

قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به

الدكتور سالم الشوابكه
كلية الحقوق - جامعة مؤتة

المقدمة:

تعتبر قرارات تقدير ضريبة الدخل من الموضوعات المهمة التي تثير المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، لذلك يعتبر الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي تحقق العدالة في فرض الضريبة، تلك العدالة التي يسعى المشرع إلى تحقيقها من خلال النصوص القانونية، مما يستوجب على المشرع الضريبي إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات لتحقيق الهدف نفسه المتمثل في العدالة في فرض الضريبة ومنع تعسف الإدارة الضريبية عند تطبيق قانون ضريبة الدخل.

وينظم المشرع الضريبي طرق الطعن في قرار التقدير من خلال منح الفرصة ابتداءً لحل هذه المنازعات عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصاً للنظر في طعون المكلفين في قرارات التقدير، وذلك توفيراً للجهد والوقت والمصاريف، إلا أنه في الوقت نفسه يبقى الباب مفتوحاً للطعن في قرارات تلك اللجان أمام القضاء باعتباره سلطة مستقلة عن الإدارة ويقوم على تطبيق القانون وحماية حقوق الأفراد.

إلا أنه قبل الدخول في دراسة الطعون في قرارات التقدير لا بد أن نستعرض الوعاء الضريبي الذي يشمل المادة التي هي محل قرار التقدير الذي يخلق المنازعات الضريبية.

وتحقيقاً للهدف من هذه الدراسة قسمت هذا البحث إلى فصلين رئيسين:

الفصل الأول: الوعاء الضريبي وطرق تقديره.

الفصل الثاني: طرق الطعن في قرارات التقدير.

الفصل الأول:

الوعاء الضريبي وطرق تقديره

نستعرض من خلال هذا الفصل كلاً من الوعاء الضريبي وطرق تقديره في مطلبين متتاليين:

المطلب الأول:

الوعاء الضريبي

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تخضع لها، أو المحل الذي تفرض عليه^(١) ويقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى، ما يخضع للضرائب^(٢). وهذا الوعاء قد يكون شخصاً أو مالا، وهذا ما يثير تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

كما أن تحديد هذا الوعاء يقتضي أن نحدد سلفاً إذا ما كانت الدولة تأخذ بفكرة الضريبة الواحدة أو الضرائب المتعددة.

لذلك سوف نتناول في مبحثين متتاليين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، ومن ثم، نظام الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة.

المبحث الأول:

الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

أولاً: الضرائب على الأشخاص

الواقع أن كل الضرائب مفروضة على الأشخاص، بمعنى أن الدولة تطالب بها على الدوام شخصاً من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ويقصد

(١) د. محمد حلمي مراد - مالية الدولة - مطبعة نهضة مصر/ القاهرة ١٩٦٣ ص - ١٥٨.

(٢) د. زين العابدين بن ناصر - المالية العامة والتشريع الضريبي - دار وجدان للطباعة والنشر/ القاهرة ١٩٧٤ - ص ١٩٤.

بالضرائب على الأشخاص، تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي أو الإنساني للفرد داخل الدولة محلاً لفرض الضريبة، وتسمى الضرائب على الأشخاص بالفردة أو ضريبة الرؤوس، لأنها تفرض على كل فرد بسبب وجوده على أرض الدولة، وقد عرفت هذه الضريبة قديماً عند العرب والرومان، وكانت تنقسم إلى نوعين أساسيين:

١ - ضرائب الفرد البسيطة

وهي التي كانت تفرض بسعر واحد بالنسبة لجميع الأفراد بوصفهم أشخاصاً يحيون على أرض الدولة، دون النظر إلى الثروات التي يملكونها، ودون أن يكون هناك تمييز بينهم بسبب الجنس أو السن أو اليسار أو الفقر^(٣).

٢ - ضريبة الفرد المدرجة

الوعاء لهذه الضريبة هو الأشخاص، أي أن شأنها شأن ضريبة الفرد البسيطة، اتخذت من الوجود الآدمي محلاً لها، إلا أنها اختلفت عن ضريبة الفرد البسيطة من حيث مراعاتها للفوارق الاجتماعية، فقسمت المواطنين إلى طبقات حسب مراكزهم المالية، بحيث يدفع كل فرد الضريبة المقررة حسب الطبقة التي ينتمي إليها.

وقد عرف النظام المالي الإسلامي الجزية المفروضة على الرجال من أهل الكتاب دون النساء والصبية، وكان الملتزمون بدفع الجزية ينقسمون إلى فئات ثلاث؛ تدفع كل فئة منها مبلغاً يتناسب مع حالتها، فالموسرون الذين كانوا يحترفون التجارة والصناعة يدفع الواحد منهم ٤٨ درهماً، والمتوسطون من أرباب الصناعة والتجارة يدفع الواحد منهم ٢٤ درهماً، أما العمال اليدويون فكان يدفع كل واحد منهم ١٢ درهماً، ويعفى من دفع الجزية الفقراء والمساكين والمقعدون، والعمي الذين لا حرفة لهم، وبهذا المعنى أخذت فرنسا في عام ١٦٩٥، إذ تم تقسيم المجتمع الفرنسي إلى ٢٢ فئة، بحيث تلتزم كل فئة بضريبة خاصة بها^(٤).

(٣) د. زين العابدين بن ناصر - المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٩٤ وما بعدها.

(٤) د. زين العابدين بن ناصر - المالية العامة والتشريع الضريبي. مرجع سابق ص ١٩٦.

وقد عرفت مصر ضريبة الفرد البسيطة عندما فتحها عمرو بن العاص، ففرض ضريبة قدرها دينار على كل رجل قادر على العمل، كما عرفت ضريبة الفرد المدرجة بالمرسوم الصادر في ديسمبر ١٨٧٥، حيث قسم الأهالي إلى ثلاث طبقات، تدفع الطبقة الأولى ٤٥ قرشاً، والطبقة الثانية ٤٠ قرشاً، والطبقة الثالثة ١٥ قرشاً، وألغيت هذه الضريبة في سنة ١٨٨٠م.

وما تنبغي الإشارة إليه أن هذه الضرائب قد ألغيت ولم يعد لها وجود في الدول الحديثة^(٥).

إلا أن هذا النوع من الضرائب قد اختفى في الأنظمة الضريبية المعاصرة بعدما تركزت القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة التي تستوجب أن يتحمل كل مواطن العبء الضريبي حسب قدرته على الدفع من الناحية المالية للمساهمة في التكاليف والأعباء العامة، واعتبرت هذه القواعد بمثابة الدستور الضمني الذي يتعين على كل مشرع مالي مراعاته عند فرض الضريبة.

إلا أن هناك آثاراً لهذا النوع من الضرائب في الوقت الحاضر في الأردن بما يعرف بالضريبة الشخصية التي تستوجب على كل من بلغ سن الثامنة عشرة في القرى أن يدفع مبلغ دينارين في السنة، وهذا ما نص عليه القانون الأردني لإدارة القرى، مما يستوجب إعادة النظر في هذا القانون وإلغاء هذا النص للأسباب التي سبق ذكرها في مثل هذا النوع من الضرائب.

المبحث الثاني:

الضريبة على الأموال

محل الضريبة يكون المال الذي يملكه الفرد وليس الفرد نفسه كما جاء في الضريبة على الأشخاص، إلا أن هناك خلافاً بين التشريعات الضريبية حول

(٥) د. محمد حلمي مراد - مالية الدولة، مرجع سابق، ص ١٦١.

أنسب المال الذي يكون وعاءً لهذه الضريبة، مما نجم عنه أن أخذت بعض التشريعات الضريبية بنظام الضريبة الواحدة (الضريبة على الدخل العام) بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة على جميع مصادر دخل المكلف بدفعها.

بينما أخذت تشريعات ضريبية أخرى بنظام الضرائب المتعددة (الضرائب النوعية)، مما ترتب عليه تعدد الأوعية الضريبية بالنسبة للمكلف الواحد.

ونستعرض موقف بعض التشريعات الضريبية، فالمشرع الضريبي الإنجليزي على الرغم من أنه لم يعرف الدخل تعريفاً فنياً^(٦)، إلا أنه يقسم وعاء الضريبة إلى مجموعة جداول على حسب مصدر الدخل، وأن هذه الجداول مستقلة بعضها عن بعض بحيث لا يدخل إيراد معين في أكثر من واحد منها، كما أن الإيرادات التي لا يمكن تخصيصها لأي من تلك الجداول، تضم في جدول واحد وهو الجدول حرف (D)^(٧). كما أنه أفرد ضريبة خاصة مستقلة عن ضريبة الدخل تفرض على الأرباح والخسائر الرأسمالية طويلة الأجل عند تحقيقها^(٨).

أما المشرع الضريبي الفرنسي فقد أخذ بعد الإصلاح الضريبي عام ١٩٥٩ بنظام الضريبة الواحدة التي تسري على جميع أنواع الدخل التي يحققها المكلف^(٩). وهذا ما أخذ به المشرع الضريبي الأردني عندما فرض

(٦) Leign meller, "income tax", cpitman \$ sons, London-1961-P- xxxv.

(٧) الدكتور عبدالمنعم فوزي وآخرون - النظم الضريبية - المكتب المصري الحديث/ الاسكندرية ١٩٧٠، ص ٣٩٨ - ٣٩٩.

الجدول (A) - يضم الدخل الناشئة على ملكية الأراضي والأبنية.

(B) يضم الدخل الناشئة على ملكية الاستغلال التجاري.

(C) يضم الدخل الناشئة على ملكية الفوائد.

(D) الجدول العام لكل إيراد لا يرد تحت أحد الجداول الأخرى.

(٨) الدكتور عبدالمنعم فوزي وآخرون - مرجع سابق - ص ٤٦٠.

(٩) Maurice Duverger- Finances Puplicues, Presses universitaires Defrance-Paris-p-635.

الضريبة على الدخل العام الذي يحققه المكلف من جميع مصادر الدخل الخاضع للضريبة^(١٠).

ونرى أنه على الرغم من القول إن الحصيلة التي سوف يحققها نظام الضريبة الواحدة أقل من الحصيلة لو اتبعت نظام الضرائب المتعددة لكون نظام الضرائب المتعددة يدر حصيلة أوفر للدولة لأنه يصيب سائر نواحي يسار الأفراد^(١١)، إلا أن نظام الضريبة الواحدة يحقق تكامل النظام الضريبي الذي يحمي فكرة العدالة والمساواة بين الأفراد، من خلال الأخذ بمبدأ شخصية الضرائب وتطبيق التصاعد الضريبي، مما يسمح بتحقيق العدالة.

المطلب الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي

تعتبر طرق تقدير الوعاء الضريبي من أهم الموضوعات المتعلقة بالوعاء الضريبي، إذ أن اتباع الأسلوب الأمثل والذي يتلاءم مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، هو الذي يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين في دفع الضريبة، ويضمن للدولة الحصول على حجم حقيقي للضريبة، ولقد اهتمت التشريعات الضريبية في الدول في البحث عن الأسلوب الأمثل الذي يضمن للخزينة العامة حقها ويتلاءم مع تطور الوعي الضريبي للأفراد.

