

السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية

م.م. دعاء كريم خضير
معهد الإدارة التقني / بغداد

م.م. سامر علي عطية
جامعة تكريت/كلية الحقوق

مقدمة

اختلفت توجيهات الانظمة الضريبية في تحديد القضاء المختص بالفصل في المنازعات الضريبية، وبذلك جاءت اراء ومواقف مختلفة حول تحديد الجهة صاحبة الاختصاص الاصيل للنظر في المنازعات الضريبية ولكل جهة حجج ومبررات، وبالمقابل من ذلك فأم لكل جهة الية طعن خاصة بها وتختلف عن الاخرى في الية تنظيمها وبطبيعتها، كل ذلك الاختلاف ينتج عن اختلاف الضرائب غير المباشرة التي يتم نظرها من جهات مختلفة.

اولا: اهمية البحث

تكمن اهمية البحث في المسألة المتعلقة بوجوب الوقوف على الجهة القضائية المختصة بحسم المنازعات الضريبية المتعلقة بكافة الضرائب غير المباشرة، الى جانب اهميته في قلة الدراسات المتعلقة بهذا الخصوص.

ثانيا: مشكلة البحث

تثور مشكلة البحث في التساؤل عن الجهة القضائية المختصة في نظر الطعون الضريبية في كافة الضرائب غير المباشرة.

ثالثا: منهجية البحث

سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي التحليلي لاستقراء الجهة القضائية المختصة في حسم المنازعات الضريبية غير المباشرة.

رابعا: هيكلية البحث

سنقوم بتقسيم الفصل على ثلاثة مباحث سنتناول في المبحث الاول السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في كافة الضرائب عدا ضريبيتي المبيعات والكمركية، اما المبحث الثاني سنتناول السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في ضريبي المبيعات ، وسيخصص المبحث الثالث لبيان السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في الضريبة الكمركية.

المبحث الاول

السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في كافة الضرائب عدا ضريبيتي المبيعات والكمركية

اختلفت الآراء الفقهية حول تحديد السلطة القضائية المختصة في نظر الطعون الضريبية في كافة الضرائب عدا ضريبيتي المبيعات والكمركية فمنهم من قال انها من اختصاص القضاء العادي والاخر ذهب الى

العكس من ذلك وقال انها من حق الاختصاص الاداري ولكل جانب منهم حجج ومبررات التي تؤيد رؤية. ولأجل الاحاطة بذلك سنقوم بتقسيم المبحث الى مطلبين سنتناول في المطلب الاول محاكم القضاء العادي، اما الفرع الثاني سيخصص لبيان محاكم القضاء الاداري.

المطلب الاول

محاكم القضاء العادي

يعد القضاء العادي الجهة صاحبة الاختصاص الاصيل فيحسم المنازعات التي تثار بين الاشخاص العامة والخاصة في الدول ذات النظام القضائي الموحد، وبهذا فان اعطاء الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية ما هو الا ابقاء الولاية العامة والاختصاص الاصيل للقضاء العادي في الدول ذات النظام القضائي الموحد.

ما تجدر الاشارة اليه ان اسناد مسألة الفصل في المنازعات الضريبية الى القضاء العادي قد اثار الخلاف بين الفقهاء بين مؤيدا ومعارض الى جانب ذلك للقضاء العادي موقف اخر، ولأجل معرفة ذلك سنقوم بتقسيم المطلب الى ثلاثة فروع، سنتناول في الفرع الاول الرأي المؤيد، اما الفرع الثاني سنتناول الرأي المعارض، وسيخصص الفرع الثالث لبيان موقف القضاء العادي.

الفرع الاول

الرأي المؤيد

يلجأ اصحاب هذا الرأي في تأييدهم بأسناد حسم المنازعات الضريبية الى القضاء العادي لعدد من الحجج منها:

اولا: في ضل القضاء العادي توجد جهة قضائية واحدة تطبق احكام وقواعد المشروعة على الجميع بدون تفرقة بين الحكام والمحكومين.

ثانيا: يكفل هذا النظام حماية الحقوق الفردية حيث تفصل جهة قضائية واحدة في كل المنازعات بما فيها منازعات الحقوق والحريات الفردية مما يضمن حماية القضاء لهذه حقوق والحريات الى جانب ذلك يتمتع القضاء العادي بالسهولة والتيسير حيث توجد جهة قضائية تفصل في كل المنازعات.

