إشكالية التوازن بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي دراسة تحليلية في ضوء التشريع الضريبي العراقي

م. د. هه وراس نظام عثمان

hawrasshwani@uokirkuk.edu.iq

كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة كركوك

الكلمات المفتاحية: كفاءة التحصيل الضريبي؛ ضمانات التقاضي الضريبي؛ التشريع الضريبي العراقي؛ الطعن في التقدير الضريبي؛ التوازن بين الجباية والعدالة الإجرائي.

كيفية اقتباس البحث

عثمان ، هه وراس نظام ، إشكالية التوازن بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي دراسة تحليلية في ضوء التشريع الضريبي العراقي،مجلة مركز بابل للدراسات الانسانية، آيار ٢٠٢٦، المجلد:١٦ ،العدد:٥ .

هذا البحث من نوع الوصول المفتوح مرخص بموجب رخصة المشاع الإبداعي لحقوق التأليف والنشر (Creative Commons Attribution) تتيح فقط للآخرين تحميل البحث ومشاركته مع الآخرين بشرط نَسب العمل الأصلي للمؤلف، ودون القيام بأي تعديل أو استخدامه لأغراض تجارية.

مفهرسة في Indexed
IASJ

مسجلة في Registered
ROAD

The Problem of Balancing Tax Collection Efficiency and Litigation Guarantees: An Analytical Study in Light of Iraqi Tax Legislation

Dr. Hawras Nizam Othman
hawrasshwani@uokirkuk.edu.iq
College of Law and Political Science - University of Kirkuk

Keywords : Tax collection efficiency; Tax litigation guarantees; Iraqi tax legislation; Challenge to tax assessment; Balance between revenue collection and procedural fairness.

How To Cite This Article
Othman ،Hawras Nizam ،The Problem of Balancing Tax Collection Efficiency and Litigation Guarantees: An Analytical Study in Light of Iraqi Tax Legislation ,Journal Of Babylon Center For Humanities Studies, May 2026,Volume:16,Issue 5.

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license (http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License.

Abstract : The research addresses the issue of balancing the efficiency of tax collection with litigation guarantees within Iraqi tax legislation, based on the premise that taxation is both a financial and legal instrument that affects individual rights. It examines the legal foundations of efficient tax collection through mechanisms such as assessment, withholding at source, reassessment, compulsory collection, and combating tax evasion, while also outlining the constitutional and procedural safeguards of litigation, including the right to object and to appeal through its various stages. The study reveals, in practical application, an imbalance that tends to favor collection efficiency, manifested in requirements such as prior payment, short deadlines, the mixed nature of appeal bodies, and the broad scope of enforcement measures. It concludes that restoring balance does not require

weakening tax collection, but rather legally refining it by strengthening judicial oversight, easing financial constraints, and reforming procedures in a manner that ensures effective procedural justice and the stability of the tax system. This study focuses on its treatment of the issue of balance between the efficiency of tax assessment and the guarantees of pursuit of the analytical curriculum, through reading the legal texts The system for the acquisition and implementation of Iraqi legislation, and the dedication of its meanings and objectives in practical application, as supported by the descriptive methodology for the presentation of public legislation For tax procedures and remedial measures, it helps to create a clear picture of the nature of the relationship between the tax administration and the employer, on the one hand The testimony – within the limits of what serves the subject of research – from the comparative approach, through reference to some directions in the other legal system, due to the emergence of the basic focus on The Iraqi legal environment aims to support the analysis and clarify the dimensions of the problem area of the study.

المستخلص: يتناول البحث إشكالية التوازن بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي في التشريع الضريبي العراقي انطلاقاً من كون الضريبة أداة مالية وقانونية تمس حقوق الأفراد، ويعرض الأساس القانوني لكفاءة التحصيل من خلال وسائل التقدير والاستقطاع وإعادة التقدير والتحصيل الجبري ومكافحة التهرب، مقابل بيان الضمانات الدستورية والإجرائية للتقاضي كحق الاعتراض والطعن بمراحله المختلفة، ويكشف التطبيق العملي عن اختلال يميل لصالح التحصيل، يتجلى في شرط الدفع المسبق وضيق المدد وطبيعة جهات الطعن واتساع الوسائل التنفيذية، ويخلص إلى أن تحقيق التوازن لا يكون بإضعاف التحصيل بل بتقويمه قانوناً عبر تعزيز الرقابة القضائية وتخفيف القيود المالية وإصلاح الإجراءات بما يضمن عدالة إجرائية فعالة واستقرار النظام الضريبي. تعتمد هذه الدراسة في معالجتها لموضوع التوازن بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي على المنهج التحليلي، من خلال قراءة النصوص القانونية المنظمة للتحصيل والطعن في التشريع العراقي، ومحاولة الوقوف على دلالاتها ومقاصدها في التطبيق العملي، كما تستعين بالمنهج الوصفي لعرض الإطار العام للإجراءات الضريبية ومراحل التقاضي، بما يساعد على تكوين صورة واضحة عن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وإلى جانب ذلك، يتم الإفادة – في حدود ما يخدم موضوع البحث – من المنهج المقارن، عبر الإشارة إلى بعض الاتجاهات في الأنظمة القانونية الأخرى، دون الخروج عن

التركيز الأساس على البيئة القانونية العراقية وذلك بهدف دعم التحليل وتوضيح أبعاد الإشكالية محل الدراسة.

المقدمة: لم تعد الضريبة في إطارها المعاصر مجرد وسيلة مالية لتغذية الخزينة العامة، بل أضحت أداة قانونية ذات أبعاد تنظيمية واقتصادية تتقاطع فيها اعتبارات السلطة المالية مع حقوق الأفراد، إذ يبرز موضوع التحصيل الضريبي بوصفه مرحلة حاسمة في ترجمة الالتزام الضريبي إلى واقع عملي، حيث تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيق أعلى درجات الكفاءة في الجباية بما يضمن استقرار الموارد العامة واستمراريتها، غير أن هذه الغاية رغم أهميتها لا يمكن النظر إليها بمعزل عن الضمانات التي ينبغي أن يتمتع بها المكلف، ولا سيما في ما يتعلق بحقه في الاعتراض والطعن ومراجعة القرارات الصادرة بحقه.

لذلك تتجلى العلاقة الدقيقة بين مقتضيات الكفاءة الإدارية ومتطلبات العدالة الإجرائية، إذ لا يكفي أن يكون التحصيل سريعاً وفعالاً بل ينبغي أن يتم ضمن إطار قانوني يكفل التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، ويبدو هذا التوازن أكثر حساسية في ظل ما يتضمنه التشريع الضريبي العراقي من نصوص تمنح الإدارة سلطات واسعة في التقدير والتحصيل، في مقابل منظومة من الضمانات التي قد تثير في بعض تطبيقاتها تساؤلات حول مدى كفايتها أو فاعليتها، الأمر الذي يبرر تناول هذا الموضوع بوصفه محاولة لفهم طبيعة هذا التداخل والوقوف على حدوده في ضوء النصوص النافذة والتطبيقات العملية.

