سلطة القاضي الاستعجالي في النزاعات الضريبية

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

The authority of the emergency judge in tax disputes) (Reading in light of the laws: Iraqi, Egyptian, Tunisian.

م.م. محمد صالح مهدي الزهيري
كلية الادارة والاقتصاد- جامعة ديالى.

الملخص:

سلطة القاضي الاستعجالي في النزاعات الضريبية.

بعض الدعاوى او النزاعات الضريبية تحتاج الى حسم سريع، لذلك اغلب التشريعات تمنح السلطة التقديرية بحسب الحالة للقاضي من اجل ايجاد حل لها، وهو امتياز لا يمكن ممارسته إلا في حدود معينة، وبالإضافة الى وظيفته تلك، له ان يضع او يخلق القاعدة المطبقة على النزاع. وهذا يعني في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الاستعجال متلبسة فيه، عند ذلك يعد اللجوء إلى القضاء الاستعجالي كإجراء استثنائي تقتضيه الضرورة، حيث ان الأصل هو- التأني- قبل إصدار الحكم.

Abstract:

The authority of the emergency judge in tax disputes

Some tax lawsuits or disputes need to be resolved quickly, so most legislations grant discretionary power to the judge according to the case in order to find a solution for them, which is a privilege that can only be exercised within certain limits, and in addition to his function, he has the right to establish or create the rule applicable to the dispute. This means that if there is a legal text that allows direct implementation and the case of urgency is involved, then resorting to urgent litigation is considered an exceptional procedure required by necessity, since the principle is - deliberation - before issuing a judgment.

المقدمة: the introduction:

بادئ ذي بدء إن قاعدة فض النزاع الضريبي من قبل القضاء تعد اعترافاً من المشرع بصورة عامة ان للمتقاضي الحق في الدفاع عن مصالحه بطرق الاعتراضات والطعون القضائية، ومنها الدعوى الاستعجالية التي تتم وفق اجراءات ينظمها القانون، ومن ثم لا يمكن حصر الإجراءات الوقتية التي يختص بها القضاء المستعجل، ولا يكفي لاعتبار

الدعوى مستعجلة ان يتفق الخصوم بعرض النزاع بناءً على رغباتهم في الحصول على حكم سريع في الدعوى، إذ لا يمكن قبول الطلب المستعجل الذي يتضح الاتفاق بشأنه، بل حتى المحكمة لا تملك فرض هذا الوصف إلا إذا كان قائم بالفعل ومكتمل من كل جوانبه، وبالتالي ينبغي عليها التحقق من وجود هذا الاستعجال من تلقاء نفسها، وزوال الاستعجال بعد رفع الدعوى يؤدي إلى الحكم بعدم الاختصاص، لأن عنصر التحقق لاختصاصها النوعي متعلق بالنظام العام. **من هنا تتلخص مشكلة البحث،** في حالة عدم النص صراحةً على اجراءات القضاء الاستعجالي فيما يخص الامور الضريبية، يثور السؤال عن القضاء المختص وعن القانون الواجب التطبيق، فهل يمكن الرجوع الى القاضي الإداري باعتباره مختص في المسائل الصادرة عن الإدارة، او تلك التي تخاطب الإدارة ولو كانت اشخاص طبيعية او اعتبارية خاصة؟ وهل يمكن الرجوع الى قانون المرافعات المدنية باعتباره القانون العام للإجراءات الواجبة التطبيق في حال عدم النص صراحةً في قوانين الضرائب، او الاكتفاء بتطبيق قواعد الاختصاص، وهل القاضي الاستعجالي هو الذي يقرر فيما لو كانت الدعوى استعجالية من عدمها، ما يعني انه –القاضي- مقيد بحدود الطلب المعروض عليه، شأنه في ذلك شأن القضاء الموضوعي. **وفي ضوء هذه المشكلة يمكننا تحديد الهدف** في اجراء هذا البحث بأن القضاء الاستعجالي في النزاعات الضريبية يقتضي حسم سريع لبلوغ الاهمية، لكون الدعوى الاستعجالية تحافظ قدر المستطاع على حقوق الطرفين وتوازن بينهما، وكذلك الحال في الحفاظ على حقوق الخزانة العامة، وهذا ما جعلها ان تحتاج الى حسم سريع، وحماية الحق المهدد بالتلاشي والضياع، خصوصاً اذا كان ذاك الحق متعلق بموارد تمويل الخزينة العامة التي تكون الضرائب ممول اساسي لها. ولبيان تلك المشكلة وسعياً لتحقيق الهدف نستتبع بدراستنا لهذا الموضوع **منهجاً تحليلياً مقارناً** بين القانون العراقي والقانون المصري والقانون التونسي. وسنقسم البحث الى ثلاثة مطالب: نبين التدابير العملية الرامية الى وقاية مصلحة المتداعين من خطر التأخير (**المطلب الاول**)، وعدم المساس بالحقوق الاصلية (**المطلب الثاني**)، ومن ثم تحديد مفهوم شرط جدية بالوقوف على الطبيعة القانونية لهذه الجدية ومعيار استخلاصها من طرف القضاء الإداري الاستعجالي (**المطلب الثالث**)، وسنختم بحثنا **بخاتمة** نبين فيها **الاستنتاجات** التي سنتوصل اليها، وكذلك **التوصيات**.

المطلب الأول: القضاء الاستعجالي[١] يتدارك الوقت خشية اندثار الحقوق

The first requirement
Urgent justice saves time for fear of rights being lost

اذا عرض على القاضي المستعجل طلب وتبين له ان الإجراء المطلوب ليس عاجلاً وجب عليه الحكم بعدم الاختصاص، ما يعني يجب ان يكون الإجراء المطلوب حمايته وقتي[٢]، إذ انها تشمل اية تدابير عملية ترمي الى وقاية مصلحة المتداعين من خطر التأخير وحمايتها[٣]، كأن ترفع الدعوى بطلب اجبار البائع بالإقرار عن تثبيت سند الملكية بعد سداد الضريبة الواجبة للدولة خشية وفاة البائع بسبب حادث فجائي وقع عليه، يخشى عدم تمكنه من الاقرار امام دائرة التسجيل العقاري، كونه استلم كامل مبلغ العين الخاضعة للتوظيف الضريبي[٤]، اخذاً بعين الاعتبار الوقت والملاءمة بين حقوق المكلف بالأداء وحق الخزينة العامة وذلك بالنظر الى ان المداخيل الضريبية اهم ممول للميزانية العامة[٥]، وبالتالي فأن الدعوى الاستعجالية تحافظ قدر المستطاع على حقوق الطرفين وتوازن بينهما، بل تتمكن من حجب الأضرار التي يمكن ان تصيب حقوق المكلفين او الخزانة العامة[٦]، والتي تحتاج الى حسم سريع، ما يتطلب من القاضي الاستعجالي قراراً يمنع بموجبه المكلف الضريبي ان كانت صفته في الدعوى مدعاً عليه، من السفر اذا توفرت اسباب جدية. **ونعتقد ان المكلف الضريبي** -المدعى عليه- اذا اراد تفادي صدور قرار بمنع السفر عليه ان يودع كفالة بالمبلغ المدعى به مع اختيار من ينوب عنه في الدعوى[١]، كإجراء استثنائي تقتضي ضرورته، وهنا يبرز دور القضاء الاستعجالي[١]،

---

[١] تعددت التسميات بشأن هذا القضاء منها: القضاء المستعجل، القضاء الاستعجالي، قضاء العجلة، وقضاء الأمور المستعجلة، لكن هذا التعدد لم يؤدي إلى اختلاف حول مفهومه، إذ نشأ في المواد المدنية ثم الإدارية فعرف على أنه قضاء استثنائي وطارئ تفرضه حالات استعجالية ملحة لا تقبل الانتظار، غايتها أتخاذ تدابير تحفظية من شأنها المحافظة على الحقوق وصيانتها حال التنازع عليها إلى غاية صدور حكم قطعي بشأنها، كما وقد ظهر القضاء الاستعجالي لأول مرة في فرنسا ضمن القضاء العادي، ومن ثم امتد نحو القضاء الإداري في الدعاوى المتعلقة بإجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية امام مجلس الدولة، وأعطيت له الصلاحية في مجال الإجراءات الاستعجالية بموجب الأمر الصادر في ٣١- ٧- ١٩٤٥، من اجل حل النزاع دون المساس بالموضوع" ثم جاء قانون 597/2000 المؤرخ في ٣٠- ٠٦- ٢٠٠٠ المتعلق بالاستعجال امام الجهات القضائية الإدارية والمرسوم التنفيذي رقم ٢٠٠٠- ١١١٥ المؤرخ في ٢٢- ١١- ٢٠٠٠ والذي جاء بثلاث انواع هي استعجال الحريات والاستعجال الموقف وكذا الاستعجال التحفظي، وذلك بنص المواد ٥٢١/٣، ٥٢١/٢، ٥٢١/١ من قانون القضاء الإداري. انظر: **د. عبد الله عادل و د. حسام الدين داوود**، وقف القرار الإداري بين التشريعيين الجزائري والفرنسي، مجلة العلوم الانسانية- جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد ٥٣- ٣٤، مارس ٢٠١٤، ص٣٦١- ٣٦٦.

[٢] طعن استعجالي، نقض، رقم ٠٨٧٠ لسنة ٤٩ مكتب فنى ٣٥ صفحة رقم ٢٠٨٨ "المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الأحكام الصادرة في الأمور المستعجلة لا تحوز حجية الأمر المقضي أمام محكمة الموضوع، باعتبارها أحكاماً وقتية لا تؤثر في أصل الحق، ولما كان قاضى الموضوع لا يلتزم بالرد على وجوه الدفاع غير المنتجة في الدعوى ، فلا يعيب الحكم إغفاله إسناد الطاعنة في دفاعها إلى الحكم الصادر من قضاء الأمور المستعجلة بطرد المطعون ضدها الأولى من عين النزاع".

[٣] **د. احمد أبو الوفا**، التعليق على قانون المرافعات، دار المطبوعات الجامعية الاسكندرية سنة ١٩٩٠، ص٣٢٦.

