Sociology

مجلة العلوم الإجتماعية

Journal of Social Science

دورية دولية علمية محكمة تصدر عن المركز الديمقراطي العربي
للدراسات الإستراتجية والسياسية والإقتصادية ألمانيا - برلين

العدد 18 افريل 2021

V.R33616
ISSN 2568-6739

المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتجية والسياسية والإقتصادية
برلين-المانيا
ISSN 2568-6739 V.R33616

المركز الديمقراطي العربي

للدراسات الاستراتجية والسياسية والاقتصادية

مجلة العلوم الاجتماعية

دورية دولية علمية محكمة

الإيداع القانوني V.R33616

ISSN 2568-6739

أفريل ٢٠٢١

الـعـدد الثامن عشر (١٨)

مجلة العلوم الاجتماعية

دورية دولية علمية محكمة

تصدر من ألمانيا- برلين- عن المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتجية والسياسية والاقتصادية

رئيس المركز الديمقراطي العربي

أ.عمار شرعان

رئيس التحرير

الدكتور بحري صابر

جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢ الجزائر.

هيئة التحرير

أ.د برزان ميسر حامد الحميد، جامعة الموصل، العراق.

د. بضياف عادل، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر.

د. عثمان عطية اسماعيل، جامعة ديالى، العراق

د. بن عطية ياسين، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢ الجزائر.

أ. شلابي وليد، جامعة بسكرة، الجزائر.

أ. شيخاوي صلاح الدين، جامعة بسكرة، الجزائر.

أ. طلعت حسن حمود، جامعة صنعاء، اليمن.

أ. طيبي عبد الحفيظ، جامعة محمد لمين دباغين سطيف٠٢، الجزائر.

أ. محمد عبد الحميد محمد إبراهيم، جامعة بني سويف، مصر.

أ. محمد محمود علي إبراهيم، مجلة الحدث الإقتصادي، مصر.

الهيئة العلمية والاستشارية.

- أ.د أسعد حمدي محمد، جامعة التنمية البشرية، إقليم كردستنان، العراق.
- أ.د بوعامر أحمد زين الدين، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر.
- أ.د خليفة قرطي، جامعة البليدة ٠٢، الجزائر
- د. سمية بوشنتوف، جامعة عبد المالك السعدي، تطوان، المغرب
- د.ادم محمد حسن ابكر كبس، جامعة نيالا، السودان.
- د.إسعادي فارس، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر.
- د.آسيا الواعر، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر
- د.العيد وارم، جامعة برج بوعريريج، الجزائر
- د.الواعر حسينة، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢، الجزائر.
- د.بن عزوز حاتم، جامعة العربي التبسي تبسة، الجزائر.
- د.بوعطيط جلال الدين، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر.
- د.بوعطيط سفيان، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر.
- د.تومي الطيب، جامعة المسيلة، الجزائر.
- د.جلال مجاهد، جامعة الأزهر، مصر.
- د.جهاد محمد حسن الهرش، جامعة الباحة، المملكة العربية السعودية.
- د.حازم مطر، جامعة حلوان، مصر.
- د.حاكم موسى عبد خضير الحسناوي، جامعة بغداد، العراق
- د.حسان سرسوب، جامعة الجزائر ٠٢، الجزائر

- د.خرموش منى، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢، الجزائر.
- د.رحال سامية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
- د.رشيدي السعيد، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢، الجزائر.
- د.رمضان عاشور، جامعة حلوان، مصر.
- د.زهير عبد الحميد حسن النواجحة، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين
- د.سامية ابراهيم احمد الجمل، جامعة مصراته، ليبيا.
- د.سعد عزيز، وزارة التعليم، قطر
- د.سليمان عبد الواحد يوسف، جامعة قناة السويس، مصر.
- د.صبري بديع عبد المطلب، جامعة دمياط، مصر.
- د.صيفور سليم، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر.
- د.عبد الستار رجب، جامعة قرطاج، تونس.
- د.عتوتة صالح، جامعة محمد لمين دباغين سطيف ٠٢، الجزائر
- د.عصام محمد طلعت الجليل، جامعة أسيوط، مصر.
- د.فاطمة المومني، جامعة قفصة، تونس.
- د.فكري لطيف متولي، جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، مصر.
- د.فوزية بلعجال، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر
- د.قصي عبد الله محمود إبراهيم، جامعة الإستقلال، فلسطين.
- د.لعريبي نورية، جامعة الجزائر ٠٢، الجزائر
- د.محمد حسين علي السويطي، جامعة واسط، العراق.
- د.مخلص رمضان محمد بليح، جامعة بني سويف، مصر.
- د.مدور ليلى، جامعة باتنة ٠١، الجزائر
- د.معن قاسم محمد الشياب، جامعة طيبة، المملكة العربية السعودية.
- د.مليكة حجاج، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر
- د.ميلود الرحالي، المركز المغربي للأبحاث وتحليل السياسات، المغرب
- د.نجيب زاوي، جامعة قفصة، تونس.

شروط النشر:

مجلة العلوم الاجتماعية مجلة دولية علمية محكمة تعنى بنشر الدراسات والبحوث في ميدان العلوم الاجتماعية باللغات العربية والانجليزية والفرنسية على أن يلتزم أصحابها بالقواعد التالية:

– أن تكون المادة المرسلة للنشر أصيلة ولم ترسل للنشر في أي جهة أخرى ويقدم الباحث إقرارا بذلك.

–أن يكون المقال في حدود 30 صفحة بما في ذلك قائمة المراجع والجداول والأشكال والصور.

– أن يتبع المؤلف الأصول العلمية المتعارف عليها في إعداد وكتابة البحوث وخاصة فيما يتعلق بإثبات مصادر المعلومات وتوثيق الاقتباس وإحترام الأمانة العلمية في تهميش المراجع والمصادر.

–تتضمن الورقة الأولى العنوان الكامل للمقال باللغة العربية وترجمة لعنوان المقال باللغة الإنجليزية، كما تتضمن اسم الباحث ورتبته العلمية، والمؤسسة التابع لها، الهاتف، والفاكس والبريد الالكتروني وملخصين، في حدود مائتي كلمة للملخصين مجتمعين،(حيث لا يزيد عدد أسطر الملخص الواحد عن ١٠ أسطر بخط ١٢ simplified Arabic للملخص العربي و ١٢ Times New Roman للملخص باللغة الانجليزية)، أحدهما بلغة المقال والثاني باللغة الانجليزية على أن يكون أحد الملخصين باللغة العربية.

–تكتب المادة العلمية العربية بخط نوع simplified Arabic مقاسه ١٢ بمسافة 1.15بين الأسطر، بالنسبة للعناوين تكون Gras، أما عنوان المقال يكون مقاسه ١٤.

–هوامش الصفحة أعلى ٢ وأسفل ٢ وأيمن ٢ وأيسر ٣ ، رأس الورقة ١,٥، أسفل الورقة ١,٢٥ حجم الورقة مخصص(١٦ X ٢٣,٥).

–يجب أن يكون المقال خاليا من الأخطاء الإملائية والنحوية واللغوية والمطبعية قدر الإمكان.

–بالنسبة للدراسات الميدانية ينبغي احترام المنهجية المعروفة كاستعراض المشكلة، والإجراءات المنهجية للدراسة، وما يتعلق بالمنهج والعينة وأدوات الدراسة والأساليب الإحصائية وعرض النتائج ومناقشتها.

–تتبنى المجلة نظام توثيق الرابطة الأمريكية لعلم النفس.(APA)، ويشار إلى المراجع داخل المتن بذكر الاسم الكامل للمؤلف ثم سنة النشر والصفحة بين قوسين، أو ذكر الإسم الكامل للمؤلف، السنة بين قوسين.

–يشار إلى ذكر قائمة المراجع في نهاية البحث وترتيبها هجائيا وفق نظام الرابطة الأمريكية لعلم النفس.

–المقالات المرسلة لا تعاد إلى أصحابها سواء نشرت أو لم تنشر، كما أن المجلة غير ملزمة بالرد على المقالات التي لا تستوفي شروط النشر.

–المقالات المنشورة في المجلة لا تعبر إلا على رأي أصحابها.

