



الرقم الدولي : 2075-7220

الرقم الدولي العالمي : 2313-0377

مجلة المحقق العلمي للعلوم القانونية والسياسية



مجلة علمية فصلية محكمة تصدر عن كلية القانون بجامعة بابل

العدد الأول

2026

السنة الثامنة عشر

رقم الإيداع في دار الكتب والوثائق ببغداد 1291 لسنة 2009



Print ISSN : 2075-7220

Online ISSN : 2313-0377

Al-Mouhaqiq Al-Hilly Journal For Legal and Political Science



Quarterly Refereed and Scientific Journal Issued By College of Law in Babylon University

First issue

2026

Eighteenth year

No. Deposit in the Archives office – office 1291 for the national Baghdad in 2009

هيئة تحرير المجلة

ت	الاسماء	الصفة	مكان العمل	الاختصاص العام	الاختصاص الدقيق
1	أ.د. فراس كريم شيعان	رئيس هيئة التحرير	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون دولي خاص
2	م.د. هند فائز احمد	مدير هيئة التحرير	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون دولي خاص
3	أ.د. اسراء محمد علي سالم	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون جنائي
4	أ.د. اسماعيل صعصاع غيدان	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون اداري
5	أ.د. حسون عبيد هجيج	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون جنائي
6	أ.د. ضمير حسين ناصر	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون مدني
7	أ.د. وسن قاسم غني	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون مدني
8	أ.د. ذكري محمد حسين	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون تجاري
9	أ.د. صادق محمد علي	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون اداري
10	أ.د. اسماعيل نعمة عبود	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون جنائي
11	أ.م.د محمد جعفر هادي	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون مدني
12	أ.م.د. رفاه كريم كربل	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون اداري
13	أ.م.د. قحطان عدنان عزيز	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون دولي
14	أ.م.د. ماهر محسن عبود	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون خاص	قانون مدني
15	أ.م.د. اركان عباس حمزة	عضواً	كلية القانون / جامعة بابل	قانون عام	قانون دستوري
16	أ.د. مروان محمد محروس	عضواً	كلية الحقوق/جامعة البحرين	قانون	—
17	أ.د. مزهر جعفر عبد جاسم	عضواً	اكاديمية السلطان قابوس لعلوم الشرطة / عمان	قانون عام	قانون جنائي
18	أ.د. سهيل حدادين	عضواً	الجامعة الاردنية	قانون	—
19	أ.د. فتحي توفيق عبد الرحمن	عضواً	كلية القانون/جامعة البتراء	قانون	—
20	أ.م.د. منى محمد عباس عبود	مدقق اللغة الانجليزية	كلية التربية الاساسية / جامعة بابل	اللغة الانجليزية	—
21	م.د. احمد سالم عبيد	مدقق اللغة العربية	كلية القانون / جامعة بابل	اللغة العربية	—

ت	أسم الباحث	عنوان البحث	عدد الصفحات
1	أ.د. اسماعيل صعصاع غيدان الباحث كرار محمد فاضل	مفهوم الضبط الإداري في المؤسسات الاصلاحية	25 - 1
2	أ.د. حسين جبار النافلي الباحثة خنساء خالد عوده	دور القضاء الدستوري في حماية تمثيل النساء في البرلمان (دراسة مقارنة)	55 - 26
3	أ.د. نافع تكليف مجيد الباحثة زينب هادي جبر	جريمة تقديم معلومات إحصائية كاذبة إلى هيئة الإحصاء (دراسة مقارنة)	89 - 56
4	أ.د. نافع تكليف مجيد الباحث حسين عبد علي كاظم	رفض الشكوى (دراسة مقارنة)	119 - 90
5	أ.م.د. ليلي حنتوش ناجي الخالدي الباحثة رفاه صباح حمدان	حماية القضاء الدستوري لمبدأ تكافؤ الفرص في تولي الوظائف العامة	148 - 120
6	أ.م.د. ليلي حنتوش ناجي الخالدي الباحثة فاطمة حامد رطان	الضوابط المنظمة للعلاقة بين رئيس الدولة ورئيس مجلس الوزراء في مجال سحب الثقة وخلو المنصب	181 - 149
7	أ.م.د. عمار غالي عبد الكاظم	المسؤولية الجنائية عن الجرائم الوثائقية في عصر الذكاء الاصطناعي (قراءة في التشريع العراقي)	268 - 182
8	أ.م.د. باقر موسى سعيد	الأثار القانونية لاستخدام الوسائل التفجيرية المموهة في النزاعات المسلحة (تفجير أجهزة اللاسلكي في لبنان أنموذجاً)	300 - 269
9	م.د. كاظم خضير محمد	الاعتراض الإداري على قرار تقدير مبلغ ضريبة الدخل (دراسة في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982)	322 - 301
10	م.د. علي عبد الستار جواد	بطلان التوقيع الالكتروني	345 - 323
11	م.د. فراس مكي عبد نصار	الذكاء الاصطناعي والحقوق السياسية (قراءة في تأثيراته والسبل القانونية لمواجهة جرائمه)	377 - 346
12	م.د. صفا مظهر عبد الستار	العقوبات الاقتصادية كأداة للنفوذ السياسي في العلاقات الدولية	402 - 378
13	م.م. أيمن خليل شوكان الجبوري م.م. منتظر فلاح مرعي حسين	الضوابط الدستورية لحظر التطرف الفكري بين حماية المجتمع ومراعاة الحريات العامة	417 - 403
14	عمار عبد الحسين خسارة أ.د. سرمد عامر عباس	التمويل باعتباره أسلوب غير مباشر للتوريد	434 - 418
15	أ.م.د. لقاء مهدي سلمان	العدالة الانتقالية والتحول الديمقراطي في العراق بعد عام 2003	459 - 435
16	م.د. كوثر عهد محمد مجيد	عيوب الصياغة وأثرها في النص الجزائي (دراسة مقارنة)	494 - 460
17	م.د. نور فاضل مجيد	الذكاء الاصطناعي وأثره في القدرة على التنبؤ بالجريمة	521 - 495
18	م. محمد حمزة عويد الربيعي	جريمة الامتناع عن رعاية الصغير (دراسة مقارنة)	550 - 522
19	م.م. حيدر عبد الحسين حسن الجبوري	فلسفة المشرع في اعتبار الضمان العشري من النظام العام في عقد المقولة (دراسة مقارنة)	588 - 551