[٤] **د. نصر الدين كامل و د. فاروق راتب**، قضاء الأمور المستعجلة، مكتبة دار النهضة- نسخة منقحة، سنة ٢٠١٧، ص٣٦-٣٨.

[٥] **د. منذر محمدي**، اجراءات جبائية، مقدمة لدراسة نزاعات اساس الاداء في القانون التونسي، الطبعة الاولى، مجمع الاطرش لنشر وتوزيع الكتاب المختص، سنة ٢٠٢١، ص٣.

[٦] **د. هادي عزيز علي**، القضاء المستعجل، الطبعة الأولى، بغداد عام ٢٠٠٨، ص١٦.

[١] أنظر الفصل ٤٢ من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية.

بهدف صيانة مصالح الأطراف، وحماية الحق المهدد بالتلاشي والضياع، خصوصاً اذا كان ذاك الحق متعلق بموارد تمويل الخزينة العامة التي تكون الضرائب ممول اساسي لها[٢]، وذلك يتطلب اتخاذ إجراءات تحفظية وقتية على وجه السرعة تكفل حماية الاموال[٣]. لكن في حالة عدم النص صراحةً على اجراءات القضاء الاستعجالي فيما يخص الامور الضريبية، يثور السؤال عن القضاء المختص وعن القانون الواجب التطبيق، فهل يمكن الرجوع الى القاضي الإداري باعتباره مختص في المسائل التي تصدر من الإدارة او تلك التي تخاطب الإدارة ولو كانت اشخاص طبيعية او اعتبارية خاصة؟ وهل يمكن الرجوع الى قانون المرافعات المدنية والتجارية باعتباره القانون العام للإجراءات الواجبة التطبيق في حال عدم النص صراحةً في قوانين الضرائب على اجراءات معينة[٤]؟. يرى جانب من الفقهاء على ان المنازعة الضريبية حتى في القضايا الاستعجالية انها منازعة ادارية بحسب طبيعتها، مادامت تنطوي على منازعة ضمن العمليات الإدارية، واتجه الفقه الحديث ايضاً الى ان المنازعة الضريبية تعتبر منازعة إدارية حتى لو اختصت في البعض منها المحاكم العادية[٥]، بما في ذلك الضرائب الكمركية والرسوم، باعتبارها من اعمال السلطة العامة ما دامها استخدمت وسائل القانون العام، وما دامها تثير مسائل تخص القانون العام، لذلك ينعقد الاختصاص فيها لمحاكم القضاء الإداري بحسب الاصل، وبصورة مطلقة وشاملة. **ونرى ان هذا الرأي مصدره:** بأن قواعد الاختصاص لا شك من النظام العام، تستلزم نصوصاً صريحة وقاطعة الدلالة تحدد بموجبها المرجعية الولائية القضائية للمنازعات حسب النوع، ما يعني خروج المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً اساسياً فيها من ولاية القضاء العادي، كما ان الامور الاستعجالية في المنازعات الضريبية - إدارية بحتة- سواء كانت مبنية بقرارات الإدارة الضريبية، او ناتجة عن تصرف الشخص المكلف بالأداء، وبالتالي لا يمكن بسط ولاية القضاء العادي نحو منازعاتها، ويحتم ان تكون الجهة صاحبة الولاية العامة بنظر المنازعة التي يمكن ان تثار بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب استخدام هذه الاخيرة سلطتها، عندما يتبع البلد نظام قضائي مزدوج فأن محكمة القضاء الإداري

---

[١] **د. أمينة النمر**، مقاصد الاختصاص والحكم في الدعوى المستعجلة، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق- جامعة الاسكندرية سنة ١٩٦٧، ص٣.

[٢] **د. محمد عبد الله عمير**، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، بحث منشور، مجلة كلية بلاد الرافدين الجامعة، العدد الرابع، السنة الثانية، سنة ٢٠١٩، ص٨٥.

[٣] **د. عبد الله عادل وحسام الدين داوود**، وقف القرار الإداري بين التشريعيين الجزائري والفرنسي، مجلة العلوم الانسانية- جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد ٥٣-٣٤، مارس ٢٠١٤، ص٣٦٠.

[٤] أنظر الفصل ٥٦ من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية.

[٥] راجع في ذلك: **د. سيد طه بدوي**، القضاء الضريبي المصري، 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، الناشر، دار النهضة العربية- القاهرة، طبعة ٢٠١٤، ص٦٦، وكذلك: **د. محمد حامد عطا**، فقه القضاء الضريبي، وفتاوى مجلس الدولة المصري، الطبعة الأولى، مطبعة دار الطباعة الحرة، مصر- الاسكندرية، سنة ١٩٩٨، ص٢٢، وكذلك: **د. احمد خلف الدخيل**، دستورية الدعوى الضريبية، ص٦٤، وكذلك: **د. رائد ناجي الجميلي**، ولاية المحاكم في المنزاعات الضريبية، ص١٢٠.

هي المعنية بنظر الدعاوى الضريبية الاستعجالية[١]. **لكن ما كرسه المشرع العراقي** اوكل اجراءات التقاضي في الدعوى المستعجلة الى القضاء العادي متمثلاً بمحاكم البداءة، وذلك بالاستناد الى المواد ١٤١- ١٥٠ من قانون المرافعات المدنية، والامر المهم هو ما اوردته المادة ١٤١[٢] التي رسمت آلية التقاضي، حيث توفر الفقرة الأولى من هذه المادة الحماية للمسائل التي يخشى عليها من خطر التأخير في حق يرجح وجوده، على ان لا تمس اصل الحق. يأتي ذلك على غرار القانون المدني الذي عالج حالة الالتزام بعمل اذا لم يفي المدين بالتزامه، كما يجوز في حالة الاستعجال ان ينفذ الدائن الالتزام على نفقة المدين دون اذن مسبق من المحكمة[٣]، مع التقييد بدفع مبلغ الضريبة محل النزاع الزامياً، أي وجوب سداد الضريبة محل الدعوى اولاً ومن ثم نظرها طبقاً لقاعدة (الدفع اولاً فالمعارضة، او الدفع ثم الاسترداد)[٤] التي تعد من الأصول الضريبية المقررة والمنبثقة من ذاتية القانون الضريبي[٥]، للمبدأ الذي يقضي بأن (دين الضريبة محمول لا مطلوب)، فإنه على المكلف ان يبادر بسداد دين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقها حتى وان كانت هناك اخطاء في تقدير دين الضريبة، او حتى وان كان مقتنعاً بأنه لا يخضع لمثل هذه الضريبة في الأصل. وقد ذهبت التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة على إقرار هذا الأصل وان كانت الدعوى مستعجلة، **اذ اشترط المشرع العراقي** تسديد الأقساط المستحقة على المكلف بالضريبة المقدرة[٦]، والتي تلزم المكلفين بدفع الضريبة قبل الشروع بطلب الاستعجال، ففي قانون ضريبة الدخل لم يجز نظر الدعوى الضريبة

---

[١] **د. مصطفى بونجة**، خصوصية القضاء الاستعجالي في المادة الإدارية، مجلة العلوم القانونية – سلسلة فقه القضاء الإداري- المغرب، العدد ع٣,٤- الجزء الأول، سنة ٢٠١٧، ص ١١-١٣.

[٢] نصت الفقرة ١ من المادة ١٤١من قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ المعدل " ١ - تختص محكمة البداءة بنظر المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت بشرط عدم المساس بأصل الحق".

[٣] نصت المادة ٢٥٠ القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل، على: "في الالتزام بعمل اذا لم يقم المدين بتنفيذ التزامه ولم يكن ضرورياً ان ينفذه بنفسه جاز للدائن ان يستأذن من المحكمة في تنفيذ الالتزام على نفقة المدين اذا كان هذا التنفيذ ممكناً، ويجوز في حالة الاستعجال ان ينفذ الدائن الالتزام على نفقة المدين بلا اذن من المحكمة"

[٤] حرص المشرع الفرنسي على اتباع هذا الشرط قبل اللجوء الى الجهة المختصة بالفصل في المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون الضريبي، إلا أن الاخذ بهذه القاعدة على إطلاقها قد ينبثق عنها في بعض الأحيان اضراراً لا يمكن تداركها بحق المكلفين حسنيّ النية الذين قد يُرغموا على أداء التزاماتهم الضريبية، والتي قد تصل الى مبالغ ضخمة تؤدي بالأخير الى بيع اموالهم المنقولة وغير المنقولة وهم في انتظار الحكم الفاصل في الدعوى، الذي قد يستغرق مدة طويلة مما قد يؤدي الى إشهار افلاسهم ومن ثم يصدر الحكم لصالحهم لكن بعد فوات الأوان، وهو ما تنبه إليه المشرع الفرنسي عند العمل بمضمون هذه القاعدة إلا أنه وضع استثناء اجاز به الخروج عنها في حالة الضرورة بتخويله الإدارة صلاحية وقف دفع الضريبة او تأجيلها عند توافر شروط محددة. راجع: **د. محمد قصري**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة امام القضاء الاداري، بحث منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الاولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ٢٠٠٥ ص٨٧. وكذلك: **د. رائد ناجي احمد الجميلي**، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة النهرين- كلية الحقوق، سنة ٢٠٠٤، ص١٠٣.

[٥] مما تجدر الإشارة إليه أن نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية الزم لصحة الاعتراض بالطعن من الناحية الشكلية أمام اللجان الابتدائية وكذلك اللجنة الاستئنافية، أن يبادر المكلف بأداء مبلغ الضريبة التي انتهى اليها تقدير المصلحة في ربطها أو تقديم ضمان بنكي بقيمة تلك المبالغ من أجل سدادها. انظر: **د. خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويس**، الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الحقوق، العدد الثاني، السنة التاسعة والعشرون، حزيران ٢٠٠٥، ص٢١٩ وما بعدها.