اشكالية الدراسة :تثير العلاقة بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي إشكالاً دقيقاً يتمثل في كيفية التوفيق بين سرعة وفعالية الجباية من جهة، وحماية حق المكلف في الطعن والمراجعة من جهة أخرى، فالمشرع الضريبي العراقي يمنح الإدارة أدوات واسعة لتحقيق الكفاءة في التحصيل، إلا أن هذه الأدوات قد تنعكس في بعض الحالات على نطاق الضمانات المقررة للمكلف، وفي المقابل فإن التوسع في ضمانات التقاضي قد يؤدي إلى إبطاء إجراءات التحصيل والتأثير في استقرار الإيرادات العامة، ومن هنا يثور التساؤل حول مدى نجاح التنظيم القانوني في العراق في تحقيق هذا التوازن، أم أن التطبيق يكشف عن ميل لصالح أحد الطرفين، وعلى هذا الأساس تنصرف الدراسة إلى بحث حدود هذا التوازن وبيان أوجه القصور فيه إن وجدت.

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى بيان طبيعة العلاقة بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي في إطار التشريع العراقي، من خلال محاولة الكشف عن الأسس التي يقوم عليها كل منهما وحدود تداخلهما في التطبيق العملي، كما تسعى إلى تقييم مدى قدرة النصوص القانونية النافذة على تحقيق قدر من التوازن بين مصلحة الخزينة العامة وحقوق المكلف، مع

الوقوف على أبرز الإشكالات التي قد تعيق هذا التوازن في الواقع التطبيقي، وتمتد الغاية من ذلك إلى تقديم قراءة تحليلية تساعد على فهم مواضع الخلل إن وجدت، واقتراح معالجات يمكن أن تسهم في تعزيز الانسجام بين متطلبات الكفاءة الإدارية وضمانات العدالة الإجرائية.

منهجية الدراسة : تعتمد هذه الدراسة في معالجتها لموضوع التوازن بين كفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي على المنهج التحليلي، من خلال قراءة النصوص القانونية المنظمة للتحصيل والطعن في التشريع العراقي، ومحاولة الوقوف على دلالاتها ومقاصدها في التطبيق العملي، كما تستعين بالمنهج الوصفي لعرض الإطار العام للإجراءات الضريبية ومراحل التقاضي، بما يساعد على تكوين صورة واضحة عن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وإلى جانب ذلك، يتم الإفادة – في حدود ما يخدم موضوع البحث – من المنهج المقارن، عبر الإشارة إلى بعض الاتجاهات في الأنظمة القانونية الأخرى، دون الخروج عن التركيز الأساس على البيئة القانونية العراقية وذلك بهدف دعم التحليل وتوضيح أبعاد الإشكالية محل الدراسة.

هيكلية الدراسة : اقتضت طبيعة موضوع الدراسة تقسيمها إلى مبحثين رئيسين، يسبقهما تمهيد ويعقبهما خاتمة تتضمن أهم النتائج والتوصيات، فقد خصص المبحث الأول لبيان المرتكزات القانونية لكفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي في التشريع العراقي، من خلال تناول مفهوم كل منهما والأساس القانوني الذي يستند إليه، أما المبحث الثاني فقد عني بدراسة إشكالية التوازن بينهما في التطبيق العملي، عبر الوقوف على مظاهر الاختلال المحتملة من جهة، وبحث الآليات التي يمكن أن تسهم في تحقيق قدر من التوازن من جهة أخرى، وذلك في إطار تحليل النصوص النافذة واستقراء اتجاهاتها العامة.

المبحث الأول

المرتكزات القانونية لكفاءة التحصيل الضريبي وضمانات التقاضي في العراق

إذا كان الفقه المالي يربط نجاح الضريبة بقدرتها على رفد الخزينة العامة من غير اضطراب، فإن القراءة القانونية للنص العراقي تكشف أن النجاح لا يقاس فقط بما يدخل إلى الخزينة، بل أيضاً بالطريقة التي يدخل بها، فالكفاءة هنا لا تعني زيادة الحصيلة بأي وسيلة وإنما تعني أن يكون التحصيل سريعاً ومنظماً وقابلاً للتنفيذ ومستنداً إلى بيانات قابلة للفحص، وبأقل قدر ممكن من المنازعة المفتوحة أو الفراغ الإجرائي، ومن هذه الزاوية يصبح قانون ضريبة الدخل والتعليمات الصادرة بموجبه وقانون تحصيل الديون الحكومية أجزاءً مترابطة من منظومة واحدة هدفها الوصول إلى (دخل معلوم، وضريبة محددة، واستيفاء مضمون).

Journal Of Babylon Center For Humanities Studies 2026 Volume :16 Issue : 5
(ISSN): 2227-2895 (Print) (E-ISSN):2313-0059 (Online)

وفي المقابل لا تقل ضمانات التقاضي الضريبي أهمية عن أدوات التحصيل؛ لأن الضريبة بحكم طبيعتها الجبرية تمس المال مباشرة، ومن ثم فإن أي خلل في التقدير أو في وسائله قد يتحول سريعاً إلى عبء غير مشروع على المكلف، ولهذا يبدو منطقياً أن يحيط الدستور العراقي التقاضي والعدالة الإجرائية والاستقلال القضائي بحماية صريحة، وأن تستدعي المنازعة الضريبية _عند قصور النص الخاص_ القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية وقواعد القضاء الإداري، من هنا جاءت الحاجة إلى بحث المرتكزات القانونية للكفاءة والضمانات معاً _لا بوصفهما فكرتين متقابلتين_ بل بوصفهما شرطين متلازمين لشرعية النظام الضريبي في العراق.

المطلب الأول

مفهوم كفاءة التحصيل الضريبي وأسسها في التشريع العراقي

لا يضع المشرع العراقي تعريفاً اصطلاحياً جامعاً لعبارة (كفاءة التحصيل الضريبي)، غير أن تتبع النصوص والكتابات العراقية يسمح باستنتاج معناها العملي، فالكفاءة هي قدرة الإدارة الضريبية على تشخيص الوعاء الخاضع للضريبة على أساس صحيح، وربط الضريبة وربطها من دون إبطاء غير مبرر ثم استيفائها بوسائل قانونية فعالة، مع تقليل فرص التهرب أو التعطيل، ومن غير مجاوزة الحدود التي يفرضها مبدأ المشروعية[١].

وعلى هذا الأساس فإن أهداف الكفاءة في التشريع العراقي يمكن ردها إلى ثلاثة محاور متداخلة، أولها السرعة والانتظام؛ أي الوصول إلى الضريبة في وقتها قبل أن تتحول إلى دين متعثر أو نزاع مركب، وثانيها الفعالية؛ أي تحويل النص من التزام نظري إلى مورد متحقق فعلاً عبر التقدير والاقتطاع والإرسال والتسديد والمتابعة، وثالثها مكافحة التهرب وتحجيم فرص الإخفاء والتلاعب، سواء بواسطة واجبات مسك السجلات وتقديم البيانات، أم بواسطة العقوبات على البيانات الكاذبة والغش، أم من خلال وسائل الاستيفاء الجبري[٢].

