

الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته «دراسة تحليلية وتطبيقية»(*)

الدكتور/ حمدي سليمان القبيلات
كلية الحقوق - جامعة الإسراء
المملكة الأردنية الهاشمية

ملخص:

تناولنا في هذا البحث موضوع الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في التشريع الأردني، واتبعنا فيه المنهج الوصفي التحليلي، وقد مهدنا له بفصل تمهيدي ناقشنا فيه الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل، حيث تم الاستعانة بالمعايير الفقهية التي طرحت للتمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي، وتطرقنا للتطبيقات القضائية لتلك المعايير على صعيد القضاء الإداري والقضاء العادي، وقد رجحنا الأخذ بمعيار النظام القانوني باعتباره من المعايير الواقعية التي تمكن من إضفاء التكييف القانوني السليم على قرار التقدير الضريبي بالاستناد إلى إرادة المشرع.

أما الفصل الأول من البحث فقد خصص للحديث عن الطعن الإداري بقرار التقدير الضريبي، حيث تطرقنا لمفهوم الطعن الإداري وأهميته بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، وكذلك عرضنا لشروط الطعن الإداري، ثم ناقشنا الآثار المترتبة على الطعن الإداري بقرار التقدير الضريبي.

(*) أجاز البحث بتاريخ ٦/٥/٢٠٠٦م.

وفي الفصل الثاني بحثنا في مرحلة استئناف قرار تقدير ضريبة الدخل، باعتبارها مرحلة الطعن القضائي الأهم بقرار التقدير، وعرضنا في هذا الفصل للمحكمة المختصة وطبيعتها وتشكيلها، وكذلك بحثنا في القرارات القابلة للاستئناف وتمييزها عن غيرها من القرارات غير القابلة للاستئناف، ثم أبرزنا الشروط الواجب توافرها لاستئناف قرار التقدير، وفي ختام هذا الفصل عرضنا للآثار المترتبة على الطعن بالاستئناف بقرار التقدير الضريبي.

أما الفصل الثالث والأخير فخصصناه لمرحلة الطعن تمييزاً بقرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل؛ حيث عالجنا فيه القرارات القابلة للتمييز، وشروط تمييزها، ثم خلصنا إلى بحث الآثار المترتبة على تمييز قرار محكمة الاستئناف.

وفي نهاية البحث خلصنا إلى جملة من النتائج والتوصيات، نعتقد أن الأخذ بها سيؤدي إلى تفعيل إجراءات الاعتراض على قرارات التقدير الضريبية، والطعن بها، ويضمن تحقيقها للغايات والأهداف المنشودة منها، دون إجحاف بحق المكلفين من جهة، أو الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

المقدمة:

تمس قرارات تقدير ضريبة الدخل حياة كثير من الأشخاص في أعز ما لديهم من أموالهم وثرواتهم، فالإنسان بطبعه يقدم ماله على كل شيء، حتى على نفسه، كما قال عز وجل ﴿تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ وَتُجَاهِدُونَ فِي سَبِيلِ اللَّهِ بِأَمْوَالِكُمْ وَأَنْفُسِكُمْ ذَلِكَ خَيْرٌ لَكُمْ إِنْ كُنْتُمْ نَاعِمُونَ﴾ (الآية ١١ من سورة الصف) فالمال مقدم على النفس، وكذلك لا يألو الإنسان جهداً في الدفاع عن ماله، ومن صور الدفاع الاعتراض على كل ما من شأنه الانتقاص من هذا المال، أو المساس به، وبمختلف السبل والوسائل المتاحة، ومادامت ضريبة الدخل تؤدي إلى اقتطاع جزء من دخل الإنسان، فإنه - بلا شك - سيحاول التخلص منها بأي طريقة من الطرق؛ فالضريبة غير محببة للنفس، ويعتقد الكثيرون أنها تشكل عبئاً على دخولهم، ولذلك يلجأ بعض الأشخاص إلى التخلص منها بطرق غير مشروعة، بما يعرف التهرب الضريبي. أما الإنسان المنتمي للوطن، صاحب الأخلاق والقيم والمبادئ، فلا مناص أمامه من دفع الضريبة، و من ثم الاعتراض

عليها، وفق الطرق القانونية المتاحة، إن رغب. وبما أن قرار تقدير ضريبة الدخل ينطوي على جانب كبير من التقدير في كثير من الأحيان، لم يجعله المشرع نهائياً وقطعياً، بل رسم طريقاً للاعتراض عليه، يتيح للشخص فرصة إعادة النظر بقرار التقدير الخاص به. وفي هذا البحث سنلقي الضوء على مختلف الجوانب الإدارية والفنية والقانونية لهذا الموضوع، لعلنا نوضح ما خفي منه. ونأمل أن يكون في هذا البحث إضافة علمية أصيلة له؛ ذلك أن البحث فيه لم يكن كافياً، وكانت الكتابات فيه بشكل عام وموجز دون الدخول إلى ساحة التطبيقات العملية؛ مما أدى إلى بقاءه مبهماً محاطاً بالغموض، حتى إن الترافع في مثل هذا النوع من القضايا يقتصر في كثير من الأحيان على عدد محدود من الأساتذة المحامين ٠٠ كما أن الغاية من هذا البحث أيضاً معالجة الثغرات القانونية سواء في قانون ضريبة الدخل النافذ، أو في نظام أصول المحاكمات الضريبية.

مسوغات اختيار الموضوع:

جاء اختياري لهذا الموضوع بناءً على اهتمامي الشخصي وقرأتي لموضوعات المالية العامة عموماً، وضريبة الدخل خصوصاً، إضافة إلى خبرتي العملية المتواضعة مقدراً ومترافعاً في دائرة ضريبة الدخل، التي أتاحت لي فرصة الاطلاع على الجوانب العملية التطبيقية لموضوع الطعن بقرارات تقدير ضريبة الدخل، سواء كان الطعن إدارياً أم قضائياً، وقد لاحظت أن هذا الموضوع جدير بالدراسة والتمحيص، وبحاجة إلى تحليل للنصوص القانونية التي تحكمه، ودراستها في ضوء اجتهادات القضاء، سواء اجتهادات محكمة التمييز الموقرة، أم اجتهادات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الموقرة.. إذ لاحظت أن هناك تضارباً في الاجتهادات القضائية حول كثير من الأمور المحيطة بموضوع الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل مما زاد الأمر إبهاماً وغموضاً.

أدبيات الدراسة:

جرت العادة على معالجة موضوع هذا البحث من خلال الكتب المنهجية المقررة لتدريس مادة المالية العامة والتشريعات الضريبية في كليات الحقوق في الأردن، وعادة تتناول هذا الموضوع بشكل مختصر، ووفق النصوص القانونية، دون الخوض في التفاصيل والإشكاليات في التطبيقات العملية.. وهذه الكتب عديدة، منها على سبيل المثال كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي للأستاذ جهاد خصاونة، وكتاب المالية العامة والتشريعات الضريبية للدكتور سالم الشوابكة، وكتاب الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل للدكتور موفق المحاميد، وكذلك رسالة ماجستير عام ١٩٨٨ بعنوان "قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً" للباحث حسن فلاح الحاج موسى، ولعل الدراسة الأخيرة هي الوحيدة التي جاءت تعالج الموضوع بشكل رئيس، إلا أنها قديمة نسبياً؛ إذ مضى عليها أكثر من ثمانية عشر عاماً، كما أنها لم تبرز اتجاهات القضاء الأردني بخصوص هذا الموضوع بشكل جلي وواضح، وفي هذا البحث لن نكرر ما جاء في الدراسات السابقة، بل سنعالج الموضوع بشكل مختلف يتلاءم وطبيعة هذا البحث وخصوصيته، ويبرز أحدث اتجاهات القضاء بهذا الخصوص.

مشكلة البحث:

يمتاز موضوع الطعن بقرارات التقدير الضريبي، بحاجته إلى إدراك وفهم لكثير من الأمور المحاسبية والمهنية أحياناً، بالإضافة إلى فهم الجوانب القانونية بالأساس، فهو ليس موضوعاً قانونياً بحتاً، لا، بل إن كثيراً من منازعات قضايا ضريبة الدخل، تحسم على أساس فني، وليس على أساس قانوني، وأقصد بذلك الخبرة الفنية، وخاصة الخبرة المحاسبية، ولذلك تكمن مشكلة هذا البحث في عدم قدرة كثير من الأشخاص على فهم الجوانب الفنية في قرار تقدير ضريبة الدخل، وكذلك عدم معرفة مدى السلطة التقديرية للمقدر عند إصداره لقرار التقدير، علاوة على أن الكثيرين يعتقدون أن الضريبة يمكن التخلص منها، من

خلال الحيلة والدهاء أو المحسوبية وقوة النفوذ، مما يولد نظرة سلبية لديهم تجاه ضريبة الدخل. هذا، بالإضافة إلى أن القضاء صاحب الاختصاص بنظر منازعات ضريبة الدخل؛ تنقصه الخبرة الفنية في مجال ضريبة الدخل، مما يؤدي إلى الاستعانة بالخبرة الفنية الخاصة في كثير من القضايا، ولا سيما ذات المبالغ المالية الكبيرة.

حدود المشكلة:

إن الإحاطة التامة بموضوع الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل يدفعنا إلى حصر البحث في الجوانب القانونية والقضائية للاعتراض، دون الخوض في تفاصيل قرارات التقدير وأنواعها، وكيفية احتساب ضريبة الدخل، فهذه الأمور تخرج عن نطاق البحث، ومجال بحثها ليس هنا على الرغم من ارتباطها الوثيق بموضوع البحث.

المنهجية:

تعتمد منهجية هذا البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي؛ إذ ساقوم بمعالجة النصوص القانونية ذات العلاقة بموضوع البحث، وتمحيصها ودراستها وإبداء وجهة النظر فيها، مع التعرض لتطبيقاتها العملية، وكذلك الحال حصر الاجتهادات القضائية بخصوص الموضوع، والتعليق عليها، وتحليلها لتحديد اتجاهات القضاء الأردني بخصوص موضوع البحث.

خطة البحث:

وساقوم بمعالجة موضوع البحث وفق الخطة الآتية:

الفصل التمهيدي: الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل.

- المبحث الأول: المعيار الشكلي لتمييز القرار الإداري عن الحكم القضائي.
- المبحث الثاني: المعيار الموضوعي لتمييز القرار الإداري عن الحكم القضائي.

-
- المبحث الثالث: موقف القضاء الأردني من معايير التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي.

الفصل الأول: الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل.

- المبحث الأول: مفهوم الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل وأهميته.
- المبحث الثاني: شروط الطعن الإداري بقرار التقدير.
- المبحث الثالث: الآثار المترتبة على الطعن الإداري.

الفصل الثاني: استئناف قرار تقدير ضريبة الدخل.

- المبحث الأول: المحكمة المختصة.
 - المبحث الثاني: القرارات القابلة للاستئناف.
 - المبحث الثالث: شروط الاستئناف.
 - المبحث الرابع: الآثار المترتبة على الطعن بالاستئناف.
- ### **الفصل الثالث: تمييز قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.**
- المبحث الأول: القرارات القابلة للتمييز.
 - المبحث الثاني: شروط التمييز.
 - المبحث الثالث: الآثار المترتبة على تمييز قرار محكمة الاستئناف.
- الخاتمة.**

الفصل التمهيدي

الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل

يصدر قرار تقدير ضريبة الدخل^(١) عن الإدارة الضريبية باعتبارها جزءاً من السلطة التنفيذية، وحيث إن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية واسعة عند إصدار قرارات التقدير الضريبي ذات الآثار القانونية الخاصة، ونظراً للمسلك الذي تبناه المشرع الضريبي بإخضاع قرارات التقدير الضريبي للاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فقد أدى ذلك إلى غموض في الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، وخلط بينها وبين الأحكام القضائية. لذلك سنقوم في هذا الفصل بتحديد الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، من خلال تمييزها عن غيرها من الأعمال، وهذا يتطلب تمييز القرارات الإدارية عن الأعمال التشريعية من جهة، وعن الأحكام القضائية من جهة أخرى، وحيث إنه لا خلاف بأن قرار تقدير ضريبة الدخل لا يعد عملاً تشريعياً، لن نخوض في بحث تفاصيل التمييز بين القرارات الإدارية والأعمال التشريعية.^(٢) وسنقتصر على بحث معايير التمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية،

(١) انظر في تعريف الضريبة: د. عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩، ص ٢٤٣.