[٦] أنظر الى المادة ٣٥- ف٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الاستعجالية مالم يبادر الى دفعها خلال المدة المحددة قانوناً[١]. كذلك في قانون الكمارك اوجب على المكلف الذي يريد الطعن استعجالياً امام المحكمة الكمركية ان يسدد مبالغ الرسوم والضرائب والغرامات المفروضة بموجب القرار المعترض عليه خلال المدة المحددة قانوناً[٢]. وهذا لا يجافي الحقيقة التي سلكها **المشرع المصري** بضرورة التزام المكلف او الممول بدفع الضريبة اولاً ومن ثم تطبيق قاعدة (الدفع اولاً فالمعارضة)[٣]، لكن القضاء المصري ذهب الى العكس من ذلك، مثله مثل غيره من الفقه القضائي[٤]، حيث جاء في بعض احكامه الى وقف تنفيذ الضرائب المستحقة الدفع حتى يتم الفصل في الدعوى الاستعجالية[٥]، كما ان المادة ١٧ من قانون المرافعات المدنية والتجارية اجازت للقاضي الاستعجالي تقليص مدد سداد الدين الضريبي لمن يقع موطنه خارج حدود البلاد، تبعاً لوضع المواصلات وظروف الاستعجال، ويتعين على القاضي الاستعجالي اعتماد نفس القواعد والاصول اللازمة للأحكام بصفة عامة من خلال قانون المرافعات المدنية والتجارية بإسناد اختصاص الفصل في جميع منازعات الاستعجالية للمحكمة الابتدائية العادية دون غيرها بوصفها قاضي الامور المستعجلة، اما اذا اراد المكلف ان يطعن استعجالياً بقرار الإدارة الضريبية المتضمن ايقاع الحجز التنفيذي على امواله او بالإجراءات اللاحقة على توزيع الحجز فعليه ان يقدم الطعن الى قاضي التنفيذ وفق المدد

---

[١] أنظر الى المادة ٣٣- ف٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

[٢] أنظر الى المادة ٢٤٠ من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل.

[٣] أنظر الى المادة ١٠١ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، والمادة ٦٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الملغي، والمادة ١٢٢ من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٤] وهذا ما قررته المحكمة الإدارية بالرباط في الأمر الصادر عنها، والذي جاء فيه بأنه " تقبل المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال و حيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ كما هي منصوص عليها بالفصلين ١١٧– ١١٨ من القانون ٩٧ – ١٥ لغاية استفاد مسطرة الطعن الإداري أو القضائي متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه بعد التنفيذ وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه وتحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين العمومي إداريا أو قضائيا. . وحيث استقر عمل قضاء هذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي بما فيه الدين الضريبي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في ق. م. م، وذلك لغاية استنفاد مسطرة الطعن الإداري أو صدور حكم نهائي في جوهر النزاع وحياداً على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء كما هو منصوص عليه في القانون متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه، أو تقييم نتائجه بعد التنفيذ وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاءه موضوعا ."، وهو نفس المنحى الذي سار عليه الأمر الاستعجالي الصادر عن السيد رئيس المحكمة الإدارية بالرباط، وذلك حين اعتبر بأنه " ما دامت مشروعية فرض الضريبة المطلوب استيفاؤها هي محل منازعة جدية أمام محكمة الموضوع حسب ما يستشف من المقال المرفق بطلب المدعي (والمقصود هنا المقال الافتتاحي للدعوى المقدم أمام قضاء الموضوع)، فان هذا الأخير يبقى غير ملزم بتقديم الضمانة المنصوص عليها في المادة ١١٧ السالفة الذكر.

[٥] أنظر الى القرار الصادر عن محكمة الأمور المستعجلة في القضية رقم ٢٥٩٥ لسنة ١٩٤٧، نقلاً عن: **د. رائد ناجي احمد** الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص١٢٣. إلا ان محكمة النقض المصرية لم تساير هذا الاتجاه ورفضت هذا النظر وقررت ان المنازعة في تقدير الضريبة لا توقف استحقاقها وان كانت ذات طابع استعجالي، لكون المشرع الضريبي اورد نصوصاً تكفل ضمان وسرعة تحصيل اموال الدولة. ينظر الى القرار الصادر عن محكمة النقض- مدني في القضية المرقمة٢٤٠ لسنة ٢٠ في ٣- ٤- ١٩٥٢، وكذلك القضيتين نقض مدني بالعدد ٤٢٠ و ٤٥٤ لسنة ٢١ ق في ٦- ٥- ١٩٥٤، نقلاً عن: **د. قدري نقولا**، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، بدون سنة النشر، ص١٧٢، واشار اليه ايضاً: **د. احمد فارس عبد العزاوي**، النظرية العامة لحماية اطراف الالتزام الضريبي، المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة النشر، ص٤٣.

المحددة للأمور المستعجلة، والذي بدوره ينظر في صحة السند التنفيذي ويتحقق من حلول اداء الدين الضريبي وتعيين مقداره، اما اذا لم يقتنع المكلف بالقرار امام المحكمة الابتدائية فله ان يطعن استئنافياً امام محكمة الاستئناف، على اعتبار ان احكام القضاء المستعجل التي جسدها المشرع المصري تصلح لكل الوقائع وانه ليس حكراً على المحكمة الابتدائية بل ايضاً يكون للمحاكم المدنية الاخرى اذا رفعت اليها بطريق التبعية[١]، شرط توافر صفة الاستعجال في النزاع. وهذا يأتي مستقيماً مع ما اكدته المادة ١٥٠ من قانون المرافعات العراقي[٢]، بعد تقديم الطلب المستعجل المعزز بالأسانيد الى القاضي العادي في محكمة البداءة[٣]، ومن ثم يتعين على المحكمة تبليغ الخصم قبل الجلسة المحددة بأربعة وعشرون ساعة على الاقل، وتلتزم المحكمة بإصدار حكمها بشأن الطلب خلال مدة لا تتجاوز سبعة ايام، حيث يمكن للمتضرر ان يطعن في الحكم المستعجل امام محكمة الاستئناف بصفتها التمييزية مستنداً في ذلك بالمادة ٢١٦ من نفس القانون. ما يعني ان المشرع العراقي انتبهَ إلى طبيعة الاستعجال المتعلقة بالدعوى، اخذاً بعين الاعتبار مدد الطعن ثم توظيف الاختصاص الى محكمة الاستئناف بصفتها التمييزية لغرض تحقيق عنصر العجالة في حسم القضية والتوافق مع طبيعتها المستعجلة، كحالات الامتناع عن اداء الضريبة التى ترتب الآثار عند صدورها ومنها النفاذ المعجل على وفق حكم المادة ١٥٦- ١من قانون المرافعات، والطعن بالحكم بكافة طرق الطعن[٤]. **اما**

---

[١] انظر في ذلك ما اوردته المادة ٣٠٢ من قانون المرافعات "تختص المحكمة الشرعية بالحكم بصفة مستعجلة بنفقة مؤقتة او بتعيين امين على محضون متنازع على حضانته يقوم برعايته والمحافظة عليه اذا قام لديها من الاسباب ما يخشى منه خطر عاجل على طالب النفقة او على بقاء المحضون تحت يد حاضنه حتى يبت في اساس الدعوى كما تختص بغير ذلك من الامور المستعجلة" وكذلك نص المادة (١٣٩) من قانون العمل رقم ٧١ لسنة ١٩٨٧ المعدل " أولا- الدعاوى والقضايا والمنازعات المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا القانون و قانون التقاعد والضمان الاجتماعي للعمال وقرارات مجلس قيادة الثورة. ثانيا - القرارات المؤقتة في الدعاوى الداخلة في اختصاصها، وفي حالة عدم وجود محكمة عمل فتختص محكمة البداءة بها. ثالثا - الدعاوى والمسائل الأخرى التي تنص القوانين على اختصاص محكمة العمل بها.

[٢] نصت المادة ١٥٠ من نفس القانون على "يقدم الطلب المستعجل بعريضة يبلغ فيها الخصم قبل الجلسة المحددة بأربع وعشرين ساعة على الأقل ويرفق بها ما يعزز طلبه من المستندات . وتصدر المحكمة قرارها بشأن الطلب خلال مدة لا تتجاوز سبعة أيام . وتسري فى شأنه اجراءات التقاضى المقررة فى هذا القانون مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمواد المستعجلة".

[٣] دعوى اثبات الحالة المنصوص عليها في المادة ١٤٤ من نفس القانون التي نصت على "١- يجوز لمن يخشى ضياع معالم واقعة يحتمل ان تصبح محل نزاع أمام القضاء ان يطلب من القضاء المستعجل قبل اقامة دعوى الموضوع وبعد تبليغ ذوي الشأن الانتقال للكشف وتثبيت الحالة بمعرفة الحاكم أو بواسطة خبير ويراعى في هذا الشأن الاحكام المتعلقة بالخبرة والكشف.٢- ينظم محضر بالكشف ويجب أن يشتمل تقرير الخبير على جميع المسائل التي اقتضاها اجراء الكشف وتثبيت الحالة وتحفظ صورة منه في قلم المحكمة ولكل من ذوي العلاقة ان يحصل على صورة مصدقة منه. ٣-في حالة اقامة دعوى الموضوع يحكم على الطرف الذي خسر الدعوى بنفقات الكشف والمعاينة. ٤- يصح لمحكمة الموضوع ان تتخذ تقرير المكشف سببا لحكمها".

