القانون، إلا أن واقعة استجدت أو تم تصرف يرتب عليه القانون أثراً يعد سبباً يوجب تدخل الإدارة لتعديل القرار أو سحبه على النحو الذي يتطلبه القانون، وهذه المنازعات تعد من منازعات القانون العام^(١٨٢).

والتشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة قد حددت الجهات المختصة بنظر منازعات ربط الضرائب، ففي فرنسا عهد الاختصاص إلى القضاء الإداري نظراً لأن الطعن يتناول قرارات إدارية^(١٨٣).

أما في العراق فلقد أُسندت مهمة الفصل في هذه المنازعات إلى اللجان الإدارية التي نصت عليها القوانين الضريبية، على الرغم من كونها منازعات ذات طبيعة إدارية يختص بنظرها القضاء الإداري لذلك نأمل من المشرع التعجيل بإلغاء هذه اللجان لكي لا يُحرم المكلفون من اللجوء إلى القضاء^(١٨٤).

٢- **منازعات التحصيل:** إن العلاقة التي تنشأ بين الدولة والمكلفين بدفع الضريبة هي علاقة مديونية مصدرها القانون، وتتطوي على جانبين، الأول الطرف الدائن المتمثل بالإدارة الضريبية، والثاني الطرف المدين المتمثل بالمكلف بالضريبة ويطلق على هذه العلاقة دين الضريبة، إذ يلتزم المكلف بدفع ما بذمته من مبالغ نقدية بدون مقابل إلى الطرف الأول^(١٨٥).

إن هذا النوع من المنازعات يتعلق بالتزام المكلف بالوفاء بدين الضريبة من جهة، وكذلك بالإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية لتنفيذ هذا الالتزام جبراً من جهة أخرى، فأساس هذه المنازعات يتعلق بإجراءات التحصيل جبراً على المكلفين^(١٨٦). إذ عندما تُشرع الإدارة الضريبية في تحصيل هذا الدين تتخذ بمجموعة الإجراءات لضمان تحصيله ونقل الضريبة من ذمة المكلف بدفعها إلى الخزينة العامة وعلى وفق القواعد القانونية الضريبية المطبقة في هذا الصدد، كالحجز على أموال المدين الذي يسبقه إعلان تنبيه بالأداء ومن ثم إنذاره بالحجز وهذه المرحلة تالية لمرحلة ربط الضريبة، وفي حال لم يتم المكلف بسداده طوعياً قد تثار الخلافات نتيجة الإجراءات التي تتخذها الإدارة^(١٨٧).

وقد تبين موقف التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة من تحديد الجهة المختصة بنظر هذا النوع من المنازعات، ففي فرنسا تنقسم ما بين جهتي القضاء

الإداري والعادي، إذ فرّق المشرّع الضريبي ما بين المنازعات التي تتعلق بقرار التحصيل وتلك التي تتعلق بشكل قرار التحصيل، الأولى أُطلق عليها منازعات (معارضة الإيجابار على الأداء) التي ترفع على حسب التقسيم المعتمد في توزيع الاختصاص في المنازعات الضريبية إذا ما تعلقت بالضرائب المباشرة أو ضرائب على رقم الأعمال فيختص بنظرها المحاكم الإدارية، أما التي تتعلق بمنازعات الضرائب غير المباشرة فيختص بنظرها القضاء العادي. أما الثانية التي تتعلق بشكل قرار التحصيل والتي تسمى بمنازعات (معارضة التحصيل الجبري) فالجهة المختصة بنظرها هي القضاء العادي، بقطع النظر كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة^(١٨٨).

وأما في العراق فإن القوانين الضريبية تباينت في مدى اختصاص الفصل بهذا النوع من المنازعات فقد عقد اختصاص الفصل بمنازعات تحصيل ضريبة الكمارك للمحكمة الكمركية^(١٨٩)، في حين أن اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية في قانون ضريبة الدخل لم ينص على اختصاص هذه اللجان على حالة الاعتراض على صحة قرار وإجراءات تحصيل دين الضريبة^(١٩٠) الأمر الذي يقتضي تدخلاً تشريعياً عاجلاً بإلغاء هذه اللجان أياً كان نوعها وإسناد الاختصاص بنظر هذه المنازعات للقضاء الإداري كونه قاضيها الطبيعي المختص والمحيد.

ثانياً- المنازعات الضريبية المتعلقة بنظر الطعون على القرارات الإدارية الضريبية: يهدف المكلف في هذا النوع من المنازعات إلى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة، على حد سواء فردية كانت أم تنظيمية التي تصدر من جانب الإدارة الضريبية خلال مراحل عمليات الضرائب، وعلى قدر تعلق المنازعة بإلغاء قرار إداري فإن الجهة المختصة بنظرها هي محكمة القضاء الإداري^(١٩١)، ومن ثم تطبيق الأحكام العامة الواردة في قانون مجلس الدولة، ولبحث موضوع المنازعات التي تتعلق بالقرارات الإدارية الضريبية يتعين علينا تعريفها ومن ثم بيان أنواعها:

١ - تعريف القرارات الإدارية الضريبية: تقوم الإدارة الضريبية وهي بسبيل القيام بوظيفتها تنفيذاً لأحكام القانون الضريبي بإصدار جملة من القرارات الإدارية تحدد فيه الشخص الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة التي يتوجب عليه أدائها لخزينة الدولة، ولقد حاول بعضهم وضع تعريف يحدد هذه القرارات فعرّفها بأنها (قرارات صادرة عن الإدارة الضريبية تطبيقاً للقانون في ظل مجموعة من الحقائق التي يتم التوصل إليها من خلال اتباع سلسلة من الطرق والإجراءات التي تمكنها في النهاية من الوصول بشكل واقعي إلى تحديد وعاء الضريبة ومقدارها)^(١٩٢). وذهب آخر إلى القول إنها القرارات الصادرة من جهة الإدارة وهي تجسد إرادة المشرع وتحدد دين الضريبة الذي نشأ بالقانون الضريبي، والذي يتم التوصل إليه عن طريق دراسة طبيعة نشاط المكلف، ويشتمل على اسمه والوعاء الخاضع للضريبة والسعر اللازم للتطبيق^(١٩٣).

إن الملاحظ في التعريفات آنفة الذكر أن مضمون هذه القرارات يقتصر على تحديد الشخص الخاضع للضريبة ووعاء الضريبة، في حين أن مهام الإدارة الضريبية وهي بصدد تطبيق أحكام القانون الضريبي إصدار القرارات الإدارية بما هو أوسع ما تم ذكره لتشتمل القرارات الإدارية النهائية كلها التي تتعلق بالشؤون الضريبية خلال مراحل العملية الضريبية، كالقرارات الإدارية التنظيمية وقرارات التقدير الضريبي والقرارات التمهيدية القابلة للانفصال عن العملية الضريبية، وكذلك قرارات الحجز الاحتياطي والتنفيذي وقرارات تأخير المكلف أو منعه من السفر، والجزاءات المالية وغيرها الكثير.

عليه نقترح التعريف الآتي للقرارات الإدارية الضريبية التي نرى بأنها (القرارات الإدارية النهائية التي تصدرها الإدارة الضريبية وهي بصدد تطبيق أحكام القانون الضريبي، خلال مراحل عملها ابتداء من قرار تقدير الضريبة وما يتضمنه من قرارات فرعية، وصولاً لقرارات تحصيل دين الضريبة وما يتخللها من قرارات فرعية).

إن القرارات الإدارية الضريبية شأنها شأن أي قرار إداري آخر يصدر من جهة الإدارة، يكون له عناصر وأركان يتطلب توافرها لكي يتصف بأنه قرار إداري، ومن ثم يخضع لرقابة القضاء الإداري. فالقرار الإداري الضريبي يتمثل بكونه عملاً قانونياً تقوم به الإدارة الضريبية، تهدف منه إحداث آثار قانونية معينة تتمثل فرض ضريبة معينة أو إعفائها أو تحصيلها أو أي إجراء آخر يتخذ تطبيقاً للقانون الضريبي على شخص ما. وأن يكون هذا العمل صادراً من جهة إدارية وطنية، وكذلك يجب أن يصدر بالإرادة المنفردة للإدارة، إذ إن هذه الصفة الجبرية هي أساس تمتع الإدارة بحرية إصدار القرارات الضريبية من دون أن يتوقف على إرادة المتخاطبين لكون الأفراد ملزمين بدفع الضرائب سواء قبلوا بها أم لم يقبلوا، وكذلك يجب أن يكون القرار الإداري الضريبي سليماً من الناحية القانونية بتوافر مقاومات صحة هذا القرار بعدم وجود عيب في أحد أركانه الداخلية أو الخارجية^(١٩٤).

٢ - أنواع القرارات الإدارية الضريبية القابلة للطعن بالإلغاء: تتعدد وتتنوع القرارات التي تصدرها جهة الإدارة الضريبية، على وفق طبيعة الزاوية التي ينظر إليها لهذا القرار، فمن زاوية الأثر القانوني الذي يرتبه القرار الإداري تصنف إلى قرار منشئة وأخرى كاشفة، أما من ناحية تكوينها فهناك قرارات بسيطة وأخرى مركبة، وأما من جانب مدى عموميتها فتصنف إلى قرارات فردية وأخرى تنظيمية. وسنقتصر في هذه الفقرة على بحث الجانب الأخير، كونه يثير الجدل في المجال الضريبي أكثر من غيره، فالقرارات الفردية تصدر بحق فرد أو أفراد معينين بذواتهم لتطبق على حالات محددة، ومن ثم فإن هذا القرار ينشئ أو يعدل أو يلغي مركزاً قانونياً لفرد معين، أما القرارات التنظيمية فإنها تتضمن قواعد عامة مجردة تطبق على من تتوافر به الشروط التي تنطبق عليه والتي تتضمنها تلك القواعد ومن ثم لا يحدد مقدماً الأشخاص الذي تحكمهم القواعد لا بذواتهم ولا بأسمائهم ومثالها الأنظمة والتعليمات^(١٩٥).

إن الطعن بالقرارات الإدارية الضريبية في قوانين الدول محل المقارنة مر بمراحل تباينت بين قبول دعوى الإلغاء من عدمه، ففي فرنسا فقد مر الطعن بإلغاء القرارات الإدارية الضريبية بمرحلتين، الأولى هي مرحلة عدم جواز قبول دعوى الإلغاء بصفة مطلقة ضد أي قرار إداري يتعلق بالضرائب فردياً كان أم تنظيمياً، استناداً إلى فكرة الدعوى الموازية التي طالما تحقق مزايا دعوى الإلغاء فلا محل لقبولها أمام مجلس الدولة. والذي تبين فيما بعد عدم سلامة هذه النظرية فيما يخص القرارات التنظيمية، إذ لا تتحقق النتائج ذاتها التي تحققها دعوى الإلغاء. أما القرارات الفردية فكان مجلس الدولة يفرق بين وضع من يوجه القرار إليه وبين الوضع بالنسبة للمغير^(١٩٦). إلا أنه اتجه إلى توسيع نطاق رقابته إلى تبني فكرة القرارات القابلة للانفصال عن العمليات الإدارية المركبة كما في العقود وإجراءات الربط الضريبي، ابتداء من الحكم الذي أصدره مجلس الدولة في قضية (MARTIN) الذي أجاز النظر في القرارات القابلة للانفصال^(١٩٧).

