

التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريب

أ.م.د. محمد علوم محمد

كلية القانون - جامعة بغداد

طالبة الماجستير سولاف فيصل خضير

كلية القانون - الجامعة المستنصرية

ملخص

تناولنا في هذه الدراسة بالتفصيل موضوع حق التقاضي في دستور جمهورية العراق النافذ وبعض دساتير الدول العربية والاجنبية التي على الرغم من الاختلاف بينهما في حجم ومستوى الضمانات التي كفلها وصانها الدستور كمبدأ من المبادئ والحقوق الدستورية التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالشؤون الضريبية .

ولكثرة الخروقات والعدوان على تلك المبادئ والحقوق ومنها حق التقاضي ، فما كان منا الا ان ندعو المشرع العراقي الى تعديل هذه القوانين الضريبية بالشكل الذي يتم فيه رفع الانتهاكات ويعيد لها صفة الدستورية .

Abstract

In this study we address in detail a collection of constitutional principles and rights directly to tax affairs i.e. the principles of tax legality , the right of tax equality and tax justice ,the right of prosecution within the valid 2005 constitution of the republic of Iraq the and the comparative constitutions. Despite the difference between them in the level and size of these rights and principles ,they all are guaranteed and maintained by them, yet the Iraqi tax laws came with many violations , penetrations and aggression on those principles and right such as the Iraqi income tax law no.113 for the year 1982 as amended, so we have to call the Iraqi taxation legislator to amend this law in the form that eliminates all these violations and returns back its constitutional character which it lost for a long period of time.

Taxes are one of important financial policy instruments through which the state endeavors to provide the financial revenues necessary to finance its public expenditures as well as using them in directing the economy in the way targeted by the state for the purpose of achieving the economy and stability.

Although Iraq is one of the most ancient state in the region in issuing tax legislations and law, the role of these legislations and law in financing the state's expenditures and achieving its economic and social goals is limited in view of Iraq.

المقدمة

نظرا لما يحتله موضوع التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف من اهمية كبيرة من بين مواضيع الضرائب المختلفة ولما يتمتع به القضاء الضريبي من خصوصية واستقلال عن القضاء سواء المدني او الاداري ، وهذا ينبع من الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه ، والتي جعلته متميزا عن غيره من القوانين ، اصبح من الضروري تسليط الضوء على هذا الموضوع ودراسته دراسة مقارنة في ظل قانون ضريبة الدخل المعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، اضافة الى الكثير من المبادئ القانونية في موضوع الضرائب تم ترسيخها بناء على قرارات واحكام المحاكم التي ساهمت بدور كبير ومباشر في ارساء هذه المبادئ .

والوقوف على المشاكل التي يثيرها والمعوقات التي تعترضه والضمانات التي تكفل نجاحه ، واثراء البحث وتحقيق الغاية العلمية والعملية قامت الباحثة بالاطلاع على مجموعة المراجع التي اوردها في نهاية بحثها ، معتمدة بالدرجة الاولى على النصوص القانونية وخاصة دستور العراق النافذ وقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وكذلك قرارات الهيئة الاستئنافية والتمييزية في العراق .

وقد تناولت الباحثة الموضوع على النحو التالي .:

اولا :.اهمية الدراسة : القاء الضوء على اهمية وجود قضاء ضريبي متخصص لمصلحة الطرفين (المكلف والادارة الضريبية) ، ومساعدته والسلطة المختصة بسن التشريعات اللازمة لمعالجة هذا الموضوع .

ثانيا : مشكلة الدراسة : نقص التشريع في مجال الضرائب بشكل عام وتناثره في اكثر من قانون والطقن القضائي بشكل خاص ، ووجود عدة منازعات مازالت لم تنتهي منها هذه اللجان الضريبية مما يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة وهو مادفعنا الى دراسة هذا الموضوع

بغية تفصيل احامه ومعرفة مدى توافقه مع قوانين الدول العربية والاجنبية في ظل اخر تطورات .

ثالثا : منهجية الدراسة : سنعمد في دراستنا النهج التحليلي المقارن من خلال قانون ضريبة الدخل العراقي لعام ١٩٨٢ المعدل والقوانين العراقية السابقة والقوانين والانظمة ذات العلاقة اضافة الى القوانين العربية والاجنبية والاطلاع على الدراسات المقارنة لبعض الدول والتي تبحث في نفس الموضوع

اذ سنعمد الى تحليل النصوص القانونية في التشريعات الضريبية العراقية ونقارنها مع التشريعات الضريبية للدول العربية والاجنبية بغية الوصول الى انجع الحلول وحل مشكلة هذه الدراسة .

رابعا : هيكلية الدراسة : في سبيل ذلك سنقسم هذه الدراسة على مبحثين في المبحث الاول مفهوم القضاء الضريبي واهميته وفي المبحث الثاني سنتناول - القضاء الضريبي في التشريع المقارن ومراحل الطعن القضائي في العراق لنختم البحث بطره اهم الاستنتاجات والتوصيات والله ولي

المبحث الاول

ماهية القضاء الضريبي واهميته

يلعب القضاء دورا هاما في ارساء المبادئ القانونية وازالة اي غموض يكتنف التشريعات الضريبية وتفسيرها ، فقد اجاز المشرع للمكلف اللجوء للقضاء للدفاع عن حقه ، وكفلته كافة الشرائع والقوانين والداستير وضمنت حيادتيه واستقلاله لتحقيق العدل .

فالقضاء الضريبي يسعى الى سيادة القانون واحكامه في الميدان الضريبي كما يسعى الى حماية حقوق وحرريات المكلف الضريبي ، وتتبع اهمية القضاء الضريبي من الاهداف التي يسعى الى

تحقيقها ، وهي كثيرة وحيوية في حياة كل من الفرد والدولة ، وبغية تسليط الضوء على موضوع القضاء الضريبي واهميته سوف نتناوله في مطلبين نكرس الاول لبيان مفهوم القضاء الضريبي ونستعرض في الثاني اهميته القضاء الضريبي .

المطلب الاول

مفهوم القضاء الضريبي

ان القضاء الضريبي شأنه شأن جهات القضاء الاخرى يختص برفع النزاع الذي ينظر فيه وكانه قضاء متخصص بالفصل بالخصومه الضريبية ، وبغية تحديد مفهوم هذا القضاء يقتضي بيان امرين .:

الفرع الاول .: تعريف القضاء الضريبي

الفرع الثاني .: الاسس التي يشاد عليها القضاء الضريبي

الفرع الاول

تعريف القضاء الضريبي

ان مصطلح القضاء الضريبي يتكون من مفردتين ، لذا ابتداءا يجب ان نبين بالقضاء ثم ننتقل لبيان معنى الضريبة اذا ما نسبت هذه الى القضاء ، وهذا ما سنناقشه اولا بتعريف القضاء والضريبة لغة ، ثم تعريف القضاء الضريبي اصطلاحا .

اولا : تعريف القضاء والضريبة لغة

ان القضاء في اللغة يعد من الالفاظ ذات المعاني المتعدده ، وقد ورد في معاجم اللغة ، انه يعني الحسم والقطع والانتها ، وقد عرفت المادة (١٧٨٤) من مجلة الاحكام العدلية : (القضاء ياتي بمعنى الحكم وياتي بمعنى الحاكمية (جهاز القضاء) والقضاة هم الذين يحكمون بين الناس بالامور الشرعية) والفصل في الخصومات والمنازعات .

وسمي القاضي حاكما لمنعه الظالم من ظلمه ، اي حكم ووجب ، وانه الحكم ، واصله قضائي ، لانه من قضيت ، والجمع الاقضية والقضية مثله ، والجمع القضايا ، ويراد بالقضاء معان اخرى ، بمعنى الامر ، وهو يعني ايضا الامضاء والاداء والاتقان والحكم ، وقيل انه امضاء الشيء واحكامه ، والقاضي هو القاطع للامور المحكم لها

ثانيا : تعريف القضاء الضريبي اصطلاحا

لابد من التعريف بالقضاء بعيدا عن الاتجاهات الفقهية التي قيلت في تعريف القضاء الضريبي سواء بالنظر الى المضمون الشكلي له بعده مجموعه من المحاكم الموجودة بالدولة ، او بعده مجموعه المنازعات المثارة بين المكلف والادارة الضريبية بالنظر الى المضمون الموضوعي ، او بحسبانه المبادئ القانونية التي تستخلص من استقرار المحاكم الدائبة على اتباعها .

تعريف القضاء على انه مجموعه المبادئ القانونية التي تستخلص من استقرار المحاكم على اتباعها والحكم عليها ، وانه حق يتيح لكل فرد وقع اعتداء على حق من حقوقه ان يلجا الى القضاء لرد ذلك الاعتداء والانتصاف لنفسه ممن ظلمه وسلبه حقه ، وانه مجموعه الاحكام او القرارات التي تصدرها المحاكم في المنازعات التي تعرض عليها .

وهو الاخبار عن حكم شرعي على سبيل الالتزام اذ هو فصل الخصومات وقطع المنازعات على وجه الخصوص او قول ملزم صادر عن ولايه عامه .

الفرع الثاني

الاسس التي يشاد عليها القضاء الضريبي

يقول الاستاذ محمد عصفور - ان مقومات القضاء عصبه متماسكه لذلك لاتقوم سلطة للقضاء بدون توافرها كلها ، اي اذا لم يعتبر القضاء سلطة عامة على قدم المساواة مع السلطتين التشريعية والتنفيذية واذا لم يكفل لهذه السلطة حيادها واطلاع المختصين بشؤونها ، وعليه فان المبادئ الجوهرية التي يجب ان يشاد عليها كل قضاء ، ومنها القضاء الضريبي ،

تحدد في ثلاثة كالاتي :

اولا : مبدا استقلال القضاء الضريبي

ثانيا : مبدا حياد القضاء الضريبي

ثالثا : مبدا تخصص القضاء الضريبي

اولا : مبدا استقلال القضاء الضريبي

يرى فقهاء القانون الدستوري ان استقلال القضاء نتيجة طبيعية لمبدا الفصل بين السلطات وضمنان لتحقيق الحرية ، وان السلطة القضائية مستقلة وتقوم بالفصل بين الخصومات وتطبيق القوانين على المنازعات التي تنشأ بين الاشخاص وتوقيع الجزاءات على من يخالف هذه القوانين ، ويمثل استقلال القضاء احد اهم الضمانات الحقوق والحريات التي اشارت له المادة (٨٧) من الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ ، وذلك لان اساس الدولة الحديثة هو احترام مبدا الفصل بين السلطات الثلاثة التنفيذية ، التشريعية ، القضائية ، ويقوم على المبدأ عدم التدخل من قبل السلطتين التشريعية والتنفيذية في امور القضاء واعطائه سلطة دستورية منفصلة ومستقلة عنهم .

ثانيا : مبدا حياد القضاء الضريبي

القضاء بطبيعته يتصف بالحياد وهو ينظر بتلك الصفة في كافة القضايا المعروضة عليه ولكافة الاجراءات الواجب اتباعها بغض النظر عن طبيعة تلك القضايا او اطرافها او مركزهم او صفاتهم وذلك تاسيسا على استقلال القضاء وحياديته ومن ثم يعتبر حياد القاضي احد اركان التي يقوم عليها استقلال القضاء ، فالحياد شرط لازم لاحقاق واقامة واقامة العدل بين الناس .

