



كلية القانون
College of Law

Tikrit University Journal for Rights

Journal Homepage : <http://tujr.tu.edu.iq/index.php/t>

The criterion of jurisdiction of the administrative judiciary in the tax lawsuit and the role of the administration in initiating it

(reading in light of the laws: Iraqi, Egyptian, Tunisian)

Assistant Teacher. Mohammad saleh mahdi Al-zuhairi

College of Administration and Economics, University of Diyala, Diyala, Iraq

mohmed.saleh1970@gmail.com

Article info.

Article history:

- Received 18 June 2024
- Accepted 15 July 2024
- Available online 1 September 2024

Keywords:

- Law
- Judiciary
- Tax

Abstract: Tax disputes that can be recognized by the tax administration and taxpayers need a set of legal texts because, however, the system for use is conflicted by two conflicting interests, the interest of the master on the one hand, which sees it as a tool to deduct his money and deprive him of his wealth always, and on the opposite hand, which sees the determination of the tax administration as the means that includes the flow of financial resources to the public treasury and radar, and to balance these two interests requires the presence of a judicial body that undertakes comprehensive protection and insurance of tax practices, but the Sharia judiciary in the view of tax disputes varies according to the system of each country, so the laws wanted from this fact to the judiciary of the ordinary system and some of them entrusted it to spend holidays, and some of them to spend for themselves for themselves represented by assigning this task to the ordinary and administrative officers, with the unwillingness to partially judge and what follows only part of the public and administrative authority, which makes the administrative judiciary is after the ban on judicial disputes. , the administration is included in it.

معيار اختصاص القضاء الإداري في الدعوى الضريبية ودور الإدارة في تحريكها

(قراءة في ضوء القوانين: العراقي، المصري، التونسي)

م.م. محمد صالح مهدي الزهيري

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، ديالى، العراق

mohmed.saleh1970@gmail.com

معلومات البحث :

تواريخ البحث:

- الاستلام : ١٨ / حزيران / ٢٠٢٤
- القبول : ١٥ / تموز / ٢٠٢٤
- النشر المباشر : ١ / ايلول / ٢٠٢٤

الكلمات المفتاحية :

- قانون
- قضاء
- ضريبة

الخلاصة: تحتاج المنازعات الضريبية التي يمكن أن تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالأداء الضريبي، الى مجموعة من النصوص القانونية لأنها، بيد ان النظام المذكور تتنازعه مصلحتان متعارضتان مصلحة المكلف من جهة والتي يرى فيها ان الضريبة اداة لاقتطاع امواله وحرمانه من ثروته دائماً، ومن جهة معاكسة ترى إدارة الضرائب انها الوسيلة التي تضمن تدفق الموارد المالية الى الخزينة العامة بانتظام واطراد، ولتوازن هاتين المصلحتين يستدعي وجود جهة قضائية تعهد اليها حماية الثروة وتأمين التدفق الضريبي، لكن تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية يتباين بحسب نظام كل دولة، فمن القوانين من عهد هذه المهمة الى القضاء العادي ومنهم من اوكلها للقضاء الإداري، ومنهم من اتخذ لنفسه سبيلاً خاصاً تمثل بإسناد هذه المهمة الى القضائين العادي والإداري، مع عدم مراعاة مبدأ نظام القضاء المزدوج المتبع الا وهو مبدأ الفصل بين القضائين العادي والإداري، ما تجعل القضاء الإداري هو الجهة المختصة بالمنازعات الضريبية، كون الإدارة طرفاً فيها.

© ٢٠٢٣, كلية القانون، جامعة تكريت

المقدمة : فطرت النفس البشرية على حب المال ورغبته في استزادته والانتفاع به على نحو خاص،

وعدم التفريط به او انفاقه في غير الالوجه التي يرى صاحبه ان له مصلحة مباشرة فيها، ولا يدفعه الى عكس ذلك الا وازع ديني او التزام قانوني، من هذا المنطلق -الالتزام القانوني- تطبق إدارة الضريبة قواعد القانون الضريبي على المطالب بالضريبة، وقد تشكل مجالاً خصباً لنشوب نزاعات بين هذين الطرفين مما يستوجب اللجوء الى القضاء لحلها، سيما وان القضاء قادر على خلق التوازن بين طرفي

النزاع، لذلك يشكل اللجوء اليه فرصة لكي يدافع المكلف على مصالحه تجاه الإدارة الضريبية التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة. من هنا **تتلخص مشكلة البحث**، بضرورة خضوع المنازعات الضريبية إلى اختصاص القضاء الإداري، وذلك بالنظر الى الطبيعة الادارية للنزاع، وفي ضوء هذه المشكلة يمكننا **تحديد الهدف** في اجراء هذا البحث بأن اللجوء الى القضاء في النزاعات الضريبية له اهمية بالغة، نظراً لانعكاساته المالية سواء بالنسبة للخزينة العامة او الذمة المالية للمطالب بالضريبة، باعتبار ان تدخل القضاء سوف يوفق ما للدولة من اموال وما على المطالب بالأداء من واجبات والعكس صحيح، ولبيان تلك المشكلة وسعيًا لتحقيق الهدف نستتبع بدراستنا لهذا الموضوع **منهجاً تحليلياً** مقارنةً بين القانون العراقي والقانون المصري والقانون التونسي. وسنقسم البحث الى مبحثين مخصصين **المبحث الاول** الاساس القانوني لاختصاص القضاء الإداري في تسوية النزاعات الضريبية وذلك من خلال مطلبين نركز في **المطلب الاول** المعيار العضوي (الشكلي) كأساس لإسناد الاختصاص للقضاء الإداري في فض النزاعات الضريبية، **اما المطلب الثاني** اختصاص القضاء الإداري في فض النزاعات الضريبية طبقاً لنظام القضاء المزدوج، وسنخصص **المبحث الثاني** الى الطبيعة الإدارية للنزاع الضريبي معيار اختصاص القضاء الاداري، وذلك من خلال مطلبين نتكلم في **المطلب الاول** عن اختصاص القضاء الإداري في نظر النزاع الضريبي الناشئ بوسائل السلطة العامة، **اما المطلب الثاني** فسيكون لفلسفة التشريع في تعيين القضاء لحل النزاع الضريبي، وسنختم بحثنا **بخاتمة** نبين فيها **الاستنتاجات** التي سنتوصل اليها، وكذلك **التوصيات**.

المبحث الاول

الاساس القانوني لاختصاص القضاء الإداري في تسوية النزاعات الضريبية

لأهمية الاختصاص القضائي في تسوية النزاع الضريبي لما يؤدي الى كسب الوقت والمحافظة من هدر الجهد، كان من اللازم البحث في تحديد الوسيلة التي تؤسس للقضاء الإداري مدى اختصاصه بالنظر في النزاعات المتعلقة بالضريبة، والتي تبنى اساساً على فكرة المعيار العضوي المكرس تشريعاً على نحو يحقق التلازم بين القانون الواجب التطبيق والقضاء المختص (مطلب أول)، ويتضح ذلك من نية المشرع الى احد أهم الاهداف المتوخاة في اقرار الازدواجية القضائية وتوزيع قواعد الاختصاص النوعي بين جهتي القضاء العادي والقضاء الإداري (مطلب ثاني).

المطلب الاول: المعيار العضوي (الشكلي) يسند للقضاء الإداري لحسم النزاعات الضريبية.

نقصد بالمعيار العضوي أن اختصاص الجهات القضائية يتحدد بناء على تصرف أطراف النزاع في اطار القانون بقسميه الخاص او العام^١، ويقاس بحسب تصرف الجهة صاحبة الارادة في اصدار افعالها او الإجراءات التي استلزمت في اصدارها دون الالتفات الى موضوعها، فاذا كانت الافعال قد صدرت من الشخص الطبيعي الخاص فعند اذ تعتبر اعمال شخصية، اما اذا صدرت من السلطة الإدارية فهذه افعال إدارية، والتساؤل جدير عن القانون الضريبي إلى أي من قسمي القانون ترجع تصرفاته القانونية، لينضوي المعيار العضوي على اساسه؟ ففي الغالب يتفق الفقه القانوني^٢ على تقسيم القانون إلى قسمين هما: القانون الخاص والقانون العام، الذي سنسلط الضوء عليه، اذ انه -القانون العام- وهو "جميع القواعد القانونية التي تنظم العلاقات التي تكون الدولة طرفاً فيها بصفتها صاحبة السلطة والسيادة"^٣،

^١ حسن بوسقيعة، توزيع الاختصاص بين النظامين القضائيين العادي والإداري في مجال الضريبة الجمركية، مجلة مجلس الدولة، المغرب، العدد الثاني، سنة ٢٠١٨، ص٥٣.

^٢ منذر الشاوي، المدخل لدراسة القانون الوضعي، دار الشؤون الثقافية العامة - بغداد، سنة ١٩٩٦، ص١٨ وما بعدها.

^٣ إقبال نعمت درويش؛ رنا إلطيف جاسم. القواعد العامة في العقد الإداري، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق. مج. ٣، ع. ٤، ج. ٢ (حزيران ٢٠١٩)، ص١٠.