د. عاطف صدقي، ود. محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، القاهرة، ١٩٨٢، ص ١٦٦ - ١٦٩.

وتrotabas: Finances Publiques, Paris, 1969, P. 207

وبشأن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة انظر: د. رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص ٦٠ - ٧٩.

(٢) للمزيد عن معايير تمييز الأعمال التشريعية عن القرارات الإدارية انظر د. علي خطار شطناوي، القضاء الإداري الأردني، ١٩٩٥م، ص ٣٩٩. وكذلك د. نواف كنعان، القانون الإداري، الكتاب الثاني، ٢٠٠٣م، ص ٢٤٣.

باعتبار أن تمييز القرارات الإدارية عن الأحكام القضائية ينطوي على صعوبة جمة؛ نظراً لأن كلتا السلطتين (التنفيذية والقضائية) تطبق القانون عند إصدارها لتلك القرارات والأحكام، حيث إن القرار الإداري يعد تخصيصاً للحكم العام للقانون، بتطبيقه على الحالات الفردية، وهو بذلك يتفق مع الحكم القضائي، فكلاهما يعتبر وسيلة لتطبيق القانون على الحالات الفردية.^(١) وعليه سنقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، وعلى النحو التالي:

- المبحث الأول: المعيار الشكلي لتمييز القرار الإداري عن الحكم القضائي.
المبحث الثاني: المعيار الموضوعي لتمييز القرار الإداري عن الحكم القضائي.
المبحث الثالث: موقف القضاء الأردني من معايير التمييز.

المبحث الأول المعيار الشكلي لتمييز القرار الإداري عن الحكم القضائي

وفقاً لهذا المعيار يكون العمل أو التصرف إدارياً إذا صدر عن جهة إدارية، سواء كانت مركزية أم لامركزية، بينما يكون العمل قضائياً متى كان صادراً عن السلطة القضائية، بصرف النظر عن مضمون هذا العمل ومحتواه.^(٢) فهذا المعيار يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات الذي يتبناه دستور الدولة، فكل ما يصدر عن السلطة التنفيذية يعد قراراً إدارياً يخضع للنظام القانوني للقرارات الإدارية، وكل ما يصدر عن السلطة القضائية يعد حكماً قضائياً يخضع للنظام القانوني للأحكام القضائية.^(٣) ويمتاز هذا المعيار بالبساطة والوضوح، فيكفي

(١) د. محمود حافظ، القضاء الإداري، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩م، ص ٣٨٧.

(٢) د. ماهر الجبوري، القرار الإداري، بغداد، ١٩٩١م، ص ٣٣.

(٣) د. علي خطار شطناوي، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣م، دار وائل للنشر، عمان، ص ٦١٧.

وفقاً لهذا المعيار معرفة الجهة مصدرة العمل القانوني، حتى نتوصل إلى معرفة التكييف القانوني لذلك العمل.^(١)

وبناء على هذا المعيار فإن القرار الإداري هو القرار الصادر عن جهة إدارية تنفيذية في الدولة، وقد تكون الجهة التي أصدرت القرار موظفاً أو مجموعة من الموظفين أو جهات إدارية متعددة لم تقصد إبرام عقد أو اتفاق، لتنظيم علاقة من علاقاتها وحكمها.^(٢) أما الحكم القضائي فهو الصادر عن المحاكم بمختلف أنواعها، وتنص المادة (٩٩) من الدستور الأردني على أن "المحاكم ثلاثة أنواع: ١ - المحاكم النظامية، ٢ - المحاكم الدينية، ٣ - المحاكم الخاصة". وتنص المادة (١٠٠) من الدستور على أن "تعين أنواع المحاكم ودرجاتها وأقسامها واختصاصاتها وكيفية إدارتها بقانون خاص، على أن ينص هذا القانون على إنشاء محكمة عدل عليا".

والخلاصة في هذا المعيار، أن تكييف العمل القانوني باعتباره قراراً إدارياً أم حكماً قضائياً، يعتمد على تبعية مصدره لأي من السلطتين القضائية والتنفيذية؛ فإذا كان مصدره يتبع السلطة القضائية، عد العمل القانوني حكماً قضائياً، ويعتبر قراراً إدارياً إذا كان مصدره يتبع السلطة التنفيذية، وكما أسلفنا يتسم هذا المعيار بالبساطة والوضوح؛ إذ يسهل في كثير من الأحيان تحديد تبعية مصدر العمل لأي من السلطتين. وبناء على ما تقدم ووفقاً لهذا المعيار يعتبر قرار تقدير ضريبة الدخل قراراً إدارياً لا حكماً قضائياً؛ نظراً لصدوره عن جهة إدارية تتبع السلطة التنفيذية، فدائرة ضريبة الدخل جزء من الإدارة العامة المركزية.

إلا أن المعيار الشكلي - على الرغم مما يمتاز به من بساطة ووضوح - منتقد ومعيّب من عدة نواحٍ، أهمها:

(١) د. أحمد عودة الغويري، القضاء الإداري، قضاء الإلغاء وقضاء التعويض، دراسة

مقارنة مع نظام القضاء الإداري الفرنسي، ١٩٩٧م، عمان، ص ١٢١.

(٢) د. ماهر الجبوري، مرجع سابق، ص ٣٣.

١ - أن هذا المعيار يعتمد بالأساس على تبعية مصدر العمل القانوني، دون الاهتمام بمضمون هذا العمل أو محتواه.

٢ - أن هذا المعيار يستند إلى مبدأ الفصل بين السلطات، مما يستوجب ديمومة هذا الفصل ووضوحه، وهو ما لا يتحقق دوماً، خصوصاً في حالة المحاكم الخاصة.^(١)

٣ - عدم صدق هذا المعيار؛ إذ ليس صحيحاً أن جميع ما يصدر عن محاكم السلطة القضائية يعد أحكاماً قضائية بالمعنى الفني، كأن تصدر المحكمة الشرعية قراراً بتعيين الوصي على القاصر، فضلاً عن قيام بعض الجهات الإدارية بمزاولة الوظيفة القضائية، إذ يصعب من الناحية الموضوعية البحتة التفرقة بين طبيعة عمل المجالس التأديبية وعمل المحاكم الجزائية في حالة تعدي المرؤوس الإداري على رئيسته الأعلى بالقول أو الفعل، فيكيف هذا العمل على أنه جريمة جزائية وتأديبية في آن واحد يعاقب عليه فاعله بعقوبتين مختلفتين.^(٢)

٤ - أن المشرع قد يعهد إلى بعض الجهات الإدارية صراحة بمزاولة وظيفة قضائية، كقانون صيانة الأشجار والمزروعات رقم ٨٥ لسنة ١٩٦١م الذي ناط بالحاكم الإداري صلاحية النظر في الاعتداءات التي تقع على الأشجار والمزروعات، وإصدار الحكم بتضمين المعتدين الأضرار مع فرض عقوبة الحبس، ولذلك يعتبر القضاء الإداري الأردني القرارات الصادرة عن الحاكم الإداري في هذه الحالة أحكاماً قضائية تخضع للنظام القانوني للأحكام، وليس قرارات إدارية على الرغم من صدورهما عن جهة تتبع السلطة التنفيذية.^(٣)

(١) د. ماهر الجبوري، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) د. علي خطار، مرجع سابق، ص ٦١٨.

(٣) د. علي خطار، القضاء الإداري الأردني، مرجع سابق، ص ٤٣٤.

المبحث الثاني

المعيار الموضوعي لتمييز القرار الإداري

عن الحكم القضائي

في ضوء العيوب والانتقادات الموجهة للمعيار الشكلي، برز اتجاه فقهي يرى أن تحديد طبيعة العمل القانوني ينبغي أن يركز على مضمون العمل ذاته ومحتواه الداخلي، على أساس أن لكل من العمل الإداري والعمل القضائي مضموناً مميزاً يختلف عن مضمون العمل الآخر^(١)، وفي سبيل تحديد ماهية المعيار الموضوعي ومادته بذل الفقه جهوداً، وقام بمحاولات متنوعة، نوجزها تباعاً على النحو الآتي:

أولاً - فكرة التصرف التلقائي:

تقوم هذه الفكرة على أساس أن فيصل التفرقة بين القرار الإداري والحكم القضائي، هو كيفية التصرف، فالقرار الإداري يصدر عن تصرف تلقائي، أما الحكم القضائي فلا يصدر إلا بناء على طلب من الأفراد في شكل دعوى أو دفع. وعيب هذه الفكرة أنها - وإن انطوت على جانب من الصحة - ليست صحيحة بالكامل، فصحيح أن القضاء لا يملك التصرف للفصل في المنازعات من تلقاء نفسه دون أن يطلب منه ذلك، بل يتعين عليه الانتظار لحين تقديم الدعوى من النيابة العامة أو الأفراد، لكن الإدارة لا تملك - في بعض الأحيان - إصدار القرارات الإدارية من تلقاء نفسها؛ إذ إن بعض القرارات الإدارية لا تصدر إلا بناء على طلب، مثل قرار منح رخصة أو قبول استقالة موظف... إلخ.

ثانياً - فكرة السلطة التقديرية:

تقوم هذه الفكرة على مدى الحرية المتروكة في التقدير لاتخاذ القرار الإداري أو القضائي، فالقرار الإداري - بحسب هذه الفكرة - يصدر عن سلطة

(١) د. سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة في دولة الكويت، دراسة مقارنة، الأولى، دار الكتب، الكويت، ١٩٩٨م، ص ١٢٦.

تقديرية؛ أي أن المشرع يترك للإدارة قدراً من الحرية في تقدير الأسباب والظروف التي تجعلها تتدخل لاتخاذ القرار المناسب لها. أما القاضي فلا يملك هذه الحرية في التقدير؛ لأنه يمارس دائماً اختصاصاً مقيداً، إذ يقتصر عمل القاضي على تكييف واقعة معينة تجاه القانون النافذ، وهو عمل منفصل عن الإرادة.

ولكن هذه الفكرة منتقدة؛ لأن الإدارة لا تمارس دائماً سلطة تقديرية، ففي أحوال كثيرة يكون اختصاصها مقيداً، كما أن القاضي يملك في كثير من الأحوال سلطة في تقدير الحكم الذي يراه منطبقاً على الواقعة بحسب تكييفه وتقديره للظروف التي أحاطت بوقوعها. فيملك القاضي مثلاً سلطة تقديرية تتمثل في اختيار عقوبة بين عقوبتين، أو تحديد مقدار العقوبة المفروضة بين الحد الأدنى والحد الأعلى، ويتمتع بظروف التشديد والتخفيف.

ثالثاً - فكرة الغرض أو الغاية:

تقوم هذه الفكرة في التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي على الغاية التي يستهدفها كلا العاملين القانونيين، إذ تستهدف القرارات الإدارية تحقيق الصالح العام، أو الغاية المخصصة بحسب قاعدة تخصيص الأهداف في بعض الأحيان، في حين تستهدف الأحكام القضائية حماية النظام القانوني في الدولة، واستتباب الأمن والسلام الاجتماعي، عن طريق فض المنازعات القضائية، وتوقيع الجزاءات على مرتكبي الجرائم.

