

# الجدلية الضريبية في حسم منازعات الضريبة بين الضرورة والملائمة

م. م. ضياء مصلح مهدي صالح

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - الدائرة القانونية

انتصار محمد علي حسين

ديوان محافظة كركوك

تاريخ استلام البحث: ٢٥ / ٥ / ٢٠٢٠

تاريخ قبول النشر: ١٢ / ٧ / ٢٠٢٠

المستخلص

عالجت الدراسة الخلاف الفقهي بشأن شكلية النوع الضريبي للإجابة على السؤال المهم/ هل أن النزاع الضريبي هو نزاع اداري؟ أم غير اداري، أم انه ذو طبيعة خاصة؟

كذلك بحثت حول اسباب النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف، ومرد ذلك النزاع واسبابه والعوامل التي تسهم في نشوئه، هل هي اسباب تدخل ضمن العمل الضريبي والسياقات المهنية، أم هناك عوامل خارجية تسهم في نشأته.

و ناقشت أيضاً التوازن في القضاء الضريبي ما بين الإدارة الضريبية والمكلف، وأي كفة ترجح بموجب النصوص القضائية والتشريعات القانونية.

وخرجت بعدد من النتائج، كان أهمها هو أن النزاع الضريبي يدخل ضمن المنازعات الإدارية. فضلاً عن عدد من النتائج التي جاءت كإجابات لأسئلة الدراسة وعدد من التوصيات.

الكلمات المفتاحية: الضريبة؛ النزاع الضريبي، القضاء الضريبي

## Abstract

The study addressed the jurisprudential dispute regarding the formality of the type of tax to answer the important question / Is the tax dispute an administrative dispute? Is it non-administrative, or is it of a special nature?

It also examined the causes of the tax dispute between the tax administration and the taxpayer, the reason for that dispute and its causes,

and the factors that contribute to its emergence, are they reasons that fall within the tax work and professional contexts, or are there external factors that contribute to its emergence.

It also discussed the balance in the tax judiciary between the tax administration and the taxpayer, and any balance to be shifted according to the judicial texts and legal legislations.

And it came out with a number of results, the most important of which is that the tax dispute is part of administrative disputes. In addition to a number of results that came as answers to the study questions and a number of recommendations.

Key words: tax; Tax dispute, tax jurisdiction

### المقدمة

بحدود القانون ، ويجب على الإدارة المالية ان تتقيد بالقوانين والتعليمات في كل ما يتعلق بالضرائب ، وفي حالة تجاوز الإدارة حدود سلطتها المنصوص عليها في القانون يكون عملها غير دستوري لمخالفتها للدستور ، كما يمكن للمكلف الضريبي في حالة شعوره بأن لحقه غبن من جراء قرارات الإدارة الضريبية ، ان يعترض على القرارات الضريبية ، وهنا تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ، فالسؤال الذي يمكن طرحه هنا، من هي الجهة المختصة في فصل المنازعات الضريبية؟

من المسلم به ان الضريبة تمس المواطن في ذمته المالية ، كما ان الضريبة تعد ايراداً للدولة ، وتزيد اهمية الضريبة في الدول المتقدمة عن الدول النامية .

ولقد حرص دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ على تنظيم مسألة فرض الضريبة ، من خلال ما نص عليه في المادة (٢٨) منه بان لا تفرض الضرائب ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى احد منها الا بقانون ، الامر الذي يعني عدم جواز فرض الضرائب والرسوم الا بموجب القانون وهذا يعد ضماناً لحقوق الافراد المالية .

و الانظمة المقارنة تختلف في تحديد جهة الفصل في تلكم

فالإدارة الضريبية عندما تفرض الضرائب والرسوم فإنها تكون مقيدة



### مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في بيان الجهات المختصة في حسم المنازعات الضريبية في التشريعات العراقية ، حيث ان الاتجاه الذي تبناه المشرع في حسم المنازعات الضريبية هو اعطاء الحق للمكلف في الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية امام الإدارة الضريبية ، ومن ثم الاعتراض امام لجان متخصصة ، أي انه منح الإدارة صلاحية ان تكون خصماً وحكماً في ان واحد ، وان ذلك يعتبر اجحافاً بحق المكلفين من ناحية كما انه يعد مخالفة لما جاء به دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ بان التقاضي حق مقدس و عدم جواز تحصين أي قرار من الطعن فيه امام القضاء بينما نجد ان التشريعات الضريبية في العراق قد نصت على عدم السماح للمحاكم النظر في الدعاوى الضريبية من ناحية اخرى .

### اهداف البحث :

تهدف دراسة هذا الموضوع الى بيان الجهات المختصة في حسم المنازعات الضريبية في العراق ، وبيان

المنازعات فمنها من تعهد مهمة فض المنازعات الى الجهات القضائية أي الى القضاء العادي ، بينما تذهب دول اخرى الى منح الجهات الادارية صلاحية حسم المنازعات الضريبية ، وهناك دول عهدت بمسألة حسم المنازعات الضريبية الى قضاء متخصص اطلقت عليه القضاء الضريبي .

اما في العراق وبالاتفاق على التشريعات الضريبية نلاحظ انه قد تبني اتجاهاً يختلف عما ذهبت اليه الدول الاخرى ، حيث اناط مهمة حسم المنازعات الضريبية الى لجان متخصصة ، عليه ستتطرق في دراستنا هذه الى مفهوم المنازعات الضريبية والجهات المختصة في حسمها ومدى فاعليتها ومدى الضرورة الى ايجاد قضاء متخصص في العراق من خلال المبحثين الآتيين :

المبحث الاول : التعريف بالمنازعات الضريبية

المبحث الثاني : الجهات المختصة في حسم المنازعات الضريبية في العراق .



المختصة للنظر فيها وفي العراق  
حصراً.

### فرضية البحث

تكمن فرضية البحث في بيان  
الجهات المختصة في حسم المنازعات  
الضريبية، وذلك ببيان النهج الذي  
سار عليه المشرع الضريبي العراقي  
وهو اتجاه غير سليم وانفرد به دون  
غيره من التشريعات الضريبية، عليه  
نجد انه من الضرورة التنبه الى ذلك  
واجراء التعديلات اللازمة لمعالجة  
المشكلة موضوع البحث .

### هيكلية البحث

ستتناول في دراسة موضوع بحثنا  
(المجادلة الضريبية في حسم منازعات  
الضريبة بين الضرورة والملائمة) من  
خلال تقسيم هذا البحث الى مبحثين،  
والذي ستتطرق في المبحث الاول منه  
الى التعريف بالمنازعات الضريبية،  
ونستجلي في المبحث الثاني الجهات  
المختصة في حسم المنازعات الضريبية  
ومدى ضرورة انشاء قضاء ضريبي  
متخصص.

الاتجاه الذي تبناه المشرع الضريبي  
العراقي واهم المعوقات التي تواجهه  
المكلف للحصول على حقوقه  
ولاسيما ان المشرع قد منح صلاحية  
حسم المنازعات للجان خاصة تشكل  
من الإدارة نفسها، ومن اهم الاهداف  
التي نسعى اليها هي توصية المشرع  
الضريبي الى اجراء التعديلات اللازمة  
في التشريعات الضريبية لجعلها متطابقة  
مع دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ  
وخصوصاً الغاء القوانين التي تمنع  
المحاكم من النظر في الدعاوى  
الضريبية التي تعد متعارضة مع  
الدستور، ودعوة المشرع الضريبي  
الى تبني الاتجاه الذي اخذت به  
الانظمة المقارنة فيما يخص بإنشاء  
قضاء ضريبي متخصص لحسم  
المنازعات الضريبية .

### نطاق البحث

ستكون دراستنا لهذا البحث من  
خلال دراسة الموضوع بشكل  
(تحليلي، موضوعي) ويقتصر نطاقها  
على التشريعات الضريبية والمنازعات  
التي تنشأ عنها وبيان الجهات



## المبحث الاول

### التعريف بالمنازعات الضريبية

ترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً، ويعد مبدأ قانونية الضريبة من المبادئ الدستورية الهامة التي نص عليها دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ حيث نص (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تجبى ولا تعفى منها الا بقانون) <sup>(١)</sup>، والمبدأ اعلاه يعكس التزام الدولة بالقانون في فرض الضرائب والرسوم واللجوء الى الوسائل الادارية والقضائية للفصل في المنازعات التي قد تنشأ بمناسبة تطبيقها للقانون الضريبي.

والمنازعات الضريبية هي التي تكون الدولة طرفاً فيها متمثلة في الإدارة الضريبية، وغالباً ما تنشأ المنازعات الضريبية بين المكلف في دفع الضريبة والدولة في حالة صدور قرار من الإدارة الضريبية بفرض ضريبة معينة، والمكلف المعني يرى ان قرار الإدارة المالية مجحفاً بحقه في هذه الحالة تنشأ المنازعة الضريبية بين الإدارة المالية والمكلف وذلك

عن طريق اعتراض المكلف على قرار الإدارة المالية امام الجهات المختصة كما سنين لاحقاً، عليه ستطرق في هذا المبحث الى ماهية المنازعات الضريبة وكالاتي:

### المطلب الاول

#### ماهية المنازعات الضريبية

وستطرق الى ماهية المنازعات الضريبية وذلك ببيان مفهوم المنازعة الضريبية، ومن ثم نعرض على اطراف المنازعة الضريبية وتكيفها القانوني من خلال ما يأتي:

### الفرع الاول

#### مفهوم المنازعات الضريبية

ويقصد بالمنازعات الضريبية تلك التي تقوم بين الدولة متمثلة بالسلطة المالية وما تصدره من قرارات ادارية للفرد المكلف بدفع مبلغ الضريبة وبين المكلف بدفع الضريبة التي تحققت الضريبة بحقه، كما يمكن تعريفها بانها تلك المنازعات التي تنزع في شرعية وصحة ربط الضريبة المباشرة، وتكمن مهمة القاضي البحث فيما اذا كانت الضريبة محل النزاع قد فرضت



وفقاً للقانون واللوائح ام لم تفرض وفقاً لهما ، وفي حالة تبين انها فرضت خارج الضوابط المقررة قانوناً فانه يجب ان يحكم برفعها كلياً او جزئياً<sup>(٢)</sup> .