يمثل القضاء الملاذ والحصن لحماية الحقوق على اختلاف اشكالها ، ومن اهم حقوق الانسان في نظام قضائي نزيه ومستقل اي وجود قضاء عادل ومستقل وان تتوفر لاطراف الخصومة محاكمة عادلة.

وحياذ القاضي مفهوم اخلاقي يدخل في صميم المفاهيم القانونية ، ويكمن في جوهر العمل القضائي ، وهو الشرط اللازم للنظام القضائي ككل ، وبه يؤمن فاعلية القانون ، وتتمثل في عدم انحياز وعدم التأثير على قرار القاضي في البت في الدعوى المعروضة امامه وعلى القاضي امن يمارس مهامه القضائية بصوره مستقلة على اساس تقدير القاضي للحقائق وبموجب التفهم والوعي للقانون وبدون اي مؤثرات او ضغوط ، على ان يكون مستقلا في ما يتعلق بالمجتمع بصفه عامه وفي ما يتعلق بالاطراف النزاع المطروح امامه .

ان حياذ القضاء من المبادئ الدستورية العامة اذا لم ينص عليها الدستور صراحة فهذا المبدأ يمكن ان نستخلصه من مبدأ استقلال القضاء على اعتبار ان هذا الاستقلال يقرر ضمانه لقيام القضاء بدوره في حماية الحريات ، فان لم يقم بهذه الحماية بحياذ فلا معنى لا استقلاله .

ثالثا : مبدأ تخصص القضاء الضريبي :

ان هذا المبدأ يمثل اكبر ضمانه لحقوق المكلفين وتحافظ على مبدأ المشروعية من كل اعتداء ، ولهذا فاننا لانغالي اذا ما قلنا ان عدم توافر احد هذه المبادئ او جميعها في الجهة التي تفصل في النزاع بين المكلف والادارة الضريبية يعدم صفة القضاء فيها وفقا للمعنى الحقيقي لمفهوم القضاء ، على اعتبار القضاء فن من نوع خاص لا يمارسه الا المتخصصون ، وقد جرى العمل داخل المحاكم على توزيع القضايا المطروحة على المحاكم لتتولى كل محكمة او اكثر النظر في نوع منها ويستمد قوامه من التدريب والتاهيل والممارسة والخبرة والتجربة .

فهو محل اتفاق بين معظم رجال الفقه العربي والفرنسي موضحين مدى الاهمية التي يشغلها كل مبدأ بالنسبة للقضاء الضريبي ان وجود قاض متخصص في فرع معين من فروع القانون

يمكنه من متابعة ما يطرا من تعديلات الامر الذي ييسر ويسهل له سرعة الفصل فيما يثور امامه من منازعات فلا تتطل بالتالي مصالح المتقاضين .

المطلب الثاني

اهمية القضاء الضريبي

تتبع اهمية القضاء الضريبي من كون موضوع الضريبة حديثا نسبيا و بالتالي فقوانينه حديثه مقارنة مع القوانين الاخرى ، و غالبا ما تكون مواد يعترضها الغموض ، اضافة الى ما تثيره الضرائب من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة او عند تطبيقها ، فضلا عن ان قوانين الضرائب تتميز عن غيرها بأنها تخضع للتعديل و التبديل المستمرين مما يؤدي الى تعدد النصوص و تعقيدها و صعوبة تطبيقها و تفسيرها ، و بالتالي جهل المكلفين في كثير من الاحيان بها يؤدي ، مما يؤدي الى نشوء نزاعات و خلافات بين الاداره الضريبية و المكلفين

و سنتناول في هذا المطلب بشيء من التفصيل في ثمانية فروع على النحو الاتي :-

الفرع الاول :- دور القضاء الضريبي في الحفاظ على مبداء المشروعيه

الفرع الثاني:- مسعى القضاء الضريبي في الدفاع عن حقوق المكلفين الطاعنين

الفرع الثالث :- دور القضاء الضريبي في رقابة نشاط الاداره الضريبية

الفرع الرابع :- اهمية القضاء الضريبي في اكمال النقص التشريعي

الفرع الخامس :- دور القضاء الضريبي في اكمال النقص التشريعي

الفرع السادس :- دور القضاء الضريبي في ضمان الحريه الماليه

الفرع السابع عمل القضاء الضريبي في تاصيل مباديء القانون الضريبي

الفرع الثامن :- دور القضاء الضريبي في تحقيق التوازن بين مصالح المكلفين والاداره الضريبية

الفرع الاول

دور القضاء الضريبي في الحفاظ على مبداء المشروعيه

ان الضمانه الاساسيه التي تحمي الافراد من تعسف الاداره و تحكّمها ، انما تتركز على خضوعها للقانون فيما تأتيه من اعمال و تتخذه من اجراءات و تصرفات و تتمتع فيه من امتيازات ، وهو ما يميز الدوله الحديثه ، حيث تتحقق سيادة القانون بخضوع الاداره و الافراد بصفه عامه للقانون بحيث تكون تصرفاتها السلبيه و الايجابيه في دائرة حدود النظام القانوني المقرر في الدوله ،

فالسلمه التشريعيه يتعين ان تخضع للدستور ، و ان تباشر وظيفتها في حدود احكامه ، كما يجب ان تحترم القوانين العاديه التي تضعها ما دامت ساريه المفعول ، و السلمه القضائيه في نطاق تطبيق القانون على المنازعات المعروضه امامها يتعين عليها ان لا تخالف احكام القانون الملزمه بتطبيقها و السلمه التنفيذيّه وظيفتها تنفيذ القانون اذ يتعين عليها احترام القانون و ان تلتزم حدودها سواء مباشرتها لوظيفتها الحكوميه و في اتمام لوظيفتها الاداريه

الفرع الثاني

مسعى القضاء الضريبي في الدفاع عن حقوق المكلفين

ان حق التقاضي يعتبر من الحقوق الاساسيه لحقوق الانسان او الحقوق الطبيعيه القانونيه بأعتباره حق من حقوق الانسان المدنيّه ، و يطبق مبداء احترام حقوق الدفاع على كل دعوى قضائيه اي كان نوعها ، و الا فأن الحكم الذي تصدره المحكمه يكون منعدهم ولا يكون قرارا قضائيا ، و بناء على هذه القاعده فأنه يتعين على الاداره عندما تتخذ عقوبه ما تمكن صاحب العلاقه من تقديم دفاعه و ابداء ملاحظاته و منحه الوقت الكافي لتحضير دفاعه ،

و تعد امتيازات السلطة الاداريه مزايا اجرائيه تتدخل في مختلف وسائل ممارسة الوظائف الاداريه ، مثالها السلطة التقديرية و التنفيذ الجبري ، و ايضا من حق السلطة الاداريه في اصدار القرارات بأرادتها المنفرده ، تتغير طبقا لها مراكز الافراد القانونيه انشاء و تعديل و الغاء ، بل لها تنفيذها جبرا عنهم دون اللجوء الى القضاء لاصدار حكم بالزامهم به اي انه لا تتوقف عند حد المسؤولية المدنيه ، بل تصل الى مستوى المسؤولية الجنائية تستوجب الحكم بعقوبه جنائية على السلطة الاداريه ،

الفرع الثالث

دور القضاء الضريبي في رقابة نشاط الاداره الضريبية

تعد الرقابة عملا يدخل في صميم السلطة القضائية التي تلتزم بتطبيق القانون تطبيقا سليما حيث تملك الاداره سلطه تقدير الضريبة بصوره تلقائيه و تفرض عقوبات عند مخالفت المكلف للالتزامات الضريبية لذا للقاضي الضريبي ان يتحرى و يتحقق عن حدود السلطة التقديرية للاداره عند نظر النزاع،

ولا يكفي لحماية المكلفين من تعسف الاداره الضريبية وجود نصوص قانونية تنظم الضرائب و فرضها و تحصيلها ، فالقانون بحاجة الى قضاء يراقب حسن تطبيقها و ان يكون القضاء هو الحكم العادل اذا ما قام خلاف بين المكلف و الاداره الضريبية ،

ان دور القاضي في بعض الدول يبحث عما اذا كان تطبيق القانون الضريبي قد طبق تطبيقا سليما على المنازعات المعروضه امامه ، و بعض الدول يبحث عما اذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقا سليما على المنازعات المعروضه امامه ، و بعض الدول تكون مهمة القاضي الضريبي الغاء و تعديل التقدير ، فالقضاء الضريبي يعلو قضاء المشروعيه ،

الفرع الرابع

اهمية القضاء الضريبي في اكمال النقص التشريعي

ان القانون المكتوب هو نتائج ارادة انسان و من ثم فان خلقه كشأن اي فعل انساني عملا انشائيا مليئا بالنقائص و القصور ، و حيث ان وظيفة القاضي لا تقتصر على تطبيق التشريع النافذ و انما يجب ان يضع او يخلق القاعده المطبقه على النزاع ، و يذهب البعض - الى ان وظيفة القاضي الاساسيه هي الحكم بالعدل بين شخصين متنازعين طبقا للقانون فالقاضي الفرد و كذلك القضاء في المجموعه يقوم اساسا بتطبيق القانون ، لا يخلق القانون ولم يكن من المتصور اثاره مسأله خلق القضاء للقانون لو ان التشريع كان كاملا لا يشوبه اي نقص فلو ان التشريع يحتوي على حل لكل نزاع يعرض امام القضاء لما كان هناك مبرر لخلق قواعد قانونيه جديده بواسطه القضاء ، و لاقتصر القضاء على مباشرة وظيفته الاصليه و هي تطبيق القواعد على المنازعات الخاصه التي تعرض امامه و هي تكفي لحل المنازعات غير المتناهيه ، كما في العراق يكون القضاء مصدر تفسيري و احكام المحاكم و ما تستقر عليه غير ملزمه للقضاء بما فيها القاضي الذي اصدرها فلا يلزم بالركون الى حكم مماثل فيما يعرض من نزاعات مشابهه في المستقبل كما في باقي القوانين ، و مع ذلك تنظر لاحكام محكمة التمييز بأحترام و تقدير و كذلك فانه يجاري تلك الاحكام حتى لا تتعرض قراراتها للنقض،

الفرع الخامس

دور القضاء الضريبي في تحقيق الطمأنينة لدى المكلفين الطاعنين

هدف القضاء بصوره عامه هو تحقيق العداله بين اطراف النزاع ، و يصبح هذا الهدف مطلبا اكبر عندما يكون اطراف الدعوى متكافئين و وضمانا لحقوق المكلفين ، فهو يحقق حمايه للمكلف من تعسف الاداره الضريبية في قراراتها او خطأ الاداره اثناء تطبيق القانون ، فالمكلف يثق بالقضاة اكثر من ثقة الاداره الاضريبية ، لان القضاة ليس خصما لان القضاة ليس خصما و انما هو حكم عادل يقف موقفا واحدا من الاداره الضريبية و المكلف ،

