

الضريبة والرسم بين المنازعة والحسم

م.م. سعد عطية حمد موسى
جامعة كركوك / كلية القانون

بسم الله الرحمن الرحيم

((وأقيموا الوزن بالقسط ولا تخسروا الميزان))

سورة الرحمن الآية (٩)

((الخلاصة))

يعد القضاء الجهة الأصلية صاحبة الاختصاص بالفصل في المنازعات التي تحصل بين الأفراد بعضهم ببعض أو بين الأفراد والإدارة، هذه هي القاعدة العامة، ولكن هذه القاعدة عليها استثناء فقد يمنح هذا الاختصاص إلى جهات أخرى من غير القضاء وذلك استناداً إلى تشريع يصدر لينظم هذا الأمر، وقد يمنح هذا الاختصاص إلى شخص معين أو إلى لجنة تشكل لهذا الغرض.

وكما أشرنا سلفاً إلى أن التظلم الذي يرفعه المكلف بشأن التقدير إلى لجان التدقيق يمر من خلال السلطة المالية وإن للجان التدقيق الولاية القانونية الكاملة على قرار لجان التقدير إذ منحها القانون سلطة التحقيق من صحته شكلاً وموضوعاً.

وجدير بالذكر أن المحاكم المدنية منعت من سماع الدعاوى الناشئة من تطبيق قانون ضريبة العقار وهذا المنع راجع إلى القانون الأساس الملغي الصادر سنة (١٩٢٥) إذ جاء فيه ((تؤسس محاكم ولجان خصوصية عند الاقتضاء)) (١) وعلى هذا الأساس جاء أول قانون عراقي لضريبة العقار سنة (١٩٢٣) ليمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة عن أي منازعات تحدث حيث جاء فيه ((تكون قرارات لجان التدقيق قطعية ولا يجوز رفع دعوى في المحاكم بشأن ذلك)) (٢) على الرغم من وجود القضاء الإداري في العراق فإن اختصاصه محدد وفق النصوص القانونية المنظمة لذلك حيث يخرج عن هذا الاختصاص النظر في دعاوى الضريبة. ويرجع سبب ذلك إلى ما يسمى بنظرية الدعوى الموازية والتي تعني وجود طريق لحصن مواز يمنع من اللجوء إلى محاكم القضاء الإداري.

فقانون مجلس شوري الدولة العراقي رقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ كان قد نص على ((لا تختص المحاكم (محاكم القضاء الإداري) بالنظر في الطعون المقدمة بما يأتي : ج - القرارات الإدارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها أو الاعتراض عليها أو الطعن فيها)) (٣).

وبهذا يمكن أن نستنتج من العرض السابق البيان الآتي :-

أولاً : أن الدعاوى الضريبية ومنها دعاوى ضريبة العقار قد خرجت من نطاق اختصاص القضاء الإداري .

ثانياً : أن قانون ضريبة العقار قد حدد الطرق التي يتم فيها الاعتراض على القرار الإداري الذي تصدره لجان التقدير الضريبي وهذا يعد قيداً على الاختصاص العام للقضاء الإداري حيث تبقى القاعدة على أن ((الخاص يقيد العام)) وبهذا فإن اختصاص القضاء الإداري يتقيد بما جاء في قانون ضريبة العقار باعتباره قانوناً خاصاً (٤) .

تقديم

يعرف الرسم: بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة نظير خدمة معينة تؤديها له بناءً على طلبه. في حين أن الضريبة مبلغ من النقود تفرضه الدولة على الأشخاص ويستحصل منهم بصورة جبرية وبصفة نهائية دون مقابل معين ولكن لغرض استخدامها في تحقيق منفعة عامة. يتبين في التعريفين المذكورين أن الضريبة مبلغ من المال يدفعه الفرد إلى الدولة جبراً دون مقابل وذلك من أجل تغطية النفقات العامة، بينما يدفع الرسم مقابل خدمة تقدمها الدولة بحيث يمكن عده ثمناً لها. ويمكن تجزئة الخدمة المقابلة للرسم فنياً، كما يمكن تكرار الطلب عليها.

إن التفرقة بين الرسم والضريبة حديث العهد وصعبة في بعض الأحيان لأن المشرع لم يراع المعنى الدقيق لكل من المصطلحين المذكورين عند إصداره القوانين، فقد يسمي بعض الضرائب رسوماً، كما وإن كثيراً من الدول لا تفرض الضريبة والرسم إلا بقانون كما هو الحال في العراق، بينما تفرض الضريبة في دول أخرى بقانون والرسوم بتشريع أدنى منه مرتبة (٥).

إن تحديد الرسم والضريبة يتم من قبل الإدارة على وفق الأحكام التي ينص عليها القانون. إلا أن الإدارة قد تخطئ في تطبيق الأحكام المذكورة مما يلحق بالفرد ضرراً فينشأ النزاع بين الطرفين، ولكن من أية طبيعة يكون؟ هل يدخل في المنازعات الإدارية وبالتالي يستحسن عرضه على القضاء الإداري؟ أم إنه منازعة مدنية من حصة القضاء العادي؟

لو استطلعنا الحال في فرنسا لوجدنا أن المنازعات المتعلقة بالرسوم والضرائب تعد من قبيل المنازعات الإدارية، إلا أن الخلاف نشب حول الدعوى التي تندرج ضمنها. لقد ساد في الماضي تقسيم رباعي للدعوى الإدارية يقوم على أساس سلطة القاضي في النزاع المعروض عليه. فإذا كانت سلطته منحصرة بإلغاء القرار الإداري المخالف للقانون كانت الدعوى دعوى إلغاء. أما إذا توسعت سلطاته لتصل إلى حد رسم الحقوق الشخصية لرافع الدعوى فقد أصبحت الدعوى دعوى قضاء كامل. أما إذا تعلقت السلطة المذكورة بتغيير قرار إداري أو معاقبة مواطن على مخالفة أقرتها والدعوى الأولى دعوى تفسير والدعوى الثانية دعوى عقاب وزجر (٦) إلا أن التقسيم المذكور تعرض للنقد الشديد، فضرب الفقهاء عنه صفحاً وليأخذوا بتقسيم ثنائي جديد للدعوى الإدارية لا ينظر فيها إلى سلطة القاضي في النزاع المعروض عليه لأنها نتيجة وليست سبباً، بل إلى طبيعة المركز القانوني الذي يؤسس المدعي عليه دعواه عليه. فإذا كان الهدف حماية المشروعية وتصحيح وضع عام موضوعي، سمي قضاءً موضوعياً. هذا وتندرج منازعات الرسوم والضرائب ضمن القضاء الموضوعي (٧). أما في مصر فقد اعتبرت منازعات الرسوم والضرائب

منازعات إدارية وهذا ما صرحت به المذكرة الإيضاحية لقانون مجلس الدولة رقم (١٦٥) لسنة ١٩٥٥ الملغى، وعلى هذا عقد اختصاص النظر في المنازعات المذكورة بمجلس الدولة، ليس في القانون المشار إليه حسب بل في قوانين المجلس اللاحقة ومنها القانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ النافذ (٨). هذا ويساورنا شك في اعتبار منازعات الرسوم والضرائب في العراق منازعات إدارية، لتوافر كل مقومات هذا الاعتبار فيها إلا أن أغلبها لا تدخل ضمن اختصاص محكمة القضاء الإداري، لأن القوانين ذات العلاقة حددت مراجع إدارية للفصل فيها. إن الطعن بالقرارات الإدارية المتخذة من قبل الإدارة بالتطبيق لأحكام قوانين الرسوم والضرائب يتم أمام الإدارة ذاتها كمرحلة أولى ولكن الإدارة هي الخصم الطاعن أيضاً، قد لا تحسم النزاع على وفق أحكام القانون لذلك ارتئي تشكيل لجان إدارية ذات اختصاص قضائي تحسم المنازعات المذكورة بالدرجة الثانية، بحيث تكون قراراتها بهذا الشأن باتة لا رجعة فيها.

