

أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع دراسة تحليلية

ناهدة عبدالغني محمد

قسم القانون، فاكولتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كوية، اربيل، العراق

Email: Naheda.Muhammad@koyauniversity.org

الملخص:

إن موضوع تنظيم الرقابة على الضريبة وكيفية جبايتها - ومنها الرقابة القضائية، موضوع حاز اهتمام الدول منذ القديم والى الوقت الحاضر، تدرس الباحثة في هذا البحث الرقابة القضائية من حيث ماهيتها، أهميتها، مميزاتها، وأنواعها. كذلك تدرس الرقابة القضائية على تنفيذ القوانين الضريبية في العراق، ومدى حاجة المؤسسة الضريبية العراقية الى القضاء الضريبي المختص، وقد اثمر البحث نتائج منها ضرورة استحداث قضاء ضريبي مختص في العراق، كذلك ضرورة تشريع قوانين خاصة تنظم عمل هذا القضاء كأصول المحاكمات الضريبية، وذلك لإغناء القضاء الضريبي وتوحيد مساره، وانقاذه من التخييط والتذبذب الذي فيه، إثر اختلاف الروى في فعالية كل من القضائين العادي والإداري لحسم المنازعات التي تحدث حول قانون الضريبة وتنفيذه.

الكلمات الافتتاحية: القضاء الضريبي، الرقابة القضائية، القوانين الضريبية، الرقابة، المنازعات الضريبية.

پوخته:

بابهتی ریکخستنی باج و جونیتهی و هرگرتنیو و ههروهه چاودیتری دادومری بابهتیکی زۆر بایهخداره له کۆن ونوی بایهخی بیدراوه، توژیمر لهم بابته چاودیتری دادومری، لهسەر باج باسکردوه، لایهنی بایه خدان پینی وتایهت منهیهکانیو وجورمهکانی، ههروهه چاودیتری کردنی دادومری لهسەر جی بهجی کردنی باج له عیراق خراوتهبهر توژیینهوه و لیکولینهوه .

ئهم توژیینهومیه له دوو تهومر پیک هاتوه له تهومری یهکهه جهخت لهسەر پیناسه و چاودیتری دادومری وجورمهکانی کراوه، له تهومری دووم پنیوستی چاودیتری دادومری لهسەر باج له عیراق جهختی لهسەر کراوتههوه و گهیشتهوه ئهم ئهجامهیه که دهبی عیراق کاربکا بو بهدیهنانی دادگای تایهت به باج .

وشه کلێلهکان : دادومری باج، چاودیتری دادومری، یاساکانی باج، چاودیتری، کیشهی باج .

Abstract:

The issue of organizing tax observation and how to collect it - including judicial observation, is a subject that has attracted the attention of states from ancient times to the present. The researcher is study in this research about the judicial observation essence, its importance and its specifications and types, and studies the judicial observation on the fulfilment of the tax laws in Iraq, and extent to which the Iraqi tax institution needs a competent judicial tax. The research yielded important results, including the need to create a competent judicature tax in Iraq, as well as legislating special laws that regulate the work of this judiciary, such as the principles of tax trials, in order to enrich the tax judiciary, unify its path, and save it from confusion and volatility in it. as a result of the difference of opinions in the effectiveness of both the ordinary and the administrative judiciary to solve the disputes which happens about the tax law and its fulfilment.

المقدمة

أهمية الموضوع

لاشك ان موضوع تنظيم الرقابة على الضريبة وكيفية جبايتها من المواضيع التي لها اهمية قصوى لدى الدول كلها منذ القدم و إلى الوقت الحالي، لأن الحفاظ على الأموال العامة وصيانتها من العبث والضياع من مقومات الحفاظ على الدولة ورفقيها، فوضعت الدول أسسًا للرقابة على الضريبة وكيفية استحصالها، والمؤسسة الضريبية في العراق هي من أقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي، إذ بدأ العراق ومنذ تأسيس الحكومة الوطنية بتشريع أول قانون لضريبة الدخل وهو القانون رقم (52) لسنة 1927 ومنذ ذلك الحين وإلى اليوم، أجريت تعديلات على هذا القانون، كما شرعت قوانين أخرى تُنظم جباية الضرائب وحلّ اشكالاتها، وقد تعددت وسائل الرقابة على تنفيذ قوانين ضريبة الدخل من رقابة إدارية و رقابة الهيئات المستقلة والرقابة البرلمانية...

مشكلة البحث وأسباب إختياره

هناك نوع من الرقابة على تنفيذ القوانين ومنها قانون ضريبة الدخل، يسمّى الرقابة القضائية للقضاء العادي والاداري وقد وجدت الباحثة أن الرقابة القضائية على الضريبة يعترضها بعض النواقص كتدخل السلطة التنفيذية من خلالها في امور الضريبة مما يقتضي دراستها وتحليلها وإيجاد الحلول لها. وهناك أسئلة تبحث عن الأجابة وهي:

ماهي الرقابة القضائية على الإدارة؟، كيف يمكن الاستفادة منها في مجال الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية؟، كيف يمكن للقضاء العادي أن يراقب تنفيذ القوانين الضريبية؟، هل بإمكان القضاء الإداري الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية؟ هل القضائين العادي والاداري يوفيان بالحاجة في حل مشاكل الضريبة والرقابة عليها؟ ما مدى الحاجة إلى القضاء الضريبي المختص لتنفيذ القوانين الضريبية في العراق؟.

الخلاصة أن مشكلة البحث كامنة في عدم وجود قضاء ضريبي مختص في العراق ، على الرغم من وجود معوقات ومشاكل كثيرة تعترض تنفيذ القوانين الضريبية في العراق، والقضاء العادي والاداري عاجزان عن الأيفاء بمتطلبات تنفيذ قانون الضريبة ومشاكلها ، بالمقارنة مع دول أخرى كالأردن ومصر .

أهداف البحث

يهدف البحث إلى إيجاد الأجوبة عن الأسئلة السالفة وإيجاد الحلول لمشكلة تعاني منها المؤسسة الضريبية العراقية وهي عدم وجود قضاء مختص بمشاكل المؤسسة الضريبية.

نطاق البحث

نطاق البحث محدد بدراسة موجزة عن الرقابة القضائية على تنفيذ قوانين الضريبة ومدى حاجة المؤسسة الضريبية العراقية إلى قضاء ضريبي متخصص بعد التمهيد لذلك بدراسة مفهوم الرقابة القضائية وكيفية الاستفادة من القضائين العادي والإداري لتنفيذ القوانين الضريبية وعدم كفاية القضائين المذكورين لحل المشاكل التي تحدث أثناء تنفيذ القوانين الضريبية بصورة حاسمة.

فرضية البحث

تتجسد في عدم كفاية الرقابة القضائية العادية والإدارية لتنفيذ القوانين الضريبية مما يستلزم استحداث جهة قضائية مختصة لتنفيذ القوانين الضريبية ،لتقوم بإيجاد الحلول للمشاكل التي تحدث أثناء تنفيذ قانون ضريبة الدخل، ولتؤتي الرقابة القضائية على تنفيذ قوانين الضريبة ثمارها بصورة مرضية.

دراسات سابقة

لاتوجد في العراق دراسة مختصة حول الرقابة القضائية المختصة لتنفيذ القوانين الضريبية في هذا البلد، كل ما موجود في الدراسات يتناول الرقابة الإدارية والبرلمانية والرقابة القضائية – العادية والإدارية وذلك لعدم وجود قضاء ضريبي مختص في العراق، فمن الدراسات السابقة التي تناولت الرقابة على تنفيذ قانون ضريبة الدخل بشكل عام في العراق وبعض الدول العربية.

1. الرقابة على تنفيذ قانون ضريبة الدخل، د. هيمن رسول مراد.
2. الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة، سيروان عدنان ميرزا.
3. الدور الرقابي للبرلمان في المجال المالي في النظام الدستوري الإنجليزي والمصري و الكويتي، د. حامد محمود الخالدي.
4. النظام القانوني للرقابة الإدارية الخارجية، د. علي حسن عبد الأمير.

كما وهناك دراسات تناولت الرقابة القضائية بشكل خاص مثل:

1. الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب ل: نيطار محمد فاضل.
2. الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، د. زكريا محمد بيومي.
3. المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، د. مجدي الشامي.
4. خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية، د. راند ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت.
5. مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية دراسة مقارنة، د. راند ناجي أحمد جميل.

منهجية البحث

يعتمد البحث على الأسلوب التحلي، إذ نأتي بالنصوص القانونية الخاصة بالضريبة والرقابة عليها، فندرسها ونحلل مضامينها، ونقوم بإجراء المقارنة بين النصوص ونحاول إجراء المقارنة بين ماموجود في القانون الضريبي العراقي والقوانين التي تخص القضاء الضريبي في العراق والاردن .