–لا تتحمل المجلة مسؤولية عدم إحترام الباحث الأمانة العلمية وأخلاقيات البحث العلمي وتتخذ إجراءات صارمة في حق كل من ثبت عدم إحترامه ذلك.

–يحق لهيئة التحرير إجراء بعض التعديلات الشكلية على المادة المقدمة متى لزم الأمر دون المساس بالموضوع.

– يقوم الباحث بإرسال البحث المنسق على شكل ملف مايكروسوفت وورد، إلى البريد الإلكتروني:

sciences@democraticac.de

كلمة العدد

يصدر العدد ١٨ في عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثاني التوجهات المعاصرة للعلوم الاجتماعية والإنسانية والذي نظم بأنطاليا للفترة بين ٢٥-٢٦ فبراير ٢٠٢١ من طرف جامعة شجيجين-بولندا ومؤسسة سكولار للدراسات والأبحاث، وذلك دعما لسياسة النشر العلمي للمؤتمرات والملتقيات بهدف إثراء التراث البحثي بالمستجدات العلمية التي تطرح في العديد من المؤتمرات الدولية.

إن المجلة من خلال هذا العدد تؤكد من جديد المسار العلمي المنتهج في ظل التغيرات التي تطرأ وبشكل مستمر في ساحة البحث العلمي أين أضحى الرقم الأول الفاعل في مختلف مجالات التنمية مما يجعل ربط البحث العلمي بالتنمية في مختلف أبعادها أكثر من حتمية وضرورية.

وهنا نقف وقفة إحترام للجنة العلمية للمؤتمر وكل رعاة المؤتمر الذي حرصوا على تدقيق المقالات وتنقيحها الذين ساهموا في صدور العدد وفق الإصدار الجديد.

الدكتور بحري صابر

رئيس التحرير

لا تعبر الدراسات البحثية إلا على آراء أصحابها، وهم وحدهم من يتحملون كامل المسؤولية حول حجة البيانات، وما يتبع ذلك من قضايا الإخلال بقواعد الأخلاق العلمية والأمانة.

كما تخلى مسؤولية المجلة والجهة المنظمة للمؤتمر ورئيس المؤتمر والسادة أعضاء ورؤساء اللجان العلمية وأعضاء ورؤساء اللجان التنظيمية عن أي اخلال بذلك من قبل المشاركين في مداخلاتهم.

مجلة العلوم الاجتماعية

المركز الديمقراطي العربي، العدد 18 ج 2، أفريل 2021

فهرس المحتويات

صفحة

الدور النضالي لألوية الشمال والوسط والغرب والجنوب في الغاء معاهدة بورتسموث (١٩٤٨)

أ.م. د. احمد كاظم محسن،.....١٠.

القرار الاداري كمصدر سادس للالتزام_ في نطاق أحكام القانون المدني العراقي

م.م علاء فالح مطر، م.د.عبدالله تركي حمد ،.....٢٧.

الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريب

م.م جين ياسر حسين،.....٤١.

دلالة النص وأثرها في تفسير النصوص القانونية (في التشريع العراقي)

أ.م. د. عبد الكريم عمر عبد الكريم الشقاقي،.....٦٢.

مدى استخدام اعضاء الهيئة التدريسية في قسم الرياضيات كلية التربية للعلوم الصرفة جامعة ذي قار لاستراتيجيات التعلم النشط من وجهة نظرهم.

م. م رشا غني هاشم،.....٨٨.

الاتجاهات الحديثة في الجغرافيا المعاصرة (دراسة حالة: الجامعات الليبية)

م.م نافع حسن ميدون أبو بكر،.....١٠٧.

مدى امتلاك مدرسي الفيزياء لكفايات تكنولوجيا التعليم في ضوء قضايا (S.T.S.E)

م.د.سعد قدوري الخفاجي، أ.د جلال شنتة جبرآل بطي ،.....١٢٥.

مدى إلتزام المصارف الإسلامية السودانية بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية "" دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي مصرف البلد (بنك الشمال سابقاً) "

د. عائدة عثمان عبدالله بلال، عمر عثمان بلال ،.....١٤٠.

The implication of COVID-19 on supply chain management of fast food companies (Saudi Arabia: A case study)

رولا جوادي، عزة الزهراني،.....١٧٤.

أثر جودة الخدمات الالكترونية بالجامعات السعودية على رضا العملاء في ظل جانحة كورونا

أ.م.د. منى جعفر عمر محمد،.....١٩٠.

تأثير الاحتلال الأمريكي على مؤسسات الدولة العراقية وانعكاسه على المجتمع

فاتن يوسف خليل ،.....٢١٦.

الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي

The legal nature of the decisions issued by the tax appeals bodies

م.م جين ياسر حسين، العراق

geenyasir@gmail.com

ملخص: البحث يقدم نظرة عامة عن معايير اعتمدها فقهاء القانون الاداري , لتحديد الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية ؛ لتوفير ضمانة حق التقاضي , فالمعالجة التشريعية الحالية للفصل في النزاعات الضريبية ، اسندت للجان لا تعد درجة من درجات التقاضي, وتصادر دور القضاء وتمس حقوق المكلفين مما يعد قصوراً في الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية؛ لكونها الخصم والحكم في آنٍ واحد, هدفنا هنا تحديد الطبيعة الادارية للقرارات الصادرة عن لجان الطعن الضريبي, وعدم تحصينها من الطعن القضائي وخضوعها لرقابة القضاء الاداري, وايجاد محكمة ضمن تشكيلات القضاء الاداري تنسجم مع طبيعة المنازعة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: لجان الطعن ,القضاء الاداري , المنازعات الضريبية , حقوق المكلفين

Abstract:

The research provides an overview of criteria adopted by administrative law jurists and determines The Competent authority to Consider tax disputes to provide for one hundred the right to litigation. The Current legislative treatment for settling tax disputes has been assigned to Committees that are not considered a degree of litigation, and they confiscate the role of The judiciary and affect the rights of taxpayers, which is Considered a deficiency in oversight Judicial acts of tax administration, Being the opponent and ruling at the Same time, our goal here is to determine The administrative nature of the decisions issued by the tax appeal committees, not to be immunized from judicial appeals and to be subject to the control of the administrative judiciary , and to create a Court within the administrative judiciary Formations Consistent with the nature of The tax dispute.

Keywords: Appeal committees, administrative judiciary, tax disputes, taxpayers 'rights.

مقدمة:

يناقش البحث طبيعة قرارات لجان الطعن الضريبي فيقدم نظرة عامة عن معايير اعتمدها فقهاء القانون الاداري , لتحديد الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية لتوفير ضمانة حق التقاضي , لكونها تمس المركز القانوني للفرد من جهة والتوريد للخزينة من جهة أخرى وكل ذلك يعتمد على الخطوة الأولى وهي تحيد طبيعة تلك القرارات.

مشكلة البحث:

تتمثل بعدم فعالية المعالجة التشريعية الحالية للفصل في النزاعات الضريبية ،وان التشريع يحدد جهة للطعن ويبقى هذا التشريع نافذ رغم صدور دستور جديد يحدد جهة أخرى للنظر في تلك المنازعات , وجهات الطعن (اللجان) لا تعد درجة من درجات التقاضي و تعمل في نطاق ضيق ، فضلاً عن الشك في مشروعيتها وانسجامها مع أحكام الدستور فتصادر دور القضاء وتمس حقوق المكلفين مما يعد قصوراً في الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية لكونها الخصم والحكم في آنٍ واحد

أسئلة البحث:

١– ما هي الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن لجان الطعن الضريبي؟ ومن هي الجهة القضائية المختصة بالفصل فيها والتي ينسجم اختصاصها مع طبيعتها القانونية؟

٢– ماهي المعاير التي يمكن من خلالها التمييز ما بين القرار الإداري والحكم القضائي ؟

٣– ماهي الاسانيد الدستورية او التشريعية او القضائية التي تعتمد لتحديد تلك الطبيعة؟

أهداف البحث:

تحديد الطبيعة الادارية القرارات الصادرة عن لجان الطعن الضريبي , وعدم تحصينها من الطعن القضائي وخضوعها لرقابة القضاء الاداري ,وايجاد محكمة ضمن تشكيلات القضاء الاداري تنسجم مع طبيعة المنازعة الضريبية.

