



المنازعة الضريبية (مستل)

غادة حياوي لازم

أ.م.د. سعد عطية الموسى

طالبة ماجستير

جامعة كركوك/كلية القانون والعلوم السياسية

TAX DISPUTE (Quoted)

Assist. Prof. Dr. Saad Attia Al-Mousa

Kirkuk University

College of Law and Political Sciences

Ghada Hayawi Lazim

MA student

المقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم النبيين والمرسلين ورحمة الله للعالمين، وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهديه وسار على نهجه إلى يوم الدين، أما بعد:

فكلمة المنازعة الضريبية تدل على وجود خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، ينشأ هذا النزاع بين الإدارة والمكلف بالضريبة في حالتين: الأولى: إذا تعسفت الإدارة واستغلت سلطاتها أو أخطأت في فرض الضريبة أو قد تكون تجاوزت إجراءات تقديرها أو تحصيلها أي أنها أقرت الضريبة خلافاً للقانون وبذلك تكون هذه الضريبة غير مشروعة وغير قانونية، والثانية: قد ينشأ هذا النزاع بسبب الشك أو الريبة من المكلف وإن لم تحد الإدارة فيها عن جادة القانون، ويقطع النظر عن هذا السبب أو ذاك فإن القانون منح المكلف الحق في الاعتراض على قرار الإدارة والطعن به أمام الجهة المختصة ويعتبر هذا الحق ضماناً للمكلف من تعسف الإدارة في قراراتها .

هذا وتبدأ المنازعة الضريبية منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة المكلف وقد تنشأ في بعض الحالات قبل نشوء الحق الضريبي كما في حالة المنازعة حول مدى خضوع النشاط للضريبة .

وعلى هذا الأساس سنستعرض مقدمة هذه البحث في بيان مشكلة الدراسة وأهميتها وهيكلتها وكما يأتي:

أولاً: مشكلة البحث:

تثير المنازعة الضريبية خلافاً فقهيّاً من عدة نواحٍ، فهناك خلاف في تعريفها وتكييفها وطبيعتها وفي الجهة صاحبة الاختصاص الأصيل في نظرها، فمن حيث التعريف بها يذهب البعض إلى تعريفها تعريفاً ضيقاً فيجعلها تضم منازعات التقدير والتحصيل فقط، بينما يذهب آخرون في التوسع بتعريفها بضم المنازعات المتولدة عن تطبيق القانون الضريبي إليها، أما من حيث تكييف هذه المنازعة فالبعض عدّها إدارية، بينما يرى آخرون بأنها ذات طبيعة خاصة، ومن حيث نوع الخصومة في هذه المنازعة عدّها بعضهم ذات طابع شخصي، وهناك من يرى بأنها ذات طابع موضوعي، بينما عدّها البعض الآخر ذات طبيعة مختلطة، إذ قد تجمع بين الطابع الشخصي والموضوعي في آن واحد .

ثانياً: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية الضرائب بعدّها مصدراً مهماً لإيرادات الدولة، وبالتالي فإن مسألة حسم المنازعة التي تثور بسبب فرضها أو جبايتها ستسهم بشكل كبير في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها المالية من خلال حصول الدولة على مستحقاتها بأسرع وقت .

ثالثاً: هيكلية البحث:

من أجل أن نبين المقصود بالمنازعة الضريبية وتحديد مفهومها سنفصله في هذا المبحث في مطالب ثلاثة: سنتناول في الأول: تعريف المنازعة الضريبية، وندرس في



الثاني: أسباب وأنواع المنازعة الضريبية، ونفصل في الثالث: موضوع المنازعة الضريبية، وكما يأتي:

المطلب الأول

تعريف المنازعة الضريبية

تتفق المنازعة الضريبية مع باقي المنازعات بأن هناك خلافاً بين طرفين إلا أنها تختلف في موضوع الخلاف، إذ يكون موضوع الخلاف عادة في المنازعة الضريبية هو الضريبة والتي تعرف بأنها: ((استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة))^(١)، وللوصول إلى تحديد وفهم المقصود بالمنازعة الضريبية سنعمد إلى التعريف بالمنازعة الضريبية والتكليف

القانوني لها وذلك في فرعين متتالين: نبحث في الفرع الأول تعريف المنازعة الضريبية وشروطها، وندرس في الفرع الثاني تكيف المنازعة الضريبية وتحديد نوع الخصومة فيها، وكما يأتي:

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وشروطها

يستلزم استكمال مقتضيات العنوان أعلاه تقسيمه إلى نقطتين اثنتين وكما يأتي:

أولاً: تعريف المنازعة الضريبية

تعددت التعاريف التي تناولها فقهاء المالية العامة والتشريع الضريبي للمنازعة الضريبية وانقسم الفقهاء في تحديد مفهوم المنازعة الضريبية إلى اتجاهين اثنين وهما:

الاتجاه الأول: حيث يذهب هذا الاتجاه إلى الأخذ بالمفهوم الضيق لتعريف المنازعة الضريبية ويعدها المنازعة الناتجة عن أي خلاف متعلق بربط الضريبة

(١) د. أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧، ص ١٣١.

وتحصيلها، إذ عرف البعض المنازعة الضريبية مستنداً إلى هذا الاتجاه " بأنها كل نزاع يتعلق بتقدير الضريبة وتحصيلها، أي انه لا يعد نزاعاً ضريبياً النزاع الذي يتعلق بتطبيق قانون الضريبة بصورة غير مباشرة" (١).

في حين عرفها آخرون بأنها تلك المنازعة التي تنصب في صحة أو شرعية ربط الضريبة وتحصيلها والبحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد رُبطت وفقاً للقانون واللوائح ام لم تربط وفقاً لها (٢).

كما تم تعريف المنازعة الضريبية وفقاً لهذا الاتجاه بأنها: نزاع يقوم بين - الدوائر المالية عندما تصدر قراراً إدارياً بالتكليف (برفع مبلغ الضريبة) وتمثلها دائرة الضريبة - وبين المكلف بدفع الضريبة، ولا تقبل الدعوى أو الاعتراض إلا من مكلف تحققت الضريبة بحقه (٣).

الاتجاه الثاني: يأخذ هذا الاتجاه بالمعنى الواسع في تعريف المنازعة الضريبية، إذ تشمل المنازعة الضريبية فضلاً عن منازعات الربط والتحصيل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية والطعون المتعلقة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون (٤).

هذا وقد عرف البعض المنازعة الضريبية استناداً إلى هذا الاتجاه وتأييداً له بأنها المنازعات التي تشمل جميع الدعاوى المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب (٥).

(١) د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، بحث منشور على الموقع الإلكتروني: <https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164542> . تاريخ الزيارة ٢٠١٦/١٢/١٠ .

(٢) د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للطباعة، مصر، القاهرة، ١٩٧٣، ص ٣.

(٣) منى ادلبي، الدعوى الضريبية في سوريا، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، مج (٢٧)، ع (٣)، ٢٠١١، ص ٣٣ .

(٤) د. محمد حامد عطا، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٣٤ .

(٥) حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة المالية العامة، الجزائر، جامعة الجزائر، معهد القانون والعلوم الإدارية، ١٩٨٥، ص ١ .



في حين عرفها آخر بأنها: مجموعة الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضرائب أو أي قانون آخر^(١).

كما جاء في تعريفها بأنها: مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض لمصالح الضريبة مع المكلفين والناجمة عن منازعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث في المخالفات من جهة أخرى^(٢).

ويرى آخرون أن المنازعة الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية أو في حالة تهريبه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي^(٣).

كما أن البعض قد أضاف إلى مفهوم المنازعة الضريبية بأنها تتعدى النزاع الذي يثور بين المكلف والإرادة الضريبية إلى وجود وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف وتجعله عاجزاً عن تسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية كإعساره أو هلاك أمواله^(٤).

هذا وبعد استعراض الاتجاهين نميل إلى الأخذ بالمفهوم الضيق للمنازعة الضريبية واستبعاد المنازعات التي لا تدور حول ربط الضريبة وتحصيلها كما في حالة الغش الضريبي أو (الجريمة الضريبية)^(٥)، التي اعتبرت من ضمن المنازعة الضريبية

(١) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قصدي مرياح ورقلة، ٢٠١٢-٢٠١٣، ص ١.