أما المرحلة الثانية بدأت من أوائل القرن العشرين بعد التطور الذي لحق قضاء مجلس الدولة بالنسبة لتطبيق نظرية الدعوى الموازية، بعدما تبين عدم تحقق ذات النتائج التي تحققها دعوى الإلغاء الأمر الذي انعكس على منازعات الضرائب، وبذلك أصبح بالإمكان الطعن بالقرارات التنظيمية بدعوى الإلغاء ابتداء من عام (١٩٠٥) بخصوص القرارات التي تنظم فرض الضرائب المباشرة، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فلم تقبل هذه الدعاوى إلا على أثر صدور حكم محكمة التنازع الفرنسية في ٢٨ شباط عام ١٩١٣ بتقرير اختصاص مجلس الدولة بالفصل في المنازعات المتعلقة باسترداد عوائد الدخولية^(١٩٨).

أما في العراق، فسبق أن بينا مسلك المشرع العراقي الذي لم يساير ما هو في فرنسا، مع وجود نصوص قانونية أسندت الاختصاص إلى لجان إدارية تختص بمسائل معينة دون غيرها، ومع صدور قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من

سماع الدعاوى التي تتعلق بالضرائب، ومع استمرار العمل بهذه اللجان فإن الوضع يحتاج إلى تدخل تشريعي بمعالجة هذه النصوص غير الدستورية التي تسبب إرباكاً للمكلفين، ولكون الاعتراض أمام هذه اللجان لا يعد ضماناً كافية لحقوق المكلفين كما هي التي يحققها قاضيها الطبيعي التي تنسجم طبيعتها القانونية مع طبيعة اختصاصه.

ثالثاً- منازعات التعويض عن أعمال الإدارة الضريبية: تعد المسؤولية عن أعمال الإدارة تعد من الموضوعات المهمة في القانون الإداري، فعلى الرغم من أهمية دعاوى الإلغاء بوصفها ضماناً حقيقية لحماية الأفراد ضد القرارات الإدارية المعيبة، إلا أنها تعد حماية غير كافية لأن في المدة السابقة لإلغاء القرار الإداري المعيب قد تترتب آثار يتعذر تداركها، لاسيما أن دعوى الإلغاء لها طريق طعن قد يغلق بانقضاء الميعاد المحدد قانوناً، فضلاً عن اقتصارها على الطعن بالقرارات الإدارية ولا يحمي الأفراد من الأعمال المادية للإدارة^(١٩٩).

إن دعاوى التعويض تختلف عن دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية من حيث طبيعتها وأهدافها، فعلى قدر تعلق دعاوى التعويض بمدى مسؤولية الإدارة عن الأضرار التي تصيب المكلفين عند تنفيذ أحكام القانون الضريبي، فإنها تهدف إلى تحديد الخطأ الموجب للمسؤولية فضلاً عن التعويض تبعاً له، في حين أن دعوى الإلغاء تهدف إلى التحقق من مدى مشروعية القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية قبل وأثناء وبعد العملية الضريبية^(٢٠٠).

وحيث بالذكر إن مسؤولية الإدارة عن الأخطاء المرتكبة في أثناء هذه العملية تخضع للأحكام العامة للمسؤولية الإدارية، وهي تتطلب ثلاثة أركان لا بد من توافرها لكي تتحقق هذه المسؤولية، والتي تتمثل بالخطأ والضرر والعلاقة السببية^(٢٠١). فالخطأ الموجب لهذه المسؤولية يفرق ما إذا كان شخصياً يتحمل الموظف مسؤوليته أو كان خطأ مرفقياً تتحمله الإدارة، أما الضرر فيجب أن يكون ناشئاً عن خطأ الإدارة وأن يكون مباشراً ومؤكداً وأن يكون نتيجة مباشرة لهذا الخطأ، ومن ثم لا تسأل الإدارة عن

الخطأ إذا كان احتمالياً فمسؤولية الإدارة تنتفي إذا انعدمت الرابطة السببية بين خطأ الإدارة والضرر، كأن يكون ناتجاً عن سبب أجنبي كالقوة القاهرة أو خطأ الغير، إلا أن هذه الرابطة لا تنتفي كلياً إن كانت الإدارة قد أسهمت بخطئها في أحداث الضرر، فتلتزم بقدر من التعويض يتناسب مع الخطأ الذي أسهم في أحداث الضرر^(٢٠٢).

إن الجهة التي تنتظر دعاوى التعويض عن أعمال الإدارة الضريبية في قوانين الدول محل المقارنة تختلف باختلاف الضرائب إن كانت مباشرة أم غير مباشرة، وكذلك عند نظرها بصفة أصلية أم تبعاً للقرار الإداري.

ففي فرنسا ينظر بطلبات التعويض بصفة أصلية إلا أن القضاء الفرنسي فرق بخصوص الضرائب المباشرة فيما إذا كان الخطأ يتعلق في ربط الضريبة أم تحصيلها، فيختص القضاء الإداري بنظر دعاوى المسؤولية عن الخطأ في ربط الضريبة، أما في التحصيل فينظر إلى أن هذا الخطأ قد شاب قرار التحصيل الجبري فيختص به القضاء الإداري، أما إن شاب إجراءات التحصيل فيختص بنظرها القضاء العادي. وفي الضرائب غير المباشرة، فالقضاء الفرنسي المتمثل بمحكمة التنازع قد سارت ومنذ سنة ١٩٨٠ على أن الجهة المختصة بنظر دعاوى المسؤولية عن أعمال الإدارة الضريبية هي القضاء العادي من دون التفرقة فيما إذا كان الخطأ يتعلق بالربط أو التحصيل بشرط أن يكون الخطأ غير قابل للانفصال عن العملية الضريبية^(٢٠٣).

أما في العراق فطلبات التعويض ترفع بصفة تبعية لطلبات الإلغاء، ومن ثم فإن هذه الطلبات بصفة أصلية لا تختص بها محكمة القضاء الإداري على خلاف ما هو مستقر عليه بكونه القضاء المختص بها سواء رفعت بصفة أصلية أم تبعية^(٢٠٤). وقيل في هذا الشأن إن الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية التي تمتلك إمكانية إلغاء القرارات الإدارية والتعويض عن الأضرار التي تسببها، هي القضاء الإداري الذي يختص بالفصل في صحة القرارات الإدارية والذي يحكم بالتعويض تبعاً له^(٢٠٥). ونحن نميل إلى هذا القول ونأمل من المشرع أن يسند الاختصاص بنظر دعاوى التعويض

على حد سواء بصفة أصلية أم تبعاً للقرار الإداري المطعون به إلى القضاء الإداري لكونه قاضيها الطبيعي المختص والمحايد.

خلاصة المبحث، إن لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية أساساً فلسفياً وقانونياً، تدعمه نظريات يعتد بها وعلى وجه الخصوص في العراق، ولا سيما أن القوانين الضريبية تتضمن نصوصاً تقضي بتأليف لجان إدارية أُسند إليها اختصاص نظر الاعتراضات التي يتقدم بها المكلفون ضد القرارات الإدارية التي تصدرها السلطة المالية، محددة بذلك اختصاصها بمسائل معينة دون سواها، الأمر الذي يخرج الكثير من المنازعات من نطاقها، فضلاً عن مسائل أُخرى لم يعين لها مرجعاً للطعن. إن هذا المسلك الذي سار عليه المشرع العراقي يتضارب مع نظام القضاء المزدوج الذي رسم طريقاً للطعن في المنازعات الإدارية أمام القضاء الإداري ومن ثم فإن الانتقاص من اختصاصاته وحرمانه من نظر بعضها وإسنادها إلى هذه الجهات يتناقض مع منطوق تأسيس هذا النظام. واستناداً لما تقدم فإن القضاء الإداري يجب أن يكون هو الجهة المختصة والمستقلة والمحايدة بتسوية مثل هذا النوع من المنازعات ذات الطبيعة الإدارية، وقاضيها الطبيعي المختص بنظر المنازعات الإدارية كافة.

الخاتمة:

لقد توصل البحث في موضوع (مبدأ القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية) إلى نتائج متعددة و تشير إلى بعض المقترحات نطرحها في فقرتين مستقلتين:

أولاً- النتائج:

١ - إن المنازعة الضريبية هي الوسيلة القانونية الوحيدة أمام المكلفين بدفع الضرائب في مواجهة الإدارة الضريبية، والتي تعيد التوازن المفقود بين الإدارة الضريبية وامتيازاتها وبين المكلفين وحقوقهم.

٢ - إن العلاقة التي تنشأ بين الدولة والمكلفين هي علاقة تنظيمية مصدرها القانون العام، وتستند إلى الالتزام الضريبي الذي على وفقه تلتزم الإدارة الضريبية بتنفيذ أحكام القانون الضريبي بوصفها الطرف الدائن بهذا الالتزام، كما يقع على عاتق المكلفين بصفتهم الطرف المدين الالتزام بتسديد الضريبة المستحقة.

٣ - إن الفصل في المنازعات الضريبية في فرنسا يكون أمام جهتين هما القضاء العادي والقضاء الإداري، فيختص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، أما المباشرة والضريبة على رقم الأعمال فيختص في نظرها القضاء الإداري، وقد سوغ الفقه هذا التوزيع إلى أسباب تاريخية على الرغم من أن القضاء الإداري هو صاحب الولاية العامة بنظر سائر المنازعات الإدارية ومن ضمنها المنازعات الضريبية.

٤ - إن المشرع العراقي الاتحادي لم يسلك ما سار عليه المشرع الفرنسي عند تحديد الجهة المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية، إذ أخرج العديد من المنازعات ذات الطبيعة الإدارية من اختصاص القضاء الإداري ومن ضمنها المنازعات الضريبية، وأسند الاختصاص إلى لجان إدارية تتشكل من قضاة وغيرهم، كما تضمنت التشريعات الضريبية نصوصاً منعت المحاكم من سماع الدعاوى المتعلقة بالضرائب وذلك لحين

صدر قانون تعديل قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ والذي ألغى هذه النصوص، إلا أنه لم يحدد مصير هذه اللجان الإدارية ولا الجهة القضائية المختصة بنظر هذه الدعاوى، وذهبت الدراسة إلى ضرورة إسناد الاختصاص إلى القضاء الإداري الذي هو صاحب الاختصاص العام بنظر المنازعات الإدارية، ومن ثم يجب أن يختص دون غيره بالفصل بالمنازعات الضريبية لكونه قاضيها الطبيعي.

٥ - إن المشرع في إقليم كردستان العراق نص بشكل صريح في قانون مجلس شورى الإقليم رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٨ على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في المنازعات الضريبية، ونعتقد إن هذا التوجه سليم وينسجم مع طبيعة المنازعات الضريبية.

٦ - لقد ثار خلاف فقهي بشأن التكييف القانوني للجان الإدارية الضريبية إذ عدها بعضهم لجاناً إدارية بحتة، وذهب آخرون إلى عدها لجاناً قضائية، فيما رجح اتجاه ثالث كونها لجاناً إدارية ذات اختصاص قضائي، وقد تبنت الدراسة هذا الاتجاه الأخير مع ملاحظة إن نظرها لهذه المنازعات لا يعدو أن يكون نظراً في تظلمات إدارية لا ترقى لمرتبة ممارسة وظيفة قضائية.

٧ - توصلت الدراسة إلى أن القرارات التي تصدرها اللجان الإدارية الضريبية القائمة حالياً لا تعدو أن تكون قرارات إدارية لا تحوز حجية الأمر المقضي به، ومن ثم فبالإمكان الطعن فيها أمام القضاء الإداري بصفته قاضي القانون العام.