كما تعبر المنازعات الضريبية في

الوقت الحاضر عن الخلاف الذي يثور بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف وذلك بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بوظائفها التي يكفلها القانون الضريبي ، والمنازعات الضريبية تعد اول طريق يتخذه المكلف في المطالبة بحقه امام الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية<sup>(٣)</sup> .

والمكلف بدفع الضريبة قد يطعن في قرارات الإدارة الضريبية وتحديداً في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، في هذه الحالة يطالب بإسقاط جزئي لمبلغ الضريبة وفي هذا الصدد نكون امام نزاع في الوقائع ، اما في حالة طعن المكلف في اساس خضوعه للضريبة هنا يطلب المكلف بإسقاط الضريبة كلياً وفي هذه الحالة نكون بصدد نزاع قانوني بين المكلف

وتتطلب في المنازعات الضريبية توفر ثلاث عناصر هي :  
اولاً : وجوب كون الإدارة الضريبة طرفاً في المنازعات الضريبية، لكي يعد النزاع نزاعاً ضريبياً يجب ان تكون الإدارة طرفاً فيه ، وهذا يعني ان تكون ضمن اطار العمل الوظيفي الخاص بالضريبة ، ويترتب على ذلك ان النزاع الذي يحدث بين أي موظف تابع للإدارة الضريبية والمكلف خارج اطار العمل الوظيفي لا يعد منازعة ضريبية ، بمعنى اخر ان الإدارة واختصاصاتها وامتيازاتها تحدد من قبل المشرع مسبقاً ، فكل عمل يصدر من الموظف لا علاقة له بواجباته الوظيفية لا يعتبر من اعمال الإدارة ، ويقع ضمن اطار اخر من المنازعات مثل المنازعات المدنية التي ليس لها صلة بالإدارة<sup>(٤)</sup> .

المكلف بدفع الضريبة قد يطعن في قرارات الإدارة الضريبية وتحديداً في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، في هذه الحالة يطالب بإسقاط جزئي لمبلغ الضريبة وفي هذا الصدد نكون امام نزاع في الوقائع ، اما في حالة طعن المكلف في اساس خضوعه للضريبة هنا يطلب المكلف بإسقاط الضريبة كلياً وفي هذه الحالة نكون بصدد نزاع قانوني بين المكلف

المكلف بدفع الضريبة قد يطعن في قرارات الإدارة الضريبية وتحديداً في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، في هذه الحالة يطالب بإسقاط جزئي لمبلغ الضريبة وفي هذا الصدد نكون امام نزاع في الوقائع ، اما في حالة طعن المكلف في اساس خضوعه للضريبة هنا يطلب المكلف بإسقاط الضريبة كلياً وفي هذه الحالة نكون بصدد نزاع قانوني بين المكلف

المكلف بدفع الضريبة قد يطعن في قرارات الإدارة الضريبية وتحديداً في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، في هذه الحالة يطالب بإسقاط جزئي لمبلغ الضريبة وفي هذا الصدد نكون امام نزاع في الوقائع ، اما في حالة طعن المكلف في اساس خضوعه للضريبة هنا يطلب المكلف بإسقاط الضريبة كلياً وفي هذه الحالة نكون بصدد نزاع قانوني بين المكلف



ثانياً: وجوب تعلق المنازعة بالأعمال الضريبية، ويقصد بالأعمال الضريبية هي مجموعة الاجراءات اللازمة لتطبيق قانون الضريبة، وهي الاعمال الخاصة بفرض الضريبة وتحصيلها والاعفاء منها وكل ما يتعلق بها، وكل عمل لا يدخل ضمن اطار هذه الاعمال لا يعد من الاعمال الضريبية ولا ينشأ عنه نزاعاً ضريبياً، ومثال ذلك المنازعة في تكييف عقد الشركة تعد من المنازعات الغير الضريبية.

ثالثاً: وجوب ان يكون المرجع في المنازعة الضريبية هو قانون الضرائب.

يشترط في المنازعة الضريبية ان يكون المرجع في تحديد الضريبة وفرضها والاعفاء منها القانون الضريبي الذي يستمد مصدره من الدستور<sup>(٥)</sup>، وذلك كون الالتزامات الضريبية تعد عبئاً ثقيلاً على كاهل المكلفين ولذلك اوجب اغلب الدساتير على عدم وجوب فرضها وتعديلها او الاعفاء منها الا بموجب

وبعد ان بينا مفهوم المنازعة الضريبية والعناصر الواجب توافرها، فلا بد هنا من توضيح مسألة في غاية الاهمية وهي ان الخصومة في المنازعة الضريبية هي خصومة موضوعية غير شخصية لان علاقة القانون الضريبي بالمكلف هي علاقة تنظيمية قانونية وغير شخصية، لأنها لا تدور حول حقوق المكلف الشخصية وانما هي تخص امتيازات وسلطات الإدارة الضريبية، وضمن الاطار الذي رسمه القانون، وذلك بفرضه على الإدارة ضرورة الالتزام بالإجراءات التي



حددها القانون وتحت اشراف ورقابة القضاء .  
ويترتب على اعتبار الخصومة الضريبية خصومة موضوعية ثلاث

وعوداً على ذي بدء يجب ان يكون اختصاص الجهة القضائية الضريبية اختصاصاً موضوعياً فهو لا يتطلب منه الفصل في تنازع الحقوق الشخصية بين المكلف والإدارة، كما ان الإدارة لا تقف موقف الخصم المتنازع لحقوق المكلف الشخصية هذا من ناحية ومن ناحية اخرى لا يكون الفرد بمركز متساوي مع الإدارة الضريبية، وذلك لكون الإدارة الضريبية هي احد السلطات العامة في الدولة، ولها مظاهر السيادة التي لا يتمتع بها الفرد وذلك تحقيقاً للمصلحة العامة، ولذلك خصها القانون بطائفة من السلطات والامتيازات لا مقابل لها في القانون الخاص، تستطيع بموجبها فرض الضريبة وجبايتها والاعفاء منها، كما انها تتمتع بصلاحيه انهاء المنازعات الضريبية قبل ان تصل الى المرحلة القضائية<sup>(٧)</sup>.

١. تمتع الإدارة بإمكانية العدول عن موقفها بما ان المنازعة الضريبية هي موضوعية وليس شخصية، وان الإدارة لا تخصم المكلف بصفته الشخصية وانما كونه مكلفاً قانوناً بدفع الضريبة، فإن ما يهم الإدارة هو وجوب تطبيق القانون الضريبي بكل عدالة ومساواة من اجل تحقيق المصلحة العامة، لذلك يترك امر فرض النزاع في بادئ الامر الى الإدارة الضريبية وذلك عن طريق مراجعة قراراتها سواء كان من تلقاء نفسها او بموجب الاعتراض الذي يقدم من قبل المكلف الذي يرى انه قد لحقه ضرراً واجحافاً من قبل الإدارة جراء قرارها الضريبي، ويعد مراجعة الإدارة لقراراتها قبل اللجوء الى طرق الطعن الاخرى اجدي وانفع لكل من المكلف والإدارة الضريبية، وذلك لان المكلف سيحصل على مطلبه بعد





ضياح الوقت والجهد والمال من خلال مراجعة الجهات الادارية والقضائية ، وكذلك تحقق الفائدة للإدارة الضريبية بعدم مثلها امام القضاء والتنديد بإجراءاتها ، فضلاً عن ان مراجعة الإدارة لتصرفاتها يخلق الثقة المتبادلة بينها وبين المكلف ، وذلك عندما يجد

المكلف ان الإدارة تتراجع عن أجراءاتها المعيبة ، وتعطي كل صاحب حق حقه ، كما تعد حافزاً للمكلف للالتزام بالتزاماته الضريبية ، وبالتالي يعود ذلك بالنفع العام على الجميع<sup>(٨)</sup> .

٢. اتاحة الفرصة للمكلف تصحيح الاخطاء الوارد في اقرارته ودفاتره الضريبية ان القانون يلزم المكلف بتقديم اقرارات صحيحة عن دخله الخاضع للضريبة استناداً الى الدفاتر التجارية والسجلات والوثائق القانونية ، والتي تخضع لرقابة الدوائر المالية التي يحق لها التأكد والتدقيق من صحة الاقرارات وان تعديلها عند اللزوم ، فهي تصدر استناداً لتلك الاقرارات

جداول بالتكاليف باسم المكلف ، فالمنطق القانوني يلزم المكلف بمضمون تلك الاقرارات والتي تعد افصاحاً منه بمجموع الارباح الخاضعة للضريبة<sup>(٩)</sup> ، وهي تعد من وسائل الاثبات ضد المكلفين بدفع الضريبة بموجب القواعد العامة للإثبات<sup>(١٠)</sup> .

٣. ان حق الإدارة في التأكد والتدقيق من الاقرارات التي يقدمها المكلف وتعديلها عند الاقتضاء لا يقتصر فقط على الإدارة المالية ، اذا انه يحق للمكلف في حالة وجود خطأ في اقرارته ودفاتره تصحيحها بناءً على طلب يقدمه الى الإدارة المالية يقر فيها بوجود خطأ او سهو في اقرارته ويطلب تصحيحها وتقديمها مجدداً الى الإدارة الضريبية .

