



قراءة قانونية في آثار القضاء المزدوج على النزاعات الضريبية

أ. م. د. ذكري عباس علي

مديرية تربية ديالى

Alegal reading into the effects of dual

jurisdiction on tax disputes

A. M. Dr. Thikra Abbas Ali

Diyala Education Directorate

المستخلص: تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع، إذ أن هناك ارتباط كبير بين النظام الضريبي وطرق وأساليب فرض الضريبة وتحصيلها، وبين نظام الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق أثناء فرض الضريبة.

فلم تعد الضريبة مصدر للإيرادات فحسب، بل اضحت وسيلة لتحقيق أهداف معينة والتأثير على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن اجل تحقيق العدالة الاجتماعية تمارس الادارة الضريبية بما لها من سلطات واسعة تجاه المكلفين وبالمقابل لهم الحق في الطعن بقراراتها متى ما أصابهم ظلم او اجحاف بحقوقهم الضريبية او عدم المساواة، لذا تمتاز المنازعات الضريبية بخصائص تختلف عن بقية المنازعات الاخرى والتي تثار بين الاطراف فالنزاع الضريبي له خصائص ومميزات واسباب قد تعود للإدارة الضريبية او المكلف نفسه ولها تكييفها القانوني المتمثل بتحديد وصفها القانوني ووصف اطراف العلاقة الضريبية وتحديد الطبيعة القانونية والادارية لها.

ومن ناحية أخرى فإن الدور الذي تمثله الضريبة باعتبارها من الموارد السيادية التي تعتمد عليها مختلف الدول في تمويل موازنتها، فأى تأخير بحسم المنازعات الضريبية يؤدي إلى تأخر حصول الدولة على مستحقاتها.

وقد اهتم المشرع بهذه الذاتية من خلال العديد من الطرق ولعل اهمها السماح للمكلف بمراجعة الإدارة الضريبية ومنازعتها وتمكين الإدارة الضريبية في نفس الوقت من نظر اعتراضاتهم وتظلماتهم وفق اليات محددة قبل اللجوء إلى القضاء من خلال السلطة التقديرية لنظر المنازعات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: القضاء الإداري، القضاء العادي، المنازعة الضريبية، الدعوى الادارية، التظلم الضريبي، الضرائب.

Abstract:

Tax is one of the oldest and most important sources of public revenue. Taxes have evolved with the development of the state's objectives and roles in society, as there is a great connection between the tax system and the methods and methods of imposing and collecting the tax, and the state's economic, social and political system applied during the imposition of the tax.

Tax is no longer only a source of revenue, but has become a means of achieving certain goals and influencing various aspects of economic, social and political life. In order to achieve social justice, the tax administration exercises broad powers towards taxpayers, and in return they have the right to appeal its decisions whenever they suffer injustice or prejudice to their rights.

Tax disputes or inequality, so tax disputes have characteristics that differ from the rest of the other disputes that arise between the



parties. The tax dispute has characteristics, advantages, and reasons that may go back to the tax administration or the taxpayer himself, and it has its legal adaptation represented by defining its legal description, describing the parties to the tax relationship, and determining its legal and administrative nature.

On the other hand, the role that tax represents is a sovereign resource that various countries rely on to finance their budgets. Any delay in resolving tax disputes leads to a delay in the state receiving its dues.

The legislator has paid attention to this subjectivity through many methods, perhaps the most important of which is allowing the taxpayer to review the tax administration and dispute it, and at the same time enabling the tax administration to consider their objections and grievances according to specific mechanisms before resorting to the judiciary through discretionary authority to consider tax disputes.

Keywords: administrative judiciary, ordinary judiciary, tax dispute, administrative lawsuit, tax grievance, taxes .

المقدمة: ظهرت المنازعات الضريبية في الأنظمة الليبرالية مع تطور الأنشطة التجارية والاقتصادية والمالية المربحة، التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون. فالمنازعة الضريبية تعني الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف مع الخاضع للضريبة بمناسبة قيام الإدارة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة، إن لم نقل أهمها على الإطلاق للوصول إلى هذه الحقيقة، يكفي الاطلاع على القوانين المالية التي تجعل الضرائب المباشرة والرسوم الأخرى في مقدمة موارد الميزانية العامة كما أنها تشكل مظهراً من مظاهر سيادة الدولة من جهة، و تعبيراً عن المواطنة من جهة أخرى، إضافة إلى كونها واجبا دستوريا يفرض على المواطنين المساهمة في الأعباء العامة.

وتعتبر الضريبة إحدى وسائل السياسة الاقتصادية، ذلك أن السياسة الجبائية تبتغي تحقيق ثلاثة أهداف وهي، توفير مداخيل للدولة، وتحقيق التنمية الاقتصادية، وإعادة توزيع الثروات.

ونظراً لأهميتها تلك فقد عهد المشرع في المجال الجبائي للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب والخزينة أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وسن لها قواعد إجرائية تقن مجال تدخلها للمحافظة على حقوق الخزينة، وفي المقابل أرسى ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة ضد حقوقهم المالية. وهذه المعادلة بين الحقوق المالية للدولة والأفراد تهدف بالأساس إلى تحقيق عدالة ضريبية تقوم بالحفاظ على حقوق الخزينة والضمانات المخولة للخاضعين في إطار التشريع الجبائي.

ومن هنا يمكن الحديث على أن المنازعة الضريبية هي منازعة بين طرفين، الإدارة الضريبية من جهة والملمزم من جهة ثانية، فالإدارة الضريبية تختلف باختلاف الاختصاص أو الوظيفة التي تقوم بها، فمديرية الضرائب تعنى بما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتصفياتها أما الخزينة العامة فتعنى بعمليات التحصيل،

إن وجود أجهزة متعددة في الإدارة الضريبية لا يكفي لحسن تنفيذ السياسة الضريبية بل يجب منح هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والاختصاصات اللازمة لتحقيق ذلك.

أهمية البحث:

نتيجة لتشعب تنظيم الإدارة الضريبية من جهة وتعدد الضرائب الموجودة في الهيكل الضريبي من جهة أخرى ناهيك عن وجود الكثير من الإعفاءات والتخفيضات تحدث الكثير من الأخطاء المادية سواء ما تعلق الأمر بتحديد قيمة الوعاء أو قيمة الضريبة المفروضة، أو حتى بخصوص الاستفادة من التحفيزات الموجودة بخصوص تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها، أو أن هذه الأخطاء ترتسم في ذهن المكلف. هذه الأمور تؤدي إلى نشوء الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول صحة الفرض الضريبي ومقداره، ومن هنا تنشأ المنازعة الضريبية والتي من خلالها يحاول المكلف محاججة الإدارة الضريبية حول مقدار ما فرض عليه من ضرائب.

إشكالية البحث:

إن إشكالية هذا البحث والتي تحاول البحث في واقع المنازعات الضريبية في العراق من خلال ما هو موجود منها وحالات الفصل فيها وفي كيفية التخفيف من نشوء هذا النوع من المنازعات.

أهداف البحث:

يهدف من خلال هذا البحث إلى التطرق إلى واقع النزاعات الضريبية في العراق من حيث عددها ونسب معالجتها ونتائج الفصل فيها، وتحديد الآثار الناتجة عن تقاوم النزاعات الضريبية أو عدم الفصل فيها لصالح المكلف، ونختتم هذا البحث به تقديم بعض الاقتراحات من أجل التقليل من تقاوم النزاعات الضريبية.

منهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعد المنهج الملائم لمثل هذه الدراسات، حيث تم من خلاله تقديم الوصف النظري لموضوع البحث ومحاولة تقديم تحليل بخصوص النقاط التي تحتاج ذلك.

خطة البحث:

لقد تم تقسيم الدراسة التي بعنوان (قراءة قانونية في القضاء المزدوج الضريبية) إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية. والذي بدورنا قد قسمناه إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: التعريف بالمنازعات الضريبية. **والمطلب الثاني:** طبيعة المنازعات الضريبية.

والمطلب الثالث: المنازعات الضريبية بين القضاء العادي والإداري. أما المبحث الثاني: فقد كان بعنوان المفاعيل المترتبة على اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الضريبية من خلال ثلاث مطالب:

المطلب الأول: نطاق اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية. **والمطلب الثاني:** الإجراءات الواجبة التطبيق عند التقاضي. **والمطلب الثالث:** إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية. ثم خاتمة تحمل مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات.

المبحث الأول: الإطار القانوني المفاهيمي للمنازعات الضريبية

أن التشريعات الضريبية⁽¹⁾ اهتمت بالسلطة التقديرية للإدارة أكثر من توفير الضمانات للمكلف، إذ أن العلاقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب عادة ما تكون متوترة، إذ يقع التزام على عاتق الإدارة بتحصيل الضرائب التي تكون الدولة بحاجة لإنجاز مهامها الأساسية تحقيقاً للمصلحة العامة، وبالمقابل يقع على المكلفين التزام دفعها في أوقاتها المحددة قانوناً مساهمة منهم في نفقات الدولة، كما يقتضي بحث محلها ببيان التنظيم الفني للضريبة، ولما له من أهمية فإن أي خلل في إجراءات ربط الضريبة أو تحصيلها أو أي عمل ناشئ عن تطبيق أحكام القانون الضريبي فمن حق المكلف الطعن بها ومن ثم المطالبة بتصحيح هذا الخطأ.