أهمية البحث:

منح القضاء الإداري الاختصاص الاوسع بنظر المنازعات الضريبية .

منهج البحث:

تتبع الدراسة المنهج التحليلي للنصوص الدستورية والقانونية وعرض تلك القرارات على جملة من المعايير التي اعتمدها فقهاء القانون الاداري مع الاستعانة بقرارات المحاكم الدستورية

المبحث الأول: المعايير المميزة بين العمل الإداري و العمل القضائي.

ان التفرقة بين العمل الإداري والعمل القضائي يسيرة في حالة افصاح المشرع عن إرادته ، اذا ما وصف المشرع هيئة معينة بوصف (محكمة)او اضفى على عمل معين صفة (العمل القضائي) كانت إرادته هي الحاسمة . وفي الحالة التي لا يكشف فيها المشرع عن إرادته(حسين عثمان محمد عثمان،٢٠٠٦,ص٥٤٠) ، ليس من السهولة التمييز بينهما لوجود الشبه القوي (محمد احمد ابراهيم المسلماني ,٢٠١٤,ص١٦١) ، حيث يشترك القضاء مع الإدارة في سعيهما الحثيث نحو تطبيق القانون وتنفيذه على الحالات الفردية ، فهما ينقلان حكم القانون من العمومية والتجريد إلى الخصوصية والواقعية وذلك بتطبيقه على الحالات الفردية. ويظهر التشابه في أن الإدارة شأنها شأن القضاء تسهم في معظم الأحيان بوظيفة الفصل في المنازعات من خلال نظرها في تظلمات الأفراد وفي الحالتين يكون القرار الإداري والحكم القضائي أداة لتنفيذ القانون .

ومع هذا التقارب سعى الفقه والقضاء إلى إيجاد معيار للتمييز بين العمل القضائي والعمل الإداري لخطورة النتائج المترتبة على الخلط بينهما(مازن ليلو راضي, ٢٠٢٠,ص١٩١) ، فالقرارات الإدارية يجوز بصورة عامة إلغاؤها وتعديلها وسحبها ، أما الأحكام القضائية فطرق الطعن فيها محددة تشريعياً على سبيل الحصر(سليمان محمد الطماوي ,٢٠١٧,ص٢٨٣) .

وبرزت في مجال التمييز بينهما معايير عدة منها (المعيار الشكلي ، المعيار الموضوعي ، المعيار المختلط) يمكن إيجازها بثلاث مطالب في المطلب الأول نتناول المعيار الشكلي وفي المطلب الثاني نتناول المعيار الموضوعي وفي الثالث نتناول المعيار المختلط .

المطلب الأول: المعيار الشكلي (العضوي)

يقوم هذا المعيار على أساس أن العمل الإداري هو ذلك العمل أو القرار الذي يصدر عن فرد أو هيئة تابعة لجهة الإدارة بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل أو القرار ذاته، بينما يعد العمل قضائياً إذا صدر عن جهة منحها القانون ولاية القضاء وفقاً لإجراءات معينة ، بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل (سعاد الشرقاوي ، ١٩٨٤,ص ٢٦٦) .

وطبقا للمعيار الشكلي يمكن تعريف العمل القضائي" بأنه ذلك العمل الذي يصدر عن هيئة مكونة من قضاة في اطار إجراءات معينة تتضمن نظاما للدفاع ، مع خضوع العمل – الذي يتمتع بحجية الأمر المقضي فيه – لإجراءات خاصة للطعن"(حسين عثمان محمد عثمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٥٤٢).

وهذا المعيار منتقد من حيث أنه ليس جل الأعمال القضائية أحكاماً، بل أن منها ما يعد أعمالاً إدارية بطبيعتها، ومن جانب آخر نجد أن المشرع كثيراً ما يخول الجهات الإدارية سلطة الفصل في بعض المنازعات فيكون لهذه الجهات اختصاص قضائي. وعلى هذا الأساس فإن المعيار الشكلي لا يكفي لتمييز الأعمال الإدارية عن الأحكام القضائية(مازن ليلو راضي ، ٢٠١٠ ، ص ١٩٢) , وهو غير صالح للأخذ به على إطلاقه كوسيلة للتمييز بين العمل الإداري والعمل القضائي (محمد احمد ابراهيم المسلماني ،٢٠١٤ ، ص ١٦٣).

واتفاقا مع هذا المعيار تعتبر القرارات الصادرة عن الهيئات الإدارية ذات الاختصاص القضائي بمثابة قرارات إدارية يجوز الطعن فيها بالإلغاء(جمال عثمان جبريل, سنه النشر غير معروفة ، ص ٥٩). ويختص مجلس الدولة المصري بنظر الطعن في الأحكام الصادرة من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في مجال الضرائب والرسوم (انور احمد رسلان ، ١٩٩٩، ص ٣٣٢) .

كان القضاء الاداري العراقي يأخذ بالمعيار الشكلي في مجال التمييز كما هو واضح من قرارات محكمة التميز في العراق(رشا عبد الرزاق جاسم ، ٢٠١٦، ص ٧٦) , كذلك ان محكمة القضاء الإداري حيث قضت بأنه(لا تختص محكمة القضاء الإداري في تفسير القوانين وتعديلاتها أو القرارات الصادرة عن السلطة التشريعية) (عبد الباقي محمود, ١٩٩٩,ص١٠١) و قرار محكمة التمييز الذي يتعلق بالمسائل الجمركية والضرائب بانه(لا يصح اعتبار قرار السلطات الجمركية بعدم تخفيض الرسوم مانعا للمحكمة من النظر في الدعوى بحجة ان قرارها قرينة ذلك لان هذا القرار ليس حكما ما ينطبق عليه المادة (٥٠٣) من القانون المدني وان للمحاكم الولاية العامة للنظر في أي ضرر يلحق بالأشخاص من القرار الإداري المخالف للقانون), ان قانون الجمارك رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١ خول السلطات الجمركية وحدها البت في المنازعات الضريبية الجمركية الا ان محكمة التمييز لم تعتبر تلك السلطات بمثابة محاكم تتمتع قراراتها بحجية الشئ المقضي به انما هي جهة إدارية وما تصدره من قرارات تعد اعمالا إدارية استنادا الى المعيار الشكلي(حقوقية ٢٠٠١.) , وعليه فان القضاء العراقي كقاعدة عامة كان يميل الى الاخذ بالمعيار الشكلي.

اما القضاء المصري كان يتردد بين الاخذ بين المعيارين الشكلي والموضوعي ، فعلى أساس المعيار الشكلي فقد استبعد القضاء الإداري الاحكام القضائية والاعمال الصادرة من رجال الضبط القضائي (رشا عبد الرزاق جاسم ،٢٠١٦, ص ٨٢) ، وعلى أساس ذلك يعد هذا المعيار الأساس

في استبعاد مجلس الدولة المصري لأعمال الضبط القضائي من نطاق اختصاصه مثل قرارات التفتيش والقبض والضبط ومصادرة أعداد جريدة معينة بمقتضى سلطات الضبط القضائي (سعاد الشرقاوي، ١٩٨٤, ص ٢٦٧ –٢٦٨) .

المطلب الثاني: المعيار الموضوعي (المادي)

المعيار يقوم على أساس موضوع وطبيعة العمل نفسه دون اعتبار بالسلطة التي أصدرته ، فيكون العمل قضائياً ، اذا كان موضوعه الفصل في خصومة او نزاع على حق شخصي ، وهدفه حماية النظام القانوني للدولة(سعاد الشرقاوي، ١٩٨٤, ص ٢٦٧) .

في حين يكون العمل إدارياً إذا صدر من سلطة تتمتع باختصاص تقديري وليس من سلطة تتمتع باختصاص مقيد كما في أحكام القضاء، وأن يصدر بشكل تلقائي وليس بناءً على طلب من الأفراد وأن يكون الغرض من العمل إشباع حاجات عامة (مازن ليلو راضي ، ٢٠١٠ ، ص ١٩٢), منشئ للحقوق والمراكز القانونية ، بينما العمل القضائي لا يعدو ان يكون كاشفا للحقوق (سعاد الشرقاوي ، ١٩٨٤ ص ٢٦٧) .

