



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

ناهدة عبدالغني محمد

قسم القانون، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كويية، اربيل، العراق  
 Email: Naheda.Muhammad@koyauniversity.org

### **الملخص:**

إن موضوع تنظيم الرقابة على الضريبة وكيفية جيابتها - ومنها الرقابة القضائية، موضوع حاز اهتمام الدول منذ القديم إلى 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 إلى القضاء الضريبي المختص، وقد انمر 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، وانقاده من التخبط والتذبذب الذي فيه، إثر اختلاف الرؤى في فعالية كل من القضايا العادي والإداري لجسم المنازعات التي تحدث حول قانون الضريبة وتنفيذها.

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

### **پوخته:**

بابهتی ریکھستنی باج وجزوئیتی و هرگرتیو و ههروههای چاودیری دادوه‌ری بابهتیکی زور بایه‌داره له کون ونوی بایه‌خی بیدراوه، تویژه‌ر لم بایته چاودیری دادوه‌ری، لمسر باج باسکردوه، لایه‌نی بایه خدان پیه و تایبیت مهندیه‌کانیو و جوره‌کانی، ههروههای چاودیری کردنی دادوه‌ری لمسر جی بهجی کردنی باج له عیراق خراوتیم بر تویژینه‌وه و لینکولینه‌وه . ئئم تویژینه‌وهی له دوو تمهور پیک هاتوه له تمهوری يەکم جمخت لمسر پیناسه و چاودیری دادوه‌ری و جوره‌کانی کراوه، له تمهوری دووهم پتویستی چاودیری دادوه‌ری لمسر باج له عیراق جهختی لمسر کراوه‌تموه و گھیشتوه ئئم ئەنjamامه‌ی کە دەبی عیراق کاربکا بۆ بەدیهینانی دادگای تایبیت به باج .

**وشہ کلیلہکان :** دادوه‌ری باج، چاودیری دادوه‌ری، یاساکانی باج، چاودیری، کیشہ‌ی 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 جبائيتها من الموضعين التي لها اهمية قصوى لدى الدول كلها منذ القدم و الى الوقت الحالي، لأن الحفاظ على الأموال العامة وصيانتها من العبث والضياع من مقومات الحفاظ على الدولة ورقابها، فوضعت الدول أنساً 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 تنظم جبائية الضرائب وحلّ اشكالاتها، وقد تعددت وسائل الرقابة على تنفيذ قوانين ضريبة الدخل من رقابة إدارية ورقابة الهيئات المستقلة والرقابة البرلمانية...

### مشكلة البحث وأسباب اختياره

هناك نوع من الرقابة على تنفيذ القوانين ومنها قانون ضريبة الدخل، يسمى الرقابة القضائية للقضاء العادي والإداري وقد وجدت الباحثة أن الرقابة القضائية على الضريبة يعترف بها بعض النواص كتدخل السلطة التنفيذية من خلالها في امور الضريبة مما يتضمن دراستها وتحليلها وإيجاد الحلول لها. وهناك أسئلة تبحث عن الأجابة وهي:

ما هي الرقابة القضائية على الإداري؟، 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 القضاة العادي والإداري 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 تعيق تنفيذ القوانين الضريبية في العراق، والقضاءان العادي والإداري عاجزان عن الأيفاء بمتطلبات تنفيذ قانون الضريبة ومشاكلها ، بالمقارنة مع دول اخرى كالاردن 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 القضاة العادي والإداري لتنفيذ القوانين الضريبية وعدم كفاية القضاة المذكورين لحل المشاكل التي تحدث أثناء تنفيذ القوانين الضريبية بصورة حاسمة.

### فرضية البحث

تجسد في عدم كفاية الرقابة القضائية العادية والإدارية لتنفيذ القوانين الضريبية مما يستلزم استحداث جهة قضائية مختصة لتنفيذ القوانين الضريبية، لتقديم بآيجاد الحلول للمشاكل التي تحدث أثناء تنفيذ قانون ضريبة الدخل، ولتوسيع الرقابة القضائية على تنفيذ قوانين الضريبية ثمارها بصورة مرضية.

لأتوحد 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 – العادلة 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 والكويتي، 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 لـ: نيطار محمد فاضل.
2. الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، د. ذكرياء 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. رائد ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت.
5. مدى اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية دراسة مقارنة، د. رائد ناجي أحمد الجميل.