هيكلية البحث

تنوزع المادة العلمية للبحث على مطلبين اثنين: المطلب الأول يحمل عنوان ماهية الرقابة القضائية وأنواعها، تتم فيه دراسة ماهية الرقابة القضائية وخصائصها وأهميتها وأنواعها.

والمطلب الثاني يحمل عنوان الرقابة القضائية على تنفيذ القوانين الضريبية ومدى الحاجة إلى القضاء الضريبي المختص في العراق. هذا و ينتهي البحث بذكر أهم نتائجها وتوصياتها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة القضائية وأنواعها

هذا المطلب مخصص لدراسة مفهوم الرقابة القضائية وأشكالها، وتنوزع المادة العلمية للمطلب على فرعين، أولهما: في تعريف الرقابة القضائية وخصائصها، والثاني: في أنواع الرقابة القضائية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة القضائية وخصائصها

أن النظام القضائي المتبع في العراق هو القضاء المزدوج ولكننا في حديثنا عن الرقابة القضائية نتحدث عنها بشكل عام ونقصد بالرقابة هنا مطلق الرقابة.

ان الرقابة القضائية مختلف في تعريفها بين فقهاء القانون، فمنهم من عرفها على أنها: الضمان الفعلي للأفراد في مواجهة خروج الإدارة عن الحدود المرسومة لها وتجاوزها لوظيفتها وتوسعها في استخدام سلطاتها بالخروج عن مبدأ المشروعية، وهذه الرقابة تتولاها – غالباً – المحاكم على أعمال الإدارة، وهي تعدّ من أكثر أنواع الرقابة ضماناً لحقوق الأفراد وحرّياتهم لما يتميز به القضاء من حياد ونزاهة واستقلالية ودراية بالقانون ومسائل المنازعات، (جمال الدين، ب. د. ب: 320).

إن هذه الرقابة وقياساً بالرقابات الأخرى مكلفة وليست سهلة الإجراء (الحلو، 1995: 67).

كما ويعرف الرقابة القضائية بأنها هي: تلك السلطات القانونية والاختصاصات المخولة للجهات القضائية بناء على نصوص القانون، والتي بموجبها تكون لهذه المحاكم سلطة البت فيما يدخل ضمن اختصاصاتها من مسائل تكون الإدارة طرفاً فيها بإحكام نهائية (بدران، 1991، 205).

والرقابة القضائية تعني استناد الرقابة على مشروعية أعمال الإدارة إلى السلطة القضائية باعتبار القضاء سلطة مستقلة دستورياً عن السلطة التنفيذية وفروعها من الجهات الإدارية وتتولى – غالباً – المحاكم المختصة في السلطة القضائية مشروعية العمل الإداري بناء على طعن المدعى أو المدعين ذوي الشأن، وإذ ما تبين للمحكمة المختصة مخالفة عمل الإدارة للقانون فهي تقوم عموماً بإلغائه وأحياناً تعديله فضلاً عن الحكم بالتعويض عن الضرر الذي ينشأ (عبد الوهاب، 2005، 81).

بناء على هذه التعريفات وغيرها يمكننا تعريف الرقابة القضائية بأنها: مظهر من المظاهر العملية الفعالة في حماية الشرعية، وهي رقابة تباشرها المحاكم القضائية بأنواعها ودرجاتها المختلفة على أعمال الإدارة، ومنها أعمال دوائر الضريبة بالتحري عن مدى التزامها بالقانون، وعدم خروجها عن المشروعية كذلك للقيام بالحل في المنازعات الضريبية الناشئة بين المكلف بدفع الضريبة، ودوائر الضريبة المكلفة من قبل الدولة باستيفاء الضرائب.

هذا وإن الإجماع منعقد بين فقهاء القانون على أن الرقابة القضائية هي أكثر فاعلية واستقلالية وحياداً قياساً بالأنواع الأخرى من الرقابة التي هي الرقابة السياسية والإدارية والإعلامية، لأن الرقابات هذه غير كافية، وتخضع في الكثير من الأحيان لتحكم الأحزاب والسلطة التنفيذية والدعايات الإعلامية، فتبقى الرقابة القضائية هي الملجأ الذي يلجأ إليه الأفراد تجاه تعسف السلطات العامة إذ يمكن للأفراد وبمقتضى القضاء مقاضاة السلطات العامة وانتزاع حقوقهم وحرّياتهم المقررة في القانون وصيانتها (الحكيم، 2000: 19، 20، و بدوي، 1974: 179، و البياتي، 1987: 271).

وتظهر أهمية الرقابة القضائية (العادية والإدارية) في تنفيذ القوانين الضريبية في أنها:

1. حماية لحقوق المكلفين وحرّياتهم.
2. تعمل على استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية (أبو كرش، 2004: 38، و محمد، 2007: 63).
3. تحقق سيادة القانون في الشؤون الضريبية (أحمد وساجت، 2017: 83).
4. تضمن استقرار المراكز القانونية والمالية للمكلفين (الحرازي، 2011، 400).
5. ضماناً لتحقيق الرقابة على أعمال الإدارة، هذا فضلاً عن أن الرقابة القضائية تؤكد مشروعية العمل الإداري من الناحية القانونية، وبالتالي تعمل على دعم الحفاظ على سيادة القانون من خلال تحقيق المشروعية (أحمد وساجت، 2017: 83).

والرقابة القضائية تختلف عن غيرها من الرقابات في أنها رقابة ساكنة، بمعنى أنها لا تمارس ابتداءً، بل تتحرك عند وجود نزاع، وبناء على طلب من له حق تحريكها، وحق اللجوء إلى القضاء من الحقوق التي كفلها الدستور سواء بالنسبة للسلطة الإدارية التي تتولّى الإشراف على المؤسسة العامة أو بالنسبة للأفراد باعتبارهم مستهلكين أو طالبي منفعة أو من الغير (هيك، 1984: 163).

هذا وتتميز الرقابة القضائية عن غيرها من أنواع الرقابة ب:

أ. رقابة وفق الطلب، فهي لا تقوم إلا بناء على دعاوى يرفعها الفرد أو الهيئات أو أشخاص القانون الخاص ضد الإدارة، فهي لا تحرك تلقاء نفسها بل تقام بناء على دعوى أمام القضاء من طرف ذوى الصفة والمصلحة، لتتدخل وتمارس رقابتها على أعمال الإدارة (جمال الدين، مصدر سابق: 305).

ب. دستورية الرقابة القضائية وقانونيتها: إن الجهة القضائية المكلفة بالرقابة على أعمال الإدارة قد اكتسبت الاختصاص بناء على نصوص دستورية أو قانونية، وهذه الرقابة تنوّلها محاكم تابعة للسلطة القضائية والتي هي منفصلة ومستقلة عن السلطة التنفيذية في الغالب وبمعنى آخر فهي رقابة خارجة عن الإدارة ولها قواعد وإجراءات منصوص عليها في القانون، لكفالة حق الخصوم في الدفاع عن أنفسهم من جهة، ولضمان الموضوعية والاختصاص في فصل الدعاوى من جهة أخرى، فضلاً عن أن الطعن في أعمال الإدارة أمام القضاء محدد بمواعيد محددة وعلى القاضي أن ينظر في الدعوى إذا رفعت إليه، وبالتالي فهو ملزم بالفصل بين المتخاصمين وإلا عدّ مرتكباً لجريمة إنكار العدالة، هذا والأحكام الصادرة من طرف القضاء لها قوة الشيء المقضى فيه، أي له حجية مطلقة في مواجهة كافة، ولا يجوز إثارة النزاع بشأنه مرة أخرى، والتي بمقتضاها تنشأ قرينة قانونية قاطعة على أن الحكم

