

الإطار القانوني والتنظيمي للمنازعات الضريبية في العراق

بكر محمود علوان المعموري

طالب دكتوراه القانون العام

كلية القانون، جامعة قم، قم، الجمهورية الإسلامية الإيرانية

د. محمد الزرondi الرحمانى

الأستاذ المساعد في كلية القانون، قسم القانون العام، جامعة قم، قم، الجمهورية

الإسلامية الإيرانية

The Legal and Regulatory Framework for Tax Disputes in Iraq

Bakr Mahmood Alwan Al-Mamoori

Doctoral Student at Qom University

Department of Public Law

Email: BakrMahmood1@chmail.ir

Dr. Mohammad Al-Zarwandi Al-Rahmani

,Faculty of Law, Department of Public Law, University Of Qom

Islamic Republic of Iran

sarab1041361@gmail.com Email

المستخلص

يتناول هذا البحث الإطار القانوني والتنظيمي للمنازعات الضريبية في العراق، بوصفه أساساً لتحقيق العدالة الضريبية وحماية حقوق الإدارة والمكلفين. ويهدف إلى تحليل التشريعات الضريبية النافذة، ولا سيما قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، والقوانين والأنظمة والتعليمات المكملة له، وبيان دور الجهات الإدارية المختصة في تسوية المنازعات. كما يبحث مراحل النزاع الضريبي، بدءاً من الاعتراض أمام لجان الطعن، مروراً بالتميز، وصولاً إلى الرقابة القضائية، مع توضيح طبيعته القانونية وخصائصه مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى. ويتناول البحث ضمانات المكلف، ومنها حق الاعتراض والطعن، وتسبب القرارات، واحترام مبدأ المشروعية، مقابل صلاحيات الإدارة في تقدير الوعاء والتحويل. كما يسلط الضوء على أبرز المشكلات العملية، ومنها تعقيد الإجراءات وطول أمد التقاضي وتعدد الجهات المختصة، ويقدم نتائج وتوصيات لتطوير الإطار القانوني وتعزيز العدالة الضريبية والاستقرار المالي.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الضريبية، التشريع الضريبي في العراق، الإدارة الضريبية، الطعن والاعتراض الضريبي، العدالة الضريبية

Abstract

This study examines the legal and regulatory framework governing tax disputes in Iraq, focusing on tax justice and the protection of taxpayers' and tax administration's rights. It analyzes the applicable tax legislation, particularly Income Tax Law No. (113) of 1982, as amended, and the relevant regulations and instructions. The study addresses the stages of tax disputes, including administrative objections, appeals, and judicial review, while examining their legal nature and distinguishing characteristics. It also highlights the legal guarantees afforded to taxpayers, including the right to object and appeal, the requirement to provide reasons for tax decisions, and compliance with the principle of legality. Furthermore, the research identifies practical challenges, such as procedural complexity, lengthy dispute resolution, and the multiplicity of competent authorities. It concludes with findings and recommendations aimed at improving

the legal framework, enhancing tax justice, strengthening trust between taxpayers and the tax administration, and supporting financial and economic stability in Iraq.

Keywords: Tax disputes, Iraqi tax legislation, tax administration, tax objections and appeals, tax justice.

المطلب الأول: التنظيم الإداري للضرائب

يُعدّ التنظيم الإداري للضرائب حجر الأساس في البنية المالية للدولة، إذ يتحدّد من خلاله توزيع الاختصاصات والهيئات المسؤولة عن تقدير الضريبة وجبايتها ومراقبة تنفيذها. ففي العراق، أرسى قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣ لسنة ١٩٨٢) الإطار العام للإدارة الضريبية، حيث نصّت المادة (٢) منه على أنّ الهيئة العامة للضرائب هي الجهة المختصة بإدارة وتطبيق التشريعات الضريبية وجباية الإيرادات العامة. وتتبع هذه الهيئة وزارة المالية من حيث البناء التنظيمي، وتباشر من خلالها دوائرها في المحافظات الاختصاصات التنفيذية والفنية اللازمة لتقدير الضريبة والتحصيل. ويُلاحظ أنّ النظام الإداري العراقي يشتم بطابع مركزي صارم، إذ تُحدّد السياسات الضريبية العليا بموجب توجيهات الوزارة، بينما تُمارس الدوائر الفرعية سلطاتها وفق تعليمات صادرة من الإدارة المركزية. وتؤكد (قانون الإدارة المالية، ٢٠١٩: المادة ٥) على وجوب إخضاع جميع الإيرادات—including الضرائب—لإشراف وزارة المالية، بما يمنحها سلطة مراقبة الأداء المالي والإداري بشكل مباشر. هذا التمرکز الإداري يهدف إلى ضمان وحدة السياسة المالية، غير أنه يؤدي عملياً إلى بطء الإجراءات وضعف مرونة تطبيق أحكام القانون على اختلاف المحافظات (ناصر، ٢٠١٥: ٢٥١).

أما الهيكل المؤسسي للهيئة العامة للضرائب، فيقوم على أجهزة متعددة أبرزها: دائرة التقدير، ودائرة الجباية، والرقابة والتدقيق، ووحدة المتابعة القانونية. ويمنح القانون صلاحيات مهمة لهذه الدوائر، ولا سيما المواد (٢٣-٣١) من قانون ١٩٨٢/١١٣، التي تسند إلى لجان التقدير عملية حساب الدخل الخاضع للضريبة، استناداً إلى المستندات المحاسبية والتقارير الميدانية. كما أجازت المادة (٧) من القانون لرئيس الهيئة أو من يخوله تفويض بعض الصلاحيات لرؤساء المديريات في المحافظات، الأمر الذي يسمح بقدر محدود من اللامركزية الإدارية. ومع ذلك، لا تزال القرارات الجوهرية كإعادة التقدير أو الإعفاء تحتاج لموافقة المركز العام، مما يحّد من استقلالية المديريات المحلية. من زاوية الشفافية والمساءلة، يمارس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بموجب قانون رقم (٣١ لسنة ٢٠١١) دوره في مراقبة التحصيل الضريبي والتأكد من مطابقة الإجراءات للقانون. وقد أكدّ مجلس الدولة العراقي في قراره الإداري رقم (٢٠٢٠/٥٢) أنّ أي خرق لمبدأ تعليل القرارات الضريبية يشكل مخالفة لمبدأ المشروعية ويعرّض القرار للإلغاء. وهذا يعني أنّ الرقابة الإدارية في مجال الضرائب ليست رقابة شكلية فحسب، بل تمتد للتحقق من سلامة الأسس الفنية التي بُني عليها التقدير والتحصيل. ومن حيث المقارنة، نجد أنّ الإمارات العربية المتحدة أخذت بنموذج حديث يقوم على إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب بموجب القانون الاتحادي رقم (٧ لسنة ٢٠١٧)، وهي هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتولّى تنظيم وتسجيل المكلفين، والتحصيل، والفصل الابتدائي في المنازعات الإدارية. وتتماز باستقلال مالي وإداري ضمن الإطار التنفيذي للحكومة الاتحادية (المواد ٥-٨ من القانون الاتحادي المشار إليه)، ما أتاح سرعة في الأداء ووضوحاً في المسؤوليات (حسين زاير جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون الجامعة المستنصرية، ٢٠١٨: ص ٩٥).

أما في فرنسا، فقد بُني التنظيم الإداري الضريبي على أساس لامركزي راسخ منذ القرن العشرين. وفق المدونة العامة للضرائب (CGI) والمادة (L.100 A) من قانون الإجراءات الضريبية (LPF)، فإنّ الإدارة الضريبية الفرنسية مقسّمة إلى إدارات إقليمية.

