



الرقابة على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

م.د نور عدنان داخل
أ.م.د. سناء محمد سدخان



Abstract

Tax crime is a social phenomenon that arises with human instinct. It is every positive or negative external activity that constitutes an attack on the interest of the public treasury in collecting its revenues and decided punishment.

The tax legislator obligates those charged with fulfilling the tax obligations, whether stipulated in the Income Tax Law or the applicable Customs Law, to pay the imposed tax on in determined time and to submit the tax return and keep the commercial papers that reflect the nature of the activity and the amount of profits it earns from its activity and notify the administration for any activity, It is also committed to avoid the use of means of fraud tax or destruction of records, books and data in order to get rid of the tax under the income tax law in force. And the obligation not to violate the provisions of the law relating to the data Manafist (load), and is required to prevent submit a documents or forged lists or the transfer or possession of goods or commodities without a fundamental document or to perform any behavior intended to evade the payment of customs taxes contrary to the provisions of the Customs Act in force.

individualize the tax penalties of an administrative nature and choose the appropriate tax penalty according to the circumstances of the offending taxpayer and the circumstances of his crime, which is called the administrative individualization of the tax penalty.

The tax administration issues administrative decisions to impose the tax penalty on the offending taxpayer. They differed in the taxation of those exercising control over those decisions, Some of them, such as the Egyptian legislator, granted the ordinary judiciary the power to monitor them, and some, such as Jordan, gave the supervision to a specialized judiciary. There are those who gave the administrative judiciary such authority as the Lebanese legislator as for Iraq, the situation is unstable, It grants censorship to special committees and at other times grants to the judiciary.

But he did not specify which of the judiciary made that control, is the control of the administrative judiciary or control of the ordinary judiciary.

المقدمة

ان الادارة الضريبية تملك سلطة تقديرية في تفريد العقوبات الضريبية ذات الطبيعة الادارية والتي تأخذ شكل مبلغ اضافي او مضاعفة المبلغ في قانون ضريبة الدخل النافذ، او تأخذ صورة الغرامة في قانون الكمارك، كما تملك توقيع التدابير الاحتياطية (كالحجز الاحتياطي والمنع من السفر ومنع انجاز المعاملات والتوقيف) والتي تفرضها على المكلف المخالف لاحكام قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين ، فهي تملك سلطة تقديرية في فرضها اذا اقتضت بتوافر اسباب تبرر فرضها.

فالتساؤل الذي يطرح: هل تمارس الادارة الضريبية سلطتها التقديرية في تفريد العقوبة الضريبية (العقوبة المالية و التدابير الاحتياطية) بدون معقب عليها ؟ ام توجد جهة تمارس رقابتها عليها ؟ واذا كانت الاجابة بالايجاب فمن هي الجهة التي تمارس تلك الرقابة ؟ وما طبيعة تلك الرقابة هل هي رقابة ادارية او رقابة قضائية ؟ وما موقف المشرع الضريبي العراقي، والمقارن من الرقابة على السلطة التقديرية للادارة في تفريد تلك العقوبات الضريبية على المكلفين المخالفين ؟

لا بد من القول ان فرض العقوبة الضريبية ذات الطبيعة الادارية يعد قرار اداري بأعتبارها صادرة عن جهة ادارية تتمثل بالهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك، لذلك لا بد من وجود جهة مختصة تنظر في مدى مشروعية قرار فرض تلك العقوبة وتفريدها، خاصة الدساتير حضرت تحصين اي قرار، او عمل من رقابة القضاء، اذ ان حق التقاضي مكفول لجميع المكلفين، ذلك ان المكلف الضريبي يملك من الحقوق والحريات كفلتها غالبية الدساتير، والتي تشكل قيда على سلطة الادارة من المساس بها وهي بصدد تطبيق العقوبات الضريبية كجزاء لانتهاك احكام التشريع الضريبي، فقد تكون تلك العقوبة غير متناسبة، او ان الادارة تعسفت في استخدام سلطتها التقديرية في فرضها، او انحرفت عن الغاية من وراء فرضها.

ان المشرع الضريبي العراقي والمقارن سواء في قانون ضريبة لدخل ام الكمارك النافذين، اشار الى وجود لجان خاصة تفصل في المنازعات الضريبية التي تنشب بين المكلفين والادارة الضريبية ، ولكن هذا لا يعني المساس بحق المكلفين في الاحتكام الى القضاء والذي يعتبر من اهم الضمات الدستورية لحماية حقوقهم وحريتهم وهذا لا يتحقق الا من خلال وجود جهة رقابية مستقلة تتمثل بالسلطة القضائية التي تشكل حصنا منيعا لحمايتها من المساس، او الانتقاص.

اهمية البحث

من المعلوم ان الجرائم التي ترتكب خلافا لاحكام قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين لها من التأثير ما يمس كيان الدولة المالي وبالتالي المصلحة العامة، وهذا يعني ان الجرائم الضريبية لا تقل تأثيرا عن الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، لذا يكتسب موضوع تفريد العقوبة الضريبية في العراق اهمية كبيرة ويظهر ذلك جليا من خلال الايجابيات التي تنعكس على تطبيق العقوبة الضريبية ومدى التناسب بين العقوبة الضريبية والجريمة المرتكبة، وما يترتب على ذلك من تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من جهة وتحقيق الحماية اللازمة للمصلحة الضريبية للدولة من جهة اخرى.



مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث في مدى توفيق الادارة الضريبية في وضع العقوبات الضريبية موضع التطبيق على الحالات المعروضة ومدى نجاعتها في تفريدها على تلك الحالات، خاصة اننا لاحظنا في اطار قانون الكمارك وفي نطاق الجرائم التي ترتكب خلافا لأحكامه، ان معظم قرارات العقوبة ومدد الحبس تصدر عن المحكمة الكمركية في القضايا الكمركية المتشابهة تكاد تكون موحدة على الرغم من التفاوت بين مرتكبي الجريمة من ناحية السن ودرجة الثقافة والظروف الاجتماعية، في حين نلاحظ ان المحكمة المذكورة قد عمدت الى تفريد العقوبة الضريبية فيما يتعلق بالغرامة وبحسب ظروف المكلف المخالف وملابسات الجريمة المرتكبة.

المبحث الاول

رقابة اللجان الخاصة على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

ان القضاء الاداري حديث النشأة، اذ ظهرت ملامحه الاولى بموجب القانون رقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ م الذي تمخضت عنه ولادة محكمة القضاء الاداري ومنحت اختصاص النظر في مشروعية القرارات الادارية اي كانت الجهة التي تصدرها ^(١)، وبما ان القرارات الضريبية هي قرارات ادارية صادرة عن جهة ادارية كالهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك، فكان من الطبيعي ان يعهد لمحكمة القضاء الاداري الاختصاص بنظرها، الا ان المشرع العراقي اختط مساراً مختلفاً بالنسبة للمنازعات الضريبية، اذ اجاز للقضاء الضريبي المتمثل باللجان الخاصة باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية في قانون ضريبة الدخل ^(٢)، والهيئة الاعتراضية والمحكمة الكمركية في قانون الكمارك النافذ، ان تنظر في المنازعات الضريبية بين المكلف والادارة الضريبية، وفسح المجال للمكلف بالطعن بالقرارات الصادرة عنها امام تلك اللجان.

لقد اختلف الفقه في تحديد طبيعة هذه اللجان الخاصة، فمنهم من ذهب الى ان هذه اللجان جهات قضائية يحتكم اليها كل من المكلف والادارة الضريبية، والبعض الاخر ذهب الى انها جهات ادارية بحتة حتى لو كان يرأسها قضاة، لكون ان تعيينهم يرجع الى خبرتهم القانونية، كما ان تعيين الموظفين الماليين ناجم عن خبراتهم في الشؤون المالية، في حين ذهب الرأي الراجح من الفقه الى انها جهات ادارية ذات اختصاص قضائي ^(٣). التساؤل الذي يطرح، هل تمارس هذه اللجان الخاصة رقابة على سلطة الادارة التقديرية في فرض العقوبة الضريبية، وتفريدها على المكلفين كل على حدة سواء فيما يتعلق بالعقوبات ذات الطبيعة المالية ام العقوبات

(١) د. غازي فيصل مهدي ود. عدنان عاجل عبيد : القضاء الاداري دراسة قانونية حديثة مقارنة بالنظام الفرنسي والمصري العراقي ، ط ٢ ، دار الكتب والوثائق ، ٢٠١٣ ، ص ١٣٧.

(٢) شاكر جميل ساجت : الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية (دراسة مقارنة) ، ط ١ ، مكتبة القانون المقارن ، بغداد ، ٢٠١٩ ، ص ٢٥٨.

(٣) د. رائد ناجي احمد : القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ص ١٥٤ ، ص ١٦٦ .

التي تأخذ صورة التدابير الاحتياطية في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين ؟ ام انها تمارس رقابة تقتصر على النظر في اعتراضات المكلفين فيما يتعلق بقرارات الادارة الضريبية في تقدير الضريبة واسلوب جبايتها في حدود النص القانوني ؟ واذا كان الجواب بأن رقابتها تقتصر على النظر في الطعون بقرارات فرض الضريبة دون قرار فرض العقوبة الضريبية، فمن هي الجهة التي تنتظر في تلك الطعون ؟

للإجابة عن تلك التساؤلات، لابد لنا من التطرق الى رقابة اللجان الخاصة في كل من قانوني ضريبة الدخل، وقانون الكمارك النافذين، وسنوضح الصلاحيات التي تمارسها تلك اللجان الخاصة، وهل لها صلاحية النظر في الطعون المتعلقة بقرارات فرض العقوبة الضريبية في كلا القانونين، وذلك وفق التفصيل الآتي :

المطلب الاول

رقابة اللجان الخاصة في قانون ضريبة الدخل النافذ

لقد حدد المشرع الضريبي العراقي قنوات الطعن في كل ما يتعلق بتقدير الضريبة او فرضها على المكلف، ولكنه قيد ذلك بالتنظيم الوجوبي والطعن بالتقدير امام السلطة المالية كشرط يخوله الطعن امام اللجان الاستئنافية، وبعد ان تصدر هذه اللجان قرارها، يحق له ان يطعن به امام الهيئة التمييزية. سنفصل ذلك على النحو الآتي:

اولاً: الاعتراض امام السلطة المالية :

لقد اجاز المشرع الضريبي العراقي للمكلف الذي يختصم مع السلطة المالية حول صحة تقدير الدخل، او فرض الضريبة عليه، ان يطعن بذلك التقدير امام السلطة المالية نفسها^(١). وهذا ما نصت عليه قانون ضريبة الدخل النافذ، اذ جاء فيه (للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير، او الى اي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه مبيناً اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية السجلات والبيانات عن دخله لاثبات اعتراضه)^(٢).

فالمكلف يلتزم بتقديم التظلم الى السلطة المالية بعريضة خطية تتضمن اسباب اعتراضه على تقدير الضريبة مرفقاً بها كل ما يتعلق بدخله من بيانات ومستندات خلال مدة (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه بالتقدير ومقدار الضريبة المستحقة في ذمته، ولكن المشرع الضريبي اجاز للسلطة المالية ان تقبل اعتراضه بعد فوات المدة المحددة قانوناً، اذا اقتنعت بتوافر عذر قهري منعه من تقديم الطعن، كمرض، او سفر، او اي قوة القاهرة اقعته عن ذلك الالتزام، فلها سلطة تقديرية في اعتبار السبب الذي قدمه المكلف من قبيل العذر القهري ام لا^(٣).

(١) د. رائد ناجي احمد : علم المالية والتشريع المالي في العراق ، ط ٣ ، مكتبة السنهوري ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١٨ ، ص ٢١١.

(٢) الفقرة (١) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الفقرة (٢) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.



كما ألزم المشرع المكلف المعترض بأن يدفع الضريبة المقدرة عليه خلال فترة تقديم اعتراضه على التقدير، أما إذا كان عاجزاً عن التسديد كامل المبلغ، فالسلطة المالية بعد أن تتأكد من عدم قدرته على ذلك، أن يدفعها على شكل دفعات ووفقاً للتعليمات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل^(١). بعد تقديم الاعتراض أما أن ترد السلطة المالية الاعتراض أما لفقدانه أحد الشروط لصحته أو مضي المدة المحددة قانوناً، أو عدم كفاية الأسباب التي استند إليها المعترض فيصبح قرارها قطعي لا يجوز الطعن به أمام أي جهة. وأما أن تقبل الاعتراض المقدم إذا وجدته مستوفياً لجميع الشروط، فإذا تبين أن المعترض محق في اعتراضه وإثبت ذلك بالمستندات، تشرع السلطة المالية لتعديل التقدير بالاتفاق مع المكلف، وبذلك يكون القرار قطعياً غير قابل للطعن^(٢).

في حين أن المشرع الضريبي المصري، فقد أجاز للمكلف الاعتراض إلى لجنة داخلية تابعة للإدارة الضريبية^(٣) في ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، وإذا لم يطعن يصبح الربط نهائياً، ومن ثم لا يستطيع المكلف الاعتراض عليه^(٤). ويلتزم المعترض بتسديد الدين الضريبي دفعة واحدة، أو على شكل دفعات لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة، فإذا طرأت ظروف حالت دون قدرته على الدفع، فلرئيس المصلحة سلطة تقديرية، أو من يخوله تفويضها على مدة أطول مما لا تزيد على مثلي عدد السنوات المستحقة عنه الضريبة^(٥)، فتقوم اللجنة الداخلية بالاطلاع على اعتراض المكلف ودراسته من خلال المستندات المقدمة إليها، لتصل إلى إصدار قرار بشأن الاعتراض إما بقبوله أو برفضه خلال ستين يوماً من تقديم الاعتراض إليها ويصبح قرارها فيما يتعلق بالاعتراض على ربط الضريبة نهائياً^(٦).