ولكن هذه الفكرة منتقدة لصعوبة تحديد مفهومي المصلحة العامة والنظام القانوني بتعبيرات قانونية واضحة ومنضبطة، إضافة إلى أن حماية النظام القانوني تتضمن بالضرورة تحقيق المصلحة العامة.^(١)

(١) د. علي خطار، القضاء الإداري الأردني، مرجع سابق، ص ٤٣٦.

رابعاً – فكرة الخصومة أو المنازعة:

تقوم هذه الفكرة على اعتبار العمل القانوني حكماً قضائياً إذا كان يحسم – استناداً إلى قاعدة قانونية – خصومة بين خصمين حول مركز قانوني عام أو خاص، ويقرر بقوة الحقيقة القانونية وجود حق أو عدم وجوده، ويتمتع بحجية الأمر المقضي به.^(١)

وهذه الفكرة قد وجه لها انتقادات؛ الأول: أن حسم الخصومة قد يعهد به إلى جهة إدارية تفصلها بقرار إداري، مثال ذلك القضايا التي يختص بها موظف أو هيئة أو لجنة إدارية يمنحها القانون اختصاصاً قضائياً. والثاني: أن هناك أحكاماً لا تصدر بصدد نزاع على حق شخصي، مثال ذلك قضاء الإلغاء؛ إذ يقر الفقه والقضاء أن الخصومة في دعاوى الإلغاء موجهة ضد القرار الإداري المطعون به وليس ضد الإدارة، كما أن الأحكام القضائية الصادرة في القضايا الجزائية تتجاوز الحق الشخصي.^(٢)

ونخلص مما تقدم إلى أن كل فكرة من الأفكار السابقة لم تسلم من النقد، وذلك نظراً لتركيزها على عنصر أو أكثر من عناصر التمييز، دون الاهتمام بالعناصر الأخرى. ولكن على الرغم من ذلك يبقى المعيار الموضوعي أدق المعايير التي قيل بها للتمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية؛ إذ إنه أكثرها اتفاقاً مع طبائع الأشياء وأكثرها مساعدة في تفهم حقيقة الأعمال القانونية، فيولي أهمية لطبيعة العمل الداخلية وينصب على مضمونه ومحتواه، ويهتم بجوهره دون مظهره الخارجي.^(٣)

ونشير في ختام بحث معايير التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي، إلى أن هناك من يرى وجود معيار ثالث بخلاف المعيار الشكلي والمعياري

(١) د. محمود حافظ، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٢) د. ماهر الجبوري، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٣) د. علي خطار، مرجع سابق، ص ٤٣٧.

الموضوعي، ألا وهو معيار النظام القانوني، ويتمثل هذا المعيار في خضوع العمل القانوني لأي من النظامين القانونيين؛ فإذا خضع للنظام القانوني للأحكام القضائية كان حكماً قضائياً، وإذا خضع للنظام القانوني للقرارات الإدارية كان قراراً إدارياً. فالنظام القانوني يكيف العمل، وهذا الأخير يكيف السلطة التي أصدرته، والمشرع هو الذي يحدد النظام القانوني الذي يخضع له العمل القانوني محل التكيف، فإذا أخضعه للنظام القانوني للأحكام القضائية عدّ حكماً قضائياً، وإلا اعتبر قراراً إدارياً، وتكون إرادة المشرع صريحة وواضحة، كأن يصف العمل بأنه حكم قضائي أو يقضي التشريع بأنه قابل للاستئناف. ويتولى القضاء الإداري اكتشاف هذه الإرادة إذا كانت غامضة وغير واضحة بالمعيارين الشكلي والموضوعي، ليس باعتبارهما معايير ملزمة وإنما باعتبارهما قرائن.^(١)

المبحث الثالث

موقف القضاء الأردني من معايير التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي

يعد الأردن من دول القضاء المزدوج؛ أي ذات القضاء العادي والقضاء الإداري، وبصرف النظر عن تاريخ تحقيق ازدواجية القضاء في الأردن، والخلاف الفقهي الذي ثار حول ذلك، يوجد الآن في الأردن قضاء إداري ممثل بمحكمة العدل العليا، وقضاء عادي يمثل ببقية المحاكم النظامية. وعليه، سندرس في هذا المبحث موقف محكمة العدل العليا الأردنية من معايير التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي في المطلب الأول، ثم نعقب بموقف محكمة التمييز الأردنية من ذلك في المطلب الثاني.

(١) د. علي خطار، مرجع سابق. ص ٤٣٧.

المطلب الأول

موقف محكمة العدل العليا من معايير التمييز

بين القرار الإداري والحكم القضائي

راوح اجتهاد محكمة العدل العليا للتمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية بين المعيارين الشكلي والموضوعي، فنجدتها تأخذ تارة بالمعيار الشكلي، ثم تعود وتأخذ بالمعيار الموضوعي تارة أخرى، علاوة على الدمج بين المعيارين في بعض الأحيان. وهذا الوضع يجعل من الصعب القول إنها تتبنى معياراً بعينه.

فقد أخذت محكمة العدل العليا بالمعيار الشكلي في البداية في العديد من الأحكام، نذكر منها اعتبارها القرار الصادر عن المحكمة الشرعية في نصب الوصي وعزله قراراً لا يقبل الطعن فيه أمامها.^(١) والقرارات الصادرة عن المحاكم الشرعية بخصوص إجراءات تحرير التركة، وفي تصفيتها وتقسيمها بين الورثة.^(٢) والقرارات الصادرة عن النائب العام في حدود اختصاصاته القانونية.^(٣) وتكليف الطاعن دفع فرق سعر المزااد العلني، ورد الاعتراض المقدم منه على إجراء التنفيذ والمحاكمة.^(٤)

وبالمقابل أخذت محكمة العدل العليا بالمعيار الموضوعي في بعض الأحكام؛ فقد قضت بأنه "لقد استقر الفقه والقضاء على أن القرار لا يعتبر قراراً قضائياً غير خاضع للطعن أمام محكمة العدل العليا، إلا في حالتين: الأولى: أن يصدر عن محكمة بمقتضى وظيفتها القضائية، ويحسم على أساس قاعدة قانونية خصومة قضائية تقوم بين خصمين، ويقرر في قوة الحقيقة القانونية وجود حق أو عدم وجوده. الثانية: أن يصدر عن هيئة لا تتكون من

(١) عدل عليا: ١٩٨٩/٦/٢٩م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٩١م، ص ١٠٢٣.

(٢) عدل عليا: ١٩٥٣/٥/٢٠م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٥٣م، ص ٣٥٥.

(٣) عدل عليا: ١٩٥٢/٣/٢٥م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٥٢م، ص ٣٨٧.

(٤) عدل عليا: ١٩٨٥/٤/١٣م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٥م، ص ١٠٦٦.

عناصر قضائية، وإنما أسندت إليها سلطة قضائية استثنائية للفصل فيما نيظ بها من خصومات تتوافر فيها خصائص الخصومة القضائية، أو أن تكون إرادة المشرع صريحة أو واضحة وقاطعة في دلالتها على أن تلك الجهة هي جهة قضائية. وحيث إن القرار المطعون به (قرار فرض غرامة على المستدعي لمحاولته تهريب عملة صعبة إلى خارج المملكة)، هو قرار لم يصدر عن محكمة، وإنما هو صادر عن سلطة إدارية، ولم يفصل في خصومة لها خصائص الخصومة القضائية، كما أن إرادة المشرع لم تكن صريحة أو قاطعة في دلالتها على أن تلك السلطة هي سلطة قضائية، فإن القرار المطعون به يعتبر قراراً إدارياً لا قضائياً، ومن ثم فإن محكمة العدل العليا هي المختصة بنظر طلب إلغائه^(١). وكذلك اعتبرت قرارات وزير العدل برفض عرض طلبات إعادة المحاكمة على محكمة التمييز استناداً لصلاحيته المستمدة من المادة (٢٩٤) من قانون أصول المحاكمات الجزائية أحكاماً قضائية^(٢).

وفي أحكام أخرى جمعت المحكمة بين المعيارين، فقضت " .. وإن الرأي الراجح الذي اتجه إليه القضاء في مختلف البلدان هو الأخذ بالمعيارين معاً مع بعض الضوابط، وبمقتضى هذا الرأي يعتبر القرار قضائياً إذا صدر عن هيئة قضائية تستمد ولاية القضاء من قانون محدد لاختصاصها مبين لإجراءاتها، وأن يكون حاسماً وبصورة نهائية في نزاع بين طرفين على حقوق ذاتية، وأن يكون القانون قد أوضح القواعد التي تنطبق على النزاع ووجهة النظر فيه^(٣). " وقضت كذلك " أن مناط البت بالدعوى يتوقف على بيان صفة القرار المطعون فيه، أهو قرار قضائي أم قرار إداري، وبما أن هذا القرار صادر عن قاضي التنفيذ، وهو المسمى بقانون الأجراء (رئيس الأجراء) فهو بالمعيار الشكلي يقع ضمن القرارات القضائية، على اعتبار أن الإمضاء تنمة القضاء،

(١) عدل عليا: ١٤/١٢/١٩٧٧م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٧٨م، ص ٣٠.

(٢) عدل عليا: ٢٥/١١/١٩٨٦م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٦م، ص ١٥٢٠.

(٣) عدل عليا: قرار رقم ٥٩/٧، مجلة نقابة المحامين، ١٩٥٩م، ص ٨٩.

وكذلك قرارها بتاريخ ٢٧/٢/١٩٩١م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٩١م، ص ٤٢٧.

ويقصد بالإمضاء تنفيذ الأحكام القضائية. وفيما يتعلق بالمعيار الموضوعي نجد أن رئيس الأجراء قد فصل في نزاع بين متخاصمين، بعد أن أدلى كل منهما بوجهة نظره، وحسب القواعد المبينة في قانون الأجراء، فيكون قراره فاصلاً في نزاع بين متنازعين على حق بت فيه".^(١)

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن محكمة العدل العليا أخذت بمعيار النظام القانوني في بعض الأحكام، فقضت "استقر اجتهاد محكمة العدل العليا على أن القرار الصادر عن رئيس الأجراء يعتبر قراراً إدارياً إذا كان غير قابل للاستئناف أمام محكمة الاستئناف بموجب المادة (٥) من قانون الأجراء، أما إذا كان قابلاً للاستئناف وفق المادة المذكورة فلا يعتبر قراراً إدارياً، ليس لأن القرار هو قرار قضائي بل لوجود مرجع قضائي للنظر فيه".^(٢)

وأخيراً نتفق مع الرأي القائل إن الاجتهاد السابق لا يسمح بالقول بأن محكمة العدل العليا تتبنى معياراً معيناً للتمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية. فقد أخذت بالمعايير الفقهية الثلاثة، إضافة إلى أن تواريخ أحكامها متداخلة بحيث لا تسمح لنا بتحديد معالم الاجتهاد القضائي وتقسيمه إلى مراحل معينة.^(٣)

المطلب الثاني

موقف محكمة التمييز من معايير التمييز

بين القرار الإداري والحكم القضائي

لجأت محكمة التمييز إلى مختلف معايير التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي، إذ أخذت بالمعيار الشكلي في عدد من الأحكام، وانصب اهتمامها على الإجراءات المتبعة في إصدار القرار والطعن به، إذ جاء في حيثيات الحكم رقم

(١) عدل عليا، ٢٢/٢/١٩٨٩م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٩م، ص ١٥٣٩.

(٢) عدل عليا، ٢٩/٨/١٩٨٣م، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٣م، ص ١٢١٦.

(٣) د. علي خطار، القضاء الإداري الأردني، مرجع سابق، ص ٤٤١.

