



فاعلية التظلم الإداري الضريبي

أ.م.د. كنعان محمد محمود

Kanan.M.Mhmd@uoKirkuk.eda.iq

جامعة كركوك/كلية القانون والعلوم السياسية

The effectiveness of the Serbian administrative grievance
Asst. Prof. Dr. Kanan Mohammed Mahmood
University of Kirkuk-College of Law and Political Science

المخلص

تسعى دراستنا الى تسليط الضوء على فاعلية التظلم الإداري الضريبي في تسوية المنازعات في المجال الضريبي وهي في بدايتها وقبل تطورها واتخاذ طريقها الى اللجان الاستئنافية او القضاء، اذ يغدو مفيدا ان يوفر المشرع طريقا يمهّد لفض عدد من المنازعات الإدارية داخل الإدارة ذاتها واثاحة الفرصة للاعتراض والتظلم من القرارات الإدارية يمكن ان يؤدي دورا مهما وكبيراً وعلى نحو يقلل من اللجوء الى طريق القضاء وبعد التظلم الإداري من القرارات الإدارية التي تصدر عن السلطة المختصة بخصوص تحديد مقدار الضريبة المستحقة والتي يلتزم المكلف بأدائها من اهم الضمانات المميزة التي تمنح للمكلف بالضريبة، كما انه يمثل رقابة سريعة وسهلة وتوفر الوقت والجهد والمال، ومما يميز دوره ايضا انه قد يؤدي الى حصول نتائج لا يمكن الوصول اليها فيما لو اريد اللجوء الى الجهات المختصة بفض النزاع او القضاء ذلك ان الرقابة القضائية على اعمال الإدارة هي رقابة مشروعية في الاعم الاغلب اما الإدارة فإنها تستطيع ان تلغي القرار او ان تعدله وهي ان فعلت ذلك فليس من منطلق ان القرار غير مشروع اذ يكفي ان يكون غير ملائم .

الا ان الإدارة تقضي على نفسها وبفسها وقد تتعسف احيانا في استعمال سلطتها لذلك وعلى الرغم من المزايا العديدة التي يحققها التظلم الإداري الضريبي للمكلف فقد لا يكفي لرفع الحيف والظلم الذي قد يقع على المكلف لذا لا بد من وجود طريقة اخرى للطعن بالقرار الإداري الا وهي الرقابة القضائية التي تمنح للمكلف ضمانات ناجعة وفعالة في الحصول على حقه ودفع الظلم عنه، فطريق الطعن القضائي مهم الى جانب التظلم الإداري، لذا ومن خلال كل ما تقدم ارتأينا تقسيم بحثنا الى مبحثين نتناول في الاول ماهية التظلم الإداري اذ بينا فيه تعريف التظلم لغة واصطلاحا وانواع التظلم وتمييزه عما يشبهه به من اوضاع ثم عرجنا الى المبحث الثاني كي نبين في التظلم من قرار فرض الضرائب وتقديرها ومدده وشروطه واثاره، ثم اوجزنا بحثنا بخاتمة بينا فيها اهم الاستنتاجات واوردنا ما وفقنا الله اليه من توصيات .

الكلمات المفتاحية: فاعلية، التظلم، الإداري، الضريبي، الاستئناف، التمييز.

Abstract

Our study seeks to shed light on the effectiveness of the tax administrative grievance in settling disputes in the tax field, which is in its infancy and before its development and taking its way to the appellate committees or the judiciary. One of the administrative decisions that can play an important and significant role and in a way that reduces the resort to the judiciary. The administrative grievance is one of the administrative decisions issued by the competent authority regarding determining the amount of tax due and which the taxpayer is obligated to pay. It is one of the most important guarantees that we give to the taxpayer. Fast, easy and saves time, effort and money, What distinguishes its role also is that it may lead to results that cannot be reached if I want to resort to the competent authorities to resolve the dispute or the judiciary. This is because judicial oversight on the work of the administration is legal oversight in most cases. As for the administration, it can cancel the decision or modify it, which is that I did so, not on the basis that the decision is illegal, as it is sufficient that it is inappropriate.

However, the administration eliminates itself and may sometimes abuse its authority for this. Despite the many advantages that the tax administrative complaint achieves for the taxpayer, it may not be enough to remove the unfairness and injustice that may befall the taxpayer. Therefore, there must be another way to challenge the administrative decision, which is judicial oversight. which gives the taxpayer an effective and effective guarantee in obtaining his right and repelling injustice from him. The judicial appeal is important in addition to the administrative appeal, Therefore, through all of the foregoing, we decided to divide our research into two sections, dealing in the first with the nature of administrative grievance, as we explained in it the definition of grievance, linguistically and idiomatically, and the types of grievance and distinguishing it from

suspected situations. Then we summarized our research with a conclusion in which we explained the most important conclusions and included the recommendations that God has guided us to..