مجلة المحقق المحلي

للعلم والقانونية والسياسية

مجلة علمية فصلية محكمة تصدر عن كلية القانون بجامعة بابل

العدد الأول

السنة الثامنة عشر

2026

البريد الإلكتروني

<https://iasj.rdd.edu.iq/journals/journal/view/153>

رقم الإيداع في دار الكتب والمكتبات العراقية 1291 لسنة 2009

(الاعتراض الاداري على قرار تقدير مبلغ ضريبة الدخل)

دراسة في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982

م. د. كاظم خضير محمد السويدي

جامعة بابل / كلية القانون

Khdum.swedy@uobabylon.edu.iq

تاريخ النشر: 2026/3/30

تاريخ قبول النشر: 2026/2/8

تاريخ استلام البحث: 2026/1/27

المستخلص:

بعد انتهاء مرحلة اجراءات تقدير الضريبة والتي تنقضي بتحديد كمية الدخل او مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، وتحديد مبلغ الضريبة المفروضة على المكلف ، سواء تم التقدير عن طريق الاقرار من قبل المكلف او من خلال الطريق الاداري ، ففي كلا الحالتين فاذا ما تم الاتفاق بين المكلف والسلطة الادارية فان التقدير يصبح نهائيا ، لينتقل مبلغ الضريبة الى سجلات الجباية ، ومن ثم يصبح واجب الدفع بعد ابلاغ المكلف بمقدار الدخل والضريبة الواقعة عليه ، الا ان الامر قد لا يغدو بهذه الصورة ، فربما لا يوافق المكلف الضريبي على مبلغ التقدير ، وبالتالي فله الحق بالاعتراض خلال المدة المحددة قانونا بعد الاخطار ، ولهذا الاعتراض مراحل وشروط فصلتها القوانين الضريبة المختصة ، ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، واولى هذه المراحل هي مرحلة الاعتراض امام السلطة المالية التي قامت باجراءات التقدير وفرض العقوبة.

الكلمات المفتاحية: ضريبة دخل ، اعتراض ضريبي ، تظلم اداري ، مكلف ضريبي

Administrative objection to the decision regarding the assessment of income tax amount

(A study in light of the provisions of the Iraqi income TAX LAW NO.113 of 1982)

Dr. Kahdem Kudair Al-sweedy
College of law / Babylon University

Abstract:

Most, and perhaps all, tax legislations are keen to give the taxpayer the right to challenge the decision of the financial authority regarding the amount of tax imposed on him through what is called an administrative objection or appeal before the tax administration, before he takes his case to the courts, because this saves time and effort, reduces expenses, and speeds up the resolution of the dispute from its beginning.

Keywords: Income tax , tax appeal ,administrative grievance , taxpayer

المقدمة:

اولا - التعريف بالموضوع : تحرص معظم وربما جميع التشريعات الضريبية ، على اعطاء المكلف الضريبي الحق في ان يطعن بقرار السلطة المالية ، المتضمن لمقدار مبلغ الضريبة الواقع عليه ، من خلال ما يسمى بالاعتراض او الطعن الاداري امام الادارة الضريبية ، قبل ان يتوجه بدعواه الى ابواب القضاء ، لما في ذلك من توفير للوقت ، والجهد ، وتقليل للنفقات وسرعة في انتهاء النزاع ، من بدايته.

على الرغم من ان الهدف من اجراءات التقدير على دخول المكلف هو محاولة تحديد هذا الدخل على حقيقته ، وتحقيق العدالة في فرض الضريبة ، فضلا عن الهدف الاساسي وهو المحافظة على حقوق الخزينة العامة ، والذي على ضوءه يتم تحديد مقدار مبلغ الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلف ، الا انه من الممكن في الواقع العملي ان يعترض هذا المكلف على هذا التقدير ، ويعترض على الدفع .

علما ان القانون قد منع القضاء العادي ، او الاداري ، من النظر في الدعاوى الناشئة عن تقدير الضريبة ، وفرضها ، وجبايتها ، وحدد جهات معينة للقيام بهذا الامر وهي السلطة المالية ، ولجان الاستئناف ، وهيئة التمييز .

ثانيا - مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث هذا ، في عدم وضوح رؤية المشرع العراقي لمرحلة الاعتراض الاداري على تقدير مبلغ الضريبة ، فعلى الرغم من كون الاعتراض موضوع البحث ليس سوى تظلم اداري ، الا انه وبالنظر لذاتية المنازعة الضريبية المتأتية بالمحصلة من ذاتية القانون الضريبي. نلاحظ ان الاعتراض هذا ، جاء بشروط وحالات واجراءات تختلف شيئا ما عن ما موجود من تنظيم لإجراءات التظلم الاداري العادي.

ثالثا - اهمية البحث : تتأتى اهمية البحث من اهمية الضريبة ذاتها ، بعدها احد اهم مصادر الإيرادات السيادية للدولة ، فضلا عن استخدامها كأداة مهمة من ادوات تحقيق العدالة الاجتماعية ، وبناء على ذلك فلا بد ان تتمثل هذه العدالة على طول عملية فرض وتحصيل الضريبة ، وبالتالي ضرورة تحقيق العدالة من خلال اعطاء المكلف الحق في ان يتوجه للإدارة المختصة للتظلم مما اصابه من حيف او ظلم في تقدير وعاء الدخل الذي اصابته الضريبة قبل التوجه للجهات القضائية ، او ذات الصلة القضائية.

رابعا - منهجية البحث : تتمثل منهجيتنا البحثية في دراستنا هذه ، بالاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي المقارن، من خلال دراسة وتحليل النصوص القانونية ذات العلاقة بموضوع البحث ومحاولة تحليلها ومقارنتها مع بعضها البعض

لكشف مواقع القوة ومواقع الضعف ، لغرض تشخيصها وتنبئته المشرع اليها. وكان كل من التشريع الاردني والمصري وكذلك السوري هي القوانين محل المقارنة.

خامسا - نطاق البحث // يتحدد نطاق بحثنا هذا في مجال ضريبة الدخل حصرا ، اي الاعتراض على مقدار الضريبة المفروضة على الدخل المتحقق للمكلف الضريبي ، ولا يتعداه الى بقية انواع الضرائب ، كضريبة العقار ، او ضريبة العرصة ، وغيرها من انواع الضرائب.

سادسا - خطة البحث : ارتأينا ان نتناول دراستنا هذه على مبحثين ، نتناول في المبحث الاول ، مفهوم الاعتراض الاداري الضريبي واهميته ، اما المبحث الثاني فسوف نخصصه لبيان اصحاب حق الاعتراض الضريبي والنتائج المترتبة عليه، مع الذهاب الى تقسيم المبحثين المذكورين على مطالب وفروع اقتضتها طبيعة الدراسة .