ومما تقدم نجد ان اساس نشوء المنازعة الضريبية تبدأ من شعور المكلف بالغبن من جراء قرارات الإدارة الضريبية ، كون الضريبة تمس المكلف بمصلحته الشخصية ، وان فرض الضرائب احياناً قد تحد من



بالالتزام الضريبي ويتمثل بالدولة ،  
والاخر المدين بدفع الضريبة او  
المكلف قانوناً بدفع الضريبة ، عليه  
ستتطرق الى اطراف المنازعة الضريبية  
وكل الاتي :

اولاً: الطرف الدائن (الدولة  
وهيئاتها المحلية )

تتمتع الدولة بسلطة فرض  
الضريبة ، وهذه السلطة ليست مطلقة  
وانما هي مقيدة بما يحدده الدستور  
فأساس سلطة الدولة في فرض الضريبة  
هو الدستور<sup>(١٢)</sup> ، والدولة متمثلة  
بالإدارة الضريبية هي دائن الضريبة و  
تعد طرفاً في المنازعة الضريبية<sup>(١٣)</sup> .

عليه يشترط في المنازعة الضريبية  
ان يكون احد اطرافها من اشخاص  
القانون العام ويستخدم السلطات  
والامتيازات التي تمنح للدولة وفق  
القانون العام والمتمثلة بالإدارة  
الضريبية باعتبارها احد اطراف  
المنازعة الضريبية ، ويترتب على منح  
الإدارة الضريبية تلك الامتيازات  
والسلطات عدم المساواة بين الطرف  
المكلف بدفع الضريبة وبينها ، وذلك  
على اعتبار ان الإدارة الضريبية تمثل

نشاط المكلف التجارية وذلك بسبب  
خشية المكلف من خضوع هذه  
الانشطة التجارية لأنواع متعددة من  
الضرائب ، وهذا ما يؤثر سلباً على  
امكانية المكلف المالية ، كما ان نشوء  
المنازعة الضريبية بين الإدارة  
والمكلف قد تنشأ نتيجة للوعي  
الضريبي والقانوني لدى المكلفين  
بفرض الضريبة<sup>(١١)</sup> .

## الفرع الثاني

### اطراف المنازعة الضريبية

من المسلم به ان المنازعة تقوم  
على عنصرين اساسيين هما العنصر  
الشخصي الذي يمثل اطراف المنازعة  
، والاخر موضوعي يشمل المحل  
والسبب ، والمنازعة الضريبية لا  
تختلف عن غيرها من منازعات رغم  
كونها منازعة ادارية يغلب عليها الطابع  
الموضوعي على اعتبارها ليست  
خصومة عينية خالصة واساسها  
اختصاص قرار فرض الضريبة في ذاته  
لمراقبة مشروعيته كدعوى الالغاء التي  
تنشأ بسبب تجاوز السلطة ،  
والخصومة الضريبية تقوم بين طرفين  
محددتين احدهما الطرف الدائن



الدولة من ناحية و تهدف الى تحقيق المصلحة العامة من ناحية اخرى ، عليه نجد ان المشرع الضريبي قرر لصالح الإدارة الضريبية سلطات وامتيازات خاصة سواء كان من ناحية فرض الضريبة ، او من ناحية جباية الضريبة<sup>(١٤)</sup> ، فالإدارة الضريبية هي غالباً ما تكون الطرف المدعى عليه ، لان المكلف هو من يطعن بقرارات الإدارة في فرض الضريبة .

ثانياً : الطرف المدين (المكلف بدفع الضريبة )

تفرض الضريبة من قبل الإدارة المالية على المكلف بدفع الضريبة ويحدد المكلف بدفع الضريبة بموجب القانون ، ويسمى المكلف بالممول وهو المكلف بدفع الضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً (فرداً) او شخصاً معنوياً (شركات ومنشآت مختلفة ) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب على الممول دفع الضريبة الى السلطات الادارية ، وتفرض الضريبة على الممول نتيجة قيامه بنشاط محدد يحقق ارباحاً ناتجة عن عمله او ناتجة

عن فوائد متحصلة من رؤوس امواله ، ويقرر القانون للمكلف حقوقاً وضمانات مقابل سلطات الإدارة الضريبية ولحمايته من تعسفها<sup>(١٥)</sup> ، وللمكلف بدفع الضريبة الحق في الاعتراض على قرار الإدارة بفرض الضريبة ، كما له الحق في اللجوء الى القضاء في حالة عدم حصوله على حقه بالطرق الادارية<sup>(١٦)</sup> .

اما الاثبات في المنازعة الضريبية فانه غالباً ما يقع على عاتق المكلف بدفع الضريبة وذلك عند اعتراضه على قرارات الإدارة المالية ، ولكن في الوقت ذاته يمكن ان يقع عبئ الاثبات على عاتق الإدارة الضريبية وتبرير ذلك ان الإدارة ايضاً طرفاً في المنازعة الضريبية مع ما تملكه من ادلة اثبات.

فالمنازعة الضريبية تقوم بسبب التفاوت بين طرفين ، الإدارة الضريبية وهي الطرف الاقوى في المنازعة الضريبية كونها تتمتع بامتيازات لا يملكها المكلف من ناحية ، ومن ناحية اخرى تملك من المستندات والدلائل ما تستطيع بواسطتها ان تدين به المكلف ، اما الطرف الاخر الفرد



فهو غالباً ما يكون بمركز اضعف من الإدارة ، ويخشى اجراءاتها ، الامر الذي يترتب عليه نشوء حالة من عدم التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة (١٧) .

### المطلب الثاني

#### التكييف القانوني واسباب المنازعات الضريبية

ستتطرق في هذا المطلب الى التكييف القانوني للمنازعة الضريبية ومن ثم اسباب المنازعات الضريبية من خلال ما يأتي :

#### الفرع الاول

##### التكييف القانوني للمنازعات الضريبية

لقد ثار خلافًا بين فقهاء القانون الضريبي بشأن التكييف القانوني للمنازعة الضريبية من حيث كونها منازعة ادارية او كونها منازعة غير ادارية ام ذات طبيعة مستقلة وستتطرق الى هذه الآراء كالآتي :

الاتجاه الاول: المنازعات الضريبية منازعات غير ادارية

يذهب جانب من الفقه الى القول بان المنازعات الضريبية منازعات غير ادارية ، ويستندون في ذلك الى اعتبار ان الإدارة الضريبية لا تعتبر سلطة

يتفق الفقهاء على ان المنازعات الضريبية هي منازعات ادارية ، وذلك على اعتبار ان تحديد دين الضريبة في ذمة المكلف لا يتأتى الا بعد اتمام الاجراءات الادارية التي تهدف الى حصر وعاء الضريبة وتحديد المكلفين بدفع الضريبة ، ووفقاً لهذا الرأي فان المنازعات الضريبية تعد ادارية حتى لو عهد المشرع الفصل فيها الى القضاء العادي ، وان المنازعات المتعلقة بها تثير مسائل متعلقة بالقانون العام ، عليه ينعقد الاختصاص بالفصل فيها لمحاكم القضاء الاداري ، وان الطابع



الاداري للمنازعة الضريبية يعود الى انها تتناول علاقة الممول بالإدارة الضريبية حيث تباشر اختصاصها وسلطتها بهدف تحقيق المصلحة العامة ، وان اختصاص القضاء الاداري بالفصل في المنازعات الضريبية اختصاصاً مطلقاً وشاملاً مالم يقرر المشرع أي استثناء بنص صريح في القانون ، ودين الضريبة يعتبر من الديون العامة لأنها تعد من امتيازات السلطة العامة<sup>(١٩)</sup> .

عليه فان الطبيعة الادارية للمنازعات الضريبية وفقاً لهذا الرأي امر لا خلاف فيه ، الا ان الامر يختلف من حيث تحديد النظام القانوني الذي ينطوي تحته هذا النوع من المنازعات وذلك بحكم تعددها وتنوعها حيث تختلف حسب طبيعة المنازعة بين نوعين من الدعاوى وهما دعوى الالغاء ودعوى القضاء الشامل .

#### ثانياً : القضاء الشامل

وان اهم ما يميز دعوى القضاء الشامل هو اتساع سلطات القاضي لإلغاء القرار الذي تفرضه الإدارة الضريبية كونه غير مشروع وتعديله بإحلال اخر محله وذلك بتعديل مبلغ الضريبة وتخفيضها الى القدر المعقول او بإعطاء امر الى الإدارة الضريبية بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الطاعن وذلك بعد الغائه<sup>(٢١)</sup> .

#### اولاً: دعوى الالغاء

تعد دعوى الالغاء من افضل انواع الرقابة الادارية واكثرها ضماناً لحقوق المكلفين ، وتعد دعوى الالغاء دعوى عينية تقام ضد القرار



ويرى جانب من الفقه ان الضروري ان تنظر المنازعات من قبل القضاء ضريبي متخصص ، ونحن بدورنا نؤيد هذا الرأي بضرورة انشاء قضاء متخصص للنظر في المنازعات الضريبية (٢٣).

### الفرع الثاني

#### اسباب المنازعات الضريبية

سبق ان بينا ان المنازعات الضريبية تكون بين طرفين الإدارة الضريبية من جهة والمكلف بدفع الضريبة من جهة اخرى ، وان المنازعات الضريبية تنشأ لأسباب عديدة منها ما يتعلق بالإدارة الضريبية نفسها ومن هذه الاسباب الفساد الإداري والمالي الذي له الاثر الكبير على ثقة المتعاملين مع الإدارة ، ومن الاسباب ما يتعلق بالمكلف نفسه ، وقد تكون الاسباب متعلقة بالقانون الضريبي بحد ذاته .

عليه سنبين اهم اسباب المنازعة الضريبية من خلال ما يأتي :  
اولاً: اسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بأطراف المنازعة الضريبية.