## منهجية البحث

يعتمد البحث على الأسلوب التحليلي، إذ ناتي بالنصوص القانونية الخاصة بالضريبة والرقابة عليها، فندرسها ونحلل مضامينها ، ونقوم بإجراء المقارنة بين النصوص ونحاول اجراء المقارنة بين ما موجود في القانون الضريبي العراقي والقوانين التي تختص القضاء الضريبي في العراق والأردن .

## هيكلية البحث

تتوزع 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 وينتهي البحث بذكر أهم نتائجه وتصنيفاته.

### المطلب الأول: ماهية الرقابة القضائية وأنواعها

هذا المطلب مخصص لدراسة مفهوم الرقابة القضائية وأشكالها، وتتوزع 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 المتبعة في العراق هو القضاء المزدوج ولكننا في حديثنا عن الرقابة القضائية نتحدث عنها بشكل عام ونقصد بالرقابة هنا مطلق الرقابة.

إن 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 وتعسفها في استخدام سلطاتها بالخروج عن مبدأ المشروعية ، وهذه الرقابة تتولاها – غالباً- المحاكم على أعمال الإدارة، وهي تعدد من أكثر أنواع الرقابة ضماناً لحقوق الأفراد وحرياتهم لما يتميز به القضاء من حياد ونزاهة واستقلالية ودرأة بالقانون ومسائل المنازعات، (جمال الدين، بـ دـت : 320).

إن هذه الرقابة وقياساً بالرقابات الأخرى مكلفة وليس 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 الادارة طرفا فيها باحكام نهائية (بدران، 1991، 205).

والرقابة القضائية تعنى استناد الرقابة على مشروعية أعمال الإدارة إلى السلطة القضائية باعتبار القضاء سلطة مستقلة دستوريا عن السلطة التنفيذية وفروعها من الجهات الإدارية وتتولى غالباً المحاكم المختصة في السلطة القضائية مشروعية العمل الإداري بناء على طعن المدعى أو المدعى ذوي الشأن، وإذ ما تبين للمحكمة المختصة مخالفة عمل الإدارة للقانون فهي تقوم عموماً بالغائه وأحياناً تعديله فضلاً عن الحكم بالتعويض عنضرر الذي ينشأ (عبدالوهاب، 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 الأجماع منعقد بين فقهاء القانون على أن الرقابة القضائية هي أكثر فاعلية واستقلالية وحياداً قياساً بالأنواع الأخرى من الرقابة التي هي الرقابة السياسية والإدارية والاعلامية، لأن الرقابات هذه غير كافية، وتخلص في الكثير من الأحيان لتحكم الأحزاب والسلطة التنفيذية والدعويات الإعلامية، فتبقي الرقابة القضائية هي الملجأ الذي يلجأ إليه الأفراد تجاه تعسف السلطات العامة إذ يمكن للأفراد وبمقتضى القضاء مقاضاة السلطات العامة وانتزاع حقوقهم وحربياتهم المقررة في القانون وصيانتها (الحكيم، 2000: 19، 20؛ بدوي، 1974: 179، و البياتي ، 1987: 271).

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

1. حامية لحقوق المكلفين وحربياتهم.
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 (الحراري ، 2011، 400).
5. ضمانة 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 و ساجت، 2017: 83).

والرقابة القضائية تختلف عن غيرها من الرقابات في أنها رقابة ساكنة، بمعنى أنها لا تمارس ابتداء، 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 تتولى الإشراف على المؤسسة العامة أو بالنسبة للأفراد للأفراد باعتبارهم مستهلكين أو طالبي منفعة أو من الغير (هيكل، 1984: 163).

