

المنازعة الضريبية ودور التقاضي الضريبي في تحقيق التوازن بين
مصلحة المكلفين وحقوق الخزنة العامة في ظل ضريبة الدخل
(دراسة مقارنة)

**Tax Disputes and the Role of Tax Litigation in
Achieving a Balance between Taxpayers' Interests and
the Rights of the Public Treasury under Income Tax:
A Comparative Study**

Dr.Hussein Kamil Wdaah

م. د. حسين كامل وداعة

Huseinkamel123@gmail.com

07816012046

مديرية تربية ذي قار

تاريخ قبول البحث

تاريخ استلام البحث

٢٠٢٥/٢/١٧

٢٠٢٥/١/١٧

المستخلص

تعد المنازعة الضريبية الوسيلة الوحيدة التي يمتلكها المكلفين في مواجهة الادارة الضريبية بما تمتلكه من امتيازات ، فتعيد شيئاً من التوازن المفقود بين الادارة الضريبية وحقوق وضمانات المكلفين في القانون الضريبي ، اذ تعد الضريبة بالنسبة للمكلف اداة اقتطاع جبرية ووسيلة لخسارة امواله وثروته ، في الوقت الذي تعد فيه المصدر الرئيس لإيرادات الدولة الحديثة ووسيلة تستخدمها لتحقيق اهدافها التداخلية ، ويترتب على ذلك زيادة احتكاك الادارة الضريبية بالأفراد ، وبالتالي اثاره المنازعات الضريبية بين الطرفين ، ومن هنا كان وجود جهة قضائية يعهد اليها مهمة تحقيق التوازن بين الطرفين بات من الامور المهمة في الميدان الضريبي ، ولاتخاذ المشرع العراقي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ طريقاً خاصاً تمثل بعهد مهمة الفصل في المنازعات الضريبية الى لجان شبه قضائية تسمى باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية ، كان لازماً علينا ان نوصي في نهاية بحثنا على ضرورة الغاء هذه اللجان واستحداث قضاء ضريبي متخصص بالشكل والالية التي تم ذكرها لضمان الحماية الفعلية لتطبيق القانون الضريبي .

الكلمات المفتاحية : (المنازعة الضريبية ، التقاضي ، حقوق المكلفين ، التشريع الضريبي) .

Abstract

The tax dispute represents the sole recourse available to taxpayers against the tax administration, which possesses certain privileges, thereby reestablishing a semblance of equilibrium between the tax authority and the rights and protections afforded to taxpayers under tax law. For the taxpayer, taxation serves as a compulsory deduction mechanism and a means of depleting personal finances and assets. The existence of a judicial authority tasked with striking a balance between the two parties has become one of the most important things in the tax field at a time when it is the primary source of revenue for the modern state and a means of achieving its intervening goals. This causes increased friction of the tax administration with individuals and thus provokes tax disputes between the two parties. It was necessary for us to recommend at the end of our research the need to abolish these committees and the development of a specialized tax judiciary in the form and mechanism that has been mentioned in order to ensure the actual protection of the application of the tax law. This was done in order to take the Iraqi legislator under the Income Tax Law No. (113) of

1982 and force a special path represented by the task of settling tax disputes to quasi-judicial committees called the Appeal Committees and the Cassation Authority.

Keywords: (Tax dispute, litigation, taxpayers' rights, tax legislation).

المقدمة

دائماً ما يعهد للإدارة الضريبية امر فرض الضريبة وتحصيلها ، ولهذا الغرض زودها المشرع الضريبي بعدد من السلطات والامتيازات العامة بالشكل الذي يضمن معه القيام بوظيفتها تلك ، ومقابل ذلك كان لزاماً وجود تشريعات تكون كفيلة بمنح المكلفين ضمانات واسعة لحمايتهم من كل تعسف وتجاوز قد يصدر في حقهم من قبل الادارة الضريبية يتضمن تجاوزاً على حقوقهم المالية .

وتعتبر المنازعة الضريبية عن الخلاف الذي يثور بين الادارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب ، بمناسبة قيام الاولى بوظيفتها المحددة قانوناً ، وتعد الطريق الاول الذي يسلكه صاحب الحق لغرض المطالبة بحقه امام الجهة المناط بها نظر هذه المنازعة .

وتتعدد الاسباب التي تؤدي الى نشوء المنازعات الضريبية ، اذ قد ترجع الى مخالفة التشريع الضريبي لنص دستوري او الى خطأ الادارة الضريبية في تطبيق النصوص الضريبية على المكلفين ، بيد ان اهم صور هذه المنازعات ، هي تلك التي تتعلق بتحديد المكلفين وربط الضرائب وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تختص بتطبيقه .

ولما كانت الضريبة تمثل اهمية عظمى في اقتصاديات اغلب الدول وعلى المستويات كافة ، اصبح من الضروري ان تحاط بمجموعة من التدابير تحاول الدولة من خلالها الموازنة بين مصلحتها في الحصول على الحصيلة الضريبية وبأسرع وقت ممكن ، وبين مصالح المكلفين ، ويتحقق ذلك من خلال عدم المساس بحقوقهم المكفولة بالحماية الدستورية ، ومن هذه الحقوق الحق في التقاضي .

اهمية البحث : -

تأتي أهمية ((المنازعة الضريبية)) موضوع بحثنا من خلال اعتمادها كوسيلة بيد المكلفين في مواجهة الادارة الضريبية وامتيازاتها ، فتعيد شيئاً من التوازن المفقود بين الادارة وبين حقوق وضمانات المكلفين

في القانون الضريبي ، وتتجلى هذه الاهمية تجاه حقيقة اخرى ، هي ان الضرائب تعد المصدر الرئيس لإيرادات الدولة الحديثة وأصبحت تشكل ركن اساس في مالية الدولة المعاصرة تستخدمها لغرض تحقيق اهدافها وعلى الميادين كافة ، ولان المشرع عهد لإدارة الضرائب مسألة فرض الضريبة وتحصيلها وزودها ازاء ذلك من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك ، كان لزاما منح المكلفين ضمانات واسعة لحمايتهم من كل تعسف او تجاوز قد يرتكب في حقهم من طرف الادارة الضريبية .

فرضية البحث : -

ان التوازن في العلاقة بين الادارة الضريبية والمكلفين لا يمكن ان يبنى عن طريق توازن القوى ، لما يترتب على ذلك من القضاء على اساس مفهوم الضريبة بكامله ، والذي يستند الى فكرة سلطة الدولة ذات السيادة ، فهذا التوازن لا يمكن ان يبنى على معادلة حسابية ، وانما على اساس معادلة ثقة تجعل المكلف يدرك مفهوم الضريبة ودورها وكيف تنفق الدولة حصيلتها لتحقيق رفاه المجتمع بكامله ، ومتى شعر المكلف بدوره الفاعل كشريك في بناء المجتمع ، اندفع لتأدية الضريبة من تلقاء نفسه .

اشكالية البحث :-

تتمحور اشكالية البحث في التساؤل الاتي :-

الى اي حد سن المشرع الضريبي نصوص قانونية تتضمن وتحتوي على ضمانات لصالح المكلف ، الذي يمثل الطرف الاضعف في المعادلة الضريبية ، امام الادارة الضريبية التي تمثل الجهة الاقوى في المعادلة اعلاه ؟ وهل ان للقضاء دور في مجال التنازع الضريبي في حماية هذه الضمانات التشريعية ؟ وخصوصا اذا علمنا ان حل التنازع الضريبي في العراق قد انيط وخلافا للتشريعات المقارنة الى لجان تعرف باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية ، فهل ان بمقدور هذه اللجان ان تمنع الادارة الضريبية من التطاول على حقوق المكلفين ؟ بمعنى اخر استطيع اللجان المذكورة اعلاه ان توفر الحماية اللازمة التي يستطيع ان يوفرها القضاء للمتقاضين امامه؟

منهجية البحث : -

سنعتمد في بحثنا على المنهج التحليلي المقارن ، ايماننا من الباحث بانه الاكثر تماشيا مع طبيعة البحث ، وما يسعى اليه من اهداف ، اذ سيتم تحليل نصوص التشريعات الضريبية في القانون العراقي مع

تدعيمها بالآراء الفقهية . اما في ظل المنهج القارن ، فستتم مقارنة موقف المشرع العراقي من حل المنازعة الضريبية والاسلوب الذي اعتمده مع التشريعات المقارنة التي اعتمدت نهجا مختلفا ومغايرا لحل المنازعات الضريبية .

هيكالية البحث : -

للإلمام بجوانب هذا البحث سنقسم الدراسة فيه الى مبحثين ، يخصص الاول للمنازعة الضريبية ودورها في حماية حقوق المكلفين ، بينما يتناول المبحث الثاني موضوع التقاضي الضريبي كضمانة لحماية حقوق المكلفين في التشريع الضريبي .