ويرى جانب من الفقه ان المنازعات الضريبية هي منازعات ادارية وذلك للأسباب الاتية :  
تعد المنازعات الضريبية منازعات ادارية وذلك لكون الإدارة الضريبية طرفاً بالمنازعة فهي احد السلطات الادارية التي تتمتع بمركز قانوني قوي .

ان المنازعات الضريبية تدور حول القرارات الادارية التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تهدف الى تحصيل دين الضريبة وجبايتها .

ان المنازعات الضريبية تعد منازعات ادارية حتى لو عهد المشرع الفصل فيها الى المحاكم العادية ، لأنه قد يكون غرض المشرع من ذلك هو الاستفادة من خبرة القضاء العادي التي اكتسبها اثناء نظره للمنازعة الضريبية ، وليس كونها منازعة عادية يختص بها القضاء العادي (٢٢) .

الاتجاه الثالث : واصحاب هذا الاتجاه يرون ان المنازعات الضريبية هي منازعات ذات طبيعة خاصة ، ويستندون في ذلك الى ذاتية القانون الضريبي ، وبناءً على ذلك فانه من



ان اسباب المنازعة الضريبية اما ان تكون متعلقة بالإدارة الضريبية او متعلقة بالمكلف وكالاتي :

#### ١. الاسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

بما ان الإدارة الضريبية هي الجهة المفوضة قانوناً بفرض الضريبة وجبايتها والاعفاء منها ، ويجب ان تمارس اختصاصاتها وفقاً للقانون ، وهي بممارستها لاختصاصها قد يقع خلاف مع المكلف بدفع الضريبة ، فقد يرى الاخير ان الإدارة تعسفت في مباشرة اختصاصها ، او قد لحقه ضرر جراء ممارسة بعض الموظفين الفساد في ممارستهم اختصاصهم والذي من شأنه ان يؤثر على ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية<sup>(٢٤)</sup> .

#### ٢. الاسباب المتعلقة بالمكلف

اما بالنسبة الى الاسباب المتعلقة بالمكلف ، هي لمخالفة المكلف القوانين الضريبية بامتناعه عن تسديد الضريبة المفروضة عليه ، فهنا تنشأ المنازعة الضريبية بينه وبين الإدارة الضريبية ، وكذلك تنشأ المنازعة الضريبية بشعور المكلف انه قد لحقه غبن جراء قرارات الإدارة الضريبية الامر الذي يدفع المكلف الى الطعن بقرارات الإدارة الضريبية وتنشأ الخصومة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية<sup>(٢٦)</sup> .

وان اصدار الإدارة الضريبية تعليمات تفسيرية لها قوة القانون يعد احد اسباب نشوء المنازعات الضريبية لان اصدار مثل هذه التعليمات تدفع المكلف الى مقاومتها ، عليه لابد من وضع حد لتقليل المنازعات الضريبية وخصوصاً من جانب الإدارة الضريبية بمنع تعسف الإدارة في فرض الضرائب من ناحية وضرورة التزام الإدارة



ثانياً: اسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالقانون الضريبي نفسه من اهم قواعد التي يركز عليها في فرض الضريبة هي قاعدة (اليقين بفرض الضريبة) والتي تقتضي وضوح التشريعات الضريبية الى الحد الذي

يزيل كل غموض او تعارض او نقص بها<sup>(٢٧)</sup>، عليه فان الغموض في التشريعات الضريبية هي احد اسباب المنازعات الضريبية، وذلك لان الغموض يؤدي الى اللبس وعدم معرفة ارادة المشرع الحقيقية، مما يدفع الإدارة الضريبية الى تفسير التشريعات الغامضة وقد يكون التفسير يتعارض مع ارادة المشرع وكذلك مع مصلحة المكلف.

كما ان الغموض في التشريعات الضريبية يساهم بشكل كبير على عدم مبادرة المكلف للامثال الطوعي لمتطلبات القانون الضريبي، وكذلك له الاثر الكبير على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة، وذلك بسبب الاثار التي تترتب على عدم الالتزام الضريبي والصعوبة الناجمة في تحديد الايرادات الضريبية المتوقع





فمنازعة الوعاء الضريبي يقصد به المال الذي تفرض عليه الضريبة ، وكذلك المادة الخاضعة للضريبة او المحل الذي يتحمل الضريبة ويعرف بانه الشئ الذي يفرض عليه الضريبة ، اما منازعة التحصيل الضريبي فهي تلك المنازعة التي تثور عندما يفرض على المكلف بالضريبة التحصيل الجبري التي تقوم بها الإدارة الضريبية او في حالة رؤية المكلف وجود تعسف بحقه من جانب الإدارة الضريبية عند ممارستها التحصيل الضريبي ، أي ان منازعات التحصيل الضريبي لا تتعلق في العناصر الواقعية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية ، وانما تتعلق في مجموعة الاجراءات التي تتخذها الإدارة في سبيل الحصول على حقوقها من المكلفين بدفع الضريبة ، وهذه الاجراءات لا تبدأ من قبل بدء موعد الاستحقاق ، عليه فان أي اجراء يتخذ من قبل الإدارة الضريبية تجاه المكلف قبل موعد استحقاق الضريبة يعد باطلاً<sup>(٣٢)</sup>.

وامكانية تعديلها وفقاً للتطورات والمستجدات المستقبلية<sup>(٣٠)</sup> .

ومن اهم اسباب المنازعات الضريبية المتعلقة او المنبثقة عن التشريعات الضريبية هي مخالفتها للمبادئ الدستورية او خروجها على القواعد الدستورية في القوانين الضريبية<sup>(٣١)</sup> .

وعوداً على ذي بدء هناك مجموعة من الاسباب التي تؤدي الى نشوء المنازعات الضريبية ، منها ما يتعلق بالمكلف نفسه ، ومنها ما يتعلق بالتشريعات الضريبية المعتمدة في الدولة .

وبعد ان بينا اهم اسباب المنازعات الضريبية يجدر بنا ان نبين ان المنازعات الضريبية على عدة انواع فهي اما ان تكون منازعات تنشأ في مرحلة تحديد وعاء الضريبة ، او منازعات تنشأ في مرحلة تحصيل الضريبة وذلك بنقل قيمتها من ذمة المكلف الى خزينة الدولة .

عليه فان المنازعات الضريبية اما ان تكون منازعة الوعاء الضريبي او ان تكون منازعة التحصيل الضريبي ،



## المبحث الثاني

### الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في العراق

يتكون النظام الضريبي في العراق من الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة ، وقد حدد المشرع الضريبي الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية سواء المباشرة منها او غير المباشرة ، عليه ستتعرف على الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية من خلال ما يأتي :

#### المطلب الاول

### الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في الضرائب المباشرة

تتكون الضرائب المباشرة في العراق من ثلاث انواع من الضرائب وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات ، ونظم كل منها قانون خاص به عليه سنيين من خلال دراستنا هذه الجهات المختصة في النظر في المنازعات الضريبية في كل منها بشكل منفصل :

## الفرع الاول

### الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في ضريبة الدخل

تعد ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة في العراق والتي تفرض في العراق حالياً بموجب القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ ، ولقد اختلف الفقهاء في تحديد مفهوم ضريبة الدخل واختلفت التشريعات الضريبية فيها و لم تعطي تعريفاً محدداً لضريبة الدخل بل ان اغلب الدول لجأت الى التفاضلي من وضع تعريف جامع مانع للدخل وانما اکتفت بالإشارة الى مكونات الوعاء الضريبي<sup>(٣٣)</sup> ، اما بالنسبة الى المشرع العراقي فقد عرف الدخل بانه الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون<sup>(٣٤)</sup> .

وبذلك فضريبة الدخل وفقاً للقانون العراقي بانه الايراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من الايرادات الصافية<sup>(٣٥)</sup> .

وان الجهة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في ضريبة الدخل قد حددها قانون ضريبة الدخل رقم



- ١٣ لسنة ١٩٨٣ وهي تكون على ثلاث مراحل وستتطرق اليها من خلال ما يأتي :
- المرحلة الاولى: الاعتراض امام اللجنة المالية
- لقد نص قانون ضريبة الدخل على انه (للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرون يوماً من تاريخ تبليغه مبنياً اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات اعتراضه) (٣٦) .
- الامر الذي يعني ان قانون ضريبة الدخل قد نص على حق المكلف بدفع الضريبة الاعتراض من قرار اللجنة المالية ولكنه اوجب توفر عدة شروط يتوجب توافرها لكي يحق للمكلف ان يعترض على قرار اللجنة المالية ومن اهم هذه الشروط هي :
- (١) يجب ان يكون الاعتراض من قبل المكلف على القرار النهائي
- الصادر من السلطة المالية ، لان الاعتراض لا يكون على قرار التقدير الاحتياطي الا بعد ان يصبح نهائياً (٣٧) .
- (٢) ان الاعتراض لا يكون الا بعد فرض الضريبة لكن يمكن ان يكون على قرار تقدير الدخل وعلى قرار فرض الضريبة (٣٨) .
- (٣) ان الاعتراض على قرار التقدير بعد الموافقة على التسوية الصلحية غير جائز .
- (٤) ان يقع الاعتراض بعد التبليغ بالقرار الصادر من الدائرة المالية .
- (٥) كذلك يشترط في الاعتراض ان يكون خطياً .
- (٦) يجب ان يقع الاعتراض خلال المدة القانونية التي حددها القانون ، فقد اشترط المشرع العراقي ان يقدم الاعتراض خلال مدة (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار .
- (٧) يجب تضمين الاعتراض الاسباب الموجبة للاعتراض وكذلك التعديل المطلوب اجراءه .



