

## بسم الله الرحمن الرحيم

### المقدمة

تعد الضريبة إحدى أهم الأوراق المالية التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق وظائفها الأساسية، إذ تمثل مورداً رئيسياً لتمويل النفقات العامة، وضمان إستمرارية المرافق والخدمات العامة، فضلاً عن دورها المحوري في توجيه النشاط الإقتصادي وتحقيق التوازن الإجتماعي ولا يقتصر أثرها على كونها وسيلة لتحصيل الإيرادات، بل تمتد آثارها إلى مجمل مفاصل الإقتصاد الوطني من خلال تأثيرها في معدلات الإستثمار والإستقرار المالي.

وإنطلاقاً من الطبيعة الإلزامية للضريبة، وما يترتب على فرضها من أعباء مالية تمس ذمة المكلفين فقد أحاطها المشرع بجملة من الضمانات القانونية التي تكفل خضوعها لمبدأ المشروعية وتحقق التوازن بين مصلحة الخزينة العامة وحقوق الأفراد، ويأتي في مقدمة هذه الضمانات إتاحة حق الاعتراض والطعن في القرارات الضريبية الصادرة عن الإدارة المختصة بما يضمن خضوع هذه القرارات للرقابة القضائية ومنع التعسف أو الخطأ في تطبيق أحكام القانون، وفي هذا الإطار تمر المنازعة الضريبية بمرحلتين متعاقبتين، تبدأ بالمرحلة الإدارية، حيث يعرض النزاع على الجهة الإدارية المختصة للنظر في اعتراض المكلف، فإن لم تسفر هذه المرحلة عن إنصافه إنتقل النزاع إلى المرحلة القضائية أمام القضاء المختص وقد أرى هذا التسلسل في نظر المنازعات الضريبية إلى بروز قضاء إداري ضريبي متخصص يعني بالفصل في الخصومات الضريبية وفقاً لقواعد وإجراءات خاصة، تميّزه من غيره من فروع القضاء.

ويكتسب القضاء الضريبي أهمية بالغة لكونه الضمانة الأخيرة لحماية حقوق المكلفين وتحقيق العدالة الضريبية وتعزيز الثقة بين الدولة والمجتمع، بما ينعكس إيجاباً على الإلتزام الطوعي بأداء الضريبة ويسهم في دعم الإقتصاد الوطني وتحقيق التنمية المستدامة.

### أولاً/ أهمية موضوع البحث وسبب اختياره:

تتبع أهمية هذه الدراسة تتبع من تسليط الضوء على اختصاصات القضاء الإداري وطرق الطعن امامها واجراءات التقاضي ووسائل الاثبات المتاحة وسوف تقتصر هذه الدراسة على بحث اجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية امام القضاء الاداري، لذا إنّ نجاعة التسوية في المنازعة الضريبية من خلال آليات وإجراءات قانونية فعالة تسهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها المالية من خلال تقليص حجم المنازعات الضريبية وبالتالي زيادة النمو في معدلات التحصيل والأداء الضريبي. وهذه بحاجة بيان اختصاصات القضاء الإداري في العراق ودرجتها وطرق الطعن واجراءاته في القرارات الصادرة لتقدير الضريبة. وكذلك دراسة على بيان كل ما يتعلق بالاثبات و بالطعن الاداري والقضائي بقرار تقدير ضريبة الدخل حتى يتسنى للباحث الاطلاع عليها ضمن موضوع واحد. وتهدف هذه الدراسة إلى تحقيق عدد من الغايات أبرزها:

- بيان الأطار القانوني للمنازعات الضريبية وطبيعتها وأطرافها.
- توضيح الإجراءات الشكلية الواجبة على المكلفين إتباعها عند تقديم الإعتراض الاداري والطعن القضائي التي يجب أن يسلكها المكلفون لتقديم الاعتراض الإداري.
- الإلمام بالأحكام القانونية المنظمة لعمل وإجراءات تقاضي امام القضاء الاداري.
- بيان كل ما يتعلق بالاثبات و بالطعن الاداري والقضائي في المنازعات الضريبية.
- إبراز القضاء الاداري في العراق في تحقيق العدالة الضريبية وحماية الحقوق المالية للأفراد والدولة، وتحديد الاختصاص المتعلق بالضرائب.

### ثانياً/ إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية هذا البحث في مدى كفاية ووضوح القواعد الإجرائية والإثباتية المنظمة للمنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري في العراق، ولاسيما في ظل الطبيعة الخاصة للدعوى الضريبية التي تتسم بعدم تكافؤ طرفي العلاقة القانونية، حيث تتمتع الإدارة الضريبية بسلطات وإمكانيات قانونية تجعلها في مركز أقوى مقارنة بالمكلف.

وتزداد حدة الإشكالية بالنظر إلى أن القوانين الضريبية العراقية، رغم تنظيمها لأحكام موضوعية متعددة، لم تضع إطاراً إجرائياً مستقلاً وواضحاً للدعوى الضريبية، الأمر الذي أدى إلى إخضاعها في الغالب للقواعد العامة في قانون المرافعات العراقي رقم (٨٣) لسنة (١٩٦٩) المعدل أو لقانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة (١٩٧٩)، بما قد لا ينسجم في جميع الأحوال مع خصوصية المنازعة الضريبية ومتطلباتها الفنية و الإثباتية.

كما تبرز الإشكالية في مدى ملائمة وسائل الإثبات المقررة في التشريع الضريبي وسلطة القاضي الإداري على تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة وضمانات المكلف في ظل غياب نصوص صريحة تحدد إجراءات التقاضي الضريبي بصورة دقيقة. ومن ثم يسعى هذا البحث إلى الإجابة عن التساؤل حول مدى نجاح التشريعات العراقية في تنظيم الإجراءات للمنازعات الضريبية ودور القضاء الإداري في سد النقص التشريعي وتحقيق التوازن بين الإدارة والمكلف.

### ثالثاً/ منهجية البحث:

أعتمدت على الأسلوب التحليلي للنصوص التشريعية الخاصة بالقضاء الاداري في العراق و إقليم كوردستان، والمبادئ التي اعتمدها اللجان الإستئنافية والهيئات التمييزية ، لتوضيح موقف القانون والقضاء في العراق في تبنيها تحويل لجان الطعن الضريبي الإدارية صلاحية النظر في الطعون الضريبية ولكن من دون إهدار مبدأ الإستقلال أو الحق في التقاضي.

## رابعاً/ خطة البحث:

لدراسة موضوع البحث وبيان تفاصيله سنقوم بتقسيم البحث على ثلاثة مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى ماهية المنازعات الضريبية والطبيعة القانونية لها وذلك من خلال مطلبين، نخصص المطلب الأول لتعريف المنازعات الضريبية وخصائصها، والمطلب الثاني نتكلم فيه عن أسباب نشوء المنازعات الضريبية، أما في المبحث الثاني فقد بينا طرق الطعن في تلك المنازعات موزعاً على مطلبين خصص المطلب الأول للإعتراض أمام السلطة المالية والثاني للإعتراض أمام اللجنة الإستئنافية وأخيراً بيننا الإجراءات المتبعة في التقاضي في المنازعات الضريبية وذلك في المبحث الثالث في مطلبين تطرقت في الأول إلى علاقة القواعد الإجرائية بالقواعد الموضوعية وفي الثاني إلى موضوع الإثبات في المنازعات الضريبية وأختتمنا بحثنا بجملة من الإستنتاجات وتقديم المقترحات.

## المبحث الأول

### ماهية المنازعات الضريبية وطبيعتها

سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، يتناول في المطلب الأول مفهوم المنازعات الضريبية، وفي المطلب الثاني نتطرق إلى الموضوع أسباب نشوء المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية.

### المطلب الأول

#### مفهوم المنازعات الضريبية

ليبان مفهوم المنازعات الضريبية والطبيعة القانونية لها سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، نتناول في الفرع الأول تعريف المنازعات الضريبية، وفي الفرع الثاني نتطرق إلى الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية.

### الفرع الأول

#### تعريف المنازعة الضريبية و خصائصها

سنتحدث عن تعريف المنازعات الضريبية أولاً، ثم نذكر شروطها ثانياً ونتطرق إلى خصائصها ثالثاً.

أولاً// تعريف المنازعات الضريبية: يتحدد معنى المنازعة لغةً على وفق العبارة التي وردت في سياق الجملة، فيقال نازع المريض نزاعاً أو منازعة المريض على وشك الموت<sup>(١)</sup>. ويقال نازع نفسه إلى شيء أي أشتاقت إليه، ويقال نازع فلان فلاناً أي خاصمه وعاتبه، وبهذا المعنى المنازعة: هي خصام يؤدي إلى المحاكم أو تحكيم، خلاف<sup>(٢)</sup>، وهذا المعنى الأخير هو المقصود في دراستنا فالمنازعة هي المخاصمة أو الاختلاف.

وأما المنازعة اصطلاحاً: فيقصد بها بصورة عامة وجود إدعاء من طرف على آخر، فالمنازعة تعني وجود تعارض بين إدعاءات طرفين لم يمكن التوافق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيها<sup>(٣)</sup>.

---

(١) المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط٢، دار المشرق، بيروت، ٢٠٠٧، ص١٣٩٨.

(٢) المعجم اللغوي الوجيز، مجمع اللغة العربية للنشر، ٢٠٠٩، ص٦١٥.

(٣) د.محمد أحمد عبدالرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ١٩٩٨، ص٦١٥؛ وكذلك المعجم الوسيط، إبراهيم مصطفى، أحمد حسن الزيات، حامد عبدالقادر، محمد علي النجار، الجزء الأول، المكتبة الإسلامية، إستانبول، بدون سنة طبع، ص٩١٤.

بهذا المعنى فإن المنازعة عموماً هي وجود خلاف بين شخص وآخر، يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان الموضوع الخلاف ضريبياً كانت المنازعة ضريبية، وتبدأ هذه عادة منذ نشوء الحق في ذمة المكلف، في بعض الحالات تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية قبل نشوء الحق الضريبي، كحالة المنازعة حول تحديد بدء مزاولة المكلف للنشاط الذي قامت بتحديدته شعبة الحصر بهيئة الضرائب، أو المنازعة حول مدى خضوع النشاط الضريبي<sup>(١)</sup>.

كما جاء في قرار محكمة النقض المصرية المرقم (٣٩) لسنة (٣٠ق)، جلسة (١٩٥٦/٤/٣٠) وحكمها في الطعن رقم (٧٨)، جلسة (١٩٦٤/٧/١٧) بأنها "أية منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب تمثل المنازعة الضريبية".

لقد عرفت المنازعة الضريبية بأنها "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض المنازعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملمزم"<sup>(٢)</sup>، أو "تلك المنازعة التي تكون إدارة الضريبة طرفاً فيها، إذا تعلقت بحصر الممولين وربط الضرائب وتحصيلها وفق قانون الضرائب التي تختص بتطبيقها"<sup>(٣)</sup>.

مما تقدم يتبين لنا بأن المنازعة الضريبية تختلف عن كل من الدعوى والخصومة<sup>(٤)</sup>، إستناداً إلى المادة (٢) من قانون المرافعات المدنية المنازعة الضريبية هي أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص في المطالبة أمام القضاء، إذ أنها تبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل أن يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به. وغالباً ما يوجب قانون الضريبة على المدين بالحق أن يطالب خصمه بالحق ودياً أو يدخل معه في مفاوضة إدارية قبل أن يقول القضاء كلمته.

#### ثانياً/ شروط المنازعات الضريبية:

من أهم صور المنازعات الضريبية، هي تلك التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وتتعلق بحصر المكلفين وربط الضرائب وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تختص بتطبيقه وفي ضوء ذلك يمكن لنا تحديد ثلاثة شروط أساسية لإعتبار المنازعة ضريبية:

١- المنازعة لا بد ان تكون بين طرفين، ولكي توصف المنازعة بأنها ضريبية، يجب أن يكون أحد طرفيها الإدارة الضريبية، عليه فإن لم تكن الإدارة طرفاً في النزاع، فلا تعتبر المنازعة ضريبية حتى لو تعلقت

(١) د. خيرى عثمان فريز فرج عبدالعال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣، ص ٧.

(٢) عبدالقادر ثعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، ٢٠٠٢، ص ١٢.

(٣) د.رمضان صديق، إنها المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٩.

(٤) نفس المصدر، ص ٢٠.

بضريبة، مثال على ذلك المنازعة بين المتنازل والمتنازل إليه وموضوعها الرجوع على المتنازل بمبلغ الضريبة الذي أداه هذا الأخير عن المتنازل بصفته مسؤولاً بالتضامن، أو المنازعة بين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما<sup>(١)</sup>.