إلا أنه من الملاحظ أن طرق تقدير الوعاء الضريبي لا تشكل صعوبة بالنسبة للدول المتقدمة نتيجة للوعي الضريبي لدى شعوب تلك الدول، إنما المشكلة هي بالنسبة للدول النامية، فشعوب تلك الدول ينقصها الوعي الضريبي، وفي المقابل نجد الإدارة الضريبية لا تثق بالمكلفين، والدليل على ذلك هو

(١٠) مادة ٣ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٩٥.

(١١) الدكتور محمد حلمي مراد - مالية الدولة - مرجع سابق ص (١٦٠)، والدكتور زين العابدين بن ناصر - المالية العامة - مرجع سابق ص (١٩٩).

التشريع الضريبي الأردني الذي تعرض لتعديلات متتالية بشأن طريقة تقدير الوعاء الضريبي.

وقد درج الفقه على تقسيم طرق تقدير الوعاء الضريبي إلى أسلوبين:

أولاً: الأسلوب غير المباشر:

هذا الأسلوب اختلف في التشريعات الضريبية المعاصرة، بعدما تطور الوعي الاجتماعي، وأصبحت الضريبة تفرض طبقاً للقواعد الدستورية التي تنص على وجوب المساهمة في الأعباء العامة حسب القدرة على الدفع. ونشير إلى هذه الطرق بإيجاز وهي:

أ - طريقة المظاهر الخارجية:

تتلخص هذه الطريقة في الاعتماد على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة لدخل المكلف، فتفرض الضريبة في هذه الحالة بناء على هذه المظاهر الخارجية التي تعد كاشفة عن درجة يسار المكلف، مثال ذلك، القيمة الإيجارية للمسكن، وعدد الخدم، والسيارات^(١٢).

ب - طريقة التقدير الجزافي:

طبقاً لهذه الطريقة تحاول الإدارة الضريبية تحديد الوعاء الضريبي بالاستناد إلى بعض القرائن القانونية والاتفاقية، كرقم المبيعات كقرينة لتحديد ربح التاجر^(١٣).

ثانياً: الأسلوب المباشر:

هذا الأسلوب هو المتبع في التشريعات الضريبية المعاصرة، بعد فشل الطرق غير المباشرة في تحقيق العدالة في فرض الضريبة، ويضم الأسلوب المباشر طريقتين هما:

(١٢) الدكتور محمد حلمي مراد - مالية الدولة - مرجع سابق ص (١٧٧).

(١٣) الدكتور السيد عبدالمولى - المالية العامة - دار الفكر العربي - القاهرة/ ص ٢٩٣.

أ - طريقة الإقرار:

تتلخص هذه الطريقة في أن يطلب إلى المكلف نفسه تقديم إقرار عن مقدار دخله، بحيث يكون الإقرار الصادر عن المكلف أساساً لمعرفة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد، ولكن يتطلب أن يكون هذا الإقرار صادقاً ومعبراً عن حقيقة الدخل، لذلك يضع المشرع إذا ما أخذ بهذه الطريقة من الضمانات التي تؤدي إلى فعالية الإقرارات الصادرة من المكلفين.

ب - طريقة التقدير الإداري:

تخول هذه الطريقة الإدارة الضريبية، الحق في تقدير الوعاء الضريبي بمعرفتها، وذلك عن طريق مناقشة المكلف في تفاصيل نشاطه، وتفحص دفاتره، وتجمع المعلومات عن نشاطه بجميع الطرق لكي تصل إلى معرفة حقيقة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد^(١٤).

فطريقة التقدير الإداري تعد من أساليب التقدير التحديدي لوعاء الضريبة، وليست طريقة تهدف إلى إطلاق الحرية للإدارة الضريبية بفرض الضريبة كما تشاء.

طرق تقدير الوعاء الضريبي في التشريع الضريبي المقارنة

نستعرض بعض التشريعات الضريبية المقارنة لبعض الدول كنموذج لطرق تقدير الوعاء الضريبي مقارنة بالتشريع الضريبي الأردني، وهذه التشريعات هي:

١ - التشريع الضريبي المصري.

٢ - التشريع الضريبي الفرنسي.

(١٤) الدكتور زين العابدين بن ناصر - المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٣٨.

أولاً: التشريع الضريبي المصري^(١٥)

أخذ المشرع الضريبي المصري بطريقة الإقرار لتقدير الوعاء الضريبي، إذ نصت المادة ٣٤ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧/١٩٨١ معدل - بالقانون رقم ٨٧/١٩٨٣، على إلزام الممول بتقديم إقرار مبين به مقدار أرباحه أو خسائره، كما بينت المادة ٣٥ من هذا القانون الفئات الملزمة بتقديم الإقرار.

- مدة تقديم الإقرار

يقدم الإقرار الضريبي من قبل الممول قبل إبريل من كل سنة، أو خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للممول، كما بين القانون المستندات الواجب إرفاقها بالإقرار وهي:

- صورة عن حساب التشغيل والمتاجرة.
- صورة عن حساب الأرباح والخسائر.
- صورة من آخر ميزانية معتمدة.
- كشف ببيان الاستهلاكات.

إلا أن المشرع المصري أخذ إلى جانب طريقة الإقرار، طريقة التقدير الإداري، إذ أعطى للإدارة الضريبية حق إجراء التقدير على الممول الذي لم يتقدم بالإقرار خلال المدة القانونية المحددة، مع إعطاء الإدارة الضريبية فرض ضريبة إضافية في هذه الحالة بمقدار ٢٠٪ من الضريبة المتحققة على الممول، مع إعطاء الإدارة الضريبية الحق في تخفيض هذه النسبة إلى ١٠٪ إذا تمت المصالحة بين الممول والإدارة الضريبية.

كما بين المشرع المصري طريقة مراقبة الإقرار المقدم من الممول، حيث أعطى الحق للإدارة الضريبية في تدقيق هذا الإقرار، وفي حالة إذا ما تبين

(١٥) قانون الضرائب على الدخل المصري - قانون ٨٣/١٥٧ معدل بالقانون رقم ٨٣/٨٧.
- انظر في ذلك - د. عادل أحمد حشيش - التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية - الاسكندرية، ص ٢١٨.

للإدارة الضريبية أن الإقرار غير مطابق للحقيقة، أن تصحح هذا الإقرار وتتبع الأسلوب التالي:

يلزم المشرع الإدارة الضريبية بإخطار الممول بالتصحيح وتدعوه إلى مناقشتها في التصحيح، وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الإخطار، بحيث يتم ربط الضريبة على النحو الآتي:

أ - إذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل تربط الإدارة الضريبية، الضريبة على مقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن.

ب - إذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو لم يقيم بالرد على ملاحظات الإدارة الضريبية في الميعاد المحدد، تربط الإدارة الضريبية طبقاً لما يستقر عليه رأيها، ويخطر الممول بهذا الربط بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، ويحدد له ميعاد ثلاثين يوماً للطعن فيه، وفي حالة عدم موافقة الممول على الربط خلال المدة المحددة للطعن أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن.

كما أعطى المشرع بموجب المادة ١٥٢ من قانون الضرائب على الدخل الحق لمصلحة الضرائب إذا ثبت لها بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التي سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الإيرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من هذا القانون، ويكون للمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة، وفي المقابل أعطى المشرع بموجب المادة (١٥٦) من قانون الضرائب الحق للممول في إسقاط الضرائب النهائية بطلب يقدم إلى مصلحة الضرائب خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً، وذلك في الأحوال الآتية:

١ - عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة النوعية أو عدم خضوعها للضريبة العامة على الدخل.

٢ - ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.

- ٣ - دخول إيرادات غير خاضعة لضريبة نوعية في وعاء الضريبة العامة على الدخل ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- ٤ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونياً.
- ٥ - الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
- ٦ - الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
- ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
- ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
- ٩ - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تشغلها المنشأة.
- ١٠ - عدم خصم التبرعات التي تحقق شروط خصمها قانونياً.
- ١١ - تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.
- ١٢ - إذا تم الربط بالمخالفة لقرارات لجان تقويم رؤوس أموال المنشآت المؤممة.
- ولوزير المالية أن يضيف بقرار منه إلى تلك الأحوال أحوالاً أخرى، تختص بالنظر في العمليات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي، يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس مصلحة الضرائب، وتصدر اللجنة قراراً في طلب الممول لا يعتبر نافذاً إلا باعتماده من رئيس المصلحة.

ثانياً: التشريع الضريبي الفرنسي

تطور التشريع الضريبي الفرنسي بموجب التعديلات التي أدخلها المشرع في قانون عام ١٩٧٣ الذي عدل بموجب قانون الضرائب العام ١٩٨٧، حيث ألغيت الضريبة النسبية وحلت محلها الضريبة على إيرادات الأشخاص الطبيعيين (نظام الضريبة الموحدة) ويشمل هذا التعديل إلغاء آخر أثر للضرائب النوعية، وذلك بإلغاء الضريبة الإضافية.. والذي بمقتضاه أصبحت تفرض الضريبة على الدخل الصافي، حيث نص القانون على أن الربح الخاضع

للمضرائب هو صافي الربح بعد خصم جميع الأعباء والمصاريف بما في ذلك القيمة الإيجارية للعقارات وكذلك الاستهلاكات^(١٦).

اتبع المشرع الضريبي الفرنسي في تقدير الوعاء الضريبي أساساً طريقة الإقرار واستثناء طريقة التقدير الإداري.

يأخذ المشرع الضريبي الفرنسي بطريقة الإقرار، وطبقاً لهذه الطريقة يلزم المشرع الممول بتقديم إقرار يبين فيه الدخل الذي حققه خلال السنة، وذلك من خلال الحسابات التي يملكها الممولون، وبين المشرع الفئة الملزمة بتقديم الإقرار، وهم جميع الشركات والممولين الأفراد الذي يزيد حجم عملهم على ٥٠٠,٠٠٠ فرنك للنشاط التجاري ومبلغ ١٢٥٠٠٠ فرنك لنشاط الخدمات، كما حدد المشرع المدة القانونية التي تستوجب من الممول تقديم الإقرار، وهي خلال الأشهر الأربعة الأولى من السنة.

وأخضع المشرع هذا الإقرار لرقابة الإدارة الضريبية بحيث يدقق هذا الإقرار للتأكد من سلامته، كما أعطى الإدارة الضريبية حق تعديل هذا الإقرار مع حقها في توقيع العقوبات على الممولين الذين يتقدمون بإقرارات غير صحيحة^(١٧).