٨) كما يتوجب على المعترض دفع الضريبة المقدرة او الاقساط المستحقة.

وكذلك الحال عند عدم قيام المعترض بدفع الضريبة او الاقساط المستحقة منها خلال المدة المحددة للاعتراض في هذه الحالة تمتنع السلطة المالية عن النظر في الاعتراض ويترتب عليه رد الاعتراض بعد انتهاء المدة القانونية التي يجب خلالها دفع الضريبة ليصبح بذلك التقدير قطعياً<sup>(٤٠)</sup>.

وقد يقدم المكلف الاعتراض بعد فوات المدة القانونية المحددة للاعتراض، ولم يقدم اسباب مقنعة ولم تقتنع السلطة المالية بها ولم توافق على تمديد المدة في هذه الحالة تقوم برد الاعتراض .  
قبول الاعتراض:

اذا تضحح للسلطة المالية ان الاعتراض قد استوفى جميع شروط صحته وان المكلف قد دفع الضريبة او الاقساط المستحقة منها المدة المقررة للاعتراض في هذه الحالة يقوم الموظف المختص بمناقشة المعترض في اعتراضه واذا لم يتمكن المكلف او

اما بالنسبة الى السلطة المختصة بنظر الاعتراض في قانون ضريبة الدخل هي السلطة المالية التي اصدرت القرار المعترض عليه والتي ابلغته به او أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب ، الا ان النظر في الاعتراض يكون من مهمة السلطة المالية التي اصدرت القرار ، وان اعطاء المكلف الحق في الاعتراض امام الجهة التي اصدرت القرار ام امام احد الدوائر الضريبية هو لغرض التسهيل على المكلفين وخصوصاً اذا كانوا مقيمين في اماكن بعيدة عن الدائرة التي اصدرت القرار ، وكذلك لكي لا يفوت الموعد المحدد لتقديم الاعتراض<sup>(٣٩)</sup> .

وان نتيجة الاعتراض الذي يتقدم بها المعترض هي كالآتي :  
رد الاعتراض:

اذا تبين للسلطة المالية ان المعترض لم يقيم ببيان الاسباب التي دفعته للاعتراض وقرار السلطة المالية



المعتزض اقناع السلطة المالية بصحة ادعائه كأن يعجز عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات الكافية لدعم اعتراضه في هذه الحالة تقوم السلطة المالية برد اعتراضه لكن يجب ان تبين وتبرر اسباب ردها الاعراض وهنا يكون من حق المعتزض ان يقوم باستئناف قرار اللجنة المالية اما لجان الاستئناف لان قرار اللجنة المالية برد الاعتراض لا يجعل من القرار قطعياً<sup>(٤١)</sup>.

والا اعتراضات التي يقدمها المكلفين الذين يفضلون تقديمها امام لجنة التدقيق الخاصة بدلاً من لجنة التدقيق العامة ، لكنهم ملزمون بدفع رسم معين عند رفع اعتراضهم . وما يجب ملاحظته ان قرارات لجان التدقيق العامة والخاصة تكون قطعية في كل ما يتعلق بمقدار التقدير والدخل الخضع للضريبة واي مسألة اخرى ذات صلة بها<sup>(٤٢)</sup>.

وان القرارات التي سبق الاعتراض عليها هي تلك القرارات التي يجوز استئنافها امام لجان الاستئناف ، اما بالنسبة الى قرارات السلطة المالية التي فاتت مدة الاعتراض فيها تكون قطعية غير قابلة للاستئناف ، ويشترط في تقديم الاستئناف ان يكون تحريماً ، وان يتم الاستئناف بعد رفض الاعتراض وان يقدم خلال المدة القانونية ، وكذلك يشترط ان يدفع المكلف الضريبة او الاقساط المستحقة منها . اما بالنسبة الى القرار الاستئنافي فيكون اما برد الاستئناف وتأييد التقدير المستأنف او زيادته ، وقد تقرر لجنة الاستئناف

المرحلة الثانية : الاعتراض امام لجان الاستئناف ، وتتألف هذه اللجنة من لجتين هما :

لجنة التدقيق العامة وتتكون من عضوين تتولى السلطة المالية تعيينهما وعضوين اخرين تختارهما السلطة المالية من قوائم الترشيح التي تقوم غرفة التجارة بتقديمها ، وتختص هذه اللجنة بالنظر في الاعتراضات التي يرفعها الاشخاص المقيمين داخل حدود المحافظة .

لجنة التدقيق الخاصة وتتألف من ثلاث اعضاء من كبار الموظفين في وزارة المالية وتختص بالنظر في



ان يقوم المكلف بدفع الرسم التمييزي (٤٤).

وقد اسند المشرع الضريبي العراقي صلاحية النظر في الطعون التمييزية في القرارات الصادرة من لجان الاستئناف الى الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب والتي تشكل في مقر الهيئة العامة للضرائب وتكون برئاسة احد قضاة محكمة التمييز وعضوية اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية وعضو من اتحاد الصناعات العراقي وعضو من اتحاد غرفة التجارة العراقية ويتم تعيينهم من قبل وزارة المالية (٤٥).

والقرار الذي يصدر من الهيئة التمييزية يكون اما بالغاء القرار المميز وذلك عند مخالفة قواعد الاختصاص وذلك في حالة صدور قرار لجنة الاستئناف خلافاً لقواعد الاختصاص الوظيفي او المكاني، او تصدر الهيئة التمييزية قرارها باعتبار القرار المميز قد صدر خلافاً لقواعد الاجراءات الواجب اتباعها في اصدار القرار الاستئنافي، وقد يصدر القرار من

تخفيض التقدير المستأنف، واخيراً قد يصدر القرار بتأييد الاستئناف والغاء التقدير المستأنف (٤٣).

المرحلة الثالثة: تمييز القرار الاستئنافي

يعد التمييز اخر طريق للطعن، حيث يتم بموجبه تمييز القرارات الصادرة من لجان الاستئناف،، وان القرارات الصادرة من السلطة المالية الخاصة بالتقدير وفرض الضريبة لا يمكن تمييزها مباشرة قبل استئنافها وصدور القرار الاستئنافي فيها، كما ان المشرع العراقي لم يجعل جميع قرارات الاستئناف قابلة للطعن فيها امام الهيئة التمييزية وانما خص منها القرارات التي يزيد مبلغ الضريبة فيها عن عشرة الاف دينار، ويحق لكل مكلف الطعن تمييزاً امام الهيئة التمييزية، ويشترط لقبول التمييز ان تتوفر فيه عدة شروط منها ان يكون طلب التمييز تحريراً، وان يكون مبلغ الضريبة كما سبق ان بينا اكثر من عشرة الاف دينار، وان يقدم خلال المدة القانونية المحددة واخيراً اشترط القانون لقبول تمييز القرار الاستئنافي



الهيئة التمييزية برد التمييز وتأيد القرار المميز او تعديل القرار المميز<sup>(٤٦)</sup>.  
باتفاق الآراء او بالأكثرية .

اما اختصاصات ديوان ضريبة العقار لقد وسع المشرع بموجب التعديل الاخير لقانون ضريبة العقار من اختصاص ديوان ضريبة العقار بعد ما كان مختص بالنظر بتطبيق القانون واصوله في حين كانت قرارات لجان التدقيق قطعية بشأن المسائل المتعلقة بالاعتراض على التقدير ، اما بعد التعديل فان الطعن لم يعد مقصوراً على القرارات الصادرة من لجان التدقيق بل امتد الى الاجراءات المقررة من السلطة المالية والتي تتعلق بتطبيق احكام هذا القانون وذلك في امد (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار .<sup>(٤٩)</sup>

ولديوان ضريبة العقار الغاء القرار او تأييده او تعديله ، ويتبع في اثبات ذلك كافة الطرق من الكشف على العقار واستدعاء المكلف وممثل السلطة المالية ويكون قرارها قطعياً .

مما تقدم تم تبيان الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في الضرائب المباشرة و الجهة

## الفرع الثاني

### الجهات المختصة بالنظر في المنازعات

#### الضريبية في ضريبة العقار

ويقصد بضريبة العقار بانها تلك الضريبة التي تفرض على ايراد المكلف الاجمالي والمتأتية من ايجار عقاراته المبنية<sup>(٤٧)</sup> .

وقد حدد المشرع الضريبي بيان الجهة المختصة بنظر الخصومات الناشئة عن فرض ضريبة العقار ، وهذه الجهة هي ديوان ضريبة العقار ، وقد جرى تعديل على قانون ضريبة العقار وتم بموجبه تعديل الاحكام الخاصة بديوان ضريبة العقار ولاسيما من حيث التشكل والاختصاص<sup>(٤٨)</sup> حيث اكد المشرع على تأليف ديوان ضريبة العقار برئاسة قاض من الصنف الاول ويتم ترشيحه من قبل وزير العدل وعضوين احدهما مدني والاخر معماري ان يكونا في الدرجة الثانية ضمن السلم الوظيفي وموظف مالي لا تقل درجته عن درجة مدير ويعين اعضاء احتياط ليحلوا محل الاعضاء



بموجبه بانه لمن يعتقد باجحاف حق من حقوقه من اجراء صادر بموجب هذا القانون من قبل موظف الكمارك ان يعترض على ذلك القرار امام المدير العام وذلك في غصون (٣) اشهر وللمدير العام ان يقرر ما يراه مناسباً.

ويجوز الطعن في القرار الصادر من المدير العام امام محكمة التمييز اذا تعلق القرار بشأن جريمة من الجرائم التي نص عليها القانون ، اما اذا تعلق الامر بفرض ضريبة او رسم فانه يتم الطعن فيه امام وزير المالية ويكون قراره نهائياً<sup>(٥١)</sup> .