Keywords: Effectiveness, Grevance, Administrative, Tax, Appeal, Discrimination.

المقدمة

يعد التظلم من القرارات التي تصدر من السلطة المالية من الميزات المهمة التي منحها المشرع للمكلف الضريبي في مواجهة تقدير الضريبة إذا انه ضمانه مهمه من الضمانات التي أقرها المشرع العراقي من خلال تمكين الشخص الذي اضره القرار أو مسّ مركزه القانوني بأن يطالب الإدارة التي أصدرته بإعادة النظر فيه إما بإلغائه أو سحبه أو تعديله إذا يبين من خلاله للإدارة عن رفضه وعدم قبوله للقرار الذي أصدرته .

إذ أن الإدارة تقوم بتقدير دخل المكلف وقد لا يقبل الأخير بتقديرها محاولا التخلص من دفع المبلغ الضريبي المقدر، وبالمقابل فإن الإدارة لديها قناعة بأن تقديرها صحيح وتتمسك به وهذا ما يؤدي إلى حصول نزاع من خلال اختلاف المصالح بينها إذ ترى الإدارة بوجوب إلزام المكلف بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه، ويرى المكلف بأن المبلغ المقدر يزيد عن مقدار الضريبة الحقيقي الذي سيدفعه لو تم اتباع طرق الاحتساب الصحيحة وفقا للقانون .

أولاً: نطاق البحث:

يتطرق البحث إلى التظلم الإداري الضريبي في قانون ضريبة الدخل وآثاره، ولا يدخل في نطاقه التظلم الإداري الضريبي في قوانين أخرى، فقد تم البحث فيها سابقاً .

ثانياً: أهمية الموضوع:

تأتي أهمية موضوع البحث من خلال هذا الموضوع الذي يتناوله إذ يعد التظلم الإداري الضريبي ذا أهمية وفاعلية معينة في حسم النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، كما أن له آثاراً معينة، إذ أن هناك حاجة ملحة إلى تعميق دراسة التظلم الإداري الضريبي سواء ببيان مفهومه أو في إيضاح الآثار التي تترتب عليه .

ثالثاً: منهجية البحث:

أما فيما يخص منهجية البحث فقد ارتأينا أن نعتمد ونركز على المنهج التحليلي، إيماناً بأنها أكثر انسجاماً وتناسباً مع طبيعة الدراسة .

رابعاً: خطة البحث:

تطلب بحث موضوع فاعلية التظلم الإداري الضريبي إلى تقسيمه إلى مبحثين: نتناول في الأول ماهية التظلم الإداري بشكل عام، وينقسم إلى مطلبين: الأول في تعريف التظلم لغة واصطلاحاً، والثاني لأنواع التظلم وتمييزه عما يشته به من حالات .

أما المبحث الثاني فسنطرق فيه إلى موضوع التظلم من قرار فرض الضرائب وتقديرها، وسيتم تقسيمه إلى مطلبين: الأول نتناول فيه شروط التظلم الضريبي، أما الثاني فسنكرسه لبيان آثار التظلم .

المبحث الأول

ماهية التظلم

يعد التظلم وسيلة كفلها القانون للمتضرر من القرار، بأن يتقدم بطلب بإلغاء أو تغيير القرار الذي يعتقد بعدم مشروعيته، إذ انه يعد ضمانه ضريبية هامة لذا لا بد لنا من تبين المقصود بالتظلم لغة واصطلاحاً وهذا في المطلب الأول كما سنتناول أنواعه وتمييزه مما يشته به في المطلب الثاني وكما يلي:

المطلب الأول

التظلم لغة واصطلاحاً

لتظلم معنى في اللغة كما أن الفقهاء قد أوردوا تعريفات للتظلم من ناحية الاصطلاحية لذا علينا أن نسلط الضوء على بعض هذه المعاني في الفرع الأول، كما أننا سنتناول تعريفه اصطلاحاً في الفرع الثاني، وكما يلي:

الفرع الأول

التظلم لغة

بالرجوع إلى كتب اللغة تبين بأن التظلم يعني «تشكي الظلم والمظلوم هو الذي يشكو احد ظلمه فيقال تظلم الرجل أي شكا الظلم، ويقال أيضاً ظلمته فتظلم ويقال فلان إلى الحاكم فظله تظلم أي انصفه من ظلمه وأعانه عليه»^(١)، ويقال أيضاً «التظلم أي تحمل الظلم وظلمته أنباءه بأنه ظالم أثبتته إلى الظلم»^(٢)، ويقال أحياناً تظلم فلان من فلان إلى الحاكم مظلمه تظلم أي نصفه منه وأعانه عليه، ويقال أيضاً «إن فلان ظلم فلان فأظلم أي تحمل الظلم بنفس طيبة»^(٣) .