ويبدو من هذا المفهوم، تركيزه على أشخاص العلاقة القانونية ليميز القانون العام من القانون الخاص^١، وبالتالي يمكن استدراك المعيار العضوي، فإذا كانت الدولة تظهر بمركز متميز في إرادة الطرف الثاني خلال تصرفاته فتوصف تلك العلاقة بكونها ضمن اطار القانون العام^٢، وبالتالي تكون المنازعة إدارية ونظرها يكون في عهدة القاضي الإداري. وفي العراق، ذهب اغلب الفقه، الى اعتبار الوقائع الضريبية لا تعرف بالاستتباط كونها ضمن مضمار المنازعات الإدارية البحتة، والجهة التي تنتظر هذه المنازعات هي القضاء الإداري ولا يغير من طبيعتها أن حدد القانون كتلة أخرى للنظر فيها^٣، إذ أن السلطة المالية التي تمثل الكتلة الإدارية المخولة بفرض وتحصيل الضريبة من المكلفين تمارس نشاطها بوصفها السلطة العامة مستعملة اياها الوسائل التي رسخت ضمن مبادئ القانون العام، ومن ثم فإن طبيعتها تنطوي على اعمال إدارية، والمنازعات التي تثور بهذا الشأن هي منازعات ضد أوامر وقرارات إدارية صادرة من السلطة المالية^٤، ومن ثم فإن الاختصاص بنظر هذا المنازعات ينعقد تحت منصة القضاء الإداري^٥، ورأى البعض الآخر أن القضاء الإداري له الولاية العامة على هذه المنازعات ولا يغير من حقيقة الوقائع شيئاً سواء أن نص القانون على تحديد جهة أخرى غير جهة القضاء الإداري^٦، كجهة للفصل في منازعاتها، لأن القرارات الصادرة بفرض الضريبة أو تحصيلها هي قرارات إدارية، وأن الرقابة عليها اختصاص أصيل للقضاء الإداري الذي له الولاية على المنازعات الإدارية وهذه المنازعات بطبيعتها تعد كذلك^٧. أما في مصر فهناك جانب من الفقه ويعد الغالب الذي يعتبر المنازعات الضريبية هي منازعات

^١ محمد طه الخاقاني، المحاكمة في القضاء، الطبعة الأولى، هيئة الطباعة والنشر لأهل البيت، النجف، سنة ٢٠٠٨، ص ١٤.

^٢ منذر الشاوي، المدخل لدراسة القانون الوضعي، ص ١٢ وما بعدها.

^٣ سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق، الطبعة الأولى، مكتبة القانون المقارن، بغداد ٢٠١٩، ص ٢٩٦.

^٤ رائد ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مكتبة السنهوري، سنة ٢٠٠٨، ص ٣١.

^٥ الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، مطبعة شادي، مصر - القاهرة شارع عبد الخالق ثروت، سنة ٢٠٠٨، ص ٤٢.

^٦ بدر حمادة صالح الجبوري، أنس عبد الحق إسماعيل، أساس اختصاص القضاء الإداري العراقي، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق. مج. ٦، ع. ٢، ج. ١ (كانون الأول ٢٠٢١)، ص ٦.

^٧ نكتار فاضل محمد، الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب، المكتبة القانونية، الطبعة الأولى، رقم الايداع ١٦/ ٢٠٢٤، المكتبة الوطنية العامة، بغداد - شارع المتبني، سنة ٢٠١٤، ص ١٣٧.

إدارية بطبيعتها لا بنص القانون، كونها تتعلق بأوامر إدارية صادرة من مصلحة الضرائب باعتبارها طرفاً في المنازعة وتتمتع بمركز قانوني مثقل بامتيازات السلطة العامة، ومن ثم فإن المنازعات الضريبية تدخل بولاية القضاء الإداري ولأحكام دعوى الإلغاء العامة باعتبارها من الطعون بإلغاء الأوامر الإدارية، وإن النزاع الذي ينشأ عن ممارسة هذه السلطات والامتيازات تثير مسألة تتعلق بالقانون العام، حيث إن الأعمال الإدارية التي تقوم بها الإدارة الضريبية تنتمي إلى جنس العمل الإداري الذي يحكمه القانون الإداري، أي جنس العمل الذي تتألف منه النظرية العامة للقرارات الإدارية بوجه عام، أما نوع هذا العمل، وهو معيار التمييز بينه وبين سائر الأعمال الإدارية العامة الأخرى، فمؤداه هنا- إن العمل الإداري بالنسبة للإدارة الضريبية- اثناء تطبيقها قوانين الضرائب تجاه الافراد ينحصر في مجال نشاطها الضريبي، من هنا فإن قضاء الضرائب ما هو إلا قضاء إدارياً خاصاً ينحصر في نوع من الرقابة القضائية على نوع من تصرفات الإدارة العامة، وهي رقابة القضاء الإداري على تصرفات الإدارة الضريبية في مجال نشاطها لدى تطبيق قوانين الضرائب وانظمتها على الحالات الفردية^١. وعلى مستوى **الفقه التونسي**، فإن شراح القانون ذهبوا إلى ما ذهب إليه باقي الفقهاء، من أن النزاع الضريبي نزاعاً يستهدف اجراء الإدارة في المجال الضريبي، وبعبارة أخرى يكون مخالفاً للتوجه العام الذي رافق المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها، ذلك أن التوجه الذي ساد المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها يقضي بأن يسند الاختصاص مبدئياً إلى القضاء الإداري ولا يدخل القضاء العادي إلا استثناءً^٢، ويرى جانب من الفقه أن اسناد المشرع بصريح النص الاختصاص بالنظر في النزاعات الإدارية المتعلقة بأساس الضريبة التي تتعلق بشرعية قرارات التوظيف الاجباري او بقرارات رفض الاسترجاع، وهي قرارات إدارية، إلى المحاكم المدنية، سواء بدوائرها الضريبية إن وجدت، أو بدوائرها المدنية، دون أن يتوقف في ذلك على مبدأ التفريق بين الهيئتين الإدارية والعدلية الذي يمنع على القاضي العادي التعرض للعمل الإداري بتعطيله أو بإلغائه أو بتحويل مدى نفاذه، خاصة وأن هذا المبدأ مدون في القانون^٣، لذلك أكد المشرع في الفصل ١١٦ من دستور سنة ٢٠١٤ اعتمد المعيار المادي في تحديد اختصاص المحاكم الإدارية

^١ محمد محمد عمران، مدى التعارض بين ذاتية المنازعة الضريبية واحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية وحتمية وجود القانون الاجرائي الضريبي الموحد والكامل في مصر، الناشر: دار النهضة، سنة ٢٠١٩، ص ٤٤.

^٢ كمال العياري، الوسيط في المنازعات الجبائية. دار الاطرش للكتاب الجامعي، سنة ٢٠٠٢. الوسيط في القانون الجبائي، ص ٣٦٢.

^٣ خليل الفندري، النزاعات الجبائية الإدارية امام الجهات القضائية، بحث منشور، مجلة كلية الحقوق- صفاقس، العدد الثامن والثلاثون، السنة العاشرة، سنة ٢٠٢٢، ص ٤٢.

عوضاً عن المعيار العضوي، ومن ثم فقد أصبح للمعيار المادي في تونس مكانة دستورية حيث اعطى لدعوى تجاوز السلطة مكانة دستورية في الفصل ١١٦ الذي ينص على انه "يختص القضاء الإداري بالنظر في تجاوز الإدارة سلطتها وفي النزاعات الإدارية"، لكن ذات المشرع الدستوري وفي الفصل ١١٩ من دستور ٢٠٢٢ تراجع عن هذا المبدأ عندما سكت عن تحديد اختصاص القضاء الإداري واكتفى بتقسيم القضاء إلى قضاء عادي وقضاء إداري وقضاء مالي، وترك مجالاً للخلاف عندما نص في الشطر الأخير من هذا الفصل، قائلاً: "... ويشرف على كل صنف من هذه الأفضية مجلس أعلى يتولى القانون ضبط تركيبته واختصاصاته"، ويذهب بعض الفقهاء الى انه بعد تنقيحات سنة ١٩٩٦ على قانون المحكمة الإدارية أصبح اختصاصها مبدئي في المادة الإدارية ويشمل قضاء تجاوز السلطة الرامية الى الغاء المقررات الإدارية الصادرة في المادة الإدارية وفق المعيار المادي عوضاً عن المعيار العضوي القديم وهو ما يشمل المقررات الصادرة عن الإدارة المركزية والجهوية والمحلية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية^١.

المطلب الثاني: اختصاص القضاء الإداري بفض المنازعات الضريبية طبقاً لنظام القضاء المزدوج.