وبجانب طريقة الإقرار أخذ المشرع الفرنسي بطريقة التقدير الإداري، ويجري التقدير وفق هذا الأسلوب على دخول الأشخاص العاديين الذين يصعب عليهم تحديد إيراداتهم بدقة من المهن غير التجارية، ويتعين على هؤلاء المكلفين أن يقدموا إقراراً عن حجم أعمالهم في السنة، وفي ضوء ذلك تقوم الإدارة الضريبية بإجراء التقدير على دخل الممولين بطريقة التقدير الإداري، كما

(١٦) Code general des impôts, Dalloz, 1987-AR-32 Bruno Remond et Jacques Blanc, les collectivités locales-presses de la fondation National des sciences politiques Dalloz, 1989, p. 247.

(١٧) Bernard Bracher- le système Fiscal librairie Générale de droit et de Français, (١٧) Paris-Jurisprudence R-Pichon et R. Durand-Auzias, Paris-1988-P. 12.

يجري التقدير وفقاً لهذه الطريقة إذا كان حجم عمل الممول خلال السنة لا يتجاوز (٥٠٠,٠٠٠ فرنك) للنشاط التجاري ومبلغ (١٢٥,٠٠٠ فرنك) لمشروعات الخدمات.

ثالثاً: التشريع الضريبي الأردني

أخذ المشرع الضريبي الأردني بطريقة الإقرار (كشف التقدير الذاتي) كأساس لتقدير الوعاء الضريبي، إذ ألزم المشرع كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية السنة المالية للضريبة كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة^(١٨).

إلا أن المشرع الضريبي بيّن الفئات الملزمة بتقديم هذا الإقرار، مما يعني أن هناك فئات معفاة من تقديم هذا الإقرار.

واستناداً لذلك صدرت التعليمات التي تبين الفئات الملزمة وهي:^(١٩).

- أ - الشركات المساهمة العامة والخصوصية.
- ب - الشركاء في شركة عادية إذا كان رأسمالها لا يقل عن عشرة آلاف دينار أو إذا كان عدد مستخدميها لا يقل عن عشرة مستخدمين أو إذا كانت مشترياتها أو مبيعاتها السنوية لا تقل عن (٥٠) ألف دينار.
- ج - استثمار الأفراد إذا كان رأسمال أي منهم لا يقل عن ٥٠٠٠ دينار أو إذا كان عدد مستخدمي أي منهم لا يقل عن خمسة مستخدمين أو إذا كانت مشتريات أو مبيعات أي منهم السنوية لا تقل عن (٢٥) ألف دينار.
- د - الفئات التالية:

(١٨) المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل رقم (١٩٨٥/٥٧) المعدل بالقانون ١٤ لسنة ١٩٩٥.

(١٩) التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٨٩ الصادرة استناداً للمادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل.

- المستشفيات.
 - مستودعات الأدوية والصيدليات والمختبرات.
 - المقاولون المصنفون وغير المصنفين.
 - مقدمو خدمات التنظيف والصيانة والتبريد.
 - مكاتب الاستثمارات.
 - مكاتب شركات الطيران والملاحة والنقل البري ومكاتب السياحة.
 - مكاتب الاستخدام ومؤسساته.
 - المكاتب العقارية.
 - مؤسسات وشركات تخليص البضائع.
 - مكاتب الدعاية والإعلان.
 - الوكلاء والوسطاء التجاريون.
 - المطابع ودور النشر.
 - الفنادق والمطاعم ودور السينما والمسارح والملاهي.
 - الصياغة والصاغة - الأطباء - والمهندسون - والمحاميون - ومدققو الحسابات.
 - مالكو العقارات الذين يصل دخلهم الإجمالي من هذه العقارات خمسة آلاف دينار فأكثر في السنة.
 - هـ - كل من تجاوز دخله الإجمالي السنوي خمسة آلاف دينار وكان غير مشمول في الفقرات السابقة.
- وبناءً على هذا الإلزام رتب المشرع ضريبة مضافة بنسبة ٢٪ عن كل شهر يتخلف فيه المكلف من المشمولين بأحكام هذه التعليمات عن تقديم الكشف، على ألا يتجاوز مجموع الضريبة المضافة ٢٤٪ من الضريبة المستحقة.

كما أخضع المشرع هذا الإقرار «كشف التقدير الذاتي» للتدقيق من قبل الإدارة الضريبية، فإذا أظهرت نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً تستوجب عدم قبول الكشف كلياً أو جزئياً، يرسل بذلك مذكرة خطية بملاحظاته إلى المكلف ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته بما ورد في هذه المذكرة، وتترتب على هذه المناقشة إحدى النتائج التالية^(٢٠):

أ - إذا وافق المكلف على تعديل الكشف تحدد الضريبة على أساس هذه الموافقة ويبلغ المكلف بذلك.

ب - إذا رفض المكلف تعديل الكشف يقوم المقدر بتعديل الدخل بقرار كتابي ويشعر المكلف خطياً بالضريبة ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض.

ورغم أن المشرع الضريبي قيد سلطة الإدارة الضريبية في تدقيق الإقرار المقدم من المكلف، بحيث تكون المذكرة التي يصدرها المقدر بعدم قبول الكشف كلياً أو جزئياً خلال سنة من تاريخ تقديم الكشف، حيث إن مرور سنة على تقديمه الإقرار دون أن يبعث المقدر بهذه المذكرة إلى المكلف يعتبر الكشف صحيحاً، ولا يجوز للمقدر أن يعيد النظر في هذا الإقرار، إلا أن هذا القيد يفقد قوته بموجب المادة ٣٣ من القانون، إذ تبين هذه المادة بأنه يمكن أن يعاد النظر في هذا الإقرار رغم مرور السنة على تقديمه من قبل الموظف المناب عن وزير المالية^(٢١).

وبجانب طريقة الإقرار لتقدير الوعاء الضريبي أخذ المشرع بطريقة التقدير الإداري في حالة التخلف عن تقديم الإقرار (كشف التقدير الذاتي)، إذ يقوم المقدر بإجراء تقدير إداري على المكلف في ضوء المعلومات المتوافرة لديه، ويبلغ المكلف إشعاراً بذلك، وفي هذه الحالة يكون القرار قابلاً للاعتراض^(٢٢).

(٢٠) المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل.

(٢١) المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل.

(٢٢) المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل.

الفصل الثاني:

طرق الطعن في قرار التقدير

نحاول في هذا الفصل أن نتعرض لدراسة أهم الجوانب التي تثيرها العلاقة الضريبية بين المكلفين والإدارات الضريبية والممثلة بالمنازعات الناجمة عن فرض الضريبة على المكلفين، إذ نعلم بأنه على الرغم من تمتع الدولة بالسيادة في علاقتها بالأفراد بشأن الضريبة، بناءً على فكرة التضامن الاجتماعي، إلا أن الدساتير تعمل على حماية الأفراد من خلال تقييد هذه السيادة بإرادة الشعب، بحيث ينظم كل ما يتعلق بالضريبة بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية، لكي تضمن العدالة في تحمل العبء الضريبي من خلال مساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته على الدفع.

وتحقيقاً لهذه العدالة لا نجد تشريعاً ضريبياً يخلو من النص على طرق الطعن في قرارات التقدير، إذا ما شعر المكلف بأن هناك إجحافاً وقع عليه نتيجة هذه القرارات.

ونرى أن هذا الحق الذي منح للمكلفين يقابله حق الإدارة الضريبية في إعادة النظر في التقدير إذا تبين لها أن هذا التقدير كان إجحافاً في حق الخزينة العامة، كما هو وارد في المادة ٣٣ من القانون الأردني^(٢٣).

ونجد أن التشريعات الضريبية تحرص على أن الطعن القضائي لا يكون إلا بعد التظلم إلى الجهة مصدرة القرار، وبالتالي نجد أن الطعن في قرارات التقدير إما أن يكون إدارياً أو قضائياً.

لذلك سوف نستعرض الطعن في قرار التقدير في مطلبين:

(٢٣) توضح المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل الأردني: أعطت هذه المادة وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً حق إعادة النظر خلال السنة أو خلال أربع سنوات من انتهاء السنة التي جرى خلالها تقديم كشف التقدير الذاتي أو تبليغ إشعار التقدير في قرار التقدير.

المطلب الأول: الطعن الإداري في قرار التقدير.

المطلب الثاني: الطعن القضائي في قرار التقدير.

المطلب الأول:

الطعن الإداري في قرار التقدير

تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بأن يلجأ في تظلمه من قرار التقدير إلى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء لكي توفر الوقت والجهد والنفقات وسرعة البت في هذه المنازعات، لأنها تتعلق بأهم مصدر للخرينة العامة للدولة، وإتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع والبيانات التي يتقدم بها المكلف في هذه المرحلة.

لذلك سوف نقسم دراستنا لهذا الموضوع إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطعن الإداري في التشريع المصري.

المبحث الثاني: الطعن الإداري في التشريع الضريبي الأردني.

المبحث الأول:

الطعن الإداري في التشريع المصري.

نظم المشرع الضريبي المصري الطعن الإداري في قرار التقدير في الباب السابع من القانون رقم (١٥٧/١٩٨١) معدل بالقانون رقم ٨٧/١٩٨٣ على النحو التالي:

١ - الجهة التي يطعن أمامها^(٢٤):

يعترض الممول بطلب يقدمه إلى الجهة التي قامت بخصم الضريبة ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة

(٢٤) م (١٥٨) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (٨١/١٥٧) معدل بالقانون رقم (٨٣/٨٧).

خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، وتتولى المأمورية فحص الطلب، فإذا تبين لها جدية الاعتراضات التي أبدتها الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلى لجنة الطعن مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة، ويتم النظر بالطعن بعد إحالته من لجنة مشكلة من ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية، ويكون من بينهم الرئيس، ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم إليهم عضوين يختارهما من بين التجار أو رجال الصناعة أو الممولين، إلا أنه يشترط في العضو المختار أن يكون ممن يؤدون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن مائة جنيه في السنة، ولوزير المالية تعيين أعضاء احتياطيين من موظفي مصلحة الضرائب في المناطق التي بها لجنة واحدة، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضره أعضاؤها الموظفون، ويعين مقار اللجان واختصاصها المكاني بقرار من وزير المالية، كما استقر القضاء المصري على أنه لا يجوز أن يكون أحد أعضاء اللجنة التي تنظر الطعن سبق أن أبدى رأيه في أرباح السنة موضوع الاعتراض^(٢٥).

ونرى بأن تشكيل هذه اللجان يؤخذ عليه إشراك أعضاء يمثلون الممول بحيث يؤدي ذلك إلى إرباك أعمال اللجان، وقد يدفعها إلى اتخاذ قرارات توفيقية مما يؤدي إلى إهدار حق الخزينة العامة، علماً بأن قصر اللجان على موظفي مصلحة الضرائب يجعل القرارات الصادرة أكثر دقة، بحيث يفترض بهؤلاء الموظفين البحث عن حقيقة الدخل والعدالة في فرض الضريبة والمحافظة على حق الخزينة العامة.