ان القضاء من انجح الوسائل لفض النزاعات سواء المرفوعه من قبل الافراد او السلطه الماليه ، و ذلك بفضل الضمانات التي يحاط بها القضاء في جميع الدساتير و التشريعات المختلفه ومنها التشريع العراقي و التشريع المقارن

و يعتبر الطعن القضائي هو من انجح الضمانات للمكلفين ، و تتبع اهمية القضاء بصوره بصوره عامه من ضرورة تحقيق العدل بين الناس ، و رفع الظلم عنهم و المحافظه على حقوقهم و حرياتهم التي ضمنها لهم الشرائع السماويه و الدساتير و النظم القانونيه ،

و بذلك تتجلى وظيفه القضاء بأسى صورها و القضاء صنوان واحد

الفرع السادس

دور القضاء الضريبي في ضمان الحريه الماليه

ان الحاجه الى وجود قضاء تشتد في الميدان الضريبي ذلك ان الضريبه تعد قيد على مبداء الحريه الماليه اي حريه الشخص في التصرف في امواله الخاصه ، اذ ان هذه الحريه لا يمكن ان تمارس بصوره مطلقه و ذلك بسبب ما تقرره احكام القانون الضريبي من التزام على عاتق الاشخاص المكلفين بدفعها و التي يتمثل بعدم التصرف في اموالهم الا بعد ان يدفعوا ما استحق عليهم من ضريبه للدوله ، و ان المباديء الدستوريه التي تضمنتها الدساتير المختلفه حرمة التجاوز على حق المملكه و تمنع المكلف من التصرف بجزء من امواله لذا يجب ان تنتفض من حق المملكه في الحدود التي يتضمنها القانون الضريبي ، فقد نص المشرع العراقي في المادة (٢٣) من دستور ٢٠٠٥ النافذ على هذا المبداء ،

الفرع السابع - عمل القضاء الضريبي في تأصيل مبداء القانون الضريبي

ان موضوع الضرائب يعتبر حديثا نوعا ما ، و قواعده ليست مقننه في قانون واحد و خصوصا ما يتعلق بقوانين الاجراءات ، كما ان النصوص الضريبية غالبا ما تمتاز بالغموض و الابهام و

تحتاج الى تفسير ، وان الكثير من المبادئ القانونية في موضوع الضرائب تم ترسيخها بناء على قرارات المحاكم واحكامها التي ساهمت بدور كبير ومباشر في ارساء هذه المبادئ وهذا لايعني ان هذه الاحكام كانت منسجمة في جميع قراراتها بل العكس هو لكثرة التعديل ،

ان مبادئ القانون الضريبي لايتضمنها مجموعه تشريعيه واحده كما هو الحال بالنسبه للقانون المدني والجنائي ، و انما هو قريب من القانون الاداري اذ لا تزال قواعده متشتمته في تشريعات متنوعه كالدستور وقانون العقوبات وقانون الكمارك وغيرها من القوانين ،

ان مبادئ القانون الضريبي لا يتضمنها مجموعه تشريعيه واحده كما هو الحال بالنسبه كما هو الحال بالنسبه للقانون المدني والجنائي ، و انما هو قريب من القانون الاداري اذ لا تزال قواعده متشتمته في تشريعات متنوعه كالدستور وقانون العقوبات وقانون الكمارك وغيرها من القوانين

الفرع الثامن - دور القضاء الضريبي في تحقيق التوازن بين مصالح المكلفين و الاداره الضريبية

ان الضرائب تقتطع جزاء كبيرا من اموال المكلفين ، هذه الاموال التي من واجب الدوله حمايتها لا الاجحاف في الاقتطاع منها دون وجه حق و ينبوع من المبالغه ، و تشكل الدوله الطرف الاقوى في العلاقه الضريبية في مالها من سلطه و سياده على الافراد مستمده من سلطة الدوله نفسها و يجب ان تتمتع ايضا بالحمايه القضائيه الفعاله ، و الفرد طرف العلاقه الاضعف ، و تعتبر الهدف المالي من اهم الاهداف التي تسعى الدوله الى تحقيقها من وراء تشريع القوانين الضريبية بصوره خاصه و الماليه بصوره عامه ، و تحقيق الايرادات للخزينه العامه

ان اطراف المنازعه الضريبية هما المكلف و الاداره الضريبية ، و هما يمثلان مصلحتين متباينتين ، حيث ان مصلحة المكلف هي فرديه او شخصيه ، في حين ان مصلحة الاداره هي مصلحه عامه تتمثل في حمايه ايرادات الضريبية لذى ينبغي وجود جهه مستقله يعهد اليها مهمه الفصل في التعارض و توفير حمايه الاطراف العلاقه الضريبية

و ان تحقيق التوازن بين هاتين المصلحتين المتعارضتين يوفر الحماية للمكلف و ايضا يرفد الخزائن العامة بالاموال اللازمه و استخدام هذه الاموال في تحقيق اهداف اقتصاديه و اجتماعيه و غيرها من الاهداف .

المطلب الثالث

الملامح الاساسيه للقضاء الضريبي

ان القانون الضريبي يبقى محتفظا باستقلاليه و ذاتيه خاصه بسبب ان التطور الذي يصيبه يختلف عن التطور الذي يصيب غيره من فروع القانون ، و ينظر القانون الضريبي في المكلف على انه شخص ملتزم بدفع الضريبه ، اي ان عليه واجب دفع الضريبه ، اما باقي فروع القانون فيتم النظر له على انه مواطن مما يعني ان اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن اضى على القانون الضريبي ذاتيه و استقلال خاصه به

و على الرغم من التقارب الجلي بين القضاء الضريبي و القضاء الاداري في بعض المعالم الا انه يوجد تباين واضح في معالم اخرى مما يستوجب من القاضي الضريبي مراعاتها ، لذلك فأن دراسة هذه الملامح تقتضي منا تقسيم هذا المطلب الى اربعة فروع و كالآتي ،

الفرع الاول - طبيعة المنازعات الضريبية

الفرع الثاني - نوع المنازعات بالضريبه

الفرع الثالث - سرية جلسات المنازعات الضريبية

الفرع الرابع سرعة الفصل في المنازعات الضريبية

الفرع الاول

طبيعة المنازعات الضريبية

هناك تعريفات عديدة للمنازعات الضريبية ، نذكر منها بانها :- نزاع يقوم بين السلطه الماليه بوصفها اصدرت قرارا اداريا بالتكليف بدفع مبلغ الضريبه و يمثلها دائرة الضريبه ، الطرف الثاني هو المكلف بدفع الضريبه فلا تقبل الدعوى الا من مكلف تحققت الضريبه بحقه ، كما عرفت على انها الخلاف الذي يثور بين الاداره الضريبية و المكلف بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبه او اي قانون اخر ، و كان للكتاب و الباحثين وجهات نظر مختلفه حول هذه الطبيعه

بعض الكتاب يعتبر المنازعه الضريبية ذات طبيعه اداريه ، لان احد اطرافها جهة الاداره و بالتالي نادوا بتطبيق لقانون الاداري عليها ، فربط الضرائب غالبا ما يكون بقرار اداري و سلطات الاداريه في مزاولتها لنشاطها و افصاحها عن ارادته الملزمه ، انما تصدر من جانبها وحدها قرارا اداريا في المجال الضريبي ، لانها تثور في الاساس ضد قرار صادر من الاداره الضريبية التي تمثل السلطه التنفيذيه في عملية فرض الضريبه و جبايتها و لما تتمتع به الاداره من سلطات و امتيازات تفوق تلك التي تتمتع به غيرها من الجهات الاداريه مع ملاحظه ان بعض الفقهاء يذهب للقول الى ان القضاء الضريبي ينتهي للقضاء الاداري

فيما يرى البعض الاخر منهم ان المنازعات الضريبية ذات طبيعه ليست اداريه التي انفرد بهذا الرأي (دكتور مصطفى كمال) ، و يجب تطبيق القانون المدني عليها بمقوله ان القانون المدني هو الشريعه العامه لشتى فروع القانون الوضعي

بينما الفريق الثالث من الكتاب و الباحثين يرى بان المنازعه الضريبية ذات طبيعه خاصه و تؤيدهم الرأي ، استنادا لذاتية القانون الضريبي نفسه

الفرع الثاني

نوع المنازعات الضريبية

تعرف الخصومه لغة بانها :- الجدل بالضم الجدل خاصمه خصاما و مخاصمه فخصمه يخصمه خصما : غلبه بالحجه و الخصومه الاسم من التخاصم و الاختصام ، اما التعريف الاصطلاحي للخصوم هتاتي بالضم الجدل حيث تمثل مجموعه من الاعمال الاجرائيه و سيصدر في نهاية الخصومه حكا ، و ان تطبيق قواعد الاجراءات و الاثبات العامه بمثابة تغيير في طبيعة المنازعات الضريبية

اولا الخصومه الضريبية ذات طبيعه موضوعيه

تشير الخصومه الموضوعيه الى وقوع اعتداء على مركز قانوني عام من خلال قرار معيب اصدرته الجبهه الاداريه و من ثم فأن الدعوى توجه الى القرار الاداري كدعوى الالغاء

و تختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات من حيث طبيعة اطراف هذه المنازعات الضريبية ، باعتبار ان احد اطرافها هي الدوله و ان طبيعة المنازعات الضريبية موضوعيه مردها الى قاعدة الشرعيه و مبداء سيادة القانون ، و متطابقه مع طبيعة المنازعات الاداريه التي يستقل بنظرها القرار الاداري ، و لكون قرارات تقدير لضريبه ماهي الا قرارات اداريه و ان الطعن فيها يتم من خلال وسيله حمايه مبداء الشرعيه المتمثله بالقضاء الاداري اي انها تكون ضد قرارات الاداره الضريبية و هذه الخصومه تمس اموال المكلفين

ويرى الباحث ان طبيعة المنازعات الضريبية موضوعيه ، بالاستناد الى ان المكلف يكون في مركز موضوعي تجاه الاداره الماليه ، و ليست ذات طبيعه شخصيه ، التي يكون بها المكلف بمركز شخصي فيه علاقه المدين بالدائن

ثانيا :- المنازعات الضريبية ذات طبيعه شخصيه

في حال ادعاء شخص يقدم للقاضي يدعي فيه بوقوع اعتداء على حق خاص له او على الاقل تهديد باعتداء على هذا الحق فتظهر الخصومة بين شخصين ادعاء الدائن بحقه من قبل المدين ،

ثالثا :- المنازعات الضريبية ذات قانونيه مستقلة

ان المشرع الضريبي في العراق قد اعطى المنازعات الضريبية طبيعه قانونيه مستقلة ، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلاليتها لما له من ذاتيه كامله ، و تتلاقى في المنازعات الضريبية ذات طبيعه مختلطة عناصر الخصومه الشخصيه مع عناصر الخصومه الموضوعيه فيدور جانب منها حول المشروعيه قرار فرض الضريبه او حول صحة تقدير الايرادات الخاضعه لها ، ويدور من جانب اخر حول استرداد المبالغ التي دفعها المكلف زياده عما هو مستحق عليه قانونا و غيرها من المنازعات مما يبرز في بعضها العناصر الشخصيه للخصومه ،