ثالثا: يؤدي خضوع الادارة في منازعاتها مع الافراد لذات الجهة القضائية التي تفصل في منازعات الافراد الى عدم تمتع الادارة بأي امتيازات حيث تخضع لذات القاضي الذي يطبق عليها ذات القواعد القانونية التي يطبقها على الافراد^١

والى جانب ما تقدم ان جانب من الفقه الفرنسي طالب بإسناد الاختصاص في حسم المنازعات الضريبية الى القاضي المدني، بعده القاضي الذي يطبق القانون المدني والذي يعد في

^١ نجيب خلف احمد و محمد علي جواد، القضاء الاداري، ط٣، ٢٠١٣، ص ٥٥.

نظر اصحاب هذا الرأي الشريعة العامة في جميع فروع القانون الوضعي، وهو صاحب الاختصاص بكل مالم يرد بشأنه نص خاص يقيدده وهو اجدر من غيره في تطبيق النصوص الضريبية باعتباره يسعى لحماية حقوق الافراد، بخلاف القاضي الاداري الذي قد يميل هواه احيانا الى الدفاع عن مصالح الادارة والخزينة العامة^٢

الفرع الثاني

الرأي المعارض

يرى اصحاب هذا الرأي ان الاخذ بالقضاء العادي في حسم الطعون الضريبية قد لا يواكب تطور الحياه، لذلك فقد هجر هذا الرأي في العديد من الدول لبحث عن قضاء ضريبي يواكب تطور الحياة، الى جانب ذلك تزايد اهمية الضرائب كمورد رئيسي للخزينة العامة، يتطلب استقلالية في حسم الطعون المتعلقة به.

لذلك يعارض اصحاب هذا الرأي في اسناد الاختصاص الى القضاء العادي وهناك عدد من المبررات التي يدعمون بها رأيهم منها:

اولا: القضاء العادي لا يراعي طبيعة المنازعة الضريبية واختلافها عن المنازعة العادية، بيد ان السلطة المالية عندما تدخل طرفا في النزاع، فهي بذلك تمثل الصالح العام فيما ان الطرف الاخر من المنازعة الافراد يستهدف تحقيق الربح، وبذلك ان القضاء العادي قد اغفل عن مسألة رجحان المصلحة العامة عن المصلحة الفردية.

ثانيا: خصوصية هذه المنازعات تتطلب قضاء متخصص كون القضاء العادي لا ينسجم مع المصلحة العامة، إذ ان اسناد الاختصاص الى القضاء العادي يسمح للأخير في التدخل في شؤون الادارة المالية المختصة في توجيه الاوامر والنواهي لها وتعديل قراراتها مما يجعل السلطة المالية هيأه خاضعة لسيطرة القضاء العادي، ويؤدي ذلك الى عرقلة اعمالها وهذا يمثل خروجاً عن وظيفة القاضي لان الاخير يحكم ولا يدير^٣

ثالثا: القضاء العادي لا يعطي اية سلطة تقديرية للسلطة المالية على الرغم من ان السلطة المالية تسعى الى تحقيق مصلحة الخزينة العامة وبالتالي هي مصلحة المجتمع^٤

^٢ غادة حياوي لازم، البات حسم المنازعات الضريبية في اطار قانون ضريبية الدخل دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة كركوك، ٢٠١٨، ١٢٩.

^٣ نجيب خلف احمد و محمد علي جواد، مصدر سابق، ص ٥٤.

^٤ عباس مفرج فحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، ط ١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٢٣٥.

الفرع الثالث

موقف القضاء العادي

لبيان موقف القضاء العادي في العراق خصوصاً لأبد من ايمان النظر في بعض النصوص القانونية للقوانين الضريبية، ففي العراق نجد ان القضاء العادي والاداري قد استبعدا من اخذ اختصاص السلطة المختصة للنظر في الطعون الضريبية، بسبب المنع الذي كانت تتضمنه القوانين الضريبية ومنها ما جاء في الفصل ٢٧ المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ التي منعت المحاكم العادية والادارية في عدم النظر في المنازعات الضريبية و الى جانب القيد الذي وضعت قانون مجلس شوري الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ الذي اشار الى عدم اختصاص القضاء الاداري بنظر الطعون المتعلقة بالقرارات الادارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها والاعتراض عليها و الطعن فيها