يستند نظام ازدواجية القضاء عموماً على العنصر النوعي في تحديد المنازعات التي تدخل في ولاية كل محكمة، اذ لا يتصور ان تكون هناك محكمة واحدة ملزمة بالفصل في جميع انواع المنازعات، لذلك كان القصد وراء انبثاق نظام القضاء المزدوج^٢، وما يهمننا هنا ولاية القضاء الإداري في نظر المنازعات ذات الطبيعة الإدارية التي تمثل الإدارة طرفاً فيها بصفتها سلطة عامة، لوجود قواعد قانونية متميزة تحكم تصرفات الإدارة مع الأفراد او بالعكس، وما نقصده المنازعات الضريبية، ومن المعلوم ان المنازعات والدعاوى الإدارية تقوم على الأسباب التي تدعي به الإدارة او الفرد من خطأ اي منهما في المسائل التي يغلب عليها شكل السلطة العامة، وعلى أساس تلك الاخطاء يكون التصرف مشوباً بأحد عيوب المشروعية، وتكريساً لنظام ازدواجية القضاء، وفي هذا المضمار نجد ان فرنسا هي المهد في انشاء هذا

^١ د. منصف عبد العزيز لعرابة، إبرام الصفقات العمومية والحكم الراشد في القانونيين الجزائري والتونسي، مجلة الحقوق كلية الحقوق - جامعة صفاقس، العدد السادس والعشرون، ٢٠١٧-٢٠١٨.

^٢ د. محمد صالح مهدي الزهيري، الاثر الاقتصادي الناجم عن ضريبة المبيعات في العراق، بحث منشور ضمن العدد الخاص لمجلة جامعة الاسطرلاب - تركيا، بالتعاون مع جمعية بابير، سنة ٢٠٢٠ الاثر الاقتصادي الناجم عن ضريبة المبيعات، ص ٢١٤.

النظام، خلال حكم نابليون، ففيها نشأ وتطور عندما تأسس مجلس الدولة الفرنسي في ١٢ كانون الاول ١٧٩٩، بصفته مجلساً استشارياً وقاضياً، اضافة الى اعتباره محكمة استئناف^١، ولا يعني هذا ان تبني نظام القضاء المزدوج قد اقتصر على فرنسا فحسب، بل تلقفته منها عديد من الانظمة القانونية على اعتبار ان التطور من سمات الحياة المادية وما هو الا حركة مستمرة نحو الامام، وقد تناول هذا التطور النظام القضائي في كل من العراق ومصر وتونس، حيث ساروا على الطريق بصور نسبية، الى ان حث الخطى ليصل تطور هذا النظام، حد إنشاء المحاكم الإدارية، لتتطر جمله من الاختصاصات. فالمشروع العراقي تبني القضاء المزدوج، وفق التعديل الثاني لقانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل، الذي اوجد ولأول مرة تطور مهم في تغيير طبيعة نظام القضاء من الموحد إلى المزدوج^٢، وقد حدد القانون الذي يخص مجلس الدولة، بالاختصاص النوعي عبر استحدثت الوظيفة القضائية في هذا المجلس بموجب التعديل الثاني للقانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ في تشكيل محكمة القضاء الإداري، الى جانب ذلك استحدثت المحكمة الإدارية العليا بالتعديل الخامس لعام ٢٠١٣ ليحدث تطوراً هاماً في قواعد الاختصاص القضائي. اما **المشروع المصري** فقد نص صراحة بموجب قانون مجلس الدولة رقم ٢٧ لسنة ١٩٧٢ في المادة ١٠ منه "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المنازعات الإدارية"، ولا يكتفي بهذا القدر، بل عد في حكم القرارات الإدارية رفض السلطات الإدارية أو امتناعها عن اتخاذ اي قرار كان من الواجب عليها اتخاذه قانوناً، وفي ضوء هذه المادة، حدد بعد ذلك اختصاص كل محكمة على حدة، إذ استتب ذلك بالنص على اختصاص محكمة القضاء الإداري بالفصل في المسائل المنصوص عليها في المادة ١٠، وتتمثل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم التي يترتب عليها ضياع حق من الحقوق المالية للدولة، او طلبات التعويض التي يقدمها المكلف بالضريبة بالطعن في القرارات الإدارية النهائية الصادرة بالشأن الضريبي. فيما ذهب **المشروع التونسي** الى ازدواجية القضاء غداة الاستقلال وطبقاً لدستور ١ حزيران ١٩٥٩، بالرغم من النقائص التي شابت هذا النظام، الى ان ثبتها المشروع كهيكلية وحكمية ضمن الفصل ٣ (قديم) من قانون

^١ أنظر القانون رقم ١١٢٧-٨٧ الصادر في ٣١ كانون الاول ١٩٨٧، مشار له عند: مليكة الصروح، القانون الإداري، دراسة مقارنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، بدون سنة النشر، ص٢٠.

^٢ مريم محمد أحمد العزاوي، وحسين طلال مال الله، رقابة المحكمة الإدارية العليا على تنازع الاختصاص النوعي لمحكمتي القضاء الإداري، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد ٦، العدد ٢، ج. ١ (٣١) ديسمبر/كانون الأول (٢٠٢١)، ص٢٨.

عدد ٤٠ لسنة ١٩٧٢ والذي اسند اختصاصاً جزئياً بالنظر في المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها^١، ما يعني ان المشرع التونسي اسند مجرد اختصاص مبدئي للمحكمة الادارية، حيث جعلها تنتظر في جميع الدعاوى الادارية عدا ما خرج عنها بنص صريح، وهذا يثبت عدم تكريس الاختصاص المطلق والحصري لهذه المحكمة بما يستقطب جميع النزاعات الادارية. وعلى ضوء كل هذا نرى انه بإنشاء المحاكم الإدارية يكون المشرع قد حقق استقلال القضاء الإداري عن القضاء العادي وحقق أيضاً مبدأ التقاضي على درجتين، ويهدف إحداث المحاكم الإدارية نحو ترسيخ مبدأ التخصص، وهذا هو صميم عمل القضاء الإداري.

^١ د. نهى الشواشي، القاضي الإداري وتوزيع الاختصاص بين الجهازين القضائيين (قراءة في معايير اختصاص القاضي الإداري) (مجلة كلية العلوم القانونية والاجتماعية والسياسية- جامعة تونس قرطاج، العدد ٢٠، سنة ٢٠٢٠، ص ٢٤_٢٦).

المبحث الثاني

الطبيعة الإدارية للنزاع الضريبي معيار اختصاص القضاء الإداري

ان اهمية النزاع الضريبي تُؤلّد اهمية اخرى هي مسألة تحديد الاختصاص القضائي مرجع النظر في النزاعات الضريبية وحسمها، وان أي نزاع يثار بشأنها يعتبر ذا طابع إداري كونه يوجه الى القرارات الإدارية التي تُعد من اعمال السلطة العامة^١، لأن الإدارة تتصب بوصفها سلطة عامة مأخذاً بالرأي القائل ان الضريبة يتم تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهة الحكومية (مطلب اول)، ولما لهذه الطبيعة من أهمية، ارتأينا الخوض فيها بالبحث والتحليل بشكل مستقل ومحايّد، وفقاً للأسباب التي جاءت بها فلسفة التشريع، وما قاله القضاء ورسخه ضمن الوقائع التي طرحت في ميدانه وما تلتته من احكام، وكذلك والآراء الداعمة التي تبناها فقهاء فكر القانون المالي، (مطلب ثاني).

المطلب الأول: اختصاص القضاء الإداري في نظر النزاع الضريبي الناشئ بوسائل السلطة العامة.

يتحدد نطاق اختصاص القضاء الإداري^٢ على النزاعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها^٣، المتمثلة في هيمنة الدولة على النشاطات التي تمارسها، ووفقاً لذلك فإن تعلق النشاط بالمرفق العام يتيح للقضاء الإداري نظر المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمكلف بالضريبة^٤، قصداً بوفاء دين الضريبة، لأن الاموال الضريبية واستعمالاتها تخضع لنظام قانوني يختلف عن احكام القانون الخاص التي تخضع له الاموال الخاصة^٥، كل ذلك يخضع لرقابة القضاء الإداري وذلك في الدول التي تأخذ بالنظام القضائي المزدوج،

^١ عبد الله الزغبى، النصوص القانونية الحاكمة واثرها على اقتصاد لبنان، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنية، سنة ١٩٩٧، ص ٥٦.

^٢ احمد فتحي سرور، استقلال القضاء حق من حقوق الانسان، دراسة حالة في القانون المصري، مجلة القانون والاقتصاد- للبحوث القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الخمسون، سنة ١٩٨٣، ص ٦٨.

^٣ أحمد جابر حميد، الأزمة المالية العراقية (الأسباب و الحلول)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد ٥، العدد ٤، ج. ٢ (٣٠ يونيو/حزيران ٢٠٢١)، ص ١٤.

^٤ المصدر نفسه، ص ٦.

^٥ Neil Brook: "key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank, 2000, Tax Conference, 8 Sep 2001, p.15.

ومنه للقضاء الاداري باعتباره صاحب الاختصاص الولائي^١، وبهذا فإن طبيعة المنازعة الضريبية تتحدد بالاعتماد على بعض قواعد منها:-

- ان الإدارة الضريبية هي جزء من تنظيم الدولة الإداري، ولها امتياز السلطة العامة، بالإضافة الى ان القانون المطبق هو القانون الضريبي الذي يُعد فرعاً من فروع القانون العام.
- انتماء المنازعة الضريبية لفروع المنازعات الإدارية والتي تتفصل منازعاتها عبر اطر دعاوى القضاء الكامل^٢.