المبحث الاول

المنازعة الضريبية ودورها في حماية حقوق المكلفين

تبرز المنازعة الضريبية بشكل عام كخلاف بين طرفين ، الادارة الضريبية من جهة والمكلف من الجهة الثانية ، ويقع كل من هذين الطرفين بموقع متعارض مع الطرف الاخر امام جهة حددها القانون للفصل في النزاع الدائر بين الطرفين والعمل على اصدار حكم تنفيذي ملزم .

وكسبيل لحل المنازعة الضريبية ، كان لزاما علينا بيان مفهومها مع عرض اسبابها وهذا ما سنقف عليه في المطلب الاول ، بينما سنعرض في المطلب الثاني شروط المنازعة الضريبية وتقييمها وعلى الشكل الاتي : -

المطلب الاول

مفهوم المنازعة الضريبية واسبابها

سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يتناول اولهما مفهوم المنازعة الضريبية ، بينما يخصص الفرع الثاني لموضوع اسباب المنازعة الضريبية وعلى النحو الاتي :-

الفرع الاول

مفهوم المنازعة الضريبية

تعبر المنازعة الضريبية في العصر الحديث عن الخلاف الدائر بين المكلف والادارة الضريبية، بمناسبة قيام الاخيرة بوظائفها التي يحددها لها القانون الضريبي ، وتعد اول طريق يمكن ان يسكله صاحب الحق لغرض المطالبة بحقه امام الجهة التي تتولى النظر في هذه المنازعة .

ويقصد بالمنازعات الضريبية بوجه عام ، تلك المراجعات التي ترفع امام قاضي الضرائب وذلك تظلماً من الاعمال التي تصدر من الادارة الضريبية ، وذلك بمناسبة قيامها بالاعمال التي من شأنها التحقق من الضريبة والتكليف بها ، وبصياغة اخرى ، هي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ بمناسبة قيام الادارة الضريبية بممارسة نشاطها اثناء تطبيقها للقوانين الضريبية بحق المكلفين^(١).

ومن هنا فان وجود المنازعة الضريبية انما يرتبط بوجود تكليف بالضريبة يتناول شخصاً طبيعياً او معنوياً ومن شأنه ان يؤثر على وضعه ومركزه القانوني .

وثمة من عرف المنازعة الضريبية او ما يسمى بالاعتراض الضريبي ، انها تلك المنازعة التي تتعلق بربط الضريبة ، او تسويتها ، او جبايتها ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الادارية المتعلقة بالضريبة ، وتمس موضوعها بالتالي بصفة مباشرة^(٢).

كما وينصرف مدلول المنازعة الضريبية لدى البعض بانها تلك المنازعة التي تكون الدولة ممثلة في الادارة الضريبية طرفاً فيها ، في الوقت الذي تتعلق فيه المنازعة بتحديد دافعي الضريبة ، وربط الضريبة عليهم ، وتحصيلها منهم ، وذلك بمقتضى ما ينص عليه القانون الضريبي^(٣)، ومنهم من عرفها بانها تلك

(١) يحيى مصطفى المبشر ، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعوى الضريبية) ، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٤ ، ص٥.

(٢) نبيل محمد عوادة ، مبدا عدالة الضريبة في قضاء الدستورية ، دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٩ ، ص١١٠.

(٣) رمضان صديق محمد ، انتهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦ ، ص٢٢.

المنازعة التي تنصب في صحة او شرعية ربط الضريبة وتحصيلها والبحث فيما اذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت بما ينسجم مع احكام القانون واللوائح ام خلافا لها^(١).

ويذهب اتجاه مغاير لما سبق من تعريفات للمنازعة الضريبية ، يأخذ بالمعنى الواسع في تعريفها، اذ تشمل المنازعة الضريبية انسجاما مع هذا الاتجاه فضلا عن منازعات الربط والتحصيل ، دعاوى الالغاء للقرارات الادارية غير المشروعة ، ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الادارة الضريبية وكذلك الطعون التي تتعلق بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون^(٢).

وتماشيا مع الاتجاه السابق يمكن تعريف المنازعة الضريبية بانها تلك المنازعة التي تشمل جميع الدعاوى المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب .

وخلاصة القول ان المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنشأ عن العملية الضريبية ، سواء كان ذلك بسبب هذه العملية ام اثائها ام بمناسبة ، ويضاف لذلك القواعد القانونية التي وضعت للفصل في المنازعة سواء من الناحية الموضوعية ام الاجرائية ، اذ لا فائدة تذكر من الاقتصار على تحديد معنى المنازعة من دون الاخذ بنظر الاعتبار القواعد المقررة للفصل فيها .

وتماشيا مع التعريفات التي سبقت للمنازعة الضريبية يمكننا الوقوف على سماتها ، فهي تتعلق بعمل من اعمال الضريبة وان المكلف والادارة الضريبية هما طرفي النزاع الضريبي والذي يجب بدوره ان يتعلق بتطبيق نص ضريبي على حالة معينة ، وان يكون مرجع النزاع القانون الضريبي^(٣).

كما تقتضي المنازعات الضريبية وبحسب طبيعتها السرعة في اجراءات البت فيها ، اذ يترتب على اطالة وقت النزاعات الضريبية الاضرار بطرفي العلاقة الضريبية (الدولة كسلطة عامة والمكلف على حد سواء) ، ويتمثل الضرر الذي قد يلحق الدولة جراء اطالة امد النزاع الضريبي في تحميل الخزنة العامة لمزيد من النفقات ، ويضاف الى ذلك انخفاض ايراداتها ، اما الاضرار التي قد تلحق المكلف جراء اطالة وقت

(١) زكريا محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، مصر ، ١٩٧٣ ، ص ٥.

(٢) محمد حامد عطا ، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ، دار الطباعة الحرة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٤.

(٣) جان سليم العلية ، التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، بيروت ، ٢٠١٨ ، ص ١٦٦.

النزاع الضريبي فنتمثل فيما يتكبد من تبعات مالية لغرض الذود عن حياض ما يظنه حقا من مصروفات في سبيل الانتقال الى الادارة الضريبية ، ومصروفات اقامة الدعاوى ، واتعاب المحاماة ، وما يترتب على ذلك من هدر للجهد والوقت والمال^(١).

الفرع الثاني

اسباب المنازعة الضريبية

تتباين الاسباب المؤدية الى نشوب المنازعات الضريبية ، ومما لا شك فيه ان الوقوف على حقيقة تلك الاسباب اضحى من اهم الخطوات اللازمة لتلافيها الامر الذي يفضي الى تحقيق نوع من التوازن المنشود بين مصلحة الدولة والمكلفين في دفع الضرائب .

ومن هذه الاسباب ما يتعلق بغموض او تعقيد او قدم نصوص التشريع الضريبي فغموض التشريع الضريبي انما يفضي في كثير من الاحيان الى حدوث لبس وعدم فهم لقصد المشرع وصياغته ، وهذا ما يدفع المكلف والادارة الضريبية على حد سواء لمحاولة ايضاح ما غمض منه ، مما يؤدي في نهاية المطاف الى حدوث التعارض والتناقض بين وجهات النظر ، وبالأخص في ظل مصالح متعارضة بين طرفي العلاقة الضريبية^(٢).

ومن قبيل الغموض المشار اليه اعلاه ، سوء صياغة النص الضريبي بالشكل الذي يزيد الامور تعقيدا ومن دون قيام المشرع بإصدار تفسير واضح ودقيق للقانون ، مما يؤدي الى تطبيق بعض النصوص التشريعية الضريبية على بعض المكلفين دون البعض الاخر ، على الرغم من وقوعهم في مراكز قانونية متماثلة في كثير من الاحيان والذي يستلزم معاملتهم معاملة واحدة^(٣).

وفي هذا الصدد يعاني العراق من قلة القوانين الضريبية وقدمها وكثرة تعديلاتها فضلا عن الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق من قبل موظف الهيئة العامة للضرائب والمكلف على حد سواء ، مما يؤثر سلبا على علاقة المكلف مع الادارة الضريبية ويؤدي حتما الى نشوء النزاعات وتعزى هذه المشاكل الى غموض الاجراءات واتساع نطاق التقدير الشخصي بالإضافة الى عدم كفاءة نظام التحصيل مع

(١) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص ١١٢.

(٢) محمود ابراهيم ، المنازعات الضريبية في اطار الضريبة على المبيعات ، اطروحة دكتوراة ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٨ ، ص ٧٢.

(٣) رابح رتيب ، الممول والادارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ١٧٣.

وضع الاشخاص غير المؤهلين في اماكن صنع ووضع القوانين الخاصة بالضرائب وتحصيلها ، ويضاف لذلك سوء صياغة النظام الضريبي وعدم انسجامه مع الوضع الاقتصادي ، فالتشريع المالي الجيد هو الذي لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للمنازعة الضريبية^(١) ، والتهرب من دفع الضرائب^(٢) .

ومن جهة قدم التشريعات الضريبية في العراق ، يلاحظ قدم قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، وقد ادى قدم هذا التشريع الى عدم انسجامه مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية رغم التعديلات التي طرأت عليه ، وكذلك الحال بالنسبة لقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ ، وقانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ النافذ .