(١) الفقرة (٣) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) المادة (١١٩) من قانون الضرائب على الدخل المصري النافذ.

(٤) نصت المادة (١١٧) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على أن (في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً).

(٥) نصت المادة (١٠٥) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على أن (يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة).

= وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تفويضها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية....).

(٦) نصت الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على أن (.. تقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً....).

اما المشرع الضريبي الاردني، فقد اجاز للمكلف تقديم الاعتراض الى هيئة تسمى (هيئة الاعتراض) ^(١) خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ بقرار التقدير، او نتيجة التدقيق، ويكون هذا القرار نهائيا اذا لم يقدم الاعتراض خلال المدة المحددة قانونا، وللهيئة الاعتراضية سلطة تقديرية في تمديد مدة الاعتراض لتصل الى سنتين اذا لم يتمكن المكلف المعارض من تقديم اعتراضه خلال المدة المحددة له، لأي سبب تقتنع به الهيئة ^(٢). واشترط المشرع لقبول الاعتراض المقدم من المكلف ان يلتزم المعارض بتسديد الضريبة والغرامات المستحقة عليه ^(٣).

ثم تنظر الهيئة في الاعتراض المقدم وتدقق المستندات والسجلات وكل ما له علاقة بدخل المعارض. وتصدر قرار مسببا خلال تسعين يوما من تاريخ تقديمه إليها، ولها تأييد القرار المعارض عليه، او تعديله بتخفيض الضريبة او الغائها ^(٤).

مما سبق توصلنا الى :

١. ان المشرع الضريبي العراقي حدد مدة التظلم او الطعن من جانب المكلف خلال مدة (٢١) يوما، في حين ان المشرعين الاردني والمصري حددا هذه المدة بـ ٣٠ يوما وهي مدة معقولة تتفق مع القواعد العامة للتظلم الاداري، فكان من الافضل لو ان المشرع العراقي سلك مسلك نظيره الاردني والمصري وتحديد المدة الاعتراض بـ ٣٠ يوما .

^(١) نصت الفقرة أ البند (١) من المادة (٣٣/أ) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ على ان تشكل بقرار من المدير هيئة ادارية واحدة او اكثر تسمى (هيئة الاعتراض) البت في الاعتراضات المقدمة وفق احكام هذا القانون تتألف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص ، ويجوز اذا كان مقدار مبلغ الضريبة المعارض عليه لا يزيد على خمسة الاف دينار او اذا كان الدخل الصافي المعارض عليه خسارة لا تزيد على خمسين الف دينار ان تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد).

^(٢) نصت المادة (٣٣/ج/٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني على ان (للهيئة تمديد مدة الاعتراض المنصوص عليها في البند (١) من هذه الفقرة لمدة لا تتجاوز سنتين من تاريخ تبليغ المعارض بقرار التدقيق او قرار التقدير الاداري اذا اقتنعت الهيئة ان المعارض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المنصوص عليها في البند (١) من هذه الفقرة بسبب غيابه خارج المملكة او مرضه او لاي سبب معقول اخر) .

^(٣) نصت المادة (٣٣/د) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ عل ان (يلتزم المكلف بدفع الضريبة والغرامات والمبالغ الاخرى المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلا) .

^(٤) نصت المادة (٣٣/هـ/٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ على ان (تدعو هيئة الاعتراض المعارض الى جلسة للنظر في اعتراضه ، وللمعارض حق تقديم البينة على اسباب اعتراضه ولهيئة الاعتراض حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب ابراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعارض كما لها الاستماع لاي شخص يعتقد ان لديه معلومات تتعلق بالقرار المعارض عليه ، وتصدر الهيئة قرارا معللا بشأن الاعتراض خلال تسعين يوما من تاريخ تقديمه ولها تأييد القرار المعارض عليه او تعديله سواء بزيادة الضريبة او تخفيضها او الغائها) .



٢. تبين ان كل من المشرعين العراقي والمصري كانا موفقين على العكس من المشرع الاردني، اذ ان الاخير لم يحدد المدة القانونية اللازمة للمكلف لكي يدفع خلالها الضريبة كشرط لقبول اعتراضه، كما لم يتطرق الى المقدرة التكاليفية له من حيث مقدرة الدفع.

٣. لاحظنا ان المشرع الضريبي العراقي اجاز للمكلف الاعتراض امام السلطة المالية، ولكنه لم يتطرق الى النص على تشكيل اللجنة المختصة بنظر الاعتراض، على العكس من المشرعين الاردني والمصري اذ كانا موفقين في ذلك. لذا ندعو المشرع الضريبي العراقي الى تعديل قانون ضريبة الدخل والنص صراحة على تشكيل لجان تنتظر في اعتراضات المكلفين على غرار ما معمول به في الاردن ومصر .

٤. عند مراجعة قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بآعترض المكلف على تقدير الضريبة، لم نجد نص صريح يلزم الادارة بالبت في الاعتراض المقدم خلال مدة معينة. لذا من الافضل لو ان المشرع الضريبي العراقي يلتفت الى هذا النقص التشريعي، ويحدد مدة معينة للسلطة المالية للبت في قبول الاعتراض، او رفضه مما ينعكس ايجابا على استقرار المراكز القانونية للمكلفين.

ثانيا : الاعتراض امام اللجان الاستئنافية

بعد ان يعترض المكلف امام السلطة المالية، قد لا يقتنع بالقرار الصادر عنها والمتعلق بتقدير الضريبة، او فرضها، ولذلك اجاز المشرع الضريبي للمكلف الطعن بالقرار امام اللجان الاستئنافية^(١)، تختص بالنظر في كل ماله علاقه بتقدير دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه^(٢). كما تختص بالنظر في المخالفات المرتكبة خلافا لاحكام نظام مسك الدفاتر التجارية^(٣).

بعد صدور قرار السلطة المالية برفض آعترض المكلف، فسح المشرع المجال للطعن بقرار السلطة المالية بعريضة خلال (٢١) يوماً من اريخ تبليغه امام اللجان الاستئنافية مشفوعا بالوثائق والمستندات اللازمة^(٤)، وفي حال تأخر المكلف عن تقديم اعتراضه في المدة المحددة قانونا، فللسلطة المالية سلطة تقديرية في قبول

(١) نصت الفقرة (١) من المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي على ان (تؤلف لجان النظر في القضايا الاستئنافية ببيان يصدره الوزير في الجريدة الرسمية برئاسة قاض من الصنف الثاني في الاقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الامور المالية) .

(٢) نصت الفقرة (٢) من المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (تنتظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات زعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها اليها والى المكلف) .

(٣) تنتظر ص من الاطروحة.

(٤) نصت الفقرة (١) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل او الضريبة ان يستأنف قرارها لدى اللجنة التدقيق بعريضة يقدمها اليها او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه وعليه ان يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الاخرى) .

الاعتراض من عدمه متى تأكدت بوجود اسباب خارج عن ارادة المكلف اقعده عن تقديمه في الميعاد المحدد^(١) كما يلتزم المعارض بتسديد الاقساط المستحقة عليه من الضريبة المقدرة كشرط لنظر اللجان الاستئنافية في اعتراضه على قرار السلطة المالية^(٢) تشرع اللجان الاستئنافية بعد النظر في الاعتراض المقدم اليها ان تقرر الغاء التقدير، او تأييده، او زيادته، او تخفيضه مع بيان الاسباب الموجبة لذلك، ولها ان تؤيد التقدير في حال عدم حضور احد الطرفين او احدهما دون عذر مشروع، او ان تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة^(٣).

في حين ان المشرع الضريبي المصري، أجاز للمكلف المعارض اذا لم يتوصل الى حل المنازعة بينه، وبين الادارة الضريبية بواسطة اللجنة الداخلية، تقوم الامور بخطر المكلف بذلك، وعليها احالة النزاع الى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في الخلاف، واذا انقضت الثلاثين يوما دون ان تقوم الادارة باحالة الخلاف الى لجنة الطعن المختصة، فيعارض المكلف امام رئيس لجنة الطعن، الذي يلتزم خلال ١٥ يوماً من تاريخ عرض الامر عليه ان يحدد جلسة لنظر النزاع^(٤). تلتزم لجنة الطعن بإخطار كل من المكلف والادارة الضريبية بميعاد جلسة نظر الطعن قبل عشرة ايام من انعقادها على الاقل، وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، ويترتب على تخلف اعلان الطرفين بالميعاد المحدد بطلان قرار لجنة الطعن، وللجنة الطعن ان تطلب من الطرفين ما تراه ضروريا من البيانات والسجلات^(٥)، وتصدر قرارها في مواجهة اطراف النزاع ويكون قرارها مسببا، كما تكون الضريبة واجبة الاداء من واقع الربط على اساس قرار اللجنة الطعن ولا يمنع ذلك من بقرارها امام المحكمة الابتدائية^(٦).

(١) نصت الفقرة (٢) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (للسلطة المالية ان تقبل طلب الاستئناف بعد مضي المدة القانونية اذا اقتضت بأن المستأنف تأخر عن تقديمه لغيبه عن العراق او لمرض اقعده عن العمل او لسبب قهري اخر وان هذا الاستئناف قدم للسلطة المالية بلا تأخر غير معقول من جانبه) .

(٢) نصت الفقرة (٢) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (على لجنة الاستئناف عدم مواصلة السير في الاستئناف اذا ظهر لها بأن المكلف قد تأخر عن تسديد الاقساط المستحقة عليه من الضريبة المقدرة والمقسطة مالم يبادر الى تسديدها).

(٣) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٢، ص ٢٤٩.

(٤) نصت الفقرة ثالثا من المادة (١١٩) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على ان (اذا لم يتم التوصل الى تسوية اوجه الخلاف تقوم الامور بخطر الممول بذلك، وعليها احالة اوجه الخلاف الى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في هذه الالوجه على ان تقوم بأخطار الممول بالاحالة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول. فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام الامور بخطر بالاحالة الخلاف الى لجنة الطعن المختصة كان للمول ان يعرض الامر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة او بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الامر عليه او وصول كتاب الممول اليه ان يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول) .

(٥) تنظر الفقرة ثانيا من المادة (١٢١) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٦) تنظر المادة (١٢٢) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.



اما المشرع الضريبي الاردني، فسلك مسلكا مختلفا، اذ ان المكلف يلجأ بعد رد اعتراضه من هيئة الاعتراض الى القضاء الضريبي المتخصص والذي يتمثل بمحكمة البداية الضريبية والذي سنتناوله لاحقا . يتبين مما سبق ان المشرع الضريبي المصري حدد مدة ثلاثين يوماً من اجل الطعن بقرار اللجنة الداخلية امام لجنة الطعن المختصة، وهذا مسلك يثنى عليه خلال ثلاثين يوماً، فنرى من الافضل لو ان المشرع الضريبي العراقي يعدل المدة المحددة في القانون من ٢١ يوماً الى ٣٠ يوماً على غرار المشرع المصري. كما ان اجراءات الطعن امام اللجان تنتهي بصور قرارها ليتوجه المكلف للطعن في قرارها امام المحكمة الابتدائية، في حين ان المشرع الضريبي العراقي منح للمكلف الحق بالاعتراض على قرار اللجان الاستئنافية امام الهيئة التمييزية اذا كان مبلغ الضريبة يزيد على ١٠ الاف .

ثالثا : الاعتراض امام الهيئة التمييزية

تتشكل الهيئة التمييزية من بيان يصدر وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية وتتألف من قاض من محكم التمييز رئيسا للهيئة واثنين من المدراء العامين في وزارة المالية عضوا، وممثل عن اتحاد الغرف التجارية العراقية عضوا وممثل من اتحاد الغرف التجارية العراقية عضوا وممثل عن اتحاد الصناعات العراقية عضوا^(١)، تنظر في الاعتراض المقدم من المكلف، او من السلطة المالية على قرار اللجان الاستئنافية خلال ١٥ يوما من تاريخ التبليغ به من اللجان المذكورة^(٢)، وقد الزم القانون المكلف المعترض كشرطا لقبول طعنه امام الهيئة التمييزية، ان يسدد رسما يتحدد مبلغه بنسبة (١%) من مبلغ الضريبة الواردة في القرار محل الطعن على ان لا يتجاوز مقداره (١٠٠٠) دينار الى صندوق السلطة المالية ويسجل هذا المبلغ ايرادا نهائيا للخزينة العامة^(٣). نلاحظ ان المشرع الضريبي لم يشترط حضور المكلف والسلطة المالية، اذ تعمل الهيئة على تدقيق العريضة التمييزية المقدمة اليها من المعترض، مع تدقيق السجلات والبيانات، وكل ما يتعلق بمحل المنازعة، ثم تصدر قرارها، اما بالغاء قرار لجنة الاستئناف، او تأييده، او تعديله ويكون قرارها قطعيا^(٤). وقد اثير تساؤل حول مدى امكانية الطعن في قرار الهيئة اتمييزية بطريق التصحيح القرار التمييزي، او اعادة المحاكمة استنادا الى القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية، واجابت الهيئة التمييزية على ذلك في اكثر من حكم لاسيما فيما يتعلق بتصحيح القرار التمييزي، اذ اعتبرت ان مثل هذا الطعن غير جائز على اساس ان

(١) الفقرة (٢) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) الفقرة (٢) من المادة (٤٠٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) نصت الفقرة (٤) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (على المكلف الذي يرغب في الطعن تمييزا في قرار لجنة الاستئناف تسديد رسم الى صندوق الهيئة العامة للضرائب يتحدد مبلغه بنسبة ١% واحد من المئة من مبلغ الضريبة في القرار محل الطعن وبحد اعلى قدره الف دينار، ويعد ايرادا نهائيا للخزينة العامة) .

