

التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع

الضريبي الأردني: دراسة مقارنة

**Tax Estimation and Method of Contesting on it in the Jordanian
tax legislation A Comparative Study**

إعداد

هشام رشيد الرواشدة

إشراف

الدكتور أيمن يوسف الرفوع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في القانون العام

قسم القانون العام

كلية الحقوق

جامعة الشرق الأوسط

كانون ثاني 2022

تفويض

أنا الطالب هشام رشيد الرواشدة أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: هشام رشيد الرواشدة

التاريخ 2022 / 1 / 23

هشام رشيد

التوقيع:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع

الضريبي الأردني؛ دراسة مقارنة".

وأجيزت بتاريخ: 2022/01/23.

للباحث: هشام رشيد سلامة الرواشدة.

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	المكان	التوقيع
د. أيمن يوسف الرفوع	مشرفاً	جامعة الشرق الأوسط	
أ.د. أحمد محمد اللوزي	رئيس اللجنة	جامعة الشرق الأوسط	
د. محمد علي الشباطات	عضواً داخلياً	جامعة الشرق الأوسط	
د. محمد مقبل العندلي	عضواً خارجياً	جامعة إربد الأهلية	

شكر وتقدير

بسم الله والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم الأنبياء سيدنا محمد صلى الله عليه

وسلم.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور ايمن الرفوع لإشرافه على رسالتي، وسعة صدره معي إذ كان

نعم العالم ونعم الموجّه.

كما أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان لأعضاء لجنة المناقشة أساتذتي الذين شرفوني بقبول

مناقشة الرسالة.

وأنتقدم بالشكر الموصول إلى أساتذتي الأفاضل في كلية الحقوق في جامعة الشرق الأوسط

على كل ما قدموه من جهود طيلة فترة الدراسة.

الإهداء

إلى

من علماني الصدق والحب والتسامح والإخلاص إلى روح والدي الغالي وإلى والدتي الغالية حفظها الله

إلى زوجتي ورفيقة دربي وأبنائي الأحبة

من تكاتفنا أيدينا دوماً لنكون جسداً واحداً.... إخوتي

إلى كل من شجعني وحفزني وساندني....

الباحث

هشام رشيد الرواشدة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	تفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ط	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الأجنبية

الفصل الأول

1	تمهيد
4	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	أسئلة الدراسة
6	حدود الدراسة
6	محددات الدراسة
6	مصطلحات الدراسة
8	الدراسات السابقة
12	منهجية الدراسة
13	الاطار النظري للدراسة

الفصل الثاني

ماهية الضرائب

17	.....المبحث الأول: مفهوم الضرائب
18	.....المطلب الأول: التعريف بالضريبة
24	.....المطلب الثاني: الوعاء الضريبي
39	.....المطلب الثالث: تعريف سعر الضريبة وطرق تحديدها
43	.....المبحث الثاني: القواعد والخصائص الضريبية
44	.....المطلب الأول: القواعد الأساسية للضريبة
47	.....المطلب الثاني: خصائص الضريبة

الفصل الثالث

ماهية التقدير الضريبي

52	.....المبحث الأول: صفات ووظائف المدقق الضريبي (المقدر) والصلاحيات الممنوحة له
53	.....المطلب الأول: الصفات والوظائف المتعلقة بالمدقق الضريبي (المقدر)
57	.....المطلب الثاني: الصلاحيات الممنوحة للمدقق الضريبي (المقدر)
59	.....المبحث الثاني: الطرق المتبعة في تقدير المبالغ الضريبية من خلال الرجوع لقانون ضريبة الدخل الأردني والقوانين المقارنة
60	.....المطلب الأول: معنى تقدير الضريبة
72	.....المطلب الثاني: تقدير المبالغ الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني

83	المطلب الثالث: تقدير المبالغ الضريبية في القوانين المقارنة.....
----	---

الفصل الرابع

طرق الاعتراض على التقدير الضريبي

88	المبحث الأول: الاعتراض على التقدير الضريبي (الطعن الإداري).....
89	المطلب الأول: طبيعة الاعتراض على قرار التقدير.....
98	المطلب الثاني: الآثار المترتبة على الاعتراض على التقدير الضريبي.....
103	المبحث الثاني: الطعن القضائي على نتيجة الاعتراض على التقدير الضريبي
105	المطلب الأول: إجراءات التقاضي في مرحلتي البداية والاستئناف.....
116	المطلب: إجراءات الطعن بالأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الضريبية لدى محكمة التمييز.....

الخاتمة والنتائج والتوصيات

121	الخاتمة.....
121	النتائج.....
123	التوصيات
125	المصادر والمراجع.....

التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع

الضريبي الأردني: دراسة مقارنة

إعداد

هشام رشيد الرواشدة

إشراف

الدكتور أيمن يوسف الرفوع

الملخص

تناولت الدراسة طبيعة التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع الضريبي الأردني والتشريع المقارن، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف نصوص المواد وتحليلها والمنهج المقارن للمقارنة بين القانونيين الأردني والمصري وعدد من القوانين الأخرى، تكمن مشكلة الدراسة في وجود تقصير في التقدير الضريبي تكون له آثار سيئة فهذا يزيد العبء على أفراد المجتمع مما قد يدفع للتهرب الضريبي والغش الضريبي، كما أن هذا التقصير قد يضيع أموالاً على دائرة الضريبة في الحصول على موارد مالية لخزينة الدولة، ونظراً لوجود اختلاف في طرق التقدير فقد سمح المشرع الطعن في هذه القرارات الأمر الذي يثير العديد من الإشكاليات، وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من ابرزها: من خصائص الضريبة أنها فريضة مالية وتفرض بحكم القانون وفريضة حكومية وفريضة جبرية وضريبة نهائي وبلا مقابل. عدم استقرار التشريع الضريبي وذلك بسبب عدم كفاية التعديلات على القانون منذ عام (2010) وحتى الآن. انفق التشريع الأردني والتشريعات المقارنة على

الآخذ بالأسلوب للتقدير الضريبي والمتمثل بالآقرار الضريبي والتقدير الإداري. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء المشرع الأردني التعديلات على الثغرات الموجودة في نصوص قانون ضريبة الدخل بما يتواءم مع التعديلات الجديدة وتغير الظروف الاقتصادية وبما يحقق العدالة في كل من المكلفين وخزينة الدولة.

الكلمات المفتاحية: التقدير الضريبي، التهرب الضريبي، الإقرار الضريبي، التقدير الإداري، الوعاء الضريبي.

Tax Estimation and Method of Contesting on it in the Jordanian tax legislation A Comparative Study

Prepared by

Hisham Rashid Rawashdeh

Supervised by

Dr. Ayman Youssef Al-Roufue

Abstract

The study dealt with the nature of the tax assessment and ways to challenge it in the Jordanian tax legislation and comparative legislation. The descriptive analytical approach was used by describing and analyzing the texts of the articles and the comparative approach to compare between Jordanian and Egyptian law and a number of other laws. The problem of the study is that there is a shortcoming in the tax assessment that has Bad effects, as this increases the burden on members of society, which may lead to tax evasion and tax fraud, and this failure may waste money on the tax department in obtaining financial resources for the state treasury, and due to the difference in methods of assessment, the legislator allowed the appeal against these decisions, which raises Many problems, and the study reached a number of results, the most prominent of which were: One of the characteristics of the tax is that it is a financial obligation and is imposed by law, a governmental obligation, a mandatory obligation, and a final tax without compensation. The instability of tax legislation due to several amendments to the law since (2010) Until now. Jordanian legislation and comparative legislation agreed to adopt the method of tax assessment, which is represented by tax declaration and administrative assessment. The study recommended the need for the Jordanian

legislator to make amendments to the gaps in the provisions of the Income Tax Law in order to accommodate the new amendments and changing economic conditions and to achieve justice in both the taxpayers and the state treasury.

Key words: tax assessment, tax evasion, tax return, administrative assessment, tax base.

الفصل الأول

تمهيد:

تحتل الضرائب مركزاً بارزاً في الاقتصاديات الحديثة إذ تكتسب أهمية متزايدة في اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ولا سيما في ظل تعاظم دورها التمويلي، إضافة إلى كونها أداة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة في سبيل التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وفي توجيه النشاط الاقتصادي بما يتلاءم وتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية.

إن الضرائب بكافة الأشكال والأنواع تعد مصدراً مهماً للتدفقات النقدية التي تدخل في خزينة الدولة، لأنها تعد رافداً اقتصادياً يمكن الدولة من أن تنهض بالأعباء والواجبات الملقة على عاتقها في الميادين الصحية والتعليمية، كما تمثل أحد أكبر روافد الدولة وإيراداتها وتساعد على تحقيق أهدافها، ومن هنا تقوم الدولة باستيفاء هذه الضرائب من المكلفين من خلال سن القوانين والتشريعات التي تنظم هذه العملية، وبما يحقق العدالة ما بين المكلفين، وبما يضمن حسن انتمائهم وولائهم للوطن، من خلال تفهم المشرع والقائمين على تنفيذ التشريع لحاجات المواطن، والمكلف هو الآخر يقع على عاتقه التزامات مادية ناتجة عن تبعات الحياة المتنوعة، فإذا ما التقى هذان الطرفان التقاءً إيجابياً فإن الاتصال أو على الأقل محاولة الاتصال من دفع ما يستحق على المواطن من الضريبة سيأخذ طريقه إلى الاضمحلال.

واعد كل من الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة طرفاً العلاقة الضريبية، ولكي تمارس الإدارة الحقوق التي أوجبها القانون لها، وحتى تقوم بالمهام المكلفة بها والتي تعد هامة، فإن الإدارة الضريبية لها حقوق وسلطات واسعة، تستمدّها من القوانين واللوائح الضريبية.

وكي تحقق الضريبة الغرض منها يفترض أن تستهدف محلاً معيناً، وهو الدافع للضريبة أو ما يسمى (بالمكلف) في التشريع الضريبي الأردني ويدعى في التشريع المصري (بالممول)، وإن دافع الضريبة يشكل الموضوع الذي يبنى على تكوينه وأنواعه المشرع قانوني الضريبي واختلاف المكلف في الهيكلية والتكوين يؤدي إلى اختلاف التعامل القانوني معه، فما يخضع له شخص طبيعي باختلاف أشكاله من وطني أم أجنبي يختلف بشكل أساسي عما يخضع له الشخص الاعتباري من تعامل في الضريبة ، وذلك ناتج عن الاختلاف بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري من حيث الخصائص ومن حيث الحقوق والالتزامات المترتبة على كل منهما.

إن العلاقة الضريبية تتكون عادة من طرفين هما: المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف مطالب ومدين ويلتزم بدفع الضرائب، أما الإدارة فهي التي تطالب بالفحص وتراقب، والمكلف هو الطرف الضعيف، لأنه يكون دائماً ملتزماً ومطالباً بدفع المبالغ الضريبية والمستحقة عليه، وإذا ما توان أو أخل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يقوم بدفع ما استحق عليه من الضرائب، أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى، حيث أنها المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما تتملكه من حقوق وسلطات حولها لها القانون في هذا الصدد⁽¹⁾.

وقد جاء قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بموجب القانون رقم (38) لسنة (2018) بتعديل على نص المادة رقم (3) من القانون جاء فيها "يخضع للضريبة الدخل الناجم

(1) الخطيب، خالد وشاميه، زهير (2012). أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، ص145.

عن التجارة الالكترونية للسلع والخدمات" كما صاحب هذا النص القانوني صدور تعليمات وأنظمة تبين الآليات التي من خلالها سيتم التدقيق الضريبي على هذا النشاط.

حيث يعتبر هذا النص القانوني الواضح بمثابة تأكيد على أن الشركات التي تتعامل بالبيع والتجارة عن طريق الشبكة العنكبوتية هو دخل خاضع للضريبة يستوجب تقديم الاقرار الضريبي والدفع مقابل الارباح الصافية (1).

يشير التعريف التقليدي للضريبة على أنها: "فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد القانون الوضعي وصفة نهائية لتغطية نفقات الدولة بلا مقابل " كما عرفت الضريبة على أنها: "فريضة تدفع جبراً إلى الدولة، وهي غير جزائية، وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل مسبق بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة"(2).

وعليه تأتي الدراسة للتعرف على التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع الضريبي الأردني: دراسة مقارنة.

(1) بركات، عبد الحميد، وآخرون (1975). دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص292، وانظر خصاونة، جهاد (1994). مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ص34.

(2) القطاونة، عادل وعفانة، عدي (2008). المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، ص3.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في مدى كفاية التشريعات التي تحكم الضريبة وطريقة التقدير الضريبي من قبل الجهات المختصة، ومدى قانونية ذلك وهل سيكون له آثار سيئة أو يزيد العبء على أفراد المجتمع مما قد يدفع للتهرب الضريبي والغش الضريبي، كما أن ذلك قد يضيع أموالاً على دائرة الضريبة في الحصول على موارد مالية لخزينة الدولة، ونظراً لوجود اختلاف في طرق التقدير فقد سمح المشرع الطعن في هذه القرارات الأمر الذي يثير العديد من الإشكاليات.

كما تكمن مشكلة الدراسة في مدى إمكانية الطعن الإداري في دائرة الضريبة وتشكيل هيئة الاعتراض، فتغير مواد القانون الضريبي وتعدد التعليمات والأنظمة الحاكمة لعمل المدقق الضريبي توجد العديد من الإشكاليات التي تتعلق بالتقدير الضريبي الأمر الذي يبرر إجراء هذه الدراسة.

وبشكل أكثر تحديداً تتمثل مشكلة الدراسة في الاجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

ما طبيعة التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع الضريبي الأردني ؟

أهداف الدراسة:

1. بيان المقصود بالضريبة والتقدير الضريبي.
2. بيان الأمور التي تخضع للتقدير الضريبي في التشريع الاردني.
3. بيان الآثار المترتبة على التقدير الضريبي في التشريع الاردني.

4. بيان كيفية الاعتراض على التقدير الضريبي في التشريع الاردني.

أهمية الدراسة:

جاءت أهمية هذه الدراسة لتتناول موضوع التقدير الضريبي في التشريع الأردني وذلك من خلال الرجوع إلى المصادر القانونية ذات الصلة والقوانين الناظمة، وكذلك أحكام المحاكم والتطبيقات القضائية ذات الصلة مما يشكل إضافة للمكتبة القانونية العربية. كما من المؤمل أن يستفيد من هذه الدراسة الباحثون، والمحامون من خلال الاستفادة مما ستسفر عنه النتائج والمهتمون بالتطبيقات القضائية للتقدير الضريبي في التشريع الأردني.

أسئلة الدراسة:

لتسليط الضوء على هذه الاشكالية لا بد من الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. ما المقصود بالضريبة والتقدير الضريبي؟
2. ما الأمور التي تخضع للتقدير الضريبي في التشريع الاردني؟
3. ما الآثار المترتبة على التقدير الضريبي في التشريع الأردني؟
4. ما آلية الاعتراض على التقدير الضريبي في التشريع الأردني؟

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: الحدود المكانية للدراسة محددة بتشريعات المملكة الأردنية الهاشمية مع المقارنة.

الحدود الزمانية: الحد الزمني محدد بقانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بموجب القانون رقم (38) لسنة (2018).

محددات الدراسة:

لا توجد أي محدّدات تمنع من تعميم نتائج هذه الدراسة على المجتمع الأكاديمي والمجتمع القانوني بشكل عام.

مصطلحات الدراسة:

سيقوم الباحث بتعريف بعض مصطلحات الدراسة من خلال العودة إلى المراجع التي عرّفها، ولتسهيل على القارئ فهم هذه المصطلحات.

التقدير الضريبي: قيام مدقق الضرائب بتقدير الضرائب على الدخولات الخاضعة للتقدير.

التدقيق الضريبي (Tax Auditing):

يعرف التدقيق الضريبي بأنه فحص البيانات المالية للمكلفين التي سبق وتم تدقيقها من قبل مدقق ضريبي قانوني لغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي وإلى نتائج الأنشطة من ربح أو

خسارة خلال الفترة المالية من خلال التدقيق الاختباري المبني على أسس علمية، والتأكد أن كل ذلك تم طبقاً لقوانين ضريبة الدخل والمبيعات ومن خلال تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل والانظمة والاجراءات الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات⁽¹⁾.

الضريبة: انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة⁽²⁾، أما المفهوم العصري للضريبة فهو "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقتة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"⁽³⁾.

وهي الضريبة المستحقة وفق أحكام هذا القانون.⁽⁴⁾

المدقق (المقدر): موظف الدائرة الذي يتولى تدقيق الإقرارات الضريبية و تقدير الضريبة.

هيئة الاعتراض: هيئة الاعتراض المشكلة بمقتضى أحكام هذا القانون.

الإقرار الضريبي: تصريح بالدخل والمصاريف والاعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة (5).

الوعاء الضريبي: هو المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة ويمكن أن يكون المنبع الذي تقطع منه الدولة الضرائب المختلفة⁽⁶⁾.

(1) العلي، عادل فليح (2008). الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد4، ص223.

(2) Part, A. and Kuisrud, w. (1994). Individual taxation, 12 edition, Irwin taxation series, p1.

(3) الخطيب، خالد (1995). الضريبة على الدخل، زهران للنشر والتوزيع، عمان، ص3.

(4) نص المادة 2 من قانون ضريبة الدخل وتعديلاته رقم 34 لسنة 2014.

(5) قانون الضريبة رقم (34) لسنة 2014 والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة 2018

(6) عرفات، غالب، (1965) اقتصادات التهرب من ضريبة الدخل، عمان، دائرة ضريبة الدخل، ص504.

الدراسات السابقة:

1. دراسة أبو حجلة، بشار (2021) ⁽¹⁾ بعنوان: "أثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة

الإلكترونية من وجهتي نظر دافعي الضريبة ومدقي الضريبة.

هدفت هذه الدراسة الي اكتشاف وتحليل أثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة

الإلكترونية من وجهتي نظر دافعي الضريبة ومدقي الضريبة.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات للإجابة

عن تساؤلات الدراسة. تكون مجتمع الدراسة من عينة مختارة احصائياً من مدقي الضريبة المعتمدين

لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، وهم مدقي مديريات ضريبة كبار المكلفين، مديرية ضريبة

النشاط الصناعي، مديرية ضريبة النشاط التجاري الاولى، مديرية ضريبة النشاط التجاري الثانية،

مديرية ضريبة النشاط الخدمي، ومديرية مكافحة التهرب الضريبي، بالإضافة الى عينة مختارة احصائياً

من دافعي الضريبة الذين يتعاملون بالتجارة الإلكترونية، تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

وبعد إجراء عمليات المعالجة الإحصائية توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أبرزها: يوجد

دور للتدقيق الضريبي أثر على فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية من وجهتي نظر مدقي دائرة

ضريبة الدخل والمبيعات الاردنية ودافعي الضريبة.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بأنها تناولت التقدير الضريبي أما الدراسة السابقة

فقد تناولت التشريعات الضريبية.

(¹) أبو حجلة، بشار (2021). اثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة الإلكترونية من وجهتي نظر دافعي

الضريبة ومدقي الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزيتونة، عمان، الاردن.

2. دراسة حسين، سارة (2021)⁽¹⁾ بعنوان: " طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في

التشريع الاردني العراقي دراسة مقارنة"

هدفت الدراسة إلى الكشف عن تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريع الاردني العراقي دراسة مقارنة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن من خلال المقارنة بين المنهج الأردني والمنهج العراقي وقد توصلت الدراسة الى أن الظعن القضائي يؤدي الى تفعيل مبدأ قانونية الضريبة، وتحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الافراد كفلته الدساتير، ويحقق الرقابة على أعمال الإدارة الضريبة، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة والانتماء الوطني، والحماية الاقتصادية والمالية لممتلكاته.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بأنها تناولت التقدير الضريبي أما الدراسة السابقة فقد تناولت طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريع الاردني العراقي.

3. دراسة عبد الباقي (2020)⁽²⁾ بعنوان "أثر الحوافز الضريبية على إيرادات مصلحة الضرائب

المصرية دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة لبيان أثر الحوافز الضريبية على إيرادات مصلحة الضرائب المصرية، ثم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة مكونة من (70) من العاملين الفنيين في مصلحة

(¹) حسين، سارة (2021) طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريع الاردني العراقي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

(²) عبد الباقي ، حسين (2020) طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة مقارنة بين التشريع الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية"، مجلة جامعة عين شمس، 1(1):1-36.

الضرائب المصرية والممولين ومراقبين الحسابات، توصلت الدراسة لوجود علاقة ارتباط طردية بين إيرادات مصلحة الضرائب المصرية والخصم الضريبي للممولين من الأشخاص الطبيعيين.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بأنها تناولت التقدير الضريبي أما الدراسة السابقة فقد تناولت أثر الحوافز الضريبية على إيرادات مصلحة الضرائب المصرية.

4. دراسة العنزي، حيدر (2010)⁽¹⁾ بعنوان: "طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة

مقارنة بين التشريع الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية"

هدفت الدراسة الكشف عن الطرق لتقدير المال الذي يخضع لضريبة الدخل بالمقارنة بين القوانين الوضعية الضريبية وبين الشريعة الإسلامية، تم استخدام المنهج الوصفي وتكونت الدراسة من ثلاثة فصول تناول الأول طرق تقدير الفرائض المالية في الشريعة الإسلامية ، أما الفصل الثاني فتناول طرق تقدير الضريبة في الأنظمة الضريبية المعاصرة، وتناول الفصل الثالث والأخير الطرق التي اتبعتها الإدارة الضريبية في العراق لتقدير المال الذي يخضع للضريبة، وقد توصلت الدراسة الى وجود فجوة واضحة بين تطبيق الضريبة في العراق وبين النصوص القانونية حسب قانون ضريبة الدخل لسنة 1982.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بأنها تناولت التقدير الضريبي أما الدراسة السابقة فقد تناولت طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل.

(¹) العنزي ، حيدر (2010) طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة مقارنة بين التشريع الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية، بحث منشور ، مجلة كلية التراث الجامعية ، 1(8): 1-50.

الدراسات الاجنبية

5.دراسة " (1). (Hanousek and palda,2004) بعنوان: جودة الخدمات الحكومية لدافع

الضرائب في جمهورية التشيك و سلوفاكيا

"Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes in the
: Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries"

تناولت هذه الدراسة نوعية الخدمات أهمها قدمتها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في
التهرب من دفع الضريبة وشملت هذه الدراسة (1089) تشيكي و (501) سلوفاكي. وقد توصلت
الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أولاً: إن المواطنين يتهربون من دفع الضريبة إذا هم اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية
ممتازة.

ثانياً: إن المواطنين الذين يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب.

ثالثاً: إن زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة (20%) تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة
بنسبة (13%).

¹Hanousek, J & palda, F (2004). **Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries**, Bkyklos, wiley Blackwell, vol. 57 (2).

انظر أبو حجلة، بشار (2021). اثر التشريعات الضريبية على انشطة التجارة الالكترونية من وجهتي نظر دافعي
الضريبة ومدققي الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزيتونة، عمان، الاردن.

رابعاً: يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين حيث إن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بدفع ما عليهم من ضرائب.

منهجية الدراسة

لقد اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل أحكام وقواعد بقانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بموجب القانون رقم (38) لسنة (2018). محاولاً إزالة الغموض الذي اكتنف التنظيم القانوني لموضوع التقدير الضريبي، كما سيقوم الباحث بتحليل آراء الفقه القانوني بخصوص المسائل المثارة في هذه الدراسة، وكذلك الأحكام القضائية بهذا الخصوص إن وجدت في الأردن كما سيتم استخدام المنهج المقارن من خلال المقارنة مع عدد من التشريعات الأخرى كالقانون المصري.

الإطار النظري للدراسة :

بدأت الضريبة مع ظهور الروح الجماعية وتكون المجتمعات وهي بذلك مرتبطة بأفكار مالية أو سياسية وكانت تؤخذ من الأفراد على أنها مساهمة اختيارية وليست إجبارية يقدمها الأفراد للحاكم لمنفعة مباشرة يتقاضاها دافع الضريبة ممن دفعها له وعندما توسعت المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تقدمها الدولة ظهرت الحاجة للتمويل من المواطنين⁽¹⁾.

(1) نور، عبد الناصر، وعدس، نائل، والشريف، عليان (2003)، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص6.

وتعد الضريبة مورداً أساسياً من موارد الدولة، وهي تمثل أحد أدوات السياسة المالية العامة والتي هي من أدوات السياسة الاقتصادية وقد اقتضى قيام الدولة ضرورة وجود الضريبة لتغطية النفقات العامة المترتبة عليها نتيجة الظروف والأوضاع السائدة بها، والضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع ونظراً لأهمية إلزامية الضريبة فقد نصت كل دساتير الدول بالألا تفرض أو تلغي أو تعدل أي ضريبة إلا بالقانون وتلبي ضريبة الدخل في الأردن جزءاً مهماً من الحاجات الاجتماعية والاقتصادية وتتسجم أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية مع الأهداف العامة لخطط التنمية⁽¹⁾.