(Direction Régionale des Finances Publiques) تعمل تحت إشراف وزارة الاقتصاد والمالية، إلا أنّها تتمتع باستقلال مهني وفني واسع في تنفيذ القوانين وتقدير الالتزامات الضريبية. هذا النموذج يوازن بين التوجيه المركزي والسلطة المحلية، الأمر الذي أكسبه كفاءة عالية في الخدمة الضريبية وسرعة في تسوية النزاعات الأولية. وبالنسبة للعراق، ورغم التطورات الأخيرة في المادة (٨) من قانون الإدارة المالية لعام ٢٠١٩ التي أقرت بضرورة التحوّل نحو الرقابة الإلكترونية وربط البيانات المالية بالمنصات الرقمية، إلا أنّ التطبيق العملي ما زال محدوداً. وتعاني الهيئة العامة للضرائب من نقص الكوادر المتخصصة وضعف البنية التكنولوجية، وهو ما يثير الحاجة إلى إصلاح مؤسسي شامل (عبود، ٢٠١٢: ٣١) لأجل تحقيق ذلك، يقترح الفقه المالي العراقي تعديل قانون ١٩٨٢/١١٣ بما يستحدث "الهيئة الوطنية للضرائب والإيرادات" ككيان مستقل يرتبط مباشرةً بمجلس الوزراء، ويضم ضمن هيكله وحدات فنية للذكاء المالي، ومكاتب لمراجعة الأداء ومكافحة التهرب الضريبي. ومن شأن هذا الإصلاح أن يقرب العراق من النموذجين الفرنسي والإماراتي، ويضمن تطبيق المواد (٥، ١٩، ٢٨، و ١٠٠) من الدستور، التي أرسى مبادئ المشروعية، المساواة أمام القانون، وحق التقاضي وسلطان الرقابة القضائية على أعمال الإدارة. بناءً على ما تقدم، يتضح أنّ التنظيم الإداري للضرائب في العراق لا يزال تقليدياً يحتاج إلى تحديث شامل قائم على الاستقلال المؤسسي، التخصص المهني، والتحوّل الرقمي، بما يكفل تحقيق العدالة الضريبية والفعالية المالية المنشودة (الخالدي، ٢٠١٢: ٥٨).

الفرع الأول: القوانين والهيئات الضريبية العراقية

يستند التنظيم الإداري للضرائب في جمهورية العراق إلى منظومة تشريعية ومؤسسية مترابطة، تهدف إلى تحقيق مبدأ الشرعية الضريبية الذي نصّت عليه المادة (٢٨/أولاً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، والتي أكدت أن "لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعذل، ولا تجبى، إلا بقانون". ويُفهم من هذا النص أن

السلطة المالية لا تمتلك صلاحية فرض أو تعديل أي التزام ضريبي إلا استناداً إلى نص قانوني نافذ. ومن هنا أساس التنظيم القانوني الذي يقوم عليه الإطار الإداري للضرائب العراقية (الجميلي، ٢٠٠٤: ١١٨)

تُعد الهيئة العامة للضرائب، المنشأة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ونظامها الداخلي رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣، الركيزة الإدارية الرئيسية التي تتولى مسؤولية تطبيق السياسة الضريبية في العراق. فقد حددت (النظام الداخلي رقم ٨٠، ١٩٨٣: المادة ١) من النظام المذكور أن "الهيئة العامة للضرائب هيئة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزارة المالية"، الأمر الذي يجعلها جهازاً شبه مستقل ضمن الهيكل الإداري للوزارة، وتتولى بموجب المادة (٤) منه أعمال التقدير والتحصيل والفحص والمراقبة، إضافة إلى تنفيذ التشريعات الضريبية الصادرة عن السلطة التشريعية. ويتفرع عن الهيئة العامة عدد من المديريات بحسب نوع الضريبة وموقع المكلف، كالمديرية العامة لضريبة الدخل، والمديرية العامة للضريبة العقارية، ومديريات المحافظات، وكلها تخضع إدارياً لإشراف مجلس إدارة الهيئة برئاسة المدير العام، عملاً بالمادة (٦) من نظامها الداخلي. ويبيّن هذا النص مركزية القرار المالي في العاصمة، مع تطبيق مبدأ اللامركزية الإدارية التنفيذية في المحافظات تماشياً مع المادة (١٢٢/ثالثاً) من الدستور التي أجازت نقل بعض الاختصاصات إلى الوحدات الإدارية المحلية (لازم، ٢٠١٨: ١٦٢).

إلى جانب الهيئة العامة، توجد جهات مساعدة تمارس دوراً رقابياً أو استشارياً، مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل بموجب قانونه رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، ويتولى مراجعة التحصيل الضريبي والتأكد من مطابقته للقانون، وكذلك مجلس الدولة بموجب قانونه رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧، حيث تدرج تحت اختصاصه سلطة المشورة والتشريع فيما يتعلق بمشروعات القوانين المالية والضريبية، فضلاً عن النظر في الطعون ضد القرارات الإدارية المالية وفق المادة (٧/ثالثاً) من القانون ذاته (عبد والذخيل، ٢٠١١: ١٤٤) أما الهيكل التنظيمي للوزارة، فقد نظمته قانون الإدارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ الذي نصّ في المادة (٢) منه على "إدارة مالية عامة حديثة تتسم بالشفافية والمسؤولية". ويُعدّ هذا القانون الإطار العام الذي يربط عمل الهيئة العامة للضرائب بوزارة المالية من حيث إعداد الموازنة والتقارير المالية، وضمان الالتزام بمبادئ الكفاءة والمساءلة. كذلك ساهم قانون تمويل العجز المالي رقم (٥) لسنة ٢٠٢٠ في تعزيز الرقابة على تحصيل الإيرادات الضريبية لضمان توازن الموازنة العامة. وعلى المستوى العملي، تعمل الهيئة وفق التعليمات الإجرائية الصادرة عن وزارة المالية، كتلك الواردة في التعليمات التنفيذية لسنة ٢٠٢١ التي تنظم إجراءات التقدير الذاتي للمكلفين، واعتماد النظام الإلكتروني في تقديم الإقرارات، استناداً إلى مبدأ التحول الرقمي المنصوص عليه في كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء رقم (م.ر/ت/٣٢٢) لسنة ٢٠٢٠. وبموجب هذه المنظومة، أصبح التنظيم الضريبي العراقي يتسم بالتدرج المؤسسي من وزارة المالية إلى الهيئة العامة، ثم إلى المديريات الفرعية، مع وجود رقابة قضائية وإدارية تضمن سلامة الإجراءات والتطبيق الصحيح لنصوص قانون ضريبة الدخل (١٩٨٢/١١٣) وقوانين الجباية الأخرى، محققاً بذلك مبدأ المشروعية الإدارية الذي يُعدّ الركيزة الأساسية لعدالة النظام المالي (عطية، د.ت.: ١٩٦٠)

الفرع الثاني: صلاحيات الإدارة الضريبية في إصدار القرارات

تمارس الإدارة الضريبية العراقية صلاحياتها في إصدار القرارات في إطار قانوني محدد يرسم حدود عملها وفقاً لمبدأ المشروعية وضمان حقوق المكلفين، حيث نصت المادة (٢٨/ثانياً) من دستور ٢٠٠٥ على أن "لا يعفى أحد من أداء الضرائب إلا بقانون"، الأمر الذي يفيد ضمناً بعدم جواز تعديل الالتزامات أو إسقاطها إلا بقرار إداري صادر وفق قانون نافذ. ويُعدّ قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النص الأساسي المنظم لهذه الصلاحيات، وقد حدّد بدقة الأطر التي يجوز للإدارة المالية أن تصدر في إطارها قراراتها الفردية أو التنظيمية (بابه، ٢٠١٦: ٢٩٧)

فقد منحت المادة (٣١) من القانون للهيئة العامة للضرائب صلاحية إصدار قرارات التقدير الضريبي استناداً إلى البيانات المقدّمة من المكلفين أو بعد الفحص الميداني، كما نصّت المادة (٣٢) على جواز "تعديل التقديرات عند اكتشاف خطأ أو إغفال"، مما يكرّس مبدأ تصحيح القرارات الإدارية في المجال المالي. وتكتسب هذه القرارات الصفة التنفيذية المباشرة بمجرد تبليغها للمكلف وفق أحكام المادة (٣٤) من القانون، ما يعني إمكانية مباشرتها دون حاجة إلى تصديق قضائي مسبق، إلا أن هذا لا يمنع من الطعن فيها أمام الجهات المختصة كما نصّت عليه المادة (٣٣) من القانون نفسه، عبر لجان الاعتراضات الضريبية (سعد، ١٩٩٨: ٢٨)

