

طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني  
والعراقي (دراسة مقارنة)

**Methods for Estimating the Tax Base and Challenged  
In the Jordanian and Iraqi Legislatures  
( A Comparative Study )**

إعداد

ساره علي حسين

إشراف

الدكتور أيمن يوسف الرفوع

قدّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في القانون العام

قسم القانون العام

كلية الحقوق

جامعة الشرق الأوسط

حزيران، 2021

## تفويض

أنا ساره على حسين، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخة من رسالتي ورقياً وإلكترونياً  
للمكتبات أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: ساره على حسين.

التاريخ: 2021 / 06 / 07.

التوقيع: 

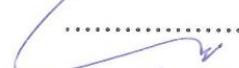
## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: " طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي ".

وأجيزت بتاريخ: 07 / 06 / 2021.

للباحثة: سارة علي حسين سالم.

### أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع	جهة العمل	الصفة	الإسم
	جامعة الشرق الأوسط	مشرفاً	د.أيمن يوسف الرفوع
	جامعة الشرق الأوسط	مناقشاً داخلياً ورئيساً	أ.د. أحمد محمد اللوزي
	جامعة الشرق الأوسط	مناقشاً داخلياً	د. محمد علي الشباطات
	جامعة الإسراء	مناقشاً خارجياً	أ.د. عادل فليح العلي

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أهل المجد والثناء، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

فإنني أشكر الله العليّ القدير أولاً وأخيراً على توفيقه بإتمام هذه الرسالة، فهو عزّ وجلّ أحق بالشكر والثناء وأولى بهما، فالحمد لله الذي وفقني بإنجاز هذا العمل المتواضع فإن أصبت فمن الله وإن أخطأت فمن نفسي، وما توفيقني إلا من الله تعالى.

الشكر كل الشكر مقرون بالعرفان والاحترام لأستاذي الدكتور أيمن الرفوع الذي كان صاحب الفضل الأول بعد الله سبحانه وتعالى، في إنجاز هذه الرسالة وعلى سعة صدره وغزارة علمه.

وإذ أتقدم لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة بالشكر، والتقدير لقبول مناقشة الرسالة وتعهدي للأخذ بكل ملاحظاتهم الهادفة إلى تصويبها وإثرائها.

والمقام يتسع لأن أسجل لأهل الفضل فضلهم، وهم هنا جامعة الشرق الأوسط برئاستها وكوادرها وهيئاتها المشرفة والتدريبية والإدارية.

والله ولي التوفيق

الباحثة

## الإهداء

إلى من توجهت حكمته بالهيبية والوقار .....

إلى من أحمل اسمه بكل عز وافتخار .....

إلى من منحني من فيض حكمته وغزير عطفه ...

والدي العزيز .....

إلى من ذللت لي الصعاب بدعائها .....

إلى من كانت نبراساً وملهماً في صبرها .....

إلى الشمعة التي تحترق لتضيء لي الطريق .....

والدتي الغالية .....

عرفانا وتقديراً للجميل ..... أهدي لكم هذا الجهد المتواضع

## فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
العنوان.....	أ.....
تفويض.....	ب.....
قرار لجنة المناقشة.....	ج.....
شكر وتقدير.....	د.....
الإهداء.....	ه.....
فهرس المحتويات.....	و.....
الملخص باللغة العربية.....	ح.....
الملخص باللغة الإنجليزية.....	ط.....

### الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

أولاً: المقدمة.....	1.....
ثانياً: مشكلة الدراسة.....	2.....
ثالثاً: أهداف الدراسة.....	3.....
رابعاً: أهمية الدراسة.....	3.....
خامساً: مصطلحات الدراسة.....	4.....
سادساً: منهج البحث.....	5.....
سابعاً: مُحددات الدراسة.....	5.....
ثامناً: حدود الدراسة.....	5.....
تاسعاً: الدراسات السابقة.....	6.....

### الفصل الثاني: ماهية تقدير الضريبة

المبحث الأول: التعريف بالوعاء الضريبي.....	12.....
المطلب الأول: التعريف بالضريبة.....	12.....
المطلب الثاني: التعريف بالوعاء الضريبي ومكوناته.....	14.....
المطلب الثالث: طرق تقدير الوعاء الضريبي ونتائجها.....	19.....
المبحث الثاني: القواعد الأساسية للوعاء الضريبي.....	25.....
المطلب الأول: قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة الضريبية.....	25.....
المطلب الثاني: قاعدة اليقين والملاءمة والإقتصاد في نفقات التحصيل.....	33.....

### الفصل الثالث: الأحكام القانونية الناظمة للطعن الإداري بقرار تقدير الضريبة

- المبحث الأول: القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الضريبي في العراق والأردن.....40
- المطلب الأول: القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع العراقي.....41
- المطلب الثاني: القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الأردني.....45
- المبحث الثاني: إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) بقرارات التقدير الضريبي في التشريع  
العراقي والأردني.....52
- المطلب الأول: إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) على القرارات التقديرية لضريبة الدخل.....53
- المطلب الثالث: التكيف القانوني لقرارات الفصل في الإعتراض التقديرات الضريبية في  
العراق والأردن.....63

### الفصل الرابع: الطعن القضائي بقرار تقدير الضريبة

- المبحث الأول: سبل الطعن أمام الجهات التمييزية في العراق.....71
- المطلب الأول: تعريف الطعن التمييزي بقرار تقدير الضريبة وشروطه.....71
- المطلب الثاني: التكيف القانوني لتشكيل الهيئة التمييزية في قراراتها.....79
- المطلب الثالث: الجهات المختصة بالفصل في منازعات ضريبة العقار.....82
- المبحث الثاني: الطعن القضائي بقرار تقدير الضريبة في التشريع الأردني.....87
- المطلب الأول: مراحل البداية والاستئناف.....87
- المطلب الثاني: الطعن لدى محكمة التمييز.....98

### الفصل الخامس: الخاتمة والنتائج والتوصيات

- أولاً: الخاتمة.....103
- ثانياً: النتائج.....103
- ثالثاً: التوصيات.....105
- قائمة المصادر والمراجع.....107

## طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي (دراسة مقارنة)

إعداد:

ساره علي حسين

إشراف:

الدكتور أيمن يوسف الرفوع

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تناول طرق تقدير الضريبة وأنواعها والأحكام القانونية النازمة لها، إضافة إلى إبراز الأطراف التي كتب لها الاعتراض على قرار تقدير الضريبة والجهات التي يجوز لها الاعتراض وبيان حالات الاعتراض التي اجازها القانون للأطراف المتنازعة، وذلك من خلال الاسترشاد بأحكام التشريعات الضريبية العراقية والمقارنة وبطروحات الفقه وأحكام القضاء، إذ خلصت الدراسة إلى أن دراسة الظعن بكافة أشكاله الإداري والقضائي له دور كبير في تحقيق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة لأنه من خلال طرق الظعن المقررة في التشريع الأردني والعراقي في القرارات التقديرية للوعاء الضريبي يتم التأكد من نجاعة طرق الوعاء الضريبي ودقة أساليب هذه التقديرات وبالتالي حفظ حقوق المكلف ضريبياً وحفظ حق الدولة في الحصول على الضريبة، وبناءً على ما سبق توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن وجود رقابة قضائية على القرارات الضريبية يجعل الإدارة الضريبية أكثر حرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، خشية من القضاء الذي قد يقوم بإبطال أحد تصرفاتها أو تعديله أو نقضه، وللقضاء الضريبي خصوصية سواء من حيث الإجراءات أو الإثبات ومستقل عن القضاء المدني والإداري والجنائي، وأهم ما قدمته من توصيات تمثل المشرع الأردني الأخذ في تشكيل هيئة الاعتراض بما أخذ به المشرع العراقي وذلك بأن تشكل بأكثر من شخص ويتأسس هذه الهيئة من غير العاملين بالإدارة الضريبية، وذلك لاطمئنان المكلف بأن قرار الاعتراض لا يصدر من نفس الجهة مصدرة قرار التقدير.

الكلمات المفتاحية: تقدير وعاء الضريبة، تقدير الضريبة، الظعن الإداري.

## **Methods for Estimating the Tax Base and Challenged In the Jordanian and Iraqi Legislatures ( A Comparative Study )**

**Prepared by: Sarah Ali Hussein**

**Supervised by: Dr. Ayman Yousef Alrfou**

### **Abstract**

This study aimed to address the methods and types of tax assessment and the legal provisions governing them, in addition to highlighting the parties to whom objections were written to the tax assessment decision and the parties that may object and indicate the cases of objection permitted by law to the conflicting parties, by being guided by the provisions of Iraqi and comparative tax legislation and proposals Jurisprudence and judicial rulings, as the study concluded that the study of appeal in all its administrative and judicial forms has a major role in achieving the principles of justice and equality in imposing tax because through the methods of appeal established in Jordanian and Iraqi legislation in the discretionary decisions of the tax base, the efficiency of the tax base methods and the accuracy of the methods of taxation are ascertained. These estimates and consequently preserve the rights of the taxpayer and preserve the right of the state to obtain the tax, and based on the foregoing, the research reached a set of results, the most important of which is that the presence of judicial control over tax decisions makes the tax administration more eager to apply the law during tax assessment and collection, for fear of the judiciary that He may invalidate, modify or reverse one of its actions, and the tax judiciary has privacy, whether in terms of procedures or procedures Evidence and independent from the civil, administrative and criminal judiciary, and the most important recommendations made by the Jordanian legislator represent the adoption of the formation of the objection committee with what the Iraqi legislator has taken, by being formed by more than one person and chairing this body from non-tax administration employees, to reassure the taxpayer that the objection decision is not issued The same authority that issued the assessment decision.

**Keywords: Assessment of the Tax Base, Assessment of the Tax, Administrative Appeal.**

## الفصل الأول

### خلفية الدراسة وأهميتها

#### أولاً: المقدمة

إن تقدير المال الخاضع للضريبة يعد من ادق وأعقد مهام الإدارة الضريبية، ذلك لأن الإدارة تجد نفسها مطالبة بأن تراعي في هذه العملية مصلحتين متعارضتين، مصلحة المكلف، الذي يجد أن مصلحته الشخصية تتحقق كلما قلل من مقدار المال الخاضع للضريبة ومصلحة الخزينة العامة، التي لا تتحقق إلا من خلال أداء مبلغ الضريبة كاملاً غير منقوص. ولهذا حرص الفقه والقضاء والتشريع على وضع الضوابط وبيان الطرق الموصلة إلى حقيقة المال الخاضع للضريبة، لكن هذه الطرق لم تستقر على وتيرة واحدة، بل تطورت بتطور الأجهزة الإدارية ونمو الوعي الضريبي والرقمي الحضاري والاجتماعي<sup>(1)</sup>.

وتتبع الدول طرق مختلفة في ذلك، ولهذا الاختلاف أثره في كثير من الأحيان في حصيلة الضريبة ومبلغ وعدالة وتوزيعها، ولما كانت درجة الوعي الضريبي ونسبة الأمية ومدى إمساك وانتظام الدفاتر المحاسبية وكفاءة الأجهزة الإدارية وعادات وتقاليد الأفراد، تختلف من دولة لأخرى لذلك كان لا بد أن تتعدد أساليب المادة الخاضعة للضريبة بالتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتلاءم مع الإمكانيات العملية المتاحة، ولعل أهمية هذه الطرق تعود إلى نجاعتها في التقدير والتحديد<sup>(2)</sup>.

(1) الجندي، صخر عبد الله، التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2017، ص22.

(2) الشوابكة، سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، ص77.

ولكونه يوجد في الأصل تعارض في المبادئ التي تحكم تقدير الضريبة فقد منح المشرع المكلف ضريبياً في الدفاع عن نفسه وماله عن طريق منحه حق الاعتراض والطعن في قرارات التقدير التي تصدرها السلطة الضريبية، وعليه ومن خلال هذه الدراسة سنقوم الباحثة ببيان طرق التقدير الضريبي.

### ثانياً: مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في بيان طرق التقدير الضريبي، إذ أن وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة ذلك أن المغالاة أو التقصير في هذا التقدير تكون آثاره سيئة، فالمغالاة في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء على أفراد المجتمع بدون مبرر، أو بما يزيد عن قدرتهم على دفع الضرائب مما يؤدي بهم إلى التهرب والغش الضريبي أو توقيف النشاط، ومن ناحية أخرى، فإن التقصير في هذا التقدير يضيع على مصلحة الضرائب فرصة الحصول على موارد مالية ضخمة لخزينة الدولة باعتبار أن حجم الإيرادات الجبائية مرتبط بوعاء الضريبة، وعليه تتبلور مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيس المتمثل بـ"ماهي طرق تقدير الوعاء الضريبي وكيفية الطعن فيها؟"، ومن هذه الإشكالية تتفرع التساؤلات الآتية:

- ما هي الصفات الأساسية للوعاء الضريبي؟
- ما هي الأساليب المتبعة في تقدير محل الضريبة؟ وما مدى دقتها؟
- ماهي طبيعة مرحلة الطعن في القرار الضريبي وأساسها القانوني؟
- ماهي طبيعة الجهة المختصة بالنظر في الطعن في تقدير الوعاء الضريبي؟
- ما هي إجراءات الطعن الإداري في قرارات التقدير الضريبي؟

### ثالثاً: أهداف الدراسة

يبرز الهدف الأساس لهذه الدراسة في تناول طرق تقدير الضريبة وأنواعها والأحكام القانونية الناظمة لها، إضافة إلى إبراز الأطراف التي كتب لها الاعتراض على قرار تقدير الضريبة والجهات التي يجوز لها الاعتراض وبيان حالات الاعتراض التي اجازها القانون للأطراف المتنازعة، وذلك من خلال الاسترشاد بأحكام التشريعات الضريبية العراقية والمقارنة ويطروحات الفقه وأحكام القضاء، ويندرج تحت هذا الهدف المحوري الأهداف الفرعية الآتية:

- تحديد طرق الوعاء الضريبي.
- بيان الصفات الأساسية للوعاء الضريبي.
- توضيح الأساليب المتبعة في تقدير محل الضريبة وبيان مدى دقتها.
- تسليط الضوء على طبيعة مرحلة الطعن في القرار الضريبي وأساسها القانوني.
- تحديد طبيعة الجهة المختصة بالنظر في الطعن في تقدير الوعاء الضريبي.
- الوقوف على إجراءات الطعن الإداري في قرارات التقدير الضريبي.

### رابعاً: أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة في انها ستقوم بتحديد طرق الوعاء الضريبي ودقة أساليب هذه التقديرات والصفات الأساسية لأساليب تقدير مطرح الضريبة، إضافة إلى أنها ستتناول الحديث عن أساليب تقدير مطرح الضريبة التي تستعمل في الضرائب على القيمة دون الضرائب المقطوعة وبيان دقة الأساليب المتبعة في تقدير محل الضريبة أكثر مما تتركز على مطرح نفسه، كما أن دراستنا تتبع أهميتها كونها تحدثت عن الطعن في هذه التقديرات كون هذه التقديرات تصدر عن

سلطة ضريبية تمارس سلطة ضريبية وتمارس صلاحية إصدار قرارات ضريبية تكون قراراتها عرضة للطعن أمام محاكم البداية الضريبية.

### خامساً: مصطلحات الدراسة

- **الضريبة:** هي عبارة عن: "مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها"<sup>(1)</sup>.
- **الإقرار الضريبي:** يعرف بأنه: "تقرير مكتوب يقدمه المكلف الخاضع للضريبة أو نائبه أو وارثه إلى الإدارة الضريبية يعرض يعترف فيه صراحة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة أو تخلفها"<sup>(2)</sup>.
- **التهرب الضريبي** هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلا)، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب، من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتتطوي على الغش والخداع وسوء النية"<sup>(3)</sup>.
- **الوعاء الضريبي:** يقصد به المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، ويمكن القول أن وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة، أو بعبارة أخرى هو "ما يخضع للضريبة".

(1) أبو نصار، محمد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط2، ب. ن، 2003، ص 3.

(2) المزيني، احمد، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً، الكويت، مكتبة ذات السلاسل، ط1، 1984، ص89.

(3) عرفات، غالب عمرو، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، دائرة ضريبة الدخل، الأردن، عمان، 1965، ص4-5.

## سادساً: منهج البحث

إن طبيعة الموضوع الذي يتناوله البحث تفرض على الباحث اتخاذ منهجٍ معين، حيث ستقوم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي: وذلك من خلال شرح وتحليل وجهات الأحكام القانونية النازمة لطرق تقدير الضريبة والظعن فيها في التشريعات الضريبية في القانون العراقي والتشريعات المقارنة وذات العلاقة بموضوع الدراسة وتحليل هذه النصوص، كما سيعتمد الباحث على المنهج المقارن من خلال المقارنة بين التشريع العراقي والأردني.

## سابعاً: مُحددات الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** تتعلق هذه الدراسة على وجه الخصوص بطرق الظعن في قرارات تقدير الوعاء الضريبي وبيان القرارات القابلة للظعن والجهات المختصة بالنظر في هذه الطعون.
- **الحدود المكانية:** في المملكة الأردنية الهاشمية وجمهورية العراق وما صدر فيها من تشريعات ضريبية نظمت موضوع طرق تقدير الوعاء الضريبي والظعن في أمام القضاء المختص.
- **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية في التشريعات والقوانين النافذة التي تنظم موضوع الضريبة والظعن فيها سارية المفعول وقت إجراء الدراسة إضافة إلى ما صدر من أحكام قضائية فيما يخص موضوع الدراسة.

## ثامناً: حدود الدراسة

ستشمل هذه الدراسة فيما يتعلق بمجال تقدير الوعاء الضريبي وطرق تقديره والظعن في هذه القرارات الضريبية المنصوص عليها في التشريعات الأردنية والعراقي من خلال استعراض نصوص تلك التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات المتعلقة بهذه الدراسة.

## تاسعاً: الدراسات السابقة

دراسة قيصر يحيى وعبد اللطيف (2010) بعنوان (الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 4.

أشارت الدراسات من التطورات الكبيرة التي طرأت على دور الدولة في شتى مجالات الحياة، أدت وبدون أدنى شك إلى زيادة أهمية المالية العامة وسياساتها المتعددة كوسيلة لمواجهة تلك التطورات بما يحقق المصلحة العامة. ولقد بقيت الضريبة رديحاً من الزمن مجرد وسيلة لتجميع الاموال في صورة إيرادات عامة ولكنها ما برحت حتى اصبحت اداة الدولة الرئيسية في تحقيق اهداف ذات ابعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية اضافة إلى اهدافها المالية وقد كان لهذا الأمر دوراً في جذب اقليم الفقهاء واهتمام المشرعين بها وبمواضيعها المتعددة ولعل من اهم تلك المواضيع تقدير الضريبة. أن الاهتمام بهذا الموضوع، بصورة متزايدة من جهة، وحاجة الدولة إلى وسائل فعالة لمواجهة التطورات ومواكبتها من جهة أخرى ادى إلى ايجاد انماط عدة من التقدير فهناك طرق التقدير المباشر وغير المباشر أضف إلى تقسيمات أخرى سنتناولها في هذه الدراسة. ولعل من أبرز صور التقدير هو التقدير الاتفاقي الذي نحاول البحث في طبيعة القانونية وذلك لكونه الاكثر شيوعاً في التطبيق العملي أضف إلى كونه يتداخل مع باقي صور التقدير.

تتميز دراستنا إضافة إلى أنها وضحت أساليب تقدير مطرح الضريبة وبينت دقة الأساليب المتبعة في تقدير محل الضريبة أكثر مما تتركز على مطرح نفسه، فقد ركزت على تناول الطعن بالإقرار الضريبي وتناولت الطعن في هذه التقديرات كون هذه التقديرات تصدر عن سلطة ضريبية تمارس صلاحية إصدار قرارات ضريبية تكون قراراتها عرضة للطعن أمام محاكم البداية الضريبية.

دراسة: عباس مفرج فحل (2019) بعنوان " الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي دراسة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل والقوانين الضريبية المقارنة"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 11، العدد 24.

أشارت الدراسة أن موضوع التشريعات المالية والضريبية لم تحظ بخصوصية كافية مما جعل إمام طالب القانون المالي والتشريع الضريبي بالتشريعات العراقية ضعيف، والنظام الضريبي في القانون العراقي ذو طابع تصريحي وهذا يعني إن السلطة المالية تعتمد في تقدير الضريبة على التقارير الضريبية والمعلومات التي يقدمها المكفون، على هذا فأن السلطة تعول على المعلومات والبيانات والتقارير ومن هنا تبرز أهمية الالتزام بتقديم معلومات في المجال الضريبي ولذا يروى الباحث من خلال دراسة الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى صياغة نظام قانوني كامل للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ضمن منظومة متكاملة للالتزامات الضريبية التي يتحملها المكفون أو غيرهم ذوي العلاقة بنشاط المكلف. ومن خلال هذا الهدف يرى الباحث أيضاً إلى لفت أنظار المشرع العراقي إلى أهمية هذا الالتزام بالنسبة للضريبة وخزينة الدولة ودفعه إلى تنظيمه وبصوره واضحة وشاملة ضمن صياغة كاملة للالتزامات الضريبية.

تتميز دراستنا في أنها ركزت على طرق الطعن في القرارات التقديرية للوعاء الضريبي المعمول فيها في الأردن والعراق للتأكد من نجاعة طرق الوعاء الضريبي ودقة أساليب هذه التقديرات وبالتالي حفظ حقوق المكلف ضريبياً وحفظ حق الدولة في الحصول على الضريبة.

دراسة: فاطمة جاسم محمد، وسهام محمد جاسم (2017)، بعنوان الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع اشارة إلى العراق، مجلة دراسات البصرة، 2012، المجلد 13، العدد 19.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة عبر إلقاء الضوء على اعتماد أسلوب التقدير الذاتي وتحقيق مبدأ الالتزام الطوعي في دفع

الضريبية، بهدف مساعدة القائمين على قانون ضريبة الدخل في إعادة تقييم الأساليب التقليدية المتبعة، حيث تم الاعتماد على الكتب والمراجع العربية والأجنبية والمقالات والتقارير والدراسات السابقة والبحث في مواقع الانترنت المختلفة، وصممت استبانة لهذا الغرض، ومن خلال التحليل الإحصائي لمعلومات الاستبانة والمقابلات مع موظفي الهيئة العامة للضرائب، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تركزت في غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين، وضعف أداء الإدارة الضريبية، كما أن سوء الأوضاع الاقتصادية والأمنية أدى إلى عزوف أكثر المكلفين عن تقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيدها المحددة، وفي ضوءها قدمت بعض التوصيات اللازمة للنهوض بالواقع الضريبي وتطوير أداء الإدارات الضريبية بما يعزز دورها في ردف الخزينة العامة بالمتحصلات الضريبية.

تميزت دراستي عن الدراسة السابقة في أنها تناولت دراسة قانونية ركزت على بيان أساليب تقدير مطرح الضريبة التي تستعمل في تقدير الضرائب على القيمة وطرق الطعن فيها من وجهة النظر القانونية بينما الدراسة السابقة كانت دراسة تحليلية القصد منها بيان الاتجاهات الحديثة في تقدير الضريبة في بعض الدول العربية.

دراسة: حيدر وهاب عبود العنزي (2010)، بعنوان طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية، بحث منشور، مجلة كلية التراث الجامعة، 2010، المجلد، العدد 8.

أشارت الدراسة إلى أن تقدير المال الخاضع للضريبة يعد من أدق وأعقد مهام الإدارة الضريبية، ذلك لأن الإدارة تجد نفسها مطالبة بأن تراعي في هذه العملية مصلحة متعارضتين، مصلحة المكلف، الذي يجد أن مصلحته الشخصية تتحقق كلما قلل من مقدار المال الخاضع للضريبة ومصلحة الخزينة العامة، التي لا تتحقق إلا من خلال أداء مبلغ الضريبة كاملاً غير

منقوص. ولهذا حرص الفقه والقضاء والتشريع على وضع الضوابط وبيان الطرق الموصلة إلى حقيقة المال الخاضع للضريبة، بيد أن هذه الطرق لم تستقر على وتيرة واحدة، بل تطورت بتطور الأجهزة الإدارية ونمو الوعي الضريبي، والرقي الحضاري والاجتماعي.

كما أشارت الدراسة إلى أنه من الملاحظ أن الإدارات الضريبية في معظم دول العالم الثالث - والعراق من بينها - لا تزال تصر على إتباع طرق معينة في التقدير تبرز فيها أرادة الموظفين الماليين وتختفي فيها أرادة المكلفين الخاضعين للضريبة، وهذا المسلك يتعارض تماما مع المبادئ الديمقراطية الضريبية، التي توجب فسح المجال أمام المكلفين لتقدير إيراداتهم الخاضعة للضريبة بأنفسهم، لأنه ما من شخص أعلم من المكلف بوعائه الضريبي. تتميز دراستنا عن الدراسة السابقة بالتركيز على الأحكام القانونية النازمة للطعن الإداري بقرار تقدير الضريبة من خلال بيان القرارات الضريبية الخاضعة للطعن وبيان الإجراءات المتبعة للطعن في هذه القرارات الضريبية.

الشوابكة، إبراهيم كامل مفلح، وحمدى قبيلات (2018)، "موقف المشرع الأردني من العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل، أبحاث اليرموك -سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية: جامعة اليرموك -عمادة البحث العلمي مج 24، ع 4.

أشارت الدراسة إلى أنه يجب عدم الاكتفاء بتبجيل العدالة الضريبية كمبدأ بل لا بد من البحث في تطبيقاتها المختلفة من هذه المقولة ينطلق هذا البحث في إشكاليته المتمثلة في مدى مراعاة قانون ضريبة الدخل الأردني لعنصري العدالة الضريبية: العمومية والشخصية، ليخلص في نهاية المطاف إلى تقدير مسلك المشرع الأردني في سعيه لتحقيق العدالة الضريبية وإن جانبه التوفيق في بعض النقاط التي تستدعي تدخلا تشريعيًا لمعالجتها كربط مقدار الإعفاءات الشخصية والعائلية بغلاء المعيشة بحيث ترتفع بارتفاعها. تميزت دراستي الحالية بأنها ركزت على تناول الطعن بالإقرار الضريبي وتناولت الطعن في هذه التقديرات كون هذه التقديرات تصدر عن سلطة ضريبية

تمارس صلاحية إصدار قرارات ضريبية تكون قراراتها عرضة للطعن أمام محاكم البداية الضريبية  
وبينت القرارات الضريبية الخاضعة للطعن والإجراءات المتبعة لتقديم هذا الطعن وتحديد الجهات  
القضائية التي يجوز لديها الطعن في التقدير للوعاء الضريبي.

## الفصل الثاني

### ماهية تقدير الضريبة

يُلقي القانون على عاتق الممولين التزامات عدة يهدف منها إلى تمكين الإدارة أو المصلحة من تحديد وعاء الضريبة والتحقق من توافر شروطها أو تنظيم جبايتها، ومنع التهرب منها، وهذه الالتزامات مثالها في ذلك الالتزام بالضريبة، يرجع الأصل فيها ما للدولة من سلطة على الأفراد، ومن المتفق عليه أن هذه الالتزامات يجب أن تذكر في القانون على وجه التحديد، فإن هي ذكرت فيه التزم بها الممول دون الحاجة إلى تنبيهه إلى ذلك من جانب الإدارة، وأهم تلك الالتزامات بتقديم الإقرار (1).