#### **هذا وتتميز الرقابة القضائية عن غيرها من أنواع الرقابة ب :**

- أ. رقابة وفق الطلب، فهي لا تقوم إلا بناء على دعوى يرفعها الفرد أو الهيئات أو أشخاص القانون الخاص ضد الإدارة، فهي لا تحرّك تلقائياً نفسها بل تقام بناء على دعوى أمام القضاء من طرف ذوي الصفة والمصلحة، لتتدخل وتمارس رقابتها على أعمال الإدارة (جمال الدين، مصدر سابق: 305).
- ب. دستورية الرقابة القضائية و قانونيتها: إن الجهة القضائية المكلفة بالرقابة على أعمال الإدارة قد اكتسبت الاختصاص بناء على نصوص دستورية أو قانونية، وهذه الرقابة تتولاها 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، لکفالة حق الخصوم في الدفاع عن أنفسهم من جهة، ولضمان الموضوعية والاختصاص في فصل الدعوى من جهة أخرى، فضلاً عن ان الطعن في أعمال الإدارة أمام القضاء محدد بمواعيد محددة وعلى القاضي أن ينظر في الدعوى إذا رفعت إليه، وبالتالي فهو ملزم بالفصل بين المתחاصمين وإلا عدّ مرتکباً لجريمة إنكار العدالة، هذا والأحكام الصادرة من طرف القضاء لها قوة الشيء المقتضى فيه، أي له حجية مطلقة في مواجهة الكافة، ولا يجوز إثارة النزاع بشأنه مرة أخرى، والتي بمقتضاهما تنشأ قرينة قانونية قاطعة على أن الحكم

ج. إن قيام القضاء بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية هي أصلاً وظيفة مشتركة 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 ملائمة 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: 31، و محمد، 2004: 30).<sup>(9)</sup>

د. تسبيب الأحكام: في أحكام الرقابة القضائية يتلزم القاضي بتسبيب الأحكام التي يصدرها في الدعاوى التي يفصل فيها، و بيان دعواه وببراتها، وبذلك بإمكان أطراف النزاع الاطلاع على الأسباب والمبررات التي استند إليها القاضي في اصدار أحكامه (ابراهيم، 2017: 68).

هذا والاحكام التي يصدرها القضاء الاداري لا يمكن لها أن يحل محل قرارات الادارة، 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 ميرر (جمال الدين، ب.د.ت : 305).

هذا وللرقابة القضائية مظاهر يمكن اجمالها في انها قضاء الالغاء، والتعويض وفحص المشروعية (رسلان ، 2003 : 207).

ان مفهوم الرقابة الضريبية في الواقع مختلف فيه، فالبعض يعرف الرقابة الضريبية بأصلها والبعض الآخر يحددها بصفتها، وأخرون يعتمدون على النتائج والأهداف المتوخة منها، لذا تنوّع التعريفات لها، والتعريف الرا�ح 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 حقوق المواطنين المكلفين باداء الضريبة من جهة أخرى، لئلا تجيء أموالهم دون وجه حق وبعيداً عن المشروعية (العواضي، 1992 : 12 ، ومراد ، 2020 : 25).

ان للرقابة على تنفيذ القوانين مسؤولاته و تتخلص، فـ:

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 والتتأكد من مدى ملائمتها للتطورات التي تحدث في الحياة المعاصرة وتحليلها واقتراح اجراء تعديلات تمهد لتحقيق أهداف الرقابة على تنفيذ القوانين والتتأكد من أن القيود والسجلات والبيانات الضريبية ممسوكة بصورة قانونية ومعدة بالطرق الصحيحة ومطابقة لأنظمة والتعليمات.
  5. الكشف عن الأخطاء والتبوء بها، وبالانحرافات قبل وقوفها بغية تحديد المسؤول عنها ودراسة الأسباب وتوجيه الأجهزة المختصة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيح مسارها وتجنب تكرارها.
  6. التركيز على العمل من أجل ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية نحو أفضل السبل لتحسين الإجراءات الكفيلة بأداء الأعمال الضريبية وتطويرها كما يجب، وتحسين مستوى الخدمات العامة لمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات المرسومة ولمعرفه 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 الأداء مستقبلاً (مراد، 2020 : 29).

**الفرع الثاني: أنواع النظم القضائية:** هناك نوعان من النظم الرقابية القضائية على أعمال الادارة ذكرهما أدناه بصورة موجزة:

**1. القضاء العادي (الموحد):** لا يميز هذا النوع من القضاء بين الأفراد والإدارة في مرافقه تصرفاتهم ويخلص الجميع لنظام قضائي واحد، أي إن المواطنين حكاماً ومحكمين – أي أفراد عاديين وسلطات عامة. خاضعة لرقابة قضائية موحدة تتطلع بها جهات القضاء العادي وتطبق في ذلك أحكام القانون العادي شكلاً وموضوعاً بناءً على أصول عامة هي مبدأ المساواة أمام القانون، كذلك مبدأ المشروعية وسيادة القانون وحماية القانوني لحقوق الإنسان وحرياته بكل جدية موضوعية (فيصل، 2010 : 89).