٢ - ميعاد الطعن وإجراءاته^(٢٦).

للممول أن يطعن في قرار التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بربط الضريبة عليه، حيث إن انقضاء هذا الميعاد دون الطعن يجعل الربط نهائياً.

(٢٥) م ١٥٧ من القانون المصري - مرجع سابق.

(٢٦) انظر في ذلك - أحمد محمود حسني - قضاء النقض الضريبي / القاهرة ١٩٨٦ - ص ٥٦٨.

ويرفع الطعن بصحيفة من ثلاث صور يودعها الممول المأمورية المختصة، وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ تقديمها، ويوجد لدى المأمورية دفتر خاص تثبت فيه خلاصة صحيفة الطعن، وتعد كذلك ملخصاً بالخلاف مع بيان أساس تقدير المصلحة للأرباح وعناصر ربط الضريبة.

وعلى المأمورية خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم صحيفة الطعن أن ترسلها إلى لجنة الطعن مشفوعة بملخص الخلاف والإقرارات والمستندات المتعلقة به وأن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة الطعن.

فإذا انقضى الميعاد المذكور ولم يخطر الممول بذلك له أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة، وعلى رئيس اللجنة خلال عشرة أيام من تاريخ عرض الأمر عليه أن يطلب من المأمورية إحالة الخلاف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر وإلا جاز له أن يصدر قراراً بتغريم المأمورية المختصة مبلغ عشرة جنيهات على الأقل وإخطار رئيس المصلحة بمسألة رئيس المأمورية إدارياً.

٣ - اختصاص لجان الطعن: تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب، وبالتالي تملك هذه اللجان ولاية عامة على هذه المنازعات باعتبارها ذات اختصاص إداري وشبه قضائي معاً، مما يوجب عليها النظر والفصل في أي خلاف يعرض عليها^(٢٧)، حيث تحدد اللجنة موعداً للنظر في الطعن وتبلغ كلاً من مصلحة الضرائب والممول بهذا الموعد قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، ولها أن تطلب من كل من مصلحة الضرائب والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق.

٤ - البت في الطعن^(٢٨): يلزم القانون الممول الحضور أمام اللجنة إما بنفسه أو

(٢٧) الدكتور زكريا محمد بيومي - الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب على الدخل - دار الاتحاد العربي للطباعة - الخرطوم - ١٩٧٤، ص ٢٣٦.

(٢٨) المادتان (١٥٩ - ١٦٠) من قانون الضرائب على الدخل - مرجع سابق.

بوكيل عنه، وإلا اعتبر طعنه كأن لم يكن ما لم يبد عذراً تقبله اللجنة، وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، ويعلن كل من الممول والمصلحة بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، وتكون الضريبة واجبة الأداء على أساس مقدارها المحدد في قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن القضائي من أداء الضريبة.

وتكون جلسات اللجنة سرية، وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية الأصوات، وفي حالة تساوي أصوات الحاضرين يرجح الجانب الذي فيه الرئيس، ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال أسبوعين على الأكثر من تاريخ صدورها.

المبحث الثاني:

الطعن الإداري في التشريع الضريبي الأردني

نظم المشرع الضريبي الأردني الطعن في قرار (التقدير) إذ أجاز المشرع للمكلف الاعتراض على قرار التقدير، كما أن الإدارة الضريبية صنعت طريقة أخرى تحت ما يسمى بالاستئناف الإداري، لذلك سوف نستعرض هذين الموضوعين:

أولاً: الاعتراض على قرار التقدير

نظم المشرع الأردني الاعتراض على قرار التقدير بموجب المادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل على النحو التالي:

١ - الجهة التي يتم الاعتراض أمامها

يتم الطعن في قرار التقدير أمام الإدارة الضريبية، وتشكل اللجنة التي يتم الاعتراض أمامها بقرار من مدير ضريبة الدخل، إلا أن المشرع لم يلزم المدير بعدد أعضاء هذه اللجنة، إذ أنه يجوز للمدير أن يسند النظر في الاعتراض إلى

مقدر واحد، كما له أن يشكل لجنة مكونة من أكثر من مقدر للنظر في الاعتراض.

ونرى بأنه كان على المشرع الأردني أن يهتدي في تشكيل اللجنة التي تنظر في الاعتراض بما أخذ به المشرع المصري، لكي نضمن استقلالية هذه اللجنة عند ممارسة اختصاصها عن الإدارة، وبالتالي حياد قرارات هذه اللجنة عند الفصل في الاعتراض.

٢ - الشروط الشكلية لقبول الاعتراض:

- المدة التي يتم خلالها الاعتراض

أوجب المشرع على المكلف أن يتقدم باعتراضه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بإشعار التقدير، غير أنه أعطى المقدر الذي ينظر في الاعتراض صلاحية جوازية بقبول الاعتراض المقدم بعد فوات المدة القانونية لأسباب معقولة، مثل عدم تمكنه من تقديم اعتراضه من جراء غيابه عن المملكة أو مرضه^(٢٩)، وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز، حيث قررت أنه يقبل الاعتراض شكلاً إذا قدم بعد مضي المدة القانونية وأبدى المعارض معذرة تبرير لتأخره في تقديم اعتراضه، واقتنع مأمور التقدير بهذه المعذرة بعد أن اطلع على التقرير الطبي المعطى بعد انقضاء مدة الاعتراض^(٣٠).

وفي حالة قبول المقدر الاعتراض المقدم بعد فوات المدة القانونية فإنه يجب عليه أن يتخذ قراراً خطياً بذلك، وهذا ما قرره محكمة التمييز في قرارها رقم (٦٦/٤٦٢)، حيث جاء فيه: إذا قدم الاعتراض إلى مأمور التقدير بعد فوات المدة القانونية فلا يعد سلوك مأمور التقدير بنظر الاعتراض ومناقشته بمثابة قرار بتمديد مدة الاعتراض، إذ يشترط في التمديد أن يصدر به قرار^(٣١).

(٢٩) م ٣١ من قانون ضريبة الدخل.

(٣٠) تمييز حقوق رقم ٦٨/٢٧٦ - مجلة نقابة المحامين، عدد ١٢/سنة ١٤ ص ١٣٤٤.

(٣١) تمييز حقوق رقم (٦٦/٤٦٢) مجلة نقابة المحامين، عدد ١٢ سنة ١٤ ص ١٢٠
ص ١٣٤٤.

- تسديد الضريبة المسلم بها.

ألزم المشرع لقبول الاعتراض أن يسدد المعتبر عند تقديم الاعتراض مبلغاً يعادل الضريبة التي يسلم بها في لائحة اعتراضه^(٣٢).

ويترتب على عدم مراعاة المعتبر هذه الشروط الشكلية المتمثلة في تقديم الاعتراض خلال المدة القانونية وتسديد الضريبة المسلم بها، رد الاعتراض من حيث الشكل قبل الدخول في موضوع الاعتراض.

٣ - إجراءات النظر في الاعتراض^(٣٣).

يتعين على المقدر في هذه المرحلة أن يتيح للمكلف الفرصة لسماع أقواله ومناقشته في أسباب اعتراضه، وذلك استناداً لأحكام المادة ٣١ من القانون، وهذا ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز، حيث جاء في قرارها رقم (٤١٢/٦٦)، يتعين على مأمور التقدير عند نظره في اعتراض المكلف دعوة المعتبر لسماع أقواله وشرح اعتراضه لأن دعوة المعتبر تقتضيها القواعد العامة وإن لم يرد عليها نص.

وتبعاً لذلك يتعين على المقدر تعيين موعد للنظر في الاعتراض، وإذا تخلف المكلف عن الحضور، فعلى المقدر أن يتخذ قراره في ذلك الموعد برد الاعتراض أو زيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها في ضوء الوقائع والمستندات المبرزة، كما أن له الحق بتعيين موعد آخر لحضور المكلف وتبليغه بذلك. أما إذا لم يحضر المكلف المعتبر في الموعد المحدد وقام المقدر باتخاذ قراره في وقت لاحق دون تبليغ المعتبر ذلك، فلا يعتبر متخلفاً عن الحضور في الموعد المحدد.

(٣٢) م ٣١ من قانون ضريبة الدخل.

(٣٣) حسن فلاح الحاج موسى - قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن نقابة المحامين / عمان - ص ١٥٨.

وهذا ما ذهبت إليه محكمة التمييز الموقرة في قرارها رقم ٦٨/٤١ حيث جاء فيه (إذا لم يرد في الملف ما يفيد أن مأمور التقدير باشر النظر في الاعتراض في التاريخ المعين لذلك وإنما تبين أنه باشر النظر في تاريخ لاحق لم يبلغ المعارض دعوة للحضور فيه فلا يعتبر المعارض متخلفاً عن الحضور في اليوم المعين، وفي هذه الحالة تتعين إعادة القضية إلى مأمور التقدير للنظر في الاعتراض بعد دعوة المعارض وإتاحة الفرصة له لشرح أسباب الاعتراض).

وللمقدر صلاحية واسعة في هذه المرحلة من التحقيق مع المكلف وطلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعارض، كما أن له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعارض عليه، إلا أنه لا يحق له أن يستجوب المستخدم لدى المعارض أو وكيله أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله من دون موافقة المعارض^(٣٤).

بعد توافر الشروط الشكلية، ينظر المقدر في موضوع الاعتراض، ويتخذ القرار الذي يراه مناسباً على النحو التالي^(٣٥):

- إذا وافق المقدر على ما أورده المعارض فيقوم بتعديل التقدير تبعاً لذلك.
- إذا لم يوافق المقدر على ما أورده المعارض فيجوز له بقرار معلل أن يقر التقدير المعارض عليه أو تخفيضه أو يزيده أو يلغيه، ويعتبر القرار الصادر بموجب هذه الفقرة قابلاً للاستئناف، ويلاحظ أنه يحق للمقدر أن يزيد الضريبة رغم أن المكلف هو المعارض، حيث إنه في مجال قانون ضريبة الدخل لا تطبق قاعدة «لا يضار المعارض من اعتراضه»^(٣٦). وبعد صدور القرار يقوم المقدر بإبلاغ المعارض بنتيجة اعتراضه بإشعار خطي.

(٣٤) مادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل.

(٣٥) الفقرتان ز، ح - مادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل.

(٣٦) تمييز حقوق ٥٥٧/٨٦، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٦، ص ١٢٣٧.

ثانياً: إعادة النظر بالتقدير

منح المشرع الضريبي وزير المالية صلاحية إعادة النظر في قرار التقدير الصادر عن مأمور التقدير، إلا أنه أجاز لوزير المالية صلاحية تفويض هذا الاختصاص إلى موظفين في دائرة ضريبة الدخل.

وإعادة النظر في التقدير التي يقوم بها الموظف المناب عن الوزير محاطة بضمانات هي:

١ - الموظف المناب تتحدد صلاحيته بإعادة النظر في قرارات التقدير الصادرة عن المقدر سواء في مرحلة التقدير الأولى أو في مرحلة الاعتراض.