٨ - إن نطاق اختصاص اللجان الإدارية الضريبية محدود، إذ إن العديد من المنازعات الضريبية تخرج عن اختصاصها مما يفسح المجال أمام القضاء الإداري أن يمارس دوره الحقيقي في نظر هذا النوع من المنازعات والحفاظ على حقوق المكلفين في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية وتفعيل رقابته على أعمالها.

- ٩- لقد كفل الدستور العراقي حق التقاضي للجميع وأورد حظراً بمنع تحصين أي قرار إداري عن الطعن، ومن ثم فإن ما نصت عليه بعض التشريعات الضريبية من كون قرارات اللجان الإدارية قطعية لا يمكن الطعن بها يتضارب مع أحكام الدستور.
- ١٠- تبين لنا أن الفقه غير متفق على تفسير عبارة (مرجع للطعن) الواردة في مجلس الدولة، واختلفت كذلك توجهات القضاء في هذا الشأن، فهناك من جعل هذا الطعن يشمل الجهات الإدارية فضلاً عن الجهات القضائية التابعة للقضاء، وهناك من حصرها بالطعون القضائية استناداً إلى فهمه للفظ (طعن) بأنه محصور بالقضاء ومن ثم فإنه لا يكون إلا أمام جهات قضائية وقد تبنت الدراسة هذا الجانب.
- ١١ - توصلت الدراسة إلى وجوب عقد الاختصاص بتسوية المنازعات الضريبية إلى القضاء الإداري في العراق، لأن ذلك ينسجم مع نظامها القانوني ويحفظ حقوق أطرافها ولاسيما أن ثمة نظريات داعمة لهذا التوجه يعتمد بها في القانون الإداري، مثل نظرية الاختصاص ونظرية الأعمال المنفصلة ونظرية الدعوى الموازية. وما يسوغ هذا التوجه هو أن عقد الاختصاص للقضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية يؤدي إلى الحفاظ على مبدأ المشروعية وتأمين التوازن المفقود في العلاقة الضريبية الذي تتباين فيها المراكز القانونية لكلا الطرفين، وذلك لكون الإدارة الضريبية تتمتع بامتيازات السلطة العامة في مواجهة الطرف الضعيف المتمثل بالمكلف، ومن ثم يشكل القضاء الإداري ضماناً ناجعاً لحقوق المتقاضين للحفاظ على مصالحهم المتمثلة بتحقيق المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للمكلفين، ومن ناحية أخرى فإن أحكام القضاء الإداري تحوز حجية الأمر المقضي به، ومن ثم يقع على عاتق الإدارة الضريبية والمكلفين الالتزام بتنفيذها وإلا تعرضوا للمسائلة القانونية.

ثانياً- المقترحات: من خلال النتائج التي تم استعراضها يمكننا أن نقدم المقترحات الآتية:

١ - نقترح على المشرع العراقي إلغاء جميع اللجان الإدارية أياً كان شكلها ونوعها التي منحت سلطة الفصل في المنازعات الضريبية، وفسح المجال أمام القضاء الإداري لكي يقوم بدوره الطبيعي بصفته قاضي القانون العام المختص والمستقل والمحايد.

٣ - نقترح على المشرع العراقي حل الإشكالية المتعلقة بكلمة الطعن الواردة في المادة (١٠٠) من الدستور، والفقرة (رابعاً من المادة ٧) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل، بتعديل المواد المشار إليهما في السابق وبنص صريح من خلال استبدال عبارة (الطعن القضائي) بكلمة (طعن) الموجودة حالياً.

٤ - نقترح إيراد نص في قانون مجلس الدولة يحدد بوضوح الجهة المختصة بنظر المنازعات الإدارية عموماً بما فيها المنازعات الضريبية، وهذه الجهة هي القضاء الإداري. ونقترح أن يكون النص بالشكل الآتي: (يكون القضاء الإداري هو القاضي الطبيعي المختص دون غيره بنظر سائر المنازعات الإدارية بصفته قاضي القانون العام، بما فيها المنازعات المتعلقة بالضرائب).

٥ - استكمالاً للنص الذي اقترحناه في الفقرة السابقة نوصي بتحديد اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية بنصوص تشريعية واضحة في التشريعات الضريبية، أسوة بما انتهجه المشرع الفرنسي.

٦ - نقترح على المشرع العراقي أن يسلك ما سار عليه المشرع الفرنسي بتبني المعيار العام القائم على عنصرى المرفق العام والسلطة العامة، لتحديد المنازعات الإدارية ومن ثم تحديد اختصاص القضاء الإداري بالفصل في المنازعات ذات الطابع الإداري كلها ومن ضمنها المنازعات الضريبية.

٧ - للحد من حالات الانتقاص والتضييق من اختصاصات القضاء الإداري بشكل عام التي تنص عليها التشريعات العادية، ندعو المشرع إلى النص في الدستور على

المجال المحجوز للقضاء الإداري معززين رأي من سبقنا من الباحثين في هذا الصدد، ونقترح تعديل نص المادة (١٠١) من دستور العراق الحالي لتكون بالآتي: (مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص دون غيره بالفصل بسائر المنازعات الإدارية، ويتولى وحده الإفتاء ومراجعة وصياغة مشروعات القوانين والقرارات ذات الصفة التشريعية، على أن يحدد القانون اختصاصاته الأخرى).

٨- نقترح إلغاء المواد (٣٥ و ٣٦ و ٣٧ و ٣٨ و ٣٩ و ٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، ونقترح على المشرع العراقي النص الآتي:

(أولاً: تشكل هيئة في وزارة المالية أو في الهيئات التابعة لها في المحافظات تسمى بالهيئة الاعتراضية تتألف من ثلاثة موظفين من ذوي الخبرة على أن يكون أحدهم حاصلًا على شهادة أولية في القانون، تنظر في الاعتراضات التي يقدمها المكلفون على القرارات الصادرة من السلطة المالية والتي تتعلق بتطبيق أحكام القانون إذا اعتقد أن القرار مجحف بحقه خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار المذكور.

ثانياً: تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن في القرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

٩ - نقترح إلغاء المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل، والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، كما نقترح أن يكون النص:

(أولاً: تشكل هيئة في وزارة المالية أو في الهيئات التابعة لها في المحافظات تسمى بالهيئة الاعتراضية تتألف من ثلاثة موظفين من ذوي الخبرة على أن يكون أحدهم حاصلًا على شهادة أولية في القانون، تنظر في الاعتراضات التي يقدمها المكلفون

على القرارات الصادرة من السلطة المالية والتي تتعلق بتطبيق أحكام القانون إذا اعتقد أن القرار مجحف بحقه في خلال ثلاثين يوماً من تأريخ تبليغه بالقرار المذكور.

ثانياً: تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

١٠ - نقترح إلغاء المادة (٩) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ المعدل، والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، كما نقترح أن يكون النص بالشكل الآتي:

(أولاً: تشكل هيئة في وزارة المالية او في الهيئات التابعة لها في المحافظات تسمى بالهيئة الاعتراضية تتألف من ثلاثة موظفين من ذوي الخبرة على أن يكون أحدهم حاصلًا على شهادة أولية في القانون، تنظر في الاعتراضات التي يقدمها المكلفون على القرارات الصادرة من السلطة المالية والتي تتعلق بتطبيق أحكام القانون إذا اعتقد أن القرار مجحف بحقه خلال واحد وعشرين يوماً من تأريخ تبليغه بالقرار المذكور.

ثانياً: تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته للطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

١١ - نقترح إلغاء المادة (٧٤) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل، والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، كما نقترح أن يكون النص بالشكل الآتي:

(أولاً: تشكل هيئة في الدائرة الكمركية تسمى الهيئة الاعتراضية تتألف من ثلاثة موظفين من ذوي الخبرة على أن يكون أحدهم حاصلًا على شهادة أولية في القانون.

ثانياً: للمكلف بعد تبليغه بالقرار الصادر أن يقدم اعتراضاً خطياً لدى الهيئة الاعتراضية المنصوص عليها في الفقرة أولاً، إذا اعتقد أن القرار مجحف بحقه خلال سبعة أيام من تاريخ تبليغه بالقرار المذكور مثبتاً أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه أن يقدم البيانات اللازمة لإثبات اعتراضه.

ثالثاً: تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

١٢- نقتراح إلغاء المادتين (٨ و ٩) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ المعدل، والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري بالفصل بالطعون الضريبية، كما نقتراح أن يكون النص بالشكل الآتي:

(أولاً: تشكل هيئة في دائرة التسجيل العقاري المختصة تسمى الهيئة الاعتراضية تتألف من ثلاثة موظفين من ذوي الخبرة على أن يكون أحدهم حاصلًا على شهادة أولية في القانون.

ثانياً: للمكلف بعد تبليغه بالقرار الصادر أن يقدم اعتراضاً خطياً لدى الهيئة الاعتراضية المنصوص عليها في الفقرة أولاً، إذا اعتقد أن القرار مجحف بحقه خلال سبعة أيام من تاريخ تبليغه بالقرار المذكور مثبتاً أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه أن يقدم البيانات اللازمة لإثبات اعتراضه.

ثالثاً: تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

١٣ - ندعو المشرع إلى تعديل المادة (١٥) من قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ والنص بشكل صريح على اختصاص القضاء الإداري في الفصل في الطعون التي تثار بسبب تطبيق أحكام هذا القانون، كما نقترح أن يكون النص بالشكل الآتي: (تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

١٤ - نقترح النص في القوانين المؤقتة المتعلقة بضريبة المبيعات على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون التي تثار بسبب تطبيق أحكام هذا القانون، كما نقترح أن يكون النص بالشكل الآتي: (تختص محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، ويحق لكل من المكلف المعترض ووزير المالية إضافة لوظيفته الطعن بالقرار الصادر لدى المحكمة الإدارية العليا).

الهوامش

- (١) أحمد نجيب قربي، القاضي الطبيعي (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي)، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد ٣٩، العدد ٤، ٢٠١٥، ص ٤٣٣.
- (٢) د. أحمد فتحي سرور، الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في الإجراءات الجنائية، دار النهضة، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٣٣٧ وما بعدها، نقلاً عن: د. هيثم حامد المصاروة، أصول المحاكمات العمالية بين القبول والرفض، ط١، الحامد، عمان، بدون سنة نشر، ص ٧١.
- (٣) د. اعبودة الكوني، فكرة القاضي الطبيعي وضمانات المحاكمة العادلة في القانون الليبي، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثالث عشر، كانون الأول ٢٠١٦، ص ٧١.
- (٤) د. صلاح سالم جوده، القاضي الطبيعي، دار النهضة العربية، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ٢٣، نقلاً عن: محمد مصطفى السيد عبد العليم و الصافي السيد عباس حسين و حسن السيد حسن نور الدين، القضاء الإداري في ميزان التخصص القضائي (دراسة خاصة بمحكمة الأحزاب)، مجلة الحقوق والبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠١٠، ص ١١.
- (٥) د. فؤاد العطار، كفاءة حق التقاضي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، كانون الثاني ١٩٥٩، ص ٦٢٧، نقلاً عن: د. حامد منصور الفيتوري، القاضي الطبيعي، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية، المجلد ١، العدد ٢، جامعة مصراته، كلية القانون، ابريل ٢٠١٤، ص ١٩٦.
- (٦) محمد مصطفى السيد عبد العليم و الصافي السيد عباس حسين و حسن السيد حسن نور الدين، مصدر سابق، ص ٦٠٣.
- (٧) د. طلعت يوسف خاطر، استقلال القضاء حق الإنسان في اللجوء إلى قضاء مستقل، ط١، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١٤، ص ٢٩ وما بعدها.
- (٨) محمد مصطفى السيد عبد العليم وآخرون، مصدر سابق، ص ٦٠٨.
- (٩) د. رافع خضر صالح شبر، السلطة القضائية في النظام الفدرالي، ط١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٤١.