هذا ولنظام القضاء العادي (الموحد) أساس تخلص في أسس تأريخية، سياسية ودستورية وقانونية وقضائية، كما وله أساس عملي يمكن في أن خضوع الدعوى والمنازعات كلها لاختصاص جهات القضاء الموحد، يؤدي إلى اكتساب العملية القضائية مزية البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق والممارسة الفعلية من طرف الجميع حكاماً ومحكمين (بعلي، 2005 : 13).

ولنظام القضاء الموحد مزايا تخلص 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 يمتاز ببساطة ووضوح وسهولة في التطبيق وهو أكثر انسجاماً مع مبدأ المشروعية القانونية (راضي، 2016 : 84، وأحمد وكاظم ، 2013 : 56).

ولا يخلو هذا النظام القضائي العادي من عيوب ومخاطر تخلص في صعوبة ضمان الحماية الفعلية لحقوق الإنسان والمواطن وحرياته في نظام وحدة القضاء والقانون، فضلاً عن أنه نظام غير منطقى وغير واقعى، لأنه يتوجه 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 الحكم والمحكمين لاختصاص قضاة موحد، والأمر هذا يؤدي إلى عدم تحمل الدولة المسؤلية، وتحميم الموظفين مسؤولية أخطائهم الوظيفية مما يدفع بهم إلى الخوف من أداء أعمالهم بصورة مرضية وكمائن، خوفاً من المسائلة 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، وتنولاها جهتان قضائيتان منفصلتان ومستقلتان عن بعضهما البعض، وفيهم ذلك من التسمية، فهو قضاء مزدوج أي خليط متعدد من ناحية جهة القضاء العادي (الموحد) التي تتشكل من المحاكم العادلة المختلفة تحت رئاسة محكمة عليا، كمحكمة النقض أو التمييز على سبيل المثال، ومن جهة ثانية توجد جهة قضاء إدارية مستقلة تختص في الفصل في المنازعات التي تحدث بين الأفراد والإدارة وتقوم هذه الجهة القضائية بالفصل في المنازعات برعاية 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 وتنظيمه. والمنازعات الإدارية تمنح الإدارة العامة امتيازات وسلطات استثنائية ومناسبة في علاقتها مع الأفراد.

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



أما أهم مزايا هذا النظام القضائي فهو:

إن نظام إيجابي يؤدي إلى 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 بفصل أي اشكال من اشكال التنازع في الاختصاص القضائي، وبعبارة أخرى إن هذا النظام يكثُر من فرص تحقيق العدالة بصورة مضمونة إذ إن المتضررين والمظلومين يجدون في ظللهـ 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 والماخذ لهذا النظام القضائي:**

إنه نظام قضائي معقد وغامض وصعب التطبيق، والعمل به قد يؤدي إلى اثارة مشاكل قضائية وقانونية، كما أنه يخل بمبدأ المساواة، ومبدأ الشرعية، وحسن مراعاة حقوق الأفراد لتعدد جهة القضاء لأن هذا النظام يستثنى المنازعات الإدارية من مبدأ الخصوص لنطاق اختصاص القضاء الموحد فضلاً عن أن هذا النظام - في كثير من الأحيان- يناصر الإدارة العامة على حساب حقوق الإنسان والمواطن و حرياته (أحمد وكاظم ، 2013: 62) هذا وأن هذا النوع من القضاء نشا 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 يهرب إليه كلما أحس باللجاجف في تضييع حقه، والرقابة القضائية في المجال الضريبي توادي إلى تعديل مبدأ قانونية الضريبة كما تحقق العدالة ( مراد، 2020 : 175 ) ، هذا المطلب مخصص للحديث عن مراحل رقابة القضاء العراقي على تنفيذ القوانين الضريبية و أهمية 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 نتناول لهما 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 عادةً من قبل جهتين قضائيتين: عطية، 1960: 152).