ومن خلال هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على محاور هامة في تحديد ماهية تقدير الضريبة من حيث تعريفها وخصائصها، والصفات الأساسية للوعاء الضريبي، وطرق تقدير الضريبة، وذلك وفق التقسيم الآتي:

**المبحث الأول: التعريف بالوعاء الضريبي.**

**المبحث الثاني: القواعد الأساسية للوعاء الضريبي.**

---

(1) الشويكي، خضر، منازعات الوعاء الضريبي: الأصول الإجرائية وطرق الطعن، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013، ص9.

## المبحث الأول التعريف بالوعاء الضريبي

يتمتع المدقق بصلاحيّة تقدير الدخول الخاضعة للضريبة والعمل على تطبيق القانوني الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة، ويمارس المدقق الصلاحيات من خلال قرارات التقدير الضريبي الصادرة عن الإدارة الضريبية التي تكون موافقة للقانون الضريبي والتي تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي بشكل واقعي ويعتبر المدقق بمثابة القاضي الذي ينظر في الاعتراضات وبالتالي فإن استقلالية قرار المدقق مهم جداً لنصل في النهاية إلى العدالة المطلوبة للمكلفين ولخزينة الدولة<sup>(1)</sup>. ومن أجل تحديد دقيق للوعاء الضريبي لا بد أولاً من تعريف الضريبة، ومن ثم تعريف الوعاء الضريبي ومكوناته، وذلك وفق التقسيم الآتي:

### المطلب الأول التعريف بالضريبة

تم تعريف الضريبة من قبل العديد من الكتاب وقد أجمعت معظم تلك التعاريف على أن الضريبة هي عبارة عن (( مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبراً ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها<sup>(2)</sup>).

(1) عرف قانون معدل لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 38 لسنة 2018 في المادة (2) منه المدقق بأنه: "موظف الدائرة الذي يتولى تدقيق الإقرارات الضريبية وتقدير الضريبة واحتساب أي مبالغ أخرى مترتبة على المكلف والقيام بأي مهام وواجبات أخرى منوطة به وفق أحكام هذا القانون". للمزيد أنظر: عفانة، عدي، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 27.

(2) أبو نصار، محمد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط2، ب.ن، 2003، ص 3.

كما عرفت الضريبة حديثاً بأنها قيمة نقدية تقطعها الدولة أو ينوب عليها من الأشخاص العامة أو الأفراد دون أن يقابلها دفع معين تفرضها الدولة طبقاً للمقدرة التكلفة للمكلف والأشخاص في تغطية النفقات العامة (1). وعرفت أيضاً (عصام بشور) الذي عرف الضريبة بأنها: "فريضة مالية تضامنية تقطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها كوسيلة لتحقيق أهدافها" (2).

وكتعريف إجرائي يمكن للباحثة تعريف الضريبة بأنها مبلغ مالي يؤديها الأفراد للدولة في صورة نقدية، ولا يجوز أدائها في صورة خدمات شخصية أو عينية، وتؤدي بصورة إجبارية، ويكون الهدف منها ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فقط، بل أصبح الهدف منها تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

من خلال التعاريف السابقة للضريبة يتضح لنا أن الضريبة في الوقت الحاضر تمتاز بأن الضريبة تفرض وتحصل بشكل نقدي وإن الجهة المخولة بفرض الضريبة هي الدولة أو أحد هيئاتها الرسمية وأنه لا تفرض ضريبة إلا بموجب قانون أو تشريع "لا ضريبة إلا بقانون"، كما أن الضريبة تفرض بشكل جبري ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ولا يحصل المكلف على مقابل عند قيامه بدفع الضريبة.

وهناك عدة أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء فرض الضريبة وعلى قمة هذه الأهداف الهدف المالي، إذ يعد الهدف المالي من الأهداف الرئيسية من وراء فرض الضريبة قديماً وما زال للوقت الحاضر، حيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة، فمع ازدياد تدخل الدولة وازدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها والقاطنين لديها من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع وأدى ذلك

(1) الخطيب، خالد شحادة، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، 2014، ص156.

(2) بشور، عصام، التشريع الضريبي، منشورات جامعة حلب، دمشق، ط1، مجلد 1، 1995، ص218.

إلى زيادة اعتماد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة مما أدى إلى تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة وازدياد مبالغ المتحصلات منها (1). وهناك أيضاً أهداف اقتصادية: تستخدم كأداة لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الإقتصادية، بتخفيضها أثناء فترة الإنكماش وزيادتها أثناء فترة الرواج، وأهداف اجتماعية: الحد من التفاوت بين الدخول (تطبيق نظام الأسعار التصاعدي)، منح إعفاءات للفئات التي تقل دخولها عن حد معين وأهداف سياسية داخلية أو خارجية: كما في حالة استخدام الرسوم -الضرائب الجمركية- لتسهيل التجارة الخارجية مع بعض الدول أو الحد منها (2).

## المطلب الثاني

### التعريف بالوعاء الضريبي ومكوناته

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى التعريف بالوعاء الضريبي، ومكوناته وذلك على

النحو الآتي:

#### الفرع الأول: التعريف بالوعاء الضريبي

يثير مصطلح الوعاء الضريبي العديد من الإشكاليات والمسائل الفنية والقانونية، والكثير من الموضوعات الجديدة بالبحث، والتي لم تقف أبداً على الجوانب الفقهية المتعلقة بوضع تعريف لمعنى الوعاء الضريبي يضع حداً للنزاعات والإشكاليات ويكون جامعاً مانعاً لمعنى الوعاء، بل إن جلّ هذه الإشكاليات تبدأ من حيث ينتهي التعريف (3).

(1) عفانة، عدي، مرجع سابق، ص12.

(2) المهاني، محمد خالد، أهداف الضريبة، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، الدورة التحضيرية، 2013، ص34.

(3) الخطيب، خالد شحادة، مرجع سابق، ص159.

فعندما يعرف فقيه ما الوعاء الضريبي بأنه: "المال الذي يحدده القانون مصدراً لضريبة معينة"<sup>(1)</sup>، نجد الجميع يختلف في تحديد معنى ذلك المال أو الدخل الذي قلنا أنه هو الوعاء لكل ضريبة، ومن هنا تبدأ الإشكاليات<sup>(2)</sup>، وتبدأ معها المنازعات الضريبية، إذ أن أغلب المنازعات هي ذات علاقة وطيدة بموضوع الوعاء الضريبي، فكلما توسعنا في تفسير معناه كلما اتسعت هوة الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية، وازداد قلق واضطراب الممولين وأصحاب رؤوس الأموال، فحجم الدخل الكبير يعني حجم ضريبة أكبر وأوفر وهذا دون ادنى شك شغف عزيمة أصحاب رؤوس الأموال الضخمة في استثمارها، مما يقلل من حجم الأموال التي تعمل داخل سوق البلاد، ويرفع نسبة محاولات التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>.

ولكون الضريبة تفرض على مال معين يكون لها وعاء فإن ذلك يستوجب بالضرورة تعيين الوعاء وتحديدده تحديداً دقيقاً بكل عناية، والتحديد القانوني لمعنى الوعاء الضريبي هو الواجب الأخذ به عند تفسير القوانين الضريبية، حتى ولو كان لذلك المال مدلول آخر في قوانين أخرى، فمثلاً تحديد معنى العقار في القانون الضريبي قد يختلف معناه في القانون المدني، وفي هذه الحالة ينبغي عدم الرجوع إلى المدلول الوارد في القانون المدني، إلا في حالة عدم تحديد معنى العقار في القانون الضريبي أو في حالة الغموض والإبهام، وبالتالي يؤخذ بهذا المعنى ما لم يتعارض مع أغراض القانون الضريبي<sup>(4)</sup>.

(1) ميلاديونس، منصور، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2009، ص133.

(2) وتتمثل سبب هذه الإشكاليات في أن دراسة مطرح الضريبة يتوقف على تحديد الصفات الأساسية لمطرح الضريبة كالمرونة والوفرة والعدالة الضريبة واختياره يؤثر مشكلات سياسية واقتصادية واجتماعية.

(3) يحيى، قيصر، وعبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، المجلد 1، العدد 2، 2009، ص308.

(4) الخطيب، خالد شحادة، مرجع سابق، ص160.

وتأسيساً على ما سبق فقد تم تعريف الوعاء الضريبي بأنه: "المال الذي يحدده القانون مصدراً لضريبة معينة، فيضفي نوع المال الذي تفرض الضريبة بمناسبة تحققه طابعه على تلك الضريبة، فتسمى الضريبة التي يكون مصدرها الدخل ضريبة الدخل، والتي يكون مصدرها الأملاك العقارية (الضريبة العقارية) والضريبة التي تفرض بمناسبة استهلاك المال (ضريبة استهلاك) وهكذا.."<sup>(1)</sup>.

ويعرف الوعاء الضريبي عموماً بأنه: "عبارة عن الدخل الخاضع الذي حققه الممولون وهو محصلة تفاعل الإيرادات والتكاليف والمصروفات والمبالغ التي يجوز خصمها والإعفاءات طبقاً لأحكام القانون"<sup>(2)</sup>، ويتبين من خلال هذا التعريف الذي يتسم بالشمول أن للوعاء الضريبي عدة عناصر أساسية يرتكز عليها ويتحدد بتحديداتها، إذ تتشكل هذه المكونات جميعاً الدخل الصافي الذي يطبق عليه سعر الضريبة.

ومما يجب التنويه له أن المشرع الأردني والعراقي لم يتطرقا إلى تعريف الوعاء الضريبي وإنما أشارا إلى الدخول الخاضعة للضريبة، ويمكن تصنيف مصادر الدخل الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة مصادر رئيسية وهي: دخل العمل، ودخل رأس المال، والدخل المختلط الذي يتولد من تضافر العمل ورأس المال.

### الفرع الثاني: مكونات الوعاء الضريبي

يتطلب البحث في وعاء الضريبة اختيار أساس فرض الضريبة، والمناسبة التي تنتهزها الإدارة لفرضها على المادة الخاضعة للضريبة واخيراً تحديد هذه المادة كمياً وكيفياً، وسيتم شرحها على النحو الآتي:

(1) يحيى، قيصر، وعبد اللطيف نايف، مرجع سابق، ص310.

(2) عبد السلام، محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2008، ص265.

**أولاً: الضرائب على الأشخاص:** هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الإنساني للفرد على إقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة. ويحفل التاريخ المالي بأنواع كثيرة من هذه الضرائب ومن أمثلتها ضرائب الرؤوس التي كانت معروفة وتتقسم هذه الضرائب إلى نوعين، أولهما: ضرائب الفردة البسيطة، التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول، وثانيهما: ضرائب الفردة المدرجة التي تميز بين الأفراد الخاضعين للضريبة من خلال تقسيمهم إلى فئات بحسب السن، الجنس، الطبقة الإجتماعية أو المهنة أو الثروة وتحديد سعر خاص لكل فئة. ويعاب على هذه الضرائب أنها لا تنظر إلى المقدرة التكلفة للأفراد، مما فرض ضرورة اختفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: الضرائب على الأموال:** هي تلك الضرائب التي تقتطع جانباً من أموال المكلف دون النظر لذاته، وإنما باعتبار ما يملكه من ثروة أو يحققه من دخل (يكون أساس فرض الضريبة الدخل أو رأس المال أو الانفاق)<sup>(2)</sup>. ويعرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، الدخل بأنه "الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون"، بينما المشرع الأردني جاء أكثر تفصيلاً بشأن تعريف الدخل الخاضع للضريبة في قانون الدخل الأردني لسنة 2014 وتعديلاته، فعرف الدخل من الاستثمار والدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل المعفي، والدخل الخاضع للضريبة عرفه بأنه: " ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترات ضريبية سابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي".

(1) أبو نصار، محمد وآخرون، مرجع سابق، ص34.

(2) الشامي، مجدي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، 2016، ص70.

وبناءً على ما سبق ترى الباحثة أن تعريف المشرع الأردني للدخل الخاضع للضريبة وتقسيماته له فائدة بأنه يقلل من النزاعات الضريبية ونتمنى على المشرع العراقي انتهاز نهج المشرع الأردني وتقسيم الدخل الخاضع للضريبة والنسب الخاضعة للدخل تجنباً للنزاعات الضريبية.

**ثالثاً: الضريبة الواحدة<sup>(1)</sup> والضرائب المتعددة<sup>(2)</sup>:** إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدر من الإيرادات، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تنثور المفاضلة بين النظامين<sup>(3)</sup>.

**رابعاً: الضريبة الموحدة والضرائب النوعية:** ويقصد بالضريبة الموحدة: يقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة من دون تمييز بين هذه المصادر، وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها، أما الضريبة الموحدة فهي صورة من صور نظام الضرائب المتعددة<sup>(4)</sup>، أما الضرائب النوعية نجد أن النظام الضريبي يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها؛ بحيث

(1) الضريبة الواحدة: يقصد بها أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية، أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

(2) الضرائب المتعددة: بسبب الانتقادات الموجهة إلى نظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب، على ألا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب، مما يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموضه وإرهاق المكلف وعرقلة النشاط الاقتصادي.

(3) جامع، أحمد، المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد وهبه، القاهرة، 2001، ص98.

(4) الشيخ، رياض، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ط2، ص45.

تتناول الضريبة كل فرع من مصادر المكلف على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر ولو كانت لمكلف واحد، فنظام كل منها مختلف عن الآخر ومستقل عنه<sup>(1)</sup>.

وفي المجمل ترى الباحثة أنه مهما تعددت مكونات وأشكال الوعاء الضريبي أو ما يسمى بمطرح الضريبة إلا أن التمييز يكون وفق القواعد الناظمة للضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛ إذ تقسم الضريبة تقليدياً إلى مباشرة وغير مباشرة، وهذا التقسيم معمول به في التشريعات الضريبية منذ زمن بعيد في جميع دول العالم، فبإمكان المشرع تنظيم الأصول العلمية لفرض الضريبة وإحدى طريقتين، فإما أن يعتمد مباشرة إلى التصدي للمادة الخاضعة للضريبة بحسب ما يملكه المكلف من رأس مال أو ما يجنيه من دخل، ويفرض الضريبة على هذا الأساس وهذه صورة الضريبة المباشرة. وإما أن ينتظر قيام المكلف بأعمال وتصرفات تتم على قدرته على تحمل الأعباء العامة والمشاركة فيها، يفرض الضريبة عند استعمال الدخل أو تداول الثروة واستهلاكها، وهو ما يعرف بنظام الضرائب غير المباشرة.

### المطلب الثالث

#### طرق تقدير الوعاء الضريبي ونتائجها

من المعلوم أن الأصل في فرض الضريبة، انها تشمل كل من يملك حق الانتفاع - بصرف النظر عن تمتعه بهذا الحق فعلا من عدمه - بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة سواء أكان مقيماً على إقليم الدولة أم متمكلاً لممتلكات على أرضها وتدر فه دخلاً، سواء أكان مواطناً ام اجنبياً، وسواء أكان مقيماً في الدولة ام في الخارج. وتمثل الاستثناءات الواردة على هذه القاعدة الإعفاءات من الخضوع للضريبة اعفاء دائماً أو مؤقتاً. كإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة،

(1) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، 2008، ص23.

وللأعباء العائلية، والإعفاءات المقررة لرجال السلك الدبلوماسي الأجنبي، والمباني العائدة للسفارات والقنصليات الأجنبية، والإعفاءات بمعاهدات دولية تنقرر لأسباب سياسية، وأخيراً إعفاءات دائمة للمناطق الحرة<sup>(1)</sup>. وهناك نظامان أساسيان في نطاق الضرائب، هما:

1- **الضريبة الموحدة:** ويقصد بها أن يخضع الدخل الكلي للمكلف - بصرف النظر عن تعدد مصادره بتعدد مجالات نشاطه - لضريبة واحدة، على أن يكون سعر هذه الضريبة موحداً لجميع أنواع مصادر الدخل، كما أن إجراءات تقدير الضريبة وفرضها واحدة. وتفرض بموجب تعدد الضرائب ضريبة نوعية (تقديراً وفرضاً لها) على كل نوع من أنواع الدخل. وقد يكون السعر واحداً لجميع الضرائب النوعية، وقد يكون مختلفاً<sup>(2)</sup>.

2- **الإزدواج الضريبي:** يتحقق الإزدواج الضريبي عندما يجري تطبيق قوانين متعددة داخل الدولة، أو على الصعيد الدولي، بحيث يؤدي إلى خضوع مكلف معين إلى الضريبة عن الوعاء نفسه، وبالتالي فإن هذا المكلف قد دفع الضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة على الرغم من وحدة المدّة التي تفرض الضريبة خلالها. وإذن فإن تحقق هذه الظاهرة يفترض توافر أربعة شروط هي: "وحدة المكلف، وحدة الوعاء، وحدة الضريبة"<sup>(3)</sup>. ومن الأمثلة: فرض ضريبة على نوع معين من الدخل على مرحلتين، وتحصل من المكلف نفسه عن المدّة نفسها، وكذلك إذا دفع مكلف مقيم على إقليم دولة ضريبة لها عن دخل حققه في دولة أخرى يدفع لها ضريبة عنه في الوقت نفسه.

(1) الشوابكة، سالم محمد، مرجع سابق، ص 63.

(2) حسين، انتصار محمد علي وصالح، ضياء مصلح مهدي، الجدلية الضريبية في حسم منازعات الضريبة بين الضرورة والملاءمة، بحث منشور، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2010، المجلد 1، العدد 24، ص 105.

(3) محمد، عصام علي، العلاقة بين أسلوب التقدير الذاتي أحد متطلبات الإصلاح الضريبي، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة كركوك، العراق، 2018، المجلد 6، العدد 15، ص 114.

وقد يكون الإزدواج الضريبي داخليا أو دوليا (1)، ويتحقق الإزدواج الداخلي إذا كانت السلطة المالية التي تتولى فرض الضرائب على وعاء واحد تابعة الدولة واحدة، سواء أكانت دولة اتحادية أو موحدة، أي ان الإزدواج الداخلي يفترض توافر أركانه داخل حدود الدولة. حيث تطبق السلطة المالية قانون الضريبة على المكلف نفسه والمدة نفسها. ففي الدولة الاتحادية يجد المكلف نفسه مطالبا بتسديد الضريبة إلى كل من السلطة الاتحادية وسلطة الإقليم في آن واحد. ويقوم الإزدواج الضريبي في الدولة الموحدة إذا فرضت السلطة المركزية ضريبة سبق أن فرضتها السلطة المحلية (2). ويتحقق الإزدواج الدولي عندما تقوم سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بفرض الضريبة على الوعاء نفسه عن المدة نفسها. حيث أن كل دولة مستقلة بوضع التشريع الضريبي الذي يناسبها بصرف النظر عن تشريعات الدول الأخرى (3).

وفي الغالب يحدد المشرع سعر الضريبة سلفاً، وعندئذ تكون حصيلة الضريبة دالة لسعرها ومقدار المادة الخاضعة للضريبة، ومدى نجاح السلطة المالية في تحصيلها (الضريبة القياسية أو التحديدية). وعلى ذلك تتمثل طرق تحديد الوعاء الضريبي على النحو الآتي:

#### الفرع الأول: طريقة التحديد المسبق لحصيلة الضريبة (الضريبة التوزيعية)

يكتفي المشرع في الضريبة التوزيعية بتحديد المبلغ الاجمالي الواجب تحصيله كضريبة معينة من الأفراد الخاضعين لها، بعد ذلك تقوم السلطة التنفيذية بتقسيم عبء هذه الضريبة على الاقسام الادارية نزولاً على السلم التنظيم الهرمي للإدارة حتى تصل أدنى مستوى من التنظيم، وليكن القرية

(1) مراد، محمد حلمي، المرجع السابق، ص 210-214، ابراهيم، محمد فؤاد، مبادئ علم المالية العامة، النفقات العامة والموارد العادية، ج1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة.

(2) الشوابكة، سالم محمد، مرجع سابق، ص64.

(3) محمد، عصام علي، مرجع سابق، ص118.

مثلاً. في داخل القرية تقوم الإدارة بتقسيم ما يتعين على أفراد القرية دفعه، أما بالتساوي أو على نحو تناسبي وفقاً للمقدرة التكلفة لكل فرد، ومن هذا يتبين انه لا يمكن معرفة سعر الضريبة التوزيعية مسبقاً، وإنما ينتظر حتى يتم توزيع المبلغ الكلي للضريبة وسعرها على جميع المكلفين الخاضعين لها، ويمثل هذا السعر النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه المكلف ومقدار المادة الخاضعة للضريبة لدى كل مكلف (1).

وأن مجال الضريبة التوزيعية هي الدول ذات الانظمة الادارية والمالية الضعيفة، وتتميز الضريبة التوزيعية بتحديد حصيلتها مسبقاً وهذا يجعلها متيقنة، الا أن ما يعيها انفصالها عن حالة النشاط الإقتصادي، حيث يحصل مبلغ الضريبة بصرف النظر عن النشاط الإقتصادي، وبالتالي مهما كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، فهذا يعني عدم مرونة الحصيلة. كما لا يمكن معها مراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين، وبالتالي انعدام العدالة التوزيعية (2).

### الفرع الثاني: طريقة تحديد سعر الضريبة (الضريبة التناسبية والضريبة التصاعدية)

يقوم المشرع وفقاً لهذه الطريقة بتحديد سعر الضريبة، أي النسبة المئوية من المادة الخاضعة للضريبة التي يدفعها المكلف، وعندئذ تتغير حصيلة الضريبة مع تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بحسب الظروف التي يمر بها الإقتصاد القومي من خلال التوسع أو الانكماش، كما أنها توسع من مساحة العدالة الضريبية التي قد تحققها الطريقة السابقة. غير أن مساحة العدالة الضريبية وفقاً لهذه الطريقة تختلف في حالة الضريبة التناسبية عنها في التصاعدية (3). وسيتم شرحها على النحو الآتي:

(1) الشامي، مجدي، مرجع سابق، ص 234.

(2) الشوابكة، سالم محمد، مرجع سابق، ص 64.

(3) محمد، عصام علي، مرجع سابق، ص 129.

أولاً: **الضريبة النسبية (التناسبية):** تكون الضريبة نسبية إذا كان سعرها ثابتاً لا يتغير بتغيير قيمة المادة الخاضعة لها، مثلاً ان تفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بسعر (10%)، ففي هذه الحالة تظل نسبة المبلغ المقتطع كضريبة من الأرباح المتحققة ثابتة مهما تغير مقدار هذه الأرباح، غير ان ما يعاب على هذا الأسلوب انه غير عادل وحصيلته قليلة. حيث ان العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل، وأقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر (1).

كما أن حصيلتها قليلة، إذ لو اخذنا في الاعتبار ضرورة ارتكاز الضريبة على المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف، لأمكن للدولة الحصول على مقدار أكبر من الضريبة (دون تغير في مستوى دخول الافراد) ان هي فرقت بين دخل منخفض نسبياً وحددت بالنسبة له سعراً أقل للضريبة، ودخلاً أعلى وحددت بالنسبة له سعراً أكبر اي انها - بصفة عامة - غيرت سعر الضريبة نحو الارتفاع كلما ارتفع مستوى دخل الفرد المكلف، ولقد اشتدت الانتقادات على هذه الضريبة مطالبة بالأخذ بالضريبة التصاعدية التي أصبحت عامة، وبخاصة في الدول الرأسمالية، في جميع الأنظمة الضريبية (2).

ثانياً: **الضريبة التصاعدية:** وتكون الضريبة تصاعدية إذا كان سعرها يزداد بارتفاع المادة الخاضعة للضريبة، فإذا فرضنا ضريبة عامة على الأيراد بسعر (10%) دينار على الألف الأول من دخل المكلف، و(15%) على الألف الثانية وهكذا. يتضح أن حصيلة الضريبة النسبية تزداد بنفس ارتفاع مقدار المادة الخاضعة لها. في حين تزداد حصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من نسبة زيادة المادة المفروضة عليها. فإذا فرضنا خمسة دنانير على ما قيمته (1000) دينار،

(1) نقل التضحية التي يقوم بها شخص معين بالتنازل عن نسبة معينة من دخله كلما ارتفع مقدار هذا الدخل.

(2) دويدار، محمد حامد، مرجع سابق، ص37.

(10) دنانير على ما قيمته (2000) دينار، (15) ديناراً على ما قيمته (4000) دينار، نلاحظ أن مقدار الضريبة يزيد بنسبة أكبر من نسبة زيادة قيمة ما تفرض عليه. ولذلك يرتفع سعر الضريبة الحقيقي في كل مرة عن سابقتها (1).

وهنا يجب التمييز بينهما، حيث أن طريقة السعر التصاعدي بالطبقات تقوم على تقسيم المادة الخاضعة للضريبة (الدخل أو رأس المال) إلى عدة طبقات، أي عدة درجات تبدأ الأولى منها من الصفر وتنتهي عند حد معين تبدأ منه الطبقة التي تليها وهكذا، ويطبق على كل طبقة من هذه الطبقات سعر واحد يتزايد كلما انتقلنا من طبقة إلى طبقة أخرى، ووفقاً لهذه الطريقة يدفع المكلف الضريبة على كل دخله بسعر واحد هو سعر الطبقة التي ينتمي إليها دخله، وعلى الرغم مما يتميز به التصاعد بالطبقات من السهولة والبساطة في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، إلا أنه يتضمن عيباً جوهرياً هو بعده عن العدالة الضريبية أحياناً ويتمثل ذلك في إخضاع الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة معينة للسعر المقرر للطبقة التالية مهما كانت ضالة هذه الزيادة، بينما طريقة التصاعد بالشرائح وهي التي تقوم على تقسيم المادة الخاضعة للضريبة (الدخل ورأس المال) إلى عدة شرائح أو أجزاء متساوية أو غير متساوية، ويفرض على كل شريحة منها سعر خاص، ويتصاعد هذا السعر كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، وعلى ذلك يخضع الوعاء لعدة أسعار بقدر ما يحتويه من شرائح، أي أن دخل المكلف السنوي لا يخضع كله لسعر واحد، كما هو الحال في التصاعد بالطبقات، وهو بذلك يتلافى عيوبه، حيث أن الزيادة الطفيفة في الدخل هي وحدها التي ينطبق عليها سعر الشريحة الأعلى. لذلك فإن نظام التصاعد بالشرائح هو النظام الأكثر استعمالاً في الحياة العملية لأنه أكثر عدالة (2).

(1) محمد، رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص12.

(2) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سابق، ص76 وما بعدها.