لكن الكثير من قرارات الإدارة تفصل في المنازعات باعتبارها جهة ذات اختصاص قضائي فيقترب نشاطها من نشاط القضاء وتهدف إلى حماية النظام القانوني للدولة . إزاء ذلك نشأ معيار مختلط يقوم على أساس المزج بين المعيارين(مازن ليلو راضي ، ٢٠١٠ ، ص ١٩٣).

والدليل على أن القضاء الإداري العراقي أخذ بالمعيار الموضوعي ما ورد في المادة (السابعة/خامسا) قانون مجلس الدولة بأنه من أسباب الطعن أن يتضمن الأمر أو القرار خرقا أو مخالفة للقانون والأنظمة والتعليمات او الأنظمة الداخلية (قانون١٠٦ لسنة١٩٨٩) .

ويأخذ جانب كبير من القضاء الإداري المصري المعيار الموضوعي ، ومن أوضح احكامه في هذا الصدد حكمة الذي يقول فيه ان المعيار الذي وضعه شراح القانون الإداري وفقأوه للتميز بين العمل القضائي والقرار الإداري ان الاول يصدر بعد ادعاء المخالفة ويفصل فيه من هيئة ليست طرفا في النزاع القادم ويحسم على أساس قاعدة قانونية خصومة قضائية فيما بين طرفين تتعلق بمركز قانوني خاص (سليمان محمد الطماوي،٢٠١٧،ص ١٨٨).

المطلب الثالث: المعيار المختلط

ان تطبيق المعيار الشكلي على إطلاقه يؤدي إلى اعتبار كل ما يصدر عن السلطة القضائية عملا قضائيا أيا كانت طبيعته وان كان مجرد قرار إداري يتعلق بالموظفين الإداريين . وكذلك

الحال في تطبيق المعيار الموضوعي على إطلاقه يؤدي إلى اعتبار كل عمل فاصل في نزاع ما عملا قضائيا حتى لو صدر من هيئة غير قضائية . ونظرا لعدم صلاحية كل من المعيار الشكلي والمعيار الموضوعي كل على حدة في تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من أعمال الدولة فأننا نؤيد الأخذ بالمعيار المختلط الذي يجمع بين المعيارين (محمد احمد ابراهيم المسلماني ، ٢٠١٤ ، ص ١٨٢).

ويقوم هذا المعيار على أساس المزج بين المعيارين الشكلي والموضوعي إذ ينظر إلى طبيعة العمل من ناحية ، والشكل الذي يظهر فيه العمل والإجراءات المتبعة لصدوره من ناحية أخرى (مازن ليلو راضي ، ٢٠١٠ ، ص ١٩٣).

وقد اتجهت محكمة القضاء الإداري المصرية أيضا إلى الجمع بين المعيارين معا حيث أن محكمة القضاء الإداري قد أستقر رأيها على الأخذ بالمعيارين الشكلي والموضوعي للتفرقة بين القرار القضائي والقرار الإداري (رشا عبد الرزاق جاسم ، ٢٠١٦، ص ٨٤) .

وعلى ما يبدو ان مفهوم التوافق بين المعيارين يكمن في النظر الى السلطة التي اصدرت العمل فاذا قصر هذا المعيار عن سد الحاجة او أدى الى نتائج غير منطقية وغير مقبولة تدخل المعيار الموضوعي لترشيد نتائج المعيار الشكلي وهذا لا يمنع ان تكون ذات اختصاص اداري ولها حجية وقوة الشيء المقضي به .

ونحن نؤيد مسلك الفقه والقضاء في العراق ومصر باعتماد المعيار الشكلي ، وذلك لسهولته وللفائدة المتحققة من الاخذ به من حيث انها تحدد اختصاص المحاكم الإدارية ـــ التي تحافظ على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية ، كما انها تحقق مبدا العدالة ، وتحافظ على مبدا المشروعية، تعمل على اكمل الفراغ التشريعي ، كما انه يحق الحماية للإفراد من أوجه عدة منها الحفاظ على المراكز القانونية ، والتوازن ما بين مصـــلحة المكلف والإدارة ، وتحقق الرقابة على اعمال الإدارة .

المبحث الثاني: تحديد طبيعة القرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي

لم يحدد المشرع صراحة طبيعة القرارات الصادرة عن لجان الطعن الضريبي والتي تكون إما معدلة أو لاغية أو مؤيدة للقرار الإداري الصادر عن السلطة المالية ، و بالاستناد إلى معايير التمييز التي تم تناولها مسبقا، سنناقش الموضوع بثلاثة مطالب الأول نتحدث فيه عن ان قرارات جهات

الطعن هي قرارات قضائية والثاني قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات إدارية ذات طبيعة قضائية والثالث قرارات جهات الطعن قرارات إدارية .

المطلب الاول: قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات قضائية

ذهب جانب من الكتاب والباحثين بصدد القرارات الصادرة من جهات الطعن الضريبي على إنها قرارات قضائية متكئين على بعض عناصر المعيار الموضوعي والمعيار المختلط (رائد ناجي احمد الجميلي، ٢٠٠٤ ، ص ١٧٤) .

ويعتبر كل من المكلف والسلطة المالية خصمين أمام هذه اللجان حيث ان قراراتها تعتبر نافذة دون الحاجة إلى تصديقها من قبل دائرة الضريبة ووزارة المالية وتعتبر التعليمات والمنشورات التي تصدرها دائرة الضرائب آراء استرشاديه بالنسبة لهذه اللجان(عادل احمد حشيش ،١٩٨٨ ، ص ٤٦٩).

وان هذا الاتجاه يركز على المعيار المادي المرتبط بطبيعة عمل هذه الجهات حيث ينظر إلى محتوى العمل ومضمونه ومتجاهل المعيار الشكلي الذي يعول على الجهة التي أصدرت القرار وان القرارات التي تصدر عن جهات الطعن هي قرارات قضائية .

وهناك من استند إلى المعيار المختلط فان هذا المعيار يجمع بين عناصر المعيارين الموضوعي والشكلي وتتمتع قراراتها بحجية الشيء المقضي به(محمد علوم محمد. سولاف فيصل خضير،٢٠١٧ ، ص ١٢٤) .

وقد ارجع اعتبار القرارات الصادرة من جهات الطعن قرارات قضائية إلى الأسباب عده(رائد ناجي احمد الجميلي,٢٠٠٤ ، ص ١٧٤-١٧٥) , ان تلك الجهات تفصل في خصومة بين المكلف والإدارة الضريبية ,و تنظر في القضايا المرفوعة اليها بذات الطرق والاجراءات المتبعة امام المحاكم , وان سلطة تلك الجهات تمتد الى النظر في المسائل الواقعية والقانونية على حد سواء , وتعتبر قرارات تلك الجهات قرارات قطعية ولا تخضع لمصادقة اية جهة اخرى كما تعد سندا تنفيذيا.

ان قرارات لجان الطعن الضريبي في العراق ذات اختصاص قضائي لما تتمتع به تلك القرارات من حجية الشيء المقضي به وان لم يشر إليه المشرع بصورة صريحة إلا ان ذلك الأمر مستفاد ضمنا فالمشرع قد يرتئي منح حجية الأحكام لأي جهة تفصل في المنازعات ، قطعية ولا تخضع لمصادقة أي جهة أخرى ، وملزمة للسلطة المالية ولا يمكن إلغاءها إلا باللجوء إلى وسائل الطعن

المحددة قانونا ، كما ان اللجان لها استقلالها الوظيفي عند قيامها بالفصل في الخصومة من دون ان تتلقى تعليمات أو أوامر من أي جهة إدارية (محمد علوم محمد ، سولاف فيصل خضير ،٢٠١٧ ، ص ١٢٤) .

المطلب الثاني: قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات إدارية ذات طبيعة قضائية

ذهب اتجاه ثاني من الفقه إلى اعتبار قرارات لجان الطعن قرارات إدارية نهائية صادرة عن لجان إدارية ذات طبيعة قضائية وقد استند هؤلاء الكتاب إلى أن هذه اللجان تباشر نوعا من الولاية القضائية، فهي تختص بنظر الخلافات التي تثور بين المكلف– الممول ومصلحة الضرائب بعد صدور قرار الإدارة بربط الضريبة على الممول على الأساس الذي ارتأته المصلحة (احمد عبد المهدي امين الفاعوري ،٢٠١٧ ، ص ٢٩٣).