ويجد هذا التصور سنده المباشر في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، فالقانون لم يكتف ببيان مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بل بنى شبكة من الالتزامات الإدارية التي تجعل التحصيل ممكناً عملياً، إذ حملت الشركة ومديرها بالذات مسؤولية قطع الضريبة ودفعها وتقديم الحسابات والشهادات اللازمة، وهو نص يعكس بوضوح ربط الكفاءة بالمسؤولية الشخصية في التحاسب[٣]، كما ألزم القانون (المستخدم) بقطع الضريبة المستحقة على من في خدمته ودفعها إلى السلطة المالية، بل جعلته مسؤولاً عن مبلغ الضريبة حتى إن لم يقتطعها من المدفوعات أصلاً، وأجاز له استرداد ما دفعه لاحقاً من مستحقات العامل[٤]، ومن الوجهة العملية

فإن هذه النصوص تنقل عبء التحصيل من المواجهة الفردية المباشرة مع كل مكلف إلى تقنية الاقتطاع عند المنبع، وهي من أكثر تقنيات الجباية فعالية وأقلها كلفة إدارية في النظم الحديثة.

ويكتمل هذا البناء بنص المادة (٣٢) بعد تعديلها بقانون سنة ١٩٩٤، إذ أوجبت على السلطة المالية أن تقدر الضريبة (على أساس الدخل الحقيقي)، ثم خولتها الرجوع بالتقدير إذا ظهر أن الدخل السابق قدر بأقل من حقيقته متى وجدت وقائع مادية جديدة ولمدة خمس سنوات ماضية مع استثناء السنة التقديرية، وفي هذا النص تتجلى المعادلة الأساسية للكفاءة، ليست الغاية أن يكون التقدير سريعاً فقط بل أن يكون قابلاً للتصحيح عندما تكشف الوقائع المادية نقصاً مؤثراً في الوعاء، وهذه الصلاحية تمنح الإدارة قدرة مهمة على مقاومة الإخفاء لكنها في الوقت نفسه تضع لها حداً واضحاً، فلا رجوع مفتوح من غير وقائع مادية ولا رجوع خارج المدة التي عينها القانون.

ومن الناحية التنفيذية جاءت تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر لتعطي صورة أوضح عن كيفيات التحصيل اليومي، منها فقد ألزمت صاحب العمل بمسك سجل خاص بالرواتب والمخصصات والأجور وجعلته مسؤولاً وضامناً لأداء الضريبة المتحققة بسبب عدم تدوين هذه المدخولات في السجل، وأوجبت عليه أيضاً إرسال الاستقطاعات الضريبية شهرياً خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي لشهر الاستقطاع، وفرضت إضافة بنسبة ٥% بعد مضي ٢١ يوماً على تأخر التسديد، ثم مضاعفة النسبة بعد ٢١ يوماً أخرى، فضلاً عن الفائدة المحسوبة على مبلغ الاستحقاق الضريبي[٥]، هذه التفاصيل وإن بدت إجرائية هي في الحقيقة قلب الكفاءة التحصيلية؛ لأنها تحول الالتزام الضريبي إلى دورة زمنية محددة وتدفع باتجاه الامتثال الطوعي المدعوم بجزاءات مالية محسوبة.

ولا تقتصر وسائل الفعالية على الاقتطاع والتقدير بل تمتد إلى التحصيل الجبري، فقانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ نص على سريان أحكامه على الضرائب والرسوم[٦]، الأمر الذي يربط الدين الضريبي المتحقق بآليات تنفيذ أوسع من مجرد المطالبة الودية ومن ثم فإن الضريبة متى تحققت على وجهها القانوني لا تبقى التزاماً أدبياً أو حسابياً، وإنما تدخل في نظام خاص لاستيفاء ديون الدولة بما يفسر حرص التشريع العراقي على تزويد الإدارة الضريبية بوسائل متابعة وإنذار وجباية تتجاوز إطار المراجعة المكتبية المحضة[٧].

أما في جانب مكافحة التهرب فإن قانون ضريبة الدخل لم يترك المسألة لمجرد التقدير الإداري، بل انفتح كذلك على الجزاء، وقد أوضح تقرير قضائي منشور على موقع مجلس القضاء الأعلى أن القانون يفرض عقوبات على من يقدم بيانات أو معلومات كاذبة بقصد الحصول على خفض

أو سماح أو تنزيل، وأن المادة ٥٨ تعاقب من يثبت عليه استعمال الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها[٨]، واللافت هنا أن التشريع لا ينظر إلى التهرب بوصفه خللاً أخلاقياً فحسب بل بوصفه اعتداء على الكفاءة ذاتها؛ لأن الإخفاء والغش يضربان ما بنيت عليه عملية التحاسب من بيانات وسجلات وقرائن.

ونخلص من مجموع هذه النصوص أن كفاءة التحصيل في التشريع العراقي تقوم على أربعة أعمدة: أولها تحويل المكلفين الثانويين كالشركات وأصحاب العمل إلى شركاء إلزاميين في جمع الضريبة؛ وثانيها تمكين الإدارة من إعادة النظر في التقدير عند ظهور الوقائع المادية؛ وثالثها إحاطة التأخير والامتناع بنظام من الإضافات والفوائد والتحصيل الجبري؛ ورابعها صيانة هذه السلطة بقيود الشرعية والإثبات والمدة وحقوق الغير، ولهذا فإن الكفاءة ليست مجرد لغة مالية بل هي بناء قانوني تتجاور فيه نصوص الربط والتقدير مع نصوص الضمانات على نحو لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر من غير إفقاد النظام توازنه الداخلي.

المطلب الثاني

مفهوم ضمانات التقاضي الضريبي في القانون العراقي

يقصد بضمانات التقاضي الضريبي مجموعة الوسائل الدستورية والتنظيمية والإجرائية التي تكفل للمكلف أن يناقش التقدير الضريبي ويطلب مراجعته ويطعن في القرار الصادر بحقه أمام جهة أرفع أو أكثر حياداً وأن تتم هذه المراجعة وفق أصول معلومة في المدد والتبليغ والإثبات والاختصاص[٩].

وأن التقاضي الضريبي ليس امتيازاً يضاف إلى المكلف من الخارج بل هو ضمانة دستورية لازمة في مجال تتصل فيه قرارات الإدارة بمال الشخص مباشرة، ويغدو فيها أي تضييق غير مبرر في الطعن مساساً بالبنية الدستورية ذاتها.

والأساس الدستوري لهذه الضمانات واضح في نصوص دستور ٢٠٠٥، فالمادة ١٩/ثالثاً نصت صراحة على أن " التقاضي حق مصون ومكفول للجميع"، وأضافت المادة ١٩/سادساً أن " لكل فرد الحق في أن يعامل معاملة عادلة في الإجراءات القضائية والإدارية"، ثم جاءت المادة (١٠٠) لتضع قاعدة أكثر تحديداً حين قررت أنه " يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن"، وإذا ضم إلى ذلك ما تقرره المادة ٩٧ من ضمانات استقلال القضاء أمكن القول إن الدستور العراقي لا يكتفي بإجازة الطعن بل يحيط فكرة الرقابة على القرار الإداري ومنه القرار الضريبي بإطار حمائي صريح.