[٤] في حالة رفع الإشكال الموضوعي فإنه لا يجوز المساس بالحكم المستشكل فيه لأن الإشكال هو ليس من قبيل التظلم من الحكم المراد تنفيذه وهو ليس طريق طعن عليه، وليس الأشكال الموضوعي من بين طرق الطعن إنما هو منازعة في التنفيذ تؤسس على أن التنفيذ المراد إجراؤه أو عدم التنفيذ قد افتقد أحد الشروط الواجب توافرها قانونا مما يترتب على ذلك أن غالبية الإشكالات تؤسس على أسباب لاحقة لصدور الحكم المستشكل في تنفيذه .أما إذا بني الإشكال: على أسباب سابقة على الحكم المراد تنفيذه فالأصل أنها قد اندرجت ضمن الدفوع التي محصتها المحكمة التي أصدرت الحكم وفصلت فيها ويستوي في ذلك أن يكون قد دفع بها فعلاً أو لم يدفع بها لأن الحكم في الموضوع يفترض أنه قد نظر الى جميع الدفوع وفصل فيها بما يقطع النزاع وبالتالي فإن الإشكال: الموضوعي يعتبر غير مجدياً اذا اسس على الحكم المستشكل في تنفيذه قد صدر من جهة غير مختصة بنظره لان ذلك كان يجب اثارته قبل صدور السند ولا يصلح ايضاً ان يكون سبباً. انظر في ذلك: **د. اسماء الرقاد،**

المشرع التونسي وفي صورة (الدفع اولاً فالمعارضة) استلزم الامر بسداد الديون ومن ثم نظر الدعوى، اذ جاء بالفصل ١٥ من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية باستخلاص المعاليم والخطايا والغرامات المنصوص عليها بهذه المجلة بسبب تمتع الخزينة العامة بامتياز على جميع الاموال سواء كانت منقولة او غيرها مهما كان الحائز لها، وعلى هذا النحو اخذت على عاتقها المحكمة الادارية بصفتها التعقيبية بأن اي طعن يقدم امام المحاكم ليس من شأنه التأثير على شرعيته[١]، ما يعني ان الدعوى الاستعجالية التي تقام امام القضاء العادي في المحكمة الابتدائية تكون ضمن اطار تلك الطعون، على معنى الفصلين ٥٣ و ٥٤ من ذات المجلة، ومن ثَمَ فإن اي دفع يتمسك به طرفي الدعوى لا وجود لنظره، على خلاف ما جاء به القضاء المصري، كما ان الاختصاص في نظر الدعوى الاستعجالية طبقاً للمشرع التونسي يأتي معقوداً لدى القضاء العادي في الطورين الابتدائي والاستئنافي، باعتبار الفرع يتبع الاصل، ويأتي هذا الاجراء متوافقاً مع ما جاء به المشرع العراقي، وهو خلاف فقه القضاء المصري عندما اعتبر ان احكام القضاء المستعجل يمكن ان تكون للمحاكم المدنية الاخرى اذا رفعت اليها بطريق التبعية.

المطلب الثاني: القضاء الاستعجالي يتدارك المساس بأصل الحقوق

The second requirement
Urgent justice addresses the infringement of the right

ليس لقاضي الأمور المستعجلة بأي حال من الأحوال ان يقضي في اصل الحقوق الضريبية[٢]، ما يعني يلزم ان يكون الإجراء المطلوب حمايته لا يمس اصل الحق، من ذلك الحقوق المتعلقة بالاتفاقيات الدولية مهما احاط بها من استعجال، بل ينبغي عليه تركها لقاضي الموضوع المختص فهو وحده من يحكم فيها[٣]، لأن عدم المساس بأصل الحق هو اثر حتمي لكون الطلب وقتي، فإذا رفعت الدعوى بطلبات موضوعية فإنها تكون خارجة عن اختصاص القضاء المستعجل، كأن ترفع الدعوى بطلب الاعفاء من الضريبة مع عدم وجود ما يشير الى وجود دعوى لاحقة عن ذات الاعفاء، فهنا ينبغي ان يحكم القاضي برد الدعوى لعدم الاختصاص كونها -الدعوى- مست اصل الحق[٤]. ولكن إذا تبين للقاضي المستعجل ان الإجراء الوقتي المطلوب لا يحقق الحماية المطلوبة لمصلحة الخصوم، فإنه لا يتقيد بهذا الإجراء وله ان يقضي بالذي يراه محقق لتلك الحماية، وله أن يُعَدِل او يُغَيّر في الطلبات المطروحة امامه، طبقاً لما يراه مناسب في الحفاظ على حقوق طرفي الدعوى، وما يراه مناسب وملائم للحماية الوقتية، بشرط ألا يكون الإجراء الذي يأمر به ان يحدث ضرراً لمصلحة احدهما، وإلا كان متجاوزاً لحدود

قواعد الاختصاص والحكم في إشكاليات التنفيذ الموضوعية، بحث منشور، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد الثامن، العدد ٥، السنة ٢٠١٩، ص٣٦٩.

[١] قرار تعقيبي اداري عدد ٣١٠٣٩٩ مؤرخ في ٢- ٠٥- ٢٠١٣، مشار له عند: **د. نزار كرمي** مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، مثراة بقرارات تعقيبية، الطبعة الاولى، المغاربية لطبع واشهار الكتاب، سنة ٢٠١٨، ص٣٩.

[٢] أنظر الفصل ٢٠١ من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية.

[٣] **د. نصر الدين كامل و د. فاروق راتب**، قضاء الأمور المستعجلة، مصدر سابق، ص٣٦.

[٤] نفس المصدر، ص٣٦-٣٨.

الطلب. لكن بالإمكان ان يختص القاضي الاستعجالي بنظر الدعاوى الخاصة ببطلان إجراءات الحجوز الضريبية، ومن هنا نجد ان اختصاص القضاء المستعجل يقف عند حد اتخاذ إجراء لا يمس اصل الحقوق مبناه ظاهر الأوراق، لأن مهمته تنحصر في بحث الوقائع الاستعجالية توصلاً لاختصاصه. من ذلك نخلص إلى أن القضاء المستعجل حتى يختص بنظر الدعاوى المستعجلة، يجب توفر شرط حدوث ضرر في امور يصعب اصلاحها ان فات الوقت عليها[١]، مثلما عبر عنها **المشرع المصري** بمعنى المادة ٤٥ في عدم المساس بأصل الحق، وعلى مقربة من هذا السياق اقتضى الفصل ٢٠١ من **مجلة المرافعات المدنية التونسية**[٢]. واكثر من ذلك منح رئيس المحكمة الابتدائية الاختصاص بوقف تنفيذ الأحكام الابتدائية المستأنفة، اذا كانت بائنة بالنفاذ المعجل بصفة استثنائية[٣]، وله ان يأذن باتخاذ الوسائل التي تجدي بالنظر في المطالب الاستعجالية الخاصة بالدعاوى الضريبية طالما توفر فيها ركن التأكد، اي وجود خطر حقيقي محدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يستلزم درئه بسرعة لا تحققها إجراءات التقاضي المعتادة ولو قصرت مواعيدها[٤]، وفي ركن التأكد الشديد ينبغي الاتصال بالقاضي المختص، حيث تعرض عليه الدعوى ليتم تسجيلها، وفي هذه الحالة يختصر اجل الثلاثة ايام المعينة للاستدعاء بإذن القاضي، وله ايضاً ان يأذن بالاستدعاء في اليوم نفسه او اليوم الذي يليه، وعند الاقتضاء من ساعة الى اخرى، ويجوز ذلك حتى في العطل الرسمية، حيث يكون الاستدعاء في هذه الصورة بواسطة عدل تنفيذ او احد اعوان المحكمة او السلطة الإدارية. وللقاضي الاستعجالي في جميع الحالات ان يندب خبير او اكثر كأجراء

---

[١] طعن استعجالي، نقض، رقم ٠٨٧٠ لسنة ٤٩ مكتب فنى ٣٥ صفحة رقم ٢٠٨٨ "المقرر في قضاء هذه المحكمة أن الأحكام الصادرة في الأمور المستعجلة لا تحوز حجية الأمر المقضي أمام محكمة الموضوع، باعتبارها أحكاماً وقتية لا تؤثر في أصل الحق، ولما كان قاضى الموضوع لا يلتزم بالرد على وجوه الدفاع غير المنتجة في الدعوى ، فلا يعيب الحكم إغفاله إسناد الطاعنة في دفاعها إلى الحكم الصادر من قضاء الأمور المستعجلة بطرد المطعون ضدها الأولى من عين النزاع".

[٢] نص الفصل٢٠١ من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، التونسية، ما يلي: "يقع النظر استعجالياً وبصفة مؤقتة في جميع الحالات المتأكدة بدون مساس بالأصل على أنه يجوز القضاء للطالب بضمان أو بدونه بتسبقة لحفظ حقوق ومصالح متأكدة، بشرط أن يكون الطلب مؤسساً على دين غير متنازع فيه بصفة جدية وأن يكون الطالب قد رفع دعوى في الأصل في شأن نفس ذلك الدين"

[٣] راجع: **د. الصغير الزكراوي**، النزاعات الجبائية، مكتبة الاطرش للكتاب القانونى، تونس، سنة ٢٠١٧، ص٨٢.

[٤] تجدر الاشارة الى ان إنابة المحامي غير ضرورية في القضايا الاستعجالية في طورها الابتدائي الا اذا تجاوز مبلغها خمسة وعشرون الف دينار تونسي، حسب القانون عدد ١١ لسنة ٢٠٠٦ المؤرخ في ٦ مارس ٢٠٠٦، في حين ان الفصل ١٣٠ من قانون المرافعات المدنية والتجارية المنقح بالقانون عدد ٨٧ لسنة ١٩٨٦ المؤرخ في ١ سبتمبر ١٩٨٦، اوجب توكيل المحامي في الطعون الاستئنافية، ويعد ذلك حالة وجوبية حتى لو كانت اقل من المبلغ المذكور كما في النص الآتي: " يرفع الاستئناف بعريضة كتابية يحررها محام عن الطاعن لكتابة المحكمة الاستئنافية ذات النظر..." وفي هذا الشأن يرى **الدكتور كمال العياري**، ان اسباب الاعفاء تكمن في مراعاة وضعية بعض اصناف المتقاضيّن الذين تكتسي قضاياهم صبغة معاشية لا تحتمل تكبيلهم بمصاريف اضافية قد لا تمكنهم عليها، وكذلك في خصوصية بعض النزاعات البسيطة او ذات القيمة المالية الزهيدة. واذا كانت هذه هي الاسباب التي تجعل المشرع يعدل عن فرض انابة المحامي في بعض النزاعات، فإن الاجراءات في هذه الخصومات يجب ان تكون بسيطة ويسيرة ولا تحتاج الى تقنية المحامي وحرفته. فاذا رافق الاعفاء من انابة المحامي للقضايا المعقدة ادى ذلك الى نتائج عكس ما يأمله المشرع لأن المتداعي الذي يعفى من انابة المحامي يجب ان يكون قادراً على مباشرة قضيته بنفسه ودون الاستعانة بتقنية المحامي. على اعتبار ان الاجراءات الضريبية لدى المحاكم تكتسي في مجملها مسة من التعقيد لا يستهان بها اذ انها تتضمن عديد الآجال والشكليات التي لا يكاد يعثر لها على مثيل في النزاعات التي تقتضي انابة محامي. والاعفاء هنا لم يرفقه تبسيط للإجراءات. انظر في ذلك: **د. كمال العياري**، الوسيط في القانون الجبائي، " اجراءات التقاضي والتنفيذ"، مجمع الاطرش لنشر الكتاب المختص وتوزيعه- تونس، سنة ٢٠١٩، ص٣٦٢-٣٦٤.