(٢) حسين فريجة، مصدر سابق، ص ١٧.

(٣) حسين الطاهري، المنازعة الضريبية شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، العقبة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨، ص ٧-٨.

(٤) امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين قلبية، الجزائر، ٢٠٠٥، ص ٩.

(٥) تعرف الجريمة الضريبية بأنها محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش، محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المتخصص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (٢٥) لعام ١٩٦٤، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤، ص ٣٥.

الضريبية حسب الاتجاه الذي يأخذ بالمفهوم الواسع لتعريف المنازعة الضريبية ؛ وذلك لأنه يشترط في المنازعة الضريبية ان يكون المكلف بالضريبة طرفاً فيها، أما في حالة الغش الضريبي أو الجريمة الضريبية فإنها قد تقع من المكلف نفسه أو من قبل التغير كما هو الحال في مساهمة موظف الحسابات أو الممثل القانوني للمكلف بتنظيم حسابات غير دقيقة وغير صحيحة .

وقد اعتبرت جميع المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب منازعات ضريبية وهنا يعني ان المنازعة التي تحدث بين الإدارة وموظفيها استناداً إلى قانون الضرائب من قبيل المنازعات الضريبية وهذا لا يصح ؛ كون الموظف ليس مكلفاً فلا تتحقق المنازعة الضريبية وان موضوع النزاع بين الإدارة وموظفيها ليس ضريبياً .

وعليه فإنه يمكن تعريف المنازعة الضريبية بأنها: المنازعة التي تدور بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أو من يمثله أو ينوب عنه، حول مدى مشروعية وصحة قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من جهة وصحة مشروعيتها الإجراءات المتبعة في ربطها أو تحصيلها من جهة أخرى .

ثانياً: شروط المنازعة الضريبية

لابد من توفر ثلاثة شروط أساسية في المنازعة لعدّها منازعة ضريبية، وهي:

١- أن يكون طرفا المنازعة الضريبية الإدارة والمكلف حيث لا تُعدُّ المنازعة منازعة ضريبية إذا كان احد طرفاها الإدارة الضريبة ولم يكن الطرف الآخر المكلف كما في حالة المنازعة بين الإدارة والضريبة وموظفيها أو مع المقاول الذي يقوم بأعمال لها ^(١)، فضلاً عن ذلك فإننا لا نكون أمام منازعة ضريبية وان كان احد طرفيها المكلف متى ما لم يكن الطرف الآخر الإدارة الضريبية كما في حالة المنازعة بين المتنازل والمتنازل إليه بخصوص مبلغ الضريبة

(١) د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٢٤ .



الذي أداه بصفته مسؤولاً بالتضامن مع الأول^(١)، أو المنازعة بين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما .
هذا ويمكن أن يكون المكلف شخصاً طبيعياً أو معنوياً وتكون له مصلحة مباشرة في تلك المنازعة^(٢).

٢- أن تتعلق المنازعة بعمل من أعمال الضريبة المؤثرة في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر الممولين، وربط وتحصيل الضريبة^(٣).
والأعمال الضريبية لها مدلولان: الأول: مفهومها العام: وهو كل عمل أو فعل أو إجراء ضروري لتطبيق قانون الضريبة، وهذه الأعمال تستبعد عن الأعمال التي تؤدي إلى المنازعة الضريبية .

أما الثاني: مفهومها الخاص: فتعني عمليات تقدير وتحصيل الضرائب وتشمل أفعالاً وإجراءاتٍ مختلفة من حيث السماحات والأسعار والأخطاء المادية والقانونية والغرامات وغيرها^(٤)، وهي التي تؤدي إلى تحقيق المنازعة الضريبية متى ما تمت خلافاً للقانون .

٣- أن تكون المنازعة خاضعة للقانون الضريبي .

أي ان يكون المرجع الأساسي للمنازعة هو القانون الضريبي وان تشاركت معه قوانين أخرى كالنزاع حول الحجز الإداري على أموال المكلفين في حالة امتناعهم أو تأخرهم عن دفع ما في ذمتهم للإدارة الضريبية أو المنازعات المتعلقة بتفسير القانون الضريبي أو تأويله أو تطبيقه بصورة سليمة^(٥).

(١) فضلية عباس غائب الطائي، المنازعة الضريبية في التشريع العراقي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٧، ص ١٣-١٤ .

(٢) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، ط٢، يطلب من المكتبات الكبرى، ص ١٤ .

(٣) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مصدر سابق، ص ٢٣ .

(٤) د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١١ .

(٥) د. محمد خير العكام، مصدر سابق، ص ٢ .

الفرع الثاني: التكييف القانوني ونوع الخصومة في المنازعة الضريبية

يستلزم الحديث في هذا العنوان البحث في نقطتين اثنتين وكما يأتي:

أولاً: تكييف المنازعة الضريبية

يقصد بالتكييف تحليل الوقائع والتصرفات القانونية تمهيداً لإعطائها وصفاً حقيقياً ووضوحاً في المكان الملائم من بين التقسيمات السائدة في فرع معين من فروع القانون^(١)، هذا وقد انقسم الفقه الضريبي بشأن تحليل الوقائع والتصرفات المتعلقة بالمنازعة الضريبية من أجل إعطائها وصفاً دقيقاً ووضعها في المكان الملائم من بين أفرع القانون إلى ثلاثة اتجاهات:

الاتجاه الأول: وهو يمثل الاتجاه الغالب حين عدّ المنازعة الضريبية منازعة إدارية وقد استند مؤيديه إلى عدة حجج منها:

أ. إن الإدارة طرفٌ في المنازعة التي تزاول نشاطها بوصفها سلطة عامة لها امتيازات وتتمتع بمركز قانوني قوي^(٢).

ب. تدور المنازعة الضريبية حول قرارات إدارية تهدف إلى تحديد دين الضريبة وتحصيلها^(٣).

ج. تعتبر المنازعة الضريبية منازعة إدارية حتى لو عهد بالفصل في بعضٍ منها إلى محاكم القضاء العادي، فقد يكون الهدف من ذلك هو الاستفادة من الخبرة الخاصة للقضاء العادي التي اكتسبها أثناء نظره للمنازعة الضريبية^(٤)، وليس لعدّها منازعة عادية من حصة القضاء العادي.

(١) د. هاشم صادق، القانون الدولي الخاص، ط١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٨، ص٣٥.

(٢) د. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعة الضريبية، ط١، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٤، ص٣٤.

(٣) د. عبد الباسط وفا، المنازعة الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة على الدخل، رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، حاشية سفلية، ص١٤٣.

(٤) د. عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، حاشية سفلية، ص٢١٧.



الاتجاه الثاني: اعتبر المنازعة الضريبية منازعة مدنية يجب تطبيق القانون المدني عليها^(١)، بدعوى أن السلطة التي تفرض الضرائب وتحصلها هي ليست سلطة إدارية ؛ كونها لا تؤدي للجمهور خدمة عامة تعدُّ بها مرفقا من المرافق العامة، فبذلك هي منازعة مدنية تخضع للقضاء العادي .

الاتجاه الثالث: يرى أصحاب هذا الاتجاه ان المنازعات الضريبية ذات طبيعة خاصة استنادا

إلى ذاتية القانون الضريبي^(٢)، وإنما تتمتع بذاتية مستقلة فلا يجوز الرجوع إلى قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية^(٣)، فبذلك من الضروري أن تنتظر من قبل قضاء متخصص وإجراءات خاصة .

ثانياً: نوع الخصومة في المنازعة الضريبية .

تعرف الخصومة بأنها: مجموعة من الإجراءات التي تستمر من وقت افتتاحها بالمطالبة القضائية إلى وقت انتهائها بالفصل في موضوعها أو انقضائها مثل الترك أو الصلح أو السقوط^(٤)، ويثار تساؤل بشأن الخصومة في المنازعة الضريبية مفاده: هل أن الخصومة موضوعية أم أن الخصومة شخصية في هذه المنازعة ؟

قبل الإجابة عن هذا التساؤل نبين أولاً المقصود بالخصومة الموضوعية والخصومة الشخصية؟ فالخصومة الموضوعية تنشأ نتيجة الاعتداء على مركز قانوني عام من خلال قرار معين أصدرته الجهة الإدارية أي إنها لا تدور حول حقوق شخصية.