لقد اخترنا هذا الموضوع لندرة ما كتب فيه عندنا، ولأنه يثير مشاكل قانونية كثيرة يقتضي من الفقه الوقوف عندها وتقديم الحلول بشأنها وذلك ضماناً للإدارة في استيفاء الرسوم والضرائب بما لا يحمل الأفراد أعباء تنوء بها عواتقهم.

إن بحثنا لهذا الموضوع سيتوزع على المبحثين، الأول مخصص لطرق الطعن أمام جهة الإدارة. والثاني لطرق الطعن أمام لجان إدارية. وسوف نختم المبحثين خاتمة تضم أهم النتائج والمقترحات.

ونسأل الله التوفيق ومنه نستمد العون والقوة.

المبحث الأول

الاعتراض أمام جهة الإدارة

اختلفت الدول في تحديد جهة حسم المنازعات المتعلقة بالرسوم والضرائب. ففي فرنسا يختص القضاء العادي بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة باستثناء ما إذا كان الطعن موجهاً ضد مشروعية قرار إداري لائحي منظم للضريبة، أو لقرار إداري فردي منفصل عنه، إذ يكون الاختصاص معقوداً في هاتين الحالتين إلى القضاء الإداري وهذا ما أكدته مجلس الدولة بقراره الصادر في ١٩٥٧/١١/٢٢. أما منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم المبيعات فإنها تدخل ضمن اختصاص القضاء الإداري طبقاً للمعيار العام لتحديد الاختصاص (٩).

أما في مصر فقد كانت منازعات الضرائب والرسوم داخلة ضمن اختصاص المحاكم العادية وإلى هذا أشارت بعض قوانين الضرائب صراحة. أما بعد إنشاء مجلس الدولة عام ١٩٤٦ فقد انعقد له الاختصاص في النظر بطعون الأفراد والهيئات بالقرارات الإدارية

نصت المادة (١٥) من قانون رسم الطابع رقم (١٦) لسنة ١٩٧٤ المعدل على أنه (عند حدوث غموض أو خلاف في خضوع الورقة للرسم أو تعيين مقداره فلوزير المالية أن يقرر :-

أ - خضوع الورقة للرسم من عدمه .
 ب - تعيين مقدار الرسم الذي تخضع له الورقة . (١٤)
 هذا وليست سلطة الوزير المشار إليها شخصية ، إذ يجوز له تفويضها إلى رؤساء الدوائر طبقاً لأحكام المادة (٣٧) من القانون المذكور . (١٥)
 يتحصل من الحكم المذكور أن الإدارة هي المختصة بحسم المنازعات المتعلقة برسم الطابع والتي ينشأ بينها وبين الأفراد وبذلك فإنها تجمع صفتي الخصم والحكم في آن واحد وهذا لا يحقق العدالة كما ينبغي .
 أما قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، فإنه أجاز للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه أن يقدم اعتراضاً خطياً إلى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير أو أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب . (١٦)
 هذا ويقصد بالسلطة المالية موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في القانون . (١٧) .
 إن إجازة القانون تقديم الاعتراض إلى أي من دوائر الهيئة العامة للضرائب هي لغرض التيسير على المكلفين من حيث الجهد والوقت وما على الدائرة التي يقدم الاعتراض إليها إلا إحالته إلى الدائرة للبت فيه سريعاً .

المطلب الثاني

شروط الاعتراض أمام جهة الإدارة

لم يحدد قانون رسم الطابع لسنة ١٩٧٤ المعدل كيفية الاعتراض أمام وزير المالية أو من يخوله في حالة نشوب نزاع بين الإدارة والفرد بشأن خضوع الورقة للرسم أو تعيين مقداره . وإزاء هذا السكوت فإنه بالإمكان تقديم الاعتراض تحريرياً دون اشتراط شكلية ومدة .
 أما بالنسبة للاعتراض أمام السلطة المالية طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل ، فيشترط فيه ما يأتي :-

(١) أن يكون تحريرياً مسبباً مع بيان التعديل الذي يطلبه المكلف معززاً بالدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة ، وهذا والأصل أن يتم الاعتراض على التقدير الذي قامت به السلطة المالية ، إلا أن بعض الكتاب لا يرى مانعاً من تعلقه بالتقدير الذي اعتمدته السلطة المالية بناءً على التقرير المقدم من المكلف إذا وردت فيه أخطاء غير عمدية لم يستطع اكتشافها ابتداءً . (١٨)

النهائية والقرارات الصادرة في شؤون الرسوم والضرائب داخلية ضمنها ، باستثناء تلك التي نيّطت بالقضاء العادي . ثم جاء قانون مجلس الدولة رقم (١٦٥) لسنة ١٩٥٥ الملغي لينص صراحة على إدراج المنازعات المذكورة في اختصاص المجلس بعد أن يصدر قانوناً للإجراءات الإدارية أمام المجلس . إلا أن ما وعد به القانون لم يتحقق حتى بعد صدور قانون المجلس لسنة ١٩٧٢ النافذ والذي كرر نفس الحكم ولهذا بقي اختصاص المجلس في نظر المنازعات المذكورة معطلاً حتى الوقت الحاضر (١٠) .
 وإزاء وضع كهذا فإن نظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم بقي معقوداً للمحاكم العادية إذا كانت القوانين المنظمة لها تنص على ذلك ، أما تلك التي لم ينص القانون على تحديد جهة قضائية للطعن فيها فإن اختصاص النظر فيها معقود لمجلس الدولة لأنه مختص بنظر طعون الأفراد والهيئات في القرارات الإدارية النهائية كأصل عام ، وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية العليا في أحكام حديثة نسبياً (١١) .
 أما القانون اللبناني فإنه أجاز للمكلف بدفع ضريبة الاعتراض لدى الدائرة المالية المختصة خلال مدة شهرين إذ رأى في تقديرها خطأ أو زيادة (١٢) .
 أما في العراق فإن الموقف لم يكن موحداً فبعض قوانين الرسوم المالية لم تحدد جهة معينة لحسم المنازعات الناشئة عن تطبيقها ومنها على سبيل المثال قانون الرسوم العدلية رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨١ المعدل . (١٣)