٢- أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية المؤثرة في تحديد دين الضريبة، والأعمال الضريبية بمفهومها العام، هي كل فعل أو إجراء لازم لتطبيق قانون الضريبة، وبمفهومها الخاص، عمليات وريبط وتحصيل الضريبة<sup>(٢)</sup>، أما الأعمال الأخرى التي تقوم بها إدارة الضريبة، وتدخل بسببها في منازعات مع الغير لا تعتبر منازعة ضريبية، كما هو الحال في منازعات الإدارية الضريبية مع موظفيها، أو مع المقاولين الذين يقومون بأعمال لها<sup>(٣)</sup>.

٣- أن يكون المرجع فيها لقانون ضريبي، أي أن يكون قانون الضرائب واجب التطبيق للفصل في المنازعة، وذلك إستناداً إلى المادة (١/٢٨) من دستور العراق لسنة (٢٠٠٥) عدم جواز تعديل أو إلغاء أو تأويل ضريبة إلا بموجب القانون، وهذا دليل على أن قانون الضريبة مرجع للمنازعات الضريبية، ولكن لا يفيد من الأمر أن يشاركه في ذلك قانون آخر كقانون الحجز الإداري، تنص المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل على أنه (لوزير أو من يخوله أن يحجزه الأموال التي يحاول صاحبها إخفائها أو تهريبها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها). حيث إنه عند تحصيل الضريبة يمكن تطبيق قانون الضرائب، وقانون الحجز الإداري معاً.

### ثالثاً/ خصائص المنازعات الضريبية:

للدعاوى الضريبية ذاتيتها الخاصة التي تميزها عن غيرها من الدعاوى، حيث تتعلق الدعاوى الضريبية غالباً بالفصل في حقوق تدعيها الدولة وتشغل بها ذمة المكلف الذي يحاول إثبات براءة ذمته من هذا الإدعاء أو التقليل من قيمتها. وهذا الحق المالي يختلف عن غيره من الحقوق المالية التي يتنازع بشأنها أطراف الدعاوى الأخرى غير الضريبية، حيث يغلب في الدعاوى غير الضريبية أن يكون المدعي دائماً بما حصل عليه المدعى عليه أو قبضه فعلاً أو حصل مقابله على سلعة أو خدمة أدت له، بخلاف الضريبة التي يلزم المكلف بأدائها جبراً دون أن يكون قد حصل على مقابل مباشر لها وهذا يرتبط بمفهوم الضريبة ذاته محل الحق المطالب به<sup>(٤)</sup>.

(١) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٢٢.

(٢) د. ابراهيم عبدالعزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، مصدر سابق، ص ١١٢.

(٣) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٢٤.

(٤) د. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحداث التشريعات الضريبية، المجلد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٣٣.

وتتسم الدعوى الضريبية بعدة خصائص، نتناولها في التالي:

١- عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم: يعد القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام، لذلك فإن الدولة طرف قوي في العلاقة الضريبية أو تمثلها الادارة الضريبية باعتبارها سلطة عامة لها صلاحيات للمنازعة الضريبية ذاتيتها الخاصة التي تميزها عن غيرها من المنازعات، حيث تتعلق المنازعة الضريبية غالباً بالفصل في حقوق تدعيها الدولة وتشغل بها ذمة المكلف الذي يحاول إثبات براءة ذمته من هذا الإدعاء أو التقليل من قيمتها. وهذا الحق المالي يختلف عن غيره من الحقوق المالية التي يتنازع بشأنها أطراف الدعاوى الأخرى غير الضريبية، حيث يغلب في الدعاوى غير الضريبية أن يكون المدعي دائماً بما حصل عليه المدعى عليه أو قبضه فعلاً أو حصل مقابله على سلعة أو خدمة أدت له، بخلاف الضريبة التي يلزم المكلف بأدائها جبراً دون أن يكون قد حصل على مقابل مباشر لها وهذا يرتبط بمفهوم الضريبة ذاته محل الحق المطالب به، أي أن الدولة تكون عادة في موقف أقوى من الطرف الآخر وهو المكلف، لذلك فإن المراكز القانونية لاطرافها غير متكافئة. ويلاحظ في المادة (الثامنة والخمسون) من قانون ضريبة الدخل العراقي قد أوجبت عدم الامتناع عن تمكين موظفي الإدارة الضريبية من ممارسة سلطاتهم القانونية في الاطلاع والتدقيق، تحقيقاً لحسن تطبيق أحكام القانون و تمكين الإدارة الضريبية من التحقق من الوعاء الضريبي، ولأجل ضمنا الامتثال لهذه الالتزامات، فقد قرنت التشريعات الضريبية ذلك جزاءات وعقوبات تفرض على كل من يعيق أو يمنع موظفي الإدارة الضريبية من أداء واجباتهم القانونية، بما يكفل حماية المصلحة المالية للدولة وتحقيق فاعلية الرقابة الضريبية، على كل من يعرقل استخدام الإدارة الضريبية لسلطة الاطلاع سواء بالامتناع أم بإتلاف الاوراق أو المستندات<sup>(١)</sup>.

٢- السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها: تتميز إجراءات التقاضي الضريبي بالسرعة لتعلقها بإوضاع مالية تتطلب سرعة ولا تستحمل الإرجاء، وذلك لأهمية الضرائب والدور تلعبه كعنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تستخدمها لتغطية نفقاتها، فيجب حصول السلطة على حقها من ضرائب بأسرع الوقت. لذلك تلزم التشريعات الضريبية، بأن يتم نظر الدعوى الضريبية على وجه السرعة، لتقصير أمر المنازعات بين المكلفين والادارة الضريبية رعاية لصالح الخزينة العامة وعملاً على إستقرار الاوضاع المالية للمكلفين على أسس سليمة. وكذلك تتميز المنازعات الضريبية بالسرية، وهي من السمات الاساسية لها، تنص المادة (١٩/سابعاً) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على أن الأصل في المحاكمات هو العلنية، وذلك ضماناً لتحقيق الشفافية وتمكين الجمهور من الاطلاع على سير العدالة، إذ تكون جلسات المحاكمة مفتوحة للكافة ما لم يقرر القانون خلاف ذلك.

(١) سهاد عبدالجمال عبدالكريم الزهيري: التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية قانون، جامعة موصل، ٢٠٠٦، ص ١٢٣.

كما جاءت المادة (٦١) من قانون المرافعات المدنية العراقي مؤكدة لهذا المبدأ، حيث نصت على أن تكون المرافعة علنية، إلا إذا قررت المحكمة جعلها سرية مراعاةً للنظام العام أو حفاظاً على الآداب العامة.

لذلك يمكن القول بأنه يجوز نظر دعاوى الضريبة بجلسة سرية، بهدف حماية أسرار المكلفين الشخصية وبياناتهم المالية وذلك حتى لا يترتب على علنية هذه الجلسات آثار سلبية على أعمال المكلفين أو كشف بعض أسرار أعمالهم التجارية والصناعية، أو تشوية سمعتهم وهز ثقة المتعاملين معهم، خاصة أن السمعة التجارية لبعض المكلفين تعد من أهم ما يعتمدون عليها في نجاح أنشطتهم التجارية ومشاريعهم الصناعية.

أما عن الموقف القانون العراقي، فلم يتضمن قانون ضريبة العراقي أحكاماً خاصة بسرية جلسات الدعاوى الضريبية، لذلك يطبق بشأنها أحكام القواعد العامة كان ونرى أنه من الأفضل أن يشير القانون العراقي صراحة في قانون ضريبة الدخل إلى جواز سرية جلسات، وليس تركها فقط للقواعد العامة.

٣- المنازعة الضريبية تعلقها بالحقوق المالية للدولة: ان الحق المالي موضوع الدعوى الضريبية يتعلق بنشاط الاقتصادي يزاوله المكلف أو مال يديره، أو عمل يؤديه، أي أنها في الغالب تتعلق بحقوق مالية تدعيها الدولة، وتشغل بها ذمة المكلف الذي يحاول إثبات براءة ذمته من هذا الإدعاء، أو أن يحاول أن يثبت أن دين الضريبة أقل مما تطالب به الدولة.

٤- من حيث إثبات المنازعة الضريبية: عدم خضوعها للقواعد العامة في الاثبات إلا في أضيق النطاق قد لا تتلائم القواعد العامة المتبعة في الاثبات على وفق قوانين الاثبات، مع متطلبات الاثبات في الدعاوى الضريبية، إذ تتطلب طبيعة الاجراءات الضريبية وما ينشأ بشأنها من منازعات ضريبية مختلفة بأن تكون إجراءات كتابية في معظم مراحلها، وهو ما يترتب عليه عدم اللجوء للإثبات في هذه الدعاوى إلى الشهادة أو اليمين إلا في أضيق الحدود على خلاف ما هو قائم في دعاوى الأخرى<sup>(١)</sup>. وتماشياً مع خصوصية الدعاوى الضريبية وطبيعة أطراف الدعوى فقد أستبعد المشرع اليمين في مجال الاثبات الضريبي حتى يتلائم وأحكام النظام العام، الذي يقضي أن لا يقع توجيه اليمين إلى الدولة سواء أكانت يميناً متممة أو يميناً حاسمة، وكذلك إستبعاد الحجة بالشهادة، مبرر بطبيعة الموضوع المراد إثباته في الدعوى الضريبية كتصرف قانوني من جهة، وتفادياً لفتح باب الشهادة للتهرب من الواجب الضريبي عن طريق الادلاء بشهادة الكاذبة، ولهذا فالمشرع باستبعاده لوسيلتي اليمين والشهادة قد فتح المجال لبقية الوسائل المتاحة.

٥- تمكين الإدارة الضريبية من تصحيح موقفها بنفسها: لما كان الخلاف في المنازعات الضريبية لا يدور حول خصومة شخصية وإنما يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة فقد أعطى المشرع للإدارة

(١) د.رمضان صديق، المصدر السابق، ص ٣٨.

الضريبية حق تعديل موقفها بنفسها إذا كان مخالفاً للقانون الضريبي كونها تسعى إلى تطبيق القانون بشكل صحيح<sup>(١)</sup>.

٦- المنازعات الضريبية تنظمها محاكم متخصصة: بما أن الخصومة الضريبية خصومة موضوعية يجب أن تنتظر من قبل محاكم خاصة كما كان في بعض الدول حيث يتوفر فيها سرعة الفصل في هذه المنازعات كونها ترتبط بذمة المكلف وسمعته فإنه يجب أن تتوفر في القضاة نوع من الخبرة الفنية المحاسبية عند النظر مثل هذه المنازعات.

أما في العراق بموجب المادة (الخامسة والثلاثون) من قانون ضريبة الدخل تعطي هذه المهمة إلى لجان خاصة إستئنافية، وإستناداً إلى المادة (الخامسة والخمسون) من نفس القانون يحظر القانون على المحاكم سماع أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت على وفق أحكام هذا القانون. وكما بعد صدور دستور العراقي لسنة (٢٠٠٥) النافذ منع المحاكم من سماع دعاوى الضريبية.

وتذهب معظم الدول إلى إعطاء صلاحية النظر في المنازعات الضريبية إلى محاكم خاصة ومن هذه الدول الاردن وفلسطين<sup>(٢)</sup>.

٧- المنازعات الضريبية خضوعها لأحكام القانون الخاص: إن الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية وليست خصومة شخصية فإن هذه الخصومة يجب أن يحكمها قانون خاص يراعي طبيعتها وسرعة الفصل فيها وتكون نصوصه قادرة على حماية الخزينة العامة وفي الوقت نفسه تحافظ على حقوق المكلفين ولا تهدرها، لذا يكون من الأفضل وضع تشريعات خاصة لتنظيم أمور الضريبة من حيث موضوعها و وعائها وخصائصها عن طريق قانون الضريبة الموضوعي وتنظم إجراءات التقاضي الضريبي من حيث طرق الطعن وإجراءاته عن طريق القانون الضريبي الشكلي والمتعلق بالإجراءات الواجب إتباعها أمام المحاكم الضريبية أو أمام لجان الطعن الضريبي من حيث مدة الطعن وكيفية إجراءاته وهو مستقل عن الإجراءات المنازعات المدنية والتجارية في كثير من الأمور منها وقف الدعوى والإجراءات الحجز والتنفيذ وغيرها من الأمور والإجراءات<sup>(٣)</sup>.

---

(١) د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، بدون مكان طبع، ١٩٩٠، ص ٨.

(٢) مجدي نبيل محمود: إمتيازات الإدارة الضريبية (دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير. كلية دراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، ٢٠٠٤، ص ٨٥.

(٣) مصدر نفسه، ص ٨٧.