لكن في غالب الاحيان وبسبب تشتت النصوص الضريبية واجراءاتها التي توضح تنفيذ الالتزامات الضريبية الموزعة في اكثر من قانون بالإضافة الى كثرة التعديلات القانونية او الإدارية، ما يؤدي الى التنفيذ المعقد بعض الشيء^٣، مع قناعتنا الراسخة انه اريد له هذا، ودليلنا في ذلك يتمثل في عدم إلمام المكلف وموظفي القطاع الضريبي لفحوى الاصلاحات وطريقة تطبيقها، الشيء الذي يقود الى الانحراف في المسار الذي تبتغيه استراتيجية الدول وما يحمل في طياته من اهداف ومضامين، وهو ما يثير الحفيظة وبالتالي يؤدي الى التشعب ومن ثم لا سبيل سوى النزاع الذي تحركه الإدارة الضريبية بمناسبة استخدامها لوسائل السلطة العامة، ولهذا تسعى الدول الى رسم الطريق القضائي اعمالاً للمعيار العضوي (سالف القول) الذي تتبناه في تسوية المنازعات باستعمال وسائل القانون العام. ووفقاً للمشرع العراقي فإنه حدد الممتلكات والمرافق العامة والاموال والعقارات والمنقولات التي تؤدي خدمة عامة، يقابل هذا الوصف عند المشرع المصري عندما يحددها رئيس الجمهورية او الوزير، وان يكون هذا المرفق مخصصاً للمنفعة العامة ويستوي في ذلك ان يكون عقاراً او منقولاً، اما اذا لم يكن المرفق ملكاً لأحد اشخاص القانون العام فيجب لاكتساب الصفة العامة ان يمتلكه احد اشخاص القانون العام ومن ثم يخصص للمنفعة العامة، وللحفاظ على استمرارية تقديم المنافع العامة الزم المشرع العراقي كل مكلف بأداء الضريبة ان يتقيد بمواعيد سداد الدين الضريبي والتحذير من اخفاء الدخل الخاضع للضريبة والالتزام بمواعيد تقديم الاقرار الضريبي، او عند اخفائه الدخل الذي يتوجب معه اداء الضريبة، اما

^١ شريف احمد بعلوشة، مجلة المرافعات المدنية والتجارية، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، سنة ٢٠١٣، ص ١٦٩.

^٢ يونس بيري، طبيعة المنازعة الضريبية لدى الفقه والتشريع المغربي، بحث منشور في مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص ٢٠١٨، ص ٢٦٥.

^٣ د. ناجي البكوش، تشتت النزاعات الجبائية لا يخدم الحقوق.. مصدر سابق.

التقرير الذي لا يتضمن معلومات وبيانات واضحة وكاشفة عن مصادر الدخل، فأنها ترتب معها التحايل او التهرب من الضريبة الواجبة، كل ذلك يؤدي الى نزاع تحركه الإدارة الضريبة امام القضاء الاداري. وفيما يتعلق بالمشروع المصري فإنه يعهد الى مصلحة الضرائب تحديد المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي فإنه عند امتناع المكلف عن اداء الضريبة يلزم أخطاره ابتداءً عن طريق الإدارة او احد مأمورياتها بواجب السداد، وللمكلف ان يعترض امامها فقط عن اوجه الخلاف^١، لكنه وفي حكم لمحكمة استئناف القاهرة الصادر بتاريخ ٢٠ - ١٢ - ١٩٨٨ قضت بشأن المنازعات المتعلقة بضريبة التصرفات العقارية التي تختص بربطها وتحصيلها بمأموريات الشهر العقاري حق الممول في الالتجاء الى القضاء مباشرة دون الاعتراض امام لجان الطعن الإدارية^٢، وعلة ذلك تكمن في ان المنازعات المتعلقة بضريبة التصرفات العقارية التي تختص بربطها وتحصيلها بمأموريات الشهر العقاري خالية من تحديد الجهة المختصة بالفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيقه مما يؤسس معه الالتجاء الى القضاء العادي لتضحي المحاكم المدنية هي الجهة المختصة بنظرها مباشرة والفصل في جميع اوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون دون المرور بلجان الطعن الإداري. وبرأينا ان هذا الحكم محل انتقاد لأنه سلب حق المواطن من ممارسة طرق الطعن الإدارية، والاكثر انتقاداً انه اسند المهمة للقضاء العادي، حاله حال التنظيم القضائي الذي سلكه المشرع العراقي. اما على مستوى التشريع التونسي فقد كرس الفصل الخامس عشر من دستور عام ٢٠٢٢ على أن أداء الضرائب واجب على كل شخص^٣، وكل تهرب ضريبي يعتبر جريمة في حق الدولة والمجتمع، ما تفيد الى حماية اموال الدولة بالآليات الكفيلة بضمان استخلاص الضريبة، ومقاومة التهرب والغش الضريبي، ويكون القضاء العادي صاحب الاختصاص متمثلاً بالمحاكم الابتدائية والاستئنافية، اما التمييز (التعقيب) فيكون امام المحكمة الادارية العليا، باعتبارها صاحبة الاختصاص،

^١ مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ٢٠١٦، ص ١٥٠.

^٢ طعن رقم ٦٥ دستورية عليا لسنة ١٨ ق دستورية - الجريدة الرسمية - العدد ٣ في ١٨/١ سنة ٢٠٠١، وقد جاء بحكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادتين ١٧ - ٣٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات الملغي رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فيما تضمنته من ان لصاحب الشأن ان يطلب إحالة النزاع الى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون، اذا رفضت تظلمه او لم يبت فيه أولاً اعتبر تقدير المصلحة نهائياً.

^٣ انظر الى دستور تونس الجديد لسنة ٢٠٢٢، حيث جاء بالفصل الخامس عشر "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب على كل شخص على أساس العدل والإنصاف، وكل تهرب ضريبي يعتبر جريمة في حق الدولة والمجتمع".

ضمن تكريس مبدأ الشرعية الجبائية في احكام الفصل ٨٥ من مجلة الحقوق والاحكام الجبائية، ويبدو ان فقه القضاء التونسي يؤكد على ترسيخ القضاء الثنائي مضموناً وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة، يكون الحكم ابتدائياً واستثنائياً امام القضاء العادي اما التمييز فيكون امام القضاء الاداري^٢. وهذا ما استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية بتونس في مسألة تحديد معيار خضوع الدعوى لولايتها تلك التي تهم النظام العام لتشير بصفة اولية ان تصرف الموظف العمومي يمثل اعمالاً إدارية صادرة عن هيئة إدارية وشخص معنوي او مادي، وحيث انه اعتبار مسألة مرجع النظر الحكمي لها مساس بالنظام العام، حيث يتعين على هذه المحكمة التثبت من مدى خضوع الدعوى الراهنة لولايتها ضرورة ان وجود شخص عمومي كطرف في الدعوى لا يكفي بذاته لاعتباره من فصيلة العقود الإدارية" فالمحكمة الإدارية تعتبر اذاً بصفة جلية ان المعيار العضوي لا يكفي وحده لإضفاء الصبغة الإدارية على الواقعة، بل لابد من توافر شروط تكميلية مادية مثلاً في تضمين الواقعة، شروطاً استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص او ان يتصل موضوعها بمرفق عام، **والملاحظ ان هذا الموقف** الذي تبنته المحكمة الإدارية بتونس يتماشى مع منطوق الفصل الثاني (جديد) من قانون المحكمة الإدارية بتونس، كما وقع تنقيحه، حيث يقتضي ان المحكمة الإدارية تنظر بهيئاتها القضائية المختلفة في جميع النزاعات الإدارية عدا ما اسند لغيرها بقانون خاص^٣.

المطلب الثاني: فلسفة التشريع في تعيين القضاء لحل النزاع الضريبي.

يعد اللجوء الى القضاء من أهم الحقوق ولعله الضمانة الوحيدة الذي يتوافر فيه المنطق القانوني والقدسية بنظر المنازعات، باعتباره جهة مستقلة ومحيدة مهمته الحفاظ على الحقوق والحريات من التعسف وخصوصاً الإدارة التي تتمتع بسلطات وامتيازات واسعة بمواجهة الطرف الضعيف في المنازعة، لاسيما

^١ ميسون بوزيد، الجبائية في مشروع الدستور التونسي، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفاقس- المجلة التونسية للجبائية، عدد ١٩، بدون سنة نشر، ص ٣٠.

^٢ ما جاء بحكم محكمة الاستئناف بتونس " بتطبيق وضعية المستأنف في قضية الحال. حكم محكمة الاستئناف بتونس، عدد ٩٤٠٦ بتاريخ ١٢ كانون الثاني ٢٠١١، مشار له عند، عبد الله الهاللي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبائي الجبري في أدياءات الدولة بتونس، مصدر سابق، ص ٢٢.

^٣ منصف عبد العزيز لعراية، إبرام الصفقات العمومية والحكم الراشد في القانونيين الجزائري والتونسي، مصدر سابق، ص ٢٤٢.