وقرار مجلس قيادة الثورة رقم (٨٤٩) في ١٩٨٧/١١/٧ والذي فرض رسوماً لقاء منح إجازات المشروبات الروحية والمرافق السياحية ، إلا أنه يمكن سد هذا الفراغ التشريعي بالاستعانة بأحكام المادة (٧/ثانياً) من قانون مجلس شوري الدولة لسنة ١٩٧٩ المعدل ، والتي عقدت لمحكمة القضاء الإداري اختصاص النظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الصادرة عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والتي لم يعين مرجع للطعن فيها . وبهذا يمكن بسط الرقابة القضائية على القرارات الإدارية الصادرة بالتطبيق لأحكام قوانين الرسوم المشار إليها على خلاف ما أراده المشرع ابتداءً ، لأنه بعدم تحديده مرجعاً للطعن فيها ، كان ينبغي جعلها بمنجاة من أية رقابة إدارية كانت أم قضائية .
 أما البعض الآخر من قوانين الرسوم فإنه أناط بالإدارة حسم المنازعات الناشئة عن تطبيقها وكذلك فعلت قوانين الضرائب .
 بناءً عليه فإننا سنبحث الاعتراض أمام جهة الإدارة موزعاً على المطالب الآتية :-

المطلب الأول

المقصود بجهة الإدارة

، لأن القانون اشترط الدفع خلال مدة الاعتراض وليس بعدها ، أما إذا كان الدفع خلال مدة الاعتراض فلا مانع من النظر فيه حتى لو كان لاحقاً لتقديم الاعتراض . هذا ويجوز التظلم من قرار السلطة المالية برفض تقسيط الضريبة إذا طلبه المعارض تظلماً ولائياً أو رئاسياً .

المطلب الثالث

آثار الاعتراض أمام جهة الإدارة

فيما يتعلق بالاعتراضات المقدمة إلى وزير المالية أو من يخوله بخصوص رسم الطابع ، فإن القرار الصادر بشأنها يعد قطعياً عملاً بأحكام المادة (٢/١٥) من قانون رسم الطابع لسنة ١٩٧٤ المعدل ، وبهذا ينحسم النزاع بقرار من الإدارة وهي الخصم فيه أيضاً .

إن هذه الطريقة لحسم النزاع لا تحقق العدالة المرجوة لأن الإدارة قلما تتراجع عن قرارها وبالتالي يكون الاعتراض أمامها غير ذي نفع في الغالب من الحالات .

أما بشأن الاعتراضات على تقدير ضريبة الدخل ، فإن السلطة المالية إما أن تقبلها فتعيد التقدير ثانية وإما أن ترفضها والرفض في هذه الحالة يعد قراراً إدارياً ولكنه ليس حاسماً للنزاع قطعاً ، لأنه بالإمكان الطعن فيه أمام لجنة التدقيق كما سنرى ذلك لاحقاً .

إن قبول اعتراض المكلف على تقدير الضريبة من شأنه تصحيح الأوضاع القانونية التي أنشأها التقدير المطعون فيه ، فيعاد النظر بمقدار الضريبة المفروضة أو بالأقساط التي وزعت عليها ، كما أنه قد يحصل اتفاق بين المعارض والسلطة المالية على تقدير الدخل فيكون مثل هذا الاتفاق حاسماً للنزاع نهائياً . وبالتالي يسقط حق المعارض بالاستئناف ، وإلى هذا أشارت المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل (٢٢) . ولعل سؤالاً يثار حول مدى جواز الاعتراض ثانية على تقدير السلطة المالية ؟ فلو فرضنا أن للسلطة المذكورة إعادة التقدير بعد أن قبلت اعتراض المكلف إلا أن تقديرها للضريبة ثانية لم يكن مقنعاً . فهل يستطيع المكلف الاعتراض في بحر المدة القانونية ؟ لا نتردد في الإجابة على هذا السؤال إيجاباً ، لأن القول بخلاف ذلك يحرم المعارض من طريق الاستئناف ، بناءً عليه فإن الاعتراض أمام السلطة المالية يمكن أن يتكرر أكثر من مرة شريطة أن يتم خلال المدة التي أصدرها القانون وعلى أن يجري تعديل مبلغ الضريبة الواجب دفعها أو إقساطها في ضوء التقدير الثاني الذي استقرت عليه السلطة المالية ، وليس من شأن ذلك بطبيعة الحال غلق طريق الاستئناف بوجه المكلف .

(٢) أن يقدم خلال مدة (واحد وعشرين) يوماً من تاريخ التبليغ ، وهذه المدة مدة سقوط إلا أن القانون أجاز للسلطة المالية تمديد هذه المدة إذا اقتنعت بأن المعارض لم يتمكن من تقديم الاعتراض لغيابه عن العراق أو لمرضه أو لغيره من الأسباب التي قد تعوقه عن العمل أو لسبب قهري آخر . (١٩) ففيما يتعلق بالغياب عن العراق ، فيراد به الغياب المشروع أما إذا كان الخروج غير مشروع فلا وجه لتمديد الاعتراض . أما بالنسبة للسبب القهري فهو فوق حد الإحصاء ، ولهذا يستوعب المرض المانع من العمل ويزيد عليه أن تمديد مدة الاعتراض للأسباب المذكورة يخضع للسلطة التقديرية للسلطة المالية . ولكن ما الحكم لو إنها انحرفت في استعمال سلطتها المذكورة ؟

إن رفض السلطة المالية تمديد مدة الاعتراض يعد بمثابة القرار الإداري وبالتالي يكون معيباً إذا انطوى على انحراف في استعمال السلطة ، وهنا يمكن الطعن به أمام محكمة القضاء الإداري لولا المنع الذي جاءت به المادة (٥٥) من القانون (٢٠) .

بناءً عليه فإن قرار السلطة المالية برفض تمديد مدة الاعتراض يعد باتاً ، إلا أنه يمكن التظلم منه - في رأينا - تظلماً ولائياً أو رئاسياً باعتبار أن مثل هذه التظلمات مفتوحة للجميع ولا حاجة لنصوص تقررها .

(٣) أن يدفع المعارض الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض ، أما إذا كان عاجزاً عن دفعها صفقة واحدة جاز للسلطة المالية استيفائها على هيئة أقساط وفق تعليمات تصدرها وزارة المالية (٢١) .

إن المشرع بدأ متشدداً في قبول اعتراض المكلف ، ولهذا اشترط دفع الضريبة كاملة أو تقسيطها إذا اقتنعت السلطة المالية بذلك ، وكان الأجدر لو اشترط المشرع على المكلف دفع نسبة معينة من الضريبة المقدرة كتأمينات بدلاً من اشتراط دفعها كاملة أو تقسيطها لأنه من المحتمل أن تعيد السلطة المالية تقديرها للضريبة أو تحصل الإعادة المذكورة من لدن لجنة التدقيق عند استئناف قرار السلطة المالية أمامها وكما سنرى ذلك لاحقاً .