(٩٦/٣٨١) "إن الإقرار أمام مأمور الدخل (المقدر) يعتبر إقراراً في مرحلة من مراحل التقاضي الأولية؛ لأن نتيجة التقدير التي تصدر عن المقدر تكون قابلة للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل".^(١) ولا يعني استناد المحكمة للمعيار الشكلي أنها اعتبرت قرار التقدير قراراً إدارياً، وإنما يعني أنها اهتمت بالشكل وإجراءات مصدر العمل أو صفته لإضفاء التكييف القانوني السليم عليه. ومن جهة أخرى أخذت محكمة التمييز بالمعيار الموضوعي لإضفاء التكييف القانوني السليم على عمل المقدر، إذ جاء في حيثيات الحكم رقم (٨٤/٦٠٠) "... إن حضور المكلفين أمام مأمور التقدير وإجراءات التحقيق عن مداخيلهم، وفرض الضريبة عليهم، ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام، وإن الخصومة التي تعتبر من النظام العام هي الخصومة القضائية، التي تعرف بأنها حالة قانونية ناشئة عن الدعوى، وإن مأمور التقدير ليس بمرجع قضائي، ولا هو خصم للمكلف، بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريق الذي رسمه القانون، ولا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية".^(٢) وفي هذا الحكم واضح أن محكمة التمييز أخذت بنظرية الخصومة التي تدرج ضمن المعيار الموضوعي لتنفي أن يكون عمل المقدر عملاً قضائياً.

أما عن معيار النظام القانوني فقد تبنته محكمة التمييز أيضاً في عدد من أحكامها؛ إذ جاء في حكمها رقم (٨٦/٩٢) "... إن قانون ضريبة الدخل قد نصب مأمور التقدير للدفاع عن قراره كمستأنف عليه ومنعه من أن يكون طاعناً به كمستأنف بحكم المادة (٢/٥٧) منه، وقد استقر الاجتهاد على أنه لا يشترط توكيل محام عن المكلف أمام مأمور التقدير، ولا يرد القول بأن التحقق من

(١) مشار له لدى موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠١م، ص ١٥٧.

(٢) تمييز حقوق قرار رقم ٨٤/٦٠٠، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٥م، ص ٥٢٨.

صفة مقدم الاعتراض على قرار مأمور التقدير هو جزء من إجراءات الخصومة التي تعتبر من النظام العام، ذلك أن إجراءات التحقق من الدخل أمام مأمور التقدير ليست من إجراءات الخصومة القضائية، ما دام أن مأمور التقدير هو مرجع إداري ناطق به القانون سلطة ابتدائية في تقدير دخل المكلف وفرض الضريبة دون أن يكون له في ذلك صفة القضاء، أو صفة الخصم، ولا يغير من ذلك شيئاً أن قراره قابل للطعن أمام القضاء^(١). فوفقاً لهذا الحكم اتجهت محكمة التمييز استناداً إلى معيار النظام القانوني، إلى تكييف قرار التقدير باعتباره قراراً إدارياً، مؤكدة ذلك بنفي الصفة القضائية عن المقدر، أما قول المحكمة بأن خضوع قرار التقدير للطعن أمام القضاء لا يغير من الأمر شيئاً، فهو لتنفي بذلك إمكانية القول بأن إرادة المشرع الضمنية قد اتجهت إلى إضفاء الطابع القضائي على قرار التقدير، بإخضاعه مباشرة للطعن أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل^(٢).

وفي نهاية هذا المبحث نجد القضاء الأردني بشقيه الإداري والعادي، لم يلزم معياراً واحداً لتمييز القرارات الإدارية عن الأحكام القضائية، ونحن بدورنا نرجح الأخذ بمعيار النظام القانوني لإضفاء التكييف القانوني السليم على قرار تقدير ضريبة الدخل، نظراً لاستناد هذا المعيار لإرادة المشرع الصريحة، وبذلك تتفق مع اجتهاد القضاء القاضي باعتبار قرار تقدير ضريبة الدخل قراراً إدارياً، وفقاً لمعيار النظام القانوني. إلا أن هذا القرار غير قابل للطعن أمام محكمة العدل العليا، إذ إن اختصاص هذه المحكمة - وبموجب المادة (٩) من قانون محكمة العدل العليا رقم ١٢ لسنة ١٩٩٢م - قد حدد على سبيل الحصر، وليس من ضمنه قرارات التقدير الضريبي.

وإذا ما تجاوزنا مسألة الاختصاص، وقلنا بجواز الطعن أمام محكمة العدل العليا بقرارات التقدير الضريبي باعتبارها قرارات إدارية نهائية أيضاً فإن

(١) تمييز حقوق قرار رقم ٨٦/٩٢، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٨م، ص ٢٠٤٩.

(٢) موفق المحاميد، مرجع سابق، ص ١٥٩.

المحكمة سترد الدعوى شكلاً، لوجود مرجع طعن مواز، استناداً إلى نظرية الدعوى الموازية؛ ذلك أن القانون قد نظم للطعن بقرارات التقدير الضريبي جهة اختصاص قضائية مستقلة عن محكمة العدل العليا، وهي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.^(١)

ويؤكد الفقه المالي الحديث أن العملية الضريبية التي تهدف إلى تحديد دين الضريبة الفردي في ذمة كل ممول على حدة، تعتبر من أعمال السلطة العامة، وتنطوي على استخدام وسائل القانون العام^(٢)، وأن المنازعات المتعلقة بها تثير مسائل متعلقة بالقانون العام وبهذه الصورة ينعقد الاختصاص بالفصل فيها لمحاكم القضاء الإداري^(٣).

ويقرر جانب كبير من الفقه المصري أن المنازعة الضريبية تدور في أساسها حول قرارات إدارية، وتعتبر من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها ما دامت تتضمن طعناً في قرارات إدارية نهائية^(٤).

(١) انظر المادة رقم (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

(٢) Charles (H.), Acts rattachables acts detachables en droit adm. Français, These, L.G.D.J, Paris, 1968, P,46.

(٣) - Waline (m). précis de droit adm. Monch restien, Paris, 1974, P. 68 -
- Auby (J - M)& Drago (R.): Traite de contentieux adm, T. 1. 2ed, L. G. D. J, Paris 1975, P. 607

(٤) د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص ٣١.

الفصل الأول

الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل

نظراً لما ينطوي عليه قرار تقدير ضريبة الدخل من سلطة تقديرية واسعة لمقدر ضريبة الدخل، ولا سيما عند تصفية مطرح الضريبة، تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بأن يطعن إدارياً في قرار التقدير، وأمام الإدارة الضريبية، قبل اللجوء إلى القضاء. وفي هذا الفصل سنبحث الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل من خلال ثلاثة مباحث، نحدد في الأول منها مفهوم الطعن الإداري وأهميته، في حين نناقش في المبحث الثاني شروط الطعن الإداري، ونخصص المبحث الثالث لتوضيح الآثار المترتبة على الطعن الإداري.

المبحث الأول

مفهوم الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل وأهميته

سندرس هذا المبحث في مطلبين نخصص الأول منهما لتحديد مفهوم الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل، ثم نناقش في المطلب الثاني منهما أهمية الطعن الإداري بقرار التقدير.

المطلب الأول

مفهوم الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل

تقتضي العدالة بشكل عام أن يتاح للأفراد فرصة الاعتراض على القرارات الإدارية والطعن بها وعلى أكثر من مرحلة، ولعل من أهم القرارات التي قد تثير حفيظة الفرد، وتدفعه إلى البحث عن سبل ووسائل للطعن بها، هي قرارات التقدير الضريبي، لما تشكله من مساس بدخل الفرد وثروته، ولذلك تحرص التشريعات الضريبية عادة على إتاحة الفرصة للمكلف بمراجعة الإدارة الضريبية، والطعن بقرارات التقدير الضريبي، ولم يخرج المشرع الأردني عن هذا النسق، فأجاز للمكلف

أن يعترض على قرارات تقدير ضريبة الدخل وفقاً للأحكام المنصوص عليها في القانون، كما أن الإدارة الضريبية في الأردن صنعت طريقة أخرى للطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل تحت ما يسمى الاستئناف الإداري.

ويعرّف الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل بأنه "التظلم الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه الذي مر بجميع مراحل، وتم تبليغه للمعتراض، بهدف إعادة النظر بقراره، نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن".^(١)

ونعرف الطعن الإداري أو الاعتراض على قرار تقدير ضريبة الدخل بأنه "طلب مكتوب يتقدم به المكلف أو من ينوب عنه إلى مقدر ضريبة الدخل، لإعادة النظر في قرار التقدير الصادر عنه، والذي تم تبليغه للمكلف، لوجود أسباب تبرر إعادة النظر بقرار التقدير".

وقد نص المشرع الأردني على الاعتراض في المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته إذ جاء فيها:

"أ - يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة وفق أحكام البند (٢) من الفقرة (أ) من المادة (٢٩) والمادة (٣٠) من هذا القانون أن يعترض على هذا التقدير خطياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير وينبغي عليه أن يذكر في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه".

ويظهر من النص أعلاه أن القرارات القابلة للاعتراض هي ما يلي:

١ - قرار التقدير الصادر بموجب أحكام المادة ٢٩/أ/٢، وهو قرار المقدر القاضي بتعديل كشف التقدير الذاتي دون قبول المكلف أو موافقته.

٢ - قرار التقدير الصادر استناداً لأحكام المادة (٣٠) من القانون، وهو التقدير الإداري الذي يتم في الأحوال التي لا يقدم فيها المكلف كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد (نهاية الشهر الرابع من السنة التالية لسنته المالية)، حيث

(١) رامي السمان وبسام محمود، دليل ضريبة الدخل ١٩٩٦م، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩٦م، ص ١٥٦.

يقوم المقدر بإجراء التقدير على المكلف بناء على خبرته، وعلى المعلومات المتوافرة لديه، أو بناء على الحسابات التي يقدمها المكلف إن قام بتقديمها، ويرسل إشعاراً بالضريبة المستحقة إلى المكلف.

ويتم الطعن في قرار التقدير أمام الإدارة الضريبية، وتشكل اللجنة التي يتم الاعتراض أمامها بقرار من مدير عام ضريبة الدخل، إلا أن المشرع لم يلزم المدير إحالة الاعتراض دائماً إلى اللجنة، إذ إنه يجوز للمدير أن يسند النظر في الاعتراض إلى مقدر واحد كما له أن يشكل لجنة مكونة من أكثر من مقدر للنظر في الاعتراض.^(١) إذ أجازت المادة ٤٧/ب/١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته للمدير أن يشكل لجنة أو أكثر من المقدرين للنظر في قضايا المكلفين والفصل فيها في أية مرحلة من مراحل التقدير إذا رأى مصلحة العمل تقتضي ذلك... إلا أن المشرع وفي المادة (٣١/و) من القانون، الخاصة بالاعتراض الإداري نص على أنه "يدعو المقدر المعترض إلى جلسة للنظر في اعتراضه...." ويستنتج من هذا النص أن الاعتراض ينظر من مقدر واحد، إذ إنه وفقاً للنصين أعلاه يبقى الخيار أمام المدير العام بإحالة الاعتراض إلى لجنة عملاً بأحكام المادة (٤٧/ب/١) من القانون، وهنا يجب التزام ألا يقل عدد أعضاء اللجنة عن مقدرين على الأقل، وهذا ما يطبق عند الاعتراض على قرارات التقدير ذات المبالغ المالية الكبيرة، وأيضاً للمدير إحالة الاعتراض إلى مقدر واحد وهو من يعرف حالياً بدائرة ضريبة الدخل بمقدر الاعتراض، ولا يشترط فيه سوى أن يكون غير المقدر الذي أصدر القرار المعترض عليه.... وإن كنا نتمنى على المشرع أن يأمر بإحالة الاعتراض إلى لجنة في كل الحالات ضماناً لموضوعية القرار الصادر بشأن الاعتراض بعد بحثه من قبل أكثر من مقدر مما يشعر المكلف المعترض بنزاهة رد الدائرة على اعتراضه ومصادقته.

والمعترض هو المكلف أو وكيله القانوني أو المفوض عنه، ولا يشترط أن يكون محامياً.^(٢) والمكلف قد يكون:

(١) د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند، ٢٠٠٠م، ص ١٦٤.