ولعل من ابرز صور تعسف الادارة الضريبية التي تؤدي الى حدوث المنازعات الضريبية هو تقدير او تحصيل الضريبة بالمخالفة لأحكام القانون ، او من خلال التمييز بين المكلفين من اصحاب المراكز القانونية المتماثلة نتيجة لأسباب سياسية ، او شخصية ، كما تعزى المنازعات الضريبية الى السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الضريبية ، حيث يترك لها القانون الضريبي عادة قدرا من الحرية اثناء مباشرتها لاختصاصاتها ، بالشكل الذي يكون لها ان تقرر مدى ملائمة تدخلها لممارسة عمل معين والوقت الملائم لذلك ، وهذه السلطة التي يمنحها القانون للإدارة الضريبية يجب ان تمارس بموضوعية ونزاهة لغرض تحقيق النفع العام ، بمعزل عن المصالح الشخصية لموظفي الادارة ويعد عدم وعي وادراك موظفي الضرائب لحقيقة الدور المناط بهم ، من الاسباب الرئيسة المؤدية الى المنازعات الضريبية^(٣).

كما ويعد نقشي صور الفساد في الادارات الضريبية من بين اهم الاسباب التي تقضي الى المنازعات ، ومرد ذلك الى ارتباط عمل الادارة الضريبية بأحد اهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، اذ تعد تلك الادارات من المؤسسات الحكومية المستهدفة من قبل ليات الفساد^(٤).

وتعد ظاهرة الفساد الاداري من المشكلات التي تواجه النظام الضريبي ، فسرقة وهدر الاموال وغياب عنصر الاختصاص اصبح مشكلة للنظام الضريبي العراقي ، كما ان ضعف الامكانيات لدى المخبين

(١) زينب علي عبيدي ، احمد سليمان ياسين الصفار ، المشكلات الادارية والمالية في النظام الضريبي العراقي ، بحث منشور ، متوفر على الموقع الالكتروني : <https://hjuoz.uoz.edu.krd> ، تاريخ الزيارة ٢٢/٥/٢٠٢٤.

(٢) اميل جبار عاشور ، سياسة التجريم والعقاب في الجرائم الاقتصادية ، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة ، العدد (الحادي عشر) ، المجلد ١ ، ٤/تشرين الاول/٢٠٢٤ ، ص ٥٦.

(٣) جان سليم العلية ، مصدر سابق ، ص ١٦٩.

(٤) نبيل محمد عواعة ، مصدر سابق ، ص ١١٦.

وعدم تناسب اختصاصاتهم مع طبيعة الوظيفة التي يشغلونها زادت من المشكلات التي يتعرض لها النظام الضريبي العراقي^(١).

ونرى من جانبنا ان ما يخفف من حدة المشكلات اعلاه يكمن في مد جسور من الثقة المتبادلة بين الادارة الضريبية والمكلفين ، ويتم ذلك من خلال شعور المكلفين بان حصيلة الضرائب تستخدم بما يعود بالنفع عليهم ، ويتم ذلك من خلال الدور الذي تمارسه الدولة في تعزيز سلوك الافراد للامتثال الضريبي ، والحد من منازعة الادارة في كثير من الاجراءات الضريبية ، الذي يعود وينتج عن تدني مستوى الوعي الثقافي والقانوني بالحقوق والواجبات الضريبية التي حددها القانون .

المطلب الثاني

شروط المنازعة الضريبية وتقييمها

تكمن الغاية من لجوء المكلف الى الادارة الضريبية وتقديم الاعتراض على الضريبة المفروضة عليه ، في تحقيق الاهداف التي يسعى اليها نتيجة اعتراضه ، بيد ان تقديم الاعتراض يجب ان يتم وفق شروط يجب على المكلف ان يلتزم بها ، وتأتي اهمية المنازعة الضريبية او الاعتراض الضريبي ، باعتبار المنازعة الوسيلة الوحيدة التي يملكها المكلف في مواجهة الادارة الضريبية وامتيازاتها ، وبذلك فان المنازعة تعيد شيئاً من التوازن المفقود بين الادارة الضريبية وبين حقوق و ضمانات المكلفين في القانون الضريبي ، وعلى اساس ما تقدم سوف نقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يخصص الاول منهما لشروط المنازعة الضريبية ، بينما ينصب الثاني على موضوع تقييم المنازعة الضريبية وعلى النحو الاتي:

الفرع الاول

شروط المنازعة الضريبية

سنتناول في هذا الفرع شروط المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي مع مقارنتها ببعض الشروط التي تتطلبها بعض التشريعات المقارنة ، ويقع في مقدمة هذه الشروط ، ان يكون الاعتراض خطياً وبصورة تحريرية ولا يمكن ان يكون بصورة شفوية ، وربما يوعز هذا الشرط لما يترتب على تقديم

(١) مرتضى حسين علوان التميمي ، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وايران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء ، ٢٠١٦ ، ص ٢٨.

الاعتراف بصورة شفوية من ضياع حق المكلف وعدم اعتراف الادارة الضريبية بقيامه بتقديم الاعتراض وبالتالي ضياع ضمانه مهمة للمكلف امام الادارة الضريبية ، كما يجب ان يكون الاعتراض واضحا مما يسهل على المكلف من استعماله كوسيلة للأثبات اذا تطلب الامر^(١).

وقد سارت اغلب التشريعات الضريبية على هذه الطريقة في تقديم الاعتراض ، كما يجب ان يقع الاعتراض خلال المدة التي نص عليها القانون ، اذ نص المشرع العراقي ومن خلال قانون ضريبة الدخل على ان يتم الاعتراض من قبل المكلف خلال مدة محددة وهي (٢١) يوما مبينا اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه ، وبانتهاء المدة اعلاه مع عدم قيام المكلف بتقديم اعتراضه خلالها فان الاعتراض يعد مرفوضا^(٢).

وما يلاحظ في هذا الصدد ان التشريعات المقارنة قد منحت المكلف مدة اكثر للاعتراض ، مما يزيد من الضمانة الممنوحة له في مواجهة الادارة الضريبية^(٣).

هذا وقد اعطى المشرع العراقي للسلطة المالية قبول الاعتراض بعد مضي المدة المحددة ، اذا اقتنعت بان المكلف لم يتمكن من تقديم اعتراضه لغيابه عن العراق او لأصابته بمرض اقعده عن العمل ولسبب قهري اخر^(٤).

وربما يحمى المشرع العراقي على التوجه اعلاه لانسجامه مع متطلبات العدالة الضريبية ، ولا نجد مثيل لمثل هذا التوجه في التشريع الضريبي اللبناني^(٥).

كما واشترط المشرع العراقي ضرورة قيام المكلف بدفع الضريبة المتوجبة عليه لغرض قبول الاعتراض تماشيا مع القاعدة التي تنص على (الدفع ثم المعارضة) وهي من القواعد المقررة في معظم التشريعات

(١) المادة (٣٥) فقرة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٢) المادة (٣٣) فقرة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

(٣) حدد التشريع اللبناني مدة الاعتراض امام الادارة الضريبية بشهرين من تاريخ تبليغ المكلف ، ينظر : المادة (٩٧) فقرة (١ ، ٢) من قانون الاجراءات الضريبية المرقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨ ، اما التشريع الضريبي الاردني فقد حدد فترة اعتراض المكلف بمدة لا تزيد على ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه القرار ، ينظر المادة (٣٣) فقرة (ب) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ ، وكذلك هو الحال بالنسبة للتشريع الضريبي المصري ، فقد سمح للمكلف بتقديم الاعتراض خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه القرار ، ينظر : المادة (١١٨) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٣٣) الفقرة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

(٥) يبدو ان نهج المشرع الضريبي اللبناني كان متماشيا مع ما استقر عليه قضاء مجلس شورى الدولة اللبناني في هذا الصدد ، وذلك باعتباره ان قضايا المهل من النظام العام وبالتالي لا يجوز مخالفتها الا بنص قانوني صريح .

الضريبة المقارنة^(١)، اذ يلتزم المكلف بموجبها بدفع ما توجب عليه من ضريبة الى الجهة المختصة ثم يستطيع بعد ذلك ان يطعن بمقدارها او يطلب استردادها والغاية من هذا الشرط هو استقرار المعاملات الضريبية ، ومراعاة مصلحة الخزنة العامة ، وعدم تمكين المكلفين من جعل الطعن ذريعة يتمكنوا من خلالها التخلف عن دفع الضرائب المتوجبة عليهم^(٢).

واخيرا يشترط في الاعتراض ان يقدم من قبل المكلف الى السلطة المحددة قانونا وهي السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب^(٣).