الا ان الواقع الذي تسير عليه الهيئة العامة للضرائب قد اعطى الحق للمعتراض في الخيار بين اللجوء الى المراحل الثلاثة للاعتراض لدى السلطة المالية ثم الاستئناف ثم التمييز او ان يقرر اللجوء الى القضاء مباشرة فسيالك سبيل القضاء بمراحله وإجراءاته المعروفة ويكون القضاء هم من يحسم الخلاف^٥

لكن من الجدير بالذكر ان نتيجة الانتقادات التي وجهت الى القضاء العادي جعلته يتساوى مع القضاء الاداري في نظر الطعون الضريبية وخصوصاً بعد صدور قانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ الذي ازال منع القانون الاداري من نظر الطعون الضريبية ، واصبح بإمكان المكلف الطعن قضائياً اما القضاء الاداري الى جانب القضاء العادي.

ومن التطبيقات القضائية للقضاء العادي في نظر الطعون الضريبية قررت محكمة بداءة الرصافة تأيد قرار السلطة المالية المتمثل في رجوعها بتقدير ضريبة الدخل المكلف، وذلك لكونه استند الى السلطة التقديرية المتروكة للسلطة المالية في اعادة التقدير بموجب نص المادة ٣٢ من قانون ضريبة الدخل^٦

الا اننا لا نغفل عن ضريبة المبيعات التي تخرج من نطاق القضاء العادي ويختص بها القضاء الاداري حصراً^٧

^٥ سهاد عبد الجمال عبد الكريم الزهري، التزام الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة الموصل، ٢٠٠٦، ص ١٧٢.

^٦ غادة حياوي لازم، مصدر سابق، ص ١٤٥.

^٧ رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط ٢، العاتك، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٩٣.

المطلب الثاني

محاكم القضاء الاداري

يعد القضاء الاداري الجهة التي تختص بالفصل في المنازعات ذات الطابع الاداري اي التي تقوم بين الادارة والافراد بوصفها سلطة عامة، او بين الاشخاص العامة بعضها ببعض مستخدمة اساليب القانون العام وهذا ما استقر عليه العمل.

إذ يرى جانب من الفقة ان هذا القضاء هو الجهة التي يجب ان تختص بالبت في المنازعات الضريبية ولديهم ما يستندون اليه لدعم حجتهم، ولكن ذلك لا يغني عن ظهور من يعترض على ذلك ويمتلك الحجج ايضاً.

ولغرض الاحاطة بذلك لابد من تقسيم المطلب الى ثلاث فروع سنتناول في الاول منها الرأي المؤيد اما الفرع الثاني الرأي المعارض وسيخصص الفرع الثالث لبيان موقف القضاء الاداري.

الفرع الاول

الرأي المؤيد

بعد ان تم توجيه النقد الى القضاء العادي، فمما لاشك فيه من وجه النقد الى القضاء العادي لابد من تبرير قضاء اخر افضل من المنتقد ويسند اصحاب هذا الرأي بالاستحسان اليه وفق المبررات التالية:

اولاً: ان عملية ربط الضريبة وتحصيلها يندرج اساساً تحت اطار القرارات الادارية التي تصدرها السلطة المالية فمن المنطقي ان يختص القضاء الاداري بالنظر في المنازعات المتعلقة بها^٨

ثانياً: ان كل دين يستند في اساسه في قرارات صادرة عن السلطة المالية ولهذا فمن غير المعقول ان تختص المحاكم غير الادارية بالنظر في هذه المنازعات ومن جانب اخر تعد الضرائب تعد تعبيراً عن امتيازات السلطة العامة وما تثيره من منازعات هي ذات صلة بمنازعات القانون العام وبذلك ان المنازعات ترتبط اساساً بالقضاء الاداري^٩

ثالثاً: المحاكم العادية نتيجة الزحم والاعباء الملقاة على عاتقها في حسم القضايا لمعروضة عليها، قد لا يسمح لها ذلك تخصيص وقت كافٍ لفحص القضايا الضريبية المعروضة عليها بما تطلبه من الدقة الكافية، وبالتالي يؤدي الى عدم فاعلية هذا النظام في حل المنازعات الضريبية.

^٨ زكريا محمد بيومي، الطعون الضريبية في ربط الضرائب على الدخل، ط١، دار الاتحاد العربي للطباعة، مصر ١٩٧٣، ص٩٨

^٩ عبد المنعم الضوى، الاختصاص العام للقضاء الاداري في المنازعات الضريبية، مكتبة الوفاء الاسكندرية، ٢٠١٦، ص١٢١.