وعلى صعيد التشريع الخاص يبدأ مسار المنازعة في قانون ضريبة الدخل بالاعتراض الإداري، فالقانون يمنح المكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه، حق تقديم اعتراض خطي إلى السلطة المالية خلال واحد وعشرين يوماً مع بيان أسباب الاعتراض والتعديل المطلوب، وتقديم الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة لإثباته، وتمنح السلطة المالية سلطة تقديرية في قبول الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة إذا اقتنعت بقيام سبب مقبول، كما تربط النظر في الاعتراض بأداء الضريبة أو معالجة حالة العجز عن دفعها وفق التعليمات[١٠]، وفي تعديلات ضريبة الاستقطاع المباشر تم التأكيد على البناء نفسه، مع تفصيل أوضح لطريق تقديم الاعتراض بالنسبة لصاحب العمل والمنتسب[١١].

وإذا لم ينتهي الخلاف في مرحلة الاعتراض انتقل النزاع إلى مرحلة الاستئناف أمام اللجان المختصة، والتي أصبحت تسمى "لجان الاستئناف" بموجب تعديل ١٩٩٤، وهي تشكل حلقة وسطى بين العمل الإداري الخالص والرقابة القضائية المتخصصة، وهي تنظر في تقدير الدخل والضريبة وما يتصل بهما من مسائل الرديات والسماحات، وتمتلك سلطة إلغاء التقدير أو تأييده أو زيادته أو تخفيضه[١٢]، ونرى بأن هذا البناء منتقد من زاوية الاستقلال؛ لأن الجهة التي تنظر المنازعة وإن ضم تشكيلها عنصراً قضائياً لا تزال تعمل داخل بنية ضريبية متخصصة لا ترقى إلى المحكمة المستقلة بالمعنى الكامل، ومع ذلك لا يمكن تجاهل أن هذا التنظيم وضع أصلاً لتوفير الخبرة الفنية والسرعة في حسم منازعات يغلب عليها الطابع الحسابي والضريبي.

ثم تأتي المرحلة الثالثة وهي الطعن أمام الهيئة التمييزية الخاصة، فالقانون جعل قرارات لجان الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة عشرة آلاف دينار فأقل، أما إذا زاد المبلغ على ذلك فللسلطة المالية والمكلف الاعتراض خلال خمسة عشر يوماً أمام هيئة تمييزية خاصة تشكل برئاسة قاضٍ من محكمة التمييز وعضوية ممثلين مختصين من وزارة المالية العراقية ومن الاتحادات الاقتصادية المعنية، ويكون قرارها قطعياً مع رسم تمييزي نسبته ١% من مبلغ الضريبة بحد أعلى ألف دينار[١٣]، ولا تخفى على هذا التنظيم سمته المختلطة، فهو يحاول الجمع بين الخبرة القضائية والخبرة المالية والفنية، لكنه في الوقت نفسه يبتعد عن البناء القضائي التقليدي الصرف.

ومن الناحية المؤسسية الحالية فأن محكمة التمييز ما زالت تضم (الهيئة التمييزية المختصة بنظر قضايا ضريبة الدخل)، وتختص بالنظر بالقضايا المتعلقة بقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، وهذه الإشارة مهمة لأنها تدل على بقاء فكرة التخصص الضريبي داخل

البنية القضائية العليا العراقية حتى مع اتساع النقاش الدستوري حول حدود النصوص التي كانت تمنع المحاكم من سماع بعض الدعاوى الضريبية[١٤].

غير أن الصورة لا تكتمل من غير الوقوف عند المادة (٥٥)[١٥] وما أثارته من إشكال، ففي قرار لمحكمة التمييز الاتحادية رقم ١١٦/اختصاص/٢٠١٢ طبق النص المانع تطبيقاً صريحاً، إذ جاء فيه أن المطالبة القضائية بالضريبة المدفوعة أمام المحاكم (غير صحيح) لأن المحاكم (ممنوعة من سماع أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها)، وأن الجهة المختصة هي اللجان المشكلة بموجب قانون ضريبة الدخل[١٦]، ثم جاء قانون سنة ٢٠٠٧ ليعيد العمل بالفصل السابع والعشرين وبنص المادة (٥٥) لكن في قرار للمحكمة الاتحادية العليا في الدعوى الخاصة بالطعن بدستورية المادة (٥٥) ردت لأن النص المطعون فيه (ملغى وغير نافذ) استناداً إلى قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥[١٧]، ومن ثم فإن الباحث أمام وضع لا يجوز تبسيطه، فهناك طريق ضريبي خاص راسخ تاريخياً لكن هناك أيضاً اتجاه دستوري وقضائي واضح ضد تحصين القرارات من الرقابة القضائية العامة.

ونتفق مع من يرى بأن اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية برغم أهميتها العملية، لا تحقق دائماً الدرجة المثلى من الاستقلال المؤسسي التي يوفرها القضاء المتخصص بمعناه الخاص، وأن قصر الطعن في بعض المبالغ أو ربط سلوك بعض طرق الطعن بأداء الضريبة قد يثقل مركز المكلف إجرائياً[١٨]، ومع هذا كله فإن الإنصاف يقتضي القول إن المشرع العراقي لم يهمل فكرة الضمانات بل نظمها فعلاً، إلا أنها ظلت ضمانات تتحرك داخل نموذج مختلط لا يزال يبحث عن صيغته النهائية بين ضرورات التخصص الضريبي من جهة، ومقتضيات الولاية القضائية الكاملة التي عززها الدستور من جهة أخرى.

المبحث الثاني

إشكالية التوازن بين كفاءة التحصيل وضمانات التقاضي

ليس من السهل في المجال الضريبي رسم خط فاصل حاد بين ما تقتضيه سرعة التحصيل وما تستلزمه العدالة الإجرائية، فالضريبة من جهة مورد عام لا ينتظر طويلاً، ومن جهة أخرى تمس بها الذمة المالية للمكلف مساساً مباشراً، فالمنازعة الضريبية الوسيلة الوحيدة تقريباً التي يمتلكها المكلف في مواجهة إدارة تتمتع بامتيازات واسعة[١٩].

وتبدو الإشكالية في العراق أكثر حساسية لأن التشريع لم يستقر طويلاً على نموذج واحد لحسم المنازعات الضريبية، فبين النصوص التي منعت المحاكم من سماع بعض الدعاوى والتعديلات

التي أعادت العمل بها أو ألغت استثناءاتها وبين لجان ذات تشكيل مختلط واقتراحات لاحقة بنقل النزاع إلى محاكم البداءة، نشأ وضع قانوني لا يعكس فقط صراعاً بين أسلوبين في التنظيم بل يكشف عن تردد تشريعي بين منطق الإدارة ومنطق القضاء، ولهذا فإن دراسة اختلال التوازن لا ينبغي أن تقف عند النصوص في عزلة، بل يجب أن تُقرأ على ضوء مسارها العملي والقضائي معاً.