يرى (د. علي هادي الهلالي) ونؤيده الرأي في ان المنازعات الضريبية ذات سمه موضوعيه تمتزج بعنصر اخر الا وهو الطبيعه الفنيه و قد تكون الطبيعه الفنيه طاغيه على الطبيعه الموضوعيه ، مما يتطلب خبرات قضائيه متمزجه بخبرات متخصصه بأسباب المنازعات الضريبية وطبيعتها ونتائجها على المكلف و الخزانه العامه على حد سواء ،

الفرع الثالث

سرية الجلسات

السرية من السمات الاساسية لاجراءات التقاضي الضريبي ، فالاصل كقاعدة دستورية ان تتم المحاكمة او المرافعة علنية الا اذا رات المحكمة ان تكون سرية مراعاة للنظام العام او محافظة على الاداب العامة ، كما في نص الفقرة (سابعاً) من المادة ١٩ من الدستور العراقي النافذ على ان (جلسات المحاكم علنية الا اذا قررت المحكمة جعلها سرية) ، واكد قانون

التنظيم القضائي بالرقم ١٦٠ لسنة ١٩٧٩ المعدل في المادة (٥) منه على ان جلسات المحاكم علنية ، وذلك لان مبدا العلنية ليس مطلق

الفرع الرابع

سرعة الفصل في المنازعات الضريبية

تتجه معظم التشريعات الضريبية الى اعطاء المكلف فرصة تقدم اعتراض على القرار التقدير الى الجهة التي اصدرته ، لتصحيح موقفها بنفسها اذا ما وقعت اخطاء ، ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، فقد اشار ضمنا بقواعد واحكام من شأنها المحافظة على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية واحاطتها بنوع من السرية للمحافظة على سمعة المكلف امام الغير ، ويتميز عمل القاضي الضريبي اثناء نظر الخصومة بضرورة انهاءها والفصل فيها على وجه السرعة وتجنب الشكليات وطول الاجراءات وتعقيدها لضمان تحقيق استقرار في الاوضاع للمكلفين في اسرع وقت من جهة ، ورعاية مصالح الخزنة العامة من جهة اخرى ، ولكن مع هذا يجوز التأخير لاسباب معقولة .

المطلب الاول

القضاء الضريبي في التشريع المقارن

اختلفت التشريعات المقارنة بشأن تحديد الجهة التي تتولى نظر المنازعات الضريبية وتحديد طبيعة القرار الصادر عن جهات الطعن الضريبي لذا سوف نشير الى ذلك من خلال الفرعين وفقا للاتي .:

الفرع الاول : تحديد الجهة صاحبة الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية

الفرع الثاني : تحديد طبيعة القرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي

الفرع الاول

تحديد الجهة صاحبة الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية

اجمعت الكثير من تشريعات ضريبة الدخل على حق المكلف بسلوك طرق الطعن القضائي اذا لحقه اجحاف وضرر ، بالاستناد الى الحق الاصلي الذي كفلته دساتير الدول كافة ، فمن الدول من ركنت في معالجة هذا الامر الى ايجاد جهة متخصصة مستقلة تنظر في الخصومة الضريبية ، في حين عهدت دول اخرى الاختصاص في الفصل في المنازعات الضريبية الى القضاء العادي على ان يتم التقاضي على ثلاث درجات يعبر عنه بالطرق العادية (البدائية والاستئناف والتمييز) وان دولا ثالثة اجازت للقضاء الاداري فحص الخصومات الضريبية ن وقد استحدثت بعض الدول جهازا قضائيا مستقلا عن كل من القضائين العادي والاداري ، ، لذا سنتناول بيان هذه الجهات ومدى حماية التي يتمتع بها المكلف الضريبي في كل نظام من الانظمة من خلال هذا التقسيم الاتي :

اولا انظمة تجعل الاختصاص للقضاء العادي

ثانيا : انظمة تعقد الاختصاص للقضاء الاداري

ثالثا : انظمة تجعل الاختصاص مشتركا بين القضائين العادي والاداري

رابعا :انظمة تعقد الاختصاص لقضاة متخصصون

الفرع الثاني

تحديد طبيعة القرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي

لقد تضاربت الاراء حول الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي فيما اذا كانت قرارات ادارية ام قضائية ، لذا سنتناول ذلك في بحث هذا الموضوع كالاتي :

اولا : قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات ادارية

ثانيا قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات قضائية

اولا : قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات ادارية

اتجه بعض الكتاب والباحثين الى المعايير ذات الصبغة الشكلية ، بينما اتجه اخرين الى المعايير
المادية لحل مشكلة التمييز بين القرارات التي تصدر عن جهات الطعن وتعتبر قرارات ادارية
وفقا للاتي :

١- المعيار الشكلي

يستند هذا المعيار الى مبدأ الفصل بين السلطات ، ويرجع في تحديد العمل الى مركز القائم
به والسلطة التي اصدرته والشكل والاجراءات المتبعة في اصداره ، فمن خلال معرفة
الجهة مصدره العمل القانوني نصل الى معرفة التكييف القانوني للعمل .

فقد ذهب بعض الكتاب والباحثين الى اعتبار قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات
ادارية ، ومنهم (د. مدحت عباس امين) على اعتبار لجان الطعن لجان ادارية ذلك ان
رئيسها لايمكن اعتباره محايدا ، وان اللجنة غير مقيده بالقواعد الشكلية الواردة في
القانون المرافعات ، لذا ينطبق هذا الوصف الاداري على القرار الصادر عنها اذا كان رئيس
اللجنة موظفا حكوميا محسوبا على جهة التنفيذ لا القضاء .

اضافة الى ان اعضاء السلطة المالية هم موظفين عموميين في دائرة الضريبة الدخل
مخولين باصدار قرارات ادارية ، وما يدره من اعمال تؤثر على المراكز القانونية للمكلفين
وان جميع من خلعوا الطبيعة الادارية البحتة عن جهات الطعن الضريبي هم من
المؤيدين لاعتبار القرارات صادرة جهات الطعن الضريبي قرارات ادارية .

٢- المعيار الموضوعي

ان من الكتاب والباحثين من ذهب الى الاخذ بمعيار عندما نظر الى قرار السلطة الادارية
لايحمل اساسا قاعدة قانونية خصومة او منازعه حول مركز قانوني المقصود منه احداث

اثر في المراكز القانونية انشاء او تعديل او الغاء وبالتالي فهو ليس قرارا قضائيا وينقل المكلف الى حالة المديونية ويرتب الترانزات واعباء مالية يجبر المكلف بتحملها .

فاذا كانت عضوية احد القضاة او رئاسة لهذا اللجان الادارية امرا نظريا ، وواقعا في الوقت ذاته ، فان اعضاؤها الاخرين هم الاداريين ، وان قرارات جهات الطعن الضريبي ذات طبيعة ادارية المحدد لدين الضريبة موضوع الطعن .

ثانيا قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات قضائية

ذهب جانب من الكتاب والباحثين بصدد القرارات الصادرة من جهات الطعن الضريبي على انها قرارات قضائية متكئين على بعض عناصر المعيار الموضوعي والمعيار المختلط وهي كلاتي :

١- المعيار الموضوعي

يقوم على اساس جوهر العمل القضائي بان يتمتع ذلك العمل بحجية الشيء المقضي به ، فالمرشع هو الذي يلحقها العمل القوة القانونية ويمنعها من عمل اخر بغض النظر عن الجهة التي اصدرته .

ان القرارات الصادرة عن لجان الطعن بمثابة احكام قضائية صادرة عن محكمة ادارية ووفقا لهذا الراي فان لجان الطعن تعتبر محاكم ادارية ويعتبر كل من المكلف والسلطة المالية خصمين امام هذه اللجان حيث ان قراراتها تعتبر نافذة دون الحاجة الى تصديقها من قبل دائرة الضريبة ووزارة المالية .

وان هذا الاتجاه يركز على المعيار المادي المرتبط بطبيعة عمل هذه الجهات حيث ينظر الى محتوى العمل ومضمونه ومتجاهل المعيار الشكلي الذي يعول على الجهة التي اصدرت القرار وان القرارات التي تصدر عن جهات الطعن هي قرارات قضائية

٢- المعيار المختلط

ان هذا المعيار يجمع بين عناصر المعيارين الموضوعي والشكلي ، بالاعتماد على معيار خاص يجمع بين المعيارين ، فمضى حيث المعيار الموضوعي الجهة المختصة بنظر المنازعات جهة ذات اختصاص قضائي محدد بموجب القانون ومنع المشرع المحاكم من النظر فيها صراحة وان يكون العمل القضائي مستقل وغير خاضع لما يخضع له رجل الادارة من اشراف رئاسي هذا من حيث المعيار الشكلي ، وتمتع قراراتها بحجية الشيء المقضي به

ان قرارات لجان الطعن الضريبي في العراق ذات اختصاص قضائي لما تتمتع تلك القرارات به من حجية الشيء المقضي به وان لم يشر اليه المشرع بصورة صريحة الا ان ذلك الامر مستفاد ضمنا فالمشرع قد يرتئي منح حجية الاحكام لاي جهة تفصل في المنازعات ، قطعية ولا تخضع لمصادقة اي جهة اخرى ، وملزمة للسلطة المالية ولا يمكن الغاؤها الا بالجوء الى وسائل الطعن المحددة قانونا ، كما ان اللجان لها استقلالها الوظيفي عند قيامها بالفصل في الخصومة من دون ان تتلقى تعليمات او اوامر من اي جهة ادارية

المطلب الثاني

مراحل الطعن القضائي في العراقي

يذهب المشرع العراقي نحو اتجاه مختلف عن التشريعات المقارنة ويتمثل هذا الاتجاه باناطة الرقابة على اعمال الادارة الضريبية والطعن في قراراتها الى جهات مختلطة بين القضاء والادارة ، وهذا هم مسلك المشرع العراقي في كل القوانين الضريبية التي صدرت ولغاية ان فيما يعرف بلجان الطعن الضريبي ، واحاطه بعض الاجراءات الخاصة عند نظر الدعوى الضريبية حيث اشترط قانون ضريبة الدخل النافذ على المكلف سلوك طرق الطعن الاداري قبل اللجوء للطعن القضائي .

وغالبا ماتدخل تشريعات الادارة الضريبية طرف مقابل في المنازعة الضريبية ، من ضمن الجهات التي تنظر في المنازعة الضريبية ابتداءا اما بصفة ناظرا للمتظلم ، او بصفة ان الطعن امامها درجة من درجات التقاضي ، وانها تشكل لجان ادارية تاركا لها مهمة حسم المنازعات

الضريبة المثارة بعد ان فرض على المكلف الاعتراض على قرار الادارة المالية المرتبط بالدخل والضريبة المفروضة عليه ، وجعل اثاره الطعن الطعن الاستئنائي يتم امام لجان الاستئناف ، وتقديم الطعن التمييزي امام هيئة التمييز ، وهناك اتجاه تشريعي يستبعد بموجبه منح للقضاء نهائيا صلاحية الفصل في المنازعات الضريبية .