كما خوّل نظام الهيئة العامة للضرائب رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣ في مادته (٥) المدير العام صلاحية إصدار الأوامر والتعليمات الداخلية لتنفيذ التشريعات المالية، ومنح رؤساء الأقسام والمديريات صلاحيات إصدار قرارات تقدير جزئية أو تصحيحية في إطار اللوائح التنفيذية. ومع ذلك، فإن جميع هذه القرارات تُعدّ من القرارات الإدارية التي تخضع لرقابة القضاء الإداري وفق أحكام قانون مجلس الدولة رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧، ولا سيما المادة (٧/ثالثاً) التي تنصّ على اختصاص محاكم المجلس في نظر الطعون المقدمة ضد "القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن الوزارات والهيئات ذات الطابع المالي". ويُضاف إلى ذلك أن صلاحيات الإدارة الضريبية ليست مطلقة في فرض الغرامات أو العقوبات المالية، إذ قيّدت المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل فرض الغرامة بوجود "قصد أو إهمال جسيم من المكلف"، مما يؤكد الطابع القانوني الإجرائي للعقوبة المالية ويمنع التعسف الإداري في استعمال السلطة. كما أوجب قانون الإدارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ في المادة (١٣) على جميع وحدات الإنفاق—including الهيئة العامة للضرائب—أن تلتزم "بالشفافية والإفصاح عن القرارات المالية وتقديم التقارير الدورية إلى وزارة المالية والبرلمان"، وهو ما يشكل رقابة مؤسسية مزدوجة برلمانية وتنفيذية على قرارات الجباية. وفي جانب الرقابة

القضائية، رشح مجلس الدولة عبر قراراته القضائية المتكررة (ومنها القرار رقم ٢٠٢٠/١١٨ إداري) مبدأ أن "القرارات الضريبية يجب أن تُبنى على أسباب قانونية صحيحة وأن تكون قابلة للتسبب وأن تستند إلى وقائع ثابتة"، وإلا كانت عرضة للإلغاء القضائي. كما أكد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقاريره السنوية على ضرورة التزام الإدارة الضريبية بالإجراءات الرسمية في التقدير والتحصيل والاعتراض وفق النصوص القانونية النافذة. من خلال هذه المنظومة التشريعية والرقابية، يتبين أن صلاحيات الإدارة الضريبية في العراق قد وُزنت بشكل دقيق بين الحاجة إلى الكفاءة في جباية الموارد العامة، وضمان حقوق المكلفين من خلال الرقابة القضائية والإدارية. فهي تمتلك سلطة القرار، لكنها ملزمة بالتسبب والالتزام بالقانون، مما يجعلها خاضعة بشكل كامل لمبدأ المشروعية المالية المنصوص عليه في المواد (٢٨) و(٨٧) و(١٠٢) من الدستور العراقي، وهي المواد التي تؤسس لسلطان الدولة المالي دون إخلال باستقلال القضاء وحقوق الأفراد (أمين، ١٩٨٤: ١٦٠).

المطلب الثاني: الجهات المختصة بفض المنازعات الضريبية

يمثل تحديد الجهات المختصة بفض المنازعات الضريبية مسألة محورية في البناء المؤسسي للنظام المالي، إذ يتوقف عليها مدى تحقيق العدالة الضريبية وضمان حق المكلف في الدفاع والمراجعة. ففي النظام العراقي، تنتزع هذه الجهات بين هيئات إدارية ولجان فنية وقضاء إداري، تتكامل جميعها لتشكّل منظومة متدرجة تبدأ داخل الإدارة وتنتهي أمام القضاء. وقد نصّ (قانون ضريبة الدخل، ١٩٨٢: المادة ٣١) على تشكيل لجان تقدير للنظر في الاعتراضات المقدمة من المكلفين تجاه قرارات التقدير الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب. وتتكوّن اللجنة من رئيس وعضوين أحدهما من ذوي الخبرة المحاسبية، وتتمتع بصلاحيات مراجعة تقدير الدخل وإصدار قرارٍ معلّل يُبلّغ به المكلف. كما أجاز القانون للمكلف، وفق المادة (٣٣)، الطعن أمام لجنة الاعتراض العليا خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، وتكون قراراتها قابلة للطعن القضائي (علوان، ٢٠١٦: ٣٠).

وفي مرحلته القضائية، يخضع النزاع الضريبي لرقابة مجلس الدولة العراقي بمقتضى المادة (٧/ثالثاً) من قانون مجلس الدولة رقم (٧١ لسنة ٢٠١٧) التي خولت المحكمة الإدارية النظر في الطعون ضد القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن الهيئات والدوائر الحكومية، بما فيها الهيئة العامة للضرائب. وبهذا يتحدد القضاء الإداري بوصفه الجهة القضائية المختصة بفض المنازعات ذات الطبيعة الضريبية، تطبيقاً لأحكام المادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ التي حظرت تحصين أي قرارٍ إداري من الطعن القضائي. إنّ هذا التنظيم يُظهر الطبيعة «الترجيحية» لاختصاص الفصل في المنازعات؛ فهو يبدأ بإجراءاتٍ إدارية داخل الهيئة العامة للضرائب (لجان التقدير والاعتراض)، ثم ينتقل إلى القضاء الإداري الذي يفصل بصفته سلطة مستقلة. إلا أنّ الطبيعة الإدارية لهذه اللجان تُضعف من استقلالها، لأنها تتبع إدارياً للهيئة العامة للضرائب، ما يُفقد حياها الكامل. ولهذا شدّد فقهاء القانون المالي على أن استقلال لجان الاعتراض هو الضمانة الأساسية لحماية المكلف من سلطة الإدارة، وإلا تحوّلت هذه اللجان إلى امتدادٍ للهيئة نفسها، وهو ما تبين من التطبيق العملي في العراق حيث تندر حالات تعديل القرار الإداري الأصلي من قبل تلك اللجان (التميمي، ٢٠١٦: ٣١٩).

وعلى الصعيد المقارن، استحدث التشريع الإماراتي بموجب القانون الاتحادي رقم (٧ لسنة ٢٠١٧) بشأن الإجراءات الضريبية نظاماً أكثر كفاءة ووضوحاً في تحديد الجهات المختصة بفض المنازعات. فقد نصّت المواد (٢٧-٣٣) على آلية متدرجة تبدأ بالتظلم الإداري أمام الهيئة الاتحادية للضرائب، ثم إحالة النزاع إلى اللجنة الاتحادية العليا للضريبة بوصفها هيئة مستقلة تصدر قراراتها خلال آجالٍ لا تتجاوز (٤٠) يوماً، ثم مرحلة القضاء أمام المحاكم الاتحادية الابتدائية. هذا التسلسل المؤسسي يحقق السرعة في الفصل مع الحفاظ على الرقابة القضائية، فضلاً عن أنه يكرّس مبدأ التخصص الفني والحياد المؤسسي. أما التجربة الفرنسية فتُجسد نموذجاً أكثر رسوخاً واستقلالية، إذ جعلت من القضاء الإداري المالي الجهة الرئيسية للفصل في المنازعات الضريبية، وفقاً للأحكام الواردة في المدونة العامة للضرائب (CGI) ومدونة الإجراءات الضريبية (LPF)، ولا سيما المواد (R.190-1) التي تنظّم التظلم الإداري المسبق، و(L.59) التي تحدد اختصاص اللجان الاستشارية، ثم (R.199-1) التي تمنح الولاية الكاملة للمحاكم الإدارية للنظر في النزاع من الناحية القانونية والموضوعية. ويشكّل مجلس الدولة الفرنسي (Conseil d'État) قمة الهرم القضائي الإداري، إذ يمارس الرقابة في الموضوع والشكل على حدٍ سواء، بما يجعل قراراته عنواناً للحقيقة القانونية الملزمة.