وعلى أية حال فإنه ليس بوسع السلطة المالية النظر في اعتراض المكلف ما لم يدفع الضريبة المقدرة أو يحصل على موافقة السلطة المذكورة على تقسيطها . ولكن ما الحكم لو أن المعارض دفع الضريبة بعد تقديم الاعتراض ؟

الجواب عندنا هو أنه إذا كان الدفع قد تم بعد انتهاء مدة الاعتراض البالغة (٢١) يوماً فلا إلزام على السلطة المالية في نظر الاعتراض

المبحث الثاني

الاعتراض أمام اللجان الإدارية

قد لا يقتنع المشرع بالإدارة قاضياً للمنازعات الناشئة بينها وبين الأفراد في رسم للقرارات الصادرة عنها في هذا المجال طرماً للطعن أمام لجان إدارية ذوات طبيعة قضائية أو حتى أمام القضاء في بعض الأحيان ، وبذلك يطمأن على التطبيق السليم لأحكام القوانين المالية وتوضيحاً لما ورد سنوزع هذا المبحث على المطالب الثلاثة الآتية:-

المطلب الأول

تشكيل اللجان الإدارية

تذهب بعض الدول إلى إنشاء لجان إدارية لحسم منازعات الرسوم والضرائب وذلك باعتبارها درجة ثانية للتقاضي إن صح التعبير بعد الدرجة الأولى المخصصة لجهة الإدارة نفسها . ففي لبنان ألزم مرسوم ضرائب الدخل رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ السلطة المالية في حالة رفضها لاعتراض المكلف إحالته مشفوعاً بملاحظاتهما وأسباب الرفض على لجنة إدارية رباعية شبه قضائية تسمى (لجنة الاعتراضات) للفصل فيه . وتشكل اللجنة المذكورة بمرسوم في كل محافظة من قاضي وموظف من وزارة المالية ومندوب في غرفة التجارة والصناعة ورئيس دائرة ضريبة الدخل أو مندوب عنه يكون مقرراً للجنة (٢٣) . أما في العراق فإن بعضاً من قوانين الرسوم والضرائب نصت على تشكيل لجان إدارية للنظر في المنازعات الناشئة بين الأفراد والإدارة استئنافاً . فقانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ قضى بأن تشكل في الدائرة الكمركية هيئة أو أكثر تسمى (الهيئة الاعتراضية) من قاضي من الصنف الثالث في الأقل يرشحه وزير العدل رئيساً وبمعونة ممثل من الدائرة الكمركية لا تقل وظيفته عن مدير وممثل عن الاتحاد العام للغرف التجارية والصناعية يرشحه رئيس الاتحاد (٢٤) . هذا وتختص اللجنة المذكورة بالنظر في الاعتراضات على قرارات الدائرة الكمركية بشأن مواصفات البضاعة أو منشؤها أو قيمتها إذا اعتقد المعترض أن القرار المذكور محف بحقه . أما قانون ضريبة العقار (١٢٦) لسنة ١٩٥٩ المعدل ، فإنه نص على تشكيل لجان التدقيق في مركز القضاء المختص برئاسة موظف مالي وعضوية موظف وخبيرين في العقارات تتولى إعادة النظر في التقرير الذي أجرته لجان التدقيق المشكلة طبقاً للمادة الثانية عشر من القانون ذاته ، كما نص القانون أيضاً على تشكيل ديوان لضريبة العقار ببيان يصدره وزير المالية ، قوامه عضوان من الموظفين أحدهما قانوني على أن تسند الرئاسة

لأحدهما وعضو آخر من المهندسين المعماريين ، ويجوز تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين هذا ويختص الديوان بنظر المسائل المتعلقة بتطبيق أحكام القانون وأصوله . (٢٥) وحسب قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل ، تشكل لجان التدقيق ببيان يصدره وزير المالية برئاسة قاضي من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية على أن يعين أعضاء آخرون بنفس الشروط المذكورة ، يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم (٢٦) . هذا وتختص لجان التدقيق بالبت في كل حالة لها علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والزيادات والسماحات (٢٧) . إن اللجان والدواوين المبحوث عنها تعد جزء من الإدارة ولكنها ذات طبيعة قضائية إذ تتولى حسم المنازعات الناشئة بين الإدارة والأفراد على هدي الأحكام القانونية المنظمة لاختصاصاتها ، إلا أن تشكيل بعض منها لم يحقق المرونة في العمل ، لأنه انصب على الأعضاء الأصليين دون الإضافيين الذين يحلون محل الأولين عند غيابهم . لذلك فإننا نقترح على المشرع تلافي هذا النقص لكي لا يتوقف عمل اللجان المذكورة عند غياب عضو من أعضائها .

المطلب الثاني

شروط الاعتراض أمام اللجان الإدارية

لم يحدد القانون اللبناني شروط الطعن أمام لجنة الاعتراضات لأنه يتم بإحالة من السلطة المالية على اللجنة المذكورة وذلك في حالة رفضها لاعتراض المكلف ، على أن تكون الإحالة مشفوعة بملاحظات السلطة المذكورة وأسباب الرفض (٢٨) .

أما في العراق فإن بعض قوانين الرسوم والضرائب والتي أخذت بأسلوب الطعن أمام اللجان الإدارية حددت شروطه بنصوص صريحة ، فيما يأتي إشارة إليها :-

(١) أن يكون الاعتراض تحريراً وهذا ما أشارت إليه بعض قوانين الضرائب صراحة (٢٩) إلا أنها لم تكتف بذلك بل اشترطت تقديم بيانات وأسانيد ووثائق معززة للاعتراض (٣٠) .

(٢) تقديم الاعتراض خلال المدة القانونية ، من أجل استقرار الأوضاع القانونية واستيفاء الدولة حقوقها من الرسوم والضرائب سراعاً ، إذ تحدد القوانين أجلاً معيناً يتحتم على

الهيئة الاعتراضية وفق الشروط والضمانات التي تحددها إدارة الكمارك باستثناء الحالة التي تكون فيها البضاعة معرضة للمنع .

أما قانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ المعدل فإنه لم يشترط دفع شيء عند تقديم الاعتراض . في حين أن قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل اشترط دفع الضريبة المقدرة على المكلف أو تقسيطها ، لقبول الاعتراض أمام السلطة المالية ، ولهذا جاءت لمادة (٣/٣٥) لتوجب على لجنة التدقيق عدم السير في الاستئناف إذا أراد من اللجنة مواصلة عملها ، المبادرة إلى التسديد المستحق من الأقساط . (٣٦)

المطلب الثالث

آثار الاعتراض أمام اللجان الإدارية

تراعي لجنة الاعتراضات في لبنان أصول المحاكمات المتبعة لدى القضاء الإداري والخاصة بتبادل اللوائح والمهل والتبليغ . إلا أن اللجنة المذكورة لم تخرج عن كونها جهة إدارية ، ولهذا أجاز الطعن بالقرارات الصادرة عنها أمام مجلس شورى الدولة باعتبارها قرارات إدارية ، وذلك من قبل الدائرة المالية المختصة أو المكلف وخلال مدة (٢٠) يوماً من تأريخ التبليغ بها على أن يقترن ذلك بدفع تأمينات من قبل المكلف توازي ٥% من مقدار الضريبة . وكل طلب استئناف لم يرفق به وصل يؤيد دفع التأمين يرد شكلاً (٣٧) .