٢ - حدد المشرع حق الموظف المناب بإعادة النظر أن يكون خلال سنة أو خلال أربع سنوات من انتهاء السنة التي جرى خلالها تقديم كشف التقدير الذاتي أو تبليغ إشعار التقدير.

لذلك، نرى بأنه إذا ما صدر قرار التقدير عن سنة ١٩٩٠ في سنة ١٩٩٥ وتبليغ المكلف إشعار التقدير في عام ١٩٩٥ يبدأ احتساب الأربع سنوات من بداية عام ١٩٩٦ وتنتهي في نهاية عام ١٩٩٩.

هذا ما أكدته محكمة التمييز في قرارها رقم ٧٢ بتاريخ ١٩٨٨/٢/٢٨ المتعلق بالقضية الحقوقية رقم ٩٣٦/١٩٨٧ على أن بداية الأربع سنوات تكون من نهاية سنة التقدير موضوع البحث، بمعنى أنه طبقاً للمثال السابق تبدأ في بداية عام ١٩٩١ وتنتهي في نهاية سنة ١٩٩٤، قد حمل النص على غير معناه للأسباب التالية^(٣٧):

- إن المعيار الحاسم في تحديد المدة التي يجوز خلالها للموظف المناب أن يعيد النظر في التقدير هو تبليغ إشعار التقدير للمكلف، وأن مدة الأربع السنوات تبدأ من السنة التالية لتبليغ هذا الإشعار.

- لا يجوز للوزير أو المفوض من قبله خطياً أن يقدر ابتداءً، وإنما يشترط

(٣٧) انظر في ذلك، حسن فلاح موسى - قرار التقدير - مرجع سابق - ص ١٦٥.

لإعادة النظر في التقدير أن يكون المقدر قد أجرى التقدير على دخل ذلك المكلف.

– بالتدقيق في نصوص قانون ضريبة الدخل لا نجد أن المشرع الضريبي أوجب على المقدر أن يقوم بإجراء التقدير على دخل مكلف خلال مدة معينة.

– إن ما هدف إليه المشرع الضريبي من إعادة النظر هو المحافظة على حق الخزينة العامة وتحقيق العدالة.

والذي يهمننا من صلاحية الوزير أو الموظف المناب عن الوزير بإعادة النظر هو ما يتعلق بتخفيض الضريبة من خلال ما يسمى بالاستئناف الإداري، لأنه يكون بناء على اعتراض المكلف، وبالتالي يعتبر أسلوباً من أساليب الطعن الإداري.

الاستئناف الإداري:

صلاحية الموظف المناب في تخفيض الضريبة بناء على الاستئناف الإداري مقيدة بالشروط التالية^(٣٨):

- تصحيح الأخطاء الحسابية.
- لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية والجامعية والتقااص المنصوص عليه في القانون.
- في الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المفروضة على المكلف على ألف دينار قبل إجراء أي تقااص.

إجراءات الاستئناف الإداري:

يقوم المكلف بتقديم استئنافه الإداري إلى مدير عام ضريبة الدخل والذي بدوره يقوم بإحالته إلى الموظف المناب. ثم يحدد الموظف جلسة للمكلف يناقشه في أسباب طعنه، وفي ضوء مناقشة المكلف المعترض والأدلة

(٣٨) م ٣٣ من قانون ضريبة الدخل.

والمستندات، يقوم الموظف المناب باتخاذ قراره، ويتم تبليغ إشعار التقدير إلى المكلف، ويكون القرار الصادر بزيادة الضريبة أو تخفيضها قابلاً للطعن القضائي، وبينما إذا كان القرار الصادر قد ثبتت الضريبة، وهو ما يعرف «بعدم التدخل» فإن القرار يكون قطعياً وغير قابل للطعن، ومن هنا، نجد خطورة ما يسمى بالاستئناف الإداري، إذ أنه يفوت على المكلف فرصة الطعن القضائي، إذا ما كان قرار الموظف المناب «عدم التدخل»، ولهذا لكي نضمن العدالة من جراء الاستئناف الإداري يستوجب تعديل الفقرة ج/ من المادة ٣٣، بحيث يحق للمكلف الطعن في جميع الأحوال.

المطلب الثاني: الطعن القضائي في قرار التقدير

نستعرض في هذا المطلب طرق الطعن القضائي في قرار التقدير لضريبة الدخل في التشريع الضريبي المصري مقارنة بالتشريع الضريبي الأردني في مبحثين متتاليين:

المبحث الأول: الطعن القضائي في التشريع المصري

نظم المشرع الضريبي المصري الطعن القضائي في قرارات التقدير بموجب المواد ١٦١، ١٦٢، ١٦٣ من قانون الضرائب على الدخل.

يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول أن يطعن في قرار لجنة الطعن الإداري، وهذا دليل على أن لجان الطعن الإداري لجان محايدة لا تتأثر برغبة مصلحة الضرائب، وبالتالي أعطى الحق لمصلحة الضرائب للطعن في قرارات هذه اللجان، وهذا عكس ما جاء في الطعن الإداري في القانون الأردني، الذي تخضع به الجهة التي يتقدم إليها المكلف للطعن في قرار التقدير للإدارة الضريبية «أي غير مستقلة».

ويتم تقديم الطعن أمام المحكمة الابتدائية بهيئتها التجارية، والمدة التي يجوز الطعن خلالها ثلاثين يوماً من تاريخ إعلان قرار لجنة الطعن الإداري، وتكون المحكمة الابتدائية المختصة هي المحكمة التي يقع في دائرتها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المشار إليها^(٣٩).

ويجب تقديم الطعن من الممول مباشرة، وعليه، إذا تم تقديم الطعن من أحد الشركاء المتضامنين في الشركة باعتباره مديراً لها فإنه يقتصر أثر هذا الطعن على الشركة فقط ولا يمتد إلى المدير الشريك المتضامن بصفته الشخصية أو إلى بقية الشركاء المتضامنين^(٤٠).

ويجب تقديم الطعن القضائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلان الممول بقرار لجنة الطعن، وتعتبر مواعيد الطعن من النظام العام، شأنها في ذلك شأن القواعد العامة لأحكام المرافعات المتعلقة بمواعيد الطعن القضائي وإجراءاته^(٤١).

وفيه من نص المادة ١٦٣ من القانون بأن جلسات المحكمة علانية إلا إذا قررت المحكمة عقد جلساتها بصورة سرية.

ونرى أن في ذلك مخالفة لما يجب أن تحاط به قضايا ضريبة الدخل من السرية للمحافظة على أسرار الممولين الذين لا يرغبون أن يطلع الغير على أعمالهم، وبالتالي فإن ما أخذ به المشرع الضريبي الأردني كما سنرى من جعل جلسات المحكمة سرية هو الذي يضمن المحافظة على أسرار المكلفين.

وقد أعطى المشرع الضريبي المصري قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال، والسبب في ذلك أنها تتعلق بأهم موارد الخزينة العامة للدولة، إذ نص على أن تصدر المحكمة أحكامها بصورة سريعة.

(٣٩) مادة ١٦١ من قانون الضرائب على الدخل، رقم ٥٧/٨١ معدل بالقانون ٨٧/١٩٨٣.

(٤٠) حسن فلاح موسى - مرجع سابق - ص ١٧٨.

(٤١) الدكتور أحمد محمود حسني / قضاء الطعن الضريبي، القاهرة ١٩٨٦، ص ٥٦٢.

– الآثار القانونية للطعن القضائي

القرارات القابلة للطعن هي القرارات الصادرة من لجان الطعن الإداري، ولا تنتظر المحكمة في أي سبب من أسباب الطعن لم يتم عرضه على لجنة الطعن الإداري، هذا ما أكدته المحكمة القضائية في الطعن رقم ٣٨ الذي بموجبه قامت المحكمة لأسباب استثنائية خاصة بالنظر في حالة لم تعرض على لجنة الطعن، إذ تضمن هذا الحكم بأنه «جرى قضاء هذه المحكمة على أن ما لم يسبق عرضه على لجنة الطعن أو أصدرت قرارها فيه فلا يجوز طرحه ابتداءً أمام المحكمة، إلا أنه لما كان من الثابت من الأوراق أن اعتراض المطعون ضده الثاني على ربط الضريبة كان عاماً بما قرر فيه من أن التقدير مبالغ فيه، ولهذا، فهو يطعن على ما جاء فيه جملة وتفصيلاً، وأنه «الممول» لم يحضر أمام لجنة الطعن ولم يبد دفاعاً، فإن ما أثاره أمام محكمة أول درجة من أن سيارة الأجرة مملوكة لآخرين وأنه لا يخصه من أرباحها إلا الثلث مقابل إدارتها واستغلالها يندرج ضمن طعنه العام الشامل في التقدير بحيث يجوز إبدائها ولو لأول مرة أمام المحكمة. إذ التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد طبق القانون تطبيقاً صحيحاً»^(٤٢).

والحكم الصادر من المحكمة الابتدائية قابل للاستئناف أمام محكمة الاستئناف دون أي قيد أو شرط، وتمارس محكمة الاستئناف في هذا الخصوص الصلاحية نفسها التي تمارسها كمحكمة استئناف تنظر في أية قضية مستأنفة^(٤٣).

وتطبق جميع الأحكام الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية سواء من حيث ميعاد الاستئناف أو غير ذلك.

(٤٢) انظر في ذلك: حسن فلاح موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق ص / ١٧٨ والدكتور أحمد محمود حسني / قضاء النقض الضريبي، مرجع سابق ص ٥٦٨.

(٤٣) الدكتور زكريا البيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مرجع سابق / ص ٣٠.

أما المرحلة الأخيرة للطعن فهي الطعن في حكم محكمة الاستئناف أمام محكمة النقض، باعتبارها أعلى محكمة، وتنظر محكمة النقض في هذه المنازعات كأية منازعة أخرى، حيث تطبق عليها الأحكام الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية المتعلقة بالنقض^(٤٤).

ونشير في النهاية إلى أن الطعن القضائي في قرار التقدير طبقاً للقانون المصري لا يترتب عليه تأجيل التزام الممول بتسديد الضريبة، بل تبقى الضريبة مستحقة الدفع والممول ملتزم بدفعها إلى أن يصدر حكم قضائي قطعي بمقدار الضريبة.

المبحث الثاني: الطعن القضائي في التشريع الضريبي الأردني

نظم المشرع الضريبي الأردني الطعن القضائي في قرار التقدير مبيناً مراحل الطعن ابتداء باستئناف قرار التقدير وانتهاء بتمييزه، لذلك سوف نقسم دراستنا إلى فرعين:

الفرع الأول: الاستئناف

الفرع الثاني: التمييز

الفرع الأول: الاستئناف

أولاً: المحكمة المختصة بالنظر في قضايا ضريبة الدخل

تم إنشاء محكمة خاصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل وهي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بموجب المادة ٣٤ من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥، وهذه المحكمة ضمن أملاك وزارة العدل، مركزها عمان.