ومن خلال المقارنة، يظهر أن النظام العراقي ما يزال في مرحلة انتقالية بين الإدارة والقضاء، إذ لم يبلغ بعد مستوى التخصص القضائي الذي أقرته فرنسا ولا مستوى الضمانات الإجرائية التي أرسّتها الإمارات. كما يفقر العراق إلى آجالٍ إلزامية للفصل في الاعتراضات، وهو ما يتعارض مع متطلبات العدالة الضريبية التي تقتض حسم النزاع في مدّة معقولة. وقد نصت المادة (٨) من قانون الإدارة المالية رقم (٦ لسنة ٢٠١٩) على ضرورة تطوير نظم المتابعة والإدارة المالية من خلال التقنيات الحديثة، ما يُحتم إنشاء نظام إلكتروني لربط الهيئات الإدارية بالقضاء الإداري لتسريع البت في المنازعات. وبناءً على ما تقدّم، يمكن القول إنّ الجهات المختصة بفض المنازعات الضريبية في العراق تحتاج إلى إصلاح مؤسسي تشريعي يتضمّن استحداث "محاكم ضريبية متخصصة" ضمن هيكل

مجلس الدولة، وتحديد آجال قانونية قاطعة للفصل، تماشياً مع مبدأ سيادة القانون المقرر في المادة (٥) من الدستور، وضماناً لتفعيل الحق في التقاضي المنصوص عليه في المادة (١٩/ثانياً). بذلك وحده يتحقق التوازن بين سلطة الإدارة ومصلحة المكلف، في إطار يكفل الشفافية والاستقلال والعدالة.

الفرع الأول: لجان الاعتراضات الضريبية

تمثل لجان الاعتراضات الضريبية في العراق الحلقة الأولى في مسار فضّ المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، وهي مؤسسات إدارية شبه قضائية أنشأها قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لتوفير وسيلة تظلم داخلية قبل الانتقال إلى القضاء (بوحلوفة، فتحية ونعمة قنطور، (٢٠١٩)، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل، رسالة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، الجزائر، ص ٨١). فقد نصّت المادة (٣٣) من القانون على أن "للمكلف الذي لا يوافق على تقدير الدخل الصادر عن الهيئة العامة للضرائب أن يعترض عليه أمام لجنة الاعتراضات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالتقدير"، ما يجعل هذه اللجان جهة اختصاص أولي في منازعات التقدير والتحصيل (أنجاد، ٢٠٢٠: ٢٠٤).

يشكل وزير المالية هذه اللجان بموجب نظام الهيئة العامة للضرائب رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣، إذ نصّت (نظام الهيئة العامة للضرائب، ١٩٨٣: المادة ١٠) منه على تأليف لجنة أو أكثر في كل محافظة برئاسة موظف من ذوي الخبرة القانونية وعضوية اثنين من المختصين في الشؤون المالية والمحاسبية، ويصدر بتسميتهم أمر وزاري. هذا التكوين يؤكد الطابع شبه القضائي للجان من حيث تشكيلها الجماعي واستقلال أعضائها عن الإدارة التي أصدرت القرار المطعون فيه (الجبوري والعزاوي، ٢٠١٩)، الإصلاح الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق (رؤية مستقبلية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد ١١، العدد ١، ص ٣١٩). كما بيّنت المادة (١١) من النظام أن قرارات اللجنة تُصدر بالأغلبية وتكون معللة، وأن المخالفة في الرأي تثبت في محضر الجلسة، وهو ما يضيف على عملها طابعاً قضائياً حقيقياً. أما من حيث الإجراءات، فقد حددت المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل آلية الطعن بقرارات اللجان أمام مجلس الانضباط العام خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ القرار، مما يمنحها سلطة ابتدائية في الفصل دون أن تكون باتة. كذلك أجازت اللائحة الداخلية للهيئة العامة للضرائب (تعليمات رقم ٤ لسنة ٢٠١٥) للمكلف تقديم اعتراضه إلكترونياً مرفقاً بالمستندات المؤيدة، ما يتوافق مع مبدأ التقاضي الإلكتروني المنصوص عليه في كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء رقم (م.ر/ت/٣٢٢) لسنة ٢٠٢٠ المتعلق بالحوكمة المالية الرقمية (حسين، ٢٠١٩: ٣٣٧).

تتجلى أهمية لجان الاعتراضات في كونها أداة لتحقيق التوازن بين الكفاءة الإدارية وضمانات المكلف، فهي تمكّنه من الاعتراض ضمن إطار زمني قصير دون تحمل نفقات قضائية، كما تسمح للإدارة بتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء. وقد أكد مجلس الدولة العراقي هذا الدور في قراره رقم (٢٠١٩/٥١) إداري) عندما قرر أن "مراجعة لجان الاعتراضات شرط لازم قبل إقامة الدعوى أمام القضاء الإداري، كونها وسيلة تسوية داخلية منظمة بالقانون". وتخضع قرارات اللجان لمبدأ المشروعية الإدارية المنصوص عليه في المادة (١٠٢) من الدستور، التي أكدت خضوع الهيئات المستقلة لرقابة القضاء، مما يعني أن لجان الاعتراض مع كونها هيئات تنفيذية، تظل قراراتها قابلة للرقابة القضائية سواء من حيث سلامة الإجراءات أو من حيث صحة تطبيق القانون الضريبي. كما ترتبط أعمالها بحق المكلف في الدفاع والمقابلة الوارد في المادة (١٩/رابعاً) من الدستور التي تلزم الجهات الرسمية بضمان "حق الدفاع في جميع مراحل التحقيق والمحاكمة". إذن فهذه اللجان تمثل صمام الأمان الأول في النزاعات الضريبية من خلال ضمان حق المكلف بالاعتراض وفق إطار قانوني محدد، وشُهم في تحقيق العدالة الضريبية والفعالية الإدارية في آنٍ معاً. وقد أوصى ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقريره لعام ٢٠٢٢ بضرورة توسيع صلاحيات هذه اللجان ومنحها أدوات تحقيق فنية مستقلة لتعزيز مصداقيتها وضمان شمول قراراتها لجميع عناصر التكليف، انسجاماً مع أهداف قانون الإدارة المالية رقم (٤) لسنة ٢٠١٩ في الشفافية والمساءلة المالية (خليل، ٢٠٢١: ٢٧٧).

الفرع الثاني: مجلس الانضباط العام والقضاء الإداري

يشكل مجلس الانضباط العام الركيزة الثانية في منظومة الفصل في المنازعات الضريبية في العراق، وهو هيئة قضائية إدارية تابعة لمجلس الدولة أنشئت بموجب المادة (٧/ثالثاً) من قانون مجلس الدولة رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧، التي نصت على اختصاصه في "النظر في الطعون المقدمة ضد القرارات الإدارية النهائية الصادرة عن الوزارات والهيئات العامة". وبموجب هذا النص، يُعدّ المجلس مختصاً في نظر الطعون ضد قرارات لجان الاعتراضات الضريبية وقرارات الهيئة العامة للضرائب متى اكتسبت الصفة النهائية. يتمتع مجلس الانضباط العام بصفة قضائية كاملة، إذ تتكوّن هيئته من قضاة بدرجة مستشار يعينون بمرسوم جمهوري بناءً على اقتراح مجلس الدولة، وفق المادة (١٠) من القانون نفسه، مما يضمن استقلاله عن السلطة التنفيذية. كما يلتزم المجلس في نظر الطعون بالقواعد العامة للإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩، الأمر الذي يكسبه صفة القضاء الإداري المتكامل في المراجعة الموضوعية للقرارات الضريبية (رؤوف والعلوان الشافعي، ٢٠٢١: ١٥٢) من حيث نطاق اختصاصه، تنص المادة (١٢) من قانون مجلس الدولة على أن مجلس الانضباط ينظر الطعون المتعلقة بـ "المسؤولية التأديبية والمالية والإدارية"، مما يشمل القرارات الضريبية لما لها من أثر مالي مباشر

على المكلفين. ويسمح المجلس بإلغاء القرار المخالف للقانون، أو تعديله، أو إعادة الدعوى للإدارة لإعادة النظر فيها، كما أجاز في المادة (١٣) أن تكون أحكامه قابلة للطعن بالنقض أمام الهيئة العامة لمجلس الدولة خلال ثلاثين يوماً. وقد أكدت الهيئة العامة لمجلس الدولة في قرارها رقم (٢٠٢١/٤٧) إداري) أن "اختصاص مجلس الانضباط يشمل منازعات الضرائب متى توافرت الصفة الإدارية في القرار المطعون فيه، ولا يحده وجود نص خاص في قانون الهيئة العامة للضرائب"، ما يرسخ موقعه كضمانة قضائية عليا للمكلفين. كما يتمتع المجلس بسلطة مراقبة سلامة تطبيق قانون ضريبة الدخل (١٩٨٢/١١٣) من حيث الإجراءات والمهل القانونية، وهو ما عبّرت عنه قراراته المتكررة بإلغاء تقديرات ضريبية لعدم مراعاة مبدأ التبليغ الصحيح المنصوص عليه في المادة (٣٦) من القانون (السامرائي والعبدي، ٢٠١٢: ٧٠).