(١) سعد محي الدين، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الوطني، ١٩٩٨، ص ٥٠ .

(٢) رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبية الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤، ص ٢٣ .

(٣) د. شريف مصباح أبو كرش، مصدر سابق، ص ٣٥ .

(٤) المستشار الدكتور مدحت محمد سعد الدين، نظرية الدفوع في قانون الإجراءات الجنائية، ط ٢، ٢٠٠٣، ص ٣١ .

أما الخصومة الشخصية فهي الخصومة التي تنشأ بوقوع اعتداء على حق خاص أو على الأقل التهديد بالاعتداء على هذا الحق^(١).

إن الرأي السائد والغالب في تحديد نوع الخصومة هو أن الخصومة في المنازعة الضريبية خصومة موضوعية مستبعدين الخصومة الشخصية ؛ وذلك كون القضاء في حالة نظرة للمنازعة فإنه لا ينظر بالحقوق الشخصية للمكلفين وإنما يراقب أعمال الإدارة وقراراتها ومدى التزامها بالقانون الضريبي ومدى اثر القرار الذي أصدرته الإدارة بالمركز القانوني للمكلف فنكون أمام خصومه موضوعية^(٢).

إلا أن هناك رأي آخر ينظر إلى نوع الخصومة في المنازعة الضريبية على أنها ذات طبيعية مختلطة فقد يطعن المكلف بقرار فرض الضريبة عليه ويدعي بأنها فرضت بقيمة تزيد عن القيمة الحقيقية لها، ويطالب في الوقت نفسه باستيراد المبلغ الفائض عن المبلغ الحقيقي وهنا يبرز العنصر الشخصي في المنازعة فلذلك تكون الخصومة ذات طبيعة مختلطة بين الخصومة الموضوعية والشخصية^(٣).

المطلب الثاني

أسباب وأنواع المنازعة الضريبية

ويقتضي بنا لاستكمال مفردات الموضوع المفروش على بساط البحث أن نوضح الأسباب التي تؤدي إلى خلق هذه المنازعات والتي تعد حالة غير عادية بين الإدارة والمكلف، وأنواع هذه المنازعة، وسنفرد ذلك في فرعين متتالين نبحث في الفرع الأول أسباب المنازعة الضريبية، ونوضح في الفرع الثاني أنواع المنازعة الضريبية، وكالآتي:

(١) سولاف فيصل خضير، الضمانات الدستورية للمكلف بدفع ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٤، ص ١٢٩-١٣٠.

(٢) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٩، ص ٨٥.

(٣) رائد ناجي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية جامعة النهريين، ٢٠٠٤، ص ٣٣.



الفرع الأول: أسباب المنازعة الضريبية

تنشأ المنازعة الضريبية بين الإدارة والمكلف لعدة أسباب، منها أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي وبعضها يكون بسبب الإدارة، وقد يكون المكلف نفسه سبباً فيها لذلك سوف نبين هذه الأسباب في ثلاثة نقاط وكما يأتي:

أولاً: الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي .

١. غموض وتعقيد بعض النصوص الضريبية والذي ينتج عن سوء الصياغة والذي يترتب عليه إجراء العديد من التعديلات قد تؤدي هذه التعديلات إلى اللبس وعدم التقيد بالحكمة التي أرادها المشرع، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى غموض النص سوف يكون سبباً لتدخل الإدارة الضريبية لتفسير النص حسب ما تعتقد هي صوابه أو حسب ما يتماشى مع مصالحها مما يؤدي إلى تعارض المصالح بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي نشوء المنازعة الضريبية^(١).

٢. عدم وجود الخصائص الأساسية للقانون في التشريع الضريبي وهي العمومية والدوام وعدم التمييز، فعدم توفر العمومية يرجع إلى ان الإدارة المالية عادة ما تراعي المراكز الفردية للممولين عند فرض الضريبة عليهم، ولكثرة التعديلات على القوانين الضريبية فإنها تفقد صفة الدوام والذي يؤدي إلى زعزعة الاستقرار لدى المكلف^(٢).

٣. صعوبة فهم المصطلحات الضريبية، لذلك عادة ما تطلب الإدارات الضريبية تقديم الإقرارات الضريبية من قبل محاسبين متخصصين، كأن يكون المعنى الضريبي لبعض المصطلحات يختلف عن المعنى الاقتصادي لها، كمفهوم

(١) د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعة الضريبية ووسائل انهاءها، دار النهضة العربية، ٢٠١٢، ص ٩٠.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعة الضريبية الوطنية الدولية، مصدر سابق، ص ١٨.

الدخل مثلاً^(١)، حيث يعني من الناحية القانونية ((الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون))^(٢).

اما مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية فيعني: ((اقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية خلال فترة معينة، بحيث يكون هذا الشخص في نهاية الفترة بنفس المسار الذي كان عليه قبل بدايتها))^(٣)، فمن اجل تقليل هذه المنازعات يتطلب رفع الثقافة الضريبية للمكلفين .

٤. مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ دستوري أو خروجه على القواعد الدستورية في القوانين الضريبية^(٤).

٥. التعقيد في اختيار النظام الضريبي حيث يعرف النظام الضريبي بمفهومه الواسع: ((مجموعة العناصر الايدلوجية والاقتصادية والفنية والتي تؤدي تراكيبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه في مجتمع متقدم اقتصادياً عنه في مجتمع متخلف))^(٥)، وذلك فإن أي تعقيد أو غموض في النظام الضريبي يؤدي إلى قيام المنازعة الضريبية، وعليه يجب أن يكون النظام الضريبي واضحاً ودقيقاً ومفهوماً لدى المكلفين^(٦).

ومن المعلوم أن اختيار نظام للضريبة على الدخل أكثر تعقيداً من اختيار نظام لفرض الضريبة على الفرد أو الرؤوس، كون أن الضريبة على الدخل تثير العديد من الأسئلة التي تتعلق بماهية الدخل، وأنواع الدخول الخاضعة للضريبة وغيرها، بخلاف

(١) د. محمد خير العكام، مصدر سابق، ص ٢ .
(٢) المادة ٢/١ من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل .
(٣) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٢، ص ١٢٤ .
(٤) محمد إبراهيم القلموني، المنازعة الضريبية في اطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٧٢ .
(٥) سمر عبد الرحمن محمد الرملة، النظم الضريبية بين الفكر المالي العاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ٧ .
(٦) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٣٩ .



الضريبة على الفرد التي يكون وعاؤها واضحاً ومحددًا بوجود الشخص ذاته بغض النظر عن دخله، ومع ذلك فإن الضريبة على الرؤوس لا تُلاقى قبولاً في العصر الحديث ؛ لمنافاتها للعدالة .

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية .

أ. تعسف الإدارة في استخدام سلطتها التي منحها القانون لها ومن صور التعسف تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق أو بمقدار يزيد على المقدار المستحق تحصيله من المكلف، أو افتراض مزاوله المكلف نشاط على الرغم من عدم وجود دليل على ذلك^(١)، وكذلك عدم دراسة ما يبديه المكلف من حلول لإنهاء الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية بصورة جدية، وعليه يكون تصرف الإدارة سبباً لقيام المكلف بالاعتراض على قرارها فتنشأ المنازعة الضريبية .

ب. عدم شفافية الضريبة: إذ يقصد بالشفافية الضريبية الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه ان يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم^(٢)، وبخلافه فإن عدم استخدام الشفافية سيؤدي إلى خلق نوع من القلق والشك لدى المكلف بمدى صحة وشرعية تقدير الضريبة وتحصيلها وبالتالي سيؤدي ذلك إلى المنازعة الضريبية .