## القضاء العادى ، القضاء الإدارى.

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

## أولاً: رقابة القضاء العادى

إن القضاء العادي هو صاحب الولاية في نظر المنازعات الضريبية، لأنه هو القضاء الذي إليه ينوب الاختصاص بتطبيق القانون المدني، الذي يعد الشريعة العامة الواجبة التطبيق في كل ما لم يرد بشأنه نص خاص، فضلاً عما يتحقق هذا القضاء من الضمانات للمكلفين، 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 إطار قانون ضريبة الدخل- المحاكم من النظر في الدعاوى المرتبطة بالمنازعات الضريبية، كما يلاحظ ذلك في أول قانون ضريبة دخل في العراق صادر عام 1927م ولغاية صدور القانون رقم (3) لسنة 2015م، والذي تم بموجبه الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى، وقد تلاحت التعديلات التشريعية على اصل القانون، فحاولت تارة أن تعدد الولاية العامة للقضاء ومنعت تارة أخرى المحاكم من النظر في الدعاوى، (باليه، 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 أن الرقابة القضائية العراقية لتنفيذ قوانين الضريبة قد مررت 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 (بنظر المواد 40 و 41 من قانون ضريبة الدخل المرقم 1959 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، (بنظر 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) (الصالحي، 2016 : 123).

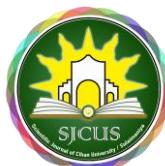
2. مرحلة إعادة العمل برقابة القضاء على تنفيذ القوانين الضريبية: تلت هذه المرحلة صدور القانون رقم (10) لسنة 2003، والذي قضى بالغاء نص المادة (55) من قانون ضريبة الدخل النافذ المرقم 113 لسنة 1982، فقد تم منع المحاكم من النظر في كل ما له علاقة بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها وبموجب التعديل الجديد، لا يسمح للمكلف ولا للسلطة المالية بتقديم الاعتراض أمام القضاء للبت في النزاع الناشئ بينهما بشأن القرارات والمناقعات المتعلقة بشأن تقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، هذا ويلاحظ 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 أنه 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 الغاء اللجان الاستئنافية وهيئة التمييز التي لها اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية (الزهيري، 2006 : 171، و قادر، 2006 : 170)، الواقع العملي أثبت أن المحاكم العراقية لم تقف مكتوفة الأيدي، بل أخذت بالرقابة على القرارات المتعلقة بالعملية الضريبية بعد صدور القانون رقم (10) لسنة 2003، والملاحظ على القرارات هذه أنها جمعت بين الجهازين، القضاء العادي واللجان الاستئنافية وهيئة التمييزية، مما أدى إلى حدوث ازدواجية في القرارات والحكم الصادرة عن الجهازين 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 وهيئة 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 ضريبة (مراد 2020: 178).

4. مرحلة العودة إلى القضاء مرة أخرى وذلك بالسماح للقضاء بالرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية و يأتي هذا السماح بصدور 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، والمناقعات المتعلقة بتقدير الضريبة أو فرضها وتقديرها وجبايتها، وأية معاملة تجري وفق أحكام هذا القانون، وجدير بالإشارة 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 وأوجب العمل به. (الموقع الإلكتروني <https://www.IRAQFSC/1/2015/68-fed2015.pdf>). تاريخ الزيارة 2020/2/6.



هذا ولا بد من الاشارة 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 وبيني جانب من الفقه مبرراته على انه لا يمكن تطبيق نظرية الدعوى الموازية -المبتكرة من قبل مجلس الدولة الفرنسي – على المادة (7/خامسًا/ج) من قانون مجلس الدولة رقم 65 لسنة 1979 ، وذلك لعدم توافر طعن قضائي لأن قانون ضريبة الدخل العراقي تطرق إلى طرق طعن إدارية وليس قضائية(الجميلي, 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 الاغفال يدفعنا إلى العودة إلى القواعد العامة التي تفيد أنه تسري ولالية المحاكم المدنية على الأشخاص الطبيعية كلها، إلا ما استثنى بنص خاص، وبعد الدراسة يتبيّن للباحثة أن كفة الاتجاه الاول 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 والبُت 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/خامسًا/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 وليس قضائية، فضلاً عن أن المشرع الضريبي أشار في قانون ضريبة الدخل إلى أن اختصاص اللجان الإدارية، مقيد بتقدير الدخل والضريبة، ويبين أن كل مالا يخص تقدير الدخل والضريبة غير معين المرجعية للطعن، ومن ثم فإنه يخضع لولاية القضاء الإداري (الهلالي، 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 شبّهها 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، بذراعه 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 لاحكام القانون رقم (3) لسنة 2015.