- (١٠) سفيان عبدلي، ضمانات استقلالية السلطة القضائية بين الجزائر وفرنسا، ط١، بدون دار نشر، ٢٠١١، ص ١٠٥.
- (١١) د. محمد كامل عبيد، حق المواطن العربي في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، بحث مقدم في المؤتمر الثاني للعدالة بعنوان (دعم وتعزيز استقلال القضاء)، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصدر سابق، ص ١١.
- (١٢) عبد المجيد أحمد حسن المقن، النقص التشريعي وسلطات القاضي الإداري في مواجهته، بحث مقدم في الملتقى العلمي الثاني للاتحاد العربي للقضاء الإداري، مجلس الدولة، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٧، ص ٣.
- (١٣) رائد ناجي الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة النهريين كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص ٢٥.
- (١٤) رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ٣٧.
- (١٥) د. رائد حمدان المالكي، الوجيز في القضاء الإداري، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٨، ص ٢٠.
- (١٦) رائد ناجي أحمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٢٢.
- (١٧) رجاء أحمد محمد خويلد، مصدر سابق، ص ٣٢.
- (١٨) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٤، ص ٢١.
- (١٩) رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٢٦.
- (٢٠) حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٢٦٦ وما بعدها.
- (٢١) د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٦٠.

- (٢٢) رجاء أحمد محمد خويلد، مصدر سابق، ص ٣٨.
- (٢٣) د. سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق (دراسة مقارنة)، ط ١، مكتبة القانون المقارن، بغداد ٢٠١٩، ص ٢٩٦.
- (٢٤) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢، ص ٧٤.
- (٢٥) د. محمود عبد علي الزبيدي، النظام القانوني لانقضاء الدعوى الإدارية من دون الحكم بالموضوع (دراسة مقارنة)، ط ١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٣٨٣.
- (٢٦) رائد ناجي الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٢٨.
- (٢٧) غادة حياوي لازم، آليات حسم المنازعات الضريبية في إطار قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، ٢٠١٨، ص ١١٣.
- (٢٨) د. محمد طه حسين الحسيني، مبادئ وأحكام القضاء الإداري، ط ١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٨، ص ١٠٧.
- (٢٩) تجدر الإشارة إلى أن الدول محل المقارنة نصت على مبدأ الفصل بين السلطات وضمان استقلال السلطة القضائية في دساتيرها النافذة، ففي فرنسا أخذت في دستور عام ١٧٩١ و ١٧٩٥ مبدأ الفصل المطلق بين السلطات وسارت الدساتير التي أعقبت هذين الدستوريين من (١٧٩٩ إلى دستور ١٩٤٦)، على الفصل بمفهومه النسبي، أما دستور ١٩٥٨ وحسب قول دي فرجيه (إننا نجد في الوقت الحاضر فصلاً بين السلطات غير متساو ويتعلق بمزية التصنيف والتسلسل بين السلطات وليس فصل بين السلطات)، ويتحقق ذلك من خلال علاقة السلطة التنفيذية بالسلطة القضائية بمقتضى صلاحية تعيين أعضاء المجلس الأعلى للقضاء وفقاً للمادة (٦٥) من دستور فرنسا لعام ١٩٥٨، للمزيد ينظر إلى هشام جليل إبراهيم الزبيدي، مبدأ الفصل بين السلطات وعلاقته باستقلال القضاء في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المستنصرية، ٢٠١٢، ص ١١٣.

ص ٤١. أما في مصر والعراق فلقد نص بشكل صريح على مبدأ الفصل بين السلطات وضمان استقلال السلطة القضائية ينظر في ذلك إلى: المادة (٥، ٩٤) من دستور مصر لسنة ٢٠١٤، والمادة (١٩، ٤٧) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.

(30) Michel Rousset et Olivier Rousset, Droit administratif, II, Le contentieux administratif Deuxième Édition, DE GRENOBLE, 2004, P10.

(٣١) د. علي يوسف الشكري، د. عامر عبد زيد الوائلي، د. مصطفى فاضل الخفاجي، مبدأ الفصل بين السلطات في الفكر الفلسفي السياسي الحديث، بحث منشور في مجلة مركز بابل للدراسات الإنسانية، ٢٠١٧، المجلد ٧، العدد ٢، ص ٥.

(٣٢) لطيف مصطفى أمين، مبدأ الفصل بين السلطات ووحدتها وتطبيقها في الدساتير العراقية، (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتب الفكر والتوعية للاتحاد الوطني الكردستاني، سليمان، ٢٠٠٧، ص ١١٤ وما بعدها.

(٣٣) صهيب دحام عيادة المعاضدي، حق التقاضي وإساءة استعماله، ط ١، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، ٢٠١٥، ص ١٠٦.

(٣٤) د. مازن ليلو راضي، أصول القضاء الإداري، ط ١، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، ٢٠١٦، ص ٨٢.

(٣٥) د. محمد أحمد إبراهيم المسلماني، الوسيط في القضاء الإداري، ط ١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٦، ص ٦٤.

(٣٦) د. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري، مطبعة جامعة دهوك، ٢٠١٠، ص ٦٧.

(٣٧) خالد رشيد علي، ولاية القضاء الإداري في التشريع العراقي الحديث بين التقليص والحرمان، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد الثاني، العدد ٦، ٧، السنة ٢٠١٠، ص ١٣٦.

(٣٨) للمزيد ينظر إلى القرار المرقم (٨٥/اتحادية/٢٠١٧)، المنشور في موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط (www.iraqfsc.iq) تاريخ الزيارة ٢٦/٢/٢٠١٩، وقت الزيارة ١:٠٠ ظهرا.

- (٣٩) د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، ١٩٧٦، ص ٤٤. ود. غازي فيصل مهدي و د. عدنان عاجل عبيد، القضاء الإداري، ط٣، منشورات مكتبة دار السلام القانونية، النجف، ٢٠١٧، ص ١١٩.
- (٤٠) د. محمود عاطف البناء، الوسيط في القضاء الإداري، ط٢، شركة مطابع الطوبجي التجارية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٨٦، نقلاً عن: خالد رشيد علي، مصدر سابق، ص ١٣٦.
- (٤١) ينظر إلى قرار المحكمة الاتحادية ذاته.
- (٤٢) د. إدريس حسن محمد، مبدأ الفصل بين السلطات ودوره في حماية الحقوق والحريات العامة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ٥١، العدد ٤، أيار ٢٠٠٨، ص ٢٥٦.
- (٤٣) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد ٤، سنة ٢٠١٢، ص ١٧.
- (٤٤) ينظر إلى المادة (٤٧) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٤٥) هشام جليل إبراهيم الزبيدي، مبدأ الفصل بين السلطات وعلاقته باستقلال القضاء في العراق، مصدر سابق ص ٢٠.
- (٤٦) د. سعدى محمد الخطيب، حقوق الإنسان و ضماناتها الدستورية في اثنين وعشرين دولة عربية (دراسة مقارنة)، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١، ص ٤٢.
- (٤٧) د. أكرم فاضل سعيد القصير، المعين في دراسة التأصيل القانوني لحق الالتجاء إلى الوساطة كحل بديل للنزاعات المدنية والتجارية، ط١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٨، ص ١٦.
- (٤٨) د. أشرف عبد الفتاح أبو المجد محمد، موقف قاضي الإلغاء من سلطة الإدارة في تسبيب القرارات الإدارية، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص ٤١٠.
- (٤٩) د. ماجد راغب الحلو، النظم السياسية والقانون الدستوري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٧٧٤.

(٥٠) د. خالد فايز الحويلة، مبدأ حق التقاضي (دراسة مقارنة)، لموقف القضاء من نظرية اعمال السيادة وفكرة التحصين (فرنسا- مصر- الكويت)، بحث منشور في أبحاث المؤتمر السنوي الرابع، القانون أداة للإصلاح والتطوير، ٢٠١٧، ملحق خاص، العدد ٢- الجزء الثاني، ص ٨٦.

(51) Selon l'article (198), Livre des procédures fiscales Version consolidée au 1 septembre 2019.

(٥٢) تنص المادة (١٩/ ثالثاً) من دستور ٢٠٠٥ على أن (التقاضي حق مصون ومكفول للجميع).

(٥٣) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مصدر سابق، ٢٠١٢، ص ١٨.

(٥٤) د. عامر زغير محيسن، و د. كمال جواد كاظم، و حيدر عرس عفن، الحق في اللجوء إلى القاضي الإداري، بحث منشور في مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٢٧، سنة ٢٠١٦، ص ٢٧٧.

(٥٥) تنص المادة (١٠٠) من دستور ٢٠٠٥ على أن (يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن).

(٥٦) د. غازي فيصل مهدي، تعليقات على قرارات المحكمة الإدارية العليا، ط ١، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، ٢٠١٥، ص ٨٥.

(٥٧) محمد بردي راضي، القواعد العامة في تحديد موعد رفع دعوى الإلغاء (دراسة مقارنة)، ط ١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٧، ص ١٧٢.

(٥٨) د. علي السلمي، إشكاليات الدستور والبرلمان، سما للنشر والتوزيع، بدون مكان طبع، ٢٠١٥، ص ٢٣٧.

(٥٩) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مصدر سابق، ص ١٨.

(٦٠) د. عصمت عبد المجيد بكر، مجلس الدولة، دار الكتب العلمية، بيروت، بدون سنة نشر، ص ٣٦٢.

(٦١)د. محمد بن براك الفوزان، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير المشروعة وتطبيقاتها الإدارية (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، ٢٠٠٩، ص٤١٣، و د. رائد المالكي، مصدر سابق، ص ٦٥.

(٦٢) ينظر إلى قرار المحكمة الاتحادية العليا المرقم ٩٤/اتحادية/تميز/٢٠١٣، بتاريخ ٢٠١٣/٥/٦، المنشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا على الرابط www.iraqfsc.com ، تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٢/١٦، وقت الزيارة ٩:٠٠ مساء.

(٦٣) د. غازي فيصل مهدي و د. عدنان عاجل عبيد، مصدر سابق، ص١٥٩، و د. رائد حمدان المالكي، مصدر سابق، ص١١٦.

(٦٤) د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص٣٣١.

(٦٥) ينظر إلى المادة (١٠٠) من الدستور ٢٠٠٥ النافذ.

(٦٦) د. عدنان عاجل عبيد، القانون الدستوري، النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق، ط٢، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع، النجف الأشرف، ٢٠١٢، ص١٤٢.

(67)Gustave peiser, Contentieux administratif , 16e éd, Broché, 2014, p.115.