## الفرع الثاني

### الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية

هناك خلاف في الفقه الضريبي بشأن طبيعة المنازعة الضريبية من حيث كونها منازعة إدارية أم غير إدارية، حيث ذهب رأي إلى القول: بأن المنازعة الضريبية لا تعتبر من المنازعات الإدارية، وأستند في ذلك إلى أن الإدارة الضريبية ليست سلطة إدارية، فهي لا تؤدي للجمهور خدمة عامة تعتبر بها مرفقاً من المرافق العامة<sup>(١)</sup>، وأن أساس فرض الضرائب من أعمال السيادة، وتنفيذها يتعلق بدخول المكلفين وملكياتهم الخاصة، لذا فالصفة الإدارية في عمل الإدارة الضريبية ليست خالصة، كما أن القضاء العادي أحتفظ دائماً بنظر منازعاتها<sup>(٢)</sup>.

ويذهب رأي آخر وهو يمثل الغالبية من الفقه الضريبي إلى القول: بأن المنازعة الضريبية تعتبر من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها<sup>(٣)</sup>، لأنها تدور في أساسها حول قرارات إدارية، وأحد طرفيها هو الإدارة الضريبية التي تمارس سلطاتها لوصفها سلطة عامة ذات سيادة، وتتمتع بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف، ولايغير من ذلك إذا عهد المشرع بالفصل في البعض منها إلى المعالم القضاء العادي<sup>(٤)</sup>، ويؤيد القضاء الإداري المصري الرأي الأخير حيث يذهب إلى أن المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب والرسوم من المنازعات الإدارية البحتة<sup>(٥)</sup>، وبعد قرار تقدير الضريبة قراراً إدارياً كاشفاً لدين الضريبة وليس منشأً له.

فقد سلك المشرع العراقي إتجاهاً مغايراً لما أستقرت عليه أغلبية التشريعات الضريبية، وذلك من خلال وجود لجان إدارية ذات إختصاص قضائي (لجان الإستئناف والهيئة التمييزية) والذي يمثل نظاماً وسطاً بين نظام الموحد ونظام القضاء المزدوج، في الوقت الذي أصبح العراق من الدول التي تتبع نظام القضاء المزدوج بإنشاء محكمة القضاء الإداري بالقانون رقم (١٠٦) لسنة (١٩٨٩)، لذلك كان الأولى

---

(١) د.جمال محمد معاطي موافي، ولاية القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية وتنازع الإختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي، أطروحة دكتوراه، جامعة الأسكندرية، كلية الحفوف، مصر، ٢٠١٢، ص ٥٨ - ص ٥٩.

(٢) د.مصطفى كمال وصفي: مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، ديسمبر، ١٩٧٢، ص ٧٧.

(٣) د.محمد حامد عطا، مصدر سابق، ص ٣١.

(٤) د.محمد أحمد عبدالرؤوف، مصدر سابق، ص ٣٠.

(٥) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم (١٥١٥) لسنة (٢٦) في جلسة (١٩٨٠/٦/٢٦) مشار إليه لدى د.محمد أحمد عبدالرؤوف، المصدر سابق، ص ٣٤.

بالمشروع العراقي أن يلغي اللجان الإدارية ذات الإختصاص القضائي وينقل إختصاصاتها إلى القضاء الإداري المتمثل بمحكمة القضاء الإداري<sup>(١)</sup>.

ويرى جانب من الفقه بأنه كان من الأرجح للمشروع العراقي أن يحيل دعاوى الضريبية بعد الاعتراض عليها امام السلطات المالية لإدارة الضريبية إلى القضاء الإداري<sup>(٢)</sup>، وذلك لأنه عند تحليل مفهوم المنازعة الضريبية والتي هي موضوع الدعوى يتبين لنا تضم طرفين هي الإدارة الضريبية والمكلف، فهي منازعة إدارية من حيث الأصل لوجود الإدارة طرفاً رئيسياً فيها وهذا التواجد لا يجعلها في مركز متساوي مع المكلفين، وإنما تعد ذات سيادة وممثلة للمصلحة العامة مما يجعل القضاء الإداري هو الجهة الأكثر ترجيحاً للنظر في الدعاوى الناشئة عن العمليات الضريبية<sup>(٣)</sup>، وكذلك إن دين الضريبة يستند إلى قرارات إدارية نهائية تتخذها السلطات المالية، لذلك وجب أن يختص القاضي الإداري بالنظر في المنازعات الضريبية<sup>(٤)</sup>.

لذلك فالقانون الواجب التطبيق إبتداء هو قانون ضريبة الدخل ونظام أصول المحاكمات الضريبية الصادرة بموجبه، والسبب في ذلك أن قانون ضريبة الدخل، رسم أصولاً خاصة لتطبيق أحكامه، حيث تضمن عدداً كبيراً من النصوص التي تنظم إجراءات تقديم الإقرار الضريبي، وإستدعاء المكلفين والتبليغ وطرق التقدير الأولي، تنص المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني على حق دائرة ضريبة الدخل بإجراء التقدير الإداري للضريبة عند عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم بيانات غير صحيحة، مع منح المكلف حق الاعتراض على هذا التقدير خلال المدة القانونية المحددة. كما بينت المادة تشكيل هيئة الاعتراض المختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية، والقرارات التي يجوز لها إصدارها بتأييد التقدير أو تعديله أو إلغائه، إضافةً إلى تنظيم مواعيد وإجراءات الطعن والتقاضي أمام الجهات القضائية المختصة ضمناً لحقوق المكلف والإدارة الضريبية، ولذلك لا يحال إلى قانون أصول المحاكمات المدنية إلا عند عدم وجوب نص في القانون الضريبي والنظام الصادر بموجبه.

---

(١) د.غازي فيصل مهدي: قانون التقاعد الموحد رقم (٢٧) لسنة (٢٠٠٦) المعدل في ميزان المنطق القانوني، منشور في

مجلة الحقوق كلية القانون، جامعة المستنصرية، العدد (١٠)، لسنة (٢٠١٠)، مجلد (٣)، سنة (٥)، ص ٦.

(٢) د.علي هادي عطية الهلالي: مشروعية إختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستورية ونطاقه، مجلة القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد الرابع، ٢٠١٢، ص ١١.

(٣) أنظر: قبيس حسن البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١٤، ص ١٦١؛ د.شريف مصباح أبو كرش، إداري المنازعات الضريبية، ط ١، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - ٢٠٠٤، ص ٣٤.

(٤) د.علي هادي عطية الهلالي: مشروعية إختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستورية ونطاقه، مجلة القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد الرابع، ٢٠١٢، ص ١٤.

## المطلب الثاني

### أسباب نشوء المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية

تتعدد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعات، وتختلف باختلاف العوامل التي أدت إليها، فقد ترجع المنازعة الضريبية إلى أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي بما فيه من غموض أو تعقيد قد يشوب نصوصه، أو جمود يعوق مواكبته للتطور التشريعي أو الإقتصادي سواء على الصعيد الوطني أو الدولي، أو على النقيض من ذلك عدم إستقرار التشريع، وقد تتعلق أسباب المنازعات بالفساد المالي والإداري الذي قد يصيب الإدارة الضريبية، ويؤثر في مدى ثقة المتعاملين معها. يضاف إلى ذلك أسباب تتعلق بالتعسف الذي قد تمارسه الإدارة عند مباشرتها لسلطاتها وصلاحياتها المختلفة، وأخيراً أسباب أخرى ترجع إلى عوامل إجتماعية أو إقتصادية أو نفسية تتعلق بالمكلفين، والتي قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مستوى إلتزامه الضريبي، وفي منازعاتهم مع الإدارة الضريبية والإجراءات التي تتخذها الإدارة في هذا الخصوص سوف سنتناول بالدراسة أهم هذه الأسباب في فروع ثلاثة.

### الفرع الأول

#### أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي

هناك منازعات ضريبية تتعلق بالتشريع الضريبي وترجع هذه المنازعات لإحد الأسباب الآتية:

أولاً/ غموض وتعقيد بعض نصوص التشريع الضريبي: الذي قد يؤدي إلى وجود تفسيرات متعارضة من الأطراف التي يسري عليهم (المكلف والإدارة الضريبية) فالضريبة على الدخل مثلاً تثير العديد من الأسئلة التي تتعلق بماهية الدخل وأنواعها الخاضعة للضريبة، ومتى وأين يعتبرها محققاً؟

ثانياً/ تعقيد إجراءات تطبيق الضريبة: يعد قانون ضريبة الدخل في كل دولة، ترسانة مليئة بالأنظمة والقرارات والتعليمات، التي يستعصي على الخبراء متابعتها، وهذا لا يقتصر على تحديد أحكامه فقط في قانون ضريبة الدخل بل تجد لها أحكاماً متفرقة في عدد من القوانين الأخرى، كقوانين الكمارك، والمرافعات المدنية وغيرها مما يجعل الالمام بالمعاملة الضريبية الصحيحة أو تحديد الإلتزام الضريبي على نحو دقيق أمراً في غاية الصعوبة، على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين<sup>(١)</sup>.

ثالثاً/ مخالفة التشريع الضريبي لمبدء دستوري: أو خروجه على القواعد الدستورية في الضريبة، كمخالفة التشريع الضريبي لمبدء العدالة الضريبية التي من المفترض أن تحقق المساواة بين المكلفين.

رابعاً/ عدم التنسيق بين التشريعات المتعلقة بالضريبة: فقد تلجأ الدول في نظامها القانوني المالي إلى إصدار أكثر من قانون ونظام يفرض تنظيم الضريبة وحالات فرضها والتنظم من إجراءاتها، وفي كثير من

(١) د.رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٤٠.

الأحيان تلجأ الدول في سبيل تنظيم شؤون إقتصادية معينة إلى إصدار تشريعات مستقلة تتناول بالتنظيم المسائل الضريبية يتعلق بها من أمور تتميز بخصوصية معينة. خامساً/ جمود التشريع الضريبي أو عدم إستقراره: إن جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة، وبقاء التشريع على حاله دون أي تطور أو تحديث، يمكن أن يترتب عليه تخلف تلك التشريعات عن التطورات التي تحصل في المجال الضريبي مقارنة بالبلدان الأخرى التي تمتلك تشريعات تتناسب مع ما تستجد في ذلك مجال نتيجة التعديلات الضرورية التي تجري على تلك التشريعات، وإذا كان جمود التشريع الضريبي، سبباً من أسباب تخلف التشريع في مواكبة المستجدات، فإن عدم إستقرار التشريع وكثرة التعديلات فيه<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثاني

### أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية الجهة المنوط بها قانوناً تطبيق قانون الضرائب، وبالتالي حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيلها، وعند قيامها بمهمتها هذه قد تنشأ خلاف بينها وبين بعض المكلفين بمناسبة ممارستها لمهمتها في ربط وتحصيل الضريبة ومخالفتها للقانون عند مباشرتها لسلطاتها، وقد يعود أسباب ذلك إلى تعرض المكلفين لبعض ممارسات الفساد والذي قد يكون متفشيّاً بين موظفي الإدارة مما يؤثر سلباً في ثقة المكلفين بها عليه يمكن ارجاع أسباب المنازعة الضريبية إلى مايلي:

أولاً/ تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون:

فقد تتعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لها بمقتضى القانون، وقد تتجاوز في تطبيق القواعد القانونية المقررة لتنظيم قيامها بربط الضريبة وتحصيلها، وكذلك أيضاً مخالفة الإدارة الضريبية عند مباشرتها لمهامها، أو خطئها في تطبيق النصوص الضريبية على المكلفين، أو التوسع في تفسيرها بحيث يمتد نطاق الضريبة إلى وعاء لا يراه المكلف ضرورياً في ان يدخل الوعاء الحقيقي للضريبة<sup>(٢)</sup>.

---

(١) محمد محمود الغانم: الإعتراضات الضريبية، أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل والمكلفين، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١١، ص ٣٧.

(٢) رابح رتيب: المحول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٥٠ وما بعدها.

ثانياً/ الفساد الإداري:

تعتبر بيئة العمل الضريبي مجالاً جاذباً للفساد الإداري، بمعناه الذي حدده البنك الدولي بأنه: (إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع الخاصة تطراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تمنح إلى موظف الإدارة الضريبية، أياً كان مستواه، وما يترتب على هذه السلطة تحميل المكلف اعباء مالية، يمكن تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق أغواء الموظف العام بالرشوة، أو الاستجابة لطلبه أياها، فضلاً عن مجالات الفساد الأخرى التي تتيح للموظف إختلاس المال العام أو الاستيلاء عليه بكافة الوسائل غير المشروعة).

### الفرع الثالث

#### الأسباب المتعلقة بالمكلف

يتأثر المكلف الضريبي سلباً وإيجاباً بالبيئة المحيطة به، حيث تلعب الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية دوراً كبيراً في تكوين شخصية المكلف وتحديد توجهاته النفسية والاخلاقية وحتى السياسية منها، وكذلك أيضاً قد تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مستوى التزامه الضريبي، وفي منازعة للإدارة الضريبية في أي من إجراءاتها<sup>(١)</sup>.