رابعاً: القضاء الاداري هو الاعرف في حل المنازعات الضريبية التي هي محل خلاف بين الادارة والافراد وذلك بحكم التخصص والمعرفة بأوضاع الادارة واساليبها ومن ناحية اخرى يستطيع القضاء الاداري التوفيق بين مصلحة الادارة المتمثلة بالخزينة العامة والتي تعود على المجتمع بأسرة ومصلحة الافراد المتمثلة بالمحافظة على حماية حقوقهم.

الفرع الثاني

الرأي المعارض

مما لا شك فيه لا يخلو القضاء الاداري من الانتقادات وبالرغم اراء المؤيدين لهذا القضاء قد ظهر فقه معارض لهذا النظام مبررين اعتراضهم في النقاط التالية:

اولاً: ان مبدأ المشروعية يتطلب وحدة القضاء فالقضاء الواحد هو الذي يضمن خضوع الجميع لقانون واحد يطبقه القاضي على الجميع دون تفرقة بين الافراد من ناحية والادارة من سلطة اخرى^{١٠}

ثانياً: احالة المنازعة الضريبية الى القضاء الاداري يثير مشكلة تنازع الاختصاص بين الجهات المتعددة سواء كان التنازع سلبي او ايجابي فإذا امتنعت الجهات المتعددة بجت عدم الاختصاص او بالعكس تنازعت بحجة اختصاصها يؤدي الى الاضرار بالافراد او الخزينة العامة.

ثالثاً: احالة المنازعة الضريبية الى القضاء الاداري يؤدي الى محاباة الاخير على الافراد وذلك لتحقيق المصلحة العامة كون الادارة هنا تتمتع بمركز السيادة او منطق القوة^{١١}

الفرع الثالث

موقف القضاء الاداري

اخذت بعض الدول في تشريعاتها بأسناد حسم المنازعات الضريبية الى القضاء الاداري، وعلى سبيل المثال لا الحصر نجد ان المشرع المصري قد اخذ بالقضاء الاداري بعد ان انتقل تدريجياً اليه حيث بدء في مرحلة القضاء الموحد ثم القضاء المزدوج وبعد صدور دستور عام ١٩٧١^{١٢} ومن ثم صدور دستور ٢٠١٤ حيث نص (مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة يختص دون غيره من جهات القضاء بالفصل في كافة الجهات القضائية...) ^{١٣} وبالرغم من تلك النصوص الصريحة الان ان ذلك لم يحل دون النظر في المنازعات الضريبية من القضاء العادي . لعدم اصدار قانون ينظم ما اشار اليه الدستور الاخير.

^{١٠} نجيب خلف احمد و محمد علي جواد، مصدر سابق، ص ٥٤.

^{١١} دريد عيسى ابراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الانبار، ٢٠١١، ص ١٨٣.

^{١٢} المادة ١٧٢ من دستور مصر عام ١٩٧١ الملغى

^{١٣} المادة ١٩٠ من دستور مصر عام ٢٠١٤ النافذ

المبحث الثاني

السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في ضريبة المبيعات

بعد ان تبين أن ضريبة المبيعات من اختصاص القضاء الاداري؛ كون المشرع لم يحدد جهة الاختصاص فضلاً عن الرجوع الى القواعد العامة الى جانب ذلك؛ كون القرارات الضريبية هي قرارات ادارية بالأساس أيا كان نوع الضريبة وهذا ما يقودنا الى الرجوع الى القواعد العامة للقرارات الادارية للبحث في الجهة القضائية المختصة، وهل يمكن الطعن بالقرارات الصادرة عن الاخيرة امام جهة اخرى وكيف، هذا ما يحتم علينا تقسيم المبحث الى مطلبين سنتناول في المطلب الاول محكمة القضاء الاداري، اما المطلب الثاني سيخصص للمحكمة الادارية العليا.

المطلب الاول

محكمة القضاء الاداري

تشكلت محكمة القضاء الاداري عند صدور التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة وتتألف من نائب الرئيس الاول لشؤون القضاء الاداري أو مستشار وعضوين من المستشارين في المناطق الشمالية والوسط والفرات الاوسط والمنطقة الجنوبية^{١٤}، ويجوز عند الاقتضاء تشكيل محاكم اخرى للقضاء الاداري في مراكز المحافظات ببيان يصدره وزير العدل بناء على اقتراح من هيئة الرئاسة وينشر في الجريدة الرسمية^{١٥} الى جانب ذلك يجوز انتداب القضاة من الصنف الاول او الثاني من مجلس القضاء الاعلى الى محاكم القضاء الاداري^{١٦}.