(٦٨) مما تجدر الإشارة إليه هنا، كان رأي الفقه في وقتها يرى أن تقسيم الاختصاص بنظر المنازعات على هذا النحو إنما هو تطبيق لمبدأ الفصل بين السلطات الإدارية والقضائية، واستندوا برأيهم هذا إلى كون الضرائب المباشرة تجبى بمقتضى أورد اسمية صادرة من السلطة المالية، فالذي يتنازع في ضريبة مباشرة إنما يطعن بالأصل بهذه الأورد الصادرة من الضريبة. أي إنه يطعن بعمل من الأعمال الصادرة من السلطة العامة، ومن ثم فإن الجهة التي تنظرها تكون المحاكم الإدارية حسب وجهة نظرهم. وعلى نقيض الضرائب المباشرة فإن الضرائب غير المباشرة لا تجبى بموجب أورد اسمية صادرة من السلطة العامة، بل أنها تقوم بتطبيق أسعار هذه الضرائب على الوقائع والتصرفات المتخذة وعاء لها. وأن المنازعة التي تثار على هذا النوع من الضرائب لا يتناول عملاً إدارياً صادراً من

السلطة العامة، ومن ثم لا تدخل هذه المنازعة بحسب رأي هذا الجانب من الفقه في ولاية القضاء الإداري بل أنها تندرج تحت ولاية المحاكم القضائية. فيما أنكر اتجاه آخر هذا التفسير وبرروا اختصاص الضرائب في فرنسا بين القضائيين الإداري والعادي يرجع لظروف تاريخية معينة، وذلك لأن في أوائل زمن الثورة قد تنكروا للضرائب غير المباشرة لكنهم ما لبثوا أن عادوا إلى فرضها اضطراراً من جديد وبقيت هذه الضرائب غير محبذة لدا كثير من الفرنسيين لما لهم من ذكريات سيئة يرجع العهد بها إلى زمن الملكية القديم فأرادت الحكومة الفرنسية إدخال الطمأنينة إلى قلوب المكلفين فجعلت الاختصاص بنظر منازعات هذه الضرائب إلى المحاكم القضائية التي كانت تعتبر حينئذ الأمانة على حق الملكية وعلى الحريات الفردية كما حددها إعلان حقوق الانسان. للمزيد ينظر إلى د. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية- كانون الثاني ١٩٥١، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، ص ٣٣٣.

(٦٩) حسين أحمد مقداد عبد اللطيف، رقابة القضاء الإداري على اختصاص الإدارة بالرقابة الذاتية في المجال الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١، ص ٨٧.

(٧٠) د. زكريا بيومي، الطعون القضائية في الضرائب على الدخل، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الاتحاد العربي للطباعة، الخرطوم، ١٩٧٣، ص ٢٤.

(71) Michel Rousset et Olivier Rousset, op. cit, p. 24.

ود. جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي الإسكندرية، ٢٠١٧، ص ٤٠، د. محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥، ص ١٣٤، ود. وسام صبار العاني، القضاء الإداري، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥، ص ١١٣.

(٧٢) د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، دار الكتب والدراسات العربية، الإسكندرية ٢٠١٨، ص ٢١٢.

(٧٣) أو هام علي حبيب، الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الإدارية في العراق، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، ٢٠١٥، ص ٥٤.

(٧٤) ينظر إلى المادة (٧/رابعاً) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.

(٧٥) د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري في الفصل في الطعون الضريبية، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٥، العدد ١١، تشرين الثاني ٢٠٠٨، ص ٣٤٠.

(٧٦) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مصدر سابق، ص ١٨.

(٧٧) تنص المادة (١٣/سادساً) من قانون مجلس شورى الإقليم رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٨ على (تختص المحكمة الإدارية بما يلي: سادساً: الطعون من القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في قضايا الضرائب والرسوم وفق القانون الذي ينظم كيفية النظر في هذه المنازعات).

(٧٨) د. مازن ليلو راضي، أصول القضاء الإداري، مصدر سابق، ص ١٥٨.

(٧٩) ينظر إلى القرار المرقم (١٧/الهيئة العامة/إدارية/٢٠١٧)، بتاريخ ٣/٤/٢٠١٧، نقلاً عن: د. عثمان ياسين علي، الدعاوى الإدارية في العراق وإقليم كردستان، ط١، دار موكرياني للطباعة والنشر، السليمانية، ٢٠١٨، ص ٤٣.

(80) Selon l'article(198), Livre des procédures fiscales Version consolidée au 1 septembre 2019. Available at: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>.

(٨١) جمال محمد معاطي موافي، مصدر سابق، ص ٤٢.

(82) DIRECTION GÉNÉRALE DES FINCES PUBLIQUES
DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE – BUREAU A,

PRE`SENTATION DE LA FISCALITE` FRANCAISE, Le`gislation adopte`e au 31 decembre 2016, p 8.

- (٨٣) د. محمد طه البدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩، ص ٧٨. د. محمد عوض الحرازي، مصدر سابق، ص ٤١١.
- (٨٤) ينظر إلى المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، والمادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩، والمادة (٧٤) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.
- (٨٥) ينظر إلى المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، والمادة (٢٠/٢٠) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩، والمادة (٢٤٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.
- (٨٦) سهاد عبد الجمال عبد الكريم الزهري، التزام الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ص ١٧٢، نقلاً عن: غادة حياوي لازم، مصدر سابق، ص ١٤٣.
- (٨٧) ينظر إلى قرار محكمة بداءة الكاظمية المرقم (٣٤٣/ب/٢٠٠٣، في ٣١/٨/٢٠٠٣) وقرار محكمة بداءة الرصافة رقم (٣٥٤/ب/٢٠٠٣، في ٢٩/١٠/٢٠٠٣)، نقلاً عن: غادة حياوي لازم، مصدر سابق، ص ١٤٤.
- (٨٨) ينظر إلى المادة (٣) من قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥.
- (٨٩) د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، مصدر سابق، ص ٢١٢.
- (٩٠) ينظر إلى القرار المرقم (٦٨/اتحادية/إعلام/٢٠١٥) الصادر من المحكمة الاتحادية العليا، منشور على الموقع الإلكتروني : (www.iraqfsc.iq/s.2015/page_4#)، تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٣/٤، وقت الزيارة ٧:٠٠ مساءً.
- (٩١) الجدير بالإشارة إلى أن اللجان الإدارية الضريبية لازالت مستمرة بنظر الطعون الضريبية، ففي قرار حديث صادر من قبل اللجنة الاستئنافية الثانية المختصة بنظر الطعون على ضريبة الدخل بالعدد (١/٢/٣/٤/٥/٦/٧/٨/٩/١٠) لجنة ٢٠١٩/٢ بتاريخ

٢٠١٩/١٠/١٥)، بخصوص الطعن المقام قبل المستأنف الرئيس التنفيذي لشركة أثير للاتصالات إضافة لوظيفته، إذ ذهبت بتخفيض مبلغ الضريبة الإضافية الذي بذمته وذلك بتسديد ٥٠% من الدين وإطفاء المتبقي، غير منشور.

(٩٢) ما تجدر الإشارة إليه إنه في حال حصل تنازع بين جهتي القضاء في اختصاص أيا منهما في الفصل في الدعوى الضريبية على حد سواء في الجانب الإيجابي أم السلبي، فإن الجهة المختصة بالفصل في هذا النزاع هي هيئة تعيين المرجع، ينظر إلى المادة (٧/ثاني عشر) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.

(٩٣) عادة حياوي لازم، مصدر سابق، ص ١٤٥.

(٩٤) ينظر إلى المادة (٢٩) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٩٥) ينظر إلى حكم محكمة التمييز الاتحادية المرقم (٢٤/الهيئة العامة/٢٠١٦) في

٢٠١٦/٦/٢٦، المنشور في موقع مجلس القضاء الأعلى على الرابط:

www.hjc.iq/qview.2296/ ، تاريخ الزيارة ٢٠١٦/٣/٢٢، وقت الزيارة ٢:٠٠

صباحا.

(٩٦) تنص المادة (١٠١) من دستور ٢٠٠٥ على (يجوز بقانون، إنشاء مجلس دولة

يختص بوظائف القضاء الإداري، والإفتاء، والصياغة، وتمثيل الدولة وسائر الهيئات العامة

أمام جهات القضاء إلا ما استثني منها بقانون)، وتنص المادة (٤) من قانون مجلس

الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ وتعديلاته على (يختص المجلس بوظائف القضاء الإداري

والإفتاء والصياغة وإعداد ودراسة وتدقيق مشروعات القوانين وإبداء الرأي في الأمور

القانونية لدوائر الدولة والقطاع العام).

(٩٧) مدحت المحمود، القضاء في العراق، ط٣، دار ومكتبة الأمير، بغداد، ٢٠١١،

ص ١٥٦، نقلا عن د. أحمد خورشيد حميدي المفرجي، و د. صدام حسين ياسين العبيدي،

الوجيز في القضاء الإداري العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٧، ص ٣١.

(٩٨) خالد رشيد علي، مصدر سابق، ص ١٣٦.

(٩٩) ينظر إلى القرار رقم (٢٠١٦/٩٦١) في الدعوى رقم (٢٠١٦/ق/١٩٤) في

٢٠١٦/٩/٥، غير منشور، مأخوذ من أرشيف محكمة القضاء الإداري، والقرار رقم الإعلام

(٦١٣) في الدعوى رقم (٤٤٣/تمييز/٢٠١٦) المحكمة الإدارية العليا، جلسة ٢٠١٦/١٢/٨، (غير منشور)، مأخوذ من أرشيف قرارات المحكمة الإدارية العليا، وكذلك القرار المرقم (٢١/تمييز/٢٠١٦) في جلسة ٢٠١٧/٨/٣١، الذي ردت فيه اللائحة التمييزية لتقديمها خارج المدة القانونية، د. رياض محسن مجول، قرارات مجلس الدولة وفتاواه لعام ٢٠١٧، مجلس الدولة، بغداد، ٢٠١٨، ص ٥٣٥. وينظر كذلك إلى القرار المرقم (٥٦/اداري تمييز/٩٥ في ١٠/١/١٩٩٥، نقلاً عن: د. رائد ناجي الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية ص ٣٥٢، والقرار المرقم (١/قضاء إداري/٩٨) في ٩/٣/١٩٩٨، نقلاً عن: د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية بنظر المنازعات الإدارية الضريبية ودستوريته، مصدر سابق، ص ١٩.

(١٠٠) حسين أحمد مقداد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص ١٧٩.

(١٠١) أوهام علي حبيب، مصدر سابق، ص ٣٨.

(١٠٢) لقد تبنى المشرع الفرنسي المعيار العضوي (الشكلي) لتحديد طبيعة المنازعة الإدارية، في أوائل القرن التاسع عشر الميلادي. على أساس أن أحد أطراف هذه المنازعة هو شخص من أشخاص القانون العام، وكقاعدة قانونية للاختصاص القضائي يمنع القضاء العادي من التدخل في شؤون الإدارة أو النظر في منازعات تثار بسبب نشاط الإدارة والذي كان ينظر إليه كحماية للإدارة من القضاة بمنعهم من التحكم في الإدارة بشكل عام ولتفادي إعاقة سير عملها تم وضع قانون رقم ١٦ / ٢٤ / آب ١٧٩٠، الذي نصت المادة (١٣) منه على أن (الوظائف القضائية مستقلة عن الوظائف الإدارية وعلى القضاة - وإلا كانوا مرتكبين لجريمة الخيانة العظمى - ألا يتعرضوا بأي وسيلة من الوسائل لأعمال الهيئات الإدارية ولا يستدعى المديرون أمامهم بسبب وظائفهم) للمزيد ينظر إلى: منتظر صباح صيوان الحسون، حدود اختصاص القضاء الإداري في المنازعات المستعجلة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة البصرة، ٢٠١٨، ص ٧٠.