حدد المشرع العراقي للمكلف ثلاث مراحل ثلاث متسلسلة للطعن ، واجب عليه المضي بها تباعا لذا سنقسم هذا المطلب وفقا للفروع الثلاث كالآتي :

الفرع الاول : الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

الفرع الثاني : اللجان الاستئنافية

الفرع الثالث : الهيئة التمييزية

الفرع الاول

الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

في العراق يشترط المشرع ان يسبق الطعن امام القضاء الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية ، حيث يباشر المكلف اعتراض امام الادارة الضريبية التي اصدرت القرار المطعون والتي تتمثل في مجموعة قواعد قانونيه في المنازعات الضريبية في مرحلتها الادارية امام السلطة المالية من حيث قبول الاعتراض وميعاد تقديمه واجراءاته والفصل فيه ، رغبه من المشرع لاتاحة الفرصة امام الادارة الضريبية لمراجعة موقفها ، مما يمكنها من تعديل قرارها بنفسها اذا كان مخالفا لقانون الضريبة كونها تسعى الى تطبيق قواعد القانون العامه بشكل صحيح وتستهدف الصالح العام .

ان المشرع الضريبي العراقي وضع حكما خاصا بالاعتراض على القرارات موظفي الادارة المالية ووضعه لها ضوابط خاصة تختلف بعض الشيء عن ضوابط الاحكام الواجب اتباعها في التظلم الاداري بشكل عام فمثلا لم يجز الاعتراض على قرار التقدير الا بعد التبليغ به بينما

يجوز التظلم الاداري الاعتيادي بمجرد العلم به حتى قبل التبليغ به وايضا من حيث المدة تختلف عن مدة التظلم الاعتيادي ، ومن حق المكلف اللجوء الى القضاء اذا لم يفلح تظلمه امام السلطة المالية ، حيث انها من قمة الضمانات التي يمكن للمكلف الحصول عليها ، وعليه سنتناول موضوع التظلم وفقا للاتاتي :

اولا : شروط الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

ثانيا : اثار الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

اولا : شروط الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل اجاز للمكلف ان ينازع في صحة تقدير الدخل وفرض الضريبة عليه بالاعتراض امام الادارة المالية الصادر بهذا الشأن امام نفس الموظف الذي اصدر القرار المراد الاعتراض عليه ، وذلك بالاعتراض (التظلم) كتابه الى دائرة الضريبة التي بلغتته او الى الهيئة العامة للضرائب خلال مدة واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه بالقرار المراد الطعن به ، بشرط ان يدفع كامل الضريبة او يلتزم باقساطها لقبول تظلمه ، لذلك لابد من توافر عدة شروط في التظلم الوجوبي المقدم من قبل المكلف امام الجهة الادارية نورده وفقا للاتاتي :

١- ان يقدم المكلف طلب الاعتراض على قرار التقدير تحريرا للسلطة المالية وخلال المده القانونية .

٢- وجوب دفع المكلف مبلغ الضريبة (مبدا الدفع ثم الاسترداد) :

ثانيا :. اثار الاعتراض على التقدير امام الجهة الادارية

اذا اعترض المكلف على قرار السلطة المالية بتقدير الدخل وفرض الضريبة ، فانه امام احتمالين ، فالاحتمال الاول - ان ترد السلطة المالية الاعتراض لفقده لاحد شروط صحته او عدم كفاية الاسباب التي قدمها المعترض واما ان تقرر الاتفاق مع المكلف وتعديل التقدير ، لذا سنبحث الموضوع بنقطتين كالآتي :

١- رد السلطة المالية الاعتراض المقدم من قبل المعارض

٢- الاتفاق بين السلطة المالية والمعارض

١- رد السلطة المالية الاعتراض المقدم من قبل المعارض

ان السلطة المالية ترفض الاعتراض المكلف على تقدير ، فالمكلف ان يستأنف قرار السلطة المالية لدى لجنة الاستئناف و١٠ وفقاً للفقرة (١) من المادة (٣٥) من القانون النافذ ، وقد ايدت اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية هذا الاتجاه بالكثير من قراراتها على انه (اذا اجرت السلطة المالية التقدير ، فالمكلف اما ان يقبله او ان يعترض عليه امام مراجع الطعن)

كما ان السلطة المالية ان ترد الظلم وتصر على صحة الاجراءات وقراراتها المتخذة ، وذلك عندما ترفض الاعتراض على التقدير المقدم من قبل المكلف اذا قدم المكلف خارج المده ، لما لها من اختصاص واسع التقدير ، فهذا الامر جوازي متروك للسلطة المالية .

٢- الاتفاق بين السلطة المالية والمعارض

ان من نتائج التظلم او الاعتراض فان السلطة المالية قد تلغي قرارها المطعون او تعدله وتعرض التعديل على المكلف ، الذي قد يوافق على التعديل او لا يوافق ، ولك بعد ان يتبين للسلطة المالية توافر جميع شروط صحة الاعتراض من الناحية الشكلية وان المكلف دفع الضريبة او الاقساط المستحقة منه فتقوم بمناقشة الاعتراض مع المعارض ، وان المعارض محق في اعتراضه فتقوم بتعديل التقدير بالاتفاق مع المكلف باخذ توقيعه على التقدير المتفق بينهما وبدون التوقيع لايوجد اتفاق ، لان التوقيع على المحرر الرسمي لا يقبل الطعن به باي طريق الا بالتزوير ، حيث يترتب على التوقيع صيرورة التوقيع قطعياً .

ويمكن للسلطة المالية ان تقوم بتدارك اخطاء محاسبية او قانونية شابت الاجراءات فرض الضريبة بزيادة مبلغ الضريبة او فرض مبلغ اضافي او غرامه او اي اجراء يجعل المكلف المعارض بموقف اسوء من حالته قل التظلم ، ويرى (د. علي هادي الهلالي) ونؤيده بالرأي في ان على الرغم من ان المشرع الضريبي العراقي يحرص على تدعيم المركز القانوني للمكلف من

خلال ضمان الحقوق والضمانات في التقاضي وتقديم الطعون الضريبية الا ان المشرع الضريبي المصري يوفر ضمانه قضائية اوسع ، فبعد ان كفل مرحلة الاعتراض ، ومرحلة الطعن امام لجان الطعن بوصفها طعون ادارية ، فانه فتح الباب امام الطعون القضائية لكل من المكلف والسلطة المالية امام محكمة البداية منعقدة بهيئة تجارية للطعن في قرارات لجان الطعن ، كما يمكن للطعن استئنفا بالقرار القضائي الذي تصدره المحكمة البدائية .

الفرع الثاني

اللجان الاستئنافية

اجاز قانون ضريبة الدخل النافذ للمكلف التي رفضت السلطة المالية اعتراضه بشأن تقدير وفرض الضريبة ان يستأنف قرارها لدى الجهة المختصة التي تنظر فيه .

ان لجنة الاستئناف هي عبارة عن لجنة ادارية ذات اختصاص قضائي ، وعليه فالسلطات التي تمنح للجان الاستئنافية او الهيئة التمييزية هذا الاختصاص القضائي للنظر في المنازعات التي تنشأ بين الادارة والمكلفين استثناء عن المبدأ العام الدستوري الذي يقضي بان الولاية القضائية معهودة الى المحاكم لذا لايجوز التوسع فيه .

وعليه سنتناول الاعتراض امام اللجان الاستئنافية وفقا للاتي .:

اولا : شروط طلب الاستئناف

ثانيا : اثار طلب الاستئناف

اولا : شروط طلب الاستئناف اشترط المشرع الضريبي العراقي لقبول الاستئناف والنظر فيه من قبل لجان الاستئناف توافر عدة شروط هي :

- ١- ان يقدم المستأنف طلب الاستئناف تحريرا وخلال المدة القانونية
- ٢- يجب ان تكون المدة الاستئنافية مختصة بالنظر في القضايا المعروضة عليه

ثانيا : اثار طلب الاستئناف

حددت المادة (٣٦) ن قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ وظيفه لجان الاستئناف بالفصل بالخصومة المعروضة بالغاء تقدير الضريبة التي حدده المخمن لدخل المكلف او تعديل التقدير بالزيادة او النقص او تايد التقدير واجب المشرع العراقي الضريبي على لجان الاستئناف ان تقوم بتسبب قراراتها وبخلاف ذلك تكون هذه القرارات عرضه للنقض .

- ١- الغاء قرار التقدير
- ٢- تايد قرار التقدير
- ٣- تعديل قرار التقدير (زيادة التقدير المستأنف او تخفيضه)

١- الغاء قرار التقدير :. يترتب على صدور قرار لجنة الاستئناف ان يصبح مقدار الضريبة كما حددته اللجنة واجب الاداء واذا ماقررت لجنة الاستئناف الغاء التقدير واعفاء المستأنف من الضريبة ، كان دفع الضريبة كلا او بعضا فان السلطة المالية تقوم بالرد مادفع المستأنف عليه وذلك بناء على طلب منه اذا لم تكن الضريبة قد دفعت عن طريق الاستقطاع المباشر فاذا كانت كذلك فلا داع لتقديم الطلب وانما يكون الرد واجبا حكما

٢- تايد قرار التايد :. يجب التركيز على ما اشارت اليه العبارة التالية من المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل الى ان (... كما ان لها ان تؤيد التقدير اذا لم يحضر الطرفان او احدهما بدون عذر مشروع ، فاذا لم يحضر ممثل السلطة المالية ، فكيف يؤيد التقدير الذي لك يرضى المكلف به ، لان السلطة المالية قد تلجا

لعدم حضور كلما شات ذلك ، وان من الانسب ان تؤجل اللجنة النظر في الاستئناف لمدة مناسبة كما نص عليه المشرع العراقي .

٣- تعديل قرار التقدير: ان اللجنة الاستئنافية في سبيل اصدار قرارها ان تطلع على كافة الاضابير والسجلات والمستندات المتصلة بالموضوع ، ولا يقتصر سلطة القاضي على الغاء القرار غير المشروع بل يمتد دور القاضي الى تعديل الضريبة سواء بالزيادة تقدير الضريبة او تخفيضة .

اناط القانون الضريبي العراقي لجان الاستئناف مهمة البت في كل ماله صله بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة ، حيث اعطى هذه اللجان سلطة واسعه بزيادة التقدير ان قدرت السلطة المالية دخل المكلف اقل مما ينبغي عليها تقديره حفاظا على حقوق الخزانه ، مع ملاحظة القاعدة العامة التي تقضي بان لا يضار الطاعن بطعنه

واذا اكتملت جميع شروط القبول الاستئناف شكلا وحضر الطرفان في موعد المحدد لنظر الاستئناف ورات اللجنة الاستئنافية ان السلطة المالية قد قدرت دخل المستئناف الاكثر مما ينبغي او انها لم تقم بمنحه سماحا قانونيا يستحقه فتقوم بتعديل التقدير المستئناف عن طريق تخفيضه الى الحد الذي ترى انه صحيح وموافق للقانون مبينه اسباب ذلك .