أما في العراق فإن اللجان الإدارية التي تنظر في الطعون المتعلقة بالرسوم والضرائب تعد جزءاً من الإدارة على الرغم من دخول العنصر القضائي في تكوين البعض منها وبالتالي تعد القرارات الصادرة عنها بالحسم لتلك الطعون قرارات إدارية نهائية لا يجوز العود عنها إلا بإجازة من القانون.

فاللجنة الاعتراضية المشكلة بالمادة (٧٤) من قانون الكمارك لسنة ١٩٨٤ المعدل تتبع الإجراءات التي تحددها إدارة الكمارك (٣٨). أما القرار الذي تصدره اللجنة المذكورة بعد نظر الاعتراض يعد قطعياً غير قابل للطعن (٣٩) وبهذا تحسم المنازعة بشكل نهائي (٤٠).

أما لجنة التدقيق المشكلة بقانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ المعدل ، فإن القانون منحها سلطات واسعة في التحري والتدقيق . وهي أما أن ترد الاعتراض أو تعدل التقدير ، على أن يكون التعديل سارياً من تأريخ تقدير المعارض عليه هذا وبعد قرار اللجنة قطعياً (٤١).

حري بالإشارة أن القانون المذكور أوجب على وزير المالية تشكيل ديوان لضريبة العقار يجوز للسلطة المالية أو المكلف مراجعته في المسائل المتعلقة بتطبيق أحكام القانون وأصوله . فإذا تبين له أن القانون والأصول لم تطبق كما هو مقصود أو تم التملص منها بطريقة الاحتيال ، فله أن يأمر بإعادة التقدير . هذا

المكلف الاعتراض خلالها وإلا سقط حقه في الاعتراض سقوطاً لا رجعة فيه . فقانون الكمارك لسنة ١٩٨٤ المعدل حدد مدة الاعتراض بسبعة أيام من تأريخ تبليغ المعارض بقرار الدائرة الكمركية (٣١) في حين حددها قانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ المعدل بثلاثين يوماً من تأريخ التبليغ بقرار التقدير (٣٢). أما قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل فإنه حدد مدة الاعتراض أمام لجنة التدقيق بواحد وعشرين يوماً من تأريخ تبليغ المعارض برفض اعتراضه من قبل السلطة المالية (٣٣).

وهكذا يبدو تفاوت المدد القانونية للاعتراض إذ تراوحت بين سبعة أيام وثلاثين يوماً ، والأصل أن المدد المذكورة مدد سقوط فلا يمكن تمديداتها إلا بإجازة من القانون ، وهذا ما تحقق في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل ، فقد أجازت المادة (٢/٣٥) منه للسلطة المالية قبول طلب الاستئناف بعد مضي المدة القانونية إذا اقتنعت بأن المستأنف تأخر عن تقديمه لغيايه عن العراق أو لمرض أقعده عن العمل أو لسبب قهري آخر وإن هذا الاستئناف قدم للسلطة المالية بلا تأخر غير معقول من جانبه . إن الحكم المذكور يثير الاستغراب ! إذ كيف يمكن للسلطة المالية أن تقرر تمديد مدة الاستئناف أمام لجنة التدقيق، أما كان الأحرى إناطة هذا الاختصاص باللجنة ذاتها مادامت هي المختصة بنظر القضية وإصدار قرار حاسم فيها . وعلى أية حال فإن تحقق واحدة من الحالات التي أشار إليها القانون يجيز للسلطة المالية تمديد مدة الاستئناف إذا اقتضت فوق ذلك بأن الاستئناف قدم خلال مدة معقولة . أما إذا رفضت التمديد فلا مجال للطعن بهذا الرفض (٣٤) اللهم إلا بتظلم إداري .

(٣) دفع التأمينات أو الضريبة المقدرة . لم يشترط القانون اللبناني دفع تأمينات عند الاعتراض أمام لجنة الاعتراضات في حين اشترط عند استئناف قرار اللجنة المذكورة أمام مجلس شورى الدولة . علماً بأن مبلغ التأمينات يوازي ٥% من مقدار الضريبة المعارض عليها . (٣٥) أما في العراق فإن قوانين الرسوم والضرائب لم تتفق على مبدأ بهذا الشأن فقانون الكمارك لسنة ١٩٨٤ أجاز في المادة (٧٧/أ) لإدارة الكمارك أن تحدد تعهدات المكلفين السابقة للاعتراض . أما الفقرة ثانياً من نفس المادة فإنها لم تجز الاعتراض إلا بالنسبة للبضائع التي لا تزال تحت رقابة الدائرة الكمركية علماً بأنه يجوز طبقاً للفقرة (ثالثاً) من نفس المادة إذا لم يكن وجود البضائع لازماً للبت في الاعتراض السماح بتسليم البضاعة قبل انتهاء إجراءات

المتعلقة بقرارات اللجان الإدارية المبحوث عنها أو إنشاء محكمة إدارية متخصصة للغرض المذكور وبذلك تنبسط الرقابة القضائية على أعمال الإدارة ويطمأن الأفراد على حقوقهم .

إن الرقابة القضائية على قرارات الإدارة في منازعات الرسوم والضرائب كما نقترحها ليست بدعة في العراق فلقد كانت محكمة التمييز تنظر في الطعون المتعلقة بالقرارات المذكورة في ظل نفاذ قانوني ضريبة الدخل لسنة ١٩٢٧ و١٩٣٩ الملغيين (٤٨) .

الخاتمة

بعد أن إنتهت دراستنا المفصلة الضرائب والرسوم وطرق حسمها بقي أن نسجل بإيجاز النتائج التي توصلنا إليها . لقد بان لنا من خلال البحث أن بعضاً من قوانين الرسوم لم يحدد جهة للطعن بالقرارات الإدارية الصادرة بفرض الرسوم ، وهذا يعني إن المشرع أراد لها أن تكون نهائية لا تقبل إلغاءً أو تعديلاً . إلا إن تحقيق ذلك بعد إنشاء محكمة القضاء الإداري أصبح محالاً لأن اختصاص المحكمة المذكورة متعلق بالقرارات الإدارية المشار إليها تعلقاً لا انفصام له . كما بان لنا أيضاً أن بعض منازعات الرسوم تحسم على صعيد الإدارة على الرغم من إنها الخصم فيها وهذا لا يحقق للقانون تطبيقاً سليماً لأن الإدارة قلما تتراجع عن قراراتها حتى لو كانت مباينة للقانون . إلا إنه قد يعترض علينا بالقول إن اللجان الإدارية التي أناط بها القانون حسم المنازعات المذكورة لجان مستقلة ومطعمة بالعنصر القضائي وبالتالي فإن عملها شبيه بعمل المحاكم . إلا إنه على الرغم من هذا الاستقلال ولو أنه ليس كاملاً وهذا ما تم التدليل عليه من خلال البحث فإن الحيادة في العمل في رأينا ليست مضمونة بالتنام فماذا سيخسر المشرع لو فتح طريقاً للطعن بقرارات اللجان الإدارية أمام القضاء ؟ وهو ما كان موجوداً منذ عام ١٩٢٧ وحتى عام ١٩٥٩ إذ أسهمت محكمة التمييز بحق في ضمان تطبيق القوانين المالية أحسن تطبيق ، وذلك من خلال إقامتها توازناً بين الصالح العام والمصالح الشخصية كيف لا وإن القضاء حامى الحقوق والحريات الفردية والأداة الناجحة لضمان مبدأ المشروعية في الدولة . إننا لا نريد أن نجعل من منازعات الرسوم والضرائب من حصة القضاء العادي طالما أن لدينا قضاءً إدارياً ، لذلك فإن ما نقترحه بشأن المنازعات المذكورة أن تكون من نصيب محكمة القضاء الإداري . أما إذا استطعنا أن ننشأ محكمة إدارية متخصصة فيها فهذا خير وأحسن عملاً لأن تخصيص القضاء في جانب من المنازعات الإدارية ذو مردودات إيجابية عالية تتمثل في سرعة الحسم ودقته وهذا ما تبتغيه العدالة .