وإلى جانب مجلس الانضباط، يتولى القضاء الإداري ضمن مجلس الدولة الفصل في الدعاوى التي تنشأ نتيجة "القرارات الإدارية ذات الطابع المالي"، ويُعدّ بذلك المرجع النهائي في المنازعات الضريبية التي تتجاوز حدود الاختصاص الداخلي للهيئة العامة للضرائب. وتستند محاكم القضاء الإداري إلى المبادئ الدستورية المقررة في المواد (١٩ و ٨٧ و ٩٣) من الدستور، التي تركز استقلال القضاء وحق التقاضي وضمان المشروعية. لقد أسهم هذا النظام المتكامل في إرساء قاعدة مزدوجة للفصل الضريبي: لجان إدارية ابتكرت كمرحلة أولى تسوية داخلية، يليها مجلس قضائي متخصص للفصل النهائي. وبهذا تتوازن العلاقة بين الإدارة المالية وحقوق المكلفين، ويُجسّد النظام العراقي نموذجاً تدريجياً للنقاضي الإداري المالي ينسجم مع المعايير المقارنة في الأنظمة الحديثة كفرنسا والإمارات (شهاب، ٢٠١١: ٢١٩).

المطلب الثالث: النظام الإجرائي للطعن في القرارات الضريبية

إنّ النظام الإجرائي للطعن في القرارات الضريبية يُعدّ من أهمّ ضمانات العدالة المالية والإدارية، إذ يجسّد مبدأ المشروعية الذي نصّت عليه المادة (٥) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥، ومبدأ حق التقاضي الذي ورد في المادة (١٩/ثانياً) منه، مؤكداً أنّ لكل فرد حقّ اللجوء إلى القضاء للطعن في القرارات الإدارية التي تمسّ حقوقه المالية. وقد نظم قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣ لسنة ١٩٨٢) آلية الطعن في القرارات الضريبية بما يحقق التوازن بين مصلحة الخزنة العامة وضمانات المكلفين، فبدأ بالإجراءات الإدارية ثم انتقل إلى الرقابة القضائية (عايش، ٢٠١٨: ٢٤٤).

تبدأ إجراءات الطعن وفقاً للمادة (٣١) من قانون ١٩٨٢/١١٣ عبر تقديم الاعتراض الإداري إلى لجنة الاعتراض خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغ قرار التقدير للمكلف. ويجب أن يُقدّم الاعتراض كتابياً ومعلّلاً ومشفوعاً بالمستندات المؤيدة، وتلتزم اللجنة بدراسة الحالة خلال فترة محددة وإصدار قرار مسبب يبلغ إلى الأطراف وفق أحكام المادة (٣٢) من القانون ذاته. وإذا لم يقتنع المكلف، فله أن يطعن بقرار لجنة الاعتراض أمام اللجنة العليا للاستئناف الضريبي خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تبليغه القرار، طبقاً للمادة (٣٣)، وتملك هذه اللجنة صلاحية تعديل التقدير أو تأييده أو إلغائه، ويُعتبر قرارها قراراً إدارياً نهائياً قابلاً للطعن القضائي. أما في مرحلة الطعن القضائي، فإنّ الجهة المختصة هي المحكمة الإدارية التابعة لمجلس الدولة العراقي، استناداً إلى المادة (٧/ثالثاً) من قانون مجلس الدولة رقم (٧١ لسنة ٢٠١٧)، والتي تمنح القضاء الإداري الولاية بنظر الطعون ضد القرارات الإدارية النهائية، بما في ذلك قرارات اللجان الضريبية. ويتّبع القضاء في نظر هذه الطعون القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣ لسنة ١٩٦٩) فيما لم يرد بشأنه نص خاص، على أن يمارس رقابة المشروعية لا رقابة الملاءمة، أي أنه يفحص مدى مطابقة القرار للقانون دون أن يحلّ نفسه محل الإدارة في التقدير المحاسبي (الموسى وإبراهيم، ٢٠٢٠: ٢٨٧).

من حيث الشكل، يشترط لقبول الطعن القضائي أن يتقدّم المكلف باللائحة خلال (٦٠) يوماً من تاريخ تبليغه القرار النهائي، وفقاً لاجتهادات المحكمة الإدارية العليا (قرارها رقم ٣١/إداري/٢٠١٩) التي قررت أنّ ميعاد الطعن يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي. كما يجب أن يتضمن عريضة الدعوى اسم الجهة المصدرة للقرار، وبيان أوجه مخالفته للقانون، وأن يرفق بها الأدلة والمستندات ذات العلاقة. وتُعدّ هذه الشكليات من النظام العام، إذ أن إغفالها يؤدي إلى رد الدعوى شكلاً وفقاً لما أكدته الهيئة العامة في مجلس الدولة بقرارها رقم ٢٠١٨/١٢ (خصاونة، ٢٠٠٠: ٧٩).

أما مضمون النظام الإجرائي، فهو يستند إلى قاعدة التدرج في الرقابة على القرار الضريبي بدءاً من الإدارة، مروراً باللجان الفنية، وانتهاءً بالقضاء. وهو ما ينسجم مع مبدأ «التظلم الإداري المسبق» الذي يهدف إلى تقليل العبء على القضاء وتمكين الإدارة من تصحيح أخطائها ذاتياً. وقد استقر القضاء الإداري العراقي على أن الطعن لا يُقبل ما لم يستند المكلف مرحلة الاعتراض الإداري أولاً، تأكيداً لقاعدة الاختصاص المسبق المقررة بموجب المادة (٧/ثالثاً) من قانون مجلس الدولة (القيسي، ٢٠٠٨: ٣٠٤).

وبمقارنة ذلك بالنظام الإماراتي، نجد أنّ القانون الاتحادي رقم (٧ لسنة ٢٠١٧) حدّد بدقة الآجال والمراحل الإجرائية، إذ نصّت المادة (٢٧) على تقديم التظلم إلى الهيئة الاتحادية خلال (٢٠) يوماً، ثم أحال النزاع إلى اللجنة العليا الضريبية للفصل فيه خلال (٤٠) يوماً، ثم السماح بالطعن القضائي خلال (٢٠) يوماً أمام المحكمة المختصة وفق المادة (٣٣). كما ميّز التشريع الفرنسي، عبر المادتين (R.190-1) و(R.199-1) من مدونة الإجراءات الضريبية (LPF)، بين التظلم الإداري المسبق والمرحلة القضائية أمام المحاكم الإدارية، مع منح القاضي سلطة واسعة في بحث الواقعة وتقدير الدليل.

ويرى الفقه العراقي أن فعالية النظام الإجرائي للطعن تتطلب إدخال تعديل على قانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ لتوحيد المواعيد الإجرائية وتحديد آجال قطعية لكل مرحلة، بما لا يزيد عن (٣٠) يوماً للاعتراض الإداري و(٦٠) يوماً للطعن القضائي، انسجاماً مع مبدأ سرعة التقاضي الذي أقرته المادة (١٩/ثالثاً) من الدستور. كما يُوصى بتمكين المحاكم من الوصول الإلكتروني إلى سجلات الهيئة الضريبية، تطبيقاً (قانون الإدارة المالية، ٢٠١٩: المادة ٨) الخاص بالرقابة الرقمية.

ختاماً، يتضح أن النظام الإجرائي للطعن في القرارات الضريبية في العراق يقوم على تتابع دقيق بين الإدارة والقضاء، إلا أنه لا يزال بحاجة إلى إصلاح تشريعي ومؤسسي يضمن السرعة، والعلنية، والشفافية، والتوازن بين إرادة الإدارة وحماية حقوق المكلفين، على نحو يقارب النماذج الحديثة المعمول بها في الإمارات وفرنسا.