## المبحث الثاني القواعد الأساسية للوعاء الضريبي

يقصد بالقواعد الأساسية للوعاء الضريبي تلك الأسس والقواعد التي ينبغي على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب، وتتبع أهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتي المكلف والدولة على حد سواء، والواقع أن "آدم سميث" هو أول من وضع هذه القواعد (العدالة واليقين والملاءمة والإقتصاد) ويسترشد بها حتى الآن في هذا المجال، حيث تمثل الدستور العام الذي تخضع له القواعد القانونية التي تنظم الضرائب، وتحترمها الدولة عند فرضها للضرائب، وهذا ما يخفف من ثقل هذه الأعباء ويجعلها مقبولة لدى الأفراد، كما أن الإخلال بها يثير النقول بالظلم والتعسف في استعمال هذا الحق<sup>(1)</sup>. وسنقوم من خلال هذا المبحث بشرح هذه القواعد على النحو الآتي:

### المطلب الأول

#### قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة الضريبية

من المعلوم أن هدف النظام الضريبي في أية دولة هو تحقيق العدالة إلى جانب اعتبارات أخرى، وقد تصور البعض أن العدالة تعني وجوب تطبيق نسبة الضريبة (الضريبة النسبية)، أي أن تكون نسبة الضريبة المقتطعة من وعاء الضريبة واحدة بصرف النظر عن طبيعة الوعاء، وسندهم في ذلك تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية للمكلفين، ومنع التحكم في فرض الضرائب من خلال تغيير السعر المطبق من فئة اجتماعية إلى أخرى<sup>(2)</sup>.

وترى الباحثة أن العدالة الضريبية تعتبر صفةً من الصفات القانونية التي تتميز بها الضرائب، ويجب أن يتم تطبيقها على جميع السكان دون استثناء. وأن تخضع لإشرافٍ مباشرٍ من قبل

(1) محمد، رمضان صديق، مرجع سابق، ص20.

(2) أبو رحمة، إبراهيم طه محمد، مرجع سابق، ص123.

السلطات الحكوميّة، وأن تعتمد على مجموعة من تشريعات القانون، والتي تنفّذ وفقاً لأحكام سلطة الضريبة العامة في الدولة مع مراعاة الظروف، والتغيّرات الإقتصاديّة التي تؤثر على المجتمع.

وتلبي قاعدة العدالة الضريبية متطلبات متعددة منها اجتماعية، واقتصادية، ومالية، فهي تلبي متطلبات العدالة الاجتماعيّة وكذلك الأمن والاستقرار الإقتصادي، ونظراً لذلك فإن كل من يسهم في تقنين السياسة الضريبية لا يمكنه أن يتجاهل اعتبارات العدالة والمساواة، لأنه لا يمكن أن يسود أي قانون إذا كان غير عادل<sup>(1)</sup>. وهناك ثلاثة مطالب للعدالة في الضرائب، فالضرائب يجب أن تكون قانونية وعامة وعادلة، فالعدالة الضريبية تتحقق عندما يسهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية قد الإمكان، وتحدد هذه المقدرة النسبية للممولين بحسب ما يحققون من دخل في ظل حماية الدولة<sup>(2)</sup>.

ومن أهم الأمور التي تحقق قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة الضريبة هو قانونية الضرائب وعموميتها، أي أنه لا تفرض ضريبة إلا بقانون ولا تعدل ولا يعق أحد منها إلى بقانون، مبدأ قانونية الضريبة نتيجة منطقية لمبدأ التدرج الذي يشكل بدوره نتيجة لمبدأ سيادة القانون الذي يقضي بأن إنشاء الضرائب خاصية من خصائص السيادة، على هذا يشير الفيلسوف الفرنسي (جان بودان) في مصنفه عن الدولة أن فرض الضرائب ضرب من ضروب سن القوانين، وأن من أبرز خصائص السيادة هي سلطة سن القوانين<sup>(3)</sup>.

(1) الشامي، مجدي، مرجع سابق، ص78.

(2) محمد، رمضان صديق، مرجع سابق، ص22.

(3) الزبيدي، إبراهيم حميد محسن، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، بغداد العراق، 2009، ص21-22.

ومن أهم الأمور التي تحقق عدالة الوعاء الضريبي من حيث العدالة أو المساواة بين المكلفين

بالضريبة، هي ما يلي:

### الفرع الأول: لا تفرض الضريبة إلا بقانون

إن تحديد المكلفين بالضريبة، وتحديد مقدارها، وسعرها، وطرق تحصيلها، وكل ما يتعلق بهذه

العملية، ينبغي أن يكون من اختصاص السلطة التشريعية المنتخبة بما تسن من قوانين ضريبية<sup>(1)</sup>.

فدين الضريبة يتحدد فقط على النحو الذي يوجبه القانون، وبالنتيجة فإن مركز المكلف لا يتحدد

بقرار إداري، وإنما يتحدد طبقاً للقانون<sup>(2)</sup>.

وعلى ذلك فإن كل ضريبة يجب أن يصدر قانون بفرضها، أو أنها يجب أن تفرض بحدود

القانون، لكن من الواضح أنه لا يكفي إصدار قانون الضريبة معينة حتى يصبح بعض الأفراد

مدينين بها للخزانة، وذلك لأن هذا القانون وضع القواعد العامة التي تنطبق في حالة كل مكلف

بالذات إذا ما توافرت شروط انطباقها على هذا لا يخلق قانون الموازنة السنوية دين الضريبة في

ذمة أحد، السنوية، لذلك فقد اختلف الفقه في الإجابة على سؤال متى ينشأ هذا دين الضريبة؟

فبعضهم رأى أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة التي اشترط قانون

الضريبة توافرها لهذا الغرض، ومثال ذلك إذا زاول شخص مهنة المحاماة، وقد حقق في نهاية

السنة ربحاً فإنه يخضع للضريبة<sup>(3)</sup>. بينما يرى جانب آخر من الفقه، أن الالتزام بالضريبة لا ينشأ

إلا إذا أخذت الإدارة الضريبية قرارات معينة وأهم هذه مثلاً قرارات التدقيق التي يصدرها المدقق

(1) غيلان، أحمد خلف، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبة، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012، ص4.

(2) عطية، محمود رياض، الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف، 1995، ص95.

(3) الخصاونة، جهاد سعيد، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،

2008، عمان، ص45.

الضريبي والتي تتضمن أسم المكلف ورقمه الضريبي والفترة أو الفترات الضريبية والأسس التي تم الاستناد إليها في التدقيق وتحديد مقدار الضريبة وأي مبالغ أخرى مترتبة عليه وفق أحكام القانون<sup>(1)</sup>.

على هذا فإنه يتجلى من كلا الجانبين أن اللحظة التي تتوافر فيها الواقعة المنشئة للضريبة هي اللحظة التي تحدد القانون الواجب التطبيق من حيث سعر الضريبة أو الأموال الخاضعة لها أو التقادم الخاص بهاء إذا فالقانون وحده يحدد دين الضريبة ويعينه تعيينا نافيا للجهالة من حيث الزمان والمكان والأشخاص والكيفية، وأن تقدير السلطة المالية للضريبة لا يعدوا أن يكون كاشفا لهذا الدين لا منشأ له، فهو موجود بغض النظر عن إرادة المكلف وإرادة السلطة المالية<sup>(2)</sup>.

وفي الأردن فإن المشرع اتخذ موقفاً متشدداً في مجال فرض الضريبة، وأن التشدد امتد ليشمل الرسم، إذ جاء في الدستور 1952 النافذ (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون)<sup>(3)</sup>. وكذلك الحال في العراق إذ نصّ المشرع العراقي في دستور 2005 على هذا الأمر في المادة (28) من الدستور العراقي والتي جاء فيها: "أولاً: لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون. ثانياً: يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون".

### الفرع الثاني: لا تعدل أو تلغى الضريبة إلا بقانون

من الطبيعي أن يكون أي قانون معبراً عن ظروف المجتمع، ولا بد أيضاً أن يساير التطورات والتغيرات التي يمر بها على الرغم ما تتصف به القاعدة القانونية من الجمود، ومن المعروف أن

(1) عطية، محمود رياض، مرجع، ص99-110.

(2) الدخيل، محمد، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، 2011، ص51.

(3) المادة (111)، الدستور الأردني النافذ، سنة 1952.

القانون الضريبي هدفه الصالح العام من خلال رد خزانة الدولة بالأموال، وبالنتيجة يتوجب تغيير هذا القانون كلما اقتضت المصلحة العامة ذلك، سواء كان تغيير جزئياً (أي تعديل)، أو كلياً أي إلغاء، بيد أن هذا التغيير يجب أن تباشره السلطة التشريعية التي وضعت ذلك القانون<sup>(1)</sup>.

وفي البلدان البرلمانية يصدر قانون الضريبة ويعدل في الأصل بعد موافقة الهيئات النيابية، كما في فرنسا، إذ كان الفرنسيون في بداية الأمر يتشددون كثيراً ويتمسكون بأن يكون إنشاء الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها في شكل قانون يصدر بعد موافقة الهيئة النيابية، والمسوغ لذلك، أن رجال الثورة الفرنسية ينظرون إلى الملكية الخاصة على أنها حق مقدس، واعتقادهم أن الضريبة تمس ملكيات الأفراد وحقوقهم، وهذا أمر لا يجوز في نظرهم أن يقع إلا بموافقة الهيئات النيابية على إنشاء أو تعديل أو إلغاء الضريبة، لكن هذا الحال لم يدم طويلاً، إذ بدأ كثير من تعديلات الضريبة ينظم عن طريق اللوائح بدلاً من طريق القانون، وتعليهم لذلك بأن فكرة المشرع الفرنسي عن الملكية تغيرت، فلم تصبح لهذا الحق قدسيته التي كانت له عند مشرعي الثورة، بل أصبحت الملكية وظيفة اجتماعية ينظمها المجتمع على ما يراه صالحاً له هذا من جهة، وبذلك كثر في الوقت الحاضر الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة في فرنسا، عن طريق تفويض البرلمان سلطته في التقنين إلى الحكومة، بحيث أصبح للحكومة حق تعديل الضريبة<sup>(2)</sup>.

وعند العودة إلى التعديلات الضريبية وإلغاؤها في الأردن، فالواقع العملي في الأردن يشير إلى أن قوانين الضرائب شأنها شأن بقية القوانين، فقد تعرضت إلى تعديلات بشكل مستمر وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وذلك لأنها تتميز بأنها تحتوي على أرقام

(1) غيلان، أحمد، مرجع سابق، ص 66.

(2) خطاب، اكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستوري، دار الكتب والوثائق، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 85-87.

وأسعار ومتغيرات اقتصادية، مما يجعلها تتطلب التغيير والتعديل بين الحين والآخر، ولا سيما في بلد مثل الأردن تشهد تقلبات اقتصادية مستمرة وعدم امتلاكه لموارد كافية تغطي عجز الموازنة، وبالنتيجة تستمر الحاجة لعائدات الضرائب، ولم تسجل كل هذه التعديلات الكثيرة والإلغاء في القوانين الضريبية أي مخالفة دستورية، كون جميع التعديلات والقوانين صدرت عن السلطة التشريعية (المنتخبة) ولم تخالف مبدأ قانونية الضريبة.

### الفرع الثالث: الإعفاء من الضريبة لا يكون إلا بقانون

أوضحنا فيما سبق كيفية فرض الضريبة وتعديلها أو إلغاؤها، إما بالنسبة للإعفاء من الضريبة، فإنه يجب أن نفرق بين الإعفاء من ضريبة معينة، وعدم استحقاق تلك الضريبة، فمن الناحية القانونية، هناك فارق بين الأمرين، بالرغم من وجود خلط بينهما إلى درجة استعمالهما كمترادفين أحيانا<sup>(1)</sup>، فعدم استحقاق ضريبة معينة على شخص ما يعني أن الشروط التي يستلزمها القانون لفرض هذه الضريبة لا تتوافر عند هذا الشخص بالذات<sup>(2)</sup>، ومثال ذلك شخص يمتلك عقار يسكن فيه، فهو غير خاضع لضريبة إيجار العقارات.

أما في حالة الإعفاء من الضريبة، فإن الشروط التي يتطلبها القانون في فرض الضريبة على شخص معين متوافرة ويكون ملزماً بدفعها، إلا أن المشرع يتدخل لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية لاستثنائه من دفع هذه الضريبة كلاً أو جزءاً، وعلى هذا فإن قيام السلطة المالية بإعفاء أي مكلف من الضريبة دون نصّ قانوني يعدّ إخلالاً بمبدأ قانونية الضريبة، وتجاوزاً على مبدأ سيادة القانون<sup>(3)</sup>.

(1) الدخيل، أحمد، مرجع سابق، ص 66.

(2) الزبيدي، إبراهيم محسن، مرجع سابق، ص 29.

(3) الدخيل، أحمد، مرجع سابق، ص 52.

ومما تقدّم يتجلى لنا أنه من الخطأ استعمال تعبير عدم الخضوع للضريبة والإعفاء منها كمترادفين، لذا فإنه في إطار مبدأ قانونية الضريبة نقول أن الإعفاء من الضريبة يتم في حدود القانون أو بناء عليه، أو كما يقول الفقه الفرنسي إن الإعفاءات الضريبية لا يجوز منحها إلا بقانون أو وفقاً لقانون<sup>(1)</sup>، فليس من الضروري صدور قانون لكل إعفاء من دين الضريبة. فعلى سبيل المثال نصّت المادة الثالثة والرابعة من قانون ضريبة العقار العراقية رقم 162 لسنة 1959م إلى الإعفاءات، كالإعفاءات الإجتماعية والإعفاءات الإقتصادية، والإعفاءات المقررة لأسباب سياسية.

#### الفرع الرابع: جباية الضريبة بقانون

جباية الضريبة هي المرحلة التنفيذية التي تؤدي إلى جمع المبالغ المالية المترتبة على المكلفين، وهي المرحلة الأخيرة من مراحل فرض الضريبة، إلا أنها ليست هدفاً مقصوداً بذاته من وراء فرض الضريبة، مقارنة بما تمثله حصيلة الدولة من الضرائب الجزء الأكبر والأهم في موازنتها العامة، وهذه الأهمية جاءت لسببين، الأول: لأنها تمثل مورداً غزيراً للدولة بدون نفقات باهظة، والثاني: لأنها تمثل مورداً متجدداً، وليس موسمياً يتأثر بقوى السوق<sup>(2)</sup>.

وترى الباحثة أنه نظراً لأهمية الجباية وما تنطوي عليه من مساس بحقوق الأفراد وحياتهم جراء تعسف السلطة المالية، وبالمقابل ما تمثله جباية ضريبة من حماية لحقوق الخزانة تجنبها الإهدار والضياع، كان لا بد أن تخضع جباية الضرائب للدستور وتكون موافقة له، فعلى الدولة أن تراع الأسس الموضوعية بدءاً من فرض الضريبة وتبليغ الشخص المكلف بدفع ما يترتب عليه، أو على غيره إذا كان مسؤولاً عنه، وانتهاء بتحديد الأساليب أو الطرق التي تتبعها التشريعات الضريبية لجباية أو تحصيل الضريبة، وقبل عرض طرق تحصيل الضريبة نلفت الانتباه إلى أن التشريعات

(1) عبد اللطيف، محمد محمد، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013، ص36

(2) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، 2011، ص82.

الضريبية تعمد إلى ذكر القواعد المنظمة لجباية الضريبة في ذات القانون الذي يتضمن فرض الضريبة.

وهذا الأمر متم لمبدأ قانونية الضريبة، فكما أن فرض الضريبة أو إلغائها وتعديل والإعفاء منها لا يكون مشروعاً ما لم يتم استناداً إلى قانون، فكذا جباية الضريبة لا تكون مشروعاً إلا إذا تمت بناء على الترخيص الصادر من القانون، لذلك نجد أنه في الأردن والعراق جباية الضريبة تتم بموجب القانون، بيد أن أسلوب تحصيلها يختلف تبعاً لاختلاف الضريبة، فما يصلح لهذه الضريبة قد لا يصلح لغيرها، كما أن التحصيل يعتمد إلى حد كبير على تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، إذ يجب على الإدارة الضريبية أن تراعي أن الضريبة يجب أن يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف (1).

وبناءً على ما سبق ترى الباحثة أنه على الرغم من الأهمية الكبيرة لقاعدة العدالة الضريبية إلا أنها تصطدم في الواقع بصعوبات متعددة، من أهمها صعوبة فرض الضريبة بالفعل بالنظر للعلاقة بين الدخل الحقيقي لممولين مختلفين، وعلى ذلك فهناك صعوبة حقيقية في التطبيق، إذ يكون السؤال دائماً، كيف يوزع العبء الضريبي على مختلف الطبقات والفئات من الناس، كذلك فإن تطبيق القاعدة على نحو سليم وكامل يحتاج إلى جهاز محاسبي وإحصائي كفاء يصعب توافره في الدول النامية وبشكل ذلك بلا شك مشكلة كبيرة، كما تؤكد الباحثة من خلال قراءة الواقع أنه لا خلاف على ضرورة تطبيق قاعدة العدالة والمساواة في المجال الضريبي ولكن الصعوبة تكمن في كيفية تطبيق القاعدة وخاصة في الدول النامية كالأردن والعراق.

(1) فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، جامعة حلب، سوريا، 2006، ص123.

## المطلب الثاني

### قاعدة اليقين والملاءمة والإقتصاد في نفقات التحصيل

إضافة إلى قاعدة العدل والمساواة في المقدرة الضريبية والتي تعتبر أهم قواعد تقدير الوعاء

الضريبي، يوجد قواعد أخرى هامة لا تقل عنها، وهي على النحو الآتي:

#### الفرع الأول: قاعدة اليقين

تشير هذه القاعدة في المالية العامة المعاصرة إلى أنه ينبغي على الملتزم بدفعها أن تكون هذه الضريبة واضحة ومحددة بوضوح ولا تحكم، وينصرف ذلك إلى ميعاد دفع الضريبة، وطريقة الدفع، ومقدار ما يجب دفعه، فكل هذه الأمور ينبغي أن تكون واضحة، ومعلومة علم اليقين لكل مكلف بدفع الضريبة<sup>(1)</sup>.

كما يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف، إذ من الضروري أن يكون المكلف على علم تام بمدى التزامه بالضريبة، بحيث يتمكن في ضوء ذلك من تحديد موقفه المال، وعلى علم أيضاً بالضرائب التي يلتزم بدفعها من حيث أهميتها وسعرها والأحكام المتعلقة بها بدءاً من تحديد الوعاء إلى كيفية فرضها وتحصيلها، وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالتنظيم الفني للضرائب<sup>(2)</sup>. ومن أجل أن يتحقق ذلك ينبغي أن يتوفر أمرين، وهما:

أولاً: أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح، بحيث يفهمها عامة الناس ذلك أن هذا يؤثر على وفرة حصيلة الضريبة، وكلما كانت التشريعات الضريبية تحتمل تفسيرين مختلفين، اختار

(1) الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص159.

(2) عطية، علي هادي، تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ب، جامعة بغداد، 2001، ص64.

المكلف التفسير الذي يفيد، وعندئذ] يصر ذلك بحصيلة الضريبة ولو اضطر للأخذ بتفسير الإدارة (قضاء أو إدارة) فإن من شأن ذلك أن يطبع أثراً سيئاً في نفسه، مما قد يدفعه إلى التهرب من الضرائب في المستقبل. ثانياً: على الدولة أن تجعل القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة<sup>(1)</sup>.

وهذه القاعدة ضرورية لأن الضريبة أصبحت واجباً وطنياً وأخلاقياً يقع على عاتق المواطن لمصلحة دولته تأسيساً على رابطة التضامن الاجتماعي، وفكرتي العدالة والمساواة، لذا لا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو قرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون واضح وميسر ومحدد للمكلف، كما أن هذا القانون الواضح هو ضرورة لتحديد عناصر الضريبة الجوهرية، فيحدد المكلفين بها، والنشاط الخاضع لها، ووعاءها، وسعرها، وطريقة جبايتها وكل هذه العناصر لا تحدد إلا من خلال القانون، فهي عناصر غير اتفاقية بل من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام<sup>(2)</sup>.

خلاصة الأمر أن قاعدة اليقين يجب أن تكون متحققة بكل ما تعنيه بالنسبة لميعاد دفع الضريبة، وطريقة دفع الضريبة، ومقدار ما يجب دفعه، وسنورد مثلاً تشريعياً لكيفية توافر قاعدة اليقين والوضوح في الضريبة، وذلك وفق ما ورد في قانون ضريبة الدخل الأردني قانون رقم (34) لسنة 2014م وتعديلاته، حيث حدد القانون الفترة الزمنية للضريبة وأسماها السنة المالية وعرفها القانون المذكور في المادة الثانية منه بأنها: "الفترة المكونة من اثني عشر شهراً متتالياً والتي يغلق

(1) الجنابي، طاهر، مرجع سابق، ص155.

(2) عبد الكريم صادق بركات، وحامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص968 وما بعدها.

الشخص حساباته في نهايتها. الفترة الضريبية: الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام هذا القانون." (1).

كما بيّنت المادة (3) من ذات القانون ما يخضع للضريبة بنصها على أنه: " المادة (3): "أ- يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء.... ب- لغايات هذا القانون يتم احتساب قيمة الدخل العيني حسب سعر السوق في تاريخ الاستحقاق لذلك الدخل. ج- يخضع للضريبة: 1- الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة. 2- مجموع الدخل الصافية التي يحققها فرع الشركة الأردنية العاملة خارج المملكة والمعلن في بياناتها المالية الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني خارجي. ...." (2).

كما حدد ذات القانون في المادة (11) منه مقدار ما يتم دفعه المكلف حيث نصّت المادة على ما يلي: " أ- تستوفى الضريبة للشخص الطبيعي من الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للنسب التالية كما يلي: 1- (5%) خمسة بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار الأولى. 2- (10%) عشرة بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار التالية. 3- (15%) خمسة عشر بالمائة عن كل دينار من الخمسة آلاف دينار التالية....." (3).

ومن خلال النصوص القانونية السابقة يتضح لنا أن القانون الأردني لضريبة الدخل بين بشكل واضح المدّة الزمنية الخاضعة للضريبة، ومقدار الضريبة والأموال الخاضعة للضريبة، وكذلك

(1) المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 وتعديلاته لسنة 2018.

(2) المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 وتعديلاته لسنة 2018.

(3) المادة (11) من قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 وتعديلاته لسنة 2018.

حالات إعفاء الضريبة، ومقدار ما سيدفعه المكلف، وبهذا يكون المكلف على يقين بما سيدفعه وما هو خاضع للضريبة.

وترى الباحثة أنه حتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي لا تخضع للتعديل المستمر. فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الإقتصادي كما يجب ان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء أو التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية ان تطبقه دون اجتهاد أو تأويل.

#### الفرع الثاني: قاعدة الملاعة في الدفع

يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين، من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها، أي أن يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل منه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة، غير أن هذا يعني أن تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف بضرر في مالية الدولة<sup>(1)</sup>.

فوفقاً لهذه القاعدة يجب أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وطريقة تحصيلها على نحو ملائم بالنسبة للمكلف الذي يقوم بدفعها، فالضريبة على ريع الأرض أو المنازل ينبغي ان تدفع في الوقت الذي يدفع فيه الريع عادة للمالك، فالوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كما أن الضرائب على الاستهلاك وهي تقع في النهاية على المستهلك، يتم دفعها في الوقت الملائم وذلك لأن المستهلك يدفعها جزءاً جزءاً، وبمناسبة الشراء، وبالتالي إذا

(1) كراجه، عبد الحليم، والعبادي، هيثم، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2010، ص242.

تحمل المستهلك قدراً من عدم الملاءمة فأن الخطأ يرجع إليه لأنه حر في أن يشتري السلع المفروضة عليها الضرائب أو لا يشتريها (1).

وتطبيقاً لذلك نصّ المشرّع على ان تسري الضريبة (2)، على الأرباح الناتجة من مشروعات الدواجن وتربية الأغنام وحدد نسب معينة من الدخل للإعفاء من الضريبة ولا تسري الضريبة عليها حيث جاء النص على أنه " أ- يعفى من الضريبة أول (1000000) مليون دينار من مبيعات الشخص الطبيعي المتأتمية من نشاط زراعي داخل المملكة. ب- يعفى من الضريبة أول (50000) خمسين ألف دينار من الدخل الصافي للشخص الاعتباري المتأتم داخل المملكة من النشاط الزراعي"، وترى الباحثة أن هذا الاعفاء يحقق قاعدة الملاءمة من فرض الضريبة كونها تعفي نسبة معينة للمزارع من الخضوع للضريبة حتى يتسنى للخضوع للضريبة أن يحقق ربح ويستمر مشروعه.

### الفرع الثالث: قاعدة الإقتصاد في نفقات التحصيل

جوهر هذه القاعدة يتمثل في ضرورة الإقتصاد في نفقات الجباية، فمن المسلم به أن تحصيل الضرائب يكلف أموالاً، وأية ضريبة يتم فرضها يجب أن تقيم ليس فقط بمقدار ما تدره، ولكن أيضاً بالتكاليف التي يحتاجها الحصول على هذا العائد (3).

فكل ضريبة ينبغي أن تنظم بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين عما يدخل في الخزنة العامة، إلا بأقل مبلغ ممكن، أي ينبغي ألا يتحمل الشعب دافع الضريبة أية أعباء في تحصيلها دون ضرورة، ونفقات تحصيل الضريبة ترد لأربعة أسباب، وهي:

(1) الجنابي، طاهر، مرجع سابق، ص160.

(2) المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 2014.

(3) دويدار، محمد حامد، مبادئ المالية العامة، المكتب العصري الحديث، الإسكندرية، 1999، ص34.

1- إذا احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين تستهلك أجورهم جزءاً كبيراً من حصيلتها

وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على المكلفين.

2- أن عدم الإقتصاد في نفقات التحصيل ربما يؤدي إلى إعاقة الصناعة وعدم تشجيع بعض

فروع النشاط التجاري،

3- قد تتكبد الإدارة الضريبية الكثير من الخسارة بسبب المحاولات المتكررة للتهرب الضريبي.

4- عن طريق إخضاع المكلفين لزيارات وفحوصات متكررة لأوعيتهم الضريبية وربما يتسبب

ذلك في مشكلات كثيرة<sup>(1)</sup>.

وفي المحصلة ترى الباحثة أن تحقيق أكبر قدر من البساطة في الهيكل الضريبي من شأنه أن

يقلل إلى حد كبير من نفقات تحصيل الضريبة، فلما كان الهيكل الضريبي بسيطاً أمكن توفير

الكثير من العاملين في المجال الضريبي من محاسبين، وقانونيين وإداريين، وغير ذلك مما

يستخدمونه من مواد وأوراق ومطبوعات. كما أن هدف هذه القاعدة ألا تستنفذ المصاريف التي تدفع

لجباية الضرائب جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة

منها.

(1) الجنابي، طاهر، مرجع سابق، ص 161.

## الفصل الثالث

### الأحكام القانونية الناظمة للطعن الإداري بقرار تقدير الضريبة

الرقابة القضائية تعد الضمانة الأكثر فعالية الاحترام مبدأ المشروعية الضريبية وكفالة حقوق المكلفين بدفع الضرائب، وذلك بإلغاء قرارات الإدارة الضريبية التي ينتج عنها ضرر للمكلفين أو الحكم بالتعويض عن الضرر الذي يصيبهم من جراء عمل الإدارة الضريبية أو بفعل العاملين فيها. فالتقاضي حق دستوري مكفول للجميع، مما يفتح أمام المكلفين بدفع الضريبة باب الطعن بأعمال الإدارة في حال غياب المشروعية عنها، ونظراً لما ينطوي عليه قرار تقدير الضريبة من سلطة تقديرية واسعة لمقدر الضريبة، ولا سيما عند تصفية مطرح الضريبة، تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء المكلف فرصة بأن يطعن إدارياً في قرار التقدير، وأمام الإدارية الضريبية، قبل اللجوء إلى القضاء (1).