الفرع الثاني

التظلم اصطلاحاً

وردت العديد من التعريفات للتظلم الإداري منها هو «وسيلة كفلها القانون للمتضرر من القرار إذ يتم التظلم من قبل المتضرر ضد القرار الذي يعتقد بعدم مشروعيته ويلتمس ان تعيد

الإدارة النظر في قرارها الذي أدى إلى إيقاع الضرر به»^(٤) .

ويرى آخر بأن المراد بالتظلم هو تقديم صاحب شأن الذي صدر القرار في مواجهة التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي أحدث إضراراً بمركزه القانوني لكي تقوم بتعديله أو سحبه» أو بعبارة أخرى هو عرض الفرد حالة على الإدارة طالبا منها إنصافه^(٥)

(١) ينظر ابو منظور محمد بن احمد الأزهرى، تهذيب اللغة، ط١، ج٣، دار المعرفة للطباعة والنشر والتوزيع لبنان، بيروت، ٢٠٠١، ص٢٢٥.

(٢) ابن منظور، لسان العرب، ط٣، ج٨، دار إحياء التراث العربي للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، ٢٠٣، ص٢٦٤-٢٦٥.

(٣) ابو منظور محمد ابن احمد الأزهرى، مصدر سابق، ص٢٢٥.

(٤) د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إلغاء القرار الإداري وتأديب الموظف لعام، دار محمود للنشر، القاهرة، ٢٠٠١، ص٢٥٥.

(٥) د. مصطفى كمال وصي، أحوال إجراءات القضاء الإداري، مطبعة الأمانة القاهرة، ١٩٧٨، ص١٧٠.

بينما يتجه آخر إلى القول بأنه «طلب يتقدم به صاحب الشأن إلى جهة الإدارة نفسها لشكو أو تظلم من القرار الإداري الذي آخر بركزه القانوني بصورة مباشرة وبهدف ان ترجع الإدارة عن قرارها أو سحبه»^(١). ومن خلال ما تقدم يمكننا تعريف التظلم بأنه طلب يقدمه المتضرر من القرار الإداري إلى الجهة التي أصدرت القرار أو الجهة الإدارية الأعلى منها راجيا منها انصافه وإعادة النظر بالقرار الإداري بقصد تعديله أو سحبه والغائه.

المطلب الثاني

أنواع التظلم وتمييزه مما يشته به من أوضاع

بغية إعطاء صورة واضحة عن التظلم الإداري فإنه لا بد لنا من أن نبين أنواعه وسنخصص لها الفرع الأول ثم نتولى تمييزه عما قد تختلط به من مفاهيم وأوضاع وهذا في الفرع الثاني وكما يلي:

الفرع الأول

أنواع التظلم

يقسم التظلم الأدرى من حيث الجهة التي يقدم إليها إلى: تظلم رئاسي، وتظلم ولائي، والتظلم إلى لجنة، ويقسم من حيث الإلزام إلى: تظلم وجوبي، وتظلم اختياري، لذا سنتولى توضيح هذه الأنواع كما يلي:

أولاً: التظلم من حيث الجهة التي يقدم إليها: ويكون التظلم على أنواع من حيث الجهة التي يقدمه إليها المتظلم وهي:

١- التظلم الرئاسي

يكون التظلم رئاسياً إذا قدم صاحب الشأن تظلمه إلى الجهة الإدارية التي ترأس الجهة الإدارية التي صدر منها القرار الإداري المتظلم منه، ويشكل نوعاً من أنواع الرقابة الرئاسية التي تمارسها الإدارة وفقاً لهذا التظلم واستناداً إلى السلطة الرئاسية التي يملكها رجل الإدارة المختص، ويمكن أن يلغى القرار الإداري أو أن يعدله كما يمكن أن تتجه إرادته نحو رد التظلم المقدم إليه^(٢).

٢- التظلم الولائي: هو ذلك النوع من التظلم الذي يتقدم به صاحب المصلحة إلى ذات الجهة الإدارية التي أصدرت القرار الإداري

يسألها مراجعة قرارها وإعادة النظر فيه بغية إلغائه أو تعديله أو سحبه وذلك بما يتلاءم والمعطيات المحيطة وما يتفق مع مبدأ المشروعية وذلك بعد أن يوضح مقدم التظلم للإدارة مصدره القرار أو وجه مخالفته القرار الإداري والأسباب التي دعت به إلى اعتقاد ذلك^(٣).

٣- التظلم إلى اللجنة: يقصد بهذا النوع هو التظلم الذي يقدمه صاحب المصلحة إلى اللجنة الخاصة التي تم تحديدها وفقاً

للقانون، وتشكل هذه اللجنة عادة من الموظفين ذو خبرة ودرجات وظيفية معينة ويمكن أن تحتل حلقة وصل بين نظام المحاكم الإدارية بالمعنى الفني لها وبين نظام الإدارة القاضية^(٤).

وقد كان هذا مذهب المشرع العراقي الذي نظم عمل العديد من اللجان التي تختص في النظر في التظلمات التي تقدم إليها والبت فيها^(٥).