وذلك على الرغم من تدني هذه المساهمة بالإضافة إلى زيادة الإعفاءات الضريبية الممنوحة لتحفيز الاقتصاد، والذي يشكل ظاهرة هامة ومعروفة في الدول النامية. يتمثل التهرب الضريبي بعد إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين، أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المعنية، وينجم عن التهرب الضريبي آثار تضعف الدولة سياسياً واقتصادياً واجتماعياً عن طريق انخفاض حصيلة خزينة الدولة من أموال دافعي الضرائب، وبالتالي ستضطر الدولة لفرض رسوم وضرائب إضافية على بعض السلع والخدمات لتعويض النقص الحاصل في الخزينة باعتبارها مصدراً أساسياً للنفقات المستمرة على المنافع والخدمات العامة التي تقدمها الدولة. ويؤدي ذلك إلى غياب المساواة والعدالة بين المكلفين الملتزمين الذين سيجبرون دائماً إلى تحمل ضريبة جديدة تفرضها الدول بسبب النقص الحاصل نتيجة التهرب مما قد يكون له آثار

(1) زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن، ص26.

سلبية على أوضاعهم الاقتصادية تدفعهم إلى تقليد غيرهم باستخدام الحيل المختلفة للتهرب الضريبي⁽¹⁾.

وتعد عملية تقدير المال الذي يخضع الى الضريبة من أهم وأدق مهام الإدارة الضريبية لأن هذه الإدارة لا بد أن تحقق مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة وذلك من خلال اقتطاع مبلغ هو مبلغ الضريبة بشكل كامل غير منقوص وتختلف الدول في الطريقة التي تستخدمها في تقدير الضريبة⁽²⁾.

تتضمن الدراسة وعنوانها عدة فصول:

حيث سيتناول الباحث في الفصل الأول: تمهيد عام للدراسة تعالج خلفية الدراسة وأهميتها نتناول فيها مشكلة الدراسة وأهدافها وأسئلتها ومصطلحات الدراسة انتهاء بمنهجية الدراسة وأدواتها، ثم سيتناول في الفصل الثاني: ماهية الضرائب من خلال المبحث الأول مفهوم الضريبة حيث سيتم تعريف الضريبة وبيان أنواعها ثم سيتناول المبحث الثاني القواعد والخصائص الضريبية بحيث يتم ذكر القواعد المنظمة للضريبة وبيان الخصائص التي تتعلق بها، ثم سيتناول الفصل الثالث: ماهية التقدير الضريبي من خلال المبحث الأول: صفات ووظائف المدقق الضريبي (المقدر) و الصلاحيات الممنوحة له ، حيث سيتم بيان الصفات والوظائف المتعلقة بالمدقق الضريبي (المقدر) والصلاحيات التي يتمتع بها، ثم سيتناول المبحث الثاني: الطرق المتبعة في تقدير المبالغ الضريبية من خلال

(1) حماد، أكرم إبراهيم، (2004)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان، دار جبهة للنشر والتوزيع، ص16.

(2) الحديدي، صخر (2017) التشريع المالي والضريبي، عمان، دار الثقافة، ص3.

الرجوع لقانون ضريبة الدخل الأردني والقوانين المقارنة، ثم سيتناول الفصل الرابع: طرق الطعن على التقدير الضريبي ، من خلال المبحث الأول الذي سيتناول الاعتراض على التقدير الضريبي (الطعن الإداري) وأساسها القانوني ببيان الآلية التي يتم من خلالها الاعتراض على التقدير الضريبي من خلال الدائرة ، وبيان آلية تشكيل هيئات الاعتراض في الدائرة، وبيان الأساس القانوني الذي يقوم عليه هذا الاعتراض، ثم سيتناول المبحث الثاني: الطعن القضائي على نتيجة الاعتراض على التقدير الضريبي، وأخيراً الخاتمة والنتائج والتوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.

الفصل الثاني

ماهية الضرائب

تعد الضرائب مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويعود ذلك لكبر حجمها، ولما لها من تأثير ملحوظ على جميع مناحي الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، كما تعتمد الدول بشكل كبير على الضرائب وذلك لإنجاز مهامها والوظائف التي تقوم بها، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وهي عبارة عن فريضة مالية إجبارية يساهم بها الأفراد في نفقات المجتمع دون حصولهم على أي مقابل مباشر يعود عليهم.

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفهوم الضرائب.

المبحث الثاني: القواعد والخصائص الضريبية.

المبحث الأول

مفهوم الضرائب

الضرائب هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة؛ أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم وغيرها أو كدعم سلع وقطاعات معينة، أو الصرف على البنية التحتية؛ كبناء الطرقات والسدود، أو التأمين على البطالة. في الأنظمة الديمقراطية تحدد قيمة الضريبة بقوانين يصادق عليها من ممثلي الشعب. عادة ما تعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها على القطاعات المختلفة إلى وزارة المالية بعد تحديد الميزانيات.

ويعد أمراً ضرورياً أن تتدخل الدولة في النشاطات الاقتصادية بصورة مباشرة، أو بصورة غير مباشرة وذلك لتحقيق مجموعة الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية والدينية والسياسية سواء فرض أو تخفيض الضريبة، ولعل أهم وجه لهذا التدخل هو السياسة الضريبية التي تعد أداة هامة لسياسة الاقتصادية إذ ينتقل أثرها للنشاط الاقتصادي بشكل يساعد على تحقيق أهداف المجتمع وأحداث التنمية المنشودة بشكل عام.

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: التعريف بالضريبة.

المطلب الثاني: الوعاء الضريبي

المطلب الثالث: تعريف سعر الضريبة وطرق تحديدها.

المطلب الأول

التعريف بالضريبة

تمثل الضريبة دوراً هاماً لخزينة الدول، وهي تعبر بشكل عام عن إرادة حقيقية للدولة من أجل تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية، والعمل على تقليل ما يوجد بين أفراد الشعب من فوارق اجتماعية، والعمل على محاربة ظواهر اقتصادية متعددة من تضخم وانكماش ودعم النشاطات⁽¹⁾.

كما أصبح لها دور بارز في تمويل الاستثمار من خلال ما تمنحه من حوافز عامة للدولة التي تتطلب أداء المال الخاضع للضريبة كاملاً وغير منقوص، وعليه فإن التشريعات والفقهاء والقضاء وضعت تعريفات وضوابط للضريبة، كما قامت بتحديد الأمور التي تخضع للتقدير الضريبي بشكل عام⁽²⁾.

والقانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام الداخلي، معبراً عن مجموعة من القواعد القانونية الضريبية المطبقة في بلد معين وفي وقت معين، وهذا القانون يتمتع باستقلالية وذاتية خاصة من ناحية، وله أهمية كونه أداة الدولة في تحقيق أهدافها في المجالات المختلفة من ناحية أخرى⁽³⁾.

(1) محرز، محمد (2003) اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة، ص13.

(2) الشوابكة، إبراهيم، وقبيلات، حمدي (2018) موقف المشرع الأردني من العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل،

أبحاث اليرموك، 24(4)، ص 23.

(3) العلي، عادل فليح (2008). الطبعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد4، ص223.

ويطلق القانون الضريبي على مجموعة القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في دولة معينة وفي وقت معين⁽¹⁾، كما يعرف على أنه ذلك الفرع من التشريع المادي الذي يضم مجموعة من القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في شؤون الضرائب⁽²⁾، وهو بالتالي يتناول دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وفي بلد معين، كما يتناول القواعد العامة للضرائب من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى.

وكما هو معلوم فقد ظهرت عدة تعريفات للضريبة، وقد اختلفت هذه التعريفات بحسب اختلاف مناهج وأفكار الباحثين، واختلاف وجهات النظر تجاه الضريبة من النواحي الاجتماعية والاقتصادية والمالية والقانونية.

نجد أن نظرية الضريبة تحتل مكانة خاصة بين نظريات المالية العامة، ليس بسبب أن الضريبة تعد من أهم صور إيرادات الدولة، وإنما بسبب الدور البارز الذي تلعبه الضريبة في تحقيق الأهداف التي تتصل بالسياسة المالية، وبسبب المشكلات الاقتصادية والفنية التي تثيرها الضريبة عندما تفرضها الدولة على الأفراد، حيث أن للدولة الحق في فرضها على الأفراد بحسب طبيعة الأنظمة القانونية السائدة فيها⁽³⁾.

ولأجل تحصيل الضريبة فإن الدول تتبع طرقاً متعددة لتحقيق ذلك، ويؤثر هذا الاختلاف في مبلغ الضريبة المحصلة وعدالة توزيع الضريبة، ولما كانت درجة الوعي الضريبي، ومدى الالتزام بمسك

(1) حشيش، عادل أحمد (1999). التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص3.

(2) علي، دولار وبدوي، محمد (1954). أصول القانون الضريبي، دار المعارف، القاهرة، ص28.

(3) الجندي، صخر (2017) التشريع المالي والضريبي، عمان، دار الثقافة ، ص22.

الدفاتر المحاسبية، ومدى كفاءة أجهزة الدولة الإدارية تختلف من دولة لأخرى، من هنا كان لزاماً أن تتعدد أساليب المادة التي تخضع للضريبة كي تتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتكيف مع الإمكانيات العملية المتاحة، ولعل أهمية هذه الطرق تعود إلى نجاعتها في التحديد والتقدير⁽¹⁾.

وبالنسبة لأهمية الضريبة في البلدان المتقدمة والبلدان النامية تظهر من أن أهمية الضريبة في البلدان المتقدمة من حيث أنها تستخدم كأداة للحصول على موارد يمكن للدولة من خلالها أن تغطي نفقاتها العامة وكذلك لإيجاد توازن اقتصادي وتوفير عدد من الشروط الأساسية لتحقيق التشغيل الكامل لموارد الدولة، كما تظهر أهميتها في الدول النامية، نظراً للوضع الاقتصادي الموجود في تلك الدول، حيث تعاني الدول النامية من وجود نقص ملحوظ في مواردها المالية، ووجود اختلالات اقتصادية واجتماعية، وهذا يتطلب من الدول العمل على تقريب التفاوت في الدخل عن طريق إعادة توزيع⁽²⁾.

بدأت الضريبة بالظهور مع تكون المجتمعات، وهي بذلك ترتبط بأفكار مالية أو سياسية، كما تعد أحد موارد الدولة الأساسية، وهي تمثل إحدى أدوات السياسة المالية العامة، والتي هي من أدوات السياسة الاقتصادية، وقد اقتضى قيام الدولة ضرورة وجود الضريبة كي تغطي نفقاتها المترتبة عليها نتيجة الظروف والأوضاع السائدة، وهي فريضة إلزامية تحددها الدولة، ويلتزم المكلفون بأدائها بلا

(1) الشوابكة، سالم (2009) المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار الثقافة، ص77.

(2) الشويكي، خضر (2013) منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية وطرق الطعن، دراسة مقارنة، بيروت،

مقابل، حتى تتمكن الدولة من تحقيق أهداف المجتمع، ونظراً لأهمية إلزامية الضريبة فقد نصت دساتير الدول على أن لا تفرض الضريبة أو تلغى أو تعدل إلا بالقانون⁽¹⁾.

وقد ظهرت العديد من التعريفات للضريبة، ومن هذه التعريفات أن الضريبة تعني: "الفريضة المالية الإجبارية التي يساهم بها الأفراد في نفقات المجتمع الذي يوجد فيه هؤلاء الأفراد للحصول على مقابل مباشر يعود عليهم أو الغير مباشر"⁽²⁾.

كما تعرف على أنها: "المبلغ النقدي المستقطع من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين في المجتمع، جبراً لخزينة الدول، للمساهمة في النفقات والأعباء العامة بصفة نهائية، دون الحصول على أي مقابل مباشر لسداد الضريبة"⁽³⁾.

كما عرفت الضريبة على أنها: "الفريضة الإلزامية التي تحددها دولة من الدول ويلتزم المكلفون بأدائها بدون مقابل حتى تستطيع هذه الدول تحقيق أهداف المجتمع"⁽⁴⁾.

كما تعرف الضريبة بأنها: "المساهمة التي تأخذ الصورة النقدية أو العينية، حيث يجبر الأفراد على أن يدفعوها للدولة دون النظر لمدى استفادتهم أو عدم استفادتهم من الخدمات العامة التي تقوم

(1) عفانة، عدي والقطاونة، عادل والجدع، أحمد (2004) الجديد في المحاسبة الضريبية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ص19.

(2) محرزي، محمد، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص15.

(3) عفانة، عدي (2004) المحاسبة الضريبية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ص27.

(4) دراز، حامد (2003) مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، الدار الجامعية، ص15.

بها الدولة، وتفرض هذه الضريبة عليهم وذلك لتحقيق العديد من الأغراض المالية أو السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية⁽¹⁾.

كما عرفت بأنها: "الفريضة المالية التي تدفع من قبل الأفراد جبراً للدولة أو لإحدى هيئاتها العامة المحلية بشكل نهائي مساهمة منه في الأعباء العامة والتكاليف، دون أن يعود عليه نفع ما مقابل ما يدفعه من ضريبة"⁽²⁾.

كما تم تعريف الضريبة على أنها: "المساهمة النقدية التي يدفعها الأفراد جبراً للدولة بشكل نهائي وبدون مقابل، كمساهمة من هؤلاء الأفراد لتغطية أعباء الدولة العامة للقيام بنشاطاتها السياسية والاجتماعية والاقتصادية"⁽³⁾.

كما عرفت الضريبة بأنها: "المبلغ النقدي المفروض من قبل الدولة أو إحدى هيئات الدولة المحلية بشكل جبري، بحيث يتم تحصيلها من المكلفين بشكل نهائي وبدون أي مقابل وذلك وفق القوانين والتشريعات المحددة من قبل الدولة، بحيث يكون الهدف منها هو أن تساهم هذه الضريبة في تغطية نفقات الدولة بشكل عام، وتحقيق عدد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الدولة للوصول إليها من خلال فرض الضريبة"⁽⁴⁾.

(1) دويدار، محمد (د.ت) مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي) الإسكندرية، الدار الجامعية، ص181.

(2) بوعون، يضره (2010) الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، مؤسسة الصحاف الزرقاء، ص12.

(3) محرزى، محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص15.

(4) ابو نصار، محمد وآخرون (2003) الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط2، ب.ن، ص3.

كما عرفت الضريبة على أنها: "القيمة النقدية التي تقتطعها الدولة أو من ينوب عن الدولة من الأشخاص العامة أو الأفراد، دون أن يقابلها أي مقابل تفرضها الدولة طبقاً للمقدرة التكلفة للمكلف والأشخاص في تغطية نفقات الدولة العامة"⁽¹⁾، وعرفت بأنها: "فريضة مالية تضامنية ، تقتطعها الدولة بصورة نهائية و مباشرة وتستخدمها الدولة كإحدى الوسائل لتحقيق أهدافها"⁽²⁾.

ويرى الباحث أن هذا التعريف للدكتور عصام بشور من أكثر التعريفات شمولاً لمفهوم الضرائب، حيث أنه الوحيد من بين التعريفات الذي أضافه إلى خصائصها مبدأ التضامنية وهو الأساس الذي استندت إليه الأنظمة الضريبية.

كما عرفت: "الضريبة على أنها: المساهمة النقدية التي يدفعها الأفراد جبراً إلى الدولة بصفة نهائية وبدون أي مقابل مباشر مساهمة منهم في تغطية الأعباء العامة للدولة"⁽³⁾.

كما تعرف الضريبة على أنها: "المبلغ النقدي الذي تقتطعه الدولة بالإجبار بشكل مباشر أو غير مباشر من الأموال أو ثروات الأفراد والمؤسسات والشركات بصفة نهائية وذلك لتغطية نفقاتها العامة ولتحقيق أغراض التدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية"⁽⁴⁾.

(1) الخطيب، خالد (2014) أسس المالية العامة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ص156.

(2) بشور، عصام (1995) التشريع الضريبي، دمشق، منشورات جامعة حلب، ص218.

(3) العلي، عادل (2005) المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص95.

(4) عناية، غازي (2003) النظام الضريبي في الفكر المالي والإسلامي دراسة مقارنة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة ، ص69.

وعرف اتجاه فقهي الضريبة بأنها فريضة مالية مضافة تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها كوسيلة لتحقيق أهدافها العامة⁽¹⁾.

ويمكن للباحث أن يعرف الضريبة على أنها: "مبلغ نقدي يفرض من قبل الدولة على الافراد عن نشاط الاعمال (أي عمل بقصد تحقيق ربح) في وقت معين لتحقيق اهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

تحليل عناصر التعريف: لعل التعريف الذي أضافه الباحث هنا أشار بالتحديد إلى نشاط الاعمال التي يمارسها الافراد لغايات تحقيق الربح في زمن محدد وهو ما يعرف بسنوية الضريبة كون المشرع الأردني لم يعرف الضريبة تعريفاً مانعاً جامعاً ولكنه أشار بشكل غير مباشر إلى أن محل الضريبة هو نشاط الأعمال وهو ما يتم الاستناد إليه في عملية التقدير الضريبي موضوع الرسالة.

المطلب الثاني

الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي النشاط الذي يخضع للضريبة (أموال المكلف)، وقد جاء في القانون أن نشاط الاعمال يقصد به النشاط الذي يمارسه شخص في قصد تحقيق ربح أو مكسب، بما في ذلك النشاط التجاري أو الزراعي أو الصناعي أو المهني أو الخدمي أو الحرفي⁽²⁾.

(1) بشور، عصام (1992) المالية العامة والتشريع الضريبي، دمشق، مطبوعات جامعة دمشق، ط5، ص218.

(2) نص المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة (2014) المعدل بالقانون رقم 38 لسنة (2018).

كما يقصد بالوعاء الضريبي المادة التي تخضع للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة ويطلق عليه مصدر الضريبة⁽¹⁾. كما عرف بأنه: "الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة" ⁽²⁾.

وسابقاً كانت تفرض الضريبة على الأشخاص بسعر موحد، وهذا النوع وأن كان قد تلاشى وحل محله ضريبة تفرض بأسعار مختلفة مندرجة تبعاً لمركز المكلف المالي والاجتماعي، وتسمى بالضرائب على الأموال، وهي تلك التي يكون محلها دخلاً أو ثروة أو مالاً⁽³⁾.

ومن هنا فإن المادة التي تخضع للضريبة ليست اشخاصاً وإنما هي أموال المكلف، بحيث يتم اقتطاع الضريبة بشكل مباشر وهو ما يسمى بالضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) ، أو قد تقتطع الضريبة بشكل غير مباشر بحيث تفرض على تصرفات الأفراد بأموالهم وتسمى بالضرائب غير المباشرة.

وبشكل عام فإن الشراح في المالية العامة للضرائب في النظم الضريبية يقسمون الضرائب الى قسمين، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة فالضريبة على الدخل تعد ضريبة مباشرة وضريبة الانفاق تعد ضريبة غير مباشرة⁽⁴⁾.

(1) بشور، عصام، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص230.

(2) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص136.

(3) القيسي، أعاد (2021) المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص125.

(4) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص77.

ويعد القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام الداخلي، معبراً عن مجموعة من القواعد القانونية الضريبية المطبقة في بلد معين وفي وقت معين، وهذا القانون يتمتع باستقلالية وذاتية خاصة من ناحية، وله أهمية كونه أداة الدولة في تحقيق أهدافها في المجالات المختلفة من ناحية أخرى⁽¹⁾.

ويطلق القانون الضريبي على مجموعة القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في دولة معينة وفي وقت معين⁽²⁾، كما يعرف على أنه ذلك الفرع من التشريع المادي الذي يضم مجموعة من القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في شؤون الضرائب⁽³⁾، وهو بالتالي يتناول دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وفي بلد معين، كما يتناول القواعد العامة للضرائب من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى⁽⁴⁾.

إن مولد القانون الضريبي مرتبط بظهور النظام البرلماني بحيث يمكن القول أن كل من القانون الضريبي والنظام البرلماني يؤثر ويتأثر بالآخر فمن ناحية ظهر النظام البرلماني كرد فعل نتيجة لوجود الأزمات المالية وحماية المكلفين بالضرائب، من أجل ذلك تجمع الدساتير المعاصرة للدولة على اختلاف نظم الحكم فيها على ضرورة قيام المجالس التشريعية بتوزيع الأعباء العامة حتى لا يتم فرض أو تعديل أو إلغاء ضريبة إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية، والذي أصبح فرض الضرائب

(1) العلي، عادل فليح (2008). الطبعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد4، ص223.

(2) حشيش، عادل أحمد (1999). التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص3.

(3) علي، دولار وبيوي، محمد (1954). أصول القانون الضريبي، دار المعارف، القاهرة، ص28.

(4) حشيش، عادل أحمد، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص5.

وتعديلها حقاً أصيلاً لها دون السلطة التنفيذية، والتي تراعي فقط تنفيذ مثل هذه القوانين بعد أن تحصل على الترخيص اللازم بجباية أموال الضرائب من السلطة التشريعية وسبل إنفاقها⁽¹⁾.

وفي الحقيقة فإن قانونية الضريبة أصبحت تركز على خاصية السيادة والتي تمثل مبدأ أساسياً من مبادئ القانون العام، وتعني أن فرض الضرائب قد انتقل من موافقة أو رضا المكلفين إلى الدول صاحبة السيادة، لذلك تنطوي الضريبة على عنصر الإكراه، وتشارك كافة الدساتير في التأكيد على ضرورة اشتراك ممثلي الشعب في تقريرها حتى يمكن القول أن الضريبة من الناحية القانونية ما هي إلا أسلوب تشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين فهي إذاً من عمل صاح التشريع⁽²⁾.

ويعد القانون الضريبي جزءاً من أجزاء القانون الداخلي، لذلك فإنه تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة والمصلحة الشخصية، واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى، فإذا كانت الضريبة أداة الدولة في تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية بما يعينه ذلك من تحقيق مصلحة المجتمع، فهي من ناحية أخرى عبء على الأفراد وقيد على حقوقهم والقانون الضريبي باعتباره فرعاً من فروع القانون العام يهدف إلى التوفيق بين هذه الاعتبارات⁽³⁾.

كما أن القانون الضريبي يتمتع باستقلال وذاتية خاصة، وليس له طابع استثنائي، ومقتضى هذا الاستقلال والذاتية أن الأفكار والقواعد التي ينظمها القانون الضريبي يمكن أن تختلف عن تلك

(1) بدوي، محمد طه والنشار، محمد حمدي (1959). أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، القاهرة، ص 9-12.

(2) حجازي، المرسي السيد (1998). النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، ص 69.

(3) العلي، عادل فليح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 222.

القواعد والأفكار والمبادئ السائدة في الفروع الأخرى، وعليه يرى أنصار استقلال القانون الضريبي عدم جواز تطبيق القواعد الواردة في القانون المدني أو التجاري أو المرافعات أو الإجراءات إلا بالقدر الذي تتفق فيه تلك القواعد مع طبيعة القانون الضريبي وتتسجم مع باقي تنظيماته⁽¹⁾.

إن النص التشريعي في قانون ضريبة الدخل هو أحسن وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل، إلا أن مثل هذا التحديد يخلو من الكثير من القوانين الضريبية⁽²⁾، مما يجعل مهمة ذلك تعود إلى الفقه القانوني، وعلى الرغم من أن فقهاء القانون الضريبي لم يتفقوا على تعريف محدد جامع مانع للدخل، إلا أن تحديد الدخل الواجب خضوعه للضريبة سواء في نظر التشريع أو في نظر الفقه تتنازعه نظريتان رئيسيتان هما نظرية المصدر ونظرية زيادة القيمة الإيجابية⁽³⁾.

أما نظرية المصدر فهي نظرية تقليدية وتشترب بعض الشروط في الدخل حتى يخضع للضريبة مما يؤدي إلى تضيق نطاق دائرة إخضاعه، ويعرف الدخل وفقاً لذلك بأنه "كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكها دون مساس بمصدرها⁽⁴⁾".

(1) شيحة، مصطفى رشيد (1997). التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص 5-7.

(2) بركات، عبد الحميد، وآخرون (1975). دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 292.

(3) خصاونة، جهاد (1994). مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ص 34.

(4) البطريق، يونس (1983). النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ص 109.

أما في نظرية الإثراء فإن الدخل يعرف على أنه: "الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلاً بما في ذلك كافة الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة".

وتعد قواعد القانون الضريبي جميعها من القواعد الآمرة التي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها، بالإضافة إلى أن هذا القانون يخول الهيئات العامة القائمة على تنفيذه سلطات واختصاصات تفوق في أهميتها وخطورتها ما تتمتع به حتى الهيئات الحكومية الأخرى في مجال ما يستحق لها من ديون مثل التنفيذ الجبري وسلطات الضابطة العدلية، والصلح، والغرامة، والتحري، والنقش وغيرها⁽¹⁾.

وعليه يعرف القانون الضريبي على أنه: "مجموعة القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في دولة معينة وفي وقت معين"⁽²⁾، ويعرف على أنه ذلك الفرع من التشريع المالي الذي يضم مجموعة من القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في شؤون الضرائب⁽³⁾.