(٤) نصت الفقرة (٣) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان (للهيئة التمييزية الغاء القرار او تأييده او تعديله ويكون قرارها قطعيا) .

قرار الهيئة المذكورة يعد باتا وقطعياً على وفق ما اكده المشرع الضريبي ولو انه اراد ذلك لفتح الطريق امام المكلف المعترض، ونص على ذلك صراحة^(١).

بعد ان انتهينا من البحث في اللجان الخاصة، واطلعنا على الصلاحيات الممنوحة لها، لذا نعود للتساؤل الذي طرحناه انفاً، هل تمارس هذه اللجان رقابة على سلطة الادارة التقديرية في فرضها للعقوبات الضريبية؟ نلاحظ ان المشرع الضريبي العراقي اعطى اللجان الاستثنائية صلاحية النظر في الاعتراضات المتعلقة بتقدير الضريبة وجبايتها، لكنه لم يشر بنص صريح الى صلاحية تلك اللجان بالنظر في الطعن بقرارات فرض العقوبة الضريبية من قبل السلطة المالية بما لها من سلطة تقديرية.

لقد اشار قانون ضريبة الدخل الى صلاحية اللجان الاستثنائية، اذ ذهب الى ان (تنظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة.. وعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها اليها والى المكلف).

ولما كانت العقوبة الضريبية التي تفرضها السلطة المالية تندرج ضمن نطاق (كل ما له علاقة بتقدير الدخل)، اذ ان تلك العقوبات تفرضها السلطة المالية كجزاء لمخالفة المكلف احكام التشريع الضريبي بغية التخلص من دفعها مما ينعكس سلباً على ايرادات الخزينة العامة. فمن باب اولى ان تنظر تلك اللجان بالاعتراضات المقدمة المكلفين فيما يتعلق بفرض العقوبات الضريبية بحقهم، فقد تتعسف السلطة المالية في فرضها، او تخرج عن الغاية من وراء فرضها، او ان المكلف ليس قاصدا ارتكاب الجريمة، بل توافرت ظروف قاهرة منعه من الوفاء بالتزاماته الضريبية، لذلك لا بد من وجود جهة تنظر في مثل هذه الاعتراضات.

ولكن عند تقديم الاعتراض، او الطعن على قرارات فرض العقوبة الضريبية على اللجان الاستثنائية تلك اللجان رفضت النظر في كل ذلك على اساس انها تخرج عن دائرة اختصاصها، وهذا ما اكدته في احدى قراراتها (.. للاحظ ان الاستئناف قد انصب على الفوائد والاضافات في حين ان النظر في هذه المسائل هو خارج اختصاص هذه اللجنة ويدخل في اختصاص وزير المالية او من يخوله وذلك تنفيذاً لاحكام المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل^(٢)).

يتضح مما سبق، ان اللجان الاستثنائية امتنعت وبشكل قاطع من النظر في كل ما يتعلق بقرارات فرض العقوبات الضريبية من جانب السلطة المالية، اضاف الى ذلك ان المشرع الضريبي لم يشر الى الجهة التي يطعن امامها بقرارات فرض العقوبة الضريبية، فمن غير المقبول ان تصدر الادارة الضريبية قرارات بفرض العقوبة دون وجود جهة رقابية تتأكد من تطبيقها السليم القانون مما يكفل حقوق المكلفين من تعسف الادارة وبطشها.

(١) د. رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٢٠٧.

(٢) قرار اللجنة الاستئنافية الاولى (لم يذكر الرقم) في ١٩٩١/٥/٢٨ (منشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩١، ص ١٣٦. نقلاً عن د. رائد ناجي احمد الجميلي: مدى اختصاص القضاء الاداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، المجلد (١٥)، العدد (١١)، ٢٠٠٨، ص ٣٤٣.



ازاء ما تقدم، واستنادا الى رفض اللجان الاستئنافية النظر في الطعن بقرارات فرض العقوبة الضريبية، هل من الممكن ان يلجأ المكلف المعترض الى القضاء ويطعن بقرارات فرض العقوبة الضريبية في ظل عدم وجود جهة للطعن امامها ؟ واذا كانت الاجابة بالايجاب ، فمن القضاء المختص بذلك ؟ هذا ما سوف نبحثه في المطلب الثاني من هذا المبحث .

المطلب الثاني

رقابة اللجان الخاصة في ظل قانون الكمارك النافذ

قد تتولى الادارة مراقبة قراراتها وتتأكد من مطابقتها للقانون من خلال سحبها، او تعديلها، او الغائها، وقد تتولى مراقبة تلك القرارات بناء على تظلم من صاحب الشأن^(١). فالتظلم يراد به التماس صاحب الشأن يقدمه الى الادارة طالبا اعادة النظر في القرار الصادر عنها اما بالغاء، او سحبه، او تعديله قبل اللجوء الى القضاء^(٢).

لقد اجاز قانون الكمارك التظلم، او الاعتراض على قرارات الادارة امام لجان خاصة تتمثل بالهيئة الاعتراضية، والمحكمة الكمركية والهيئة التمييزية، لذا سنعرض لذلك في البيان الاتي :

اولا : رقابة الهيئة الاعتراضية

لقد اجاز المشرع العراقي تشكيل هيئة، او لجنة اعتراضية تعد لجاناص ادارية ذات اختصاص قضائي، تتألف من قاض من الصنف الثالث يرشحه وزير العدل رئيسا للهيئة، وعضوين احدهما ممثل عن الدائرة الكمركية لا نقل وظيفته عن مدير، والاخر ممثل عن اتحاد العام للغرف التجارية، والصناعية يرشحه رئيس الاتحاد^(٣)، تنظر في اعتراضات المكلفين بقرارات الادارة المتعلقة بمواصفات البضاعة، او منشئها، او قيمتها اذا اعتقد ان ذلك القرار مجحفا بحقه خلال مدة سبعة ايام من تاريخ تبليغه بالقرار^(٤).

يلاحظ ان ضيق المدة الزمنية التي يمكن الطعن خلالها، وان كان سبب ذلك للسرعة في الاجراءات الا انه لا يمنع من زيادة المدة لفسح المجال للمكلف، وقد استقرت الهيئة الاعتراضية على رد الاعتراض اذا لم يقدم خلال المدة المحددة، اذ اصدر حكما قضت فيه بأن (لدى التدقيق والمداولة وجدت هذه الهيئة بأن الشركة المعترضة قد سددت الرسوم الكمركية المترتبة عليها بتاريخ ١٩٨٧/٥/٣١ م وقمت اعتراضا الى الهيئة بتاريخ

(١) د. فؤاد العطار : رقابة القضاء لأعمال الادارة ، ط٢، مطابع دار الكتاب العربي ، ١٩٦٠ ، ١٩٦١ ، ص٧٧.

(٢) د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة : دعوى الغاء القرار الاداري في قضاء مجلس الدولة (الاسباب والشروط) ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ٢٠٠٤ ، ص٦٨١.

(٣) الفقرة اولاً من المادة (٧٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤.

(٤) الفقرة (ثانياً) من المادة (٧٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

١٩٨٧/٦/١٣م، اي بعد مضي المدة القانونية المنصوص عليها بالمادة (٧٤) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ م المعدل ولجل ذلك تقرر رد الاعتراض شكلا للسبب المتقدم^(١).

ومن جهة اخرى ان المشرع لم يبين المدة التي تلتزم خلالها الادارة النظر في الاعتراض والبت به وهذا اجحاف بحق المكلف ووقته^(٢). فكان من الافضل لو ان المشرع حدد مدة البت بالاعتراض المقدم من المكلف وعدم ترك المدة بدون تحديد من اجل استقرار المراكز القانونية وبالشكل الذي يحمي حقوق المكلف. بعد ان تنظر الهيئة الاعتراضية بالاعتراض المقدم اليها، بشأن قرارات الادارة الكمركية فيما يتعلق بمواصفات البضاعة ومنشأها وقيمتها لها ان تقرر الغاء القرار او تعديله او تصديقه، ويكون قرارها قطعيا غير قابل للطعن^(٣).

ان اعتبار قرار الهيئة الاعتراضية قطعيا، يعني انها اول و اخر مرحلة يمكن للمكلف المعارض اللجوء اليها، ولا يوجد امامه سبيل اخر للطعن، او الاعتراض، وهذا الامر يعد وضعاً تحكيميا ممكن ان ينعكس سلبا على كميات واسعار بضائع و سلع ضرورية والتي تظهر نتيجتها في جوانب متعددة في البلد وحاجاته المختلفة^(٤).

اما فيما يتعلق بموقف المشرع المصري، فقد اجاز للمكلف الطعن بقرار مصلحة الجمارك فيما يتعلق بنوع البضاعة او منشأها او قيمتها بألة النزاع الى لجنة التحكيم التي تتشكل برئاسة احد اعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة، او ما يعادلها وعضوية محكم من مصلحة الكمارك يختاره رئيسها، او من يفوضه ومحكم يختاره المعارض، او من يمثله^(٥). وتصدر اللجنة قرارها مسببا بأغلبية الاراء، فإذا صدر بالاجماع كان نهائيا ملزما للمكلف ومصلحة الكمارك، ولا يمكن الطعن فيه الا في الاحوال التي ينص عليها قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية^(٦).

اجاز المشرع المصري الطعن بقرار لجنة التحكيم امام لجنة تحكيم عليا تتشكل برئاسة احد اعضاء الهيئات القضائية من درجة مستشار او ما يعادلها على الاقل، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكمة من مصلحة الجمارك يختاره رئيسها، او من يفوضه ومحكم يختاره المعارض او من يمثله^(٧). يتبين مما سبق ان المشرع المصري كان اكثر توفيقا من المشرع العراقي من حيث رسم طريقاً اخر للطعن بقرار لجنة التحكيم ولم يجعله قطعيا، اذ يتمكن من خلاله المعارض من الطعن بقرارات اللجنة امام لجنة التحكيم العليا، فكان من الافضل لو ان المشرع العراقي يسلك ذات المسلك.

(١) القضية رقم ٣٣ لسنة ١٩٨٧ تاريخ ١٩٨٧/٩/٦ . نقلا عن د. بان صلاح عبد القادر الصالحي : الضرائب الكمركية في

العراق والاثار المترتبة عليها ، ط١ ، مكتبة السنهوري ، ٢٠١١ ، ص١٤٤ .

(٢) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي ، المصدر السابق ، ص١٤٤ .

(٣) الفقرة اولا من المادة (٧٥) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٤) د. بان صلاح عبد القادر الصالحي ، الضرائب الكمركية في العراق ، مصدر سابق ، ص١٥٣ .

(٥) الفقرة الاولى من المادة (٥٧) من قانون الكمارك المصري النافذ رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

(٦) الفقرة ثانيا من المادة (٥٧) من قانون الكمارك المصري النافذ.

(٧) الفقرة ثالثا من المادة (٥٧) من قانون الكمارك المصري النافذ.



نخلص الى ان المشرع العراقي في قانون الكمارك النافذ قد حدد الحالات التي يجوز فيها للمعتراض الاعتراض بقرارات الادارة ، اذ حدد تلك الحالات على سبيل الحصر ، وبالتالي يحق للمكلف الاعتراض على قرارات الادارة المتعلقة بوصف البضاعة او منشئها او قيمتها، وهذا يعني ان لا يجوز له الاعتراض على قرارات الادارة فيما يتعلق بفرض العقوبات الضريبية كالعرامة .

ثانيا: رقابة المحكمة الكمركية

لقد اجاز المشرع العراقي في قانون الكمارك النافذ تشكيل محكمة كمركية، يحدد مكانها ودائرة اختصاصها بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية^(١). تتشكل هذه المحكمة من قاضيين متفرغين لا يقل صنف احدهما عن الصنف الثاني يسميهما وزير العدل، وعضوية موظف من الهيئة العامة للكمارك حائز على شهادة جامعية اولية في القانون لا تقل درجته عن الدرجة الثالثة يسميه وزير المالية بناء على ترشيح المدير العام للهيئة^(٢)(٣).

تختص المحكمة بالنظر في :

١. الفصل في دعاوى التهريب .

٢. الفصل في الدعاوى التي تقيمها الدائرة الكمركية من اجل تحصيل الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب والتكاليف الاخرى .

٣. النظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل والتغريم عملا باحكام المادة (٢٤٠) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤م المعدل^(٤).

ما يهمنا في نطاق بحثنا هو مدى اختصاص المحكمة الكمركية بالنظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل والتغريم التي تصدر من المدير العام للهيئة العامة للكمارك، او مدير الدائرة، اذ اجاز المشرع للمكلفين

(١) الفقرة اولا من المادة (٢٤٥) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٢) الفقرة ثانيا من المادة (٢٤٥) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٣) نصت المادة (٢٢٢) من قانون الكمارك الاردني النافذ رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ على ان أ) تشكل محكمة خاصة تسمى محكمة الجمارك البدائية وتتألف من ثلاث قضاة يعينهم المجلس القضائي بالطريقة التي يعين فيها القضاة النظاميون ويعين احدهم رئيسا وفي حال عدم تمكن احدهم من القيام بوظيفته بسبب الغياب او لاي سبب اخر يجوز للوزير العدل ان ينتدب أي قاض اخر للقيام بهذه الوظيفة .