إذ عدها من قبيل القرارات القضائية بالمعنى الدقيق لها (رائد ناجي احمد الجميلي، ٢٠٠٤، ص ٤٩٠) ، والبعض أنكر الصفة القضائية لها وعدها من قبيل القرارات الإدارية ومن ثم فأن الجهة المختصة بنظر الطعون في القرارات الإدارية بدون أدنى شك هي محاكم مجلس الدولة (علي هادي عطية الهلالي،٢٠١٢، ص١٥٨).

ونحن نميل الى عدّها لجان إدارية وأن ما يصدر منها من قرارات تعد قرارات إدارية لا أحكاماً، لكونها صادرة من جهة إدارية وهي صاحبة الكلمة العليا والوحيدة في تشكيلها، فضلاً عن كون العنصر الغالب في تشكيلها هي عناصر إدارية بحته، والقرارات الصادرة منها تنشئ أو تعدل أو تلغي المراكز القانونية للمكلفين، وهذه القرارات لا تتمتع بحجية الشيء المقضي به على اعتبار أن هذه الحجية لا تتمتع بها إلاّ الأحكام الصادرة من المحاكم، ومن ثم بالإمكان الطعن بها أمام القضاء الإداري، فضلاً عن كون هذا الرأي يتوافق مع فتوى لمجلس الدولة (رقم ١٩٩٠/٤٢في ١٩٩٠/٩/١٧) التي ذهبت الى اعتبار لجان الاستئناف المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لا ينطبق عليها وصف المحاكم وهي جهات إدارية .

المطلب الثالث: قرارات جهات الطعن الضريبي هي قرارات إدارية

تعد قرارات إدارية عند البعض ممن يستند إلى المعيار الشكلي بالاستناد إلى مركز القائم بالعمل والسلطة التي أصدرته والشكل والإجراءات المتبعة في إصداره ، على اعتبار أن لجان الطعن لجان إدارية ذلك أن رئيسها لا يمكن اعتباره محايدا ، وان اللجنة غير مقيده بالقواعد الشكلية الواردة في القانون المرافعات ، لذا ينطبق هذا الوصف الإداري على القرار الصادر عنها اذا

كان رئيس اللجنة موظفا حكوميا محسوبا على جهة التنفيذ لا القضاء , إضافة إلى ان أعضاء السلطة المالية هم موظفين عموميين في دائرة الضريبة ، مخولين بإصدار قرارات إدارية ، وما يصدره من أعمال تؤثر على المراكز القانونية للمكلفين (محمد علوم محمد ، سولاف فيصل خضير ، ٢٠١٧ ، ص ١٢٢), وذهب جانب من الفقه الى عد تلك القرارات اعمالا إدارية على الرغم من الاعتراف بكون تلك الجهات تمارس اختصاصا قضائيا وقد انصب هذا القول بصفة خاصة على اللجان الاستئنافية والهيئة التميزية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل (حيدر وهاب عبود ، ٢٠٠١ ، ص ١٧) واستند في ذلك إلى عدة حجج ابرزها ان هذه الجهات لم يرد ذكرها في قانون التنظيم القضائي الذي عنى ببيان انواع المحاكم ودرجات التقاضي , ولا توجد في النصوص القانونية المنظمة لعمل هذه الجهات أية اشارة الى انها جهات قضائية وقراراتها احكام قضائية ,وان قرارات تلك الجهات لا تتمتع بحجية الشيء المقضي فيه لان هذه الحجية لا تتمتع بها الا المحاكم استنادا الى المادة (١٠٥) من قانون الاثبات رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩.

ويمكن القول بان جميع من خلعوا الطبيعة الإدارية البحتة عن جهات الطعن الضريبي هم من المؤيدين لاعتبار القرارات الصادرة عن جهات الطعن الضريبي قرارات إدارية وان لم يفصحوا عن ذلك صراحة لان ذلك يعد تحصيل حاصل لقولهم(رائد ناجي احمد الجميلي، ٢٠٠٤ ، ص ١٧٣-١٧٤), أي إن القرارات الصادرة من تلك اللجان قرارات إدارية محضة ، وأنه لا جدال في اعتبار لجان الطعن الضريبي لجان إدارية استنادا إلى المعيار الشكلي ، وان الطعن أمام تلك اللجان هو صورة من صور الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة الضريبية (زكريا محمد بيومي ، بدون سنة طبع ، ص ٢٤٠-٢٤١).

وإذ لا ينهض الرأي بأن تكيف هذه الهيئات بمثابة قضاء ضريبي متخصص بحسبان أن رئيسها هو قاض جرى اختياره من محكمة التمييز (عبدالرزاق عبدالعزيز, ١٩٨٦، ص ٧٦) ، كون رأي مجلس شورى الدولة قد وصف الهيئات التي تشكلها القوانين الضريبية بمثابة هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي وان كان يرأسها قاض، ولا تعد الطعون المرفوعة امامها بمثابة دعوى ، فضلا عن كونها لا تعد بمثابة محاكم على وفق قانون التنظيم القضائي (مجلس شورى الدولة , رقم ٤٢ في ١٩٩٠/٩/١٧) وأسند المشرع في قوانين العديد من الدول للقضاء الإداري اختصاص تسوية المنازعات الضريبية بنصوص صريحة، هذا يدل على ان القرارات التي تصدر

من لجان الطعن الضريبية هي قرارات ذات طبيعة إدارية تدخل المنازعة فيها ضمن ولاية القضاء الإداري التي لها الاختصاص العام بنظرها .

فالمشرع المصري في المادة (١٠/سادسا) جعل من محاكم مجلس الدولة القاضي العام في المنازعات المتعلقة بالضرائب (قانون رقم (٤٧) لسنة١٩٧٢) الاّ أنه علقه على صدور قانون الإجراءات القضائية لهذه المنازعات إن هذا الشرط تم التأكيد عليه في القوانين المتعاقبة السابقة للقانون الحالي ,الأمر الذي خلق حالة من الاضطراب في اختصاص مجلس الدولة عند نظره هذه المنازعات .

المشرع قد عطل اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية اذ جعل ممارسة هذا الاختصاص منوطا بصدور قانون ينظم اجراءاته ومن ثم فان محاكم القضاء العادي هي المختصة بنظرها (سليمان محمد الطماوي، ٢٠١٧، ص٣٠١) .

نرى ان تقرير الولاية العامة في المنازعات الإدارية لمجلس الدولة دون غيره على وفق دستور ١٩٧١ وما بعده دستور ٢٠١٢ المعدل بدستور ٢٠١٤ وقانوني مجلس الدولة وقانون السلطة القضائية الحاليين, لا يمكن تعليق اختصاص بصدور قانون الإجراءات القضائية الخاصة بها، إنما يتعين الرجوع الى القواعد العامة فيما يتعلق بتحديد الاختصاص بنظر هذه المنازعات والتي بدون أدنى شك تتمثل باختصاص الجهة التي تملك الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية وطبيعة اختصاصها الذي ينسجم مع طبيعة هذه المنازعات، وسريان إجراءات ومواعيد دعوى الإلغاء العامة على طلبات إلغاء القرارات الإدارية التي تتعلق بالضرائب وإجراءات ومواعيد دعوى التعويض عن الاضرار الناجمة عن تلك القرارات الى حين تحديد المشرع لإجراءات ومواعيد مختلفة تمييز دعاوى الضرائب عن الدعاوى العامة للقرارات الإدارية.