إما موقف المشرع الأردني فإنه لم يأخذ بالنظرتين ويظهر ذلك من خلال:

1- أن اشتراط الدورية والانتظام في تعريف الدخل يؤدي الى تضيق مفهومه بما يؤدي اليه من خفض في الحصيلة الضريبية وبالتالي التأثير على موارد الخزينة العاملة وهو منطبق نظرية المصدر وهذا دفع المشرع الى التوسع في مفهوم الدخل من خلال اشتراطه الدورية وهو مفهوم نظرية الزيادة من خلال:

(1) العلي، عادل فليح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 224.

(2) العلي، عادل فليح، المرجع السابق، ص 223.

(3) حشيش، عادل أحمد، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص 3.

أ- نصت المادة (3/أ) على (يخضع للضريبة أي دخل يتأتي في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية) والمعنى المستفاد من عبارة (أي دخل) و(لأي شخص) أن المشرع الضريبي الأردني لم يأخذ بمعايير نظرية المصدر وأهمها دورية الدخل .

ب- اعتبر المشرع الضريبي ضريبة الدخل بأنها ضريبة القانون العام تسري على كافة الدخول التي لم يرد ذكرها في المادة (3) ولم تعفى بنص القانون وهذا ما تؤكدته المادة (15/3) والتي نصها (يخضع للضريبة أي دخل آخر من الوظيفة أو نشاط الاعمال أو الاستثمار لم يتم اعفاؤه بمقتضى هذا القانون).

ت- نص صراحة على اخضاع الدخول العرضية للضريبة وهو منطلق الزيادة في القيمة الإيجابية وبذلك تلافى سلبية نظرية المصدر الناتج عن تضيقها لمفهوم الدخل باعتمادها شرط الدورية ويتضح ذلك من خلال الآتي:

- أخضاع الدخول المتأتية من بدل الخلو والمفتاحية المادة (6/3).
- اخضاع الدخول المتأتية من أرباح الجوائز واليانصيب اذا زاد مقدار أو قيمة كل منها عن ألف دينار سواء كانت نقدية أو عينية المادة (3-16)
- العبارة الواردة في مطلع المادة الثالثة من القانون هي (يخضع للضريبة أي دخل) تشير بشكل واضح لا لبس فيه أن المشرع الضريبي أراد بها إضافة الى العمومية المالية خضوع الدخل بصرف النظر عن طبيعته مشروعاً كان أو غير مشروع ولا يعتبر الأخير دخلاً

دورياً للمكلف ذلك لأن ثبوت تحقق الدخل في أحد السنوات ليس قرينة على استمرار ذلك الدخل.

2- بالرغم من أن المشرع الضريبي لم يأخذ بنظرية المنبع بشكل مطلق - كما بينا فيما سبق - عندما لم يلتزم بشرط الدورية في الدخل الخاضع للضريبة.

وقد قسم جانب من الفقه الضريبية إلى ضريبة وحيدة وضريبة متعددة أما الضريبة الوحيدة فنكون أمام وعاء واحد للضريبة عندما تستمد الدولة جميع ما تحتاج اليه من إيرادات ضريبية من هذا الوعاء وتفرض ضريبة وحيدة عليه وقد ذهب البعض إلى أن مردود هذه الضريبة كبير وانها تحقق العدالة وسهلت التحقق بالنسبة للإدارة الضريبية كما انتقدت من خلال أنه لا يوجد مصدر وحيد للثروة فلا يمكن أن يشكل وعاء وحيد لضريبة تغطي حصيلتها النفقات العامة بمجملها، أما الضرائب المتعددة إذ تفرض مجموعة من الضرائب على مصادر الثروة المختلفة وعلى عملية يجني المكلف منها ربحاً مما يحقق عدالةً أكبر وإيراداً أوفر⁽¹⁾.

كما ذهب اتجاه إلى أن الضريبة الواحدة هي نظام تعتمد الدول على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة متعددة رغبة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية وقد بين أصحاب هذا الاتجاه بأن ما تمتاز به الضريبة أنها منطقية بحيث تقدم المساهمة مرة واحدة كما تتوفر في هذه الضريبة القواعد الأساسية كما أنها تنتج آثار سلبية على الإنتاج وأنها تصيب جزءاً من الثروة وقد وجه لها انتقاد من حيث أنها لا تعطي قدرًا كبيراً من المرونة اللازمة لتحقيق الغايات الاجتماعية والاقتصادية التي يهدف

(1) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص236.

النظام الضريبي لتحقيقها أما بالنسبة للضرائب المتعددة فتميل غالبية الدول للأخذ به لما فيها من مزايا على ان لا يكون هناك مبالغة في التعدد لان تلك المبالغة ستؤدي الى إرهاق المكلف والاضرار بالحياة الاقتصادية (1).

ويرى الباحث استناداً لما سبق أن هناك اختلاف بين وعاء الضريبة ومصدرها فمصدر الضريبة الثروة التي تسدد منها الضريبة والمصدر هو الأساس للضرائب وهو الدخل بالاستناد الى أن الضريبة فريضة متجددة يجب أن تستوفى من ثروة متجددة.

الفرع الأول: أنواع الضرائب:

أولاً: الضرائب المباشرة (2):

مما لا شك في أن الطريقة المباشرة في الضرائب تنصرف الى تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف في الضريبة ثم فرض الضريبة عليه مباشرة، أما الطريقة غير المباشرة فتتصرف لتتبع عناصر الثروة بمناسبة استعمالها أو تداوله أي تتبعها في مظاهرها الخارجية فتفرض بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو تداول الثروة أو انتقالها على أساس انها اعمال تعبر عن وجود ثروة لدى من يقوم بها وتتناسب معه بشكل عام.

وبالنسبة للضرائب المباشرة فتمثل في:

(1) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المرجع السابق، ص138.

(2) ناصر، زين العابدين (1974) علم المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ص208-209.

أ- ضريبة الدخل: يشير المفهوم التقليدي للدخل على أنه: "أي مال نقدي أو يمكن تقديره بالنقود يقوم الفرد بالحصول عليه بصفة منتظمة ودورية من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار"، أما المفهوم الواسع للدخل فيشير الى كل زيادة في القيمة الإيجابية لذمة المكلف الضريبي الطبيعي كان أم معنوي لفترة زمنية معينة سواء حصل عليه الفرد بشكل عرضي أو منتظم⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن المفهوم الواسع للدخل يعد أكثر ملاءمة ومراعات لمقتضيات العدالة الضريبية، كما أن غالبية التشريعات الضريبية قد أخذت بالمفهومين معاً كما هو حال كل من المشرع الأردني والمشرع العراقي وذلك بهدف اخضاع أنواع الدخول العرضية حتى لا تقلت من الخضوع لضريبة الدخل بسبب انتفاء دوريتها.

أما أنواع الضرائب على الدخل فقد تختلف باختلاف الأسلوب المتبع لتحديد كل منها⁽²⁾:

1- الضريبة العامة على الدخل والتي يقصد بها خضوع دخل المكلف لضريبة واحدة مهما تعددت مصادر الدخل.

2- الضرائب على مصادر الدخل المختلفة: وهي تفرض على شكل ضريبة منفردة على كل مصدر من مصادر الدخل وذلك بعد التقسيم بحسب المصادر وأن الاخذ بذلك يجعل من الممكن التمييز بين الدخولات المختلفة بحيث تعامل كل منها معاملة ضريبية مناسبة بالاستناد بطبيعة

(1) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص128.

(2) ناصر، زيد عابدين، علوم المالية العامة، مرجع سابق، ص210.

مصدر الدخل، كما أنها تعمل على تحقيق التمييز بين مصادر الدخل المختلفة من حيث قيمتها الضريبية ومن حيث أسلوب تقدير الدخل ومن حيث أسلوب التحصيل.

ويرى الباحث أن الاخذ بأسلوب الضرائب على فروع الدخل يمنح السلطة الضريبية المقدره على زيادة أسعار بعض الضرائب دون غيرها بشكل مرن، وبحسب مقتضيات ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية.

أ- الضرائب على رأس المال: وهي ضرائب تتخذ من رأس المال وعاء لها من أموال عقارية ومنقولة والتي قد تقدر بالنقود والتي يملكها شخص في لحظة ما سواء كانت منتجة للدخل النقدي أو العيني أم الخدمات أم العاطلة عن الإنتاج لأي دخل وهي تنقسم الى⁽¹⁾:

1- الضريبة السنوية على رأس المال: وهي تفرض الضريبة السنوية بسعر منخفض على القيمة السنوية لمجموع رأس المال الفردي وثروته.

2- الضرائب العرضية على رأس المال: وهي ضرائب تفرض مرة على رأس المال العرضي الذي يكون وعاء لها وتشمل الضريبة الاستثنائية على رأس المال والضريبة على زيادة القيمة والضريبة على التركات.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة وهي: ضرائب يتم فرضها على واقعة انفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها ومن اشكالها: ⁽¹⁾

(1) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 130.

1- الضرائب على الاستهلاك وهي: تلك الضرائب التي يتم فرضها على استهلاك بضاعة معينة ومن ذلك الضرائب الجمركية عند الاستيراد وتكون على البيان الجمركي وهي دفعة تحت الحساب، وقد تفرض بنسبة مئوية معينة على قيمة البضاعة المستوردة فتسمى الضريبة الجمركية القيمة وقد تفرض بقيمة محددة على كل نوع من أنواع البضاعة تبعاً للنوع أو الحجم وبغض النظر عن قيمة البضاعة، ومثالها الضريبة العامة على الانفاق وهي تفرض على كل نوع من أنواع الانفاق التي يقوم بها الفرد وتأخذ صور عدة كالضريبة على المبيعات، والضرائب على الإنتاج والاستهلاك.

2- الضرائب على التداول: وهي تفرض على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها، ومن ذلك قيام فرد ما بشراء عقارات معينة أو ببعض التصرفات بالأموال المنقولة ومن أمثلتها بيع الأسهم.

ويرى الباحث أن النظام الضريبي هو الذي يحدد وضع الضرائب على التداول فيما اذا كانت داخلية ضمن الرسوم أو انها تدخل ضمن الضرائب، كما ينبغي على المشرع تجنب المبالغة في فرض الضرائب لسهولة نقل عبئها على المكلف حيث لا ينظر في فرضها الى مقدرة الفرد المالية بشكل عام.

(1) Tixier, G, Gest, op. cit, p. 118-121. M. Brochiers, "Les Problemes Import Indirect",

الفرع الثاني: معيار التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

بالرغم من وجود وضوح في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة الا ان هناك غموض بسبب خلط الكثيرين بين القواعد القانونية والإدارية التي تحكم هذه التفرقة من ناحية وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية من ناحية أخرى ويترتب على ذلك عدم اتفاق على معيار معين للتفرقة الامر الذي أظهر عدة معايير أخرى للتفرقة والتي تتمثل في⁽¹⁾..

1- المعيار الإداري: وهو المعيار المعتمد في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مسائل إدارية تتصل بتنظيم الضريبة من حيث كيف تفرض أو تحصل والجهة التي تختص في التفصيل حيث ذهب البعض الى أن الضريبة تعد مباشرة اذا حصلت بجدول اسمية وهنا تكون الصلة بين دافع الضريبة والإدارة الضريبية مباشرة، وتكون الضرائب غير مباشرة اذا كانت لا تجبى بمثل هذه الجداول وإنما تحصل بمناسبة بعض الوقائع كاجتياز البضاعة للحدود.

ويمتاز هذا المعيار بأنه واضح حيث تفرض الضرائب بموجب جداول تحقق على مكلف بالذات ويحدد مقدارها بصورة مسبقة تكون مباشرة وكل ضريبة تفرض على واقعة معينة دون إمكان تحديد الذي سيدفعها ومقداره بصورة مسبقه تكون غير مباشرة⁽²⁾.

(1) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص142.

(2) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص267.

كما أن هذا المعيار وإن كان يصلح للتفرقة لمعظم الضرائب إلا أنه لا يحسم التفرقة تماماً أي أنه معيار نسبي يعجز عن التفرقة في بعض الضرائب⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن هذا المعيار ناقص إذ يقوم على اعتبارات شكلية تستند لاسلوب التحصيل وليس على طبيعة الضريبة ويترتب على ذلك اعتبار الضرائب ذات الخصائص الواحدة مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لاسلوب الإدارة في جبايتها .

2- معيار نقل عبء الضريبة: ووفقاً لذلك تعد الضريبة مباشرة اذا تحمل العبء دافع الضريبة لخزينة الدولة وتعد غير مباشرة إذا القى دافع الضريبة عبئها على شخص آخر .

ويقوم هذا المعيار على التفرقة على مدى القدرة على نقل العبء الضريبي بحيث الضريبة تعد مباشرة اذا كان المكلف بها قانوناً كالضريبة على الدخل وتكون الضريبة غير مباشرة في حال استطاع الشخص ان ينقل العبء لشخص آخر ومن ذلك الضريبة الجمركية⁽²⁾.

ويرى الباحث ان هذا المعيار منتقض إذ أن ظاهرة عبء الضريبة ظاهرة معقدة تعتمد على تفاعل العرض والطلب أكثر من اعتمادها على إرادة المشرع الضريبي.

3- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: إذ يقضي هذا المعيار بأن الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات والتجدد والاستقرار كضريبة الدخل أما

(1) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص77.

(2) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص142.

الضرائب غير المباشرة فهي ضرائب تفرض على وقائع متقطعة أو عرضية كواقعة الإنتاج وثمرت التقاء بين هذا المعيار والمعيار الإداري.

وهذا المعيار مثل المعايير السابقة هو معيار نسبي ومن ذلك مثلاً ما أثارته ضريبة التركات حيث اعتبرها البعض ضريبة مباشرة على أساس الثروة واعتبرها البعض بأنها ضريبة غير مباشرة كونها تفرض في واقعة معينة وهي الوفاة⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن هذا المعيار يثير العديد من الصعوبات المتعددة والنتائج غير الواقعية فالضريبة على التركات تعد وفقاً لهذا المعيار ضرائب غير مباشرة ذلك أنها تنشأ بمناسبة واقعة عرضية هي الوفاة وانتقال الثروة بسببها بينما ذهب البعض أن هذه الضريبة ضريبة مباشرة بسبب عدم الاتفاق على معيار يشكل أساس لهذه الضريبة.

كما بين جانب من الفقه أن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة تعد من الأمور الصعبة والمعقدة وذلك لتعدد الضوابط والمعايير التي تستعمل في هذا المضمار ولعدم وجود معيار يفصل بصورة نهائية بين هذين النوعين من الضرائب ولاختلاف الدول في فرض الضرائب⁽²⁾.

من خلال استعراض معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يتبين للباحث ان هذه المعايير لم تضع حداً فاصلاً وواضحاً للتمييز بينهم .

(1) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص79.

(2) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص266.

المطلب الثالث

تعريف سعر الضريبة وطرق تحديدها

تقوم الدول بفرض الضرائب على الأفراد وذلك لتحقيق أهداف الدولة المالية، حيث تعتمد الدول على الأموال التي تقوم بتحصيلها من الضرائب لتمويل النفقات المختلفة، فمع ازدياد تدخل الدولة وازدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدم للمواطنين والقاطنين لديها من التعليم والصحة والأمن وغير ذلك من الخدمات، ازداد حجم نفقات الدولة بشكل ملحوظ، مما دفع الدول لفرض أنواع جديدة من الضرائب، وقد أدى ذلك لتنوع الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين، فازدادت المبالغ المتحصلة منها، كما تحقق الضريبة العديد من الأهداف الاقتصادية التي يتم استحداثها كأداة لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية بتخفيضها أثناء فترة الانكماش والعمل على زيادتها أثناء فترة الازدهار، كما تحقق العديد من الأهداف الاجتماعية، ومن ذلك الحد من التفاوت بين دخول الأفراد، ومنح الإعفاءات للفئات التي تقل دخولها عن حد معين، وأهداف سياسية داخلية وخارجية، كما في حال إعفاء مبيعات التصدير من الضرائب لتسهيل حركة التجارة الخارجية.

وسيتم تناول هذا المطلب من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الضريبة النسبية.

الفرع الثاني: الضريبة التصاعدية.

الفرع الأول: الضريبة النسبية:

وتقوم هذه الضريبة على فرض الضريبة بسعر نسبي ثابت لا يتغير بتغير قيمة الوعاء والمادة التي تخضع له بحيث أن هذا يحقق العدالة حيث أن النسبة التي تقنطع من وعاء الضريبة تكون واحدة مهما كان مقدار والوعاء الضريبي ، وبالرغم من ذلك فقط ظهر انتقاد لذلك بأن السعر النسبي الثابت يعجز عن تحقيق العدالة بين المكلفين حيث يكون العبء الضريبي على أصحاب الدخل المتدنية أكبر من العبء الضريبي المترتب على أصحاب الدخل المرتفعة⁽¹⁾.

فقد ذهب اتجاه الى أن سعر الضريبة النسبي هو ذلك السعر الذي يبقى ثابتاً مهما تغير وعاء الضريبة، وفي السعر النسبي فإن الوعاء يتحرك صعوداً والسعر الثابت لا يتحرك مهما تحرك الوعاء فالعلاقة بين السعر والوعاء علاقة ثابتة⁽²⁾.

كما عرف المعدل الثابت النسبي بأنه المحدد بنسبة مئوية أو الفية معينة تبقى ثابتة مهما ازدادت أو نقصت المادة الخاضعة للتكليف⁽³⁾.

الفرع الثاني: الضريبة التصاعدية:

ويقصد به أن النسبة التي يلتزم المكلف بدفعها الى الوعاء الضريبي تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة فكلما زادت قيمة الوعاء الضريبي كلما زادت النسبة التي يلتزم المكلف

(1) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 101.

(2) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 150.

(3) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 282.

بدفعها وهذا يحقق عدالة أكبر بين المكلفين من حيث مراعاة قدراتهم التكليفية على الدفع، ويطبق اذا تعلق الامر بالضرائب الشخصية التي تسمح بتقسيم الوعاء لاقسام وفي ضوء الأغراض المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يهدق المشرع لتحقيقها⁽¹⁾.

وبين اتجاه أن السعر التصاعدي هو ذلك السعر الذي يتغير تبعاً لتغير الضريبة ارتفاعاً او انخفاضاً أو أنه السعر الذي يتصاعد تبعاً لتصاعد الوعاء فيكون الوعاء متحركاً والسعر يتحرك والسعر يتحرك تبعاً لتحرك هذا الوعاء⁽²⁾.

كما عرف المعدل المتصاعد بأنه هو الذي يتبدل وفق مقدرا المادة الخاضعة للضريب فيتدرج المعدل صاعداً كلما ارتفعت قيمة الوعاء الضريبي وهذا قد ظهر منذ القدم⁽³⁾

وقد أشار الفقه المالي الى أساليب التصاعد الضريبي وهي⁽⁴⁾:

1- التصاعد الإجمالي أو بالطبقات: حيث يقوم المشرع بتقسيم المكلفين بطبقات ويحدد لكل طبقة قدراً من الوعاء الضريبي.

2- التصاعد بالشرائح: حيث يقوم المشرع بتقسيم الوعاء الى شرائح ويفرض على كل شريحة سعراً خاصاً بها.

(1) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص102.

(2) العلي، عادل، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، مرجع سابق، ص150.

(3) بشور، عصام، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص283.

(4) العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص102.

3- التصاعد بواسطة تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة: حيث يجري التصاعد عن طريق

تقسيم الوعاء لعدة اقسام ويغير مقدار المادة الخاضع للضريبة في كل قسم.

ويرى الباحث أن المعدلات المحددة الثابتة والمتصاعدة انتشرت بصورة كبيرة في النظم

الضريبية المعاصرة نظراً بأسلوب الطرح بالتوزيع من مساوئ، كما أن المفاضلة بين الاسلوبين أوجد

العديد من الجدل بين انصار كل منهما في أيهما يحقق العدالة للمكلفين ومع ذلك فإن النظم الضريبية

المعاصرة تأخذ بأسلوب المعدل المتصاعد بسبب الفوائد التي يحققها بشكل عام.

المبحث الثاني

القواعد والخصائص الضريبية

تعتبر الضرائب من المبالغ المالية التي تفرضها الدولة على المكلفين من أفراد سواءً أشخاص طبيعيين أو معنويين وهي تدخل في إيرادات الدولة وهي عنصر من عناصر الموازنة العامة ومالية الدولة بشكل عام كما أن الضرائب كمبالغ مالية تدفع جبراً على المكلف بها لتحقيق أهداف الدولة المختلفة وسواءً تحققت نتائجها أو لم تحقق نتائج على دافعها لأن من خصائص الضريبة عدم تخصيص الضريبة وسوف نتناول في هذا البحث نظرة خاصة للضريبة من الوجهة الاقتصادية والاجتماعية لما لهذه الضرائب من فائدة اقتصادية واجتماعية تعود على المجتمع بشكل عام، وبسبب اختيار البحث في هذا الموضوع لما لدفع الضريبة من عبء على المكلفين وخصوصاً أنها بدون مقابل

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول المبحث من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: القواعد الأساسية للضريبة

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

المطلب الأول

القواعد الأساسية للضريبة

نجد أن كثير من أفراد المجتمع يتهربون منها ويستاءون من دفعها والباحث في الفاتورة الضريبية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية يجد أن دفعها له أهمية كبيرة في تطور الدولة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال تحقيق أهداف الدولة وهي جعل المجتمع أكثر رفاهاً وتطوراً⁽¹⁾.

تعتبر الضريبة أداة مهمة من الأدوات التي تخدم النواحي والمجالات الاقتصادية في المجتمع لذلك فإن الضريبة من وجهتها الاقتصادية وما ينعكس ذلك على الأفراد عند وفرتها وإقبال المكلفين على دفعها يجب أن يلمس الفرد في المجتمع ذلك في حجم الخدمات المقدمة والرفاه الذي سوف يعود عليه بطريقة غير مباشرة من مردود الضريبة لذلك من الطبيعي أن ينهض ذلك في وضع الاقتصاد للدولة بشكل عام والوضع الاقتصادي بشكل خاص للأفراد وهذا ما يمكن أن يلمسه المواطن من تداول وحركة لكافة السلع من استيراد وتصدير سواءً على الصعيد الداخلي أم الصعيد الخارجي⁽²⁾.

ويختلف دين الضريبة عن أي دين آخر، حيث يلزم المشرع الضريبي المكلف بتسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، وفي المواعيد المحددة لذلك، دونما حاجة للمطالبة من

(¹) الحكيم، عبد المجيد والبكري، عبد الباقي والبشير، محمد طه (1980). القانون المدني أحكام الالتزام، ج2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، العراق، بغداد، ص310

(²) محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف (د.ت). المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، ص254.

قبل الإدارة الضريبية، ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بتبنيه المكلف لدفع الضريبة المستحقة عليه، ويحق لها مباشرة إجراءات التحصيل دون أن يعد ذلك مخالفة للقانون.

كما عرفت القواعد التي تحكم فرض الضرائب بأنها قواعد أو أسس يتعين على المشرع المالي ان يراعيها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتعود أهميتها إلى ضرورة التوفيق بين مصالح المكلف ومصالح الخزينة وهي بمثابة دستور ضمني ينبغي على المشرع مراعاته عند فرض الضريبة بشكل عام⁽¹⁾.

أما قواعد الضريبة فهي:

1- قاعدة العدالة: وهي قاعدة تبين أن كل فرد يقوم بالمساهمة في التكاليف والأعباء المالية للدولة طبقاً للمقدرة النسبية وهذا يؤدي إلى عدالة توزيع الأعباء الضريبية وتقرير المساواة فيما بينهم أمام الضريبة⁽²⁾.

كما عرفت بأنها اسهام أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب المقدرة النسبية وحسب دخول الأفراد⁽³⁾.

2- قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف بدفع الضريبة بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم⁽⁴⁾.

(1) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 73.

(2) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 73.

(3) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 72.

(4) العلي، عادل فليح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 126.

أما تعريف آخر فهو أنها تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم أي أنها تكون محددة وغير مفروضة بصورة كيفية⁽¹⁾

3- قاعدة الملاءمة: وهي أن يراعي المشرع عند وضع النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة اعتبارات الملاءمة من حيث تحديد الوعاء الضريبي والسعر الضريبي وطريقة التحصيل والميعاد وغير ذلك التي تبين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية⁽²⁾. وهي تعني ان كل ضريبة يجب أن تجبا في أوقات مناسبة وبأسلوب مناسب للمكلف حتى لا يتم ازعاجه حيث يكون التكليف سهلاً⁽³⁾

4- قاعدة الاقتصاد في التحصيل: ويعني ان تحاط القاعدة الضريبية فيما يضمن لها سهولة التطبيق والمرونة⁽⁴⁾.

كما عرفت بأنها تنظيم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة بحيث تختار الدول اسلوباً محدداً للجباية⁽⁵⁾.

ويرى الباحث أن هذه القواعد تعد من القواعد الهامة في عملية فرض الضريبة حيث يمكن من خلالها تحديد جميع الملامح التي تتعلق بالضريبة بحيث تكون هذه القواعد بمثابة دستور يلتزم به المشرع عند فرض الضريبة على الأفراد بحيث تحقق المصلحة بين الافراد وبين الدولة ضمن منطق العدالة.