ثانياً: التظلم من حيث الإلزامية: ينقسم التظلم من حيث الإلزامية إلى: التظلم الاختياري وآخر إجباري، سنوضح كل منها فيما يأتي:

١- التظلم الاختياري: الشخص قد يلجأ أحياناً إلى التظلم من القرار الإداري الذي أضر بمصلحته أو مس مركزه القانوني قبل أن يقدم الطعن بالقرار الإداري أمام القضاء المختص، إذ أنه في هذه الحالة يوفر على نفسه الوقت والجهد والمال ومشقة التقاضي أمام القضاء، إذ أنه لا يتطلب شكلاً معيناً أو إجراءات معقدة إلا في الأحوال التي ينص عليها القانون^(٦).

٢- التظلم الإلزامي: الأصل العام ان التظلم يجب ان يكون اختيارياً، إذ أن هذا النوع من التظلم يعد استثناءً، فبعض التشريعات قد ألزمت صاحب المصلحة ان يتظلم قبل أن يطعن بالقرار الإداري أمام الجهة المختصة، إذ أن القضاء المختص في هذه الحالة قد يرد الطعن الذي قدمه؛ لعدم استيفائه الشكليات التي تتعلق بالتظلم^(٧).

الفرع الثاني

تمييز التظلم عما يشته به من مفاهيم

سنكسر هذا الفرع للتمييز بين التظلم الإداري وبين بعض المفاهيم التي قد تتشابه معه كالاسترحام والطعن القضائي وكما يلي:

أولاً: التظلم الإداري والالتماس:

قد يتبادر إلى الأذهان بأن الالتماس هو ذاته التظلم الإداري إلا أنه يوجد تمايز بينهما من خلال

١- وجود نزاع من عدمه: في التظلم الإداري يفترض وجود نزاع حاصل بين الإدارة من جهة وصاحب المصلحة من جهة أخرى، أما في حالة الالتماس فإن وجود نزاع يبدو مستبعداً^(٨).

(١) عبد الوهاب البنداري، طرق الطعن في العقوبات التأديبية إدارياً وقضائياً للعاملين المدنيين في الدولة والقطاع العام وذوي الكادرات الخاصة، دار الفكر العربي، ٢٠٠٧، ص ٨.

(٢) د. أبو بكر احمد عثمان النعيمي، حدود سلطات القضاء الإداري في دعوى الإلغاء، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٣، ص ٤٢.

(٣) د. فاروق احمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٨، ص ٧٨.

- وينظر في المعنى ذاته، د. ملكية الصروح، سلطة التأديب في الوظيفة العامة بين الإدارة والقضاء، ط ١، مطبعة الجبلاوي، بغداد، ١٩٩٨، ص ٢١٦.

(٤) د. عبدالرحمن نورجان الأيوبي، القضاء الإداري في العراق حاضره ومستقبله، دراسة مقارنة، دار مطبعة الشعب، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١٧.

(٥) د. عصام البرزنجي، الرقابة على أعمال الإدارة وأفاق تطورها، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، مج ٤، ص ١٤، ١٧٧.

(٦) د. محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار الاتحاد العربي، القاهرة، بلا سنة نشر، ص ٢٢٤.

(٧) ينظر نص المادة (١٥) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٤) لسنة ١٩٩١ المعدل، عدل هذا القانون بالتعديل رقم (٥) لسنة ٢٠٠٨.

- ونصت المادة (٧ / ثانياً) من قانون مجلس الدولة رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل، حلت تسمية (مجلس الدولة) محل (مجلس شورى الدولة) وفق المادة (٢) من التعديل رقم (٧١) لسنة ٢٠١٧ منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٤٥٦) في ٢٠١٧/٨/٧.

(٨) د. علي خطار شطناوي، القضاء الإداري الأردني، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، ١٩٩٥، ص ١٧٨.

٢- من حيث الإجراءات: يخضع التظلم الإداري إلى إجراءات محددة ويجب إن يقدم خلال مدة محددة قانوناً كي تترتب عليه الآثار القانونية كقطع مدة الطعن بالإلغاء، أما الالتماس فهو مغطى بالاعتبارات الإنسانية التي تطغى عليه فلا تدعه ينتج الآثار القانونية التي ينتجها التظلم الإداري^(١).

٣- من حيث المضمون: يتضمن التظلم الإداري طلباً صريحاً وواضحاً يطالب فيه سلطة الإدارة بإعادة النظر في القرار الإداري الذي صدر أما بتعديله أو سحبه أو إلغائه، وهذا ما لا يتوافر في الالتماس^(٢).

ثانياً: التظلم الإداري والطعن القضائي

قد يكون هناك ارتباط إلى حد ما بين التظلم الإداري والطعن القضائي، إلا أن هناك فرقاً كبيراً بينهما يمكننا أن نلخصه فيما يلي:

١- من حيث الجهة التي يقدم إليها .
يقدم التظلم إلى الجهة الإدارية التي تبنت فيه بهذه الصفة، أما الطعن القضائي فيقدم إلى الجهة القضائية المختصة .