(٢) تمييز حقوق قرار رقم ٩٨/٢٢١٩ تاريخ ١٨/٥/١٩٩٩م، غير منشور.

١ - شخصاً طبيعياً في حالة كونه يملك مؤسسة فردية أو صاحب مهنة حرة، أو شريكاً متضامناً في كل من شركة التضامن أو شركة التوصية بالأسهم أو شركة التوصية البسيطة.

٢ - شخصاً معنوياً، مثل الشركة المساهمة العامة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وحصّة الشريك الموصي أو الشركاء الموصين في شركة التوصية البسيطة وحصّة الشريك المساهم أو الشركاء المساهمين في شركة التوصية بالأسهم والجمعيات التعاونية والمؤسسات العامة والشركة الأجنبية أو فرعها سواء كانت مقيمة أم غير مقيمة^(١)، أما المعارض عليه فهو المقرر مصدر القرار بالإضافة لوظيفته.

ونشير أيضاً إلى أن القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١م، قد أجاز الاعتراض على قرار فرض الضريبة المقطوعة، إذ جاء في المادة (٣٢/ج) من القانون ما يلي: "يجوز لأي شخص ينطبق عليه قرار الضريبة الأساسية المقطوعة بمقتضى أحكام الفقرتين (أ) و(ب) 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 إشعار التقدير، وللمدير أن يخفض الضريبة أو يلغيها، وفي حال إلغائها يتم تقدير الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

وأخيراً يقصد بالاستئناف الإداري طريقاً للطعن بقرار التقدير صلاحية الموظف المناب في تخفيض الضريبة بناء على طلب المكلف وفقاً لأحكام المادة (٣٣) من القانون، وهذا الاستئناف لا يقطع مدة الطعن القضائي المحددة بالقانون.

(١) جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأولى، ١٩٩٩ - ٢٠٠٠م، ص ٤٢٣.

المطلب الثاني

أهمية الطعن الإداري بقرار تقدير ضريبة الدخل

إن أهمية الطعن الإداري بقرار التقدير تتجلى في عدد من الجوانب:

أولاً - من الناحية القانونية: يمثل الطعن الإداري وسيلة قانونية منحها المشرع للمكلفين، للطلب من الإدارة الضريبية إعادة النظر بقرارات التقدير الضريبي، إذا ما شعر المكلفون أن في هذه القرارات إجحافاً وظلماً لهم. إضافة إلى أن هذا الطعن في التشريع الضريبي الأردني يعتبر تظلاً وجوبياً، لا بد من تقديمه قبل اللجوء إلى مرحلة الاستئناف؛ ذلك أن المشرع ألزم المكلف اللجوء إلى الطعن الإداري تحت طائلة رد استئنائه شكلاً، وأشارت محكمة التمييز إلى ذلك في عدد من أحكامها، فجاء في الحكم رقم (٨٥/١٦٨) "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد استئنائه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون؛ لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف.^(١)

ثانياً - من الناحية الإدارية: يتيح الطعن الإداري بقرارات التقدير فرصة للإدارة الضريبية لإعادة النظر بقراراتها قبل أن تصل إلى ساحة القضاء؛ أي أن الإدارة الضريبية تستطيع من خلال ذلك أن تمارس رقابة ذاتية على قراراتها وتصوبها إن كانت غير صحيحة، قبل أن يصدر بذلك حكم القضاء.

ثالثاً - من الناحية الاقتصادية: إن الطعن الإداري يجنب الطرفين؛ المعارض والمعارض عليه، المصاريف القضائية التي تترتب على اتباع إجراءات المراجعة القضائية، كما أن مجانية الاعتراض تشجع المكلفين على المطالبة بإعادة النظر بقرارات التقدير الخاصة بهم دون خوف من تحمل الأعباء والمصاريف القضائية.

(١) تمييز حقوق قرار رقم ٨٥/١٦٨، مجلة نقابة المحامين، سنة ١٩٨٥م، ص ١١٥٦.

وعموماً، فإن هذا الطريق؛ أي الطعن الإداري، إنما هو توفير للوقت والجهد والنفقات سواء بالنسبة للمكلف أو لدائرة ضريبة الدخل، وإتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع والبيانات المستجدة، حيث يكون مصدر القرار - لممارسته العملية في هذا المجال - أقدر على فهم القانون وتطبيقه ومن ثم إصدار القرار.^(١)

المبحث الثاني

شروط الطعن الإداري بقرار التقدير

حدد المشرع في المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل الشروط الواجب توافرها في الاعتراض على قرار التقدير كي يكون هذا الاعتراض مقبولاً قانونياً، وهذه الشروط هي:

أولاً - المدة التي يتم الطعن خلالها:

أوجب المشرع على المكلف أن يتقدم باعتراضه على قرار التقدير، خلال ثلاثين يوماً من تبليغه إشعار التقدير، ويتم تبليغ المكلف بإشعار التقدير وفقاً لأحكام المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل بإحدى الطرق التالية:

١ - تسليم الإشعار للمكلف بالذات.

فمثلاً إذا تم التسليم بتاريخ ٢/١/٢٠٠٥م هنا يكون الاعتراض مقبولاً حتى ٣١/١/٢٠٠٥م. إذ إن مدة الاعتراض هي ثلاثون يوماً يدخل في حسابها اليوم الأول والأخير خلافاً للقواعد العامة.^(٢) ويتم تسليم المكلف الإشعار بالذات عند مراجعته هو أو المفوض عنه للدائرة، أو عند توقيعه على قرار التقدير وتبليغه بمضمونه، وإذا ما رفض المكلف أو المفوض عنه القرار فيأمر أن يوقع

(١) حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٨٧/١٩٨٨م، ص ١٤٧.

(٢) جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص ٤٢٤.

بعدم الموافقة مع الاحتفاظ بحقه بالاعتراض، أو لا يوقع أصلاً، ولا يراجع الدائرة، وعندها يتم تبليغه بالبريد المسجل أو بالنشر بالصحف المحلية، وفي هاتين الحالتين يعتبر التبليغ حكماً.

٢ - التبليغ بالبريد المسجل.

فمثلاً، إذا تم إرسال الإشعار بالبريد المسجل بتاريخ ٢٠٠٥/١/٢م يفترض هنا أنه بلغ خلال مدة لا تزيد على عشرة أيام من يوم إرساله في البريد؛ أي في موعد أقصاه ٢٠٠٥/١/١١م، وتبدأ مدة الاعتراض من ١١/١/٢٠٠٥م وحتى يوم ١٠/٢/٢٠٠٥م، هذه الحالة إذا كان المكلف مقيماً في المملكة، أما إذا كان خارج المملكة فيعتبر مبلغاً في اليوم التالي لوصول البريد العادي إلى جهة الإرسال.

وإذا تقدم المكلف بالاعتراض بعد انتهاء المدة أعلاه اعتبر اعتراضه مردوداً شكلاً، إلا إذا أثبت المكلف أنه تبلغ الرسالة بعد التواريخ المفترضة أعلاه.. وذلك من واقع سجلات البريد.

وتقول محكمة التمييز بهذا الخصوص "على المكلف أن يقدم اعتراضه خلال مدة ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير المتعلق بالسنة التي يرغب بالاعتراض عليها".^(١)

٣ - إذا تعذر تبليغ المكلف باليد أو بالبريد المسجل فإنه يبلغ بالنشر في صحيفتين محليتين يوميتين ولمرتتين، ويبدأ حساب المدة (٣٠ يوماً) من تاريخ النشر الثاني. وإذا حضر المكلف بعد النشر الأول وقبل النشر الثاني اعتبر مبلغاً بالذات من تاريخ تسلمه الإشعار.

ويذكر أنه إذا كان آخر يوم من مدة تقديم الاعتراض عطلة، فتمدد المدة إلى نهاية أول يوم دوام بعد العطلة، أما إذا وقعت العطلة خلال مدة الثلاثين يوماً فلا تؤثر على الموعد.

(١) تمييز حقوق قرار رقم ٣٧٧/٩٣، مجلة نقابة المحامين، ١٩٩٤م، ص ٩١٥.

هذا، وللمقدر سلطة تقديرية بقبول الاعتراض بعد فوات المدة المحددة في القانون في الحالات التالية:^(١)

أ - الغياب عن المملكة.

ب - المرض.

ج - أي سبب معقول آخر يقنع به المقدر كالقوة القاهرة مثلاً. وعلى المقدر أن يشير في قراره إلى أسباب قبول الاعتراض بعد فوات المدة القانونية.

وفي هذا تقول محكمة التمييز "يقبل الاعتراض شكلاً إذا قدم بعد مضي المدة القانونية، وأبدى المعارض معذرة لتبرير تأخره في تقديم اعتراضه، واقتنع مأمور التقدير بهذه المعذرة بعد أن اطلع على التقرير الطبي المعطى بعد انقضاء مدة الاعتراض".^(٢)

كما قضت أيضاً بأنه "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".^(٣)

ثانياً - تسديد الضريبة المسلم بها:

ألزم المشرع المعارض وفقاً لأحكام المادة (٣١/ج) من القانون أن يدفع على الحساب عند تقديم اعتراضه مبلغاً يعادل الضريبة التي يسلم بها في لائحة الاعتراض. ويبيّن المشرع أنه عند تطبيق أحكام الفقرة (ج) من المادة (٣١) يؤخذ بعين الاعتبار أي مبلغ كان المعارض قد دفعه على حساب السنة أو السنوات المعارض عليها بأي طريقة من الطرق بمقتضى أحكام قانون ضريبة الدخل.^(٤)

(١) انظر المادة (٣١/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

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

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

(٤) انظر المادة (٣١/د) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

هذا ويرد الاعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ المسلم به في لائحة الاعتراض.^(١)

ثالثاً - ذكر أسباب الاعتراض:

اشتراط المشرع على المعارض وفقاً لأحكام المادة (٣١/أ) من القانون أن يذكر في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه، ويكفي أن يذكر المعارض الأسباب بصورة موجزة كأن يعترض على عدم قبول نفقة معينة، أو اعتبار دخل ما خاضعاً للضريبة وهو معفى. وتبرز أهمية ذكر الأسباب في أنه لا يجوز الاستئناف على أمور لم ترد في الاعتراض.

رابعاً - تحديد جلسة للنظر في الاعتراض:

يدعو المقرر المعارض إلى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعارض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه، وللمقرر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعارض، كما أن له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعارض عليه، ويشترط في ذلك ألا يستجوب المستخدم لدى المعارض أو وكيله أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله من دون موافقة المعارض، وجاء في قرار لمحكمة التمييز: "يتوجب على مقرر الضريبة عند نظره في اعتراض المكلف على التقدير دعوة المعارض لسماع أقواله وشرح اعتراضه".^(٢)

وفي حكم آخر قالت محكمة التمييز: "... وفي هذه الحالة يتوجب إعادة القضية إلى مقرر ضريبة الدخل، للنظر في الاعتراض بعد دعوة المعارض، وإتاحة فرصة له لشرح أسباب اعتراضه".^(٣)

(١) انظر المادة (٣١/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

(٢) تمييز حقوق قرار رقم (٦٦/٤١٢)، مجلة نقابة المحامين للسنة (١٥)، ص ٥٥٩.

(٣) تمييز حقوق رقم (٦٨/٤١)، مجلة نقابة المحامين للسنة (١٦)، ص ٣٣١.