استعجالي وتأكيدي، ويأذن للخبير اعداد تقرير يصف فيه جملة من الوقائع او حالة مادية معينة بعد معاينة الواقعة المهددة بالزوال[١]، سيما وان نمو الاقتصاد في كثير من حالاته يتوقف على سرعة الفصل في القضايا ذات الشق المستعجل كي تبنى على حكم وقتي ناشئ عن مراكز قانونية[٢]، ويرفع الطلب إلى رئيس المحكمة المتعهدة بالقضية الأصلية لدى محكمة الدرجة الأولى، ويقع البت في الطلب والطعن في الحكم الصادر في شأنه وفق القواعد المتعلقة بالقضاء الاستعجالي. وعلى القائم بالقضية الاستعجالية الحضور بالجلسة شخصياً او بواسطة من يمثله والا طرحت تلك القضية. الا ان غياب المدعى عليه لا يوقف المحاكمة فينظر في القضية كما لو كان حاضراً، ويقع التنفيذ بدون ضمان إلا إذا اذن القاضي بوجوب تقديم ضمان، وفي صورة شديد التأكد يمكن للقاضي ان يأذن بالتنفيذ طبقاً لمسودة الحكم قبل تسجيله كما له ان يأذن بالتنفيذ بدون سابقية اعلام عندما يتبين له خرقاً واضحا لأحكام الفصل ٢٠١ من مجلة المرافعات، ولا يمكن ان يصدر الإذن بإيقاف التنفيذ إلا بعد سماع الخصوم والقرارات الصادرة بإذن لإيقاف التنفيذ غير قابلة لأي وجه من أوجه الطعن ولو بالتعقيب. وطبقاً لكل ذلك لم يختلف المشرع العراقي عن نظرائه سواء المشرع المصري[٣]، او المشرع التونسي، كونه -المشرع العراقي- أسند الاختصاص بنظر النزاعات الاستعجالية الى المحاكم المدنية، هذا من غير الاختلاف في بعض الاجراءات السابق ذكرها. **لكن المشرع المصري** لم ينص على حالات بعينها لتعتبر فيها الدعاوى مستعجلة، وإنما اكتفى بالقول "بتوافره في المسائل التي يخشى عليها من فوات الوقت"، بمعنى لم يكن الاستعجال الا نصاً سردياً، تاركاً بيان الوقائع الاستعجالية لفقه القضاء نظراً لخبراته. وكان لفقهاء القانون رأيهم عندما عدوّه بمثابة -القاعدة العامة- تقترب منها اوصاف الاستعجال، وهذه القاعدة تلتقي فيها اوصاف الاستعجال واعتبروا كل واقعة يخشى على الحق فيها من فوات الوقت من قبيل المسائل المستعجلة، على سبيل المثال تدوين الشهادة عن دعوى ضريبية من شخص يخشى فوات شهادته بسبب تزامن سفره مع موعد الادلاء بها لتقديمها كبيّنة في دعوى مقبلة يستدعي قبولها ظروف الواقعة المستعجلة[٤]، باعتباره اجراء وقتي لا يمس اصل الحق[١]. هذا المثال بنصب على غاية بذاتها لعل **المشرع العراقي** يأخذ بنظر الاعتبار تعديل نص المادة ٥١ من قانون ضريبة الدخل النافذ عندما اجاز للإدارة الضريبية

---

[١] **د. محمد صالح مهدي الزهيري** وآخرون، الدعوى الضريبية الاستعجالية واثرها على النمو الاقتصادي "دراسة مقارنة بين تشريعات: العراق- مصر- تونس"، بحث منشور- مجلة اقتصاديات الاعمال للبحوث الاقتصادية- جامعة الفلوجة- كلية الادارة والاقتصاد، العدد خاص، المجلد الخامس سنة ٢٠٢٣، ص٢٤٨.

[٢] **د. سالم روضان الموسوي**، تصحيح القرار التمييزي في القضاء المستعجل، مجلس القضاء الاعلى (العراقي)- المجلة القضائية، السنة الرابعة العدد الثاني، سنة ٢٠١٦، ص١٤.

[٣] أنظر لنص المادة ٤٥ من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري ، والفصل ٢٠١ من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، التونسية، التي عالجت الدعاوى المستعجلة وبيان دور القاضي المختص بها.

[٤] **د. عبد الله بن عبد العزيز الدرعان**، المبسوط في المرافعات الشرعية، مكتبة التوبة، الرياض السعودية، الطبعة الأولى، ١٤٣٠ه-٢٠٠٩م، ص٥٧٦.

[١] عبر عنه المشرع المصري في ذات المادة ٤٥ بالقول "أن يطلب من القاضي الحكم بصفة مؤقتة مع عدم المساس بالحق ان يقبل الشهادة السابقة لحالات محددة"،

بمعزل عن القضاء، اذا اقتنعت بأن احد المخاطبين بالضريبة ينوي السفر الى خارج العراق، ليؤخر الضريبة المفروضة عليه، فلها ان تفرض على كافة الجهات الادارية، تأخيره او منعه من السفر، فيمكن لهذه السلطة الضريبية او احد فروعها في المحافظات ان تقوم بدور المحكمة كقاضي للأمور المستعجلة للنظر في اتخاذ التدابير الاستعجالية. **وهذا برأينا** مصادرة لدور القضاء وان كانت الادارة الضريبية تخشى على ديونها، ينبغي عليها ان تستعين بكل الوسائل الادارية والقانونية الاحتياطية لصيانة حقها، كأن تطلب الحجز الاحتياطي، خصوصاً حين تجد من الأسباب الصحيحة ما يحملها على التخوف من عدم الايفاء بدَيّن الضريبة[1]، ولعل المشرع يلتفت بالعناية الى تقييد سلطة الادارة وسحب ارادتها المتعلقة بمنع السفر واسنادها للقضاء بصفته الاستعجالية حصراً. هذا وللقاضي ان يستند على القرار الضني في اطلاق حكم المنع من السفر، باعتباره تدبير واقٍ ومنع احتياطي كأجراء تمهيدي وقائي للمحاكمة تفادياً من هروب المكلف بالضريبة خارج البلاد، استجابةً لفقه قضاء محكمة التمييز بحكمها حول منع المواطن العراقي من السفر يجب ان يكون بناءً على اسانيد ضرورية، وإلا كان المنع مخالفاً للقانون وتعسفاً في استعمال الحقوق[2]، فهو بذلك يعتبر تعدياً يلزم بتعويض الأضرار، مع مراعاة اصل الحق الذي يترك لأطراف الدعوى تقديم دفوعهم امام القضاء الموضوعي[3]، وينبغي هنا ان يقتصر الطلب المستعجل تحديد مراكز الخصوم تحديداً وقتياً، او مجرد اتخاذ تدبير وقتي لحماية الحق الاصلي الى ان يفصل في النزاع الناشئ بشأنه من القضاء الموضوعي، وحيث لو انعدم احد تلك الشروط زال اختصاص القاضي الاستعجالي لفائدة القضاء الموضوعي، ذلك ان المقصود بأصل الحق الممنوع على القضاء المستعجل المساس به هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق كل من الطرفين والتزاماته قِبَل الآخر ويحظر عليه تناوله بالتفسير والتأويل وتأسيس قضاءه بذلك، على اسباب تمس اصل الحق او تعرض لقيمة المستندات المدلى بها او تأمر باتخاذ إجراء تمهيدي بإثبات اصل الحق المقصود بالحماية من خلال الإجراء المطلوب[1]. غير ان

---

[1] **د. فايز طه الايعالي، وربى فايز الايعالي**، المنع من السفر على ضوء النص والتطبيق، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، سنة ٢٠٠٨، ص٢.

[2] وفي هذا المجال قضت محكمة تمييز العراق: "أنه إذا كان لرجال الضبطية الإدارية في سبيل منع ارتكاب الجرائم، أن يتخذوا ما يلزم من الإجراءات والوسائل إلا أنه يجب عليهم أن يمتنعوا عن الوسائل المقيدة لحرية الأفراد، ما لم يكن ثمة مسوغ شرعي تقتضيه ظروف الأحوال، ويعتبر المسوغ الشرعي متوفراً حينما يكون الموظف قائماً بأداء وظيفته، ويكون ما عمله أو أجراه لازماً حتماً للقيام بمهام وظيفته من منع ضرر جسيم يهدد الأمن والنظام، باعتبار هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة لمنع هذا الضرر، وتقدير ذلك من مسائل الواقع التي يستقل بتقديرها قاضي الموضوع . "فالقضاء العراقي يأخذ بالمعيار الموضوعي في تحديد الخطأ، ومن ثم فإن ذلك يعني أن القضاء العراقي يأخذ ظروف ارتكاب الخطأ بنظر الاعتبار، ولم يرد من بين أحكامه أية إشارة إلى الخطأ الجسيم أو الخطأ اليسير.

[3] نقض استعجالي، جلسة ٢٤- ٣- ١٩٨٩، الطعن رقم ١٩٨٧ لسنة ٥٢ ق ن، وجلسة ١٨- ٢- ١٩٨٦، الطعن ١٣٦ لسنة ٥٢.