الدساتير المصرية نصت على تقرير الاختصاص العام للقضاء الإداري بنظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة(المادة (١٧٢) من دستور مصر لسنة ١٩٧١، والمادة (١٩٠) من دستور عام ٢٠١٤)، إلاّ أنه وعلى الرغم من وضوح هذه النصوص فقد كان للقضاء العادي الغلبة بنظر هذا النوع من المنازعات، حتى صارت القاعدة هي اختصاص القضاء العادي والاستثناء هو اختصاص القضاء الإداري مخالفاً بذلك ما قررته تلك الدساتير. وظل هذا الوضع قائما الى أن صدر حكمي المحكمة الدستورية العليا، رقم (١٦٢ لسنة ٣١ قضائية دستورية في ٢٠١٣/٤/٧) الذي على أثره قضت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة

(١٧) ونص الفقرة السادسة من المادة (٣٥) من قانون الضريبة العامة للمبيعات رقم (١١) لسنة١٩٩١ المعدل ، ومن ثم عدم دستورية اختصاص المحاكم الابتدائية بنظر منازعات الضرائب على المبيعات، على اعتبار أن النصيين المطعون فيهما يمثلان أخلالاً واضحاً باستقلال السلطة القضائية، ومن ثم ينقصان من اختصاص مجلس الدولة باعتباره صاحب الولاية العامة بالفصل بكافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي ويخالف بذلك نصوص المواد (٤٧، ٧٥، ١٦٨، ١٧٤) من دستور ٢٠١٢.

وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٧٠ لسنة ٣٥ قضائية دستورية بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢) "وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن المشرع الدستوري ، بدءًا من دستور سنة ١٩٧١ قد حرص على دعم مجلس الدولة ، الذى أصبح منذ استحداثه نص المادة (١٧٢) منه جهة قضاء قائمة بذاتها، محصنة ضد أي عدوان عليها أو على اختصاصها المقرر دستوريًا عن طريق المشرع العادي ..... "،ويحظر النص على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء، ....، وبذلك سقطت جميع النصوص القانونية التي كانت تحظر الطعن في القرارات الإدارية ، وأزيلت جميع العوائق التى كانت تحول بين المواطنين والالتجاء إلى مجلس الدولة بوصفه القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية... "

ولا ننسى ان القرارات التي تصدر من قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية او الاتحادية العراقي هي قرارات بمثابة قانون" باته وملزمة للجميع ولذات المحكمة (المادة (٩٤) دستور٢٠٠٥ والمادة(١٧٨) دستور ١٩٧١ والمادة(٢/٥) من قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥). ونتعامل معه على أساس انه قواعد عامة مجردة .

وترتب على هذين الحكمين أن المحاكم العادية بعدم النظر في المنازعات الضريبية وإحالتها الى القضاء الإداري، وبذلك فإن هذه المنازعات صارت من اختصاص القضاء الإداري باعتبارها القاضي الطبيعي لها عملاً بنص (الفقرة السادسة من المادة العاشرة) من قانون مجلس الدولة رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢.

واذا كانت القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية وهي سلطة إدارية مختصة والتي تتعلق بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل أو أي إجراء آخر تنفيذاً لأحكام القانون الضريبي في ظل مجموعة من الحقائق التي يتم التوصل اليها من خلال إتباع سلسلة من الطرق والإجراءات التي تمكنها في النهاية من الوصول بشكل واقعي الى تحديد وعاء الضريبة ومقدارها ، أي ان مهام

الإدارة الضريبية وهي بصدد تطبيق أحكام القانون الضريبي إصدار القرارات الإدارية لتشتمل كل القرارات الإدارية النهائية التي تتعلق بالشؤون الضريبية خلال مراحل العملية الضريبية، كالقرارات الإدارية التنظيمية وقرارات التقدير الضريبي والقرارات التمهيدية القابلة للانفصال عن العملية الضريبية، وكذلك قرارات الحجز الاحتياطي والتنفيذي وقرارات تأخير المكلف أو منعه من السفر، والجزاءات المالية وغيرها الكثير فالأولى ان ينظر القضاء الإداري المنازعات التي تحدث فيها .

اما في التشريع العراقي مجلس الدولة يمارس مهمة القضاء الإداري، إلاّ أن أغلب المنازعات الإدارية ومنها المتعلقة بالضرائب لا تدخل باختصاصه بالرغم من كونها منازعات ذات طبيعة إدارية (دريد عيسى إبراهيم، ٢٠١٨، ص٢١٢) , لأن القوانين الضريبية قد حددت مراجع إدارية للنظر فيها(أوهام علي حبيب، ٢٠١٥، ص٥٤) ، ومع القيد الوارد في مجلس الدولة العراقي على اختصاص القضاء الإداري بعدم وجود طريق طعن آخر يلجأ إليه المعترض (المادة (٧/رابعا) قانون رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩).

وهناك رأي ذهب للقول أن اتجاه المشرع كأنه يوحي بتطبيق نظرية الدعوى الموازية المبتكرة من قبل مجلس الدولة الفرنسي التي اشترطت أن يكون هناك طريقاً آخر للطعن يؤدي الى نتائج دعوى الإلغاء ذاتها(رائد ناجي احمد الجميلي، ٢٠٠٦، ص٣٤٠).

بيد أن الشروط الواجب توافرها بالدعوى الموازية جميعها لا تتفق مع ما ذهب إليه المشرع في القوانين الضريبية، إذ أن عقد الاختصاص الى لجان إدارية لا يقيد اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر الدعاوى الناشئة عن تطبيق هذه القوانين، لكون هذه اللجان لا تعد درجة من درجات التقاضي ولا تحوز القرارات الصادرة منها لحجية الامر المقضي به وأن حقيقة الاعتراض أمامها لا يغدو كونه مجرد تظلمات أو التماسات بإعادة النظر، ومن ثم فأن القرارات الصادرة منها بالإمكان الطعن فيها أمام القضاء الإداري (علي هادي عطية الهلالي ,٢٠١٢، ص١٨) .

_وقد صدر قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ يحمل بطياته استثناء منازعات الضرائب من نظرها أمام القضاء (المادة (٣) قانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥)،

وتم تعديله بقانون تعديل قانون إلغاء النصوص القانونية رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ بسبب الانتقادات التي وجهت للاستثناء الوارد في المادة (٣) فمنح على أثره كل من المكلف والإدارة الضريبية حق اللجوء الى القضاء، ولقد تم الطعن بدستورية هذا القانون أمام المحكمة الاتحادية العليا والتي

أصدرت حكمها بعدم دستوريته بقدر تعلق الأمر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم أما بقية النص اعتبرته خياراً تشريعياً ولا يخالف نصوص الدستور(٦٨/اتحادية /اعلام/٢٠١٥) .

والملاحظ في هذا الشأن، أن المشرع في هذا القانون لم يحدد مصير الجهات الإدارية التي حددتها القوانين الضريبية كجهة الفصل في المنازعات الضريبية، ولم يحدد أيضاً أي جهة قضائية يلجأ إليها أطراف المنازعة , وإزاء هذا النقص التشريعي وعلى ما يبدوا بأن الجهة القضائية التي تختص بنظر هذه المنازعات هي القضاء العادي، باعتبار أن للمحاكم المدنية الولاية العامة على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة إلاّ ما أُستثنى بنص خاص (المادة (٢٩) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩) .

والجدير بالذكر أن محكمة التمييز الاتحادية في قرارها (٢٤,الهيئة العامة, في ٢٠١٦/٦/٢٦) بعد صدور هذا القانون، قضت بإمكانية نظر القضاء بالدعاوى الضريبية، وذلك بمناسبة دعوى أقيمت بخصوص الالتزامات الضريبية المتحققة بذمة شركة اوراسكوم تيليكوم المالكة لشركة عراقنا سابقاً والتي انتهت بالرد، لكون المميز سبق وأن أقام دعواه وردت, ومن ثم لا يجوز له تجديد المنازعة على طبق قاعدة حجية الأحكام ولا يجوز قبول أي دليل ينقض حجية الأحكام الباتة.

بيد أن هذا الرأي يبدو يفتقد للدقة إذ أن الجهة التي عقد اليها الاختصاص بنظر المنازعات الإدارية هي مجلس الدولة، الذي أسند له الدستور النافذ (المادة (١٠١) من دستور ٢٠٠٥) وكذلك قانون مجلس الدولة في (المادة (٤) من قانون رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩) وظائف القضاء الإداري دون غيره من الجهات الأخرى لكونه الجهة التي تنسجم طبيعة اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات، فضلاً عن كون القضاء الإداري له طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة القضاء العادي الذي يعتمد في النواحي الموضوعية وكأساس على القانون المدني وتفرعاته، في حين أن القضاء الإداري ولعدم وجود قانون إداري مقنن في الكثير من الحالات التي تعرض عليه فإنه يعتمد على الاجتهاد في كثير من الأحيان وفي السوابق القضائية في الحالات المماثلة(مدحت المحمود ,٢٠١١, ص١٥٦).