أن الدساتير تكفل حق التقاضي^١، هذا وقد نصت التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة على حق اللجوء الى القضاء للفصل في المنازعات التي تثار بين الإدارة الضريبية والمكلفين. فالمشروع العراقي حدد الجهات المختصة بالفصل في المنازعات الناشئة بسببها، ومن البديهي لم يبق هذا التنظيم التشريعي على حاله بل كان محلاً للتغيير والتبديل المستمر، لكن المشروع العراقي وخلال مرحلة التغيير كان متأرجح في إعطاء الحق للقضاء بنظر المنازعة الضريبية وطريقة حسمها، فتارةً منعه من نظر النزاع وتارةً أخرى سمح له حسب ما اتضح في القوانين المتعاقبة، فبموجب ضريبة الدخل رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ منحت محكمة التمييز مهمة حسم النزاع الضريبي في مسائل الخلاف حول التفسير القانوني لنصوص القانون الضريبي، دون التدخل في مجريات تحصيل الضريبة او في مواعيد سدادها وما الى ذلك من شؤون ضريبية اخرى التي تحدث بين لإدارة الضريبية والمكلف فيكون حسمها امام لجنة استئنافية تشكل بقرار من وزير المالية، تكون قراراتها باتة غير قابلة للطعن امام محكمة التمييز^٢، وتتنظر هذه اللجنة -الاستئنافية- ما يعرض عليها من لجان تدقيق العامة موزعة على المحافظات تختص بنظر الاعتراضات كمرحلة أولى، ولجان تدقيق خاصة تسمى الهيئة التمييزية ويكون مركزها بغداد، تختص بنظر الاعتراضات التي نظرتها لجنة التدقيق العامة في المرحلة الأولى^٣. ويستنتج من ذلك، ان المشروع أراد من وراء عدم تدخل محكمة التمييز في مجريات تحصيل الضريبة وأجال سدادها التي تفرضها الإدارة الضريبية على المكلف، حتى يكون بمقدور الإدارة نفسها حسم النزاع امام لجنة استئنافية، لكي تبقى لإدارة الضريبة السيطرة الكاملة في زيادة نسبة ضريبة الفرد دون فرض إرادة قضائية عليها، على اعتبار الضريبة داعم مهم لإيرادات الدولة، وبعد مجيء قانون ضريبة الدخل رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٦ الذي حل بدلاً عن القانون ٥٢ لسنة ١٩٢٧، منح المشروع العراقي محكمة التمييز نظر النزاعات القانونية والواقعية، واستقر على هذا المبدأ حتى مع الغاء هذا القانون وصدر قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦^٤، ويعتبر هذا التحول مهماً لأنه اعطى لمحكمة التمييز دوراً رقابياً على قرارات الإدارة في فرض الضريبة على اساس سلطتها التقديرية، وبعده اختارت الدولة ان يكون النظام السياسي (اشتراكي) الذي

^١ انظر نص المادة ١٩-٣ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على "التقاضي حق مصون ومكفول للجميع".

^٢ أنظر المادة ٤٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ الملغى.

^٣ أنظر المواد ١٣٩-١٤٠-١٤١ من ذات القانون.

^٤ أنظر الفقرة ١ المادة ٣٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦.

ارتأى إيقاف عمل جميع المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها من نظر المنازعات الضريبية^١، رغم الدور الذي مارسته محكمة التمييز من رقابة قصوى على الغلط البين، لكن بصدر قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ الذي جاء لاغياً لقانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ أوقف عمل المحاكم من نظر النزاعات الضريبية في صلب المادة ٥٥ من قانون ١١٣، ويبدو ذلك بسبب رؤية النظام السياسي الاشتراكي، وما يعتقده من دعم الملكية الاجتماعية لوسائل الإنتاج الأساسية، وبقاء الإدارة الضريبية متحكم في الفرض والتقدير، تطبيقاً لمبدأ الضريبة التصاعدية دون رقابة القضاء. وبرأينا هذا تقويض لدور القضاء خلال تلك الحقبة، ولا يستوي هذا القيد امام المحاكم، بعد انشاء القضاء الإداري بالقانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩، ليكون متخصص بنظر طعون الاشخاص بقرارات الإدارة بصورة عامة ومنها قرارات الإدارة الضريبية، ذلك لان هذا القانون قد اعتبر من اسباب الطعن في القرار الإداري - كقرار فرض الضريبة - ان يتضمن ذلك القرار خرقاً للقانون او للتعليمات او خطأ في التفسير^٢، وهذا ما يؤيد اختصاص محكمة القضاء الإداري بالنظر في النزاعات الضريبية لكونها تتعلق بقرارات إدارية صادرة عن هيئات الدولة، لكن المنع جاء استثناءً على اختصاص هذه المحكمة^٣، بالنص عليه في هذا القانون والمتضمن لا تختص هذه المحكمة في النظر بالقرارات الإدارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها او الاعتراض عليها او الطعن فيها^٤، ولما كان المشرع الضريبي قد رسم طريقاً للطعن بالقرارات الضريبية فإنه بذلك اصبحت المنازعات الضريبية بمنأى عن رقابة محكمة القضاء الإداري^٥ في الدعاوى المتعلقة بتقدير وفرض الضريبة، وبهذا الاتجاه لا يجوز للهيئة العامة في مجلس الدولة ان تخوض في هذه المنازعات لعدم الاختصاص^٦، وخلال سنة ٢٠٠٣ وقبل تحول نظام الحكم العراقي الى

^١ أنظر قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٧١ لسنة ١٩٧٠، المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ١٨٦٧ بتاريخ ١٤-٤-١٩٧٠.

^٢ أنظر الفقرة (هـ) من البند ثانياً من المادة السابعة من ذات قانون مجلس الدولة.

^٣ عصام عبد الوهاب البرزنجي، مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، المجلد التاسع - العددان الأول والثاني، سنة ١٩٩٠، ص ١٥١ وما بعدها .

^٤ الفقرة (ج) من البند ثانياً من المادة (٧) من القانون

^٥ عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة " دراسة مقارنة "، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة النهرين - العراق، سنة ٢٠٠٣، ص ٢٦٣.

^٦ من ذلك مثلاً قرار الهيئة العامة لمجلس الدولة بموجب الاضبارة المرقمة ٢٢ - إداري تمييزي - ١٩٩٩ المؤرخ في ٢٩-٧-١٩٩٩، راجع: المصدر نفسه، ص ٢٦٤.

ليبرالي رأسمالي صدر القانون رقم ١٠ بتاريخ ٢٢-٢-٢٠٠٣ الذي ألغى نص المادة ٥٥ من قانون رقم ١١٣ التي منعت القضاء نظر النزاع الضريبي، اذ أصبح الاختصاص للمحاكم المدنية على اختلاف انواعها وتعدد درجاتها في كل ماله علاقة بالضريبة، ومع اهمية هذه الخطوة يعاب عليه انه لم يحدد أي قضاء يتجه اليه هل هو القضاء العادي ام القضاء الإداري، ما أدى الى الغائه بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥، والغريب في هذا القانون انه سمي "قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى" لكنه استثنى الضرائب من هذا القانون^١ وتأكيداً لهذا الخلل التشريعي صدر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ واعاد العمل بنص المادة ٥٥، معللاً ذلك بأن للضرائب خصوصية يفترض ان تؤول المنازعات بشأنها لذوي الخبرة المتمثلة بلجان الطعن الضريبي، المشكلة في الهيئة العامة للضرائب، مما سيختصر آجال حسم المنازعات الضريبية، مقارنة فيما لو بقي حسمها عند القضاء^٢، لكن هذه القوانين والتخبط فيها واجهت انتقادات عديدة من قبل فقهاء القانون، بسبب استبعاد القضاء من نظر المنازعات الضريبية ومطالبته بأن تكون القوانين وما تحتويها من مواد مطابقة للدستور، وعلى اثر ذلك لبي المشرع تلك الضغوط والانتقادات باعتبارها مطالب دستورية، ادت بالتالي الى تشريع القانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ يمنح بموجبه الإدارة الضريبية والمكلف بالأداء الضريبي، حق اللجوء الى المحاكم للبت في النزاعات التي تنشأ بينهما، والى يومنا هذا. وبقراءة لهذا، نجد ان المشرع العراقي لم يعالج على ارض الواقع حالة المنازعات الضريبية علاجاً يتناسب مع مبدأ الاختصاص القضائي، بنظر المنازعات الضريبية، وبقدر ما نؤيد سعي القضاء العادي من الاضطلاع بدوره الفاعل في ممارسة الرقابة على سلطة الإدارة الضريبية، فأننا نأمل ان يبادر المشرع العراقي بإسناد الدور لمحكمة القضاء الإداري لكي تمارس ولايتها في هذا المجال، كونها صاحبة الاختصاص الاصيل في نظر النزاعات الإدارية ومنها النزاعات الضريبية، وذلك

^١ مرحلة الاحتلال الأمريكي للعراق، وجاء مع هذا الاحتلال قوانين وقرارات ضريبية تعسفية طبقت بحق الشعب، ولازال الشعب يعاني منها الى وقتنا الحالي.

^٢ نشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٧٢ بتاريخ ٣-٣-٢٠٠٣ .

^٣ نصت المادة ٣ منه على: "تستثنى قوانين ... والضرائب من احكام هذا القانون".