المبحث الاول

مفهوم الاعتراض الاداري الضريبي وأهميته

لا بد لنا اولاً ، من الوقوف على بيان مفهوم الاعتراض الضريبي الاداري على تقدير وفرض الضريبة ، ولكي يتضح هذا المفهوم بشكل جلي ، لا بد من بيان الشروط الواجب توافرها ليصبح الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية ، لذا سوف نتناول في مطلبين مفهوم الاعتراض الاداري في المطلب الاول، مع بيان شروط الاعتراض الاداري الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الاول

مفهوم الاعتراض الاداري الضريبي

لغرض الوقوف بشكل تفصيلي على مفهوم الاعتراض الاداري الضريبي ، سنتناول بيان تعريف هذا الاعتراض ، وذلك في فرع أول ، ومن ثم الوقوف على الشروط الواجب توافرها لكي يمكن للمعترض ان يقدم اعتراضه بشكل قانوني في فرع ثان.

الفرع الاول

تعريف الاعتراض الاداري الضريبي

لعل من اهم مقتضيات العدالة هو اتاحة الفرصة للأفراد ، او الاشخاص المعنوية او الطبيعية للطعن والاعتراض على ما تصدره الادارة من قرارات ، وتأتي قرارات السلطة المالية في مقدمة هذه القرارات من حيث الاهمية ، لما تمثله من مساس بالمستوى الاقتصادي والمعاشي للفرد كونها تستهدف مدخولاته وثروته ، لذا نجد التشريعات الضريبية تحرص عادة على توفير الفرصة للمكلف الضريبي ، بمراجعة الادارة المالية ، والاعتراض على قرارات التقدير الضريبي [1:p427].

والاعتراض لغة من باب " أعترض الشيء صار عارضا ، كما تكون الخشبة في النهر او في الطريق ، ويقال أعترض دونه : حال . وأعترض له : منعه ، وأعترض عليه : انكر قوله او فعله ، ويقال أعترض الشيء دون الشيء بمعنى حال دونه ، وعارضه : اي جانبه وعدل عنه" [2:p594, 3:425]

اما تعريف الاعتراض الضريبي اصطلاحا فقد ذكر الفقه تعريفات عدة منها بانه " التظلم الوجوبي الذي يلجأ اليه المكلف لدى الجهة الادارية التي صدر عنها قرار التقدير الضريبي بعد ان مر بمراحله كافة وتم تبليغه للمعترض والذي يطلب فيه من الجهة المقدره اعادة النظر في مبلغ التقدير مستندا في اعتراضه الى توافر اسباب قانونية وموضوعية للطعن" [4:p104].

وعرف ايضا بانه " التظلم الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه الذي مر بجميع مراحلها وتم تبليغه للمعترض بهدف اعادة النظر بقراره نظرا لوجود اسباب قانونية او موضوعية للطعن" [5:p156]

عرف كذلك بانه " طلب مكتوب يتقدم به المكلف او من ينوب عنه الى مقدر ضريبة الدخل لإعادة النظر في قرار التقدير الصادر عنه والذي تم تبليغه للمكلف لوجود اسباب تبرر اعادة النظر بقرار التقدير" [1:p428].

كما عرف ايضا بانه " عرض الفرد حاله على الادارة طالبا منها دفع ما تضرر منه والتصرف طبقا للقانون " وعرف ايضا بانه " التظلم من قرار تقدير دخل المكلف الذي اصدرته السلطة المالية، اي تقدم صاحب المصلحة الى مصدر القرار او رئيسه بطلب سحب او تعديل هذا القرار " [6:p 6].

مما سبق عرضه من تعريفات فقهية للاعتراض الضريبي ، يمكننا تعريفه بأنه طلب تحريري يقدمه المكلف الضريبي او من يقوم مقامه الى السلطة المالية يطلب فيه اعادة النظر في تقدير مبلغ الضريبة المفروضة عليه مبينا الاسباب التي دعت له للاعتراض ومرفقا البيانات التي تؤيد مدعاه .

يتضح من التعريفات السابقة ان الاعتراض الضريبي ما هو في حقيقته وجوهره الا تظلم ، ويعرف التظلم الاداري بأنه التماس يرفعه صاحب الشأن الى جهة الادارة مصدرة القرار او الجهة الرئاسية لها يطالبها بإعادة النظر مجددا في القرار اما بإلغائه او تعديله او سحبه قبل التوجه الى القضاء المختص [7:p215] .

ويعد الاعتراض امام السلطة الادارية على تقدير مبلغ الضريبة اول مرحلة من مراحل الطعن بقرار التقدير ، اذ لا يجوز للمعترض الطعن استئنافا امام لجنة الاستئناف ، أو تمييزا امام لجنة التمييز ، الا بعد القيام به ومن خلاله [8:p67].

وقد نظم المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 مرحلة الاعتراض على تقدير مبلغ الضريبة ، اذ تبدأ هذه المرحلة من خلال قيام المكلف الضريبي او من يمثله بمراجعة السلطة المالية التي قامت بتقدير مدخولاته وفقا لما موجود في اضبارته من مؤشرات ، فاذا لم يقتنع المكلف بالتقدير ولم يتفق مع السلطة المالية بهذا الخصوص فله ان يقدم اعتراضه خلال (21) يوما من تاريخ تبليغه ، وعليه ان يقوم بتثبيت الاسباب الي دفعته للاعتراض مع بيان ما يريده من السلطة المالية ، على ان يدعم اعتراضه هذا بالوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لوجهة نظره بحيث تعمل عملها في توفير قناعة تامة لدى السلطة المالية بما طرحه في اعتراضه [9 : p247].

الفرع الثاني

شروط الاعتراض الاداري الضريبي

لما كانت قاعدة العدالة ، واحدة من اهم القواعد التي تحكم فرض وجباية الضريبة ، وتطبيقا لهذه العدالة ، فلا نكاد نجد تشريعا ضريبيا يخلو من نص يشير او ينظم طرق الطعن والاعتراض على قرارات التقدير ، متى ما شعر المكلف ان ضررا او اجحافا لحقه نتيجة هذه القرارات [9 : p195] .

واستنادا لما ذكر اعلاه جاء في الفقرة (1) المادة (33) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية....." كما جاء

في الفقرة (ب) من المادة (31) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 " يتم تبليغ المكلف اشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الاداري ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض " .

ولهذا الاعتراض شروطاً لا بد من توافرها لصحة الاعتراض وقبوله يمكن اجمالها بما يأتي :

1- توافر الشكلية ، بمعنى ان يقدم الاعتراض بشكل تحريري ، ولا يعتد بطلب الاعتراض بالشكل الشفهي وبالتالي

لا يؤدي تقديم الطلب غير التحريري الى قطع سريان المدة . وهذه الشكلية محل اتفاق بين كل من المشرع

العراقي [المادة 33 : 10] وكذلك المشرع الاردني المادة [32 : 11] .

2- ان يقدم الاعتراض الضريبي من قبل ذي صفة [309 p : 12] ، وسوف نشير الى ذلك في اماكن لاحقة من

بحثنا هذا .

3- تقديم الاعتراض من قبل ذوي مصلحة ، لا يكفي في تقديم الاعتراض من قبل ذي صفة ، وانما كذلك لا بد

ان يكون للمعترض مصلحة في طلب الاعتراض كأن يوجد هناك خطأ في تقدير مبلغ الضريبة المقدر او ان

يكون المعترض غير ممارس للنشاط اصلاً الذي كلف بأداء الضريبة استناداً له او كونه ممارساً لنشاط غير

خاضع للضريبة [12:p315] .

4- ان يقدم طلب الاعتراض بعد تبليغ المكلف بالدخل المقدر ومقدار مبلغ الضريبة المفروضة عليه وتاريخ

استحقاق المبلغ علماً ان توقيع المكلف على مذكرة التقدير يعد تبليغاً قانونياً بالدفع .

5- ان يقدم طلب الاعتراض الى الفرع الذي كان قد صدر الاخطار عنه او الى اي فرع اخر من فروع الهيئة

العامة للضرائب . وفي التشريع الاردني فقد اشار الى ان الاعتراض يقدم من قبل الممول الضريبي او من

ينوب عنه الى نفس الجهة التي قامت بخصم مبلغ الضريبة .

6- ان يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض والبالغة واحد وعشرون يوماً ، وفي حال

عدم قدرته على تسديد مبلغ الضريبة كاملاً بدفعة واحدة فللسلطة المالية بعد تقديمه طلب تحريري ، تقسيط

المبلغ وفي حال قناعتها بذلك تقوم بتقسيم المبلغ على ان يتم ابلاغ المكلف بمبلغ كل قسط وموعد تسديده ،

واذا ما تلاكأ المكلف عن دفع مبلغ احد الاقساط خلال مدة الواحد وعشرون يوماً من تاريخ استحقاق القسط ،

فان الاقساط جميعها تصبح مستحقة الدفع في الحال ، من دون حاجة الى اذار فضلاً عن اضافة 5% الى

مبلغ الضريبة ، كما يتم مضاعفة المبلغ في حال عدم دفعه خلال 21 يوماً بعد انقضاء المدة الاولى ، الا ان

المشرع العراقي منح وزير المالية صلاحية اعفاء المكلف من المبلغ الاضافي كله او جزء منه اذا ما توفرت

لدى المكلف اذار يقتنع بها الوزير المختص .

7- يجب ان يقدم طلب الاعتراض خلال مدة واحد وعشرون يوما من تاريخ تبليغ المكلف بمقدار الضريبة الواجب دفعها من قبله ، على ان يتم احتساب هذه المدة من اليوم التالي للتبليغ ، وهذا ما اشار اليه المشرع العراقي بالقول " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه أن يقدم اعتراضا..... خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه.. " [المادة 33 : 10] وبعبكسه يعد التقدير قطعيا ولا يقبل اي اعتراض عليه [9 : p248].

اما المشرع الاردني فقد جعل مدة الاعتراض ثلاثون يوما من تاريخ تبليغ المكلف بإشعار تقدير الضريبة ، او من تأريخ انتهاء السنة المالية ، اذ اعتبر المشرع الاردني انتهاء السنة الضريبة بمثابة تبليغ المكلف بمقدار الضريبة واشترط مرور ثلاثون يوما على انتهائها شرطا لازما للاعتراض خلال هذه المدة [32 : 11] .

كذلك فعل المشرع السوري اذ جاء في قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003 " أ - يعطى المكلف مهلة 30 ثلاثون يوما لبيان اعتراضه الى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الاخبار بالتكليف المؤقت أصولا" [المادة 28 : 13] ، وبذات الاتجاه سار المشرع الضريبي المصري ، اذ جعلها 30 يوما من تاريخ اخطار الممول بربط الضريبة عليه [14: p197]

الا ان المشرع العراقي راعا ما يمكن ان تحول بين المكلف وتقديم الاعتراض من ظروف قهرية تمنعه من تقديم اعتراضه خلال المدة القانونية المحددة اعلاه ، فأجاز له تقديم طلبه بعد انتهاء مدة الواحد والعشرون يوما ، بعد اقتناع السلطة المالية بما يقدمه من اعدار في الحالات الاتية :

1- اذا كان المكلف خارج العراق ولم يستطع التواجد خلال المدة المذكورة في القانون ، ولا ينصرف هذا العذر على الافراد غير المقيمين ذلك ان من ينوب عنهم هم الذين يقومون مقامهم في تقديم طلب الاعتراض خلال المدة المحددة قانونا [p376 : 15]

ب - حالة كون المعترض مريضا خلال مدة الاعتراض والبالغة (21) يوما على ان يتم اثبات ذلك بموجب تقرير طبي وفق الاصول القانونية [p248 : 9]

ج - اي سبب قاهر اعاق المكلف عن تقديم الاعتراض خلال المدة المحددة يمكن ان تقتنع به السلطة المالية كحالة حصول وفاة مثلا لأحد افراد عائلة المعترض على ان تثبت بوثيقة رسمية حسب القانون [p248 : 9] ويذهب راي الى ان المشرع الضريبي كان موقفا عندما اعطى للسلطة المالية صلاحية تحديد كون السبب قهري

من عدمه وذلك لصعوبة حصر هذه الظروف بواسطة التشريع. من جانبنا نؤيد هذا الرأي ، ونعده تطبيقا امينا من تطبيقات نظرية السلطة التقديرية للإدارة .

جاءت الاحكام المذكورة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 من خلال النص الاتي " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى اي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرون يوما من تاريخ تبليغه....." [المادة 33 : 10] من ناحيتنا نرى ان المشرع الاردني والسوري والمصري كانوا اكثر انصافا عندما حددوا المدة بثلاثون يوما ، سواء من تاريخ تبليغ المكلف بمقدار الضريبة او من تاريخ انتهاء السنة ، التي تسري تلك الضريبة عليها ، لذا نهيب بالمشرع العراقي الى تعديل المدة وجعلها ثلاثون يوما او شهرا كاملا بدلا من 21 يوما.