ونظراً لما ينطوي عليه قرار تقدير الضريبة من سلطة تقديرية واسعة لمقدر الضريبة، ولا سيما عند تصفية مطرح الضريبة، تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بأن يطعن إدارياً في قرار التقدير، وأمام الإدارة الضريبية، قبل اللجوء إلى القضاء، ومن خلال هذا الفصل سيتم البحث في الأحكام القانونية للطعن الإداري بقرار تقدير الضريبة كما نظمتها التشريعات الأردنية والعراقية، وذلك وفق التقسيم الآتي:

**المبحث الأول:** القرارات القابلة للطعن في التشريع الضريبي في العراق والأردن.

**المبحث الثاني:** إجراءات الطعن الإداري (الإعترض) بقرارات التقدير الضريبي في التشريع العراقي والأردني.

(1) عبد، عامر عياش، الدخيل، احمد، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة تكريت، السنة 2016، المجلد(13)، العدد 49، ص 234.

## المبحث الأول

### القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الضريبي في العراق والأردن

تقتضي العدالة بشكل عام أن يتاح للأفراد فرصة الاعتراض على القرارات الإدارية والطعن بها وعلى أكثر من مرحلة، ولعل من أهم القرارات التي قد تثير حفيظة الفرد، وتدفعه إلى البحث عن سبل ووسائل للطعن بها، هي قرارات التقدير الضريبي، لما تشكله من مساس بدخل الفرد وثروته، ولذلك تحرص التشريعات الضريبية عادة على إتاحة الفرصة للمكلف بمراجعة الإدارة الضريبية، والطعن بقرارات التقدير الضريبي، ولم يخرج المشرع الأردني عن هذا النسق، فأجاز للمكلف أن يعترض على قرارات تقدير ضريبة الدخل وفقاً للأحكام المنصوص عليها في القانون، كما أن الإدارة الضريبية في الأردن وضعت طريقة أخرى للطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل تحت ما يسمى الاستئناف الإداري.

ويعرف الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل بأنه "التظلم الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه الذي مر بجميع مراحلها، وتم تبليغه للمعتراض، بهدف إعادة النظر بقراره، نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن"<sup>(1)</sup>. ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق لبحث القرارات القابلة للطعن الإداري والاعتراض عليها في التشريع الأردني والتشريع العراقي وذلك وفق التقسيم الآتي:

**المطلب الأول:** القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع العراقي.

**المطلب الثاني:** القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الأردني.

(1) السمان، رامي، ومحمود، بسام، دليل ضريبة الدخل 1999م، ط 1، عمان، 1996م، ص 156.

## المطلب الأول القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع العراقي

للمنازعات الضريبية طبيعة إدارية بحتة على الرغم من الصبغة المالية التي تتصف بها، الأمر الذي يتطلب توافر خبرات إدارية وفنية في أعضاء الجهة المختصة بالفصل في منازعاتها، لما لهذه الجهة من دور في تحقيق التوازن بين مصلحتين متناقضتين، الأولى مصلحة المكلفين بدفع الضرائب بالحفاظ على حقوقهم وحررياتهم من تعسف السلطة إذا ما اعتدت عليها، أما الثانية فهي مصلحة الجهة المنفذة لأحكام القانون الضريبي، ومن ثم يتعين تحديد جهة مختصة ومستقلة ومحيدة ينسجم اختصاصها مع الطبيعة القانونية لهذه المنازعات لكي تعمل على التوفيق بين هاتين المصلحتين وبدون أدنى شك لا يوجد أفضل من القضاء الإداري للقيام بهذه الوظيفة<sup>(1)</sup>.

حدد المشرع العراقي لجان إدارية يترأسها قاضٍ للفصل في المنازعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة، وقد حددت التشريعات الضريبية العراقية القرارات الضريبية الخاضعة للطعن الإداري أمام هذه اللجان، وهي على النحو الآتي:

### الفرع الأول: المنازعات الضريبية المباشرة

تتمثل الضرائب المباشرة بضريبة الدخل وضريبة العقار، ولقد نظمت أحكام كل منها بقانون خاص، حدد وفقاً لها جهات معينة تختص بنظر المنازعات التي تحدث نتيجة تطبيق أحكامه، وسنبين ذلك على النحو الآتي:

---

(1) الهلالي، علي هادي عطية، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نر الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد 4، 2012، ص18.

### أولاً: المنازعات في إطار قانون ضريبة الدخل.

إن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل قد نظم وسائل الاعتراض على ثلاث مراحل، الأولى تتمثل بالاعتراض أمام السلطة المالية، والثانية أمام لجان استئنافية، أما المرحلة الأخيرة فأمام الهيئة التمييزية (1).

أما موضوع الاعتراض فيقتصر على كل ما يرتبط بتقدير الدخل والضريبة فقط، ومن ثم فإن الاعتراضات التي لا تتعلق بموضوعها بمقدار الدخل والضريبة أو تتعلق بهذا الموضوع فقد منع المشرع العراقي الاعتراض عليها بنص صريح لتخرج من اختصاص هذه اللجان (2).

### ثانياً: المنازعات في إطار قانون ضريبة العقار.

لم يخرج المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار عن الاتجاه الذي سلكه في قانون ضريبة الدخل بتحديد وسائل الاعتراض على قرارات السلطة المالية وعلى مرحلتين، الأولى تخص المكلف، إذ أجاز للمكلف الاعتراض أمام لجان التدقيق للمطالبة بإعادة النظر في التقدير الذل أجرته لجان التدقيق في مركز المحافظة أو الأفضية بعد توافر شروط معينة تتمثل بأن يقدم الاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ التبليغ بالتقدير وأن يدفع المكلف نصف مبلغ الضريبة المستحقة خلال مدة (30 يوماً) من تاريخ تقديم الاعتراض وبعكسه يكون قرار لجنة التقدير نهائياً (3).

أما المرحلة الثانية فلقد أجاز المشرع العراقي للمكلف الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار على قرارات لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية خلال مدة (30) يوماً من تاريخ تبليغه، وكذلك أجاز للسلطة المالية الاعتراض لدى الديوان على قرارات لجنة التدقيق خلال (30) يوماً من تاريخ

(1) ينظر المادة (4/3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1983 وتعديلاته.

(2) الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 10.

(3) ينظر المواد (15، 16، 17، 18) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 وتعديلاته.

التبليغ، وللديوان صلاحية إلغاء القرار أو الاجراء المعترض عليه أو تأييده أو تعديله ويكون قراره باتاً<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: منازعات الضرائب غير المباشرة

من أبرز الضرائب غير المباشرة هي الضرائب الجمركية والضرائب على التداول، ولقد عالج المشرع العراقي المنازعات التي تطرأ بسبب تطبيق قانون الجمارك وقانون التسجيل العقاري بإسناد نظرها إلى جهات معينة، سيتم شرح اختصاص هذه الجهات على النحو الآتي:

أولاً: المنازعات في إطار قانون الجمارك: تناول المشرع العراقي الضرائب الجمركية بالتنظيم والتفصيل وحدد طريقاً يلجأ إليه المكلف للاعتراض على قرارات الإدارة الجمركية، بتحديد جهات مختصة تتمثل بالهيئة الاعتراضية والمحكمة الجمركية والهيئة التمييزية<sup>(2)</sup>.

كما حدد المشرع العراقي اختصاص الهيئة الاعتراضية بالنظر في اعتراضات المكلف ضد قرارات الدائرة الجمركية التي تتعلق بمواصفات البضاعة ومنشأها أو قيمتها خلال مدة سبعة أسام من تاريخ التبليغ<sup>(3)</sup>. وأن الاعتراض على هذه المسائل في حقيقته اعتراض على مقدار الضريبة إذ أن الحالات المذكورة تعد من محددات وعاء الضريبة وهي تسهم في تقدير سعر البضاعة ومن ثم يحدد مقدار الضريبة الواجبة الدفع<sup>(4)</sup>.

(1) ينظر المادة (20) من قانون ضريبة العقار العراقي لسنة 1959 وتعديلاته

(2) العزاوي، أحمد فراس عبد، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي، مجلة القانون والعلوم السياسية، جامعة تكريت، العدد 22، 2012، ص338.

(3) ينظر إلى المواد (74، 77) من قانون الجمارك العراقي رقم 23 لسنة 1984 وتعديلاته.

(4) الجميلي، رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، جامعة النهدين، العراق، 2004، ص151.

كما منح المشرع العراقي المحكمة الجمركية والهيئة التمييزية صلاحية النظر في المنازعات ذات الطبيعة الجنائية ومنها جرائم التهريب التي تتعلق بالدعاوى المرفوعة من الإدارة الجمركية ضد المكلف، وكذلك تختص بنظر قرارات تحصيل الضريبة والملاحقة الإدارية اللتين تعدان مرحلتين لاحقتين على عملية تقدير الضريبة وفرضها وكذلك تعدان من إجراءات ملاحقة المخالفين (1). وبناءً على ما سبق تلاحظ الباحثة أن هذين الاختصاصين الأخيرين ليسا ذا طبيعة جنائية بقدر كونهما ذا طبيعة إدارية، ومن ثم فإن اختصاص المحكمة الجمركية فيها يكون محل نظر وواقعي ومنطقي.

### ثالثاً: المنازعات في إطار قانون قيمة العقار ومنافعه

أما بخصوص ضرائب التسجيل التي تعد أحد أنواع الضرائب على التداول، والتي أطلق عليها المشرع العراقي اسم (رسم) والتي رأى بعضهم أن هذه التسمية وردت بالخطأ، إذ أنها فريضة مالية تجبى جبراً وتحمل معاني الضريبة (2).

لكن المشرع العراقي لم ينظم هذا النوع من الضرائب في قانون ضريبي خاص، بل نجدها في قانون التسجيل العقاري رقم 43 لسنة 1971 (3)، وقانون رسم التسجيل العقاري رقم 162 لسنة 1974 (4)، وقانون الرسوم العدلية رقم 11 لسنة 2015 وتعديلاته (5).

كما أن هذه الضرائب تفرض عند تسجيل التصرفات القانونية الناقلة للملكية، ولقد بين قانون تقدير قيمة العقار ومنافعة آلية الاعتراض على مثل هذا النوع من الضرائب، فأجازت لدائرة

(1) الصالحي، بان صلاح عبد القادر، مرجع سابق، ص164.

(2) العزاوي، أحمد فارس عبد، مردع سابق، ص354.

(3) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 1995 بتاريخ 1971/5/10، منشوراً في قاعدة التشريعات العراقية.

(4) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 2400 بتاريخ 1974/9/25.

(5) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد 4364 بتاريخ 2015/5/18.

التسجيل العقاري والسلطة المالية والجهة التي جرى الكشف لمصلحتها أو بطلبها والمتعاقدين وأصحاب الحقوق العينية الأصلية في العقار محل الكشف الإعتراض لدى لجنة تسمى (لجنة الإعتراض) يؤلفها وزير المالية ويتأسسها قاضٍ وعضوية ممثل عن وزارة المالية وموظف فني على قرارات فرض الضريبة التي تنصب على قيمة العقار الذي تقدره لجنة الكشف باعتبار هذه القيمة هي أساس احتساب سعر الضريبة، وكذلك البيانات الواردة في محضر الكشف خلال سبعة أيام من تأريخ تنظيم محضر الكشف، ولا يحق للمكلف الإعتراض على قرارات لجنة الكشف بعد دفعه الرسوم والضرائب، وأن القرارات التي تصدرها هذه اللجنة قطعياً ومن غير الممكن الطعن بها أمام أية جهة (1).

ومن خلال ما سبق تجد الباحثة أن الأمر مختلف كلياً فيما يتعلق بالقرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الأردني والتشريع العراقي وبالأخص في طبيعة الجهة الإدارية التي تنتظر الإعتراض على هذه الضريبة.

## المطلب الثاني

### القرارات القابلة للطعن الإداري في التشريع الأردني

يمثل الطعن الإداري وسيلة قانونية منحها المشرع للمكلفين، للطلب من الإدارة الضريبية إعادة النظر بقرارات التقدير الضريبي، إذا ما شعر المكلفون أن في هذه القرارات إجحافاً وظلماً لهم. إضافة إلى أن هذا الطعن في التشريع الضريبي الأردني يعتبر تظلاً وجوبياً، لا بد من تقديمه قبل اللجوء إلى مرحلة الاستئناف؛ ذلك أن المشرع ألزم المكلف اللجوء إلى الطعن الإداري تحت طائلة رد استئنافه شكلاً، وأشارت محكمة التمييز إلى ذلك في عدد من أحكامها، فجاء في الحكم رقم

(1) ينظر إلى المواد (8، 9) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم 85 لسنة 1978 وتعديلاته.

(80/168) "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون؛ لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف<sup>(1)</sup>.

وعلى ذلك فالطعن الإداري أو الاعتراض على قرار تقدير الضريبة عبارة عن طلب مكتوب يتقدم به المكلف أو من ينوب عنه إلى مقدر ضريبة الدخل؛ لإعادة النظر في قرار التقدير الصادر عنه، والذي تم تبليغه للمكلف، لوجود أسباب تبرر إعادة النظر بقرار التقدير<sup>(2)</sup>، وقد نصّ المشرع الأردني على الاعتراض في المادة (31) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته إذ جاء فيها: "أ - يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة وفق أحكام البند (2) من الفقرة (أ) من المادة (29) والمادة (30) من هذا القانون أن يعترض على هذا التقدير خطياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير وينبغي عليه أن يذكر في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه".

وقد حرص المشرع الأردني على بيان القرارات التي تقبل الطعن بالطريق الإداري، ونظم إجراءات الطعن بها بالشكل الذي يضمن عدم التعسف الإدارة الضريبية حين تقوم بإصدار قراراتها بتقدير وتدقيق ضريبة الدخل، وقد لزم المشرع الضريبي المكلف باللجوء إلى الطعن الإداري من خلال قيام المكلف بالاعتراض على قرارات ضريبة الدخل تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً إنما هو توفير للوقت والجهد والنفقات سواء بالنسبة للمكلف أو لدائرة ضريبة الدخل، وإتاحة الفرصة لمصدر

(1) تمييز حقوق قرار رقم 85/168، مجلة نقابة المحامين، سنة 1985م، ص 1156.

(2) القبيلات، حمدي، مرجع سابق، ص 234.

القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع والبيانات المستجدة، حيث يكون مصدر القرار - لممارسته العملية في هذا المجال - أقدّر على فهم القانون وتطبيقه ومن ثم إصدار القرار<sup>(1)</sup>.

ومن خلال هذا المطلب سوف نقوم بتوضيح القرارات الضريبية القابلة للاعتراض في التشريع

الأردني، وهي على النحو الآتي:

### الفرع الأول: قرار التقدير

ألزم المشرّع الأردني كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي قبل انتهاء اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاة فترته المالية بحيث يتضمن هذا الإقرار الضريبي كافة التفاصيل المتعلقة بدخله، وقد عرف قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 2014م الإقرار الضريبي بأنه: "تصريح بالدخل والمصاريف والإعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة"، وعرف كذلك ذات القانون الفترة الضريبية بأنها: "الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام هذا القانون"، أما السنة المالية فقد عرفها القانون ذاته بأنه: "الفترة المكونة من اثني عشر شهراً متتالياً والتي يغلق الشخص حساباته في نهايتها"<sup>(2)</sup>.

أما بخصوص احتساب الضريبة فقد جاء في المادة 13 من قانون ضريبة الدخل الأردني ما

يأتي: "1- تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية. 2- يجوز

(1) وتطبيقاً لوجوب تقديم الاعتراض الإداري قبل الطعن القضائي قضت محكمة التمييز الأردنية في أحد أحكامها المرقم 2002/1197، ما يلي: "بأن تجاوز مرحلة الاعتراض بحيث يقوم المكلف بتقديم استئنافه إلى المحكمة متجاوزاً مرحلة الاعتراض أمام المقدر، يترتب عليه رد الاستئناف شكلاً على اعتبار أن طرق الطعن من النظام العام" للمزيد أنظر: العطية، ولید، طرق الطعن بقرارات تقدير الضريبة الدخل، بحث منشور، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، عمان، الأردن، 2006، ص5.

(2) المادة الثانية من قانون معدل لقانون ضريبة الدخل رقم 38 لسنة 2018 المنشور على الصفحة 7285 من عدد الجريدة الرسمية رقم 5547 بتاريخ 2018/12/2.

للمكلف الذي يغلّق حساباته في موعد يختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك".

وبناءً على النصوص التشريعية الضريبية الأردنية فكل مكلف ملزم بتقديم إقرار ضريبي لدائرة ضريبة الدخل ضمن المدد المحددة في قانون ضريبة الدخل تحت طائلة فرض الغرامة، وقد بين القانون مشتملات الإقرار الضريبي والأشخاص المخاطبون والمعفيون من تقديم الإقرار الضريبي وكذلك رسم القانون طرق تقديم الإقرار الضريبي، وبين كذلك أيضاً كيفية إجراء التدقيق وإصدار القرار والمدد التي يتوجب أن يكون خلالها، كما أوجب القانون ضرورة عرض قرار التدقيق على المكلف للتوقيع على مضمون القرار بالموافقة من عدمها، وفي حال عدم الموافقة أعطى القانون الحق للمكلف بالإعتراض على ذلك القرار لدى هيئة الاعتراض، بحيث يكون القرار القابل للاعتراض فقط القرار الذي يصدر بعدم الموافقة، أما القرار المتضمن موافقة المكلف لا يجوز الاعتراض عليه لصدوره بالموافقة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثاني: قرار التدقيق الإداري

يجوز للإدارة الضريبية إصدار قرار تقدير إداري في حال تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي وتم تبليغه بقرار التقدير الأولي الصادر المتضمن مقدار الضريبة الواجبة الدفع على المكلف والغرامات المستحقة عليه نتيجة التأخر في تقديم الإقرار الضريبي خلال المدّة الزمنية المقررة وهو ثلاثون يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار الخطي بنتيجة القرار التقدير الأولي<sup>(2)</sup>، بعد ذلك

(1) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن بقرار ضريبة الدخل، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2016، ص145.

(2) نص الفقرة (أ) من المادة (30) من قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 2018.

يقوم المدقق بإصدار قرار التقدير الإداري مستعيناً بأي من مصادر المعلومات التي حددتها التعليمات التنفيذية لمصادر معلومات قرار التقدير الإداري لضريبة الدخل<sup>(1)</sup>.

ويتوجب على المدقق بعد إصدار قرار التقدير الإداري الذي يتضمن تحديد مقدار الضريبة وأي مبالغ أخرى مستحقة من المكلف أن يبلغ المكلف إشعاراً خطياً بمضمون قرار التقدير الإداري<sup>(2)</sup>، وعند صدور قرار التقدير الإداري يعتبر قرار التقدير الأولي ملغياً حكماً نظراً لصدور قرار التقدير الإداري من المدقق<sup>(3)</sup>، وبعد أن يتم تبليغ المكلف الإشعار الخطي بنتيجة قرار التقدير الإداري المتضمن تحديد مقدار ضريبة الدخل والمبالغ الأخرى المستحقة على المكلف يعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى هيئة الاعتراض في الإدارية الضريبية<sup>(4)</sup>.

### الفرع الثالث: قرارات الضريبة المقطوعة

يقصد بضريبة الدخل المقطوعة الضريبة التي تفرض سنوياً بقرار من الإدارة الضريبية بشكل مقطوع أو بنسبة محددة يدفعها المكلف المشمول بهذا القرار، وتتميز الضريبة المقطوعة بانها ضريبة نوعية حيث تفرض على بعض أنواع الدخول تحددها الإدارة الضريبية، وتكون بالعادة بالاتفاق مع الجمعيات والنقابات التي ترعى مصالح الأفراد التي تنطبق عليها فرض الضريبة المقطوعة، ومثالها قطاع الهندسة وقطاع المقاولات وقطاع النقل والإسكان<sup>(5)</sup>.

(1) تعليمات مصادر المعلومات لقرار التقدير الإداري لضريبة الدخل رقم 6 لسنة 2015 والمنشور في الجريدة الرسمية في العدد رقم 5335 بتاريخ 2015/4/1.

(2) نص المادة (31/ج) من قانون ضريبة التدخل الأردني لسنة 2018.

(3) نص المادة (31/د) من قانون ضريبة التدخل الأردني لسنة 2018.

(4) نص المادة (31/ج) من قانون ضريبة التدخل الأردني لسنة 2018. للمزيد أنظر: موسى، حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 1987/1988م، ص 147.

(5) القطاونة، عادل، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 188-189.

ويجوز لأي مكلف ينطبق عليه قرار الضريبة المقطوعة أن يطلب من الإدارة الضريبية أن يعترض عليها بطلب إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه شريطة أن يقدم طلب إعادة النظر خلال ثلاثون يوماً من انقضاء السنة المالية التي تسري تلك الضريبة عليها أو من تاريخ تبليغه إشعار التقدير وللاإدارة الضريبية تخفيض قيمة الضريبة أو إلغاؤها وفي حال إلغاؤها يتم تقدير الضريبة وفقاً للأصول المحددة في قانون ضريبة الدخل<sup>(1)</sup>.

لكن هناك من يرى أن هذا النوع من الضريبة يخالف الدستور الأردني وبالتحديد المادة (111) منه والتي أوجبت على الحكومة أن تأخذ في فرض الضريبة بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق العدالة والمساواة والعدالة الإجتماعية، وألا تتجاوز مقدرة المكلفين على الدفع حيث تختلف المقدرة على الدفع من سنة إلى أخرى هذا من جهة، ومن جهة أخرى كونها لا تحقق العدالة والمساواة الإجتماعية نظراً لاختلاف طبيعة أنشطة المكلفين وحجم إعفائهم القانونية<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الرابع: قرار فرض الغرامات المالية

يحق للمكلف الذي تفرض عليه الغرامة المالية بسبب مخالفته للأحكام القانونية المحددة في التشريعات الضريبية، وتعتبر هذه المبالغ بمثابة تعويض مدني للخزانة العامة للدولة، فله الحق في الاعتراض لدى وزير المالية على قرار الترخيم الصادر بحقه من قبل الإدارة الضريبية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ<sup>(3)</sup>.

(1) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن في قرار ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص148.

(2) المحاميد، موفق، المعاملة الضريبية لدخل غير المشروع، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2015، ص67-68.

(3) القطاونة، عادل، مرجع سابق، ص190.

والإعتراض لدى وزير المالية هو طريق طعن قانوني يتوجب على المكلف سلوكه قبل اللجوء إلى المحكمة أي قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، وإذا تجاوزه المكلف فإنه يترتب على ذلك رد طعنه شكلاً<sup>(1)</sup>.

وهذا ما أكده قانون الجمارك الأردني رقم 20 لسنة 1988 وتعديلاته في المادة (210) منه والتي نصّت على انه: "أ-يجوز الإعتراض لدى الوزير على قرارات التغيريم الصادرة بمقتضى المادة (209) من هذا القانون خلال المدّة المحددة فيها. وللوزير تثبيت قرار التغيريم أو إلغاؤه أو تخفيض الغرامة إذا تبين له ما يببر ذلك".

وفي المجلد ترى الباحثة أن الطعن الإداري (الإعتراض) على قرارات تقدير الضريبة الذي نظمته التشريعات الضريبية الأردنية طريق طعن قانونية لها إيجابيات كثيرة وأهمية كبيرة من جميع النواحي، كونه يتيح فرصة للإدارة الضريبية لإعادة النظر بقراراتها قبل أن تصل إلى ساحة القضاء؛ أي أن الإدارة الضريبية تستطيع من خلال ذلك أن تمارس رقابة ذاتية على قراراتها وتصوبها إن كانت غير صحيحة، قبل أن يصدر بذلك حكم القضاء، كما أن الطعن الإداري (الإعتراض) فيه توفير للوقت والجهد والنفقات سواء بالنسبة للمكلف أو لدائرة ضريبة الدخل، وإتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع والبيانات المستجدة، حيث يكون مصدر القرار - لممارسته العملية في هذا المجال - أقدر على فهم القانون وتطبيقه ومن ثم إصدار القرار.

(1) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن في قرار ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص 153.

## المبحث الثاني

### إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) بقرارات التقدير الضريبي في التشريع العراقي والأردني

ترد في التشريعات الضريبية في العادة أحكام تتضمن إجراءات الطعن الإداري في قرارات تقدير الضريبة وتتضمن إضافة لذلك أحكام الفصل في المنازعات الضريبية التي تثور بين المكلفين والإدارية الضريبية، وهذه الأحكام لا يجوز أن يكون من شأنها الإخلال بحق المكلف في اللجوء إلى القضاء والذي يعتبر من أهم الضمانات الدستورية لحماية حقوقه وحياته.

لذلك يتوجب عدم تحصين أي قرار إداري تقوم به الإدارة الضريبية وفقاً للقانون، لأن المشرع يحرص دائماً على فض المنازعات الضريبية التي تحدث بين المكلفين بدفع الضريبة والإدارية الضريبية بالأسلوب الإداري وذلك لإقامة جسور الثقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية، وإن مرحلة الطعن الإداري في قرارات تقدير الضريبة لدى الإدارة الضريبية يجب أن تسبق عرضها على القضاء، حيث جعلت لها نظاماً وجوبياً لا يصح نظر المنازعة الضريبية قضائياً إلا بعد أن تفرغ الإدارة الضريبية من نظر هذا الطعن الإداري (الإعتراض) على قرار تقدير الضريبة<sup>(1)</sup>. ومن خلال هذا المبحث سنقوم ببحث إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) على القرارات التقديرية الضريبية في التشريع العراقي والأردني، وذلك على النحو الآتي:

**المطلب الأول:** إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) على القرارات التقديرية لضريبة الدخل.

**المطلب الثاني:** إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) على القرارات التقديرية لضريبة العقار.

(1) العطية، وليد عبد الكريم، مرجع سابق، ص 234.

## المطلب الأول

### إجراءات الطعن الإداري (الإعتراض) على القرارات التقديرية لضريبة الدخل

تعد ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة في العراق والتي تفرض في العراق حالياً بموجب القانون رقم (113) لسنة 1983، ولقد اختلف الفقهاء في تحديد مفهوم ضريبة الدخل واختلفت التشريعات الضريبية فيها ولم تعطي تعريفاً محدداً لضريبة الدخل بل أن أغلب الدول لجأت إلى التغاضي من وضع تعريف جامع مانع للدخل وإنما اكتفت بالإشارة إلى مكونات الوعاء الضريبي<sup>(1)</sup>، أما بالنسبة إلى المشرع العراقي فقد عرف الدخل بأنه الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون<sup>(2)</sup>. وبذلك فضريبة الدخل وفقاً للقانون العراقي بأنه الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من الإيرادات الصافية<sup>(3)</sup>.