ب . يجوز ان تشكل اكثر من هيئة لهذه المحكمة .

ج . تتعقد هذه المحكمة في عمان وفي المكان الذي يعين لها من قبل الوزير ويجوز ان تتعقد في أي مكان اخر تراه مناسبا وتصدر قراراتها بالاجماع او الاكثرية) .

(٤) المادة (٢٤٦) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

الاعتراض على قرارات الصادرة فيما يتعلق باستيفاء الرسوم والضرائب والغرامات والتي تقوم الهيئة العامة للكمارك بتحصيلها وفق ما نصت عليه المادة (٢٣٩) من القانون (١).

كما اجاز المشرع للمكلفين الاعتراض على القرارات الصادرة من الموظفين فيما يتعلق بفرض العقوبات كالغرامة، والمصادرة الكمركية (٢).

ان القرارات التي تصدر من المدير العام، او من الموظفين المختصين بفرض العقوبة كالغرامة والمصادرة استنادا الى السلطة التقديرية الممنوحة لهم، يتم الطعن بها، او الاعتراض عليها امام المحكمة الكمركية خلال ١٥ يوما من تاريخ التبليغ به من قبل الادارة الكمركية (٣) كما يلتزم المكلف المعترض بتسديد جميع المبالغ المطالب بها والتي تعتبر شرطا لقبول اعتراضه امام المحكمة الكمركية (٤).

ان المشرع العراقي وضع شروطا محددة من اجل الطعن بالقرارات الصادرة من الهيئة العامة للكمارك سواء القرار التي تصدر من المدير العام للهيئة ام مدير الدائرة، او الموظفين المخولين كل حسب صلاحيته فيما يتعلق بالعقوبات كالغرامات والمصادرة، والشروط هي :

١. ان ينصب الطعن، او الاعتراض على القرارات الصادرة من الدائرة الكمركية فيما يتعلق بالعقوبات كالغرامات، والمصادرة المنصوص عليها في المواد (١٩٥، ٢٣٩) من قانون الكمارك النافذ.

٢. يشترط ان يقدم الطعن او الاعتراض خلال مدة ١٥ خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ بالقرار، وهذه المدة قصيرة لا بد للمشرع العراقي الالتفات اليها بتعديلها لكي تصبح ثلاثين يوما على غرار المشرع الاردني (٥)، والتي تعد فترة معقولة مما يفسح المجال للمعترض من تحضير دفاعه امام المحكمة.

(١) نصت الفقرة اولا من المادة (٢٣٩) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (الملاحقة بموجب قرارات التحصيل للمدير العام او مدير الدائرة ان يصدر قرارات تحصيل لاستيفاء الرسوم والضرائب والغرامات التي تقوم ادارة الكمارك الى بتحصيلها مهما كان نوع هذه الضرائب والغرامات بشرط

أ. ان يكون الدين ثابت المقدار او مستحق الاداء بتعهدات او بصكوك تسوية.

ب - ان يقصر المكلف عن اداء الدين بعد انذاره بالدفع خلال مدة عشرة ايام من تاريخ التبليغ بالانذار) .

(٢) نصت الفقرة اولا من المادة (١٩٥) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (١) . تفرض بقرار من موظفي الكمارك المختصين الذين يحدد المدي العام ، غرامة كمركية لا تزيد على الحدود الواردة بالبند (ب) من الفقرة (١) من المادة (١٩٤) من هذا القانون على البضائع المستوردة او المصدرة تهريبا التي لا تزيد قيمتها على مليوني دينار ولا تكون من الابضائع الممنوعة المعينة ، ولهم حق مصادرة البضائع موضوع جريمة التهريب او الحكم بما يعادل قيمتها عند عدم حجزها ، ويخضع القرار الصادر بهذا الشأن الى الطعن وفقا لاحكام المادة ٢٤٠ من هذا القانون) .

(٣) نصت المادة (٢٤٠) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (يجري الطعن في القرار الصادر بموجب المادة (٢٣٩) من هذا القانون لدى المحكمة الكمركية المختصة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ بالقرار).

(٤) نصت المادة (٢٤٠) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (..... على ان تسدد مبالغ الرسوم والضرائب والغرامات المفروضة بموجب القرار المعترض عليه خلال المدة المذكورة).

(٥) نصت الفقرة (ج) من المادة (٢٠٨) من قانون الجمارك الاردني النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ على ان (للمكلف الاعتراض على قرارات التحصيل لدى المحكمة المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ).



٣. يلتزم المعارض بتسديد المبالغ المستحقة في ذمته من الرسوم والضرائب والغرامات خلال مدة تقديم الاعتراض المحددة قانوناً بـ ١٥ يوماً، وهذا الشرط يؤخذ عليه بأن المعارض قد لا يتمكن من تسديد تلك المبالغ خلال مدة ١٥ يوماً لأسباب كثيرة منها ان يكون المعارض ليس لديه امكانية للدفع مما يترتب عليه المساس بحقه في التقاضي المكفول دستورياً لكون ان المشرع وضع هذا الشرط وعدم المقدرة على الدفع معناه لا يستطيع ان يتوجه الى المحكمة الكمركية للطعن بتلك القرارات الصادرة بحقه.

لذلك نوعز الى المشرع العراقي الى ضرورة تعديل هذا الشرط والا فان الفقرة المتعلقة بالتسديد والمنصوص عليها في المادة (٢٤٠) من قانون الكمارك تكون غير دستورية مما يتعين الغاؤها بتحريك الدعوى الدستورية كونها تصدر حق التقاضي المكفول دستورياً.

وللمحكمة تأييد القرار او الغاؤه او تعديله وفق الاسباب التي تراها ويكون قرارها قطعياً^(١) باستثناء القرارات التي تصدر وفق المادة (٢٠٢) من هذا القانون والذي يكون خاضعاً للطعن تمييزاً امام الهيئة التمييزية الخاصة^(٢).

بعد ان تنظر المحكمة الكمركية بالاعتراض المقدم اليها، وتتأكد من استنائه للشروط الشكلية اللازمة، تنتقل للبحث في الجوانب الموضوعية ومدى التزام الدائرة الكمركية بأصدار قرارات فرض العقوبات وفق للقانون ومدى ملاءمتها مع المخالفة المرتكبة من جانب المكلف من خلال تدقيق كل ما يتعلق بالقرار المعارض عليه، لتصدر قرارها اما بتأييد القرار الصادر من الدائرة الكمركية او الغائه او تعديله ويكون قرارها قطعياً، اي لا يجوز الطعن فيه، ولكن المشرع استثنى القرارات المنصوص عليها في المادة (٢٠٢) والمتعلقة (بالجرائم المتعلقة ببيع البضائع والسيارات المقبولة في وضع معلق للرسوم) والتي يطعن بها امام الهيئة التمييزية ، وهذا غير جائز، اذ لا يجوز تحصين القرارات من الطعن ومن غير المعقول ان يقدم المعارض طعنه الى جهة واحدة فقط دون ان يكون له حق في رفعه الى جهة اخرى وفي هذا اخلال ومساس واضح بحقوق المكلفين، فلا بد من فسخ المجال للمكلفين للطعن في جميع قرارات المحكمة الكمركية بدون استثناء.

^(١) نصت المادة (٢٤٠) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (. . . وللمحكمة تأييد القرار او الغاؤه او تعديله وفق الاسباب التي تراها ، ويكون قرارها قطعياً باستثناء القرارات التي تصدر وفق الماد (٢٠٢) من هذا القانون فيكون قرار المحكمة خاضعاً للطعن تمييزاً امام الهيئة التمييزية الخاصة) .

^(٢) نصت المادة (٢٠٢) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (يعاقب بالغرامة والمصادرة المنصوص عليهما في البندين (ب) و (ج) من الفقرة (اولاً) من المادة (١٩٤) من هذا القانون عن الجرائم المتعلقة ببيع البضائع والسيارات المقبولة في وضع معلق للرسوم او استعمالها خارج الاماكن المسموح بها او في غير الوجوه الخاصة التي ادخلت من اجلها او تخصيصها لغير الغاية المعدة لها او ابدالها او التصرف بها بصورة غير اصولية وقبل اعلام الدائرة الكمركية وانجاز المعاملات المتعلقة بها) .

ثالثاً: رقابة الهيئة التمييزية

لقد اجاز المشرع العراقي في قانون الكمارك النافذ لسنة ١٩٨٤م الطعن بقرارات المحكمة الكمركية امام هيئة تمييزية تشكل بالتعاون بين وزير المالية ووزير العدل وتتألف من قاض من محكمة التمييز رئيساً، وعضوية اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية يختارهما وزير المالية، على ان لا يكون مدير عام الهيئة العامة للكمارك من ضمنهم^(١).

ولكن نلاحظ ان المشرع العراقي ناقض نفسه بنفسه عندما اجاز الطعن، او الاعتراض بالقرارات الصادرة عن المحكمة الكمركية خلال ثلاثين يوماً من التبليغ بالقرار^(٢)، فالنص ورد بشكل مطلق، مما يتبادر الى الذهن ان جميع القرارات التي تصدر من المحكمة الكمركية يطعن بها امام الهيئة التمييزية ولكن عند الرجوع الى نص المادة (٢٤٠) من القانون نلاحظ ان النص ورد بشكل صريح، اذ اشار الى قرار المحكمة الكمركية يكون قطعياً باستثناء نص المادة (٢٠٢) والتي سبقت الاشارة اليها .

يفهم مما تقدم ان الهيئة التمييزية تنظر في الاعتراضات المتعلقة بقرار عقوبة الغرامة، والمصادرة الصادر من المحكمة الكمركية فيما يتعلق بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٢٠٢) سالفه الذكر وفق لنص الفقرة اولا من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك.

لذا ندعو المشرع الى تحديد ذلك الاستثناء بنص صريح ورفع العبارة (تكون القرارات الصادرة من المحكمة الكمركية) التي يشير ظاهرها الى امكانية الطعن بجميع القرارات الصادرة من المحكمة الكمركية بالشكل الذي يضيء الوضوح على النص .

ان المشرع العراقي اشترط توافر شروطاً للاعتراض امام الهيئة التمييزية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار وهذه الشروط تتلخص بالاتي :

١- ان يقدم الطعن او الاعتراض خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار الصادر من المحكمة الكمركية^(٣).

٢- يلتزم المحكوم عليه (المميز) ان يسدد الى الهيئة العامة للكمارك مبالغ الضرائب والرسوم والغرامات المستحقة عليه بموجب القرار المميز، ويكون الدفع نقداً او بخطاب ضمان^(٤)

(١) المادة (٢٥٠) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٢) نصت الفقرة (اولاً) من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (.... تكون القرارات الصادرة عن المحكمة الكمركية خاضعة للطعن امام الهيئة التمييزية الخاصة....)

(٣) الفقرة الاولى من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك العراقي النافذ (..... وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ به....) .

(٤) نصت الفقرة اولا من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك العراقي النافذ على ان (..... على المحكوم عليه المميز ان يسدد الى الهيئة العامة للكمارك ٢٥% خمسا وعشرين من المئة من مبالغ الرسوم والضرائب والغرامات المفروضة عليه بموجب القرار المميز نقداً او بخطاب ضمان).



وهذا الشرط منتقد، فقد لا يتمكن المميز دفع المبالغ المطالب بها، فتمتنع الهيئة التمييزية من النظر في اعتراضه، وهذا يعد كما ذكرنا سابقا مصادرة لحق المحكوم عليه بالتقاضي والدفاع عن نفسه خاصة اذا كانت المحكمة الكمركية قد خالفت القانون، او اخطأت في تطبيقه في قرارها مما ينعكس سلبا على تحقيق العدالة .

٣- ان يكون القرار الصادر من المحكمة الكمركية يقضي بما يزيد عن على (٢٥٠٠٠٠) مئتين وخمسين الف دينار بما فيها قيمة جميع الاموال المصادرة باستثناء واسطة النقل، او الاشياء المستخدمة لاختفاء التهريب^(١).
لقد اجاز المشرع اضافة الى المكلف المحكوم عليه، للمدير العام للهيئة العامة للكمارك^(٢) والادعاء العام^(٣) الطعن في القرارات الصادرة من المحكمة الكمركية .

تنظر الهيئة التمييزية في الاعتراضات المقدمة اليها، سواء من المكلف ام من المدير العام للهيئة العامة للكمارك، او الادعاء العام، وتفحص القرار المطعون فيه من الناحية الشكلية ثم تنتقل الى البحث في جوانبه الموضوعية، وتتأكد من مدى التزام المحكمة الكمركية بالتطبيق السليم لنصوص القانون، ولها ان تطلب من المستندات والادلة ما تراه ضروريا، ولها ان تؤيد القرار، او تعديله، او تبديله ويكون قرارها باتا ولازما^(٤).
نستنتج مما تقدم :

١- ان المحكمة الكمركية تنظر وحسب المادة (٢٤٦) بفقراتها الثلاث في الاعتراضات المقدمة بشأن القرارات الصادرة بفرض العقوبات كالغرامات والمصادرة من المدير العام، او من الموظفين المختصين وحسب صلاحياتهم، وتكون قراراتها قطعية لم يحدد المشرع طريقا للطعن بها، وهذا كما اسلفنا اعتداءا صريحا على حق المكلف بالتقاضي، ولكنه آستثنى الغرامات المنصوص عليها في المادة (٢٠٢)، وفسح المجال للطعن بها امام الهيئة التمييزية الخاصة.