ومن هذا المنطلق فإن للمنازعات الضريبية معنيين، تبعاً لوصف الحالة الخلافية التي تنشأ بين المكلفين بجباية الضرائب، والمكلفين بدفعها، وذلك بحسب تباين الزاوية التي نظر إليها من خلالها. أحدهما ضيق يقتصر على عملية ربط (فرض) الضريبة وتحصيلها، والآخر واسع يتضمن ما يحتويه المعنى الضيق وهو المتمثل في كل خلاف ناشئ عن تطبيق القوانين الضريبية.

وعليه سيتم تبيان موضوع الإطار القانوني المفاهيمي للمنازعات الضريبية من خلال ثلاث مطالب:

المطلب الأول: التعريف بالمنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: طبيعة المنازعات الضريبية.

المطلب الثالث: المنازعات الضريبية بين القضاء العادي والإداري.

(1) تجدر الإشارة هنا إلى أنه يطلق على الإدارة الضريبية في العراق مصطلح (السلطة المالية) ينظر في ذلك:
- المادة (1) الفقرة (13)، من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل نشر في الوقائع العراقية بالعدد 2917 في 1982/27/12.
- المادة (1) الفقرة (13)، قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل، نشر القانون في الوقائع العراقية العدد 256 في 1959/11/9.

المطلب الأول: التعريف بالمنازعات الضريبية

تتعدد التعريفات بتعدد العناصر المكونة لتلك المنازعة وبحسب رأي كل فقيه، فبعضهم يتبع مفهوماً ضيقاً، والآخر يتبع مفهوماً موسعاً، حيث ذهب أصحاب الاتجاه الضيق الى الأخذ بالمعنى الضيق لتعريف المنازعة الضريبية التي "ينصرف مضمونها الى أي خلاف تكون الإدارة الضريبية (السلطة المالية) طرفاً فيه، وناشئ عن تطبيق القوانين الضريبية على المكلفين بدفعها مباشرة، وتتعلق بربط الضريبية وتحصيلها منهم"، فيما ذهب آخرون بأن "يقتصر على منازعات ربط الضريبة دون تحصيلها، فعرّفها بعضهم بأنها "المنازعات التي تقتصر على المنازعات التي تتعلق بالربط دون التحصيل"⁽²⁾.

أما الاتجاه الثاني ذهب الى تعريفها بالمعنى الواسع، والذي مؤداه أن الخلاف الذي ينشئ بين الإدارة الضريبية (السلطة المالية) والمكلف بدفع الضريبة لا يقتصر على مسائل ربط (فرض) الضريبة وتحصيلها منهم، بل تشمل أيضاً دعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة، ودعاوى التعويض الناتجة عن خطأ الإدارة الضريبية والمسائل المرتبطة به. فهناك رأي وسع من معنى المنازعة الضريبية وأعتبر إنها تشمل الخلافات التي تنشأ بين الممول والسلطة المالية حين تتباشر اختصاصها كسلطة ضريبية والقواعد التي يقررها القانون للفصل فيها، وفي رأي آخر عدها (مجموعة القواعد القانونية التي تنظم أصول المحاكمات الضريبية ورقابة القضاء على نشاط الإدارة الضريبية لدى تطبيقها القوانين الضريبية تجاه الافراد)⁽³⁾.

وهذا الاتجاه الواسع في تعريف المنازعات الضريبية هو الذي مال إليه القضاء في فرنسا ومصر، لمحكمة التنازع الفرنسية في حكمها الصادر في 6 تموز 1981، عدت المنازعات الضريبية تشمل المنازعات المتعلقة بالربط والتحصيل، دعاوى الإلغاء والتعويض متى ما كان القرار الإداري المطعون فيه والخطأ الموجب للمسؤولية في ربط وتحصيل الضريبة غير قابل

(2) محمد احمد عبد رؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص23.

(3) جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2017، ص79.

للافتصال. أما القضاء المصري وعلى الرغم من أن الرأي الغالب في الفقه يميل الى اعتبار المنازعات الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة

أو تسويتها أو جبايتها، إلا أن محكمة النقض توسعت في تحديد مفهوم المنازعات الضريبية بحيث اعتبرت المنازعة الضريبية أية منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب⁽⁴⁾.

أما في العراق فإن مسلك اللجان والهيئات الإدارية شبه القضائية المختصة بنظر هذه المنازعات مال نحو الاخذ بالمعنى الضيق لهذه المنازعات من خلال ما محدد لها من اختصاصات على وفق القانون، وما أصدرته من قرارات، وهو ما أكدته إحدى قرارات اللجان الاستئنافية برفضها النظر في الطعون المنصبة على قرارات فرض الإضافات المالية أو الفوائد الثابتة أو طرق حسابها، وكذلك في نظر الأعمال الصادرة من السلطة المالية أو أحد موظفيها والتي تحدث ضرراً بالمكلفين، على اعتبار أن هذه المسائل خارج اختصاص هذه اللجان⁽⁵⁾.

ونحن نميل مع الرأي الثاني الذي أخذ بالمعنى الواسع في تعريف المنازعات الضريبية، مع استثناء يتعلق ببعض المنازعات التي تتعلق بمنازعات الجرائم الضريبية لأنها تخرج من نطاق اختصاص القضاء الإداري، لكونها جرائم قائمة بذاتها، والجهة المختصة بنظرها هي المحاكم الجزائية والتي تتناسب مع طبيعتها.

المطلب الثاني: طبيعة المنازعات الضريبية

وقد برز سؤال حول طبيعة هذا النوع من النزاع، حيث تختلف وجهات النظر حول هذه القضية باختلاف المنظور الذي ينظر من خلاله إلى طبيعة العلاقة بين الطرفين. إعطاء الأولوية للطبيعة التعاقدية ومن ثم تصنيف المطالبة كأحد المسائل القانونية التي تدخل في

(4) حكم محكمة النقض المصرية الأتية: (نقض مدني 39 لسنة 30 ق جلسة 1965/4/30) و نقض مدني 78 لسنة 31 ق جلسة 1966/2/21) و (نقض مدني 29 لسنة 30 ق جلسة 1996/4/21).

(5) قرار اللجنة الاستئنافية الأولى في 1991/5/28، منشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، 1991، ص136) وقرار اللجنة الاستئنافية الأولى رقم (1776 في 2001/11/8، غير منشور، من أرشيف اللجان الاستئنافية في الهيئة العامة للضرائب)، نقلاً عن: رائد ناجي احمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 11، تشرين الثاني 2008، ص343.

اختصاص قاضي القانون الخاص أو التي تميل طبيعتها إلى إعطاء الأولوية للطبيعة التنظيمية للعلاقة، والخلافات بينهما في هذه الحالة تتحول إلى منازعات إدارية يختص قاضي القانون العام بنظرها.

لقد فرقت التشريعات الضريبية بين الطبيعة القانونية لمنازعات الضرائب المباشرة، والطبيعة القانونية للضرائب غير المباشرة، من ذلك اعتراف المشرع الفرنسي للأولى بطبيعتها الإدارية وما ترتب على هذه الطبيعة من عقد الاختصاص بنظرها والفصل بها الى القضاء الإداري صاحب الاختصاص الأصلي بنظر سائر المنازعات الإدارية، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فعهدت للقضاء العادي ناكراً لها الطبيعة الإدارية باستثناء الضرائب على ذلك الأعمال.

فالمشرع العراقي سلك منهجاً مغايراً لما سار عليه المشرعان الفرنسي والمصري، إذ نص على اسناد اختصاص الفصل بها للجان إدارية نصت عليها القوانين الضريبية مع منع المحاكم من نظر الدعاوى المتعلقة بالضرائب، الى أن صدر قانون تعديل قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع سماع الدعاوى الضريبية أمام المحاكم رقم (3) لسنة 2015.

أما من ناحية الفقه فقد يكاد ينعقد إجماع الفقه في فرنسا على عد المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بطبيعتها وأن نص القانون على عقد الاختصاص بنظرها للمحاكم العادية، ما دامت تتضمن التنازع في عمل من أعمال السلطة العامة أو في العمليات الإدارية التي يمر بها تحديد دين الضريبة سواء أكانت المباشرة أم غير المباشرة، وتستعمل وسائل القانون العام بفرضها للضريبة وتحصيلها من المكلفين جبراً، بهدف المصلحة العامة. ومن ثم فإن اختصاص بنظر هذا المنازعات يعقد للقضاء الإداري، التي لها الولاية العامة على المنازعات الإدارية ولا يغير من شيء أن أسند الاختصاص لغير هذه الجهة بنص القانون لكون المنازعات الضريبية منازعات إدارية بطبيعتها لا بنص القانون لذلك في فرنسا تعد منازعات الضرائب

جميعها منازعات إدارية إلا أن المشرع استثنى منازعات الضرائب غير المباشرة وعهد الفصل بها الى محاكم القضاء العادي لاعتبارات وعوامل تاريخية وهو ما استقر عليه القضاء أيضاً⁽⁶⁾.

فيما قرر جانب إن هذا الطابع الإداري للمنازعة الضريبية يستمد من العلاقة ما بين طرفي المنازعة، فالإدارة تباشر سلطتها بتنفيذ القانون الضريبي وتبتغي بنشاطها المصلحة العامة، ومباشرتها لأعمالها تلك تتطوي على أعمال السلطة العامة، دون موافقة الطرف الآخر كل على حدا لسداد دين الضريبة، وهذا الدين يعد من الديون العامة واعمال الإدارة بربط وتحصيل الضريبة يعتبر بحكم اللزوم من امتيازات السلطة العامة، والعلاقة بالعموم ينظمها القانون، ومن ثم يتقرر الطابع الإداري لهذه العلاقة استناداً لما ذكر .