ج. وجود ظاهرة الفساد المالي والإداري لدى بعض الموظفين في الإدارة الضريبية فيتم ربطها وتحصيلها أو الإعفاء منها دون سند قانوني مقابل منفعة مادية يحصل عليها الموظف المختص من المكلف بصورة مباشرة أو غير مباشرة^(٣).

(١) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، مصدر سابق، ص ٢٦-٢٧ .

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المصدر أعلاه، ص ٣٢ .

(٣) د. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، ٢٠١٤-٢٠١٥، ص ٦٧ .

ثالثاً: أسباب تتعلق بالمكلف

قد يكون المكلف نفسه سبباً في المنازعة الضريبية عندما يحاول جاهداً التهرب من التزاماته الضريبية، وقد ينتج هذا من إحساس المكلف بأن الإدارة تحاول دوماً نهب أمواله دون وجه حق^(١)، وهذا يتطلب نشر ثقافة احترام القوانين، وأن دين الضريبة دين محمول لا مطلوب.

وقد يكون تهرب المكلف من التزاماته الضريبية بأنه يرى أن الدولة تسيء استخدام أموال العامة في مجالات ليس لها مردود إيجابي تجاه الأفراد، ومما يساهم في تهرب المكلف من التنفيذ هو عدم وجود رادع قوي يتعرض له في حالة اكتشاف أمره^(٢)، وهذا ما يجعلنا نذهب إلى إعادة تشريع الجرائم والعقوبات وفرضها على المخالفين للقوانين الضريبية .

ويعد نقص الوعي الضريبي لدى المكلف سبباً في المنازعة الضريبية، لأن المكلف في هذه الحالة يكون جاهلاً بما عليه من واجبات كضرورة مسك دفاتر منظمة لبيان حقيقة دخله ففي مثل هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتحديد دخله عن طريق التقدير الذي قد لا يمثل دخله الحقيقي مما يؤدي إلى قيام المكلف بالطعن بالتقدير ونشوء المنازعة الضريبية^(٣).

الفرع الثاني: أنواع المنازعة الضريبية

يمكن تقسيم المنازعة الضريبية إلى عدة أنواع، فمن حيث طبيعة الضريبة تقسم إلى: منازعة للضرائب المباشرة ومنازعة للضرائب غير المباشرة، ويمكن القول أن هناك منازعة ضريبية داخلية ومنازعة ضريبية دولية، وقد تحدد نوع المنازعة استناداً إلى الجهة المعروضة أمامها النزاع فنقول منازعة ضريبية أمام الإدارة ومنازعة ضريبية أمام القضاء .

(١) د. قاشي يوسف، المصدر أعلاه، ص ٧٧ .

(٢) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، مصدر سابق، ص ٤٢ .

(٣) عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية، القاهرة، دار النهضة، ص ٢٦ .



إلا أن الذي يهمننا في أنواع المنازعات الضريبية هي المنازعات من حيث المرحلة التي تمر بها الضريبة والتي ترتبط بالمفهوم الضيق للمنازعة الضريبية والذي اعتمدها كتعريف لها، حيث يمكن تقسيمها إلى مرحلتين: المرحلة الأولى تعرف بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة ومن ثم حسابها وتحديد قيمتها .

والمرحلة الثانية هي مرحلة التحصيل، إذ يتم فيها تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف إلى خزينة ضريبة الدولة .

لذلك سنوضح هذين النوعين من المنازعة الضريبية في نقطتين اثنتين وكما يأتي:

أولاً: منازعة الوعاء الضريبي

يقصد بوعاء الضريبة بصورة عامة: المال الذي تفرض عليه الضريبة^(١)، والمادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبئ الضريبة ويعرف بأنه: الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ويوسع البعض في تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكاليفية على اعتبار أن المقدرة التكاليفية هي التي تشكل موضوعه الضريبي^(٢).

أما وعاء ضريبة الدخل فيعرف بأنه: المبلغ الذي تقوم الإدارة التنفيذية للضرائب (السلطة الضريبية) بتحديد الضريبة المستحقة الدفع عنها أو انه المال الذي يحصل عليه الشخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً طبقاً لأوضاع نص عليها القانون الضريبي بعد خصم التكاليف والإعفاءات التي يقرها القانون^(٣).

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة من اجل حسابها وربطها لتحديد دين

(١) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٤٣٣ .
(٢) د. رفعت المحجوب، المسألة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ١١ .
(٣) د. حسن احمد غلاب، الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، ١٩٧٧، ص ١١٢.

الضريبة^(١)، فالمقصود بربط الضريبة: هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المكلف دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريبة المتحققة عليه، وفي هذه المرحلة قد تثار الكثير من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى قد يقدم المكلف بيانات غير دقيقة لا تقتنع بها الإدارة ولما كان للإدارة الضريبية الحق في الرقابة على تلك البيانات متى مارأت بأنها غير دقيقة تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناءً على ما توصلت إليه من قناعات، وهنا قد لا يرضى المكلف بالنتائج التي توصل إليها الإدارة الضريبية فتثور إشكالية النزاع في الوعاء الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية^(٢).

وفي أحيان أخرى قد يتنازع فيها المكلف مع الإدارة مدعياً بأنه غير مشمول أصلاً بالضريبة وانها فرضت عليه خلافاً للقانون، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين:

الأول: إن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة كأساس لتقدير الضريبة، وهنا لا يكون طلبه بإسقاط مقدار الضريبة المفروضة عليه بصورة كاملة وإنما يطالب بإسقاط جزئي باعتبار ان المقدار المحدد يزيد عن المقدار الحقيقي، وفي هذه الحالة نكون أمام نزاع في الوقائع التي اعتمدها الإدارة^(٣).

والثاني: إن المكلف ينازع الإدارة في مبدأ خضوعه للضريبة ويرى بأنه قد تم فرض الضريبة عليه دون سند قانوني، أي أنه تمّ خلافاً للقانون كأن يكون النشاط الذي يزاوله غير خاضع للضريبة وهنا نكون في حالة نزاع قانوني أي في الأساس الذي

(١) امزيان عزيز، مصدر سابق، ص ١٨ .

(٢) د. قاشي يوسف، مصدر سابق، ص ٧٩-٨٠ .

(٣) خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي ط١، المؤسسة المدنية للكتاب، لبنان، ٢٠١٣، ص ٩ .



اعتمدت عليه الإدارة في فرض الضريبة على المكلف، وفي هذه الحالة يطالب المكلف بإسقاط كلي للضريبة^(١).

ثانياً: منازعة تحصيل الضريبة .

قبل تحديد مفهوم منازعة تحصيل الضريبة يستلزم أن نبين المقصود من تحصيل الضريبة، إذ يقصد بها الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية استناداً إلى القانون بهدف جمع مبالغ الضريبة المترتبة في ذمة المكلف لتوريدها إلى الخزنة العامة بالتراضي أو الجبر^(٢).

أما المقصود بمنازعة التحصيل فتعرف بأنها المنازعة التي تثار عندما يتعرض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به الإدارة الضريبية، أو عندما يرى المكلف وجود تعسف في الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة عند ممارسة التحصيل الضريبي^(٣).

كما تعرف بأنها: المنازعة التي تتعلق في الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف لتسديدها طوعاً وقت استحقاقها ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية^(٤).

أي ان المنازعة لا تتعلق بمدى شرعية فرض الضريبة ولا تتعلق في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة في تحديد وعاء الضريبة بل تخص الإجراءات التي

(١) د. عادل احمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٢٣٥ .

(٢) فضيلة عباس غائب الطائي، مصدر سابق، ص ٦٥ .

(٣) طبي عبد الحكيم، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خضيرة بسكرة، الجزائر، ٢٠١٣، ص ١٩ .

(٤) بدارية يحيى، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج خضر، باتنة، ٢٠٠١ - ٢٠١٢، ص ٦١ .

تتبعها الإدارة في الحصول على حقوقها من المكلفين ومدى شرعية هذه الإجراءات لذا يطلق عليها منازعة الإجراءات (الآجال وكيفية التحصيل) .