٢- ان القرارات التي تصدر من المحكمة الكمركية يمكن الطعن، او الاعتراض عليها امام الهيئة التمييزية الخاصة بقضايا الكمارك من قبل المميز او المميز عليه (المكلف او الهيئة العامة للكمارك)، او الادعاء العام وتكون قراراتها باتة. فعلى الرغم من ان تشكيل الهيئة التمييزية الخاصة يضم عناصر قضائية وادارية الا ان قراراتها تكون قضائية، لكون ان الهيئة التمييزية الخاصة تتدرج ضمن هيئات محكمة التمييز الاتحادية، كما تمارس ذات الصلاحيات التي تمارسها محكمة التمييز الاتحادية من حيث رقابتها على القرارات، والاحكام الصادرة من المحاكم.

(١) الفقرة ثانيا من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٢) الفقرة ثالثا من المادة (٢٥١) من قانون الكمارك العراقي النافذ.

(٣) الفقرة (رابعا) من المادة (١) من قانون الادعاء العام العراقي النافذ رقم ٤٩ لسنة ٢٠١٧.

(٤) المادة (٢٥٢) من قانون الكمارك العراقي النافذ .

المبحث الثاني

الرقابة القضائية على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

ان النظام القضائي للدولة اما ان يكون نظاما قضائيا موحدًا، اي ان الولاية العامة في الفصل في جميع المنازعات العادية، والادارية تعهد الى قضاء واحد الا وهو القضاء العادي، او يكون نظاماً قضائياً مزدوجاً والذي يستند الى وجود قضائين مستقلين احدهما القضاء العادي والذي يفصل في المنازعات العادية، في حين ان القضاء الاداري يتولى الفصل في المنازعات الادارية^(١).

ان التشريع الضريبي رتب طائفة من الالتزامات التي ينبغي على المكلف الالتزام بها كما وضع طائفة من العقوبات التي تفرض على من ينتهك، او يخالف احكام التشريع، وتشرع الادارة الضريبية الى توقيعها على المخالفين بما لها من سلطة تقديرية في اختيار العقوبة التي تراها ملائمة للجريمة المرتكبة من بين العقوبات الضريبية التي وضعها لها المشرع الضريبي وخولها سلطة توقيعها وبحسب ظروف كل مخالف على حدة، ولكنها قد تخطأ في تطبيق العقوبة المناسبة او تتعسف في فرضها، او تتحرف عن الغاية المحددة لها. من اجل ذلك تنشأ المنازعة بين المكلف والادارة الضريبية، مما يتطلب وجود قضاء تتركز وظيفته بحماية مبدأ المشروعية وبالتالي حماية حقوق المكلفين من تعسف الادارة، اذ يلجأ اليه المكلفون للطعن ام الاعتراض على قرارات الادارة مما يشكل ضمانا لحقوقهم، من خلال فسخ المجال لهم في مباشرة حقهم في التقاضي امام قضاء مستقل ومحايذ ونزيه بعيد عن تأثيرات الادارة الضريبية، وتعسفها.

فلا يكفي ان يفسح المجال للمكلفين الاعتراض على قرارات الادارة بفرض العقوبات امامها من خلال التظلم الى اللجان الخاصة التي تشكلها وبذلك تكون الادارة حكما وخصما في ان واحد، مما يجعل حقوق المكلفين في قبضتها، اصف الى ذلك وكما اشرنا اليه سابقا، ان بعض الدول كالعراق وخاصة عند الاعتراض على قرارات الادارة بفرض العقوبات خاصة الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ امام اللجان الخاصة تدفع بأنها غير مختصة بالنظر بتلك القرارات، فيبقى المكلف المعترض في حيرة من امره لا يوجد امامه اي طريق للطعن. لذا فوجود قضاء متخصص يعد امرا ضروريا من اجل ضمان سيادة القانون، وحماية حقوق المكلفين، وحرياتهم من استبداد الادارة الضريبية وتعسفها.

لقد اختلفت الدول في تحديد القضاء المختص بالنظر في المنازعات التي تنشأ بين المكلف والادارة الضريبية فيما يتعلق بقرارتها الصادرة بفرض العقوبات الضريبية. فمنها من يعهد بها الى القضاء العادي، ومنها من يمنحها للقضاء الاداري، ومنها من ينيطها الى قضاء متخصص يختص بالفصل في اعتراضات المكلفين على قرارات الادارة الضريبية سواء فيما يتعلق بالعقوبات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل ام العقوبات الضريبية الواردة في قانون الكمارك. وسنبين ذلك وفق التفصيل الاتي :

(١) د. وسام صبار العاني: القضاء الاداري، ط ١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٥. ، ص ٨٤٣. كذلك ينظر د. غازي

فيصل مهدي ود. عدنان عاجل عبيد، القضاء الاداري، مصدر سابق، ص ١١٩.



المطلب الاول

رقابة القضاء العادي على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

لقد ذهبت بعض الدول الى تخويل القضاء العادي مهمة الفصل في المنازعات الادارية التي تقوم بين الادارة الضريبية والمكلف فيما يتعلق بقرارات فرض العقوبات الضريبية التي تصدرها بحقه، في اطار قانون ضريبة الدخل والكمارك النافذين ومن هذه الدول مصر .

في حين ذهبت دولاً اخرى كفرنسا ^(١) الى احوالة النظر في المنازعات الضريبية في قرارات الادارة الضريبية بفرض العقوبات الضريبية في اطار قانون ضريبة الدخل الى القضاء العادي .

فعلى الرغم مما اكده قانون مجلس الدولة رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢م النافذ في مادته العاشرة، بأن المحاكم الادارية تختص بالفصل في الطعون، او الاعتراضات ضد القرارات المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم، الا انه عاد وذكر في المادة الثانية منه (بالنسبة الى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم فيصدر قانون خاص ينظم كيفية نظرها امام مجلس الدولة) ^(٢) .

وهذا ما اكدته محكمة القضاء الاداري في احد احكامها، اذ جاء فيه (ان ما نصت عليه المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م بأن تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الاتية.. (سادسا الطعن في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الادارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات امام مجلس الدولة...)، وحيث ان هذا القانون لم يشرع بعد، فإسن المحاكم العادية اي القضاء العادي هو صاحب الاختصاص في نظر تلك المنازعات ^(٣) .

بعد ان يصدر قرار لجنة الطعن على النحو الذي بيناه سابقا ^(٤) واستنادا الى المادتين ١٢١ و ١٢٢ من قانون ضريبة الدخل النافذ، فللمكلف والادارة الضريبية الطعن بقرارها، وعليه فأن النظر في المنازعات الضريبية يعهد الى المحكمة الابتدائية، ثم يستأنف قرارها امام المحكمة الاستئنافية، ومن ثم لاطراف المنازعة الطعن بدرجة اخيرة امام محكمة النقض . وهذا ما سنوضحه فيما يأتي :

^(١) اتجهت بعض الدول الى اناطة مهمة الفصل في المنازعات الضريبية بين الادارة الضريبية والمكلف والمتعلقة بقرارات فرض العقوبة الضريبية بحق الاخير ، الى جهتين قضائيتين ، احدهما القضاء العادي والاخرى القضاء الاداري ، فتتوزع صلاحية الفصل فيها بينهما ، اذ يختص القضاء الاداري بالنظر في القرارات فرض العقوبة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ، في حين يختص القضاء العادي في النظر في القرارات فرض العقوبات المنصوص عليها في اطار قانون الكمارك . نقلا عن د. احمد خلف حسين الدخيل : القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون ، المجلد الثاني ، المحور الثالث ، السجل العلمي للمؤتمر الدولي للقضاء والتحكيم ، المملكة العربية السعودية ، ص ١٥٨٨ .

^(٢) د. رائد ناجي احمد الجميلي ، مدى اختصاص القضاء الاداري بالفصل في الطعون الضريبية ، مصدر سابق ، ص ٣٢٤ .

^(٣) د. رائد ناجي احمد الجميلي ، مدى اختصاص القضاء الاداري بالفصل في الطعون الضريبية ، المصدر سابق ، ص ٣٢٤ .

^(٤) تنتظر ص من الاطروحة .

أولاً: الطعن امام المحكمة الابتدائية

لقد اجاز المشرع الضريبي المصري لكل من المكلف والادارة الضريبية الطعن في قرار اللجنة الطعن امام المحكمة الابتدائية، والتي تتعقد بهيئة تجارية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيس للمكلف، او محل اقامته، او مقر المنشأة^(١).

يقدم الطعن الى المحكمة طبقاً للاحكام الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية^(٢)، ولا يترتب على تقديم الطعن سواء من المكلف ام من الادارة الضريبية ايقاف استحقاق الضرائب^(٣).

ان الحكمة من وراء ذلك ان لا تتأثر خزانة الدولة بتأخير تحصيل الضرائب لحين الفصل في الطعن امام القضاء، مما قد يعرضها للضياع اذا طاللت مدة التقاضي، وعلى ذلك فأن قرارات لجان الطعن واجبة النفاذ، ولا يجوز للقضاء ان يعطلها، او يوقف تنفيذها^(٤).

لقد جعل المشرع المصري جلسات المحكمة الابتدائية سرية في النظر بدعوى الطعن المقدمة من المكلف، او من الادارة الضريبية، كما لزم المحكمة بأن تفصل بتلك الدعوى على وجه السرعة، وذلك نظراً للخصوصية التي تتميز بها الدعاوى الضريبية، والتي لا تحتتمل التأخير، كما تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى يعاونها مندوب من الادارة الضريبية^(٥).

ثانياً: الطعن امام محكمة الاستئناف

لقد اجاز المشرع الضريبي المصري لكل من المكلف والادارة الضريبية الطعن في قرار المحكمة الابتدائية امام محكمة الاستئناف ايا كانت قيمة النزاع^(٦).

ولكن من تتبع نصوص التشريع الضريبي، لم نجد كيفية الطعن بقرار المحكمة الابتدائية امام محكمة الاستئناف، وهذا يقودنا الى تطبيق احكام قانون المرافعات المدنية والتجارية في كل ما لم يرد به نص صريح. وعند الرجوع الى قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري نلاحظ انه حدد ميعاد الطعن امام محكمة الاستئناف من قبل اطراف النزاع خلال اربعين يوماً من تاريخ صدور قرار المحكمة الابتدائية^(٧). وبعد ان

(١) الفقرة (أولاً) من المادة (١٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) الفقرة (ثانياً) من المادة (١٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٣) نصت المادة (١٢٢) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على ان (.....) لا يمنع الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة).

(٤) كمال انور يابه: المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، جامعة صلاح الدين، اربيل، ٢٠١٦، ص ٢٢١.

(٥) المادة (١٢٥) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٦) الفقرة ثالثاً من المادة (١٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٧) نصت المادة (٢٢٧) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري النافذ رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ المعدل النافذ على ان (ميعاد الاستئناف ما لم ينص القانون على غير ذلك. ويكون الميعاد خمسة يوماً في المواد المستعجلة ايا كانت المحكمة التي اصدرت الحكم. ويكون ميعاد الاستئناف ستين يوماً بالنسبة للنائب العام او من يقوم مقامه).



تصدر المحكمة قرارها يمكن لاطراف النزاع التوجه الى محكمة النقض للطعن به وفقا لما منصوص عليه في احكام قانون المرافعات المدنية، والتجارية المعدل النافذ.

ثالثا: الطعن امام محكمة النقض

لم ينص المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل على الطعن بالاحكام الصادرة من محاكم الاستئناف امام محكمة النقض من قبل احد اطراف النزاع سواء كان المكلف ام الادارة الضريبية، وهذا يعني الرجوع الى القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية والتجارية في مالم يرد به نص صريح في القانون^(١).

لأطراف المنازعة الضريبية الطعن بقرار محكمة الاستئناف بنقضه اذا كان مخالفا للقانون، او خطأ في تطبيقه، او وقع خطأ، او مخالفة للاجراءات وكان ذلك الخطأ مؤثرا في الحكم، خلال مدة ستين يوماً من تاريخ صدور حكم من محكمة الاستئناف، ويترتب على عدم تقديمه خلال المدة المحددة عدم قبوله من الناحية الشكلية^(٢). فتحكم محكمة النقض بعد تدقيق وفحص الحكم المطعون عليه بغير مرافعة بعد ان يتلو المستشار المقرر تقريراً يلخص فيه اسباب الطعن والرد عليها، كما يحصر نقاط الخلاف التي تنازعها الخصوم دون ابداء الرأي فيها^(٣) فإذا قضت المحكمة بعدم قبول الطعن فتحكم على المعارض بالمصاريف اضافة الى مبلغ الكفالة كلها او بعضها، واذا رأت بأن الطعن يرد من ورائه الكيد او الاضرار بالطرف الاخر، فتحكم بالتعويض للاخير^(٤). ويترتب على نقض الحكم، الغاؤه واعتباره كأن لم يكن مهما كانت الجهة التي اصدرته، واذا نقض جزء من الحكم فتبقى باقي اجزائه الاخرى صحيحة ومنتجة لاثارها^(٥).