ففي العراق، فالسواد الأعظم من الفقه مال الى ما ذهب إليه الفقه في فرنسا وبعضه في مصر، من عد المنازعات الضريبية ذات طبيعة إدارية بحته، والجهة التي تنتظر بهذه المنازعات هي القضاء الإداري ولا يغير من طبيعتها أن حدد القانون جهة أخرى للنظر فيها⁽⁷⁾. إذ أن السلطة المالية التي تمثل الجهة الإدارية المخولة بربط (فرض) وتحصيل الضريبة من المكلفين تمارس نشاطها بوصفها السلطة العامة مستعملة وسائل القانون العام، ومن ثم فإن طبيعتها طبيعة إدارية والمنازعات التي تثور بهذا الشأن هي منازعات ضد قرار إداري صادر من السلطة المالية التي تمثل الدولة بفرضها وجبايتها للضريبة⁽⁸⁾.

ورأى بعضهم أن القضاء الإداري له الولاية على هكذا منازعات ولا يغير من الحقيقة شيئاً أن نص القانون على تحديد غير هذه الجهة كجهة للفصل في منازعاتها، فالقرارات الصادرة

(6) الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2018، ص42.

(7) سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق (دراسة مقارنة)، ط1، مكتبة القانون المقارن، بغداد 2019، ص296.

(8) راند ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة النهريين كلية الحقوق، 2004، ص31.

بفرض الضريبة أو تحصيلها هي قرارات إدارية، وأن الرقابة عليها اختصاص أصيل للقضاء الإداري الذي له الولاية على المنازعات الإدارية وهذه المنازعات بطبيعتها تعد كذلك⁽⁹⁾.

ونحن نميل للرأي الذي ذهب للقول أن المنازعات الضريبية هي منازعات إدارية بطبيعتها وأن نص القانون على عهد الاختصاص الفصل بها لجهات أخرى على سواء كانت جهات قضائية أم لجان إدارية، فأن الطبيعة الإدارية لهذه المنازعات من المسلمات وأن القضاء الإداري هو قاضيها الطبيعي.

أما الموقف القضائي فقد استقر مذهب القضاء في فرنسا على عد الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية بكونها منازعات إدارية، وذلك في العديد من الاحكام التي أكدت هذه الطبيعة ومنها حكم محكمة التنازع الفرنسية الصادر في تموز عام 1956، وكذلك المبدأ الذي قضى به مجلس الدولة الفرنسي وأقره في حكمه الصادر في حزيران عام 1962، وما أقره أيضاً المجلس بتطبيق قواعد الإجراءات المتعلقة بالدعاوى الإدارية على دعاوى المنازعات الضريبية في حكمين الاول صادر في تموز عام 1965 والآخر في كانون الثاني عام 1973.

أما في العراق فإن الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية هي اللجان المشكلة بموجب القانون الضريبي سواء أكان في قانون ضريبة الدخل أم في قانون ضريبة العقار أم قانون الكمارك، وما تحتويه

بعض هذه القوانين من نصوص تمنع سماع المحاكم وهكذا دعاوى والتي الغيت لاحقاً بموجب قانون تعديل قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم عن سماع الدعاوى رقم (3) لسنة 2015، إلا أن محكمة القضاء الإداري لم تلتفت إليه في بعض الأحيان كما هو الحال عند نظرها أحد الدعاوى الضريبية في عام 1995 والتي قضت بموجبه بعدم استفادة المدعية من الاعفاء المطلق لبيع العقار ولقد صادقت الهيئة العامة لمجلس شوري الدولة آنذاك عليه مما

⁽⁹⁾ نيكار فاضل محد، الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة صلاح الدين، 2014، ص137.

يؤيد أن نظرها لمثل هذه الطعون المتعلقة بتحديد كون شخص ما خاضعاً للضريبة أو معفاً منها ما هو إلا نظر منازعة إدارية تدخل باختصاص محكمة القضاء الإداري⁽¹⁰⁾.

المطلب الثالث: النزاعات الضريبية بين القضاء العادي والإداري

لقد تباينت التشريعات الضريبية في تحديد القضاء المختص بنظر الطعون الضريبية، فمنها يرجعها للقضاء الإداري، ولكن نلاحظ هناك طريقاً وسطاً أعطى مهمة النظر في تلك المنازعات، وهذا ما سوف نوضحه تباعاً:-

أولاً: القضاء العادي

عرفت الهيئة العامة لمجلس الدولة العراقي في احدى قراراتها القضاء العادي: بأنه الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات التي تنشأ بين الافراد أنفسهم أو بين الافراد والادارة عندما تعامل معهم كشخص من اشخاص القانون الخاص⁽¹¹⁾. ومن الدول التي اجازت للقضاء العادي مهمة النظر في المنازعات الضريبية هي بريطانيا، حيث اعطى الحق لمفتش الضرائب على الدخل والمكلف في حالة عدم القناعة بالقرار أن يطعن امام المحاكم العليا التي تختص فقط بنظر المسائل القانونية دون الوقائع⁽¹²⁾. وقد سار المشرع العراقي على هذا النهج، حيث سمح في ظل قوانين ضريبة الدخل الملغاة لمحكمة التمييز النظر في المسائل القانونية التي يتضمنها قرار لجنة التدقيق، عندما يقدم طعن من السلطة المالية أو المكلف⁽¹³⁾.

(10) قرار الهيئة العامة لمجلس شوري الدولة في عام 1995.
(11) مع ملاحظة ان هذا القضاء قد ينظر في منازعات الادارة بصورة عامة وعلى وجه الخصوص في الدول ذات النظام القضائي الموحد كالكنترا.
(12) زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للنشر، بيروت، 1973، ص4.
(13) المادة 41 من قانون ضريبة الدخل رقم 36 لسنة 1939 الملغي التي نصت على ان " تبث محكمة التمييز في المسائل القانونية المرفوعة اليها ويكون قرارها نهائياً " لمزيد من التفصيل انظر حسن مد علي- قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته في العراق - مطبعة المعارف - بغداد - 1946 - ص253.

ثانياً : القضاء الاداري:

عندما ينشأ نزاع ضريبي بين الافراد العاديين والإدارة، فإن بوصفها سلطة عامة تستخدم اساليب القانون العام، فإن القضاء الإداري يضطلع بهذه المهمة،⁽¹⁴⁾. قد يرجعون الامر إلى أن تطبيق التشريعات الضريبية يثير قضايا على جانب كبير من الاهمية والدقة لا يتسع وقت المحاكم العادية لها وتدقيقها.⁽¹⁵⁾.

ثالثاً : اشتراك القضاءين العادي والاداري في نظر المنازعات الضريبية :

لاحظنا أن ومن خلال ما تقدم أن بعض الدول انيطت مهمة حل النزاعات الضريبية إلى القضاء العادي، وبعضها الآخر إلى القضاء الإداري، ولكن نجد فرنسا قد انيطت مهمة فحص تلك المنازعات إلى القضاءين العادي والإداري لأسباب وجذور تاريخية إلى الثورة الفرنسية والظلم الذي ساد الحكم قبل الثورة مما دفع الثوار إلى الغاء تلك الضرائب، ولكن الحاجة للإيرادات المالية دفعتهم إلى اعادة فرضها مع إيجاد توازن وحلول.

لكننا ومن خلال استعراضنا لمهمة كل قضاء نجد أن القضاء العادي يحقق ضمانات للمكلف يعجز عن تحقيقها القضاء الإداري، الذي غالباً ما يدافع عن حقوق الخزينة العامة، فالمكلف لا يجد الحماية الكافية إلا في ظل القانون المدني، وفي ذات الوقت فإنه يصادر ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن باقي القوانين.

(14) وقد اناطت دول كثيرة مهمة ممارسة الرقابة القضائية في المنازعات الادارية للقضاء الاداري فقد اتاح المشرع السعودي للمكلف فرصة الطعن في قرار اللجنة العامة للطعن برفض التظلم المقدم اليها في قرار فرض الضريبة على الدخل امام محكمة المراجعة ويجوز الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة امام اعلى درجات المحاكم وهي المحكمة العليا الادارية . لمزيد من التفصيل انظر زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، مرجع سابق، ص14.

(15) زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، مرجع سابق، ص8 . محد فؤاد ابراهيم - الضريبة على ايراد القيم المنقولة- بلا مكان للنشر - 1955- ص359.

ونجد أن اشتراك القضاة كما في فرنسا له مآخذ أهمها، عدم اختلاف المركز القانوني للمكلف في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة فكل منهم مركزاً قانونياً تنظيمياً في كمية القوانين والانظمة الضريبية.

قد يتعرض القضاء العادي عن القضاء الإداري حلولاً وبالعكس يتضارب ويلحق ضرر بالمكلف، ناهيك عن كل ذلك عدم وجود مبررات قانونية أو منطقية معقولة لهذا احكام. (16).

المبحث الثاني: المفاعيل المترتبة على اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الضريبية

إن الجهة المختصة بتسوية المنازعات الضريبية، بحسب ما خلصنا إليه في المبحث الأول، هي القضاء الإداري لأنه صاحب الاختصاص العام بنظر المنازعات الإدارية كافة، فضلاً عن كونه الجهة التي ينسجم اختصاصها مع الطبيعة القانونية لهذه المنازعات، فمحل الطعن هو القرار الإداري الصادر من الإدارة والذي يترتب آثاراً قانونية تجاه الأفراد، ومن ثم فإن هذه العلاقة يحكمها القانون العام الذي يكون القضاء الإداري هو قاضيها الطبيعي.