٢- من حيث السلطة التقديرية للرد على كل منهما^(٣)

الأصل أن الإدارة غير ملزمة بالرد على ذلك التظلم الإداري المقدم إليها، أما الطعن القضائي فإن الجهة القضائية المختصة ملزمة بالفصل بالطعن المقدم إليها^(٤).

٣- من حيث الشكل والإجراءات

الأصل أن التظلم لا يخضع إلى شكل أو إجراءات معينة إلا إذا نص الشرع على خلاف ذلك، بينما الطعن القضائي يخضع لشكليات وإجراءات محددة وفقاً للقانون ولا يمكن تجاهلها^(٥).

المبحث الثاني

التظلم على قرار فرض الضرائب وتقديرها

يمكن للمكلف أن يتظلم من القرار الذي تصدره الإدارة المالية سواء أمام ذات الجهة التي أصدرت القرار أم أمام الجهة الرقابية لها لذا لا بد لنا من أن نبين شروط التظلم الضريبي وذلك في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنكرسه لآثار التظلم، وكما يلي:

المطلب الأول

شروط التظلم الضريبي

يجب على صاحب المصلحة أن يقدم تظلمه مستوفياً كافة الشروط؛ كي يضمن قبوله والنظر فيه، والتي يمكننا بيانها فيما يلي:

الفرع الأول

شرط المدة

يجب على المكلف الضريبي أن يقدم تظلمه خلال مدة محددة وفقاً للقانون والتي قد تحدد بمدة ثلاثين يوماً وهذا ما ذهب إليه المشرع الضريبي الأردني وزاد على ذلك بأنه اعطى للمكلف الحق بأن يقدم تظلمه خارج هذه المدة إذا كانت هناك أسباب قهرية كالمرض^(٦). أما المشرع العراقي فإنه قد ألزم المكلف بأن يقدم تظلمه خلال مدة (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار الذي أصدرته السلطة المالية^(٧)، إلا أن المشرع العراقي قد أجاز للمكلف أن يقدم تظلمه بعد انتهاء المدة المذكورة إذا لم يتمكن من تقديم تظلمه خلالها بسبب ما كان يكون خارج العراق أو أنه لم يستطع تقديم التظلم لمرض ألمَّ به^(٨).

يلاحظ مما سبق أن المدة التي يستطيع المكلف تقديم تظلمه خلالها هي أطول عند المشرع الأردني والتي حددها بثلاثين يوماً، بينما كانت (٢١) يوماً في التشريع العراقي، وقد كان المشرع الأردني يوفر ضماناً أفضل وأكثر ملاءمة مع التطورات الحاصلة في المجتمعات وتتيح للمكلف الفرصة في المحافظة على حقوقه والدفاع عنها .

ألا أننا وفي الوقت ذاته لاحظنا بأن المشرع العراقي قد يبدو بأنه كان أكثر مرونة عندما ما أجاز قبول التظلم (الاعتراض) بعد مضي أشهر المحددة قانوناً إذ يدل ذلك واضحاً عندما ذكر عبارة (أو السبب قهري آخر)^(٩)، إذ أنه ومن خلال ذلك فإن الإدارة المالية تقبل التظلم الواقع خارج المدة لأي سبب آخر حال دون إمكانية تقديمه ضمن المدة كحصول وفاة لأحد أفراد العائلة أو لسفر أو لمرض ألمَّ به، وهذا يوحي بأن المشرع العراقي أراد إعطاء فرصة أكبر للمكلف في تقديم تظلمه مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التظلم الإداري الضريبي نوعاً ما .

الفرع الثاني

دفع مبلغ الضريبة

يجب على المكلف أن يدفع مبلغ الضريبة المقدر ومن قبل الإدارة الضريبية قبل التظلم وذلك عملاً مبدأ (الدفع ثم المعارضة) وهو من المبادئ المستقرة في معظم التشريعات الضريبية إذ أن المكلف يلزم بموجبه بدفع المبلغ الذي بذمته ومن ثم يستطيع بعد ذلك التظلم سواء من أساس فرضها أم في مقدارها، وهذا يصب في مصلحة الخزينة العامة إذ لا يمكن اتخاذ التظلم من الضريبة ذريعة للتأخر أو المماطلة في دفع الضريبة المستحقة في ذمتهم^(١٠)، كما أنه يكون له دور في استقرار المراكز والمعاملات الضريبية .

(١) محمد عبدالله الحسيني، التظلم الإداري، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، ٢٠٠١، ص ٩ .

(٢) د. محمد العبادي، القضاء الإداري، بلا دار وسنة نشر، ص ١٠٣ .

(٣) محمد عبدالله الحسيني، مصدر سابق، ص ٩ .