اما في اطار قانون الجمارك النافذ، فالاحكام اعلاه هي ذاتها التي تطبق على القرارات الصادرة بفرض العقوبات الضريبية من الادارة في اطار القانون، على انه يوجد اختلاف واحد وهو ان المنازعات في اطار قانون ضريبة الدخل المصري النافذ تعرض على لجنة الطعن، في حين ان المنازعات المتعلقة بقرارات الادارة في اطار قانون الكمارك النافذ يطعن بها مباشرة امام المحكمة المختصة (المحكمة الابتدائية)^(٦).

ازاء ما تقدم هل يمكن للقضاء الاداري النظر في المنازعات الضريبية بالرغم من النص المانع الوارد في قانون مجلس الدولة المشار اليه سابقا ؟

^(١) نصت المادة (٢٤٨) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري النافذ على ان (للخصوم امام محكمة النقض في الاحكام الصادرة من محاكم الاستئناف في الاحوال الاتية:

١. اذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفة القانون او خطأ في تطبيقه او تأويله.

٢. اذا وقع بطلان في الحكم او بطلان في الاجراءات اثر في الحكم).

^(٢) تنظر المادة (٢٥٢) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري المعدل النافذ.

^(٣) تنظر المادة (٢٦٥) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري المعدل.

^(٤) تنظر لمادة (٢٧٠) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري المعدل

^(٥) تنظر المادة (٢٧١) من قانون المرافعات المدني والتجارية المصري المعدل.

^(٦) د. رائد ناجي احمد الجميلي ، مدى اختصاص القضاء الاداري بالفصل في الطعون الضريبية ، مصدر سابق ، ص ٣٢٥.

لقد استقر الفقه والقضاء المصري على ان القضاء العادي ينظر في المنازعات الضريبية بين المكلف والادارة فيما يتعلق بقرارات الادارة الفردية، في حين اعطت الولاية العامة للقضاء الاداري في نظر المنازعات الضريبية فيما يتعلق بالقرارات التنظيمية الصادرة عن الادارة الضريبية^(١).

وفي هذا الشأن ذهبت المحكمة الدستورية العليا الى ان (. . . وحيث انه لما كان ذلك، وكان النص المطعون فيه يمثل اخلافا باستقلال السلطة القضائية وينتقص من اختصاص مجلس الدولة بأعتبره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل في كافة المنازعات الادارية وقاضيتها الطبيعي بالمخالفة لنصوص المواد (٩٤، ٩٧، ١٨٤، ١٩٠) من الدستور الحالي، مما يتعين معه القضاء بعدم دستوريته برمته، وبسقوط عبارة امام المحكمة الابتدائية الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من قانون الضريبة على الدخل الذي ينص على ان (... ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة) لارتباطها بالنص المطعون فيه ارتباطا لا يقبل الفصل، او التجزئة^(٢).

كما ذهبت المحكمة الادارية العليا الى اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر المنازعات المتفرعة عن الجمارك، اذ قضت (وحيث انه عن الدفع المبدى من هيئة قضايا الدولة - الجهة الادارية الطاعنة - بعدم اختصاص محاكم مجلس الدولة ولائيا بنظر موضوع النزاع المائل وان جهة القضاء العادي هي المختصة بنظره فإنه مردود عليه طبقا لما استقر عليه قضاء هذه المحكمة من ان ما نص عليه البند (سادسا) من المادة ١٠ من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢م من حكم يراهن اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في الطعون في منازعات الضرائب والرسوم بصور قانون ينظم كيفية نظر هذه المنازعات امام مجلس الدولة غير مانع من اختصاص تلك المحاكم بنظرها سواء بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم المشرع طريقا قضائيا للطعن او بالفصل في القرارات الادارية المتعلقة بهذه المنازعات ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله، وانه ايا كان التكييف القانوني لتلك المنازعات اي سواء اعتبرت منازعات ضريبية ام خاصة بالرسوم او منازعة في قرار اداري يتعلق بأيهما فإن الاختصاص بنظرها على ما عليه الحال في النزاع المائل ينعقد لمجلس الدولة بهيئة قضاء اداري دون المحاكم العادية، وذلك لان المشرع لم يعهد للقضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة برسوم او مقابل الخدمات، كما ان هذه المنازعة بحسبانها منازعة ادارية تكون من اختصاص القاضي الطبيعي للمنازعة الادارية اي القضاء الاداري وبذلك يضحى القول بعدم اختصاص القضاء الاداري ولائيا بنظر الدعوى الصادر بشأنها الحكم المطعون فيه غير قائم على سند سليم من

(١) د. رائد ناجي احمد الجميلي، المصدر السابق، ص ٣٢٥، ص ٣٢٨.

(٢) حكم المحكمة الدستورية المصرية العليا بالقضية رقم ٢٢٩ لسنة ٢٩ قضائية دستورية جلسة ٢٠١٣/٥/١٢. نقلا د. محمد ماهر ابو العينين ود. عاطف محمد عبد اللطيف: الضرائب والرسوم في قضاء واقتاء = مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا واحكام النقض حتى عام ٢٠١٦، الكتاب الاول، المركز القومي للاصدارات القانونية، ٢٠١٦، ص ١٦١.



القانون مما يتعين معه الالتفات عنه والقضاء برفض هذا الدفع وتكتفي المحكمة بذكر ذلك في الاسباب دون المنطوق^(١).

المطلب الثاني

رقابة القضاء الاداري على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

ذهب البعض من التشريعات الى احوالة الفصل في المنازعات الضريبية بين المكلف والادارة الضريبية بخصوص قراراتها بفرض العقوبات الضريبية الى القضاء الاداري، على اساس ان الادارة الضريبية بوصفها سلطة عامة تصدر قرارات، وهذه القرارات تعد قرارات ادارية ينظرها القضاء المختص بها الا وهو القضاء الاداري^(٢). ومن الدول التي اخذت به في تشريعاتها الضريبية لبنان. لذا فإن المنازعة الضريبية تمر بالمرحلة الآتية:

اولاً: الدائرة المالية المختصة

اجاز المشرع الضريبي للمكلف الاعتراض على قرارات فرض الضرائب او الغرامات اذا رأى انها مخالفة للقانون او لا تتناسب مع المخالفة المرتكبة من قبله، فتقدم الاعتراض الى الدائرة المالية المختصة التي اصدرت القرار خلال مدة شهرين من تاريخ الاعلان في الجريدة الرسمية او من تاريخ التبليغ الشخصي للمكلف^(٣). فإذا كان الاعتراض مقدماً من قبل المكلف المعترض خلال المدة المحددة قانوناً، وكانت الاسباب التي استند اليها المكلف في اعتراضه معقولة، وفي محلها، فتعمل الدائرة المالية المختصة الى تصحيح القرار مع تبليغ المعترض خلاصة قرارها، اما اذا رأت بأن الاعتراض في غير محله، فترد اعتراض المكلف وتبلغه بذلك، مع احوالة القرار المطعون فيه الى اللجنة البدائية خلال ستة اشهر من تاريخ تقديمه اليها^(٤).

(١) د. محمد ماهر ابو العينين ود. عاطف محمد عبد اللطيف: الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وافتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا واحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦، الكتاب الثالث، المركز القومي للاصدارات القانونية، ٢٠١٦، ص ٦٩٠، ص ٦٩١.

(٢) د. احمد خلف حسين الدخيل، القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون، المجلد الثاني، المحور الثالث، السجل العلمي للمؤتمر الدولي للقضاء والتحكيم، المملكة العربية السعودية، ص ١٥٨٧.

(٣) المادة (٩٢) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ

(٤) المادة (٩٣) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ

ثانياً: اللجنة البدائية

اجاز المشرع الضريبي تشكيل لجنة خاصة تسمى لجنة البدائية للنظر في الاعتراض على القرار الصادر من الدائرة المالية المختصة فيما يتعلق بالقرار المطعون فيه من قبل المكلف^(١) ، وتراعى في مراحل التقاضي لدى هذه اللجنة اصول المحاكمات المتبعة لدى القضاء الاداري^(٢).

اجاز المشرع الضريبي لكل من المكلف والدائرة المالية المختصة الطعن بقرار اللجنة البدائية، واستئنافه لدى مجلس شورى الدولة خلال مدة عشرين يوماً من تاريخ تبليغ مقرر الجلسة بقرار اللجنة البدائية لأطراف المنازعة^(٣). فيقدم اللائحة الاستئنافية الى مجلس شورى الدولة مباشرة من المكلف او الدائرة المالية المختصة^(٤).

يتوقف قبول الاستئناف الذي يقدمه المكلف على ايداع تأمين يعادل خمسة بالمئة من مقدار الضريبة محل الاعتراض، حيث يدفع هذا التأمين مع الرسوم القضائية الى صندوق المعتمد في مجلس شورى الدولة وضمن المدة المحددة للاستئناف^(٥) بعكسه ترد اللائحة الاستئنافية شكلاً، لكون ان تقديم التأمين والروم القضائية خلال المدة المحددة من الشروط الشكلية لقبول النظر في اللائحة الاستئنافية المقدمة من المكلف.

فإذا نظر مجلس شورى الدولة بالقرار الصادر عن اللجنة البدائية، وقرر نقضه كلياً فيعيد مبلغ التأمين الى المكلف المعترض. اما اذا قرر المجلس المذكور تأييد قرار اللجنة فيسجل مبلغ التأمين ايراداً نهائياً للخرينة العامة للدولة، اما اذا قضى المجلس بتعديل القرار المطعون فيه، فيعيد من مبلغ التأمين بمقدار ذلك التعديل^(٦).

مما تقدم نلاحظ ان الاختصاص في النظر في الاعتراض على قرارات الادارة الضريبية ينعقد للقضاء الاداري ، على اساس ان تلك القرارات هي قرارات ادارية، وبالتالي فالقضاء الاداري هو صاحب الاختصاص بالرقابة عليها، والتأكد من سلامتها، ومطابقتها للمسار الذي رسمه المشرع الضريبي للدائرة .

(١) نصت المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ على ان (تشكل بمرسوم في كل محافظة لجنة بدائية لدرس

الاعتراضات والفصل فيها قوامها:

- قاض يعين بناء على اقتراح وزير العدلية رئيساً

- موظف من وزارة المالية ينتمي الى الفئة الثالثة على الاقل يختاره وزير المالية عضواً

- مندوب عن غرفة التجارة والصناعة يعين بناء على اقتراح رئيس الغرفة المذكورة ، او مندوب عن مجلس ادارة المحافظة او

المجلس البلدي يختاره المحافظ ويعين بناء على اقتراح وزير الداخلية حيث لا توجد تلك الغرفة ، عضواً .

- رئيس دائرة ضريبة الدخل او من ينوب عنه ، مقرراً).

(٢) نص المادة (٩٥) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ

(٣) المادة (٩٦) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ.

(٤) المادة (٩٧) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ

(٥) المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ

(٦) المادة (٩٩) من قانون ضريبة الدخل اللبناني النافذ



الفرع الثالث

رقابة القضاء المتخصص على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية

يراد بالقضاء المتخصص، تلك المحاكم الضريبية المتخصصة بنظر المنازعات الضريبية والمستقلة عن القضاء العادي، والاداري، والتي تنحصر مهمتها بالفصل في المنازعات الضريبية التي ترفع إليها^(١). فالتشريع الضريبي الاردني من ابرز التشريعات الضريبية^(٢) التي انشأت قضاءً متخصصاً ينظر في المنازعات الضريبية . لقد اجاز المشرع الضريبي للمكلف في حال لم يوافق على قرار هيئة الاعتراض اللجوء الى ذلك القضاء المتخصص، ويتكون هذا القضاء من ثلاث محاكم، سنعرض لها وفقاً لما يأتي:

اولاً: محكمة البداية الضريبية

تتألف محكمة البداية من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى، والخلافات الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون، والانظمة، والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها الجزائية، او مدنية، او ادارية، وسواءً كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة او التعويض القانوني او غرامة التأخر او اي مبالغ يتعين دفعها، او اقتطاعها، او توريدها^(٣) يرفع المكلف المعارض الطعن امام المحكمة متضمناً طلبه البيانات التي يتطلبها القانون، كأسماء الخصوم، وصفاتهم ومواطنهم، وارقامهم الضريبية ومبلغ الضريبة المطعون فيه وغيرها من البيانات، كما يلتزم المعارض ان يقدم اعتراضه خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغه بقرار هيئة الاعتراض والا كان طعنه باطلاً وغير منتج^(٤)، كما يلتزم بدفع الرسوم القانونية خلال ١٠ ايام من تقديم عريضة الدعوى الى المحكمة^(٥). بعد ان تبدأ محكمة البداية بأجراءاتها في نظر المنازعة المتعلقة بقرارات فرض العقوبة الضريبية بين المكلف والادارة الضريبية، تفسح المجال للطرفين من اجل التصالح وفض المنازعة فتعتمد الى تأجيل النظر في الدعوى خلال مدة لا تتجاوز ستين يوماً^(٦)، فإذا لم يتفق الطرفين على تأجيل الدعوى من اجل التصالح، او لم يتم

(١) د. رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ١٢.

(٢) ومن التشريعات التي تبنت القضاء المتخصص في الفصل في المنازعات الضريبية، التشريع الامريكي والالمانى والبرتغالي. ينظر د. احمد فارس العزاوي: النظرية العامة لحماية اطراف الالتزام الضريبي (دراسة مقارنة)، ط ١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ٢٠١٩، ص ٣٢٤.