ولما كانت طبيعة المنازعات الضريبية بحسب الاتجاه الغالب، كما رأينا في المبحث الأول، ذات طابع إداري بحت على الرغم من الصبغة المالية والفنية الغالبة عليها، ومن ثم فإن ما ينطبق على المنازعات الإدارية ينطبق على المنازعات الضريبية، التي تتصف بصفات لا نظير لها في المنازعات المدنية، لأن الإدارة الضريبية طرفاً فيها ومن غير الممكن أن تعامل معاملة الأفراد الاعتياديين، لذا كان من الضروري أن تجد هذه المنازعات قاضيها الطبيعي المتخصص

(16) وما تجدر الإشارة إليه هو ان هذا التوزيع انما وقع بمقتضى القانون فيمقتضى قانون (22) فريمر من السنة السابعة للثورة اختصت المحاكم العادية بنظر قضايا ضرائب التسجيل وهي ضرائب غير مباشرة وامتد حكم هذا القانون ليشمل جميع الضرائب غير المباشرة . اما محاكم الاقاليم - وهي محاكم ادارية - فقد اختصت بنظر قضايا الضرائب المباشرة بمقتضى قانون (28) بليفيور من السنة الثامنة للثورة - لمزيد من التفصيل انظر حسين خلاف - مدى اختصاص القضاء الاداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر - بحث منشور في مجلة مجلس الدولة - السنة الثانية - 1951 - ص 336.

والمحايد الذي يفهم طبيعة نشاط الإدارة ووسائلها وامتيازاتها من جانب، ويشكل ضماناً حقيقية وناجعة لحقوق الأفراد وحرّياتهم من تعسف الإدارة من جانب آخر (17).

إن القضاء الإداري يختص بنظر سائر المنازعات ذات الطبيعة الإدارية، والتي تتعلق بنشاط الإدارة بوصفها شخصاً من أشخاص القانون العام، أما النشاط الذي تقوم به بوصفها شخصاً من أشخاص القانون الخاص فيخرج من نطاق اختصاصه ويخضع لأحكام القانون الخاص، ومن ثم فإن الجهة المختصة بنظر المنازعات التي تثار بسببها هو القضاء العادي. وعليه سيتم تبين موضوع المفاعيل المترتبة على اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الضريبية من خلال ثلاث مطالب:

المطلب الأول: نطاق اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: الإجراءات الواجبة التطبيق عند التقاضي.

المطلب الثالث: إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية.

المطلب الأول: نطاق اختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية

إن الدول التي تعتمد نظام القضاء المزدوج، بقيام جهتين قضائيتين تثار لديهن مشكلة توزيع الاختصاص بينهما، ويصبح من الضروري تحديد اختصاص كل جهة باعتماد معيار محدد يبين أياً من المنازعات تكون إدارية ومن ثم يختص بتسويتها القضاء الإداري، وأياً منها عادية يختص بتسويتها القضاء العادي (18).

(17) خالد رشيد علي، ولاية القضاء الإداري في التشريع العراقي الحديث بين التقليص والحرمان، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد الثاني، العدد 6،7، السنة 2010، ص136.

(18) تجدر الإشارة هنا إلى أن القوانين الوضعية خلت من وضع تعريف محدد لمعنى المنازعات الإدارية لذلك فسح المجال للفقه لكي يلقي كلمته، ويقطع النظر عن الاختلاف بتعريفها فإن مضمونها واحد، يتمثل بكون أحد أطرافها الإدارة، ومحل النزاع هو عمل من أعمالها التي يصدر منها بوصفها السلطة العامة ويتعلق بالمرفق العام، مستخدمة وسائل القانون العام والتي تدخل من ضمن ولاية القضاء الإداري بطبيعتها. وعرفت المنازعات الإدارية بأنها "تلك المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها وتختلف بطبيعتها وظروفها عن المنازعات التي تحدث بين الأفراد وأشخاص القانون الخاص بصفة

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 وحرّياتهم من شطط السلطة إذا ما اعتدت عليها، أما الثانية فهي مصلحة الجهة المنفذة لأحكام القانون الضريبي، ومن ثم يتعين تحديد جهة مختصة ومستقلة ومحيدة 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.

إن الأسلوب المعتمد لتوزيع الاختصاصات بين القضاة العادي والإداري في فرنسا، هو أسلوب الولاية العامة ينظر كافة المنازعات الإدارية إلا ما استثني بنص خاص ومن ضمنها المنازعات الضريبية، إلا أن الفقه والقضاء في فرنسا لم يستقر على بيان هذا المعيار العام المحدد المتميز بالدقة والذي 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⁽¹⁹⁾، 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 1873⁽²⁰⁾، التي قررت فيه أن الدعوى

عامة، والأمر لا يكون كذلك إلا بالنسبة للمنازعات الناشئة عن تصرفات تصدرها الإدارة بصفتها سلطة عامة"، ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص196.

(19) 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 =الذي كان ينظر إليه كحماية للإدارة من القضاة بمنعهم من التحكم في الإدارة بشكل عام ولتفادي إعاقة سير عملها تم وضع قانون رقم 24 /16/ آب 1790، الذي نصت المادة (13) منه على أن "الوظائف القضائية مستقلة عن الوظائف الإدارية وعلى القضاة - والا كانوا مرتكبين لجريمة الخيانة العظمى- ألا يتعرضوا بأي وسيلة من الوسائل لأعمال الهيئات الإدارية ولا يستدعى المديرين امامهم بسبب وظائفهم: للمزيد ينظر الى: منتظر صباح صيوان الحسون، حدود اختصاص

من اختصاص القضاء الإداري لكون الضرر قد وقع بسبب عربة تابعة لمرفق عام وبسبب نشاط مرفق عام⁽²¹⁾. 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.

ومع التغيير الحاصل بمفهوم المرفق العام نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وظهور الأفكار الاشتراكية وازدياد دور المرافق العامة الصناعية والتجارية التي انشأتها الدولة ممارسة لنشاط مماثل لنشاط الأفراد، فإن هذا المعيار بدأ بالانحسار وظهور معيار جديد وهو معيار السلطة العامة الذي مؤده 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 أن الإدارة الضريبية وهي بصدد تحديد دين الضريبة المباشرة وغير المباشرة في ذمة المكلف تستعمل وسائل غير مألوفة في القانون الخاص، إذ أن 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 موجه الى القرارات الإدارية والتي تعد من أعمال السلطة العامة واستناداً لهذا يعقد الاختصاص بنظره الى القضاء الإداري.

والجدير بالذكر أن القضاء في فرنسا أتبع 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 الى عد المنازعات الضريبية منازعات

القضاء الإداري في المنازعات المستعجلة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة البصرة، 2018، ص70.

(20) André Legrand, Céline Wiener, Concours formation Administration, Edition, Paris, 2017, p. 119.

(21) محمد طه الحسيني، مبادئ واحكام القضاء الإداري، ط1، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، 2018، ص124.

إدارية باعتبارها تتصل بأعمال السلطة العامة وينعقد الاختصاص بنظرها للقضاء الإداري استناداً لهذا المعيار⁽²²⁾.

إما المشرع العراقي لم يسلك أياً من الطريقتين اللذين سلكهما كل من المشرع في فرنسا 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⁽²³⁾، واستثنى أخرى ممن عين 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 الى جهات إدارية أو لجان أو مجالس أو محاكم تابعة لجهات القضاء العادي⁽²⁴⁾.

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.

فإن المشرع العراقي قد حدد لجان إدارية يرأسها قاضي للفصل في المنازعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة⁽²⁵⁾، الأمر الذي أثار اختلافاً فقهيّاً حول مسألة التكييف القانوني لهذه اللجان بين كونها هيئات قضائية أو لجان إدارية بحتة أو ذات اختصاص قضائي.

(22) الحكم الصادر من محكمة التنازع الفرنسية بتاريخ 10 من تموز سنة 1956، والمبدأ الذي أقره مجلس الدولة في الحكم الصادر بتاريخ 29 من حزيران 1962، نقلاً عن: محد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص33.

(23) ينظر الى المادة (7) من قانون التعديل الخامس لقانون مجلس الدولة رقم (17) لسنة 2013.

(24) ماهر صالح علاوي وعصام عبد الوهاب البرزنجي وإبراهيم طه الفياض، توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري وحسم إشكالات التنازع بينهما، بيت الحكمة، بغداد، 1998، ص40.

(25) ينظر الى البيان رقم (5) لسنة 2016 الصادر من قبل وزير المالية والمتعلق بتعيين القاضي (حجاب إبراهيم احمد) رئيساً للهيئة التمييزية للنظر في قضايا ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، والبيان رقم (7) لسنة 2016 المتعلق بتعيين القاضي (سامي كاطع علاوي الساعدي) رئيساً للجنة الاستئنافية الثانية والقاضي (محمد عبد الرحمن طه) رئيساً احتياطياً، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4432) في 2017/1/23، والبيان رقم (2) لسنة 2017 المتعلق بتعيين القاضي (علي حسين يونس) رئيساً أصيلاً لديوان ضريبة العقار والقاضي (رزاق جبار علوان) رئيساً احتياطياً في حال غياب الأصل للجنة المذكورة، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4454) في 2017/7/24، والبيان رقم (3) لسنة 2018 المتعلق بتعيين القاضي (عبد الرضا عبد نور جبر) رئيساً للجنة الاعتراضية لتقدير قيمة العقار ومنافعه، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4493) في 2018/5/28.