وهذه الإجراءات لا يمكن أن تبدأ قبل بدء موعد الاستحقاق وعليه فإن كل إجراء يتخذ من قبل الإدارة تجاه المكلف من أجل تحصيل الضريبة قبل استحقاقها يعد باطلاً^(١).

ومما تجدر الإشارة إليه في منازعة تحصيل الضريبة انه يجب التفرقة بين المنازعة في موضوع قرار التحصيل والمنازعة التي تتعلق بشكل قرار التحصيل أي ان منازعة تحصيل الضريبة إما أن تنصب حول موضوع قرار التحصيل أو شكل قرار التحصيل .

فالمنازعة المتعلقة بموضوع قرار التحصيل تسمى (بدعوى معارضة الإجماع على الأداء) أي أن المكلف ينازع الإدارة بقرارها من الناحية الموضوعية من حيث وجود الالتزام أو انقضائه بالمقامة أو بالوفاء أو عدم حلول موعد الأداء بعد^(٢)، كأن يدعي المكلف بأنه تم تسديد ما في ذمته من دين، أو أن الضريبة قد تم دفعها من قبل شريكه المتضامن معه في دين الضريبة، أو أن يزعم بأن الدين الضريبي انقضى بالتقادم نظراً لمرور المدة الزمنية، أو يدعي بأن الضريبة غير واجبة الأداء ؛ كونه قد حصل على قرار بوقف دفعها تأجيلها إلى حين أن تبت المحكمة فيها .

اما المنازعة المتعلقة بشكل قرار التحصيل تسمى بدعوى (معارضة التحصيل الجبري) وهي التي تكون متعلقة بإجراءات التحصيل من الناحية الشكلية كأن لا يصدر القرار من الشخص المحدد قانوناً أو أن يصدر قراراً بحجز الأموال بألية لا تتفق مع طبيعة الأموال المحجوزة أو عدم مراعاة المدة الزمنية التي يجب أن تتقضي قبل إجراء

(١) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خضير بسكرة، ٢٠١٣-٢٠١٤، ص ٢٠ .

(٢) رائد ناجي، القضاء الضريبي ومجالاته، مصدر سابق، ص ١١٥ .



البيع لأموال المكلّف المحجوزة^(١)، أي مخالفة الإجراءات والمواعيد التي نظمها القانون.

المطلب الثالث

موضوع المنازعة الضريبية

إن موضوع المنازعة الضريبية بشكل عام هو الضريبة ذاتها اما من حيث مدى شرعية فرضها وتحصيلها أو من حيث شرعية الإجراءات المتبعة في تحصيلها . أما موضوع النزاع في المنازعة المتعلقة بضريبة الدخل فيكون الدخل الذي تفرض عليه الضريبة .

لذا سنبين بصورة موجزة مفهوم الضريبة بعدّه موضوع المنازعة الضريبية بشكل عام، ومن ثم نبين مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بشكل موجز بعدّه موضوع المنازعة المتعلقة بضريبة الدخل بشكل خاص والذي هو موضوع رسالتنا وبذلك قد نكون أحطنا بالأمور الأساسية التي توضح مفهوم المنازعة الضريبية والذي كان الهدف من كتابة تمهيد دراستنا وذلك في فرعين متتاليين: سنتناول في الفرع الأول المفهوم العام للضريبة، ونبحث في الفرع الثاني مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، وكما يأتي:

الفرع الأول: المفهوم العام للضريبة

ظهرت الضرائب بظهور التنظيمات البشرية البسيطة القديمة وكانت تأخذ من الأفراد

بصورة نقدية أو عينية يستخدمها الرئيس أو المنظم أو القائد من اجل رد أي اعتداء يقع على الأفراد الذين يعيشون تحت رعايته وكانت تأخذ منهم كنوع من المشاركة في النفقات العمومية وبعد تطور هذه التجمعات الذي أدى إلى نشوء الدولة ومع اتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها وكنتيجة للازمات الاقتصادية التي تمر بها

(١) محمد عبد النبي إبراهيم، تسوية المنازعة الضريبية عن طريق التحكيم، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٠، ص ٥٩ .

الدول وعجز هذه الدول عن مواجهتها ازداد الاهتمام بالضرائب، وبذلك فإن مفهوم الضريبة وأهدافها قد استمر بالتطور من عصر لآخر وتغير الأساس الذي كان يفرض بناءً عليها وعلى هذا الأساس .

فقد ظهرت عدة آراء لتعريف الضريبة عرفها مونتسكيو بأنها: ((عبارة عن حصة يدفعها المواطن من ماله في سبيل ضمان الجزء الباقي منه والانتفاع به على وجه منظم))^(١).

وعرفت بأنها: ((انقطاع نقدي اجباري دون مقابل تفرض بقانون على أموال الأفراد وحسب مقدرتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة))^(٢).

ويمكن تعريفها بأنها: مبلغ نقدي يفرض على الأفراد وفقاً لمقدرتهم التكليفية بقانون بصورة جبرية ونهائية من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق النفع العام .

وبذلك يتضح من التعاريف التي ذكرت بان الضريبة تتميز بمجموعة من الخصائص وهي:

أ- الضريبة مبلغ نقدي، أي يتم تحصيلها بصورة نقدية حصراً إلا انها كانت تجبى بصورة عينية في ظل الأنظمة الاقتصادية القديمة كأن تكون على شكل جزء من المحصولات أو ان تكون على شكل ساعات عمل يقوم بها المكلف، إلا أن هذا النوع من الجباية ظهر له العديد من العيوب لذلك فقد اخذت النظم الاقتصادية الحديثة بالصورة النقدية^(٣)، ومن جانب آخر فإن النقد يسهل الرقابة عليه ويتسم بالعدالة أكثر .

(١) د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، ١٩٧٦، ص ١٧.

(٢) د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة، ١٩٩٢، ص ١٣.

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٣٦.



ب- تدفع الضريبة جبراً وبصورة نهائية، أي ان المكلف ملزم بدفع الضريبة التي في ذمته وفي حالة امتناعه فإنها تجبى منه جبراً^(١)، واتساقاً مع هذا المسلك يستند البعض بأن عنصر الإجبار راجع إلى ما تملكه الدولة من سيادة على رعاياها، بينما ينكر آخرون هذا السند باعتبار أن المكلف قابلٌ للضريبة ضمناً ؛ وذلك لأن القوانين الخاصة بالضريبة تصدر بتشريع يصدر من ممثلي الشعب وان هذه القوانين ما هو إلا تعبير عن إرادة الشعب عن طريق ممثليهم حيث يعد قانون الضريبة في اغلب النظم الدستورية أداة رئيسية للتعبير عن الإرادة العامة للأمة^(٢)

ج- تفرض الضريبة وفقاً لمقدرة الأفراد التكليفية وقانون، وهذا يعني أن مقدار الضريبة لا يكون متساوياً لدى جميع الأفراد فكل فرد يخضع لمقدار معين ؛ وذلك لأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة مواردهم وظروفهم الشخصية ومراكزهم الاجتماعية وثروتهم^(٣)، فاستناداً إلى ذلك تفرض الضريبة وفقاً لمقدرة الأفراد التكليفية، إلا أن مقدار الضريبة المفروضة على المكلفين تتساوى في حالة ما إذا تساوت قدرة المكلفين على الدفع بتساوي الدخل مثلاً^(٤).

ولا يجوز فرض الضريبة إلا بقانون يُسنُّ من قِبَل السلطة التشريعية^(٥)، ويترتب على ذلك أن أحكام الضريبة ملزمة للإدارة الضريبية كما هي ملزمة للفرد فلا يحق للإدارة المالية ان تصدر قرارات أو إجراءات بشأن الضريبة دون أن تستند بذلك على قانون وبخلافه فإن القانون منح الحق للأفراد بالطعن بهذه القرارات ويعتبر ذلك ضماناً لحق المكلف من جهة وقيود على الإدارة في استخدام سلطتها من جهة أخرى .

(١) د.سعدى بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، بغداد، ١٩٥٠، ص ١٩١ .

(٢) سولاف فيصل خضير، مصدر سابق، ص ٢١ .

(٣) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٥، ص ٢٣٨ .