الفرع الأول: إجراءات التظلم والاعتراض

يرتكز النظام الإجرائي للطعن في القرارات الضريبية في العراق على مبدأ التدرج في الطعون، الذي يتيح للمكلف المرور بمراحل متعددة تبدأ بالتظلم الإداري أمام الجهة المصدرة للقرار، مروراً بالاعتراض أمام لجان مختصة، وتنتهي بإمكانية الطعن القضائي أمام مجلس الدولة. وقد نظم قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل هذه المراحل بدقة في مواده (٣١-٣٦)، بما يضمن التوازن بين حق الإدارة في جباية الضريبة، وحق المكلف في الدفاع عن مصالحه ضمن آجال محددة وضمانات قانونية واضحة (سلوم، ١٩٩٠: ٨٩). تنص المادة (٣١) من القانون المذكور على أن "للمكلف الذي يكلف بالدخل أو يجري عليه التقدير الحق في الاعتراض لدى الهيئة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ"، ما يعني أن التظلم هو إجراء مبدئي وقائي يُتيح للإدارة إعادة النظر في قرارها قبل انطلاق المنازعة رسمياً. وتُقدّم لائحة التظلم كتابةً مرفقة بالأسباب والمستندات التي تدعم اعتراض المكلف. ووفق المادة (٣٢)، تلتزم الهيئة العامة للضرائب بدراسة التظلم والبت فيه خلال ثلاثين يوماً من استلامه، فإن رفضت الطلب أو لم تبت فيه، جاز للمكلف الانتقال إلى مرحلة الاعتراض أمام لجنة الاعتراضات الضريبية (المهاني، ٢٠٠٣: ١٣٣).

أما قانون نظام الهيئة العامة للضرائب رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣ فقد عزز الإجراءات الشكلية للتظلم، إذ نصّ في المادة (٩) على ضرورة احتواء لائحة الاعتراض على "اسم المكلف، رقم التكلفة، السنوات محل النزاع، وبيان أسباب الاعتراض تفصيلاً". كما نصّ في المادة (١١) على أن تباشر اللجنة بدراسة الاعتراض حضورياً، ويحق للمكلف أن يوكل محاسباً قانونياً أو محامياً للدفاع عنه، مما يعكس اعتراف المشرع بمبدأ الحق في الدفاع المكفول دستورياً بموجب المادة (١٩/رابعاً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ (إبراهيم، ٢٠٠٢: ٤٥).

ويُعَدّ التظلم والاعتراض من الوسائل الإدارية الملزمة التي يجب على المكلف استنفادها قبل اللجوء إلى القضاء، وفقاً لمبدأ "عدم جواز تجاوز المرحلة الإدارية دون استنفادها"، وهو مبدأ كرّسه مجلس الدولة العراقي في حكمه رقم (٢٠١٨/٣٥ إداري)، الذي قضى بأن "الطعن القضائي لا يقبل ما لم يثبت المكلف أنه سلك طريق الاعتراض الإداري أولاً". ويمثل هذا النهج ضماناً للإدارة لتصحيح قراراتها دون تدخل قضائي مباشر، مما ينسجم مع مبدأ الكفاءة الإدارية المنصوص عليه في المادة (٦/ثانياً) من قانون الإدارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩، الذي ألزم السلطات المالية بتطبيق المعايير الحديثة في الشفافية والمساءلة. من حيث الآجال، أوجب القانون على المكلف الالتزام بفترة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالتقدير لتقديم تظلمه، وإلا اعتبر القرار نهائياً وملزماً. كما نصّت (قانون ضريبة الدخل، ١٩٨٢: المادة ٣٦) على وجوب تبليغ قرارات الرفض أو القبول تحريراً، لأن مهلة الانتقال إلى مرحلة الاعتراض لا تبدأ إلا من تاريخ التبليغ الصحيح. وهذا الإجراء مستمد من مبدأ الضمان الإجرائي للخصم العادل الوارد في المادة (١٩/ثانياً) من الدستور التي تنص على أن "حق التقاضي مكفول للجميع" (عبد، ٢٠٠٩: ١٧٨). وبذلك، تمثل إجراءات التظلم والاعتراض منظومة متكاملة تستجيب لمبدأ المشروعية الإدارية وتضمن حماية المكلفين قبل دخول النزاع في طوره القضائي. فهي تجمع بين الكفاءة الإجرائية من جهة، وحق الدفاع والاستئناف من جهة أخرى، لتؤسس قاعدة عادلة لفصل النزاعات المالية بما يتفق مع روح الدستور وأحكام القوانين النافذة (كاظم، ٢٠٠٦: ٦٠).

الفرع الثاني: طرق الطعن القضائي والإداري

بعد استنفاد المكلف مرحلة التظلم والاعتراض الإداري، يصبح له الحق في اللجوء إلى القضاء الإداري أو مجلس الانضباط العام للطعن في القرارات الضريبية النهائية. ويستند هذا الحق إلى المادة (١٠٠) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ التي نصّت صراحةً على أن "يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن"، ما يعني أن جميع القرارات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب أو لجان الاعتراضات قابلة للطعن القضائي. ويُعَدّ هذا النص من الضمانات الدستورية الجوهرية لحق المكلف في التقاضي العادل ضد السلطة المالية (السيلاوي، ٢٠١٥: ١١٤).

ينظم قانون مجلس الدولة رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧ الإطار الإجرائي للطعن القضائي، حيث نصّت المادة (٧/ثالثاً) على أن المجلس يختص "بمنظر الطعون المقدمة ضد القرارات الإدارية الصادرة عن الوزارات والهيئات العامة ذات الطابع المالي". وعملاً بالمادة (١٢)، فإن جهة النظر في هذه الطعون هي مجلس الانضباط العام، الذي يغدو المرجع القضائي المختص بإلغاء القرارات المخالفة للقانون أو بتعديلها أو بإعادة المعاملة إلى الإدارة لإعادة النظر فيها.

وقد بينت المادة (١٣) من نفس القانون أن الطعن أمام الهيئة العامة لمجلس الدولة (قانون مجلس الدولة، [السنة]: المادة ١٣) يجب أن يُقدّم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالقرار المطعون فيه، وأن قرارات المجلس قابلة للطعن بالنقض أمام الهيئة العامة خلال ثلاثين يوماً أخرى، مما يجعل الإجراءات مزدوجة المراحل، بما ينسجم مع مبدأ درجات التقاضي المنصوص عليه في المادة (١٩/ثالثاً) من الدستور.

أما في الجانب العملي، فإن (قانون ضريبة الدخل، ١٩٨٢: المادة ٣٤) الطعون النهائية إلى مجلس الانضباط العام، مؤكداً أن قرارات اللجنة الضريبية تكون قابلة للطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالقرار". وهذا الطعن يتم بطريق المراجعة المباشرة أمام المجلس دون حاجة إلى إذن مسبق، إذ إن الصفة المالية للقرار تُعدّ بذاتها سبباً كافياً لاختصاص المجلس. كما أقرّ قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ في مادته (٢٩) مبدأ وجوب تسبيب القرارات القضائية الضريبية وإلزام الإدارة بتنفيذ الأحكام النهائية (عبد السلام، ٢٠١٤: ٥١).

علاوة على ذلك، يتمتع القضاء الإداري ضمن مجلس الدولة بصلاحيّة إلغاء القرارات الإدارية التي يثبت مخالفتها للقانون أو انطوائها على تجاوز للسلطة. وفي هذا الصدد، قضت محكمة القضاء الإداري العراقية في قرارها رقم (٢٠٢٢/٧٤) إداري) بإلغاء قرار تقدير ضريبي "لعدم تسبيب القرار وتساهل الإدارة في التبليغ"، مؤكدةً على أن مبدأ السبب القانوني هو شرط لصحة القرارات الإدارية. تُشكّل طرق الطعن القضائي والإداري بهذا الشكل ضماناً مزدوجة لحماية المكلفين: الأولى من خلال مراجعة داخلية أمام لجان متخصصة، والثانية عبر رقابة قضائية مستقلة تؤوّل إلى مجلس الدولة الذي يُعدّ قمة الهرم في الرقابة على المشروعية الضريبية. وقد أسهم هذا النظام المتعدد المستويات في تحقيق الفصل بين سلطة الإدارة وسلطة القضاء، وتعزيز الثقة العامة في شرعية الضرائب ضمن الإطار الدستوري العراقي (هادي، ٢٠٠١: ١٧٤).