بالرغم من التعارض الواضح للنصوص القانونية التي يتأسس عليها عمل هذه اللجان مع النصوص الدستورية.

أما لجهة طلبات التعويض في العراق 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 على حد سواء رفعت بصفة أصلية أم تبعية⁽²⁶⁾. وقيل في هذا الشأن الى أن الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية والتي تملك مكنة إلغاء القرارات الإدارية والتعويض عن الأضرار التي تسببها، هي القضاء الإداري الذي يختص بالفصل في صحة القرارات الإدارية والذي يحكم بالتعويض تبعاً له. ونحن نميل الى هذا القول ونأمل من المشرع أن يسند الاختصاص بنظر دعاوى التعويض على حد سواء بصفة أصلية أم تبعية للقرار الإداري المطعون به الى القضاء الإداري لكونه قاضيها الطبيعي المختص والمحايد.

خلاصة القول، إن لاختصاص القضاء الإداري بتسوية المنازعات الضريبية أساساً فلسفياً وقانونياً، تدعمه نظريات يعتد بها وعلى وجه الخصوص في العراق، لا سيما إن القوانين الضريبية تتضمن نصوصاً تقضي بتأليف لجان إدارية اسند 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 أخرى لم يعين لها مرجع 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 الانتقال من اختصاصاته وحرمانه من نظر بعضها وإسنادها الى هذه الجهات يتناقض مع منطوق تأسيس هذا النظام. واستناداً لما تقدم فإن القضاء الإداري يجب ان يكون هو الجهة المختصة والمستقلة والمحايدة بتسوية مثل هذا النوع من المنازعات ذات الطبيعة الإدارية، وقاضيها الطبيعي المختص بنظر المنازعات الإدارية كافة.

(26) عبد الأمير حسون مسلماني، الاتجاهات الحديثة في القضاء الإداري (دراسة مقارنة)، ط1، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص190.

المطلب الثاني: الإجراءات الواجبة التطبيق عند التقاضي

إن التشريعات الضريبية قد أولت القواعد التي تحكم إجراءات التقاضي في الدعوى الضريبية⁽²⁷⁾ اهتمامها من خلال تحديد بعض الإجراءات الخاصة التي ينبغي على المتقاضين إتباعها عند إقامتها، فضلاً عن الجهة المختصة عند نظرها والفصل في الخصومة المعروضة أمامها.

لقد أحاطت التشريعات الضريبية بمختلف الدول ومن ضمنها الدول محل المقارنة هذه الدعاوى بشروط معينة، وذلك لاعتبارين أساسيين، الأول لوضع حدٍ لتراكم الدعاوى الضريبية أمام محاكم القضاء الإداري، أما الثاني لفسح المجال للإدارة الضريبية لتسوية الخلافات التي تثور بينها وبين المكلفين بدفع الضرائب لأجل محددة قبل اللجوء إلى القضاء⁽²⁸⁾.

إن أية إدارة ضريبية تقاس كفاءتها بحسب قدرتها على حل الخلافات التي تنشأ بينها وبين المكلفين داخلياً دون إحالتها إلى القضاء، ولما يوفره هذا الإجراء من ثقة متبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية وينعكس أثره على إيرادات خزينة الدولة⁽²⁹⁾.

إن الدعوى الضريبية تعد من أهم الضمانات الأساسية التي عن طريقها يلجأ المكلفون إلى القضاء لحماية مصالحهم المالية وتحقيق العدالة الضريبية، بما يحافظ على حقوقهم من جهة وحسن تمويل خزينة الدولة من جهة أخرى، وقد أحيطت هذه الضمانة بشروط يتطلب توافرها برفع الدعوى لكي يحق له المطالبة بحقه أمام القضاء، وهذه الشروط واجب توافرها في الدعاوى

(27) تجدر الإشارة بأن الدعوى الضريبية يراد بها الطعون أو المنازعات في صحة أو مشروعية ربط الضرائب أو فرض الرسوم، فيما عرفها آخر بأنها (دعوى إدارية تمس الذمم المالية للأفراد والدولة وتتسم بالسرعة والسرية)، منى ادلي، الدعوى الضريبية في سوريه، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011، ص29.

(28) عزيز بودالي، شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية، بحث مقدم إلى أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، يومي 4 و 5 تشرين الأول 2009، ط1، مطبعة سلسبيل، تموز 2010، ص41.

(29) سمير سعد مرقس، تفعيل دور لجان إعادة النظر في حسم المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة المال والتجارة، العدد 373، أيار 2000، ص4.

بشكل عام على سواء كانت إدارية أم مدنية ولا يختلف موضوعها في الدعوى الضريبية وتتمثل هذه الشروط بالصفة⁽³⁰⁾ والمصلحة والأهلية⁽³¹⁾.

ثمة شروط أخرى لا بد من توافرها في الدعوى الضريبية لكي تعد صالحة للنظر أمام محكمة القضاء الإداري، إذ يتطلب التظلم المسبق من القرار أو التصرف الصادر من الإدارة الضريبية أمام الجهة التي صدر منها ذلك القرار أو التصرف، فضلاً عن شروط تتعلق بالأجال القانونية عند رفع الدعوى أمام القضاء الإداري وكذلك شرط دفع الضريبة محل المنازعة.

فقد ألزم المشرع العراقي من يروم الاعتراض على الضريبة المقدرة عليه ابتداءً، أن يلجأ الى الجهة التي قامت بذلك التقدير في مرحلة أولى، قبل اللجوء الى اللجان الإدارية المختلفة والمشكلة بحسب نوع

الضريبة كمرحلة ثانية⁽³²⁾، وذلك لإتاحة المجال أمام طرفي المنازعة لإيجاد الحلول المناسبة التي تضع نهاية لهذا النزاع، وحمل الإدارة الضريبية على مراجعة قراراتها وتصحيح أخطائها قبل رفع النزاع الى هذه اللجان، أما إذا توصل الطرفان لاتفاق حول تقدير الدخل أو الضريبة أو إذا لم يقدم المكلف اعتراضه في المدة المقررة قانوناً يكون قرار التقدير قطعياً⁽³³⁾، وهو ما أكدته لجنة الاستئناف المختصة بنظر الاعتراضات على التقدير في ضريبة الدخل في أحد قراراتها

⁽³⁰⁾ تجدر الإشارة هنا الى أن المشرع العراقي في قانون مجلس الدولة لم ينطرق الى موضوع الصفة واكتفى بالإشارة الى موضوع المصلحة وشروطها، إلا أنه في قانون المرافعات المدنية أشار الى الصفة مميزاً إياها عن المصلحة باشتراطه أن يكون خصماً في الدعوى ويترتب على إقراره حكم بتقدير صدور إقرار منه وأن يكون محكوماً أو ملزماً بشيء عن تقدير ثبوت الدعوى للمزيد ينظر الى المادة (4) من قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.
⁽³¹⁾ تجدر الإشارة الى أن شرط الاهلية تناوله قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل في المادة الثالثة منه التي نصت على إنه (يشترط أن يكون كل من طرفي الدعوى متمتعاً بالأهلية اللازمة لاستعمال الحقوق التي تتعلق بها الدعوى وإلّا وجب أن ينوب عنه من يقوم مقامه قانوناً في استعمال هذه الحقوق).
⁽³²⁾ ينظر الى المادة (33/1) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 المعدل، والمادة (17) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل، والمادة (74) من قانون الكمارك رقم (23) لسنة 1984 المعدل.
⁽³³⁾ ينظر الى المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

برد الاستئناف الذي قدمه المكلف لكونه لم يعترض أمام السلطة المالية ضمن المدة القانونية ومن ثم قررت تأييد تقدير السلطة المالية لكون التقدير قد اكتسب الدرجة القطعية⁽³⁴⁾.

أما فيما يتعلق بالميعاد في الدعوى الإدارية معناه المدة الزمنية التي يحق فيها للمكلف أن يرفع الدعوى لمخاصمة القرار الإداري أمام القضاء، فإن أقامها خلال الفترة المحددة قانوناً قررت المحكمة النظر في موضوعها إذا ما تحققت من توفر الشروط الأخرى، وبخلافه ترد الدعوى شكلاً ويعد هذا الشرط من النظام العام، وأن هدف المشرع من وضع ميعاد معين لرفع الدعوى أمام القضاء الإداري هو تحقيق المصلحة العامة والمحافظة على استقرار المراكز الإدارية وعدم تركها معلقة⁽³⁵⁾.

فقد ألزم المشرع العراقي المكلف بمدة معينة قبل اللجوء الى اللجان الإدارية الضريبية، ففي قانون ضريبة الدخل حدد موعداً واحد وعشرين يوماً من تأريخ تبليغه برفض الاعتراض أن يقدم عريضة الى لجنة التدقيق أو الى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب⁽³⁶⁾.

أما في قانون ضريبة العقار فحدد موعد ثلاثون يوماً من تأريخ تبليغه بقرار لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية أن يلجأ الى ديوان ضريبة العقار معترضاً على قرار لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية⁽³⁷⁾.

وعلى الرغم أن هذه اللجان هي لجان إدارية وأن الاعتراض أمامها لا يعد مرحلة من مراحل التقاضي، إلا أن المشرع الضريبي ألزم المكلف أن يقدم اعتراضه وتظلمه خلال مدة قانونية المحددة

وبخلافه يكون قرارها قطعياً⁽³⁸⁾، وهو ما أكدته هذه اللجان في أكثر من قرار برد اعتراض المكلف لكونه قدمه الى السلطة المالية بعد مضي المدة القانونية⁽³⁹⁾.