وإذا تخلف المكلف عن الحضور في الموعد المحدد للجلسة، 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 بالموعد الجديد.^(١)

المبحث الثالث

الآثار المترتبة على الطعن الإداري

إن الغاية أو الغرض من الطعن بقرار التقدير تتمثل في إلغاء الضريبة، والمطالبة بإعلان دخل المكلف المعترض غير خاضع للضريبة، أو تخفيض الضريبة، أو تدوير خسارة لحقت بالمكلف. ولقد جرى العرف في دائرة ضريبة الدخل بعد استكمال إجراءات استلام لائحة الاعتراض، أن يحول الاعتراض للفصل فيه إلى مقدر آخر، له نفس صلاحيات المقدر متخذ القرار المعترض عليه، والهدف من ذلك توخي العدالة والنزاهة؛ لأن مقدر الضريبة الذي أصدر القرار الأول المعترض عليه يكون قد كون فكرة مسبقة عن القرار، مما يعوقه عن النظر في أسباب الاعتراض بصورة موضوعية. وجدير بالذكر أن هدف لجنة النظر بالاعتراض الأساسي هو التقريب بين وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية^(٢).

ويترتب على الطعن الإداري بقرار التقدير الآثار التالية:

- أولاً - قبول الاعتراض شكلاً أو رفضه، ولا يجوز رد الاعتراض شكلاً إلا لأحد السببين المحددين في القانون، وهما:
- ١ - تقديم الاعتراض بعد فوات المدة المحددة في القانون، وعلى النحو السالف بيانه.

(١) د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٦٦.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٩٦.

٢ - إذا لم يتم المكلف بدفع مبلغ الضريبة المسلم به في لائحة الاعتراض، وعلى النحو السالف بيانه.

ثانياً - الفصل في الطعن من الناحية الموضوعية:

على مقدر الاعتراض بعد دعوة المكلف لجلسة المناقشة وسماع أقواله أن يقوم بما يلي:^(١)

١ - مناقشة المكلف في جميع الأسباب التي أوردها في لائحة اعتراضه والرد عليها واحداً تلو الآخر.

٢ - إجراء الكشف الحسي، وتدقيق الحسابات - إن وجدت - لقبول النفقة أو تخفيضها أو زيادتها.

٣ - تعديل نسب الأرباح المقدرة في ضوء ما يتوصل إليه.

ولا يترتب على عدم حضور المعارض أمام المقدر في جلسة الاعتراض رد الاعتراض، بل يجب على المقدر أن يصدر قراراً بشأن الاعتراض، وفي هذا تقول محكمة التمييز في حكمها رقم (٧٤/٢٧٧): "وحيث إن اعتراض المكلف لمأمور التقدير قد قدم ضمن المدة القانونية، وقد وجد المأمور وجوب دعوته، فوجه إليه دعوة للحضور لتزويده بالتفاصيل التي رآها ضرورية، فرفض الحضور رغم تبليغه، فإن من حق مأمور التقدير أن ينظر في الاعتراض في غيابه، لا أن يرده، ومن ثم أن يصدر قراراً جديداً".

وعلى مقدر الاعتراض إتاحة الفرصة للمعارض لسماع أقواله، وفي هذا تقول محكمة التمييز بحكمها رقم (٧٣/٧٥): "إذا نظر مأمور التقدير الاعتراض المقدم من المكتب، وأصدر قراره المستأنف قبل أن يتيح الفرصة لهم لإيضاح الأسباب، وتقديم ما يرغبون بتقديمه من بيانات لدعم هذه الأسباب فإن هذا لا يتفق وأحكام القانون".

(١) دائرة ضريبة الدخل، دليل إجراءات التقدير، ١٩٩٨م، ص ٥١.

أما عن نتيجة الاعتراض بعد الفراغ من قبول الاعتراض شكلاً، وبحثه موضوعاً فقد تكون أحد الاحتمالات التالية:

١ - الاقتناع بأسباب الاعتراض كاملة بعد مناقشة المكلف، أو على ضوء الوثائق والمستندات المقدمة مع الاعتراض، وتعديل قرار التقدير إلى الحد المسلم به في لائحة الاعتراض، عملاً بأحكام المادة (٣١ / ز) من قانون ضريبة الدخل. وفي جميع الأحوال إن كانت أسباب الاعتراض تنقص الضريبة إلى أقل مما هو مسلم به، لا تنزل الضريبة إلا لحد ما هو مسلم به؛ لأن الإقرار حجة على المقر، وفي هذا تقول محكمة التمييز: "إن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولى، يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً، باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع عملاً بالمادة (٥٠ / ٢) من قانون البينات".^(١)

٢ - عدم الاقتناع بأي سبب من أسباب الطعن أو الاعتراض، ورده موضوعاً، وفي هذه الحالة يقر مقدار الاعتراض التقدير المعارض عليه مع إبقاء الضريبة على ما هي عليه.

٣ - الاقتناع ببعض الأسباب التي أوردتها المعارض في اعتراضه، أو في أثناء المناقشة، وتعديل قرار التقدير جزئياً، وذلك بخفض الضريبة ولكن ليس إلى الحد المسلم به. فمثلاً قد تكون الضريبة في قرار التقدير المعارض عليه (١٠٠٠) دينار، والضريبة المسلم بها في لائحة الاعتراض لا شيء، فيقرر مقدار الاعتراض تعديل الضريبة وخفضها إلى (٥٠٠) دينار.

٤ - زيادة الضريبة؛ ذلك أن صلاحية مقدار ضريبة الدخل في مرحلة الاعتراض من الاتساع لدرجة تصل إلى زيادة الضريبة المعارض عليها نتيجة اكتشاف

(١) تمييز حقوق قرار ٦٠٥/٨١، مجلة نقابة المحامين، ١٩٨٢م، ص ٦٣٣.

مصدر دخل للمكلف لم يذكر سابقاً مثلاً أو كشف خطأ للمقدر السابق.. إلخ، وفي هذا خروج على قاعدة لا يضار طاعن بطعنه.^(١) وفي كل الأحوال فإن قرار مقدار الاعتراض بإقرار التقدير المعترض عليه، أو تخفيضه أو زيادته أو إلغائه، يجب أن يكون معللاً، ويعتبر قابلاً للاستئناف على أن يبلغ المقدر المعترض نتيجة اعتراضه بإشعار خطي.

(١) المادة (٣١/ح) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

الفصل الثاني

استئناف قرار تقدير ضريبة الدخل

نظم المشرع الأردني الطعن القضائي بقرار التقدير الضريبي ابتداء باستئناف القرار وانتهاء بتمييزه، وفي هذا الفصل سنتناول استئناف قرار تقدير ضريبة الدخل، وفي الفصل التالي نناقش تمييز هذا القرار، وعليه سنقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، نخصص الأول منها للمحكمة المختصة بنظر استئناف قرار تقدير ضريبة الدخل، في حين نخصص الثاني منها للقرارات القابلة للاستئناف، أما المبحث الثالث فنناقش فيه شروط الاستئناف، وفي المبحث الرابع نبحث الآثار المترتبة على الطعن بالاستئناف.

المبحث الأول

المحكمة المختصة

تشمل المنازعة الضريبية أية خلافات بين الممول والإدارة الضريبية تنطوي على ادعاءات متعارضة فيما بينهما، وتعرض على هيئة قضائية للفصل فيها بحكم واجب النفاذ^(١) وعلى الرغم من أن قرارات تقدير ضريبة الدخل هي قرارات إدارية - كما أسلفنا عند بحث الطبيعة القانونية لهذه القرارات - فإن المشرع الأردني لم يجعل القضاء الإداري هو المختص بنظر منازعاتها كما هو الحال في بعض الدول الأخرى.^(٢) وإنما جعل القضاء العادي هو المختص بنظر

(١) Mehl (L) & Beltrame (P), science et technique Fisical. 1er ed, P.U.F. Paris, 1984, P. 685.

(٢) قارن موقف المشرع اللبناني، مشار له لدى د. خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٤م، ص ٣٥٧. وكذلك د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩١م، ص ٣٣٦. حول الاختصاص بنظر الدعوى الضريبية في فرنسا ومصر انظر: د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ص ٧٧٨.

الطعون بقرارات التقدير الضريبي، فأحدث - بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤م - محكمة خاصة للنظر في قضايا ضريبة الدخل، وقد باشرت هذه المحكمة أعمالها فعلياً بتاريخ ١٦/٥/١٩٦٥م، وقبل هذا التاريخ كانت تستأنف قرارات تقدير ضريبة الدخل أو إعادة النظر في التقدير إلى محكمة الاستئناف العادية.^(١) ولقد جاء في المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته ما يلي: "تنشأ ضمن ملاك وزارة العدل محكمة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) يكون مركزها عمان، وتعد جلساتها في المركز، أو في أي مكان تراه مناسباً، برئاسة قاض لا تقل درجته عن الثانية، وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة، وتطبق عليهم الأحكام التي تسري على القضاة النظاميين، وتمارس اختصاصها وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه، وتطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية".

وعليه، تعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من المحاكم الخاصة، وقد جاء إنشاؤها وفقاً لأحكام المادة ٩٩ من الدستور الأردني، التي اعتبرت المحاكم على ثلاثة أنواع: نظامية وخاصة ودينية، وعلى الرغم من أن هذه المحكمة من المحاكم الخاصة فإنها مكونة من قضاة نظاميين، وهم مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون، وترجع أهمية كون محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من المحاكم الخاصة، إلى أنها تختص بقضايا فنية،

= - وكذلك انظر:

- Par, louis, Trotabas et jean - marie cittere - E. 1997, P. 258.

- وفي التشريع السوري انظر:

د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٣/٢٠٠٤، ص ٣٩٩.

- في التشريع العراقي انظر:

د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، العراق، ٢٠٠٢، ص ٥١٤ - ٥٢٢.

(١) جهاد خصاصنة، مرجع سابق، ص ٤٣.

وتحتاج إلى معرفة كافية في الأمور المحاسبية والاقتصادية والإدارية، هذا، بالإضافة إلى أن هذه القضايا يجب أن تعطى صفة الاستعجال، وتجرى المحاكمة بصورة غير علنية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك.^(١)

وتعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محكمة استئناف بالمعنى المقصود؛ ذلك أن قراراتها قابلة للتمييز، إذ اعتبرت محكمة التمييز ملف التقدير ملف الدعوى البدائية. فقالت في أحد أحكامها: "إن ملف التقدير هو بمثابة ملف الدعوى البدائية المستأنفة الذي يجب عرضه على محكمة استئناف ضريبة الدخل مرفقاً بالاستئناف قبل الفصل بالدعوى الاستئنافية، وذلك إعمالاً للمادة (١/٢١٢) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، ولا يجوز لمحكمة الاستئناف أن تفصل بالاستئناف فصلاً موضوعياً أو شكلياً قبل الاطلاع على الوقائع وأطراف الخصومة والحكم والتثبت من صفاتهم بحسب ما ورد في ملف الدعوى البدائية، أو ملف التقدير الأولي، وإن محكمة التمييز لا تستطيع فرض رقابتها على الحكم الاستئنافي بدون الاطلاع على الملف البدائي، أو ملف التقدير، مادام لا يمكن التحقق من أطراف الخصومة وصفاتهم كأشخاص عاديين أو معنويين مستهدفين بقرار التقدير أو غير مستهدفين، إلا بالاطلاع على ملف التقدير وقرار التقدير وإشعار التقدير."^(٢)

وكذلك قضت بأنه "يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم، عملاً بالمادة (٥٠) من قانون البينات"^(٣)

(١) الفقرة (ب) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

(٢) تمييز حقوق قرار رقم ٨٨/٢٩٦، مجلة نقابة المحامين ١٩٨٩م، ص ١٠١٧.

(٣) تمييز حقوق رقم ٨٦/٤١٠، مجلة نقابة المحامين ١٩٨٩م، ص ٢٣١.

وإذا كانت محكمة الاستئناف عموماً هي محكمة موضوع يستأنف الخصم الذي خسر قضيته أو جانباً منها نزاعاً مع خصم بلائحة يخاطب فيها محكمة الاستئناف^(١)، فإن الاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محصور فقط بالمكلف، أما الإدارة الضريبية فلا يحق لها الطعن في قرار التقدير باعتبارها مصدر القرار، أما المستأنف عليه فهو مقدر ضريبة الدخل بالإضافة لوظيفته أو وزير المالية أو المدير العام أو الموظف المفوض من قبلهما بالإضافة لوظائفهم. في حين أنه في التشريعات المقارنة يعتبر الطعن حقاً للمكلف والإدارة الضريبية^(٢).