ويلاحظ ان المشرع قد اعطى للمكلف الحق في اللجوء الى التظلم الولائي والذي يعني تقديم التظلم للجهة التي اصدرت القرار ، ومن جهة اخرى اعطاه الحق بالتظلم الرئاسي والذي يعني تقديم التظلم الى رئيس الدائرة التي يتبع لها الموظف الذي اصدر القرار ، ولغرض التسهيل على المكلفين وبتوجه يحمدهم عليه المشرع العراقي ، اعطى الحق للمكلف بتقديم تظلمه الى اي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب لتخفيف العبء عن المكلف الذي قد يكون سكنه بعيدا عن مكان الجهة التي اصدرت القرار .

وتختلف الجهة التي يقدم لها الاعتراض في التشريع المقارن ، ففي الاردن فان الجهة التي يقدم لها الاعتراض تدعى بهيئة الاعتراض^(٤)، بينما يقدم الاعتراض في لبنان الى الدائرة المالية^(٥)، اما في التشريع الضريبي المصري فيقدم الاعتراض الى جهة تدعى مأمورية الضرائب^(٦).

(١) جاء في المرسوم الاشتراكي المرقم (٢٨٣٢) الخاص باصول تحصيل الضرائب المباشرة في لبنان ((ان الاعتراض على التكاليف او على اجراءات التنفيذ لا يوقف التحصيل سواء أكان المرجع المقدم اليه الاعتراض اداريا ام قضائيا ، ينظر : المادة (١٦) من المرسوم اعلاه والصادر في ١٩٥٩/١٢/١٤ .

(٢) سوزي عدلي ناشد ، اساسيات المالية العامة - النفقات العامة - الايرادات العامة - الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٠٤-٢٠٥ .

(٣) المادة (٣٣) فقرة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٤) المادة (٣٣) فقرة (أ-١) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ .

(٥) المادة (٩٢) من قانون ضريبة الدخل اللبناني الصادر بالمرسوم الاشتراكي رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ .

(٦) المادة (١١٨) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

الفرع الثاني

تقييم المنازعة الضريبية

تتجلى أهمية المنازعة الضريبية باعتبارها الوسيلة الوحيدة التي يمتلكها المكلفين في مواجهة الادارة الضريبية ، فبموجب المنازعة الضريبية قد تعيد شيئاً من التوازن المفقود بين طرفي العلاقة الضريبية ، لما تتمتع به الادارة الضريبية من امتيازات ، وتتأكد هذه الاهمية امام حقيقة جوهرية ، هي ان الضرائب اصبحت تشكل المصدر الرئيس لإيرادات الدولة الحديثة تستخدمها لتحقيق الاهداف التدخلية التي ترنو اليها في الميادين جميعها ، وان اعتماد الدولة على الضرائب اخذ بالازدياد وبناء على اسس وقواعد جديدة على حساب المكلف ولصالح المجموع ، مما يثير التساؤل عن حق المكلف وحمياته وضمناته القانونية ، اذ ليس له من سبيل سوى المنازعة الضريبية ، كوسيلة دفاع ، وبذلك تظهر اهمية هذه الضمانة مع ضرورة ايلائها الاهمية اللازمة كونها السلاح الوحيد للمكلف والملاذ الذي تستقيم به الاحكام^(١).

تتصف المنازعة الضريبية بالطابع البسيط والسريع ، اذ تتميز اصول المحاكمات الضريبية ، عند مقارنتها بالإجراءات الخاصة بالمنازعات الاخرى بانها بسيطة وسريعة ، ومرد ذلك الى ما قرره المشرع الضريبي من طائفة من الاجراءات المبسطة التي تتيح للإدارة الضريبية وللقاضى الاداري على حد سواء ، النظر في المنازعات الضريبية والبت بها في وقت قصير ، كما لزم المكلف بوجوب اللجوء الى طريق المنازعة الادارية امام الدائرة المالية المختصة ، كما لزم الإدارة الضريبية بضرورة الفصل في الاعتراض بمهل قصيرة ، اذا رأت ان اعتراض المكلف واقع في محله القانوني ومستوفيا لشروطه ، وبذلك تتجنب مع المكلف الدخول في متاهات المنازعات القضائية والتي قد تطول وتتطلب كثيرا من الوقت والجهد والنفقات^(٢).

وانطلاقا مما سبق ذكره ، فان المنازعة الادارية لها اهمية بارزة جعلت منها مرحلة الزامية ، اذ لا يمكن للمكلف اللجوء للقضاء مباشرة من دون تقديم طعن امام الجهة التي اصدرت التكاليف بالضريبة وهذا هو المعمول به في معظم التشريعات ، اذ يتم من خلال هذه المرحلة معالجة الامور التي من الممكن تلافيها

(١) يحيى مصطفى المبشر ، مصدر سابق ، ص ٨-٩.

(٢) خضر الشويكي ، منازعات الوعاء الضريبي الاصول الاجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة) ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠١٣ ، ص ٧٩.

من دون اللجوء للقضاء ، بيد ان ما يجب الاشارة اليه في هذا الصدد ، الى انه وعلى الرغم من الاهمية التي تتصف بها هذه المرحلة الا ان البعض ذهب الى ان الاعتراض امام الادارة المالية التي اصدرت التكاليف بالضريبة يجعل من الاخيرة خصما وحكما في الوقت ذاته ، وهذا الامر لا يتماشى مع متطلبات العدالة الضريبية التي يسعى اليها المتخاصمون ، وخصوصا في الحالات التي تصر فيها الادارة الضريبية على تصرفاتها رغم ما يتخللها من أخطاء ومخالفة لأحكام القانون ولكن وعلى الرغم من هذا الانتقاد تبقى هذه المرحلة مرحلة أساسية لا غنى عنها كونها تلفت نظر الادارة الى الاخطاء المادية والحسابية التي لا يمكن تخطيها ، وهذا حتما يساعد في التخفيف عن كاهل القضاء بما يعرض عليه من قضايا ، وبالتالي يقتصر دوره على النزاعات ذات الاهمية^(١).

ما تجب الاشارة اليه في هذا الشأن ، ان الجهة التي تاخذ على عاتقها دراسة الاعتراض هي وحدة مختصة تعنى بدراسة الاعتراضات تكون مغايرة للوحدات التي قامت بإصدار التكاليف ، ويترتب بالتالي على دراستها للاعتراض الوقوف بصورة محايدة امام الاخطاء التي تم ارتكابها، وهذا هو المعمول به في التشريع اللبناني^(٢).

اما في التشريع العراقي فلا وجود لوحدة متخصصة تعنى بدراسة الاعتراضات وتكون مستقلة عن الوحدات التي تتولى اصدار التكاليف بالضريبة ، بيد ان الباحث يرى بعدم ترتب اي اثر سلبي قد يمس المكلف او قد ينتقص من العدالة الضريبية ، ومرد ذلك ان مرحلة التظلم امام الادارة الضريبية ليست بمرحلة نهائية للطعن وان القانون قد اعطى للمكلف المجال في الطعن بقرارات الادارة الضريبية عن طريق الاستئناف والتمييز .

المبحث الثاني

التقاضي الضريبي كضمانة لحماية حقوق المكلفين في التشريع الضريبي

تشكل الضرائب المصدر الاساس لإيرادات الدولة الحديثة^(٣) ، وقد ادى اتساع نطاق وظائف الدولة وتشعب اعمالها الى تزايد اعتمادها على الضرائب مما ادى وساهم على نشوء المنازعات الضريبية ،

(١) حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة) ، منشورات زين الحقوقية ، لبنان ، ٢٠١٧ ، ص ٢٥٨-٢٥٩ .

(٢) مروان القطب ، منازعات التحقق الضريبي في لبنان ، مجلة الحياة النيابية ، المجلد الخامس والسبعون ، حزيران ٢٠١٠ ، ص ٩٢ .

(٣) زينب عبد الكاظم حسن ، دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي في العراق دراسة مقارنة ، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة ، المجلد ١ ، العدد ١ ، ٣٠/حزيران/٢٠٢٠ ، ملخص البحث.

ومما لا شك فيه ان القانون الضريبي انما تتنازعه مصلحتان متعارضتان ، المكلف الذي ينظر للضريبة كوسيلة اقتطاع جبري وأداة غير مستساغة لحرمانه من امواله ، والمصلحة الثانية تتمثل في الدولة وادارتها الضريبية التي تسعى لتحقيق هدف اساس الا وهو تدفق الاموال لخزينتها ، ومن هنا بات لزاما وجود جهة قضائية تتولى التوفيق بين المصلحتين المتعارضتين .