(٤) بان صلاح عبد القادر، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، كلية القانون، جامعة بغداد، ص ١٠ .

(٥) أبو ذر عبد الكريم البياتي، مسلك المُشرِّع العراقي في الجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٤، ص ١٥

د- إن الهدف من فرض الضريبة هو تحقيق النفع العام وذلك عن طريق تغطية النفقات العامة للدولة، هذا وتفرض الضرائب لعدة أغراض أخرى منها حماية السوق الداخلية عندما تفرض الضرائب الكمركية على السلع المستوردة^(١)، كما تفرض الضرائب من أجل أهداف اجتماعية كما لو تفرض على بعض أنواع السلع التي لها تأثير مضر للصحة^(٢).

الفرع الثاني: المقصود بالدخل الخاضع للضريبة

لبيان المقصود بالدخل الضريبي يقتضي بنا البحث في هذا العنوان في أربع نقاط متتالية نبين في النقطة الأولى مفهوم الدخل، ونوضح في النقطة الثانية مصادر الدخل الخاضعة للضريبة التي حددها القانون، وفي الثالثة نستعرض الطرق التي يتم بموجبها تقدير الدخل، وأخيراً في الرابعة نبين كيفية استحصال دين الضريبة من الدخل الخاضع لها وكالاتي:

أولاً: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة

يعد تحديد مفهوم الدخل ضروري لسببين اثنين^(٣):

الأول: حتى لا تفرض الضريبة على بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل.

الثاني: عدم تهرب بعض الأموال التي تعد من قبيل الدخل، ولأهمية ذلك فقد ظهرت نظريات عدة لتحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية، فالنظرية الأولى نظرية (المصدر) والتي تضيق من تحديد مفهوم الدخل فتعرفه ((القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود والتي تحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال مدة معينة من الزمن))، أي إنه يتصف بسمات عدة منها:

(١) د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص ٤.
(٢) د. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ص ٧٥.
(٣) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، ط ١، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٧، ص ١٢١.



- ١- بأنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود
- ٢- يتحقق بصفة دورية
- ٣- وجود مصدر يتمتع بالثبات والاستقرار بدرجة معينة
- ٤- لكي يُعدَّ الإيراد دخلاً لا بد من أن يحدد بفترة زمنية وتحدد عادة بسنة كاملة .

اما النظرية الثانية (نظرية الاثراء) والتي توسع من مفهوم الدخل فتعتبره " الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (طبيعي ومعنوي) خلال مدة زمنية معينة" (١).

بقطع النظر عن الشروط التي جاءت بها نظرية المصدر من حيث صفة الدورية فإنها تعدُّ أن الدخل يشمل كل ما يحصل عليه الفرد من اثناء حتى لو تحقق مصادفة وبلا مجهود ولو لمرة واحدة (٢).

ومن الجدير بالذكر أن هناك نوعان من الدخل هما الدخل الإجمالي والدخل الصافي، إذ يعرف الدخل الإجمالي بأنه: كل الإيرادات التي يحصل عليها المكلف نتيجة لقيامه بالنشاط الاقتصادي خلال مدة زمنية معينة (٣).

اما الدخل الصافي فهو: الفرق بين مجموع الإيرادات الكلية والمبالغ التي انفقت للحصول عليه وكقاعدة عامة فإن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي (٤).

ثانياً: مصادر الدخل الخاضعة للضريبة

لقد بين المشرع العراقي هذه المصادر في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل

(١) د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة جامعة عين الشمس، ١٩٧٤، ص ٢١٢.

(٢) د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الواجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، المطبعة العالمية، بغداد، ١٩٦٥، ص ١٩٧.

(٣) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ٢٠٠٤، ص ١٣٩.

(٤) د. محمد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، ١٩٦٦، ص ١٣.

وكما يأتي^(١).

١- أرباح الاعمال التجارية والتي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف .

٢- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.

٣- بدلات ايجار الأراضي الزراعية .

٤- ملغاة .

٥- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والأجور المقررة للعمل بمقدار معين ولمدة محددة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية .

٦- كل مصدر اخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأي ضريبة في العراق بشرط ان لا تكون حصة الربح على الرغم مما جاء في هذه المادة دخلاً خاضعاً للضريبة إذا كانت أي شركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشر من هذا القانون .

ثالثاً: طرق تقدير ضريبة الدخل

هناك طريقتان لتقدير ضريبة الدخل وهما:

أ. الطريقة المباشرة: وتتم هذه الطريقة عن طريق تقديم الإقرار، إذ يقدم الإقرار أما من قبل المكلف ذاته أو من قبل المستخدم أو من قبل المستخدم^(٢).

حيث يقصد بالإقرار الصادر من المكلف بأنه: تقرير يتقدم به المكلف خلال فترة يعينها القانون، مبيناً مصادر دخله والتكاليف المبذولة للحصول عليها، مع الأدلة التي

(١) المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لعام ١٩٩٢ المعدل .

(٢) المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل .



تثبت ذلك، إذ يُعد إفساحاً عن القيمة الحقيقية لمادة الضريبة ويقدم بصورة كشف إلى الإدارة الضريبية^(١).

أما المقصود بالمستخدم أو من قبل المستخدم فلم نجد في قانون ضريبة الدخل ما يبين معناهما، لكن بالرجوع إلى التعليمات الصادرة من أجل تسهيل تنفيذ القانون نجد أنها حددت معنى كل منهما، فالمستخدم هو كل شخص طبيعي أو معنوي استخدم أو يستخدم شخصاً أو أكثر لقاء أجر في مختلف مجالات العمل وفي مختلف القطاعات^(٢).

أما المستخدم: هو كل من يؤدي عملاً لقاء أجر، ويكون تابعاً في عمله لإدارة وتوجيه الجهة التي يعمل لحسابها^(٣)، وقد يصدر الإقرار من قبل الغير أي من قبل الشخص غير المكلف مهما كانت صفته^(٤)، وهناك حالات يصدر الإقرار من قبل الإدارة نفسها من خلال المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف داخل اضبارته، فتصدر قراراً بتقدير الضريبة ويكون هذا القرار نهائياً في حالة موافقة المكلف عليه^(٥).

ب. الطريقة غير المباشرة: وتكون بصورتين:

١. طريقة المظاهر الخارجية: تعتمد الإدارة في تقدير الضريبة بهذه الطريقة على بعض العلامات الخارجية للمكلف كمظاهر ثرائه والذي يُشار إليه من عدد السيارات والعقارات التي يمتلكها مثلاً وقد تعتمد على معلومات تتعلق بنشاط المكلف كنوع المكين المستخدمة في الإنتاج، أو الموقع التجاري الذي يزاول فيه المكلف نشاطه^(٦).

(١) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ٤٦٧.
(٢) الفقرة (١٠) من البند (الأول) من التعليمات رقم (٣) لعام ١٩٨٣ الخاصة بالاستقطاع المباشر لضريبة الدخل.

(٣) الفقرة (١١) من البند (الأول) من التعليمات أعلاها.

(٤) المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل الرقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل.

(٥) د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ٢٢٩.

(٦) قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٤، ص ١٣٢.

يمتاز هذا الأسلوب في التقدير بالبساطة والسهولة إلا أنه لا يعطي نتائج دقيقة وذلك كون المظاهر الخارجية قد لا تعطي صورة حقيقة عن دخل المكلف حيث قد يعمل المكلف على إخفاء بعض أمواله والظهور بمظهر غاية في البساطة يختلف عن حقيقة مستواه المادي^(١).

٢. طريقة التقدير الجزافي: يتم تقدير الضريبة بالاستناد على بعض القرائن والدلالات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، إذ تمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها إلا أن ما يعيبها أنها لا تحقق العدالة الضريبية؛ لأنها لا تراعي الظروف الاجتماعية للمكلف.