كما وأن المنازعات الإدارية تتميز عن المنازعات المدنية لأنَّ الإدارة طرفاً فيها ومن غير الممكن أن تعامل معاملة الافراد الاعتياديين وهي تستهدف من نشاطها المصلحة العامة, لذا يتعين إيجاد

جهة قضائية متخصصة ومستقلة ومحايدة تفهم طبيعة هذا النشاط وتحمي حقوق الافراد وحرياتهم من تعسف الإدارة وبدون أدنى شك لا توجد جهة أفضل من القضاء الإداري للقيام بهذه المهمة. يلاحظ ان القرارات الإدارية التي رسم القانون طريقا للطعن فيها مستثناة من الطعن أمام القضاء الإداري ، فقد نصت المادة السابعة الفقرة رابعا من قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل على " تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الفردية والتنظيمية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والقطاع العام التي لم يعين مرجع للطعن فيها ....." .

ورغم إن القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص العام في مجال إلغاء القرارات الإدارية، إلا إن المشرع قد يعهد بإلغاء بعض القرارات إلى جهات أخرى غير القضاء الإداري لظروف خاصة ، ومن ثم لا يختص القضاء الإداري بالنظر في إلغاء تلك القرارات لان لها طريق خاص بالطعن فيها (وليد فاروق جمعة ، ٢٠١٥، ص ١٧٧) . فمن خلال مراجعة نص المادة أعلاه يتضح ان المشرع لم يجعل محكمة القضاء الإداري صاحبة الولاية العامة بالنظر في صحة القرارات الإدارية ، إنما اخرج من متناول اختصاصها بعض القرارات الإدارية كما قيد هذا الاختصاص بأن لا يكون هناك مرجعا آخر للطعن بالقرار وهو ما يعرف بـ (طريق الطعن الموازي) ومؤدى هذا المبدأ عدم جواز قبول دعوى الإلغاء أمام محكمة القضاء الإداري اذا كان هناك مرجعا آخر للطعن فيه ، سواء أكان هذا المرجع محكمة أم هيئة بدليل استعمال المشرع عبارة (مرجع للطعن) بلفظ مطلق – والمطلق يجري على إطلاقه ، ولم يشترط ان يكون محكمة او هيئة قضائية ، ولا يشترط أيضا وجود دعوى أمام ذلك المرجع إنما كفاية ذلك ان ينص القانون على اختصاص ذلك المرجع في الطعن سواء أقيمت دعوى أو طعن أو لم تقام . ويشترط أيضا ان يكون طريق الطعن الموازي مما يمكن الوصول إليه إلى ذات النتيجة وهو إلغاء القرار الإداري .

وتجدر الإشارة إلى اذا ما وصف المشرع هيئة معينة بوصف (محكمة)او اضفى على عمل معين صفة (العمل القضائي) كانت إرادته هي الحاسمة . أما في الحالة التي لا يكشف فيها المشرع عن ارادته (حسين عثمان محمد عثمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٥٤١-٥٤٢) ، فليس من السهولة التمييز بين العمل الإداري والعمل القضائي وذلك لوجود الشبه القوي بينهما(محمد احمد ابراهيم المسلماني ، ٢٠١٤ ،ص ١٦١)

بلحاظ انه وان كان من الصحيح ان للمشرع حق تنظيم القضاء إلا انه ليس حرا في هذا الشأن من كل قيد ، وإنما يتقيد بالقواعد والأصول الدستورية ، ولا شك ان استقلال القضاء كسلطة دستورية يقتضي ان لا تشاركه في هذه السلطة جهة أخرى يخلع عليها وصف القضاء دون ان يكون لها خصائصه الطبيعية ، من تخصص وحيدة ، واتباع إجراءات قضائية تكفل معرفة الحقيقة وتوفر الضمانات الواجبة للتقاضي ، وعلى ذلك فأن الإرادة الصريحة للمشرع يمكن ان تخضع لرقابة المحكمة الدستورية العليا ، كما ان إرادة المشرع اذا لم تكن صريحة وواضحة ، فأن للقضاء (العادي والإداري) ، بل عليه ان يفسرها في ضوء تلك الأصول والقواعد الدستورية .

بلحاظ ان المادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ قد حظرت النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار أداري من الطعن، وكانت هذه المادة الدستورية السبب الرئيسي في تعديل القانون السابق بموجب قانون التعديل الأول لقانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ بحسب ما جاء في الأسباب الموجبة لتشريع لهذا القانون، حيث نص في مادته الأولى على إلغاء الاستثناءات سابقة الذكر أعلاه والواردة في المادة الثالثة من القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ جاعلا هذا الإلغاء ساريا بأثر رجعي.

مما تقدم نخلص الى أن لاختصاص القضاء الإداري في تسوية المنازعات الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية له أساس قانوني، ينسجم اختصاصه مع طبيعة هذه المنازعات والذي يحقق غايات المشرع في حماية النظام القانوني لهذه المنازعات وحماية حقوق أطرافها، وكذلك في القوانين العادية التي منحت حق اللجوء الى القضاء الإداري بوصفه القضاء الذي له الولاية في نظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة.

الخاتمة

من خلال بحثنا يمكن أن نوجز أهم ما توصلنا إليه من نتائج كالآتي:

النتائج

١. ان الطلبات التي تنظر بها هذه اللجان لا تعد ان تكون تظلمات او التماسات ولا يمكن ان تكون عريضة دعوى لان إجراءات رفع الدعوى تختلف عن إجراءاتها

٢. ان تلك اللجان غير موجود ضمن قانون التنظيم القضائي فلذلك القرارات التي تصدر منها هي ليست احكام قضائية .

٣. توصلت الدراسة الى أن القرارات التي تصدرها اللجان الإدارية الضريبية القائمة حالياً لا تعدو أن تكون قرارات إدارية لا تحوز حجية الأمر المقضي به، ومن ثم فبالإمكان الطعن بها أمام القضاء الإداري بصفته قاضي القانون العام

٤. تبين لنا أن الفقه غير متفق على تفسير عبارة (مرجع للطعن) الواردة في مجلس الدولة، واختلفت كذلك توجهات القضاء في هذا الشأن، فهناك من جعل هذا الطعن يشمل الجهات الإدارية فضلاً عن الجهات القضائية التابعة للقضاء، وهناك من حصرها بالطعون القضائية استناداً الى فهمه للفظ (طعن) بأنه محصور بالقضاء ومن ثم فأنه لا يكون إلاّ أمام جهات قضائية وقد تبنت الدراسة هذا الجانب.

٥. اكد القضاء إن الدساتير المصرية بان الولاية العامة لمجلس الدولة في المنازعات الضريبية وانها جهة قضاء قائمة بذاتها، محصنة ضد أي عدوان عليها أو على اختصاصها المقرر دستوريًّا عن طريق المشرع العادي.

٦. اكد القضاء إن المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم .

٧. ولا وجه للاحتجاج في هذا الشأن بأن البند السادس من المادة (١٠) من القانون الحالي لمجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهنًا بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه.

٨. ان اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية في مصر أسند الى القضاء الإداري بعد سنة ٢٠١٥ بصدور حكمي المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المواد التي أسندت الاختصاص لغير جهة القضاء الإداري لكونه صاحب الولاية العامة بنظر سائر المنازعات الإدارية. أما قبل هذا التاريخ فقد كان القضاء العادي هو المختص بنظرها، فيما عدا تلك التي لم يعين لها المشرع مرجعا للطعن إذ كان القضاء الإداري هو المختص بنظر الطعون المقدمة بشأنها.

٩. الأصل في نظر تلك الطعون الضريبية هو القضاء الإداري لكون تلك القرارات الصادرة من تلك اللجان هي قرارات إدارية استنادا الى قانون رقم ٤٧ اسنة ١٩٧٢في نص المادة(٨/١٠فق) .