(103) André Legrand, Céline Wiener, *Concours formation Administration*, E`dition, Paris, 2017, p. 119.

(١٠٤) د. محمد طه الحسيني، مبادئ وأحكام القضاء الإداري، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٨، ص ١٢٤.

(١٠٥) د. علي محمد بدير و د. مهدي ياسين السلامي و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مبادئ وأحكام القانون الإداري، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، دون سنة نشر. ص ٦١.

(١٠٦) د. جمال محمد معاطي موافي، مصدر سابق، ص ٨٥.

(١٠٧) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٣٠.

(١٠٨) الحكم الصادر من محكمة التنازع الفرنسية بتاريخ ١٠ من تموز سنة ١٩٥٦، والمبدأ الذي أقره مجلس الدولة في الحكم الصادر بتاريخ ٢٩ من حزيران ١٩٦٢، نقلاً عن: د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المصدر ذاته، ص ٣٣.

(109)Gustave peiser, op.cit, p. 89.

(١١٠) د. سمير سهيل دنون، النظريات الأساسية في المنازعات الإدارية، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٩، ص ١٦.

(١١١) د. جمال محمد معاطي موافي، مصدر سابق، ص ٨٧.

(112)M. Waline, Précis de droit administrative, Revue internationale de droit compare, Paris, 1974, p. 86.

نقلاً عن: د. أحمد محمد عبد الرؤوف، المصدر ذاته، ص ٣١.

(١١٣) للمزيد ينظر إلى د. علي عبد المولى عبد العزيز رحيم، مصدر سابق، ص ١٠.

(١١٤) د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص ٣٣٣.

(١١٥) د. حسين خلاف، المصدر ذاته، ص ٣٣٥.

(١١٦) ينظر إلى المادة (٧) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.

(١١٧) د. ماهر صالح علاوي ود. عصام عبد الوهاب البرزنجي ود. إبراهيم طه الفياض، توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري وحسم إشكالات التنازع بينهما، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٨٨، ص ٤٠.

(١١٨) ينظر إلى البيان رقم (٥) لسنة ٢٠١٦ الصادر من قبل وزير المالية والمتعلق بتعيين القاضي (حجاب إبراهيم أحمد) رئيساً للهيئة التمييزية للنظر في قضايا ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، والبيان رقم (٧) لسنة ٢٠١٦ المتعلق بتعيين القاضي (سامي كاطع علاوي الساعدي) رئيساً للجنة الاستئنافية الثانية والقاضي (محمد عبد الرحمن طه) رئيساً احتياطياً، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٤٣٢) في ٢٣/١/٢٠١٧، والبيان رقم (٢) لسنة ٢٠١٧ المتعلق بتعيين القاضي (علي حسين يونس) رئيساً أصيلاً لديوان ضريبة العقار والقاضي (رزاق جبار علوان) رئيساً احتياطياً في حال غياب الأصيل للجنة المذكورة، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٤٥٤) في ٢٤/٧/٢٠١٧، والبيان رقم (٣) لسنة ٢٠١٨ المتعلق بتعيين القاضي (عبد الرضا عبد نور جبر) رئيساً للجنة الاعتراضية لتقدير قيمة العقار ومنافعه، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٤٩٣) في ٢٨/٥/٢٠١٨.

(١١٩) عبد الله محمد أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، ٢٠٠٠، ص ٢٠٠، نقلاً عن: د. أحمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في العراق، ط ١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٢٣١.

(١٢٠) هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، الجزء الأول، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٦٦.

(١٢١) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١١، ص ١٦٢.

(١٢٢) عبد العال صكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط ١، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٧، ص ٢٥٨، نقلاً عن: رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١٥٧.

(١٢٣) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، مصدر سابق، ص ١٥٣.

(١٢٤) د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري في الفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٣٧، و د. سراج الدين شوكت خير الله، مصدر سابق، ص ٣٠٢.

(١٢٥) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية بنظر المنازعات الإدارية الضريبية ودستوريتها ونطاقها، مصدر سابق، ص ٣.

(١٢٦) د. أحمد فارس عبد العزوي، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي (دراسة مقارنة)، ط ١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٣٥١.

(١٢٧) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، ١٩٦٥، ص ٤٩٠، نقلاً عن: شاكر جميل ساجت، الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية (دراسة مقارنة)، ط ١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٢٧٠.

(١٢٨) رائد ناجي أحمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١٧٥، و د. محمود رياض عطية، مصدر سابق، ص ٤٩٠، نقلاً عن شاكر جميل ساجت، المصدر ذاته، ص ٢٧٠.

(١٢٩) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية الضريبية ونطاقها ودستوريتها، مصدر سابق، ص ١٨، د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، مصدر سابق، ص ١٥٨، د. جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٥٠.

(١٣٠) ينظر إلى المادة (١٠٥) من قانون الإثبات رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ المعدل.
(١٣١) ينظر إلى قرار مجلس شوري الدولة المرقم ٤٢/١٩٩٠ في ١٧/٩/١٩٩٠، المنشور في الكتاب السنوي لوزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩٠، ص ٧١-٧٢، نقلاً عن د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اللجان الإدارية بنظر المنازعات الإدارية الضريبية، دستوريتها ونطاقها، المصدر ذاته، ص ٢٣.

(١٣٢) ينظر إلى المادة (٨) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل.

(١٣٣) ينظر إلى المادة (٣٣) من ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

- (١٣٤) ينظر إلى المواد (٣٥، ٣٦، ٣٧، ٣٨، ٣٩ / ف ١، ٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (١٣٥) ينظر إلى المادة (٣/٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (١٣٦) د. علي هادي عطية الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية بنظر المنازعات الإدارية الضريبية ودستوريتها ونطاقها، مصدر سابق، ص ١٠.
- (١٣٧) ينظر إلى المواد (١٥، ١٦، ١٧، ١٨) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- (١٣٨) ينظر إلى المادة (٢٠) من ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- (١٣٩) د. أحمد فارس عبد العزاوي، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي، مصدر سابق، ص ٣٣٨.
- (١٤٠) ينظر إلى المواد (٧٤، ٧٧) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- (١٤١) رائد ناجي أحمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١٥١.
- (١٤٢) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، مصدر سابق، ص ١٦٤.
- (١٤٣) د. أحمد فارس عبد العزاوي، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي، مصدر سابق، ص ٣٥٤.
- (١٤٤) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ١٩٩٥ بتاريخ ١٠/٥/١٩٧١، منشوراً في قاعدة التشريعات العراقية على الموقع الإلكتروني: www.iraqld.hjc.iq.
- (١٤٥) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٢٤٠٠ بتاريخ ٢٥/٩/١٩٧٤، الموقع ذاته.
- (١٤٦) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٣٦٤ بتاريخ ١٨/٥/٢٠١٥، الموقع ذاته.
- (١٤٧) ينظر إلى المواد (٨، ٩) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ المعدل.
- (١٤٨) خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ٢٠١٢، ص ٣١.

- (١٤٩) ينظر إلى المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (١٥٠) د. علي هادي عطية الهلالي، مدى مشروعية اختصاص اللجان الإدارية بنظر الطعون الإدارية الضريبية ودستوريتها ونطاقها، مصدر سابق، ص ١٣.
- (١٥١) د. علي هادي عطية الهلالي، مدى مشروعية اختصاص اللجان الإدارية بنظر الطعون الإدارية الضريبية ودستوريتها ونطاقها، المصدر ذاته، ص ١٥.
- (١٥٢) ينظر إلى قرار اللجنة الاستئنافية الأولى (لم يذكر الرقم) في ١٩٩١/٥/٢٨، الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩١، ص ١٣٦، نقلاً عن: د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٤٢.
- (١٥٣) ينظر إلى قرار اللجنة الاستئنافية الأولى رقم (١٧٧٦) في ٢٠٠١/١١/٨، مذكوراً عند د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٤٣.
- (١٥٤) للمزيد ينظر إلى د. رائد ناجي الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، المصدر ذاته، ص ٣٤٣ وما بعدها.
- (١٥٥) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٢٥٥ بتاريخ ٢٢/١٠/٢٠١٢، منشور في موقع مجلس النواب العراقي على الموقع الإلكتروني : www.arb.parliament.iq ، تاريخ الزيارة ١٤/٣/٢٠١٩، وقت الزيارة ٥:٣٠ مساءً.
- (١٥٦) د. رائد ناجي أحمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ٢٢٨.
- (١٥٧) ينظر إلى المادة (١٥) من قانون رسم الطابع رقم (٧١) لسنة ٢٠١٢ المعدل.
- (١٥٨) ينظر إلى تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ الصادرة استناداً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٥، ولقد نصت المادة (١٨) من قانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٩ (أولاً-١) على استمرار فرض ضريبة المبيعات على خدمات تعبئة الهاتف النقال...

- ب- تسري أحكام ضريبة المبيعات المنصوص عليها بقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق كافة.
- ثانياً- يفرض رسم مطار بمبلغ مقطوع مقداره ٢٥٠٠٠ ٠٠٠٠٠، منشور في موقع مجلس النواب العراقي على الموقع الالكتروني: www.ar.parliament.iq ، تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٣/١٧، وقت الزيارة ٣:٠٠ مساءً.
- (١٥٩) د. رائد ناجي أحمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ٢٢٣.
- (١٦٠) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، محاضرات ألقاها على طلبة الصف الثالث كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٨٧-١٩٨٨، ص ٧.
- (١٦١) د. أحمد خليفة شرقاوي أحمد، نظرية الاختصاص في الفقه الإسلامي والقانون الإجرائي المدني (دراسة مقارنة)، ط ١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣، ص ٦.
- (١٦٢) د. نبيل إسماعيل عمر، الوسيط في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، ٢٠١١، ص ٨٤ وما بعدها، نقلاً عن: الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٨، ص ٢٣.
- (١٦٣) يختص القضاء الإداري في الجزائر بتسوية المنازعات الضريبية وفقاً للمعيار العضوي، إذ يكفي أن يكون شخص معنوي إداري طرفاً في الدعوى لتحديد اختصاص هذه الجهة آخذين بعين الاعتبار صفة الأشخاص المعنيين مهما كانت طبيعة القضية، للمزيد ينظر إلى سعديّة قرار، نظرية الاختصاص القضائي في القضاء الإداري الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٤/٢٠١٥، ص ٢٥.
- (١٦٤) د. رائد ناجي أحمد، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٤٩.
- (١٦٥) د. محمد طه حسين الحسيني، مصدر سابق، ص ١٩٤.