(٣) الفقرة (أ) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٤) الفقرة (ج) من المادة ٤٣ من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٥) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٦) نصت الفقرة (أ) من المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ على ان: (يجوز للمحكمة البداية الضريبية بعد قبول الدعوى شكلاً تأجيلها باتفاق الطرفين لمرة واحدة او اكثر لاتاحة الفرصة لحلها مصالحة على ان لا يزيد مجموع مدد التأجيل في جميع الحالات على ستين يوماً).

التصالح خلال المدة المحددة، فيقدم المدعي العام الضريبي الملف الخاص بالقرار المطعون فيه او صورة مصدقة عنه ويعد هذا الملف عند تقديمه بينة للمدعي العام الضريبي^(١). كما يقدم المدعي خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الملف الضريبي جميع المستندات والسجلات، والبيانات وقائمة بأسماء الشهود والعناوين الكاملة لهم، كما يذكر الوقائع التي يريد اثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حدة^(٢). وبعد ان يقدم المدعي بياناته، يقوم المدعي العام الضريبي بالرد على بيانات المدعي من خلال البيانات اللازمة للرد على ذلك، فيقدم خلال ثلاثين يوماً من تقديم المدعي لبياناته ومستنداته وخلال ثلاثين يوماً، وتكون المدة قابلة للتمديد لمرة واحدة وبموافقة المحكمة وللمدة التي تحددها^(٣). وبعد استكمال النظر في الدعوى، تصدر قرارها اما تأييد القرار المطعون فيه، او ان تخفض، او تزيد، او تلغي ما ورد في القرار، كما لها صلاحية اعادة القرار الى الجهة الادارية التي اصدرته لاعادة النظر فيه^(٤).

ثانياً: محكمة الاستئناف الضريبية

بعد صدور قرار محكمة البداية الضريبية، اتاح المشرع الضريبي للمكلف، والادارة الضريبية استئناف القرار الصادر لدى محكمة الاستئناف الضريبية في حال عدم الموافقة على ذلك القرار، لكون ان جميع الاحكام الصادرة عن محكمة البداية الضريبية تكون قابلة للطعن امام محكمة الاستئناف الضريبية^(٥). تتشكل محكمة الاستئناف الضريبية من رئيس وعدد من القضاة لا تقل درجتهم عن الدرجة الرابعة يجري تعيينهم من قبل المجلس القضائي^(٦).

لقد حدد المشرع الضريبي الاردني اجراءات التقاضي امام محكمة الاستئناف الضريبية من خلال تقديم لائحة الاستئناف اليها من قبل المكلف، او الادارة الضريبية، وتتضمن البيانات التي يتطلبها القانون كأسماء المستأنفين، وصفاتهم، ومواطنهم مع بيان اسباب الاستئناف من خلال عرضها بصورة موجزة^(٧). تقدم اللائحة الاستئنافية خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لصدور القرار من المحكمة البداية الضريبية اذا كان وجاهياً، او من اليوم التالي لتاريخ تبليغ الاشعار، بقرار محكمة البداية وفق الحكم الصادر عنها اذا لم يكن وجاهياً^(٨). كما يلتزم المستأنف مع تقديم لائحته الاستئنافية بتسديد الرسوم القانونية الى صندوق المحكمة، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد^(٩).

(١) الفقرة (ب) من المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ

(٢) الفقرة (ج) من المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ

(٣) الفقرة (د)، (هـ) من المادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ

(٤) المادة (٤٦) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٥) الفقرة (د) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ

(٦) الفقرة (ب) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ

(٧) الفقرة (ب) من المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٨) الفقرة (أ) من المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ .

(٩) الفقرة (ج) من المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.



بعد ان تقدم لائحة الاستئناف، يتم تحديد موعد للنظر في الدعوى ويبلغ بذلك المستأنف والمستأنف عليه، فتبدأ المحكمة من التأكد من توافر الشروط الشكلية اللازمة لقبول الاستئناف، ثم تنتظر في القرار محل الاستئناف الصادر من محكمة البداية الضريبية، وللمستأنف تقديم بياناته ويقع عليه عب اثبات عدم صحة القرار المستأنف، وان المبالغ المحكوم بها غير صحيحة او ان فرض الغرامة عليه قد جاء غير متناسبا، او مخالفا للقانون، والمستأنف عليه يعترض على على البيانات التي قدمها المستأنف فيقدم دفعه، وجميع البيانات المرتبطة بالقرار من اجل اثبات عدم صحة ما يرمي اليه المستأنف^(١).

بعد ان يقدم كل من اطراف المنازعة دفعه، تصدر المحكمة قرارها بتأييد صحة القرار المطعون فيه الصادر عن الادارة الضريبية. وتلجأ المحكمة الى هذا القرار في حال عجز المستأنف عن اثبات دعواه، او عدم قناعتها بالبينة المقدمة خاصو وان عبء الاثبات يقع على عاتق المستأنف نفسه، او تخفض مبلغ الغرامة محل القرار المطعون فيه، او ان تلغي القرار اذا ثبت ان القرار مخالف للقانون سواء من حيث الشكل، او المضمون، واعادة القضية الى المستأنف عليه من اجل اعادة وزن الادلة، واجراء تقدير جديد للعقوبة وفق ما قرره^(٢).

ثالثا: محكمة التمييز

تمثل محكمة التمييز محكمة قانون وليست محكمة موضوع تسمو فوق جميع المحاكم، فتملك صلاحية الغاء الحكم المطعون فيه لمخالفته للقانون، بهدف تحقيق الصالح العام بشكل اساسي وان كانت ترمي في الوقت نفسه تحقيق مصلحة المتقاضين امامها^(٣)، ويشكل الطعن بقرارات فرض العقوبة الضريبية من جانب الادارة الضريبية امام محكمة التمييز الطريق النهائي للطعن بها باعتبارها اعلى محكمة قضائية مهمتها التأكد من التطبيق السليم للقواعد القانونية من جانب الادارة.

تختص محكمة التمييز بالنظر في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من قبل اطراف المنازعة الضريبية، بواسطة لائحة تمييزية تقدم الى محكمة الاستئناف قضايا ضريبة الدخل خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوما من اليوم التالي لتاريخ صدور القرار اذا كان واجهيا والا فمن اليوم التالي لتاريخ التبليغ اذا صدر بمثابة الحكم الوجاهي، وتقوم محكمة الاستئناف برفع اللائحة والحم المميز مع اوراق الدعوى الى محكمة التمييز بعد استيفاء الرسوم المقررة عنها^(٤).

تقدم لائحة التمييز متضمنة اسم المميز، ووكيله، واسم المميز عليه، ووكيله، وعناوينهم كاملة، واسم المحكمة التي اصدرت الحكم المميز، وتاريخه، ورقم الدعوى التي صدر فيها وتاريخ تبليغ الحكم المميز الى المميز اذا لم

(١) كمال انور يابة، المنازعة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مصدر سابق، ص ٢١٧.

(٢) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، مصدر سابق، ص ٢١٥.

(٣) د. جهاد سعيد خصاونة، المصدر سابق، ص ٢١٤، ص ٢١٥.

(٤) الفقرة (أ)، (ب) من المادة (١٨) من نظام اصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتميز قضايا ضريبة الدخل رقم ٨

لسنة ٢٠٠٣.

يكن وجاهيا، كما يجب ان تكون اسباب الطعن واضحة وعلى المميز تقديم طلباته^(١) فأذا كان المميز هو المكلف ينبغي ان توقع لائحة التمييز من محام استاذ يوكل لهذه الغاية، اما اذا كان المميز هو الادارة الضريبية فتوقع لائحة التمييز من المقدر الحقوقي المفوض من قبل الادارة الضريبية^(٢).

تتظر محكمة التمييز في المنازعة المرفوعة اليها باللائحة التمييزية، وتعرض المصالحة او التصالح بين الطرفين قبل صدور حكم قطعي، فأذا وافق الاطراف يلتزما بتقديم طلب خطي مشترك الى المحكمة لنظر القضية مرافعة لتسجيل المصالحة وتعين المحكمة موعدا لحضور الطرفين لاثبات ما اتفقا عليه من صلح في محضر الجلسة ويوقع عليه من قبلهما وعلى محكمة التمييز تصديق هذه المصالحة، واعتبارها حكما قطعيًا صادرًا عنها^(٣).

وفي جميع الاحول ولدى الانتهاء من النظر في التمييز تصدر محكمة التمييز قرارها بقبول التمييز، او رده وتأيد القرار المميز، او نقضه، واعادته الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل اذا تبين مخالفته للقانون من اجل اعادة النظر فيه مرة اخرى^(٤).

اما في ما يتعلق في قانون الجمارك الاردني النافذ، تختص محكمة الجمارك البدائية بالنظر في جميع جرائم التهريب وفي جميع الجرائم والمخالفات التي ترتكب خلافا لاحكام قانون الكمارك^(٥)، ويجوز استئناف احكام محكمة الجمارك البدائية امام محكمة جمارك استئنافية خاصة^(٦).

(١) الفقرة (أ) المادة (١٧) من نظام اصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتميز قضايا ضريبة الدخل رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ .

(٢) الفقرة (ب) من المادة (١٧) من نظام اصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتميز قضايا ضريبة الدخل.

(٣) الفقرتين (أ) ، (ب) من المادة (٢١) من نظام اصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتميز قضايا ضريبة الدخل .

(٤) الفقرة ج من المادة (٢١) من نظام اصول المحاكمات الضريبية في استئناف وتميز قضايا ضريبة الدخل.

(٥) نصت المادة (٢٢٣) من قانون الجمارك الاردني النافذ على ان (بالرغم مما ورد في أي قانون اخر ، تتولى محكمة الجمارك البدائية الاختصاصات التالية :

أ - النظر في جميع جرائم التهريب وما يدخل في حكمه وفقا لاحكام هذا القانون.

ب - النظر في جميع الجرائم والمخالفات التي ترتكب خلافا لاحكام هذا القانون وقوانين وانظمة المكوس والانتاج المحلي والاستيراد والتصدير وقانون تشجيع الاستثمار وقانون الضريبة العامة على المبيعات والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبها.

ج - النظر في الخلافات الناجمة عن تطبيق الاتفاقيات التجارية الدولية التي ترتبط بها المملكة وفي أي خلاف يقع مهما كان نوعه يتعلق بتطبيق القوانين والانظمة المذكورة في الفقرة ب من هذه المادة

د - النظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل عملا بتاحكام المادة (٢٠٨) من هذا القانون.

هـ - النظر في الطعون المقدمة على قرارات التعرير وفقا لاحكام المادة (٢١٠) من هذا القانون.

و- التوقيف والتخليف في هذه الجرائم والمخالفات حسب القواعد المنصوص عليها في قانون اصول المحاكمات الجزائية.....).

(٦) نصت المادة (٢٢٤) من قانون الجمارك الاردني النافذ على ان (أ - يجوز استئناف احكام محكمة الجمارك البدائية الى

محكمة جمارك استئنافية خاصة مؤلفة من ثلاثة قضاة نظاميين يعينهم المجلس القضائي ويسمي احدهم رئيسا وفي حال عدم تمكن احدهم من القيام بوظيفته بسبب الغياب او أي سبب اخر يجوز لوزير العدل ان ينتدب قاضيا اخر للقيام بهذه الوظيفة.

ب - تتعقد هذه المحكمة في عمان وفي المكان الذي يعينه لها الوزير او في المكان الذي تراه .



ولمحكمتي الجمارك البدائية، ومحكمة الاستئناف الخاصة صلاحية استدعاء الشهود واستجوابهم واستماع كافة البينات، وتتبع في ذلك الاجراءات المنصوص عليها في قانون اصول المحاكمات المدنية والجزائية وبما لا يتعارض مع هذا القانون^(١).

ان الاحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الخاصة قابلة للتمييز امام محكمة التمييز، اذ يقدم طالب التمييز الى محكمة الاستئناف الخاصة خلال عشرة ايام من تاريخ التبليغ بقرارها، فأذا رفضت اعطاء الاذن بالتمييز فيحق لطالبه ان يقدم الطعن الى رئيس محكمة التمييز مباشرة وخلال عشرة ايام من تاريخ تبليغه بقرار الرفض. اما اذا صدرت موافقة من المحكمة الاستئناف الخاصة بقبول الطعن لدى محكمة التمييز او صدور الاذن من رئيس محكمة التمييز فيلتزم المميز بتقديم لائحته التمييزية الى محكمة التمييز، خلال عشرة ايام من تاريخ تبليغه بالموافقة^(٢).

يلاحظ مما تقدم ان التشريع الضريبي الاردني احال النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بتقدير الضرائب، او المتعلقة بفرض العقوبات الضريبية في قانون ضريبة الدخل والجمارك النافذين من جانب الادارة الى محاكم خاصة، مما يشكل ضمانا دستورية للمكلفين، على اساس ان اللجوء الى القضاء، والاحتكام اليه من قرارات الادارة الضريبية يشكل الضمانة الوحيدة والاساسية بيد المكلفين ضد تعسف الادارة واستبدادها، فيعمل القضاء الى اعادة التوازن المفقود بين سلطة الادارة الضريبية، وامتيازاتها القانونية في فرض العقوبات الضريبية وبين حقوق المكلفين المكفولة دستوريا.