وقد اختلفت التشريعات من جهة تحديد القضاء المختص بنظر الطعون الضريبية ، فمنها من عهدت هذه المهمة بالقضاء العادي واخرى بالقضاء الاداري ، ومنهم من انتهج طريقا خاصا من خلال اعطاء هذه المهمة الى لجان شبه قضائية تعرف باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية ، وهنا يثار التساؤل الذي مفاده ، هل ان بمقدور مثل هذه الجهات توفير الحماية والضمانات الناجعة لحقوق المكلفين ؟

وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المبحث الى مطلبين ، نتناول في الاول منهم مفهوم التقاضي الضريبي واساسه الدستوري ، بينما سنخصص الثاني منهما لموضوع الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية وتقييم موقف المشرع الضريبي العراقي وعلى النحو الاتي :

المطلب الاول

مفهوم التقاضي الضريبي وأساسه الدستوري

تقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يخصص الاول منهما لمفهوم التقاضي الضريبي ، في حين ينصب ثانيهما لموضوع الأساس الدستوري للتقاضي الضريبي ، وعلى الشكل الاتي :-

الفرع الأول

مفهوم التقاضي الضريبي

عكفت اغلب التشريعات ومن باب الحرص على توفير الحماية الناجعة للمكلف من تعسف السلطة المالية وشططها في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها ، على اعطاء مهمة الرقابة في الشؤون الضريبية الى جهة قضائية تتصف بالاستقلال والحياد يهرع اليها المكلف لحسم المنازعات التي تدور بينه وبين السلطة المالية ، لما يتصف به القضاء من كونه الحصن الحصين والحامي الامين لحقوق الافراد ، فان انحرفت السلطة المالية عن جادة الصواب كان للقاضي ان يعمل على اعادة الحق الى نصابه من خلال الغاء الضريبة كلا او جزءا ، ومن جهة أخرى فان وجد ان المكلف غير محق في دعواه التي أقامها أمامه ،

عمل على رد الدعوى وعدم الاستجابة لمطالبه ، ويطلق على الجهة القضائية التي تتولى مهمة الفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية باصطلاح (القضاء الضريبي)^(١).

وفي هذا الشأن ، يلاحظ تباين التشريعات الضريبية المعاصرة في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية ، فمنها من يعهد بمهمة النظر في المنازعات الى القضاء العادي مثل بريطانيا^(٢).

وفي دول اخرى مثل لبنان ، فقد انيطت مهمة الفصل في المنازعات الضريبية للقضاء الاداري على اعتبار ان السلطة المالية هي جهة ادارية ، فقد اتاح المشرع للمكلف بضريبة الدخل ان يعترض على القرار الصادر من الادارة الضريبية اذا وجد فيه اجحافا بحقه امام لجنة اطلق عليها لجنة الاعتراضات ، ومن جانب اخر يحق للمكلف والادارة الضريبية على حد سواء ان يطعنا بقرار اللجنة لدى مجلس شورى الدولة ، ويعد القرار الصادر من المجلس المذكور باتا لا يقبل الطعن فيه امام اي جهة اخرى^(٣).

وتذهب تشريعات اخرى كالتشريع الاردني الى ايكال مهمة الفصل في المنازعات الضريبية الى محاكم ضريبية متخصصة ومستقلة عن القضاء العادي والاداري^(٤)، وقد وجد هذا التوجه من يؤيده من جهة ومن يعارضه من جهة اخرى ، فأما المؤيدون فقد ذهبوا الى استقلال القانون الضريبي وتمتعه بذاتية خاصة تميزه عن فروع القانون الاخرى ، كما ان وجود هذا القضاء انما يصب في مصلحة القانون الضريبي لما يترتب عليه من توحيد للأحكام الضريبية وتأصيلها^(٥).

اما التشريع الضريبي العراقي ، فان المشرع وتحديدا في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ لم يكن على غرار النهج المتبع في القوانين الضريبية المقارنة ، فلم يعهد مهمة البت في المنازعات الضريبية الى القضاء العادي ولا الى محكمة القضاء الاداري ، ولم يعهد بالمهمة المذكورة الى محكمة ضريبية مستقلة

(١) خضر الشويكي ، مصدر سابق ، ص ١٠٠.

(٢) خضر الشويكي ، المصدر نفسه ، الصفحة نفسها .

(٣) عبد الامير شمس الدين ، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ، دراسة مقارنة مع احكام اهم الضرائب اللبنانية المباشرة ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٨٧ ، ص ١٩٧.

(٤) ينظر المادة (٤٢) فقرة (١) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ والتي جاء في مطلعها : (تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون ...).

(٥) قدرى نقولا عطيه ، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها ، من دون دار نشر ، من دون مكان نشر ، ١٩٦٠ ، ص ١٥٤-١٥٥.

، وانما سلك طريقا خاصا تمحور في عهد المهمة الى لجان ضريبية اطلق عليها تسمية اللجان الضريبية والهيئة التمييزية^(١).

وتأسيسا على ما سبق ذكره ، نستطيع القول بان المقصود بالقضاء الضريبي الجهة القضائية المختصة سواء اكانت عادية ام ادارية ام متخصصة والتي يعهد المشرع اليها مهمة الفصل في المنازعات الضريبية الدائرة بين المكلف والادارة الضريبية ، بمناسبة قيام الاخيرة بفرض الضرائب وتقديرها وتحديد وعائها وطرق جبايتها وغير ذلك من المسائل الاخرى .

الفرع الثاني

الاساس الدستوري لحق التقاضي الضريبي

تتجلى مهمة القضاء في الفصل بين المواطنين بما يثور بينهم من خصومات لغرض حسم التداعي وقطع النزاع ، ولا تتحقق الغاية أعلاه الا بإقرار حق التقاضي ، وعلى اساس ذلك اصبح هذا الحق محل اهتمام المواثيق الدولية والتي بدورها احاطته بمكانة مرموقة ، من جهة اخرى تعمل الدساتير الوطنية على حماية وتعزيز هذا الحق على المستوى المحلي .

ويتبين تكريس هذا الحق على الاطار الدولي من خلال النص عليه في المواثيق الدولية ، وتعد الشريعة الدولية لحقوق الانسان المنبع الاول لتلك الحقوق ، اذ ينبثق عنها الاعلان العالمي لحقوق الانسان الصادر في ١٠ ديسمبر ١٩٤٨ والعهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والعهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية ، اذ نص الاعلان العالمي لحقوق الانسان لسنة ١٩٤٨ : (لكل شخص الحق في ان يلجا الى المحاكم الوطنية لإنصافه من اعمال فيها اعتداء على الحقوق الاساسية التي يمنحها له القانون)^(٢).

كما جاء في الاعلان نفسه : (لكل شخص الحق في محاكمة منصفة علنية امام محكمة مستقلة ومحايدة)^(٣).

(١) سنبن ذلك بشيء من التفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث عند تناول موضوع الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية في التشريع العراقي .

(٢) المادة (٢) من الاعلان العالمي لحقوق الانسان لسنة ١٩٤٨ .

(٣) المادة (١٠) من الاعلان العالمي لحقوق الانسان نفسه .

وفي السياق ذاته ، وفيما يخص العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية والذي يشكل تنمة للإعلان العالمي لحقوق الانسان ، جاء لينص على ((تتعهد كل الاطراف في هذا العهد بان تكفل توفير سبيل فعال للتنظم لأي شخص انتهكت حقوقه وحرياته المعترف بها في هذا العهد))^(١).

وفي هذا الصدد نص الميثاق العربي لحقوق الانسان على ان ((لكل شخص الحق في محاكمة تتوفر فيها ضمانات كافية ، وتجريها محكمة مختصة او مستقلة ونزيهة ، ومنشأة سابقا بحكم القانون))^(٢).

وفي الوقت الذي تم فيه تكريس حق التقاضي على مستوى المواثيق الدولية كان لازما ان يكون لهذا الحق الاهمية العظمى على المستوى الوطني وبالأخص من دول قامت بالمصادقة على هذه المواثيق والتزمت بما ورد فيها^(٣).

وقد جاء الدستور العراقي النافذ منسجما مع ما نصت عليه المواثيق الدولية في هذا الصدد ، اذ كفل المشرع الدستوري العراقي حق التقاضي للمواطنين جميعا ، وجاء فيه :

((التقاضي حق مصون ومكفول للجميع))^(٤).

كما ان الدستور العراقي وفي محل اخر قد عمد على منع النص في القوانين على تحصين الاعمال او القرارات الادارية من الطعن امام القضاء^(٥).

وعلى اثر ذلك فان القضاء لم يعد ممنوعا وانسجما مع احكام الدستور من النظر في صحة القرارات الادارية (كالطعن في القرارات الصادرة في الشأن الضريبي) ، اذ تم رسم طريق خاص للطعن بها تمثل بالطعن امام لجان الاستئناف ومن ثم امام الهيئة التمييزية ، ان نهج المشرع العراقي يمنح هذه اللجان صلاحية النظر في الطعون انما كان منسجما مع القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥^(٦).

(١) المادة (٢) فقرة (٣-أ) من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية النافذ في ٢٣ مارس ١٩٧٦.

(٢) المادة (١٣) من الميثاق العربي لحقوق الانسان لسنة ٢٠٠٤ .

(٣) جاء في الدستور العراقي النافذ : (... وهو عضو مؤسس وفعال في جامعة الدول العربية ، وملتزم بميثاقها...) ، لمزيد من التفاصيل ينظر : المادة

(٣) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ .

(٤) المادة (١٩-ثالثا) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

(٥) المادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق نفسه .