^٤ وهذا الموضوع يذكرنا بقول الاستاذ ناجي البكوش، الاستاذ بكلية الحقوق بصفاقس: من أن البرلمان عندما يُرخص لقيض الاموال عليه ايضاً ان يضع نصوص قانونية تتيح للقضاء ان يُحاسب على استعمال تلك الاموال باعتباره جهة مستقلة، لكي يستقيم العمل على المحاكمة العادلة، وهذه هي المقومات الحقيقية للديموقراطية بعينها، لا ان يبقى النزاع الضريبي متأرجح مرة للقضاء وأخرى للإدارة، المقابلة الشخصية التي اجريتها معه، بمكتبته، في كلية الحقوق - جامعة صفاقس، صباح يوم ٢٢ ثباط ٢٠٢٠.

الى حين انشاء قضاء ضريبي متخصص ينظر بالنزاعات الضريبية، مع الاستعانة بقواعد القانون الأخرى، وان تميز عنها القانون الضريبي بذاتية واستقلالية. وبحسب فلسفة المشرع المصري وعندما آتى نظام القضاء المزدوج، والذي على اثره استحدث قانون مجلس الدولة رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦، وبسبب حدوثه آن ذاك اغفل المشرع عن نص ينظم الاختصاص القضائي في نظر المنازعات الضريبية، بل وحتى في بعض التعديلات المتعاقبة التي طرأت عليه^١، الى ان استبدل بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، لينص صراحةً، للمجلس اختصاص شامل في نظر المنازعات الإدارية، استناداً الى اختصاصه بنظر طلبات الافراد او الهيئات الإدارية^٢، بمعزل عن منازعات الضرائب، لحين تشريع قانون الإجراءات الضريبية، وبصدور هذا القانون المرقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠^٣، استجاب المشرع المصري عندما حسم الجدل والخلاف حول الولاية القضائية للمنازعات الضريبية، جراء اسندها لمحكمة القضاء الإداري^٤، لكن الملاحظ على هذا القانون ان المشرع المصري لم يذكر صراحةً المحكمة المختصة في الجرائم الضريبية، مما يجعل باب الاجتهاد بالرأي مفتوح امام فقهاء القانون، الا انه ذكر في المادة ٧٧ من هذا القانون (أن الدعوى الجنائية تنتهي بالتصالح)^٥، وهي ما تؤكد بأن محاكم الجزاء صاحبة الاختصاص بمثل هكذا دعاوى. اما المشرع التونسي وخلال فترة ما قبل الحماية فأن لجامعي الضرائب سيطرة تامة على الشؤون الضريبية، وتعود هذه السيطرة الى طبيعة النظام السياسي السائد آنذاك^٦، حتى خلق حالات من الرفض الشعبي الذي أدى الى ثورة علي بن غزاهم سنة ١٨٦٤ عندما شكلت وعياً لدى البايات في ضرورة اصلاح النظام الضريبي، وهو ما أدى الى صدور الامر المؤرخ في ٤ تشرين الاول ١٨٦٩ الذي

^١ د. سيد طه بدوي، القضاء الضريبي - دراسة للمنازعة الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بقانون الضريبة على الدخل والقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بقانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاتهما، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، سنة ٢٠١٦، ص ٢٣٦.

^٢ جاء بالمادة ١٠ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، النص الاتي: "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية: ... (سادساً) الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات امام مجلس الدولة".

^٣ نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية العدد رقم ٤٢ بتاريخ ١٩ - ١٠ - ٢٠٢٠.

^٤ أنظر المادة ٦٥ من قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

^٥ تنص المادة ٧٧ من نفس القانون، على: "يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها".

^٦ كمال عياري، الوسيط في المنازعات الجبائية، مصدر سابق، ص ٣٤٦.

منح المطالب بالضريبة ان يتظلم عند الباي نفسه مع سحب سلطة فض النزاع من يد جامعي الضرائب^١، واستتبع هذا الامر تكريس قانوني في طريقة منازعة إدارة الضريبة فيما تقوم به من اعمال وذلك بصدر أمر تابع في ٢٠ مايس ١٨٩٩ تضمن حق الطعن للمطالب بالضريبة على قرارات الهيئة التي عهدت اليها نظر هذه النزاعات، غير ان تكريس هذا الامر لم يكن عادلاً بين جميع المطالبين بالأداء، ذلك انه اعطى الحق للفرنسيين والاوربيين اللجوء مباشرة الى القضاء المدني للاعتراض على اعمال الإدارة، اما بقية المطالبين بالأداء فإن اعتراضهم يتم لدى القائد او حامل بطاقة جمع الضرائب ذاته، وبدوره يحيل الاعتراض الى وزارة المال التي تتولى تقديم الملف الى محكمة الوزارة بالعاصمة تونس بموجب الأمر ١٤ شباط سنة ١٨٨٥^٢، وهو الشرارة الأولى في ترسيخ مفهوم منازعة الإدارة امام القضاء^٣، ونتيجة عدم توازن الحق في منازعة الإدارة استحدثت محاكم الآفاق في ١٨ اذار ١٨٩٦، لتلغي دور محكمة الوزارة المتعلق بالنزاعات الضريبية والحاكمة بالمحاكم المدنية، وبصدر مجلة المرافعات المدنية سنة ١٩١٠، وعلى الرغم من الغاؤها بصدر مجلة المرافعات المدنية والتجارية سنة ١٩٥٩ لم يغير المشرع صراحةً او ضمناً اختصاص المحاكم المدنية في نظر النزاع الجبائي، وبقي الحال على وضعه بصدر مجلة المرافعات المدنية والتجارية بالقانون عدد ١٣٠ لسنة ١٩٥٩، وحتى في التقيق الذي لحقها بالقانون عدد ٤٣ لسنة ١٩٩٥^٤، ويبدو ان المنازعات الضريبية اريد لها البقاء ضمن القضاء العادي بحيث رسخه حتى مع تغيير النظام القضائي من الموحد الى المزدوج بموجب القانون عدد ٤٠ لسنة ١٩٧٢ المتعلق بالمحكمة الإدارية، لكن بتقيق نصوصها بموجب القانون الاساسي عدد ٣٩ لسنة ١٩٩٦ صار للنزاعات الضريبية اختصاصات ازدواجية عندما خول المشرع لهذه المحكمة نظر الأحكام النهائية الصادرة عن المحاكم المدنية^٥، وبقيت هذه الازدواجية بمقتضى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الصادرة بالقانون

^١ كمال عياري، الوسيط في المنازعات الجبائية، مصدر سابق، ص ٣٤٩.

^٢ راجع في ذلك عبد الله الهلالي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبائي الجبري في أداءات الدولة بتونس، سنة ١٩٧٦، ص ٤١٤.

^٣ المصدر نفسه، ص ٤١٤.

^٤ راجع الفصل ٤٠ من مجلة المرافعات المدنية والتجارية عدد ١٠٣ لسنة ١٩٥٩ المنقحة بالقانون عدد ٤٣ لسنة ١٩٩٥.

^٥ راجع الفصل ١١ المنقح بالقانون الاساسي عدد ٣٩ لسنة ١٩٩٦، الذي اتاح للمحكمة الإدارية نظر الطعون التي تستهدف الأحكام النهائية التي صدرت نتيجة دعاوى توظيف الأداءات والمعاليم الراجعة للدولة او للجماعات المحلية، وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأداءات والمعاليم.

عدد ٨٢ لسنة ٢٠٠٠ بتاريخ ٩ آب ٢٠٠٠، ودخولها حيز التنفيذ في ١ كانون الثاني ٢٠٠٢، لكن هذا المبدأ لا يتوافق مع دستور ٢٧ كانون الثاني ٢٠١٤ كونه اسند النزاعات الإدارية برمتها للقضاء الإداري بمحاكمه المتنوعة كالمحكمة الإدارية العليا والمحاكم الإدارية الأخرى بدرجتها الاستئنافية والابتدائية^١، غير أن دستور ٢٥ تموز ٢٠٢٢ حسم الأشكال عندما سكت عن تحديد اختصاص القضاء الإداري في النزاعات الإدارية بما في ذلك النزاع الضريبي، ولو اسند إليه الاختصاص سيكون من شأنه تفعيل دور القضاء الإداري بالولايات. وبهذا الخصوص لاحظنا أن المشرع العراقي ظل ساكتاً ولا حتى المَح في عائديه النزاعات الضريبية لاختصاص قضائي معين، مما يطيل أمد النزاع، ما يستدعي معالجة هذا الخلل التشريعي، بمنح القضاء الإداري هذا الاختصاص، على العكس من المشرع المصري عندما ابقى الاختصاص مرهوناً بتحديد ولاية القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية، والنتيجة كانت مطابقة لنظرية الاختصاص القضائي والمعياري العام في توزيع الاختصاص، وهو معيار المنازعة الإدارية، حينما أكد عائدية المنازعات الضريبية للمحكمة الإدارية في المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مما يتعين تبعاً لذلك انعقاد الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة بالطعن في الأحكام القضائية الخاصة بالضرائب، في صورة مختلفة عن المشرع التونسي عندما اسند النزاع الضريبي للقضاء العادي باستثناء المرحلة الأخيرة من هذا النزاع التي جعلها للقضاء الإداري بصفته محكمة تمييز أو (محكمة تعقيب) كما تسمى بتونس.

^١ راجع الفصل ١١٦ من دستور تونس لسنة ٢٠١٤ الملغي.

الخاتمة.