ولما تبين ان محكمة القضاء الاداري هي المختصة في نظر الطعون في ضريبة المبيعات لابد من بيان القرارات التي يمكن الطعن بها فضلاً عن الية الطعن، عليه سنقوم بتقسيم المطلب الى فرعين سنتناول في الفرع الاول القرارات الخاضعة للطعن اما المطلب الثاني سيخصص لبيان الية الطعن.

الفرع الاول

القرارات الخاضعة للطعن

بعدما اختصت محكمة القضاء الاداري بالفصل في صحة الاوامر والقرارات الادارية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والقطاع العام، على ان لم يعين مرجعاً لها ويكون ذلك بناء على ذي مصلحة معلومة وحالة ممكنة، وقد تكون المصلحة محتملة وهناك ما يدعو للتخوف من الحاق الضرر بذوي الشأن^{١٧}

وما تجدر الاشارة اليه هو ليس جميع القرارات التي تصدر عن الجهات المذكورة خاضعة للطعن امام هذه المحكمة بل انها تخصص في قرارات محددة وفق التالي:

^{١٤} المادة ٧ / اولاً من التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣

^{١٥} المادة ٧/ ثانياً من نفس التعديل

^{١٦} المادة ٧/ ثالثاً من نفس التعديل

^{١٧} المادة ٧/ رابعاً مجلس الدولة.

أولاً: ان يتضمن الامر او القرار خرقاً او مخالفة للقانون او الانظمة او التعليمات او الانظمة الداخلية.
 ثانياً: ان يكون الامر او القرار قد صدر خلافاً لقواعد الاختصاص او معيباً في شكله او في الاجراءات او في محله او سببه.
 ثالثاً: ان يتضمن الامر او القرار خطأ في تطبيق القوانين او الانظمة او التعليمات او الانظمة الداخلية او في تفسيرها او في اساءة او تعسف في استعمال السلطة او الانحراف عنها.
 ويعد في حكم الامر او القرار الذي يجوز الطعن فيه سكوت الادارة عن اتخاذ قرار او امر كان من الواجب على الادارة اتخاذه قانوناً او الرد عليه^{١٨}.
 بعد ن تبين لنا القرارات القابلة للطعن امام محكمة القضاء الاداري وجب علينا التطرق كيفية الطعن بها وهذا سيكون وفقاً للفرع التالي.

الفرع الثاني

اللية الطعن

ان اجراءات الخصومة الضريبية قد تكون مستتبطة وفي جانب منها من قواعد الاجراءات الادارية ولاسيما ان المنازعات مدار البحث هي في الاصل منازعات ادارية، وهذا ما حتم على المشرع ان ينص في التشريعات الضريبية على وجوب اتباع ذات الاجراء الاداري^{١٩}
 مما تقدم يبنى على ان اليه الطعن في القرارات الضريبية في ضريبة المبيعات تبداً بتقديم التظلم الوجوبي الى الجهة الادارية مصدرة القرار. على ان يكون تقديم التظلم خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التبليغ، وتتمثل نفس المدة على الادارة ان ترد على التظلم وفي حال السكوت يعد قرارها ضمناً بالرفض.
 وفي ذلك حسناً فعل المشرع بوجوب التظلم الوجوبي ففي التظلم الوجوبي يعطي للادارة الفرصة لمراجعة قراراتها والتأكد من صحة مطابقتها للقوانين الى جانب التخفيف على المحكمة المختصة، اما في تحديد المدة فهو لغرض استقرار المراكز القانونية الناشئة عنه وتوفير الثقة والطمأنينة بها الى جاني سرعة البت في القرارات الضريبية^{٢٠}

بعد انتهاء المدة المذكورة يتطلب على ذوي الشأن تقديم الطعن الى المحكمة المذكور، لكن ما يتوجب الاشارة اليه هو التقاضي الضريبي يكون ذو طبيعة خاصة وفقاً لأهداف القانون الضريبي والتي تتضمن مبدأ السرية في جلسات المرافعات تحقيقاً للمصالح المالية للمكلف ومبدأ الدفع ثم المعارضة لحصول الخزينة العامة على مستحقاتها^{٢١}

^{١٨} مصطفى فهمي ابو زيد، قضاء الالغاء، المطبوعات، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٨٠.