ولقد نظمت التشريعات الضريبية ومنها التشريع العراقي والأردني إجراءات تقديم الإعتراض على القرارات المتعلقة بضريبة الدخل والتي تصدرها الإدارة الضريبية بحق المكلفين بدفع الضريبة بحق المكلفين بدفع الضريبة، سواء من حيث الجهة المختصة بنظر الإعتراض وشروط تقديمه، حيث أن هناك مدة محددة لتقديم الإعتراض أو الطعن بقرار ضريبة الدخل إدارياً، وغير ذلك من الأحكام والشروط التي نظمتها التشريعات الضريبية في العراقي والأردني لتنظيم موضوع الطعن

(1) محمد، جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016، ص 382.

(2) ينظر المواد (1 و2) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983.

(3) ويقصد بالإيرادات الصافية: الدخل الكلي للمكلف المتحقق للمكلف من ارباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما في ذلك التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت للمكلف والقطع والفوائد والعمولة وكذلك الارباح الناجمة عن المتاجرة بالأسهم والسندات وبدلات ايجار الأراضي الزراعية والرواتب وما في حكمها.

والإعتراض الإداري على القرار الضريبي ومن خلال هذا المطلب سيتم استعراض هذه الأحكام التي نظمت من قبل المشرع الضريبي العراقي والأردني وذلك وفق الآتي:

### الفرع الأول: الإعتراض أمام اللجنة المالية

لقد نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي على انه (للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضاً خطي إلى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير أو إلى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرون يوماً من تاريخ تبليغه مبيناً اسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه أن يقدم إلى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات اعتراضه<sup>(1)</sup>. الأمر الذي يعني ان قانون ضريبة الدخل العراقي قد نصّ على حق المكلف بدفع الضريبة الإعتراض من قرار اللجنة المالية ولكنه أوجب توفر عدة شروط يتوجب توافرها لكي يحق للمكلف أن يعترض على قرار اللجنة المالية ومن اهم هذه الشروط هي:

1. يجب ان يكون الإعتراض من قبل المكلف على القرار النهائي الصادر من السلطة المالية، لان الإعتراض لا يكون على قرار التقدير الاحتياطي الا بعد أن يصبح نهائياً<sup>(2)</sup>.
2. أن الإعتراض لا يكون الا بعد فرض الضريبة لكن يمكن أن يكون على قرار تقدير الدخل وعلى قرار فرض الضريبة<sup>(3)</sup>.
3. أن الإعتراض على قرار التقدير بعد الموافقة على التسوية الصلحية غير جائز.
4. أن يقع الإعتراض بعد التبليغ بالقرار الصادر من الدائرة المالية.
5. كذلك يشترط في الإعتراض أن يكون خطياً.

(1) ينظر المادة (1/33) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1983.

(2) الشويكي، خضرن، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013، ص 69.

(3) الدخيل، أحمد خلف حسين، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، كلية القانون، 1997، ص 44.

6. يجب ان يقع الإعتراض خلال المدّة القانونية التي حددها القانون، فقد اشترط المشرّع العراقي

أن يقدم الإعتراض خلال مدة (21) يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار.

7. يجب تضمين الإعتراض الأسباب الموجبة للاعتراض وكذلك التعديل المطلوب اجراءه.

8. كما يتوجب على المعترض دفع الضريبة المقدرة أو الاقساط المستحقة.

وقد نظم المشرّع الأردني كذلك الشروط الواجب توافرها في الإعتراض على التقدير الضريبي

للدخل والمبيعات وفق ما ورد في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 2014

وتعديلاته، وتحليل النصوص الواردة في التشريع الأردني والعراقي نجد ان المشرعين أوجبا لغايات

تقديم الإعتراض أن يقدم ضمن المهلة القانونية إذ يتوجب على المكلف أو من يمثله أن يقدم

الإعتراض الإداري أمام الإدارة الضريبية خلال 30 يوم من التبليغ في التشريع الأردني و21 يوم

في التشريع العراقي من تاريخ التبليغ.

أما بالنسبة إلى السلطة المختصة بنظر الإعتراض في قانون ضريبة الدخل العراقي هي

السلطة المالية التي اصدرت القرار المعترض عليه والتي ابلغته به أو أي دائرة من دوائر الهيئة

العامة للضرائب، الا ان النظر في الإعتراض يكون من مهمة السلطة المالية التي أصدرت القرار،

وان إعطاء المكلف الحق في الإعتراض أمام الجهة التي اصدرت القرار أمام أحد الدوائر الضريبية

هو لغرض التسهيل على المكلفين وخصوصاً إذا كانوا مقيمين في أماكن بعيدة عن الدائرة التي

أصدرت القرار، وكذلك لكيلا يفوت الموعد المحدد لتقديم الإعتراض<sup>(1)</sup>.

(1) احمد، رائد ناجي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق،

أما في التشريع الضريبي الأردني نجد أنه عند تحديد الجهة المختصة بنظر الاعتراض على قرار ضريبة الدخل يتوجب العودة إلى النصوص القانونية التي تحكم هذا الشأن وعند العودة إلى نص المادة (1/33) من قانون ضريبة الدخل الأردني لغايات تحديد الجهة المختصة بنظر الاعتراض نجد أنها نصّت على ما يلي: "أ-1- تشكل بقرار من المدير هيئة إدارية واحدة أو أكثر تسمى (هيئة الاعتراض) للبت في الاعتراضات المقدمة وفق احكام هذا القانون تتألف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، ويجوز إذا كان مقدار مبلغ الضريبة المعترض عليه لا يزيد على خمسة آلاف دينار أو إذا كان الدخل الصافي المعترض عليه خسارة لا تزيد على خمسين ألف دينار ان تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد".

كما أوجب قانون ضريبة الدخل الأردني نظام بدلاً من التعليمات تحدد عمل هيئة الاعتراض وإجراءاتها وقد صدر النظام رقم 56 لسنة 2015 بهذا الشأن والذي حدد كيفية عمل هذه الهيئة<sup>(1)</sup>، ويستفاد مما سبق أن الجهة المختصة بنظر الاعتراض على قرارات ضريبة الدخل في الأردن هي هيئة الاعتراض المشكلة وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل ويتم تشكيلها من قبل مدير عام ضريبة الدخل والمبيعات وتشكل من ثلاثة مدققين وذلك للبت في الاعتراضات المقدمة من المكلفين على قرارات التدقيق والتقدير التي تصدر عن الإدارة الضريبية.

وبعد تقديم المكلف الضريبي بالاعتراض على قرار ضريبة الدخل أمام الجهة المختصة فأن نتيجة هذا الاعتراض الذي يتقدم بها المعترض تكون على النحو الآتي:

(1) نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015 والمنشور بالجريدة الرسمية في العدد 5347 بتاريخ 2015/7/1.

## أولاً: رد الاعتراض

ففي التشريع العراقي نجد أنه إذا تبين للسلطة المالية ان المعارض لم يقم ببيان الاسباب التي دفعته للاعتراض وقرار السلطة المالية يكون قطعياً غير قابل للطعن لا بطريق الاستئناف ولا بطريق التمييز، وكذلك الحال عند عدم قيام المعارض بدفع الضريبة أو الاقساط المستحقة منها خلال المدّة المحددة للاعتراض في هذه الحالة تمتنع السلطة المالية عن النظر في الاعتراض ويترتب عليه رد الاعتراض بعد انتهاء المدّة القانونية التي يجب خلالها دفع الضريبة ليصبح بذلك التقدير قطعياً<sup>(1)</sup>. وقد يقدم المكلف الاعتراض بعد فوات المدّة القانونية المحددة للاعتراض، ولم يقدم اسباب مقنعة ولم تقتنع السلطة المالية بها ولم توافق على تمديد المدّة في هذه الحالة تقوم برد الاعتراض.

أما المشرّع الأردني فنجد أنه وبعد قبول الاعتراض شكلاً تشريع هيئة الاعتراض بنظر الاعتراض موضوعاً حسب أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات المنظمة لهذه الإجراءات<sup>(2)</sup>، وتقوم هيئة الاعتراض بإبراز أي بيّنة مقدّمة من المكلف المعارض بعد الموافقة عليها وأي إجراء نصّت عليه التعليمات بشأن النظر بذلك الاعتراض، وتصدر هيئة الاعتراض قراراتها بالإجماع أو بالأغلبية في حال كانت هيئة الاعتراض مشكلة من ثلاثة أعضاء أو أي عدد فردي آخر<sup>(3)</sup>. كما أنه وفق ما ورد في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل الأردني إذا وجدت جهة الفصل في الاعتراض أن المعارض غير محق في اعتراضه أو أن اعتراضه مردود شكلاً

(1) الدخيل، احمد خلف حسن، المرجع السابق، ص 53.

(2) المادة (5) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015

(3) المادة (7، 8) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015

بسبب شكلي كتقديمه خارج المهلة القانونية، فتصدر قرارها برد الإعتراض ويكون المعارض في هذه الحالة صلاحية الطعن بهذا القرار أمام الجهة المختصة وهي المحكمة (1).

ومن خلال ما سبق نجد أن هناك اختلاف ما بين التشريع العراقي والأردني بشأن رد الإعتراض، فالمشرع العراقي اعتبره قراراً قطعياً غير قابل للطعن لا بالاستئناف ولا التمييز، بينما المشرع الأردني اعطى المكلف المعارض الحق في الطعن أمام الجهة المختصة والباحثة تؤيد موقف المشرع الأردني من إعطاء المكلف المعارض الحق بالإعتراض لأن لجان الإعتراض المختصة بالتدقيق في دائرة ضريبية الدخل هي جهات إدارية لا تحمل صفة قضائية وربما يحمل بعض قراراتها تعسف في حق المكلف المعارض بعدم قبول اعتراضه لذلك كان لا بد من وجود جهة أخرى للطعن.

### ثانياً: قبول الإعتراض

في التشريع العراقي نجد انه إذا تضح للسلطة المالية أن الإعتراض قد استوفي جميع شروط صحته وان المكلف قد دفع الضريبة أو الاقساط المستحقة منها المدّة المقررة للاعتراض في هذه الحالة يقوم الموظف المختص بمناقشة المعارض في اعتراضه واذا لم يتمكن المكلف أو المعارض اقناع السلطة المالية بصحة ادعائه كأن يعجز عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات الكافية لدعم اعتراضه في هذه الحالة تقوم السلطة المالية برد اعتراضه لكن يجب أن تبين وتبرر

---

(1) وهذا ما نصت عليه المادة (33/ ط) من قانون ضريبة الدخل الأردني والتي جاء فيها: "تقوم الدائرة بتبليغ المكلف المعارض إشعاراً خطياً بنتيجة القرار الصادر بشأن الإعتراض وللمكلف المعارض في حال عدم الموافقة عليه الطعن به لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار."

أسباب ردها الإعتراض وهنا يكون من حق المعترض ان يقوم باستئناف قرار اللجنة المالية أمام لجان الاستئناف لأن قرار اللجنة المالية برد الإعتراض لا يجعل من القرار قطعياً<sup>(1)</sup>.

أما الوضع المعمول به في ظل التشريعات الضريبية الأردني فهو مختلف تماماً عن الوضع في التشريع العراقي، لأنه في حال قبول الإعتراض من قبل الجهة المختصة بالإعتراض وفق قانون ضريبة الدخل الأردني في حال وجدت الجهة المختصة بالطعن بالإعتراض بأنه يستند إلى أسباب مقبولة فتصدر قرارها بقبول الإعتراض كلياً، وفي هذه الحالة يعتبر قرار جهة الفصل في الإعتراض منهيماً للمنازعة الضريبية في الأردن<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الثاني: الإعتراض أمام لجان الاستئناف

وفي التنظيم التشريعي الضريبي العراقي يحق للمكلف المعترض على قرار ضريبة الدخل الإعتراض أمام لجان الاستئناف، وتتألف هذه اللجنة من لجنتين هما: لجنة التدقيق العامة وتتكون من عضوين تتولى السلطة المالية تعيينهما وعضوين آخرين تختارهما السلطة المالية من قوائم الترشيح التي تقوم غرفة التجارة بتقديمها، وتختص هذه اللجنة بالنظر في الإعتراضات التي يرفعها الأشخاص المقيمين داخل حدود المحافظة. ولجنة التدقيق الخاصة وتتألف من ثلاث اعضاء من كبار الموظفين في وزارة المالية وتختص بالنظر في الإعتراضات التي يقدمها المكلفين الذين يفضلون تقديمها أمام لجنة التدقيق الخاصة بدلا من لجنة التدقيق العامة، لكنهم ملزمون بدفع رسم معين عند رفع اعتراضهم، وما يجب ملاحظته أن قرارات لجان التدقيق العامة والخاصة تكون

(1) الدخيل، احمد خلف حسن، المرجع السابق، ص 53.

(2) نصّت المادة (33/ز) من قانون ضريبة الدخل الأردني بأنه" تصدر هيئة الإعتراض قرارا معللا بشأن الإعتراض خلال تسعين يوما من تاريخ تقديمه ولها تأييد القرار المعترض عليه او تعديله سواءً بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها"

قطعية في كل ما يتعلق بمقدار التقدير والدخل الخضع للضريبة واي مسألة أخرى ذات صلة بها<sup>(1)</sup>.

وان القرارات التي سبق الإعتراض عليها هي تلك القرارات التي يجوز استئنافها أمام لجان الاستئناف، اما بالنسبة إلى قرارات السلطة المالية التي فانت مدة الإعتراض فيها تكون قطعية غير قابلة للاستئناف، ويشترط في تقديم الاستئناف ان يكون تحريراً، وان يتم الاستئناف بعد رفض الإعتراض وان يقدم خلال المدّة القانونية، وكذلك يشترط أن يدفع المكلف الضريبة أو الاقساط المستحقة منها. اما بالنسبة إلى القرار الاستئنافي فيكون اما برد الاستئناف وتأييد التقدير المستأنف أو زيادته، وقد تقرر لجنة الاستئناف تخفيض التقدير المستأنف، واخيرا قد يصدر القرار بتأييد الاستئناف والغاء التقدير المستأنف<sup>(2)</sup>.

لكن المشرّع الأردني لم ينص على الإعتراض أمام لجان الاستئناف لأنه كما هو الحال معمول به في التشريع العراقي لكن ترى الباحثة ان التعديل الذي قام به المشرّع الأردني على قانون ضريبة الدخل على المادة (35) يمكن اعتبارها بمثابة مرحلة استئنافية لقرارات هيئة الإعتراض، لأن المشرّع الأردني في هذه المادة أعطى مدير ضريبة الدخل صلاحية إخضاع القرارات الصادرة عن هيئة الإعتراض لتدقيقه مباشرة أو لتدقيق أي من المدققين ولا يكون أي من هذه القرارات الخاضعة للتدقيق بمقتضى أحكام هذه المادة نهائياً وملزماً ولا ينتج أي اثر قبل تدقيقه، ويعتبر أي تبليغ له قبل تدقيقه باطلا ويفصل المدير في أي مسألة أو خلاف ينشأ عن هذا التدقيق<sup>(3)</sup>.

(1) الجميلي، رائد ناجي احمد، المرجع السابق، ص 138.

(2) عجينة، صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الاقتصادية والفنية، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965، ص 550.

(3) نص المادة (35) من قانون المعدل لضريبة الدخل لسنة 2018.

### الفرع الثالث: تمييز القرار الاستثنائي

يعد التمييز آخر طريق للطعن، حيث يتم بموجبه تمييز القرارات الصادرة من لجان الاستئناف، وان القرارات الصادرة من السلطة المالية الخاصة بالتقدير وفرض الضريبة لا يمكن تمييزها مباشرة قبل استئنافها وصدور القرار الاستثنائي فيها، كما أن المشرع العراقي لم يجعل جميع قرارات الاستئناف قابلة للطعن فيها أمام الهيئة التمييزية وإنما خص منها القرارات التي يزيد مبلغ الضريبة فيها عن عشرة الاف دينار، ويحق لكل مكلف الطعن تمييز أمام الهيئة التمييزية، ويشترط لقبول التمييز ان تتوفر فيه عدة شروط منها أن يكون طلب التمييز تحريريا، وان يكون مبلغ الضريبة كما سبق أن بيّنا أكثر من عشرة الاف دينار، وأن يقدم خلال المدّة القانونية المحددة واخيرا اشترط القانون لقبول تمييز القرار الاستثنائي ان يقوم المكلف بدفع الرسم التمييزي<sup>(1)</sup>.

وقد أسند المشرع الضريبي العراقي صلاحية النظر في الطعون التمييزية في القرارات الصادرة من لجان الاستئناف إلى الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب والتي تشكل في مقر الهيئة العامة للضرائب وتكون برئاسة أحد قضاة محكمة التمييز وعضوية اثنين من المدراء العاملين في وزارة المالية وعضو من اتحاد الصناعات العراقي وعضو من اتحاد غرفة التجارة العراقية ويتم تعيينهم من قبل وزارة المالية<sup>(2)</sup>.

والقرار الذي يصدر من الهيئة التمييزية يكون اما بإلغاء القرار المميز وذلك عند مخالفة قواعد الاختصاص وذلك في حالة صدور قرار لجنة الاستئناف خلافا لقواعد الاختصاص الوظيفي أو المكاني، أو تصدر الهيئة التمييزية قرارها باعتبار القرار المميز قد صدر خلافا لقواعد الإجراءات

(1) ينظر المواد (33 و35، 40 و43) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 النافذ.

(2) ينظر الفقرة (2) من المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 النافذ.

الواجب اتباعها في اصدار القرار الاستثنائي، وقد يصدر القرار من الهيئة التمييزية وتأييد قرار المميز أو تعديل القرار المميز (1).

والجدير بالذكر هنا أن التشريع الضريبي الأردني منح هيئة الإعتراض صلاحية تتسع في مرحلتها الإدارية لدرجة أنها تصل إلى زيادة الضريبة المقدرة أصلاً والمعتراض عليها لدى هيئة الإعتراض ويتوجب في هذه الحالة على هيئة الإعتراض أن تصدر قرارها معللاً حسب الأصول (2)، وهذه الصلاحية لم يمنحها التشريع الضريبي العراقي للجان المالية المختصة بالنظر بالإعتراض.

---

(1) الدخيل، احمد خلف حسين، المرجع السابق، ص 100.

(2) العلمي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص 23.

### المطلب الثالث

#### التكليف القانوني لقرارات الفصل في الإعتراض التقديرات الضريبية في العراق والأردن

وبعد أن تبين لنا أن الجهات المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية هي لجان خاصة وتكون برئاسة قاض وعدد من الموظفين، وقد اختلفت الآراء حول التكليف القانوني لتلك الجهات هل هي جهات بحتة أم هي جهات إدارية ذات اختصاص قضائي أو جهات قضائية وهذا ما سنتطرق إليه من خلال ما يأتي:

#### الفرع الأول: الطبيعة القانونية لقرار الفصل في الإعتراض على القرارات الضريبية في التشريع العراقي.

من خلال هذا الفرع سوف نقوم ببحث الطبيعة القانونية لقرار الفصل في الإعتراض على القرارات الضريبية الصادرة من اللجان المالية واللجان الخاصة الاستثنائية والتمييزية في التشريع الضريبي العراقي، وذلك على النحو الآتي:

#### أولاً: الطبيعة القضائية لقرارات الصادرة من اللجان الضريبية: ويذهب فريق من الفقهاء<sup>(1)</sup>

إلى القول إلى أن اللجان الضريبية التي تختص بالنظر في المنازعات الضريبية في العراق هي جهات قضائية وذلك على اعتبار أن ديوان ضريبة العقار هو هيئة من هيئات القضاء الإداري ويلجأ إليها كل من الإدارة الضريبية والمكلف إذا تبين لهما أن القانون الضريبي لم يطبق بالصورة السليمة مما الحق بهما أو بأحدهما ضرراً.

(1) ومن هؤلاء الفقهاء الضريبي المصري التي عد لجان الطعن الضريبي هيئات قضائية في العديد من احكامه منه قرارها المرقم (92) في 1948/5/25 الذي أكد فيه أن لجان تقدير الضرائب هي جهات قضائية وهي هيئة من هيئات القضاء الإداري.

وهناك رأي آخر يعد ديوان ضريبة العقار نواة للقضاء الإداري العراقي وذلك على اعتبار ان ديوان ضريبة العقار قد وضع قواعد استندت عليها قراراته وكان يهدف إلى عدالة الضريبة والتقدير التي تقوم به الإدارة الضريبية بعد ان كانت الإدارة الضريبية لا تسير على قواعد ثابتة مستبدة بقراراتها<sup>(1)</sup>. وفي إطار آخر نجد ان هناك فريق اخر من الفقهاء لم يسلموا بان اللجان الضريبية قضائية بالاستناد إلى ديوان ضريبة العقار، وانما استندوا إلى اللجان التمييزية والاستئنافية التي اعتبروها جهات قضائية مستقلة<sup>(2)</sup>.

ثانياً: الطبيعة الادارية ذات الاختصاص القضائي للقرارات الصادرة من اللجان الضريبية: وفقاً لهذا الاتجاه الذي تنبأه قلة من الفقهاء فقد اعتبروا أن اللجان الضريبة التي تختص بالنظر في المنازعات الضريبية هي جهات ادارية لكنها ذات اختصاص قضائي. حيث ذهب البعض من الفقهاء إلى القول إلى ان لجان الاستئناف هي لجان قضائية ولها من السلطات والامتيازات ما لا تتمتع بها اللجان الادارية حيث انها تختص بالفصل في جميع القضايا الضريبية التي ترفع من المكلفين بدفع الضريبة وبذات الطريقة التي تفصل بها المحاكم العادية وهي بذلك لا تخضع للإدارة الضريبية ولا تلتزم بتطبيق تعليماتها الا ما كان ضمن إطار النصوص القانونية<sup>(3)</sup>.

وأصبح فريق آخر هذه الصفة إلى كل من اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية وذلك استناداً إلى ان تشكيلها يعقد برئاسة قاض وكذلك تتمتع باستقلال وظيفي عن الإدارة الضريبية، اما عن موقف القضاء العراقي ازاء هذا الرأي فلم نجد أي قرار ما يؤيد هذا الاتجاه، باستثناء فتوى صدرت من

(1) صفوت، هشام محمد، الضرائب على الدخل، مطبعة الحافظ، بغداد، 1989، ص 101.

(2) أمين، عبدالله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، لسنة 2000، ص 200.

(3) عبد القادر، بان صلاح، المرجع السابق، ص 157.

مجلس الدولة العراقي سنة 1990 التي ذهبت إلى اعتبار لجان الاستئناف المنصوص عليها في القوانين الضريبية هي هيئات قضائية وذات اختصاص قضائي لكن مع ذلك لا ينطبق عليها وصف المحاكم (1).

### ثالثاً: الطبيعة الادارية للقرارات الصادرة من اللجان الضريبية: انتقد بعض الفقهاء (2)

الاتجاه الذي يعد اللجان الضريبية ذات طبيعة قضائية، بل ذهبوا إلى ابعاد من ذلك حيث اعتبروا اللجان الضريبية هيئات ادارية بحتة. وعد البعض الاخر لجان الاستئناف بانها ذات سلطة ادارية، وان كان يترأسها قضاة، فيبررون ذلك ان تعينهم في هذه اللجان هو بسبب خبراتهم القانونية، وكذلك الحال بالنسبة إلى الموظفين الماليين ينشأ بسبب خبرتهم في الامور المالية، اما بالنسبة إلى ديوان ضريبة العقار فهي جهة ادارية تتمثل بهيئة من الموظفين عهد اليها المشرع مراقبة تطبيق القانون (3).

وذهب فريق آخر من الفقهاء (4) إلى اعتبار اللجان الاستئنافية والتمييزية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل هي جهات ادارية بحتة لان اعضاءها من الموظفين الاداريين. اما بالنسبة إلى موقف الفقه في العراق، هنالك اراء تناولت طبيعة القرارات الصادرة من اللجان الادارية وتعد

(1) ينظر فتوى مجلس الدولة رقم 86 لسنة 1990 المنشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، 1990، ص 71 و 72.

(2) الخلاف، حسين، لجان التقدير في ضريبة الارباح التجارية والصناعية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، 1989، ص 335.

(3) الصكيان، عبدالعال، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط1، بغداد، مطبعة العاني، 1967، ص 258.

(4) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن بقرار ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2017، ص 23.

ذات اختصاص قضائي، الذي عد القرارات الصادرة عن اللجان الضريبية قرارات قضائية (1)، ومنهم (2) من اعتبرها أما الدكتور عبد العال صكبان فقد عدها ذات طبيعة ادارية.

ومما تقدّم نجد أن القرارات الصادرة من اللجان الضريبية هي قرارات ادارية ذات طبيعة قضائية، وان القوانين الضريبية قد منعت المحاكم من سماع أي دعوى تتعلق بالمسائل الضريبية، ونجد ان ما ذهب اليه المشرّع العراقي من منع المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية هو اتجاه منتقد وفي الوقت ذاته يخالف احكام دستور العراق لسنة 2005 النافذ الذي نصّ على انه (التقاضي حق مصون ومكفول للجميع) وكذلك نصّ على انه (حق الدفاع مقدس ومكفول في جميع مراحل التحقيق والمحاكمة) ونص في المادة 100 منه على انه (يحظر النص في القانون على تحصين أي عمل أو قرار اداري من الطعن) (3).

## الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لقرار الفصل في الإعتراض على القرارات الضريبية في التشريع الأردني

برزت عدة اتجاهات فقهية حول بيان طبيعة قرارات لجان الإعتراض من أنها إدارية أم ذات طبيعة قضائية، ويندرج ضمن هذا المجال الاتجاهان التاليان، وهما:

**الاتجاه الأول:** يرى أن لجان الطعن الإداري تعتبر من اللجان أو الهيئات الإدارية ذات الاختصاص القضائي فهي تباشر نوعاً من الولاية القضائية نظراً لاختصاصها بالفصل في المنازعات التي تقع بين المكلفين (4). أما **الاتجاه الثاني:** يرى أن لجان وهيئات الطعن هي لجان

(1) الصكبان، عبد العال، المالية العامة، دار الجمهورية للطباعة والنشر، بغداد، 1975، ص234.

(2) إسماعيل عوض فاضل، التشريع الضريبي في العراق، مكتبة جامعة النهدين، العراق، 2003، ص112.

(3) ينظر المادة (19/ ثالثاً ورابعاً) والمادة (100) من دستور العراق لسنة 2005 النافذ.

(4) المحاميد، موفق، مرجع سابق، ص133-136.

إدارية، حيث لا يشترك في هذه اللجان أي من القضاة كما هو الحال في العراق، وإنما يرأسها موظف يتبع لرئيس الإدارة الضريبية، والذي له الحق في التوجيه والتأديب، وبالتالي لا تتوافر فيه صفة الحياد في هذه اللجان، وأن النتيجة المترتبة على ذلك أن لجنة الطعن لا تتقيد بالقواعد الشكلية المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني<sup>(1)</sup>. وترى الباحثة أن هذه اللجان ذات طبيعة مختلطة فهي لجان إدارية يدخل في تشكيله قضاة وموظفين إداريين وعدد من القضاة لذلك فهي ذات طبيعة قضائية وإدارية.