[1] ومن التعليقات والشروحات الفقهية التي تناولته السرعة في المسائل المتعلقة بالمنافسة في الحياة الاقتصادية، لم يقف المشرع الفرنسي عند هذا الحد، بل استحدث نوعاً آخر إلى جانب الاستعجال ما قبل التعاقد، ويتعلق الأمر بالاستعجال التعاقدي الذي جاء به الأمر رقم ٣ ٢٠٠٩-٥١٥ المؤرخ في ٧ ماي ٢٠٠٩، هذا الأمر جاء تأكيداً على ما قضى به مجلس الدولة الفرنسي في قرار مشهور له بتاريخ ١٦ جويلية ٢٠٠٧ ، في قضية (société tropical travaux signalisation) والتي تتلخص وقائعها في أنه على اثر دعوى للمنافسة قبلت غرفة الصناعة والتجارة pointe à pitre العرض الذي تقدمت به شركة (Rugoway) فرفعت شركة Tropical)) باعتبارها مرشحة لصفقة تطلب فيها إلغاء القرارات التي رفض عرضها، قرار

شرط عدم المساس بأصل الحق لا يمنع قاضي الأمور المستعجلة من البحث في المستندات المقدمة إليه بحثا عرضيا يلتمس من ظاهره في ضوء سلطته التقديرية.

المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لشرط الجدية ومعايير استخلاصه في الدعوى الاستعجالية

The third requirement
The legal nature of the seriousness requirement and the criteria for its extraction in the tax lawsuit

إذا كان القضاء الاستعجالي يتدارك المساس بأصل الحق ويحافظ على عدم تلاشي الحقوق، فإن القضايا الضريبية الاستعجالية يمكن ان تضيف لها شرط الجدية كشرط موضوعي ثالث إلى جانب تدارك الوقت وعدم المساس بأصل الضريبة مع مراعاة عدم تلاشي حقوق طرفي الدعوى في مجال المنازعات الضريبية، وذلك من خلال الوقوف على الطبيعة القانونية لمفهوم شرط جدية ومعيار استخلاصه من طرف القضاء الإداري الاستعجالي. وإذا كان شرط الجدية هو شرط موضوعي جديد بالنسبة للقضاء المستعجل في المادة الضريبية، فان هذا الشرط ليس بجديد على قضاء الإلغاء[١]. ويعتبر شرط الجدية شرطاً موضوعياً من بين شروط وقف تنفيذ القرارات الضريبية[٢]، هو مسألة واقع في الأمور المستعجلة، متى كان مستمداً من ظاهر الوثائق خلال فحصها والمثال: تلك الدعاوى المتعلقة بملف المنازعة في الموضوع المؤسس على نفي صفة الإلزام الضريبي او على المنازعة في قانونية الفرض الضريبي او على المنازعة في قانونية اجراءات التحصيل الضريبي، والتي يمكن ان تؤول حسب الفحص الظاهري الى الإلغاء والبطلان[١]. هذه الأسباب التي وصفها **القضاء الإداري المصري** بترجيح إلغاء القرار

منح الصفقة لشركة محل لها لأن العقد قد أبرم ونفذ كلياً بتاريخ ٠٢- ٠٣- ٢٠٠٦ رفض القاضي الاستعجالي الدعوى تأسيساً على أنه لاستأنفت الشركة الحكم أمام مجلس الدولة الذي أقر بأنه يمكن للغير المطالبة بوقف الصفقة ذا ا بعد إبرامها بالتبعية لحقهم في مخاصمة العقد ذاته، إلا أنه رفض الاستئناف، لأنه لا مجال لأي تجاوز للسلطة أو الإخلال بالعلانية والمنافسة، وبمقتضى هذا القرار أقرت جمعية المنازعات الدولة للمرشحين الذين تم استبعادهم، حق اللجوء إلى القاضي الإداري في أجل شهرين من تاريخ إبرام العقد، حيث يملك القاضي الإداري في إطار دعوى القضاء الكامل، عدة سلطات في حالة ما إذا وجد عيباً في العقد، فله ان يأمر بفسخ العقد، او بتعديل بعض شروطه، او بمتابعة تنفيذ العقد أو حتى بتعويض المدعي. راجع في هذا: **د. رائد ناجي الجميلي**، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص١٢٢.

[١] والمنازعات الضريبية تدخل من حيث الأصل - ضمن مجال منازعات القضاء الشامل، وهذا ما أكده مجلس الدولة العراقي، ونذكر على سبيل المثال قرار المحكمة الادارية، عدد ١١٨٨ الصادر بتاريخ ٢٤- ٧- ١٩٩٧ في الملف عدد ١٩٩٧/١/٥/٥٧٣ ، والذي جاء فيه: "حيث انه من الواضح ان المحكمة الإدارية تبث في دعاوي الإلغاء التي حددها قانونها ، كما تبت في نفس الوقت في دعاوي القضاء الشامل التي اسند ت إليها حسب نفس القانون على سبيل الحصر، وحيث ان المادة الضريبية والمنازعات المتعلقة بها تدخل في الطائفة الثانية المذكورة، وحيث انه لا جدال في ان موضوع الدعوى هو المنازعة في ضريبة، الشيء الذي يعني ان المحكمة الإدارية كانت مختصة للبت في الطلب المذكور، ولو ان الطاعنة استعملت مصطلح الإلغاء مادام الهدف المتوخى من دعواها هو الوصول الى إبطال الضريبة المفروضة عليها، ولأن المشرع قد اتاح الى اللجان الاستئنافية نظر النزاعات الضريبة، انبغى اللجوء اليها..."، مشار له عند: **د. احمد خلف الدخيل**، دستورية الدعوى الضريبية، مصدر سابق، ص٢٢.

[٢] وكما عبرت عنه المحكمة الإدارية بمراكش أحسن تعبير في حكمها الصادر بتاريخ ٢٠٠١/٩/٢٥ حين اعتبرت بأن الجدية في المنازعة تكمن في عدم وجود مبررات الفرض والتحصيل واقعاً وحكماً.

[١] وهذا ما ذهب إليه المجلس الأعلى حين اعتبر" بأنه مادام الطلب يرمي إلى الأمر بإجراء تدبير وقتي وهو إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البث في دعوى الموضوع، فهو طلب يفترض فيه الاستعجال ، وأن المحكمة ولو لم تتعرض له في تعليلها

الإداري المنصب عليها، او الحالة التي يتأكد فيها بأن إلغاء القرار امراً لا مفر منه. وبالرغم من عدم التنصيص عند **المشرع العراقي**، على شرط الجدية كشرط لوقف تنفيذ القرارات الإدارية، إلا ان فقه **القضاء العراقي** ساير نظيره المصري واستقر على ضرورة توافر شرطين موضوعيين اساسيين في طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، هما:

١. شرط جدية واسباب الطعن لإلغاء القرار الإداري المطعون فيه امام قاضي الموضوع في الحالة الدفع بعدم الخضوع للضريبة اصلاً او حالة المنازعة في قانونية فرض الضريبة، كأن يخضع المكلف بالضريبة وهو معفى منها بمقتضى القانون، او في حالة عدم احترام فرض الضريبة وفق القواعد القانونية الضريبية المحددة.
٢. كما ان شرط الجدية يكون متوفراً عند المنازعة من جهة في مبدأ فرض الضريبة باعتبار ان الضريبة المطالب بها قد طالها التقادم، ومن جهة ثانية في عدم احترام ماسك سجل التحاسب الضريبي، الأمر الذي يقتضي بإيقاف إجراءات التحصيل الجارية في حق الطرف المستأنف عليه إلى حين البت في الدعوى مادامت المنازعة تنصب على اسباب جدية.

وإذا كان المكلف بالضريبة ينازع كلياً او جزئياً في قيمة الضريبة، فإنه يتعين عليه قبل تقديم طلب إيقاف إجراءات التحصيل امام المحكمة، لتكوين الضمانة المنصوص عليها قانوناً، وانه لا يعفى من ادائها إلا إذا كان ينازع في مبدأ فرض الضريبة، اي في صفته كمطالب بها او في مشروعيتها بصفة جدية[١]. إن معايير استخلاص القاضي الضريبي لشرط الجدية يتسم بالصعوبة البالغة، فشرط الجدية يستمد وجوده من توافر اسباب موضوعية تتعلق بجوهر الموضوع، ذلك انه إذا كان القاضي يستخلص وجود حالة الاستعجال من الأسباب المتوفرة بالدعوى المعروضة أمامه، فان جدية الدفوع والأسباب هي في الحقيقة دفوع وأسباب موجهة لقضاء الموضوع[٢]، غير أنه وبالرغم من صعوبة استخلاص شرط الجدية وعدم المساس بجوهر النزاع، فإن القاضي الاستعجالي يُقَيم جدية الوسائل بشكل عرضي، مثال ذلك: إذا كان طلب إيقاف إجراءات التحصيل الضريبي بطلب استعجالي، بهدف وقف الحجوزات التي تهدد المركز المالي للمدعي -المكلف الضريبي- المدين في

للقرار المطعون فيه فأنها بتقريرها لجدية المنازعة المثارة في الطلب تكون قد تبنته ضمنيا ويكون ما أثير بدون أساس، مما يتعين معه رفض الطلب ."

[١] **د. محمد صالح مهدي الزهيري** وآخرون، الدعوى الضريبية الاستعجالية واثرها على النمو الاقتصادي مصدر سابق، ص٢٥٠.

[٢] فقد جاء بالقرار الصادر عن محكمة الاستئناف بالأعظمية، حين قضت بتأييد الأمر الصادر بتاريخ ١٩- ١١- ٢٠٠٧ عن رئيس محكمة البداءة في الاعظمية، الملف عدد ٣١٨- ٢٠٠٧ س، بأن " الاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل رهينة بتوفر عنصري الاستعجال وجدية الطلب، ومن المعلوم أن حالة الاستعجال إنما تنشأ من طبيعة الحق المطلوب صيانته ومن الظروف المحيطة به ويستنتجها قاضي الامور المستعجلة من ظروف وملابسات الدعوى المعروضة عليه، أما الجدية فتتبين لقاضي الاستعجال من خلال الفحص الظاهري لوثائق ملف المنازعة في الموضوع المؤسس على نفي صفة الإلزام الضريبي أو على المنازعة في قانونية الفرض الضريبي أو على المنازعة في إجراءات التحصيل والتي يمكن أن تؤول حسب الفحص الظاهري إلى الإلغاء والبطلان". راجع: **د. احمد خلف الدخيل**، دستورية الدعوى الضريبية، مصدر سابق، ص٤٢.