(٦) ويسمى بقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٤٠١١) في ٢٢/١٢/٢٠٠٥.

ويرى الباحث ان القانون اعلاه قد جاء مخيبا للآمال ، فبعد انتظار طال امده لعودة ولاية القضاء للنظر في هذه الطعون كونه حقا دستوريا يهدف لحماية حقوق الافراد ، بيد ان القانون وتحديدًا في المادة الثالثة منه قد انتهك هذا الحق بإعلانه صراحة استثناء مجموعة من القوانين ومن ضمنها قوانين الضرائب من احكام هذا القانون ، وبالتالي فان هذا القانون قد سلب حقا من حقوق الافراد بمنعهم من التوجه للقضاء اثناء المنازعة الضريبية لما يوفره الاخير من ضمانات ناجعة لحماية حقوقهم المسلوبة .

اما الدستور الاردني النافذ فقد تضمن على العديد من النصوص التي تؤكد حق الاشخاص باللجوء الى القضاء للحصول على حقوقهم ، اذ جاء في الدستور اعلاه : (المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها)^(١).

ومن جهة اخرى نص الدستور على ان (تمارس المحاكم النظامية في المملكة الاردنية الهاشمية حق القضاء على جميع الأشخاص في جميع المواد المدنية والجزائية بما فيها حق القضاء الى محاكم دينية او محاكم خاصة بموجب احكام هذا الدستور او اي تشريع اخر نافذ المفعول)^(٢).

هذا عن حق التقاضي بصورة عامة اما في الحقل الضريبي فنلاحظ ان القانون الاردني قد اعطى للمكلف الحق في اللجوء الى القضاء للمطالبة بحقوقه ، اذ لم يرد نص في الدستور والقانون الضريبي يمنع المكلف من اللجوء الى القضاء ، على عكس ما ورد في التشريع الضريبي العراقي .

ولم يذهب الدستور المصري بعيدا في كفالة حق التقاضي للمواطنين كافة ، اذ جاء فيه : ((التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة ، ولكل مواطن حق الالتجاء الى قاضيه الطبيعي ، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا ، ويحظر النص في القوانين على تحصين اي عمل او قرار اداري من رقابة القضاء))^(٣).

وذهب المشرع المصري في هذا الصدد الى اشراك القضاة العادي والاداري في فحص الخصومات الضريبية ومهما يكن من امر ونتيجة لما يتمتع به القضاء من الحيطة والنزاهة والعدالة ، هو اقدر من غيره على التكفل بهذه المهمة وتوفير الحماية اللازمة لحقوق المكلفين .

(١) المادة (١٠١) فقرة (١) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ النافذ .

(٢) المادة (١٠٢) من الدستور الاردني نفسه .

(٣) المادة (٦٨) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ.

اما في لبنان ، فان مسالة عدم وجود نص صريح يكفل حق التقاضي يماثل النصوص المشار اليها اعلاه في كل من الدستور العراقي والاردني والمصري ، لم تمنع المشرع اللبناني وفي شؤون الضرائب من توفير الحماية الكافية لحقوق الافراد ، من خلال منح الولاية للنظر في الطعون الضريبية وفي مرحلتها الاخيرة لمجلس شوري الدولة بصفته مرجعا استئنافيا للطعن الموجه ضد القرارات الصادرة عن احدى لجان الاعتراضات على الضرائب^(١)، ان منح المهمة لمجلس شوري الدولة اللبناني سيوفر دون ادنى شك الحماية المطلوبة للمكلف امام تعسف الادارة الضريبية لما يرتقي اليه القضاء من ان يكون الحصن الامين لحقوق المكلفين .

المطلب الثاني

الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية وتقييم موقف المشرع الضريبي العراقي

تستلزم الدراسة في هذا المطلب تقسيمه الى فرعين ، يخص الاول منهما الى الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية في التشريع العراقي ، بينما يختص الثاني لموضوع تقويم موقف المشرع العراقي في حل المنازعة الضريبية وحماية المكلفين وعلى الشكل الاتي :

الفرع الاول

الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية في التشريع العراقي

لم يعهد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ على هدي القوانين الضريبية المقارنة مهمة الفصل في المنازعات الضريبية الى القضاء العادي ، ولا الى محكمة القضاء الاداري ، كما انه ومن جهة اخرى لم ينشئ محاكم ضريبية مستقلة تضطلع بالمهمة اعلاه وانما سلك طريقا مستقلا تمثل بإيكال مهمة الفصل في المنازعات الضريبية الى لجان خاصة تدعى باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية .

وفي السياق ذاته فقد منع المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل اعلاه المحاكم من مهمة النظر في القضايا الضريبية المتعلقة به ، اذ جاء في القانون : (لا تسمع المحاكم اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة ، وفرضها ، وجبايتها ، او اية معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون)^(٢).

(١) المادة (١٠١) فقرة (١) من قانون الاجراءات الضريبية اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨.

(٢) المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

وعلى الرغم من نص المشرع اعلاه في منع المحاكم من النظر في القضايا الضريبية ، الا انه لم يصادر حق المكلفين في الاعتراض على الضرائب المفروضة عليهم بموجب احكام القانون ، بل رسم لهم نهجا مستقلا تمثل باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية المشار اليهما .

ويتوجب على المكلف المبلغ بالضريبة المتوجبة عليه وقبل اللجوء الى اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية ، ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي قامت بتبليغه بالضريبة او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب ، وذلك خلال مدة (٢١) يوما من تاريخ تبليغه ، ويقع على عاتق المكلف ضرورة تبيان الاسباب التي دفعته للاعتراض وما يطلبه من السلطة المالية ، ويقع عليه ان يعزز اعتراضه بالدفاتر والسجلات اللازمة ، لتوفير القناعة المطلوبة والكافية لدى السلطة المالية بوجهة النظر المقدمة من قبل المعارض^(١).

ويترتب على تقديم الاعتراض الى السلطة المالية قبوله او رفضه ، بيد ان القانون وفي حالة الرفض يفسح المجال للمكلف بتقديم اعتراضه امام اللجنة الاستئنافية ، اما في حالة قبول الاعتراض من قبل السلطة المالية فأنها ستعيد النظر بمقدار الضريبة ، وفي حالة اتفاقها مع المكلف فان الحق في الاستئناف امام لجان الاستئناف سيسقط وفقا لأحكام القانون^(٢).

ومن جهة اخرى وتحديدا في المرحلة الثانية والتي اطلق عليها المشرع الضريبي العراقي بالمرحلة الاستئنافية ، فقد اوجب المشرع ان تكون نتيجة الطعن بالاعتراض قد جاءت في غير صالح المكلف^(٣)، واللجان الاستئنافية هي هيئات تشكل برئاسة قاض من الصنف الثاني على الاقل مع عضوية اثنين من الموظفين المختصين في الامور المالية ، على ان يتم تعيين هؤلاء من قبل وزير المالية من خلال بيان ينشر في الجريدة الرسمية^(٤).

(١) المادة (٣٣) فقرة (١) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

(٢) المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

(٣) المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

(٤) المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

وتختص هذه اللجان في البت في كل ماله علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة ، وكل ما يتعلق بالسماحات والرديات، كما ان لها اختصاص النظر في المخالفات التي يتم ارتكابها خلافا لما يقضي به نظام مسك الدفاتر التجارية^(١).

اما عن نتائج الاستئناف ، فقد منحها المشرع صلاحية تأييد القرار الخاص بتقدير الدخل او الضريبة الصادر عن السلطة المالية او الغائه او تعديله زيادة او تخفيضاً ، وعليها ان تبين الاسباب التي دعتها لاتخاذ هذا القرار بمعنى ان يكون قرارها مسبباً^(٢).

وبصدور القرار الاستئنافي تنتهي المرحلة الثانية من مراحل الطعن في التشريع الضريبي العراقي ، ويشترط لتخطي هذه المرحلة ان يكون القرار الصادر من اللجان الاستئنافية قد جاء في غير صالح المكلف او السلطة المالية ليتسنى لكل من الطرفين امكانية تمييز القرار الاستئنافي امام الهيئة التمييزية والتي تعد اعلى هيئة تفصل في المنازعات الضريبية .

وتتكون هذه الهيئة من قاض من محكمة التمييز رئيساً وعضوية اثنين من المديرين العامين من وزارة المالية وممثل عن اتحاد الغرف التجارية عضواً ، وممثل اخر عن اتحاد الصناعيين العراقيين عضواً ، ويتم ذلك من خلال بيان يصدره الوزير وينشر في الجريدة الرسمية^(٣).

ولقد اورد المشرع شروطاً لتقديم طلب التمييز ، اذ اوجب على المكلف والادارة الضريبية تقديم الطعن تمييزاً خلال فترة اقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ بقرار لجنة الاستئناف في الوقت الذي يكون فيها مقدار الضريبة اكثر من عشرة الاف دينار ، بينما تكون قرارات لجان الاستئناف قطعية غير قابلة للطعن ، اذا كان مبلغ الضريبة عشرة الاف دينار او اقل من ذلك^(٤).