المطلب الثاني

اهمية الاعتراض الضريبي والسلطة المختصة بنظره

يؤدي الاعتراض الاداري الضريبي مهام عدة ، تصب في تحقيق مصلحة الدولة ، الممثلة للصالح العام ، فضلا عن تحقيقها لمصالح المعترضين كذلك ، كل ذلك يتحقق من خلال تحديد الجهة المختصة للنظر والفصل في موضوع الاعتراض ، لذا سنقسم هذا المطلب الى فرعين وكما يأتي :

الفرع الاول

اهمية الاعتراض الاداري الضريبي

للطعن الضريبي امام السلطة المالية اهمية كبيرة في عدة نواحي يمكن ايجازها بالاتي [1 : p431] :

اولا - من الناحية الادارية : يمكن الاشارة الى ان الاعتراض الاداري يمنح الادارة المالية فرصة اعادة النظر بقراراتها الخاصة بتقدير الضريبة من قبل ان يصل الامر الى سوح القضاء ، ومن ثم يتيح للإدارة ممارسة فعل الرقابة الذاتية وتصويب اخطائها ان وجدت قبل ان يصدر القضاء حكمه ، الذي قد يضعف ثقة الافراد والاشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة بالجهة الادارية - السلطة المالية - وما يستتبع ذلك من اثار سلبية على القطاع الضريبي .

ثانياً - من الناحية القانونية : يعد الاعتراض الاداري على التقدير الضريبي وسيلة قانونية منحها التشريعات المختصة للمكلفين للتوجه به للإدارة لغرض اعادة النظر بقراراتها المختصة بالتقدير الضريبي متى شعر المكلفون بإجحاف وظلم لحق بهم ، بالإضافة الى ان هذا الاعتراض يعد تظلماً وجوبياً على المكلف المعترض على قرار التقدير سلوكه قبل التوجه الى مرحلة الاعتراض او الطعن الاستئنائي ، وقد جاء في حكم لمحكمة التمييز الاردنية " اذا لجا المميز الى طريق الاستئناف قبل ان يعترض على قرار مأمور التقدير فان الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً واحكام القانون ، لان المكلف بضريبة الدخل يجب ان يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء الى الطعن به بطريق الاستئناف" [1:p431]

ثالثاً - من الناحية الاقتصادية : كما ان للاعتراض الاداري اهمية من الناحية الاقتصادية كونه يجنب كلا الطرفين المعترض والمعترض عليه المصاريف القضائية التي تترتب في حال تم سلوك الطرق القضائي ، فضلاً عن ان مجانية الاعتراض تشجع المكلفين على الاعتراض والمطالبة بإعادة النظر بقرار التقدير من دون الخوف من تحمل اعباء مصاريف الاعتراض القضائي، وعلى العموم فإن طريق الاعتراض الاداري يعد توفيراً للجهد والوقت والمصاريف المادية سواء للمكلف المعترض او السلطة المالية ومنح فرصة اعادة النظر في قرار تقدير الضريبة على ضوء الوقائع والحوادث والبيانات المستجدة ، اذ ان مصدر القرار اقدر على فهم القانون وتطبيقه وبالتالي اصدار القرار بناء على ممارسته العملية في هذا المجال.

ان الابقاء على نظر المنازعة الضريبية للنظر فيها بنفس الطريقة المعمول بها في المنازعات العادية من حيث طول المدة قد يحدث ضرراً مزدوجاً بمصالح المكلف الضريبي من جهة فضلاً عن مصلحة الخزينة العامة من جهة اخرى الامر الذي استدعى ان يتم النظر في هذه الدعاوي على وجه السرعة حفاظاً على مصالح الدولة والمكلف على حد سواء [12 : p312] .

مما لا شك فيه ان نجاح تفعيل مرحلة الاعتراض الاداري يحقق الحصول على عدة مكاسب لعل في مقدمتها حصول خزينة الدولة على مستحقاتها في وقت مناسب ، فضلاً عن كونه يزيل عبئاً ثقيلاً عن كاهل القضاء كان من الممكن ان يتحمله بسبب كثرة المنازعات الضريبية التي ينظرها على خلفية فشل المرحلة الادارية في تسويتها [12:p311] .

الفرع الثاني

السلطة المختصة بالنظر في الاعتراض الاداري الضريبي

جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 (.....يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير.....) [المادة 33 : 10] والسلطة المالية هنا المقصودة ، هي نفس الجهة التي قامت بإصدار قرار تقدير وفرض الضريبة المعترض عليه ، او اي فرع اخر من الفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب الموجودة في اي محافظة من محافظات القطر ، الا انه يجب ان يفهم انه لا يحق لبقية الفروع المذكورة في النص اعلاه النظر في الاعتراض كون هذا الحق مقتصر على السلطة المالية الادارية التي اصدرت القرار المعترض عليه كونها اعرف من بقية الفروع بحيثيات وظروف واجراءات تقدير الضريبة محل الاعتراض ، وسماح المشرع بتقديم الاعتراض الى اي فرع من الفروع المنتشرة للهيئة العامة للضرائب ، هو من باب التسهيل على المكلف الضريبي الذي من الممكن ان يكون محل اقامته او تواجده بعيدا عن الفرع الذي اصدر القرار المعترض عليه ولكي لا تقوته مدة الاعتراض القانونية بمضي الزمن [15 : p375] .

وفي الاردن فان الاعتراض الاداري يتم تقديمه امام الادارة الضريبية ، ليتم من ثم تشكيل اللجنة التي يتم الاعتراض امامها بناء على قرار صادر من مدير عام دائرة الدخل ، الا ان المشرع الاردني لم يلزم مدير عام ضريبة الدخل باحالة الاعتراض دائما امام لجنة وانما اجاز له بان يسند الاعتراض الى مقدر او مخمن واحد فقط فضلا عن امكانية ان يشكل لجنة مكونة من اكثر من مقدر واحد للنظر في الاعتراض [14 : p198] ، اذ اجازت المادة 47/ب/1 من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 لمدير ضريبة الدخل ان يقوم بتشكيل لجنة او اكثر من المقدرين وذلك للنظر والفصل في القضايا المرفوعة من المكلفين وفي اي مرحلة من مراحل التقدير متى رأى ان مصلحة العمل تقتضي ذلك ، وفي المادة (31/و) من نفس القانون المتعلقة بالاعتراض الاداري جاء فيها " يدعو المقدر المعترض الى جلسة للنظر في اعتراضه " يتبين من النص المذكور ان الاعتراض ينظر من مقدر واحد ، فوفقا للنصين المذكورين في اعلاه فان الخيار يكون امام المدير العام بإحالة الاعتراض الى لجنة استنادا لأحكام المادة (47/ب/1) من القانون وفي هذا الفرض فانه يجب ان لا يقل عدد لجنة الاعتراض عن اثنان من المقدرين وهو ما يطبق عند الاعتراض على قرارات التقدير المتضمنة مبالغ نقدية عالية ، كما ان للمدير احالة الاعتراض الى مقدر واحد وهو ما يطلق عليه في دائرة ضريبة الدخل بمقدر الاعتراض ، ولا يشترط فيه سوى ان يكون غير المقدر الذي اصدر القرار المعترض عليه [1 : p429] .