وبعد الغاء قانون الكمارك رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١ حل محله القانون رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ ، وبعد احتلال العراق سنة ٢٠٠٣ تم استحداث ضريبة اعمار العراق بموجب امر سلطة الائتلاف رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ والتي فرضت على السلع الواردة اليه بنسبة ٥٪ على اجمالي الاستيرادات ولمدة سنتين وتم تعليق العمل بالرسم الكمركي ، أي ان العمل بضريبة اعمار العراق يكون لمدة سنتين وبعدها يعاد

المختصة بالنظر في ضريتي الدخل والعقار اما الجهة المختصة بالنظر في ضريبة العرصات باعتبارها ايضاً من الضرائب المباشرة ، فتسري عليها ما يسري على ضريبة العقار<sup>(٥٠)</sup> ، لان قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ قد احوال الى قانون ضريبة العقار (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ كل ما يتعلق بتطبيق احكام هذا القانون من جباية واعتراض وتدقيق وجميع الامور الاخرى .

### المطلب الثاني

#### الجهات القضائية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في الضرائب الغير مباشرة

وسنأخذ من ضريبة الكمارك نموذجاً للضرائب الغير مباشرة من حيث السلطة المختصة في حسم المنازعات الضريبية ، والضرائب الكمركية هي تلك الضرائب التي تفرض على البضائع التي تدخل الى العراق او تخرج منه الا ما استثني بقانون .

وان اول قانون فرضت بموجبه قانون ضريبة الكمارك هو قانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١ الذي قضى





بحكام قانون الكمارك الا انه لم يعد العمل به وكان من الضروري توحيد الإدارة الكمركية لإصدار قانون جديد للتعرفة الكمركية<sup>(٥٢)</sup> ، وبعد موافقة وزارة العدل ومجلس الوزراء تم

وان المشرع الضريبي العراقي اعتبر القرارات الصادرة من الهيئة الاعتراضية باتة ، ولم يجز الطعن في قراراتها امام أي جهة اخرى<sup>(٥٤)</sup> .

هذا من جانب من جانب اخر نجد المشرع العراقي قد نص على تشكيل محكمة كمركية تتكون من قاضيين متفرغين لا يقل صنفهما عن الصنف الثاني يختارهما وزير العدل وعضوية موظف من الهيئة العامة للكمارك ويشترط ان يكون حائزاً على شهادة البكالوريوس في القانون وان لا تقل درجته عن الدرجة الثالثة ويختاره وزير العدل باقتراح من المدير العام<sup>(٥٥)</sup> .

وتختص المحكمة بالاختصاصات الآتية :

(١) من اهم اختصاصات المحكمة هو الفصل في الدعاوى المتعلقة بجرائم التهريب .

وزارة العدل ومجلس الوزراء تم تشريع قانون التعرفة الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ الذي الغى قانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ وامر سلطة الائتلاف رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ ، الذي تم تأجيل العمل به الى عام ٢٠١١ ومن ثم الى ٢٠١٢\٦\٣٠ وقررت الحكومة تطبيقه في شهر كانون الثاني من سنة ٢٠١٤ .

والذي نص على تشكيل هيئة او اكثر اطلق عليها الهيئة الاعتراضية في الدائرة الكمركية وقد نص المشرع على تشكيل هذه الهيئة واختصاصها حيث تتألف هذه الهيئة من قاض من الصنف الثالث يرشحه وزير العدل وعضوين احدهما ممثل عن الاتحاد العام للغرف الصناعية والتجارية ويرشحه وزير العدل<sup>(٥٣)</sup> .

وتختص هذه الهيئة بالنظر في اعتراضات المكلف ضد قرارات الدائرة الكمركية متى ما اعتقد المكلف



٢) تختص بالنظر في ماترفعه الدائرة الكمركية من دعاوى من اجل التحصيل للرسوم والضرائب الكمركية والتكاليف الاخرى .

وعدد من الاعضاء يمثلون الإدارة الضريبة وبعضهم يمثلون المكلفين والتي اصطلح على تسميتها ب(لجان الطعن الضريبي) .

### المطلب الثالث

#### التكييف القانوني لقرارات اللجان الضريبية

#### الخاصة في العراق

سبق ان بينا انه يتم الاعتراض على القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية امام الإدارة نفسها في بادئ الامر ومن ثم يتم الاعتراض عليها استثناءً وتميزاً امام لجان خاصة .

وان كان الاصل حسب ما ورد في النصوص التشريعية ان الولاية العامة بنظر جميع الدعاوى هو للقضاء العادي الا ما استثنى بنص خاص<sup>(٥٦)</sup>، كما ان العراق قد اصبح من الدول ذات النظام القضائي المزدوج الذي يقوم على اساس وجود قضاء اداري متخصص وذلك بموجب القانون المرقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ الذي يعد التعديل الثاني لقانون مجلس شوري الدولي رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ وبناءً على ذلك اصبحت محكمة القضاء الاداري في النظر في صحة القرارات

٣) كذلك النظر في الاعتراضات على القرارات التبريم والتحصيل .

وان القرارات الصادرة من المحاكم الكمركية يجوز الطعن به امام الهيئة التمييزية التي تشكل بقرار من وزير العدل برئاسة قاضي من محكمة التمييز وعضوية اثنين يختارهما وزير المالية من المدراء العاميين بشرط ان يكون مدير الهيئة العامة للكمارك من ضمنهم .

وجدير بالذكر ان اختصاص كل من المحكمة الكمركية والهيئة التمييزية هي ذات طبيعة كمركية وتتعلق بالدعاوى التي ترفع من قبل الإدارة الكمركية ضد المكلف ، ولكن يستثنى من ذلك اختصاصاتها بالنظر في قرارات تحصيل الضريبة .

ومما تقدم نجد ان المشرع العراقي يعهد في حسم منازعات الضرائب سواء كانت مباشرة او غير مباشرة الى لجان خاصة يترأسها قاض



، والتي اصدرت فيها المحكمة برد  
الدعاوى لعدم الاختصاص .  
وبعد ان تبين لنا ان الجهات  
المختصة بالنظر في المنازعات  
الضريبية هي لجان خاصة وتكون  
برئاسة قاض وعدد من الموظفين ،  
وقد اختلفت الآراء حول التكييف  
القانوني لتلك الجهات هل هي جهات  
بحتة ام هي جهات ادارية ذات  
اختصاص قضائي او جهات قضائية  
وهذا ما سنتطرق اليه من خلال ما يأتي .

### الفرع الاول

#### الطبيعة القضائية لقرارات الصادرة من اللجان الضريبية

يذهب فريق من الفقهاء<sup>(٥٩)</sup> الى  
القول الى ان اللجان الضريبية التي  
تختص بالنظر في المنازعات الضريبية  
في العراق هي جهات قضائية وذلك  
على اعتبار ان ديوان ضريبة العقار هو  
هيئة من هيئات القضاء الاداري ويلجأ  
اليها كل من الإدارة الضريبية  
والمكلف اذا تبين لهما ان القانون  
الضريبي لم يطبق بالصورة السليمة مما  
لحق بهما او بأحدهما ضرراً .

الادارية والاوامر التي تصدر من  
الموظفين والهيئات في دوائر الدولة  
والقطاع الاشتراكي مالم يعين مرجعاً  
للطعن فيها وبما ان المشرع الضريبي  
قد رسم طريقاً خاصاً للطعن بقرار  
تقدير الضريبة والطعن والاعتراض  
عليه استثنافاً وتمييزاً من قبل لجان  
خاصة ، لذا فان المشرع الضريبي قد  
ابعد القرارات الصادرة من الإدارة  
الضريبية من رقابة القضاء الاداري  
والدليل على ذلك نجد ان قانون  
ضريبة الدخل قد نص على عدم جواز  
سماع المحاكم أي دعوى تتعلق  
بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها<sup>(٥٧)</sup>  
ولذلك فان محكمة القضاء الاداري  
ترد الدعاوى المتعلقة بضريبة  
الدخل<sup>(٥٨)</sup> .

ومن قرارات محكمة القضاء  
الاداري بهذا الشأن قرارها المرقم  
(١٢) اداري اتميز ( في ١٣\١٥\١٩٩٨  
الذي قضى برد دعوى تتعلق بمنح احد  
المكلفين اعفاءً ، وكذلك قراراتها  
المرقمة (٢٨) اداري اتميز ( في  
١٨\١٦\١٩٩٨ وقرارها المرقم  
(٥٠) اداري اتميز ( في ٢١\١٠\١٩٩٦ )



وهناك رأياً آخر يعد ديوان ضريبة العقار نواة للقضاء الإداري العراقي وذلك على اعتبار ان ديوان ضريبة العقار قد وضع قواعد استندت عليها قراراته وكان يهدف الى عدالة الضريبة والتقدير التي تقوم به الإدارة الضريبية بعد ان كانت الإدارة الضريبية لا تسير على قواعد ثابتة مستبدة بقراراتها<sup>(٦٠)</sup>.

وفي اطار اخر نجد ان هناك فريق واسبغ فريق اخر هذه الصفة الى كل من اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية وذلك استناداً الى ان تشكيلها ينعقد برئاسة قاض وكذلك تتمتع باستقلال وظيفي عن الإدارة الضريبية.

واستناداً الى ان تشكيلها ينعقد برئاسة قاض وكذلك تتمتع باستقلال وظيفي عن الإدارة الضريبية. اعتبروها جهات قضائية مستقلة<sup>(٦١)</sup>.