(1) نفس المرجع، ص 129.

(2) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 75.

(3) العلي، عادل فليح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 127.

(4) الشوابكة، سالم، المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 76.

(5) العلي، عادل فليح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص 128.

المطلب الثاني

خصائص الضريبة

كانت الضريبة في السابق وفي ظل الدولة الحارسة أداة مالية ذلك أن وظيفة الدولة كانت محدودة وغير تدخلية أي أن هدف الدولة هو الحصول على مردود مالي للقيام بهذه الوظائف وهي الدفاع الخارجي والأمن الداخلي وإقامة حرفة القضاء لذلك كانت الضرائب بسيطة وقليلة⁽¹⁾.

لكن بعد أن أصبح هذا الدور التقليدي للدولة لا يتماشى مع تطور العصر والحضارة ومتطلبات الحياة للأفراد أصبح هناك وظائف لا بد للدولة أن تقوم بها على جميع الصعد بعد أن كانت محايدة أصبحت دولة متدخلة تقوم على تحصيل الضرائب للقيام بوظائفها ومنها الوظيفة الاجتماعية، لذلك كان من الضروري أن يلمس الأفراد تحسن ورفع للمستوى الاجتماعي في كافة الأمور الاجتماعية من هنا كان من الضروري بحث أهمية الضرائب في رفع المستوى الاجتماعي وضرورة أداء الواجب الضريبي بدفعها لتحقيق نفع عام وليس خاص بطريقة مباشرة.

وتعد الضريبة من الموارد الأساسية للدولة وتتفرد الدول تطبيقاً لنظرية التضامن الاجتماعي لفرض الضريبة وتحديد مقدارها وموعد سدادها وبسبب وجود تعارض بين مصالح الأفراد والدولة كان

(¹) الطائي، فضيلة عباس (2004). سريان قانون ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، الموصل، ص175.

لا بد من وضع العديد من القواعد الأساسية العامة التي يجب اتباعها او اعتمادها عند فرض الضريبة أو ما يسمى بقانون الضريبة⁽¹⁾.

ومن خصائص الضريبة ما يلي:

1- الضريبة مبلغ من المال (فريضة مالية): تدفع الضريبة نقداً في العصر الحديث أما في العصور القديمة فكانت إما نقداً أو عيناً مثل المحاصيل الزراعية أو السخرة أي العمل لدى الدولة مقابل الضريبة أو التجنيد الإجباري أما في العصور الحديثة فأنها نقداً بسهولة تحصيلها وأقل نفقة لتحصيلها⁽²⁾.

2- الضريبة تفرض بحكم القانون: وفقاً لهذه الخاصية لا يجوز أن تفرض الضريبة إلا بقانون وهو ما يسمى بمبدأ قانونية الضريبة وقد نص الدستور الأردني بالمادة (111) لسنة 1952 على أن لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون وفي ذلك تأكيد لمبدأ سيادة الأمة وعدم فرض الضرائب والرسوم إلا بموافقة ممثلي الأمة وبالتأكيد أيضاً على أن يتمسك ممثلي الأمة بهذا الحق الدستوري وأن لا يتركوه للسلطة التنفيذية إلا عند الضرورة⁽³⁾.

(1) العلي، عادل، المالية العامة والقانون الضريبي، مرجع سابق، ص126

(2) أبو نصار، محمد والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس (2009). محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، ص40.

(3) قاسم، صلاح (2004). التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص16.

3- الضريبة فريضة حكومية: تفرض الحكومة أو من ينوب عنها أو ممثليها من الأفراد والهيئات العامة أو المجالس اللامركزية ولذلك تقتضي أن تورد تحصيلات الضريبة إلى خزينة الدولة⁽¹⁾.

4- الضريبة الجبرية: أي قسرية، إلزامية، تفرض أو تجنى من الأفراد على سبيل الجبر والإلزام انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها وكذلك تتمثل في عدم مشاوره الأفراد وكذلك الجبرية تعطي الدولة حق معاقبة المتهربين منها وكذلك لا يوجد تعارض مع ضرورة موافقة ممثلي الأمة كالبرلمان عليها.

5- الضريبة نهائية: بمعنى أنها لا تسترد ولا تحقق المطالبة بها، ويدفعوا المكلفون بها بصفة نهائية لا رجعة فيها.

6- الضريبة بلا مقابل: أن تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين مقابلها فالمكلفون يدفعونها ليس نظير منافع أو خدمات مباشرة، حيث أن هذا النوع من الضرائب له أهمية بالنسبة للدولة للقيام بعدد من المهمات الخاصة بها.

7- الضريبة ذات أهداف مالية واقتصادية واجتماعية⁽²⁾:

- المالية: هو تغطية النفقات العامة للدولة بحيث تستطيع القيام بالمهمات المطلوبة منها خاصة فيما يتعلق بالمرافق العامة لضمان حسن سير المرافق التي تقدمها الدولة للمواطنين بشكل عام.

(1) السمور، موفق (2005). المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، ص45
(2) عويضة، أحمد ثابت (1959). ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، القاهرة، ص6.

- الاقتصادية: تعويل نفقات الدولة على مشروعاتها الإنتاجية وكذلك استثماراتها التنموية وكذلك حفز النمو الاقتصادي حيث أن ذلك يساعد في تقليل البطالة وكذلك زيادة عدد المشروعات وزيادة النتائج المحلي الاجمالي.
 - الاجتماعية: كتمويل نفقات ومرافق ومشروعات الدولة صحة وعلاج وتعليم وتدريب وإعانات المرضى والمقعدين والمعوقين وكبار السن والضمان الاجتماعي وهو ما يسمى بالصالح العام كأساس ومبرر لرفع الضرائب.
 - السياسية: منح الإعفاءات الدولية للمستثمرين الدوليين لتشجيع الاستثمار في البلد مما يزيد من النمو الاقتصادي.
 - دينية من خلال الإعفاءات الممنوحة للمتبرعين للمساجد ودور العبادة.
- ويرى الباحث أن تعدد أهداف الضريبة وخصائصها يعد أمراً هاماً حيث يوضح ذلك ماهية الضريبة وكيف تؤدي، وتحدد أيضاً الغاية المرجوة منها.

الفصل الثالث

ماهية التقدير الضريبي

مما لا شك فيه أن للضريبة دور هام كأحدى الموارد الأساسية لخزينة الدولة في المجالين السياسي والاقتصادي وكذلك المجال الاجتماعي، حيث انها تعبر عن إرادة حقيقية للسلطة لتقليص الفوارق الاجتماعية بين افراد الشعب ومحاربة ظواهر اقتصادية عديدة من تضخم وانكماش وممارسة الأنشطة الاقتصادية أو عدم ممارستها، كما أن للضريبة دور هام في تمويل الاستثمارات من خلال الحوافز التي تمنحها.

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: صفات ووظائف المدقق الضريبي (المقدر) والصلاحيات الممنوحة له.

المبحث الثاني: الطرق المتبعة في تقدير المبالغ الضريبية من خلال الرجوع لقانون ضريبة الدخل الأردني والقوانين المقارنة.

المبحث الأول

صفات ووظائف المدقق الضريبي (المقدر) والصلاحيات الممنوحة

يتمتع المدقق الضريبي بصلاحيات لتقدير الدخل الخاضع للضريبة، وكذلك تطبيق القانون الضريبي وتحصيل ما يستحق من ضرائب، وقد اكتسب المدقق هذه الصلاحية من خلال القانون حيث أن المدير العام يعتبر مدققاً ويمارس صلاحيات التدقيق من خلال منح التفويض الخطي المدققين التي تنطبق عليهم الشروط حسب التعليمات بحيث يتم تحديد الوعاء الضريبي بشكل واقعي.⁽¹⁾

والقاعدة العامة في تحديد النطاق الزمني للقانون الضريبي أنه يسري فقط من وقت إصداره أو في تاريخ لاحق وأنه لا يسري بأثر رجعي، حيث لا ينطبق القانون إلا على الوقائع التي حدثت منذ وقت صدوره حتى إلغاؤه ولا يمتد إلى الحوادث التي وقعت قبل صدوره إلا إذا نص القانون على ذلك لتحقيق مصلحة عامة وفي الحالات الاستثنائية فقط.

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا المبحث من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: الصفات والوظائف المتعلقة بالمدقق الضريبي (المقدر)

المطلب الثاني: الصلاحيات الممنوحة للمدقق الضريبي (المقدر).

(1) المادة (21) من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 38 لسنة (2018).

المطلب الاول

الصفات والوظائف المتعلقة بالمدقق الضريبي (المقدر)

تعد دراسة التشريع الضريبي ودراسة المالية العامة من الموضوعات الاقتصادية والقانونية الهامة، كما تعد التشريعات المالية وخاصة الضريبية أداة مهمة لتسير العجلة الإدارية والاقتصادية للدولة، كما أن دراسة الضرائب تحتل مكان مميّزة في علم المالية العامة لما لها من دور واضح في تحقيق أغراض السياسة المالية وكونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة للدولة، كما أنها تعكس الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة والمجتمع.⁽¹⁾

وتعد السياسة المالية من أهم أدوات الاقتصاد في الدول، كما تعد الضرائب سواء المباشرة أو غير المباشرة من أهم أدوات السياسة المالية، فهي أداة تستخدمها الدول في تنفيذ الخطط كما أن لها دور فاعل في تحقيق الإيرادات العامة، وتعمل على إعادة توزيع الدخل وكل ذلك يؤدي الى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية في المجتمع.⁽²⁾

وكما هو معلوم فإن تقدير المال الذي يخضع للضريبة يعد مهمة معقدة ودقيقة، كما يعد من مهام الإدارة الضريبية، حيث أن الإدارة مطلوب منها ان تقوم بتحقيق مصلحة الخزينة العامة من خلال أداة مبلغ الضريبة كاملاً غير منقوص، ومصلحة المكلف الذي يجد أن مصلحته تخفيض الضريبة

(1) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص122.

(2) سلامة، رأفت وكلبونه، أحمد والفرح، عبد الرزاق وزلوم، نضال (2018) العوامل المؤثرة على قرار مقدر دائرة ضريبة

الدخل والمبيعات، مجلة الجامعة الإسلامية، 19(1): 1311-1337.

على المال الخاضع للضريبة، ومن هنا فإن التشريع والقضاء والفقهاء كان لديهم حرص على وضع ضوابط حقيقية يمكن من خلالها توضيح المال (الوعاء الضريبي) الذي يخضع للضريبة، وأن اختلفت الطرق والتي تطورت بسبب تطور الجهاز الإداري وبسبب نمو الوعي الضريبي، وكذلك الرقي الاجتماعي والحضاري الذي تعيشه الدول المختلفة⁽¹⁾.

وتوجد طرق عدة تمارسها الدول لتحصيل الضريبة، وهذا له أثر على حصيله الضريبة ومبلغ وعدالة توزيعها، كما أن درجة وعي الافراد بأهمية الضريبة والآلية التي يمكن من خلالها مسك الدفاتر المحاسبية ومدى كفاءة الجهاز الإداري تختلف من دولة الى دولة أخرى فان أساليب المادة التي تخضع للضريبة تتعد للتناسب مع مستوى المتغيرات، وتتلاءم مع ما يتاح من إمكانيات عملية وتظهر أهمية هذه الطرق في انها تساعد على عملية تقدير وتحديد الضريبة في أي دولة من الدول⁽²⁾.

يتم تحصيل الضرائب في الميعاد الذي يحدده قانون ضريبة الدخل، ويكون ذلك بدفع المكلف الضريبة بشكل مباشر، أو يتم تحصيلها عن طريق حبرها كما هو في رواتب الموظفين، ويقوم بهذه العملية المدقق الضريبي حيث يطبق النسب الضريبية على دخل المكلف بعد الاطلاع على الإقرار الضريبي

(1) الجندي، صخر (2017) التشريع المالي والضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص22.

(2) الشوابكة، سالم (2021) المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص77.

ويعرف المدقق الضريبي على أنه: "أي موظف أو أي لجنة تتكون من عدد من الموظفين يتم تفويضهم بشكل خطي من الإدارة الضريبية بإجراء أي تقدير للضريبة بمقتضى قانون ضريبة الدخل"⁽¹⁾.

كما أن القانون الضريبي أجاز للمدير بمقتضى القانون ما يلي⁽²⁾:

- 1- ممارسة صلاحيات المقدر في تقدير الضريبة بناء على معطيات القانون الضريبي .
 - 2- تأليف لجنة طعن تقوم بالنظر بالمستوى الثاني من الاعتراض على الضريبة.
 - 3- تحديد الفئات الخاصة من أصحاب المهن الحرة التي يتم محاسبتها بناء على الأساس النقدي.
 - 4- فرض ضريبة دخل مقطوعة على الفئات المحددة بموجب أحكام القانون الضريبي.
- وينبغي أن تتوفر في المدقق الضريبي صفات وشروط كي يقوم بمهنته بشكل مناسب حيث تتمثل الشروط في حصوله على تحصيل علمي يخوله القيام بمهنته وكذلك لا بد أن يحصل على دورات محاسبية للقيام بالمهنة⁽³⁾.

(1) الزبيدي، إبراهيم (2009) الفراغ التشريعي في احكام الضرائب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف، ص95.

(2) عطية، محمود (1995) الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف، ص95.

(3) غيلان، أحمد (2012) تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، بيروت، المؤسسة الحديثة للكتاب، ص4.

أما الصفات التي ينبغي أن تتوفر في المدقق الضريبي فهي صفات تتمثل في⁽¹⁾:

- 1- أن يكون المدقق الضريبي ملماً بقوانين وأنظمة وتعليمات قانون ضريبة الدخل، وهنا يقع على عاتق دائرة ضريبة الدخل عقد دورات لهم بما يمكنهم من تطبيق الأنظمة والقوانين وبما يمكنهم من تحقيق العدالة الضريبية أثناء عملية تقدير الضريبة على الدخل.
- 2- يجب على المدقق الضريبي أن يكون حسن الخلق وأن يحترم الآخرين، بحيث يتمكن من استقبال المكلفين بشكل مناسب، بحيث يحصل على المعلومات الكافية التي تساعده في عملية التقدير للضريبة، بحيث يحقق العدالة الضريبية ويجعل المكلف راضياً عن عملية التقدير.
- 3- أن يكون المقدر قوي الشخصية واثقاً بنفسه، بحيث يستطيع أن يؤدي عمله بشكل مناسب.
- 4- أن يكون جاداً في عمله وأن يكون رصيناً في تصرفاته، وذلك مع الموظفين و مع المراجعين.
- 5- أن يكون على المام كامل بفنون المحاسبة والمعاملات التجارية وآلية تقدير الأرباح.
- 6- أن يتصف بالعدالة مع الجميع وأن يراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين.
- 7- أن يقوم بتنظيم العمل بشكل مناسب وأن يحافظ على مواعيد العملاء بحيث ينجز المعاملات دون تأخير أو ابطاء ضمن جدول زمني محدد.
- 8- أن يتصف بحسن المظهر بحيث يكون مقبولاً لدى الجميع وأن يتجنب المحسوبة والوسطة.
- 9- أن يحافظ على الأموال العامة للدولة بحيث تكون عملية التقدير عملية حقيقية وأن يحافظ على اسرار المعلومات وأن يبتعد عن الشبهات.

(1) صديق، محمد (2016) أنهاء المنازعة الضريبة الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبة والاتفاقيات الدولية، دراسة

المطلب الثاني

الصلاحيات الممنوحة للمدقق الضريبي (المقدر)

الضريبة هي الفريضة النقدية التي يتحملها المكلفون بشكل نهائي وبدون مقابل كأحدى الأدوات المالية التي تلجأ لها الدول من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وفقاً لمقتضيات ظروفها المختلفة ويمكن أن تستفيد الدولة من هذه الضرائب في تحقيق العديد من الفوائد⁽¹⁾

وتعد عملية تقدير الضريبة، وتحديد المبلغ الذي يخضع للضريبة من العمليات التي تخضع لعدة طرق بحيث يتم اتباع إحدى هذه الطرق في تقدير الوعاء الذي يخضع للضريبة حيث يتم تقدير هذا الوعاء إما بواسطة الإقرار الضريبي من قبل المكلف أو من قبل الغير أو من خلال الإدارة الضريبية التي تقوم بتحديد ذلك⁽²⁾.

كما تعد الضريبة من الأدوات المالية التي يتم من خلالها تحويل الموارد من الاستخدام الخاص الى الاستخدام العام، حيث يتم اقتطاع جزء من أموال المكلفين وتقوم الدولة بالاستفادة من هذه الأموال في تحقيق اغراضها واشباع حاجاتها العامة، كما تقوم الدولة بتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتنمية إمكانية الادخار عن طريق تخفيف الضريبة، بالإضافة لضبط الاقتصاد، حيث أنها عندما يكون هناك تضخم تقوم بأخذ النقل الزائد لرفع نسبتها، أما اذا كان هناك انكماش كمش فيكون عناك هناك

(1) محرزى، محمد، (2003) اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة، ص13-18.

(2) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص138.

انخفاض للأسعار وازدياد للإعفاءات مما يزيد في عملية الادخار وبالتالي التوسع في عملية الاستثمار⁽¹⁾.

ومن المعلوم أن الوعاء الضريبي يثير إشكاليات ومسائل فنية وقانونية، حيث يمثل الوعاء الضريبي المال الذي يحدده القانون مصدراً لضريبة معينة من الضرائب، والخلاف يقع عند عملية تحديد المال أو الدخل لكل ضريبة من الضرائب، وهنا يبدأ النزاع الضريبي، حيث أنه مرتبط بشكل وثيق بموضع الوعاء الضريبي، حيث أنه ومع التوسع الكبير في تحديد معناه كلما زادت الخدمات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وازداد الدخل فإن ذلك سيزيد حجم الضريبة⁽²⁾.

ويرى الباحث ومما سبق حسب الصلاحيات الممنوحة للمدقق بموجب القانون فإن على المدقق الضريبي أولاً تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي بيان الدخل الخاضع للضريبة بعد اجراء التنزيلات المسموحة بموجب القانون من مصاريف واعفاءات وبالتالي الوصول إلى الدخل الصافي وربط هذا الدخل مع الشرائح الضريبية المنصوص عليها في القانون وهذا ينطبق على جميع القرارات الصادرة بموجب المادة (21/29) و المادة (30/أ) و المادة (31/أ) والمادة (33/ب).

(1) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص138.

(2) ميلاد يونس، منصور (2009) مبادئ المالية العامة، بيروت، الجامعة المفتوحة، ص133.

المبحث الثاني

الطرق المتبعة في تقدير المبالغ الضريبية من خلال الرجوع لقانون ضريبة الدخل الأردني والقوانين

المقارنة

نجد أن المشرع الضريبي في الأردن وكذلك في العراق وفي مصر لم يحدد المقصود بالدخل الذي يخضع للضريبة وإنما اكتفى كل منهم بتحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة والأشخاص الذين يخضعون للضريبة وكذلك تم تحديد الدخول المعفاة في الضريبة⁽¹⁾.

وقد تم الإشارة في القانون الاردني المعدل في المادة(2) الى اي عمل بقصد تحقيق ربح بنشاط الاعمال و بالتالي تم تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وان الاصل هو الخضوع للضريبة إلا اذا تم صراحة الاعفاء من الضريبة (2) .

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: معنى تقدير الضريبة

المطلب الثاني: تقدير المبالغ الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني.

المطلب الثالث: تقدير المبالغ الضريبية في القوانين المقارنة.

(1) البدراني، قيس (2004) المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، عمان، دار المناهج للنشر

والتوزيع، ص5.

(2) قانون رقم (38) لسنة (2018) المادة(2).

المطلب الأول

معنى تقدير الضريبة

كون الضريبة تفرض على مال محدد فلا بد أن يكون لها وعاء، وهذا ينبغي تحديده بشكل دقيق، والتحديد القانوني له هو الذي يجب الأخذ به عند تفسير القانون الضريبي، حيث أن لكل موضوع مدلولات معينة فمعنى العقار مثلاً في القانون المدني يختلف عنه في القانون الضريبي، وفي حالة عدم تحديد معنى العقار في القانون الضريبي أو غموضه فإن ذلك يؤدي للأخذ بمعناه في القانون المدني ما لم يوجد تعارض مع القانون الضريبي⁽¹⁾.

والوعاء الضريبي يعني بشكل عام دخل خاضع لحقه الممولون ويعد المحصلة للتفاعل للإيرادات والتكاليف والمصروفات والمبالغ التي لا يجوز خصمها والاعفاءات طبقاً لأحكام القانون⁽²⁾.

أما مكونات الوعاء الضريبي فهي:

1- الضرائب على الأشخاص: وهي ضرائب تتخذ من الفرد على إقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة ومثالها ضرائب الرؤوس.

(1) يحي، قيصر، عبد اللطيف، نايف (2009) الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، 1(2): 308.

(2) المهاني، محمد (2013) اهداف الضريبة، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة الدورة التحضيرية، ص24.

2- الضرائب على الأموال: وهي ضرائب تقتطع جانباً من أموال المكلف بالنظر لما يملكه من ثروة أو ما يحققه من دخل.

وقد عرف المشرع الأردني الدخل من الاستثمار والدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل المعفى والدخل الخاضع للضريبة بأنه: " ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترات ضريبية سابقة والاعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي "

ويرى الباحث أن هذا التعريف جاء شاملاً ويقلل من النزاعات التي يمكن أن تحدث بسبب فرض الضريبة من حيث تقسيم الدخل الخاضع للضريبة والنسب الخاضعة للدخل.

3- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة وهي تتعلق بالنظام الضريبي للدولة.

4- الضرائب الموحدة والضرائب النوعية والضريبة الموحدة هي فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو انفاقه، والضرائب النوعية تقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة بحسب تعدد الاوعية والايرادات التي تقبل فرض الضريبة عليها.

ويوجد نطاقان أساسيان في فرض الضرائب وهما⁽¹⁾:

1- الضريبة الموحدة، حيث يخضع الدخل الكلي للمكلف للضريبة على أن يكون سعر الضريبة موحداً لجميع أنواع مصادر الدخل، وكذلك بالنسبة لإجراءات تقدير الضريبة وفرضها.

2- الازدواج الضريبي: ويكون عندما تطبق الدولة قوانين متعددة داخلها أو على الصعيد الدولي حيث يخضع الافراد للضرائب عن الوعاء نفسه.

(1) الزبيدي، عبد الباسط (2008) وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، عمان، دار الحامد، ص23.

وتوجد عدة طرق لتقدير الضريبة وهي⁽¹⁾:

1- تقدير الضريبة بواسطة الإدارة الضريبية: وهو تقدير اداري بالمسمى العام، حيث تلجأ السلطة المالية لتقدير الضريبة بناء على المعلومات التي لديها عن الملف بناء على قرينة ظاهرة، أو بناء على التقدير الجزافي .

ويرى الباحث أن الإدارة الضريبية قد تقوم بتقدير المال الخاضع للضريبة من خلال المدقق الضريبي، حيث يستطيع هذا المدقق أن يستعين بكافة القرائن والوسائل والأساليب بحيث يقدر مقدار الدخل الذي يخضع للضريبة، ومن أمثلة ذلك الزيارة الميدانية أو الحصول على المعلومات من مصادرها و محضر أقوال المكلف او من يمثله .

2- تقدير الإقرار الضريبي من المكلف: وهو أمر إلزامي حيث ألزم المشرع المكلف بأن يقدم اقراراً ضريبياً يحدد فيه مقدار الدخل ومصدره من خلال استمارة معينة يقوم بتعبئتها وتقديمها للإدارة الضريبية ثم تقوم هذه الإدارة بالاطلاع على المعلومات والمصادقة عليها⁽²⁾.

3- التبليغ عن الغير: غالباً ما يلزم المشرع رب العمل أن يقدم الإقرار عن الأجور والمرتببات للعمال عنده حيث يتم الاستناد عليه في فرض الضريبة على الافراد.

(1) القيسي، أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص138.

(2) إبراهيم ، محمد فؤاد (2009) مبادئ علم المالية، النفقات العامة والموارد العادية، القاهرة، مكتبة النهضة العربية،

ويرى الباحث أن الإدارة الضريبية لها كامل الحق أن تتحرى عن جميع المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي بأي وسيلة كانت حتى يتم فرض الضريبة بشكل عادل على المكلفين و يقع على الإدارة الضريبية عبء الاثبات حسب القانون .

وقد ألقى المشرع الاردني فئات معينة من تقديم اقرارات ضريبة الدخل، وقد نصت المادة (6/أ) من نظام الاقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الارباح وتعديلاته والصادر بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (77) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 و تعديلاته على مايلي:

أ- تعفى من تقديم الاقرار الضريبي الفئات التالية:

1- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على نشاط الاعمال ولم تبلغ مبيعاته أو إيراداته حد التسجيل وفقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

2- الشخص الطبيعي الذي ينحصر دخله في نشاط زراعي داخل المملكة ولا تزيد مبيعاته من هذا النشاط على مليون دينار.

3- الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على التقاعد ولا يتجاوز في الفترة الضريبية على مايلي:

أ- (40,000) دينار لسنة 2019 و (39,000) دينار لسنة 2020 وما يليها للمكلف غير المعيل.