^{١٩} رائد ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، اطروحة دكتوراة، جامعة النهرين، ٢٠٠٤، ص ٩٢.

^{٢٠} نجيب خلف احمد و محمد علي جواد كاظم، مصدر سابق، ١٠٣، ١٠٤.

^{٢١} رائد ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٩٣.

يضاف الى ما تقدم ان انتهاء مدة الطعن ومدة الادارة على الرد يتطلب تقديم الطعن خلال ٦٠ يوما من تاريخ الرد الحكمي او التبليغ^{٢٢} ونجد ان هذه المدة قد تكون طويلة قياساً على مع المدد المطلوبة للطعن في الضرائب غير المباشرة او المباشرة ايضاً.

المطلب الثاني

المحكمة الادارية العليا

بعد صدور القرار من محكمة القضاء الاداري سواء كان يقضي بإلغاء القرار او رد الدعوى فان حكمها يكون قابلاً للطعن اما المحكمة الادارية العليا، وهذا ما يحتم علينا بيان القرارات التي يمكن الطعن بها امام المحكمة الى جانب ذلك بيان الية الطعن، عليه سنقوم بتقسيم المطلب الى فرعين سنتناول في الفرع الاول القرارات الخاضعة للطعن، اما الفرع الثاني سنتناول الية الطعن.

الفرع الاول

القرارات الخاضعة للطعن

مما لاشك فيه ان القضاء يسعى الى التخفيف من زخم الدعوى، فضلاً عن اختصاص المحاكم، فالمحكمة الادارية العليا تعد محكمة قانون لذلك فهي لا تنظر جميع القرارات الصادرة عن محكمة القضاء الاداري الا ما حدده المشرع حصراً والمتمثلة بالاتي:

اولاً: اذا كان الحكم الذي صدر من محكمة القضاء الاداري قد بني على مخالفة للقانون او الخطأ في تطبيقه او عيب في تأويله.

ثانياً: اذا كان الحكم قد صدر على خلاف قواعد الاختصاص .

ثالثاً: اذا وقع في الإجراءات الاصولية التي اتبعت عند رؤي الدعوى خطأ موثراً في صحة الحكم.

رابعاً: اذا حكم يناقض حكماً سابقاً قد في الدعوى نفسها بين الخصوم انفسهم او من قام مقامهم وحاز

درجة البتات.

خامساً: اذا وقع في الحكم خطأ جوهري^{٢٣}

فإذا وجد احد هذه العيوب في القرار الاداري في ضريبة المبيعات فبإمكان ذوي الشأن المكلف الطعن

بها امام المحكمة الادارية العليا ولكن وفق الية معينة نتناولها في الفرع التالي

الفرع الثاني

الية الطعن

لا تختلف طرق الطعن امام المحاكم الادارية من محكمة الى اخرى وان اختلفت درجة السمو من

محكمة الى اخرى فكلهما تتطلب ان يكون الطعن مستوفياً شروطه الشكلية المتمثلة ففي ان يكون الطلب

^{٢٢} المادة ٧/ سابعاً ب من قانون مجلس الدولة.

^{٢٣} نجيب خلف احمد و محمد علي جواد كاظم، مصدر سابق، ص ١٠٦.

تحريراً وان يكون خلال المدة المحددة فبعد ان كانت المدة امام المحكمة الاولى ٦٠ يوماً. هنا تكون المدة ٣٠ يوماً. هذه المدد تكون طويلة بالنسبة للخزينة العامة والمكلف بنفس الوقت وبشكل ضرر لكلاهما، الخزينة تحتاج الى موارد والمكلف قد دفع الضريبة مسبقاً ولا بد من حسم النزاع بالسرعة المطلوبة.

وما تجدر الاشارة اليه ان هذه المدد حددت اصلاً للطعن بالقرارات الادارية ولم تراعي القرارات الضريبية (ضريبة المبيعات) وهذا ما ينبغي على المشرع الالتفات اليه.