وتكون قراراته قطعية بشأن المسائل الداخلة ضمن اختصاصه (٤٢) .

هذا ويمكن أن يثار التساؤل حول ما إذا كان ديوان ضريبة العقار يعد جهة تمييز لقرارات لجان التدقيق ؟ إن نصوص القانون لا تتفق في الإجابة على هذا السؤال ، لأن اختصاصات الديوان كما رسمتها المادة (٢٠) تختصر بالنظر في المسائل المتعلقة بتطبيق أحكام القانون وأصوله هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المادة (٢/١٨) جعلت من قرار لجنة التدقيق قطعياً . لقد اطلعنا على عدد من قرارات الديوان المذكور فتبين منها أن نقض قرارات لبعض لجان التدقيق وأعاد أوراق القضية إليها للسير فيها على ضوء ما رسمه لها من سبيل . وبهذا يمكن القول أن الديوان المذكور -طبقاً لواقع الحال- جهة تمييزية لقرارات لجان التدقيق ولكنه يبقى جزءاً من الإدارة وبالتالي تعد قراراته قرارات إدارية نهائية . أما قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل فإنه حدد الإجراءات الواجب إتباعها أمام لجنة التدقيق وأجاز لها إلغاء التقدير أو تأييده وزيادته أو تخفيضه على أن يكون قرارها مسبباً كما لها أن تؤيد التقدير إذا لم يحضر الطرفان أو أحدهما بدون عذر مشروع أو توجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة (٤٣) .

جدير بالذكر أن المادة (٣٨) من القانون أوجبت على لجنة الاستئناف المؤلفة في بغداد أن تنتظر في القضايا التي تقع ضمن اختصاص لجنة أخرى بطلب من المستأنف نفسه وللوزير أو من يخوله أن ينقل أية قضية استئنافية من لجنة إلى أخرى بطلب من المستأنف أو بدونه إذا وجد أسباباً موجبة لذلك . هذا وتنتظر لجنة الاستئناف وتثبت في كل مسألة لها علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والزيادات والسماحات (٤٤) .

لقد اطلعنا على عدد من قرارات لجان التدقيق فبان لنا منها، إنها أبدت التقدير مرة وقامت بتخفيضه مرة أخرى ، وقررت رد الاستئناف لأن طلبات المستأنف غير واردة في قرار ثالث ، وإنهاء التركة من الفوائد القانونية في قرار رابع ومنح المستأنف وشركائه الحق في التمتع بالإعفاء عن الحصة الشائعة لكل منهم في الدار أو الشقة التي يختارونها وتعديل الضريبة تبعاً لذلك في قرار خامس وإلغاء التقدير الذي أجرته السلطة المالية في قرار سادس (٤٥) .

نستخلص من البحث المتقدم أن اللجان الإدارية التي تفصل في منازعات الرسوم والضرائب في العراق تعد جزءاً من الإدارة ولا نقدر في صحة هذا التخرج دخول العنصر القضائي في البعض منها إتباع البعض الآخر في إصدار القرارات صيغة الأحكام القضائية (٤٦) . مما ينبني عليه أن قراراتها جمعياً تعد بمنزلة القرارات الإدارية النهائية لا رجعة فيها إلا بإجازة من القانون (٤٧) وبهذا فإن حسم المنازعات المذكورة في العراق لا يتعدى نطاق الإدارة فهي الحكم فيها على الرغم من كونها خصماً وهذا لا يحقق الضمانة الكافية للأفراد .

إن ما نوصي به في هذا المجال أن يعطي الحق لمحكمة القضاء الإداري اختصاص النظر في الطعون

الدستور العراقي النافذ يتضح أنها نصت على أن (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن . ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون) إلا أن في مجلس الوزراء لم يراع الأحكام المذكورة ، فقد قرر في جلسته المفقودة في ١٩٨٨/٨/٢١ إعفاء الشركات الأجنبية من الضريبة المترتبة على فوائد القروض التي تدفعها إلى البنوك والجهات المخولة لها لأغراض تنفيذ مشاريع التنمية في العراق (القرار منشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٨ إلي أن أصدرته الهيئة العامة للضرائب ص ٨٣).

إن قرارات مجلس الوزراء لا تعدو أن تكون قرارات إدارية تنظيمية وبما أن الإعفاء من الضريبة لا يتم إلا بقانون لذلك لا يكون قرار مجلس الوزراء المشار إليه على غير وفاق مع الدستور .

(٦) . راجع

Rene chap us Dolt de contentious
admen tariff
Edition Monte he station Paris 1982 p
61-62

د. محمد محمد بدران - كتابه القضاء على أعمال الإدارة - الكتاب الأول - مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري واختصاصه - دار النهضة العربية - ١٩٨٥ ص ٦٥ . هذا ولا تعرف مصر من الدعاوي المذكورة إلا دعوتين اثنتين ، دعوى الإلغاء ودعوى التعويض راجع د. سعاد الشرقاوي - الوجيز في القضاء الإداري ، الجزء الأول ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، ١٩٨١ ، ص ٣٤ .

(٧) . د. سعاد الشرقاوي ، المرجع السابق ص ٣٠ .

(٨) . د. محمود محمد حافظ - القضاء الإداري - دراسة مقارنة - الطبعة السابعة - دار النهضة العربية - بدون سنة طبع ص ٤٤٤-٤٤٥

(٩) . راجع . op . cit . p . 86-86

حري بالإشارة هنا ، أن الضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على الأموال مباشرة كضريبة الدخل والعقار . أما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي تفرض بمناسبة عملية تداول أو إنفاق أو أية واقعة قانونية أخرى كاجتياز السلعة للحدود الإقليمية علماً بأنه توجد معايير للتمييز بين النوعين المذكورين لا مجال للإفاضة بها في هذا المقام . لمزيد من التفصيل راجع الأستاذ هاشم محمد صفوت العمري - المرجع السابق - ص ١٠٠ وما بعدها .

(١٠) راجع د. سليمان محمد الطماوي - الوجيز في القضاء الإداري - دراسة مقارنة ١٩٨٥ ص ٤٨ و د. محمود محمد حافظ - المرجع السابق - ص ٤٤٤ وما بعدها .

(١١) د. سعاد الشرقاوي - المرجع السابق - ص ٢٧٩-٢٨١ .