ويذهب رأي من الفقه الاردني ، الى اهمية احالة الاعتراض في كل الحالات الى لجنة ضمانا لموضوعية ما يمكن ان يصدر من قرار بشأن الاعتراض ، بعد بحث مضمون الاعتراض وفحصه من قبل اكثر من مقدر واحد ، بما يدخل في نفس المعترض نزاهة وموضوعية ومصداقية الرد على الاعتراض [1 : p429] .

كذلك يعترض الممول الضريبي وفق القانون المصري الى الجهة التي قامت بخصم الضريبة ، على ان تقوم هذه الجهة بإرسال الطلب مشفوعا بردها الى مأمورية الضرائب المختصة لتتولى هذه المأمورية فحص الطلب [14: p196]

وينتقد جانب من الفقه المالي ما ذهب اليه المشرع العراقي ، من اناطة النظر في الاعتراض من قبل السلطة المالية او الجهة الادارية مصدرة القرار ، لما يشوب هذا الاجراء على حد تعبيرهم الذي يجعل من نفس الجهة الادارية خصما وحكما في ذات الوقت ، من شبهة عدم حياديتها ، مما يضعف من الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف الضريبي ، بالإضافة الى عد هذا الاجراء يمثل خروجا على القواعد العامة وما عملت به معظم قوانين الدول ، على ان التبرير لهذا الاجراء يرى ان النظر في الاعتراض من قبل نفس السلطة المالية يمنح هذه الجهة فرصة للاتفاق مع المكلف وتعديل قرارها ومن ثم العمل على انتهاء النزاع بدلا من استمراره [15:p375] .

و لا نرى وجها للاعتراض الوارد اعلاه ، ذلك ان الاعتراض على التقدير ليس براينا سوى تظلم اداري ، ومن اصول وقواعد التظلم ان يقدم الى الجهة التي اصدرت القرار المشكو منه او الى الجهة الرئاسية لمصدر القرار ، وبذات الحالين فان التظلم يقدم الى جهة الادارة التي اصدرت القرار محل التظلم.

المبحث الثاني

اصحاب حق الاعتراض الضريبي والنتائج المترتبة عليه

لا يمكن ان يقبل الاعتراض الاداري الضريبي من اي شخص كان ، وعلى اي قرار صادر عن السلطة المالية ، فضلا عن ان هنالك نتائج تتمخض عن تقديم هذا الاعتراض ، لذا سوف نقسم هذا المبحث على مطلبين ، نتناول في المطلب الاول اصحاب حق الاعتراض والقرارات المعترض عليها ، في حين نخصص المطلب الثاني لتناول النتائج المترتبة على الاعتراض الاداري الضريبي.

المطلب الاول

القرارات المعترض عليها واصحاب حق الاعتراض

لما كان الاعتراض الضريبي صورة من صور التظلم الاداري ، الذي يسبق حالة التوجه القضائي لحسم النزاع ، فبالأكيد لا يسمح لكل شخص ان يقوم بتقديم الاعتراض ، وكذلك لا يسمح للنظر اعتراضا في كل قرار صادر عن السلطة الضريبية ، لذا سوف نبحث في هذا المطلب وعلى فرعين ، القرارات القابلة للاعتراض الضريبي ، فضلا عن اصحاب حق الاعتراض الاداري الضريبي .

الفرع الاول

القرارات القابلة للاعتراض الضريبي

جاء في المادة (33) الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ما يأتي " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير مبينا اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات اعتراضه".

من خلال ملاحظة النص اعلاه ، تتضح خصائص القرار الاداري الصادر عن السلطة المالية والذي يحق للمكلف الضريبي الاعتراض عليه وهي كالاتي :

ان القرار الذي يجيز للمكلف الاعتراض عليه هو القرار النهائي الصادر عن السلطة المالية المختصة ومن ثم فلا يحق للمكلف الاعتراض على التقدير الاحتياطي الا اذا اصبح نهائيا ، وكذلك لا يجوز الاعتراض على التقدير الاضافي [15:p374]

ويتفق ما ذكر اعلاه مع القواعد العامة الثابتة في القانون الاداري والمتعلقة بحق التظلم والطعن بالقرارات الادارية اذ يفترض ان يكون القرار الاداري نهائيا ، بمعنى انه استنفذ كامل العملية الادارية لصدوره.

يتبين لنا كذلك من خلال نص المادة المذكور اعلاه ان عبء الاثبات بعدم صحة ما جاء بقرار الادارة المالية يقع اثباته على عاتق المكلف المعترض .

ويمكن ان يثار تساؤل مفاده هل بالإمكان الاعتراض في حالة اذا ما تم التقدير وفرض الضريبة من خلال الاستناد الى الاقرار السنوي الصادر من المكلف ؟

اجاز البعض امكانية الاعتراض في الحالة المذكورة اعلاه ، على الرغم من كون الاقرار حجة على المقر ، ويستدلون على بنائهم هذا الى عدم ورود ما يمنع ذلك في نص الفقرة (1) من المادة (33) وانه لو اراد المشرع ذلك لجاؤ بالنص عليه صراحة ، فضلا عن ان النص قد ورد مطلقا بدون تقييد [16 : p44-45].

وبالتالي فان المشرع الضريبي قد اجاز الاعتراض على تقدير مبلغ الضريبة وفرضها بصورة عامة ، ولم يستثن حالة ما اذا كان التقدير جاء بناء على الاقرار السنوي الذي يقدمه المكلف [15 : p374].