كما اوجب المشرع ضرورة قيام المكلف اذا اراد التمييز ان يدفع رسماً الى صندوق الهيئة العامة للضرائب ومقداره (١%) من مبلغ الضريبة المعينة بالقرار محل الطعن ، على ان يدفع هذا الرسم بصورة نهائية ، وهذا ما قضت به الفقرة الرابعة من المادة الاربعين من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(١) المادة (٣٩) الفقرة (١ ، ٢) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

(٢) المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٣) المادة (٤٠) فقرة (٢) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

(٤) المادة (٤٠) فقرة (١ ، ٢) من قانون ضريبة الدخل نفسه .

وفي حالة توافر الشروط اعلاه يقبل التمييز من ناحية الشكل وتثبت فيه الهيئة التمييزية ولها في سبيل ذلك الغاء قرار لجنة الاستئناف او تأييده او تعديله^(١)، وتعد قراراتها قطعية كونها الطريق النهائي والاخير الذي يمنحه المشرع للمكلف لغرض الطعن الضريبي بقرارات السلطة المالية .

الفرع الثاني

تقويم موقف المشرع العراقي في حل المنازعة الضريبية وحماية المكلفين

يعد الحق في التقاضي بمثابة تمكين كل متقاض من اللجوء الى قاضيه الطبيعي بصورة ميسرة ، لا تنقله اعباء ولا تحول دونه عوائق اجرائية ، على ان تنتهي الخصومة القضائية بحل منصف يتمحور في الترضية القضائية التي يرنو اليها من يطلبها لمواجهة الاخلال بالحقوق التي يدعيها ، ولكون سلطة المشرع في تنظيم الحقوق ، ومن بينها حق التقاضي هي محض سلطة تقديرية مضمونها المفاضلة التي يجريها بين البدائل المختلفة والتي تتصل بالموضوع محل التنظيم ، بغية اختيار انسبها وأفضلها لتحقيق الاغراض التي يتوخاها^(٢)، نرى من جانبنا ان اغلب التشريعات قد عهدت بمهمة الرقابة في الشؤون الضريبية الى جهة قضائية تتصف بالاستقلال والحيدة والنزاهة ، اذ ان من باب الحرص على توفير الحماية للمكلفين من تعسف السلطة المالية وشططها وهي تمارس سلطتها في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها ان تناط المهمة اعلاه لجهة قضائية تتصف بما ذكرنا لكي تكون الملاذ الامن والحسن الحصين والحامي الامين لحماية حقوق المكلفين .

وفي التشريع الضريبي العراقي نرى اختصاص اللجان الضريبية السابق ذكرها قد يحقق بعض الضمانات التي يسعى اليها المكلفين في الضرائب ، اذ يتمحور عمل هذه اللجان من خلال مجموعة من الاجراءات البسيطة التي يتم من خلالها امكانية انهاء المنازعات بوقت قصير لا يتضمنه اي تعقيد ، كما ان هذه الاجراءات ستجنب المكلفين حتما عملية الخوض في المنازعات القضائية التي قد تتطلب مزيدا من الوقت والجهد والاموال ، ويعد عمل الهيئة التمييزية مصداقا لما نقول ، فالمتفحص لعمل هذه الهيئة يرى انها وتنفيذا للأعمال المناطة بها تجتمع اسبوعيا بغية النظر في الطعون الضريبية المقدمة امامها ، وهذا الامر من شأنه ودون ادنى شك يحقق احد الضمانات الدستورية المهمة لحق التقاضي .

(١) المادة (٤٠) فقرة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

(٢) نبيل محمد عوادة ، مصدر سابق ، ص ٢٠٥ .

وعلى الرغم مما سبق اعلاه من ضمانات مهمة لحماية حقوق المكلفين ، الا ان ذلك لا يعد كافيا لتوفير الضمانات الكافية والناجعة لحقوق المكلفين في الشؤون الضريبية ، فأى جهة ومهما بلغت درجة تنظيمها وحسن سير عملها يمكن ان تتنازع القضاء في القدرة على توفير الحماية اللازمة لحقوق المكلفين وحررياتهم من تعسف الادارة الضريبية ، فالقضاء هو الجهة الوحيدة التي يمكن التعويل عليها للقيام بالمهمة اعلاه .

وبما ان الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ قد ضمن وكرس حق التقاضي وكما اسلفنا من خلال النص على ((التقاضي حق مصون ومكفول للجميع)) ، لذا كان لزاما على المحاكم ان تضطلع بالمهمة اعلاه .

ومن جانبنا نؤيد الرأي القائل بعدم امكانية وصف اللجان التي تفصل في المنازعات الضريبية في التشريع العراقي بالصفة القضائية^(١)، فمن جهة ان اعضاء اللجان اعلاه يتم تعيينهم من خلال بيان يصدر من وزير المالية ، بينما يعين القضاة بمرسوم جمهوري . ومن جهة اخرى فان هذه اللجان لم ترد بالذكر في قانون التنظيم القضائي الذي يعنى بتبيان المحاكم وانواعها ودرجات التقاضي في العراق ، فضلا عن كون النصوص القانونية التي تنظم عمل هذه اللجان والوارد ذكرها في قانون ضريبة الدخل النافذ لا تتضمن اي اشارة لا من قريب ولا بعيد على كون هذه اللجان تمثل جهة قضائية (محاكم) ، كما ان مفهوم المخالفة لما جاء في قانون ضريبة الدخل النافذ وتحديدا في المادة (٥٥) السابق ذكرها يفيد بان هذه اللجان لا يمكن ان تعد جهات قضائية ، اذ نصت على منع المحاكم من سماع الدعاوى الضريبية ، وبالتالي لا يمكن القول ان المشرع قد اراد بهذه اللجان ان تكون محاكم تزامنا مع منع المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية ، ولو افترضنا جدلا ان هذه اللجان تشكل جهات قضائية (محاكم) لكانت المادة (٥٥) قد وردت على النحو الاتي : (لا تسمع المحاكم الاخرى اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة ...).

ونتيجة حتمية لما تم ذكره ، لا يمكن ان تتصف اللجان المذكورة بالصفة القضائية وانما هي اقرب لان تكون لجان شبه قضائية خولها قانون ضريبة الدخل مهمة الفصل في المنازعات الضريبية وحسمها بوساطة قرارات قضائية ، نتيجة لما تضمنه هذه اللجان من عنصر قضائي يمارس عملا قضائياً ويطالب اطراف الخصومة بتقديم الادلة اللازمة لغرض الوصول الى الحكم القضائي الحاسم للمنازعة الضريبية .

(١) حيدر وهاب عبود ، القضاء الضريبي ضمانات ناجعة لحماية حقوق المكلفين ، دراسة مقارنة بين النظم الوضعية والشرعية الاسلامية ، مجلة دراسات قانونية ، العدد (٣١) ، ٢٠١٢ ، ص ١٠١.

وفي الختام نرى ان النهج الذي سلكه المشرع العراقي في ايكال مهمة الفصل في المنازعات الضريبية والنظر في الطعون المقدمة ضد قرارات تقدير ضريبة الدخل الى لجان شبه قضائية لا يعد الضمانة الكافية لحماية حق المكلف ، فالقضاء هي الجهة الوحيدة التي يتم الاعتماد عليها في اغلب القوانين الضريبية للقيام بالمهمة المذكورة .

الخاتمة

في ختام بحثنا نقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي يراها الباحث مناسبة للموضوع وعلى النحو الاتي : -

اولا : - الاستنتاجات

- ١- ان المشرع العراقي قد خط لنفسه طريقا خاصاً للطعن في قرارات تقدير ضريبة الدخل يختلف عن الطريق القضائي الذي اعتمدته تشريعات كثيرة ، وقد تمثل بالاعتراض والتميز امام اللجنة الاستئنافية والهيئة التمييزية ، ولا يمكن ان نعد هذه اللجان جهات قضائية ، كون اغلب اعضائها من العناصر الادارية ، ولا يعد هذا الطريق كافيا لحماية حقوق المكلفين في حال انتهاكها من قبل الادارة الضريبية .
- ٢- لا يمكن لجهة مهما بلغ تنظيمها وحسن سير عملها ان تجاري القضاء في اسباغ الحماية لحقوق المكلفين ، اذ يعد القضاء الركيزة الأساسية لإقامة العدل بين المواطنين .