ب- (40,000) دينار لسنة 2019 و (39,000) دينار لسنة 2020 ومايليهها للمكلف المعيل

الذي يكون لزوجه أو لأي من أزواجه مصدر دخل يخضع للضريبة.

ج- (50,000) دينار لسنة 2019 و (48,000) دينار لسنة 2020 ومايليهها للمكلف المعيل مع

مراعاة ما ورد في الفقرة (ب) من هذا البند.

4- الشخص الطبيعي غير المقيم الذي يقتصر دخله على التقاعد ولا يتجاوز هذا الدخل

(2,500) دينار شهريا.

5- الشخص الذي يقتصر دخله السنوي على دخل خاضع للضريبة القطعية وفق احكام القانون.

6- الشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزيد دخله الصافي السنوي من أي مصدر دخل خاضع

للضريبة على الدخل الخاضع للضريبة القطعية على:

أ. (10,000) دينار لسنة 2019 و (9,000) دينار لسنة 2020 ومايليهها للمكلف غير المعيل.

ب. (10,000) دينار لسنة 2019 و (9,000) دينار لسنة 2020 ومايليهها للمكلف المعيل الذي

يكون لزوجه أو لأي من أزواجه مصدر دخل يخضع للضريبة.

ج. (20,000) دينار لسنة 2019 و (18,000) دينار لسنة 2020 ومايليهها للمكلف المعيل مع

مراعاة ما ورد في الفقرة (ب) من هذا البند.

ب- لا يحول إعفاء الفئات المذكورة في هذا النظام دون تقديم الإقرارات الضريبية إذا رغبت بذلك.

ج- لا يعني إعفاء الفئات المذكورة في هذا النظام من تقديم الاقرارات الضريبية، إعفاءها من

الضريبة.

د- يجوز بموجب التعليمات التنفيذية استثناء اي من الاشخاص أو الجهات التي يكون دخلها معفى أو غير خاضع لضريبة الدخل من تقديم الاقرارات الضريبية.

وقد أعفى القانون الأردني أشخاص وجهات من تقديم الاقرارات الضريبية، وقد نصت المادة (2) من تعليمات إستثناء أي من الأشخاص أو الجهات التي يكون دخلها معفى او غير خاضع لضريبة الدخل من تقديم الاقرارات الضريبية على ما يلي:

يستثنى من تقديم الاقرار الضريبي الجهات التالية:

1- الشركات الأجنبية غير العاملة في المملكة مثل شركات المقر ومكاتب التمثيل وذلك في حالة دخلها معفى كلياً من ضريبة الدخل.

2- الشركات الأجنبية العاملة في المملكة وذلك في حالة أن دخلها معفى كلياً من ضريبة الدخل.

ويمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الضريبية، وعليه فإن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامها. وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً⁽¹⁾. وقد عرف قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) و تعديلاته في المادة (2) منه على أنه المكلف: كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها

(1) قاسم، صلاح (2004). التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح

وفق أحكام القانون. يذهب البعض إلى أن قانون الضريبة ينشئ التزاماً على عاتق المكلف دفع مبلغ الضريبة، وهو أحد التزامات القانون العام ينشأ بإرادة المشرع المنفرد فيختلف بذلك عن الالتزام التعاقدية الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين؛ أي أن القانون هو المصدر المباشر للالتزام. فالالتزام بالوفاء بدين الضريبة لا يمكن اعتباره اتفاقاً بين المكلف والإدارة الضريبية، فمركز المكلف دائماً هو مركز قانوني يجد مصدره في القانون الضريبي المنظم للتحصيل والقرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية تنفيذاً لهذا القانون. ويعني ذلك أن الالتزام بدفع الضريبة هو نص القانون ولا تصلح المصادر الأخرى للالتزام ويذهب البعض إلى القول إن وسيلة الإتفاق كطريقة من طرق التقدير تدفع إلى اعتبار العقد مصدراً للالتزام الضريبي، غير أن هذا الأمر غير صحيح؛ لأن القواعد الضريبية قواعد أمرة متعلقة بالنظام العام ولا تعتبر اتفاقاً تعاقدياً. وفي هذا الخصوص ذهبت المحكمة الدستورية في مصر إلى القول (إن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل بين إرادتين متطابقتين بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده).⁽¹⁾

تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بتحويل الاقرارات التي لم ترد ضمن عينة التدقيق إلى مدققي الدائرة لتدقيقها واجراء اللازم بخصوصها، حيث يقوم المدقق بإصدار مذكرة تدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق لإعلام المكلف بعدم قبول اقراره ضمن نظام العينات. وقد نصت المادة (29) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته على:

(1) السمر، موفق (2005). المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية. ، ص13.

أ. يلتزم المدقق بإصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق على أن

يتضمن البيانات التالية:

1. اسم المكلف ورقمه الضريبي.
2. الفترة او الفترات الضريبية.
3. الأسس التي تم الاستناد اليها في التدقيق.
4. نتيجة التدقيق.
5. تحديد مقدار الضريبة وأية مبالغ أخرى مترتبة عليه وفق أحكام هذا القانون.

ب. إذا لم يتضمن قرار التدقيق تعديلاً يقوم المدقق بقبول هذا الإقرار، اما اذا تضمن قرار التدقيق

تعديلاً في الإقرار الضريبي فلكمكلف بعد الاطلاع على مضمونه القيام بما يلي:

1. التوقيع بالموافقة على نتيجة القرار.
2. التوقيع بعدم الموافقة على نتيجة القرار ويعتبر امتناعه عن التوقيع او تخلفه عن الحضور بمثابة عدم موافقة ويصدر المدقق قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه وذلك في ضوء المعلومات المتوفرة لديه والمذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة معللاً كل بند من بنود قراره على حده ومبيناً الاسباب التي دعت لعدم الاخذ بوجهة نظر المكلف والا اعتبر هذا البند موافقاً عليه في مرحلة الاعتراض ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض.

ج. في جميع الاحوال يتم تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التدقيق والأسباب المبررة له.

د. على الرغم من أي نص آخر، لا يجوز للمدقق إصدار الإشعار الخطي بنتيجة قرار التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو تعديله حسب مقتضى الحال ما لم تكن هناك بيئة على وجود حالات تهرب ضريبي وفي هذه الحالة تتم مضاعفة المدة المشار إليها.

عند تخلف المكلف عن تقديم اقرار ضريبة الدخل خلال المدة التي حددها القانون، وهي نهاية اليوم الاخير من الشهر الرابع لانتهاء فترة الضريبة تقوم الدائرة بإصدار قرار التقدير الأولي استنادا لاحكام المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، بحيث تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة او الفترات الضريبية المعينة وأي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف اشعارا خطيا بنتيجة القرار. وتكون المبالغ المطالب بها بموجب قرار التدقيق الأولي واجبة التحصيل بعد ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه اشعار التدقيق، وتعتبر اية مبالغ محصلة منها دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة عليه ولا يتعتبر قرار التدقيق الأولي نهائيا لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي. واذا قام المكلف بتقديم اقرار ضريبة الدخل يعتبر قرار التدقيق الأولي ملغى حكما، وذلك بعد دفع الضريبة المعلنة في اقرار ضريبة الدخل والغرامات المترتبة عليه، على أن يتم تقديم اقرار ضريبة الدخل قبل صدور قرار التقدير الإداري ووفقا لاحكام المادة (31) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته.

وقد حددت التعليمات رقم (3) لسنة 2015 والصادرة بالاستناد لاحكام الفقرة (د) من المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته أسس التقدير الأولي، وعلى النحو التالي:

- إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في القانون تقوم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي للمكلف تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة/ المدققة على المكلف عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية وأي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة ذلك القرار .

- لغايات هذه التعليمات تحدد ضريبة سنة الأساس للمكلف على النحو التالي:

أ. أعلى قيمة ضريبة مفروضة لأي سنة من آخر خمس سنوات مقدرة/مدققة سابقة للفترة

الضريبية.

ب. في حال عدم وجود سنوات مقدرة/ مدققة على المكلف وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة

يتم اعتماد مثلي قمية ضريبة السنة المعلنة بإقرارات المكلف كضريبة سنة اساس وعلى

النحو المبين في الفقرة (أ) من هذه المادة.

- يحدد مقدار الضريبة المقدرة/المدققة على المكلف بموجب قرار التقدير الأولي المشار اليه في

المادة (3) من هذه التعليمات عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية وأي غرامات ومبالغ

أخرى متحققة على النحو التالي:

أ- بخصوص الشخص الطبيعي:

1. أن تكون الضريبة المقدرة بمقدار ضريبة سنة الأساس المحددة على النحو المنصوص عليها

في المادة (4) من هذه التعليمات على أن لا تقل في جميع الاحوال عن مبلغ (500) دينار

بما في ذلك وقوع المكلف في خسارة أو ضريبة "لاشيء".

2. في حال عدم وجود سنة أساس للمكلف المتخلف عن تقديم الاقرار فيتم اعتماد مبلغ (2,500)

دينار كضريبة مقدرة عن كل فترة ضريبية.

ب- بخصوص الشخص الاعتباري:

1. تكون الضريبة المقدرة بمقدار ضريبة سنة الاساس المحددة على النحو المنصوص عليها في

المادة (4) من هذه التعليمات على أن لا تقل في جميع الأحوال عن مبلغ (4,000) دينار بما

في ذلك وقوع المكلف في خسارة أو ضريبة "لاشيء".

2. في حال عدم وجود سنة أساس للمكلف المتخلف عن تقديم الإقرار الضريبي فيتم اعتماد

المبالغ التالية كضريبة مقدرة عن كل فترة ضريبية:

أ. (5,000) دينار للشخص الاعتباري الذي لا يتجاوز رأسماله المسجل (10,000) دينار .

ب. (100,000) دينار لشركات الإتصالات الأساسية وشركات توزيع وتوليد الكهرباء وشركات

تعددين المواد الأساسية وشركات التأمين وشركات إعادة التأمين وشركات الوساطة المالية

والشركات المالية بما في ذلك شركات الصرافة والأشخاص الاعتباريين الذين يمارسون أنشطة

التاجير التمويلي.

ج. (500,000) دينار للبنوك .

د. (1500) دينار لجميع الأشخاص الاعتباريين غير المذكورين في الفقرات (أ) و (ب) و (ج)

من هذا البند.

- تكون المبالغ المطالب بها بموجب هذا الإشعار المشار اليه في المادة (3) من هذه التعليمات

واجبة التحصيل بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف للإشعار الخطي للقرار.

- تعتبر الضريبة التي يتم تحصيلها من المكلف بموجب قرار التقدير الأولي دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة عليه.
 - لا يعتبر قرار التقدير الأولي نهائياً لغايات الاعتراض الإداري أو الطعن لدى المحكمة المختصة وفق احكام القانون.
 - يعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً في أي من الحالتين التاليتين:
1. تقديم المكلف للإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات المعنية بموجب قرار التقدير الأولي و دفع الضريبة وأي غرامات أو مبالغ مترتبة عليه بموجب ذلك القرار.
 2. صدور قرار التقدير الإداري وفق أحكام المادة (31) من القانون.

المطلب الثاني

تقدير المبالغ الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني

تعتمد النظم الضريبية المتقدمة على أساس الالتزام الطوعي، بمعنى أن دافعي الضرائب يقومون بالإعلان عن إيراداتهم ودخولهم الخاضعة للضريبة والمصاريف المقبولة وإعفاءاتهم والضريبة المستحقة عليهم، ودفع الضريبة المعلنة من قبل المكلف نفسه من خلال إقراره وفي الوقت المحدد من خلال القانون، وذلك بشكل طوعي واختياري، ويعتبر التقدير الذاتي من أفضل أنواع التدقيق وأسهلها حيث ان المكلف هو من يقوم بالتقدير على نفسه ودفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة وبدون أي جهد يذكر من قبل الإدارة الضريبية. ويعتبر غياب التقدير الذاتي من الوسائل المرهقة للإدارة الضريبية وذلك كون عملية التقدير تستغرق وقتاً طويلاً لمعرفة دخول المكلف الخاضعة للضريبة وتقدير الضريبة

المستحقة عليه وزيادة الخلافات الضريبية من بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب ولجوء دافعي الضرائب إلى الوسائل القانونية للإعتراض على الضرائب المقدرة مما يؤدي إلى تأخير في عملية تحصيل الضريبة المفروضة، وتأثيرها السلبي على الخزينة العامة للدولة.

من خلال اعتماد مبدأ التقدير الذاتي يتم تحديد دخول المكلفين الخاضعة للضريبة بشكل دقيق من خلال الاعتماد على المعلومات المقدمة من قبل المكلف نفسه، وذلك يؤدي إلى تعزيز الثقة ما بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب، وتعزيز مبدأ الإلتزام الطوعي لدى المكلفين، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة التحصيلات الضريبية، وأثرها الايجابي على خزينة الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتعتبر هذه الطريقة في التقدير بأنها تتصف بالحيادية والموضوعية وابتعادها عن الأحكام الشخصية للمدقق الضريبي، ويشعر دافع الضرائب بأنه مشارك في عملية تقدير الضريبة المستحقة عليه، ويؤدي إلى نجاح النظام الضريبي وتحقيق أهدافه وغاياته بكل كفاءة وفاعلية.

في الأردن بدأ تطبيق التقدير الذاتي في عام 1982 وبموجب قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982. وتعتبر المملكة الاردنية الهاشمية من أوائل الدول التي اعتمدت على مبدأ التقدير الذاتي، والذي يعتبر من أكثر أساليب التقدير شيوعاً وأكثرها عدالة، وبأستخدام هذا النظام تم إتاحة الفرصة للمكلف بإعلان إيراداته الخاضعة للضريبة ومصاريفه المقبولة لغايات الضريبة وإعفاءاته الشخصية والعائلية وصولاً إلى الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الدخل المستحقة عليه وبشكل ذاتي وطوعي.

نصت المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته على ما يلي:

أ- يقدم الاقرار الضريبي إلى الدائرة من المكلف شخصياً أو من ينوب عنه أو بإحدى الوسائل

التي توافق الدائرة على اعتمادها وفق الشروط والاجراءات التي يحددها النظام ومنها:

1- البريد المسجل.

2- البنوك التي تعتمد الدائرة.

3- أي شركة مرخصة للقيام بمهام مشغل البريد العام أو مشغل البريد الخاص يعتمدها مجلس

الوزراء بناء على تنسيب من الوزير.

4- الوسائل الالكترونية

ب- يتعتبر تاريخ تقديم الاقرار الضريبي هو تاريخ تسلمه من الدائرة أو تاريخ ختم البريد أو تاريخ

وصل الايداع لدى البنك أو الشركة المرخصة المعتمدة أيهما اسبق، وفي حال ارساله الكترونياً

تحدد التعليمات التنفيذية التاريخ المعتمد لتقديمه.

وقد نصت المادة (3) من نظام الاقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الأرباح وتعديلاته

والصادر بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (77) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014

على مايلي:

أ- يلزم المكلف شخصياً أو من ينوب عنه بتقديم الإقرار الضريبي للدائرة قبل نهاية الشهر الرابع

لإنهاء الفترة الضريبية متضمناً التفاصيل المتعلقة بدخل ومصاريفه وإعفاءاته ورصيد

الضريبة المستحقة.

ب- يلزم المكلف بإرفاق السجلات والمستندات والبيانات المالية مع الاقرار الضريبي المقدم للدائرة وفق الوسائل المحددة في الفقرة (أ) من المادة (26) من القانون أو أي وسائل أخرى تعتمدها الدائرة لهذه الغاية ولا يعتد بالاقرار الضريبي المقدم خلافاً لذلك وتطبق في هذه الحالة العقوبات المنصوص عليها في القانون.

ومن خلال ما تقدم يتبين مايلي:

- 1- يتم تقديم إقرار ضريبة الدخل من قبل المكلف نفسه أو من ينوب عنه.
- 2- يتم تقديم اقرار ضريبة الدخل قبل نهاية الشهر الرابع لانتهاء الفترة الضريبية. (علما ان السنة المالية لبعض المكلفين لا تنتهي بتاريخ 12/31 من كل عام) وبالتالي فان موعد تقديم الاقرار هو نهاية الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية.
- 3- يتضمن اقرار ضريبة الدخل البيانات التالية: (التفصيلات المتعلقة بالدخل، المصاريف، الاعفاءات ورصيد الضريبة المستحقة).
- 4- يلتزم المكلف بإرفاق السجلات والمستندات والبيانات المالية مع الاقرار الضريبي.
- 5- يقدم اقرار الضريبة بوجب وسائل حددها قانون ضريبة الدخل. (علما ان تقديم اقرارات ضريبة الدخل في الوقت الحالي اصبح يعتمد وبشكل كبير على التقديم الإلكتروني).

حدد قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 و تعديلاته من خلال المادة 3 منه أنه (1): "أ- يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن

(1) نص المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية: 1- الدخل المتأتي من نشاط الاعمال، 2- الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة وأرباح الودائع والارباح المتأتية من البنوك وغيرها من الأشخاص الاعتبارية المقيمة، 3- الدخل من بيع البضائع، 4- الدخل من بيع أو تأجير منقولات واقعة في المملكة، 5- الدخل من تأجير عقارات واقعة في المملكة والدخل من الخلو والمفتاحية، 6- الدخل من بيع أو تأجير الأصول المعنوية الموجودة في المملكة بما في ذلك الشهرة، 7- الدخل من أقساط التأمين المستحقة بموجب اتفاقات التأمين ولإعادة التأمين للاخطار داخل المملكة، 8- الدخل من خدمات الاتصالات لجميع صورها بما في ذلك الاتصالات الدولية، 9- الدخل من النقل داخل المملكة وبين المملكة وأي دولة أخرى، 10- الدخل الناجم عن إعادة التصدير، 11- بدل الخدمة الذي يجنيه الشخص والناجم عن خدمة قدمها لأي شخص اذا تمت مزاوله العمل أو النشاط المتعلق بذلك البديل في المملكة أو اذ تم استخدام مخرجات هذه الخدمة داخلها، 12- الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب اذا زاد مقدار أو قيمة كل منهما على ألف دينار سواء كانت نقدية أو عينية، 13- الدخل الناجم عن أي عقد في المملكة كإرباح الوكالات التجارية وما ماثلها سواء كان مصدره داخل المملكة أو خارجها، 14- أي دخل آخر لم يتم اعفاؤه بمقتضى أحكام هذا القانون.

ب- لغايات هذا القانون يتم احتساب قيمة الدخل العيني حسب سعر السوق في تاريخ الاستحقاق لذلك الدخل.

ج- يخضع للضريبة: 1- الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة، 2- مجموع الدخول الصافية التي

يحققها فرع الشركة الأردنية العاملة خارج المملكة والمعلن في بياناتها المالية الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني، 3- يعتبر الدخل الصافي المشار اليه في البندين (1) ز(2) من هذه الفقرة دخلاً خاضعاً للضريبة وتقرض الضريبة عليه بنسبة (10%) ولا يجوز السماح بتزليل أي مبلغ أو جزء منه لاي سبب من الأسباب.

د- يخضع للضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية للسلع والخدمات.

وهذا يعني أن العلاقة الضريبية تتكون من طرفين هما : المكلف وقد سبق بيانه والإدارة الضريبية والتي تحن بصدد الحديث عنها، والإدارة الضريبية يمثلها مأمور التقدير الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ، وتعتبر الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في هذه العلاقة حيث أنها المعنية بتنفيذ القوانين الضريبية وتطبيقها، وذلك من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد⁽¹⁾.

والحقيقة أن الإدارة الضريبية تطورت كثيراً في حجمها وفي مهامها، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الضريبية الذين يختصون بتحصيل الضريبة على الأبواب والشبابيك لكي يجمعوا حصيله ضريبية تافهة لا تذكر. أما اليوم فهم بالكثرة العديدة التي تقدر بالآلاف ولم يعد دور الإدارة الضريبية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة وإنما يتعدى هذا الدور إلى الضرائب الدولية حيث انتشار المنظمات الدولية والشركات متعددة الجنسيات مع تطور المدنية وانتشار وسائل المواصلات وتشابكها⁽²⁾.

(1) سعد، محي محمد (2006). الإطار القانوني للعلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ص102.

(2) رتيب، رايح (1991). الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة. ، ص82.

وقد عالجت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بموجب القانون رقم (38) لسنة (2018) الدخل الخاضعة للضريبة في المملكة الاردنية الهاشمية، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة الثالثة على أن يخضع للضريبة الدخل المتأتي في المملكة لأي شخص أو يجنيه من: ⁽¹⁾. "1- الأرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صناعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصناعة ومن أي معاملة صفقة منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة، 2- أخضع المشرع للضريبة الرواتب والاجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن أو المأكل أو الإقامة أو أي علاوة أخرى باستثناء التمثيل وعلاوة الضيافة، أو جزء منها باستثناء العلاوة والسفر، 3- أخضع المشرع للضريبة الفوائد والخصميات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروقات العملة والعمولات التي تتقاضاها البنوك المرخصة والشركات المالية والصرافون المرخصون وشركات التأمين والوساطة في الاسواق الاردني لتداول الاوراق المالية على خدماتها وتسهيلات الائتمانية لعملائها، 4- أخضع المشرع للضريبة المكاسب الناجمة عن أي عقد في المملكة كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية وما مائل ذلك سواء كان مصدرها من داخل المملكة أو من خارجها، 5- أخضع المشرع للضريبة المكاسب الناجمة من أي التزام أو مسافهة، وكذلك الدخل من أجور وأتعاب تقديم الإستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم وما مائل ذلك من أعمال، 6- أخضع المشرع للضريبة جميع بدلات إجارة العقارات وغيرها من الاموال غير المنقولة

(1) المادة 3/أ من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بموجب القانون رقم (38) لسنة (2018).

والعوائد والاقساط وسائر الأرباح الناشئة عنها خلاف العقارات والاموال غير المنقولة، 7- أخضع
المشرع للضريبة بدل الخلو وبدل المفتاحية للضريبة ويقصد بعبارة بدل المفتاحية هو ما يتقاضاه
المؤجر من المستأجر عندما يسلمه المأجور (العقار) عند الايجارة، كأن يقوم المالك بتسليم مفتاح
المأجور للمستأجر الاول مقابل مبلغ يتفق عليه بين الاثنين بالإضافة إلى بدل الإيجار، أما عبارة بدل
الخلو هو ما يتقاضاه المستأجر القديم من المستأجر الجديد عند إخلاء المأجور، ومعنى ذلك أن
العلاقة تكون بين مستأجر ومستأجر آخر ولا علاقة للمالك بهذا البدل كما أن ليس لبدل الخلو علاقة
بقيمة أو بدل الايجار.، 8- أخضع المشرع للضريبة كل المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح
حق الامتياز لاستعمال او استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف
والطبع أو أي عوض آخر عنها ويوزع الدخل الخاضع للضريبة بمقتضى هذا البند على ثلاث سنوات،
بمقتضى هذا النص اخضع المشرع للضريبة، المبالغ المتأتية من بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز
لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو براءة اختراع أو أي حقوق في التأليف للكتب وغيرها أو
الطبع، وسمح المشرع بأن يكون دفع الضريبة على هذه الدخول موزعاً على مدى ثلاث سنوات تسهيلاً
للمستفيد من هذه المبالغ، 9- أخضع المشرع للضريبة الدخول المتأتية من أعمال التأمين بمختلف
أنواعه وأعمال النقل البري والبحري للمقيمين وغير المقيمين، 10- أخضع المشرع بيع الاصول
المشمولة بأحكام الاستهلاك عليها في هذا القانون أو نقل ملكيتها بغير طريق الارث، ويحدد الدخل
الخاضع للضريبة من هذا المصدر بما يساوي الاستهلاك الذي تم تنزيله لغايات هذا القانون أو الربح
المتحقق من عملية البيع أو نقل الملكية أيهما أقل، 11- جاء في البند الخامس عشر ليشمل جميع

الدخول التي لم ينص عليها المشرع الضريبي في البنود السابقة، وورد النص على الشكل التالي: أي دخل اخر لم يتم إعفاؤه بمقتضى أحكام هذا القانون ."

ويرى الباحث أن الإدارة الضريبية تطورت تطوراً كبيراً، وكان لا بد من هذا التطور بسبب تطور الأنظمة الضريبية وتنوع العمليات التي تقوم بها تلك الإدارة من تحديد وعاء الضريبة وتقدير المعدل الضريبي، وعمليات الفحص والرقابة، والتصدي لكافة المخالفات الضريبية في إطار الطعون والمنازعات القضائية حول المسائل الضريبية وكل هذه العمليات تحتاج إلى عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على إحكام الرقابة وإدارة هذا الجهاز المهم، مما يستوجب معه ضرورة الاختيار السليم لموظفي هذه الإدارة مع إعدادهم الإعداد الجيد وإتاحة الفرصة لتكوينهم علمياً ومهنياً ، مع منحهم الضمانات اللازمة لمباشرة مهامهم وأعمالهم على أكمل وجه.