كما أن القضاء الأردني ممثلاً بمحكمة التمييز الموقرة لم تستقر على اتجاه بمعياري واحد للتمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي، حيث ترددت بين الأخذ بالمعيار الشكلي تارة وبالمعيار الموضوعي تارة أخرى، فقد استندت في بعض قراراتها إلى الأخذ بالمعيار الشكلي وفق ما قضت به في أحد قراراتها بأنه: "إن حضور المكلفين أمام مأمور التقدير وإجراء التحقيق عن مداخلهم وفرض الضريبة عليهم ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام وأن الخصومة التي تعتبر من النظام العام هي الخصومة القضائية، والتي تعرف بأنها حالة قانونية ناشئة عن دعوى، وأن مأمور التقدير ليس بمرجع قضائي، ولا هو خصم للمكلف بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريف الذي رسمه القانون، ولا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية"<sup>(2)</sup>. ومن خلال القرار السابق لمحكمة التمييز الأردنية يلاحظ أنها استبعدت أن يكون قرار مقدر ضريبة الدخل قراراً قضائياً كونه موظف إداري وليس بمرجع قضائي وهو تطبيق مباشر للمعيار الشكلي.

(1) موسى، حسن فلاح الحاج، أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1999، ص200.

(2) محكمة التمييز الأردنية، تمييز حقوق رقم 1984/600، 1984/11/1، هيئة خماسية، منشورات مركز عدالة.

بينما في قرارات أخرى لمحكمة التمييز الأردنية أخذت بالمعيار الموضوعي، ومنها ما جاء في قرارها بأنه: "إن الإقرار أمام مأمور تقدير ضريبة الدخل يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه لوقوعه أمام مأمور تقدير ضريبة الدخل الذي تعتبر تحقيقاته بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم عملاً بالمادة 45 من قانون البيئات"<sup>(1)</sup>.

وفي المجلد ترى الباحثة أن تلك الهيئات تتبع الرئيس الإداري للإدارة الضريبية وبالتالي لا تتوفر فيه صفة الاستقلالية من حيث تبعيتها وصفة الاستقلالية أهم صفة يجب أن تتمتع بها الجهة القضائية، كما أن القول بأن هذه الهيئات إدارية وقراراتها إدارية تخضع للطعن بالطريق الإداري لدى المحاكم الإدارية غير صائب لأن المشرع الأردني عندما حدد اختصاصات المحكمة الإدارية في قانون القضاء الإداري رقم 27 لسنة 2014 لم يرد من ضمنها قرارات الضريبة لما لهذه القرارات من طبيعة خاصة بها حيث ورد ذلك في المادة (5/فقرة ج) من قانون القضاء الإداري الأردني بأنه: "تخضع الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم إلى طرق الطعن المبينة في القوانين الخاصة"، وبالتالي أفرد لها المشرع طرق طعن خاصة بها من خلال المحاكم الضريبية المختصة التي سوف نبحثها في الفصل اللاحق.

والجدير ذكره هنا، بأنه عند الرجوع إلى التشريعات الضريبية العراقية نجد أنها نصّت على منع المحاكم من النظر في أي من دعاوى الضريبة ومنح جهة الإدارة الضريبية صلاحية الفصل في المنازعات الضريبية ونظر الاعتراضات والطعون بقرارات الإدارة الضريبية، وهذا الأمر لا يجسد مبدأ الفصل بين السلطات التي نصّت عليه المادة (47) من دستور العراق 2005 في المادة (157)

(1) محكمة التمييز الأردنية، تمييز حقوق رقم 410 / 1986، هيئة خماسية، منشورات مركز عدالة.

والتي جاء فيه "تتكون السلطات الاتحادية من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، تمارس اختصاصاتها ومهامها على اساس مبدأ الفصل بين السلطات"، وفيه أيضاً مخالفة صريحة للمبدأ الدستوري الوارد في دستور العراق 2005 في المادة (19/ثالثاً) والتي جاء فيها: "التقاضي حق مصون ومكفول للجميع"، لذا يتوجب على المشرع الضريبي اعادة النظر فيها بالشكل الذي يجعلها متطابقة مع الدستور، كما ينبغي عليه تبني موقف التشريعات المقارنة مثل النظام الضريبي الأردني والمصري وغيرها في انشاء قضاء ضريبي متخصص للنظر في المنازعات الضريبية، وذلك لكونها تعد هي الجهات القضائية المختصة بالنظر في المنازعات من ناحية وكونها تعد أكثر حيادية في النظر في المنازعات الضريبية مقارنة باللجان الادارية من ناحية أخرى.

## الفصل الرابع

### الطعن القضائي بقرار تقدير الضريبة

يعد القضاء الجهة الوحيدة التي يطمئن لها الأشخاص، وأنه يعد حق مقدس كفلته الشرائع السماوية والشرائع الوضعية، ونصت عليه كل الدول في دساتيرها، وأوجبت حيادة القضاء واستقلاله، لتحقيق العدالة ورفع الظلم.

فعلى الرغم من أن قرارات تقدير ضريبة الدخل هي قرارات إدارية وتصدرها جهة إدارية، فإن المشرع لم يجعل القضاء الإداري هو المختص بنظر منازعاتها، وإنما جعل الطعن في هذه القرارات يتم من خلال محاكم ضريبية خاصة نصّ القانون على تشكيلها، فعندما يكون قرار تقدير ضريبة الدخل مجحفاً في حق المكلف ولم ينصف عند الطعن لدى الجهة التي أصدرته، فيكون له اللجوء إلى القضاء لرفع الظلم عنه وإنصافه حيث لا يكفي لحماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية بوجود نصوص قانونية تنظم الضرائب وفرضها وتحصيلها، فلا بد من وجود القضاء لمراقبة حسن تطبيق القانون، ومن خلال هذا الفصل سيتم البحث في طريق الطعن القضائي لقرارات تقدير الضريبة في النظام القانوني الضريبي العراقي والأردني، وذلك وفق التقسيم الآتي:

**المبحث الأول:** سبل الطعن أمام الجهات التمييزية في العراق.

**المبحث الثاني:** الطعن القضائي بالقرارات الضريبية في الأردن.

## المبحث الأول

### سبل الطعن أمام الجهات التمييزية في العراق

جعل المشرع العراقي السبيل الوحيد للطعن بالقرار الصادر من اللجان الاستئنافية هو التمييز أمام الهيئة التمييزية وهي واحدة في العراق تتألف برئاسة عضو من محكمة التمييز وعضوية اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية وواحد من اتحاد الصناعات العراقي واخر من اتحاد الغرف التجارية العراقية.

ومن خلال هذا المبحث سوف يتم البحث في التنظيم القانونية للطعن أمام الهيئات التمييزية في العراق، حيث سيتم بيان تعريف الطعن التمييزي بقرار الضريبة والتكليف القانوني له، وشروطه، ومن ثم الجهات المختصة بالطعن بضريبة العقار، وذلك وفق التقسيم الآتي:

## المطلب الأول

### تعريف الطعن التمييزي بقرار تقدير الضريبة وشروطه

عرف الطعن التمييزي بأنه: "مجموعة وسائل قانونية وضعها المشرع لغرض اتاحة الفرصة للخصوم من إعادة النظر في تلك الأحكام والقرارات التي تصدر بحقهم لغرض ابطالها أو فسخها بالإضافة إلى ذلك حماية المحكوم عليه وضمان حسن تطبيق القانون" (1).

وهناك تعريف فقهي " عرّف الطعن التمييزي بأنه: "طريق غير عادي يطعن به في بعض الصادرة انتهاء أمام محكمة مخصصة بسبب مخالفة الحكم المطعون فيه للقانون" (2). وعرف كذلك بأنه: "طريق طعن غير عادي القصد منه نقض الحكم المطعون فيه لمخالفته لأحكام القانون،

(1) برتو، عبد الجليل، شرح قانون أصول المرافعات المدنية والتجارية لسنة 1970، الشركة الإسلامية للطباعة والنشر، بغداد، 1984، ص 483.

(2) النداوي، آدم وهيب، شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، العراق، مطبعة العاني، 1988، ص 379.

وهناك من عرفه بأنه طريق غير عادي يستخدم بسبب مخالفة الحكم المطعون فيه للقانون لغرض الطعن بالأحكام النهائية أمام محكمة التمييز<sup>(1)</sup>.

ويُتضح للباحثة مما تقدم بأن للطعن التمييزي أهمية كبرى كونه يستهدف عمل بفعل انسان وهو قابل للخطأ أو السهو أو الجهل احيانا لذلك وجب أن تتاح للخصوم المتضررين من الحكم بان يطعنوا بذلك الحكم أمام جهة غير الجهة التي أصدرته.

إذاً الطعن بالتمييز هو طريق طعن غير عادي، ويصفه الكثير بأنه صمام الأمان في مواجهة أي تحكم بتطبيق القانون، ويعد الموضوع المعروض على الجهة المختصة بالنظر بالطعن التمييزي، أخطر بكثير من مجرد الفصل في موضوع النزاع؛ لأنه يتصل بمراقبة تطبيق المحاكم للقانون والعمل على توحيد المنطق القضائي في تطبيقه، حيث يكون الحكم كما تعلنه المحاكم مطبقاً للقانون كما أراده المشرع<sup>(2)</sup>.

فالطعن التمييزي يقوم بتصحيح المسار الخاص بالحكم المنطوي على خطأ قضائي سواء في فهم النص أو تفسيره أو في تطبيقه وهو بذلك وسيلة لضمان سلامة الحكم. ومن ناحية أخرى فان الطعن بالتمييز يؤدي إلى استقرار الحقوق وتصبح الأحكام ملزمة لمن كانوا طرفاً في القضية. وتكمن تلك الأهمية بوجود جهة تمييزية لممارسة الرقابة على الأحكام التي تصدر من هيئات القضاء الإداري لما لذلك من أثر لتلك الجهود من التدقيق والتحقق قدر الامكان قبل أن تصدر أحكامها لعلمها بوجود تلك الهيئة أو الجهة التي من مهامها ان تراقب أحكام القضاء الإداري<sup>(3)</sup>.

(1) أبو الوفا، أحمد، أصول المحاكمات المدنية، الدار الجامعية، بيروت، 1983، ص 763.

(2) القضاة، مفlech عواد، أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 372.

(3) عبدالسلام، فرح جهاد، الطعن تمييزاً بأحكام القضاء الإداري في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، 2014، ص 28.

أما طريق الطعن بالتمييز في ظل قانون ضريبة الدخل فيمكن تعريفه بأنه "طريق الطعن الثالث والآخر في قانون ضريبة الدخل والذي يمكن كل من السلطة المالية والمستأنف أن يطعن بقرار اللجنة الاستئنافية الذي يكون مجحفاً بحقوقهم أمام هيئة تمييزية والتي يزيد فيها مبلغ الضريبة على عشرة آلاف دينار" (1). فقد سمح المشرع الضريبي العراقي للسلطة المالية وللمكلف بدفع ضريبة الدخل بطريق التمييز ضد القرارات التي تصدرها لجان الاستئناف أمام الهيئة التمييزية خلال 15 يوماً من تاريخ التبليغ بقرار اللجنة الاستئنافية (2). ولا يدخل في حساب تلك المدّة اليوم الذي تم به التبليغ، ويكون تقديم الاعتراض بشكل تحريري وبعريضة مكتوبة وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية على الرغم من عدم ذكر المشرع صراحة في قانون ضريبة الدخل على اتباع قانون المرافعات المدنية (3) ويجب أن تتضمن عريضة التمييز طلبات المميز من الهيئة التمييزية حيال قرار اللجنة الاستئنافية محل التمييز.

وتجد الباحثة أنه قد جعل المشرع العراقي السبيل الوحيد للطعن بالقرار الصادر من اللجان الاستئنافية، هو التمييز أمام الهيئة التمييزية، وهي هيئة واحدة في العراق تتألف وحسب ما نصّ عليه قانون ضريبة الدخل في الفقرة الثانية من المادة الاربعون من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 كالاتي: (قاضي من محكمة التمييز/ رئيساً، واثنين من المدراء العامون في وزارة المالية أعضاء/ وممثل واحد من اتحاد الصناعات العراقي/ عضواً، وممثل واحد من اتحاد الغرف التجارية العراقية/ عضواً).

(1) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، العاتك لصناعة الكتب، بيروت، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، 2013، ص 227.

(2) تنظر المادة 2/40 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1983.

(3) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سابق، ص 225.

ويرى البعض أن تشكيل هيئة التمييز ذات طابع مختلط فهي ليست هيئة قضائية ولا يمكن عدها هيئة إدارية، لأن أعضائها الموظفين هم اثنين ولا يشكلون الأكثرية، ولوجود أعضاء آخرين من اتحاد الغرف التجارية العراقية واتحاد الصناعات العراقية، فهؤلاء أعضاء ممثلين عن الهيئات ذات الطابع النقابي (1).

أما عن شروط الطعن أمام الهيئة التمييزية فهي (2):

1. وجوب أن يكون الطعن منصبا على قرار اللجنة الاستئنافية سواء رفع من قبل المكلف أو من قبل الإدارة الضريبية.
2. ان يكون مبلغ الضريبة الذي عقد لأجلها النزاع يناهز العشرة الاف دينار.
3. أن يقدم الطعن التمييزي خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ بقرار اللجنة الاستئنافية.
4. أن يسدد المكلف إلى صندوق الهيئة العامة للضرائب رسما بنسبة 1% من مبلغ الضريبة المحدد في القرار محل الطعن ويحد أعلى مقداره 1000 دينار ويعد إيرادا نهائيا للخزينة (3).
5. ألا ينصب الطعن على الغرامة المفروضة لنظام مسك الدفاتر التجارية إذ أن قرار اللجنة الاستئنافية في هذا الشأن يكون قطعيا (4).

وتجد الباحثة أنه بعد توفر تلك الشروط تقوم الهيئة التمييزية بتدقيق العريضة التمييزية المقدمة من الطرف المميز واللائحة الجوابية المقدمة من المميز عليه، حيث لا يشترط حضور أطراف

(1) ناصر، أحمد عبد الكريم، الرقابة على مشروعية القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، العراق، 2015، ص119.

(2) راجع المادة 40 بكافة فقراتها من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(3) ملاحظة تلك المبالغ المذكورة حين تشريع القانون 1000 دينار عراقي أي ما يعادل ثلاث ملايين وخمسمائة ألف دينار في يومنا هذا.

(4) هذا الشرط أكدته الهيئة التمييزية في قرارها المرقم 22 في 1999/8/24، المنشور في الكتاب السنوي لوزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب 1998-2001، ص 50-51.

الدعوى، وينتج عن نظر هذه الدعوى صدور قرار الهيئة الذي لا يخرج عن ثلاث حالات<sup>(1)</sup>. وتلك الحالات هي: "1- إلغاء القرار الاستثنائي بشكل كلي. 2- رد التمييز وعد القرار صحيحا وموافقا للقانون. 3- تعديل القرار الاستثنائي على وفق ما ترتبته الهيئة نفسها".

وقد جرى العمل على ضرورة وجوب أن يكون الطعن هذا مقدما بشكل عريضة تمييزية إلى الهيئة التمييزية التي تباشر عملها وكالاتي:

1. تتأكد الهيئة من توافر الشروط الشكلية في الطعن ومن ذلك مثلا تقديمه في المدّة المحددة قانونا ودفع الرسم التمييزي.

2. تدخل الهيئة في موضوع الدعوى وتدقق العريضة التمييزية المقدمة من الطرف المميز واللائحة الجوابية المقدمة من المميز عليه.

3. لا يشترط حضور الأطراف أمام الهيئة التمييزية. وهناك عدة دفوع يمكن ان يثيرها المميز أمام الهيئة التمييزية:

أ- الدفع بالخصومة، كأن يكون الخصم شخصا آخر غير المكلف أو وكيله القانوني أو غير ممثل السلطة المالية.

ب- الدفع بعدم اختصاص اللجنة الاستئنافية في موضوع النزاع سواء من الناحية الموضوعية أو المكانية.

ج- الدفع بسبق الفصل في الدعوى كأن يكون القرار المطعون فيه صادرا خلافا لقرار آخر صادر من اللجنة ذاتها أو لجنة أخرى مكتسبة الدرجة القطعية.

د- الدفع بمخالفة القانون سواء فيما يتعلق بتقدير دخل المكلف أو فرض الضريبة عليه.

(1) تنظر الفقرة الثانية من المادة الأربعون من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982.

والأمر يتعدى أبعد من ذلك عندما يشكك بمدى صحة استناد اللجنة الاستئنافية المختصة إلى تقدير الخبير في حالة كونه لا يقوم على أسس علمية عند تقدير دخل المكلف وهو ما أوضحتها الهيئة التمييزية في أحد قراراتها الذي جاء فيه: (على الخبراء الأخذ بنظر الاعتبار الأسس العلمية الدقيقة عند تقدير الكلفة والإرباح وحيث أن اللجنة الاستئنافية في قرارها استندت إلى تقرير الخبير الذي تضمن مغالاة في التقدير وعدم اتباعها لتلك الأسس، لذا قرر إلغائه وإعادة القضية إلى اللجنة الاستئنافية...<sup>(1)</sup>).

وفيما يخص الأحوال الطارئة في مرحلة الطعن التمييزي فإنه لا يجوز إيقاف المرافعة أو انقطاعها لغياب أطراف النزاع عن الحضور، وذلك لانقضاء وجود المرافعة كقاعدة عامة، وإنما يكون الأمر منصبا بالأساس على تدقيق اللوائح المقدمة من الخصوم. أما عن الحالات التي يجوز بها سحب اللائحة التمييزية فهناك حالتين: الحالة الأولى: التي يمكن بموجبها للسلطة المالية سحب اللائحة التمييزية في حال إذا ما رأت أن التعديل الذي قرره اللجنة الاستئنافية كان مناسباً<sup>(2)</sup>. الحالة الثانية: التي يمكن بموجبها سحب اللائحة التمييزية عند حصول اتفاق بين الطرفين على ذلك<sup>(3)</sup>.

وعندما تنتظر الهيئة التمييزية للطعن المقدم إليها يمكن هنا إصدار قرارها وفقاً لما نصّ عليه قانون ضريبة الدخل النافذ في المادة 40 الفقرة 3 كما ذكرنا سابقاً، وطبقاً للأحوال الآتية: "1-

(1) قرار الهيئة التمييزية المرقم 65 في 2001/8/11، القرار مقتبس من أرشيف الهيئة العامة للضرائب.  
 (2) هناك قرار للهيئة التمييزية المرقم 342 في 2001/2/28 أكد تلك الحالة ونص (...أرسل قسم الأعمال والمهن التجارية كتاباً برقم (س) في 2001/2/27 تضمن عدم تمييز القرار لكون تعديل التقدير الذي جاء بموجب القرار الاستئنافية مناسباً فلا يوجد مبرر لتمييز القرار ولذلك طلب القسم المذكور سحب اللائحة التمييزية... ولذلك قررت الهيئة رد الطعن التمييزي شكلاً لسحبه من قبل المميّزة...).

(3) تلك الحالة قد تضمنها قرار تمييزي صادر عن الهيئة التمييزية المرقم 79 في 2001/12/24 والذي نص (... نظراً للاتفاق الحاصل بين الطرفين تطلب سحب اللائحة التمييزية وقرر رد الطعن التمييزي شكلاً).

إلغاء القرار الاستثنائي بشكل كلي. 2- رد التمييز وعد القرار صحيحا وموافقا للقانون. 3- تعديل القرار الاستثنائي على وفق ما ترتئيه الهيئة نفسها". وفي حال مخالفة المكلف لأحكام وقواعد قانون ضريبة الدخل العراقي فسوف تترتب عليه جرائم تستوجب العقوبة ويمكن تلخيص أهم الجرائم التي وردت في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1982 وهي: "1-الاخلال بنظام مسك الدفاتر التجارية. 2- تقديم بيانات كاذبة أو اخفاء معلومات. 3- الامتناع أو التأخير في تقديم التقارير. 4- عدم دفع الضريبة في الموعد المحدد. 5- ارتكاب المكلف جرائم الغش والاحتيال".

أما العقوبات التي تترتب على تلك الجرائم فهي قد تكون:

- عقوبات مالية تشتمل على الغرامات.
- وقد تكون عقوبات سالبة للحرية حيث نصّ القانون على عقوبة الحبس مدة لا تزيد عن سنة على كل من قدّم بيانات ومعلومات كاذبة يقصد منها تقليل أو إلغاء الضريبة. وكذلك نصّ على حبس تتراوح بين الثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنتين لكل من استعمل الغش والاحتيال للتخلص من اداء الضريبة كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>.
- اما عن طرق الطعن الأخرى التي من الممكن أن يكون لها تطبيق في قانون المرافعات المدنية العراقي وتحديدا الواردة في المواد 196 -202 منه، مثل "الطعن بطريق تصحيح القرار التمييزي أو الطعن بطريق إعادة المحاكمة" فهل يمكن اللجوء اليها واستعمالها للطعن بقرار الهيئة التمييزية؟

أجابت الهيئة التمييزية على ذلك في أكثر من حكم لاسيما فيما يتعلق بتصحيح القرار التمييزي إذ اعتبرت أن مثل هذا الطعن غير جائز على اعتبار أن قرار الهيئة المذكورة يعد باتا

(1) الجميلي، رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، المجلد 15، العدد 11، 2008، ص179.

وقطعياً على وفق ما اكده قانون ضريبة الدخل وانه لو اراد المشرع فتح هذا الطريق أمام الطاعن لنص عليه صراحة (1).

ووفقاً لما سبق وبعد شرح مجريات سير الدعوى الضريبية أمام جهات الطعن الضريبي في العراق سواء كانت تنتظر أمام اللجان الاستئنافية، أو تنتظر أمام الهيئة التمييزية تعتقد الباحثة أن هناك تقارب بآليات عمل تلك الجهات من جهة، والجهات القضائية المختلفة التي تختص بنظر منازعات الضرائب من جهة أخرى، ونجد بعض مدلولات هذا التقارب متمثلة بالشروط التي نصّ عليها المشرع لرفع الدعوى أمام تلك الجهات القضائية هي نفسها التي استلزمها المشرع الضريبي واشترط توافرها لرفع الدعوى أمام القضاء الضريبي. كما أن بعض الملامح التي تميز القضاء الضريبي نجدها قد أقرها المشرع العراقي بالنسبة للجهات المذكورة ومنها:

1. ما منحه من صلاحيات واسعة للجان الاستئنافية إذ لم يجمد عملها عند تأييد تقدير الإدارة الضريبية أو الغائه أو تعديله فحسب، بل تعدى إلى زيادته إذا رأت انه غير متوافق مع أحكام القانون أو أن الإدارة المذكورة قد غفلت عن أحد عناصر دخل المكلف وهي بذلك اعلنت عدم اعترافها بقاعدة (لا يضار الطاعن بطعنه).

2. أن المشرع في القضاء الضريبي التزم ولو بصورة ضمنية القاعدة التي تحكم سير عمل القضاء الضريبي وهي سرعة الفصل في الخصومة ويتضح ذلك من خلال المدد القصيرة التي حددها لرفع الدعوى الضريبية وهي 21 يوم لرفعها أمام لجان الاستئناف، و15 يوم لرفعها أمام الهيئة التمييزية.

(1) قرار الهيئة التمييزية المرقم 84 في 1998/3/2، منشور في الكتاب السنوي، مرجع سابق، 1998-2001، ص 12.

3. ان قانون ضريبة الدخل وان تضمن قواعد خاصة بسير الدعوى والإجراءات الخاصة بنظرها الا أن تلك القواعد جاءت متوافقة ومقاربه لمبادئ القوانين الأخرى وهناك خط رجوع للمبادئ العامة للتقاضي في حال احتاجت لذلك.

## المطلب الثاني

### التكيف القانوني لتشكيل الهيئة التمييزية في قراراتها

من خلال هذا الفرع سوف نقوم ببحث التكيف القانوني لتشكيل الهيئة التمييزية المختصة بالنظر في قرارات الطعن بالتقدير الضريبي في العراق، وذلك على النحو الآتي:

#### الفرع الأول: التكيف القانوني لتشكيل الهيئة التمييزية للنظر بقرار الضريبة

التكيف القانوني لتلك الجهات هناك ثلاث آراء قيلت بصدده وهي: الرأي الأول: أصحاب هذا الرأي يرون بان اللجان المختصة هنا هي جهات قضائية كونها الوحيدة المختصة دون غيرها بالفصل في الشؤون الضريبية<sup>(1)</sup>. الرأي الثاني: ذهب اصحابه على العكس من الأول وأكدوا بأنها جهات إدارية بحتة وقد تعكزوا على ذلك بطبيعة اعضاء اللجان كونهم موظفون إداريون يتولون زمام النظر في المنازعات<sup>(2)</sup>. الرأي الثالث: هو الرأي الوسط بين الاثنين السابقين إذا قال أصحابه بانها جهات إدارية ذات اختصاص قضائي، كونها تفصل في جميع القضايا الضريبية التي ترفع اليها من قبل المكلفين وتتنظر بالطريقة نفسها التي عادة ما تتبعها المحاكم وهي فوق هذا وذاك لا

(1) أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية العراق، 2000، ص200.

(2) أمين، مدحت عباس، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، مجلة العدالة، وزارة العدل، 2012، ص202-203. وقد انتقد أيضا ما جاء به أصحاب الرأي الثاني الذي حصر تسميتها بالجهات الإدارية فهو أيضا رأي مغلوط حسب اعتقادنا كون أن تلك الجهات يرأسها قاضي مما يبعد عنها التسمية الإدارية.

تخضع للإدارة الضريبية ولا تلتزم بتطبيق تعليماتها الا ما كان داخلا ضمن دائرة النصوص القانونية (1).

وترى الباحثة بأن الرأي الثالث الوسط الذي يوازن بين الطبيعتين الإدارية والقضائية فهي التسمية الأصح انها جهات إدارية ذات طابع قضائي، علما أن هذا الرأي الوسط قد اشار له مجلس شورى الدولة العراقي في أحد فتواه وأكد على أن لجان التدقيق (التي تسمى اليوم لجان الاستئناف) هي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي ولا ينطبق عليها وصف المحاكم (2).

وحسب اعتقاد الباحثة ان المشرع العراقي قد أخفق عندما جعل وزير المالية هو من يختص بتشكيل الهيئة التمييزية لأنه يعتبر خصما للمكلف، وانه جعل في كل مراحل الطعن بالقرارات الضريبية تتم أمام الإدارة الضريبية نفسها، ولم يسمح للقضاء بالتدخل بالقرارات الإدارية التي تصدرها اللجان الإدارية في العراق غير قابلة للطعن أمام القضاء سواء القضاء العادي أو القضاء الإداري (3) وكان الاجدر بالمشرع الضريبي العراقي أن يخطو بخطوات تعديل القانون ضريبة الدخل ويحذو حذو المشرع الضريبي اللبناني عندما جعل للقضاء الإداري الإختصاص في نظر الطعون الضريبية بعد الطعن الذي يقام أمام اللجان الإدارية، لذا وبعد أن أصبح الأمر واقع حال في العراق، ذهب جانب كبير من الفقه إلى الميل بالأخذ بنظام يوكل نظر الطعون التمييزية بهيئة قضائية كأن تكون محكمة التمييز أو محكمة إدارية خاصة، ولاسيما بعد أن اخذ العراق بنظام القضاء المزدوج كما ذكرنا سابقاً (4). وقد احتدم الخلاف فقها وقضاء حول التكييف القانوني

(1) عجينة، صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، 1994، ص 547-548.

(2) الجميلي، رائد ناجي أحمد، مرجع سابق، ص 337.

(3) أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، دار المنهاج للتوزيع والنشر، عمان، 2004، ص 234.