(٤) صالح إبراهيم أحمد المتوي، شروط الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ١٩٩٤، ص ١٦٠ .

(٥) د. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط ١٩٩١، ص ١٩ .

(٦) ينظر نص المادة (٣٢) الفقرة (ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) المؤقت لسنة ٢٠٠٩ .

(٧) ينظر نص المادة (٣٣) الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

(٨) ينظر نص المادة (٣٣) الفقرة (٢) من القانون ذاته .

(٩) ينظر نص المادة (٣٣) الفقرة (٢) من القانون ذاته .

(١٠) ينظر نص المادة (٣٣) الفقرة (٣) من القانون ذاته .

الفرع الثالث

الكتابة

لقد أوجبت التشريعات المقارنة أن يكون التظلم الإداري الضريبي مقدما بشكل مكتوب^(١) ومن ثم فإن الإدارة المالية لا تقبل أن يقدم لها التظلم بشكل شفوي ومن خلال استقرار موقف المشرع العراقي والمقارن نلاحظ أنه نص على وجوب تقديم التظلم مكتوبا إلى الإدارة يعد إلزاما على الكلف تقديمه كتابة وعدم الاكتفاء بالتظلم شفاها كي لا يفقد حقه في الطعن بقرار الإدارة الخاص بالتقدير الضريبي، وفي الوقت ذاته يكون ضمانا للمكلف يستطيع من خلالها إثبات عدم رضاه وقبوله عن القرار وإيضاح وجهة نظره حيال القرار إذ أنه يرى بأن القرار وعلى الأقل من وجهة نظره بأنه غير صحيح وقد أضر بمصلحته، ولذلك فإنه تظلم منه تمهيدا للطعن به أمام الجهات المختصة، وهذا يزيد نوعا ما من فاعلية التظلم الإداري الضريبي إذ أنه قد يدفع الإدارة إلى مراجعة قرارها والتأكيد عليه وتدقيقه من حيث مدى مطابقة لمبدأ المشروعية من عدمه والتأكيد من عدم إصابة أحد أركانه عيب من عيوب عدم المشروعية ومن ثم قد يؤدي إلى إلغاء وسحب من قبل السلطة المختصة بإصداره مما يجنب المتظلم اللجوء إلى الطعن به أمام الجهات المختصة .

الفرع الرابع

عدم وجود اتفاق مع المكلف

إذا كان الاتفاق بين صاحب المصلحة والإدارة على التنازل عن حقه في الطعن بقراراتها أمام القضاء امر وغير جائز، وذلك لأن حق النقاضي من النظام العام ولا يجوز التنازل عنه، فإن ذلك جائزة في مجال التظلم الإداري الضريبي فإن تم الاتفاق بين المكلف والإدارة على مقدار الدخل والضريبة المستحقة بدمته و صدر القرار موافقا لهذا الاتفاق سقط حقه في التظلم^(٢) .

المطلب الثاني

آثار التظلم

أما بخصوص آثار التظلم المقدم إلى الإدارة الضريبية فإن الإدارة قد تقبل التظلم وتعتمد إلى تدقيق أسباب التظلم والحجج ولا سيما التي يقدمها المكلف وقد يؤدي ذلك إلى إعادة النظر في القرار الذي أصدرته، ومن ثم تصحيح الأخطاء التي شابته القرار وإعادة تقدير الدخل وفرض الضريبة، ومن ثم تصحيح الأوضاع القانونية التي أنشأها القرار المتظلم منه ويكون هذا التصحيح حاسما للنزاع^(٣)، أما إذا رفضت الإدارة المالية التظلم فهذا الرفض لا يعد حاسما للنزاع وهنا يمكن للمكلف اللجوء إلى استئناف القرار أمام اللجان الاستئنافية ومن ثم تمييزه أمام هيئة تمييزية ومن خلال ما تقدم ارتأينا تقسيم هذا المطلب إلى فرعين وكما يلي:

الفرع الأول

لاستئناف

جعل المشرع العراقي الضريبي المرحلة التي تلي التظلم هي الاستئناف والتي اوجب أن تكون نتيجة التظلم قد جاءت في غير صالح المتظلم، لذا أجاز المشرع للمكلف تقديم استئنافه كتابة خلال مدة (واحد وعشرين يوما) من تاريخ تبليغه رفض التظلم او انتهاء المدة دون حصول اجابة بالقبول او الرفض ويمكن تقديم الاستئناف إلى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب أو أن تم تقديمه إلى اللجنة الاستئنافية مباشرة، وقد يقبل الاستئناف خارج المدة المذكورة استثناءً من الأصل إذا كان سبب تأخر المكلف عن تقديمه كان لمرض ألم به أو لسفره خارج العراق أو لأي سبب قهري آخر واقتنعت السلطة المالية^(٤) .