تتطلب المنازعات الضريبية سرعة حسمها كونها تتعلق بالأموال المتدفقة الخزينة العامة، امام جهة قضائية، وهو ما قد عملت عليه دول المقارنة، لكن تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية بحسب قرائنتنا قد اختلف في كل من هذه الدول، فمنهم من عهد هذه المهمة الى القضاء العادي ومنهم من اوكلها للقضاء الإداري، ومنهم من اتخذ لنفسه سبيلاً خاصاً تمثل بإسناد هذه المهمة الى القضاة العادي والإداري، في صورة لم تراعي نظام القضاء المزدوج المتبع، فالمرشع العراقي لم يبق هذا التنظيم التشريعي على حاله بل كان محلاً للتغير والتبديل المستمر، وهذا ما يوافق فقه القضاء المصري في تحديد طبيعة المنازعة الضريبية، وكذلك الاتجاه المتبع بتونس الذي مر بسلسلة من التحولات في تحديد الاختصاص القضائي بالنظر في هذه النزاعات. نخلص مما تناولناه في هذه الخاتمة ان المنازعات الضريبية ذات طبيعة إدارية بطبيعتها لا بنص القانون، وإن العلاقة القائمة ما بين اطرافها يحكمها القانون العام، ومن ثم القضاء الإداري الذي له الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية، كنتيجة لتلك القرارات الإدارية، حيث انصبت حجتنا على ان اصل النزاع امام هذا القضاء بناءً على نصوص القانون وفلسفة الفقه القضائي ثم آراء فقهاء القانون، وايضاً بموجب المعيار العضوي طبقاً لنظام القضاء المزدوج. وبناءً على ما تم تناوله نسجل جملة من الاستنتاجات:

١. أن للقاضي الإداري الولاية المشروعة التي تقتضي التصرف لإنهاء المنازعات بين اطراف الدعوى متى ما استخدمت الإدارة سلطتها العامة تجاه المكلفين بالأداء، قصداً بوفاء دين الضريبة، يكون من الضروري الاهتداء بالقضاء الإداري كونه مختصاً وهدفه الأساس رقابة نشاط الوقائع الإدارية ولاسيما الضريبية، لكن الأسلوب المتبع في تحديد هذا الاختصاص يختلف من دولة الى اخرى، على الرغم من وجود القضاء المزدوج في بلدان المقارنة، مما انبثق عنه استحداث مجلس الدولة عندهما.
٢. على الرغم من عدم الالمام الكافي بالمسائل الضريبية، لكنه لا يمنع ان يتخلى القضاء الإداري عن النزاع الضريبي احياناً للقضاء العادي على الرغم من اتباع نظام القضاء المزدوج، وذلك عن بعض التصرفات التي تحكمها وقواعد القانون المدني.
٣. لاحظنا كيف كان المرشع العراقي متأثراً بالمرشع الانكليزي عندما منح لجنة فض النزاعات الضريبية سلطة اصدار الاحكام في صورة جلية تراحم دور القضاء، على الرغم من ان قانون التنظيم القضائي رقم ١٦٠ لسنة ١٩٧٩ لم يرد فيه ذكر لأي لجنة إدارية ان تهيمن على دور القضاء، وفي ذات الموضوع نجد ان المرشع المصري وبموجب لائحة ترتيب المحاكم الأهلية

الصادرة بالأمر العالي لسنة ١٨٨٣ منعت المحاكم نظر المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية، وقد تكرر هذا المنع في المسائل التي تعنى بتقدير ضريبة المباني بموجب الأمر العالي الصادر في ١٣ مارس سنة ١٨٨٤، وذات المنع أُتبع بالقرار الخديوي الصادر سنة ١٨٩٩، ويكون قرارها نهائي وملزم وغير قابل للطعن أمام القضاء. اما التشريعات التونسية كانت هيمنتها مطلقة على الإدارة الضريبية في عهد الدولة العثمانية التي لا تسمح للمطالب بالأداء الاعتراض على قول وأعمال الإدارة المستمدة سلطتها من الباي، بذريعة انه يحارب التهرب الضريبي لمواجهة خطر تمويل الخزينة امام الواقع المالي المتدهور، ما نتج عنها في نهاية المطاف استحدثت هيئة على شكل محكمة مدنية في ١٤ شاط- فبراير سنة ١٨٨٥، لكن هذا الاستحداث ميز ما بين الفرنسيين والرعايا الاوربيين من جهة وما بين التونسيين والعرب من جهة اخرى.

وفي الختام نقدم بعض التوصيات، لعل المتلقي يأخذ بالحسبان، إن العلاقة القائمة ما بين أطراف المنازعة الضريبية يحكمها القانون العام ما يعني ان القضاء الإداري صاحب الاختصاص العام بهذا النوع من المنازعات كنتيجة للقرارات الضريبية الإدارية بصورها المختلفة.

١. ضرورة الحاق المنازعات الضريبية للقضاء الاداري طالما استحدثت مجلس الدولة لأنه وجد لتؤول المنازعات التي تكون الادارة طرفاً فيها الى محاكم القضاء الإداري.
٢. نلتمس عناية المشرع العراقي من ادراج الشؤون الضريبية ضمن المنهج الدراسي الخاص بالمعهد القضائي العراقي، لتحقيق الغاية العلمية والعملية، كونه لا يدرس ضمن مناهجهم التعليمية، لذا فأن ادراجه في هذا المعهد ضروري للغاية.

هذا ما حاولنا جاهدين اتمامه لعل اتوصل إلى جملة من المفاهيم احسبها نتائج تعقبها جملة من التوصيات، نأمل ان تكون مرشدة إلى طريق الإصلاح البحثي والتشريعي في قوانيننا الوطنية.

والحمد لله رب العالمين...

المصادر.

أولاً: الكتب:

١. اسماعيل طارق صفوت، تاريخ الفكر الاشتراكي بين النظرية والتطبيق، المكتبة التاريخية، بغداد - شارع المتنبي، سنة ١٩٨٢.
٢. د. الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية (بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة)، مطبعة شادي، مصر - القاهرة شارع عبد الخالق ثروت، سنة ٢٠٠٨.
٣. د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مكتبة السنهوري، سنة ٢٠١٨.
٤. د. سراج الدين شوكت خير الله، الاختصاص النوعي لمحكمة القضاء الإداري في العراق، الطبعة الأولى، مكتبة القانون المقارن، بغداد ٢٠١٩.
٥. د. سيد طه بدوي، القضاء الضريبي - دراسة للمنازعة الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بقانون الضريبة على الدخل والقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بقانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاتهما، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، سنة ٢٠١٦.
٦. د. شريف احمد بعلوشة، مجلة المرافعات المدنية والتجارية، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، سنة ٢٠١٣.
٧. د. عبد الله الهلالي، موجز طرق التقاضي والاستخلاص الجبائي الجبري في أداءات الدولة بتونس، دار الاطرش للكتاب الجامعي، سنة ١٩٧٦.
٨. د. كمال عياري، الوسيط في المنازعات الجبائية. دار الاطرش للكتاب الجامعي، سنة ٢٠٠٢.
٩. د. مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ٢٠١٦.
١٠. د. محمد محمد عمران، مدى التعارض بين ذاتية المنازعة الضريبية واحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية وحتمية وجود القانون الاجرائي الضريبي الموحد والكامل في مصر، الناشر: دار النهضة، سنة ٢٠١٩.
١١. د. مليكة الصروح، القانون الإداري، دراسة مقارنة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، بدون سنة النشر.
١٢. د. منذر الشاوي، المدخل لدراسة القانون الوضعي، دار الشؤون الثقافية العامة - بغداد، سنة ١٩٩٦.

١٣. د. نتكار فاضل محمد، الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب، المكتبة القانونية، الطبعة الأولى، رقم الايداع ١٦ / ٢٠٢٤، المكتبة الوطنية العامة، بغداد- شارع المتنبي، سنة ٢٠١٤.
١٤. عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة " دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة النهرين- العراق، سنة ٢٠٠٣.
١٥. محمد طه الخاقاني، المحاكمة في القضاء، الطبعة الأولى، هيئة الطباعة والنشر لأهل البيت، النجف، سنة ٢٠٠٨.

ثانياً: الكتب الاجنبية:

1. Neil Brook: "key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank, 2000, Tax Conference, 8 Sep 2001, p.15.

ثالثاً: الابحاث العلمية.

١. أحمد جابر حميد، الأزمة المالية العراقية (الأسباب و الحلول)، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد ٥، العدد ٤، ج. ٢ (٣٠ يونيو/حزيران ٢٠٢١)، ص ١٤.
٢. إقبال نعمت درويش؛ رنا الطيف جاسم. القواعد العامة في العقد الإداري، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق. مج. ٣، ع. ٤، ج. ٢ (حزيران ٢٠١٩).
٣. بدر حمادة صالح الجبوري، أنس عبد الحق إسماعيل، أساس اختصاص القضاء الإداري العراقي، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق. مج. ٦، ع. ٢، ج. ١ (كانون الأول ٢٠٢١).
٤. خليل الفندري، النزاعات الجبائية الإدارية امام الجهات القضائية، بحث منشور، مجلة كلية الحقوق- صفاقس، العدد الثامن والثلاثون، السنة العاشرة، سنة ٢٠٢٢.
٥. د. احمد فتحي سرور، استقلال القضاء حق من حقوق الانسان، دراسة حالة في القانون المصري، مجلة القانون والاقتصاد- للبحوث القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الخمسون، سنة ١٩٨٣.
٦. د. حسن بوسقيعة، توزيع الاختصاص بين النظامين القضائيين العادي والإداري في مجال الضريبة الجمركية، مجلة مجلس الدولة، المغرب، العدد الثاني، سنة ٢٠١٨.
٧. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، المجلد التاسع - العددان الأول والثاني، سنة ١٩٩٠.