المطلب الثاني

النتائج المترتبة على الاعتراض الضريبي

بعد قيام المكلف الضريبي او من ينوب عنه قانونا بالاعتراض لدى الجهة الادارية المختصة ، وخلال المدة القانونية المحددة ، فان على الادارة ان تقوم بالرد على المكلف المعترض ، ونرى هنا قصور تشريعي واضح ، اذ لم يحدد المشرع العراقي مدة معينة يجب على الادارة الرد خلالها على الاعتراض على خلاف اغلب التشريعات كالتشريع الاردني الذي حدد مدة 90 يوما كحد اقصى للرد من قبل الادارة في حين حددها المشرع المصري ب60 يوما ، وهو نقص تشريعي كبير ندعو المشرع الى معالجته وجعله 30 يوما اسوة بالتظلم الوجوبي المنصوص عليه في القوانين ذات الصلة. ويترتب على تقديم الاعتراض الاداري الضريبي نتائج ، نتناولها في فرعين ، وكما يأتي :

الفرع الاول

رد الاعتراض الاداري الضريبي

اشار المشرع العراقي الى ان للسلطة المالية اذا ما تبين لها ان المكلف المعترض لم يقدم بتقديم الاسباب التي ساقته الى الاعتراض على التقدير ، فان قرارها المعترض عليه يصبح قرارا قطعيا غير قابل للطعن عن طريق اللجوء الى مرحلتى الاستئناف او التمييز ، كذلك الحال نفسه في حالة ما اذا لم يقدم المكلف المعترض بدفع مقدار الضريبة المفروضة عليه او اقساطها خلال مدة الاعتراض ، ففي الحالة المذكورة فان السلطة المالية ترفض النظر في الاعتراض المقدم اليها ، ويعد مبلغ التقدير او قرار التقدير قطعيا ، كذلك قد يقوم المعترض او من يقوم مقامه بتقديم

الاعتراض بعد انتهاء المدة المحددة قانونا وبالبلغة 21 يوما في التشريع العراقي ولم يستطيع تقديم اسباب مقنعة عن ذلك الى الجهة الادارية [17 : p9] .

في حين نرى ان المشرع الاردني خالف المشرع الضريبي العراقي اذ اعطى للمكلف المعترض او من يقوم مقامه امكانية الطعن بقرار الرد امام الجهة المختصة ، ونرى ان المشرع الاردني كان اقرب الى تحقيق العدالة في هذا الخصوص من نظيره العراقي ذلك ان اللجان التي تنظر في الاعتراض وتقوم بتدقيقه هي جهات او لجان ذات صفة ادارية بحتة ولا تتمتع باي صفة قضائية ، وقد يجانب قرارها الصواب ويبتعد عن العدل فلا بد من وجود جهة اخرى يمنحها القانون حق النظر في رد الاعتراض الصادر من الجهة الادارية [15 : p378] .

اما في حال ان السلطة المالية قامت برفض الاعتراض على الرغم من تقديمه من قبل المكلف او من يقوم مقامه قانونا وضمن المدة المحددة قانونا اي مع توفر جميع الشروط الشكلية المطلوبة لصحة الاعتراض وذلك لعدم توفر القناعة لدى السلطة المالية بتعديل التقدير فهنا ينشا للمكلف المعترض الحق بالطعن بالقرار الصادر نتيجة الاعتراض امام لجان الاستئناف خلال 21 يوما من تاريخ تبليغه بالرفض [9 : p248]

اما في حال عدم استطاعة المكلف المعترض - الذي يقع عليه عبء الاثبات - اقناع الادارة الضريبية بصحة مدعاه فانها تقوم عندئذ برد اعتراضه مع ذكر الاسباب التي اعتمدت عليها في ذلك ، وفي هذا الفرض يحق للمكلف ان يقوم باستئناف قرار الادارة الضريبية ذلك ان رد الاعتراض لا يعد قرارا قطعيا غير قابل للطعن فيه والسؤال الذي يمكن ان يطرح في هذه الحالة هو ما الحكم في حال سكنت الادارة الضريبية ولم تصدر قرارا بشأن الاعتراض المقدم امامها ؟ علما ان المشرع الضريبي لم يحدد مدة معينة تلزم الادارة الضريبية بالرد خلالها ، في هذه الحالة يرى البعض انه لم يتبقى امام المعترض من سبيل سوى اللجوء للقواعد العامة المستقرة في القانون الاداري والتوجه بالتظلم رئاسيا على الموظف المختص امام رئيسه الاداري ، وان كان الافضل على المشرع لو حدد مدة معينة يلزم على الادارة الضريبية الرد على الاعتراض او اعتبار سكوتها بعد انتهاء المدة المحددة موافقة منها على اعتراض المكلف ، وفي كل الاحوال فان قيام الادارة برفض الاعتراض يفتح الباب امام المعترض بالتوجه لطريق الاستئناف وهو ما يمثل المرحلة الثانية من مراحل تظلم المكلف من قرار التقدير [15 : p378] .

الفرع الثاني

قبول الاعتراض الاداري الضريبي

إذا ما تبين للسلطة الادارية المالية ان الاعتراض المقدم مستوفيا لجميع ما تطلبه القانون من شروط وان المكلف المعترض قد قام بتسديد المبلغ الضريبي المقدر عليه او انه ملتزم بتسديد الاقساط خلال مدة الاعتراض ففي هذه الحالة يتم قبول طلبه حيث يقوم الموظف المختص بنظر الاعتراض بمناقشة المكلف حول الدوافع والاسباب التي قادته الى تقديم طلب الاعتراض على القرار الضريبي ، و إذا ما عجز المكلف المعترض عن اقناع السلطة المالية التي تقوم بنظر الاعتراض بصحة ادعائه أو ان يعجز عن تقديم الأدلة والبيانات التي تؤيد مدعاه واعتراضه من دفاتر وسجلات ومستندات او غيرها من البيانات اللازمة التي تؤيد اعتراضه عندها تصدر الادارة الضريبية قرارا ببرد الاعتراض ، ويجب في هذه الحالة ان تبين السلطة المالية اسباب رد الاعتراض الذي نظرتة ، ويصبح من حق المعترض المردود اعتراضه ان يلجأ الى الطعن بقرار الرفض المذكور امام اللجنة الاستئنافية ، ذلك ان قرار رد الاعتراض في الفرض اعلاه قرار غير قطعي وقابل للنظر به من قبل اللجنة الاستئنافية اذا ما رغب المعترض الاستمرار بالطعن بقرار تقدير الضريبة [17 : p10] .