⁽³⁴⁾ ينظر الى قرار اللجنة الاستئنافية الثانية رقم (39 ل 2) في 2001/4/26.

⁽³⁵⁾ إبراهيم المنجي، المرافعات الإدارية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1999، ص138.

⁽³⁶⁾ ينظر الى المادة (35/1) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

⁽³⁷⁾ ينظر الى المادة (21/3) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

الجدير بالذكر أنه ثمة مشاكل تثار بخصوص ميعاد الطعن أمام هذه اللجان تتمثل بكون المشرع لم يلزم السلطة المالية بإصدار قراراتها بمدة معينة، وكذلك لم يبين موقفه في حال سكوت السلطة المالية عن الرد على الاعتراض، وذهب بعضهم أن بالإمكان الرجوع الى القواعد العامة التي تحكم القرارات الإدارية.

ونحن نميل الى هذا الرأي، إلا أن المشاكل التي تفرزها هذه اللجان في الواقع العملي تتطلب تدخل تشريعي عاجل لإلغاء هذه اللجان ومن ثم يلجأ المكلفون الى قاضيهم الطبيعي المختص لنظر كافة المنازعات التي تثار بسبب تطبيق أحكام القانون الضريبي، لا سيما بعد صدور قانون تعديل قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى الضريبية المرقم (3) لسنة 2015 ومن ثم الرجوع الى هذه القواعد التي تحكم القرارات الإدارية ومن ضمنها ميعاد الطعن المحدد قانوناً بستين يوماً من تاريخ رفض التظلم حقيقة أو حكماً من قبل الإدارة الضريبية المختصة⁽⁴⁰⁾.

والجدير بالذكر أن في دعاوى المسؤولية أمام القضاء الإداري والمطالبة بالتعويض، فإن المشرع الفرنسي حددها بشهرين من تأريخ إعلان المكلف بالقرار الصادر برفض التظلم، أما المشرع المصري والعراقي فإنهما لم يحددا ميعاداً لرفع الدعاوى الإدارية من هذا النوع إلا بما يتعلق بطلبات الإلغاء، ومن ثم فإنه على طبق التشريع المصري يحق للمكلف أن يقيم دعواه متى ما كان الحق المطالب به لم يسقط بالتقادم على وفق قواعد القانون المدني ما دام لا يوجد نص خاص يخالف هذه القواعد في قانون مجلس الدولة.

أما المشرع العراقي فإن نظر هذا النوع من الدعاوى إن كان بصفة أصلية فيدخل باختصاص القضاء العادي، ومن ثم تطبق عليها أحكام وقواعد القانون المدني ما لم يوجد نص

⁽³⁸⁾ ينظر الى المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 المعدل.
⁽³⁹⁾ ينظر الى القرار الصادر من الهيئة التمييزية بالعدد (1/ الهيئة التمييزية / 1998) بتاريخ 1998/1/27، والقرار المرقم (133/ تمييزية / 1998) في 1998/3/1، والقرار المرقم (46/ تمييزية / 2000) بتاريخ 2000/12/19، منشورات في الكتاب السنوي، ص7 وما بعدها.
⁽⁴⁰⁾ ينظر الى المادة (7/ سابعاً/ ب) من قانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل.

خاص في قانون مجلس الدولة يخالف هذه القواعد، وإن كان بصفة تبعية لدعوى الإلغاء فتدخل ضمن اختصاص القضاء الإداري ومن ثم تطبق قواعد وأحكام قانون مجلس الدولة

أما لجهة دفع مبلغ الضريبة محل النزاع يتعين على المكلف الذي يروم الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية المتعلقة بالضرائب، أن يسدد الضريبة محل النزاع قبل تقديم اعتراضه أمام القضاء، طبقاً لقاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) أو (الدفع ثم الاسترداد) التي تعد من الأصول الضريبية المقررة والمنبثقة من ذاتية القانون الضريبي⁽⁴¹⁾. وقد ذهبت التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة والعراق على إقرار هذا الأصل، وذلك لضمان تحصيل الضريبة تحصيلاً كاملاً إلى الخزينة العامة، لا سيما أن هذه الضرائب تعد مورداً مهماً من موارد الدولة ومن ثم يجب أن تجبى في الوقت المحدد لها لكي يتسنى لها مواجهة نفقاتها العامة، وكذلك تعد طريقة للقضاء على التهرب الضريبي والتحايل على القانون والمماطلة أو الالتفاف على دفعها بحجة الاعتراض.

وعلى غرار المشرع الفرنسي والمصري، فإن المشرع العراقي لم يخرج عن هذه القاعدة المعمول بها، والتي تلزم المكلفين بدفع الضريبة قبل الاعتراض عليها، ففي قانون ضريبة الدخل لم يجز نظر اعتراضه على مبلغ الضريبة من قبل السلطة المالية مالم يبادر إلى دفعها خلال مدة الاعتراض المحددة قانوناً⁽⁴²⁾، والأمر ذاته عند الطعن أمام اللجان الاستئنافية، إذ اشترط فيه المشرع تسديد الأقساط المستحقة على المكلف المعترض من الضريبة المقدرة وإلاً أفضت بعدم مواصلة السير في الاستئناف ورده⁽⁴³⁾، وهو ما سارت عليه هذه اللجان فيما أصدرته من

(41) مما تجدر الإشارة إليه أن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية الزم لصحة الاعتراض بالطعن من الناحية الشكلية أمام اللجان الابتدائية وكذلك اللجنة الاستئنافية، أن يبادر المكلف بأداء مبلغ الضريبة التي انتهى إليها تقدير المصلحة في ربطها أو تقديم ضمان بنكي بقيمة تلك المبالغ من أجل سدادها، خالد بن عبد العزيز بن عبدالله الرويس، الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الحقوق، العدد الثاني، السنة التاسعة والعشرون، حزيران 2005، ص 219 وما بعدها.

(42) ينظر إلى المادة (33/3) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(43) ينظر إلى المادة (35/3) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

قرارات إلا أنها قضت أيضا بضرورة إمهاله للتسديد قبل إصدار القرار بعدم مواصلة السير بالاستئناف⁽⁴⁴⁾.

وكذلك في قانون ضريبة العقار، إذ لا ينظر في اعتراض المكلف على التقدير إلا بعد دفع نصف ما بذمته من الضريبة المترتبة على العقار وفي حال لم يدفع المبلغ خلال ثلاثين يوماً من تقديم الاعتراض يكون قرار تقدير اللجنة نهائياً⁽⁴⁵⁾، أما في قانون الكمارك أوجب على المكلف الذي يروم الطعن أمام المحكمة الكمركية أن يسدد مبالغ الرسوم والضرائب والغرامات المفروضة بموجب القرار المعترض عليه خلال المدة المحددة قانوناً⁽⁴⁶⁾

المطلب الثالث: إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية

إن الحكم الصادر في الدعوى الضريبية بصفة أساسية يخضع لذات الإجراءات المتبعة عند إصدار الأحكام على حد سواء في الدعاوى المدنية أو في الدعاوى الإدارية⁽⁴⁷⁾ والتي تتضمنها قوانين الإجراءات المدنية والإدارية ومن دون الإخلال بأي إجراءات خاصة ينص عليها القانون الضريبي والتي يتوجب إتباعها، إذ أن للإجراءات الضريبية ذاتية خاصة تنبثق من ذاتية القانون الضريبي ومن ثم تتعكس وبدون أدنى شك على الإجراءات التي يتطلب وجودها لنظر الدعوى الإدارية الضريبية، إلا أنها لا تحول دون إصدار الحكم بإتباع الإجراءات المعتمدة أمام تلك المحكمة المختصة.

يعد الحكم القضائي الصادر في الدعوى الضريبية النهائية الطبيعية للخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، ويصدر على وفق القواعد القانونية التي رسمها القانون وهو واجب

⁽⁴⁴⁾ ينظر الى القرار الصادر بالعدد (2/الهيئة التمييزية/1999) في 9/2/1999، الكتاب السنوي للسنوات (1998-2004)، ص34.

⁽⁴⁵⁾ ينظر الى المادة (27 ، 26) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.

⁽⁴⁶⁾ ينظر الى المادة (240) من قانون الكمارك رقم (23) لسنة 1984 المعدل.

⁽⁴⁷⁾ تجدر الإشارة الى ان قانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل، قضى في المادة (7/ حادي عشر) على أن الإجراءات التي تتبعها محاكم مجلس الدولة، تسري في ما لم يرد فيه نص خاص في هذا القانون، أحكام قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل وقانون الاثبات رقم (107) لسنة 1979 المعدل وقانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (23) لسنة 1971 المعدل، وقانون الرسوم العدلية رقم (114) لسنة 1981 المعدل بقانون رقم (11) لسنة 2015.

النفاز وملزم لأطراف الدعوى، ولا بد أن يصاغ بطريقة تمكن الخصوم من معرفة ماهيته ويتيح للمنفذ معرفة ما ورد فيه من الفقرات الحكمية الواجبة التنفيذ، ويراد بالحكم القضائي بصفة عامة بأنه (القرار الصادر من محكمة في حدود ولايتها القضائية في خصومة في الشكل الذي يحدده القانون للأحكام، سواء كان صادراً في نهاية الخصومة أم في أثناء سيرها، وسواء كان صادراً في موضوع الخصومة أم في مسألة إجرائية)⁽⁴⁸⁾.