بموجب قانون ضريبة الدخل المعمول به تشكل في الدائرة هيئة إدارية أو أكثر تسمى (هيئة الاعتراض) للبت في الاعتراضات المقدمة، بحيث تتألف كل من هذه اللجان من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، وفي حال كان مبلغ الضريبة المعترض عليه لا يزيد عن خمسة آلاف دينار أو إذا كان الدخل المعترض عليه خسارة لا تزيد على خمسين ألف دينار تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد.

ويتم الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على القرارات التالية:

1. قرارات التقدير الصادرة بمقتضى البند (3) من المادة (28) وهي قرارات إعادة النظر المتعلقة بالإقرارات المقبولة حسب نظام العينات.

2. قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من القانون.

ويتم تقديم الاعتراض خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار. علماً ان القرارات الصادرة بمقتضى أحكام الفقرة (أ) من المادة (34) لا يتم البت بها في مرحلة الاعتراض بل تقدم لمحكمة البداية الضريبية.

استناداً لأحكام المادة (4) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل والصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (أ) من المادة (33) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، يقدم المكلف شخصياً أو من ينوب عنه الاعتراض حسب النموذج المعتمد من الدائرة متضمناً البيانات التالية:

1. اسم المكلف ورقمه الضريبي ورقمه الوطني وآخر عنوان له.
2. المديرية التي يتبع لها والفترة أو الفترات الضريبية المعترض عليها.
3. تاريخ تبلغ الإشعار الخطي للقرار المعترض عليه وطريقة التبليغ.
4. مبلغ الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها من المعترض.
5. أسباب الاعتراض وأسانيده وطلبات المعترض وله الحق في إرفاق مذكرة توضيحية بتلك الأسباب.

6. توقيع المعترض وتاريخ تقديم نموذج الاعتراض.

وتنظر هيئة الاعتراض في الاعتراض شكلاً للبت ممايلي:

1. أن تقديم الاعتراض كان خلال المدة القانونية.

2. ان المعارض قد دفع المبالغ المسلم بها.

3. ان القرار المعارض عليه من القرارات القابلة للاعراض.

وبناء على ما تقدم تصدر هيئة الاعراض قراراً معللاً بقبول أو رد الاعراض شكلاً وفي حال قررت هيئة الاعراض لأي سبب من الأسباب رد الاعراض شكلاً يمنع عليها النظر في أسباب الأعارض من حيث الموضوع، وإذا صدر قرار هيئة الاعراض بقبول الاعراض شكلاً تنتظر في الاعراض موضوعاً حسب الأصول الواردة في القانون.

تلتزم هيئة الاعراض بإبراز أي بينة خطية مقدم من المعارض قررت قبولها وذلك بعد التأشير عليها وإعطائها رقماً متسلسلاً وضمها إلى ملف المعارض. وتقوم هيئة الاعراض بتدوين مواعيد جلساتها للنظر في طلب الاعراض وحضور المعارض أو غيابه في المواعيد المحددة ضمن محاضر الاعراض. ولهيئة الاعراض بناء على طلب خطي من المعارض ولأسباب مبررة تأجيل موعد جلسة الاعراض مدة لاتزيد على عشرة أيام ولمرة واحدة، وفي حال عدم حضور المعارض أو من ينوب عنه لأي موعد محدد له، لهيئة الاعراض إصدار القرار في موضوع الاعراض حسب الأصول الواردة في القانون ونظام هيئة الاعراض.

يجب أن يشمل قرار هيئة الاعراض على أسم عضو هيئة الاعراض التي أصدرت القرار وتاريخ إصداره وأسم المعارض وحضوره أو غيابه وعرض مجمل لوقائع الاعراض وأسباب القرار، ويجب أن يتضمن ملف الاعراض نموذج لائحة الاعراض وأي لائحة توضيحية مقدمة من المكلف وتفويض مقدم الاعراض أو وكالته حسب مقتضى الحال وقرار تشكيل هيئة الاعراض ومحاضر الاعراض

وجميع البيانات والأوراق المقدمة في مرحلة الاعتراض. وإذا شكلت هيئة الاعتراض من ثلاثة أعضاء فتصدر قراراتها بأغلبية أصوات أعضائها وعلى العضو المخالف أن يبين أسباب مخالفته في نهاية القرار.

أجاز قانون ضريبة الدخل الاردني للمدير أو المدقق خلال مدة لا تزيد عن اربعة سنوات من تاريخ تقديم الاقرار او تعديله أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من المدير أو المدقق أو هيئة الاعتراض. ويمكن تلخيص الحالات التي يجوز إعادة النظر بها على النحو التالي:

1. القرار المعدل من قبل المدير او المدقق بالموافقة.

2. القرار المعدل من قبل المدير او المدقق بعدم الموافقة.

3. القرار الذي تم قبولة من قبل المدير أو المدقق.

4. القرار الصادر عن هيئة الاعتراض.

ويتم اتاحة الفرصة للمكلف لسماع اقواله وبسط قضيته و للمدقق إصدار قرار معدل لأي من هذه القرارات لزيادة الضريبة أو تخفيضها في أي من الحالتين التاليتين:

1. وجود خطأ في تطبيق القانون.

2. إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه.

ويقع عبء الإثبات على عاتق المدير أو المدقق في حالة زيادة الضريبة، كما أنه لا يجوز أن يتضمن القرار المعدل لقرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري والقرار الصادر عن هيئة الاعتراض أياً من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة بقرار قطعي عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك القرار. وتقوم الدائرة بتبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة القرار المعدل الصادر بمقتضى أحكام المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، ويكون هذا القرار قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الإشعار للمكلف، علماً أن قرارات إعادة النظر الصادرة بموجب أحكام المادة (28) يتم الاعتراض عليها لدى هيئة الاعتراض.

المطلب الثالث

تقدير المبالغ الضريبية في القوانين المقارنة

إن الضريبة كي تحقق الغرض الذي من أجله وجدت يفترض أن تستهدف محلاً معيناً ومحل الضريبة دافعها أو ما يسمى في التشريع الضريبي العراقي والأردني واليميني (بالمكلف) و(الممول) في التشريع الضريبي المصري، إن دافع الضريبة يشكل الموضوع الذي يبني على تكوينه وأنواعه المشرع قانونه الضريبي واختلاف المكلف في الهيكلية والتكوين يؤدي إلى اختلاف التعامل القانوني معه فما يخضع له شخص طبيعي باختلاف أشكاله من وطني أم أجنبي أم مستخدم أم تاجر أو فرد متزوج له أولاد أم فرد أعزب، يختلف بشكل أساسي عما يخضع له الشخص الاعتباري من تعامل الضريبة، سواء كان شركة على أنواعها أم كان مؤسسة أم منشأة أم جمعية أم مصرفاً الخ...، وذلك ناتج عن

الاختلاف الواضح بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري من حيث الخصائص ومن حيث الحقوق والالتزامات المترتبة على كل منهما، وهذا التمايز أكثر ما يظهر في نطاق ضريبة الدخل على اعتبار أنها تفرض على الدخل الذي يحققه الأشخاص القانونية التي يعترف بوجودها القانون مع التنوع الواضح في الأشخاص الخاضعين لها⁽¹⁾ .

إن القانون الضريبي حينما يخاطب الأشخاص الطبيعية لا يقصد من ذلك فرض الضريبة على وجودهم المادي، إذ أن هذه مسألة استقر الفقه على نفيها واعتبار الثروة التي يمتلكها الفرد هي التي تبحث عنها الضريبة، وهي في إطار هذه الدراسة الدخل الذي يحصل عليه الشخص من عناصر متعددة سواء كان دخلاً ناجماً عن عمل أم رأسمال أو كليهما ، وهو في مخاطبته للأشخاص الطبيعية يتعامل مع فئات متعددة يمكن تحديدها وفقاً لاعتبارات عديدة تأخذ الأوضاع الشخصية والاجتماعية والاقتصادية للمكلف وتتمثل ب⁽²⁾..:

أولاً: وفقاً لمعيار التكلفة:

مثلاً اتضح أن التشريعات الضريبية على اختلافها تمزج بين أكثر من معيار لتحديد نطاق السريان الضريبي على الأشخاص، فعند الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 يمكن تقسيم الأشخاص الخاضعة للضريبة إلى مقيم وغير مقيم استناداً إلى معيار الإقامة (لفقرة 10

(1) الشربيني، عماد الدين (1973). الشخص القانوني علاقاته وحقوقه والتزاماته، مكتبة عين شمس، القاهرة ، ص85.

(2) البدراني، قيس، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص85.

المادة (1) من القانون العراقي النافذ) ، فكل من تحققت فيه شروط الإقامة يسري عليه القانون الضريبي المختص.

ثانياً: وفقاً للحالة المدنية:

حسب هذا المعيار الذي يستند إلى ظروف المكلف العائلية والشخصية وإلى النظام المالي الذي ينظم الدخل العائلي فإنه ينظر إلى المكلف في حالتين⁽¹⁾:

1- استناداً إلى ظروفه العائلية والشخصية فهنا إما أن يكون مكلفاً عزباً أو متزوجاً وهذا التقسيم يترتب عليه نتيجة أساسية تتمثل في اختلاف المعاملة الضريبية والذي يسوغ ذلك الفروقات الكبيرة في المقدرة التكلفة لكل من الفرد العزب والمتزوج، فتحقيق المساواة في التضحية يقتضي النظر إلى مقدرة الممول الحقيقية وليس فقط إلى مقدار دخله.. فكلما زاد عدد الأفراد الذين يقتسمون الدخل مع صاحبه كلما قلت مقدرة هذا الأخير على تحمل الأعباء الضريبية.

2- استناداً إلى النظام المالي السائد في الأسرة، فتحديد الشخص الخاضع للضريبة في الأسرة يختلف حسب نوع النظام المالي للأسرة، والمقصود بها الزوج والزوجة والأولاد، فإن كان نظام المشاركة في الأموال - الملكية المشتركة -، أم انفصال الأموال - الملكية المستقلة.

ثالثاً: الغير:

وهو كل شخص ألزمه قانون الضريبة بأداء بعض الالتزامات (تقديم الإقرار - دفع الضريبة) والحلول محل المكلف الأصلي في الالتزامات المقررة قانوناً وذلك لأسباب ترجع إلى عدم تمام أهلية المكلف - لصغر في السن أو جنون أو إفلاس... - ويتمثل الغير في أشخاص الولي أو الوصي أو

(1) صدقي، عاطف (1969). مبادئ المالية العامة، ج1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص37.

المقيم، أو قد يكون بسبب عدم وجود المكلف ذاته والذي تتحقق له أرباح في إقليم دولة يطبق فيها قانون الضريبة المختص فيحل الغير محل الأصل بسبب عدم وجوده، ولاسيما إذا اعتمد مبدأ إقليمية الضريبة وهذه الحالة أطلق عليها القانون العراقي تسمية - النائب عن الغير⁽¹⁾ .

إلى جانب النوع الأول من الأشخاص القانونية، وهي الأشخاص الطبيعية توجد كيانات قانونية في المجتمع يعترف لها القانون بحقوق والتزامات تماثل في بعضها ما لدى الأشخاص الطبيعية مع الفارق في مدى هذه الحقوق والتزامات قياساً بالأشخاص الطبيعية، وتمثل الأشخاص المعنوية مجموعات من الأشخاص والأموال تتمتع بالأهلية اللازمة لاكتساب الحقوق ولأداء الالتزامات من خلال اعتراف القانون بالشخصية المعنوية للكيان القانوني.

(1) البدراني، قيس، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص76.

الفصل الرابع

طرق الاعتراض على التقدير الضريبي

إن الضريبة المفروضة على أي مكلف إما أن تكون عادلة للمكلف وللخزينة على حدٍ سواء ، أو مجحفة بأحد الطرفين ، وتحقيقاً للعدالة وإنصافاً للمكلفين بصورة خاصة ورفع الظلم عنهم ، فلا يكاد يخلو تشريع ضريبي من نص يجيز للمكلف أن يطعن في قرار تقدير الضريبة الصادرة بحقه ، إذا ما شعر بأن التقدير مبالغ فيه أو لا يستند إلى أساس قانوني ، أو لا يمت إلى الحقيقة والواقع بصلة ، كما أعطت هذه التشريعات الحق للإدارة الضريبية في إعادة النظر في التقدير الذي أجري على أي مكلف إذا تبين لها أن هذا التقدير كان مجحفاً في حق الخزينة العامة.¹

سيتم تناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الاعتراض على التقدير الضريبي (الطعن الإداري)

المبحث الثاني: الطعن القضائي على نتيجة الاعتراض على التقدير الضريبي

¹ موسى، حسن فلاح الحاج (1998) قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً/منشورات نقابة المحامين، ص3.

المبحث الأول

الاعتراض على التقدير الضريبي (الاعتراض الإداري)

قد يحدث بسبب التقدير الضريبي منازعات ضريبية، وهذا يتطلب وجود أشخاص لديهم خبرة فنية وإدارية في الهيئة المشكّلة للفصل في النزاعات، بحيث تعمل على تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين بحيث لا يكون هناك تعسف فيما يتعلق بدفع الضرائب، ومصلحة الجهة التي تنفذ أحكام القانوني الضريبي ويجب أن تكون هذه الجهة مستقلة للقيام بهذه الوظيفة.

ويعد الطعن الإداري أحد الوسائل القانونية التي منحها المشرع للمكلف، بحيث يتم الطلب من الإدارة الضريبية أن تعيد النظر بقرار صدر يتعلق بالتقدير الضريبي، في حال شعر المكلف بوجود احجاف بحقه من خلال القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، ويعد الطعن في التشريع الضريبي الأردني تظلاً وجوبياً، يجب أن يقدم للجهة المختصة ، قبل أن يتم اللجوء لمرحلة الاستئناف، وقد وافق ذلك اجتهاد لمحكمة التمييز الأردنية والتي ذهبت إلى أنه: " إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير⁽¹⁾ فإن الحكم يرد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون لأن المكلف في ضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف⁽²⁾.

(1) الهلالي، علي (2012) مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بحث منشور، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، جامعة ذي قار ، 1(4): ص18.

(2) تمييز حقوق قرار رقم 85/168، مجلة نقابة المحامين، سنة (1985)، ص1156.

أما بالنسبة لقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005) فقد نظم عملية فرض ضريبة الدخل وضمانات المكلفين وكذلك آلية الطعن بالتقدير الضريبي من خلال العديد من نصوص المواد⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن عملية الطعن أو الاعتراض (الاعتراض الإداري) على التقدير الضريبي يعد طلباً مكتوباً يتقدم المكلف أو من ينوب عنه لمقدر ضريبة الدخل كي يعيد نظره في تقدير الضريبة والذي تم تبليغه للمكلف بدفع الضريبة لوجود أسباب لإعادة النظر بقرار التقدير و هي مرحلة تسبق الطعن القضائي .

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا المبحث من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: طبيعة الاعتراض على قرار التقدير.

المطلب الثاني: الآثار المترتبة على الاعتراض على التقدير الضريبي.

المطلب الأول

طبيعة الاعتراض على قرار التقدير

يعتبر اقرار ضريبة الدخل المقدم من قبل دافعي الضرائب وسيلة أساسية لتحصيل الضريبة بحيث يعلن المكلف بنفسه عن الضريبة المستحقة معلناً بذلك خضوعه للنظام الضريبي من تلقاء نفسه، وبالتالي يمكن الإدارة الضريبية من فرض الضريبة على المكلفين وفق أسس ومبادئ ثابتة

(1) العطية، وليد، الطعن بقرار ضريبة الدخل ، دراسة مقارنة ، مرجع سابق، ص99.

وسليمة، وذلك كون المكلف هو من أعلن الضريبة المستحقة عليه معلناً دخله الإجمالي من مختلف دخوله الخاضعة للضريبة، ومصاريفه المقبولة لغايات الضريبة وإعفاءاته.

نشأت فكرة التقدير الذاتي من مبدأ تقدير المكلف لدخله الخاضع للضريبة بنفسه، من خلال نموذج معد لهذه الغاية يقوم المكلف بتعبئته بنفسه سواء كان يدوياً أم الكترونياً، حيث أصبح تقديم هذه الإقرارات في الاردن يتم بشكل إلكتروني. ويتم من خلاله إعلان المكلف عن دخله الخاضع للضريبة ومصاريفه وإعفاءاته ويتم تقدير الضريبة المستحقة عليه بنفسه وبشكل طوعي ويتم دفع الضريبة المعلنة من خلال الإقرار. وتساهم هذه العملية بتخفيض الوقت والجهد المبذول من قبل الإدارة الضريبية في فرض الضريبة المستحقة على المكلفين.

وهذا النوع من التقدير يتم استخدامه في العديد من الدول المتقدمة وبشكل فعال، إضافة الى استخدامه في العديد من البلدان النامية ومنها الاردن. ان استخدام هذا النوع من التقدير يؤدي وبشكل تلقائي على تعزيز الثقة ما بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب، وتعزيز مبدأ الالتزام الطوعي، وذلك عن طريق استخدام نماذج مبسطة وسهلة الاستخدام لتقديم اقرارات ضريبة الدخل.

كما يعتبر استخدام التقدير الذاتي بشكل عام واحدة من الإصلاحات الضريبية الذي تنادي به الأبحاث والدراسات والذي يؤدي الى تطور النظام الضريبي والابتعاد عن النظم الضريبية القديمة والتي توصف بالاستبداد وفرض الضرائب بشكل عشوائي وغير منطقي ولا يراعي انظمة الضرائب المثالية. إضافة الى التقدير الذاتي يوجد العديد من انواع التقدير على المكلفين في حالة عدم الالتزام بتقديم اقرارات ضريبة الدخل ومنها على سبيل المثال: التقدير الأولي، التقدير الإداري.

إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في قرارات التقدير في حال وجود خطأ في تطبيق القانون أو إغفال مصدر دخل خاضع للضريبة. إضافة إلى حق المكلف في اللجوء إلى مرحلة أخرى من مراحل التقدير وهي الاعتراض على قرارات التقدير واللجوء إلى المحكمة. ومن هنا تتبع أهمية هذه الدراسة ببيان أنواع التقدير في قانون ضريبة الدخل الأردني والقانون المصري والمقارنة ما بين أنواع التقدير في الأردن ومصر.

يعد الطعن الإداري أو الاعتراض على قرار تقدير الضريبة طلباً مكتوباً حيث يتقدم المكلف بدفع الضريبة أو أي شخص ينوب عنه لمقدر الضريبة بحيث يتم إعادة النظر في قرار التقدير الذي صدر عن المقدر الضريبي والذي بلغ المكلف بدفع الضريبة به، مبرر بأسباب لإعادة النظر بتقدير الضريبة لشعور المكلف بعدم إنصافه من خلال هذا التقرير.

وقد تم النص على تبليغ القرار الصادر للمكلف بدفع الضريبة في المادة (31/ج)⁽¹⁾ من قانون ضريبة الدخل وتعديلاته حيث نصت على أنه: "ج- يتم تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الإداري ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض".

أما بالنسبة للاعتراض على التقدير الضريبي على المكلف فقد ورد في نص المادة (32/د) حيث نصت على أنه⁽²⁾: "د- لأي شخص ينطبق عليه قرار الضريبة الأساسية المقطوعة بمقتضى

⁽¹⁾ نص المادة (31/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

⁽²⁾ نص المادة (32/د) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) المعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

أحكام الفقرات (أ، ب، ج) من هذه المادة أن يطلب من المدير إعادة النظر في القرار شريطة تقديم طلب خلال ثلاثين يوماً من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها أو من تاريخ تبليغه أشعار التقدير وللمدير أن يخفض الضريبة أو يلغيها وفي حال إلغائها يتم تقدير الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

كما حرص المشرع الأردني على تحديد القرارات القابلة للطعن بالطريق الإداري ، كما أن المشرع الأردني قام بتنظيم الإجراءات للطعن بها، بحيث يكون هناك موازنة بين الإدارة الضريبية والمكلف بحيث لا تتعسف الإدارة الضريبية في القرار الذي أصدرته، وحتى يكون هناك رضا لدى المكلف بدفع الضريبة أنه كان هناك إنصاف في فرض الضريبة عليه⁽¹⁾.

اما بالنسبة للمشرع المصري فقد نص في المادة (117) في القانون المتعلق بالضريبة حيث نصت على أنه⁽²⁾: "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوم من تاريخ تسلمه فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً".

ونجد أن كل من المشرع الأردني والمشرع المصري على تحديد مدة الطعن وهي ثلاثين يوم من تاريخ تسلمه الإقرار ولكن المشرع الأردني لم يحدد فيما إذا كان هذا الطعن نهائياً أم لا مثل المشرع المصري.

(1) القبيلات، حمدي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون الدخل الأردني، مرجع سابق، ص234.

(2) نص المادة (117) من قانون الضريبة على الدخل المصري، رقم (91) لسنة (2005).

كما أنه من حق المكلف بدفع الضريبة الاعتراض لدى الجهات المختصة إذا وجد أن القرار الصادر بحقه لا يحقق الرضا وأن هناك تعسف من قبل الإدارة، كما أجاز المشرع للمكلف أن يقوم بالاعتراض لدى الجهات المختصة على القرارات الصادرة تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً وذلك لتوفير الوقت والجهد والنفقات على المكلف أو على الإدارة الضريبية وإعطاء فرصة لمن يصدر القرار حتى يعيد نظره في أي قرار صادر في ضوء وجود بيانات ووقائع مستجدة وفقاً للخبرة التي يملكها لإعادة النظر في القرار الصادر بحق المكلف لدفع الضريبة.

ونجد أن المشرع الأردني قد ألزم كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي بحيث يتضمن جميع تفاصيل دخله وقد عرف المشرع الأردني الإقرار الضريبي من خلال نص المادة (2) بأنه⁽¹⁾: "تصريح بالدخل والمصاريف والإعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة".

وقد ورد في نص المادة (13/أ،ب،ج،د) كيفية احتساب الضريبة بالنص على أنه⁽²⁾: "أ- تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية، ب- يجوز للمكلف الذي يغلق حسابه في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية التي يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة أشعار الدائرة المسبق بذلك، ج-1- يحتسب المكلف الذي بدأ بممارسته نشاطه خلال النصف الأول من السنة الميلادية الضريبة عن الفترة الواقعة بين بداية ممارسة النشاط ونهاية السنة الميلادية، 2- يجوز للمكلف الذي بدأ بممارسة نشاطه خلال النصف الثاني من السنة الميلادية أن

(1) نص المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) سنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

(2) نص المادة (13،أ،ب،ج،د) من قانون ضريبة الدخل (34) سنة (2014) وتعديلاته بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

يحتسب الضريبة عن الفترة الواقعة بين بداية ممارسة النشاط ونهاية السنة الميلادية،د- للمدقق من تلقاء ذاته أو بناء على طلب المكلف أو من يمثله ووفقاً للعمليات التنفيذية احتساب الضريبة على أي مكلف عند وفاته أو تصفيته أو فسخه أو شطبه أو انتهاء عمله أو كان على وشك مغادرة المملكة نهائياً قبل نهاية الفترة الضريبية وتقدير الضريبة المستحقة، عليه وتدقيقها خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغه مذكرة خطية بذلك".

وبناء على النص السابق فإن المكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي لدائرة ضريبة الدخل ضمن المدة التي حددها القانون تحت طائلة الغرامة وكذلك عرض القرار على المكلف للتوقيع على مضمونه بالموافقة من عدمها فإذا لم يوافق فإن للمكلف أن يعترض على القرار لدى هيئة الاعتراض⁽¹⁾.

أما المشرع المصري فقد نص في المادة (118) من قانون ضريبة الدخل على أنه⁽²⁾:
 للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام والإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم الى الجهة التي قامت بالخصم ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الاخطار، وتتولى المأمورية فحص الطلب او الاعتراض عليه فإذا تبين لها صحته كان عليها اخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة أما اذا لم تقتنع بصحة الطلب او الاعتراض فيتعين عليها إحالته الى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع اخطار صاحب الشأن

(1) العطية، وليد، الطعن بقرار ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص145.

(2) نص المادة (118) من قانون الضريبة على الدخل المصري، رقم (91) لسنة (2005).

بذلك بكتاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوم من تاريخ الإحالة وإذا لم يكن للمول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار اليه كان له أن يتقدم بالطلب المشار اليه في مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الاحوال.

وهذا يعني أن للمكلف حق الاعتراض على الضريبة خلال ثلاثين يوماً للجهة ذات العلاقة وتقوم تلك الجهة برد الطلب الى الجهة المختصة للبحث فيه وهذا منهج المشرع الأردني والمشرع المصري.

كما يجوز للإدارة الضريبية أن تصدر قرار إداري إذا تخلف المكلف عن تقديم إقراره الضريبي وتم تبليغه بالتقدير الأولي الذي صدر بمقدار الضريبة التي يجب دفعها من قبل المكلف والغرامات المستحقة بسبب التأخر في تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المقررة لتبليغه بنتيجة التقدير الأولي حيث يصدر المدقق قرار التقدير الإداري وفق المعلومات المتوفرة لديه وهذا موافق لنص المادة (30/أ) من القانون والتي نصت على أنه⁽¹⁾: "إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في هذا القانون تقدم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي تحدد قيمة الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة أو الفترات الضريبية المعينة وأي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف أشعاراً خطياً بنتيجة ذلك القرار".