(٤٤) الدكتور زكريا البيومي، الطعون القضائية، مرجع سابق ص ٣٠٩.

وتتعدد محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل برئاسة قاضٍ لا تقل درجته عن الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة أي واحد منهما عن الرابعة يخضعون للأحكام والأوضاع القانونية التي تسري على القضاة النظاميين^(٤٥).

إن إنشاء هذه المحكمة جاء متفقاً وأحكام الدستور، إذ أن المادة ١٠ من الدستور الأردني اعتبرت المحاكم على ثلاثة أنواع: نظامية وخاصة ودينية.

وكان هدف المشرع من إنشاء محكمة خاصة لقضايا ضريبة الدخل هو مراعاة الطبيعة الخاصة التي تتصف بها هذه القضايا التي تحتاج إلى خبرة وكفاءة فنية من الناحية المالية والمحاسبية، إضافة إلى أن هذه القضايا تتعلق بأهم موارد الخزينة العامة للدولة وبالتالي لا تحتمل التأخير والبطء في الإجراءات المتبعة أمام المحاكم النظامية، بحيث أكد المشرع على إعطاء هذه القضايا صفة الاستعجال، بل نجده كما سنرى فيما بعد أنه أعطى المحكمة حق فرض ١٠٪ ضريبة مضافة عن كل سنة تأخير إذا تبين للمحكمة أن المستأنف لم يقصد من استئنافه سوى التسويق والمماطلة في دفع الضريبة^(٤٦).

وتعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محكمة استئناف بالمعنى المقصود، ذلك أن قراراتها قابلة للتمييز إذ اعتبرت محكمة التمييز ملف التقدير ملف الدعوى الابتدائية^(٤٧). وأن التحقيقات التي يجريها مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى^(٤٨).

(٤٥) المادة ٣٤/أ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون ١٤/١٩٩٥. لا بد أن نشير إلى أن قضايا ضريبة الدخل قبل إنشاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بتاريخ ١٦/٥/١٩٦٥ كانت تنظر من قبل محكمة الاستئناف العادية.

(٤٦) المادة ٣٤/هـ من قانون ضريبة الدخل.

(٤٧) قرار محكمة التمييز رقم ٨٨/٢٩٦ - مجلة نقابة المحامين لسنة ٣٧/ ص ١٠١٧.

(٤٨) قرار محكمة التمييز رقم ٨٧/٤١٠، مجلة نقابة المحامين لسنة ٣٧ ص ٢٣١.

ثانياً: القرارات القابلة للاستئناف^(٤٩).

- القرار الصادر عن مقدر ضريبة الدخل في مرحلة الاعتراض وفقاً للمادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.
- القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله سواء أكان بزيادة الضريبة أم بتخفيضها استناداً للفقرة أ من المادة ٣٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

ثالثاً: القرارات غير القابلة للاستئناف.

- هناك قرارات تصدرها الإدارة الضريبية لا يجوز استئنافها، وهذه القرارات هي:
- ١ - القرارات الصادرة عن المقدر أو الموظف المناب عن معالي وزير المالية، والتي تقضي بتصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية التي تقع في القرارات والإشعارات والمذكرات عن طريق السهو العرضي فإنها لا تخضع للطعن عملاً بأحكام المادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل.
 - ٢ - القرار الصادر بموافقة المكلف على تعديل كشف التقدير الذاتي.
 - ٣ - القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله والذي يقضي بعدم التدخل، وهذا اجتهد محكمة الاستئناف الذي أيدته محكمة التمييز حيث استندت في ذلك إلى نص الفقرة (ج) من المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل^(٥٠). إلا أنني اختلف معها في هذا الاجتهاد للأسباب التالية:

(٤٩) م ٣٤ فقرة أ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥. - يلاحظ بأنه قبل تعديل ١٩٩٥ والذي أصبح بموجبه القرار الصادر في تعديل كشف التقدير الذاتي بعدم موافقة المكلف استناداً للمادة ٢٩/أ/٢ قابلة للاعتراض بموجب المادة ٣١، كأن يطعن به مباشرة أمام محكمة الاستئناف.

(٥٠) قرار محكمة التمييز رقم ٣٧ في القضية ١٩٩/٦٣٢ بتاريخ ١٢/١٢/١٩٩٠.

- تنص الفقرة (ج) من المادة ٣٣ بأن القرار الصادر بزيادة الضريبة أو تخفيضها قابل للاستئناف، ولم يتعرض النص إلى حالة عدم الزيادة أو التخفيض «عدم التدخل».

- محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي صاحبة اختصاص أصيل للنظر في جميع قضايا ضريبة الدخل، ولا يمنع اختصاصها إلا بوجود نص صريح في القانون، وسكوت المشرع عن النص لا يعني عدم جواز استئنافه.
- إن عدم جواز استئناف هذا النوع من القرارات يؤدي إلى ضياع فرصة من فرص التقاضي على المكلفين بفعل الموظف المناب عن معالي وزير المالية.
- أما القول بأن المشرع لم يورد نصاً صريحاً بجواز استئناف قرار عدم التدخل هو أمر مخالف لتفسير «القاعدة القانونية»، ذلك لأن معنى النص في القاعدة القانونية يفهم من عبارة ذلك النص أو فحواه، وعليه، فإن طرق التوصل إلى فحوى النص هي القياس من باب أولى^(٥١).
- لذلك، نرى أن القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله برد الاستئناف الإداري «عدم التدخل» قابل للاستئناف، أو على الأقل يقطع مدة الاستئناف لكي يتمكن المكلف من مراجعة القضاء وعدم حرمانه من ذلك.

رابعاً: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل.

بما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محكمة خاصة ويتم تشكيلها بموجب قانون خاص كان لا بد أن يكون لها أصول خاصة تطبقها لتتمكن من القيام بواجباتها لتحقيق هدف المشرع من إنشائها وتتفق مع ذاتية قواعد ضريبة الدخل لاختلافها عن الأصول الحقوقية.

وتمارس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل اختصاصاتها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة الصادرة بموجبها وتطبق بقدر الإمكان قانون أصول المحاكمات الحقوقية^(٥٢).

(٥١) الدكتور توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية / ١٩٧٤ ص ٤٠٨ وما بعدها.
(٥٢) م ٣٤/أ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

وقد حرص المشرع على إيجاد نظام خاص يتولى تنظيم أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، فقد صدر نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (١٠) لسنة ١٩٨٦ بالاستناد إلى الفقرة أ من المادة ٣٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

وبالتالي نجد أن المشرع أبقى الباب مفتوحاً أمام تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية في الأمور التي لم يرد بها نص في قانون ضريبة الدخل بما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون، إذ أن قانون ضريبة الدخل قانون خاص في حين أن قانون أصول المحاكمات المدنية قانون عام والخاص يعقل العام.

— من له حق الاستئناف: الحق في الاستئناف محصور بالمكلف فقط، أما الإدارة الضريبية فلا يحق لها الطعن في قرار التقدير باعتبارها مصدرة القرار^(٥٣). وهذا على عكس ما أخذ به المشرع المصري الذي أجاز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن القضائي في قرار التقدير. مما يدل على حياد الجهة التي يطعن أمامها إدارياً في القانون المصري على عكس ما هو معمول به في الأردن، وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك في بداية بحثنا.

والمكلف هو كل شخص ملزم بدفع الضريبة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً باستثناء الشركة العادية المقيمة وشركات التضامن والمقاصة وشركات التوصية البسيطة، فهي لا تعتبر مكلفاً مستقلاً، وإنما يحق لكل شريك تقديم لائحة استئناف مستقلة.

— المدة القانونية التي يجوز الطعن خلالها: تستأنف قرارات التقدير القابلة للاستئناف خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ إشعار التقدير وخلال ٤٠ يوماً من تاريخ إيداع إشعار التقدير بالبريد المسجل الموصى عليه بعلم الوصول^(٥٤).

(٥٣) حسن فلاح موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ١٩٩.

(٥٤) انظر في ذلك:

— م ٢ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

— م ٢٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

تقدم لائحة الاستئناف إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو رئيس محكمة البداية النظاميتين التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاص أي منهما.

وتدفع رسوم الاستئناف في الحالتين الأخيرتين إلى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطة رئيسها^(٥٥).

وتضمن لائحة الاستئناف ما يلي:^(٥٦)

- اسم المستأنف وعنوانه.
 - المستأنف عليه بصفته الوظيفية.
 - رقم إشعار التقدير وتاريخه وسنة الضريبة المستأنفة.
 - تاريخ تبليغه إشعار التقدير المستأنف.
 - ضريبة الدخل المقدرة عليه.
 - المبلغ الذي يسلم به.
 - أسباب الاستئناف.
 - ما يطلبه المستأنف في استئنافه.
- وينبغي أن توقع لائحة الاستئناف من محام أستاذ، ولا يشترط أن يرفق بها نسخة عن القرار المستأنف^(٥٧)، ويلتزم المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ المسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة.

وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه ايضاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد^(٥٨). وقد ثار الخلاف حول مسألة المبلغ المسلم به في لائحة الاستئناف؛ هل هو

(٥٥) م ٢ فقرة أ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٥٦) م ٤ فقرة أ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٥٧) م ٤ فقرة ب من النظام السابق نفسه.

(٥٨) م ٣٤ / ح / ٢ من قانون ضريبة الدخل.

المبلغ الوارد في لائحة الاستئناف أم هو المبلغ الذي سبق أن أقر به المستأنف في كشف التقدير الذاتي.

اجتهاد محكمة التمييز في قرارها رقم ٧١ في القضية الحقوقية رقم ١٩٨٧/٢٧٤ بتاريخ ١٩٨٧/٦/٢١ على أن المبلغ المسلم به هو ما يسلم به المستأنف في لائحته فقط بغض النظر عن مبلغ الضريبة الذي سبق وأعلنه في كشفه، مستنداً في ذلك إلى نص المادة ٣٤/ح/٢ من قانون ضريبة الدخل^(٥٩).

ونؤيد الرأي الذي ذهب إلى أن المبلغ المسلم به هو المبلغ الذي سبق أن أقر به المستأنف في كشف التقدير الذاتي، وأن المقصود بأحكام المادة ٣٤/ح/٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ أي أن على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة، هو المبلغ المسلم به في كشف التقدير الذاتي، إذ أن الضريبة التي سلم بها المستأنف في كشف التقدير الذاتي ليست محل نزاع بين المستأنف والإدارة الضريبية، وهذا ما أكدته نص م ٢٨ من قانون ضريبة الدخل، إذ أنها تلزم المكلف بدفع مبلغ الضريبة المعترف به في كشف التقدير الذاتي^(٦٠).