وبالإمكان تقسيم الأحكام الصادرة في الدعاوى الإدارية بصفة عامة بإتباع معيارين، الأول هو معيار حسم نزاع موضوع الدعوى والذي بمقتضاه تنقسم الأحكام الى أحكام أصلية تضع حداً للنزاع بصورة نهائية، وأخرى فرعية يصدرها القاضي قبل الفصل في الموضوع الرئيسي، أما على وفق المعيار الثاني الذي يستند الى حضور طرفي الدعوى وغيابهم فتتقسم الأحكام الإدارية على حضورية وغيابية.

أما لجهة الطعن في الحكم الصادر في الدعوى الضريبية فيراد بالطعن في الحكم القضائي هو إمكانية عرضه على محكمة أعلى درجة من تلك التي أصدرته، للمطالبة بإلغائه أو تعديله لمخالفته للقانون، وأن ما يدفع المشرع في أي نظام قانوني للأخذ به هو تحقيق العدالة، بإعادة النظر في الحكم الطعين وتدارك ما قد ينطوي عليه من أخطاء قد يقع فيها قاضي أول درجة على حد سواء في شكل خطأ في القانون أو في تقدير الوقائع أو في التكيف القانوني لها.

أولاً- طرق الطعن العادية: الطعن بطاب الاستئناف أو الاعتراض على الحكم الغيابي يعدان من طرق الطعن العادية التي يستعين بها المتقاضين لتعيد النظر المحاكم الإدارية في الأحكام الصادرة منها.

ففي مجال المنازعات الضريبية بإمكان الطاعن بالحكم الصادر من المحكمة درجة أولى أن يطعن بالاستئناف بالمحكمة درجة أعلى منها، ويبدو أن المشرع الفرنسي قد أنفرد بهذا الطريق عند النص على إمكانية الاستعانة به من ذوي الشأن، فأجاز للمتقاضين الطعن

(48) محمد سعيد عبد الرحمن، الحكم القضائي (أركانه وقواعد إصداره)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص22.

بالأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية الابتدائية أمام المحكمة الاستئنافية الإدارية التي أنشأت بموجب القانون الصادر في (31 كانون الأول 1987)، الصادر في إطار إصلاح القضاء الإداري في فرنسا، هادفاً المشرع من إنشائها تخفيف العبء على مجلس الدولة فيما يتعلق بالطعن أمامها بالأحكام الإدارية⁽⁴⁹⁾.

أما في العراق فإن التقاضي الإداري لا يعرف طريق الاستئناف إطلاقاً لأن نظام القضاء الإداري على درجتين فقط، إذ تميز قرارات محكمة القضاء الإداري أمام المحكمة الإدارية العليا دون المرور بمرحلة الاستئناف أمام أي محكمة أخرى.

أما لجهة الطعن بالأحكام الغيابية في العراق فقد نظم قانون المرافعات المدنية أحكام هذا الطعن⁽⁵⁰⁾ لقد أحال قانون مجلس الدولة العراقي على قانون المرافعات بسريان أحكامه في شأن الإجراءات التي تتبعها محاكم مجلس الدولة فيما لم يرد فيه نص خاص في هذا القانون⁽⁵¹⁾.

أما لجهة إعادة المحاكمة فقد عرف القضاء هذا الطريق الاستثنائي وأطلق عليه (إعادة المحاكمة) كوسيلة لمعالجة ما قد يقع في الأحكام القضائية من أخطاء في تقدير الوقائع تؤثر بشكل مباشر فيها بحيث ما كانت لتصدر على النحو الذي صدرت به لولا حدوث هذه الأخطاء⁽⁵²⁾، وقد أحال قانون مجلس الدولة العراقي الى قانون المرافعات المدنية سريان الإجراءات التي تتبعها محكمة القضاء الإداري فيما لم ينص عليها في هذا القانون ولقد نظم

(49) تجدر الإشارة الى أنه قبل إنشاء هذه المحكمة كان مجلس الدولة بصفته هيئة استئنافية ينظر بالأحكام الصادرة من قبل محاكم الأقاليم بصفقتها محكمة أول درجة، إلا أنه قد ينص في بعض القوانين بصفة استثنائية على اختصاص بعض المحاكم الإدارية بنظر أنواع معينة من منازعات الضرائب المباشرة والتي يطعن بأحكامها أمام مجلس الدولة عن طريق النقض، كما هو الحال في المجلس الأعلى لأرباح الحرب المختص بفض بعض منازعات الضرائب وكذلك اختصاص محكمة المحاسبة بنظر الطعون في مشروعية فرض الرسوم المحلية طبقاً لقانون 30 أكتوبر 1953.

(50) ينظر الى المادة (56) من قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.

(51) ينظر الى المادة (7/حادي عشر) من قانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل.

(52) صباح عريس عبد الرؤوف الدليمي، الطعن بالأحكام القضائية بطريق إعادة المحاكمة، بحث منشور مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 2010، 6، ص4.

قانون المرافعات المدنية إجراءات الطعن بطريق إعادة المحاكمة وكما حدد الاحوال والأسباب التي يجوز فيها الطعن⁽⁵³⁾.

أما لجهة معارضة الغير الخارج عن الخصومة فقد تناول قانون المرافعات المدنية العراقي هذا الطريق بصفته أحد طرق الطعن في الأحكام القضائية⁽⁵⁴⁾، ويعد من طرق الطعن غير العادية لأن هذا الطريق لا يمكن سلوكه إلا من قبل الغير وهو طريق اختياري، فضلاً عن الطعن به لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، إلا أن المشرع لم يحدد أسبابه على سبيل الحصر كما هو حال سائر طرق الطعن غير العادية الأخرى⁽⁵⁵⁾.

وقد تواترت الأحكام التي يصادها القضاء الإداري على قبول الطعن بهذا الطريق، فقد جاء في قرار الهيئة العامة لمجلس شوري الدولة (أن الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري المتضمن ابطال معاملة بيع سهام ورثة (ج) في العقار المرقم (70/50) محلة الجباويين بالحلة التي بيعت رضاً الى المدعي (ق) عدا سهام الشريك (ع) المعترض اعتراض الغير لم يكن متعدياً الى المعترض عليه أو ماساً بحقوقه ذلك أن سهامه في العقار الموصوف أعلاه لم تتغير وأن خروج بعض الشركاء وحلول آخرين بدلهم بنتيجة البيع الرضائي هو تصرف قانوني يحق الشركاء اجراءه كما يحق للمعترض الغير مثل هذا التصرف وفقاً للمادة 1070 من القانون المدني⁽⁵⁶⁾. وكذلك في دعوى أقيمت أمام المحكمة الاتحادية العليا عندما كانت تمثل محكمة تمييز لأحكام وقرارات محكمة القضاء الإداري⁽⁵⁷⁾.

⁽⁵³⁾ ينظر الى المادة (196) من قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.

⁽⁵⁴⁾ ينظر الى المادة (168) من قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.

⁽⁵⁵⁾ هادي حسين عبد علي ومروى عبد الجليل، الطعن بطريق اعتراض الغير، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 1، السنة الخامسة، 2013، ص 17.

⁽⁵⁶⁾ ينظر الى القرار المرقم (48/تميز/ اداري/1995) نقلاً عن: علاء إبراهيم محمود، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على حكم الإلغاء، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد 4، السنة السابعة، 2015، ص 413.

⁽⁵⁷⁾ تدور حثبات الدعوى أن المحكمة قبلت دعوى المعترض اعتراض الغير (الممييزة) (حوراء نصار مسلم) التي كانت عضواً في مجلس قضاء الشامية والتي تم اقالمتها بموجب قرار المجلس البلدي وذلك لغيبها عن اجتماعات المجلس واقامت دعواها للطعن بقرار محكمة القضاء الإداري الذي كان يتضمن إحلال المعترض عليه اعتراض الغير الأول (حسين علي حسن) محل العضو الأصيل الذي احيل للتقاعد واصبح مقعده شاغراً والذي تبين بأن المعترض عليه اعتراض الغير الأول هو عضو احتياط أول ضمن قائمة الأعضاء الاحتياط وأنه منتخب وأن سد الشاغر في عضوية المجلس يتم من الأعضاء الاحتياط وفقاً للفقرة (ت) من المادة (8) من النظام الداخلي لمجلس قضاء الشامية وبما أن المعترضة اعتراض الغير مقالة

أما لجهة الطعن بالنقض (التمييز) فإن الأحكام التي تصدرها محكمة القضاء الإداري العراقي بصفة عامة تميز أمام المحكمة الإدارية العليا⁽⁵⁸⁾، إلا أن المشرع لم يحدد إجراءات الطعن وأحواله ومن لهم حق الطعن أمامها وأحال بشأن ذلك الى قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل، وتمارس هذه المحكمة الاختصاص الذي تمارسه محكمة التمييز الاتحادية المنصوص عليها في القانون ذاته⁽⁵⁹⁾.

أما آثار الحكم الصادر في الدعوى الضريبية فإن الحكم الصادر في الدعوى الضريبية ملزماً لأطرافها، فضلاً عن المحكمة التي أصدرت الحكم وغيرها، إذ أن الأثر الرئيسي للحكم الصادر في الدعوى هو حسم المنازعة أو الخلاف على حد سواء بقبول أم رفض كل أم بعض طلبات المتخاصمين، فلا يمكن لأي أحد رفع الدعوى مرة ثانية لتحقيق سابقة الفصل فيها، فضلاً عن استنفاد القاضي لسلطته في موضوع النزاع ومن ثم لا يحق له العدول عما قضى به حتى وإن تم الاتفاق بين أطراف الدعوى.