- (١٦٦) د. ادور عيد، القضاء الإداري، الكتاب الثاني، مطبعة البيان، ١٩٧٥، ص ٤١، نقلاً عن: د. محمود عبد علي الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٠٠.
- (١٦٧) ينظر إلى المادة (٧/ رابعا) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.
- (١٦٨) ينظر إلى د. رائد حمدان المالكي، مصدر سابق، ص ٢٢٤، و د. وسام صبار العاني، مصدر سابق، ص ٢٤٠، و د. محمود عبد علي حميد الزبيدي، مصدر سابق ص ١٠٤.
- (١٦٩) آمال حسيني، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرارات الإدارية القابلة للانفصال، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٣، ٢٠١٢، ص ٥.
- (١٧٠) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مصدر سابق، ص ٤٢٧.
- (١٧١) د. عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، ط ٣، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، ٢٠٠٤، ص ٤٥٥.
- (١٧٢) د. فاروق محمد معاليقي، نظرية الأعمال المتصلة والأعمال المنفصلة وتطبيقها في المنازعات الإدارية، ط ١، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، ٢٠١٤، ص ١٧٦.
- (١٧٣) الحكم الصادر بتاريخ ٤/٨/١٩٠٥، مارسولون، أحكام المبادئ في القضاء الإداري الفرنسي، مجموعة القانون العام، ترجمة أحمد يسري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص ١٢٥، نقلاً عن: موفق سمور علي المحاميد، مصدر سابق، ص ٣٩.
- (١٧٤) د. عوابدي عمار، المصدر ذاته، ص ٤٥٦.
- (١٧٥) د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٥٠.
- (١٧٦) د. زكريا بيومي، الطعون القضائية في ربط ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٢.
- (١٧٧) د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ١٩٨.
- (١٧٨) ينظر إلى المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

- (١٧٩) ينظر إلى المادة (١/ ثانيا) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- (١٨٠) ينظر إلى المادة (٥/ ثالثا) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل، والمادة (٣/أولا) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.
- (١٨١) د. رائد ناجي أحمد، الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي، دار السنهوري، بيروت، ٢٠١٩، ص ١٨.
- (١٨٢) محمد أحمد عبد الرؤوف، مصدر سابق، ص ٣٧١.
- (١٨٣) د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص ٨.
- (١٨٤) ينظر إلى المادة (٣٧، ٣٨، ٣٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، والمادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل، والمادة (٩) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ المعدل، والمادة (٧٤) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- (١٨٥) د. أحمد فارس عبد العزوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٧.
- (١٨٦) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مصدر سابق، ص ٣٩٢.
- (١٨٧) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ١٩٩.
- (١٨٨) رائد ناجي أحمد الجميلي، القضاء الإداري ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١١٥.
- (١٨٩) ينظر إلى المادة (٢٤٦) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- (١٩٠) ينظر إلى المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (١٩١) ينظر إلى المادة (٧- رابعا) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل.
- (١٩٢) موفق سمور علي، مصدر سابق، ص ٣٨.

- (١٩٣) هاني محمد حسن شنيطة، حدود التوازن بين سلطة الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ١٧.
- (١٩٤) للمزيد ينظر إلى أحمد عبد الكريم ناصر، الرقابة على مشروعية القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٨، ص ٢٩ وما بعدها.
- (١٩٥) د. علي محمد بدير و د. مهدي ياسين السلامي و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مصدر سابق، ص ٤٥٢.
- (١٩٦) نجم الدين رشيد خورشيد، رقابة القضاء على القرارات الإدارية المتصلة بعملية مركبة (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٨، ص ٢٣٣.
- (١٩٧) موفق سمور علي المحاميد، مصدر سابق، ص ٣٩.
- (١٩٨) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مصدر سابق، ص ٤٢٠.
- (١٩٩) د. محمود عاطف البناء، القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٩٩.
- (٢٠٠) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مصدر سابق، ص ٤٤٤.
- (٢٠١) د. أحمد خورشيد حميدي المفرجي، و د. صدام حسين ياسين العبيدي، الوجيز في القضاء الإداري العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٧، ص ١٢٤.
- (٢٠٢) د. وسام صبار العاني، مصدر سابق، ص ٣٣٣ وما بعدها.
- (٢٠٣) د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المصدر ذاته، ص ٤٥٦.
- (٢٠٤) عبد الأمير حسون مسلماني، الاتجاهات الحديثة في القضاء الإداري (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ١٩٠.
- (٢٠٥) د. رائد ناجي أحمد، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٥٠.

المصادر

أولاً- الكتب:

١. د. أحمد خليفة شرقاوي أحمد، نظرية الاختصاص في الفقه الإسلامي والقانون الإجرائي المدني (دراسة مقارنة)، ط١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣.
٢. د. أحمد خورشيد حميدي المفرجي، و د. صدام حسين ياسين العبيدي، الوجيز في القضاء الإداري العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٧.
٣. د. أحمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩.
٤. د. أحمد فارس عبد العزاوي، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩.
٥. د. أحمد فارس عبد العزاوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩.
٦. أشرف عبد الفتاح أبو المجد محمد، موقف قاضي الإلغاء من سلطة الإدارة في تسبيب القرارات الإدارية، بدون دار نشر.
٧. د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢.
٨. أكرم فاضل سعيد القصير، المعين في دراسة التأصيل القانوني لحق الانتجاع إلى الوساطة كحل بديل للنزاعات المدنية والتجارية، ط١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٨.
٩. أوهام علي حبيب، الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الإدارية في العراق، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، ٢٠١٥.
١٠. د. بان صلاح عبد القادر الصالحي، الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١١.
١١. د. جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الإسكندرية، ٢٠١٧.

١٢. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت ٢٠١٦.
١٣. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته، دار الكتب والدراسات العربية، الإسكندرية ٢٠١٨
١٤. د. رافع خضر صالح شبر، السلطة القضائية في النظام الفدرالي، ط١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٧.
١٥. د. رائد حمدان المالكي، الوجيز في القضاء الإداري، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٨.
١٦. د. رائد ناجي أحمد، الإطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي، دار السنهوري، بيروت، ٢٠١٩.
١٧. رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة ، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦.
١٨. د. زكريا بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، ط٢، المكتبات الكبرى، دون سنة نشر.
١٩. د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، دون سنة نشر.
٢٠. د. سامي جمال الدين، المنازعات الإدارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون سنة نشر
٢١. د. سامي جمال الدين، دعاوى التسوية، ط٢، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٤.
٢٢. د. سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد ٢٠١٩.
٢٣. سعدى محمد الخطيب، حقوق الإنسان وضماناتها الدستورية في اثنين وعشرين دولة عربية (دراسة مقارنة)، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١.

٢٤. سفيان عبدلي، ضمانات استقلالية السلطة القضائية بين الجزائر وفرنسا، ط١، بدون دار نشر، ٢٠١١.
٢٥. د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، دون مكان نشر، ١٩٧٦.
٢٦. د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
٢٧. د. سمير سهيل دنون، النظريات الأساسية في المنازعات الإدارية، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، ٢٠٠٩.
٢٨. شاكِر جميل ساجت، الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩.
٢٩. طلعت يوسف خاطر، استقلال القضاء حق الإنسان في اللجوء إلى قضاء مستقل، ط١، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠١٤.
٣٠. د. عبد الأمير حسون مسلماني، الاتجاهات الحديثة في القضاء الإداري (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦.
٣١. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٤.
٣٢. د. عبد الغني بسيوني عبد الله، النظم السياسية والقانون الدستوري، بدون دار نشر، بدون سنة نشر.
٣٣. د. عبد المنعم الضوي، الاختصاص العام للقضاء الإداري في المنازعات الضريبية، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٦.
٣٤. عبد الناصر أبو سمهدانة وحسين إبراهيم خليل، موسوعة التعليق على الإعلان الدستوري الصادر من المجلس الأعلى للقوات المسلحة في مارس ٢٠١١ مزودا بأحدث التطبيقات القضائية، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٢.
٣٥. د. عبد الناصر علي عثمان حسن، استقلال القضاء الإداري (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.

٣٦. د. عثمان ياسين علي، الدعاوى الإدارية في العراق وإقليم كردستان، ط١، دار موكرياني للطباعة والنشر، السليمانية، ٢٠١٨.
٣٧. د. عدنان عاجل عبيد، القانون الدستوري، النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق، ط٢، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع، النجف الأشرف، ٢٠١٢.
٣٨. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، محاضرات ألقاها على طلبة الصف الثالث كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٨٧-١٩٨٨.
٣٩. د. عصمت عبد المجيد بكر، مجلس الدولة، دار الكتب العلمية، بيروت، بدون سنة نشر.
٤٠. علي السلمي، إشكاليات الدستور والبرلمان، سما للنشر والتوزيع، بدون مكان نشر، ٢٠١٥.
٤١. د. علي محمد بدير ود. مهدي ياسين السلامي ود. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مبادئ وأحكام القانون الإداري، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، دون سنة نشر.
٤٢. د. عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، ط٣، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، ٢٠٠٤.
٤٣. د. غازي فيصل مهدي، تعليقات على قرارات المحكمة الإدارية العليا، ط١، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، ٢٠١٥.
٤٤. د. غازي فيصل مهدي، ود. عدنان عاجل عبيد، القضاء الإداري، ط٣، مكتبة دار السلام القانونية، النجف الأشرف، ٢٠١٧.
٤٥. فاروق محمد معاليقي، نظرية الأعمال المتصلة والأعمال المنفصلة وتطبيقها في المنازعات الإدارية، ط١، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، ٢٠١٤.
٤٦. لطيف مصطفى أمين، مبدأ الفصل بين السلطات ووحدها وتطبيقها في الدساتير العراقية، (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتب الفكر والتوعية للاتحاد الوطني الكردستاني، السليمانية، ٢٠٠٧.
٤٧. د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤.

٤٨. د. ماجد راغب الحلو، النظم السياسية والقانون الدستوري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
٤٩. د. مازن ليلو راضي، أصول القضاء الإداري، ط١، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، ٢٠١٦.
٥٠. د. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري، مطبعة جامعة دهوك، ٢٠١٠.
٥١. د. ماهر صالح علاوي و الدكتور عصام عبد الوهاب البرزنجي والدكتور إبراهيم طه الفياض، توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري وحسم إشكالات التنازع بينهما، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٨٨.
٥٢. د. مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية ، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٦.
٥٣. د. محمد بن براك الفوزان، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير المشروعة وتطبيقاتها الإدارية (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، ٢٠٠٩.
٥٤. د. محمد أحمد إبراهيم المسلماني، القرارات الإدارية القابلة للانفصال في العمليات القانونية المركبة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٤.
٥٥. د. محمد أحمد إبراهيم المسلماني، الوسيط في القضاء الإداري، ط١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٦.
٥٦. د. محمد أحمد عبد رؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
٥٧. د. محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥.
٥٨. د. محمد طه البدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩.
٥٩. د. محمد طه الحسيني، مبادئ وأحكام القضاء الإداري، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٨.
٦٠. د. محمد علي جواد، القضاء الإداري، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، دون تاريخ نشر.

٦١. د. محمد عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
٦٢. محمد يوسف علام، شهادة الشهود كوسيلة إثبات أمام القضاء الإداري بين القانون الوضعي والشريعة الإسلامية (دراسة مقارنة)، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، بدون مكان نشر، ٢٠١٢.
٦٣. د. محمود عاطف البناء، القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٨.
٦٤. د. محمود عبد علي الزبيدي، النظام القانوني لانقضاء الدعوى الإدارية من دون الحكم بالموضوع (دراسة مقارنة)، ط١، المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٨.
٦٥. مصطفى صخري، موسوعة المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجنائية (دراسة نظرية وتطبيقية)، ط٣، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
٦٦. موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، ط١، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١.
٦٧. د. نجم الدين رشيد خورشيد، رقابة القضاء على القرارات الإدارية المتصلة بعملية مركبة (دراسة مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٨.
٦٨. هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، الجزء الأول، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩.
٦٩. هيثم حامد المصاروة، أصول المحاكمات العمالية بين القبول والرفض، ط١، الحامد، الأردن، بدون سنة نشر.
٧٠. د. وسام صبار العاني، القضاء الإداري، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥.