(4) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سابق، ص 227.

للجهات الخاصة التي تنتظر في النزاعات الضريبية الخاصة بضريبة الدخل (اللجان الاستثنائية والهيئة التمييزية) وما هي طبيعة القرارات الصادرة عنها.

### الفرع الثاني: التكيف القانوني لقرارات الهيئة التمييزية

اما بشأن التكيف أو الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن تلك الجهات فهناك رأيين: الأول: قال بان طبيعة تلك القرارات إدارية بحتة ولا تتال حجية الشيء المقضي به <sup>(1)</sup>. الثاني: قال بانها قرارات قضائية تتمتع بحجية الشيء المقضي به <sup>(2)</sup>.

بما أن القرارات الصادرة عن تلك اللجان هي قرارات تتال حجية الشيء المقضي به وتتمتع بالصفة النهائية فهي إذا قرارات قضائية بما انها لا يمكن سحبها أو إلغائها من الجهة التي أصدرتها فهي ذات الرأي الأرجح الذي يمكن التعويل عليه لأنها عكس القرارات الإدارية التي باستطاعة اللجنة التي أصدرتها ان تسحبها أو تلغيها.

ووفقاً لما تقدم ترى الباحثة بأن الاصح من الرأيين اصحاب الاتجاه الثاني القاضي بطبيعة القرارات بانها ذات صفة قضائية كون أن الجهات تفصل في خصومة طرفاها الأساسيان المكلف والإدارة الضريبية سواء تعلق الأمر بالمسائل القانونية أو الواقعية. إذا يمكن القول أن الصفة التي يتصف بها النظام القضائي في العراق هي قضاء مزدوج خاصة بعد إنشاء محكمة القضاء الإداري بموجب القانون رقم 106 لسنة 1989 المعدل لقانون مجلس شورى الدولة السنة 1979. المشرع العراقي حدد اختصاص محكمة القضاء الإداري بأمرين: (الإلغاء، والتعويض).

(1) العنزي، حيدر وهاب عبود، نظرة في القضاء الضريبي، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2016، ص 17.

(2) شاكر، خالد لفته، الإختصاص القضائي للإدارة في غير منازعات الوظيفة العامة، مرجع سابق، ص 104.

- 1- **بالنسبة للإلغاء:** فقد نصّ مجلس شورى الدولة على هذا الإختصاص بان (تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي التي لم يعين القانون مرجعا للطعن فيها)، اما عن الأسباب التي حددها المشرّع وطبقا لها تستوجب رفع دعوى الإلغاء هي: "عيب مخالفة القانون، عيب الإختصاص، عيب الشكل، عيب السبب، وعيب الانحراف باستعمال السلطة"<sup>(1)</sup>.
- 2- **التعويض:** فهناك نصّ قانوني بخصوصه (تبت المحكمة بالطعن المقدم اليها ولها أن تقرر رد الطعن أو إلغاء الأمر أو القرار المطعون به مع الحكم بالتعويض ان كان له مقتضى بناءً على طلب المدعى)<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثالث

#### الجهات المختصة بالفصل في منازعات ضريبة العقار

ومن المتعارف عليه أن الطعن في القرارات الإدارية يقتضي ابتداء الطعن أمام جهة الإدارة نفسها أولاً، وفي حال عدم حسم الإدارة وفقاً لمبدأ المشروعية هذا النزاع باعتبارها حكماً وخصماً بنفس الوقت، فقد وجدت ضرورة ملحة لتشكيل جهات أخرى تكون لها كلمة الفصل في تلك المنازعات وهذا ما ذهب اليه قانون ضريبة العقار عندما شكل مثل تلك الجهات المهمة والتي اسماها ديوان ضريبة العقار<sup>(3)</sup> وهو الجهة الرقابية العليا التي تمارس رقابتها على القرارات الإدارية الضريبية التي تتعلق بالعقار ومشروعيتها من عدمها، كونه الجهة الأخيرة التي تلي مرحلة الطعن أمام لجان التدقيق والتي يقدم اليها الطعن بتلك القرارات حسب ما ورد في المادة 20 من قانون

(1) تنظر (المادة السابعة/أولاً/د + هـ). من قانون مجلس شورى الدولة النافذ.

(2) تنظر المادة السابعة/أولاً/ط من قانون مجلس شورى الدولة رقم 165 لسنة 1979 المعدل.

(3) الجبوري، سعد عطية حمد، الطعن بقرار تقدير ضريبة العقار، أطروحة دكتوراه، جامعة النهدين، العراق، 2014، ص117.

ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959، ونفسها في فقراتها الثالثة والرابعة والخامسة قد حددت الجهات التي يحق لها الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار وهي كل من: المكلف والسلطة المالية<sup>(1)</sup>.

وان المشرع الضريبي عندما منح حق الاعتراض وحصره بالمكلف والإدارة الضريبة كونهم فقط من لهما مصلحة في الاعتراض على القرارات الضريبية، لأنه كما هو معلوم لا دعوى بدون مصلحة<sup>(2)</sup> وقد حددت مدة تقديم الاعتراض بمدة لا تزيد عن الثلاثون يوماً من تاريخ تبليغ القرار الصادر من لجنة التدقيق<sup>(3)</sup>.

ولكن من الملاحظ كذلك أن المشرع الضريبي بهذا الخصوص كما في ضريبة الدخل، لم يحدد مدة زمنية معينة لديوان ضريبة العقار يلزمه خلالها بالرد على طلب الاعتراض الذي يقدم أمامه، وهذا ما سوف يؤدي إلى تأخير حسم الاعتراضات من قبل الديوان وتباطؤه، كونه غير ملزم بمدة معينة للرد، وهذا ما سيؤدي إلى الاضرار بمصلحة المكلف والخزينة معاً. وبحسب اعتقاد الباحثة أن اغفال المشرع لتلك المسألة كفيل بتفعيل المطالبات بان يتولى مجلس الدولة من خلال القضاء الإداري مهمة وصلاحيات نظر الطعون المقدمة بعد أن يتم التظلم بها أمام الجهة الإدارية التي أصدرته.

يجب أن يكون الاعتراض تحريراً أي بصيغة عريضة مكتوبة ويرفق بها كل طلباته ويرفق ما لديه من سجلات أو بيانات أو كتب رسمية صادرة من وزارات ومؤسسات الدولة، ويقوم بتسديد رسم

(1) ناصر، أحمد عبد الكريم، مرجع سابق، ص 127.

(2) الرفاعي، عبد الحكيم، علم المالية العامة، مطبعة الفيض الأهلية، بغداد، 1993، ص 201.

(3) تنظر المادة العشرون/3 من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959.

إلى صندوق الهيئة العامة للضرائب باعتباره أحد الشكليات المطلوبة لقبول الإعتراض<sup>(1)</sup>. وان القرارات التي يتم الإعتراض عليها هنا من قبل المكلف أو السلطة المالية هي على نوعين: "1- القرارات المتعلقة بالمسائل القانونية أي القرارات التي من شأنها المساس في كل ما يتعلق بأصول تطبيق القانون واتباع أحكامه. 2- القرارات الماسة بالوقائع المادية ويقصد بالوقائع المادية هي القيمة الحسابية للتقدير الضريبي أو حساب نسبة التغيير أو الاضافات في العقار".

وبعد تقديم الإعتراض من قبل المكلف أو السلطة المالية أمام ديوان ضريبة العقار يكون استلام الإعتراض من قبل سكرتير ديوان ضريبة العقار باعتباره هو الجهة المختصة بالاستلام وبعدها يستلمه الديوان بعد استيفاء كافة الشروط وينتقل إلى موضوع الإعتراض للنظر فيه، ويقوم بإجراء زيارة ميدانية على العقار والكشف عنه، وللديوان حق استدعاء المكلف وممثل السلطة المالية وجدت هناك ضرورة لذلك<sup>(2)</sup> وعلى الديوان الاستماع إلى أقوال ودفع المكلف والإدارة الضريبية وبنقاشهم بالأدلة التي واصلت قرار عادل.

ولا تكون قرارات ديوان ضريبة العقار صحيحة الا اكتمل النصاب فيه أي بحضور جميع أعضائه وتتخذ القرارات بالأكثرية وإذا تساوت الاصوات فترجح كفة الطرف الذي فيه رئيس الديوان<sup>(3)</sup>. ولديوان ضريبة العقار أن يتخذ احد القرارات الاتية لحسم النزاع المعروض عليه وهي: "1- إلغاء قرار لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية محل الإعتراض. 2- تأييد قرار لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية المعترض عليها. 3- تعديل قرار لجنة التدقيق سواء بزيادة مبلغ

(1) تنظر المادة 18 من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدلة بموجب قانون التعديل الثامن رقم 66 لسنة 2001.

(2) تنظر المادة 6/20 من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

(3) تنظر المادة 2/20 من التعليمات المالية رقم 7 لسنة 1961 الخاصة بتطبيق قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

الضريبة المعترض عليها، أو تخفيض تلك القيمة، كما يحق للديوان تعديل إجراءات السلطة المالية المطعون فيها بالشكل الذي يجعلها مشروعة".

علما أن قرارات ديوان ضريبة العقار تكون باتة وقطعية فلا يمكن الطعن فيها أمام أية جهة سواء قضائية أو غير قضائية، ومن ثم فهي واجبة التنفيذ وملزمة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، إلا أننا هنا نسجل ملاحظتنا الآتية على مسألة عدم الطعن بتلك القرارات، فهنا يعتبر هذا التحصين ثغرة ضد المشرع الضريبي العراقي لأنه صادر حق المكلف بالتقاضي لان قرارات ديوان ضريبة العقار ماهي الا قرارات إدارية وتلك الحصانة التي منحها الشرع لها هي مخالفة صريحة وواضحة لأحكام المادة 100 من الدستور العراقي التي حظرت أي تحصين لأي عمل أو قرار إداري من الطعن.

وديوان ضريبة العقار له صبغة مختلطة إذ يوجد عنصر قانوني وهو قاضي إلى جانب عنصرين إداريين وهما المهندس المعماري والموظف المالي، وتجدر الإشارة إلى أن عبارة (ديوان ضريبة العقار) قد أوردها المشرع في هذا القانون بدلا من عبارة (ديوان ضريبة الاملاك) <sup>(1)</sup>. ومن الملاحظات التي تسجل على تشكيل الديوان انه لا يمكن أن يكون مستقلا، كونه هيئة إدارية تابعة إلى السلطة التنفيذية التي أصدرت امر تعيينها حتى وان كان قاضي يرأسها، وبذلك فهي غير حيادية لأنها سوف تحابي السلطة المالية على حساب المكلف.

وحسب اعتقاد الباحثة ترى أنه من الأفضل أن توكل مهمة نظر تلك الطعون إلى القضاء لحسم الأمر كونه هو من يتمتع بالمشروعية والحياد، وهو الحامي لحقوق الأفراد وحياتهم، وهو

(1) السيلوي، محمد عبد الرضا، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، 2015، ص121.

الفصل دائما هكذا منازعات، ونتمنى ان توكل المهمة إلى القضاء الإداري بما أن القرارات الضريبية بالأصل هي قرارات إدارية. إضافة إلى عدم وجود فروع لمقر ديوان ضريبة العقار في المحافظات الأخرى في البلاد، بسبب حصره في العاصمة بغداد وحدها مما يشكل عبئا وضغطا كبيرين عليه ويؤثر سلبا على نظر الطعون في فترات معقولة، وسيؤدي لإصدار قرارات غير دقيقة وغير منصفة، إضافة إلى التركة الثقيلة من تكاليف باهضة تلقى على عاتق المعارضين الذين يسكنون المحافظات الأخرى.

## المبحث الثاني

### الطعن القضائي بقرار تقدير الضريبة في التشريع الأردني

في هذا المبحث سنلاحظ ان الطعن بقرارات الضريبة في التشريعات الضريبية الأردنية مختلف تماماً عما هو معمول به في العراق، إذ أن اتجاه المشرع الأردني محمود فهو أنشأ محاكم قضائية خاصة للنظر بهذه الطعون والتقاضي على درجتين (محكمة البداية والاستئناف والتمييز الضريبي)، وفي ذلك تجسيد حقيقي وواضح لمبدأ الفصل بين السلطات. وأكد على اختصاص هذه المحاكم بالنظر في القضايا الضريبية ما ورد في المادة (5/ ج) من قانون القضاء الأردني والتي جاء فيها: "ج- تخضع الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم إلى طرق الطعن المبينة في القوانين الخاصة"، لذلك فإنه في الأردن على المكلف أن يتبع الأحكام المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل في حال الطعن القضائي بالقرارات الضريبية، وتمر بمراحل البداية والاستئناف، وهذا ما سنتناوله في المطلب الأول، ومرحلة التمييز وهذا ما نتناوله في المطلب الثاني.

## المطلب الأول

### مراحل البداية والاستئناف

اختلف الفقهاء حول تحديد طبيعة منازعات ضريبة الدخل، حيث انقسم الفقهاء إلى ثلاثة اتجاهات، اتجاه يرى أن هذه المنازعات هي منازعات إدارية، حيث أنها تتمثل في ربط الضريبة الذي يصدر عن الجهة الإدارية، وبذلك يكون الاختصاص بنظرها للمحاكم الإدارية، ويرى الإتجاه الثاني أن المنازعات الضريبية تعد منازعات مدنية، لأنه يعد المكلف أحد أطراف هذه الدعوى، الذي شرع الطعن القضائي لمصلحته لحمايته من تعسف الإدارة الضريبية، ولتحقيق هذا الهدف فالأولى تطبيق القانون المدني على هذه المنازعات، ويكون الاختصاص بنظر هذه المنازعات للمحاكم العادية النظامية، أما الإتجاه الثالث يرى بأن المنازعات الضريبية لها طبيعة خاصة

مستقلة مستمدة من استقلال القانون الضريبي، تخرجها عن المنازعات الإدارية أو المنازعات المدنية، وبالتالي يجب أن يكون الإختصاص بنظر هذه المنازعات لمحاكم خاصة بالمنازعات الضريبية وتكون مستقلة (1).

وحسم المشرع الأردني هذا الخلاف، ومنح الإختصاص بنظر هذه المنازعات، يكون من خلال محاكم ضريبية خاصة نصّ القانون على تشكيلها، حيث نصّ القانون على إنشاء محكمتي بداية واستئناف ضريبيتين.

وترى الباحثة أن المشرع كان موفقا عندما نصّ على إنشاء محاكم ضريبية خاصة، حيث يكون لإنشاء هذه المحاكم فوائد كثيرة، ومنها سرعة البت في المنازعات الضريبية، فالمحكمة تنتظر في نوع خاص من القضايا وهي قضايا ضريبة الدخل، وكذلك قد تتكون خبرة لدى القضاة مع الوقت إذا وجد استمرار واستقرار في عمل القاضي لدى هذه المحكمة الخاصة، فطبيعة منازعات قضايا ضريبة الدخل تتطلب التخصص والمعرفة في أمور فنية محاسبية.

### الفرع الأول: الطعن لدى محكمة البداية الضريبية

لم ينص المشرع الأردني في القانون السابق على إنشاء محكمة البداية الضريبية، ولكن في القانون الحالي جاء بنص مستحدث ينص على إنشاء محكمة البداية الضريبية، فجعل درجات التقاضي تتم على درجتين بدلا من درجة واحدة، كما كانت في تشريعات ضريبة الدخل، فأحسن المشرع على ما فعله في استحداث القانون بإنشاء محكمة البداية الضريبية، لتحقيق مزيدا من العدالة الضريبية، وبذلك جاء منسجما وأحكام الطعون الواردة في قانون أصول المحاكمات المدنية.

(1) خويلد، رجاء أحمد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص 52.

فنص قانون ضريبة الدخل رقم (28) لسنة 2009 في المادة (42/أ) منه على انشاء محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية)، وهي تتألف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي، وبحيث تختص هذه المحكمة بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون، والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها، وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كان موضع الدعوى متعلق بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون (1).

وبين قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (38) لسنة 2019 في المادة (42/ج)، بأن تتعقد المحكمة من قاض منفرد، ومكان انعقادها هو مدينة عمان، أو أي مكان آخر تحدده داخل المملكة، وحاليا تعقد محكمة البداية الضريبية جلساتها في كل من عمان واربد والعقبة، وذلك لمواجهة العدد المتزايد من القضايا المنظورة أمامها وللتخفيف على المكلفين، وتجري المحاكمة في محكمة البداية الضريبية بصورة علنية، إلا إذا أمرت المحكمة خلاف ذلك، فالأصل أن تتم المحاكمة بصورة علنية، أي فتح أبواب قاعة المحاكمة لجميع الأشخاص، دون أي تمييز بين شخص وآخر، إلا ما يستلزمه ضبط النظام العام أو الآداب العامة (2).

(1) بني راشد، عمر، المحاسب الضريبي، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 2011، ص307.

(2) الخصاونة، جهاد، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار زائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص206.

وتعطى الدعاوى والطلبات الضريبية المنظورة أمام المحكمة صفة الاستعجال، فهي تتعلق بأوضاع مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تتحمل الإرجاء، وذلك رعاية لصالح الخزينة العامة، والعمل على استقرار الأوضاع المالية للمكلفين على أسس سليمة (1).

#### أولاً: القرارات القابلة للطعن لدى محكمة البداية الضريبية: تنظر محكمة البداية الضريبية في

الدعاوى المقامة أمامها للطعن في القرارات التالية وفق ما ورد في قانون ضريبة الدخل الأردني بأنه: " أ- تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أم مدنية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو بغرامة التأخير أو بأي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون بما في ذلك ما يلي:

1- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام الفقرة (و) والبند

(2) من الفقرة (ز) من المادة (33) من هذا القانون.

2- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة

الاعتراض والقابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون.

3- الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون.

4- طلبات الحجز التحفظي والمنع من السفر" (2).

(1) خويلد، رجاء أحمد، مرجع سابق، ص 48.

(2) المادة (42/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

ثانياً: تقديم وميعاد تقديم لائحة الدعوى الضريبية: تقدم لائحة الدعوى إلى محكمة البداية الضريبية، أو بواسطة رئيس محكمة البداية التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها، وتقوم هذه المحكمة بإرسال اللائحة ومرفقاتها إلى محكمة البداية الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تقديمها، ويجب أن تقدم لائحة الدعوى خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ القرار القابل للطعن وفق أحكام القانون، وأن الأثر الذي يترتب على تقديم لائحة الدعوى بعد مرور هذه المدة هو رد الدعوى شكلاً.

وكذلك على المكلف أن يقوم بدفع الرسوم القانونية إلى صندوق المحكمة التي قدمت لائحة الدعوى بواسطة رئيسها، واشترط القانون لقبول الدعوى شكلاً أن يبين المدعي في لائحة دعواه المبلغ الذي يسلم به، وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة دعواه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه، وترد الدعوى إذا لم يدفع المكلف المبلغ المحدد على ذلك الوجه، وأكدت محكمة التمييز في قرار لها بذلك حيث جاء فيه بأنه "يعد قانونياً قيام المكلف بإرفاقه بلائحة دعواه إيصالاً لدفع المبلغ الذي يسلم به" (1).

وحدد نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010 مقدار الرسوم القانونية التي تستوفي على الدعاوى الضريبية، حيث يستوفي الرسم بصورة مستقلة عن كل فترة ضريبية بنسبة (3%) من الفرق بين مقدار الضريبة أو المطالبة، والمقدار الذي يسلم به المدعي من تلك الضريبة أو المطالبة على أن لا يقل هذا الرسم عن ثلاثين ديناراً (بما في ذلك عدم وجود ضريبة أو مطالبة لوقوع المدعي في خسارة)، وألا يزيد على ثلاثمائة دينار، وذلك لكل

1 ( قرار محكمة التمييز الأردنية، رقم (2011/4565)، تاريخ 2012/1/18، قسطاس.

فترة ضريبية عن كل درجة من درجات التقاضي<sup>(1)</sup>، وفي القانون السابق كانت الرسوم موجودة وبنفس النسبة، ولكن جرى تعديل على حدها الأدنى وحدها الأعلى، بحيث كانت لا تقل عن خمسة دنانير ولا تزيد على مائة دينار<sup>(2)</sup>.

ويجب الإشارة إلى أن القانون الحالي لم يعالج حالة عدم استطاعة المكلف لدفع الرسوم كما عالجتها التشريعات السابقة، حيث كان القانون السابق يجيز للمحكمة أن تقرر الموافقة على رفع الدعوى بدون دفع الرسم المقرر أو أي جزء منه، بطلب خطي من المكلف، إذا وجدت أسباب تبرر تأجيل دفع الرسم<sup>(3)</sup>، فكان على المشرع الأخذ بما جاء في القانون السابق، للتيسير على المكلف الذي وجدت أسباب جدية لديه في عدم مقدرة على دفع الرسوم على رفع الدعوى.

### ثالثاً: مشتملات لائحة الدعوى الضريبية

1. اسم المحكمة المقدم إليها الدعوى.
2. اسم المدعي بالكامل واسم وكيله وعنوانه.
3. المدعى عليه مصدر القرار موضوع الدعوى بصفته الوظيفية، ويمثله في هذه المرحلة المدعي العام الضريبي.
4. الرقم الضريبي للمدعي، والفترة الضريبية التي تقدم الدعوى بشأنها.
5. تاريخ تبليغ الإشعار الخطي بالقرار المطعون فيه وطريقة التبليغ.

(1) المادة (9/أ) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010.

(2) الخصاونة، جهاد، مرجع سابق، ص 211.

(3) الشوابكة، سالم محمد، مرجع سابق، ص 174.

6. مبلغ الضريبة، وأي مبالغ أخرى مطالب بها في القرار المطعون فيه، وما يسلم به المدعي من تلك المبالغ، على أن يرفق باللائحة ما يثبت دفع ما يسلم به، أو دفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه في حالة التقسيط.
7. وقائع الدعوى وأسانيدها وطلبات المدعي.
8. توقيع وكيل المدعي، وتاريخ تحرير الدعوى (1).

ثالثاً: إجراءات محكمة البداية الضريبية: تتم إجراءات المحاكمة لدى محكمة البداية الضريبية، حسب ما رسمها القانون من خلال نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية رقم (3) لسنة 2010، وعلى النحو التالي:

1. بعد أن يتم قبول الدعوى شكلاً يجوز للمحكمة تأجيل الدعوى باتفاق الطرفين لمرة واحدة أو أكثر، وذلك لإتاحة الفرصة للمتداعين لحلها مصالحةً، على ألا تزيد مجموع مدد التأجيل في جميع الأحوال على ستين يوماً.
2. أما إذا لم تتم إجراءات المصالحة خلال المدّة المحددة، فيقدم المدعي العام الضريبي الملف الضريبي المتضمن القرار المطعون فيه أو صورة مصدقة عنه، ويعتبر هذا الملف عند تقديمه بينه للمدعي العام الضريبي.
3. يقدم المدعي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الملف الضريبي حافظة مستندات، وقائمة بيناته الخطية الموجودة تحت يد الغير، وقائمة بأسماء شهوده وعناوينهم الكاملة، والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حده، وأي بينة أخرى يجيزها القانون.

(1) المادة (3/أ) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية رقم (3) لسنة 2010.

4. وبعد ختم المدعي بيناته، يقدم المدعي العام الضريبي أي بينات لازمة للرد على بينات المدعي، ولهذا الغرض يقدم المدعي العام الضريبي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ختم المدعي بيناته حافظة مستنداته وقائمة بالبينات الموجودة تحت يد الغير، وقائمة بأسماء الشهود والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حده، وأي بينة أخرى يجيزها القانون.
5. إن ميعاد الثلاثين يوم الوارد سابقاً، يكون قابلاً للتمديد بموافقة المحكمة، ولمرة واحدة فقط لمدة لا تزيد على خمسة عشر يوماً<sup>(1)</sup>، نلاحظ بخصوص موعد تقديم المدعي القائمة بيناته في قضايا ضريبية الدخل، بأن موعد تقديمها يختلف عن موعد تقديم قائمة البينات في محاكم البداية الأخرى، ولا يتم إرفاقها مع لائحة الدعوى، وإنما يتم تأخيرها إلى مرحلة ما بعد فشل مساعي المصالحة وتقديم المدعي العام الضريبي الملف الضريبي، المتضمن القرار المطعون فيه والذي يعتبر أحد بيناته، والحكمة من ذلك بأنه يعد بينه لكلا الطرفين.
6. تصدر محكمة البداية الضريبية قرارها، ولها في ذلك أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه<sup>(2)</sup>، وهذا الأمر ينطبق على المحكمة الوارد تعريفها في نظام الأصول الضريبية، وهي المحكمة المختصة وفق أحكام القانون، وبالتالي فإنها تشمل محكمتي البداية والاستئناف الضريبتين، وتعتبر جميع الأحكام والصادرة عن محكمة البداية الضريبية قابلة للاستئناف لدى محكمة الاستئناف الضريبية.
7. تتولى الدائرة تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة<sup>(3)</sup>.

(1) المادة (4) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية، رقم (3) لسنة 2010.

(2) خصاونة، جهاد، مرجع سابق، ص 212.

(3) المادة (42/ك) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

8. في حالة إسقاط الدعوى بسبب الغياب أو لأي سبب آخر، ولم يتم تجديدها يعتبر القرار المطعون فيه قطعياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بصدور قرار المحكمة بإسقاط الدعوى، حيث أجاز القانون في حالة إسقاط الدعوى بسبب الغياب أو لأي سبب آخر، أن يتم تجديدها بشرط أن لا يتم التجديد لنفس السبب لأكثر من مرتين، وأن يتم التجديد خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الدائرة للمكلف إشعاراً خطياً بصدور قرار المحكمة بإسقاط الدعوى، وإذا أراد المدعي تجديد الدعوى فعليه أن يدفع نصف الرسم المقرر إذا كان التجديد لأول مرة، وأن يدفع الرسم كاملاً إذا أراد تجديد الدعوى بعد إسقاطها للمرة الثانية<sup>(1)</sup>.

9. في حال وقف الدعوى الضريبية بحكم القانون، بسبب وفاة المكلف أو إفلاسه أو تصفيته أثناء النظر فيها من قبل محكمة البداية الضريبية أو محكمة الاستئناف الضريبية، فيجب متابعة السير في الدعوى من قبل ورثة المتوفي أو المصفي، وذلك خلال مدة ستة أشهر على الأكثر من تاريخ تبليغهم من قبل الدائرة، وإذا لم تتم متابعة السير في القضية يكتسب القرار المطعون فيه الدرجة القطعية<sup>(2)</sup>.

نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل الأردني تناول حالة وقف الدعوى بحكم القانون بسبب الوفاة أو الإفلاس أو التصفية، ولم يتناول حالات الوقف الأخرى، كوقف الدعوى بالاتفاق، أو الوقف من قبل المحكمة في حال تعليق موضوع الدعوى على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليها الحكم.

(1) المادة (42/ل) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

(2) المادة (23/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

## الفرع الثاني: الطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبية

تتعدّد محكمة الاستئناف من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة، وتصدر قراراتها بالإجماع أو بالأكثرية، وتعدّد جلساتها في عمان، أو أي مكان آخر تحدده داخل المملكة، وفي الوقت الحالي تتعدّد محكمة الاستئناف الضريبية في كل من عمان واريد، وذلك للتخفيف عن المكلفين، والعمل على سرعة انجاز قضاياهم، كما وتختص محكمة الاستئناف الضريبية بالنظر في الطعون المقدمة إليها والمتعلقة بالأحكام الصادرة عن محكمة البداية الضريبية<sup>(1)</sup>.