المطلب الأول

مظاهر اختلال التوازن لصالح كفاءة التحصيل الضريبي

تتجلى مظاهر اختلال التوازن لصالح التحصيل في القانون العراقي منذ المرحلة الأولى للنزاع، فالمادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل أجازت للمكلف الاعتراض خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ، لكنها قرنت ذلك في فقرتها الثالثة بشرط جوهري هو دفع الضريبة المقدرة خلال مدة الاعتراض، مع إمكان التقسيط إذا اقتنعت السلطة المالية بالعجز، وبالمقارنة مع طبيعة النزاع الضريبي فإن هذا البناء لا يجعل الاعتراض حقاً إجرائياً خالصاً وإنما يحوله إلى حق مشروط بقدرة مالية قد لا تتوافر للمكلف أصلاً في اللحظة التي ينازع فيها في أصل التقدير أو مقداره، وهذه نقطة خلل واضحة لأن النص لا يميز بين الجزء غير المتنازع عليه والجزء محل النزاع ولا يمنح جهة مستقلة سلطة وقف التنفيذ مؤقتاً على نحو منظم[٢٠].

وتزداد صورة الاختلال وضوحاً في تعليمات الاستقطاع المباشر _ولا سيما المادة ١٤ منها_ فهي تعيد تقريباً المنطق نفسه، اعتراض خلال واحد وعشرين يوماً وعدم النظر في الاعتراض ما لم تدفع الضريبة المقدرة خلال هذه المدة، وإذا عجز المعترض جاز تقسيط المبلغ بعد استيفاء نسبة ١٠% عند تقديم الاعتراض أو الاستئناف، ثم تمضي التعليمات أبعد من ذلك، إذ تنص على أنه إذا تأخر المستأنف عن دفع أحد الأقساط خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استحقاقه ولا يواصل السير في الاعتراض أو الاستئناف حيث يعتبر التقدير قطعياً[٢١]، هنا لا يعود الدفع ضمانة للجدية، وإنما يصبح شرطاً لاستبقاء حق التقاضي نفسه وهو ما يرجح التحصيل على الحسم الموضوعي للنزاع.

ومن الناحية العملية فإن قصر مدة الواحد والعشرين يوماً في الاعتراض ثم مدة الخمسة عشر يوماً في بعض صور الطعن، لا يقرأ منفصلاً عن واقع المنازعة الضريبية في العراق؛ فهذه المنازعات غالباً ما تحتاج إلى سجلات ومخاطبات ومستندات حسابية وأحياناً إلى مراجعة دوائر متعددة أو فروع ضريبية خارج مركز النشاط، لذلك نتفق مع من يرى بأن شرط المرور بمراحل

الطعن الإداري السابقة على القضائي _مع هذه المدد الخاصة_ يجعل سلوك طريق الطعن أقرب إلى مسار تقني معقد منه إلى ضمانة سهلة النفاذ[٢٢].

أما المظهر الثاني للاختلال فيرتبط بالنصوص التي حصرت المنازعة في مسار خاص وأبعدت المحاكم العادية عنها، فالمادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل نصت صراحة على أنه (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون)، وقد طبقت محكمة التمييز الاتحادية هذا الاتجاه _كما رأينا سابقاً_ عندما أقرت بأن "المطالبة بها أمام المحكمة غير صحيح لأن المحاكم ممنوعة من سماع أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها"، وهذه العبارة تكشف بجلاء كيف تحولت خصوصية القانون الضريبي في مرحلة من المراحل إلى قيد على الولاية القضائية العامة.

أما المظهر الثالث فهو طبيعة جهات الطعن نفسها، فالتعديل الذي أدخل على المادة ٤٠ سنة ١٩٩٤ جعل قرارات لجان الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة عشرة آلاف دينار فأقل، وإذا زاد المبلغ جاز الطعن أمام هيئة تمييزية خاصة يرأسها قاضٍ وتضم اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية وعضواً من اتحاد الغرف التجارية وآخر من اتحاد الصناعات، أي أن التشكيلة بقيت مختلطة بين القضاء والإدارة والتمثيل المهني، ونرى بأن هذا التشكيل هو من صور تداخل السلطتين التنفيذية والقضائية، كما أن هناك من يرى بضرورة إلغاء جميع لجان الطعن الضريبي وإنشاء محاكم ضريبية متخصصة، مبررة ذلك بأن هذه اللجان ليست مستقرة وتركزها في العاصمة يثقل على المكلفين وأعضاؤها غير متفرغين على نحو ثابت[٢٣].

وإذا انتقلنا من الطعن إلى التنفيذ بدا الاختلال أوضح، فالمادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل أحالت جباية الضريبة والمبالغ الإضافية إلى قانون تحصيل الديون الحكومية، وهو قانون يطبق على الضرائب والرسوم ابتداءً، كما أجازت المادة (٥١) للسلطة المالية أن تطلب تأخير الشخص أو منعه من السفر إذا اقتنعت بأنه يحاول مغادرة العراق ليؤخر دفع الضريبة، وأجازت المادة (٥٢) الحجز على الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها أو تهريبها، وعلى موقع الهيئة العامة للضرائب يظهر بوضوح أن قسم المعلومات الفنية يتابع (الحجوزات والموقوفات والمنع لأموال المكلفين)، وأن القسم الإلكتروني يعمل على تصميم الأنظمة والبرامج التي تخدم عمل الهيئة[٢٤]، وهذا كله يعني أن يد الإدارة في التحصيل ليست نظرية، بل مدعومة ببنية تنظيمية ومعلوماتية مصممة أصلاً لتسريع الاستيفاء والمتابعة.

غير أن القضاء العراقي حاول أن يضع بعض الضوابط في هذا الصدد، ففي قرار لمحكمة تمييز إقليم كردستان العراق انتهت إلى أن " ذمة الزوجة مستقلة مالياً عن ذمة زوجها شرعاً وقانوناً"، ومن ثم لا يجوز الحجز على أموالها الخاصة إلا ضمن الحدود التي يرسمها القانون[٢٥].

وفي قرار أحدث قررت محكمة التمييز الاتحادية أن " عدم تسديد المدعي لضريبة الدخل لا يمنع من تزويده بخلاصة الخدمة"[٢٦]، مؤكدة أن للدائرة الضريبية سلوك طرق المطالبة القانونية بالمستحقات لكن من دون تحويل الدين الضريبي إلى أداة لتعطيل حق آخر لا يقرر القانون تعليقه على السداد، وهذه الأحكام لا تنفي اختلال التوازن لكنها تؤكد أن العلاج العملي كثيراً ما يأتي من القضاء بعد وقوع الخلل لا من النص قبل وقوعه.

المطلب الثاني

آليات تحقيق التوازن والحلول المقترحة

إن استعادة التوازن لا تقتضي نسف منطق الكفاءة بل تقويمه قانوناً، فالمشكلة ليست في أن تكون الدولة حريصة على إيرادها وإنما في أن تساق المنازعة الضريبية أحياناً بطريقة تجعلها امتداداً لسلطة التحصيل لا وسيلة لمراجعتها، لذلك يفضل وجود جهة حسم أكثر استقلالاً وإجراءات أكثر وضوحاً وضمانات أكثر واقعية للمكلف.