## الفرع الثاني

### الطبيعة الادارية ذات الاختصاص القضائي للقرارات الصادرة من اللجان الضريبية

اما عن موقف القضاء ازاء هذا الرأي فلم نجد أي قرار ما يؤيد هذا الاتجاه ، باستثناء فتوى صدرت من مجلس الدولة العراقي سنة ١٩٩٠ التي ذهب الى اعتبار لجان الاستئناف المنصوص عليها في القوانين الضريبية هي هيئات قضائية وذات اختصاص قضائي لكن مع ذلك لينطبق عليها وصف المحاكم<sup>(٦٣)</sup>.

وفقاً لهذا الاتجاه الذي تبناه قلة من الفقهاء فقد اعتبروا ان اللجان الضريبة التي تختص بالنظر في المنازعات الضريبية هي جهات ادارية لكنها ذات اختصاص قضائي .

حيث ذهب البعض من الفقهاء الى القول الى ان لجان الاستئناف هي



## الفرع الثالث

## الطبيعة الادارية البحتة للقرارات الصادرة من اللجان الضريبية

انتقد بعض الفقهاء<sup>(٦٤)</sup> الاتجاه الذي يعد اللجان الضريبية ذات طبيعة قضائية ، بل ذهبوا الى ابعاد من ذلك حيث اعتبروا اللجان الضريبية هيئات ادارية بحتة .

وعد البعض الاخر لجان الاستئناف بانها ذات سلطة ادارية ، وان كان يترأسها قضاة ، فيبررون ذلك ان تعيينهم في هذه اللجان هو بسبب خبراتهم القانونية ، وكذلك الحال بالنسبة الى الموظفين الماليين ينشأ بسبب خبرتهم في الامور المالية ، اما بالنسبة الى ديوان ضريبة العقار فهي جهة ادارية تتمثل بهيئة من الموظفين عهد اليها المشرع مراقبة تطبيق القانون<sup>(٦٥)</sup> .

وذهب فريق اخر من الفقهاء الى اعتبار اللجان الاستئنافية والتمييزية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل هي جهات ادارية بحتة لان اعضاءها من الموظفين الاداريين .

اما بالنسبة الى موقف الفقه في العراق ، هنالك اراء تناولت طبيعة القرارات الصادرة من اللجان الادارية وتعد ذات اختصاص قضائي ، ومن هؤلاء الفقهاء الدكتور عدنان العزاوي الذي عد القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية قرارات قضائية ، وكذلك الدكتور ضامن العبيدي اعتبرها قرارات قضائية اما الدكتور عبد العال صكبان فقد عدّها ذات طبيعة ادارية .

ومما تقدم نجد ان القرارات الصادرة من اللجان الضريبية هي قرارات ادارية ذات طبيعة قضائية ، وان القوانين الضريبية قد منعت المحاكم من سماع أي دعوى تتعلق بالمسائل الضريبية ، ونجد ان ما ذهب اليه المشرع العراقي من منع المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية هو اتجاه متتقد وفي الوقت ذاته يخالف احكام دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ الذي نص على انه (التقاضي حق مصون ومكفول للجميع) وكذلك نص على انه (حق الدفاع مقدس ومكفول في جميع مراحل التحقيق والمحاكمة) ونص في المادة ١٠٠ منه على انه



يحظر النص في القانون على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن<sup>(٦٦)</sup>.  
الطعن<sup>(٦٦)</sup>.

وبالرجوع إلى التشريعات الضريبية نجد أنها نصت على منع المحاكم من النظر في أي من دعاوى الضريبة، وهذه التشريعات تعد غير

### أولاً: النتائج

١. يقصد بالمنازعات الضريبية بأنها المنازعات التي تقوم بين الدولة متمثلة بالسلطة المالية من خلال ما تصدره من قرارات إدارية بتكليف الفرد المكلف بدفع مبلغ الضريبة وبين المكلف بدفع الضريبة التي تحققت الضريبة بحقه.

٢. لقد ثار خلافًا بين فقهاء القانون الضريبي بشأن التكييف القانوني للمنازعة الضريبية من حيث كونها منازعة إدارية أو كونها منازعة غير إدارية أم ذات طبيعة مستقلة.

٣. إن المنازعات الضريبية تنشأ لأسباب عديدة منها ما يتعلق بالإدارة الضريبية نفسها ومن هذه الأسباب الفساد الإداري والمالي الذي له الأثر الكبير على ثقة المتعاملين مع الإدارة، ومن

دستورية لمخالفتها للدستور<sup>(٦٧)</sup>، لذا يتوجب على المشرع الضريبي إعادة النظر فيها بالشكل الذي يجعلها متطابقة مع الدستور، كما ينبغي عليه تبني موقف التشريعات المقارنة مثل النظام الضريبي الأردني والمصري وغيرها في إنشاء قضاء ضريبي متخصص للنظر في المنازعات الضريبية، وذلك لكونها تعد هي الجهات القضائية المختصة بالنظر في المنازعات من ناحية وكونها تعد أكثر حيادية في النظر في المنازعات الضريبية مقارنة باللجان الإدارية من ناحية أخرى.

### الخاتمة

بعد أن انتهينا من بحث موضوع (الجدلية الضريبية في حسم منازعات الضريبة بين الضرورة والملائمة)



- الاسباب ما يتعلق بالمكلف نفسه ،  
وقد تكون الاسباب متعلقة  
بالقانون الضريبي بحد ذاته .
- ٤ . ان الضرائب تتكون من ضرائب  
مباشرة وغير مباشرة ، والضرائب  
المباشرة هي ضريبة الدخل  
والعقار والعرضات ، ام الضرائب  
الغير مباشرة هي ضريبة الكمارك  
وضريبة المبيعات وغيرها .
- ٥ . بالرجوع الى التشريعات الضريبية  
في العراق نلاحظ انها اناطت مهمة  
حسم المنازعات الضريبية في  
العراق الى لجان متخصصة وهذه  
اللجان هي لجان ادارية ذات طبيعة  
قضائية .
- ١ . ان الاتجاه الذي تبناه المشرع  
الضريبي في حسم المنازعات  
الضريبية هو اتجاه متقد كما انه  
يكون غير عادلاً يحكم بين جهتين  
غير متساويتين في المركز القانوني  
الإدارة الضريبية من جهة  
والمكلف من جهة اخرى أي ان  
الإدارة الضريبية ستكون بوضع  
افضل من المكلف لان اناطت  
حسم المنازعات الضريبية الى
- ٢ . نؤيد الاتجاه الذي ذهب اليه  
المشرع الضريبي العراقي على  
وجوب اعتراض المكلف على  
قرار الإدارة المالية امام الجهة التي  
اصدرت القرار وذلك لأنه يتيح  
للإدارة الضريبية اعادة النظر في  
قراراتها ، ويجنب المكلف  
التكاليف المالية .
- ٣ . ومما لا خلاف عليه ان المنازعات  
الضريبية هي منازعات ادارية بحتة  
الا ان منح الإدارة نفسها سلطة  
النظر في المنازعات الضريبية كما  
فعل المشرع الضريبي العراقي  
الذي نص على اختصاص لجان  
الاستئناف وهيئة التمييز سلطة  
حسم المنازعات الضريبية يعد  
ذلك تحييزاً للإدارة لان الإدارة  
تحقق مصالحها على مصلحة  
المكلف .
- التوصيات**  
اما اهم التوصيات التي توصلنا  
اليها في بحثنا هي :



١. اعادة النظر في التشريعات الضريبية التي تمنع المحاكم من النظر في الدعاوى الضريبية وذلك لمخالفتها دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ الذي نص على منع تحصين أي قرار من الطعن .
٢. تطوير الإدارة الضريبية وتحسين فاعليتها ، بالشكل الذي يساعد على اداء مهامها بكفاءة ومرونة .
٣. لذا ندعوا المشرع الضريبي الى اعادة النظر في تحديد الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية كأن يمنحها الى مجلس الدولة باعتبارها الجهة المختصة بالمسائل الادارية ، او منح المحاكم العادية صلاحية النظر في المنازعات الضريبية ونجد من الافضل ان يعهد الى القضاء
٤. ندعوا المشرع الضريبي العراقي الى تبني الاتجاه الذي تبنته بعض الانظمة المقارنة مثل الاردن والمغرب والولايات المتحدة الامريكية وذلك بإنشاء قضاء ضريبي متخصص في النظر بالمنازعات الضريبية ، وفي حالة عدم الاخذ بتوصية انشاء القضاء الضريبي ، احالة جميع المنازعات الضريبية الى مجلس الدولي باعتبارها الجهة المتخصصة بالنظر في المسائل الادارية ولكن بعد التظلم امام الجهة الضريبية التي اصدرت القرار

### الهوامش

- (١) ينظر المادة (٢٨) اولاً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- (٢) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة سنة ١٩٩٠، ص ٧ .
- (٣) زكريا بيومي، المرجع السابق، ص ٨ .





- (٤) ابراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الادارية لتسوية المنازعات الضريبية، دار الجامعة، الاسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٩.
- (٥) ينظر المادة (١٢٨/أولاً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- (٦) ينظر المادة (٨٢) من دستور لبنان لسنة ١٩٢٦ .
- (٧) محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، قسم القانون، جامعة بيروت العربية، ٢٠١٥، ص ٤٣ .
- (٨) رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ٢، ٢٠٠٦، ص ٨١ .
- (٩) سعد عطية حمد موسى، التشريع الضريبي بين التنظيم والاحالة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣، الاصدار ١١، السنة ٢٠١٤ ص ٤٣٤ .
- (١٠) ينظر المادة (٦٧) من قانون الاثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ .
- (١١) محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المرجع السابق، ص ٤٤ .
- (١٢) ينظر المادة(١٢٨/أولاً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- (١٣) حسين خلاف، الاحكام العامة في فرض الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ١٩٣ .
- (١٤) جمال محمد معاطي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الاسكندرية، ٢٠١٧، ص ٩٧ .
- (١٥) د رابع رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١٠ . للمزيد ينظر خيرى عثمان، انهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة اسيوط، ٢٠١٢، ص ٣١ .
- (١٦) سهاد محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة الاقصادي والخليجي، العدد (١٩) السنة ٢٠١١، ص ١٦ .