خاتمة

النتائج

١. يُظهر تحليل التنظيم الإداري للضرائب في العراق أن النظام القائم ما يزال يتسم بقدر عالٍ من المركزية، رغم النصوص القانونية التي تسمح بهوامش محدودة من اللامركزية الإدارية. فالهيئة العامة للضرائب، وإن كانت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، إلا أنها عملياً خاضعة لرقابة وتوجيه مباشر من وزارة المالية، مما يقيد استقلال قرارها ويؤثر في سرعة وكفاءة الأداء الضريبي. وقد أدى هذا الطابع المركزي إلى بطء الإجراءات، وتفاوت تطبيق الأحكام القانونية بين المحافظات، وضعف القدرة على مراعاة الخصوصيات الاقتصادية المحلية. وتبين أن غياب الاستقلال المؤسسي الحقيقي للإدارة الضريبية ينعكس سلباً على تحقيق العدالة الضريبية، ويضعف ثقة المكلفين بالنظام الضريبي. وعليه، فإن تحديث التنظيم الإداري بات ضرورة ملحة لضمان كفاءة التحصيل وحسن تطبيق القانون.

٢. أثبتت الدراسة أن صلاحيات الإدارة الضريبية في العراق، رغم اتساعها في مجالي التقدير والتحصيل، مقيدة من حيث المبدأ بمبدأ المشروعية الدستورية والرقابة القضائية. فقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ رسم إطاراً قانونياً يحدد كيفية إصدار القرارات الضريبية، وأوجب تسبيبها وتبليغها أصولياً، ومنح المكلف حق الاعتراض والطعن. غير أن التطبيق العملي يكشف عن اختلال في التوازن بين سلطة الإدارة وضمانات المكلف، إذ تُمارس أحياناً سلطة التقدير بصورة واسعة قد تقضي إلى التعسف، لا سيما في ظل ضعف التسبيب الفني للقرارات. وقد أسهم تدخل القضاء الإداري ومجلس الانضباط العام في الحد من هذه الإشكاليات، إلا أن فعالية الرقابة تظل مرهونة بتطوير التشريعات وتعزيز التزام الإدارة بالمعايير القانونية السليمة.

٣. يتضح من الدراسة أن لجان الاعتراضات الضريبية تمثل أداة أساسية في منظومة فضّ المنازعات الضريبية، غير أن طبيعتها الإدارية وشبه القضائية في الوقت ذاته تثير إشكاليات تتعلق بالحياد والاستقلال. فعلى الرغم من أن القانون أضفى على هذه اللجان طابعاً إجرائياً قريباً من العمل القضائي، من حيث التشكيل الجماعي وتسبيب القرارات، إلا أن ارتباطها الإداري بالهيئة العامة للضرائب يضعف ثقة المكلفين بحيادها. وقد أظهرت التطبيقات العملية محدودية دور هذه اللجان في تعديل القرارات الضريبية محل النزاع. وعليه، فإن تعزيز استقلال لجان الاعتراضات، سواء من حيث التشكيل أو الصلاحيات أو وسائل التحقيق، يعدّ شرطاً جوهرياً لتحقيق الغاية التي أنشئت من أجلها، وهي تسوية النزاع بصورة عادلة قبل اللجوء إلى القضاء.

٤. بينت الدراسة أن القضاء الإداري، ممثلاً بمجلس الدولة ومجلس الانضباط العام، يشكّل الضمانة الحقيقية لحماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية. فقد رسّخ القضاء الإداري العراقي من خلال أحكامه المتكررة مبادئ أساسية، مثل وجوب تسبيب القرارات الضريبية، واحترام إجراءات التبليغ، وعدم جواز تحصين القرارات الإدارية من الطعن. غير أن غياب محاكم ضريبية متخصصة يؤدي إلى إطالة أمد النزاعات وتعقيدها، نظراً للطابع الفني والمحاسبي الخاص للمنازعات الضريبية. كما أن عدم وجود آجال قانونية ملزمة للفصل في الطعون يؤثر سلباً على مبدأ سرعة التقاضي. ومن ثم، فإن تطوير القضاء الإداري الضريبي من خلال التخصص والإجراءات المبسطة يعد ضرورة لتحقيق عدالة ضريبية فعّالة.

٥. أظهرت المقارنة مع النظامين الإماراتي والفرنسي أن العراق ما يزال متأخراً في مجال التنظيم المؤسسي والإجرائي للمنازعات الضريبية. فقد تبنت الإمارات نموذجاً يقوم على الاستقلال المؤسسي والتدرج الإجرائي الواضح مع آجال زمنية محددة، في حين اعتمدت فرنسا نظاماً متقدماً للتخصص القضائي واللامركزية

الإدارية. بالمقابل، يفتر النظام العراقي إلى هيئات مستقلة للفصل الإداري، وإلى تنظيم زمني صارم لمراحل الطعن، فضلاً عن محدودية التحول الرقمي. وتؤكد هذه المقارنة أن الاستفادة من التجارب المقارنة لا تعني استساخها، بل تكيفها بما يتلاءم مع البيئة القانونية العراقية، وبما يعزز الكفاءة والشفافية ويحد من النزاعات المطولة.

٦. خلصت الدراسة إلى أن إصلاح نظام المنازعات الضريبية في العراق يتطلب مقارنة تشريعية ومؤسسية شاملة، تبدأ بتعديل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ليتواءم مع الدستور العراقي ومتطلبات الإدارة المالية الحديثة. ويشمل ذلك استحداث هيئة ضريبية مستقلة، وتوسيع صلاحيات لجان الاعتراض مع ضمان استقلالها، وإنشاء محاكم ضريبية متخصصة ضمن مجلس الدولة، فضلاً عن اعتماد التحول الرقمي في إجراءات التقدير والطعن. إن تحقيق هذه الإصلاحات من شأنه تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة، وضمان حماية الحقوق المالية للأفراد، وتحقيق التوازن بين مصلحة الخزينة العامة ومبدأ العدالة الضريبية، بما ينسجم مع مبادئ سيادة القانون والتنمية الاقتصادية المستدامة في العراق.

التوصيات

١. تعزيز الاستقلال المؤسسي للإدارة الضريبية: توصي الدراسة بضرورة إعادة هيكلة الإدارة الضريبية في العراق من خلال منحها استقلالاً مؤسسياً حقيقياً يحد من التبعية المباشرة لوزارة المالية، وذلك عبر تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ واستحداث هيئة وطنية مستقلة للضرائب والإيرادات. ويُفترض أن تتمتع هذه الهيئة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، مع خضوعها لرقابة البرلمان وديوان الرقابة المالية، بما يحقق التوازن بين الاستقلال والمساءلة. إن هذا الإصلاح من شأنه تقليص البيروقراطية وتسريع اتخاذ القرار الضريبي، فضلاً عن توحيد المعايير المهنية في التقدير والتحصيل. كما يسهم الاستقلال المؤسسي في تعزيز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي، وتقليل حالات الطعن والنزاع، وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة في إطار احترام مبدأ المشروعية الدستورية.

٢. إصلاح لجان الاعتراضات الضريبية وضمان استقلالها: توصي الدراسة بإعادة النظر في تنظيم لجان الاعتراضات الضريبية بما يضمن استقلالها الوظيفي والحيادي عن الهيئة العامة للضرائب، وذلك من خلال تعديل نظام الهيئة العامة للضرائب رقم (٨٠) لسنة ١٩٨٣. ويقترح أن يُعاد تشكيل هذه اللجان بحيث تضم قضاة أو خبراء قانونيين مستقلين يُعيّنون بألية شفافة، مع تقليص سلطة الإدارة التنفيذية في اختيار أعضائها. كما يُستحسن منح اللجان صلاحيات تحقيق فنية أوسع، وتمكينها من الاستعانة بخبراء محاسبين مستقلين. إن تعزيز استقلال لجان الاعتراضات يسهم في تحويلها من مجرد مرحلة شكلية إلى أداة حقيقية لتسوية النزاعات، ويقلل من اللجوء المباشر إلى القضاء، بما يحقق السرعة والكفاءة ويحفظ حقوق المكلفين في إطار العدالة الضريبية.