ونرى بأن افضل الحلول هو الأخذ بمسار تشريعي على مرحلتين، المرحلة الأولى انتقالية، وتقوم على تعديل المواد ٣٧ و٣٨ و٣٩ و٤٠ من قانون ضريبة الدخل وفق المنحى الذي اقترحه مجلس القضاء الأعلى سنة ٢٠٢٢، أي نقل النظر في الاعتراضات ذات الطبيعة القضائية إلى محكمة البداءة المختصة مكانياً مع إخضاع أحكامها للاستئناف والتمييز وفق قانون المرافعات المدنية، وهذا المقترح ليس فكرة تجريدية؛ فالأسباب الموجبة المنشورة معه نصت على أنه جاء تحقيقاً للمصلحة العامة وللحيلولة دون تداخل عمل وصلاحيات السلطة التنفيذية والسلطة القضائية[٢٧].

أما المرحلة الثانية فهي الأجدى على المدى المتوسط، ويتلخص بإنشاء قضاء ضريبي متخصص سواء في صورة بداءة ضريبية واستئناف ضريبي أم في صورة هيئات قضائية متخصصة ضمن محاكم البداءة والاستئناف.

أما الإصلاح الإجرائي العاجل فينبغي أن يبدأ من النصوص التي تجعل الحق في الطعن تابعاً للقدرة على الدفع، فالمادة ١٩ من الدستور تقرر أن "التقاضي حق مصون ومكفول للجميع، وأن لكل فرد الحق في معاملة عادلة في الإجراءات القضائية والإدارية"، كما أن المادة ١٠٠ تحظر تحصين القرار الإداري من الطعن، لهذا يبدو منسجماً مع الدستور أن يعاد النظر في المادة ٣٣

من قانون ضريبة الدخل والمادة ١٤ من تعليمات الاستقطاع المباشر، بحيث لا يكون دفع كامل الضريبة شرطاً لسماع الاعتراض، بل يقتصر الأمر على دفع الجزء غير محل النزاع أو نسبة تأمين معتدلة مع منح جهة قضائية سلطة وقف التنفيذ في الجزء المختلف عليه عند توافر جدية ظاهرة، وهذا ليس نقضاً لمنطق التحصيل وإنما هو ترتيب أولويات يقدم الحسم الأولي للنزاع على الإكراه المالي السابق له[٢٨].

كذلك فإن مدد الطعن الحالية تحتاج إلى مراجعة دقيقة، فرفع مدة الاعتراض من واحد وعشرين يوماً إلى ثلاثين يوماً، ورفع مدة الطعن اللاحق إلى ثلاثين يوماً بدلاً من خمسة عشر في القضايا التي تتطلب تدقيقاً حسابياً لن يفرغ الإدارة من أدواتها لكنه سيمنح المكلف فرصة معقولة لجمع مستنداته، ويمكن تدعيم هذا التعديل بقاعدة مستمدة من قانون المرافعات المدنية وهي أن المدد الإجرائية لا تفهم على نحو يعدم الغاية من الحق في الطعن، خاصة وأن هذا القانون هو المرجع العام للإجراءات عند غياب النص الخاص، وتسري ولاية المحاكم فيه على جميع الأشخاص والجهات ما لم يرد استثناء خاص[٢٩].

ومن الحلول الضرورية أيضاً حتى قبل إنشاء قضاء ضريبي مستقل هو إعادة بناء الحياد المؤسسي لجهات الطعن القائمة، فإذا تعذر إلغاؤها فوراً فينبغي – على الأقل – أن تشكل بقرار من السلطة القضائية لا من الوزير، وأن تكون الأغلبية فيها لقضاة أو أعضاء قانونيين مستقلين، وأن تلزم بتسبيب قراراتها تسبيباً واضحاً، وأن تنشر المبادئ المستقرة التي تعتمدها، فالنشر المنهجي للقرارات لا يزيد الشفافية فحسب، بل يخفف التفاوت بين الفروع ويعطي المكلف صورة أوضح عن معايير الهيئة، وهو ما ينسجم أيضاً مع اتجاهات الحوكمة الضريبية التي تجعل الشفافية والنزاهة والمساءلة جزءاً من كفاءة الإدارة ذاتها لا عبئاً عليها.

ثم إن التوازن المنشود لا يكتمل ما لم يراجع المشرع نطاق الإجراءات التحفظية ذات الأثر الشديد، كالمنع من السفر والحجز الاحتياطي، فوجود هذه الوسائل قد يكون مفهوماً عند قيام دلائل جدية على التهريب أو إخفاء الأموال لكن العدالة الإجرائية تقتضي أن تربط بقرار مسبب وبمدة محددة وبطعن عاجل أمام قاضٍ مختص، لا أن تترك لتقدير إداري واسع، وهذا المقترح يجد سنده في الدستور من جهة، وفي الاجتهاد القضائي من جهة أخرى؛ إذ إن القضاء العراقي نفسه ميز بين الذمم المالية، ورفض استعمال الالتزام الضريبي لتعطيل حقوق أخرى خارج الوسائل التي رسمها القانون فالأثر العملي لهذه الأحكام أنه لا يكفي أن يكون للدائرة حق في الضريبة، بل يجب أيضاً أن تختار الطريق القانوني الصحيح لاستيفائها[٣٠].

ونخلص إلى أن الحلول المقترحة للتوازن لا يتحقق بشعار عام، وإنما بحزمة مترابطة قاضٍ أكثر حضوراً وإدارة أكثر شفافية ومدد أطول قليلاً ولكن أوضح ووسائل تنفيذ أقوى ضابطاً وأضيق مجالاً ونشر دوري للمبادئ والبيانات الإجرائية، عندئذ فقط يمكن أن تفهم كفاءة التحصيل في معناها الصحيح، بأنها ليست القدرة على الجباية الأسرع مهما كانت الكلفة الإجرائية، وإنما القدرة على جباية مستقرة تقل فيها المنازعات ويزداد فيها الامتثال الطوعي لأن المكلف يجد نظاماً يمكن توقعه ومراجعته.

الخاتمة: بعد الانتهاء من الدراسة كان لزاماً علينا أن ننهي هذه الدراسة إلى الخاتمة القانونية الآتية:

أولاً/ الاستنتاجات

١.يستخلص أن اشتراط دفع الضريبة المقدرة كلياً أو ضمن ترتيبات مالية مشروطة لقبول الاعتراض أو للاستمرار فيه يشكل قيداً جوهرياً على الفعالية العملية لحق الطعن؛ لأنه ينقل المكلف من مركز منازع في أصل الالتزام أو مقداره إلى مركز ملزم بالأداء قبل حسم النزاع من غير تمييز كافٍ بين الجزء غير المتنازع عليه والجزء المختلف عليه، وبذلك يكون النص في تطبيقه العملي قد رجح حماية التحصيل على تمام الحماية الإجرائية.

٢.يثبت أن هيكلية حسم المنازعة الضريبية القائمة على الاعتراض الإداري ثم لجان الاستئناف فالهيئة التمييزية الخاصة لا تحقق الدرجة المثلى من الاستقلال المؤسسي والحياد القضائي؛ وعليه يبقى التنظيم القائم أقرب إلى نموذج انتقالي بين منطق الإدارة ومنطق القضاء منه إلى خصومة قضائية مكتملة الضمانات.