القانون الضريبي بموجب الفقرة (٢) من المادة (٣٩) منه خوله لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبه خلافا لنظام مسك الدفاتر ، بفرض غرامه منصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامة يحال المكلف الى المحاكم المختصة لابدال غرامة بالحبس ، ان هذا الوضع ينسجم مع حالة الشخص الطبيعي ، واما بالنسبة للشخص المعنوي (الشركات) فلا يجوز يحكم عليه بغير الغرامه .

الفرع الثالث

الهيئة التمييزية

بعد ان تنتهي عملية الاعتراض امام اللجنة الاستئنافية وتصدر قرارها ، تبدأ مرحلة الطعن في القرار الاستئنافي امام الهيئة التمييزية وذلك لمنح المكلف الطمانينه وتحسين قرارات السلطة المالية واللجان الاستئنافية من الخطا وتوفير الحماية القانونية للمكلف الضريبي .

ويلجا طرفا الخصومة معا الى تمييزه احكام وقرارات لجان الاستئناف ، حيث يشكل اخر فرصه للمكلف بالاعتراض على مبلغ الضريبة المقدره عليه من قبل دائرة ضريبة الدخل بصفتها اعلى محكمة قضائية ، وقد كانت تختص محكمة التمييز في البت بالنقاط القانونية الواردة في الطلب فقط دون النظر في الوقائع والامور غير القانونية ، اذا كانت قرارات اللجان التدقيقية القطعية ولغرض التعرف على كل ما يتعلق بالتمييز كطريق طعن اخير بقرارات لجان الاستئناف سنتكلم عن

اولا :. شروط طلب الطعن التمييزي

ثانيا :. اثار طلب الطعن التمييزي

اولا :. شروط طلب الطعن التمييزي

لابد لقبول التمييز من توافر عدة شروط جاءت بها المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ وهذه الشروط هي :.

١- ان يقدم طالب التمييز طلبا تحريريا وخلال المدة القانونية

٢- يجب ان تكون اللجنة التمييزية مختصة بالنظر في القضايا المعروضة عليها .

ثانيا :. اثار طلب الطعن التمييزي

تنظر الهيئة التمييزية في العريضة التمييزية التي يقدمها المميز من الناحية الشكلية اولا ثم تنظرها من الناحية الموضوعية وتقرر وفقا للاتي .:

١- الغاء القرار التمييزي

٢- رد التمييز وتأييد القرار الاستئنائي

٣- تعديل القرار المميز

١- الغاء القرار المميز .: اذا ما وجدت الهيئة التمييزية ان القرار المميز مستوفي شروطه من الناحية الشكلية ، فلها ان تعطف النظر على موضوع التمييز ، فاذا وجدت هذا القرار قد بنى على مخالفة القانون او خطأ في تطبيقه او عيب في التاويل او مخالفة من حيث القواعد الاختصاص الوظيفي او المكاني او مخالفة من حيث الاجراءات الواجب اتباعها في اصدار القرار الاستئنائي ، او سبق الفصل في الدعوى او وقوع خطأ جوهري في القرار الاستئنائي ، عندها للهيئة التمييزية ان تقرر الغاء القرار الاستئنائي.

٢- تأييد القرار الاستئنائي .: ان تخلف احد الشروط التمييز السابق ذكرها ، فالهيئة التمييزية ان ترد التمييز وتأييد القرار الاستئنائي دون ان تنظر في موضوع القرار الاستئنائي لان هذه الشروط العامة من النظام العام (كان يقوم المكلف بتمييزه قرار السلطة المالية امام هيئة التمييز مباشرة قبل اللجوء الى الاستئناف امام هيئة الاستئناف او ان المكلف قام بتقديم اللائحة الاستئنافية بعد مضي المدة او من حيث المبلغ الضريبة (١٠٠٠٠) عشرة الاف دينار او اقل من عشرة الاف دينار .

يرى الكتاب عدم عدالة هذا الشرط لانه يحق للمكلف ان يطعن في قرار اللجنة الاستئنافية اذا كان المبلغ الذي يريد تمييزه يزيد على (١٠٠٠٠) عشر الاف دينار ولو بمبلغ ضئيل هو (١٠٠٠١) دينار ويفضل ان يتم الطعن بقرارات اللجنة الاستئنافية مهما كان مبلغ الضريبة ، كما ان للهيئة التمييزية ان تقرر رد التمييز وتأييد القرار المميز رغم من توافر جميع الشروط الشكلية اذا تبين لها ان المميز لم يورد اسباب لطعنه او انه اورد بعض الاسباب الا انها غير صحيحة او غير كافية لالغاء القرار المميز او تعدله

، وتقرر الهيئة التمييزية رد الطعن التمييزي شكلا حال طلب السلطة المالية (المميز) سحب اللائحة التمييزية عند الاتفاق بين الاطراف النزاع ، فلا يوجد مبرر تمييز.

٣- تعديل القرار المميز :. حيث اجاز المشرع الضريبي العراقي لهيئة التمييز بتعديل القرار الاستئنافي بما يتلائم والاسباب التي قدمها المميز للطعن بالقرار ، على ان لا يجوز للهيئة التمييزية زيادة الضريبة اذا ما كان المميز هو المكلف وفقا لقاعدة عدم امكانية التضرر الطاعن بطعنه ، وكذلك لا يجوز لهيئة التمييز بتخفيض التقدير اذا ما كان المميز هو السلطة المالية التي طلبت فيه زياده التقدير عما هو عليه (١٣٥)

تعد قرارات الهيئة التمييزية قطعية بمجرد صدورها ولايجوز لاي جهة المساس بها (١٣٦) ، اي تتمتع بحجية الشيء المحكوم فيه يعني ذلك ان القرار بعد ان يتم اصداره يصبح نهائيا وقطعيا في موضوع النزاع (١٣٧) ، ويجب تفيذة مباشرة بعد ان يبلغ الى السلطة المالية والكلف (١٣٨)

الخاتمة

في نهاية هذه الدراسة لابد لنا ان نحدد اهم الاستنتاجات والمقترحات وكالاتي :-

اولا:- الاستنتاجات

انهينا في هذه الدراسة الى مجموعه من الاستنتاجات اهمها :-

ان الطعن المقدم امام اللجان الادارية في العراق لا يعد درجة من درجات التقاضي ، ولا تعدو ان تكون تظلمات ادارية ، وتخويل لجان الطعن الضريبي الادارية صلاحية نظر الطعون الضريبية ولكن من دون اهدار مبدئ استقلال القضاء او الحق في التقاضي ونجد ان تجربته التشريعية والقضائية المصرية في نطاق ترتيب مراحل الطعن الضريبي والجهات التي تحسمه حفاظا على الحق في التقاضي واستقلال القضاء حين اتاح مواصلة الطعن الضريبي امام المحاكم وعلى درجتين متجندا في

ذلك المشكلات الدستورية التي تواجه تشكيل لجان الطعن الضريبي على وفق التشريع العراقي وعملها .

ثانيا :- التوصيات

خلصنا من هذه الدراسة الى مجموعة توصيات نتمنى على المشرع العراقي تبنيها وهي:-

١- ندعو المشرع الضريبي الى انشاء قضاء ضريبي متخصص بالمنازعات الضريبية يقوده ذو الخبرة والاختصاص لتكون احكامه اكثر دقة وسرعه ليكون حصن حصين لتحقيق العدالة وذلك بتوفير عدد من القضاة المتخصصين للنظر في المنازعات الضريبية ، لتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر الكفاءة والخبرة والدراية بموضوع الضرائب ليتولى صياغة الاحكام المتعلقة بالطعن القضائي بصوره واضحه سهله الفهم من قبل المكلفين ومع التأكيد على الاسراع في نظر القضايا الضريبية .

٢- ان توفير الضمانات الكافية للمكلف في قانون ضريبة الدخل العراقي التي تحمله الى الاتجاه للقضاء الضريبي بثقة وقناعة وتفعيل عمل اللجان الضريبية والتأكيد على استقلاليتها ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها هذا الجهاز القضائي بصوره عامه واللجان الضريبية بصورة خاصة .

٣- نشر الوعي الضريبي لدى مكلف مما يوفر الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ، اضافة الى توفير عدد من المختصين العاملين في الدوائر الضريبية ، على ان يتم تأهيل هذه الكوادر من خلال دورات لهم بهدف تعليمهم بالمسائل القانونية وشرح قوانين الضرائب ،على ان تتم تزويد الدوائر الضريبية بمستلزمات التكنولوجيا لتطوير عملهم داخل دوائر الضرائب.

٤- لا بد من اتباع الاصول الخاصه بعمل اللجان الضريبية تتلائم وطبيعة عمل هذه اللجان التي تتسم بالسرعة والسرية وذلك بالتأكيد على التزام موظفي الضرائب بسرية المعلومات المتعلقة بدخول المكلفين ونشاطهم الاقتصادي مما يولد الثقة بالدائرة الضريبية من قبل المكلف .

٥- الغاء المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والغاء قانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٧ الذي اعاد العمل بها وذلك عن طريق العمل بقانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣ الذي الغاها حفاظا على حق التقاضي الذي كفله الدستور في المادتين (١٩,١٠٠) ، مع الاشارة الى عدم زيادة تقدير الضريبة في المرحلة الاستثنائية لكونها تخالف قاعة اساسية في نظام التقاضي (عدم جواز اضرار الطاعن بطعنه).

الهوامش

- (١) انظر عبد الرحمن قاسم ابراهيم دقه ، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، رساله ماجستير مقدمة لجامعة النجاح ، كلية الدراسات العليا ٢٠٠٣ ، ص ١٧٨.
- (٢) انظر احمد فارس عبد العزاوي . الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي . رسالة دكتوراه مقدمة الى جامعة تكريت ، كلية القانون ، ٢٠١٣ ، ص ١٢٨.
- (٣) انظر رجاء محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير مقدمه الى جامعة النجاح بغزة ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٤ ، ص ٣٢.
- (٤) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، رسالة دكتوراه مقدمه الى جامعه النهدين . كلية الحقوق ، ٢٠٠٤ ، ص ٧.
- (٥) انظر المعجم الوسيط ، مجمع اللغة العربية ، الجزء الاول ، مادة (تقم) ، ص ٨٦.