نخلص مما تقدم الى أن إصدار الحكم في الدعوى الضريبية يتطلب اتباع المحكمة المختصة إجراءات معينة، وذلك من أجل إصدار حكم يفصل في المنازعة ويحوز حجية الأمر المقضي به، أي الحجية التي لا تكون لأي قرار آخر قد يصدر من أية جهة أخرى غير قضائية مثل لجان الاعتراض القائمة حالياً في العراق. ومن ناحية أخرى يكون هذا الحكم القضائي قابلاً للتنفيذ دون التأثير بعزوف الإدارة الضريبية إذا كان الحكم صادراً ضدها، إذ تتعدد الوسائل التي يستعين بها القاضي الإداري في الأنظمة القانونية في الدول محل المقارنة

من المجلس المذكور وأنها لم تطعن في القرار أعلاه بتاريخ 2005/4/2 فكان والحالة هذه الطعن بقرار اقالتها من عضوية المجلس المشار إليه انفا وحيث أن المعترضة اعتراض الغير لم تطعن في القرار أعلاه فإن دعواها تكون قد فقدت سندها القانوني مما يستوجب ردها. ينظر الى قرار المحكمة الاتحادية العليا المرقم (117/ اتحادية/ تمييز/ 2012) في جلسة 2012/9/20، منشور على موقع المحكمة على الرابط: www.iraqi.fsc.iq تاريخ الزيارة 2019/5/18، وقت الزيارة 5:00 مساءً.

⁽⁵⁸⁾ ينظر الى المادة (2/ اربعاء/ج/1) من قانون التعديل الخامس لمجلس الدولة العراقي رقم (17) لسنة 2013 المعدل.

⁽⁵⁹⁾ محمود خلف الجبوري، القضاء الإداري في العراق، ط2، دار المرتضى، بغداد، 2014، ص106.

والتي يمكن الافادة منها في العراق ومنها الغرامة التهديدية في القانون الفرنسي والتي تعد من أهم الوسائل التي ياجأ اليها القاضي الإداري لإجبار الإدارة على التنفيذ.

الخاتمة

وبعد إنهاء إعداد هذا البحث والذي يمثل جهداً بشرياً يحمل طيأته معاني الصواب والخطأ نصل إلى جملة من النتائج والمقترحات التي نرجو أن تكون في مصلحة الإدارة:

أولاً- النتائج:

1- 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.

2- إن العلاقة التي تنشأ بين الدولة والمكلفين هي علاقة تنظيمية مصدرها القانون العام، وتستند الى الالتزام الضريبي الذي 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.

3- إن المشرع العراقي الاتحادي لم يسلك ما سار عليه المشرعان الفرنسي والمصري 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 الى لجان إدارية تتشكل من قضاة وغيرهم.

4- إن المشرع العراقي لم يزل يحرم القضاء الإداري من اختصاصه المفترض في نظر المنازعات المتعلقة بمسؤولية الإدارة وما يتطلبه من الحكم بالتعويض بصفة أصلية للطرف المتضرر، وهذا بخلاف ما استقر عليه التشريعان الفرنسي والمصري، والمعلوم أن هذا الاعتداء قد يتحقق بشأن الضريبة في أحوال كثيرة.

ثانياً- المقترحات:

- 1- نقترح على المشرع العراقي إلغاء جميع اللجان الإدارية أياً كان شكلها ونوعها والتي منحت سلطة الفصل في المنازعات الضريبية، وفسح المجال أمام القضاء الإداري لكي يقوم بدوره الطبيعي بصفته قاضي القانون العام المختص والمستقل والمحايد.
- 2- ندعو المشرع العراقي والقضاء الإداري العراقي الى عدم التقييد بالمفهوم الضيق للمنازعات الضريبية، والأخذ بالمفهوم الواسع لها بالنظر لنجاحه في الأنظمة المقارنة واتساع نطاق القضاء الإداري وفقاً له.
- 3- نقترح على المشرع العراقي استحداث طريق الطعن بالاستئناف في القضايا الإدارية بما فيها قضايا الضريبة على غرار المشرع الفرنسي لما يحققه من حماية لحقوق المتقاضين.
- 4- ضرورة اعداد قضاة متخصصين ومن ذوي الخبرة في مجال القضاء الإداري بشكل عام وفي مجال القضاء الضريبي بشكل خاص، نظراً لخصوصية المنازعات الضريبية ذات الطابع الفني.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب:

- 1- محمد احمد عبد رؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
- 2- جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2017.
- 3- سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق (دراسة مقارنة)، ط1، مكتبة القانون المقارن، بغداد 2019.
- 4- زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للنشر، بيروت، 1973.
- 5- حسن محمد علي - قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته في العراق - مطبعة المعارف - بغداد - 1946.

- 6- محمد فؤاد ابراهيم، الضريبة على ايراد القيم المنقولة، بلا مكان للنشر، 1955.
- 7- حسين خلاف - مدى اختصاص القضاء الاداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة ، السنة الثانية، 1951.
- 8- ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
- 9- محدطه الحسيني، مبادئ واحكام القضاء الإداري، ط1، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، 2018.
- 10- حمد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
- 11- ماهر صالح علاوي وعصام عبد الوهاب البرزنجي وإبراهيم طه الفياض، توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري وحسم إشكالات التنازع بينهما، بيت الحكمة، بغداد، 1998.
- 12- عبد الأمير حسون مسلماني، الاتجاهات الحديثة في القضاء الإداري (دراسة مقارنة)، ط1، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، 2016.
- 13- إبراهيم المنجى، المرافعات الإدارية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1999.
- 14- محمد سعيد عبد الرحمن، الحكم القضائي (اركانه وقواعد إصداره)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
- 15- محمود خلف الجبوري، القضاء الإداري في العراق، ط2، دار المرتضى، بغداد، 2014.

ثانياً: الرسائل والأطاريح:

- 1- رائد ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة النهرين كلية الحقوق، 2004.
- 2- الشيماء مصطفى حسن النيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2018.
- 3- منتظر صباح صيوان الحسون، حدود اختصاص القضاء الإداري في المنازعات المستعجلة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة البصرة، 2018.
- 4- نيكار فاضل محمد، الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة صلاح الدين، 2014.

ثالثاً: المجلات:

- 1- خالد رشيد علي، ولاية القضاء الإداري في التشريع العراقي الحديث بين التقليص والحرمان، بحث منشور في مجلة الحقوق، المجلد الثاني، العدد 7، 6، السنة 2010.
- 2- رائد ناجي احمد الجميلي، مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 11، تشرين الثاني 2008.
- 3- سمير سعد مرقس، تفعيل دور لجان إعادة النظر في حسم المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة المال والتجارة، العدد 373، أيار 2000.

- 4- صباح عريس عبد الرؤوف الدليمي، الطعن بالأحكام القضائية بطريق إعادة المحاكمة، بحث منشور مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 2010، 6.
- 5- عزيز بودالي، شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية، بحث مقدم الى اعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، يومي 4 و 5 تشرين الاول 2009، ط1، مطبعة سلسبيل، تموز 2010.
- 6- منى ادلبي، الدعوى الضريبية في سوريه، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011.
- 7- هادي حسين عبد علي ومروى عبد الجليل، الطعن بطريق اعتراض الغير، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 1، السنة الخامسة، 2013.

رابعاً: القرارات:

- 1- الحكم الصادر من محكمة التنازع الفرنسية بتاريخ 10 من تموز سنة 1956.
- 2- حكم محكمة النقض المصرية، نقض مدني 39 لسنة 30 ق جلسة 1965/4/30.
- 3- نقض مدني 78 لسنة 31 ق جلسة 1966/2/21.
- 4- قرار اللجنة الاستئنافية الأولى في 1991/5/28.
- 5- قرار الهيئة العامة لمجلس شورى الدولة في عام 1995.
- 6- القرار المرقم (48/تميز / اداري/1995).
- 7- نقض مدني 29 لسنة 30 ق جلسة 1996/4/21.
- 8- القرار الصادر من الهيئة التمييزية بالعدد (1/ الهيئة التمييزية/ 1998) بتاريخ 1998/1/27.
- 9- القرار المرقم (133/تمييزية/1998) في 1998/3/1.
- 10- القرار المرقم (46/تمييزية/2000) بتاريخ 2000/12/19.
- 11- قرار اللجنة الاستئنافية الأولى رقم (1776 في 2001/11/8، غير منشور).
- 12- قرار اللجنة الاستئنافية الثانية رقم (39 ل 2) في 2001/4/26.
- 13- خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويس، الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الحقوق، العدد الثاني، السنة التاسعة والعشرون، حزيران 2005.

- 14- قرار المحكمة الاتحادية العليا المرقم (117/ اتحادية/ تمييز / 2012) في جلسة 2012/9/20.

خامساً: القوانين:

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم 36 لسنة 1939 الملغي.



- 2- قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
- 3- قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.
- 4- قانون المرافعات المدنية رقم (83) لسنة 1969 المعدل.
- 5- قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (23) لسنة 1971 المعدل،.
- 6- قانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979 المعدل.
- 7- قانون الاثبات رقم (107) لسنة 1979 المعدل.
- 8- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982.
- 9- قانون التعديل الخامس لقانون مجلس الدولة رقم (17) لسنة 2013.
- 10- قانون الرسوم العدلية رقم (114) لسنة 1981 المعدل بقانون رقم (11) لسنة 2015.