لهذا المعنى فإن بعض أسباب المنازعات الضريبية تعود إلى المكلف نفسه وذلك بالنظر إلى طبيعة سلوكه الضريبي ومدى التزامه بأحكام القوانين و التعليمات النافذة، كما يسهم ضعف الثقافة الضريبية أو قصور الإدراك بطبيعة الحقوق و الواجبات الضريبية في وقوع المكلف بأخطاء تتعلق بتقديم الأقرارات أو تقدير الوعاء الضريبي، الأمر الذي يفضي إلى نشوء النزاع، ويضاف إلى ذلك أن إنعدام أو ضعف ثقة المكلف بالأدارة العامة الناجم عن إنتشار مظاهر الفساد في الحكومات وعدم قيامها الدستورية والقانونية تجاه المواطنين، يعد من العوامل الجوهرية التي تدفع بعض المكلفين إلى عدم الإمتثال الضريبي أو الطعن في مشروعية الإجراءات المتخذة بحقهم، فإن هذه العوامل مجتمعة تشكل أرضية خصبة لظهور المنازعات الضريبية الأمر الذي يستوجب تعزيز النزاهة والشفافية في العمل الحكومي ورفع مستوى الوعي الضريبي وترسيخ مبدأ الثقة والتعاون المتبادل بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

(١) د.محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١، ص ٩٧-١٠٠.

## المبحث الثاني

### طرق الطعن في المنازعات الضريبية

يحق للمكلف بعد تقدير دخله من قبل الإدارة الضريبية الاعتراض عليه خلال المدة المحددة بعد الإخطار، وللاعتراض شروط ومراحل فصلتها المواد من (٣٣-٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي، وهذا يلزمنا تقسيم هذا البحث على مطلبين، نتناول في المطلب الأول موضوع الاعتراض أمام السلطة المالية، والمطلب الثاني نخصه للاعتراض أمام اللجنة الإستئنافية.

### المطلب الأول

#### الاعتراض أمام السلطة المالية

وهو أول طريق يسلكه المكلف للطعن في التقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية ومقدار الضريبة المفروضة على دخله بموجب المادة (٣٣) من قانون الضريبة الدخل، فبعد أن تنتهي الإدارة الضريبية من إجراءات تقدير دخل المكلف وتبليغه بمقدار الضريبة، يكون له حق اللجوء إلى السلطة المالية التي قامت بتقدير دخله وأبلغته بمقدار الضريبة المفروضة عليه أو أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب للاعتراض على التقدير خلال (٢١) واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بقرار التقدير الصادر من الإدارة الضريبية تقديم طلب تحريري يبين فيه أسباب إعتراضه والتعديل الذي يطلبه على أن يرفق مع طلبه الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات إعتراضه، واشترط المشرع لكي تقبل الإدارة الضريبية إعتراض المكلف أنه لا بد من دفع الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض لكي يمكن للإدارة الضريبية النظر فيه، وفي حالة عدم إعتراضه يصبح قرار التقدير الصادر عن الإدارة الضريبية نهائياً قابلاً للتفويض (قطعي).

ولبيان مفهوم الأعتراض والقرارات القابلة للاعتراض سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين نخصص الأول لبيان ماهية الإعتراض والفرع الثاني للقرارات القابلة للاعتراض.

### الفرع الأول

#### ماهية الإعتراض

الإعتراض لغة هو الحول بين شيئين<sup>(١)</sup>، واصطلاحاً هو وسيلة من وسائل التظلم الإداري إلى مصدر القرار إذ إن موظف السلطة المالية الذي قام بتقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه هو أحد

---

(١) محمد بن بكر الرازي، مختار الصحاح، مطبعة بابل، ١٩٨٣، ص ٤٢٥.

موظفي السلطة التنفيذية وقرارات هؤلاء تكون قابلة للتنظيم عليها من قبل الأشخاص المعنيين وخلال فترة محددة وفقاً لقواعد القانون الإداري<sup>(١)</sup>.

ويبرر الاعتراض كطريق أول من طرق الطعن بقرار السلطة المالية المتعلقة بتقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة والذي يُعتقد بأنه هو الدخل الحقيقي للمكلف، بأنه طريق فيه ظلم وإجحاف بحق المكلف المعارض على أساس أن التقدم بالإعتراض أمام السلطة المالية يؤدي الى الجمع بين صفتي الخصم والحكم في آن واحد<sup>(٢)</sup>، وهذا يقلل من الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة، فضلاً عن أن ذلك يعد خروجاً على القواعد العامة وما درجت عليه القوانين، وإن كان لذلك تبرير فإن تبريره هو أن النظر في إعتراض المكلف لدى السلطة المالية قد يعطي للأخيرة فرصة الإتفاق مع المكلف، وبالتالي انتهاء حالة النزاع بدلاً من استمرارها<sup>(٣)</sup>.

فقد بينت المادة(٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي الشروط يجب توافرها في الإعتراض والتي يمكن أجمالها بمايلي:

١- تقديم الإعتراض خلال مدة (٢١) واحد عشرين يوماً من تأريخ تبليغ المكلف بقرار السلطة المالية بتقدير دخله وفرض ضريبة عليه. إذا حدثت قوة قاهرة منعه من تقديم إعتراضه خلال المدة القانونية، والمشرع هنا أعطى السلطة المالية صلاحية تقديرها، وحسب قرار محكمة التمييز رقم (٤٤) فس (١٩٧٠/٨/٥) ان المشرع العراقي أورد الحالات الثلاث السابقة على سبيل الحصر.

٢- بيان أسباب الإعتراض والتعديل الذي يطلبه.

٣- تقديم الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات اعتراضه.

٤- دفع الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الإعتراض.

٥- أضافَ المشرع شرطاً ثالثاً لقبول الإعتراض وهو أن لا يكون تقدير الدخل قد جرى بناء على اتفاق مع المكلف، حيث نصت المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أنه (( اذا تم الإتفاق بين المعارض والسلطة المالية على تقدير الدخل أو قدم الإعتراض بعد المدة القانونية ولم توافق السلطة المالية على تمديدها يصبح التقدير قطعياً ولا يقبل الإعتراض)).

هذا ويجب أن تقديم طلب الاعتراض أمام السلطة المالية مصدرة القرار ذاتها فهي السلطة المتخصصة بنظر الاعتراض إستناداً إلى المادة (٣٣) من قانون الضريبة الدخل.

---

(١) وقد استخدمه المشرع الضريبي العراقي بهذا المصطلح... نظر للتفصيل: هاشم حمادي عيسى، النظام القانوني للتنظيم

الإداري، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، ١٩٨٩، ص ٤٩-٥٠.

(٢) صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٥٣٤.

(٣) د. عادل فليح العلي، المصدر السابق، ص ٣٧٥.

## الفرع الثاني القرارات القابلة للإعتراض

بالرجوع إلى نص المادة (١/٣٣) من قانون الضريبة الدخل يتضح لنا أن القرار الذي يجوز الطعن فيه بطريق الإعتراض هو القرار النهائي الصادر من السلطة المالية، وعليه فلا يجوز الإعتراض على التقدير الاحتياطي حتى يصبح نهائياً، وهذا ما أيدته لجنة الاستئناف الثانية في قرارها الصادر في (١٩٩١/٢/٣).

أما عب الإثبات فإنه يقع على عاتق المكلف بالضريبة فعليه عند تقديم الإعتراض أن يقدم الدفاتر والسجلات لإثبات إعتراضه.

وبعد تقديم الإعتراض إما أن ترد السلطة المالية الإعتراض لفقده لأحد شروط صحته أو عدم كفاية الأسباب التي استند إليها المعترض، وإما أن تقرر الإتفاق مع المكلف وتعديل التقدير وفقاً لذلك.

## المطلب الثاني الإستئناف أمام لجان الإستئناف

وتبدأ هذه المرحلة عندما يقدم المكلف إعتراضه الى السلطة المالية ضمن المدة القانونية، وعلى الرغم من توفر جميع الشروط الشكلية لصحة الإعتراض فان السلطة المالية ترفضه لعدم قناعتها به، وعندما يجري تبليغ المكلف برفض الإعتراض فان له الحق بالطعن بقرار السلطة المالية أمام لجان الإستئناف.

سوف يبين في هذا المطلب ماهية الاستئناف وشروطه وذلك في الفرع الاول والقرارات القابلة للاستئناف وإجراءات النظر فيها وذلك في الفرع الثاني.

## الفرع الأول ماهية الاستئناف وشروطه وإختصاص اللجان الاستئنافية

نتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الاستئناف وبيان شروطه والسلطة المختصة به كالاتي:

أولاً/ تعريف الاستئناف وشروطه:

الإستئناف لغة هو الإبتداء وأخذ الشيء من أوله<sup>(١)</sup>، أما الإستئناف إصطلاحاً فهو (الوسيلة التي تهدف الى إفساح المجال للشخص الذي رفضت السلطة المالية إعتراضه لإعادة طرح النزاع مجدداً من

---

(١) محمد بكر الرازي، مصدر سابق، ص٢٨.

بدايته، ويعد من الضمانات التي يقدمها المشرع الضريبي لأجل إصلاح القرارات التي ردت السلطة المالية الإعتراض فيها وذلك أمام هيئات خاصة تسمى لجان الاستئناف<sup>(١)</sup>.

تنص المادة (٣٥) من قانون الضريبة الدخل على أنه (١- للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل أو الضريبة أن يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق بعريضة يقدمها إليه أو إلى أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه وعليه أن يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الأخرى....) يتضح لنا في نص المادة أن هناك عدة شروط لابد توفرها لقبول الاستئناف والنظر فيه وهي:

- ١- يجب أن يكون الإستئناف تحريراً، بعريضة يقدمها المكلف.
  - ٢- أن يتم الإستئناف بعد رفض الإعتراض، إذا أوجب القانون إتباع التدرج في اللجوء إلى أي مرحلة من مراحل الطعن الضريبي، فلا يجوز تقديم الإستئناف الضريبي قبل إتباع وسيلة الإعتراض أولاً.
  - ٣- أن يقدم المكلف بالضريبة طلب الإستئناف خلال مدة (٢١) واحد وعشرين يوماً من تأريخ التبليغ وبخلافه يكون التقدير قطعياً رغم ابلاغ المكلف بالضريبة برفض إعتراضه من قبل السلطة المالية بكتاب يسلم إلى المعترض أو من يجوز تكليفه عنه.
  - ٤- دفع الأقساط المستحقة من الضريبة: فإذا ظهر للجنة الاستئناف بأن المكلف قد تأخر عن تسديد الاقساط المستحقة عليه من الضريبة المقدرة والمقسطة ما لم يبادر إلى تسديدها، فعليها عدم مواصلة الاستئناف السير في الاستئناف.
  - ٥- يجب أن يقدم المكلف ما يثبت صحة إستئنافه من الوثائق والسجلات والبيانات الأخرى<sup>(٢)</sup>.
  - ٦- أن يقدم إلى السلطة المالية التي أجرت التقدير أو الى أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب والتي بدورها ستحيله إلى لجنة الإستئناف.
  - ٧- حضور أطراف المنازعة أو أحدهما في الأقل، وفي حالة عدم حضور أي من الطرفين أو كليهما فإنه وفقاً للمادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي للجنة الإستئناف أحد الخيارين، أما إستمرار النظر في الإستئناف واتخاذ قرار بتأييد قرار المستأنف ضده، أو تأجيل النظر في الإستئناف لمدة تراها اللجنة مناسبة.
- وقد أجاز المشرع الضريبي للسلطة المالية قبول إستئناف المكلف بعد انتهاء المدة القانونية في بعض الحالات، وهي:

- أ- إذا أقتنعت السلطة بأن المستأنف تأخر عن تقديمه بسبب غيابه عن العراق.
- ب- إصابة المستأنف بمرض أعقده عن العمل خلال المدة القانونية.
- ج- وجود سبب قهري آخر.

(١) د. سعدون القشطيني، شرح أحكام المرافعات، ج ١، ط ١، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٦، ص ٣٨٢-٣٨٨.

(٢) علي هادي عطية، مصدر سابق، ١٢٨.

ثانياً/ السلطة المختصة بالإستئناف:

تنص الفقرة(١) من المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل على أنه ((تؤلف لجان النظر في القضايا الإستئنافية ببيان يصدره الوزير في الجريدة الرسمية برئاسة قاض من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الامور المالية)).