أما بخصوص تشكيل اللجان الاستئنافية والتي تعد لجان إدارية ذات اختصاص قضائي ولا ينطبق عليها وصف المحاكم^(٥) إذ أنها تشكل ببيان يصدره الوزير (وزير المالية)^(٦) وهم:

- أ- قاضي من الصنف الثاني على الأقل .
- ب- عضوية اثنين من الموظفين المختصين بالشؤون المالية^(٧) .
- ج- أعضاء اضافيين يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم^(٨)، وبعد تحديد يوم المرافعة وتبليغ الأطراف تنظر اللجنة بطلب الاستئناف ولها أن تصدر أحد القرارات الآتية^(٩):

١- إلغاء القرار

٢- تأييد القرار

٣- تخفيض قرار التقدير

٤- زيادة قرار التقدير

(١) ينظر نص المادة (١١٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ .
- وينظر كذلك نص المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
(٢) نص المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، ويذكر كذلك للمزيد من التفاصيل، سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٢٠٤ وما بعدها .
(٣) ينظر نص المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
(٤) ينظر للمزيد من التفاصيل، نص المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
(٥) ينظر فتوى مجلس شورى الدولة (مجلس الدولة حاليا)، منشور في الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩٠، ص ٧١-٧٢ .
(٦) ينظر نص المادة (١) الفقرة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
(٧) ينظر نص المادة (٣٧) الفقرة (٢) من القانون ذاته .
(٨) ينظر نص المادة (٣٦) من القانون ذاته .
(٩) ينظر نص المادة (٤٠) الفقرة (١) من القانون ذاته .

وتعد الإشارة إلى قرارات لجنة الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة فيها عشرة آلاف دينار عراقي فأقل، أما إذا كان أكثر فلا يكون قرارها قطعياً بل للمكلف تمييزه أمام هيئة التمييز^(١).

خلاصة القول، يتبين لنا مدى فاعلية التظلم الإداري الضريبي إذ إن الإدارة قد ترى بأن المكلف محق في تظلمه لاسيما عندما تكون منصفة وجادة في إعادة النظر في قراراتها وتدقيقها ومطابقتها مدى مشروعيتها والتأكد من عدم وجود أي عيب يعترى أركان القرار الذي أصدرته، إذ إن فاعلية التظلم هنا تكون باتجاهين: الأول: دفع الإدارة إلى مراجعة قرارها وفحصه والتأكد من مدى صحته ومرافقته لمبدأ المشروعية، أما الثاني: فإنها قد تتراجع أو تعدل في قرارها مما قد يغني المتظلم عن الطعن بقرارها أو استئنافه لدى اللجان المختصة ويجنبها هي أيضاً مغبة الدخول كخصم للمكلف في طعن استئنافي قد يكلفها الوقت والجهد والمال.

الفرع الثاني التمييز

أجاز المشرع للإدارة المالية والمكلف تمييز القرار الذي تصدره اللجان الاستئنافية إذا توافرت مجموعة من الشروط^(٢) منها أن يكون مبلغ الضريبة المقدر يزيد عن عشرة آلاف دينار، أما إذا كان أقل من ذلك فلا يجوز الطعن بالقرار أمام الهيئة التمييزية، وعليه يكون قرار اللجان الاستئنافية قطعياً ولا يجوز الطعن به، كما يجب أن يقدم الطعن خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار، فضلاً عن أنه يجب تسديد المكلف مبلغ بقيمة واحد بالمئة من مبلغ الضريبة على أن لا يزيد عن عشرة آلاف دينار^(٣).

ولا تدفع الإدارة المالية هذا المبلغ إذا كانت هي التي ميزت القرار، وبعد وصول الطعن إلى الهيئة التمييزية لها أن تصدر قراراً بإلغاء القرار الذي أصدرته اللجان الاستئنافية، أو أن تؤيد القرار، أو قد تقوم بتعديله، ويكون قرارها قطعي غير قابل للطعن فيه^(٤).

خلاصة القول: نرى بأن المشرع الضريبي العراقي لم يكفل حق التقاضي الذي نص عليه الدستور، وعلى الرغم من ذلك فقد ير المطلاع على سير الاعتراض والتظلم على قرارات الإدارة المالية والطعن فيها فإن التظلم الضريبي له أهمية تزيد وتنقص وفاعلية يمكن أن تختصر الطريق لكل من طرفي النزاع (المكلف والإدارة)، وينتهي النزاع قبل الخوض فيه، أو الوصول معه إلى الطعن أمام الجهات المختصة، وبذلك يوفر على الطرفين الوقت والجهد والمال.