وبذلك تختلف هذه الطريقة عن طريقة المظاهر الخارجية في الاعتماد على التقدير على قرائن مرتبطة بالدخل وليس على بعض العلامات الخارجية للمكلف^(٢)، إذ يقوم التقدير الجزافي على أساس كفي تفرض بمقتضاه السلطة المالية الضريبية بحسب ما تراه صائباً، وهي لا تلجأ إلى هذه الطريقة إلا إذا امتنع المكلف عن تقديم تقرير عن دخله من دون عذر مشروع، فهذا يدعوها إلى تحديد الدخل بنسبة عالية رغبةً منها في التشديد على المكلف ودفعه للالتزام بتقديم التقارير.

هذا وإن كانت هذه الطريقة تعتبر إجراءً احترازياً واحتياطياً تلجأ إليه الإدارة عند عدم تقديم المكلف لتقريره عن الدخل، إلا أن السلطة المالية قد اعتمدت هذا الأسلوب بصورة أساسية على المكلفين غير المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية أو المشمولين بذلك النظام وقد رفضت السلطة المالية حساباتهم.

هذا وتمارس السلطة المالية التقدير الجزافي من خلال إصدار ما يسمى بـ(الضوابط السنوية) وهي قرائن افتراضية مرتبطة بعنصر أو عناصر معينة من الدخل

(١) زين العابدين بن ناصر، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة، النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، دار وهران للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٢٣٥.

(٢) د. فاطمة جاسم محمد وم.م. سهام محمد جاسم، الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق، بحث منشور في مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، س(٧)، ع(١٣)، ٢٠١٢، ص ١١.



تستند إليها السلطة المالية في تحديد هوامش الأرباح الخاضعة للضريبة، أو هي استبدال للأساس القائم على الجزم واليقين بأساس آخر قائم على الافتراض والتخمين^(١).

رابعاً: طرق تحصيل دين الضريبة

بعد أن يتم تقدير الضريبة واحتسابها على المكلف استناداً إلى طرق التقدير التي تم ذكرها تأتي مرحلة التحصيل والتي تُعد من المراحل المهمة التي يتم من خلالها توريد مقدار الضريبة إلى خزينة الدولة، وهناك أكثر من طريقة وأسلوب لتحصيل دين الضريبة وهي كالاتي:

١. الحجز عند المنع:

وتسمى هذه الطريقة أيضاً (طريقة الاستقطاع المباشر) وبموجبها تُجَبى الضريبة من الدخل الخاضع لها قبل وصوله إلى يد صاحبه، إذ يقوم الشخص الذي يوزع الدخل سواء أكان شركة أم سلطة رسمية أم شبه رسمية أم فرداً عادياً، يقوم باستقطاع مبلغ الضريبة وتوريده إلى السلطة المالية.

وقد حقق استخدام هذه الطريقة في تحصيل الضريبة نتائج فعالة في العديد من الدول، إذ تمتاز هذه الطريقة بسهولة وقلة نفقاتها، كما أن هذه الطريقة تعد من إحدى الوسائل التي تمنع المكلف من التهرب من دفع الضريبة، فضلاً عن ذلك فإن هذه الطريقة تمد الخزينة بالموارد أولاً بأول على مدار العام^(٢).

٢. التسديد المباشر لدين الضريبة:

حيث يتم تحصيل دين الضريبة من قبل المكلف نفسه استناداً إلى كون دين الضريبة دين محمول وليس ديناً مطلوباً، إذ أن كل مكلف مسؤول عن حساب دخله بشكل كامل وصحيح وتقديم كشوف التقدير الذاتي ودفع الضريبة المستحقة التي في

(١) للمزيد ينظر: د. علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير الدخل في العراق، بحث منشور في مجلة المؤتمر الضريبي العلمي الأول، س(٢٠٠١) - ص ٩٨.

(٢) إبراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ١٠٣-١٠٤.

ذمته، وعلى عكس ذلك فالسلطة المالية غير ملزمة بالسعي إلى المدين بالضريبة كي تحصلها منه^(١).

٣. تسديد دين الضريبة على أقساط:

القاعدة أن تسديد الضريبة يتم على دفعة واحدة، ولكن قد يكون هذا الدين كبير نتيجة تراكمه على بعض المكلفين لعدة سنوات، أما لعدم تمكن السلطة المالية من كشف حقيقة دخولهم، أو لقصور الجهاز الضريبي عن مطالبتهم بما عليهم من ضرائب، أو يكون ذلك نتيجة عدم توافر كامل المبلغ لدى المكلف وقت التسديد، أو لأي سبب آخر، لذلك حرص أغلب المُشرِّعين على تخفيف عبء جباية الضريبة عن كاهل المكلفين من خلال الترخيص لهم بتسديد الضريبة على شكل دفعات أو أقساط، وفي ذلك تخفيف من حدة الضغط المالي على المكلفين بما قد يقلل من احتمالات التهرب من دفع الضريبة^(٢).

(١) د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص ٢٥٥-١٥٦.

(٢) إبراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، مصدر سابق، ص ١١٠.



الخاتمة

بعد أن انتهينا من دراسة موضوع بحثنا الموسوم بـ(المنازعة الضريبية) توصلنا إلى عدد من النتائج والاقتراحات وعلى النحو الآتي:

أولاً: النتائج:

١. انقسم فقهاء القانون المالي والتشريع الضريبي في تعريف المنازعة الضريبية، فأخذ جانب منهم مفهوماً واسعاً، فيما أخذ الجانب الآخر بالمفهوم الضيق مستبعدين جميع المنازعات التي لا تدور حول قرارات تقدير الضريبة وتحصيلها، وإن المنازعة تخضع لشروط يجب توفرها وإلا لا تُعد المنازعة منازعة ضريبية .
٢. ظهرت عدة آراء حول كيف المنازعة الضريبية، فالبعض عدّها منازعة مدنية، بينما كان الرأي السائد أن المنازعة الضريبية منازعة إدارية، وهناك من يرى بأنها ذات طبيعة خاصة، وأن الخصومة في هذه المنازعة هي ليست خصومة شخصية وإنما خصومة موضوعية وقد تكون ذات طابع مختلط .
٣. إن الأسباب المؤدية إلى خلق المنازعة الضريبية كثيرة، فمنها ما يتعلق بالتشريع أو الإدارة أو قد يكون المكلف نفسه سبباً فيها، وكذلك أنواع المنازعة تختلف بحسب المرحلة التي تمر بها الضريبة والتي أما أن تكون متعلقة بالوعاء الضريبي أو بالتحصيل الضريبي، وفي كلا النوعين يكون موضوع النزاع هو الضريبة بشكل عام.
٤. إن مصادر الدخل الخاضعة للضريبة والذي هو موضوع المنازعة الضريبية عديدة بينها المشرع العراقي في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل، وإن طرق تقدير الدخل يمكن تقسيمها إلى طريقتين: المباشرة وغير المباشرة، هذا وتعددت طرق تحصيل دين الضريبة بين الحجز عند المنبع التسديد المباشر لدين الضريبة وبين تسديد دين الضريبة على أقساط .

ثانياً: الاقتراحات:

١. نقترح على المشرع إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في الشؤون الضريبية تفصل في خصومات جميع أنواع الضرائب أياً كان نوعها، وتحمل هذه المحاكم اسم (محكمة البداية الضريبية) والتي تعد الدرجة الأولى للقضاء الضريبي، تتشكل من رئيس وعدد من القضاة يتم تعيينهم من قبل مجلس القضاء الأعلى، ونقترح بأن يكون القضاة ممن كان لهم خدمة في اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية؛ لما لهم من خبرة في هذا المجال، أو أن يتم إدخال القضاة في دورات تدريبية تهتم بالجانبين: النظري من شرح وفهم كيفية تطبيق وتفعيل قوانين الضرائب والمبادئ العامة للقانون الضريبي، والعملية المتعلقة بإجراءات ودرجات التقاضي أمام هذه المحاكم، ويمكن أن يصار إلى زجهم في معايشة لدى قضاء ضريبي متخصص في الدول التي لها تجارب ناجحة في هذا النوع من القضاء كالأردن مثلاً، وتنتظر هذه المحاكم في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل والقوانين الضريبية الأخرى .
٢. العمل على إنشاء قضاء ضريبي على درجة ثانية تحمل اسم (محكمة الاستئناف الضريبية) أو (محكمة استئناف الضرائب) وتكون هذه المحكمة محكمة موضوع ولها الحق في استئناف أحكام (محكمة البداية الضريبية) ويكون القرار الصادر عنها قابلاً للتمييز أمام مجلس شورى الدولة أو أمام محكمة التمييز، في حالة إثارة الشك من أحد أطراف النزاع الذي صدر من محكمة البداية الضريبية .
٣. ضرورة إصدار قانون خاص بالإجراءات الضريبية بما يتلاءم مع طبيعة هذه المنازعات والغاية المنشودة من القانون الضريبي، ولما يتميز به القانون الضريبي من استقلالية وذاتية تختلف عن بقية أفرع القانون العام والخاص .