المبحث الثالث

السلطة القضائية المختصة بنظر الطعون الضريبية في الضريبة الكمركية

تعد المحاكم العادية محاكم الجناح والجنابات هي صاحبة الاختصاص في نظر الجرائم عموماً، ومن ضمنها الجرائم الاقتصادية الا ان ظهور نصوص صريحة في قوانين العقوبات الخاصة، سلبت ولايتها العامة من بعض الجرائم الاقتصادية ومنها قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ والذي نص على تشكيل المحكمة الكمركية وهذا ما يحتم علينا في البحث عن المحكمة الكمركية في المطلب الاول، وعن طبيعة المحكمة الكمركية في المطلب الثاني.

المطلب الاول

المحكمة الكمركية

تتألف المحكمة الكمركية وفقاً لقانون الكمارك من قاضي متفرغ لا تقل درجته عن الصنف الثاني يسميه وزير العدل وعضوية موظفين اثنين من الكمارك حائزين على شهادة جامعية اولية في القانون لا تقل درجة اي منهما عن الدرجة الثالثة يسميهما وزير المالية بناء على اقتراح من مدير عام الهيئة العامة للكمارك^{٢٤} ويحدد مكانها ودائرة اختصاصها بقرار يصدر بالاتفاق بين وزير العدل ووزير المالية^{٢٥}. بعدما تعرفنا على تشكيل المحكمة الكمركية لابد من بيان اختصاصاتها والية الطعن امامها. وهذا ما سنتناوله بعد تقسيم المطلب الى فرعين سيكون الفرع الاول لاختصاصات المحكمة الكمركية، وسيستغل الفرع الثاني الية الطعن.

الفرع الاول

اختصاصات المحكمة الكمركية

تختص المحكمة الكمركية بالنظر في المائل التالية:

اولاً: الفصل في دعوى جرائم التهريب الكمركي.

ثانياً: الفصل في الدعاوى التي تقيمها الدائرة الكمركية من أجل تحصيل الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب والتكاليف الاخرى.

^{٢٤} المادة ٢٤٥/٢ ثانياً من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤.

^{٢٥} المادة ٢٤٥/٢ اولاً من نفس القانون.

ثالثاً: النظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل والتغريم عملاً بأحكام المادة ٢٤٠ من نفس القانون^{٢٦}

رابعاً: النظر في الطعون المقدمة على القرارات الصادرة من قضاة التحقيق في جرائم التهريب.

خامساً: الفصل في قضايا وسائط النقل المحالة إليها من موظفي الكمارك والمخولين بإصدار القرارات وفق المادة ١٩٥ من قانون الكمارك العراقي النافذ كالتالي استعملت في التهريب ام محورة او مستأجرة لهذا الغرض^{٢٧}

بعد ان تبين لنا ان ما تختص به المحكمة الكمركية هنا نسأل هل ان القرارات التي تصدر عن المحكمة الكمركية تعد قرارات نهائية ومكتسبة درجات البتات ام بالامكان الطعن بها امام جهة اخرى اعلى منها درجة وكيف وهذا ما سنتناوله في الفرع التالي

الفرع الثاني

الية الطعن

قد اجاز المشرع العراقي الطعن بالقرار الصادر عن المحكمة الكمركية امام جهة اخرى تسمى الهيئة التمييزية تتألف من قاضي من محكمة التمييز وعضوية قاضي من الصنف الاول واحد المدراء العاملين في وزارة المالية على ان لا يكون المدير للهيئة العامة للكمارك^{٢٨}

اما بخصوص الية الطعن فلا يمكن ان تخرج الاليه هنا عن سابقة اذ يتطلب ان يقدم طلب تحريري يبين فيه اسباب الاعتراض وتقديم الوثائق والسجلات... الخ التي تبين صحة اعتراضه. وان يتم تقديم الطعن خلال ثلاثون يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار الصادر من المحكمة الكمركية.

ما تجدر الاشارة اليه المشرع العراقي قد غفل عن الترتيب بين جهات الطعن في قانون الكمارك، اذ جعل الهيئة التمييزية في مرتبة اعلى من المحكمة الكمركية، كان من المفترض ان يجعل الهيئة التمييزية الجهة الادنى للمحكمة الكمركية.

المطلب الثاني

طبيعة المحكمة الكمركية

بهد تشكيل المحكمة والنظر في اختصاصاتها اختلفت الآراء الفقهية حول طبيعة المحكمة الكمركية فالبعض يرى انا محاكم خاصة والاخرى يقول محاكم قضاء ضريبي، وسيتم التعرف على ذلك من خلال تقسيم المطلب الى فرعين سيكون الاول لراي المحاكم الخاصة، وسيستغل الثاني اراي محاكم القضاء الضريبي.