- هو عنوان الحقيقة فيما قضي به أو فيه وما يترتب على ذلك من وجوب تنفيذها (الهاشمي، 2005: 78، و إبراهيم، 2017: 66، و عبدالوهاب، 2005: 82).
- ج. إن قيام القضاء بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هي أصلاً وظيفة مشتقة من وظيفة الآلية التي هي فصل النزاعات استناداً على القانون، وبالتالي رقابتها رقابة مشروعية، أي لا سلطان للقضاء على تصرف الإدارة المشروع مهما كانت درجة ملائمتها لمقتضى الحال في حدود فكرة الانحراف، وعندما نقول أن هذه الرقابة هي رقابة المشروعية فهذا يعني أن القاضي لا يملك سوى الحكم بمشروعية التصرف أو بطلانه والحكم بالتعويض عن الأضرار الناجمة عنه (الطماوي، 1996: 30، 31، و محمد، 2004: 9).
- د. تسبب الأحكام: في أحكام الرقابة القضائية يلتزم القاضي بتسبب الأحكام التي يصدرها في الدعاوى التي يفصل فيها، و بيان دواعيها ومبرراتها، وبذلك بإمكان أطراف النزاع الاطلاع على الأسباب والمبررات التي استند إليها القاضي في إصدار أحكامه (إبراهيم، 2017: 68).
- هذا والأحكام التي يصدرها القضاء الإداري لا يمكن لها أن يحل محل قرارات الإدارة، أو أن يأمر بأداء أمر معين أو بالامتناع عنه بل وظيفته مقتصرة على الحكم بمشروعية التصرف الإداري أو الحكم ببطلانه ومن ثم إلغائه لعدم المشروعية والحكم بالتعويض فيما إذا كان له مبرر (جمال الدين، ب.د.ت: 305).
- هذا وللرقابة القضائية مظاهر يمكن اجمالها في أنها قضاء الإلغاء، والتعويض وفحص المشروعية (رسلان، 2003: 207).
- إن مفهوم الرقابة الضريبية في الواقع مختلف فيه، فالبعض يعرف الرقابة الضريبية بأصلها والبعض الآخر يحددها بصفاتها، وآخرون يعتمدون على النتائج والأهداف المتوخاة منها، لذا تنوعت التعريفات لها، والتعريف الراجح لها في نظرنا هو أن الرقابة: عملية متكاملة، شاملة تقوم بها جهات متعددة من أجهزة الدولة لمتابعة كيفية تنفيذ القوانين الضريبية بغية الحفاظ على أموال الدولة من جهة، وحماية لحقوق المواطنين المكلفين بأداء الضريبة من جهة أخرى، لئلا تجبى أموالهم دون وجه حق وبعيداً عن المشروعية (العوضي، 1992: 12، و مراد، 2020: 25).
- إن للرقابة على تنفيذ القوانين مبرراته و تتخلص في:**
1. ضمان أن الإيرادات الضريبية في الدولة جميعها محصلة وداخلة في ذمتها وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
 2. زيادة كفاءة الأجهزة الضريبية وفعاليتها لتحقيق الأهداف العامة للدولة وفق درجات عالية من الكفاءة وبأقل تكلفة ممكنة.
 3. وضع حد لدوائر الدولة بغية عدم خروجها عن الحدود المرسومة لها من قبل السلطة التشريعية (العموري، 2005: 22).
 4. مراجعة القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية والتأكد من مدى ملائمتها للتطورات التي تحدث في الحياة المعاصرة وتحليلها واقتراح إجراء تعديلات تمهد لتحقيق أهداف الرقابة على تنفيذ القوانين والتأكد من أن القيد والسجلات والبيانات الضريبية ممسوكة بصورة قانونية ومعدة بالطرق الصحيحة ومطابقة للأنظمة والتعليمات.
 5. الكشف عن الأخطاء والتنبؤ بها، وبالانحرافات قبل وقوعها بغية تحديد المسؤول عنها ودراسة الأسباب وتوجيه الأجهزة المختصة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيح مسارها وتجنب تكرارها.
 6. التركيز على العمل من أجل ترشيد الانفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية نحو أفضل السبل لتحسين الإجراءات الكفيلة بأداء الأعمال الضريبية وتطويرها كما يجب، وتحسين مستوى الخدمات العامة لمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات المرسومة ولمعرفة نتائج الأعمال، ومعرفة مدى تحقق الأهداف المرسومة فضلاً عن الكشف عما يقع من انحرافات وتحديد نقاط الضعف والقصور، وتحديد الأسباب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، والتعرف على فرص تحسين الاداء مستقبلاً (مراد، 2020: 29).

الفرع الثاني: أنواع النظم القضائية: هناك نوعان من النظم الرقابية القضائية على أعمال الإدارة نذكرهما أدناه بصورة موجزة:

1. القضاء العادي (الموحد): لا يميز هذا النوع من القضاء بين الأفراد والإدارة في مراقبة تصرفاتهم ويخضع الجميع لنظام قضائي واحد، أي إن المواطنين حكماً ومحكومين – أي أفراد عاديين وسلطات عامة – خاضعة لرقابة قضائية موحدة تضطلع بها جهات القضاء العادي وتطبق في ذلك أحكام القانون العادي شكلاً وموضوعاً بناء على أصول عامة هي مبدأ المساواة أمام القانون، وكذلك مبدأ المشروعية وسيادة القانون وحماية النظام القانوني لحقوق الإنسان وحرياته بكل جدية وموضوعية (فيصل، 2010 : 89).

هذا ولنظام القضاء العادي (الموحد) أسس تتخلص في أسس تاريخية، وسياسية ودستورية وقانونية وقضائية، كما وله أساس عملي يكمن في أن خضوع الدعاوى والمنازعات كلها لاختصاص جهات القضاء الموحد، سيؤدي إلى اكتساب العملية القضائية مزية البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق والممارسة الفعلية من طرف الجميع حكماً ومحكومين (بعلي، 2005 : 13).

ولنظام القضاء الموحد مزايا تتخلص في أن هذا النظام، نظام يجسد ويطبق تطبيقاً عملياً مبدأ المساواة أمام القانون كذلك يترجم ترجمة عملية مبدأ المشروعية وسيادة القانون (الحلو، 1995 : 71).

فضلاً عن أن هذا النظام، وكما ذكرنا بمتاز بالبساطة والوضوح والسهولة في التطبيق وهو أكثر انسجاماً مع مبدأ المشروعية القانونية (راضي، 2016 : 84، وأحمد وكاظم، 2013 : 56).

ولا يخلو هذا النظام القضائي العادي من عيوب ومآخذ تتخلص في صعوبة ضمان الحماية الفعلية لحقوق الإنسان والمواطن وحرياته في نظام وحدة القضاء والقانون، فضلاً عن أنه نظام غير منطقي وغير واقعي، لأنه يتجاهل طبيعة المنازعات الإدارية، كما وأنه نظام لا يحترم بعض المبادئ الدستورية السياسية والقانونية العامة، كمبدأ الفصل بين السلطات والتدرج الإداري (الحلو، 1995 : 71، وبعلي، 2005 : 46)، هذا وإن من المآخذ على هذا النظام القضائي، هو أن مبدأ المساواة أمام القانون ومبدأ المشروعية وسيادة القانون، يتطلبان خضوع الحكام والمحكومين لاختصاص قضاء موحد، والأمر هذا يؤدي إلى عدم تحمل الدولة المسؤولية، وتحمل الموظفين مسؤولية أخطائهم الوظيفية مما يدفع بهم إلى الخوف من أداء أعمالهم بصورة مرضية وكما ينبغي، خوفاً من المساءلة وهذا النوع من القضاء سائد في الدول الانجلوسكسونية في الغالب (الحلو، 1995 : 71). هذا وقد لعب القضاء العادي العراقي دوراً مبرزاً في حسم قضايا الضريبة في العراق على مر تاريخ القضاء العراقي، والتشريع الضريبي في هذا البلد.

2. القضاء المزدوج: إن مفهوم القضاء المزدوج يعني أن الوظيفة القضائية في البلد متعددة، وتولاها جهتان قضائيتان منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض، ويفهم ذلك من التسمية، فهو قضاء مزدوج أي خليط فتوجد من ناحية جهة القضاء العادي (الموحد) التي تتشكل من المحاكم العادية المختلفة تحت رئاسة محكمة عليا، كمحكمة النقض أو التمييز على سبيل المثال، ومن جهة ثانية توجد جهة قضاء إدارية مستقلة تتخصص في الفصل في المنازعات التي تحدث بين الأفراد والإدارة وتقوم هذه الجهة القضائية بالفصل في المنازعات برقابة أعمال الإدارة من الناحية القانونية، وهذا النظام القضائي يمتاز بأن قواعده ومبادئه القانونية خاصة واستثنائية وغير مألوفة في قواعد الشريعة العامة التي تحكم النظام الإداري وتنظمه. والمنازعات الإدارية تمنح الإدارة العامة امتيازات وسلطات استثنائية ومناسبة في علاقاتها مع الأفراد.

وهذا النظام القضائي لا يعد نظاماً خاصاً بالضريبة، بل هو قضاء متخصص يمارس الرقابة على أعمال الإدارة ضمن أعماله بصورة عامة، وهو ضمان حقيقي لحقوق الأفراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الإدارة، كما يعد هذا النظام القضائي التطبيق الأمثل لمبدأ المشروعية والضمانة الفاعلة لسلامة تطبيق القانون والتزام حدوده (راضي، 2016 : 85)، هذا ولهذا النظام القضائي أسسه ومبرراته كما وله مزايا وعيوب، فمن الأسس والمبررات باختصار: الأساس التاريخي والمنطقي والسياسي والدستوري، فضلاً عن الأساس والاعتبار العلمي المبني على أساس أن نظرية القانون الإداري المستقل ابتكرت قواعدها من قبل القضاء الإداري، كما انبثقت عن طبيعة النشاط الإداري لتراعي مقتضيات الإدارية ومستلزماتها ولتحقق المنفعة العامة والتوازن بين الامتيازات الإدارية وبين حماية حقوق الأفراد وحرياتهم والذود عن مبدأ مشروعية أعمالها (عبد الوهاب، 2011 : 114).