انتظار البت في دعوى الموضوع المتعلقة بالطعن في الوعاء الضريبي او في إجراءات التحصيل، تبرر تقديمه[١]، في صورة التأكد يمكن للقاضي ان يأذن بتأجيل تنفيذ القرار بصفة فورية الى حين النظر في طلب توقيف تنفيذه الذي يستغرق البت فيه عادة اجل طويل. ويتم التحقيق في طلبات توقيف التنفيذ طبق آجال مختصرة وبصورة مستعجلة، ويمكن في بعض الحالات للقاضي ان يأذن بإيقاف تنفيذ الأحكام الابتدائية التي أذن فيها بالنفاذ العاجل، كما يمكن ان يأذن بتوقيف تنفيذ الأحكام او القرارات الاستئنافية المنظورة في نفس المحكمة بصفتها الاستئنافية إذا كان التنفيذ من شأنه ان يؤدي الى استحالة الرجوع بالوضعية الى ما كانت عليه قبل إجرائه[٢]، او ان يفضي الى نتائج يصعب تداركها، نظراً للأضرار التي يمكن ان تصيب الوقائع التي يصعب إصلاحها، والتي تحتاج الى حسم سريع، في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت، **رأينا ان يكون** اللجوء إلى القضاء الإداري في الامور الاستعجالية كإجراء استثنائي لمقتضيات الضرورة، وذلك باتخاذ إجراءات تحفظية وقتية، **لكن المشرع العراقي ومثله التشريعيين المصري والتونسي** اوكلا اجراءات التقاضي في الدعوى المستعجلة للقضاء العادي، وطبقاً لما اعتبره قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ المعدل، بأن احكام القضاء المستعجل التي جسدها المشرع في هذا القانون ليس معناه ان تكون الولاية للقضاء العادي، ذلك لأن قانون المرافعات يصلح لكل الوقائع وانه ليس حكراً على القضاء العادي دون غيره، وعلى هذا النحو ينبغي ان تعود القضايا الاستعجالية الضريبية لقاضيها الطبيعي وهو القضاء الإداري وبصورة مطلقة وشاملة، والقول بغير ذلك مؤداه استتار المشرع وراء سلطته ليصرفها في غير وجهها. وعلى هذا المستوى نسجل ثلاث عوامل وراء تولي القضاء الإداري سلطته بالأمور الاستعجالية:

العامل الأول: يتحدد بأن قواعد الاختصاص من النظام العام، ومن ثم فإن القضاء المستعجل بما له من أهمية خاصة فإن الالتجاء إليه يكون امام القاضي الإداري.

العامل الثاني: ان الامور الاستعجالية في المنازعات الضريبية- إدارية بحتة- وبالتالي لا يمكن باي حال من الاحوال بسط ولاية القضاء العادي نحو منازعاتها، ما يحتم ان تكون

---

[١] وحيث إنه تبعا لذلك ، ولما كان من المحظور على القاضي الاستعجالي ان يبت في المسائل التي لها مساس بما يمكن ان يقضى به في الجوهر، وطالما انه بوسع المدعية في واقعة الحال اللجوء الى قضاء الموضوع الذي يرجع إليه دون غيره نظر مشروعية قرار الترخيص المشار اليه، فإن إيقاف مفعول هذا الأخير، ولو على فرض توفر عنصر الاستعجال، لا يمكن ان يتم إلا عبر المادة ١٤١ من القانون المرافعات المدنية، التي اولت بدورها الدعوى الى قاضي الموضوع ، حيث نصت هذه المادة على ما يلي: "لمحكمة البداءة ان تأمر بصورة استثنائية بوقف تنفيذ طلب رفع إليها يهدف إلى الغائه اذا التمس ذلك منها طالب الإلغاء صراحة "، وحيث إنه تأسيساً على ما سبق، يتعين التصريح بعدم اختصاص قاضي الأمور المستعجلة البت في الطلب، وبإحالة صاحب المصلحة إلى قضاء الموضوع بهذه المحكمة قصد النظر في مشروعية امر الترخيص مع إمكانية المطالبة عند الاقتضاء بوقف تنفيذه وفق القانون المشار اليه اعلاه ".، راجع: **د. رائد ناجي الجميلي**، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص١٢٦.

[٢] **د. محمد صالح مهدي الزهيري** وآخرون، الدعوى الضريبية الاستعجالية واثرها على النمو الاقتصادي، مصدر سابق، ص٢٤٦.

جهة صاحبة الولاية العامة بنظر المنازعة التي يمكن ان تثار بين المكلف والإدارة الضريبية هو القضاء الإداري وهو من يملك الاختصاص بالأمور الاستعجالية.

العامل الثالث: ان العمل وفق نظام القضاء المزدوج يرسخ معنى فصل الامور التي تحتاج حسم قضائي، فالقضايا الخاصة تحسم من قبل القضاء العادي، اما القضايا العامة فولايتها للقضاء الإداري، ومن هذا التوصيف يعتزم لزوم انعقاد الاختصاص بحسم المنازعات الضريبية التي تخرج عن ولاية القضاء العادي الى القضاء الإداري. لكن ان المشرع التونسي عندما يستخدم نصوص القانون الخاص في قضاء القانون العام، بغض النظر ان كانت واردة في بعض فصول القانون الخاص او في القوانين التي تحتوى على القواعد التي تهم الاشخاص في علاقاتهم مع ادارة الضرائب او التي تحتوى على القواعد التي تهم النزاعات فيما بين الادارة الضريبية والمخاطبين بالأداء، فالقانون المؤرخ في ٧ آذار ١٩٨٨ المتعلق بتمثيل الدولة والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والمؤسسات الخاضعة لإشراف الدولة لدى سائر المحاكم[١]، والذي يصبح بمقتضاه المكلف العام بنزاعات الدولة ممثلاً للدولة او اية مؤسسة عمومية ذات صبغة ادارية سواء كانت طالبة او مطلوبة او سواء تصرفت تصرفاً عادياً او كسلطة عامة من هنا يقع الربط بين النزاعات الادارية والاجراءات المدنية والتجارية فقد نص الفصل الثامن من قانون المحكمة الادارية "ينبغي ابلاغ الاستدعاءات والاعلامات الى المكلف العام بنزاعات الدولة او من ينوبه طبقا لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية"، فهذا القانون يشير الى اعتماد قواعد القانون الخاص بصفة مباشرة، وهو عادة ما يجعل المكلف العام بنزاعات الدولة في عديد من القرارات يثير مطاعنه انطلاقاً من قواعد القانون الخاص وهو الشيء الذي من شأنه يجعل المحكمة الادارية ترد صراحة على مثل هذه المطاعن سواء برفضها او بالالتجاء إلى تطبيقها بصفة فعلية، ليكون التطبيق الحقيقي في النزاعات الضريبية على الرغم من وجود قانون الاجراءات الضريبية، حيث ان في محتواه يؤكد هذا القانون اللجوء الى قانون المرافعات المدنية والتجارية ولو بصورة ضمنية، هذه النصوص من القانون العام التي تفرض على القاضي الاداري اللجوء الى نصوص القانون الخاص ليطبق بعض الفصول منها على النزاعات الضريبية عليه في هذا الشأن، ان هذا التطبيق يجعل القاضي المختص ترابياً في النزاعات الادارية، اما رئيس المحكمة الابتدائية او رئيس محكمة الناحية بتونس العاصمة حسب موضوع النزاع ان كانت القائمة بالدعوى هي الدولة، واما رئيس المحكمة التي بدائرتها مقر المطلوب ان كان القائم بالدعوى غير الدولة، سواء كانت جماعة عمومية محلية او مؤسسة عمومية، ان محاكم الدرجة الأولى المختصة ابتدائياً في بعض المنازعات

---

[١] ثم قانون آخر من القانون العام يشير الى امكانية اعتماد قواعد القانون الخاص، وهو القانون عدد ٩٠ لسنة ١٩٨٨ المؤرخ في ٢ اوت ١٩٨٨ المتعلق بتنقيح قانون ١٩٥٩ المتعلق بالجمعيات، انظر الفصل ٢٣ الذي ينص على: "يمكن للقضاء الاستعجالي أن يتدخل بواسطة اذن على عريضة لغلق محل لمدة خمسة عشرة يوماً بواسطة مقرر من طرف وزير الداخلية في حالة التأكد القصوى التي تمس النظام العام ". وقد جاء بالفصل ٢٥ منه أيضا: "يمكن لوزير الداخلية في أي مرحلة من اجراءات دعوى الحل أن يطلب من رئيس المحكمة الابتدائية ترابياً الحكم استعجالياً بالغلق المؤقت المحلات الجمعية وتعليق أنشطتها وينفذ قرار الغلق والتعليق على المسودة بقطع النظر عن الاستئناف".