- (٦) انظر رعد شمس الدين الكيلاني ، القضاء في بيت المقدس في العصر الاسلامي ، مجلة كلية العلوم الاسلامي ، العدد ١٦ ، ص ١٩٥ .
- (٧) انظر ابي الحسن بن عبد محمد بن حبيب الماوردي ، الاحكام السلطانية والولايات الدينية ، مطبعة مصطفى الحلبي واولاده ، مصر ، الطبعة الثالثة ، الجزء الاول ، ١٩٧٣ ، ص ١١ .
- (٨) انظر رعد شمس الدين الكيلاني ، القضاء في بيت المقدس في العصر الاسلامي ، مجلة كلية العلوم الاسلامي ، مصدر سابق ذكره ، ص ١٥٩ .
- (٩) انظر مصطفى محمد عطية ، احكام مشروعية القضاء دراسة تقديمية حول نظام القضاء مقارنا بالتحكيم في الفقه الاسلامي ، بحث منشور على الموقع .
- (١٠) انظر جعفر السيجاني ، القضاء والشهادة في الشريعة الاسلامية الغراء ، مؤسسة الامام الصادق ، الجزء الاول ، بلا سنة نشر ، ص ١١ .
- (١١) انظر احمد فارس العزاوي ، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في القانون العراقي . مصدر سابق ذكره ، ص ١٢٨ .
- (١٢) انظر فاروق الكيلاني ، استقلال القضاء ، الطبعة الاولى ، القاهرة دار النهضة العربية ، ١٩٧٧ ، ص ١٥ .
- (١٣) انظر حسن كيهر ، المدخل الى القانون ، الاسكندرية ، منشاه المعارف ، ١٩٧٤ ، ص ٢١٤ .
- (١٤) انظر عبد المنعم البدر اوي ، المدخل للعلوم القانونية ، بيروت ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ ، ص ٤٦٤ .
- (١٥) انظر دريد عيسى ابراهيم الخالدي ، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة الانبار ، كلية القانون ، ٢٠١٢ ، ص ١٧٨ .

- (١٦) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق ذكره ، ص٩.
- (١٧) انظر يحيى بن خليل ، معين الحكام في تردد بين الخصمين من الحكام ، مطبعة مصطفى البابي الحلبي ، الطبعة الثانية ، ١٩٧٣، ص٧.
- (١٨) انظر تقي الدين محمد بن احمد ابن النجار، منتهى الارادات ، القسم الثاني ، مطبعة الجيل بالقاهرة، بلا سنة نشر، ص٥٧١.
- (١٩) انظر محمد بن محمود ابن عرنوس ، تاريخ القضاء في الاسلام ، الطبعة المصرية الاهلية، القاهرة ، ١٩٣٤، ص٩.
- (٢٠) انظر محمد عصفور ، استقلال السلطة القضائية ، القاهرة ، بلا دار طبع، ١٩٦٩، ص٦.
- (٢١) انظر منير حميد البياتي ، النظام السياسي الاسلامي مقارنا بالدولة القانونية ، الطبعة الاولى ، دار الشروق القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص١٦١.
- (٢٢) انظر خليل وحيد بكري، القضاء وحقوق الانسان ، مقال منشور على الموقع.
- (٢٣) انظر نص المادة (٨٧) من الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ على ان (تتكون السلطة القضائية الاتحادية من مجلس القضاء الاعلى ، ومحكمة الاتحادية العليا ، ومحكمة التميز الاتحادية ، وجهاز الادعاء العام ، وهيئة الاشراف القضائي، والمحاكم الاتحادية الاخرى التي تنظم وفقا للقانون).
- (٢٤) انظر منصور حاتم وهادي حسين ، الاثر الاجرائي للواقع والقانون في تحديد وصف محكمة التميز ، بحث منشور في مجلة المحقق الحلبي ، جامعة بابل ، كلية القانون ، العدد (١) ، ٢٠٠٩، ص٦-٧.
- (٢٥) انظر شهاب الدين ابو العباس بن ادريس القراقي ، الاحكام في تمييز الفتاوي من الاحكام وتصرفات القاضي والامام ، مطبعة الانوار ، القاهرة ، الطبعة الاولى ، ١٩٢٨، ص٥.

(٢٦) انظر صالح محسوب ، السوابق القضائية ودورها في الاستقرار القضائي ، بحث منشور في مجلة القضاء ، العدد (١٥٣ و٢١) لعام ١٩٩٩ ، ص٣٣.

(٢٧) انظر بوهان الدين ابو الوفا ابراهيم ، تبصرة الحكام في اصول الاقضية ومناهج الحكام ، ج١، دار عالم الكتب للطباعة والمنشر ، والرياض، ص٧٧.

(٢٨) انظر حيدر حسن شطاوي ، حياد القاضي الاداري في الدعاوي التي ينظرها ، بحث منشور في مجلة القادسية للقانون والعلوم والسياسية ، العدد (١) ، المجلد (٤) ، حزيران ، ٢٠١١ ، ٢٠١١ ، ص٣٠٢ ، ص٣٠٥ .

(٢٩) انظر رائد ناجي الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر اسبق ذكرة ص١٨ .

(٣٠) انظر رائد ناجي الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر اسبق ذكرة ص٣٠ .

(٣١) انظر ابي الحسن علي بن محمد بن حبيب الماوردي، الاحكام السلطانية والولايات الدينية ، مطبعة مصطفى الحلبي واولاده ، مصر ط٣ ، ج١، ١٩٧٣ ، ص٦٩ .

(٣٢) انظر معي محمد سعد ، الاطار القانوني الممول والادارة الضريبية ، مكتبة الاشعاع الوطنية ، ١٩٩٨ ، ص١٣ .

(٣٣) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح بغزة ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٤ ، ص١٩،٢٠ .

(٣٤) انظر هشام راضي هاشم التايه ، النظام القانوني للادارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق ، مصدر سابق ذكره ، ص٨٩ .

- (٣٥) انظر جمال ابو يونس ، ادارة الضرائب المباشرة في فلسطين (من عام ١٩٩٤ الى ٢٠٠٠) رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٣ .
- (٣٦) انظر عبدالله علي محمد عبدالله النعيمي ، حق الانسان في التقاضي في الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة تكريت ، كلية القانون ، ٢٠٠٩ ، ص ٥٢،٥٣ .
- (٣٧) انظر فؤاد العطار ، النظم الساسية والقانون الدستوري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ٢٣٦ .
- (٣٨) انظر هشام راضي هاشم التايه ، النظام القانوني للادارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق ، مصدر سابق ذكره ، ص ٦٨ .
- (٣٩) انظر محمد انس قاسم جعفر ، الرقابة على دستورية القانون (دراسة مقارنة تطبيقية) بدون طبعه ، دار النهضة العبية ، القاهرة ، ١٩٩٨ ، ص ٢٩،٣٠ .
- (٤٠) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح بغزة ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٤ ، ص ١٩ .
- (٤١) انظر محي محمد سعد ، الاطار القانوني الممول والادارة الضريبية ، مكتبة الاشعاع الوطنية ، ١٩٩٨ ، ص ١٦ .
- (٤٢) انظر رائد ناجي الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره ص ٢٦ .
- (٤٣) انظر محمد عصفور ، استقلال السلطة القضائية ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣٧ .
- (٤٤) انظر سمير السيد تناغوا ، النظرية العامه للقانون ، منشاة المعارف ، الاسكندرية ، بت ، ص ٤٨٣ .

- (٤٥) انظر عزيز كاظم جبر الخفاجي ، مقارنة بين الفقة والقضاء والتشريع ، بحث منشور في مجلة الكوفه ، ص٨.
- (٤٦) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، مصدر سابق ذكره ، ص٣٣.
- (٤٧) انظر عادل فليح العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي مصدر سابق ذكره ، ص٣٩٠.
- (٤٨) انظر محي محمد سعد ، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية ، مصدر سابق ذكره ، ص١٦.
- (٤٩) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره ، ص٢٧.
- (٥٠) انظر نص المادة (٢٣) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ على ان (اولاً- الملكية الخاصة مصونه ، ويحق للمالك الانتفاع بها واستغلالها والتصرف بها ، في حدود القانون .ثانياً- لا يجوز نزع الملكية الا لاغراض المنفعة العامة مقابل تعويض عادل وبنظم ذلك بقانون .ثالثاً- أ_ للعراقي الحق في تملك في أي مكان في العراق ، ولا يجوز لغيره تملك غير المنقول ، الا ما استثنى بقانون .ب_ يحظر التملك لاغراض التغيير السكاني) .
- (٥١) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، مصدر سابق ذكره ، ص٣٧-٣٩.
- (٥٢) انظر احمد فارس العزاوي ، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في القانون العراقي . مصدر سابق ذكره ، ص١٦١.
- (٥٣) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، مصدر سابق ذكره ، ص١.
- (٥٤) انظر حيدر وهاب عبود الغزي ، نظرة في القضاء الضريبي ، مصدر سابق ، ص١٠٩.

- (٥٥) انظر علي هادي عطية الهلالي ، مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية ، مصدر سابق ذكره ، ص ٨ .
- (٥٦) انظر احمد فارس عبد العزاوي . الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي . رسالة دكتوراه مقدمة الى جامعة تكريت ، كلية القانون ، ٢٠١٣ ، ص ١٦٤ .
- (٥٧) انظر ضرار القزاز ، التشريع الضريبي السوري ، بحث مقدم الى جامعة البعث ، كلية الحقوق .
- (٥٨) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣٢ .
- (٥٩) انظر منى ادلبي ، الدعوى الضريبية في سوريا ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق ، المجلد (٢٧) ، ٢٠١١ ، ص ٣٣ .
- (٦٠) انظر علي هادي عطية الهلالي ، مدى ذلتية الاثبات في المنازعات الضريبية ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣ .
- (٦١) انظر زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مصدر سابق ذكره ، ص ٢١ .
- (٦٢) انظر مصطفى كمال وصفي ، مجلس الدولة القاضي العام للمنازعات الضريبية ، بحث منشور في العلوم الادارية ، ع (٣) ، س (١٤) ، ١٩٧٢ ، ص ٧٧،٧٤ .
- (٦٣) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مصدر سابق ذكره، ص ٢٣ .
- (٦٤) انظر شمس الدين محمد بن ابي العباس احمد بن حمزة الرملي ، نهاية المحتاج الى شرح المحتاج ، دار الفكر ، بيروت ، ١٩٨٤ .

- (٦٥) انظر محمد حمزة الزبيدي ، تاج العروس من جواهر القاموس ، دار بيروت مكتبة الحياة .
- (٦٦) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مصدر سابق ذكره، ص ٢١- ٢٤ .
- (٦٧) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره، ص ٣٣ .
- (٦٨) انظر علي هادي عطية الهلالي ، مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية ، مصدر سابق ذكره ، ص ٧ .
- (٦٩) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره، ص ٣٢ .
- (٧٠) انظر مجدي نبيل محمود شرعب ، امتيازات الادارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني ، ص ٨٥ .
- (٧١) انظر عدوان معزوز محمد مشيته ، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٤ ، مصدر سابق ذكره ، ص ٢٤ .
- (٧٢) انظر علي هادي عطية الهلالي ، مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية ، مصدر سابق ذكره ، ص ٧ .
- (٧٣) انظر جهاد سعيد الخصاونه ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته العملية وفقا للتشريع الاردني ، مصدر سابق ذكره ، ص ٤٣٣ .
- (٧٤) انظر نص الفقرة السابعة من المادة (١٩) من دستور ٢٠٠٥ لجمهورية العراق ، على ان (سابعاً - جلسات المحاكم عليه الا اذا قررت المحكمة جعلها سرية) .
- (٧٥) انظر نص المادة (٥) من قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ المعدل .