(١٢) د. مصطفى رشدي شبيحة - التشريع الضريبي - ضرائب الدخل / الدار الجامعية ١٩٨٦ ص ٣٢٧ .

الهوامش

(١) المادة (٨٨) من القانون الأساس الملغي الصادر (١٩٢٥) .

(٢) الفقرة (ج) من المادة (٣٩) من قانون ضريبة الأملاك العراقي لسنة ١٩٢٣ .

(٣) الفقرة (ج) من البند (ثانياً) من المادة السابعة من قانون مجلس شوري الدولة رقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ قانون التعديل الثاني. وفي هذا الخصوص وخلافاً لما سار عليه القانون الضريبي العراقي والأردني من منع المحاكم سواء العادية أو الإدارية من النظر في منازعات الضريبة العقارية فإن المشرع الضريبي المصري قد سمح للمحاكم العادية والإدارية بالفصل في هذه المنازعات وذلك استناداً للنصوص القانونية التي تحيل الاختصاص إلى أي من هاتين الجهتين فإذا وجد نص يجعل الاختصاص للمحاكم العادية فإنها تنظر فيه ، أما الضرائب التي لا يوجد في القوانين المنظمة لها نص بهذا الحكم فإنها تصبح تبعاً لذلك مشمولة باختصاص القضاء الإداري على اعتبار أنه صاحب الاختصاص العام ، هذا الأمر ينطبق على منازعات الضريبة العقارية وضريبة الأرض الزراعية (ضريبة الأقطان) ، عثمان خليل ، تطور القضاء الإداري في الجمهورية العربية المتحدة ، بحث منشور في مجلة العلوم الإدارية ، العدد الأول ، السنة الأولى ، إصدار شعبة الجمهورية العربية المتحدة للمعهد الدولي للعلوم الإدارية ، القاهرة ، ١٩٥٩ ، ص ٣٣ .

(٤) عصام عبد الوهاب البرزنجي ، (مجلس شوري الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي) ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية المجلد التاسع العدد الأول والثاني ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٠ ، ص ١٥٢ .

(٥) المزيد من المعلومات حول هذا الموضوع راجع الأستاذ هشام محمد صفوت العمري . إقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية - الجزء الأول - الطبعة الثانية - بغداد كلية الإدارة والاقتصاد ١٩٨٨ ص ٧٥ وما بعدها . إلا أنه بالرجوع إلى أحكام المادة (٣٥) من

(التدقيق) إلا أن المواد المدرجة فيه اسمتها بـ (لجان الاستئناف) وهذا عيب شكلي لأن المقتضى استعمال تسمية واحدة لا أكثر وهذا ما اقره قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٩ الملغي حين نص على تشكيل لجان تدقيق للنظر في القضايا الاستئنافية . راجع المادة (٣٧) وما بعدها .

(٢٧) انظر المادة (٣٩/١) من القانون .
(٢٨) د. مصطفى رشدي شيحة - المرجع السابق - ص ٣٣٤-٣٣٥ .

(٢٩) في حين لم يشر إليه قانون الكمارك لسنة ١٩٨٤ المعدل، إلا أن اشتراطه في رأينا يعد تحصيل حاصل (٣٠) راجع المادة (٢/١٧) من قانون ضريبة العقار لسنة ١٩٥٩ المعدل والمادة (١/٣٥) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٣١) راجع المادة (٢/٧٤) من القانون .
(٣٢) راجع المادة (١/١٧) من القانون .

(٣٣) على أن يكون التبليغ تحريراً ، إذ لا اعتداد بالتبليغ الشفوي . أما إذا حضر المعارض أمام لجنة الاستئناف في الأجل المعين لنظر القضية ودفع ما قضت به محكمة التمييز في ظل نفاذ قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي ، راجع قرارها في ١٩٤١/١/٤ وهو منشور في كتاب قرارات محكمة تمييز العراق المتعلقة بقانون ضريبة الدخل الذي أصدرته وزارة المالية ص ٦٩-٧٠ .

(٣٤) وهذا ما قضت به محكمة التمييز في ظل نفاذ قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي . راجع قراراتها في ١٩٤٢/٩/٢ و ١٩٤٠/٦/٢٧ وهو منشور في ١١٧ و ٥٨-٥٩ .

(٣٥) د. مصطفى رشدي شيحة - المرجع نفسه - ص ٣٤٠ .

(٣٦) لوحظ أن قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٩ الملغي اشترط المستأنف وقبل موعد النظر في استئنافه أن يدفع إلى السلطة المالية تأمينات تعادل نصف الضريبة المقدرة عليه . وللسلطة المالية تخفيض نسبة التأمينات عند وجود أسباب قهرية تبرر ذلك ، وعلى أن لا تزيد التأمينات على (٥٠٠) دينار عن كل سنة تقديرية ((راجع المادة (٣/٣٥) من القانون)) في حين أن المادة (٣/٣٩) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي كانت توجب دفع نصف الضريبة المقدرة كشرط لقبول الاستئناف . علماً بأن محكمة التمييز قضت بأن دفع النسبة المذكورة من الضريبة المقدرة في اليوم المعين للاستئناف وبعد الساعة المعينة لنظره يعد بمثابة الامتناع عن الدفع وبالتالي يكون رد الاستئناف حتمياً . راجع قرارها في ١٩٤١/٧/٢٨ وهو منشور في كتاب قرارات محكمة تمييز العراق المتعلقة بقانون ضريبة الدخل ص ١٠٨ .

(٣٧) د. مصطفى رشدي شيحة - المرجع السابق - ص ٣٣٤ .

(٣٨) راجع المادة (٧٧/أولاً) من القانون .

(٣٩) انظر المادة (٧٥/أولاً) من القانون .

(١٣) في حين أن قانون رسوم الطابو رقم (٤١) لسنة ١٩٦٢ الملغي ، أجاز الاعتراض على القيمة المقدرة للرسم لدى لجنة إدارية مؤلفة برئاسة موظف من دائرة الطابو المختصة وعضوية ممثل عن الخزينة والمكلف . وبعد قرار اللجنة الصادر بنتيجة الاعتراض نهائياً . راجع المادة (١٠) من القانون .

(١٤) في حين أن سلطة الوزير المذكور في قانون رسم الطابع رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٤ الملغي كانت مقتصرة على تعيين الرسم الذي تخضع له الورقة عند حصول التباس أو خلاف في ذلك . راجع المادة (١٩) من القانون .

(١٥) ويراد برؤساء الدوائر حسبما نصت على ذلك المادة الأولى /٤ من القانون رؤساء الدوائر الحكومية ، ويعد مديرو الشركات ورؤساء المجالس الخاصة ومجالس الطوائف والهيئات التي لها شخصية معنوية رؤساء دوائر لأغراض القانون المذكور

(١٦) انظر المادة (١/٣٣) من القانون ، وهذا ما كانت تنص عليه أيضاً المادة (١/٣٣) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٩ الملغي .

(١٧) انظر المادة الأولى /١٣ من القانون .
(١٨) راجع حسن عدي الدجيلي - شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل - الطبعة الأولى ١٩٨٨ - ص ٢٣٤-٢٣٥ .