أما أهم مزايا هذا النظام القضائي فهو:

إنه نظام إيجابي يؤدي الى تجسيد مبدأ التخصص وتطبيقه، ويعمل على إثراء النظام القانوني في الدولة بصفة عامة، وإغناء العلوم الإدارية في مفهومها الواسع بصورة خاصة، كما وأن هذا النظام يوفر وجود نظام قضائي تقضي فصل أي أشكال من اشكالات التنازع في الاختصاص القضائي، وبعبارة أخرى إن هذا النظام يكثر من فرص تحقيق العدالة بصورة مضمونة إذ إن المتضررين والمظلومين يجدون -في ظلالة- جهة قضائية تختص بعملية النظر والفصل في المنازعات والخصومات (عبدالوهاب، 2011: 114). هذا ولا يخلو هذا النظام من عيوب كما لا يخلو من مآخذ.

العيوب والمآخذ لهذا النظام القضائي:

إنه نظام قضائي معقد وغامض وصعب التطبيق، والعمل به قد يؤدي الى إثارة مشاكل قضائية وقانونية، كما أنه يخل بمبدأ المساواة، ومبدأ الشرعية، وحسن مراعاة حقوق الافراد لتعدد جهة القضاء لأن هذا النظام يستثني المنازعات الإدارية من مبدأ الخضوع لنطاق اختصاص القضاء الموحد فضلاً عن أن هذا النظام – في كثير من الأحيان- يناصر الإدارة العامة على حساب حقوق الإنسان والمواطن وحرياته (أحمد وكاظم، 2013: 62) هذا وأن هذا النوع من القضاء نشأ وتطور في فرنسا وتم اتباعه فيما بعد في كل من مصر والأردن والعراق.

المطلب الثاني: مراحل الرقابة القضائية في تنفيذ قوانين الضريبة وضرورة تأسيس محكمة مختصة بالمنازعات الضريبية

إن الحفاظ على أموال الدولة من جهة، وحماية حقوق المواطنين المكلفين بأداء الضريبة من جهة أخرى، هو الهدف الأساس للرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، ولا سيما الرقابة القضائية، لأن القضاء هو الضمانة الأساسية للفرد الذي يهرع إليه كلما أحسّ بالاجحاف في تضيق حقه، والرقابة القضائية في المجال الضريبي تؤدي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضريبة كما تحقق العدالة (مراد، 2020: 175)، هذا المطلب مخصص للحديث عن مراحل رقابة القضاء العراقي على تنفيذ القوانين الضريبية وأهمية القضاء الضريبي المختص، وتتوزع المادة العلمية له على فرعين، يخصص الفرع الاول للحديث عن مراحل رقابة القضاء العراقي في تنفيذ القوانين الضريبية في العراق، أما الفرع الثاني فمخصص للحديث عن أهمية تأسيس محكمة مختصة بالمنازعات الضريبية في العراق مما نتناولهما أدناه:

الفرع الاول: مراحل رقابة القضاء العراقي على تنفيذ القوانين الضريبية

إن المتابع للرقابة القضائية في تنفيذ القوانين الضريبية يرى أن هذه الرقابة في العراق تمارس –عادة- من قبل جهتين قضائيتين (عطية، 1960،: 152) هما:

القضاء العادي، القضاء الإداري.

نذكر فيما يأتي كيفية اجراء الرقابة القضائية على تنفيذ القوانين الضريبية من لدن هاتين الجهتين وفي فقرتين .

أولاً: رقابة القضاء العادي

إن القضاء العادي هو صاحب الولاية في نظر المنازعات الضريبية، لأنه هو القضاء الذي إليه ينسب الاختصاص بتطبيق القانون المدني، الذي يعد الشريعة العامة الواجبة التطبيق في كل ما لم يرد بشأنه نص خاص، فضلاً عما يحققه هذا القضاء من الضمانات للمكلف، ضمانات يعجز عن تحقيقها القضاء الإداري لأن القضاء الإداري – في الغالب - يسعى نحو تحقيق مصلحة الخزينة العامة، لذلك لا يجد المواطن عندئذ حماية كافية إلا في ظل القانون المدني الذي تطبقه المحاكم المدنية ومنها (القضاء العادي) (بيومي، 1974: 8).

هذا وقد شهدت ممارسة القضاء العادي (الموحد) في العراق لمهمة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، مراحل عديدة إذ منع المشرع العراقي -في البداية وفي اطار قانون ضريبة الدخل- المحاكم من النظر في الدعاوى المرتبطة بالمنازعات الضريبية، كما يلحظ ذلك في أول قانون ضريبة دخل في العراق صادر عام 1927م ولغاية صدور القانون رقم (3) لسنة 2015م، والذي تم بموجبه إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى، وقد تلاحت التعديلات التشريعية على اصل القانون، فحاولت تارة أن تعيد الولاية العامة للقضاء، ومنعت تارة أخرى المحاكم من النظر في الدعاوى (يابة، 2016: 208).

بعد الدراسة يمكننا القول بأن مراقبة القضاء العادي لتنفيذ القوانين الضريبية في العراق قد تأثرت بالأجواء السياسية السائدة في هذا البلد، كذلك تأثرت بمستوى استقرار السوق وعدم استقراره بعد الدراسة تبين لنا ان الرقابة القضائية العراقية لتنفيذ قوانين الضريبة قد مرت بمراحل عدة أهمها:

1. مرحلة اختصاص القضاء العادي في الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية: تبدأ هذه المرحلة بموجب القانون رقم (95) لسنة 1959 (الملغى)، فقد منع هذا القانون في خمسينات القرن المنصرم (القرن العشرين) القضاء العادي المتمثل بمحكمة التمييز (حق النظر) في الطعون في المسائل القانونية الناشئة عن القرارات الصادرة عن اللجان الاستئنافية (ينظر المواد 40 و 41 من قانون ضريبة الدخل المرقم 95 لسنة 1959 الملغى) (الربيعي، 2004 : 243).

كذلك ورد منع القضاء من الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (71) لسنة 1970، (ينظر المادة 55 من القرار) فالمحاكم وعلى اختلاف أنواعها ودرجاتها، وبموجب هذا القرار ليس لها حق النظر في المنازعات الضريبية، وشمل المنع أنواع الدعاوى المتعلقة بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، فضلاً عن قرارات المنازعات الأخرى (المادة (55) من قانون ضريبة الدخل النافذ 113 لسنة 1982) (الصالح، 2016 : 123).

2. مرحلة اعادة العمل برقابة القضاء على تنفيذ القوانين الضريبية: تلت هذه المرحلة صدور القانون رقم (10) لسنة 2003، والذي قضى بإلغاء نص المادة (55) من قانون ضريبة الدخل النافذ المرقم 113 لسنة 1982، فقد تم منع المحاكم من النظر في كل ما له علاقة بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها وبموجب التعديل الجديد، لا يسمح للمكلف ولا للسلطة المالية بتقديم الاعتراض أمام القضاء للبت في النزاع الناشئ بينهما بشأن القرارات المتعلقة بشأن تقدير الضريبة وفرضها وتطبيقها وجبايتها، هذا ويلحظ على القانون رقم (10) لسنة 2003 أنه لم يضع نصاً جديداً محل المادة الملغاة (المادة رقم 55) من القانون النافذ، كما لم يحدد أية جهة قضائية معينة للنظر في تلك المنازعات وهذا مما يؤخذ على القانون هذا، والحل الوحيد هو انه يمكن العودة إلى القضاء العادي باعتباره صاحب الولاية العامة للنظر في كافة المنازعات ومنها المنازعات المتعلقة بقانون الضريبة، كما ويؤخذ على القانون الجديد أنه لم ينص على إلغاء اللجان الاستئنافية وهيئة التمييز التي لها اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية (الزهيري، 2006 : 171، وقادر، 2006 : 170)، والواقع العملي اثبت أن المحاكم العراقية لم تقف مكتوفي الأيدي، بل أخذت بالرقابة على القرارات المتعلقة بالعملية الضريبية بعد صدور القانون رقم (10) لسنة 2003، والملاحظ على القرارات هذه أنها جمعت بين الجهتين، القضاء العادي واللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية، مما أدى إلى حدوث ازدواجية في القرارات والاحكام الصادرة عن الجهتين كليهما، بل أدى ذلك إلى التعارض في تلك القرارات والاحكام في أكثر الأحيان (قادر، 2006 : 170، و الزهيري، 2006 : 171).

3. مرحلة العمل بمنع القضاء مرة أخرى من الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية: يأتي المنع الجديد بموجب القانون رقم (10) لسنة 2007، الذي ألغى بموجب المادة (3) منه القانون رقم (10) لسنة 2003، فأعيد العمل بموجب هذا القانون الجديد بالفصل (27) ونص المادة (55) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982. وهذا يعني العودة إلى ما كان معمولاً به سابقاً قبل صدور القانون رقم (10) لسنة 2003، كذلك العودة إلى لجان استئناف والهيئة التمييزية للطعن في القرارات الصادرة خلال مراحل العملية الضريبية (خورشيد، 2018 : 255، 256).