ومن خلال النص السابق يتضح أن لجان الإستئناف<sup>(١)</sup> تتشكل ببيان يصدره وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية، برئاسة قاض من الصنف الثاني في الأقل، بالرغم ان المعينين هم قضاة، الا ان ما يؤخذ على هذا التعيين هو عدم تخصص هؤلاء القضاة فقد يكونوا مختصين بقضايا الأحوال الشخصية أو الجزائية وما إليها، ونلاحظ ذلك وعلى سبيل المثال من خلال بيان رقم(٩) لسنة ١٩٩٥ ( استناداً الى الصلاحية المخولة لنا بموجب أحكام المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي قررنا تعيين (ج) قاضي محكمة جنح كركوك رئيساً للجنة الإستئنافية المؤلفة في الهيئة العامة للضرائب الخ... وبيان رقم (١٠) لسنة ١٩٩٥ بتعيين القاضي (م) رئيس محكمة جنايات كربلاء، رئيساً للجنة الإستئنافية المؤلفة في الهيئة العامة للضرائب فرع دخل كربلاء الخ... جريدة الوقائع العراقية ، العدد (٣٥٨٥) بتاريخ ١٦/١٠/١٩٩٥.

وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية، ويعين الوزير بالشروط المذكورة نفسها أعضاء إضافيين يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم<sup>(٢)</sup>.

أما بشأن الطبيعة القانونية لهذه اللجان، هل هي ذات طبيعة إدارية أم طبيعة قضائية؟ يوجد رأيان الأول: يرى فيها هيئات قضائية ذات ولاية واختصاص قضائيين وذلك لكون رئيس اللجنة هو من القضاة، أما الرأي الآخر: فيذهب إلى عكس ذلك الرأي حيث يرى انها لجان إدارية ولا يغير من الأمر شيئاً اسناد رئاستها إلى أحد القضاة، نظراً لأن أغلبية أعضائها هم من الإداريين الذين يستطيعون بحكم هذه الأغلبية إصدار القرارات المحاكية للسلطة المالية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فان تعيين اللجنة يتم من قبل وزير المالية، الأمر الذي يقلل من الضمانات القانونية التي يفترض توفيرها للمكلف بالضريبة، لذلك فان أفضل تكييف لهذه اللجان هي انها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي<sup>(٣)</sup>، وتبرير ذلك هو أن لهذه اللجان معاقبة المكلف بالغرامة دون الحبس الذي يكون من اختصاص المحاكم، وأرى أن الرأي أقرب إلى الصواب.

---

(١) كانت هذه اللجان تدعى بلجان التدقيق حتى صدور القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٤ حيث سميت بموجبه بلجان الإستئناف.

(٢) أحمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق، ص ٦٥.

(٣) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ٣٨٠.

### ثالثاً/ اختصاصات لجان الإستئناف:

من خلال استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي، نلاحظ مدى اتساع اختصاصات هذه اللجان، حتى انها تفوق اختصاصات لجان التمييز والتي سنأتي الى ذكرها، ويبدو من تعداد هذه الاختصاصات أنها جاءت على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال، وبالرغم من ذلك فقد جاءت واسعة حتى انها شملت اختصاصات جزائية، فهي تنظر في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات، وكذلك النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥، فضلاً عن اختصاصاتها بموجب المادة (٣٩) من قانون الضريبة الدخل فرض الغرامات المنصوص عليها في النظام. ويمكن حصر اختصاصات لجان الإستئناف باختصاصين هما:

#### ١- الاختصاص المكاني:

يتحدد اللجنة الإستئنافية هذا الإختصاص من خلال البيان الذي يصدره وزير المالية بتشكيلها وبالإستناد الى المادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل، وعلى ضوء ذلك يكون لكل محافظة لجنة إستئناف واحدة.

#### ٢- الاختصاص الموضوعي:

تنص المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل على مايلي: ((١- تنظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات وعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها اليها والى المكلف. ٢- مع مراعاة ما ورد في الفقرة ١ من المادة السابعة والخمسين من هذا القانون تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٥ لسنة ١٩٥٧ وتعديلاته او أي نظام آخر يحل محله والمحالة اليها من قبل السلطة المالية وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامة تحال القضية إلى المحكمة المختصة لابدال الغرامة بالحبس)).

من النص المتقدم يتضح لنا أن اللجان الاستئنافية تختص في:

أ- النظر في الطعون الإستئنافية: تنص الفقرة (١) من المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي على أن ((تنظر لجان الإستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات وعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها اليها والى المكلف)).

ومن خلال النص السابق يمكن القول بأن اللجان الإستئنافية تمارس الاختصاصات التي حددتها الفقرة (١)، إذ لم يجعل المشرع صلاحية هذه اللجان عامة لكل ما يتعلق بقانون الضريبة وإنما حددها بالنظر والبت بالمسائل المتعلقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات. موضوعات أخرى التي لا يحق للجان الإستئنافية النظر فيها فهي<sup>(١)</sup>: كقرار السلطة المالية بفرض العقوبات القانونية

(١) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ٣٨١.

المتعلقة بعدم تقديم المكلف لتقارير الدخل أو تقديمه تقريراً غير دقيق أو تأخره في تقديم التقرير أو عدم دفعه الضريبة المستحقة عليه خلال المدة المحددة. قرارات لجان الكشف وفقاً لأحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٨٧ المعدل.

ب- النظر في مخالفات مسك الدفاتر:

خول المشرع لجان الإستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية في القضايا المحالة إليها من قبل السلطة المالية، وهي صلاحية محددة بفرض الغرامة دون الحبس، وتتراوح الغرامة بين (١٠%) الى (٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية وذلك بموجب الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من قانون الضريبة الدخل. أما الحبس فهو صلاحية المحاكم المختصة، وبالتالي فلا تستطيع اللجان الإستئنافية إصدار عقوبات الحبس أو استبدال الغرامة بالحبس في حالة امتناع المكلف عن دفعها وليس عليها سوى إحالته الى المحاكم المختصة إستناداً إلى المادة (٥٧) من نفس القانون.

## الفرع الثاني

### القرارات القابلة للإستئناف

إن القرارات القابلة للإستئناف هي القرارات التي سبق وأن تم الاعتراض عليها، أما القرارات التي لم يعترض عليها، سواء لفوات مدة الاعتراض أم لا، فلا يجوز إستئنافها، ولا تكون جميع القرارات التي تم الطعن فيها عن طريق الاعتراض وردتها السلطة المالية قابلة للطعن، بل هناك قرارات تصبح قطعية ولا يجوز الطعن فيها، ومنها<sup>(١)</sup>:

- ١- قرار السلطة المالية برد الاعتراض لعدم تضمين الاعتراض الأسباب والتعديل المطلوب.
- ٢- قرار رد الاعتراض لعدم قيام المعترض بدفع الضريبة أو الأقساط المستحقة منها.
- ٣- قرار رد الاعتراض لتقدمه بعد فوات المدة المحددة وعدم موافقتها على تمديد المدة.

وتنظر لجان الإستئناف في القرار المستأنف باليوم المحدد بعد تبليغ الطرفين خلال (٧) أيام على الأقل من يوم المرافعة ودفع الاقساط المستحقة منها أو نسبة (١٠%) من قبل المستأنف، وبعد اكتمال النصاب القانوني للجنة، وتوافر الشروط الشكلية في موضوع الإستئناف عن طريق مجموعة من الإجراءات.

وبعد أن تنتظر لجنة الإستئناف بالإستئناف وتدقق ما طرحه كل من المكلف والسلطة المالية، وتثبت في الإستئناف، تصدر قرارها بختام المرافعة، ويتم التوقيع على قرار الإستئناف من قبل رئيس اللجنة وأعضائها،

---

(١) أحمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق، ص ٦٧.

وان عدم توقيع أحد هؤلاء يؤدي إلى كون القرار صادراً عن لجنة غير مكتملة النصاب وبالتالي يكون عرضة للنقض تمييزاً<sup>(١)</sup>، وأوجبت المادة(٣٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي، على السلطة المالية أن تسبب قراراتها وإلا تكون قابلة للنقض تمييزاً، وتصدر قرارات اللجنة أما باتفاق جميع الأعضاء أو بالأغلبية في حالة الإختلاف<sup>(٢)</sup>، ويدون العضو المخالف رأيه وأسباب مخالفته، وتتلخص قرارات اللجنة بالآتي:

- ١- تعديل التقدير بزيادته أو تخفيضه على الرغم من ان القاعدة العامة تقضي بان لا يضر الطاعن من طعنه، ولكن المشرع وحفاظاً على حقوق الخزانة أجاز ذلك في المادة المذكورة عندما تجد لجنة الإستئناف أن السلطة المالية كانت قد قدرت دخل المكلف بأقل مما ينبغي.
  - ٢- تأييد تقدير السلطة المالية ورد الإستئناف، وهذا لا بد ان تتضمن صيغة القرار تحديد كونه قابلاً للتمييز أولاً.
  - ٣- الغاء التقدير الصادر من السلطة المالية وتأييد الإستئناف وانعقاد التقدير المستأنف.
- وفي كل الأحوال على اللجنة أن تبين في قرارها الأسباب الموجبة لذلك إستناداً إلى المادة (٣٦) من نفس القانون، حيث أن قناعة اللجنة برد الإستئناف أو تأييده أو تخفيض التقدير أو زيادته يجب أن يقوم على أساس قانوني واضح.

---

(١) أحمد خلف حسين الدخيل ، المصدر السابق، ص ٣١٥.

(٢) صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ٥٥٠.

## المبحث الثالث

### الإثبات في المنازعات الضريبية

سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين في المطلب الأول ماهية الإثبات الضريبي وذلك بتعريفه وبيان أركانه وعبء الإثبات وفي المطلب الثاني نتطرق إلى وسائل الإثبات المباشرة وغير المباشرة في المنازعات الضريبية.

### المطلب الأول

#### مفهوم الإثبات الضريبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الإثبات الضريبي وأهميته وبيان أركانه وعبء الإثبات وذلك في ثلاثة فروع.

### الفرع الأول

#### مفهوم الإثبات وأهميته

يمكن مفهوم الإثبات في كونه وسيلة لأقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها.

وقد اختلف الفقهاء في تحديد مفهوم الإثبات وإن أنفقوا في مضمونها على أركانه الاساسية والتي يمكن تعريف الإثبات على أساسها. الإثبات هو إقامة الدليل على واقعة قانونية ترتب أثراً، بواسطة الطرق التي حددها القانون<sup>(١)</sup>.

عليه يجب أن ينصب الإثبات بمعناها القانوني على وجود واقعة قانونية، حيث أن محل الإثبات ليس حق المتنازع عليه بل هو الواقعة القانونية المنشئة لهذا الحق سواء كانت هذه الواقعة عملاً قانونياً أو كانت واقعة مادية مثل العمل غير المشروع، ويجب أن يتم الإثبات بالطرق التي حددها القانون حيث أن المشرع يحدد طرق الإثبات المختلفة وطريقة تقديمها، وهو تحديد ملزم للخصوم كما هو ملزم للقاضي<sup>(٢)</sup>. وتكمن أهمية الإثبات في حسم المنازعات بشكل عام والمنازعات الضريبية بشكل خاص، حيث أنه يمثل حصناً للحق وملاذاً لأصاحبه لإثباته، ومن غيره يتجرد الحق من ضماناته، ويتضح من ذلك أن تطبيق الإثبات هي حق لخصوم الدعوى أو المنازعة حيث أنه الوسيلة التي تحمي حقوقهم، فإن تمسكوا به تحول إلى واجب على القضاء أن يتيح لهم الوقت المناسب لتقديم إثباتهم.

(١) د. عبدالعزيز المنعم خليفة: الإثبات أمام القضاء الاداري، الإثبات غير المباشر، دور القاضي في الإثبات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١٥.

(٢) د.سلطان أنور: قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٤.

وبما أن المنازعة الضريبية لاحصر لأسبابها لذا فإن كفالة الاثبات وتنوع وسائله تمثل ضماناً لحق الافراد وحق الخزينة العامة على السواء، ففقرير إجراءات الاثبات وتحديد صحة كل وسيلة من وسائله، وإظهار دور الجهات التي تنظر المنازعات الضريبية في تبنى قواعد الاثبات مستقرة التطبيق، وتحديد أي من الخصوم يقع عليه عبء الاثبات، كل ذلك يمثل ضمانات مهمة في مواجهة إتساع أسباب المنازعات الضريبية وتخفيف منابعها<sup>(١)</sup>. وذلك لما يحقق تنظيم الاثبات من حسم للمنازعات ومنع الإدعاءات الكيدية والكاذبة وتوفير أسباب الاستقرار في الجماعة<sup>(٢)</sup>.

## الفرع الثاني

### أركان الاثبات في الدعوى الضريبية

وبناءً على ماتقدم يتضح أن للاثبات أركاناً تكاملية تتمثل في غاية ومحل ووسيلة بحيث لا يقبله القضاء بخلف أيّ منها وهي:

أولاً/ غاية الاثبات في المنازعات الضريبية: وتكمن في تقديم المدعي للقضاء الدليل على صدق ما يدعيه بهدف الكشف عن الحقيقة<sup>(٣)</sup>.