الفرع الرابع الموقف في العراق

يعد التشريع الضريبي العراقي، التشريع الذي يكاد يكون فريدا من نوعه من حيث سلوكه مسلكا مغايرا لمسلك التشريعات الضريبية المقارنة، اذ حضر على القضاء سواء الاداري ام العادي من النظر في المنازعات الضريبية فيما يتعلق بقرارات الادارة الضريبية فيما يتعلق بفرض العقوبة الضريبية. قدمنا ان اللجان الخاصة المشكلة وفقا لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وهي اللجان الاستئنافية والهيئة التمييز غير مختصة بالنظر في الطعون على القرارات الصادرة من الادارة الضريبية (السلطة المالية) فيما يتعلق بقرارات فرض العقوبة الضريبية، فهي تختص في النظر بالاعتراض في كل ماله علاقة بتقدير ضريبة الدخل واسلوب جبايتها.

ج - تنظر هذه المحكمة في الدعاوى المرفوعة لديها تدقيقا او مرافعة وتصدر قراراتها بالاجماع او الاكثرية.

د - مدة الاستئناف ثلاثون يوما من تاريخ تبليغ الحكم البدائي اذا كان غايبيا ومن تاريخ تفهمه اذا كان وجاهيا).

(١) المادة (٢٢٩) من قانون الكمارك الاردني النافذ.

(٢) المادة (٢٢٥) من قانون الكمارك الاردني النافذ.

اما في قانون الكمارك النافذ فقد خالصنا الى ان الطعون بقرارات الادارة فيما يتعلق بفرض العقوبات كالغرامة والمصادرة او التوقيف يتم نظرها من قبل المحكمة الكمركية استنادا الى المادة (٢٤٦) من القانون، ولكن القرارات الصادرة عنها لا تخضع جميعها للتمييز امام الهيئة التمييزية الخاصة، وانما فقط العقوبات المنصوص عليها في المادة (٢٠٢) واقترحنا على المشرع العراقي بفسح المجال للطعن بجميع قرارات المحكمة الكمركية بدون استثناء امام الهيئة التمييزية كغالة لحق التقاضي .

لذا نطرح التساؤل الاتي، لنحاول الاجابة عنه:

من الجهة التي تتولى النظر في الطعون على القرارات الادارية بفرض العقوبات الضريبية في ظل قانون ضريبة الدخل النافذ ؟

للإجابة عن تلك التساؤلات لابد من عرض المراحل التي مرت بها المنازعات الضريبية في العراق .
المرحلة الاولى: اختصاص القضاء العادي بالرقابة على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في فرض العقوبات الضريبية

لقد كانت الولاية للقضاء العادي في نظر المنازعات الضريبية، اذ صدر قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ م والذي بموجبه منحت محكمة التمييز صلاحية النظر في النظر بالطعون في القرارات الصادرة في المنازعات الضريبية حيث كانت المحكمة المذكورة تمارس دورا رقابيا على قرارات فرض الضريبة وكل ما يتعلق بها وفقا لما تتمتع به من سلطة تقديرية ^(١).

المرحلة الثانية: منع القضاء من الرقابة على السلطة التقديرية للادارة في فرض العقوبات الضريبية
لقد حضر المشرع الضريبي على جميع المحاكم سواءا كانت عادية ام ادارية من النظر في قرارات الادارة في فرض العقوبة الضريبية كالاضافة والزيادة، والمضاعفة، وكل ما يتعلق بالضريبة. وذلك من خلال نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م، الذي جاء فيه (لا تسمع المحاكم اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة، وفرضها، وجبايتها، او اية معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون) .

المرحلة الثالثة: رقابة القضاء على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في فرض العقوبات الضريبية
لقد منح القضاء صلاحية النظر في قرارات الادارة الضريبية، من خلال صدور قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣ م والذي الغى المادة (٥٥) منه التي تمنع المحاكم من بسط رقابتها على قرارات الادارة الضريبية في كل ما يتعلق بالضريبة ^(٢) الا انه لم يحدد الجهة القضائية المختصة في النظر بالطعون على قرارات الادارة، وكل ما جاء في التعديل انه رفع الحظر الي يمنع المحاكم من فرض رقابتها على سلطة الادارة التقديرية في فرض العقوبات، وهذا يعني العودة الى القضاء العادي باعتبارها صاحب الولاية العامة للنظر

^(١) قيصر يحيى جعفر الربيعي : السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ص ٢٠٠٤.

^(٢) د. احمد خلف حسين الدخيل ، القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون ، مصدر سابق ، ص ١٥٩٠.



في جميع المنازعات ايا كانت^(١)، فعلى الرغم من ان قرارات الادارة بفرض العقوبات هي قرارات ادارية فالقضاء الاداري غير مختص بنظر هذه الدعاوى لورود قيد في قانون مجلس الدولة يمنع محكمة القضاء الاداري من نظر الطعون المتعلقة بالقرارات الادارية التي رسم القانون لها طريقا خاصا للتنظلم منها، او الاعتراض عليها وهذا القيد يتمثل بالولاية العامة للقضاء العادي^(٢)، وبذلك استقرت محكمة القضاء الاداري على رد الطعون ضد قرارات الادارة الضريبية على اساس عدم الاختصاص، وبذلك اصبحت سلطة الادارة التقديرية بمنأى عن رقابة القضاء الاداري^(٣).

المرحلة الرابعة: منع القضاء من الرقابة على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في فرض العقوبات الضريبية

تبدأ هذه المرحلة بصدور قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ م الذي بالرغم من انه الغى جميع النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة عن تطبيقا فإنه عاد، واستثنى في المادة (٣) منه منازعات الضرائب، وكل ما يتعلق بها، وبذلك منع القضاء من النظر في جميع منازعات الضرائب ما عدا ضريبة المبيعات التي كان النظر فيها معهودا للقضاء الاداري^(٤).

المرحلة الخامسة: رقابة القضاء على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في فرض العقوبات الضريبية

توجت هذه المرحلة بتطبيق المشرع الضريبي نص المادة (١٠٠) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ م والذي منع تحصين اي عمل او قرار من رقابة القضاء، وتمخض عن ذلك صدور قانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ م، الذي الغى نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ واعاد للقضاء الولاية في فرض رقبته على سلطة الادارة التقديرية فيما يتعلق بالضريبة وكل ما يتفرع عنها من عقوبات ضريبية^(٥).

على الرغم من ان نقطة التحول التي شهدتها التشريع الضريبي بصدور القانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ م والتي حضرت النص على تحصين القرارات من رقابة القضاء، لان في ذلك مصادرة لحق التقاضي المكفول دستوريا لجميع المكلفين، بيد ان المشرع لم يبين في هذا القانون ايا من جهات القضاء هي المختصة بالرقابة على سلطة الادارة التقديرية في فرض العقوبة، هل هي جهة القضاء العادي باعتبارها صاحبة الولاية العامة او هي

^(١) نصت المادة (٢٩) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ على ان (تسري ولاية المحاكم المدنية على جميع الاشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة وتختص بالفصل في كافة المنازعات الا ما استثنى بنص خاص) .

^(٢) البند (١٢) من المادة (٧) من قانون تعديل قانون مجلس الدولة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣.

^(٣) قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون، مصدر سابق، ص ٢٤٨.

^(٤) د. احمد خلف حسين الدخيل، القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون، مصدر سابق، ص ١٥٩١.

^(٥) نصت المادة (١) من قانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ على ان : (يلغى نص المادة (٣) من قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ وتسري بأثر رجعي)، كما جاء في الاسباب الموجبة له نظرا لما جاء بأحكام الدستور العراقي بحظر النص في القوانين على تحصين اي عمل او قرار اداري من الطعن وحق التقاضي مكفول للجميع شرع هذا القانون.

جهة القضاء الاداري على اساس ان القرارات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك تعد قرارات ادارية تخضع لولاية القضاء العادي، لذلك نشد على يد المشرع بإنشاء قضاء ضريبي متخصص على غرار المشرع الاردني، في مجلس الدولة يضم الكفاءات من المتخصصين بالامور الضريبية، والمالية للنظر في كل ما يتعلق بقرارات الادارة الضريبية سواء في تقدير الضرائب ام في فرض العقوبات الضريبية وقطع دابر الخلاف والتساؤل حول القضاء المختص بنظرها.



الخاتمة

بعد ان تم بحمد الله وتوفيقه الانتهاء من البحث في (الرقابة على السلطة التقديرية للادارة الضريبية في تفريد العقوبات الضريبية، وكما معروف في نهاية كل دراسة فلا بد من ان تتضمن جملة من النتائج التي تم التوصل اليها والاشارة الى اهم ما يستحق ان يطرح من توصيات تحقيقا للفائدة العلمية والتي سنبينها وفق التفصيل المبين في ادناه: .

اولا: النتائج

١. لقد اختلفت الدول في تحديد القضاء المختص بالنظر في المنازعات التي تنشأ بين المكلف والادارة الضريبية فيما يتعلق بقراراتها الصادرة بفرض العقوبات، فمنها من يعهد بها الى القضاء العادي كمصر، ومنها من يمنحها للقضاء الاداري كلبان، ومنها من ينيطها الى قضاء متخصص يختص بالفصل في اعتراضات المكلفين على قرارات الادارة الضريبية كالاردن اما العراق ففي قانون ضريبة الدخل النافذ كان الموقف متذبذباً من حيث السماح للقضاء النظر في المنازعات الضريبية فتارة يمنح المحاكم تلك الصلاحية وتارة يمنعها. اما في قانون الكمارك النافذ فيمكن الطعن بقرارات الهيئة العامة للكمارك امام المحكمة الكمركية المختصة وتكون قراراتها في هذا الشأن قطعية فيما عدا العقوبات الواردة في المادة (٢٠٢) من القانون التي يطعن بها امام الهيئة التمييزية الخاصة.

ثانيا: التوصيات

١. نشد على يد المشرع العراقي بإنشاء قضاء ضريبي متخصص على غرار المشرع الاردني، في مجلس الدولة يضم الكفاءات من المتخصصين بالامور الضريبية، والمالية للنظر في كل ما يتعلق بقرارات الادارة الضريبية سواء في تقدير الضرائب ام في فرض العقوبات الضريبية وقطع دابر الخلاف، والتساؤل حول القضاء المختص بنظرها.

المصادر والمراجع

١. احمد فارس العزاوي : النظرية العامة لحماية اطراف الالتزام الضريبي (دراسة مقارنة) ، ط١ ، مكتبة القانون المقارن ، بغداد ، ٢٠١٩ .
٢. بان صلاح عبد القادر الصالحي : الضرائب الكمركية في العراق والاثار المترتبة عليها ، ط١ ، مكتبة السنهوري ، ٢٠١١ .
٣. رائد ناجي احمد: علم المالية والتشريع المالي في العراق ، ط٣ ، مكتبة السنهوري ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١٨ .
٤. شاكر جميل ساجت : الرقابة القضائية على دستورية الاعمال الضريبية (دراسة مقارنة) ، ط١ ، مكتبة القانون المقارن ، بغداد ، ٢٠١٩ .
٥. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٢ .
٦. عبد العزيز عبد المنعم خليفة : دعوى الغاء القرار الاداري في قضاء مجلس الدولة (الاسباب والشروط) ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ٢٠٠٤ .
٧. غازي فيصل مهدي ود. عدنان عاجل عبيد : القضاء الاداري دراسة قانونية حديثة مقارنة بالنظام الفرنسي والمصري والعراقي ، ط٢ ، دار الكتب والوثائق ، ٢٠١٣ .
٨. فؤاد العطار : القضاء الاداري (دراسة مقارنة لأصول رقابة القضاء الاداري على اعمال الادارة ومجالها ومدى تطبيقاتها في القانون الوضعي) ، النهضة العربية ، جامعة عين شمس ، ١٩٦٦- ١٩٦٧ .
٩. فؤاد العطار : رقابة القضاء لأعمال الادارة ، ط٢ ، مطابع دار الكتاب العربي ، ١٩٦٠ - ١٩٦١ .
١٠. محمد ماهر ابو العينين ود. عاطف محمد عبد اللطيف : الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وافتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا واحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦ ، الكتاب الثالث ، المركز القومي للاصدارات القانونية ، ٢٠١٦ .
١١. وسام صبار العاني: القضاء الاداري ، ط١ ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠١٥ .

ثانيا: الرسائل والاطاريح

١. رائد ناجي احمد : القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤ .
٢. قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
٣. كمال انور يابه: المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة) ، اطروحة دكتوراه ، جامعة صلاح الدين ، اربيل ، ٢٠١٦ .



ثالثا: المجلات والدوريات

- ١ - د. احمد خلف حسين الدخيل : القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون ، المجلد الثاني ، المحور الثالث ، السجل العلمي للمؤتمر الدولي للقضاء والتحكيم ، المملكة العربية السعودية .
- ٢ - رائد ناجي احمد الجميلي: مدى اختصاص القضاء الاداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية ، المجلد (١٥) ، العدد (١١) ، ٢٠٠٨ .

رابعا: الدساتير والقوانين

- قانون الجمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ .
- قانون ضريبة الدخل المصري الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١
- قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
- قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ .
- قانون الاجراءات الجنائية اليمني النافذ رقم (١٣) لسنة ١٩٩٤
- قانون الجمارك الاردني النافذ رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ .
- قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- قانون الجمارك الاردني النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ المعدل بالقانون رقم (١٣) لسنة ٢٠١٨ .
- قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٤٣ لسنة ٢٠١٤ .
- قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري النافذ رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ .
- نظام اصول المحاكمات الضريبية الاردني في استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ٨ لسنة ٢٠٠٨ .