وتقدّم لائحة الإستئناف إلى محكمة البداية الضريبية، أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها، وفي هذه الحالة تدفع الرسوم إلى صندوق المحكمة التي قدمت لائحة الاستئناف بواسطة رئيسها، وترسل هذه المحكمة اللائحة ومرفقاتها إلى محكمة البداية الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تقديمها، ولا يترتب البطلان إذا قدمت لائحة الإستئناف إلى قلم المحكمة، حيث قضت محكمة التمييز الأردنية بأن: "نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل قد خول الطاعن أن يقدم استئنافه إلى محكمة استئناف ضريبة الدخل أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف، أو رئيس محكمة البداية النظامية التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاصها، وأن المشرّع لم يترتب بطلان على تقديم الإستئناف لغير من ذكر، وعليه فإن تقديم الاستئناف بواسطة قلم إحدى المحاكم المشار إليها هو تعبير عن إرادة الطاعن بتقديمه الإستئناف إلى موظف رسمي خلال الميعاد، ولا سبيل لاعتباره باطلا، لأنه لا بطلان بلا نص"<sup>(2)</sup>.

ويجب تقديم الاستئناف خلال مدة ثلاثين يوماً، من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً، أو من اليوم التالي لتاريخ قيام الدائرة بتبليغ المدعي الإشعار بمقدار الضريبة والمبالغ

(1) المادة (1/د/42) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

(2) قرار محكمة التمييز الاردنية، رقم (988/415)، موقع قسطاس.

الأخرى المستحقة عليه وفق الحكم الصادر عن محكمة البداية الضريبية إذا لم يكن ذلك الحكم وجاهي<sup>(1)</sup>.

حيث حدّد المشرّع الأردني ميعاد لتقديم الإستئناف، ويجب على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه جميع أسباب الاستئناف بصورة موجزة وخالية من الجدل، وفي بنود مستقلة ومرفقة، ويجوز للمستأنف أن يرفق في لائحة الإستئناف مذكرة توضيحية بمحتوياتها، وهذا البيان له أهميته القانونية سواء للمستأنف أو المستأنف عليه أو للمحكمة، فبالنسبة للمستأنف حيث أنه يحدد بوضوح مسائل الخلاف، أما المستأنف عليه فإنه يستطيع أن يطلب من المحكمة عدم الإستجابة لأي طلب لم يكن قد أثير أمام متخذ القرار المستأنف، أما بالنسبة للمحكمة ليسهل عليها معرفة مسائل الخلاف والبت فيها<sup>(2)</sup>.

وتصدر محكمة الإستئناف الضريبية قراراتها وأحكامها بالإجماع أو بالأكثرية، وتكون الأحكام الصادرة عنها قابلة للطعن لدى محكمة التمييز وفقا لأحكام التشريعات النافذة<sup>(3)</sup>. ولمحكمة الإستئناف في اصدار قرارها أن تؤيد ما ورد في القرار المستأنف، أو تخفضه أو تزيد أو تلغي الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبه، فلم يأخذ المشرّع الأردني بمبدأ "لا يضار طاعن بطعنه"، ونتمنى على المشرّع الأردني الأخذ بهذا المبدأ حيث يعتبر من المبادئ القانونية التي استقر العمل عليها في المحاكم، فلا يتصور للمحكمة وعند نظرها أي منازعة أن يكون حكمها مضرا بالشخص الذي قدم الطعن وتسوء مركزه القانوني الذي كان عليه.

(1) المادة (5) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010.

(2) خصاونة، جهاد، مرجع سابق، ص210.

(3) أبو حشيش، مرجع سابق، ص437.

والجدير ذكره أن قانون ضريبة الدخل الأردني لم يجعل طريق استئناف القرار الضريبي دون تحديد لقيمة الدعوى، بل حدد السقف الأعلى للقيمة الإجمالية للدعوى التي تنتظر أمام محكمة الاستئناف حيث ذلك أشار المشرع الأردني إلى أن اختصاص محكمة البداية باستئناف الدعوى التي لا تزيد قيمتها الإجمالية عن (30) ألف تدقيقاً في القرارات الضريبية، أما في الدعوى التي تزيد قيمتها الإجمالية عن (30) ألف دينار تنتظرها محكمة البداية الضريبية مرافعةً، وذلك وفق ما ورد في المادة (42/ فقرة 1+2) من قانون ضريبة الدخل الأردني والتي جاء فيها: " 2- تنتظر المحكمة تدقيقاً في الطعون المقدمة إليها في الدعوى الحقوقية التي لا تزيد القيمة الاجمالية للدعوى عن ثلاثين الف دينار إلا إذا قررت رؤيتها مرافعة من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب احد الخصوم 3- تنتظر المحكمة في الطعون الحقوقية المرفوعة إليها في الدعاوى التي تزيد قيمتها عن ثلاثين الف دينار مرافعةً".

## المطلب الثاني

### الطعن لدى محكمة التمييز

أجاز المشرع الأردني الطعن في القرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية لدى محكمة التمييز وفقاً لأحكام التشريعات النافذة، وعليه فإن الأحكام التي تصدر عن محكمة الاستئناف الضريبية والتي تتضمن الحكم بضرائب أو غرامات أو مطالبات تقل قيمتها عن عشرة آلاف دينار لا تقبل التمييز إلا بإذن، وتطبق هنا أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والمتعلقة بإجراءات وشروط طلب إذن التمييز. ويعد التمييز آخر فرصة للمكلف للإعتراض على قيمة

الضريبية المقدرة عليه من قبل دائرة ضريبة الدخل، حيث تعد محكمة التمييز أعلى محكمة قضائية<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة للجهة التي تقدم إليها لائحة التمييز، فيجب تقديمها إلى محكمة الاستئناف الضريبية، أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها، وعلى هذه المحكمة أن ترسل اللائحة ومرفقاتها إلى محكمة الاستئناف الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تقديمها، ويجب أن تدفع الرسوم إلى صندوق المحكمة التي قدمت لائحة التمييز بواسطة رئيسها<sup>(2)</sup>. وإذا لم يتم المميز بدفع الرسوم فإن التمييز يرد شكلاً، وأكدت ذلك محكمة التمييز الأردنية في قرار لها جاء فيه، " يتوجب على المميز دفع رسم التمييز والا فان التمييز يرد شكلاً"<sup>(3)</sup>.

وإذا كان الرسم المدفوع وقت تقديم لائحة التمييز أقل من الرسم المقرر قانوناً، فتقوم محكمة التمييز بتكليف المميز بدفع فرق الرسم تحت طائلة رد التمييز إذا لم يتم بدفعه<sup>(4)</sup>. ويجب أن يقدم التمييز خلال مدة ثلاثين يوماً، من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً، أو من اليوم التالي لتاريخ قيام الدائرة بتبليغ المستأنف الإشعار بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه، وفق الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية إذا لم يكن ذلك الحكم وجاهياً<sup>(5)</sup>، وإذا تقدم

(1) الشوابكة، سالم، مرجع سابق، ص 137.

(2) المادة (8/ب) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010.

(3) قرار محكمة التمييز الأردنية رقم (64/37)، موقع قسطاس.

(4) القبيلات، حمدي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته: دراسة تحليلية وتطبيقية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلة النشر العلمي، 2008، ص 460.

(5) المادة (7) من نظام اصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية، رقم (3) لسنة 2010.

المميز خلال هذه المدة لتمديد المدة القانونية لتقديم لائحة التمييز فيجوز لمحكمة التمييز أن تقرر تمديد هذه المدة إذا اقتنعت بالأسباب الواردة فيه (1).

وتقدم لائحة التمييز مطبوعة مشتملة على البيانات التالية:

1. اسم المميز ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.
2. اسم المميز ضده ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.
3. المحكمة التي أصدرت الحكم المميز وتاريخه ورقم الدعوى التي صدر فيها.
4. تاريخ تبليغ المميز للإشعار بنتيجة الحكم المميز، إن لم يكن ذلك الحكم وجاهيا.
5. أسباب الطعن بالتمييز، بحيث تكون واضحة وخالية من الجدل، وفي بنود مستقلة ومرقمة، وأن يبين المميز طلباته، ويجوز له أن يرفق بلائحة التمييز مذكرة توضيحية مطبوعة تتعلق بأسباب الطعن (2).

وتتظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميّزة تدقيقا باعتبارها محكمة قانون، إلا إذا قررت أن تنظرها مرافعة من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب من طرفي الدعوى ووافقت على ذلك (3). وعند الانتهاء من النظر في التمييز تصدر محكمة التمييز قرارها، إما بقبول أو رد التمييز، وبتأييد أو نقض القرار المميز، أو بإعادة القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل (4). وإذا كان الموضوع صالحا للحكم، تحكم محكمة التمييز في الدعوى دون أن تعيدها إلى محكمة الاستئناف، كما جاء بحكم لمحكمة التمييز تضمن " لمحكمة التمييز أن تحكم في الدعوى دون أن

(1) العقيلي، ابراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدرى الضريبة على الدخل، ط1، دار قنديل، عمان، 2008، ص 132.

(2) المادة (8/أ) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية، رقم (3) لسنة 2010.

(3) الشوابكة، سالم، مرجع سابق، ص 181.

(4) الخصاونة، جهاد، مرجع سابق، ص 209.

تعيدها إلى مصدرها إذا كان الموضوع صالحاً للحكم، والحكم الذي تصدره بهذه الصورة لا يقبل أي اعتراض أو مراجعة<sup>(1)</sup>.

والجدير ذكره هنا أن قانون ضريبة الدخل الأردني قد خلا من بيان حالات الطعن لدى محكمة التمييز، مما يستوجب الأمر الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني رقم 24 لسنة 1988، حيث أحالت التشريعات الضريبية الأردنية على وجوب تطبيق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، وبالرجوع إلى قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني نجد أنه لا يجوز الطعن بالتمييز إلا في حالات معينة نصّ عليها قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، وذلك وفق ما ورد في المادة (198) من القانون المذكور.

ويثور هنا تساؤل، هل أن كل القرارات الاستئنافية الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبي قابلة للتمييز؟ أم أنها تحتاج إلى إذن بالتمييز؟، نجيب، أنه يقبل الطعن أمام محكمة التمييز في الأحكام التمييز في الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف في الدعاوى التي تزيد قيمتها على عشرة آلاف دينار وذلك خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدورها إذا كانت وجاهية ومن اليوم التالي لتاريخ تبليغها إذا كانت قد صدرت تدقيقاً أو بمثابة الوجيه أو وجاهياً اعتبارياً على الرغم مما ورد في أي قانون آخر، أمام الأحكام الاستئنافية الأخرى فلا تقبل الطعن بالتمييز إلا بإذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه وعلى طالب الإذن بالتمييز أن يقدم الطلب خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً وإلا فمن اليوم التالي لتاريخ تبليغه. وعلى طالب الإذن بالتمييز أن يبين في طلبه بالتفصيل النقطة القانونية المستدثة أو التي على جانب من التعقيد القانوني وذلك تحت طائلة رد الطلب شكلاً، وإذا صدر القرار بالإذن وجب على

(1) قرار محكمة التمييز رقم (85/423)، موقع قسطاس.

مقدم الطلب ان يقدم لائحة الطعن خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ تبليغه قرار الإذن، ويبقى الإذن قائماً حتى صدور الحكم النهائي في الدعوى (1).

وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في أحد قراراتها والتي جاء فيه: "تقبل الطعن أمام محكمة التمييز على خمسة آلاف دينار اما الدعوى الأخرى فلا تقبل الطعن بالتمييز إلا بإذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه بذلك وفقاً لنص المادة 291 من قانون أصول المحاكمات المدنية" (2).

---

(1) العطية، وليد عبد الكريم، مرجع سابق، ص421.

(2) تمييز حقوق 2002/2370، 2004، منشورات موقع قسطاس.

## الفصل الخامس

### الخاتمة والنتائج والتوصيات

#### أولاً: الخاتمة

وفي خاتمة هذه الدراسة التي تم من خلالها تناول موضوع تقدير الوعاء الضريبي وطرق الطعن به في التشريع العراقي والتشريع الأردني، والذي من خلالها تم توضيح مفاهيم عدة مرتبطة بهذه الدراسة وتمييزها عن غيرها، كما تم استعراض طرق الطعن الإداري (الإعترض) على القرار الضريبي، وبيننا أحكام هذا الطعن كما نظمت التشريعات الضريبية الأردنية والعراقية، ومن ثم وضعنا إجراءات الطعن القضائي على قرارات اللجان الضريبية في الأردن والعراق وبيننا الاختلاف بين هذه الإجراءات ومراحل التقاضي أمام المحاكم الضريبية، وفي نهاية هذا البحث توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والتي يمكن إيجاز أهمها على النحو الآتي:

#### ثانياً: النتائج

1) توصلت الباحثة إلى أن الطعن القضائي يؤدي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضريبة، وتحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الأفراد كفلته الدساتير، ويحقق الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة والانتماء الوطني، والحماية الإقتصادية والمالية لممتلكاته.

2) توصلت الباحثة إلى أن وجود رقابة قضائية على القرارات الضريبية يجعل الإدارة الضريبية أكثر حرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، خشية من القضاء الذي قد يقوم بإبطال أحد تصرفاتها أو تعديله أو نقضه، وللقضاء الضريبي خصوصية سواء من حيث الإجراءات أو الإثبات ومستقل عن القضاء المدني والإداري والجنائي.

(3) توصلت الدراسة إلى أن الأصل في جميع المنازعات ألا يتضرر الشخص من الطعن الذي يقدمه، وهذا المبدأ من المبادئ القانونية التي استقر عليها العمل في المحاكم، لكن نجد أن قانون ضريبة الدخل الأردني خالف هذا المبدأ وأعطى المحكمة صلاحية زيادة الضريبة المقدرة أو تخفيضها أو إلغائها.

(4) توصلت الباحثة إلى أن هناك اختلاف بين التشريع العراقي والأردني بشأن رد الاعتراض فالمشرع العراقي اعتبره قراراً قطعياً غير قابل للطعن لا بالاستئناف ولا بالتمييز لأن لجنة الاعتراض لها صبغة قضائية في العراق، بينما المشرع الأردني أعطى المكلف المعارض الحق في الطعن أمام الجهة المختصة وهو اتجاه محمود لأن لجان الاعتراض المختصة بالتدقيق هي جهات إدارية لا تحمل صفة قضائية وربما يحمل بعض قراراتها تعسف.

(5) توصلت الباحثة إلى أن التنظيم التشريعي الضريبي العراقي يحق للمكلف المعارض على قرار ضريبة الدخل الاعتراض أمام لجان الاستئناف وتتألف هذه اللجنة من لجنين هما لجنة التدقيق العامة ولجنة التدقيق الخاصة، والقرارات التي سبق الاعتراض عليها هي تلك القرارات التي يجوز استئنافها أمام لجان الاستئناف ويتم الاستئناف بعد رفض الاعتراض، بينما المشرع الأردني لم ينص على الاعتراض أمام لجان الاستئناف.

(6) توصلت الباحثة إلى أنه في العراق هناك هيمنة وتسلط السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب في العراق على مرحلة فرض الضرائب والطعن بها، وهذا تقصير تشريعي في العراق لعدم اناطته المنازعة الضريبية بجهة قضائية مستقلة كما هو الحال في الأردن استحداث نص في قانون ضريبة الدخل والمبيعات بوجوب انشاء محكمة البداية الضريبية وبالتالي جعل درجات التقاضي على درجتين بدلاً من درجة واحدة فأحسن المشرع في ذلك، لأنه فيه مزيداً

من العدالة الضريبية وبذل جاء منسجماً وأحكام الطعون الواردة في قانون أصول المحاكمات المدنية.

(7) توصلت الباحثة إلى أنه يعد التمييز آخر طريق للطعن حيث يتم بموجبه تمييز القرارات الصادرة من لجان الاستئناف وان القرارات الصادرة من السلطة المالية الخاصة بالتقدير وفرض الضريبة لا يمكن تمييزها مباشرة قبل استئنافها وصدور القرار الاستئنافي فيها. كما أن المشرع العراقي لم يجعل جميع قرارات الاستئناف قابلة للطعن فيها أمام الهيئة التمييزية وإنما خص منها القرارات التي يزيد مبلغ الضريبة فيها على عشرة آلاف دينار، ويحق لكل مكلف الطعن تمييزاً أمام الهيئة التمييزية.

### ثالثاً: التوصيات

- 1) توصي الباحثة بجعل القضاء الإداري العراقي والمتمثل بمجلس الدولة في العراق هو الجهة المختصة بنظر الطعون الخاصة بالقرارات الإدارية الضريبية من خلال إضافة نصوص إلى القوانين الضريبية تجيز للمكلفين بالضرائب الطعن بالقرارات الإدارية الضريبية أمام محكمة القضاء الإداري بعد أن يتم التظلم من تلك القرارات أمام الإدارة نفسها مصدرة القرار.
- 2) توصي الباحثة بضرورة إحداث تغييراً في النظام القانوني للضرائب في العراق وتأسيس جهاز رقابي على جميع عمليات وإجراءات فرض الضرائب وتقديرها وجبايتها بالشكل الذي يضمن حسن سير الإدارة والتطبيق السليم للقانون، وكذلك تعديل النصوص القانونية الواردة في القوانين الضريبية التي تتعلق بتحديد مدد الاعتراض والطعن على القرارات الإدارية الضريبية وجعل هذه المدد موحدة ومتساوية بين كل القوانين الضريبية وعدم تركها متفاوتة كما هو الحال في القوانين العراقية.

- (3) توصي الباحثة المشرع الأردني الأخذ في تشكيل هيئة الاعتراض بما أخذ به المشرع العراقي وذلك بأن تشكل بأكثر من شخص ويتأس هذه الهيئة من غير العاملين بالإدارة الضريبية، وذلك لاطمئنان المكلف بأن قرار الاعتراض لا يصدر من نفس الجهة مصدرة قرار التقدير.
- (4) توصي الباحثة بزيادة الاهتمام بإعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية، بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة القانونية والمحاسبية والدراية في موضوع الضرائب وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات المدنية والجنائية والتجارية والإدارية.
- (5) إن جعل الطعن الإداري شرطاً لقبول الطعن القضائي في القانون الأردني هو مخالفة لنص الدستور لذلك ترى الباحثة بالإبقاء على إجراءات الطعن الإداري لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مع السماح للمكلف باللجوء إلى المحكمة في حال عدم رغبته بالاعتراض لدى الإدارة الضريبية وبالتالي نكون قد حددنا الهدف من عدم مخالفة أحكام الدستور وحرية المكلف في اللجوء مباشرة لقاضيه الطبيعي.
- (6) توصي الباحثة المشرع الأردني والعراقي بأن يجيز تأجيل دفع الرسوم للمكلف في الدعوى الضريبية إذا وجدت أسباب جدية في عدم مقدرته على دفع الرسوم عند رفع الدعوى وذلك للتيسير عليه.
- (7) توصي الباحثة المشرع الأردني بقاعدة "لا يضار طاعن بطعنه" وذلك بأن لا تقوم المحكمة بزيادة الضريبة المقدرة على المكلف الذي طعن بالقرار فإن عدم الأخذ بهذه القاعدة يؤدي إلى تخوف المكلف من حقه في الطعن بالقرار الضريبي.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: الكتب العامة

- أبو الوفاء، أحمد، أصول المحاكمات المدنية، الدار الجامعية، بيروت، 1983.
- أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، دار المنهاج للتوزيع والنشر، عمان، 2004.
- أبو نصار، محمد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط2، ب. ن، 2003.
- إسماعيل عوض فاضل، التشريع الضريبي في العراق، مكتبة جامعة النهريين، العراق، 2003.
- برتو، عبد الجليل، شرح قانون أصول المرافعات المدنية والتجارية لسنة 1970، الشركة الإسلامية للطباعة والنشر، بغداد، 1984.
- بشور، عصام، التشريع الضريبي، منشورات جامعة حلب، دمشق، ط1، مجلد 1، 1995.
- بني راشد، عمر، المحاسب الضريبي، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 2011.
- جامع، أحمد، المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد وهبه، القاهرة، 2001.
- الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، العراق، 2011.
- الجنيدى، صخر عبد الله، التشريع المالي والضريبي، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2017.
- الخصاونة، جهاد، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار زائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

- خطاب، اكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستوري، دار الكتب والوثائق، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
- الخطيب، خالد شحادة، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، 2014.
- الدخيل، محمد، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبية، القاهرة، دار النهضة العربية، 2011.
- دويدار، محمد حامد، مبادئ المالية العامة، المكتب العصري الحديث، الإسكندرية، 1999.
- الرفاعي، عبد الحكيم، علم المالية العامة، مطبعة الفيض الأهلية، بغداد، 1993.
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، العاتك لصناعة الكتب، بيروت، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، 2013.
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، 2008.
- السمان، رامي، ومحمود، بسام، دليل ضريبة الدخل 1999م، ط 1، عمان، 1996م.
- الشامي، مجدي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، 2016.
- الشوابكة، سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2010.
- الشويكي، خضر، منازعات الوعاء الضريبي: الأصول الإجرائية وطرق الطعن، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013.
- الشويكي، خضر، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013.

- الشيخ، رياض، المالية العامة، دراسة الإقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ط2.
- صفوت، هشام محمد، الضرائب على الدخل، مطبعة الحافظ، بغداد، 1989.
- الصكبان، عبد العال، المالية العامة، دار الجمهورية للطباعة والنشر، بغداد، 1975
- الصكبان، عبدالعال، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط1، بغداد، مطبعة العاني، 1967.
- عبد الكريم صادق بركات، وحامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2005.
- عبد اللطيف، محمد محمد، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
- عجينة، صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الإقتصادية والفنية، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965.
- عجينة، صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، 1994
- عرفات، غالب عمرو، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، دائرة ضريبة الدخل، الأردن، عمان، 1965.
- عطية، محمود رياض، الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف، 1995.
- العطية، وليد عبد الكريم، الطعن بقرار ضريبة الدخل، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2016.
- عفانة، عدي، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

- العقيلي، ابراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل، ط1، دار قنديل، عمان، 2008.
- العلمي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، 2011.
- العنزلي، حيدر وهاب عبود، نظرة في القضاء الضريبي، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2016.
- غيلان، أحمد خلف، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبة، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012.
- فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، جامعة حلب، سوريا، 2006.
- القضاة، مفلح عواد، أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- القطاونة، عادل، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- كراجة، عبد الحليم، والعبادي، هيثم، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2010.
- المحاميد، موفق، المعاملة الضريبية لدخل غير المشروع، دار الثقافة للتوزيع والنشر، عمان، 2015.
- محمد، رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016.
- ابراهيم، محمد فؤاد، مبادئ علم المالية العامة، النفقات العامة والموارد العادية، ج1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 2010.

- المزيني، احمد، الزكاة والضرائب في الكويت قديماً وحديثاً، الكويت، مكتبة ذات السلاسل، ط1، 1984.

- ميلاديونس، منصور، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2009.

- النداوي، آدم وهيب، شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، العراق، مطبعة العاني، 1988.

### ثانياً: الأبحاث والدوريات والمجلات

- أمين، مدحت عباس، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، مجلة العدالة، وزارة العدل، 2012.

- الجميلي، رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، المجلد 15، العدد 11، 2008.

- حسين، انتصار محمد علي وصالح، ضياء مصلح مهدي، الجدلية الضريبية في حسم منازعات الضريبة بين الضرورة والملاءمة، بحث منشور، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2010، المجلد 1، العدد 24.

- حمد، عصام علي، العلاقة بين أسلوب التقدير الذاتي أحد متطلبات الإصلاح الضريبي، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة كركوك، العراق، 2018، المجلد 6، العدد 15.

- الخلف، حسين، لجان التقدير في ضريبة الارباح التجارية والصناعية، بحث منشور في مجلة القانون والإقتصاد، 1989.

- عبد، عامر عياش، الدخيل، احمد، دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة تكريت، السنة 2016، المجلد (13)، العدد 49.

- العزاوي، أحمد فراس عبد، النظرية العامة لحماية أطراف الالتزام الضريبي، مجلة القانون والعلوم السياسية، جامعة تكريت، العدد 22، 2012.
- العطية، وليد، طرق الطعن بقرارات تقدير الضريبة الدخل، بحث منشور، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، عمان، الأردن، 2006.
- فتوى مجلس الدولة رقم 86 لسنة 1990 المنشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، 1990.
- القبيلات، حمدي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء احكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته: دراسة تحليلية وتطبيقية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلة النشر العلمي، 2008.
- محمد، جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 48، 2016.
- المهائني، محمد خالد، أهداف الضريبة، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، الدورة التحضيرية، 2013.
- الهلالي، علي هادي عطية، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نر الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد 4، 2012.
- يحيى، قيصر، وعبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، المجلد 1، العدد 2، 2009.

### ثالثاً: الرسائل الجامعية

- احمد، رائد ناجي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، 2004.
- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية العراق، 2000.
- الجبوري، سعد عطية حمد، الطعن بقرار تقدير ضريبة العقار، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، العراق، 2014.
- الجميلي، رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، جامعة النهرين، العراق، 2004.
- الخصاونة، جهاد سعيد، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، عمان.
- خويلد، رجاء أحمد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية، 2004.
- الدخيل، أحمد خلف حسين، طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، كلية القانون، 1997.
- الزبيدي، إبراهيم حميد محسن، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، بغداد العراق، 2009.
- السيلاوي، محمد عبد الرضا، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، 2015.

- عبد السلام، فرح جهاد، الطعن تمييزاً بأحكام القضاء الإداري في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، 2014.
- عبد السلام، محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2008.
- عطية، علي هادي، تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ب، جامعة بغداد، 2001.
- موسى، حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 1987/1988م.
- موسى، حسن فلاح الحاج، أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1999.
- ناصر، أحمد عبد الكريم، الرقابة على مشروعيات القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، العراق، 2015.

#### رابعاً: التشريعات القانونية والأنظمة

- الدستور الأردني النافذ، سنة 1952 وتعديلاته لسنة 2016.
- دستور العراق لسنة 2005 النافذ.
- التعليمات المالية رقم 7 لسنة 1961 الخاصة بتطبيق قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.
- تعليمات مصادر المعلومات لقرار التقدير الإداري لضريبة الدخل رقم 6 لسنة 2015 والمنشور في الجريدة الرسمية في العدد رقم 5335 بتاريخ 2015/4/1.

- قانون الجمارك العراقي رقم 23 لسنة 1984 وتعديلاته.
- قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014) وتعديلاته قانون رقم 38 لسنة 2018.
- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1983 النافذ.
- قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدلة بموجب قانون التعديل الثامن رقم 66 لسنة 2001.
- قانون مجلس شورى الدولة رقم 165 لسنة 1979 المعدل.
- نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010.
- نظام هيئة الإعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015 والمنشور بالجريدة الرسمية في العدد 5347 بتاريخ 2015/7/1.