ثانياً - الأطروحات والرسائل:

- (الأطروحات):

١. الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالنظر على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٨.

٢. حسين أحمد مقداد عبد اللطيف، رقابة القضاء الإداري على اختصاص الإدارة بالرقابة الذاتية في المجال الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١ .
٣. خيرى عثمان فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ٢٠١٢ .
٤. رائد ناجي أحمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة النهرين كلية الحقوق، ٢٠٠٤ .

- (الرسائل):

١. أحمد عبد الكريم ناصر، الرقابة على مشروعية القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٨ .
٢. آمال حسيني، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرارات الإدارية القابلة للانفصال، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٢ - ٢٠١٣ .
٣. رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤ .
٤. سعادى قرار، نظرية الاختصاص القضائي في القضاء الإداري الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ٢٠١٤/٢٠١٥ .
٥. غادة حياوي لازم، آليات حسم المنازعات الضريبية في إطار قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، ٢٠١٨ .
٦. منتظر صباح صيوان الحسون، حدود اختصاص القضاء الإداري في المنازعات المستعجلة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة البصرة، ٢٠١٨ .
٧. هشام جليل إبراهيم الزبيدي، مبدأ الفصل بين السلطات وعلاقته باستقلال القضاء في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٢ .

ثالثاً - البحوث العلمية:

١. أحمد نجيب قربي، القاضي الطبيعي (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي)، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد ٣٩، العدد ٤، ٢٠١٥.
٢. د. إدريس حسن محمد، مبدأ الفصل بين السلطات ودوره في حماية الحقوق والحريات العامة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ٥١، العدد ٤، أيار ٢٠٠٨.
٣. د. اعبودة الكوني، فكرة القاضي الطبيعي وضمانات المحاكمة العادلة في القانون الليبي، بحث منشور في مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الثالث عشر، ديسمبر ٢٠١٦.
٤. د. حامد منصور الفيتوري، القاضي الطبيعي، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية، المجلد ١، العدد ٢، جامعة مصراته، كلية القانون، ابريل ٢٠١٤.
٥. حسين إبراهيم خليل، الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية بين الواقع والمأمول، بحث مقدم في المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٢.
٦. خالد رشيد علي، ولاية القضاء الإداري في التشريع العراقي الحديث بين التقليص والحرمان، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد ٢، العدد ٧، السنة ٢٠١٠.
٧. د. خالد فايز الحويطة، مبدأ حق التقاضي (دراسة مقارنة)، لموقف القضاء من نظرية اعمال السيادة وفكرة التحصين (فرنسا - مصر - الكويت)، بحث منشور في أبحاث المؤتمر السنوي الرابع، القانون أداة للإصلاح والتطوير، ٢٠١٧، ملحق خاص، العدد ٢ - الجزء الثاني.
٨. دريد عيسى إبراهيم، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، ٢٠١٢.
٩. د. رائد ناجي أحمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٥، العدد ١١، تشرين الثاني ٢٠٠٨.

١٠. د. شاكر مزوغي، حق التقاضي ودولة القانون، بحث منشور في مجلة الاجتهاد القضائي، العدد التاسع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مارس ٢٠١٣.
١١. شيماء فارس محمد، مدى تطبيق قاعدة اليقين في العراق، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد (٢) العدد (١) الجزء (١) السنة (٢) ايلول ٢٠١٨.
١٢. د. عامر زغير محيسن، و د. كمال جواد كاظم، و حيدر عرس عفن، الحق في اللجوء إلى القاضي الإداري، بحث منشور في مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، العدد ٢٧، سنة ٢٠١٦.
١٣. د. عبد المجيد أحمد حسن المقن، النقص التشريعي وسلطات القاضي الإداري في مواجهته، بحث مقدم في الملتقى العلمي الثاني للاتحاد العربي للقضاء الإداري، الموسوم (سلطات القاضي الإداري في توجيه الإدارة ومعالجة وسد النقص التشريعي)، مجلس الدولة، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٧.
١٤. د. علي يوسف الشكري، د. عامر عبد زيد الوائلي، د. مصطفى فاضل الخفاجي، مبدأ الفصل بين السلطات في الفكر الفلسفي السياسي الحديث، بحث منشور في مجلة مركز بابل للدراسات الإنسانية، ٢٠١٧، المجلد ٧، العدد ٢.
١٥. د. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية- كانون الثاني ١٩٥١، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة.
١٦. د. محمد كامل عبيد، حق المواطن العربي في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، بحث مقدم في المؤتمر الثاني للعدالة بعنوان (دعم وتعزيز استقلال القضاء)، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣.
١٧. محمد مصطفى السيد عبد العليم و الصافي السيد عباس حسين و حسن السيد حسن نور الدين، القضاء الإداري في ميزان التخصص القضائي (دراسة خاصة بمحكمة الأحزاب)، بحث منشور في مجلة الحقوق والبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠١٠.

رابعاً- المواقع الإلكترونية:

١. موقع التشريعات الفرنسية على الرابط الإلكتروني :
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT.000006069583>
٢. موقع المحكمة الاتحادية العليا : www.iraqfsc.iq
٣. موقع مجلس القضاء الأعلى العراقي على الرابط : www.hjc.iq/qview.2296
٤. قاعدة التشريعات العراقية على الموقع الإلكتروني : www.iraqld.hjc.iq
٥. موقع مجلس النواب العراقي على الموقع الإلكتروني : www.arb.parliament.iq

خامساً- القوانين:

(القوانين والبيانات العراقية):

١. دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.
٢. قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
٣. قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل.
٤. قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
٥. قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨.
٦. قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩.
٧. قانون الإثبات رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ المعدل.
٨. قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ المعدل.
٩. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
١٠. قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
١١. قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ المعدل.
١٢. دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.
١٣. قانون مجلس شورى إقليم كردستان رقم (١٤) لسنة ٢٠٠٨.
١٤. البيان رقم (٥) لسنة ٢٠١٦.

١٥. البيان رقم (٧) لسنة ٢٠١٦.

١٦. البيان رقم (٢) لسنة ٢٠١٧.

١٧. البيان رقم (٣) لسنة ٢٠١٨.

(القوانين الأجنبية):

١. دستور فرنسا. ١٩٥٨.

2- **Liver des procedures fiscales derniere.**

3-**Droit fiscal français, DIRECTION GE'NEE'RALE DES FINCES PUBLQUES DIRECTION DE LA LE'GSLATION FISCALE – BUREAU A, PRE`SENTATION DE LA FISCALITE` FRANCAISE, Le`gislation adopte`e au 31 decembre 2016.**

4- **Code civil francais.**

سادساً – الاجتهادات القضائية:

(فرنسا):

١. حكم المجلس الدستوري الصادر في ٢٥ كانون الثاني ١٩٨٧.

٢. قرار محكمة التنازع الفرنسية في حكمها الصادر في ٦ تموز ١٩٨١.

٣. حكم مجلس الدولة في ١٥ أيار ١٩٨١.

٤. حكم مجلس الدولة في قضية بلدية مودون سنة ١٩٦٢.

٥. حكم مجلس الدولة في قضية مدينة بريست سنة ١٩٥٦.

٦. حكم مجلس الدولة في قضية بلدية ديني سنة ١٩٣٦.

٧. حكم مجلس الدولة في قضية بلدية بانو سنة ١٩١١.

٨. قرار محكمة التنازع بتاريخ ١٩ من تشرين الثاني سنة ١٨٨١.

(العراق):

١. قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (٥٣٥/قضاء إداري- تمييز/٢٠١٦) في

٢٠١٧/٨/٣١.

٢. قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (٢١/تميز/٢٠١٦) في جلسة ٢٠١٧/٨/٣١.
 ٣. قرار الهيئة العامة لمجلس شورى كردستان رقم (١٧/الهيئة العامة/إدارية/٢٠١٧)، بتاريخ ٢٠١٧/٤/٣.
 ٤. قرار المحكمة الإدارية العليا بالرقم (٢٥١/ قضاء إداري- تميز/ ٢٠١٥) في ٢٠١٧/٦/٨.
 ٥. قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم (٢٤/الهيئة العامة/٢٠١٦) في ٢٠١٦/٦/٢٦.
 ٦. قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (٤٤٣/تميز/٢٠١٦)، جلسة ٢٠١٦/١٢/٨.
 ٧. قرار محكمة القضاء الإداري رقم (١٩٤/ق/٢٠١٦) في ٢٠١٦/٩/٥.
 ٨. قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (٦٨/اتحادية/اعلام/٢٠١٥).
 ٩. قرار محكمة بداء الكاظمية رقم (٣٤٣/ب/٢٠٠٣، في ٢٠٠٣/٨/٣١).
 ١٠. قرار محكمة بداء الرصافة رقم (٣٥٤/ب/٢٠٠٣، في ٢٠٠٣/١٠/٢٩).
 ١١. قرار محكمة القضاء الإداري رقم (١/قضاء إداري/٩٨) في ١٩٩٨/٣/٩.
 ١٢. قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (٥٦/إداري تميز/٩٥) في ١٩٩٥/١٠/١.
 ١٣. قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (٥٦/إداري تميز/٩٥) في ١٩٩٥/١٠/١.
 ١٤. القرار رقم (٤٨/تميز/ إداري/١٩٩٥).
 ١٥. قرار الهيئة العامة لمجلس شورى الدولة في عام ١٩٩٥.
 ١٦. قرار مجلس شورى الدولة رقم (٤٢/١٩٩٠/٩/١٧) في ١٩٩٠/٩/١٧.
- ثامناً: قرارات اللجان الإدارية الضريبية:**
١. قرار اللجنة الاستئنافية الثانية بالعدد (١/٢/٣/٤/٥/٦/٧/٨/٩/١٠) لجنة ٢٠١٩/٢ بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٥ غير منشور.
 ٢. قرار اللجنة الاستئنافية الأولى في ١٩٩١/٥/٢٨.
 ٣. قرار اللجنة الاستئنافية الأولى (لم يذكر الرقم) في ١٩٩١/٥/٢٨.

تاسعاً_ مراجع الأحكام والقرارات:

١. د. رياض محسن مجول، قرارات مجلس الدولة وفتاواه لعام ٢٠١٧، مجلس الدولة، بغداد، ٢٠١٨.

٢. مجموعة قرارات وفتاوى مجلس الدولة لعام ٢٠٠٧.

٣. مجموعة قرارات وفتاوى مجلس شورى الدولة لعام ٢٠٠٨.

عاشراً- الكتب والمصادر الأجنبية:

1- André Legrand, Céline Wiener, Concours formation Administration, E`dition, Paris, 2017 .

2 -DIRECTION GE`NEE`RALE DES FINCES PUBLQUES
DIRECTION DE LA LE`GISLATION FISCALE – BUREAU A,
PRE`SENTATION DE LA FISCALITE` FRANCAISE, Le`gislation
adopte`e au 31 decembre, 2016.

3- Gustave peiser, Contentieux administratif , 16e éd, Broché, 2014.

4 -Michel Rousset et Olivier Rousset, Droit administratif, II, Le
contentieux administratif Deuxie`me Édition, DE GRENOBLE,
2004.