مع كل ما مرّ فإن الباحثة مقتنة 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 نجاح الصواب إن قلنا إن القضاء الإداري هو الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية لأن هذه المنازعات غالباً تنشأ ما بين الأشخاص العادي والإدارة عندما تعامل بوصفها سلطة عامة تستخدم أساليب القانون العام (الربيعي، 2004 : 240).

هذا ولبرير قيام القضاء الإداري بمهمة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية نقول:- تعدد المنازعات الضريبية من قبل 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 العادي وكثرت 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 معرفل يعرقل رقابة القضاء الإداري على تنفيذ قانون ضريبة الدخل، والقيد هذا متمثل بما أقره المشرع العراقي في قانون مجلس شورى الدولة، إذ نصت المادة (7/خامسًا/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 طریقاً للنظام 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 لأنّه وحسب رأي المنتقدين- فإن متطلبات نظرية الدعوى الموازية غير متوفّرة في مثل هذه الدعاوى، ولأن الطعن الذي منحه المشرع الضريبي لا يصل إلى مستوى قرارات محكمة القضاء الإداري، بعدها طرق طعن إدارية بحثه، فتدخل ضمن اختصاصاتها فضلاً عن أن النتائج المترتبة عليها مقاومة، إذ لو صدر حكم من لدن محكمة القضاء الإداري بالغاء تعليمات ما ينال الحكم الحجية المطلقة قبل الكاففة، وبالتالي لا يمكن للسلطة المالية أن تستند على هذا الحكم في المستقبل في فرض الضريبة أو تغيرها على أي مكافف، في وقت أن رفع الدعوى أمام اللجنة الاستئنافية، قد يؤدي إلى الامتناع عن تطبيق التعليمات غير المشروع، ورفض الاستئناد إليها في إصدار القرارات الفردية التي تحمل المكلفين الضريبية المقررة فيها، هذا وعندما ننظر إلى توجّهات محكمة القضاء الإداري من الجانب التطبيقي للنظر في الدعاوى المتعلقة بالضريبة، نجد أن قرارات المحكمة متذبذبة بين النظر في الطعون أو رفضها. (الجميلي، 2008 : 348، 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 محفوظ لجميع المواطنين ، فضلا عن أن الدستور يمنع تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن بنص في القوانين.

إن المتتابع لمجريات الأمور المتعلقة بالضرائب ودور محكمة القضاء الإداري فيها في إقليم كورستان، يلحظ تخبطاً غير معلم في الجانب التطبيقي والنظري، فالمحاكم الإدارية في الإقليم سار مسلكاً مختلفاً عن المشرع العراقي، إذ أنها 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، بتصور 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 تميّزها عن التشريعات المدنية ومن هذه الخصوصيات العمل بمبدأ قانونية الضريبة، فالضريبة لا تفرض إلا بقانون كما لا يتم اي تعديل او الغاء 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 معالجتها 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 منها 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 الازدواج القضائي ثالثاً، فتححصر 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 ولابد من الاشارة إلى تشكيله القضاء الاردني المتخصص في معالجة مشاكل الضريبة التي نصت في المادة 1/42 من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ على انه: (تشكل محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية تتألف من رئيس و عدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة,...)، كما نصت الفقرة (ب) من المادة نفسها على انه: (تشكل محكمة استئناف تسمى محكمة الاستئناف الضريبية تتألف من رئيس و عدد من القضاة لاقت درجتهم عن الرابعة يعينهم المجلس القضائي)



هذا وللقضاء المتخصص أنصار منهم: د. قدرى نقولا عطية و.د. رياض الزهيري، كما وله من يعاديه وكل من الجهتين أداته ومبراته مما ذكرها فيما يأتي:

#### ١. مبررات أنصار القضاء المتخصص: يرى أنصار القضاء المتخصص:

- إن هذا القضاء ملائم مع استقلال القانون الضريبي، وتخصصه بذاته المستقلة والمتميزة 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.
- إن القضاء المتخصص يحقق توحيد الأحكام الضريبية.
- إن القضاء المتخصص عامل مساعد لتخفيف العبء عن المحاكم العادلة مما يساهم في تسريع حل المنازعات، بأقل فترة زمنية ممكنة إثر سهولة الإجراءات المتبعة.
- إن مبدأ المشروعية، كذلك مبدأ سيادة القانون وحماية حقوق الإنسان والحريات العامة من تعسف الإدارة في استعمال السلطة، لا يتحقق إلا بوجود القضاء المتخصص.
- 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، وإن قراراتها ستصبح محلاً للطعن أمام القضاء وعرضة للإلغاء بالاستناد على أحكام قضائية (عطية، 1960 : 155).
- 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 تميز بها الضرائب من الملائمة والمرنة 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 ضمانة حقيقة لحقوق الافراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الادارة، لاسيما في موضوع الضريبة، وتجلى أهمية وجود هذا النوع من القضاء في أن رقابته تعد الجزء الاكبر 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).

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

إن ايجاد قضاء متخصص يتطلب اصدار تشريع خاص بإجراءات التقاضي والمحاكمة في مجال الضريبة كنظام أصول المحاكمات الضريبية المعتمدة بها في الأردن (الجوري، 2015 : 1575)، لأن أهمية الضريبة تزداد يوماً بعد يوم، ولاسيما وإن العراق عازم على الاهتمام بالمصادر والإيرادات العامة . وتنقلي 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 تتمتعه بتنوعه بتعدد الدرجات كأن يكون هناك تشكيل محكمة ضريبية كمحكمة درجة أولى ومحكمة استئناف الضرائب كمحكمة من الدرجة الثانية، لتنظر في الطعون الاستئنافية ضد قرارات المحكمة الضريبية، كما ويمتلك القضاء الضريبي المتخصص سلطات قضاة كامل التي هي: قضاء الالغاء والملائمة والتغريم، كما ويلزم التزاماً كلباً بالقاعدة الضريبية القائمة على أساس الموازنة بين مصلحة الدائن ومصلحة المدين، وأخيراً يقتصر اختصاصه على الشؤون الضريبية، لكونه قضاء متخصص يجب أن يكون قضاة من لديهم ممارسة وخبرة وظيفية في تنفيذ القوانين الضريبية (الجوري، 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 وتعقدتها 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 فتقصد بذلك حيادها واستقلاليتها (مراد، 2020 : 195).
- هذا وإننا وبعد الدراسة والمتابعة وصلنا إلى ضرورة استحداث قضاء متخصص بالضربي في العراق، بل بعد عدم وجود قضاء متخصص بالضربي 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، ويرغل 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، ويبعد كل ذلك بوجود طرق طعن واردة في قانون ضريبة الدخل، علماً بأن هذه الطرق هي طرق طعن إدارية وليس 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 ياتي:

### 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 الادارة.

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 الادارة، 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 ومخاطر، كما وإن النظام القضائي المزدوج لا يعد ظلماً خاصاً بالضربي، بل هو قضاء متخصص يمارس الرقابة على أعمال السلطة (التنفيذية بصورة عامة) وهو ضمانة لحقوق الأفراد وحرماتهم في مواجهة تعسف الادارة وهو في الوقت نفسه، يعد النظام القضائي الأمثل لمبدأ المشروعية والضمانة الفاعلة لسلامة تطبيق القانون والتزام حوده.