^{٢٦} دينا عدنان احمد، الجريمة الكمركية في القانون العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ١٤١.
^{٢٧} محمد صبحي راشد باني الهيئي، التنظيم القانوني لتسوية المنازعات الكمركية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة الانبار، ٢٠٢٠، ص ١٠١.

^{٢٨} رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ١٩٧.

الفرع الاول

محاكم خاصة

يؤيد جانب من الفقه ان شاء محاكم ضريبية متخصصة مستقلة عن كل من المحاكم العادية والادارية، ذلك ان القانون الضريبي يتمتع بذاتية خاصة ، فهو لا يلزم الا بأحكامه ولا يوجد ما يلزم القاضي بالرجوع الى احكام القانون العام او الخاص الا اذا كانت تلك الاحكام متفقة مع ذاتية القانون الضريبي، وان كان الامر لا يتطلب انشاء محاكم ضريبية متخصصة فان يتعين على كل من القاضي المدني والاداري الالتزام بأحكام القانون الضريبي الا ان ذلك لا يمكنه اغفال حقيقة لا يمكن انكارها وهي مدى تأثير القاضي المدني بقواعد القانون المدني وتقيد القاضي الاداري بقواعد القانون الاداري^{٢٩}

وعند الرجوع الى قانون الكمارك العراقي نجده ينص على ان يطبق القاضي في المحكمة الكمركية قانون المرافعات المدنية وقانون اصول المحاكمات الجزائية في كل مالم يرد به نص بهذا القانون. ويبنى على ذلك ان المحكمة الكمركية في قانون الكمارك العراقي يمكن عدها من المحاكم المتخصصة.

الفرع الثاني

محاكم القضاء الضريبي

اختلف الفقه في تحديد طبيعة القضاء الضريبي باختلاف المعايير المعتمدة في تحديد صور القضاء الاساسية فمنها المعيار التقليدي والمعياري الحديث. حيث اشار الاول الى قضاء الالغاء والقضاء الكامل. اما المعيار الحديث ميز بين القضاء الموضوعي والقضاء الشخصي. يبنى على ذلك ان المحكمة الكمركية في العراق لا يمكن عدها من محاكم القضاء الضريبي.

الخاتمة

اولا: النتائج

- ١: اختلف الفقه في تحديد القضاء المختص بين القضاء العادي والقضاء الاداري وكل طائفة منهم يقدم عدد من الحجج في حال التأييد او المعارضة.
- ٢: موقف القضاء العراقي في بداية الامر قد ابعد القضاء العادي والاداري من نظر الطعون الضريبية، الا ان الواقع العملي مؤخرًا قد اعطى المكلف الخيار بين التظلم اما السلطة المالية او سلوك السبيل القضائي.

^{٢٩} غادة حياوي لازم، مصدر سابق، ص ١٣٤.

٣: المشرع المصري وفق الدستور النافذ قد احوال الاختصاص في نظر الطعون الضريبية الى القضاء الاداري، الا ان عدم صدور قانون ينظم ذلك جعل من القضاء العادي الاستمرار في نظر الطعون الضريبية.

ثانياً: التوصيات

نوصي المشرع العراقي الاهتمام بالجانب الضريبي من خلال تحديد اليات بسيطة وسهلة عند اللجوء الى القضاء مع النص على ان يكون القضاء الاداري هو المختص لحسم الطعون الضريبية.

المصادر والمراجع

اولاً: الكتب

١: عباس مفرج فحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦.

٢: راند ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢، العاتك، القاهرة، ٢٠١٢،

٣: زكريا محمد بيومي، الطعون الضريبية في ربط الضرائب على الدخل، ط١، دار الاتحاد العربي للطباعة، مصر ١٩٧٣،

٤: عبد المنعم الضوى، الاختصاص العام للقضاء الاداري في المنازعات الضريبية، مكتبة الوفاء الاسكندرية، ٢٠١٦،

ثانياً: الرسائل

٥: غادة حياوي لازم، اليات حسم المنازعات الضريبية في اطار قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة كركوك، ٢٠١٨، ١٢٩.

٦: سهاد عبد الجمال عبد الكريم الزهري، التزام الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٦،

٧: دريد عيسى ابراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الانبار، ٢٠١١،

ثالثاً: الدساتير

١- دستور مصر عام ١٩٧١ الملغى

٢- دستور مصر عام ٢٠١٤ النافذ