ثانيا : - التوصيات

- ١- ضرورة استحداث القضاء الضريبي المتخصص والذي تنحصر مهمته في الفصل في المنازعات الضريبية ، وتتجلى اهمية وجود هذا النوع من القضاء في اعتبار رقابته الضمانة الفعلية لسلامة تطبيق القانون الضريبي ، بيد ان هذه الخطوة المهمة يجب ان يرافقها استحداث هيئة قضائية في مجلس الدولة تدعى بمحكمة القضاء الضريبي تتولى حسم المنازعات الضريبية وتضم مجموعة من القضاة المتخصصين القادرين على تأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير احكام القانون الضريبي .
- ٢- نوصي المشرع بضرورة الغاء اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية والتي منحها القانون سلطة الفصل في المنازعات الضريبية ، اذ ان وجود هذه اللجان يحول دون ارساء الحلول القانونية التي تتسجم مع احكام القانون الضريبي لما يتمتع به الاخير من ذاتية وخصوصية وان البقاء على هذه اللجان يفقد المكلفين ضمانة هامة من ضمانات حماية حقوقهم وحياتهم في الشأن الضريبي .

قائمة المراجع

اولا :- الكتب

- ١- جان سليم العلية ، التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، بيروت ، ٢٠١٨.
- ٢- حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة) ، منشورات زين الحقوقية ، لبنان ، ٢٠١٧.
- ٣- خضر الشوكي ، منازعات الوعاء الضريبي الاصول الاجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة) ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠١٣.
- ٤- رباح رتيب ، الممول والادارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١.
- ٥- رمضان صديق محمد ، انتهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦.
- ٦- زكريا محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، مصر ، ١٩٧٣.
- ٧- سوزي عدلي ناشد ، اساسيات المالية العامة - النفقات العامة - الايرادات العامة - الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩.
- ٨- عبد الامير شمس الدين ، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية دراسة مقارنة مع احكام اهم الضرائب اللبنانية المباشرة ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٨٧.
- ٩- قدرى نقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها ، من دون دار نشر ، من دون مكان نشر ، ١٩٦٠.
- ١٠- محمد حامد عطا ، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لاحداث التشريعات الضريبية - القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ، دار الطباعة الحرة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥.
- ١١- نبيل محمد عواجة ، مبدا عدالة الضريبة في قضاء الدستورية دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٩.
- ١٢- يحيى مصطفى المبشر ، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعاوى الضريبية) ، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٤.

ثانيا : - الاطاريح والرسائل الجامعية

- ١-محمود ابراهيم ، المنازعات الضريبية في اطار الضريبة على المبيعات ، اطروحة دكتوراة ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٨ .
- ٢-مرتضى حسين علوان التميمي ، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وايران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء ، ٢٠١٦ .

ثالثا :- البحوث والدوريات

- ١- اميل جبار عاشور ، سياسة التجريم والعقاب في الجرائم الاقتصادية ، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة ، العدد (الحادي عشر) ، المجلد ١ ، ٤/تشرين الاول/ ٢٠٢٤ .
- ٢- حيدر وهاب عبود ، القضاء الضريبي ضمانا ناجعة لحماية حقوق المكلفين دراسة مقارنة بين النظم الوضعية والشريعة الاسلامية ، مجلة دراسات قانونية ، العدد (٣١) ، السنة ٢٠١٢ .
- ٣- زينب عبد الكاظم حسن ، دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي في العراق دراسة مقارنة ، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة ، المجلد ١ ، العدد ١ ، ٣٠/حزيران/ ٢٠٢٠ .
- ٤- زينب علي عبيدي ، احمد سليمان ياسين الصفار ، المشكلات الادارية والمالية في النظام الضريبي العراقي ، بحث منشور ، متوفر على الموقع الالكتروني :

<https://hjuoz.uoz.edu.krd>

- ٥- مروان القطب ، منازعات التحقق الضريبي في لبنان ، مجلة الحياة النيابية ، المجلد الخامس والسبعون ، حزيران ، ٢٠١٠ .

رابعا : - الدساتير والقوانين والاعلانات والعهود الدولية

- ١- الاعلان العالمي لحقوق الانسان لسنة ١٩٤٨ .
- ٢- العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية النافذ في ٢٣ مارس ١٩٧٦ .
- ٣- الميثاق العربي لحقوق الانسان لسنة ٢٠٠٤ .
- ٤- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

- ٥- قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٤٠١١) في ٢٢/١٢/٢٠٠٥.
- ٦- الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ النافذ .
- ٧- الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ .
- ٨- قانون الاجراءات الضريبية اللبناني رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨.
- ٩- قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .
- ١٠- قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.
- ١١- قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- ١٢- قانون ضريبة الدخل اللبناني الصادر بالمرسوم الاشتراكي رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩.

References

First: Books

1. **Jean Salim Al-Alia**, Balancing Treasury Rights and Taxpayer Rights in Lebanese Tax Legislation and Jurisprudence, Al-Mohdath Publishing House, Beirut, 2018.
2. **Hussein Kamel Waadah**, Tax Justice in the Context of Direct Taxes (A Comparative Study), Zain Legal Publications, Lebanon, 2017.
3. **Khodr Al-Shawki**, Disputes of the Tax Authority: Procedural Assets and Appeals Methods (A Comparative Study), Al-Mohdath Publishing House, Lebanon, 2013.
4. **Rabih Rattib**, The Taxpayer and Tax Administration, Al-Nahda Arab Publishing House, Cairo, 1991.
5. **Ramadan Sadiq Mohammed**, Resolving Tax Disputes Arising from the Application of Tax Laws and International Agreements, Al-Nahda Arab Publishing House, Cairo, 2006.
6. **Zakaria Mohammed Bayoumi**, Judicial Appeals in Income Taxation with an Analytical Study of French and Egyptian Tax Legislators, Arab Union Printing House, Egypt, 1973.
7. **Souzy Adly Nashed**, Fundamentals of Public Finance – Public Expenditure – Public Revenue – General Budget, Al-Halabi Legal Publications, Beirut, 2009.
8. **Abdul Amir Shamseddine**, The Scientific Foundations of Taxes and Their Practical Applications: A Comparative Study with the Provisions of Major

Lebanese Direct Taxes, University Foundation for Studies, Publishing, and Distribution, Beirut, 1987.

9. **Qadri Nicola Atiya**, Tax Law Legal Personality and Its Main Applications, [Publisher Unavailable], [Place of Publication Unavailable], 1960.
10. **Mohammed Hamed Atta**, Tax Dispute in the Field of Income Tax According to the Latest Tax Legislations – Law No. 91 of 2005 and Its Executive Regulations, Free Printing House, Alexandria, 2005.
11. **Nabil Mohammed Awaja**, The Principle of Tax Justice in Constitutional Judiciary: An Analytical Study, Al-Nahda Arab Publishing House, Cairo, 2019.
12. **Yahya Mustafa Al-Mabshir**, Tax Disputes in Lebanese Law (Tax Claims), Al-Husseini Printing, Publishing, and Distribution House, Beirut, 1994.

Second: Theses and University Dissertations

1. **Mahmoud Ibrahim**, Tax Disputes within the Framework of Sales Tax, Doctoral Dissertation, Faculty of Law, University of Alexandria, 1998.
2. **Mortada Hussein Alwan Al-Tamimi**, A Comparative Study of Tax Legislations in Iraq and Iran to Assess the Role of the Tax System in Financing the State's General Budget in Iraq, Master's Thesis, Faculty of Administration and Economics, University of Kufa, 2016.

Third: Research and Journals

1. Ameel Jabbar Ashour, "The Policy of Criminalization and Punishment in Economic Crimes," Misan Journal for Comparative Legal Studies, Vol. 1, Issue 11, October 2024.
2. Haider Wahab Abboud, Tax Judiciary: An Effective Guarantee for Protecting Taxpayer Rights – A Comparative Study between Positivist Systems and Islamic Sharia, Journal of Legal Studies, Issue (31), 2012.
3. Zainab Abdul-Kadhim Hassan, "The Role of Green Taxes in Reducing Environmental Pollution in Iraq: A Comparative Study," Misan Journal for Comparative Legal Studies, Vol. 1, Issue 1, June 30, 2020.
4. Zainab Ali Abdi, Ahmed Suleiman Yassin Al-Saffar, Administrative and Financial Problems in the Iraqi Tax System, Published Research, Available at: <https://hjuoz.uoz.edu.krd>
5. Marwan Al-Qutb, Tax Verification Disputes in Lebanon, Al-Hayat Al-Niyabia Magazine, Volume 75, June 2010.

Fourth: Constitutions, Laws, Declarations, and International Covenants

1. Universal Declaration of Human Rights, 1948.
2. International Covenant on Civil and Political Rights, Effective from March 23, 1976.
3. Arab Charter on Human Rights, 2004.
4. Constitution of the Republic of Iraq, 2005, in force.
5. Law No. (17) of 2005 on the Repeal of Legal Texts Preventing Courts from Hearing Claims, Published in Al-Waqae Al-Iraqia, Issue (4011) on December 22, 2005.
6. Jordanian Constitution, 1952, in force.
7. Egyptian Constitution, 2014, in force.
8. Lebanese Tax Procedures Law No. (44) of 2008.
9. Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982, in force.
10. Jordanian Income Tax Law No. (34) of 2014.
11. Egyptian Income Tax Law No. (91) of 2005.

Lebanese Income Tax Law Issued by Cooperative Decree No. (144) of 1959.