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 أجرد للقيام بهذه المهمة، بينما يذهب بعض آخر إلى أن القضاء الإداري هو الأجرد، وهي الجهة المختصة لهذا المهام، وقد رجحنا الرأي القائل بأن القضاء الإداري هو الأجرد 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 الفيصل، وذلك لعدم توافر طريق طعن قضائي لأن قانون ضريبة الدخل العراقي قد تطرق لطرق طعن إدارية وليس قضائية فضلاً عن أن المشرع الضريبي العراقي قد أشار في قانون ضريبة الدخل إلى أن اختصاص اللجان الإدارية مقتصر على تقدير الدخل والضربي، ويطلب أن كل مالا يخص تقدير الدخل والضربي 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 وشابته 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 العادي يرفض النظر في القضايا هذه، بذرية 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 معرقل يعرقل رقابة القضاء الإداري على أعمال الإدارات الضريبية، وهذا القيد المعرقل يتمثل بما أقره المشرع العراقي في قانون مجلس الدولة (المعدل) إذ نصت المادة (7/خامساً) 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 بهضر.
8. ظهر من البحث أن القضاء المتخصص ضرورة من الضرورات، وباستحداثه يكون لدينا الازدواج القضائي ثلثياً، فتحصر مهمة القضاء المتخصص في الفصل في المنازعات الضريبية المرفوعة إليها هذا وإن وجود القضاء المتخصص يعد ضمانة حقيقة لحقوق الأفراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الإدارات وتجلى 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 وحرياتهم من جور المؤسسة الضريبية وتعسفها.
9. وجدت الباحثة تخطياً في موقف المشرع الكوردي من دور القضاء في تنفيذ قوانين الضريبة، فالمحاكم الإدارية في الإقليم سار مسلكاً مختلفاً عن مسلك المشرع العراقي إذ أنشأ المشرع الكوردي 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 بتصور 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 البداية الضريبية، وتحتخص بالنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاهما، ومحكمة استئناف(بصفة تميزية) ضريبي تتولى الحكم في الأحكام المميزة من قبل الأفراد أو الجهات الرسمية المتمثلة بالمؤسسة الضريبية، وأن يكون هناك قضاة متخصصون قادرون على تأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتنقیص النصوص وتطبيقاتها من الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص(العامي) والقانون العام(الإداري).
2. ضرورة اصدار تشريع جديد خاص بإجراءات أو أصول المحاكمات الضريبية، ينظم هذا التشريع مهمة القضاء الضريبي المتخصص وأآلية 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 والكوردي إلى إجراء التعديلات في قوانين الضريبة، والتي منها : النص على تحديد الجهة القضائية المختصة بمرأبة 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 إعادة 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 وان تكون تطبيقاً عملياً لنص المادة (28) الفقرة ثالثاً من القانون ، ولتكون التعديلات متماشية مع التطورات الحديثة



في العراق ولإجراء التعديلات لابد من تشكيل لجان لصياغة مسودة قانون جديد للضريبة يحل محل القانون القديم، لأن قانون ضريبة الدخل النافذ، قد مر 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 إيراد القيم المنسولة- القاهرة 1955.
  2. أبو كرش : مشريف 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 على جواد كاظم – القضاء الإداري- ط(3) العراق، بغداد 2013.
  4. بدران : محمد محمد بدران – رقابة القضاء على اعمال الادارة 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 المنازعات الإدارية- القسم الأول – عالم الكتب، القاهرة، ب.د.ت.
  7. بعلی : محمد الصغیر بعلی – 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 الادارة- 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 النببور ، 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. عبد الوهاب: محمد رفعت عبد الوهاب - 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 أس皮وط ، مصر 1984.



### ثانياً : الأطروح والرسائل

- 1- إبراهيم : مباركي إبراهيم - الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه جامعة مولود معمر تizi وزو - الجزائر- 2017.
- 2- الحزاري : محمد على عوض الحزاري- المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها في التشريعات الضريبية المقارنة- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، 2011.
- 3- الربيعي: قيسري يحيى جعفر الربيعي – السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي – أطروحة دكتوراه، كلية القانون ، جامعة بغداد، 2004.
- 4- الزهيري : سهاد عبدالجمال عبدالعزيز الزهيري – التزام الأدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي- رسالة ماجستير، كلية القانون ، جامعة الموصل 2006.
- 5- عطيه : فريقي نقولا عطيه- ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، مصر 1960.
- 6- العوضى: عثمان العوضى- 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 تكريسهـ 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: هيمن رسول مراد- الرقابة على تنفيذ قوانين ضريبة الدخل- أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة السليمانية 2020.
- 11- الهاشمي: رشاد محمد جعفر الهاشمي – الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في فرض الجزاءات على المتعاقد معها – رسالة ماجستير، كلية القانون جامعة بغداد 2005.

### ثالثاً : الدوريات

- 1- أحمد، ساجت، رائد ناجي أحمد، شاكر جميل ساجت – خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية – مجلة كلية الحقوق – جامعة النهرین – 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 عطيه الهلالي – مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نظر الطعون الضريبية ودستوريته ونطاقه- بحث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث 2012.
- 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 .