هذا وقد أكد القضاء العراقي في هذه المرحلة على أن المطالبة بموضوع الضريبة المدفوعة أمام القضاء غير صحيحة، لأن المحاكم ممنوعة من سماع أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، أو أية معاملة أخرى وفق أحكام قانون الضريبة (مراد 2020: 178).

4. مرحلة العودة إلى القضاء مرة أخرى وذلك بالسماح للقضاء بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية ويأتي هذا السماح بصور القانون رقم (3) لسنة 2015 الذي ألغى نص المادة (55) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، فقد عدل المشرع العراقي عن موقفه السابق وألغى بموجب هذا القانون الجديد الفصل السابع المتضمن للمادة (55) من القانون المذكور، فمنح القانون الجديد كلاً من المكلف والسلطة المالية حق الاعتراض أمام القضاء للبت في النزاع الذي ينشأ بينهما بشأن القرارات والمنازعات المتعلقة بتقدير الضريبة أو فرضها وتقديرها وجبايتها، وأية معاملة تجرى وفق أحكام هذا القانون، وجدير بالاشارة هنا أن هذا القانون (القانون رقم 3 لسنة 2015) لم يسلم من الطعن فقد طعن فيه وزير المالية العراقي إلا أن المحكمة الاتحادية العليا رفضت الطعن و أوجب العمل به. (الموقع الإلكتروني <https://www.IRAQFSC/1/2015/68-fed2015.pdf> تاريخ الزيارة 2020/2/6).

هذا ولا بد من الإشارة إلى أنه حدث اشكال في تنفيذ القانون رقم (3) لسنة 2015 الذي سمح للقضاء بمراقبة تنفيذ قانون الضريبة، لأن القانون لم يحدد الجهة القضائية المختصة بهذا الموضوع. والسؤال الذي يطرح نفسه بعد صدور القانون المذكور هو: من هي الجهة القضائية التي توكل إليها مهمة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية؟ وللإجابة عن هذا السؤال نقول: انقسم الفقه بهذا الصدد وهناك اتجاهان من الرأي، أولهما: يرى أن القضاء الإداري هو القضاء المختص بهذه المهمة ويبنى جانب من الفقه مبرراته على أنه لا يمكن تطبيق نظرية الدعوى الموازية -المبتكرة من قبل مجلس الدولة الفرنسي- على المادة (7/خامساً/ج) من قانون مجلس الدولة رقم 65 لسنة 1979، وذلك لعدم توافر طعن قضائي لأن قانون ضريبة الدخل العراقي تطرق الى طرق طعن إدارية وليست قضائية (الجميل، 2008: 339، الطماوي، 1996: 229)، والاتجاه الثاني: يرى أن القضاء العادي هو المختص بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، لأن التعديل الأخير لقانون ضريبة الدخل لم يحدد الجهة القضائية المختصة بذلك، ومن ثم فإن هذا الإغفال يدفعنا إلى العودة إلى القواعد العامة التي تفيد أنه تسري ولاية المحاكم المدنية على الأشخاص الطبيعية كلها، إلا ما استثنى بنص خاص، وبعد الدراسة يتبين للباحثة أن كفة الاتجاه الأول هي الراجحة، وذلك لأن القرارات الصادرة من الدوائر الضريبية تعد من القرارات الإدارية بالدرجة الأولى، لذا نقول أن محاكم القضاء الإداري هي الجهة الوحيدة المختصة بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية والبت في المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين دون غيرها من المحاكم، ولعل خير مبرر لما ذهبنا إليه هو أنه لا يمكن تطبيق نظرية الدعوى الموازية على المادة (7/خامساً/ج) من قانون مجلس الدولة رقم (15) لسنة 1979، وذلك لعدم توافر طريق طعن قضائي لأن قانون ضريبة الدخل العراقي، قد تطرق لطرق طعن إدارية وليست قضائية، فضلاً عن أن المشرع الضريبي أشار في قانون ضريبة الدخل إلى أن اختصاص اللجان الإدارية بمقيد بتقدير الدخل والضريبة، ويظن أن كل ما لا يخص تقدير الدخل والضريبة غير معين المرجعية للطعن، ومن ثم فإنه يخضع لولاية القضاء الإداري (الهالي، 2012: 102).

هذا والباحثة ترى أن موقف القضاء العراقي من المسألة موقف متذبذب إذ ينظر القضاء العادي إلى الطعون الضريبية في قضية من القضايا، في حين ينظر في قضية أخرى شبيهة بها من قبل القضاء الإداري، علماً بأن القانون رقم (3) لسنة 2015 يسمح للقضاء بالنظر في الشؤون الضريبية، لكن القضاء العراقي العادي يرفض النظر في القضايا هذه، بذريعة الخروج من اختصاصاتها، وباعتبار أنها من اختصاص اللجان الاستئنافية، وترى الباحثة أن هذا الموقف من القضاء العراقي فيه مخالفة صريحة للمادة (100) من الدستور العراقي كذلك لأحكام القانون رقم (3) لسنة 2015.

مع كل ما مرّ فإن الباحثة مقتنعة بضرورة استحداث محكمة مختصة للنظر في قضايا تنفيذ الضريبة، كما يأتي ذكر ذلك فيما بعد.

ثانياً: رقابة القضاء الإداري على تنفيذ القوانين الضريبية في العراق:

لا نجانب الصواب إن قلنا إن القضاء الإداري هو الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية لأن هذه المنازعات –غالباً– تنشأ ما بين الأشخاص العادية والإدارة عندما تتعامل بوصفها سلطة عامة تستخدم أساليب القانون العام (الربيعي، 2004: 240).

هذا ولتبرير قيام القضاء الإداري بمهمة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية نقول:- تعد المنازعات الضريبية من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها، فالنزاع الضريبي طعن في قرارات إدارية ويدخل في اختصاص القضاء الإداري، فضلاً عن أن تطبيق التشريعات الضريبية يثير قضايا على جانب كبير من الدقة، فلا يتسع وقت المحاكم العادية وكثرة أعمالها لحلها وتدقيقها (إبراهيم، 1955: 359).

إن تجربة العراق مع القضاء الإداري تجربة حديثة، فقد أصبح العراق من الدول ذات النظام القضائي المزدوج بعد صدور القانون رقم (106) لسنة 1989 – قانون التعديل الثاني لقانون مجلس الدولة رقم (65) لسنة 1979- المعدل بقانون مجلس الدولة المرقم 71 لسنة 2017 فقد تم إنشاء محكمة القضاء الإداري في العراق بموجب القانون الأنف الذكر (راضي، 2017: 359)، أما فيما يتعلق برقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارة الضريبية، فهناك قيد معرقل يعرقل رقابة القضاء الإداري على تنفيذ قانون ضريبة الدخل، والقيد هذا متمثل بما أقرّه المشرع العراقي في قانون مجلس شوري الدولة، إذ نصت المادة (7/خامساً/ج) من قانون المجلس رقم (65) لسنة 1979 (المعدل) على أن محكمة القضاء الإداري غير مختصة بالنظر في الطعون المتعلقة بالقرارات الإدارية، التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها أو الاعتراض عليها أو الطعن فيها، ومن المعلوم أن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) ورد فيه أن للمكلف حق الطعن بقرارات تقدير الضريبة، بناء على ذلك تكون المنازعات الضريبية خارجة عن اختصاص القضاء الإداري في العراق لأن المشرع الضريبي في العراق منح المكلف حق الاعتراض على قرارات السلطة المالية والطعن فيها أمام اللجنة الاستئنافية والهيئة التمييزية.

لم يسلم هذا الرأي من الانتقاد لأنه- وحسب رأي المنتقدين- فإن متطلبات نظرية الدعوى الموازية غير متوافرة في مثل هذه الدعاوى، ولأن الطعن الذي منحه المشرع الضريبي لا يصل إلى مستوى قرارات محكمة القضاء الإداري، بعدها طرق طعن إدارية بحتة، فتدخل ضمن اختصاصاتها فضلاً عن أن النتائج المترتبة عليها متفاوتة، إذ لو صدر حكم من لدن محكمة القضاء الإداري بإلغاء تعليمات ما ينال الحكم الحجية المطلقة قبل الكافة، وبالتالي لا يمكن للسلطة المالية أن تستند على هذا الحكم في المستقبل في فرض الضريبة أو تقديرها على أي مكلف، في وقت أن رفع الدعوى أمام اللجنة الاستئنافية، قد يؤدي إلى الامتناع عن تطبيق التعليمات غير المشروعة، ورفض الاستناد إليها في إصدار القرارات الفردية التي تحمل المكلفين الضريبة المقررة فيها، هذا وعندما ننظر إلى توجهات محكمة القضاء الإداري من الجانب التطبيقي للنظر في الدعاوى المتعلقة بالضريبة، نجد أن قرارات المحكمة متذبذبة بين النظر في الطعون أو رفضها. (الجميل، 2008 : 348، 349، و مراد، 2020 : 189).