التوصيات

١. ينبغي دائمًا أن يكون للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء فى مجال اقتضائها أو الدفاع عنها أو الطعن في الأحكام التي تصدر فيها.
٢. إعطاء اختصاص تلك اللجان في العراق ومصر الى محكمة مختصة بالنظر في المنازعات الضريبية تكون من ضمن احدى تشكيلات الى القضاء الإداري لكون المنازعات الضريبية ذات طبيعة فنية وحسابية خاصة وتساعد على السرعة في حسم تلك المنازعات .
٣. اصدار قانون ينظم اجراءات التقاضي امام المحاكم الضريبية التي اشرت اليها في التوصية السابقة
٤. نقترح على المشرع العراقي حل الإشكالية المتعلقة بكلمة الطعن الواردة في المادة (١٠٠) من الدستور، والفقرة (رابعاً من المادة ٧) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل، بتعديل المواد المشار إليهما في أعلاه وبنص صريح من خلال استبدال عبارة (الطعن القضائي) بكلمة (طعن) الموجودة حالياً.
٥. نقترح تعديل نص المادة (١٠١) من دستور العراق الحالي لتكون بالآتي: (مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة، يختص دون غيره بالفصل بسائر المنازعات الإدارية، ويتولى وحده الإفتاء ومراجعة وصياغة مشروعات القوانين والقرارات ذات الصفة التشريعية، على أن يحدد القانون اختصاصاته الأخرى)
٦. نقترح إلغاء المواد (٣٥و ٣٦ و٣٧ و٣٨ و٣٩ و٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

المراجع

اولا/ الكتب

١- احمد خورشيد حميدي المفرجي، و د. صدام حسين ياسين العبيدي(٢٠١٧)، الوجيز في القضاء الإداري العراقي، ط١، مكتبة القانون المقارن، بغداد، العراق.

٢-انور احمد رسلان(١٩٩٩) ، وسيط القضاء الاداري ، دار النهضة العربية .
٣-أوهام علي حبيب(٢٠١٥), الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الإدارية في العراق، مكتبة القانون والقضاء، بغداد، العراق.
٤- جمال عثمان جبريل(ب.د.ت) ، دعوى الالغاء ، الاسراء للطباعة, القاهرة , مصر .
٥-حسين عثمان محمد عثمان (٢٠٠٦) ، اصول القانون الاداري ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت .لبنان.
٦- دريد عيسى إبراهيم(٢٠١٨)، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته، دار الكتب والدراسات العربية، الإسكندرية ,مصر.
٧-رشا عبد الرزاق جاسم (٢٠١٦)، الصفة النهائية للقرار الإداري دراسة مقارنة ، المركز القومي للإصدارات القانونية ، القاهرة , مصر.
٨-زكريا محمد بيومي(ب.د.ت) ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مطبعة جامعة القاهرة مصر.
٩- سامي جمال الدين(٢٠١٤)، دعاوى التسوية، ط٢، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.
١٠- سعاد الشرقاوي (١٩٨٤)، القضاء الاداري ، دار النهضة العربية ، مطبعة جامعة القاهرة ،مصر.
١١- سليمان محمد الطماوي (٢٠١٧) ، النظرية العامة للقرارات الادارية ،ط٧، دار الفكر العربي ، القاهرة , مصر.
١٢- عادل احمد حشيش (١٩٨٨)، الوسيط في ضرائب الدخل ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، مصر.
١٣- عبدالرزاق عبدالعزيز الصائغ (١٩٨٦)، محاضرات في الضرائب العقارية في العراق ، ط٢ ، بغداد , العراق.
١٤- علي هادي عطية الهلالي(٢٠١٦) ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة ، ط٢ ، بغداد , العراق .
١٥- غازي فيصل مهدي و د. عدنان عاجل عبيد(٢٠١٣) ،القضاء الإداري، مؤسسة النبراس، ط٢، بغداد , العراق .

١٦- لفته هامل العجيلي (٢٠١٩)من قضاء المحكمة الإدارية العليا ،دار السنهوري ، ج٢، بيروت ،لبنان.
١٧- مازن ليلو راضي(٢٠١٠) ، القانون الاداري ، ط٣ ، مطبعة جامعة دهوك ، دهوك ,العراق .
١٨- محمد احمد ابراهيم المسلماني (٢٠١٤)، ماهية القرارات الادارية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية , مصر .
١٩- محمود عاطف البنا(١٩٩٩)، الوسيط في القضاء الاداري ، ط٢، مطبعة الطوبجي ، القاهرة ، مصر.
٢٠- مدحت المحمود(٢٠١١)، القضاء في العراق، ط٣، دار ومكتبة الأمير، بغداد، العراق.
٢١-وسام صبار العاني(٢٠١٥) ، القضاء الإداري ، مكتبة السنهوري ، ط١ ، بغداد ، العراق.
٢٢-وليد فاروق جمعة(٢٠١٥) ، القضاء الإداري في سلطنة عمان ، دار الكتب القانونية ، مصر .

ثانيا : الرسائل والاطاريح

١-رائد ناجي احمد الجميلي(٢٠٠٤)، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق, جامعة النهرين .
٢-محمد عبد الرضا حسين السيلاوي (٢٠١٥)، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي(دراسة مقارنة) ، أطروحة دكتوراه، ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة بيروت العربية .

ثالثاً: البحوث

١-محمد علوم محمد ، سولاف فيصل خضير (٢٠١٧). التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة ، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الخاص الثالث ، الجزء الثاني.
٢-عبد الباقي محمود(١٩٩٩).أهم المبادئ التي أقرها القضاء الإداري في العراق, مجلة العدالة , العدد(٢),صادرة عن وزارة العدل, بغداد.

٣-احمد عبد المهدي الفاعوري(٢٠١٧) ، الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل ، المجلة القانونية ، جامعة القاهرة، المجلد ١، العدد ١.

٤-حيدر وهاب عبود (٢٠٠١)، نظرة في القضاء الضريبي ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الاول ، الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية .

رابعاً الدساتير والقوانين

١-الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

٢- الدستور المصري لسنة ٢٠١٤.

٣-الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.

٤-قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٥.

٥-قانون المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم (٤٨) لسنة١٩٧٦.

٦- قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

٧-قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ .

٨- قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة١٩٧٩المعدل بموجب قانون التعديل الخامس رقم (١٧) لسنة ٢٠١٣.

٩-قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥.

١٠- قانون التعديل الأول لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (٣) لسنة ٢٠١٥.

١١- قانون الدولة رقم(١٠٦)لسنة١٩٨٩ التعديل الخامس رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣ .

١٢- قانون الاثبات رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ .

١٣- قانون التنظيم القضائي رقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩.

١٤- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

١٥- قانون الغاء النصوص القانونية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ .

١٦- القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨.

١٧- قانون مجلس الدولة المصري رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ .

خامساً: قرارات المحاكم

حكم محكمة التمييز الاتحادية المرقم (٢٤/الهيئة العامة/٢٠١٦) في ٢٠١٦/٦/٢٦.

١-حكم صادر من محكمة النقض المصرية رقم ٧١٧١ بجلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢٢.

٢-قرار المحكمة الإدارية العليا في العراق المرقم ٩٠/٩١/قضاء اداري- تمييز/ ٢٠١٦ بتاريخ ٢٠١٦./٦/١٦.

٣-قرار محكمة التميز العراقية رقم (١٣٣٥/ حقوقية) في ٢٠٠١/٣/٢.

٤-القرار المرقم (١/قضاء اداري/٩٨) في ١٩٩٨/٣/٩.

٥-الدعوى رقم (١٦٢) لسنة ٣١ قضائية دستورية المصرية بتاريخ ٢٠١٣/٤/٧.

٦-القضية رقم (٧٠) لسنة ٣٥ قضائية دستورية المصرية بتاريخ ٢٠١٣/٨/٢.

٧-قرار مجلس شورى الدولة المرقم ١٩٩٠/٤٢في ١٩٩٠/٩/١٧.

٨-قرار مجلس شورى الدولة المرقم ١٩٩٠/٤٢ في ١٩٩٠/٩/١٧.