وهذا يعني أنه عندما يصدر قرار تقدير إداري فإن قرار التقدير الأولي يعد ملغي حكماً بسبب صدور قرار التقدير الإداري من قبل المدقق ويبلغ المكلف بإشعار خطي بنتيجة قرار التقدير الإداري

(1) نص المادة (30/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

الذي يتضمن تحديد مقدار ضريبة الدخل وأي مبالغ أخرى مستحقة على المكلف ويعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى هيئة الاعتراض في الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة لقرارات الضريبة المقطوعة والتي تفرض من دائرة ضريبة الدخل بشكل مقطوع أو بنسبة محددة على المكلف وهي ضريبة نوعية تفرض على دخول معينة وتكون عادة بالاتفاق مع النقابات والجمعيات التي ترعى مصالح الأفراد⁽¹⁾.

ويحق لكل مكلف أن يعترض على قرار دائرة ضريبة الدخل بخصوص الضريبة المقطوعة بشرط أن يقدم اعتراضاً خلال ثلاثين يوماً وهذا حسب نص المادة (32/د) من قانون ضريبة الدخل الأردني حيث نصت على أنه: "د- لأي شخص ينطبق عليه قرار الضريبة الأساسية المقطوعة بمقتضى أحكام الفقرات (أ ، ب ، ج) من هذه المادة أن يطلب من المدير إعادة النظر في القرار شريطة تقديم طلب خلال ثلاثين يوماً من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها أو من تاريخ تبليغه أشعار التقدير وللمدير أن يخفض الضريبة أو يلغيها وفي حال إلغائها يتم تقدير الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

ويرى الباحث أن هذا النوع من الضريبة فيه مخالفة لنص المادة (111) من الدستور التي أوجبت على الحكومة أن تأخذ في فرض الضريبة بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق العدالة والمساواة والعدالة الاجتماعية.

(1) القطانة، عادل (2008) المحاسبة الضريبية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

كما يجوز لأي مكلف فرضت عليه غرامة مالية بسبب مخالفته للتعليمات الصادرة في التشريعات الضريبية أن يعترض لدى وزير المالية على ذلك خلال مدة ثلاثين يوماً من مدة التبليغ⁽¹⁾.

وقد ورد ذلك في قانون الجمارك الأردني رقم (20) لسنة (1988) وتعديلاته في المادة (210/أ)⁽²⁾: "أ- يجوز الاعتراض لدى الوزير على قرارات التغيريم الصادرة بمقتضى المادة (209) من هذا القانون خلال المدة المحددة فيها وللوزير تثبيت ما يبرر ذلك".

أما بالنسبة للمشرع المصري فقد أورد القرارات القابلة للطعن الإداري على قرار ضريبة الدخل وهي⁽³⁾:

أولاً: التقدير الصادر بتعديل الإقرار الضريبي بعدم موافقة المكلف وفق وأحكام المادة (90) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005).

لقد إلزم المشرع الضريبي المصري المكلف أن يقدم إقرار سنوياً عن دخله خلال السنة المالية التي انقضت، وأن يدفع المكلف الضريبة المصرح عنها من واقع الإقرار المقدم من قبله.

ثانياً: التقدير الإداري على المكلف الذي لم يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي .

ثالثاً: القرار الصادر بعدم الموافقة من المكلف وفق المادة (91) من الضريبي المصري رقم (91) لسنة 2005.

(1) القطاونة، عادل، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص190.

(2) نص المادة (210) من قانون الجمارك الأردني رقم (20) لسنة (1988) وتعديلاته.

(3) العطية، وليد، الطعن بقرار ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص101-109..

رابعاً:التقدير على بدل الرواتب و الاجور وفق المادة (118) من القانون المصري .

خامساً:قرار الإدارة الضريبية بتصحيح الاخطاء الحسابية وفق المادة(93) و قرار تصحيح

الاطء المادية و فق المادة (124) من القانون المصري رقم (91) لسنة 2005 .

ويرى الباحث أن طرق الطعن السابقة في القرار الصادر عن دائرة ضريبة الدخل هي طرق

طعن قانونية ولها العديد من الفوائد حيث يمكن للدائرة إعادة النظر في القرار الصادر عنها وتحقيق

العدالة الضريبية للمكلف وكذلك توفير الوقت والجهد والنفقات، وهنا لابد من الاشارة ان مرحلة

الاعتراض الإداري تعتبر الإدارة الضريبية خصماً وحكماً في أن واحد وهذا لا يحقق العدالة .

المطلب الثاني

الاثار المترتبة على الاعتراض على التقدير الضريبي

مما لا شك فيه أن هناك إجراءات للطعن في القرارات الصادرة عن ضريبة الدخل حسب ما

يرد في التشريعات الضريبية، كما يتضمن ذلك أحكام الفصل في المنازعات الضريبية التي تحصل

بسبب الإقرار الضريبي والقرار الصادر عن ضريبة الدخل بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل، حيث

يستطيع المكلف أن يلجأ للقضاء حيث يعد ذلك ضماناً دستورية لحقه⁽¹⁾.

(1) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن في قرار ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص153.

وهذا يعني أن المشرع الأردني وغيره من التشريعات الأخرى قد نظم إجراءات تقديم الاعتراض على أي قرار صادر عن ضريبة الدخل بحق المكلفين الخاضعين للضريبة من حيث تحديد جهة نظر الاعتراض وشروط التقديم، والمدة المحددة لذلك أو الطعن بقرار ضريبة الدخل إدارياً وغير ذلك من أحكام وشروط صادرة عن التشريعات الضريبية.

ونجد أن المشرع الأردني قد نظم إجراءات الاعتراض على القرار الصادر عن دائرة ضريبة الدخل وحدد أن يقوم الاعتراض خلال المدة القانونية حيث نصت المادة (33/ب) من القانون على أنه⁽¹⁾: "ب- يجوز للمكلف الاعتراض على قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) والبند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا يزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار".

إما بالنسبة للسلطة المختصة بنظر الاعتراض فحسب نص المادة (33/أ) هي هيئة الاعتراض حيث نصت المادة على أنه⁽²⁾: "تشكل بقرار من المدير هيئة إدارية واحدة أو أكثر تسمى (هيئة الاعتراض للبت في الاعتراضات المقدمة وفق أحكام هذا القانون تتألف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص)".

(1) نص المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

(2) نص المادة (33/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

وهذا يعني أن اللجنة المشكلة من قبل المدير هي التي تقوم بنظر قرارات الاعتراض على القرار الصادر من المدقق بفرض مبلغ الضريبة بحيث يستطيع المكلف الاعتراض على القرار الصادر بحقه من قبل الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة للمشرع المصري فقد نصت المادة (120) منه على أنه⁽¹⁾: "تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهم الوزير واثنين من ذوي الخبرة يختارهم الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصري من بين المحاسبين والمقيدين في جدول المحاسبين والراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة"

ويرى الباحث أن الوزير هو الذي ينسب بتشكيل لجنة الاعتراض ولكن هناك اختلاف بين المشرع الأردني والمشرع المصري في الأعضاء الذين تتكون منهم اللجنة بحيث تقوم بالفصل بالطلب المقدم من قبل المكلف.

وقد يكون هناك رد للاعتراض بحيث أن المعارض لا يقدم السبب الذي دفعه للاعتراض وقرار السلطة يكون قطعياً غير قابل للطعن لا بطريق الاستئناف ولا بطريق التمييز أو عند قيام المعارض بدفع الضريبة أو القسط المستحق خلال المدة المحددة للاعتراض كما يتم رد الاعتراض بعد فوات المدة القانونية للاعتراض من قبل المكلف، أن يطعن بقرار رد الاعتراض أمام المحكمة⁽²⁾.

(1) نص المادة (120) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005).

(2) المادة (7،8) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة (2015)

أما بالنسبة لقبول الاعتراض من قبل الجهة المختصة حسب التشريعات الناظمة في قانون ضريبة الدخل الأردني حيث أن الجهة المختصة إذا وجدت أن هناك أسباب معقولة فتصدر القرار بقبول الاعتراض كلياً وحسب نص المادة (33/ز) فإنه⁽¹⁾: "تصدر هيئة الاعتراض قراراً معللاً بشأن الاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه ولها تأييد القرار المعترض عليه أو تعديله سواء بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها".

و يرى الباحث انه لا يحق الى هيئة الاعتراض زيادة الضريبة و هذا مخالف للقاعدة العامة (لا يضار طاعن بطعنة) .

أما بالنسبة للاعتراض أمام هيئة الاعتراض فإن المشرع الأردني وضع نص يسمح للمدير مباشرة او لاي من المدققين حق تدقيق هذه القرارات و الفصل في اي مسألة او خلاف ينشأ بين المدقق ولجنة اجازة القرار وذلك من خلال نص المادة (35) من القانون والتي نصت على أنه⁽²⁾: " للمدير وفق تعليمات يصدرها إخضاع قرارات التدقيق وقرارات التدقيق الإداري والقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض بشأن أي منها والقرارات المعدلة لها وأي قرارات أخرى صادرة وفق أحكام هذا القانون لتدقيقه مباشرة أو للتدقيق أي من المدققين ولا يكون أي من هذه القرارات الخاضعة للتدقيق بمقتضى أحكام هذه المادة نهائياً وملزماً ولا ينتج أي أثر قبل تدقيقه لهذه الغاية ويعتبر أي تبليغ قبل تدقيقه باطلاً ويفصل المدير في أي مسألة أو خلاف ينشأ عن هذا التدقيق".

(1) نص المادة (33/ز) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018)

(2) نص المادة (35) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018)

كما نص المشرع المصري في المادة (121) منه على أنه⁽¹⁾: "تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم (111) لسنة (1980) وفي القانون رقم (147) لسنة (1984) بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، والا فصلت اللجنة وفي الطعن في ضوء المستندات المقدمة.

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريب وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة وقد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار".

ويفهم من خلال ما ذهب إليه المشرع الأردني والمشرع المصري أن لجان الضريبة إنما تشكل للفصل في المنازعات الضريبية لتحقيق العدالة والمساواة.

ويفهم من المادة السابقة حسب ما يرى الباحث أن ذلك بمثابة مرحلة استثنائية لقرارات هيئة الاعتراض وهذا لأن المشرع الأردني منح مدير ضريبة الدخل صلاحية إخضاع القرارات الصادرة عن الهيئة لتدقيقه مباشرة أو التدقيق أي من المدققين.

(1) نص المادة (121) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة (2005).

المبحث الثاني

الطعن القضائي على نتيجة الاعتراض على التقدير الضريبي

إن عملية تقدير المال الذي يخضع للضريبة تعد عملية معقدة لدى الإدارة الضريبية، حيث أن الإدارة الضريبية لا بد أن توازن بين مصلحتها في الحصول على أموال لصالح الخزينة، ومصلحة المكلف في الحصول على تقدير عادل للضريبة⁽¹⁾.

وسبق وبيننا أن للمكلف أن يطعن في قرار التقدير الضريبي الصادر عن الإدارة الضريبية وذلك في سبيل إعادة النظر في القرار الصادر عن الإدارة، في حال شعر المكلف أن هناك إجحاف بحقه وظلم وقع عليه، بحيث يكون هذا الطعن مرحلة سابقة قبل اللجوء لمرحلة الاستئناف، وهذا ما أشارت إليه محكمة التمييز الأردنية في العدد من الأحكام الصادرة عنها ومن ذلك الحكم رقم (60/168) والذي ينص على: "إذا لجأ المكلف إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم يرد استئنافه شكلاً و يكون متفقاً وأحكام القانون لأن المكلف بضرية الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريقة الاستئناف"⁽²⁾.

(1) عرفات، غالب، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص6.

(2) تمييز حقوق، قرار رقم 85/168، مجلة نقابة المحامين، (1985)، ص1156.

وبينا أيضاً أن المشرع الأردني قد نص على الاعتراض في المادة (33/ب) من القانون على أنه: "ب- يجوز للمكلف الاعتراض على قرارات التدقيق الصادر بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) والبند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه"⁽¹⁾.

أما بالنسبة للتشريع المصري فنجد أن المادة (117) من قانون الضريبة على الدخل المصري قد نصت على أنه: "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً"⁽²⁾.

وكذلك نصت المادة (118) من قانون الضريبة المصري على أنه: "للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور و خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد والخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم"⁽³⁾.

(1) نص المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) والمعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

(2) نص المادة (117) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة (2005) المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (23) لسنة (2005).

(3) نص المادة (118) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة (2005).

ويى الباحث أن هناك اتفاق بين المشرعين الأردني والمصري على أن الطعن على القرار الصادر من الإدارة الضريبية يكون خلال ثلاثين يوماً، وقد سمى المشرع الأردني دافع الضريبة بالمكلف بينما سماه المشرع المصري بالممول.

ولمزيد من التفاصيل سيتم تناول هذا المبحث من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول: إجراءات التقاضي في مرحلتي البداية والاستئناف.

المطلب: إجراءات الطعن بالأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الضريبية لدى محكمة التمييز.

المطلب الأول

إجراءات التقاضي في مرحلتي البداية والاستئناف

اتجه المشرع الأردني لإنشاء محاكم قضائية كي ينظر في أي طعن من قبل المكلف والتقاضي على درجتين، كما أكد المشرع الأردني على وجود اختصاص لهذه المحاكم كي ينظر في أي قضية ضريبية حسب ما جاء في المادة (5/ج) من قانون القضاء الأردني، حيث جاء فيها: "ج- تخضع الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم إلى طرق الطعن المبينة في القوانين الخاصة"⁽¹⁾.

(1) نص المادة (5/ج) من قانون القضاء الأردني لسنة (2014) .

يجد الباحث أن المشرع الأردني كذلك جعل اختصاص النظر في منازعات ضريبة الدخل من خلال المحاكم الضريبية حيث نص القانون على تشكيل هذه المحاكم بحيث يكون هناك محكمتي بداية واستئناف تنظران القضايا الضريبية بشكل عام حسماً للنزاعات⁽¹⁾.

أما بالنسبة للمشرع المصري فإن الطعن بأي قرار صادر عن إدارة ضريبة الدخل يكون أمام المحكمة الابتدائية بحسب ما نصت عليه المادة (123) من القانون: "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أما المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار"⁽²⁾.

يجد الباحث هناك اختلاف بين المشرعين الأردني والمصري حيث جعل المشرع الأردني عملية الطعن أمام محكمتي البداية والاستئناف بينما جعلها المشرع المصري أمام المحكمة الابتدائية ونجد أن منهج المشرع الأردني كان أكثر توفيقاً في إعطاء فرصة أكبر للمكلف لاستئناف الحكم الصادر من محكمة البداية.

يجد الباحث أن المشرع الأردني قد نص على إنشاء محكمة البداية الضريبية بحيث يكون التقاضي على درجتين وهذا منهج حميد من قبل المشرع الأردني في استحداث محكمة البداية الضريبية بما يحقق مزيد من العدالة الضريبية للمكلفين بدفع ضريبة الدخل، حيث جاء النص في قانون ضريبة الدخل على أنه: "تنشأ محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية" تؤلف من رئيس وعدد من القضاة

(1) خويلد، رجاء (2004) الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل ، مرجع سابق، ص52.

(2) نص المادة (123) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة (2005).

يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أم مدنية وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو بغرامة التأخير أو بأي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون بما في ذلك: 1- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام الفقرة (و) والبند (2) من الفقرة (ز) من المادة (33) من هذا القانون. 2- القرارات المعدلة لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادر عن هيئة الاعتراض والقابلة للطعن وفق أحكام القانون⁽¹⁾.

أما المشرع المصري فنجد أنه قد نص في القانون من خلال نص المادة (123) على أنه: "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو على إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريقة الاستئناف أيّاً كانت قيمة النزاع"⁽²⁾.

ونجد أن منهج المشرع الأردني كان أفضل من منهج المشرع المصري حيث أن المشرع الأردني حدد القضايا التي يتم الطعن فيها أمام المحكمة أما المشرع المصري فقد كانت القضايا غير محددة.

(1) نص المادة (42) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) المعدل بالقانون رقم (38) لسنة (2018).

(2) نص المادة (123) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة (2005)

كما بين قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (38) لسنة (2018) في المادة (42/ج) منه على أنه⁽¹⁾: "1- تتعقد محكمة البداية الضريبة من قاض منفرد، 2- تتعقد محكمة الاستئناف الضريبية من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة على الأقل وتصدر قراراتها وأحكامها بالإجماع أو بالأكثرية".

كما حدد القانون أن مكان الانعقاد يكون في مدينة عمان أو أي مكان آخر يتم تحديده في الأردن، كالعقبة واربد وغيرها وذلك بسبب ازدياد عدد القضايا المنظورة أمام المحكمة ويكون إجراء المحاكمة بصورة علنية، إلا أن وجدت المحكمة خلاف ذلك، كما أن الدعاوى التي تتعلق بضريبة الدخل تعطى صفة الاستعجال لأنها تتعلق بأوضاع مالية ورعاية لمصالح الدولة والمحافظة على الأوضاع المالية للمكلفين.

ونجد أن محكمة البداية الضريبية تنظر في العديد من القرارات حسب ما ورد في قانون الدخل بحسب نص المادة (42/د) حيث نصت على أنه: "د-1- تنظر المحكمة بالطعون المقدمة إليها في الدعاوى الجزائية تدقيقاً إلا إذا رأت المحكمة خلاف ذلك . 2- تنظر المحكمة تدقيقاً الطعون المقدمة إليها في الدعاوى الحقوقية التي لا تزيد النتيجة الإجمالية للدعوى عن ثلاثين ألف دينار إلا إذا قررت رؤيتها مرافعة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب أحد الخصوم. 3- تنظر المحكمة في الطعون الحقوقية المرفوعة إليها في الدعاوى التي تزيد قيمتها من ثلاثين ألف دينار مرافعة".

(1) نص المادة (42/ج) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (38) لسنة (2019).

أما المشرع المصري فقد نص في المادة (125) من القانون أنه: "الدعوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة على أن تكون النيابة العامة ممثله في الدعوى يعاونها في ذلك مندوب من المحكمة"⁽¹⁾.

ونجد أن المشرع الأردني والمشرع المصري اتفقا على أن تكون المحاكمة في جلسة سرية إذا اقتضت المصلحة ذلك وبما يكون في مصلحة القضية.

كما بين المشرع الأردني من خلال قانون ضريبة الدخل كيف يتم تقديم الطلب وميعاد تقديم لائحة الدعوى الضريبية حيث نصت المادة (43) من قانون ضريبة الدخل الأردني على أنه: "أ- يجب أن تشمل لائحة الدعوى المقامة لدى محكمة البداية الضريبية على البيانات التالية: 1- اسم المحكمة، 2- اسم المدعي بالكامل سواء كان الدائرة أو من يمثلها أو اسم المدعي الصادر بحقه القرار المطعون فيه ووكيله. 3- اسم المدعي عليه بالكامل ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ وفي حال كان المدعي عليه هو مصدر القرار المطعون فيه بصفته الوظيفية يمثله المدعي العام الضريبي. 4- الرقم الضريبي للمدعي أو للمدعى عليه حسب مقتضى الحال والفترة الضريبية التي يقدم الطعن بشأنها. 5- تاريخ تبليغ الإشعار الخطي بالقرار المطعون فيه وطريقة التبليغ في حال كان المدعي هو المكلف أو من يمثله قانوناً. 6- مبلغ الضريبة وأي مبالغ أخرى مطالب بها في القرار المطعون فيه. 7- وقائع الدعوى وأسانيدها⁽²⁾ وأسباب الطعن بصورة موجزة. 8- توقيع ممثل المدعي أو وكيله حسب مقتضى الحال وتاريخ تحرير الدعوى. ب- على المكلف أن يبين في لائحة دعواه المبلغ الذي يسلم به وان يقدم

(1) نص المادة (125) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة (2019).

(2) نص المادة (43) من قانون ضريبة الدخل رقم (38) لسنة (2019)

إلى المحكمة مع لائحة دعواه ايضاً بدفعه وترد الدعوى إذا لم يدفع المبلغ المحدد في هذه الفقرة على ذلك الوجه. ج- تقدم لائحة الدعوى خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي من تاريخ تبليغ القرار القابل للطعن وفق أحكام هذا القانون أو أي قانون آخر ذي علاقة لدى محكمة البداية الضريبية".

كما نصت المادة (44) من نفس القانون على أنه⁽¹⁾: "تقدم لائحة الدعوى إلى محكمة البداية الضريبية أو بوساطة رئيس محكمة البداية التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها وفي هذه الحالة تدفع الرسوم إلى صندوق المحكمة التي قدمت لائحة الدعوى بوساطتها ورئيسها وترسل هذه المحكمة اللائحة ومرفقاتها إلى محكمة البداية الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تقديمها".

أما المشرع المصري فقد جاء النص في المادة (127) من قانون الضريبة على الدخل أنه⁽²⁾: للممول الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيانات موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة ويجب أن يقدم الطلب مستوفياً للبيانات ومصحوباً بالوثائق التالية: 1- اسم الممول ورقم حصره الضريبي، 2- بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها، 3- صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة، ويصدر رئيس المصلحة قرار في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار هذا القرار".

(1) نص المادة (44) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (38) لسنة (2019).

(2) نص المادة (127) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة (2005)

ونجد أن منهج المشرع الأردني كان أكثر وضوحاً مما يتعلق بمحتويات لائحة الدعوى، حيث جاء تحديد المحتويات عند المشرع المصري دون تفصيلات، كما أن المشرع المصري أعطى مهلة أكبر وهي ستين يوماً مقارنة بالمشرع الأردني حيث كانت الفترة ثلاثين يوماً.

كما أن نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010)⁽¹⁾ قد حدد مقدار الرسوم القانونية المستوفية على هذه الدعاوى، بنسبة (3%) من الفرق بين مقدار الضريبة أو المطالبة والمقدار الذي يسلم به المدعي من تلك الضريبة أو المطالبة والمقدار الذي يسلم له المدعي من تلك الضريبة أو المطالبة على أن لا يقل الرسم عن ثلاثين ديناراً (بما في ذلك عدم وجود ضريبة أو مطالبة لوقوع المدعي في خسارة) وأن لا يزيد على ثلاثمائة دينار وذلك لكل فترة ضريبية عن كل درجة من درجات التقاضي".

ويرى الباحث أن هناك إشكالية في قانون ضريبة الدخل حيث أن القانون الحالي لم يعالج حالة عدم استطاعة المكلف أن يدفع الرسوم كما عالجتها التشريعات السابقة.

وتتم الإجراءات لدى محكمة البداية الضريبة حسب ما رسم القانون من خلال نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010) وكما يلي:

1- بعد أن يتم قبول الدعوى شكلاً يجوز للمحكمة تأجيل الدعوى باتفاق الطرفين لمرة واحدة أو أكثر، وذلك لإتاحة الفرصة للمتداعين لحلها مصالحةً، على أن لا تزيد مجموعة مدد التأجيل في جميع الأحوال على ستين يوماً.

(1) المادة (9/أ) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010)

2- أما إذا لم تتم إجراءات المصالحة خلال المدة المحددة، فيقدم المدعي العام الضريبي الملف الضريبي المتضمن القرار المطعون فيه أو صورة مصدقة عنه، ويعتبر هذا الملف عند تقديمه بينه للمدعي العام الضريبي.

3- يقدم المدعي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الملف الضريبي حافظة مستندات، وقائمة بيناته الخطية الموجودة تحت يد الغير، وقائمة بأسماء شهوده وعناوينهم الكاملة، والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حده، وأي بينة أخرى يحيزها القانون.

4- وبعد ختم المدعي بيناته، يقدم المدعي العام الضريبي أي بينات لازمة للرد على بينات المدعي، ولهذا الغرض يقدم المدعي العام الضريبي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ختم المدعي بينات حافظة مستداته وقائمة بالبينات الموجودة تحت يد الغير، وقائمة بأسماء الشهود والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حده، وأي بينة أخرى يحيزها القانون.

5- إن ميعاد الثلاثين يوم الوارد سابقاً، يكون قابلاً للتمديد بموافقة المحكمة، ولمرة واحدة فقط لمدة لا تزيد على خمسة عشر يوماً⁽¹⁾، ونلاحظ بخصوص موعد تقديم المدعي القائمة ببيناته في قاضيا ضريبية الدخل، بأن موعد تقديمها يختلف عن موعد تقديم قائمة البينات في محاكم البداية الأخرى، ولا يتم إرفاقها مع لائحة الدعوى وإنما يتم تأخيرها إلى مرحلة ما بعد فشل مساعي المصالحة وتقديم المدعي العام الضريبي الملف الضريبي، المتضمن القرار المطعون فيه والذي يعتبر أحد بيناته، والحكمة من ذلك بأنه بينه لكلا الطرفين.