ثانياً/ محل الاثبات: يرد الاثبات على الواقعة القانونية لاعلى الحق ذاته المدعى به، حيث أن الواقعة القانونية هي مصدر هذا الحق، ذلك أن الحق ما هو إلا الأثر الذي يترتب على الواقعة القانونية، حيث أنه إذا أمكن للمدعي أن يقيم الدليل على هذه الواقعة القانونية، فإنه يكون قد أقامه بذلك على الحق المدعى به<sup>(٤)</sup>.

ثالثاً/ وسيلة الاثبات: تعرف وسيلة الاثبات بأنها (الوسيلة التي يتوصل بها صاحب الحق إلى إقامة الدليل على قيام هذا الحق وتقديمه للقضاء)، وتتمثل في المنازعات الضريبية بتقديم الاوراق والمستندات والسجلات التي تثبت الحقيقة.

وبناءً على ذلك فإن طرق الاثبات هي مجرد وسائل حولها القانون لمدعي الحق لبلوغ غايته، وهي الكشف عن الحقيقة أمام القضاء ليعلنها ويلزم الكافة بها<sup>(٥)</sup>.

(١) د.علي هادي عطية الهلالي، المصدر السابق، ص ١٠ وما بعدها.

(٢) د.منصور محمد حسين: قانون الاثبات، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٨، ص ٨.

(٣) د.عبدالعزیز عبدالمنعم خليفة، الأسس العامة للعقود الإدارية، منشأة المعارف، مصر القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٥.

(٤) د.سلطان أنور، المصدر السابق، ص ١٣.

(٥) د.عبدالعزیز عبدالمنعم خليفة، المصدر السابق، ص ١٦.

## الفرع الثالث

### عبء الاثبات في المنازعات الضريبية

تنص المادة (٧) من قانون الإثبات رقم (١٠٧) لسنة (١٩٧٩) المعدل على أن ((البينة على من أدعى واليمين على من أنكر)). ووفقاً لهذه المادة يكون الاثبات على المدعي، ولا يقصد بالمدعي الطرف الرافع للدعوى بل يقصد به من يدعي خلاف الوضع الثابت أصلاً، أو عرضاً، أو يخالف قرينة قانونية غير قاطعة وهو يعرف بالوضع الثابت فرضاً.

وأن تحميل المدعي الاثبات يجعل المدعى عليه في موقف أفضل منه، حيث لا يلزم بتقديم أي إثبات، فما عليه إلا أن ينظر تاركاً للمدعي مهمة الاثبات وتقديم الدليل المقنع، إذا فشل هذا الإطار في دعواه يكسبها المدعى عليه<sup>(١)</sup>.

بينما تتحمل الإدارة الضريبية عبء الاثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة، حيث يقع عبء الاثبات على المقدر أي أن عبء الاثبات الذي يكمله المكلف يكون في حالة النزاع الذي يدور بين الإدارة والمكلف حول مقدار الدخل خاضع للضريبة، عندها يقع عبء الاثبات على المقدر<sup>(٢)</sup>.

## المطلب الثاني

### وسائل الاثبات في المنازعات الضريبية

وهناك العديد من وسائل الاثبات تختلف حسب حجتها في الاثبات، فوسائل الاثبات قد تكون مباشرة تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها وهي الكتابة، والبينة، أو الشهادة، والمعينة، والخبرة، أو غير مباشرة تستخلص عن طريق الاستنباط وهي القرائن والاقرار واليمين.

كما تختلف وسائل الاثبات من حيث حجيتها، حيث منها ما يكون ملزم لا يخضع لتقدير المحكمة مثل الكتابة، والاقرار، واليمين، والقرائن القانونية، والبعض الآخر ذو حجية غير ملزمة وهي البينة والقرائن القضائية<sup>(٣)</sup>.

عليه سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين نتناول في الفرع الأول وسائل الإثبات المباشرة و في الفرع الثاني وسائل الإثبات غير المباشرة

(١) أبو قرين أحمد عبدالعال، أحكام الاثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٣٠.

(٢) رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في المنازعات الضريبية دخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، ٢٠٠٤، ص ٣٥.

(٣) د. على هادي عطية الهلالي، المصدر السابق، ص ٣٤.

## الفرع الأول

### وسائل الإثبات المباشرة في المنازعة الضريبية

وسائل الإثبات المباشرة تتمثل بمايلي:

أولاً/ الكتابة (المحركات):

وقد بينت اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية موقفها من عدد من المحررات وبينت حجيتها في الإثبات الضريبي إذ ركنت إلى كفايتها في الإثبات في حالات عديدة منها، أما ماجاء في قرار اللجنة الإستئنافية الثالثة في العراق المرقم (١١١/اللجنة الاستئنافية الثالثة/٢٠٠٠) (٢٠٠٠/٢/٢٢) أستندت إلى السند الرسمي للعقار في تحديد منفعة العقار الأصلية وجعلت له حجية مطلقة في الإثبات الضريبي كما أهدرت كل إستعمال طاريء قد يمارسه المكلف في العقار مثلما قضت، أو ماجاء في القرار المرقم (٣٤/الهيئة التمييزية/٢٠٠١) في (٢٠٠١/٥/٢٩) بأن (العبرة بنوع المنفعة الأثلية المعدة لها العقار وهو لغرض السكن ولا عبرة في الاستعمالات الطارئة التي يمارسها المالك وأن صورة قيد السند يشير إلى أنه دار السكن وليس معملاً) وكذلك قضاء هيئة التمييز، الذي ذهب فيه إلى (أن الاستعمال الفعلي للعقار إضافة لما هو ثابت في صورة قيد هو مطعم وليس دار السكن).

وكذلك فإن السلطة المالية بموجب قرار رقم (٦/الهيئة التمييزية/٢٠٠٠) في (٢٠٠٠/٩/١٨) تستند إلى الكتب الرسمية الصادرة من دوائر الدولة التي ترتبط معها المكلف بنشاط ما والتي تبين مقدار الدخل (السلف) التي أستلمها المكلف من الجهات ذات العلاقة لكون مبالغ السلف يعود عليها في تحليل حساباته لتحديد مقدار الدخل الخاضع للضريبة وهذا مستمد من موقف لجان الاستئناف وهيئة التمييز في توجهات عديدة.

ثانياً/ الشهادة في المنازعات الضريبية:

الاستعانة بالشهادة في الإثبات الضريبي يكون في هذا النطاق الضيق المحدد فيمكن الركون إلى الشهادة في الإثبات على سبيل المثال في اثبات التنزيلات (الخسائر) إذا ما ادعى التاجر حصول السرقة أو الحريق في محله التجاري فقد على أثره دفاتر التجارية التي تثبت مقدار الخسائر التي تحملها في سبيل إنشاء المحل التجاري فضلاً عن فقدانه أي دليل كتابي آخر يثبت صدق إدعائه عندها يجوز للسلطة المالية والجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية الاعتماد على شهادة الشهود من الذين حضروا محل الحادث والذين كانوا على معرفة شخصية بالتاجر ويعلمون مقدار ماتحملة من خسائر مع كون بعض الفقهاء يذهبون إلى أن طبيعة المنازعات الضريبية وما تطلبه من صبغة كتابية وسرية في المعلومات إلى وجوب استبعاد الشهادة كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية مع إعترافهم بأن القوانين

الضريبية لم تحدد طرق الاثبات ولم تستبعد شهادة الشهود<sup>(١)</sup>. ويبدو أن هذا راجع إلى ما قد يعتري الشهادة من محاباة وإنتقام ورشوة وفساد ذمة وكذب و مبالغة أو مجرد خطأ أو نسيان أو عدم دقة الملاحظة وإشغال الذهن بأمر آخر أو إغراء أو تلقين<sup>(٢)</sup>.

ثالثاً/ المعاينة (المسح أو الكشف الميداني) في المنازعات الضريبية:

إن المعاينة في مجال الاثبات الضريبي يعني المسح (الكشف أو المعاينة) الميداني أي المعاينة الموقعية على نشاط المكلف أو محل عمله لجمع المعلومات المعتمدة في تقدير الدخل والضريبة سواء أكانت المعلومات مادية كالسجلات والمقتبسات أم كانت ظاهرة كتحديد موقع النشاط وعدد المتعاملين مع المكلف والاسعار التي يفرضها على مبيعاته... الخ. ومثلما تقوم لجان المسح الميداني التابعة للسلطة المالية بالكشف فإن اللجان الاستئنافية تجريه بنفسها، وأجاز المشرع العراقي في المادة (١٣٠) من قانون الإثبات للمحكمة الانتقال لمعاينة المتنازع عليه بطلب من الخصوم أو بدونه ويمكن للمحكمة الانتقال للمعاينة برفقة خبير كما يمكن سماع الشهود أثناء المعاينة، أننا نرى أن المشرع العراقي كان موفقاً من ناحيتين أما الاولى: فهي عندما أوجب في المادة (١٢٦/ثانياً) من قانون الاثبات على المحكمة تعيين خبير إذا تطلبت معاينة الاشخاص معرفة علمية أو فنية خاصة، أما الناحية الثانية: فهي عندما أجاز في المادة (١٣١) من نفس القانون للمحكمة أن تتخذ تقرير المعاينة سبباً لحكمها.

وتطبيقاً لقاعدة حق الخصوم في مناقشة الادلة فإنه لايجوز معاينة مكان النزاع في غياب الخصوم لذا يجب أن تتم بقرار بإجرائها وأن تتم دعوة الخصوم<sup>(٣)</sup>.

واعتمدت الهيئة التمييزية في محكمة في قرارها المرقم (١٢٢/الهيئة التمييزية/١٩٩٦) في (١٩٩٦/١٢/٢٤) على الاثبات من خلال المسح الموقعي لمصدر دخل المكلف لتثبت من حجم النشاط الفعلي له بغية تقدير الدخل الخاضع للضريبة بدقة مثلما قضت وقررت إلغاء القرار الاستئنافي المميز وإعادة الاوراق إلى اللجنة التي أصدرته للسير فيها وفق ماجاء أعلاه وإجراء اللجنة بنفسها مسحاً موقعياً لمحل المكلف عن السننتين المطالب بهما وفق الضوابط وإصدار القرار على ضوء ماتتوصل إليه من النتائج كما جاء في قرار آخر لها صدر في (١٩٩٧/١٠/٢١) بأنه كان على اللجنة الاستئنافية أن تجري الكشف وكامل أعضائها... على أن يؤخذ بنظر الاعتبار سعة المحل وموقعه وطبيعة المواد المعروضة فيه.

ولكن يلاحظ بجلاء أن اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية تميل إلى تعزيز نتائج الكشف أو المسح الموقعي بقرائن ظاهرية كاشفة كما جاء في قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة المرقم (٤٣) في (١٩٩٦/٦/٩)

(١) رجاء احمد محمد: الطعن القضائي في المنازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية دراسات العليا، جامعة النجاح، ٢٠٠٤، ص ٧١.

(٢) محمد علي الصوري، المصدر السابق، ص ٧٠٠.

(٣) د. عبدالرزاق أحمد السنهوري، المصدر السابق، ص ٢٨.

كقرينة ضئالة أجور الكهرباء المستهلكة من قبل المكلف وتقوم بالاستماع إلى البينة الشخصية أثناء الكشف للإستفسار منهم على توقف المكلف عن العمل أو قلة الدخل الناتج عنه مثلما قضت أن نتيجة الكشف الموقعي وضئالة أجور الكهرباء.... وللبينة الشخصية المستمعة من المجاورين والتي أيدت أن الأسواق كانت مغلقة، بل وأبحرت لتحري مزيداً من القرائن الأخرى المتصلة بالمكلف نفسه لتعديل تقدير السلطة المالية بتخفيضه مثلما قضت به في قرارها المرقم (٤٥/اللجنة الاستئنافية الثالثة/١٩٩٦) في (١٩٩٦/١٠/٢٧) أن تقدير المستأنف لا يتناسب وضعه الصحي وواقع حال مكتب الدلاية العائد له وموقعه وحجم نشاطه.