يبدو للباحثة أن محكمة القضاء الإداري لها الحق في الفصل في الطعون الضريبية إذا كانت الطعون في مسائل لا تدخل ضمن الاختصاص الموضوعي للجنة الاستئنافية، إذ أنه من غير المنطقي أن لا توجد وسائل يلجأ إليها المكلف عندما يحس أن السلطة المالية قد تجاوزت الحدود المرسومة لها، وألحقت به الضرر، في وقت –وحسب الدستور- فإن حق التقاضي مكفول لجميع المواطنين، فضلاً عن أن الدستور يمنع تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن بنص في القوانين.

إن المتابع لمجريات الأمور المتعلقة بالضرائب ودور محكمة القضاء الإداري فيها في إقليم كردستان، يلحظ تخبطاً غير معلل في الجانب التطبيقي والنظري، فالمحاكم الإدارية في الإقليم سار مسلكاً مختلفاً عن المشرع العراقي، إذ أنط لمحاكم القضاء الإداري اختصاص النظر في القرارات الإدارية النهائية الصادرة في قضايا الضرائب والرسوم، بينما ومن الناحية التطبيقية نراه قد علق اختصاص محكمة القضاء الإداري بالنظر في الطعون في القرارات الإدارية النهائية الصادرة حول قضايا الضرائب والرسوم، بصور القانون الاجرائي الذي ينظم كيفية النظر في هذه المنازعات، والقانون هذا لم يصدر إلى الوقت الحاضر، وبالتالي تكون الجهة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في الأقليم، هي نفسها اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 النافذ.

الفرع الثاني: ضرورة تأسيس محكمة مختصة بالمنازعات الضريبية في العراق

إن التشريعات الضريبية لها خصوصية تميزها عن التشريعات المدنية ومن هذه الخصوصيات العمل بمبدأ قانونية الضريبة، فالضريبة لا تفرض الا بقانون كما لا يتم اي تعديل او إلغاء او اعفاء من الضريبة الا بقانون، فضلاً عما يتمتع به قانون الضريبة من ذاتية واستقلال (مراد، 2020، : 22.15)، لذلك نرى أن وجود القضاء المتخصص وامتلاك العراق لقانون اجرائي خاص بتنفيذ الضرائب من الضرورات الملحة، وقد مرّ بنا أن رقابة القضاء العادي (الموحد) وكذلك رقابة القضاء الإداري لم تكونا على مستوى الطموح، كما لم تكونا العلاج الحاسم لموضوع الضريبة ومشاكلها، وذلك لعدم معالجتهما مشاكل الضريبة معالجة حاسمة، لكل ماتقدم فلا بد من البحث عن القضاء الضريبي المتخصص الذي هو قضاء مستقل عن نوعي القضاء العادي والإداري، وهو ليس جزءاً من أي منهما فلا ارتباط إداري ولا تبعية فنية له بها، وبمعنى آخر فهو نوع آخر من أنواع القضاء على جانب النوعين المذكورين سلفاً.

وباستحداث هذا النوع من القضاء يكون لدينا الأزواج القضائي ثلاثيًا، فتنحصر مهمة القضاء المتخصص في الفصل في المنازعات الضريبية المرفوعة إليها، كما نجد ذلك في محكمة البداية الضريبية في المملكة الأردنية الهاشمية (الربيعي، 2004 : 241، والجبوري، 2015 : 1582). هذا ولا بد من الإشارة إلى تشكيلة القضاء الاردني المتخصص في معالجة مشاكل الضريبة التي نصت في المادة 42/1 من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ على انه: (تنشأ محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون والانظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة...)، كما نصت الفقرة (ب) من المادة نفسها على انه: (تنشأ محكمة استئناف تسمى محكمة الاستئناف الضريبية - تؤلف من رئيس وعدد من القضاة لا تقل درجتهم عن الرابعة يعينهم المجلس القضائي)

هذا وللقضاء المتخصص أنصار منهم: د.قديري نقولا عطية و.د. رياض الزهيري، كما وله من يعاديه ولكل من الجهتين أدلته ومبرراته مما نذكرها فيما يأتي:

1. مبررات أنصار القضاء المتخصص: يرى أنصار القضاء المتخصص:

- أ. إن هذا القضاء ملائم مع استقلال القانون الضريبي، وتخصصه بذاتيته المستقلة والتميزة عن بقية فروع القانون الأخرى، وعلى وجه الخصوص عن القانونين المدني والإداري، فوجود القضاء المتخصص يحول دون إصدار الحكم في الخصومات الضريبية تحت تأثير قواعد القانونين المدني والإداري.
- ب. إن القضاء المتخصص يحقق توحيد الأحكام الضريبية.
- ج. إن القضاء المتخصص عامل مساعد لتخفيف العبء عن المحاكم العادية مما يساهم في تسريع حل المنازعات، بأقل فترة زمنية ممكنة إثر سهولة الإجراءات المتبعة.
- د. إن مبدأ المشروعية، كذلك مبدأ سيادة القانون وحماية حقوق الإنسان والحريات العامة من تعسف الإدارة في استعمال السلطة، لا يتحقق إلا بوجود القضاء المتخصص.
- هـ. إن من ثمار القضاء المتخصص تفعيل عمل الإدارة، وتحفيزها على الالتزام بتطبيق القانون، كذلك ترشيد عمل الإدارة بصورة تجبرها على أداء الخدمات العامة، طبقاً لمبدأ المساواة بين المواطنين، وإلا فإن قراراتها ستصبح محلاً للطعن أمام القضاء وعرضة للإلغاء بالاستناد على أحكام قضائية (عطية، 1960 : 155).
- و. إن الضرائب أداة ذات أهمية قصوى لتحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين، وتطبيق المساواة، فلا بدّ وأن تؤخذ بنظر الاعتبار الخصوصية التي تتميز بها الضرائب من الملائمة والمرونة والاقتصاد والعدالة واليقين، وعليه يستوجب إنشاء قضاء ضريبي متخصص للنظر في المنازعات الناشئة عن تنفيذ القوانين الضريبية (مراد، 2020 : 204).

إن وجود قضاء متخصص يمارس الرقابة ويقوم بحل الاشكالات التي تحدث عن الضريبة يمثل ضماناً حقيقية لحقوق الافراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الادارة، لاسيما في موضوع الضريبة، وتتجلى أهمية وجود هذا النوع من القضاء في أن رقابته تعد الجزء الأكبر لمبدأ المشروعية، والضمانة الفعلية لسلامة تطبيق القانون الضريبي والتزام حدوده، وبه تكمل عناصر الدولة القانونية وحماية حقوق الافراد وحمايتهم من جور المؤسسة الضريبية وتعسفها (راضي، 2016 : 85).

إن فكرة وجود قضاء متخصص، تعني أن تكون للقانون الضريبي ذاتية مستقلة تستوجب أن تكون للمنازعات الضريبية قضاة متخصصون قادرين على تأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير النصوص وتطبيقها، الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص (العادي) والقانون العام (الاداري) (مراد، 2020 : 19، 20).

إن إيجاد قضاء متخصص يتطلب إصدار تشريع خاص بإجراءات التقاضي والمحاكمة في مجال الضريبة كنظام أصول المحاكمات الضريبية المعمول بها في الأردن (الجبوري، 2015 : 1575)، لأن أهمية الضريبة تزداد يوماً بعد يوم، ولاسيما وإن العراق عازم على الاهتمام بالمصادر والإيرادات العامة، وتقليل الاعتماد على الثروة النفطية، وبما أن الضرائب من أهم المصادر التي يجب على الحكومة أن تعتمد عليها لتمويل خزينتها وتغطية نفقاتها فلا بد من تنظيم أحكامها. (مراد، 2020 : 204).

فالقضاء المتخصص، وكما هو معمول به في الأردن يتمتع باستقلالية تامة عن نوعي القضاء العادي والإداري من الناحية الإدارية والتبعية، فضلاً عن تمتعه بتعدد الدرجات كأن يكون هناك تشكيل محكمة ضريبة كمحكمة درجة أولى ومحكمة استئناف الضرائب كمحكمة من الدرجة الثانية، لتتظّر في الطعون الاستئنافية ضد قرارات المحكمة الضريبية، كما ويمتلك القضاء الضريبي المتخصص سلطات قضاء كامل التي هي: قضاء الإلغاء والملائمة والتعويض، كما ويلزم التزاماً كلياً بالقاعدة الضريبية القائمة على أساس الموازنة بين مصلحة الدائن ومصلحة المدين، وأخيراً يقتصر اختصاصه على الشؤون الضريبية، لكونه قضاء متخصص يجب أن يكون قضاؤه ممن لديهم ممارسة وخبرة وظيفية في تنفيذ القوانين الضريبية (الجبوري، 2015 : 1584).