ويدفع المكلف عند تقديم لائحة الاستئناف رسماً مستقلاً عن كل سنة قدره ٣٪ من الضريبة المتنازع عليها، على ألا يقل الرسم عن ثلاثة دنانير في أية حالة من الحالات بما في ذلك حالة عدم وجود ضريبة مقدرة لوقوع المستأنف في خسارة، وألا يزيد على مائة دينار لكل سنة مستأنفة ويدفع نصف الرسم عند تجديد الاستئناف الذي أسقط^(٦١). ولغايات تحديد الرسم

(٥٩) حسن فلاح موسى، مرجع سابق/ ص ٢٠٠.

(٦٠) حسن فلاح موسى، مرجع سابق/ ص ٢٠١.

(٦١) م ٣ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦ مثال توضيحي: إذا كانت الضريبة المستأنفة ٦٠٠٠ دينار والضريبة المسلم بها في لائحة الاستئناف ١٠٠٠ دينار فيكون المبلغ المتنازع عليه ٥٠٠٠ دينار وعلى أساسه يحسب الرسم بنسبة ٣٪.

=

تعنى عبارة «الضريبة المقدرة» مبلغ الضريبة المقدرة على المستأنف بعد إجراء التقاص المنصوص عليه في المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل^(٦٢).

على أنه يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقرر الموافقة على تقديم الاستئناف من دون دفع الرسم المقرر بناء على طلب خطي يقدمه المستأنف خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف إذا اقتنعت بأن لدى المستأنف أسباباً تبرر تأجيل دفع رسم الاستئناف أو أي جزء منه على أن تتاح للمستأنف عليه فرصة الرد على الأسباب الواردة في الطلب بعد تبليغه نسخة عنه، إلا أنه إذا أصبح المستأنف الذي قبل استئنافه من دون دفع الرسم المقرر قادراً على دفعه وأثبت المستأنف عليه خلال أي دور من أدوار المحاكمة تأمر المحكمة بتوقيف إجراءاتها وتطلب من المستأنف تأدية الرسم خلال مدة تحددها تحت طائلة رد الاستئناف^(٦٣).

- إجراءات المحاكمة ورفع الدعوى: بعد أن يتم تقديم لائحة الاستئناف واستكمال جميع الشروط اللازمة لرفع الدعوى يتم تحديد جلسة للنظر في الدعوى، ويبلغ وكيل المستأنف والمستأنف عليه بموعدها.

= ٥٠٠٠ * ٣٪ = ١٥٠، إلا أن السقف الأعلى الذي حدده المشرع هو ١٠٠ دينار وبالتالي يكون الرسم الذي يلتزم المستأنف بدفعه هو ١٠٠ دينار فقط.
(٦٢) م ٣ فقرة ب من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

- المقصود بالتقاص الوارد في المادة ٢١ هو (ضريبة الأبنية والأراضي «ضريبة المسقفات»).

- مثال لو كانت الضريبة المفروضة كما هي في المثال السابق ٦٠٠٠ دينار ولكن هناك تقاص ضريبة مسقفات ٢٠٠٠ دينار والضريبة المسلم بها ١٠٠٠ دينار يحسب الرسم على أساس ٦٠٠٠ - ٢٠٠٠ = ٤٠٠٠ ومن ثم، يكون المبلغ المتنازع عليه هو الفرق بين ٤٠٠٠ و ١٠٠٠ دينار، أي ٣٠٠٠ دينار وبالتالي يكون الرسم ٣٠٠٠ * ٣٪ = ٩٠ ديناراً.

(٦٣) م ٣ / ج من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

وتكون جلسات المحكمة سرية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك^(٦٤). وقد جاء هذا النص استثناءً على حكم الفقرة ٢ من المادة ١٠١ من الدستور الأردني والتي تنص على علانية المحاكمة إلا إذا رأت المحكمة أن تكون سرية مراعاة للنظام العام أو محافظة على الآداب.

إن سرية المحاكمة المنصوص عليها في المادة ٢٤/ب من قانون ضريبة الدخل جاءت مكملة لأحكام المواد المتعلقة بالمحافظة على الأسرار الرسمية، وعلى وجه الخصوص حكم الفقرة ب من المادة ٤٩ من قانون ضريبة الدخل والتي تنص على أنه لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون أو المضطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز مستند أو كشف أو قرار تقدير أو نسخ عنها إلى أية محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اطلع عليه في سياق اضطراره بواجباته بمقتضى القانون إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسبما يقرره المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل أو في سياق تعقيقه ذلك الجرم.

علماً بأن نص المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل الذي قرر أن الأصل في جلسات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل السرية والاستثناء هو العلنية إذا أمرت المحكمة بذلك غير دستوري لتعارضه مع نص الفقرة ب من المادة (١٠١) من الدستور التي تنص على أن الأصل في جلسات المحاكم العلنية والاستثناء هو السرية إذا رأت المحكمة أن تكون سرية، وبالتالي كان على المشرع الضريبي أن يراعي النص الدستوري ويترك صلاحية سرية المحاكمة للمحكمة نفسها.

وتسير المحكمة بإجراءاتها في الموعد المحدد بحضور وكيل المستأنف والمستأنف عليه، حيث تتحقق من توافر الشروط الشكلية للدعوى، إذ تثبت من صحة التوكيل والخصومة وأن الرسوم قد دفعت بشكل صحيح وأن المستأنف قد دفع الضريبة المسلم بها، ثم تقرر قبول الاستئناف شكلاً.

(٦٤) م ٣٤/ب من قانون ضريبة الدخل.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الشروط من النظام العام، حيث يجوز للمستأنف عليه إثارتها في أية مرحلة من مراحل الدعوى، كما يجوز للمحكمة أن تثيرها من تلقاء نفسها^(٦٥). بعد ذلك في حالة تعدد المستأنفين الشركاء في شركة عادية مقيمة أو شركة تضامن أو شركة توصية بالأسهم أو شركة محاصة تقوم المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم بتوحيد دعاوى الشركاء المستأنفين في دعوى واحدة وتفصل فيها بقرار واحد^(٦٦).

بعد أن يتم قبول الاستئناف شكلاً تسير إجراءات المحاكمة، وفي الغالب يطلب وكيل المستأنف إمهاله لإنهاء القضية مصالحةً، فإذا ما تمت المصالحة بين المستأنف والإدارة الضريبية، تدفع الضريبة المتفق عليها ويتم تسجيل المصالحة لدى المحكمة ويوقع عليها الطرفان، وتصبح هذه المصالحة حكماً صادراً من المحكمة يلتزم به الطرفان.

أما إذا لم يتوصل المستأنف إلى أية مصالحة مع الإدارة الضريبية، يطلب وكيل المستأنف من المحكمة تكليف المستأنف عليه إبراز ملف التقدير المتعلق بالقضية، حيث يعتبر بمثابة ملف الدعوى الابتدائية المستأنفة^(٦٧). ويقع عبء إثبات أن التقدير مبالغ به على المستأنف، وله في هذا السبيل أن يتقدم بجميع البيانات التي يراها منتجة في الدعوى، إذ يطبق في هذه الحالة قانون أصول المحاكمات الحقوقية.

– تقديم المرافعات وإصدار الأحكام:

بعد ختم البيئة يقدم وكيل المستأنف مرافعته وترفع المحكمة الجلسة لتقديم مرافعة المستأنف عليه، وبعد أن يتم تقديمها في الجلسة المحددة، للمستأنف أن يرد على مرافعة المستأنف عليه، ومن ثم، تعلن المحكمة ختام

(٦٥) حسن فلاح – مرجع سابق، ص ٢٠٣.

(٦٦) م ٥ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٧٦.

(٦٧) قرار محكمة التمييز رقم ٨٨/٢٩٦ – مجلة نقابة المحامين / العدد السادس بنسبة ٣٧.

المحاكمة^(٦٨). ومن ثم، تنطق المحكمة بالحكم في الجلسة أو في جلسة أخرى تعينها لذلك^(٦٩).

غير أنه يجوز للمحكمة أن تعيد فتح باب المحاكمة لتتثبت من أي أمر ضروري للفصل في هذه الدعوى^(٧٠). وفي كل الأحوال تتقيد المحكمة بأحكام قانون أصول المحاكمات المدني من حيث حضور القضاء وإصدار الأحكام.

القرارات التي تصدرها المحكمة

للمحكمة أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها، ولها في جميع الأحوال التي تقرر فيها رد الاستئناف أو رد أي جزء منه، أن تحكم بإضافة ١٠٪ من المبلغ الذي يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة^(٧١).

١ - إقرار الضريبة: لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقر التقدير بالشكل الذي صدر عن المستأنف عليه، وذلك في حالة عدم إثبات المستأنف لدعواه أو عدم قناعتها بالبيئة المقدمة ولا سيما أن عبء الإثبات على المستأنف وحده، وفي هذه الحالة تقرر المحكمة رد الاستئناف وتضمن المستأنف الرسوم والمصاريف^(٧٢).

٢ - تخفيض الضريبة: لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تخفض الضريبة إذا أثبت المستأنف دعواه، وفي حالة تخفيض الضريبة إلى الحد المسلم به تقرر المحكمة تضمين المستأنف عليه الرسوم والمصاريف^(٧٣).

(٦٨) م ١/١٥٨ من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(٦٩) م ٢/١٥٨ من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(٧٠) م ٣/١٥٨ من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(٧١) م ٣٤/هـ من قانون ضريبة الدخل.

(٧٢) م ١١/أ من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٧٣) م ١١/ب من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

أما في حالة تخفيض الضريبة إلى مقدار يزيد عن المبلغ المسلم به تحكم المحكمة بالرسوم والمصاريف النسبية^(٧٤).

– زيادة التقدير:

لمحكمة قضايا ضريبة الدخل أن تزيد الضريبة استناداً لأحكام المادة ٣٤/ هـ من قانون ضريبة الدخل، ويعتبر هذا النص خروجاً على قاعدة «لا يضار الطاعن من طعنه»، إلا أن هذه القاعدة لا تتفق مع قانون ضريبة الدخل، إذ أن هذا القانون هو قانون خاص فهو الواجب التطبيق على قضايا ضريبة الدخل استناداً لأحكام المادة ٥٢/ ج من قانون ضريبة الدخل.

كما أن المادة ٣٤/ أ من قانون ضريبة الدخل نصت على أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تمارس اختصاصها وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه، وهذا ما أكدته محكمة التمييز، إذ قضت بأن قانون ضريبة الدخل أجاز لمحكمة الموضوع أن تقرر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه^(٧٥).

– إلغاء التقدير: لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تلغي التقدير استناداً لأحكام المادة ٣٤/ هـ من قانون ضريبة الدخل، ويكون قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بإلغاء التقدير في الأحوال التي يتضح لها بأن القرار المستأنف قد صدر بشكل مخالف للقانون، حيث تقرر بطلان القرار وإلغاء التقدير، وهذا ما أكدته محكمة التمييز، إذ قضت بإلغاء الضريبة المقدرة على المستأنف بموجب قرار الموظف المناب عن وزير المالية لصدوره بعد فوات المدة القانونية^(٧٦).