(١٩) راجع الفقرتين (٢٠١) من المادة (٣٣) من القانون . وهذا ما كانت تنص عليه أيضاً المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٩ الملغي .

(٢٠) والتي قضت بأنه (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون)

(٢١) راجع المادة (٣/٣٣) من القانون علماً بأن قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٩ الملغي لم ينص على مثل هذا الشرط .

(٢٢) هذا وقد قضت محكمة التمييز في ظل نفاذ قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي بأنه لا اعتداد بالاتفاق الحاصل بين المكلف والسلطة المالية على تقدير الدخل إذا حصل في مرحلة الاستئناف وبالتالي تعود سلطة تعديل التقدير إلى لجنة التدقيق ذاتها . راجع قرارها في ١٩٤٢/٢/١٢ وهو منشور في كتاب قرارات محكمة تمييز العراق المتعلقة بقانون ضريبة الدخل والذي أصدرته وزارة المالية - الجزء الأول - مطبعة الحكومة ١٩٤٦ ص ٧٩-٨٠

(٢٣) د. مصطفى رشدي شيحة - المرجع السابق - ص ٣٣٤ وما بعدها

(٢٤) انظر المادة (٧٤/أولاً) من القانون .

(٢٥) راجع المادة (٢٠) من القانون . هذا مع العلم أن قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ أحال على قانون ضريبة العقار في جميع الأمور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراضات والتدقيق ومذته القانونية وغيرها راجع المادة (٧).

(٢٦) انظر المادة (٣٧) من القانون . هذا والملاحظ أن الفصل الثامن عشر من القانون جاء تحت عنوان (لجان

(٤٨) إلا أن سلطة المحكمة المذكورة كانت منبسطة على المسائل القانونية فحسب (راجع المادة ٤٤) من القانون الأول والمادة (٤١) من القانون الثاني وتطبيقاً لأحكام المادة (٤٤) من القانون الأول قضت محكمة التمييز بعدم إختصاصها في النظر بالقضايا المرفوعة إليها والمتعلقة بقانون ضريبة الدخل مالم تتضمن نقاطاً قانونية وللمحكمة البت في تلك النقاط راجع قرارها المرقم ١٩٣٠/٣ وهو منشور في كتاب قرارات محكمة تمييز العراق المتعلقة بقانون ضريبة الدخل ص ٦

المصادر

أولاً / باللغة العربية :-

- ١ - حسن عداي الدجيلي - شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٢٨ المعدل الطبعة الأولى - ١٩٨٨ .
- ٢ - د. سعد الشرقاوي - الوجيز في القضاء الإداري - الجزء الأول دار النهضة العربية ١٩١٨ .
- ٣ - د. سليمان محمد الطماوي - الوجيز في القضاء الإداري - دراسة مقارنة ١٩٨٥ .
- ٤ - د. محمد محمد بدران - رقابة القضاء على أعمال الإدارة - الكتاب الأول .
- ٥ - د. محمود محمد حافظ - القضاء الإداري - دراسة مقارنة - الطبعة السابعة . دار النهضة العربية - بدون سنة طبع .
- ٦ - د. مصطفى رشدي شيحة - التشريع الضريبي - ضرائب الدخل - الدار الجامعية ١٩٨٦ .
- ٧ - الأستاذ هشام محمد صفوت العمري - اختصاصات المالية العامة والهيئة المالية - الجزء الأول ، الطبعة الثانية - جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد ١٩٨٨ .

ثانياً / باللغة الفرنسية :-

Rene chapur Droit de contentieux
Administrative Edition
montchestion Paris-1982.

(٤٠) جدير بالذكر أن القانون المذكور قضى بتشكيل محاكم كمركية تختص بالفصل بالدعاوي المتعلقة بجرائم التهريب والدعاوي التي تقيمها الدائرة الكمركية من أجل تحصيل الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب والتكاليف الأخرى. ليس هذا حسب بل انه قضى أيضاً بتشكيل هيئة تمييزية خاصة للنظر في الطعون المتعلقة بأحكام المحاكم الكمركية. راجع المواد من (٢٤٥) إلى (٢٥٢) من القانون .

(٤١) راجع المادة (١٨) من القانون .
(٤٢) انظر المادة (٢٠) من القانون .
(٤٣) انظر المادة (٣٦) من القانون . هذا وقد قضت محكمة التمييز في ظل نفاذ قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي بأن لجنة التدقيق غير مقيدة بحضور الاستئناف عند إجراءها لتدقيقاتها الاستئنافية . راجع قرارها في ١٩٤١/٤/١٧ والمنشور في كتاب محكمة تمييز العراق المتعلقة بقانون ضريبة الدخل - ص ٩٩-١٠٠ .

أما إذا نظرت اللجنة المذكورة في القرار المستأنف في غير موعده المقرر عد قرارها مخالفاً للقانون . راجع قرارها في ١٩٤٥/١٠/٢٧ - المرجع نفسه ص ٩٢-١٩٣ .

(٤٤) انظر المادة (٣٩) من القانون .
(٤٥) راجع قرار لجنة التدقيق الثالثة رقم في ١٩٨٨/٤/١٧ وقرار لجنة التدقيق الأولى رقم ٣٠ في ١٩٨٨/٣/١ وقرار لجنة التدقيق الثانية رقم ١٤ في ١٩٨٨/١٠/٣١ وقرار لجنة التدقيق الثالثة في ١٩٨٨/١/٧ وقرارها رقم ٤٨ في ١٩٨٨/٨/١٧ وقرار لجنة التدقيق الأولى رقم ٤٥ في ١٩٨٨/٤/١٢ وهي منشورة في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٨ التي اصدرتها الهيئة العامة للضرائب - ص ١٩١ وما بعدها .

(٤٦) وهذا ما يحصل في القرارات التي يصدرها ديوان ضريبة العقار راجع قراراته المؤرخة في ٣/٣١ و ٤/٢١ من عام ١٩٨٨ والمنشورة في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٨ الذي أصدرته الهيئة العامة للضرائب ص ٢١١ وما بعدها .

(٤٧) وهذا ما أكدته محكمة التمييز في ظل نفاذ قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٣٩ الملغي راجع قرارها في ١٩٤٥/٧/١٦ وهو منشور في كتاب قرارات محكمة تمييز العراق بقانون ضريبة الدخل ص ١٦٨-١٦٩ وكمثل على قرارات اللجان الإدارية التي يجوز الرجوع فيها انظر المادتين (٤/١٦) و (٢/١٧) من قانون ضريبة الأراضي الزراعية رقم (٦٠) لسنة ١٩٦١ الملغي .

كما إن مجلس شوري الدولة لا يستطيع إبداء رأيه في منازعات الرسوم والضرائب طالما إن القانون حدد مراجع للطعن فيها وهذا ما أفتى به ديوان التدوين القانوني سابقاً راجع قراره في ١٩٦١/٧/٤ وهو منشور في مجموعة قوانين ضريبة الدخل والأنظمة والبيانات الصادرة بموجبها والتي أيدها كامل السامرائي - بغداد ١٩٦٥ ص ١٧٨ .