٣. استحداث محاكم ضريبية متخصصة: توصي الدراسة باستحداث محاكم ضريبية متخصصة ضمن هيكل مجلس الدولة العراقي، تتولى الفصل في المنازعات الضريبية على اختلاف أنواعها، نظراً للطبيعة الفنية والمحاسبية المعقدة لهذه المنازعات. فالتخصص القضائي يساهم في رفع جودة الأحكام وسرعة الفصل، ويقلل من التباين في الاجتهادات القضائية. ويُفضل أن تضم هذه المحاكم قضاة مؤهلين في القانون المالي والضريبي، مع توفير دعم فني محاسبي دائم. كما يُقترح تحديد اختصاص واضح لهذه المحاكم يشمل الرقابة القانونية والموضوعية على القرارات الضريبية، أسوة بالتجربة الفرنسية. ومن شأن هذا التوجه أن يعزز مبدأ الأمن القانوني، ويضمن حماية فعالة لحقوق المكلفين، ويكرّس ثقة المجتمع بالنظام القضائي الضريبي.

٤. توحيد المدد الإجرائية للطعن في القرارات الضريبية: توصي الدراسة بتعديل النصوص الإجرائية الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بهدف توحيد وتبسيط المدد القانونية الخاصة بالتظلم والاعتراض والطعن القضائي. فالتباين الحالي في المدد والإجراءات يخلق حالة من الغموض ويؤدي إلى ضياع حقوق المكلفين لأسباب شكلية. ويُقترح تحديد آجال قطعية لا تتجاوز (٣٠) يوماً للتظلم والاعتراض الإداري، و(٦٠) يوماً للطعن القضائي، مع إلزام الجهات المختصة بالبت في النزاعات ضمن مدد قانونية محددة. إن توحيد المدد الإجرائية يسهم في تحقيق مبدأ سرعة الفصل في المنازعات، ويحدّ من التسويف الإداري، ويعزز الثقة في النظام الضريبي بما ينسجم مع مبدأ حق التقاضي المكفول دستورياً.

٥. تعزيز التحول الرقمي في الإدارة الضريبية والتقاضي: توصي الدراسة بالإسراع في تطبيق التحول الرقمي في جميع مراحل العمل الضريبي، بدءاً من تقديم الإقرارات، مروراً بالتقدير والتحصيل، وانتهاءً بإجراءات التظلم والطعن القضائي. ويستند ذلك إلى المادة (٨) من قانون الإدارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ التي دعت إلى اعتماد الأنظمة الإلكترونية والرقابة الرقمية. ويُقترح إنشاء منصة إلكترونية موحدة تربط الهيئة العامة للضرائب بلجان الاعتراض والقضاء الإداري، بما يسمح بتبادل البيانات والمستندات بشكل آمن وسريع. إن الرقمنة تسهم في تقليل الفساد الإداري، وتزيد من الشفافية، وتضمن توحيد الإجراءات بين المحافظات، فضلاً عن تخفيف الأعباء عن المكلفين وتسريع الفصل في المنازعات الضريبية.

٦. تطوير الكوادر البشرية وبناء القدرات الفنية: توصي الدراسة بضرورة الاستثمار في تطوير الكوادر البشرية العاملة في الإدارة الضريبية، سواء على مستوى التقدير أو التحصيل أو الفصل في المنازعات. ويشمل ذلك تنظيم برامج تدريب مستمرة في القانون الضريبي والمحاسبة والرقابة المالية، والاستفادة من الخبرات الدولية والتجارب المقارنة. كما يُقترح استحداث مسارات وظيفية تخصصية داخل الهيئة العامة للضرائب، وربط الترقيّة بالكفاءة والنزاهة. إن بناء قدرات العاملين

يسهم في تحسين جودة القرارات الضريبية، وتقليل الأخطاء التي تؤدي إلى النزاعات، ويعزز الالتزام بمبدأ المشروعية. كما يشكل العنصر البشري المؤهل الأساس الحقيقي لإنجاح أي إصلاح تشريعي أو مؤسسي في النظام الضريبي العراقي.

المصادر والمراجع

١. امل جبر ناصر، قواعد المرافعات والاثبات في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة ذي قار، ٢٠١٥.
٢. حسين زاير جودة، سلطة الادارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون الجامعة المستنصرية، ٢٠١٨.
٣. حيدر وهاب عبود، القضاء الضريبي ضمانات ناجعة لحماية حقوق المكلفين، مجلة بيت الحكمة، عدد ٣١، لسنة ٢٠١٢.
٤. دريد عيسى إبراهيم الخالدي، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة الانبار كلية القانون، ٢٠١٢.
٥. رائد ناجي احمد الجميلي، القضاء الضريبي ومجالاته في ضل القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة النهرين، ٢٠٠٤.
٦. غادة حياوي لازم، اليات حسم المنازعات الضريبية في اطار قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية قسم القانون، جامعة كركوك، ٢٠١٨.
٧. عامر عياش عبد، و د. احمد خلف حسين الدخيل دستورية الضرائب في العراق بحث منشور في مجلة الراافدين للحقوق كلية الحقوق جامعة الموصل، المجلد (١٣) ع (٤٩)، س (١٦)، حزيران ٢٠١١.
٨. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، بدون مكان طبع ١٩٦٠.
٩. كمال انور بابه، المنازعة الضريبية في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) اطروحة دكتوراه، كلية القانون والسياسة، جامعة صلاح الدين - اربيل، ٢٠١٦.
١٠. محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الاشعاع الوطنية، ١٩٩٨.
١١. مدحت عباس امين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي القسم الأول المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٨٤.
١٢. علوان، علاء حسين، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، العراق، ٢٠١٦.
١٣. التميمي، مرتضى حسين علوان، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، ٢٠١٦.
١٤. بوحلوقة، فتحية ونعمة قنطور، أثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل، رسالة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، الجزائر، ٢٠١٩.
١٥. أنجاد، عبد الستار، تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح ضريبة الدخل أنموذجاً. جامعة كركوك. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠٢٠.
١٦. الجبوري، بتول مطر ورائد خضر عبد العزاوي، الاصلاح الضريبي ودوره في زيادة الايرادات الضريبية في العراق (رؤية مستقبلية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية، المجلد ١١، العدد ١، ٢٠١٩.
١٧. حسين، نوره حمزة، الإصلاح الضريبي في العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٩، العدد ٢، ٢٠١٩.
١٨. خليل، شذى. (٢٠٢١). النظام الضريبي في العراق مليارات ضحية الفساد والفوضى. مركز الروابط للبحوث والدراسات الاستراتيجية. موسوعة حول العراق. وحدة الدراسات الاقتصادية، مكتب شمال أمريكا.
١٩. رؤوف، سيف الدين عماد احمد وعلاء حسين علوان الشافعي، واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير، جامعة النهرين، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٢٧، ٢٠٢١.

مجلة الجامعة العراقية المجلد (٧٥) العدد (١٠) تموز لسنة ٢٠٢٦

٢٠. السامرائي، يسرى مهدي حسن وزهرة خضير عباس العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٩، العراق، ٢٠١٢.
٢١. شهاب، علي، النظام الضريبي في العراق: الواقع والتحديات، جامعة البصرة، العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢٨، ٢٠١١.
٢٢. عايش، عروبه معين، المعوقات المؤثرة على الإصلاح الضريبي في العراق، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، المجلد الثالث عشر، العدد ٤٤، الموسى، سعد عطية حمد وصواش شاهين إبراهيم، دور الضرائب في الإصلاح المالي ومواجهة الأزمة المالية، المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية)، مجلة علمية محكمة، المجلد ٨، العدد ٦، ٢٠٢٠.
٢٤. خصاونة، جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، ٢٠٠٠.
٢٥. أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع المالي، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
٢٦. حسين سلوم، المالية العامة والتشريع المالي و الضريبي، دارالفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠.
٢٧. محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية مع حالات تطبيقها في القانون المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد ١٩، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
٢٨. عمر ماجد ابراهيم، المعاملة الضريبية للشركات العامة، رسالة ماجستير، مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٢.
٢٩. خالد حامد عبد، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٩.
٣٠. حسين جواد كاظم، واقع السياسة الضريبية في العراق و متطلبات الاصلاح الضريبي، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة البصرة، ٢٠٠٦.
٣١. السيلاوي، محمد عبد الرضاء، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي لدراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، ٢٠١٥.
٣٢. عبد السلام، فرح جهاد، الطعن تمييزا بأحكام القضاء الإداري في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون الجامعة المستنصرية ٢٠١٤.
٣٣. عطية على هادي، تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ب، جامعة بغداد ٢٠٠١.