#### رابعاً/ الخبرة في المنازعات الضريبية:

تواجه السلطة المالية والجهات التي تنتظر المنازعات الضريبية بعض المنازعات ذات الطابع الفني الخاص مما يتطلب استمراج رأي خبير مستقل عن أطراف المنازعة والجهة التي تنتظرها فقد تطلب الخبرة لتحديد نوع البضاعة قبل إخضاعها للضريبة أو يتم طلب الخبرة للقيام ببحث فني أو ميداني أو غيره<sup>(١)</sup>. ومع أن الخبرة بعدها دليل إثبات تكون حجيتها غير ملزمة إلا أننا نرى أن اللجان الاستئنافية وهيئة التمييز قد تفاوتت مواقفها بشأن الاعتماد على الخبرة في الإثبات فبينما ذهبت اللجنة الاستئنافية الأولى في قرارها المرقم (٢٨٠/اللجنة الاستئنافية الأولى/١٩٨٤) في (١٩٨٤/٨/٨) بعض قراراتها إلى عدم الأخذ بنتائج الخبرة كافة فهي قبلت تعديل مقدار الدخل وتقليل مقدار الضريبة تبعاً لذلك إلا أنها لم تعتمد النسبة الواجبة الاحتساب من دخل المكلف بوصفها دخلاً خاضعاً للضريبة بمقدار الذي حدده الخبراء. أن اللجنة الاستئنافية الثانية في قرارها المرقم (٢١/اللجنة الاستئنافية الثانية/٢٠٠١) في (٢٠٠١/٧/١٩) لم تركز إلى وسيلة الإثبات بالخبرة لوحدها بل عززتها بوسائل الإثبات أخرى، وفي موقف آخر للجنة الاستئنافية الأولى نرى أنها ذهبت في قرارها المرقم (١٥٦/اللجنة الاستئنافية الأولى/١٩٩٨) في (١٩٩٨/١٢/٣٠) إلى عدم الأخذ بتقرير الخبراء عندما وجدت أنه يكرر ماورد في الأوراق التحقيقية ويشير إلى الاطلاع على صور فوتوغرافية تتضمن تقديراً دقيقاً للاضرار إستناداً إلى رأي فني لم يستند إلى أساس فني يعتد به لذا فقد قررت اللجنة عدم الأخذ برأي الخبراء.

إختلاء اللجنة والمداولة قرر تقدير أرباح المكلف للسنوات (٩٥، ٩٦، ٩٧) وفق ما قدره الخبير وكذلك ماجاء في قرار اللجنة الاستئنافية الثانية المرقم (٧٠/اللجنة الاستئنافية الثانية/١٩٩٩) في (١٩٩٩/٨/١٨) بأنه ((تقرر الأخذ بالمبلغ الذي قدره الخبراء وإلغاء تقدير السلطة المالية وتقدير المستأنف بالمبلي الذي قدره الخبراء وتعديل التقدير تبعاً لذلك)).

ونلاحظ أنه حتى في الحالات التي تأخذ بها لجان الاستئنافية وهيئة التمييزية بتقرير الخبراء نجدها تجعل ذلك خاضعاً للسلطة التقديرية لها فلا تأخذ به الا بعد أن يرد في هذا التقرير ما يكون من شأنه

(١) د.علي هادي عطية، المصدر السابق، ص٤٩.

إنعائها بالأخذ به وإلا فلا تأخذ به وهذا ماجاء في القرار اللجنة الاستئنافية المرقم (٢٨/اللجنة الاستئنافية الأول/١٩٩٩) في (٢٠٠٠/١/٢) قضت بأن ((وحيث أن ماجاء بتقرير الخبراء من أسباب وعلل جاء مناسباً غير مغالاً فيه فقد أعمدته اللجنة أساساً لحكمها)). بينما ذهبت في قرارها المرقم (٧٨/اللجنة الاستئنافية الأول/١٩٩٩) في (٢٠٠٠/١٠/٣) إلى تأييد إجراءات السلطة المالية وإذا ماكان تقرير الخبراء يتأرجح بين تأييد السلطة المالية وتأييد قسم الرقابة فيها.

من كل ما تقدم نرى بأن للخبرة في الاثبات الضريبي دوراً أوسع نطاقاً وأكثر أهمية مما هو موجود في المنازعات غير الضريبية حيث يعول عليها كدليل اثبات في الكثير من المنازعات التي تقوم بين المكلف والسلطة المالية لما لهذه المنازعات من خصوصية ذا الطابع فني مميز ويكون مدعاة إلى الأخذ بالخبرة مما يبرر الخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي ومنازعات الضرائب في هذا المجال.

## الفرع الثاني

### وسائل الاثبات غير المباشرة في حل المنازعات الضريبية

وسائل الاثبات قد تكون غير مباشرة حيث لا تنصب دلالتها مباشرة على الواقعة المراد إثباتها وإنما تنصب على واقعة أخرى وثيقة الصلة بالواقعة الاصلية بحيث يمكن الاستدلال على ثبوت صحة الاخيرة من خلال ثبوت صحة الاولى كالإقرار والقرائن واليمين وسنتناول في هذا الفرع هذه الوسائل في نقاط الآتية:

أولاً/ الإقرار في المجال الضريبي: هو إقرار مكتوب يتقدم به المكلف المدعي خلال الفترة التي يعينها القانون أو خارجها مبيناً دخله والتكاليف التي صرفها فعلاً للحصول على الدخل أو زيادته واقعة العائلي مرفقاً بذلك ما يؤيد تلك المعلومات<sup>(١)</sup>، والإقرار المقصود به هنا هو إقرار المكلف خارج إطار إقراره الضريبي الذي يجب عليه تقديمه إلى الإدارة الضريبية والذي يمكن أن يندرج ضمن الأدلة الكتابية في الاثبات كما يمكن أن يعامل كإقرار في منازعات نفسه وما يرتبه القانون على ذلك من آثار قانونية، وتظهر خصوصية الإقرار في منازعات الضرائب المباشرة من حيث أن الإقرار في المواد المدنية بشأن واقعة معينة يجعلها في غير حاجة إلى الاثبات إذ أنه يحسم النزاع في شأنها قبل الفصل في الدعوى<sup>(٢)</sup>.

وللإقرار أهمية خاصة في الاثبات في المنازعات الضريبية خاصة أن القوانين الضريبية أولته إهتماماً كبيراً حينما جعلت إحدى طرق التقديم تتم بناء على الإقرار المقدم من المكلف، ولقد أوجب المشرع في المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل على المكلف في بعض الحالات التي حددها القانون أن يتقدم بكشف تقدير الذاتي وحددت القوانين الضريبية الفترة التي يجب على المكلف تقديم الإقرار الضريبي

(١) د.علي هادي عطية، المصدر السابق، ص ٣٦.

(٢) د.عبدالمعنى فرج، المصدر السابق، ص ٣٧٨.

خلالها ورتبت جزاءات على عدم تقديمه خلال الفترة المحددة بالإضافة إلى تعريضه للتقدير الجزافي من قبل السلطة المالية.

وهذا يرجع إلى ما للإقرار من فوائد والتي منها ضمان تحصيل الضريبة في الوقت المناسب وتخفيف الضغط على الإدارة الضريبية وحسن سير العدالة الضريبية لأن الإقرار يتقدم به المكلف هو بطبيعة الحال يجب أن يكون الأكثر دقة على عكس واقع المكلف الحقيقي وليس المفترض وهناك شروط لا بد توفرها في إقرار المكلف في المجال الضريبي وهي مايلي:

- ١- أن يكون الإقرار صادراً عن المكلف شخصياً أو من يمثله.
- ٢- أن ينصب على الواقعة المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة.
- ٣- أن يكون هذا الإقرار صادراً أمام الإدارة الضريبية أو القضاء المختص خلال السنة الضريبية المعنية.

ثانياً/ القرائن في المنازعات الضريبية: هناك قرائن قانونية تعتمد عليها في المنازعات الضريبية منها:

- ١- قرينة إعتقاد مقدار دخل السنة السابقة في حالة تعذر العلم (الاثبات) مقداره كلاً أو جزءاً في السنة الحالية<sup>(١)</sup>. ويفترض المشرع في هذه القرينة استمرار المكلف بممارسة النشاط نفسه في سنتين ماليتين متتاليتين وهذه القرينة هي قرينة قانونية غير قاطعة وهذا ماجاء في قرار اللجنة الاستئنافية الثانية المرقم (٤٢/اللجنة الاستئنافية الثانية/١٩٩٦) في (١٩٩٦/١٢/٢٦) (المكلف يستطيع دحضها إذا ما أثبت تغير نوع نشاطه دون أن يكلف بإثبات تغير كميته أو حجمه او إذا أثبت التغير بالوضع الاقتصادي).
- ٢- قرينة صحة تقدير الدخل بالإتفاق وعدم جواز المنازعة فيه وهذه القرينة القانونية لاتتعدى نطاق الإتفاق على تقدير الدخل<sup>(٢)</sup>.

ثالثاً/ اليمين في المنازعات الضريبية: تظهر خصوصية منازعات الضرائب بالنسبة لوسائل الإثبات بشكل واضح في اليمين. الذي يؤخذ به كوسيلة الدعوى المدنية غير أنه يستبعد من نطاق الإثبات في المنازعات الضريبية لتعارضه مع طبيعة هذه المنازعات والتي تكون الادارة أحد أطرافها<sup>(٣)</sup>، فليس من الممكن القول بإمكانية تحليف جهة الإدارة الممثلة للسلطة العامة (الدولة) لكون القانون أوجب الضرورة أن توجه اليمين إلى الخصم الآخر شخصياً ولم يجز أن توجه إلى من يمثله لأن الحلف إستناداً إلى المادة (١١٢) من قانون الإثبات هو الاحكام واردة في المادة (١١٩) منه بخصوص توجيه اليمين بنوعها سواء الحاسمة أو المتممة والآثار المترتبة عليها وخاصة فيما يرتبط بجواز رد اليمين ممن وجهت إليه إلى من وجهها، لامجال لتطبيقها في المنازعات الضريبية.

(١) د.توفيق حسن فرج، المصدر السابق، ص ص ٢١٣ - ٢١٤.

(٢) علي هادي عطية هلال، المصدر السابق، ص ص ٤٢ - ٤٣.

(٣) د.عبدالعزیز عبدالمنعم، المصدر السابق، ص ٥٧.

## الخاتمة

بعد أن إنتهينا من دراسة موضوع بحثنا الموسومة ب(الإختصاص القضائي للمنازعات الضريبية في العراق) توصلنا إلى عدد من الاستنتاجات والمقترحات، وعلى النحو الآتي:

### أولاً/ الاستنتاجات:

- ١- إن قرار تقدير ضريبة الدخل هو قرار إداري، ووجوب إختصاص محكمة القضاء الإداري بالبت في طعونها لإختصاصها في النظر في الأوامر والقرارات الإدارية الصادرة عن الموظفين والهيئات الإدارية لدوائر الدولة والقطاع العام، يوضح اتجاه المشرع بتبنيه المعيار الشكلي، لأن أول عمل يقوم به المكلف هو الإعتراض على قرار التقدير أمام الإدارة الضريبية، ومن ثم يكون أمام اللجان الضريبية الخاصة وهي (لجان الإستئناف)، ثم بعد ذلك الرجوع إلى القضاء الإداري بالبت في طعونها.
- ٢- أوجب القانون الضريبي ضرورة تشكيل لجنة إعتراضية للبت في المنازعة الضريبية بين الإدارة والمكلف، إلا أنه لم يحدد أعضاء هذه اللجان، الأمر يؤدي هذا الى إساءة إستخدام الإدارة سلطاتها في عدد هذه اللجان، أو الى الإطالة في تشكيل أعضائها وتأخير البت في المنازعات الضريبية التي تعرض على هذه اللجان وتفاقمها مما يؤثر سلباً على الحقوق المالية للدولة وعلى حقوق المكلف في حسم المنازعات الضريبية بسرعة على حد سواء.
- ٣- لم يحدد القانون الضريبي العراقي مدة معينة للإدارة الضريبية في البت في إعتراض المكلف (التظلم)، وقد يترتب على عدم تحديد مثل هذه المدة تعسف الإدارة الضريبية في البت في الإعتراض، وقد تطول مدة الإعتراض في الوقت الذي من المفترض حسم المنازعات الضريبية بأسلم طريقة وأسرع وقت حماية للحقوق المالية للدولة والمتمثلة بالخزانة العامة من جهة، وحقوق المكلفين وإستقرار مراكزهم المالية من جهة أخرى.
- ٤- لا يوجد في العراق قضاء ضريبي متخصص لتسوية المنازعات الضريبية، ولا يوجد أيضاً قانون أو نظام خاص بإجراءات التقاضي في تلك المنازعات، ويعتمد المشرع الضريبي الجهة المعتمدا للقانون أفصد السلطة المالية واللجان الإستئنافية في هذا الخصوص على القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية العراقي تارة، وأحكام القانون الضريبي تارة أخرى.
- ٥- عدم وضوح مدى حجية بعض الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة والقضاء في الإثبات الضريبي مما أدى إلى تباين موقف القضاء في ذلك.

٦- عدم وجود قانون ينص على وسائل الإثبات وتنظيم عملية الإثبات الضريبي مما يؤدي إلى الرجوع إلى القانون الخاص فيما لا يتعارض مع طبيعة الدعوى الضريبية وهذا يشكل إرباك وخلل في الدعوى الضريبية.