وقد أجازت المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته لمجلس الوزراء أن يصدر الأنظمة اللازمة لتنظيم الأصول المتبعة في استئناف قضايا ضريبة الدخل وتمييزها، التي ترفع بمقتضى هذا القانون، وأن يضمن تلك الأصول أحكاماً تتعلق بدفع الرسوم والأحكام الضرورية الأخرى، وقد صدر نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل وتمييزها رقم (٤٧) لسنة ١٩٨٢م ثم ألغي، وحل محله النظام رقم (١٠) لسنة ١٩٨٦م ثم ألغي، وحل محله النظام رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣م النافذ حالياً.

وأخيراً لا بد من الإشارة في هذا المجال إلى أن المحاكمة - من حيث الأصل، وكقاعدة دستورية - يجب أن تتم بصورة علنية، إلا إذا أمرت المحكمة أن تكون سرية، مراعاة للنظام العام أو محافظة على الآداب العامة^(٣)، إلا أنه خروجاً على هذه القاعدة نصت الفقرة (ب) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة

(١) المحامي جلال عباسي، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني رقم ٢٤ لعام ١٩٨٨م، ص ١٤٦.

(٢) د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس البطريق، التشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٨٧، ص ٢٥٧ وما بعدها.
وكذلك د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٠٤.

(٣) تمييز حقوق رقم ١٦٨/٨٥، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٥م، ص ١١٥٦.

الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م بأن تجرى المحاكمة بصورة غير علنية، إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك. وقد جاءت هذه السرية مكملة لأحكام الفقرة (ب) من المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل، التي أوجبت ألا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون أو المضطلع بتنفيذ أحكامه، أن يبرز أي مستند أو كشف أو إقرار تقدير أو نسخاً عنها في أية محكمة غير محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أو أن يفشي أمام أي محكمة أو أن يبلغها أي أمر أو شيء بما يكون قد اطلع عليه في سياق اضطلاع بواجباته، بمقتضى هذا القانون، إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه، بحسب ما يقره المدير، في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة، أو من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل، أو في سياق تعقيقه ذلك الجرم.

ولعل السبب في سرية جلسات المحكمة هو المحافظة على أسرار المكلفين، ولا سيما التجار والشركات وخاصة أسرار العمليات التي يجرونها....

المبحث الثاني

القرارات القابلة للاستئناف

حدد المشرع الضريبي الأردني القرارات القابلة للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على سبيل الحصر، سواء كان ذلك في قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م أم في نظام أصول المحاكمات الضريبية في استئناف قضايا ضريبة الدخل وتمييزها. وتحليل نصوص المواد (٣١) و(٣٣) و(٤١) من القانون والمادة (٣) من النظام أعلاه. نجد القرارات القابلة للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي:

١ - قرار مقدر ضريبة الدخل في مرحلة الاعتراض، المتضمن عدم موافقته على أسباب الاعتراض كلياً أو جزئياً، والقاضي بإقرار التقدير المعترض عليه أو تخفيضه أو زيادته أو إلغائه، وذلك استناداً إلى أحكام الفقرة (ح) من المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

٢ - القرار الصادر عن المدير أو الموظف الذي يفوضه خطياً، المتعلق بإعادة

النظر في التقدير، والصادر بزيادة الضريبة أو تثبيتها أو تخفيضها، وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

٣ - القرار الصادر عن المدير أو من يفوضه، المتعلق بطلب إعادة النظر في تقدير ضريبة الدخل المقتطعة، القاضي برد الطلب، أو تخفيض الضريبة أو إلغاؤها، وفقاً لأحكام المادة (٣٢) من القانون.

٤ - قرار المقدّر المتعلق بالمبالغ الواجب ردها بمقتضى أحكام المادة (٤١) من القانون، حيث نصت المادة (٤١/ب) على أنه "لمن لحقه إجحاف من جراء تقدير أصدره المقدّر بشأن المبلغ الواجب رده بمقتضى أحكام هذه المادة حق استئناف ذلك القرار إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل".

٥ - المطالبات المتعلقة بالغرامات وفوائد التقسيط والمبالغ الإضافية وفقاً لأحكام القانون.

٦ - المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها ضريبة نهائية، أو دفعة على حساب الضريبة مثل جوائز اليانصيب والاقتطاعات بموجب المواد (١٧ و ١٨ و ١٩) من القانون.

وتجدر الإشارة إلى أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، قد أصدرت قرارات عديدة برد الاستئناف من الناحية الشكلية، كون القرارات المعروضة عليها لم تكن من القرارات القابلة للاستئناف.

وهناك قرارات تصدرها الإدارة الضريبية لا يجوز استئنافها وهي:

١ - القرارات الصادرة عن المقدّر أو الموظف المناب عن معالي وزير المالية، التي تقضي بتصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية التي تقع في القرارات والإشعارات والمذكرات عن طريق السهو العرضي، وذلك عملاً بأحكام المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل.

٢ - القرار الصادر بموافقة المكلف على تعديل كشف التقدير الذاتي، وفقاً لأحكام المادة (١/أ/٢٩) من القانون.

٣ - لا يجوز الطعن استئنافاً بالقرارات الصادرة وفقاً لأحكام المادة (١٥) من القانون والمتعلقة بإهمال معاملات التصرف الوهمية بشكل مستقل، بل تستأنف مع قرار التقدير، وفي هذا تقول محكمة التمييز "إن استئناف قرار مأمور التقدير المتعلق بإهمال معاملة من المعاملات، وفقاً للمادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤م، يجب أن يكون مع الاستئناف الذي يقدم ضد قرار تقدير الضريبة، وليس باستئناف مستقل".^(١)

٤ - قبل صدور القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠١م كان القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله والذي يقضي بعدم التدخل، غير قابل للاستئناف، وفي هذا قضت محكمة التمييز "يتبين من نص المادة (٣/أ/٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، أنها أجازت للوزير أو من يفوضه أن يعيد النظر في كشف التقدير الذاتي، أو بأي إجراءات يتخذها المقدر، باستئناف إداري يقدم من المكلف، كما بينت الفقرة (ج) من المادة ذاتها أن القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة يكون قابلاً للاستئناف أمام محكمة الضريبة، إن كان بزيادة الضريبة أو تخفيضها، أما في حالة عدم اتخاذ أي إجراء لعدم وجود ما يبرر ذلك، فإن القانون لم ينص على قابليتها للاستئناف".^(٢)

أما بعد صدور القانون المعدل رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١م فأصبحت هذه القرارات قابلة للاستئناف، إذ نصت المادة (٣/ج) على أنه "يعتبر القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة بزيادة الضريبة أو تثبيتها أو تخفيضها قابلاً للاستئناف...".

(١) تمييز حقوق رقم ٨٢/١٥٥، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢م، ص ٧١٥.

(٢) تمييز حقوق رقم ٩٠/٦٧٢، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩١م، ص ٢١٣٣.

المبحث الثالث

شروط الاستئناف

هناك جملة من الشروط يجب توافرها في الاستئناف المقدم لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهذه الشروط منها الشكلية والموضوعية، ونجملها فيما يلي:

أولاً - من حيث المدة:

يجب أن يتم تقديم طلب الاستئناف للمحكمة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ إشعار القرار المستأنف، وفقاً لأحكام المادة (٢٥) من القانون، وذلك عملاً بأحكام المادة (٦/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية في استئناف قضايا ضريبة الدخل وتمييزها رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣م.

أما في حالة تقديم طلب لتأجيل دفع الرسوم، وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٩) من النظام، فإن المدة التي تبدأ من تاريخ تقديم طلب تأجيل دفع الرسوم، وتنتهي في يوم تبليغ قرار المحكمة بشأنه، لا تحسب من المدة المقررة لتقديم الاستئناف.

وفي حالة تقديم طلب الاستئناف بعد انقضاء المدة المشار إليها، فإن المحكمة تقضي ببرد الاستئناف شكلاً.

ثانياً - سلوك طريق الطعن الإداري أولاً:

لا يجوز الطعن استئنافاً بقرار التقدير الصادر استناداً لأحكام المادة (٢٩/أ)، قبل الاعتراض على هذا القرار، حيث يكون الاستئناف لقرار مقدر الاعتراض، ليس لقرار التقدير الأولي، وفي هذا تقول محكمة التمييز "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم ببرد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون؛ لأن المكلف ضريبة الدخل يجب

أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريقة الاستئناف".^(١)

ثالثاً - توكيل محام أستاذ:

نصت المادة (٥) من نظام أصول المحاكمات الضريبية على أنه لا يجوز للمستأنف وتحت طائلة البطلان توقيع لائحة الاستئناف، أو المثول أمام المحكمة إلا بواسطة محام أستاذ يوكل لهذه الغاية، واستثنت الفقرة (ب) من هذه المادة المحامي المزاوّل أو السابق والقاضي العامل أو السابق وغيرهم من الأشخاص المعفّين من التدريب بموجب قانون نقابة المحامين المعمول به.^(٢)

ويشترط في الوكالة ألا تعترّيها جهالة فاحشة، وأن يبين فيها ماهية المطالبة، وفي هذا تقول محكمة التمييز: "تشتط المادة (٨٣٤) من القانون المدني لصحة الوكالة أن يكون الموكل به معلوماً وقابلاً للإنابة، وعليه، فتعتبر الوكالة التي أقيمت الدعوى استناداً إليها، ولم يبين فيها ماهية المطالبة، واعترتها جهالة فاحشة وكالة باطلة، لا يجوز للوكيل أن يقيم الدعوى استناداً إليها، ولا تعتبر لائحة الدعوى مكتملة للوكالة".^(٣)

رابعاً - دفع الرسوم:

على المستأنف أن يدفع عند تقديم لائحة الاستئناف رسماً مستقلاً عن كل سنة، قدره (٣٪) ثلاثة بالمائة من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة أو المطالبة المقدرة عليه، والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة أو المطالبة، على ألا يقل هذا الرسم عن خمسة دنانير، بما في ذلك حالة عدم وجود ضريبة مقدرة لوقوع المستأنف في خسارة، وألا يزيد على مائة دينار لكل سنة مستأنفة.^(٤)

(١) تمييز حقوق رقم ١٦٨/٨٥، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٥م، ص ١١٥٦.

(٢) نظر المادة (٢٨) من قانون نقابة المحامين رقم (١١) لسنة ١٩٧٢م وتعديلاته.

(٣) تمييز حقوق قرار رقم ١٦٩٢/٩٤ تاريخ ٢٩/٣/١٩٩٥م. غير منشور.

(٤) المادة (٨/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣م.

ويجوز للمحكمة أن تقرر الموافقة على تقديم الاستئناف دون دفع الرسم المقرر أو أي جزء منه، بناء على طلب خطي يقدمه المستأنف، خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف، إذا اقتنعت بأن لديه أسباباً تبرر هذا التأجيل، على أن تتاح للمستأنف عليه فرصة الرد على الأسباب الواردة في الطلب بعد تبليغه نسخة منه وإذا أصبح المستأنف الذي قبل استئنافه دون دفع الرسم المقرر وفقاً لأحكام (الفقرة (أ) من المادة (٩) السابقة) قادراً على دفعه في أي دور من أدوار المحاكمة، أو إذا قدم الاستئناف وكان الرسم المدفوع أقل من الرسم المقرر قانوناً، تكلف المحكمة المستأنف تأدية الرسم المستحق، أو استكمال دفعه خلال مدة لا تزيد على خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغه قرار التكليف، وذلك تحت طائلة إسقاط الاستئناف.^(١)

خامساً - لا يجوز إثارة موضوعات أمام محكمة الاستئناف لم تكن مثارة أمام موظف الاعتراض.^(٢)

سادساً - تحديد المبلغ المسلم به:

على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ المسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة، وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد.^(٣) وقد ثار خلاف حول مسألة المبلغ المسلم به في لائحة الاستئناف، أهو المبلغ الوارد في لائحة الاستئناف أم هو المبلغ الذي سبق أن أقر به المستأنف في كشف التقدير الذاتي؟ وقد أجابت محكمة التمييز على هذا السؤال في قرارها رقم (٧١) في القضية الحقوقية رقم ١٩٨٧/٢٧٤م تاريخ ١٩٨٧/٦/٢١م فقالت: "إن المبلغ المسلم به هو ما يسلم به المستأنف في لائحته فقط، بغض النظر عن مبلغ الضريبة الذي سبق أن أعلنه في كشفه".