- (٧٦) انظر عبدالله علي محمد عبدالله النعيمي ، حق الانسان في التقاضي في الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة تكريت ، كلية القانون ، ٢٠٠٩ ، ص٢٣٤ .
- (٧٧) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣٨.
- (٧٨) انظر صلاح الدين الناهي ، التنظيم القضائي والتقاضي والمرافعات في المملكة الاردنية الهاشمية ، ط ١ ، دار المهدي للطباعة ، عمان ١٩٨٣ ، ص ٩٠ .
- (٧٩) انظر زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣١٣ .
- (٨٠) انظر عبدالله علي محمد عبدالله النعيمي ، حق الانسان في التقاضي في الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة تكريت ، كلية القانون ، ٢٠٠٩ ، ص ١٨١ .
- (٨١) انظر رجاء احمد محمد خويلد ، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين ، مصدر سابق ذكره ، ص ٣٩.
- (٨٢) انظر موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة الاردن ، مصر ، الولايات المتحدة الامريكية) مصدر سابق ذكره ، ص ١٢٥ .
- (٨٣) ان اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل بان اعضائها من الموظفين الاداريين لذلك تعد جهات ادارية بحته انظر مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة) مصدر سابق ذكره ، ص ٢٠٢ ، ٢٠٣ .
- (٨٤) انظر حيدر وهاب عبود الغزي ، نظرة في القضاء الضريبي ، مصدر سابق ، ص .

- (٨٥) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٧٠ .
- (٨٦) انظر هاني محمد حسن شيطه ، حدود التوازن بين السلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفون ، مصدر سابق ذكره ، ص ٥٨ .
- (٨٧) انظر علي هادي عطية ، مشروعية اختصاص اللجان الادارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه ، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية ، كلية القانون ، جامعة ذي قار ، ع(٤)، ٢٠١٢، ص ١٩٢ .
- (٨٨) انظر دريد عيسى ابراهيم الخالدي ، مبدأ المساواة امام الضريبه وتطبيقاته ، مصدر سابق ذكره ، ص ١٨١ .
- (٨٩) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٧٤ .
- (٩٠) انظر موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة الاردن ، مصر ، الولايات المتحدة الامريكية) مصدر سابق ذكره ، ص ١٢٧. رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٧٠ .
- (٩١) انظر عادل احمد حشيش ، الوسيط في الضرائب على الدخل، مصدر سابق ذكره ، ص ٤٦٩ .
- (٩٢) انظر عبد الله محمود امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ذكره ، ص ٢٠٠ .
- (٩٣) انظر ضامن حسين العبيدي ، المجالس واللجان الادارية ذات الاختصاص القضائي في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة بغداد ، كلية القانون ، ١٩٨٢، ص ١٣٧ .

- (٩٤) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٧٠ .
- (٩٥) وصف المشرع العراقي المنازعات الضريبية المعروضة (بالعريضة) ولم يوصفها بالدعوى ، وان الجهات التي تنظرها ليست محاكم على وفق قانون التنظيم القضائي انما هي هيئات ادارية ذات اختصاص قضائي ، انظر علي هادي عطية الهلالي ، مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكرة ، ص ٥.
- (٩٦) انظر بان صلاح عبد القادر ، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكرة ، ص ١٤٤.
- (٩٧) انظر رائد ناجي احمد الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٧٤-١٨٣.
- (٩٨) انظر دريد عيسى ابراهيم الخالدي ، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته ، مصدر سابق ذكرة ، ص ١٨٠.
- (٩٩) انظر بان صلاح عبد القادر ، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكرة، ص ١٠٤.
- (١٠٠) انظر علي هادي عطية ، مشروعية اختصاص اللجان الادارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية ، كلية القانون ، جامعة ذي قار، ع(٤)، ٢٠١١، ص ١٩٢-١٢٢.
- (١٠١) انظر خالد لفته شاکر ، الاختصاص القضائي للادارة في غير منازعات الوظيفة العامه ، رسالة دكتوراه مقدمة الى جامعة بغداد ، كلية القانون ، ١٩٩٢، ص ١٠٦-١٠٨.
- (١٠٢) انظر احمد فارس عبد العزاوي . الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، مصدر سابق ذكرة ، ص ١٤٠.

- (١٠٣) انظر محمد ابراهيم خيري الوكيل ، التظلم الاداري . دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، بلا تاريخ نشر ، ص٢١٧.
- (١٠٤) انظر زكريا محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، القاهرة ، دارالاتحاد العربي للطباعة ، ١٩٨٤ ، ص١٨.
- (١٠٥) انظر احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره ، ص٤٢.
- (١٠٦) انظر عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، مصدر سابق ذكره ، ص٢٣٦.
- (١٠٧) انظر علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) ، مصدر سابق ذكره ، ص٧٥.
- (١٠٨) انظر نص الفقرة (١) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ((١- للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل او الضريبة ان يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق بعرضه يقدمها اليه او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامه للضرائب خلال واحد وعشرون يوما من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه ، وعليه ان يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الاخرى).
- (١٠٩) انظر قرار الهيئة التمييزية في الدعوى المرقمه ٢٠٠١/١١٥ في ٢٥/٩/٢٠٠١ (المتضمن رد الطعن التمييزي المقدم من المكلف).
- (١١٠) انظر علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) ، مصدر سابق ذكره ، ص٧٧.
- (١١١) انظر عبد العال الصكبان ، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق دراسة التشريع المالي العراقي ، مطبعة العاني ، ط١٩٦٧ ، ص٢٥٥.

(١١٢) انظر علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٧٧.

(١١٣) انظر نص المادة (٣٤) على انه : (اذا تم الاتفاق بين المعترض والسلطة المالي على تقدير الدخل او قدم الاعتراض بعد المدة القانونية ولم توافق السلطة المالية على تمديدها يصبح التقدير قطعيا ولا يقبل الاعتراض) انظر احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره ، ص٥٣.

(١١٤) انظر علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٧٧-٧٩.

(١١٥) انظر نص الفقرة (١) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ((١- للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل او الضريبة ان يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق بعريضه يقدمها اليه او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامه للضرائب خلال واحد وعشرون يوما من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه ، وعليه ان يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الاخرى)، انظر عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، مصدر سابق ذكره، ص٢٤٢، انظر محمد علوم محمد المحمود ، موقف المشرع العراقي من الضريبة على الشركات ، مصدر سابق ذطرة ، ص١٩١.

(١١٦) انظر نص المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (حذف عنوان (لجان التدقيق) وحل محله عنوان (لجان الاستئناف وهيئة التميز) بموجب المادة (٧) من قانون تعديل ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، رقمه ١٧ صادر بتاريخ ١٩/٩/١٩٩٤ ، بموجب (التعديل الثامن) المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٣٥٣٠)

بتاريخ ١٠/٣/١٩٩٤، وثمة فتوى صدرت عن مجلس شورى الدولة ذهب فيها الى اعتبار لجان التدقيق (لجان استئناف) المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لجان او هيئات ادارية ذات اختصاص قضائي ولاينطبق عليها وصف المحاكم منشورة في الكتاب السنوي ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، ١٩٩٠، ص٧١-٧٢. انظر عبد الله محمد امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، رسالة دكتوراة مقدمة الى جامعة البصرة ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠٠٠، ص٢٠٠.

(١١٧) انظر سوزان عثمان قادر ، الضريبة على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، مصدر سابق ذكرة ، ص١٦٢.

(١١٨) انظر نص المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (يبلغ المستأنف والسلطة المالية بيوم المرافعة امام لجنة التدقيق قبل موعده بسبعة ايام على الاقل وعلى الطرفين ان يحضرا امام اللجنة بالذات او بأرسال وكيل عنهما في اليوم والساعة المعينين او ان يبينا اكتفاءهما بالبيانات التحريرية التي قدماها ، وللجنة الغاء التقدير او تأييده او زيادته او تخفيضه مبينه في قرارها الاسباب الموجبة لذلك كما ان لها ان تؤيد التقدير اذا لم يحضر الطرفان او احدهما بدون عذر مشروع او تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة).

(١١٩) انظر احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٨٣-٨٤.

(١٢٠) انظر نص المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (يبلغ المستأنف والسلطة المالية بيوم المرافعة امام لجنة التدقيق قبل موعده بسبعة ايام على الاقل وعلى الطرفين ان

يحضرا امام اللجنة بالذات او بأرسال وكيل عنهما في اليوم والساعة المعينين او ان يبيننا اكتفاءهما بالبيانات التحريية التي قدماها ، وللجنة الغاء التقدير او تأييده او زيادته او تخفيضه مبينه في قرارها الاسباب الموجبة لذلك كما ان لها ان تؤيد التقدير اذا لم يحضر الطرفان او احدهما بدون عذر مشروع او تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة).

(١٢١) انظر بان صلاح عبد القادر ، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مصدر سابق ذكره، ص١٣٠.

(١٢٢) انظر نص المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ (١- تنظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات وعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها والى المكلف).

(١٢٣) انظر احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٨٣.

(١٢٤) انظر احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٨٣، انظر طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ذكره، ص٢٤٩.

(١٢٥) انظر نص الفقرة (٢) من المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (٢- مع مراعاة ماورد في الفقرة ١ من المادة السابعة والخمسين من هذا القانون تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافا ل نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٥ لسنة ١٩٥٧ وتعديلاته او أي نظام اخر يحل محله والمحاله اليها من قبل السلطة المالية

وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامه تحال القضية الى محكمه المختصة لابدال الغرامه بالحبس).

المصادر

١. المعجم الوسيط ، معجم اللغة العربية ، الجزء الاول مادة (تقم) .

الكتب :

١. ابي الحسن علي بن محمد بن حبيب المارودي ، الاحكام السلطانية والولايات الدينية ، مطبعة مصطفى الحلبي واولاده ، مصر ، الطبعة الثالثة ، الجزء الاول ، ١٩٧٣ .

٢. احمد خلف حسين الدخيل ، طرق الدخل في تقدير دخل المكلف بالضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ذكره ، ص١٠٠ .

٣. انظر علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) ، مصدر سابق ذكره، ص٧٥ .

٤. بدر خان عبد الكريم ابراهيم ، معايير تعريف العمل القضائي من وجهة القانون العام ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ١٩٩٤ .

٥. برهان الدين ابو الوفا ابراهيم ، تبصرة الحكام في اصول الاقضية ومنهاج الحكام ، ج ١ ، دار عالم للطباعة والنشر ، الرياض .

٦. تقي الدين محمد ابن احمد النجار ، منى الارادات ، القسم الثاني ، دار الجيل بالقاهرة ، ١٩٣٤ .

٧. جعفر السيجاني ، القضاء والشهادة في الشريعة الاسلامية الغراء ، مؤسسة الامام الصادق ، الجزء الاول بلا سنة نشر .

- VIII. حسن كيره ، المدخل الى القانون ، القاهرة ، منشأة المعارف ، ١٩٧٤ .
- IX. زكريا محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، القاهرة ، دارالاتحاد العربي للطباعة ، ١٩٨٤ .
- X. سمير السيد تناغوا ، النظرية العامة للقانون ، منشأة المعارف ، الاسكندرية .