الخاتمة

بعد أن انتهينا من دراسة موضوع (فاعلية التظلم الإداري الضريبي) توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات، نوردتها على النحو الآتي:

أولاً: الاستنتاجات

- ١- إن التظلم الإداري الضريبي يمثل وسيلة فعالة وناجعة في حل المنازعة بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي وهي لاتزال في مهدها دون الحاجة إلى أن يتطور الأمر إلى اللجوء إلى وسائل أخرى.
- ٢- ينقسم التظلم إلى أنواع، فقد يكون التظلم ولانئياً، وقد يكون رئاسياً، أو يكون التظلم إلزامياً أو اختيارياً.
- ٣- يتميز التظلم بمميزات وخصائص تميزه عما يشته به من أوضاع كالالتماس والطعن القضائي.
- ٤- هناك شروط متعددة للتظلم الإداري الضريبي وضعها المشرع، كالمدة التي يجب أن يقدم التظلم خلالها، والكتابة، وعدم وجود اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف، ووجوب دفع مبلغ الضريبة، وهذه الشروط بمجملها قد تميز التظلم الإداري الضريبي عما سواه من أنواع التظلمات الأخرى.
- ٥- هناك آثار تترتب على رفض الإدارة للتظلم الضريبي أو عدم قبولها له، كالاستئناف لدى اللجان الاستئنافية، والتمييز، وهذا ما أباحه المشرع الضريبي للمكلف عندما يرفض تظلمه.
- ٦- يتسم التظلم الإداري الضريبي بفاعلية تكسبه أهمية لا بد من الالتفات إليها من قبل المشرع وأطراف النزاع.

ثانياً: التوصيات

- ١- نقترح على المشرع العراقي إسناد الاختصاص بالنظر في الطعون الضريبية إلى القضاء الإداري؛ لتوفير ضمانات أكثر فاعلية للمكلف الضريبي، إذ أن قرار فرض الضريبة وتقديرها هو قرار إداري، ومن ثم يجب أن يعقد الاختصاص لهذا القضاء لما يتسم به من حيطة واستقلال.
- ٢- ضرورة تحديد شكل محدد للتظلم الإداري الضريبي وتعديل المدة التي يلزم خلالها المكلف بتقديم تظلمه من (٢١) يوماً إلى شهر؛ لإعطائه الوقت اللازم لهيئة أموره.
- ٣- ندعو المشرع العراقي إلى إنشاء هيئة قضائية داخل مجلس الدولة تكون مختصة بالنظر في المنازعات الضريبية.

المصادر

- ١- ابن منظور، لسان العرب، ط٣، ج٨، دار إحياء التراث العربي للطباعة والنشر والتوزيع، لبنان، بيروت، ٢٠٠٣.
- ٢- ابن منظور محمد بن احمد الأزهرى، تهذيب اللغة، ط١، ج٣، دار المعرفة للطباعة والنشر والتوزيع لبنان، بيروت، ٢٠٠١.
- ٣- أبو بكر احمد عثمان النعيمي، حدود سلطات القضاء الإداري في دعوى الإلغاء، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٣.
- ٤- د. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط١، ١٩٩٦، ج٦.
- ٥- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بيروت، ٢٠٠٥.
- ٦- صالح إبراهيم احمد المتبوتي، شروط الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ١٩٩٤.

(١) ينظر نص المادة ٤٠ فقرة ١ من القانون ذاته.

(٢) ينظر نص المادة (٤٠) الفقرة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٣) ينظر نص المادة (٤٠) الفقرة (٤) من القانون ذاته.

(٤) ينظر نص المادة (٢٠) من القانون ذاته.



- ٧- د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، إلغاء القرار الإداري وتأديب الموظف لعام، دار محمود للنشر، القاهرة، ٢٠٠١.
- ٨- عبد الوهاب البنداري، طرق الطعن في العقوبات التأديبية إدارياً وقضائياً للعاملين المدنيين في الدولة والقطاع العام وذوي الكادرات الخاصة، دار الفكر العربي، ٢٠٠٧.
- ٩- د. عبدالرحمن نورجان الأيوبي، القضاء الإداري في العراق حاضره ومستقبله، دراسة مقارنة، دار مطبعة الشعب، القاهرة، ١٩٦٥.
- ١٠- د. عصام البرزنجي، الرقابة على أعمال الإدارة وأفاق تطورها، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، مج ٤، ع ١.
- ١١- د. علي خطر شطناوي، القضاء الإداري الأردني، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، ١٩٩٥.
- ١٢- د. فاروق احمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٨.
- ١٣- د. محمد العبادي، القضاء الإداري، بلا دار وسنة نشر.
- ١٤- محمد عبدالله الحسيني، التنظيم الإداري، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، ٢٠٠١.
- ١٥- د. محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار الاتحاد العربي، القاهرة، بلا سنة نشر.
- ١٦- د. مصطفى كمال وصي، أحوال إجراءات القضاء الإداري، مطبعة الأمانة القاهرة، ١٩٧٨.
- ١٧- د. ملكية الصروخ، سلطة التأديب في الوظيفة العامة بين الإدارة والقضاء، ط ١، مطبعة الجبلاوي، بغداد، ١٩٩٨.