بعد تقديم المكلف الضريبي اعتراضه على تقدير مبلغ الضريبة الى السلطة المالية وتبين لها استجماع الطلب للشروط الشكلية المطلوبة فضلا عن الشروط الاخرى التي تم ذكرها يبدأ الموظف المختص بمناقشة المكلف المعترض في اعتراضه ومتى اتضح ان المكلف المعترض كان محقا في اعتراضه من خلال ما قدمه من اثباتات وبيانات كالسجلات والدفاتر والبيانات فان على الادارة الضريبية ان تقوم بتعديل مقدار التقدير ومن ثم مبلغ الضريبة المستحقة واخذ توقيعه على محضر التقدير المتفق عليه بينهما ، ويترتب على ذلك صيرورة التقدير الجديد قطعيا وغير قابل للطعن فيه باي من طرق الطعن [15 : p377] .

" اما بالنسبة للمشرع الاردني فقد اختلف فيما ذهب اليه ، عن نظيره المشرع العراقي في هذه الجزئية ، لانه في حال تمت الموافقة على قبول الاعتراض الضريبي من قبل الجهة التي تنظر بالاعتراض على وفق ما موجود في قانون ضريبة الدخل الاردني ، وفي حال وجدت السلطة المختصة بالاعتراض بان الاعتراض يستند الى الاسباب المقبولة ، ففي هذه الحالة تقوم لجنة النظر بالاعتراض باصدار قرارها بقبول الاعتراض كليا ، ويعد القرار الصادر عن الجهة المختصة بنظر الاعتراض من القرارات الباتة ، و في الوقت نفسه منهيها للمنازعة الضريبية ، اما فيما يخص المشرع المصري ، فقد رأينا فيما سبق بان للسلطة المالية الحق في القيام بتعديل التقدير عند قيام المكلف بتقديم اعتراضه الى

السلطة المالية ، اما في حال عدم اقتناعها بالاعتراض المقدم من قبل المكلف فانها تقوم بإحالة النزاع الى لجان الطعن" [p9 : 17] .

الخاتمة:

في خاتمة بحثنا هذا ظهرت لنا مجموعة من الاستنتاجات تبعثها مجموعة من التوصيات يمكن ذكرهما فيما يأتي :

اولا - الاستنتاجات //

- 1- الاعتراض الضريبي ليس في جوهره سوى تظلم اداري وجوبي يتطلب شروطا خاصة فضلا عن الشروط العامة المتطلبة في التظلمات الادارية التي نظمتها القوانين الخاصة.
- 2- خالف المشرع الضريبي العراقي التشريعات المقارنة حينما حدد مدة الاعتراض ب 21 يوما بدلا من 30 يوما الذي نصت عليه التشريعات المقارنة .
- 3- كان المشرع العراقي موقفا حينما منح السلطة المالية صلاحية تقرير كون السبب الذي احوال دون تقديم الاعتراض خلال المدة المحددة - 21 يوما - ما اذا كان سببا قاهرا من عدمه لصعوبة حصر هذه الامور تشريعيًا.
- 4- لم يحدد المشرع العراقي مدة معينة يجب على الادارة الرد خلالها على الاعتراض على خلاف اغلب التشريعات كالتشريع الاردني الذي حدد مدة 90 يوما كحد اقصى للرد من قبل الادارة في حين حددها المشرع المصري ب60 يوما ، وهو نقص تشريعي كبير ندعو المشرع الى معالجته وجعله 30 يوما اسوة بالتظلم الوجوبي المنصوص عليه في القوانين ذات الصلة.

ثانيا - التوصيات //

- 1- ندعو المشرع العراقي الى استخدام مفردة - التظلم الاداري - على قرار تقدير الضريبة ، بدلا من مفردة الاعتراض الاداري ، في خطوة للعمل نحو توحيد المصطلحات القانونية ، خاصة بعد ان تبين من خلال البحث ، ان الاعتراض الاداري على قرار تقدير الضريبة ، ما هو في حقيقته الا تظلم اداري .
- 2- ندعو المشرع العراقي ، الى مسايرة التشريعات المقارنة ، بجعل مدة الاعتراض على قرار تقدير الضريبة 30 يوما بدلا من 21 يوما .

3- نهيب بالمشرع العراقي ان يراعي تحديد مدة يلزم من خلالها الادارة بالرد على الاعتراض المقدم لها ، ونرى ان تكون هذه المدة 30 يوما. وفي حال عدم الرد خلال هذه المدة يعد سكوتها رفضا للاعتراض.

المصادر :

- 1- د . حمدي سليمان القبيلات : الطعن الاداري بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته (دراسة تحليلية وتطبيقية) مجلة الحقوق الكويتية ، مجلد 32، العدد 1 ، السنة 2008.
- 2- ابراهيم مصطفى ، احمد حسن الزيات ، حامد عبد القادر ، محمد علي النجار : المعجم الوسيط ، الجزء الاول والثاني ، مكتبة المرتضوي ، ايران ، من دون سنة طبع .
- 3- محمد بن ابي بكر الرازي : مختار الصحاح ، دار الكتاب العربي ، بيروت ، لبنان ، 1981 .
- 4- موفق سمور علي المحاميد : الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - ط 1 ، الدار العلمية الدولية للنشر عمان ، الاردن ، 2001
- 5- رامي السمان وبسام محمود : دليل ضريبة الدخل ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، 1996.
- 6- عباس مفرج فحل: مراحل الطعن الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، بحث منشور على شبكة الانترنت <https://lawramadicollege.uoanbar.edu.iq> تاريخ الزيارة 2025/11/25.
- 7- د.وسام صبار العاني : القضاء الاداري ، الطبعة الاولى ، دار السنهوري ، بغداد ، 2015.
- 8- د . محمد علوم محمد ، رباب سعدون طعمة : القضاء الضريبي ضمانا للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق ، بحث منشور في مجلة ، المجلد 36 / ايلول / 2021.
- 9- د . طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، من دون سنة طبع .
- 10- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.
- 11- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014.
- 12- د . محمد العموري وديما الفتحي : حل المنازعات الضريبية بالطريق الاداري ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، المجلد (37) العدد (6) 2015.

-
- 13- قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003.
- 14- د . سالم الشوابكة : قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به ، بحث منشور في مجلة الحقوق الكويتية ، مجلد 24 ، العدد 2، 2000.
- 15- د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2007.
- 16- د . احمد خلف حسين الدخيل : طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 1997.
- 17- خالد علي صالح : الطبيعة القانونية لقرارات الضريبة في التشريع العراقي والمقارن منشور على <https://mail.almerja.com> تاريخ الزيارة 2025/12/11.