٣.يظهر كذلك أن قصر مدد الاعتراض والطعن مع ما تتطلبه المنازعة الضريبية من دفاتر وسجلات ومخاطبات ومراجعات فنية يجعل الضمانات قائمة في النص ولكن أقل نفاذاً في التطبيق، فالعائق لا يكمن في أصل الاعتراف بالطعن، وإنما في أن شروط ممارسته وضيق آجاله يحولان دونه في عدد من الحالات العملية.

٤.أن اتساع وسائل التحصيل والتنفيذ — من إحالة الجباية إلى قانون تحصيل الديون الحكومية، إلى المنع من السفر، إلى الحجز على الأموال — يمنح الإدارة أدوات فعالة في الاستيفاء، إلا أن مشروعية هذه الأدوات تبقى معلقة على حدود التناسب وتسبيب القرار واحترام استقلال الذمم والحقوق الأخرى، وهو ما كشفت عنه الأحكام القضائية التي عرضها البحث بوصفها أدوات تصحيح لاحقة لمواضع الاختلال.

ثانياً/ المقترحات

١.اتصالاً بالاستنتاج الأول يقترح تعديل المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل والمادة (١٤) من تعليمات الاستقطاع المباشر، بحيث لا يكون دفع كامل الضريبة شرطاً لسماع الاعتراض، ويستعاض عنه بأداء الجزء غير المتنازع عليه أو بتأمين معتدل، مع تخويل جهة قضائية أو ذات ولاية قضائية سلطة وقف تنفيذ الجزء المختلف عليه متى قامت جدية ظاهرة في أسباب الطعن.

٢.واتصالاً بالاستنتاج الثاني يقترح الأخذ بالمسار التشريعي الانتقالي الذي يعهد بنظر الاعتراضات ذات الطبيعة القضائية إلى محكمة البداءة المختصة مكانياً، وذلك تمهيداً لإنشاء قضاء ضريبي متخصص أكثر استقلالاً واستقراراً.

٣.يقترح تمديد مدد الاعتراض والطعن إلى آجال أكثر معقولية وتبسيط متطلبات التبليغ وتقديم المستندات وعدم ترتيب سقوط السير في الطعن لمجرد الإخلال بقسط أو بإجراء شكلي قبل تمكين المكلف من تدارك الخلل خلال مهلة مناسبة، بما يجعل الضمانة قابلة للاستعمال الواقعي لا مجرد قائمة نظرياً.

٤.يُقترح قصر المنع من السفر والحجز التحفظي وسائر الإجراءات ذات الأثر الشديد على الحالات التي تقوم فيها دلائل جدية ومحددة، وأن تصدر بقرار مسبب ولمدة معلومة وقابلة للطعن العاجل، مع التأكيد على عدم تجاوز الأثر التنفيذي إلى أموال الغير أو إلى حقوق إدارية أخرى لا يجيز القانون تعليقها على السداد الضريب

الهوامش

(١) د. قبس حسن عواد البدراني، مفهوم السلطة التقديرية للادراة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (١٤)، العدد (٥١)، السنة (١٦)، ص٢١٨.

(٢) قدوري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، القاهرة، ١٩٦٠، ص٢١.

(٣) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٥) المادة (١٠) من تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧.

(٦) المادة (١) من قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧.

(٧) د. عبد القادر نجم عبد الله العيساوي، تطبيق الاقتصادر الضريبي على قوانين الضرائب المباشرة في العراق، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الخامس والعشرون، حزيران، ٢٠٢٤، ص٥٢٨.

(٨)عمر محمد، التهرب الضريبي.. جريمة تهدد الاقتصاد وتقوض موارد الدولة، منشور على موقع مجلس القضاء الأعلى الالكتروني الاتي: https://www.sjc.iq/view.٧٦٨٢٩/ تاريخ الزيارة ٢٠٢٦/١/٤.

(٩) د. محمد علوم محمد وسولاف فيصل خضير، التقاضي الضريبي كضمانة دستولاية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الخاص الثالث، ج٢، ٢٠١٧، ص١١٣.

(١٠) المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(١١) المادة (١٤) من تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧.

(١٢) المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(١٣) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

(١٤) حيدر وهاب عبود، القضاء الضريبي ضمانة ناجعة لحماية حقوق المكلفين، مجلة بيت الحكمة، العدد (٣١)، ٢٠١٢، ص١٠٣.

(١٥) إذ نصت المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي على إنه " لا تسمع المحاكم اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها او اية معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون".

(١٦) انظر: قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم ١١٦/اختصاص/٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/٩/١٩.

(١٧) انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (١٤٢/اتحادية/٢٠١٨) بتاريخ ٢٠٢٢/٣/١.

(١٨) امل جبر ناصر، قواعد المرافعات والاثبات في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، ٢٠١٥، ص٤٧.

(١٩) د. حسين كامل وداعة، المنازعة الضريبية ودور التقاضي الضريبي في تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين وحقوق الخزانة العامة في ظل ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة، المجلد (١)، العدد (١٣)، ٢٠٢٥، ص١١٠.

(٢٠) حيدر وهاب عبود، المصدر السابق، ص١٠١.

(٢١) انظر: المادة (١٤) من تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧.

(٢٢) د. محمد علوم محمد وسولاف فيصل خضير، المصدر السابق، ص١٣٣.

(٢٣) د. أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لانهاء المنازعة الضريبية، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠٢١، ص ٥٢.

(٢٤) انظر: الموقع الالكتروني للهيئة العامة للضرائب على الرابط الاتي: https://tax.mof.gov.iq/

(٢٥) انظر: قرار محكمة تمييز إقليم كردستان العراق رقم (١٨/حجز/٢٠٠٤) بتاريخ ٢٠٠٤/١/١٨.

(٢٦) انظر: قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم (١١٨٤٩/الهيئة المدنية/٢٠٢٥) بتاريخ ٢٠٢٥/١٢/٢٢.

(٢٧) انظر: مقترح مشروع قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، منشور على الموقع الالكتروني لمجلس القضاء الأعلى على الرابط الاتي: https://www.sjc.iq/view.٦٩٤٠٨/

(٢٨) د. محمد علوم محمد وزينب سعدون طعمة، القضاء الضريبي ضمانة للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، عدد خاص لبحوث التدريسيين مع طلبة الدراسات العليا، ج٢، ٢٠٢١، ص٧٤.

(٢٩) ناهدة عبد الغني محمد، أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع، المجلة العلمية لجامعة جيهان_السليمانية، المجلد (٥)، العدد (١)، ٢٠٢١، ص١١٦.

(٣٠) أحمد ساجت ورائد ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت – خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية – مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، المجلد (١٩)، العدد (٦)، ٢٠١٧، ص٥٦.

قائمة المصادر

أولاً/ الكتب

١.د. أحمد هاني عبيد، الآليات الإدارية والقضائية والدستورية لانهاء المنازعة الضريبية، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠٢١.