## ثانياً/ المقترحات:

- ١- نوصي المشرع في إقليم كردستان- العراق اصدار قانون اصول المحاكمات في القضايا الضريبية ينص بشكل واضح على كافة اجراءات التقاضي في الدعوى الضريبية وفق المادة (١٣) من قانون مجلس الشورى في إقليم كردستان - العراق.
- ٢- العمل على إصدار قانون لوسائل الإثبات الضريبي تتناسب مع طبيعة الدعوى الضريبية حيث ان القواعد الوارده في قانون الاثبات لا تنطبق جميعها على الدعوى الضريبية يتضمن نصاً صريحاً على توزيع عبء الإثبات على طرفي المنازعة الضريبية بدل تحميل هذا العبء الثقيل للمكلف وحده.
- ٣- العمل على تأهيل قضاة للنظر بنظر القضايا الضريبية وعدم شمولهم بالتنقلات القضائية ورفع مهاراتهم وإمكانياتهم في هذا المجال من خلال عقد دورات تدريبية.
- ٤- تعديل نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل بصورة تجعل النظر في الدعاوى الضريبية وإختصاص القضاء الإداري بعد رد الاعتراض أمام السلطات المالية للإدارة الضريبية.
- ٥- تعديل قانون ضريبة الدخل بشكل يتضمن قضاء ضريبياً متخصصاً، فضلاً عن إعادة النظر في إجراءات التقاضي الضريبي حماية لحقوق المكلف من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى.

## المصادر

\* القرآن الكريم.

### أولاً- الكتب القانونية:

- ١- د. إبراهيم عبدالعزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، بدون سنة الطبع.
- ٢- أبو قرين أحمد عبدالعال: أحكام الاثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٣- د. أحمد أبو الوفا: التعليق على نصوص قانون الاثبات، ط، منشأ المعارف، بدون مكان طبع، ١٩٧٨.
- ٤- د. آدم وهيب الندوي: المرافعات المدنية، المكتبة القانونية، بغداد، ١٩٨٨.
- ٥- د. حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل في العراق رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، ط١، مطبعة عصام، ١٩٨٨.
- ٦- د. حسين فريحة: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات حلب، الجزائر، ١٩٩٥.
- ٧- خيرى عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣.
- ٨- رايح رتيب: المحول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.
- ٩- د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ١٠- د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، بدون مكان طبع، ١٩٩٠.
- ١١- د. سعد محيي محمد: الاطار القانوني للعلامة بين الهول والادارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية.
- ١٢- د. سعدون القشطيني، شرح أحكام المرافعات، ج١، ط١، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٦.
- ١٣- د. سلطان أنور: قواعد الاثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٥.
- ١٤- د. شريف مصباح أبو كرش، إداري المنازعات الضريبية، ط١، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان - ٢٠٠٤.
- ١٥- د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.

- ١٦- د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٧.
- ١٧- د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، العراق - الموصل، ٢٠٠٥.
- ١٨- د. عبدالعزيز المنعم خليفة: الاثبات أمام القضاء الاداري، الاثبات غير المباشر، دور القاضي في الاثبات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٨.
- ١٩- عبدالقادر ثعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، ٢٠٠٢.
- ٢٠- د. علي هادي عطية الهلالي: مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية، كلية القانون، جامعة ذي قار، ٢٠١١.
- ٢١- د. محمد حامد عطا: المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، طبقاً لإحداث التشريعات العربية، الموسوعة العربية، المجلد الثالث عشر، الاسكندرية، دون سنة طبع.
- ٢٢- د. محمد مرسي فهمي: الضريبة العامة على إيرادات وتطبيقاته العملية، مطبعة مصر، دون سنة الطبع.
- ٢٣- د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٧.
- ٢٤- مفلح عواد القضاة: البيانات في المواد المدنية والتجارية، دراسة مقارنة، جمعية عمال المطابع التعاونية، ط٢، عمان، ١٩٩٤.
- ٢٥- منصور محمد حسين: قانون الاثبات، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٨.
- ٢٦- د. يحيى مصطفى البشير: المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعاوى الضريبية، بيروت، ١٩٩٤).

### ثانياً/ المعاجم والقواميس:

- ١- المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط٢، دار المشرق، بيروت، ٢٠٠٧.
- ٢- المعجم اللغوي الوجيز، مجمع اللغة العربية للنشر، ٢٠٠٩.
- ٣- د. محمد بن بكر الرازي، مختار الصحاح، مطبعة بابل، ١٩٨٣.

### ثالثاً/ الرسائل الجامعية والمجلات والدوريات القضائية:

- ١- أحمد خلف حسين الدخيل، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة دخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ١٩٩٧.
- ٢- جمال محمد معاطي موافي، ولاية القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية وتنازع الإختصاص بين القضاء الإداري و القضاء العادي، أطروحة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق، مصر، ٢٠١٢.

- ٣- د.مصطفى كمال وصفي: مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، ديسمبر، ١٩٧٢.
- ٤- رجاء أحمد محمد خويلد: الطعن القضائي في المنازعات الضريبية دخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، ٢٠٠٤.
- ٥- محمد علي عوض الحرازي: المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١.
- ٦- سهاد عبدالجمال عبدالكريم الزهيري: التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية قانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.
- ٧- د.ضياء شيت خطاب: بحوث ودراسات في قانون المرافعات المدنية العراقي رقم (٨٣) لسنة (١٩٦٩) المعدل، مطبعة الجيلاوي، بدون مكان طبع، ١٩٧٠.
- ٨- د.غازي فيصل مهدي: قانون التقاعد الموحد رقم (٢٧) لسنة (٢٠٠٦) المعدل في ميزان المنطق القانوني، منشور في مجلة الحقوق كلية القانون، جامعة المستنصرية، العدد (١٠)، لسنة (٢٠١٠)، مجلد (٣)، سنة (٥).
- ٩- قبيس حسن البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١٤.
- ١٠- د. محمد أحمد عبدالرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ١٩٩٨.
- ١١- مجدي نبيل محمود: إمتيازات الإدارة الضريبية (دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير - كلية دراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، ٢٠٠٤.
- ١٢- محمد محمود الغانم: الإعتراضات الضريبية، أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل والمكلفين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١١.
- ١٣- د.علي هادي عطية الهلالي: مشروعية إختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستورية ونطاقه، مجلة القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد الرابع، ٢٠١٢.
- ١٤- هاشم حمادي عيسى، النظام القانوني للتنظيم الإداري، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، ١٩٨٩.

### خامساً/ القوانين و التعليمات:

- ١- قانون المرافعات المدنية العراقي الرقم (٨٣) لسنة (١٩٦٩).
- ٢- قانون الاثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة (١٩٧٩) المعدل.
- ٣- قانون الضريبة الدخل العراقي (١١٣) لسنة (١٩٨٢).

٤- دستور العراقي لسنة (٢٠٠٥).

٥- قانون الضريبة الدخل المصري.

٦- قانون الضريبة الدخل الاردني.

### سادساً/ الأحكام و القرارات القضائية:

١- قرار محكمة التمييز رقم (٤٤) في ١٩٧٠/٨/٥. غير منشور.

٢- د.أحمد محمود حسني، قضاء النقض الضريبي، المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسين

عاماً ١٩٣١-١٩٨٩، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٩٣.

٣- قرار رقم (١١١/اللجنة الاستئنافية الثالثة/٢٠٠٠) في ٢٠٠٠/٢/٢٢ غير منشور.

٤- قرار رقم ٣٤/الهيئة التمييزية/٢٠٠١ في ٢٠٠١/٥/٢٩ منشور بالكتاب السنوي لسنة (١٩٩٨ - ٢٠٠٤)، ج ٢.

٥- قرار رقم (٦/الهيئة التمييزية/٢٠٠٠) في ٢٠٠٠/٩/١٨ منشور في الكتاب السنوي لسنة (١٩٩٨ - ٢٠٠٤)، ج ٢.

٦- قرار رقم (١٣٩/اللجنة الاستئنافية الاولى/١٩٩٣) في ١٩٩٣/٣/١٠ غير منشور.

٧- قرار رقم (١٢٦/اللجنة الاستئنافية الثانية/١٩٩٢) في ١٩٩٣/٢/٢ غير منشور.

٨- قرار رقم (١٢٢/الهيئة التمييزية/١٩٩٦) في ١٩٩٦/١٢/٢٤ غير منشور.

٩- قرار رقم بلا - الهيئة التمييزية-١٩٩٧ في ١٩٩٧/١٠/٢١ غير منشور.

١٠- قرار رقم ٤٣/اللجنة الاستئنافية الثالثة/١٩٩٥ في ١٩٩٦/٦/٩ غير منشور.

١١- قرار ٤٥/اللجنة الاستئنافية الثالثة/١٩٩٦ في ١٩٩٦/١٠/٢٧ غير منشور.

١٢- قرار رقم (٢٨٠/اللجنة الاستئنافية الاولى/١٩٨٤) في ١٩٨٤/٨/٨ منشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٥،

ج ٢.

١٣- قرار رقم (٢١/اللجنة الاستئنافية الثانية/٢٠٠١) في ٢٠٠١/٧/١٩ منشور في الكتاب السنوي لسنة

١٩٩٨ - ٢٠٠٤، ج ٢.

١٤- قرار رقم (١٥٦/اللجنة الاستئنافية الأولى/١٩٩٨) في ١٩٩٨/١٢/٣٠ منشور في الكتاب السنوي لسنة

١٩٩٨ - ٢٠٠٤، ج ٢.

١٥- قرار رقم (٧٠/اللجنة الاستئنافية الثانية/١٩٩٩) في ١٩٩٩/٨/١٨ منشور في الكتاب السنوي.

١٦- قرار رقم (٢٨/اللجنة الاستئنافية الاولى/١٩٩٩) في ٢٠٠٠/١/٢ منشور في الكتاب السنوي ١٩٩٨ -

٢٠٠٤.

١٧- قرار رقم (٧٨/اللجنة الاستئنافية الاولى/١٩٩٩) في ٢٠٠٠/١٠/٣ منشور في الكتاب السنوي.

- ١٨- القرار رقم ٤٢/اللجنة الاستئنافية الثانية/١٩٩٦، في ٢٦/١٢/١٩٩٦. غير منشور.
- ١٩- حكم محكمة النقض المصري في الطعن رقم (٢٨٨) لسنة ٥٠ق، جلسة ٣٠ إبريل ١٩٨٤، غير منشور.
- ٢٠- حكم محكمة النقض المصري في الطعن رقم (١٧٣) لسنة ١٦ ابريل ١٩٩٩.
- ٢١- حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم (٣٩) لسنة (٣٠ق)، جلسة (١٩٥٦/٤/٣٠)، وحكمها في الطعن رقم (٧٨)، جلسة (١٩٦٤/٧/١٧).
- ٢٢- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم (١٥١٥) لسنة (٢٦) في جلسة (١٩٨٠/٦/٢٦).

## المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	توصية المشرف
ب	الاهداء
ج	الشكر و التقدير
٣-١	المقدمة
٤	<b>المبحث الأول: ماهية المنازعات الضريبية</b>
٤	المطلب الأول: مفهوم المنازعات الضريبية
٩ - ٤	الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وخصائصها
١١ - ١٠	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية
١٢	المطلب الثاني: أسباب نشوء المنازعات بين المكلف و الإدارة الضريبية
١٣ - ١٢	الفرع الأول: أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي
١٤ - ١٣	الفرع الثاني: أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية
١٤	الفرع الثالث: أسباب المتعلقة بالمكلف
١٥	<b>المبحث الثاني: طرق الطعن في المنازعة الضريبية</b>
١٥	المطلب الأول: الاعتراض أمام السلطة المالية
١٧- ١٥	الفرع الأول: ماهية الاعتراض
١٧	الفرع الثاني: قرارات القابلة للاعتراض
١٨	المطلب الثاني: الاستئناف أمام لجنة الاستئناف
٢١ - ١٨	الفرع الأول: ماهية الاستئناف وشروطه وإختصاص اللجان الاستئنافية
٢٢ - ٢١	الفرع الثاني: القرارات القابلة للاستئناف
٢٣	<b>المبحث الثالث: الإثبات في المنازعات الضريبية</b>
٢٣	المطلب الأول: مفهوم الإثبات
٢٤ - ٢٣	الفرع الأول: مفهوم الإثبات وأهميته
٢٥ - ٢٤	الفرع الثاني: أركان الإثبات في الدعوى الضريبية
٢٥	الفرع الثالث: عبء الإثبات في المنازعات الضريبية

٢٥	المطلب الثاني: وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية
٢٩ - ٢٥	الفرع الأول: وسائل الاثبات المباشرة في المنازعات الضريبية
٣٠ - ٢٩	الفرع الثاني: وسائل الاثبات غير المباشرة في حل المنازعات الضريبية
٣١	الخاتمة
٣٢ - ٣١	أولاً/ الاستنتاجات
٣٢	ثانياً/ التوصيات والمقترحات
٣٧ - ٣٣	قائمة المصادر والمراجع
٣٩ - ٣٨	المحتويات