– فرض نسبة العشرة بالمائة من المبلغ غير المسلم به: لمحكمة استئناف

(٧٤) م ١١/ ج من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٧٥) تمييز حقوق رقم ٨٥/١٤١ – مجلة نقابة المحامين/ عدد ٨٠٧ سنة ٣٢ – ص ١١٤٠.

(٧٦) تمييز حقوق رقم ٣٠ الصادر في القضية رقم ٨٩/١٢٣٢ بتاريخ ٥/٧/١٩٩٠.

قضايا ضريبة الدخل أن تحكم بإضافة نسبة ١٠٪ من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وذلك في الأحوال التي تقرر فيها المحكمة رد الاستئناف أو رد جزء منه استناداً لأحكام المادة ٣٤/هـ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

وقد أوجد المشرع هذا النص لضمان سرعة البت في قضايا ضريبة الدخل، ولا سيما أن القضاء الضريبي قضاء مستعجل، وكذلك لمنع المستأنف من اتباع أسلوب التسويف والمماطلة بقصد تأجيل دفع الضريبة.

الفرع الثاني: تمييز قضايا ضريبة الدخل

نظم المشرع الطعن في أحكام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أمام محكمة التمييز بصفتها الحقوقية، بموجب المادة السادسة من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦ على النحو التالي:

أولاً: القرارات القابلة للتمييز: نصت المادة ٣٤/ز من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ على أنه «باستثناء ما نصت عليه في البندين (ب) و(ج) من الفقرة الثانية من المادة العاشرة من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٢، يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة في هذا الصدد نهائياً وغير قابل للتمييز إلا إذا تجاوز مبلغ الضريبة المقدرة من قبل المقدر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله ألف دينار قبل إجراء أي تقاص».

يتضح من هذا النص أن الأحكام الصادرة من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل نوعان من حيث جواز الطعن بها أمام محكمة التمييز.

أ - الأحكام التي صدرت في قضايا كانت الضريبة المقدرة فيها من قبل المقدر أو الموظف المفوض عن وزير المالية تزيد على ألف دينار، يطعن بها أمام محكمة التمييز دون حاجة إلى إذن مسبق.

ب - الأحكام التي صدرت في قضايا كانت الضريبة المقدرة فيها من قبل المقدر أو الموظف المفوض عن وزير المالية أقل من ألف دينار لا يجوز الطعن بها أمام محكمة التمييز إلا بعد الحصول على إذن مسبق على النحو التالي:

- يجب على طالب الإذن أن يقدم طلبه خلال عشرة أيام من تاريخ تفهمه الحكم إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والإذن بالتمييز يجب أن يصدر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بكامل هيئتها، وهذا أكدته محكمة التمييز، إذ قضت بأنه «بعد التدقيق والمداولة تبين أن مبلغ الضريبة يقل عن ألف دينار فإن تمييزه لا يقبل إلا بإذن، بمقتضى البندين (ب، ج) من الفقرة ٢ من المادة العاشرة من قانون تشكيل المحاكم، وحيث إن المميز لم يحصل على مثل هذا الإذن، إذ ما ورد بذلك الطلب المقدم تحت كلمة قرار لم يصدر عن محكمة الاستئناف بتشكيلها القانوني فلا يعتبر في هذه الحالة قراراً بالإذن بالمعنى القانوني، لهذا يكون التمييز مقدماً من دون إذن من المرجع المختص فتقرر رده شكلاً»^(٧٧).

وإذا رفضت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منح الإذن للتمييز يحق لطالبه أن يتقدم بهذا الطلب إلى رئيس محكمة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار الرفض^(٧٨).

وإذا صدر القرار بالإذن سواء من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو من رئيس محكمة التمييز وجب على المميز أن يقدم لائحة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار الإذن.

ونرى إذا ما لاحظنا أن هناك قضايا تكون فيها الضرائب قليلة، والنزاع بين المكلف والإدارة الضريبية يدور حول تدوير خسائر كبيرة قد تتجاوز أحياناً

(٧٧) قرار محكمة التمييز رقم ١٥ بتاريخ ١٥/٨/١٩٨٧ مشار إليه في مؤلف حسن فلاح موسى - مرجع سابق ٢٠٦.

(٧٨) م ٦/ب من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

عشرات الآلاف من الدنانير التي يتوقف فيها حق المكلف بالطعن أمام محكمة التمييز على إذن مسبق، بأنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة بحرمان المكلف فرصة من فرص التقاضي.

لذا، وتأسيساً على ما تقدم نرى بأنه من الضرورة تعديل نص المادة ٣٤/ ز من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ معدل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥ بحيث تصبح جميع القرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قابلة للتمييز، علماً بأن محكمة التمييز محكمة قانون لا تتدخل في قناعة محكمة الموضوع، وهذا ما أكدته محكمة التمييز عندما قضت بأنه «لا يخضع لرقابة محكمة للتمييز تقدير المحكمة للبيانات وترجيح بينة على أخرى»^(٧٩).

ثانياً: إجراءات رفع الدعوى:

تميز الأحكام القابلة للتمييز بمقتضى أحكام قانون ضريبة الدخل المعمول به خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تفهيمه إذا كان وجاهياً، وإلا فمن تاريخ التبليغ، وتقدم لائحة التمييز إلى ديوان محكمة التمييز أو إلى المحكمة التي أصدرت الحكم، أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف النظامية التي يقيم المميز في منطقة اختصاصها، وتدفع رسوم التمييز إلى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطتها في الحالة الأخيرة^(٨٠).

أما في الأحوال التي لا يجوز فيها التمييز إلا بإذن وجب على المميز أن يقدم لائحة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار الإذن^(٨١).

على أنه يجوز لمحكمة التمييز أن تقرر تمديد المدة القانونية المقررة لتقديم لائحة التمييز بناء على طلب خطي يقدمه المميز خلال تلك المدة إذا

(٧٩) تمييز حقوق - في القضية رقم ٨٧/٦٨٠ - مجلة نقابة المحامين سنة ٣٧ العدد السادس/ ص ٩٦٦.

(٨٠) م ٦/أ من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٨١) م ٦/ب من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

ولقد حددت المادة ٣/٨ من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل البنود الواجب توافرها في لائحة التمييز وهي:

- اسم المميز وعنوانه أو وظيفته.
- اسم المميز ضده وعنوانه أو وظيفته.
- رقم الدعوى التي صدر فيها القرار وخلاصة موجزة عنه.
- تاريخ تفهيم القرار المميز إن كان وجاهياً أو تاريخ تبليغه إن كان بمثابة الوجيه.
- أسباب الطعن في القرار المميز بإيجاز في فقرات مستقلة مرقمة.
- ما يطلبه المميز في تمييزه.

وينبغي أن توقع لائحة التمييز من محام أستاذ وترفق بها نسخ عنها وعن القرار تكفي لتبليغ المميز ضدهم مع نسخة إضافية للمحكمة مصدقة جميعاً من رئيس كتاب محكمة الاستئناف التي أصدرت القرار، على أنه إذا كان محام واحد ينوب عن أكثر من واحد من المميز ضدهم يكتفي بتقديم نسخة واحدة عن القرار لتبليغها إليه بالنيابة عنهم، ويرد التمييز إذا لم ترفق بلائحته النسخ المنصوص عليها السابقة، ويجري تبليغ اللوائح والأوراق القضائية الأخرى بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو الصادرة عنها وفقاً للأصول المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به.

ويحق للمميز ضده أن يقدم لائحة جوابية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه لائحة التمييز^(٨٧).

بعد انتهاء المدة المحددة لتبادل اللوائح ترسل أوراق الدعوى إلى محكمة التمييز، وذلك في حالة تقديم اللائحة بواسطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بواسطة محكمة الاستئناف النظامية التي يقيم المستأنف عادة بها.

(٨٧) انظر المادتين ٩,٨ من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل.

ثالثاً: إجراءات المحاكمة ونظر الدعوى

تطبق محكمة التمييز أحكام قانون أصول المحاكمات الحقوقية وتراعي عند تطبيقها لأحكام هذا القانون أحكام قانون ضريبة الدخل وأحكام نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل^(٨٨).

وتنظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميز إليها تدقيقاً إلا إذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أي من طرفي الدعوى ووافقت على ذلك^(٨٩).

رابعاً: الأحكام التي تصدرها محكمة التمييز

لدى الانتهاء من النظر في التمييز تصدر المحكمة قرارها بقبول التمييز أو رده وبتأييد القرار المميز أو نقضه، أو بإعادة القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وذلك وفق الصلاحيات المعطاة لها بموجب القوانين المعمول بها^(٩٠).

وإذا كان الموضوع صالحاً للحكم تحكم محكمة التمييز في الدعوى دون أن تعيدها إلى محكمة الاستئناف^(٩١).

(٨٨) م ١٠/أ من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل.

(٨٩) م ١٠/ب من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٩٠) م ١٠/ح من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦.

(٩١) قرار محكمة التمييز بالقضية رقم ٨٥/٤٢٣ - مجلة نقابة المحامين لسنة ٣٥/٦٠٥ (ص ٩٥١).

- الحكم «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 عملاً بالمادة ٢٤٧/٤ من قانون أصول المحاكمات الحقوقية».

الخاتمة:

إن الإدراك العميق للمنازعات الضريبية يتطلب إيجاد سبل للطعن تضمن حقوق المكلفين وتمنع استبداد الإدارة الضريبية من جهة، والمحافظة على حق الخزينة العامة من التهرب الضريبي من جهة أخرى.

ومن دراستنا في هذا البحث لموقف المشرع الأردني من المنازعات الضريبية نوصي إلى جانب التوصيات الواردة في صلب البحث بما يلي:

أولاً: الاقتداء بالمشرع المصري فيما يتعلق باللجان التي تنظر في الطعن الإداري بحيث يكون تشكيلها بقرار من وزير المالية وإحاطتها بالإجراءات التي تضمن استقلالها عن الإدارة الضريبية وحيادها عند الفصل في الطعون الإدارية.

ثانياً: منح الإدارة الضريبية الحق في الطعن بقرارات اللجان الإدارية التي تفصل في الطعن الإداري على قدم المساواة مع المكلف.

ثالثاً: الاقتداء بالمشرع المصري بحيث يكون قضاء ضريبة الدخل مكوناً من ثلاث درجات «ابتدائية، استئنافية، تمييز» وذلك من خلال النص على تشكيل محكمة ابتدائية تختص بالنظر في قضايا ضريبة الدخل.

رابعاً: تعديل نص المادة (٣٣/ج) من قانون ضريبة الدخل لتصبح جميع القرارات الصادرة عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله قابلة للاستئناف.

خامساً: تعديل نص المادة (٣٤/ز) من قانون ضريبة الدخل لتصبح جميع القرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قابلة للتمييز..