(1) المادة (4) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية، رقم (3) لسنة (2010)

6- تصدر محكمة البداية الضريبية قرارها، ولها في ذلك أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه⁽¹⁾ وهذا الأمر ينطبق على المحكمة الوارد تعريفها في نظام أصول الضريبية، وهي المحكمة المختصة وفق أحكام القانون وبالتالي فإنها تشمل محكمتي البداية والاستئناف الضريبتين، وتعتبر جميع الأحكام والصادرة عن محكمة البداية الضريبية قابلة للاستئناف لدى محكمة الاستئناف الضريبية.

7- تتولى الدائرة تبليغ المكلف خطأً بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة⁽²⁾

8- في حالة إسقاط الدعوى بسبب الغياب أو لأي سبب آخر، ولم يتم تجديدها يعتبر القرار المطعون فيه قطعياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعاراً خطأً بصدور قرار المحكمة بإسقاط الدعوى، حيث أجاز القانون في حالة إسقاط الدعوى بسبب الغياب أو لأي سبب آخر، أن يتم تجديدها بشرط أن لا يتم التجديد لنفس السبب لأكثر من مرتين، وأن يتم التجديد خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الدائرة للمكلف إشعاراً خطأً بصدور قرار المحكمة بإسقاط الدعوى، وإذا أراد المدعي تجديد الدعوى فعليه أن يدفع نصف الرسم المقرر إذا كان التجديد لأول مرة، وأن يدفع الرسم كاملاً إذا أراد تجديد الدعوى بعد إسقاطها للمرة الثانية⁽³⁾.

9- في حال وقف الدعوى الضريبية بحكم القانون، بسبب وفاة المكلف أو إفلاسه أو تصفيته أثناء النظر فيها من قبل محكمة البداية الضريبية أو محكمة الاستئناف الضريبية، فيجب متابعة السير في

(1) خصاونة، جهاد، مرجع سابق، ص212.

(2) المادة (42/ك) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

(3) المادة (42/ل) من قانون ضريبة الدخل الأردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

الدعوى من قبل ورثة المتوفي أو المصفي، وذلك خلال مدة ستة أشهر على الأكثر من تاريخ تبليغهم من قبل الدائرة وإذا لم تتم متابعة السير في القضية يكتسب القرار المطعون فيه الدرجة القطعية⁽¹⁾.

نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل الأردني تناول حالة وقف الدعوى بحكم القانون بسبب الوفاة أو الإفلاس أو التصفية، ولم يتناول حالات الوقف الأخرى، كوقف الدعوى بالاتفاق، أو الوقف من قبل المحكمة في حال تعليق موضوع الدعوى على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليها الحكم.

أما بالنسبة للطعن أمام محكمة الاستئناف فنجد أن محكمة الاستئناف تشكل من ثلاثة قضاة وتعمل على إصدار القرارات بالإجماع أو بالأكثرية وتعدّد جلساتها أما في عمان أو العقبة أو اربد وذلك لسرعة انجاز القضايا كما تنظر في الأحكام الصادرة على محكمة البداية الضريبية.

كما تقدم لائحة الاستئناف لمحكمة البداية الضريبية أو بواسطة رئيس محكمة التي يقيم المكلف في نطاق اختصاصها ، ثم تدفع الرسوم لصندوق المحكمة، وترسل المحكمة المرفقات إلى محكمة البداية الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تقديم الطلب، وفي ذلك قضت محكمة التمييز الأردني أنه⁽²⁾: "نظام أصول استئناف ضريبة الدخل أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو رئيس محكمة البداية النظامية التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاصها وأن المشرع ولم يرتب البطلان على تقديم الاستئناف لغير من ذكر، وعليه فإن تقديم الاستئناف بواسطة قلم إحدى المحاكم المشار إليها هو

(1) المادة (23/أ) من قانون ضريبة الدخل الاردني المعدل رقم (34) لسنة (2014).

(2) قرار محكمة التمييز الأردنية رقم (988/415) موقع قسطاس، عمان، الأردن.

تعبير عن إرادة الطاعن بتقديمه الاستئناف إلى موظف رسمي خلال الميعاد ولا سبيل لاعتباره باطلاً لأنه لا بطلان بلا نص".

وكما هو معلوم فإن الاستئناف يقدم خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً أو من اليوم التالي، لتاريخ تقديم الدائرة تبليغ المدعي الإشعار بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه وفق الحكم يصادر عن محكمة البداية الضريبية إذا لم يكن الحكم وجاهياً⁽¹⁾.

ونجد أن المشرع المصري قد نص في المادة (127) من قانون الضريبة على الدخل على أنه⁽²⁾: "ويصدر رئيس المصلحة قراراً في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب".

ونجد أن كل من المشرع المصري والمشرع الأردني قد اتفقا على تحديد المدة للرد بستين يوماً وهي مدة كافية للنظر في قرار الاعتراض. كما أن محكمة الاستئناف الضريبية تصدر القرارات والأحكام بالإجماع أو الأكثرية وهذه القرارات تكون قابلة للطعن أمام محكمة التمييز وفق القانون، وللمحكمة أن تؤيد قرارها أو تخفضه أو تزيد أو تلغي الضريبي والمبالغ التي قررت بموجبه⁽³⁾. ويرى الباحث أن على المشرع الأردني أن يأخذ بمبدأ " لا يضار طاعن بطعنه إذ يعد مبدأ قانوني استقر العمل عليه في المحاكم حتى لا يكون هناك أي أضرار بالمكلف. كما نص المشرع المصري في المادة (129) منه على أنه: " يقع عبء الإثبات في الحالات التالية: 1- تصحيح الإقرار أو تعديله وعدم الاعتداء به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط أو الأوضاع المنصوص عليها في المادتين (83-84) من

(1) المادة (5) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010).

(2) نص المادة ، (127) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة (2005).

(3) خصاونة، جهاد، علم المالية والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص210.

هذا القانون ومستنداً لدفاتر منتظمة من حيث الشكل وفق المعايير المحاسبية المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن، 3- عدم الاعتداء بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة (78) من هذا القانون".

ونجد أن كل من المشرع الأردني والمشرع المصري قد اتفقا على أن هناك إمكانية لتعديل الإقرار أو إلغاء الضريبة أو تعديلها إذا وجد ما يثبت ذلك.

المطلب الثاني

إجراءات الطعن بالأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الضريبية لدى محكمة التمييز

من المعلوم أن المشرع الأردني قد منح المكلف فرصة أخرى للطعن في أي قرار صدر عن محكمة الاستئناف الضريبية أمام محكمة التمييز حسب القوانين النازمة لذلك وبالنسبة للأحكام التي تصدر عن محكمة الاستئناف الضريبية والتي تقل قيمتها عن (10) الآف دينار لا تقبل التمييز إلا بإذن، والتمييز هو آخر فرصة للمكلف فيما يتعلق بالاعتراض على قيمة الضريبة التي تم تقديرها من قبل ضريبة الدخل فمحكمة التمييز تعد أعلى محكمة للقضاء في المنازعات الضريبية⁽¹⁾.

ويجب أن يقدم الاعتراض لمحكمة الاستئناف الضريبية أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها وعلى المحكمة إرسال اللائحة ومرفقاتها لمحكمة الاستئناف

(1) القبيلات، حمدي، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص46.

الضريبة خلال عشرة أيام من تاريخ تقديم الطلب وتدفع الرسوم لصندوق المحكمة التي قدمت لائحة التمييز بواسطة رئيسها بشكل عام⁽¹⁾.

فإذا لم يتم المميز بدفع الرسوم فإن التمييز يرد شكلاً وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في إحدى قراراتها" يتوجب على المميز دفع رسوم التمييز وإلا فإن التمييز يرد شكلاً⁽²⁾.

ويجب تقديم التمييز خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لصدور الحكم إذا كان جاهياً أو من اليوم التالي لتاريخ قيام الدائرة بتبليغ المستأنف الإشعار بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه وفق الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية إذا لم يكن الحكم جاهياً⁽³⁾.

وتقدم لائحة التمييز مطبوعة مشتملة على البيانات التالية:

- 1- اسم المميز ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.
- 2- اسم المميز ضده ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.
- 3- المحكمة التي أصدرت الحكم المميز وتاريخه ورقم الدعوى التي صدر فيها.
- 4- تاريخ تبليغ المميز للإشعار بنتيجة الحكم المميز، أن لم يكن ذلك الحكم جاهياً.

(1) نص المادة (8/ب) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010).

(2) قرار محكمة التمييز الأردنية رقم (64/37) لسنة (1997)، موقع قسطاس، عمان، الأردن.

(3) المادة (7) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010).

5- أسباب الطعن بالتمييز، بحيث تكون واضحة وخالية من الجدل، وفي بنود مستقلة ومرقمة، وأن يبين المميز طلباته، ويجوز له أن يرفق بلائحة التمييز مذكرة توضيحية مطبوعة تتعلق بأسباب الطعن (1).

6- وأن يبين المميز طلباته ويجوز له أن يرفق بلائحة التمييز مذكرة توضيحية مطبوعة تتعلق بأسباب الطعن (2).

7- وتتنظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميّزة تدقيقاً باعتبارها محكمة قانون الا اذا قررت أن تنظرها مرافعة من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب من طرفي الدعوى ووافقت على ذلك وعند الانتهاء من النظر في التمييز تصدر محكمة التمييز قرارها، إما بقبول أو رد التمييز، وبتأييد أو نقض القرار المميز، أو بإعادة القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

8- وإذا كان الموضوع صالحاً للحكم، تحكم محكمة التمييز في الدعوى دون أن تعيدها إلى محكمة الاستئناف، كما جاء بحكم لمحكمة التمييز تضمن لمحكمة التمييز أن تحكم في الدعوى دون أن تعيدها إلى مصدرها إذا كان الموضوع صالحاً للحكم، والحكم الذي تصدره بهذه الصورة لا يقبل أي اعتراض أو مراجعة (3).

(1) المادة (8/أ) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010).

(2) الخصاونة، جهاد، علم المالية العامة والتشريعات الضريبية، مرجع سابق، ص 209.

(3) قرار محكمة التمييز رقم (85/423) موقع قسطاس، تاريخ الدخول 2021/11/1.

ويجد الباحث أن قانون ضريبة الدخل الأردني قد خلا من بيان حالات الطعن لدى محكمة التمييز، مما يستوجب الأمر الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات المدنية الأردنية رقم (42) لسنة (1988)، حيث أحالت التشريعات الضريبية على وجوب تطبيق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية الأردنية.

ويثور هنا تساؤل، هل أن كل القرارات الاستئنافية الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبي قابلة للتمييز؟ أم أنها تحتاج إلى إذن بالتمييز؟، نجيب، أنه يقبل الطعن أمام محكمة التمييز في الأحكام التمييز في الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف في دعاوى التي تزيد قيمتها على عشرة آلاف دينار وذلك خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدورها إذا كانت وجاهية ومن اليوم التالي لتاريخ تبليغها إذا كانت قد صدرت تدقيقاً أو بمثابة الوجيه أو وجاهياً اعتبارياً على الرغم مما ورد في أي قانون آخر، أما الأحكام الاستئنافية الأخرى فلا تقبل الطعن بالتمييز إلا بإذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه وعلى طالب الإذن بالتمييز أن يقدم الطلب خلال عشرة أيام من اليوم لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً وإلا فمن اليوم التالي لتاريخ تبليغه.

وعلى طالب الإذن بالتمييز أن يبين في طلبه بالتفصيل النقطة القانونية المستحدثة أو التي على جانب من التعقيد القانوني وذلك تحت طائلة رد الطلب شكلاً، وإذا صدر القرار بالإذن وجب على مقدم الطلب أن يقد لائحة الطعن خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ تبليغه قرار الإذن، ويبقى الإذن قائماً حتى صدور الحكم النهائي في الدعوى⁽¹⁾.

(1) العطية، وليد عبد الكريم، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص421.

وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في أحد قراراتها والتي جاء فيه: "تقبل الطعن أمام محكمة التمييز على خمسة آلاف دينار أما الدعوى الأخرى فلا تقبل الطعن بالتمييز إلا بإذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه بذلك وفقاً لنص المادة (219) من قانون أصول المحاكمات المدنية"⁽¹⁾.

(1) تمييز حقوق (2004/2002/2370) منشورات موقع قسطاس، تاريخ الدخول 2021/11/1.

الخاتمة والنتائج والتوصيات

فيما يلي يستعرض الباحث الخاتمة والنتائج والتوصيات:

أولاً: الخاتمة:

تناولت الدراسة موضوع التقدير الضريبي وطرق الطعن عليه في التشريع الضريبي الأردني: دراسة مقارنة، وذلك من خلال عدد من الموضوعات من خلال بيان ماهية الضريبة وأنواع الضرائب وخصائص الضريبة وقواعد الضريبة وكذلك بيان ماهية التقدير الضريبي وصفات ووظائف المدقق الضريبي وصلاحياته ثم بيان كيفية تقدير المبالغ على الضريبة في قانون ضريبة الدخل وكيفية تقديرها في القوانين المقارنة وكذلك بيان الاعتراض على التقدير الضريبي وكذلك الطعن القضائي على نتيجة الاعتراض على التقدير الضريبي وقد انتهت الدراسة الى جملة من النتائج والتوصيات.

ثانياً: النتائج

1- يلتزم الافراد بدفع الضريبة عن أي عمل بقصد تحقيق ربح وذلك لخزينة الدولة حسب دخله

وبما يحقق مصلحة الدولة في تنفيذ مهامها المختلفة .

2- المادة التي تخضع للضريبة ليست اشخاص وانما هي أموال المكلف حيث تقتطع الضريبة

منها.

3- الضرائب على الدخل قد تكون ضريبة عامة على الدخل او قد تكون ضريبة على مصادر

الدخل المختلفة.

4- تختلف طرق تسعير الضريبة في الدول حسب التشريعات الناظمة للضريبة والتي يتم من خلالها تحديد سعر الضرائب.

5- أن الإدارة الضريبية تطورت تطوراً كبيراً، وكان لا بد من هذا التطور بسبب تطور الأنظمة الضريبية وتنوع العمليات التي تقوم بها تلك الإدارة من تحديد وعاء الضريبة وتقدير المعدل الضريبي، وعمليات الفحص والرقابة، والتصدي لكافة المخالفات الضريبية في إطار الطعون والمنازعات القضائية حول المسائل الضريبية وكل هذه العمليات تحتاج إلى عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على إحكام الرقابة وإدارة هذا الجهاز المهم.

6- من خصائص الضريبة أنها فريضة مالية وتفرض بحكم القانون وفريضة حكومية وفريضة جبرية وضريبة نهائي وبلا مقابل.

7- عدم استقرار التشريع الضريبي وذلك بسبب اجراء العديد من التعديلات على القانون منذ عام (2010) وحتى الآن.

8- اتفق التشريع الأردني والتشريعات المقارنة على الاخذ بأسلوب التقدير الضريبي والمتمثل بالاقرار الضريبي والتقدير الإداري.

9- تعتبر الإدارة الضريبية خصماً و حكماً في آن واحد في مرحلة الاعتراض بحيث تصدر القرار الابتدائي و هي نفسها تنظر في قرار الاعتراض و هذا لا يحقق العدالة .

10- في مرحلة الاعتراض الإداري يحق الى هيئة الاعتراض زيادة الضريبة و هذا مخالف للقاعدة العامة لا يضار طاعن بطعنة .

ثالثاً: التوصيات

في ضوء النتائج يوصي الباحث فيما يلي:

- 1- نتمنى على المشرع الأردني تعديل نص المادة التي تتعلق بالضريبة التصاعدية والضريبة النسبية حيث ان شرائح الضرائب مخالفة للدستور المادة 111.
- 2- نتمنى على المشرع الأردني عدم فرض أو تعديل نص المادة التي تفرض بها الضريبة.
- 3- ضرورة أن تكون جهة أخرى تنتظر في قرار الاعتراض وعدم السماح للجهة التي يتم الاعتراض لديها بزيادة الضريبة.
- 4- أن هناك إشكالية في قانون ضريبة الدخل حيث أن القانون الحالي لم يعالج حالة عدم استطاعة المكلف أن يدفع الرسوم كما عالجتها التشريعات السابقة وهذا يتطلب إجراء اللازم لتلافي هذه الإشكالية.
- 5- ضرورة أن تتفق التشريعات المختلفة في تحديد طريقة واحدة لتسعير الضريب حتى لا تحصل هناك إشكاليات بسبب اختلاف طرق التسعير.
- 6- ضرورة أن يقوم المشرع بتوضيح المصادر الخاضعة للدخل بما يقلل من النزاعات حول هذه النقطة.
- 7- ضرورة الاختيار السليم لموظفي هذه الإدارة مع إعدادهم الإعداد الجيد وإتاحة الفرصة لتكوينهم علمياً ومهنياً ، مع منحهم الضمانات اللازمة لمباشرة مهامهم وأعمالهم على أكمل وجه.

8- نتمنى على المشرع الأردني التعديلات على الثغرات الموجودة في نصوص قانون ضريبة الدخل

بما يتواءم مع التعديلات الجديدة وتغير الظروف الاقتصادية وبما يحقق العدالة في كل من

المكلفين وخزينة الدولة.

9- اجراء مزيد من الدراسات بحيث يتبين من خلالها الرقابة القضائية وعلى آلية تقدير ضريبة

الدخل في التشريع الأردني.

10- التزام مدققي الضريبة بمبدأ سنوية الضريبة و عدم ربط القرار الضريبي بالايادات السابقة

للمكلف .

11- وضع سقف لغرامات عدم دفع ارصدة الضريبة .

12- تعديل القانون والسماح لاطراف خارجية ذات اختصاص بالدخول في تشكيل هيئات الاعتراض

تحقيقاً للعدالة .

13- تحديد الدخل الخاضع للضريبة من بند الرواتب للجميع دون منح اعفاءات اضافية للمتقاعدين

تحقيقاً للعدالة و المساواة .

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أولاً: الكتب:

البدراني، قيس (2004). المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.

الشريبي، عماد الدين (1973). الشخص القانوني علاقته وحقوقه والتزاماته، مكتبة عين شمس، القاهرة.

الخطيب، خالد وشاميه، زهير (2012). أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان.

بركات، عبد الحميد، وآخرون (1975). دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

القطاونة، عادل وعفانة، عدي (2008). المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان.

الخطيب، خالد (1995). الضريبة على الدخل، زهران للنشر والتوزيع، عمان.

عرفات، غالب، (1965) اقتصادات التهرب من ضريبة الدخل، عمان، دائرة ضريبة الدخل.

نور، عبد الناصر، وعدس، نائل، والشريف، عليان (2003)، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.

حماد، أكرم إبراهيم، (2004)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان: دار جبهة للنشر والتوزيع.

الحديدي، صخر (2017) التشريع المالي والضريبي، عمان، دار الثقافة.

- حشيش، عادل أحمد (1999). **التشريع الضريبي المصري**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- علي، دولار وبدوي، محمد (1954). **أصول القانون الضريبي**، دار المعارف، القاهرة.
- الجندي، صخر (2017) **التشريع المالي والضريبي**، عمان، دار الثقافة.
- الشوابكة، سالم (2009) **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، عمان، دار الثقافة.
- لشوبكي، خضر (2013) **منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية وطرق الطعن، دراسة مقارنة**، بيروت، المؤسسة الحديثة للكتاب.
- عفانة، عدي والقطاونة، عادل والجدع، أحمد (2004) **الجديد في المحاسبة الضريبية**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
- فانة، عدي (2004) **المحاسبة الضريبية**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
- دراز، حامد (2003) **مبادئ المالية العامة**، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- دويدار، محمد (د.ت) **مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)** الإسكندرية، الدار الجامعية.
- بوعون، يضر (2010) **الضرائب الوطنية والدولية**، الجزائر، مؤسسة الصحاف الزرقاء.
- ابو نصار، محمد وآخرون (2003) **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، ط2، ب.ن.
- الخطيب، خالد (2014) **أسس المالية العامة**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع..
- العلي، عادل (2005) **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع.
- عناية، غازي (2003) **النظام الضريبي في الفكر المالي والإسلامي دراسة مقارنة**، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة .
- بشور، عصام (1992) **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دمشق، مطبوعات جامعة دمشق، ط5.

القيسي، أعاد (2021) المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
 حشيش، عادل أحمد (1999). التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
 علي، دولار وبدوي، محمد (1954). أصول القانون الضريبي، دار المعارف، القاهرة.
 بدوي، محمد طه والنشار، محمد حمدي (1959). أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف،
 القاهرة.

حجازي، المرسي السيد (1998). النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة.
 شيحة، مصطفى رشيد (1997). التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية.
 بركات، عبد الحميد، وآخرون (1975). دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة،
 الإسكندرية.

البطريق، يونس (1983). النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت.
 ناصر، زين العابدين (1974) علم المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية.
 الحكيم، عبد المجيد والبكري، عبد الباقي والبشير، محمد طه (1980). القانون المدني أحكام الالتزام،
 ج2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، العراق، بغداد.
 أبو نصار، محمد والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس (2009). محاسبة الضرائب بين النظرية
 والتطبيق، دار وائل للنشر، عمان.

الجنيدي، صخر (2017) التشريع المالي والضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
 الشوابكة، سالم (2021) المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
 محرز، محمد، (2003) اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة.

- عفانة، عدي(2004) المحاسبة الضريبية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
- عطية، محمود (1995) الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف.
- غيلان، أحمد (2012) تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، بيروت، المؤسسة الحديثة للكتاب.
- صديق، محمد (2016) إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية.
- ميلاد يونس، منصور (2009) مبادئ المالية العامة، بيروت الجامعة المفتوحة.
- الزبيدي، عبد الباسط (2008) وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، عمان، دار الحامد.
- إبراهيم ، محمد فؤاد (2009) مبادئ علم المالية، النفقات العامة والموارد العادية، القاهرة، مكتبة النهضة العربية.
- سعد، محي محمد (2006). الإطار القانوني للعلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية.
- رتيب، رايح (1991). الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الشرييني، عماد الدين (1973). الشخص القانوني علاقته وحقوقه والتزاماته، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- صدقي، عاطف (1969). مبادئ المالية العامة، ج1، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ثانياً الرسائل والأبحاث:

- الغانم، محمد (2011) الاعتراضات الضريبية أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل والمكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
- خصاونة، جهاد (1994). مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- العلي، عادل فليح (2008). الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد4.
- زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- أبو حجلة، بشار (2021). اثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة الالكترونية من وجهتي نظر دافعي الضريبة ومدققي الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزيتونة، عمان، الاردن.
- حسين، سارة (2021) طرق تقدير وعاء الضريبة والطعن فيها في التشريع الاردني العراقي دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عبد الباقي ، حسين (2020) طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة مقارنة بين التشريع الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية"، مجلة جامعة عين شمس، 1(1):36-1.
- العنزي ، حيدر (2010) طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل دراسة مقارنة بين التشريع الإسلامية والقوانين الوضعية الضريبية، بحث منشور ، مجلة كلية التراث الجامعية، 1(8): 1-50.
- انظر أبو حجلة، بشار (2021). اثر التشريعات الضريبية على أنشطة التجارة الالكترونية من وجهتي نظر دافعي الضريبة ومدققي الضريبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزيتونة، عمان، الاردن.

الشوابكة، إبراهيم، وقبيلات، حمدي (2018) موقف المشرع الأردني من العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل، أبحاث اليرموك، 24(4): 23.

العلي، عادل فليح (2008). الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 4. خصاونة، جهاد (1994). مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف (د.ت). المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة.

الطائي، فضيلة عباس (2004). سريان قانون ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، الموصل.

عويضة، أحمد ثابت (1959). ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، القاهرة.

سلامة، رأفت وكتبونه، أحمد والفرح، عبد الرزاق وزلوم، نضال (2018) العوامل المؤثرة على قرار مقدر دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة الجامعة الإسلامية، 19(1): 1311-1337.

الزبيدي، إبراهيم (2009) الفراغ التشريعي في احكام الضرائب، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الوسيط في تشريع الضرائب، القاهرة، دار المعارف.

قاسم، صلاح (2004). التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

السمور، موفق (2005). المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية.

يحي، قيصر، عبد اللطيف، نايف (2009) الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، 1(2): 308.

المهائني، محمد (2013) اهداف الضريبة، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة الدورة التحضيرية.

حسين انتصار، وصالح، محمد ومهدي (2010) الجدلية الضريبية في حسم منازعات الضريبة بين الضرورة والملاءمة، بحث منشور، مجلة جامعة بغداد، بغداد، 1(24).

موسى، حسن فلاح الحاج (1998) قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً/منشورات نقابة المحامين، موقع قسطاس، عدد3.

الهاللي، علي (2012) مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بحث منشور، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، جامعة ذي قار، 1(4).

ثالثاً: القوانين والتشريعات:

قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة (2005) المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (23) لسنة (2005).

نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010).

رابعاً: المراجع الأجنبية:

Tixier, G, Gest, op. cit, p. 118-121. M. Brochiers, "Les Problemes Import Inddirect", R.S.F., 1965, No. 3.

Hanousek, J & palda, F (2004). Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries, Bkyklos, wiley Blackwell, vol. 57 (2).

Part, A. and Kuisrud, w. (1994). Individual taxation, 12 edition, Irwin taxation series.