2. مبررات المعارضين للقضاء المختص: يرى المعارضون للقضاء الضريبي المتخصص بأن:

- أ. وجود هذه المحاكم يؤدي إلى تعدد الجهات القضائية داخل الدولة الواحدة وتعقدها والتعارض فيما بينها بعض الأحيان .
 - ب. هذا النوع من القضاء يؤدي إلى صعوبة توزيع الاختصاص بين الجهات القضائية في الدولة الواحدة.
 - ج. تقف هذه المحاكم – غالباً – إلى جانب الخزينة العامة فتفقد بذلك حيادها واستقلاليتها (مراد، 2020 : 195).
- هذا وإننا وبعد الدراسة والمتابعة وصلنا إلى ضرورة استحداث قضاء متخصص بالضريبة في العراق، بل يعد عدم وجود قضاء متخصص بالضريبة في هذا البلد من المثالب في المجال القانوني، لأن العراق وكما هو معلوم سبق معظم دول المنطقة في امتلاكه للتشريعات على تنفيذ القوانين الضريبية في وقت ان التشريعات الضريبية العراقية- في الوقت الحاضر- في حال لا يحسد عليه، نظراً لوجود قيد في قانون ضريبة الدخل يمنع القضاء، ويعرقل عمله في القيام بمهمة الرقابة عليها من ناحية، ومن ناحية أخرى وردت عليها تعديلات كثيرة تارة يسمح للقضاء في بسط رقابته على تنفيذ القوانين الضريبية وتارة أخرى تمنع القضاء من القيام بذلك، ويبرر كل ذلك بوجود طرق طعن واردة في قانون ضريبة الدخل، علماً بأن هذه الطرق هي طرق طعن إدارية وليست قانونية.

هذا وإن الظروف المواتية في العراق بعد صدور دستور عام 2005 –النافذ– قد سهلت الأمر، فلم يبق مبرر لمنع القضاء بأن يقوم بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية، وبالتالي لا حصانة لأي عمل أو قرار من الطعن.

نتائج البحث و توصياته

بعد هذه الجولة في رحاب موضوع الرقابة القضائية ومدى الحاجة إلى القضاء الضريبي المتخصص وصل البحث إلى جملة من النتائج، كما وللباحثة جملة من التوصيات تذكرها فيما يأتي:

أولاً: أهم النتائج

1. وجدنا ان هناك اجماعاً بين فقهاء القانون على أن الرقابة القضائية هي أكثر فاعلية واستقلالية وحياداً قياساً بالأنواع الأخرى من الرقابة في مجال الإدارة.
2. هناك نوعان من أشكال النظم القانونية يسودان العالم هما: القضاء العادي السائد في الدول الانجلوسكسونية، والقضاء المزدوج السائد الذي نشأ وتطور في فرنسا، وتم اتباعه في كل من مصر والأردن والعراق، ولاحظنا من خلال البحث أن الأحكام التي يصدرها القضاء الإداري لا يمكن لها ان يحل محل قرارات الإدارة، بأن يأمر بأداء أمر معين أو بالامتناع عنه، بل وظيفته مقتصرة على الحكم بمشروعية التصرف الإداري أو الحكم ببطلانه، ومن ثم الغائه لعدم المشروعية والحكم بالتعويض فيما إذا لم يكن مبرراً.
3. لا يخلو النظام القضائي العادي من عيوب ومآخذ، كما وإن النظام القضائي المزدوج لا يعد نظاماً خاصاً بالضريبة، بل هو قضاء متخصص يمارس الرقابة على أعمال السلطة (التفذيذية بصورة عامة) وهو ضمانه لحقوق الأفراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الإدارة وهو في الوقت نفسه، يعد النظام القضائي الأمثل لمبدأ المشروعية والضمانة الفاعلة لسلامة تطبيق القانون والتزام حدوده.
4. هناك اختلاف في الفقه القانوني، حول جدارة القضاء الإداري أو العادي في النظر والفصل في المنازعات الضريبية، إذ أن هناك من يرى أن القضاء العادي أجدر للقيام بهذه المهمة، بينما يذهب بعض آخر إلى أن القضاء الإداري هو الأجدر، وهي الجهة المختصة لهذا المهام، وقد رجحنا الرأي القائل بأن القضاء الإداري هو الأجدر وذلك لأن القرارات الصادرة من الدوائر الضريبية هي قرارات إدارية بالدرجة الأساس، كما واستندنا في رأينا هذا على أنه لا يمكن تطبيق نظرية الدعوى الموازية على المادة (7/خامساً ج) من قانون مجلس الدولة المرقم (15) لسنة 1979 دون ان يكون القضاء الإداري هو الفصيل، وذلك لعدم توافر طريق طعن قضائي لأن قانون ضريبة الدخل العراقي قد تطرق لطرق طعن إدارية وليست قضائية فضلاً عن أن المشرع الضريبي العراقي قد أشار في قانون ضريبة الدخل إلى أن اختصاص اللجان الإدارية مقتصر على تقدير الدخل والضريبة، وبظن أن كل مالا يخص تقدير الدخل والضريبة غير معين المرجعية للطعن، ومن ثم فإنه يخضع لولاية القضاء الإداري.
5. لاحظت الباحثة أن موقف القضاء العراقي في مسألة جدارة القضاء العادي أو الإداري في النظر والفصل في المنازعات الضريبية، موقف متذبذب وغير مستقر وشابه تناقضات في بعض الأحيان، فقد ينظر القضاء العادي في الطعون الضريبية في قضية من القضايا في حين ينظر في قضية أخرى شبيهة لها من قبل القضاء الإداري علماً بأن القانون رقم (3) لسنة 2015، سمح للقضاء النظر في الشؤون الضريبية لكن القضاء العراقي العادي يرفض النظر في القضايا هذه، بذريعة أنه خروج عن اختصاصها

- وباعتبارها أنها من اختصاص اللجان الاستئنافية ورأت الباحثة أن هذا الموقف من القضاء العراقي فيه مخالفة صريحة للمادة (100) من الدستور العراقي النافذ وكذلك لاحكام القانون رقم (3) لسنة 2015.
6. رأت الباحثة أن موقف المشرع العراقي من تدخل القضاء في النظر في الدعاوى المرتبطة بالمنازعات الضريبية موقف يتراوح بين المد والجزر، فتارة يمنع التدخل وتارة أخرى يسمح وهو موقف متذبذب غير لائق بتشريعات بلد له قدم راسخ في تشريع القوانين.
7. لاحظت الباحثة أن هناك قيد معرفي يعرقل رقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارة الضريبية، وهذا القيد المعرفي يتمثل بما أقره المشرع العراقي في قانون مجلس الدولة (المعدل) إذ نصت المادة (7/خامساً/ج) من قانون المجلس المرقم (65) لسنة 1979 (المعدل) على أن محكمة القضاء الإداري غير مختصة بالنظر في الطعون المتعلقة بالقرارات الإدارية، بحجة أن القانون رسم طريق التظلم منها أو الاعتراض عليها كذلك الطعن فيها، وقد وصلت الباحثة إلى نتيجة مفادها أن محكمة القضاء الإداري لها الحق في الفصل في الطعون الضريبية إذا كانت الطعون في مسائل لا تدخل ضمن الاختصاص الموضوعي للجنة الاستئنافية، إذ إنه من غير المنطقي أن لا توجد وسائل يلجأ إليها المكلف عندما يحس أن السلطة المالية قد تجاوزت الحدود المرسومة لها والحقت به الضرر.
8. ظهر من البحث أن القضاء المتخصص ضرورة من الضرورات، وباستحداثه يكون لدينا الازدواج القضائي ثلاثياً، فتنحصر مهمة القضاء المتخصص في الفصل في المنازعات الضريبية المرفوعة إليها هذا وإن وجود القضاء المتخصص يعد ضماناً حقيقية لحقوق الأفراد وحررياتهم في مواجهة تعسف الإدارة وتتلجى أهمية وجود هذا النوع من القضاء، في أنه تعد رقابته الجزء المترجم لمبدأ المشروعية والضمانة الفعلية لسلامة تطبيق القانون الضريبي، والتزام حدوده، وبه تكتمل عناصر الدولة القانونية وحماية حقوق الأفراد وحررياتهم من جور المؤسسة الضريبية وتعسفها.
9. وجدت الباحثة تخبطاً في موقف المشرع الكوردستاني من دور القضاء في تنفيذ قوانين الضريبة، فالمحاكم الإدارية في الإقليم سار مسلكاً مختلفاً عن مسلك المشرع العراقي إذ أنط المشرع الكوردستاني لمحاكم القضاء الإداري اختصاص النظر في القرارات الإدارية النهائية الصادرة في قضايا الضرائب والرسوم، بينما ومن الناحية العملية نراه قد ربط اختصاص محكمة القضاء الإداري بالنظر في الطعون في القرارات الإدارية النهائية الصادرة حول قضايا الضرائب والرسوم بصور القانون الإجرائي الذي ينظم كيفية النظر في هذه المنازعات، والقانون هذا لم ير النور إلى الوقت الحاضر.
10. إن الدعوة لاستحداث القضاء الضريبي المتخصص، تقتضي تشريع قوانين خاصة تنظم عمل هذا النوع الجديد من القضاء، ومنها قانون أصول المحاكمات الضريبية.