المتعلقة بالدولة تطبق هذين الفصلين وهذا يمكن ان يفهم من خلال غياب مجلة تنظم قواعد الاختصاص المكاني والترابي مثلما هو الشأن في فرنسا ان توجد مجلة المحاكم الإدارية، وكذلك بان هذه المحاكم تعتمد مجلة المرافعات المدنية والتجارية في عديد من قراراتها المتعلقة بالمنازعات الإدارية، لكن المحكمة الادارية في بعض من قراراتها خالفت ما جاء في هذين الفصلين[١]، هذا الموقف للمحكمة ادارية ان كان ما يبرره من الناحية العملية الا انه من الناحية القانونية قد يثير بعض التعارض الفقهي، ذلك لان الفصل ١٧ من قانون الانتزاع من اجل المصلحة العامة المؤرخ في ١١ أوت ١٩٧٦ لم يرد الأمر إلى الفصل ٣٠ بل رده الى القواعد العادية للاختصاص، ولأن قواعد الاختصاص الترابي لا تهم النظام العام تطبيقا لأحكام الفصل ١٨ من مجلة المرافعات المدنية والتجارية[٢]، في نفس السياق يمكن ان تذكر الفصلين ١٠٢ و ١١٠ من هذه المجلة اللذان تعدد ذكرهما في العديد من القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، وحيث ان الفصل ١٠٢ ينطبق على القضايا بجميع انواعها سواء كانت اصلية او استعجالية، ولكن في مادة الانتزاع تضمن الفصل ١٨ من قانون ١١ اوت ١٩٧٦ انه اذا اقتضى الحال اجراء اختبار فان القاضي الاستعجالي يعين خبيراً واحداً يختاره حسب كفاءته الفنية كما يمكنه ان يكلف بصفة استثنائية خبيرين او ثلاثة خبراء على الاكثر من ذوى الكفاءات المختلفة لأجراء الاختبار معاً اذا ظهر له ما يبرر هذا الاجراء، فالمبدأ اذن هو ان القاضي الاستعجالي اذا اقتضى الحال ذلك يعين خبيراً واحداً والاستثناء هو انه يعين خبيرين او ثلاثة على الاكثر والمقياس في ذلك هو اجتهاد القاضي الاستعجالي وسلطته التقديرية وهذا ما تؤكده المحكمة الادارية في فقه قضائها فتقتضي في قرار صدر عنها، ان المشرع لم يفرض في مادة الامور المستعجلة عدداً معيناً من الخبراء يتقيد القاضي بل ابقى له الاجتهاد في ذلك حسبما تستوجب به الحالة[٣]، اما الفصل ١١٠ من هذه المجلة فيقتضي محتواه العموم فهو مرتبط شديد الارتباط بما ورد في الفصل ١٠٢ سابق الذكر، اذا كان الاختبار قد اجرى من طرف اكثر من خبير واحد فلكل منهم ان يقدم تقريراً مستقلاً برأيه مالم يتفقوا على تقديم تقرير واحد يبين به رأي كل منهم وأسبابه، هذين الفصلين تعتمدهما المحكمة الإدارية، وهو ما يحيلنا الى قرار لها بصفتها التعقيبية، إذ يمكن للمحكمة ان تقبل تقرير الخبير رغم كل الانتقادات التي توجه اليه، متى ما رأت من

---

[١] فقد أكدت في قرار استئنافي في مادة الانتزاع من أجل المصلحة العامة، ان رئيس المحكمة الابتدائية بتونس غير مختص ترابياً بالنظر في الاذن الموجه للمكلف العام بنزاعات الدولة في حق وزارة التجهيز بالتحوز بعقار منتزع كائن بدائرة المحكمة الابتدائية بسوسة مستندة في ذلك الى أن أحكام الفصل ٣٠ من قانون الانتزاع تقتضي أن أهلية النظر في مادة المنازعات المتعلقة بالانتزاع تكون ابتدائياً من اختصاص المحاكم التي بدائرتها العقار المنتزع والى أن الاختصاص يهم النظام العام ويمكن للحاكم الاداري اثارته من تلقاء نفسها. انظر الى: **د. احمد المبروك**، المحكمة الادارية وتطبيق قواعد القانون الخاص، مكتبة كلية الحقوق بصفاقس- رقم ٨٦٤١، سنة ٢٩ ماي ١٩٩٩، ص٧٩.

[٢] ينص هذا الفصل على أنه: " اذا كانت الدولة أو غيرها من الهيئات العمومية طرفا في القضية يجب أن يكون الاختبار بواسطة ثلاثة خبراء الا اذا اتفق الطرفان على خبير واحد". أما الفصل ١١٠ فيقتضي أن : " الخبراء حسب الحالة يجرون أعمالهم بمحضر الاطراف أو في مغيبهم بعد استدعائهم قانونا بمكاتيب مضمونة الوصول مع الاعلام بالبلوغ.".

[٣] **د.احمد المبروك**، المحكمة الادارية وتطبيق قواعد القانون الخاص، مصدر سابق، ص٨٠.

هذا التقرير فائدة مرجوة لحكمها[١]، هذا وقد استقر القضاء الإداري بصورة عامة على الأخذ بتلك الوسيلة.

الخاتمة: Conclusion:

نخلص مما تناولناه في هذه الخاتمة ان سلطة القاضي الاستعجالي في النزاعات الضريبية في بلدان المقارنة لم يختلف فيها المشرع العراقي عن نظيره المصري او التونسي بل ان – المشرع التونسي- أسند الاختصاص بنظر النزاعات الاستعجالية في جانب كبير منه الى المحاكم المدنية، باعتبار ان النزاعات الضريبية لا تخلوا منطقياً من الجانب الاستعجالي، كما تبين لنا ان الدعوى الضريبية الاستعجالية هي صورة اخرى من صور حماية الاقتصاد، ذلك لأن التحكم في الوقائع الضريبية المستعجلة التي تتطلب التدخل العاجل على الوجه الصحيح يكون بالتأكيد قادر على القيام بإنعاش الاقتصاد على اكمل وجه، ووفقاً لهذا التصور يكون المشرع قد استطاع التوفيق بين ما يحكم به القاضي الضريبي الاستعجالي وان كان لا يعدو ان يكون علاجاً وقتياً لا يمس اصل الحق ولا تتقيد به محكمة الموضوع، ولهذا اصبح من المشاهد عملاً أن الكثير من المسائل الضريبية المعقدة التي ينفرد القاضي الاستعجالي بدراستها ويوفق الى إيجاد علاج وقتي سديد قد يغني عن اللجوء إلى القضاء الموضوعي الذي يخضع الى اجراءات طويلة تؤخر امد النزاع، وبالتالي يؤثر سلباً على الاقتصاد، سيما وانه يتعلق بأهم رافد مالي يساهم في انعاش ميزانية الدولة، فالقضايا الضريبية الاستعجالية المعروضة على المحاكم يتأخر الحسم فيها وأحيانا تتجاوز مواعيد حسمها وفقاً للأوقات المقررة للقضاء الموضوعي، مما جعل القضاء المستعجل يفقد الخاصية التي ميزه بها المشرع مما يترتب عليه في غالب الأحيان تحقق الضرر للطرف الذي يلجأ به لحماية حقوقه، الامر الذي يقوض عملية الاقتصاد على عكس الشكل الذي يضمن تحقيق النمو السريع والمرونة في مواجهة التغيرات الحاصلة على الصعيد الوطني والدولي، وهذه مؤشرات صعبة على مستوى المحاكم كونها تعيق القاضي الاستعجالي في التوفيق بين سرعة الفصل في الدعوى الضريبية الاستعجالية والمحافظة على حقوق الدفاع وبين سرعة الفصل في ذات الدعوى، خاصة عندما يتمسك اطراف المنازعة في طلب مواعيد جديدة، وهنا يقف القاضي في حيرة بين الفصل في المنازعة بالسرعة التي تتطلبها وبين تحديد موعد جديد بناءً على طلب الخصم الذي يمكن ان يفقد المنازعة الضريبية طابعها الاستعجالي، وبالتالي يؤخر مستلزمات التنمية الاقتصادية مما يعرض الدولة الى الاختلال، ومن هنا لابد لعملية اصلاح الاقتصادي والتكييف الهيكلي ان يضع المشرع ذلك في الحسبان من خلال احداث تحولات في النصوص التشريعية من اجل دعم البنية

---

[١] انظر القرار التعقيبي الإداري، عدد ٣١٠٢٠٥ بتاريخ ٢٦ أفريل ٢٠١٠، إذ جاء في حيثياته: "رغم ما تتسم به الانتقادات الموجهة إلى أعمال الخبير من جدية فإن محكمة الحكم المنتقد اكتفت بتبني أعمال الاختبار دون الالتفات إلى تلك الانتقادات بصفة دقيقة وإجراء مكافحة بينها وبين ما توصل إليه الخبير مما يجعل تمشيها غير قائم على سند واقعي وقانوني صحيح". مشار له عند: **د. وليد بو عيسة**، مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، النصوص القانونية المحينة، مجمع الاطرش، للنشر وتوزيع الكتاب المختص، تونس، سنة ٢٠١٧، ص٢٩٤.

الاقتصادية. وبناءً على ما تم تناوله نسجل جملة من الاستنتاجات تليها بعض التوصيات، لعل المتلقي يأخذ بالحسبان، ان العلاقة القائمة ما بين اطراف الدعوى الضريبية الاستعجالية يحكمها القانون العام ما يعني ان القضاء الإداري صاحب الاختصاص العام بهذا النوع من المنازعات كنتيجة للقرارات الضريبية الإدارية بصورها المختلفة.

الاستنتاجات: Conclusions:

١. تبين لنا ان القضاء الاستعجالي يتدارك المساس بأصل الحق ويحافظ على عدم تلاشي الحقوق.
٢. ان المنازعة الضريبية الاستعجالية انها منازعة ادارية بحسب طبيعتها، مادامت تنطوي على منازعة ضمن العمليات الإدارية، بحسب طبيعتها، وباعتبارها من اعمال السلطة العامة كونها استخدمت وسائل القانون العام، بل انها تثير مسائل تخص القانون العام.
٣. تبين ان شرط الجدية هو شرط موضوعي جديد بالنسبة للقضاء المستعجل في المادة الضريبية، وان كان هذا الشرط ليس بجديد على قضاء الإلغاء.

التوصيات: Recommendations:

١. يتطلب اتخاذ إجراءات تحفظية وقتية على وجه السرعة تكفل حماية الاموال.
٢. ضرورة تعديل النظام القانوني، وذلك بخروج الدعاوى الضريبية الاستعجالية التي تكون الإدارة طرفاً فيها من ولاية القضاء العادي، سواء كانت مبنية بقرارات الإدارة الضريبية، او ناتجة عن تصرف الشخص المكلف بالأداء، وبالتالي لا يمكن بسط ولاية القضاء العادي نحو منازعاتها، ويحتم ان تكون الجهة صاحبة الولاية العامة بنظر المنازعة محكمة القضاء الإداري هي المعنية بنظر الدعاوى الضريبية الاستعجالية.
٣. القضايا الضريبية الاستعجالية يمكن ان نضيف لها شرط الجدية كشرط موضوعي ثالث الى جانب تدارك الوقت وعدم المساس بأصل الضريبة مع مراعاة عدم تلاشي حقوق طرفي الدعوى في مجال المنازعات الضريبية، وذلك من خلال الوقوف على الطبيعة القانونية لمفهوم شرط جدية ومعيار استخلاصه من طرف القضاء الإداري الاستعجالي.

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