٨. د. محمد صالح مهدي الزهيري، الاثر الاقتصادي الناجم عن ضريبة المبيعات في العراق، بحث منشور ضمن العدد الخاص لمجلة جامعة الاسطرلاب- تركيا، بالتعاون مع جمعية بابير، سنة ٢٠٢٠.
٩. د. منصف عبد العزيز لعرابة، إبرام الصفقات العمومية والحكم الراشد في القانونيين الجزائري والتونسي، مجلة الحقوق كلية الحقوق- جامعة صفاقس، العدد السادس والعشرون، ٢٠١٧-٢٠١٨.
١٠. د. ميسون بوزيد، الجباية في مشروع الدستور التونسي، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفاقس- المجلة التونسية للجباية، عدد ١٩، بدون سنة نشر..
١١. د. نهى الشواشي، القاضي الإداري وتوزيع الاختصاص بين الجهازين القضائيين (قراءة في معايير اختصاص القاضي الإداري)، مجلة كلية العلوم القانونية والاجتماعية والسياسية- جامعة تونس قرطاج، العدد ٢٠، سنة ٢٠٢٠.
١٢. د. يونس ببريري، طبيعة المنازعة الضريبية لدى الفقه والتشريع المغربي، بحث منشور في مجلة المنازعة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص ٢٠١٨.
١٣. عبد الله الزغبى، النصوص القانونية الحاكمة واثرها على اقتصاد لبنان، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنية، سنة ١٩٩٧.
١٤. مريم محمد أحمد العزاوي، وحسين طلال مال الله، رقابة المحكمة الإدارية العليا على تنازع الاختصاص النوعي لمحكمتي القضاء الإداري، بحث منشور ضمن مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد ٦، العدد ٢، ج. ١ (٣١ ديسمبر/كانون الأول ٢٠٢١)، ص ٢٨.

رابعاً: القرارات القضائية.

١. قرار لمحكمة التمييز بموجب قرارها المرقم ٧٦- ضريبة- المؤرخ في ٢٦- ٧- ١٩٤٠.
٢. مجموعة القرارات الضريبية الصادرة عن محكمة تمييز العراق، اعداد الهيئة العامة للضرائب، سنة ١٩٧٨.

Sources.

First: Books

1. . Dr. Al-Shimaa Mustafa Hassan Al-Bayeh, Jurisdiction to Consider Tax Disputes (Applied to Sales Tax and Value Added Tax), Shadi Press, Egypt - Cairo, Abdel Khaleq Tharwat Street, 2008.
2. . Ismail Tariq Safwat, History of Socialist Thought between Theory and Application, Historical Library, Baghdad - Al-Mutanabbi Street, 1982.
3. Dr. Muhammad Muhammad Imran, The Extent of the Conflict between the Subjectivity of Tax Disputes and the Provisions of the Civil and Commercial Procedures Law and the Inevitability of the Existence of a Unified and Complete Tax Procedural Law in Egypt, Publisher: Dar Al Nahda, 2019.
4. Dr. Netkar Fadhel Muhammad, Judicial Control over Tax Imposition Decisions, Legal Library, First Edition, Deposit No. 16/2024, National Public Library, Baghdad - Al-Mutanabbi Street, 2014.
5. Dr. Sayed Taha Badawi, Tax Judiciary - A Study of Tax Disputes under Law No. 91 of 2005 promulgating the Income Tax Law and Law No. 11 of 1991 promulgating the General Sales Tax Law and their Amendments, Second Edition, Dar Al Nahda Al Arabiya, 2016.
6. Dr. Abdullah Al-Hilali, Summary of Litigation Methods and Compulsory Tax Collection in State Performance in Tunisia, Dar Al-Atrash for University Books, 1976.
7. Dr. Kamal Ayari, Mediator in Tax Disputes. Dar Al-Atrash for University Books, 2002.
8. Dr. Magdy Al-Shami, Tax Disputes between the Jurisdiction of the Ordinary and Administrative Judiciary in Egyptian and French Laws, First Edition, Al-Wafa Legal Library, Alexandria, 2016.
9. Dr. Malika Al-Surooh, Administrative Law, A Comparative Study, New Success Printing Press, Casablanca, without publication year.
10. Dr. Munther Al-Shawi, Introduction to the Study of Positive Law, General Cultural Affairs House - Baghdad, 1996
11. Dr. Raed Naji Ahmed, Public Finance and Financial Legislation in Iraq, Al-Sanhouri Library, 2018.
12. Dr. Sharif Ahmed Balousha, Civil and Commercial Procedures Magazine, Publications of Al-Atrash Complex for Specialized Books, Tunis, 2013.
13. Dr. Siraj Al-Din Shawkat Khair Allah, The Subject-Matter Jurisdiction of the Administrative Judiciary Court in Iraq, First Edition, Comparative Law Library, Baghdad 2019.
14. Muhammad Taha Al-Khaqani, Trial in the Judiciary, First Edition, Printing and Publishing Authority for Ahl al-Bayt, Najaf, 2008.
15. Othman Salman Ghilan, The Principle of Tax Legality "A Comparative Study", PhD Thesis, College of Law - University of Nahrain - Iraq, 2003.

Second: Foreign books

1. Neil Brook: "key Issues In Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank, 2000, Tax Conference, 8 Sep 2001, p.15.

Third: Scientific research

1. Abdullah Al-Zaghbi, Governing Legal Texts and Their Impact on the Lebanese Economy, a study published in the Journal of the Jordanian Bar Association, 1997.
2. Ahmed Jaber Hamid, The Iraqi financial crisis (causes and solutions), a research published in Tikrit University Journal of Law, Volume 5, Issue 4, Vol. 2 (June 30, 2021), p. 14.
3. Badr Hamada Saleh Al-Jubouri, Anas Abdul-Haq Ismail, The basis of the jurisdiction of the Iraqi administrative judiciary, a research published in Tikrit University Journal of Law. Vol. 6, No. 2, Vol. 1 (December 2021).
4. Dr. Ahmed Fathi Sorour, Judicial Independence is a Human Right, Case Study in Egyptian Law, Journal of Law and Economics - for Legal, Economic and Social Research, Year 50, 1983.
5. Dr. Younes Babriri, The Nature of Tax Disputes in Moroccan Jurisprudence and Legislation, a study published in Al-Manara Journal for Legal and Administrative Studies, Special Issue 2018.
6. Dr. Hassan Bousquia, Distribution of Jurisdiction between the Regular and Administrative Judicial Systems in the Field of Customs Tax, State Council Journal, Morocco, Issue 2, 2018.
7. Dr. Issam Abdel Wahab Al-Barzanji, State Shura Council and the Birth of the Iraqi Administrative Judiciary, Research Published in the Journal of Legal Sciences, Volume 9 - Issues 1 and 2, 1990.
8. Dr. Maysoun Bouzid, Taxation in the Tunisian Constitution Draft, Tax Studies Center, Faculty of Law, Sfax - Tunisian Taxation Journal, Issue 19, no year of publication..
9. Dr. Muhammad Salih Mahdi Al-Zuhairi, The Economic Impact of Sales Tax in Iraq, Research Published in the Special Issue of Astrolabe University Journal - Turkey, in Cooperation with the Bapir Association, 2020.
10. Dr. Munsef Abdel Aziz Laraba, Concluding Public Contracts and Good Governance in Algerian and Tunisian Law, Journal of Law, Faculty of Law - University of Sfax, Issue 26, 2017-2018.
11. Dr. Noha Al-Shawashi, The Administrative Judge and the Distribution of Jurisdiction between the Two Judicial Bodies (A Reading of the Criteria for the Jurisdiction of the Administrative Judge), Journal of the Faculty of Legal, Social and Political Sciences - University of Tunis Carthage, Issue 20, 2020.
12. Iqbal Nemat Darwish; Rana Al-Tif Jassim. General rules in the administrative contract, a research published in Tikrit University Journal of Law. Vol. 3, No. 4, Vol. 2 (June 2019).
13. Khalil Al-Fandari, Administrative tax disputes before the judicial authorities, a published research, Journal of the Faculty of Law - Sfax, Issue Thirty-Eight, Year Ten, 2022.
14. Maryam Muhammad Ahmad Al-Azzawi, and Hussein Talal Malallah, The Supreme Administrative Court's Oversight of the Conflict of Subject-Matter Jurisdiction of the Two Administrative Judiciary Courts, a study published in the Tikrit University Journal of Law, Volume 6, Issue 2, Vol. 1 (December 31, 2021), p. 28.

Fourth: Judicial decisions.

1. A collection of tax decisions issued by the Iraqi Court of Cassation.
2. A decision of the Court of Cassation pursuant to its decision No. 76 - Tax - dated 7-26-1940.