ثانياً: التوصيات

توصي الباحثة بما يأتي:

1. ضرورة تشكيل القضاء الضريبي المتخصص، وعلى أن يتكون من محكمتين من حيث الدرجة، محكمة البدء الضريبية، وتختص بالنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاها، ومحكمة استئناف (بصفة تمييزية) ضريبي تتولى الحكم في الأحكام المميزة من قبل الافراد أو الجهات الرسمية المتمثلة بالمؤسسة الضريبية، وأن يكون هناك قضاة متخصصون قادرين على تأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير النصوص وتطبيقها من الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص (العادي) والقانون العام (الإداري).
2. ضرورة اصدار تشريع جديد خاص باجراءات أو أصول المحاكمات الضريبية، ينظم هذا التشريع مهمة القضاء الضريبي المتخصص وآلية عمله، ومن هنا ندعو مجلس النواب العراقي باصدار هذا التشريع.
- كما ندعو برلمان إقليم كوردستان إلى الاسراع في تشريع القانون الاجرائي الذي ينظم كيفية النظر في المنازعات الضريبية.
3. دعوة المشرع العراقي والكوردستاني إلى إجراء التعديلات في قوانين الضريبة، والتي منها : النص على تحديد الجهة القضائية المختصة بمراقبة تنفيذ قانون الضريبة في القانون رقم (3) لسنة 2015 ، ورفع المخالفة الحاصلة في موقف القضاء العراقي المتذبذب من النظر في القضايا المتعلقة بالضريبة والطعن فيها، كذلك اعادة النظر في الاعفاءات الكثيرة التي صدرت في قانون ضريبة الدخل العراقي ، ووضع ضوابط صارمة تحول دون وقوع التهرب الضريبي، كذلك اعفاء ذوي الدخل المحدود من اداء الضرائب ولتكون تطبيقاً عملياً لنص المادة (28) الفقرة ثانياً من القانون ، ولتكون التعديلات متمشية مع التطورات الحديثة

في العراق ولأجراء التعديلات لابد من تشكيل لجان لصياغة مسودة قانون جديد للضريبة يحل محل القانون القديم، لأن قانون ضريبة الدخل النافذ، قد مرّ على صدوره أكثر من أربعين سنة، وقد شهد العراق خلال هذه الفترة تطورات عديدة ومنها تغير فلسفة الحكم في العراق من النظام الشمولي إلى نظام ديمقراطي فدرالي.

المصادر

أولاً : الكتب

1. إبراهيم : محمد فؤاد إبراهيم – الضريبة على إيرادات القيم المنقولة- القاهرة 1955.
2. أبو كرش : مشرف مصباح أبو كرش – إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب- ط(1) دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004.
3. أحمد، كاظم : نجيب خلف أحمد و محمد علي جواد كاظم – القضاء الإداري- ط(3) العراق، بغداد 2013.
4. بدران : محمد محمد بدران – رقابة القضاء على أعمال الإدارة الكتاب الأول- مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري واختصاصه، دار النهضة العربية، القاهرة 1991.
5. بدوي: ثروت بدوي – النظم السياسية – دار النهضة العربية، القاهرة 1974.
6. بسيوني : حسن السيد بسيوني – دور القضاء في المنازعة الإدارية- القسم الأول – عالم الكتب، القاهرة، ب.د.ت.
7. بعلي : محمد الصغير بعلي – الوجيز في المنازعات الإدارية- دار العلوم للنشر والتوزيع 2005.
8. البياتي: منير البياتي – الدولة القانونية والنظام السياسي الإسلامي- الجار العربية، بغداد 1987.
9. بيومي: زكريا محمد بيومي – الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل- مطبوعات جامعة القاهرة، مصر 1974.
10. جمال الدين / سامي جمال الدين- الرقابة على أعمال الإدارة- منشأة المعارف، الاسكندرية مصر.
11. حافظ: محمود حافظ – القضاء الإداري – ط(7) دار النهضة العربية، القاهرة 1979.
12. الحكيم: حكمت الحكيم – الدساتير العراقية المؤقتة- بيروت، لبنان 2000.
13. الحلو : ماجد راغب الحلو- القضاء الإداري – دار المطبوعات الجامعية- الاسكندرية 1995.
14. خورشيد : نجم الدين رشيد خورشيد- رقابة القضاء على القرارات الإدارية المتصلة بعملية مركبة- منشورات زين الحقوقية، بيروت 2018.
15. راضي : مازن ليلو راضي
-أصول القضاء الإداري ط(1) دار النيبور ، بغداد العراق 2016.
- موسوعة القضاء الإداري، المجلد (1) مبدأ المشروعية – قرار الإلغاء، منشأة المعارف ، الاسكندرية، مصر 2017.
16. رسلان : انور أحمد رسلان – وسيط القضاء الإداري – مبدأ المشروعية – دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 2003.
17. الصالحي : بان صلاح عبدالقادر الصالحي – الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل - مكتبة السيسبان، بغداد 2016.
18. الطماوي : سليمان محمد الطماوي – القضاء الإداري ، الكتاب الأول – قضاء الإلغاء- ط(7) دار الفكر العربي، القاهرة، مصر 1996.
19. عبدالوهاب: محمد رفعت عبدالوهاب - القضاء الإداري، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري- الاختصاص القضائي لمجلس شوري الدولة، ط(1) منشورات الجلبي الحقوقية ، بيروت 2005.
20. العموري : محمد رسول العموري- الرقابة المالية العليا- ط(1) منشورات الجلبي الحقوقية ، بيروت، لبنان 2005.
21. محمد: رمضان صديق محمد – الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل- دار النهضة العربية القاهرة 2007.
22. هيكل : خليل هيكل – القانون الدستوري والأنظمة السياسية- كلية الحقوق – جامعة أسيوط ، مصر 1984.

ثانياً : الأطاريح والرسائل

- 1- إبراهيم : مباركي إبراهيم – الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه جامعة مولود معمري – تيزي وزو – الجزائر- 2017.
- 2- الحزاري : محمد على عوض الحزاري- المنازعات الضريبية ووسائل انهاءها في التشريعات الضريبية المقارنة- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، 2011.
- 3- الربيعي: قيصير يحيى جعفر الربيعي – السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي – أطروحة دكتوراه، كلية القانون ، جامعة بغداد، 2004.
- 4- الزهيري : سهاد عبدالجمال عبدالكريم الزهيري – التزام الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي- رسالة ماجستير، كلية القانون ، جامعة الموصل 2006.
- 5- عطية : قدرى نقولا عطية – ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، مصر 1960.
- 6- العوضي: عثمان العوضي – الرقابة القانونية على مالية الدولة- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر 1922.
- 7- فيصل: قاضي أنيس فيصل – دولة القانون ودور القاضي الإداري في تكريسها في الجزائر- رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة متوري ، قسنطينة ، الجزائر 2010.
- 8- قادر: سوزان عثمان قادر – الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(113) لسنة 1982 المعدل – رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد 2006.
- 9- محمد: نيكار فاضل محمد – الرقابة القضائية على قرارات فرض الضرائب- رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة صلاح الدين، أربيل 2004.
- 10- مراد: هيمى رسول مراد- الرقابة على تنفيذ قوانين ضريبة الدخل- أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة السلبيانية 2020.
- 11- الهاشمي: رشاد محمد جعفر الهاشمي – الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في فرض الجزاءات على المتعاقدين معها – رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة بغداد 2005.

ثالثاً : الدوريات

- 1- أحمد، ساجت، رائد ناجي أحمد، شاكى جميل ساجت – خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية – مجلة كلية الحقوق – جامعة النهريين – بغداد- العدد (6) م (19) 2017.
- 2- الجبوري/ أحمد خلف حسين الجبوري- القضاء الضريبي بين الشريعة والقانون- بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول للمعهد العالي للقضاء التابع لجامعة الإمام محمد بن سعود الإعلامية في المملكة العربية السعودية (منشور) 2015.
- 3- الجميلي: رائد ناجي أحمد الجميلي- مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية (دراسة مقارنة) -بحث منشور في المجلد(19) من العدد (11) من مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، تشرين الثاني 2008.
- 4- الهلالي: علي هادي عطية الهلالي – مشروع اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه- بحث منشور في مجلة القانون للدراسات وال
- 5- بحوث القانونية، العدد (4)، لسنة 2012.

رابعاً: الدساتير والقوانين

- 1- دستور العراق لسنة 2005.
- 2- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ .
- 3- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل النافذ .
- 4- قانون مجلس الشورى العراقي المرقم 65 لسنة 1979 .
- 5- قانون مجلس الدولة العراقي المرقم 71 لسنة 2017 .