- (١٧) شباطي صونية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن، ميرة، ٢٠١٣ - ٢٠١٤، ص ١٥ .
- (١٨) خيرى عثمان فريز، انهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، كلية الحقوق، جامعة اسويط، ٢٠١٢، ص ١١
- (١٩) د محمد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ١٩٩٨، ص ٣٠ .
- (٢٠) رمضان صديق محمد، انهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨ ص ١٨ .
- (٢١) د عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الاداري، دار النهضة العربية، ٢٠١٧، ص ٢١٧ .
- (٢٢) د محمد احمد الشويكي، المنازعة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٢٩ .
- (٢٣) غادة حياوي لازم، اليات حسم المنازعات الضريبية في اطار قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، ٢٠١٨، ص ١١ .
- (٢٤) محمد علي عوض، المنازعات الضريبية ووسائل حلها، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط ١، ٢٠١٢، ص ٨١ .
- (٢٥) خالد شعبان احمد، عبئ الاثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (٨) لعام ٢٠١١، رسالة ماجستير، في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠١٦، ص ٣٨ .
- (٢٦) غادة حياوي لازم، المرجع السابق، ص ١٢ .
- (٢٧) علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، كلية القانون، جامعة نزار، العراق، ٢٠١٢، ص ١٤ .
- (٢٨) محمد علي عوض، المرجع السابق، ص ٦٠ .
- (٢٩) شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط ١، ٢٠٠٤، ص ٣٧ .



- (٣٠) عادة حياوي لازم، المرجع السابق، ص ٤١ .
- (٣١) محمد ابراهيم القلموني، المنازعة الضريبية في اطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٩٨، ص ٧٢ .
- (٣٢) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج خضر، ٢٠١٢، ص ٢٠ .
- (٣٣) جمال طارق محمد، ظاهرة التهرب من ظريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٤٨، ٢٠١٦، ص ٣٨٢ .
- (٣٤) ينظر المواد ( ١ و ٢ ) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ .
- (٣٥) ويقصد بالايادات الصافية : الدخل الكلي للمكلف المتحقق للمكلف من ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما في ذلك التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف والقطع والفوائد والعمولة وكذلك الارباح الناجمة عن المتاجرة بالاسهم والسندات وبدلات ايجار الارضي الزراعية والرواتب ومافي حكمها .....
- (٣٦) ينظر المادة (١١٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ .
- (٣٧) ينظر خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠١٣، ص ٦٩ .
- (٣٨) د . احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضرية الدخل في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، كلية القانون، ١٩٩٧، ص ٤٤ .
- (٣٩) رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص ١٣٧ .
- (٤٠) احمد خلف حسن الدخيل، المرجع السابق، ص ٥٣ .
- (٤١) احمد خلف حسن الدخيل، المرجع السابق، ص ٥٣ .
- (٤٢) رائد ناجي احمد الجميلي، المرجع السابق، ص ١٣٨ .



- (٤٣) د صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الاقتصادية والفنية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٥٥٠ .
- (٤٤) ينظر المواد (٣٣ و ٣٥، ٤٠ و ٤٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ .
- (٤٥) ينظر الفقرة (٢) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ .
- (٤٦) احمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص ١٠٠ .
- (٤٧) ينظر المادة (١) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ .
- (٤٨) ينظر التعديل بموجب القانون رقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١، وقائع عراقية، ع (٣٨٩٠) في ٦ ٢٠٠١/١١/١٨١ .
- (٤٩) ينظر المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ
- (٥٠) ينظر المادة (٧) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ .
- (٥١) ينظر المواد (١٦٢ و ١٦٦) من قانون الكمارك رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١ الملغي .
- (٥٢) ضياء عبدالله عبود، التنظيم القانوني لمكافحة تهريب النفط ومشتقاته، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، المجلد الاول، العدد الثاني، ٢٠٠٩، ص ٤٦ .
- (٥٣) ينظر المادة (٧٤) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ .
- (٥٤) ينظر المادة (٧٥) رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ النافذ .
- (٥٥) رائد ناجي احمد، المرجع السابق، ص ١٥١ .
- (٥٦) ينظر المادة (٣) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ حيث نص على انه (تسري ولاية القضاء على جميع الاشخاص الطبيعية والمعنوية العامة والخاصة الام استثنى بنص خاص) وكذلك قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ حيث نص في المادة (٢٩) منه على انه ( تسري ولاية المحاكم على جميع الاشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة وتختص بالفصل في المنازعات والجرائم كافة الاماستثنى بنص خاص) .
- (٥٧) ينظر المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .



- (٥٨) بان صلاح عبد القادر، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مكتبة السيسبان، بغداد، ٢٠١٦، ص ١٢١ .
- (٥٩) ومن هؤلاء الفقهاء الفقه الضريبي المصري التي عد لجان الطعن الضريبي هيئات قضائية في العديد من احكامه منه قرارها المرقم (٩٢) في ١٩٤٨/١٢/٢٥ الذي اكد فيه ان لجان تقدير الضرائب هي جهات قضائية وهي هيئة من هيئات القضاء الاداري.
- (٦٠) هشام محمد صفوت، الضرائب على الدخل، مطبعة الحافظ، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٠١ .
- (٦١) عبدالله محمود امين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، لسنة ٢٠٠٠، ص ٢٠٠ .
- (٦٢) بان صلاح عبد القادر، المرجع السابق، ص ١٥٧ .
- (٦٣) ينظر فتوى مجلس الدولة رقم ٨٦ لسنة ١٩٩٠ المنشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩٠، ص ٧١ و ٧٢ .
- (٦٤) د حسين الخلاف، لجان التقدير في ضريبة الارياح التجارية والصناعية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، ١٩٨٩، ص ٣٣٥ .
- (٦٥) عبدالعال الصكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط١، بغداد، مطبعة العاني، ١٩٦٧، ص ٢٥٨ .
- (٦٦) ينظر المادة (١٩) ثالثاً ورابعاً) والمادة (١٠٠) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- (٦٧) د عامر عياش عبد و د احمد الدخيل، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة تكريت، السنة ٢٠١٦، المجلد (١٣)، العدد (٤٩)، ص ٢٣٤ .



### المصادر

١. ابراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الادارية لتسوية المنازعات الضريبية، دار الجامعة، الاسكندرية
٢. بان صلاح عبد القادر، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مكتبة السيسبان، بغداد، ٢٠١٦.
٣. جمال محمد معاطي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الاسكندرية، ٢٠١٧ .
٤. حسين خلاف، الاحكام العامة في فرض الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.
٥. خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠١٣.
٦. خيرى عثمان فريز، انهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، كلية الحقوق، جامعة اسبوت .
٧. د. رايح رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
٨. رمضان صديق محمد، انهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.
٩. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ٢، ٢٠٠٦ .
١٠. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة.
١١. شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط ١، ٢٠٠٤ .
١٢. د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الاقتصادية والفنية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.
١٣. د. عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الاداري، دار النهضة العربية، ٢٠١٧ .



١٤. عبدالعال الصكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط١، بغداد، مطبعة العاني، ١٩٦٧.
١٥. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، كلية القانون، جامعة ذقار، العراق، ٢٠١٢ .
١٦. محمد ابراهيم القلموني، المنازعة الضريبية في اطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٩٨.
١٧. د. محمد احمد الشوكي، المنازعة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
١٨. د. محمد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ١، ١٩٩٨.
١٩. محمد علي عوض، المنازعات الضريبية ووسائل حلها، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط١، ٢٠١٢.
٢٠. هشام محمد صفوت، الضرائب على الدخل، مطبعة الحافظ، بغداد، ١٩٨٩.

#### الاطاريح والرسائل :

١. احمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضرية الدخل في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، كلية القانون، ١٩٩٧.
٢. باطي صونية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن، ميرة، ٢٠١٣.
٣. خالد شعبان احمد، عبئ الاثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم (٨) لعام ٢٠١١، رسالة ماجستير، في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠١٦.
٤. خيرري عثمان، انتهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة اسبوط، ٢٠١٢.
٥. رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤.



٦. عبدالله محمود امين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، لسنة ٢٠٠٠ .
٧. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج خضر .
٨. غادة حياوي لازم، اليات حسم المنازعات الضريبية في اطار قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، ٢٠١٨ .
٩. محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، قسم القانون، جامعة بيروت العربية.

### البحوث المنشورة :

١. جمال طارق محمد، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٤٨، ٢٠١٦ .
٢. د. حسين الخلاف، لجان التقدير في ضريبة الارباح التجارية والصناعية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، ١٩٨٩ .
٣. سعد عطية حمد موسى، التشريع الضريبي بين التنظيم والاحالة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣، الاصدار ١١، السنة ٢٠١٤ .
٤. سهاد محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بحث منشور في مجلة الاقتصاد والخليجي، العدد (١٩) السنة ٢٠١١ .
٥. ضياء عبدالله عبود، التنظيم القانوني لمكافحة تهريب النفط ومشتقاته، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، المجلد الاول، العدد الثاني، ٢٠٠٩ <
٦. د. عامر عياش عبد ود احمد الدخيل، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة تكريت، السنة ٢٠١٦، المجلد (١٣)، العدد (٤٩).

### الداستير والقوانين :

١. دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
٢. دستور لبنان لسنة ١٩٢٦ الملغي .





٣. قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ
٤. قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ النافذ .
٥. قانون الاثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ .
٦. قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ النافذ .
٧. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ .
٨. قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ النافذ .