٢.قدوري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، القاهرة، ١٩٦٠.

ثانياً/ الدوريات

١.أحمد ساجت ورائد ناجي أحمد وشاكر جميل ساجت – خصوصية الرقابة القضائية على دستورية الأعمال الضريبية – مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، المجلد (١٩)، العدد (٦)، ٢٠١٧.

٢.د. حسين كامل وداعة، المنازعة الضريبية ودور التقاضي الضريبي في تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين وحقوق الخزانة العامة في ظل ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، مجلة ميسان للدراسات القانونية المقارنة، المجلد (١)، العدد (١٣)، ٢٠٢٥.

٣.حيدر وهاب عبود، القضاء الضريبي ضمانة ناجعة لحماية حقوق المكلفين، مجلة بيت الحكمة، العدد (٣١)، ٢٠١٢.

٤.د. عبد القادر نجم عبد الله العيساوي، تطبيق الاقتصادر الضريبي على قوانين الضرائب المباشرة في العراق، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الخامس والعشرون، حزيران، ٢٠٢٤.

٥.د. قبس حسن عواد البدراني، مفهوم السلطة التقديرية للادراة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (١٤)، العدد (٥١)، السنة (١٦).

٦.د. محمد علوم محمد وسولاف فيصل خضير، التقاضي الضريبي كضمانة دستولاية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الخاص الثالث، ج٢، ٢٠١٧.

٧.د. محمد علوم محمد وزينب سعدون طعمة، القضاء الضريبي ضمانة للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، عدد خاص لبحوث التدريسيين مع طلبة الدراسات العليا، ج٢، ٢٠٢١.

٨.ناهدة عبد الغني محمد، أهمية تأسيس القضاء الضريبي المختص في العراق بين الضرورة والواقع، المجلة العلمية لجامعة جيهان_السليمانية، المجلد (٥)، العدد (١)، ٢٠٢١.

ثالثاً/ الرسائل والاطاريح

١.امل جبر ناصر، قواعد المرافعات والاثبات في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، ٢٠١٥.

رابعاً/ الدساتير والقوانين والتعليمات

١.دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

٢.قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧.

٣.قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٤.تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧.

خامساً/ القرارات القضائية

١.قرار محكمة تمييز إقليم كردستان العراق رقم (١٨/حجز/٢٠٠٤) بتاريخ ٢٠٠٤/١/١٨.

٢.قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم ١١٦/اختصاص/٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/٩/١٩.

٣.قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم (١٤٢/اتحادية/٢٠١٨) بتاريخ ٢٠٢٢/٣/١.

٤.قرار محكمة التمييز الاتحادية رقم (١١٨٤٩/الهيئة المدنية/٢٠٢٥) بتاريخ ٢٠٢٥/١٢/٢٢.

سادساً/ الانترنت

١.الموقع الالكتروني للهيئة العامة للضرائب على الرابط الاتي: https://tax.mof.gov.iq/.

٢.عمر محمد، التهرب الضريبي.. جريمة تهدد الاقتصاد وتقوض موارد الدولة، منشور على موقع مجلس القضاء الأعلى الالكتروني الاتي: https://www.sjc.iq/view.٧٦٨٢٩/.

٣.مقترح مشروع قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، منشور على الموقع الالكتروني لمجلس القضاء الأعلى على الرابط الاتي: https://www.sjc.iq/view.٦٩٤٠٨/.

List of Sources

First/ Books

1.Dr. Ahmed Hani Obeid, Administrative, Judicial, and Constitutional Mechanisms for Resolving Tax Disputes, Arab Book and Studies House, 2021.

2.Qaddouri Nicola Attia, The Inherence of Tax Law and Its Most Important Applications, Cairo, 1960.

Second/ Periodicals

1.Ahmed Sajet, Raed Naji Ahmed, and Shaker Jamil Sajet – The Specificity of Judicial Oversight of the Constitutionality of Tax Acts – Journal of the College of Law, Al-Nahrain University, Volume (19), Issue (6), 2017.

2.Dr. Hussein Kamel Wadaa, Tax Disputes and the Role of Tax Litigation in Achieving a Balance Between the Interests of Taxpayers and the Rights of the Public Treasury under Income Tax (A Comparative Study), Maysan Journal of Comparative Legal Studies, Volume (1), Issue (13), 2025.

3.Haider Wahab Aboud, Tax Judiciary: An Effective Guarantee for Protecting Taxpayers' Rights, Bayt Al-Hikma Journal, Issue (31), 2012.

4.Dr. Abdul Qadir Najm Abdullah Al-Issawi, "Applying Tax Economics to Direct Tax Laws in Iraq," Arab Journal of Humanities and Social Sciences, Issue 25, June 2024.

5.Dr. Qabas Hassan Awad Al-Badrani, "The Concept of Discretionary Power of the Tax Administration in the Current Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982," Al-Rafidain Journal of Law, Volume 14, Issue 51, Year 16.

6.Dr. Muhammad Uloum Muhammad and Sulaf Faisal Khudair, "Tax Litigation as a Constitutional Guarantee for the Taxpayer," Journal of Legal Sciences, University of Baghdad, Special Issue 3, Part 2, 2017.

7.Dr. Mohammed Uloum Mohammed and Zainab Saadoun Ta'ma, "Tax Judiciary: A Guarantee of Economic Rights and Freedoms in Iraq," Journal of Legal Sciences, University of Baghdad, Special Issue for Faculty Research with Graduate Students, Vol. 2, 2021.

8.Naheda Abdul Ghani Mohammed, "The Importance of Establishing a Specialized Tax Judiciary in Iraq: Between Necessity and Reality," Cihan University Scientific Journal, Sulaimani, Vol. 5, No. 1, 2021.

Third: Theses and Dissertations

1.Amal Jabr Nasser, "Rules of Procedure and Evidence in Direct Tax Disputes," Master's Thesis, College of Law, University of Dhi Qar, 2015.

Fourth: Constitutions, Laws, and Regulations

1.Constitution of the Republic of Iraq of 2005.

2.Iraqi Government Debt Collection Law No. (56) of 1977.

3.Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended. 4. Instructions for withholding taxes by direct deduction No. (1) of 2007.

Fifth/ Judicial Decisions

1.Decision of the Court of Cassation of the Kurdistan Region of Iraq No. (18/Seizure/2004) dated 1/18/2004.

2.Decision of the Federal Court of Cassation No. 116/Jurisdiction/2012 dated 9/19/2012.

3.Decision of the Federal Supreme Court No. (142/Federal/2018) dated 3/1/2022.

4.Decision of the Federal Court of Cassation No. (11849/Civil Panel/2025) dated 12/22/2025.

Sixth/ Internet

1.The website of the General Authority for Taxes at the following link: https://tax.mof.gov.iq/ 2. Omar Mohammed, Tax Evasion: A Crime Threatening the

Economy and Undermining State Resources, published on the Supreme Judicial Council's website: https://www.sjc.iq/view.76829/

2.Proposed Draft Law Amending Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended, published on the Supreme Judicial Council's website at the following link: https://www.sjc.iq/view.69408/