المصادر

١. إبراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١ .
٢. د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٨ .
٣. أبو ذر عبد الكريم البياتي، مسلك المُشرّع العراقي في الجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٤ .
٤. د. أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧ .
٥. امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين قلبية، الجزائر، ٢٠٠٥ .
٦. بان صلاح عبد القادر، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، كلية القانون، جامعة بغداد .
٧. بدارية يحيى، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج خضر، باتنة، ٢٠٠١ - ٢٠١٢ .
٨. التعليمات رقم (٣) لعام ١٩٨٣ الخاصة بالاستقطاع المباشر لضريبة الدخل .
٩. د. حسن أحمد غلاب، الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، ١٩٧٧ .
١٠. حسين الطاهري، المنازعة الضريبية شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، العقبة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨ .
١١. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٦ .
١٢. حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة المالية العامة، الجزائر، جامعة الجزائر، معهد القانون والعلوم الإدارية، ١٩٨٥ .
١٣. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٥ .

١٤. خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي ط١، ، المؤسسة المدنية للكتاب، لبنان، ٢٠١٣ .
١٥. رائد ناجي، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤ .
١٦. د. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة .
١٧. رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤ .
١٨. د. رفعت المحجوب، المسألة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥ .
١٩. د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة .
٢٠. د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، دار الاتحاد العربي للطباعة، مصر، القاهرة، ١٩٧٣ .
٢١. د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، ط٢، يطلب من المكتبات الكبرى.
٢٢. د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة جامعة عين الشمس، ١٩٧٤ .
٢٣. زين العابدين بن ناصر، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة، النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، دار وهران للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٧٢ .
٢٤. سعد محي الدين، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الوطني، ١٩٩٨ .
٢٥. د. سعدي بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، بغداد، ١٩٥٠ .
٢٦. سمر عبد الرحمن محمد الرملة، النظم الضريبية بين الفكر المالي العاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤ .



٢٧. سولاف فيصل خضير، الضمانات الدستورية للمكلف بدفع ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة المستنصرية، ٢٠١٤ .
٢٨. د. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعة الضريبية، ط١، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٤ .
٢٩. د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الواجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، المطبعة العالمية، بغداد، ١٩٦٥ .
٣٠. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠١ .
٣١. طبي عبد الحكيم، منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، ٢٠١٣ .
٣٢. د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة، ١٩٩٢ .
٣٣. د. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٨٨ .
٣٤. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، ط١، دار الحامد، عمان، ٢٠٠٧ .
٣٥. د. عبد الباسط وفا، المنازعة الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة على الدخل، رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦-٢٠٠٧، حاشية سفلية .
٣٦. د. عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، حاشية سفلية .
٣٧. د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، ١٩٧٦ .
٣٨. عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية، القاهرة، دار النهضة .
٣٩. د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٢ .

٤٠. د. علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير الدخل في العراق، بحث منشور في مجلة المؤتمر الضريبي العلمي الأول، س(٢٠٠١) .
٤١. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خضير بسكرة، ٢٠١٣-٢٠١٤ .
٤٢. د. فاطمة جاسم محمد وم.م. سهام محمد جاسم، الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق، بحث منشور في مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، س(٧)، ع(١٣)، ٢٠١٢ .
٤٣. فضلية عباس غائب الطائي، المنازعة الضريبية في التشريع العراقي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٧ .
٤٤. د. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة، ٢٠١٤-٢٠١٥ .
٤٥. قانون ضريبة الدخل الرقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل .
٤٦. قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٤ .
٤٧. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قصدي مرياح ورقلة، ٢٠١٢-٢٠١٣ .
٤٨. مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٩ .
٤٩. محمد إبراهيم القلموني، المنازعة الضريبية في اطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٨ .
٥٠. د. محمد حامد عطا، المنازعة الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٥ .



٥١. محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المتخصص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (٢٥) لعام ١٩٦٤، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٤ .

٥٢. د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، بحث منشور على الموقع الإلكتروني:

https://www.arabency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164542

تاريخ الزيارة ٢٠١٦/١٢/١٠ .

٥٣. محمد عبد النبي إبراهيم، تسوية المنازعة الضريبية عن طريق التحكيم، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٠ .

٥٤. د. محمد علي عوض الحراري، المنازعة الضريبية ووسائل انتهائها، دار النهضة العربية، ٢٠١٢ .

٥٥. د. محمد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، ١٩٦٦ .

٥٦. د. مدحت محمد سعد الدين، نظرية الدفع في قانون الإجراءات الجنائية، ط٢، ٢٠٠٣ .

٥٧. د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ٢٠٠٤ .

٥٨. منى ادلبي، الدعوى الضريبية في سوريا، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، مج (٢٧)، ع (٣)، ٢٠١١ .

٥٩. د. هاشم صادق، القانون الدولي الخاص، ط١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٨ .

الملخص:

تثير المنازعة الضريبية خلافاً فقهيّاً من عدة نواحٍ، فهناك خلاف في تعريفها وتكييفها وطبيعتها وفي الجهة صاحبة الاختصاص الأصلي في نظرها، فمن حيث التعريف بها يذهب البعض إلى تعريفها تعريفاً ضيقاً فيجعلها تضم منازعات التقدير والتحصيل فقط، بينما يذهب آخرون في التوسع بتعريفها بضم المنازعات المتولدة عن تطبيق القانون الضريبي إليها، أما من حيث تكييف هذه المنازعة فالبعض عدّها إدارية، بينما يرى آخرون بأنها ذات طبيعة خاصة، ومن حيث نوع الخصومة في هذه المنازعة عدّها بعضهم ذات طابع شخصي، وهناك من يرى بأنها ذات طابع موضوعي، بينما عدّها البعض الآخر ذات طبيعة مختلطة، إذ قد تجمع بين الطابع الشخصي والموضوعي في آن واحد، كما في حالة طعن المكلف بقرار فرض الضريبة عليه، ويدعي بأنها فرضت بقيمة تزيد عن القيمة الحقيقية لها ويطالب في الوقت نفسه باسترداد المبلغ الفائض عن المبلغ الحقيقي .

أما من حيث الجهة صاحبة الاختصاص في نظرها فالبعض يرى بأن القضاء العادي هو صاحب الاختصاص الأصلي، بينما يرى آخرون أن المنازعة الضريبية من حصة القضاء الإداري، ويطالب آخرون بأن توكل مهمّة حسم المنازعة الضريبية إلى جهة قضائية متخصصة نظراً للذاتية التي تتميز بها هذه المنازعة مقارنة مع باقي المنازعات المدنية أو الإدارية .



ABSTRACT:

Tax dispute is controversial in many respects. There is disagreement over its definition, adaptation, nature, and its inherent jurisdiction. In terms of its definition, some define it narrowly and only include disputes of appreciation and collection, while others expand its definition of disputes arising from and others are of a special nature. In terms of the type of dispute, some of them are of a personal nature. Some see it as objective in nature, while other construe it as a mixed nature, as it may combine both personal and objective character. As in the case of the taxpayer's appeal against the decision to impose a tax on him, and claims that they imposed more than the real value of them and demands at the same time to recover the amount over the real amount.

In terms of the competent authority in its view, some believe that the ordinary judiciary is the original jurisdiction, while others believe that the tax dispute of the share of the administrative judiciary, and others argue that the task of resolving the tax dispute to a specialized judicial body because of the self-characterized by this dispute compared with other civil or administrative disputes.