(١) المادة (٩) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣م.

(٢) تمييز حقوق قرار رقم (٩٨/١٨٧٩) تاريخ ١٩٩٩/٢/٢٨م، غير منشور.

(٣) المادة ٣٤/ج/٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م.

المبحث الرابع

الآثار المترتبة على الطعن بالاستئناف

لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفقاً لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته، أن تقرر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه، أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير، وعليه فإن الآثار المترتبة على الطعن بقرار التقدير أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي:

أولاً - إقرار التقدير:

للمحكمة أن تقرر التقدير كما هو مقدر من قبل المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله خطياً، وتلجأ المحكمة إلى هذا القرار في حالة عجز المستأنف عن إثبات دعواه، أو عدم قناعتها بالبينة المقدمة، خاصة أن عبء إقامة الدليل على أن التقدير باهظ يقع على عاتق المستأنف نفسه، ولا يجوز إثبات أي وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه القرار المستأنف.^(١) فقد قضت محكمة التمييز "أن عبء إثبات أن التقدير باهظ يقع على عاتق المكلف، ولهذا يتوجب عليه أن يقدم البينة لإثبات نسبة الربح الحقيقي الذي جناه من مبيعاته، ولا محل هنا للقول بأن تقدير هذه النسبة يجب أن يتم بمعرفة خبراء، لأن العبرة في هذا المجال للواقع لا لتقدير الخبراء".^(٢) وقضت أيضاً بأنه "يقع على عاتق المكلف إثبات أن التقدير باهظ".^(٣)

(١) المادة (٣٤/د) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.

(٢) تمييز حقوق رقم (٨١/٦١٢) مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٢م، ص ٦٨٢. وكذلك تمييز حقوق رقم (٩٢/٧٦١) مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٣م، ص ٩٢٢.

(٣) تمييز حقوق رقم (٩٢/٣٥٣)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٣م، ص ٩٠٧.

وتمييز حقوق رقم (٩١/١٢٢٧)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٤، ص ٩٠٣.

وإذا ما أقرت المحكمة التقدير، كما هو مقدر من قبل المقدر، فإنها تقوم برد الاستئناف، وتضمن المستأنف الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة وذلك عملاً بأحكام المادة (٢٣/ب/١) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣ م.

ثانياً - تخفيض الضريبة:

للمحكمة أن تخفض التقدير الذي سبق أن قدر من قبل المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله خطأً، بحيث تخفض الضريبة إلى الحد المسلم به من قبل المستأنف، إذا أثبت أسباب دعواه كلياً، أو أن تصبح الضريبة بين الضريبة المقدرة والضريبة المسلم بها من قبل المستأنف، إذا أثبت أسباب دعواه بصورة جزئية، وفي هذا قضت محكمة التمييز "إن محكمة استئناف ضريبة الدخل هي محكمة موضوع، وعليه فإذا وجدت أن نسبة الربح التي قدرها مأمور التقدير باهظة، فإن حكمها بتخفيض هذه النسبة لا يكون مخالفاً للقانون".^(١)

وفي حالة تخفيض الضريبة إلى الحد المسلم به، تقرر المحكمة تضمين المستأنف عليه الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة.^(٢)

أما في حالة تخفيض الضريبة إلى مقدار يزيد عن المبلغ المسلم به تحكم المحكمة بالرسوم والمصاريف النسبية.^(٣)

ثالثاً - زيادة التقدير:

للمحكمة أن تزيد التقدير الذي سبق أن قدره المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله خطأً، بحيث تصبح الضريبة المقدرة من قبل المحكمة أكثر من الضريبة المقدرة أصلاً. وفي هذا قضت محكمة التمييز بأنه "على محكمة

(١) تمييز حقوق رقم (٨٥/٥٨٨)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧ م، ص ٢٨٩.

(٢) المادة (٢٣/ب/٢) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

(٣) المادة (٢٣/ج/١) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

استئناف ضريبة الدخل أن ثبت بالدخل الذي جناه المكلف من نشاط خاضع للضريبة أقر به خلال شهادته أمامها؛ ذلك لأن القانون قد حولها زيادة التقدير، والسبب المبرر لزيادة التقدير هو ثبوت مصدر دخل جديد للمكلف لدى محكمة الاستئناف لم يحاسب عليه في سنة التقدير".^(١)

وفي زيادة التقدير هذه خروج على قاعدة (لا يضار طاعن بطعنه)، وفي هذا المجال نذكر قرار محكمة التمييز الذي جاء فيه "إن الاستثناء الوارد في المادة (٣٤/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢م يعتبر خروجاً على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه)، بتحويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه، فإن صلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف، والمقدم بخصوصه الاستئناف، وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور، أما مصدر الدخل الذي لم يتناوله قرار مأمور التقدير المستأنف، فيخضع لصلاحية الوزير بفتح ملف التقدير، ومحاسبة المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل المذكورة".^(٢) وأرى أن زيادة التقدير هنا تمثل حقاً للدائرة عند كشف مصادر دخل جديدة للمستأنف لم تظهر سابقاً عند التقدير أو نظراً لكشف أخطاء في قرار التقدير تصويبها سيؤدي إلى زيادة التقدير.... إلخ، وهذا يقابل حق المستأنف بتخفيض الضريبة أو إلغاء التقدير، إذا ما تبين أن المقدّر قد بالغ بتقدير الدخول الخاضعة للضريبة أو ارتكب خطأ بعدم احتساب كامل النفقات المقبولة ضريبياً، أو أي خطأ آخر أدى إلى زيادة التقدير بشكل غير قانوني، هذا إذا ما عرفنا أن حق الاستئناف مقصور على المكلف، ولا تملك دائرة ضريبة الدخل حق الاستئناف، فإذا ما طالب المكلف بإعادة النظر بالتقدير أمام محكمة الاستئناف وجب عليه أن يتحمل نتائج ذلك

(١) تمييز حقوق رقم (٨٥/٥١٠)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧م، ص ١٢٩٨.

(٢) تمييز حقوق رقم ٨٦/٥٧٧ هـ. ع، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٦م، ص ١٢٣٧.

بما فيها زيادة التقدير، إن لم يكن محققاً باستئنائه، وكان لديه دخول لم يفصح عنها عند التقدير مثلاً، وكشفت للمحكمة من خلال الخبرة... إلخ، وعلى الرغم من هذه المبررات أدعو المشرع إلى إعادة النظر بنص المادة (٣٤/هـ) من القانون بما يتفق مع قاعدة "لا يضار طاعن بطعنه".

رابعاً - إلغاء التقدير:

لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تلغي التقدير عملاً بأحكام المادة (٣٤/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته، ويكون قرار المحكمة بإلغاء التقدير في الأحوال التي يتضح لها أن القرار المستأنف قد صدر بشكل مخالف للقانون، حيث تقرر بطلان القرار وإلغاء التقدير، ويمكن إعطاء مثالين على ذلك من واقع قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل^(١):

١ - إلغاء الضريبة المقدرة على المستأنف بموجب قرار الموظف المفوض عن وزير المالية لصدوره بعد فوات المدة القانونية.

٢ - إلغاء القرار الثاني الصادر عن المقدر بناء على ملاحظات ديوان المحاسبة، وتثبيت القرار الأول الصادر عنه كونه أصبح ملزماً وقانونياً بعد أن تم إجازته من الموظف المعين للتدقيق من قبل مدير عام دائرة ضريبة الدخل، لأن ولاية المقدر تكون قد انتهت ولا يملك صلاحية إصدار قرار جديد.

وهذا ما أكدته محكمة التمييز أيضاً؛ إذ قضت بإلغاء الضريبة المقدرة على المستأنف بموجب قرار الموظف المناب عن وزير المالية لصدوره بعد فوات المدة القانونية.^(٢)

(١) جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص ٤٣٩.

(٢) تمييز حقوق رقم (٣٠) الصادر في القضية رقم ٨٩/١٢٣٢ تاريخ ٥/٧/١٩٩٠م.

خامساً - إعادة القضية إلى المقدر:

يجوز للمحكمة إعادة القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير، وفي هذا تقول محكمة التمييز "إن المادة ٣٤/هـ من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٢م أجازت لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها، وإن طعن المكلفين في تفسير مأمور التقدير لأقوال ممثل الشركة التي جرى تفسيرها من قبله على وجه خاطئ لمدلولها الصحيح، وذلك في المرحلتين الاعتراضية والاستئنافية، وقبلت محكمة التمييز الطعن من هذه الجهة - يوجب إعادة وزن الأدلة بمجموعها بعد أن اختلف أحدها، عملاً بقاعدة تساند الأدلة، ويبنى على ذلك أن إعادة القضية إلى مأمور التقدير، لإعادة وزن الأدلة وإجراء تقدير جديد، هو من مقتضيات النقض الذي قررت محكمة الاستئناف اتباعه.."^(١) وكذلك قضت محكمة التمييز بأنه "أجازت المادة (٣٤/هـ) من قانون ضريبة الدخل لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير على ضوء الفصل الموضوعي لأسباب الاستئناف، وليس لاستدراك مخالفات أصولية يتوجب على محكمة الاستئناف أن تتولى تداركها بنفسها."^(٢)

(١) تمييز حقوق رقم (٨٥/٥١٦)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٨٧م، ص ٢٠٤٧.

(٢) تمييز حقوق رقم (٩١/٤٩٤)، مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٣م، ص ٦٣٥.

الفصل الثالث

تمييز قرار محكمة استئناف

قضايا ضريبة الدخل

إن طريق الطعن بالتمييز أمام محكمة التمييز يعتبر طريقاً غير عادي؛ لأن المقصود منه التوصل - إذا قبل التمييز - لنقض الحكم أو نقض القرار المميز، بسبب وجود مخالفة للقانون. وإن محكمة التمييز لا تعتبر محكمة الدرجة الثالثة في القضايا الحقوقية؛ لأنها ليست محكمة موضوع، بل محكمة قانون، ولا يطرح النزاع أمامها مجدداً، بل تنحصر مهمتها في دراسة وتدقيق موافقة الحكم المميز أو القرار المميز للقانون أو خروجه عنه، فإذا وجدت التطبيقات القانونية سليمة، قضت برد التمييز وتأييد الحكم المميز، وإذا وجدت التطبيقات القانونية مخالفة للقانون، قضت بقبول التمييز موضوعاً ونقض الحكم المميز، وإعادة الأوراق لمحكمة الاستئناف التي أصدرته، وتملك كذلك أن تحكم في الدعوى دون أن تعيدها إلى محكمة الاستئناف، إذا كان الموضوع صالحاً للحكم، ويكون الحكم الصادر عن ذلك قطعياً غير قابل للطعن.^(١)

وبهدف إلقاء مزيد من الضوء على تمييز قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، سنقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: نخصص الأول منها للقرارات القابلة للتمييز، في حين نناقش في المبحث الثاني شروط تمييز قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أما المبحث الثالث فنخصصه لمبحث الآثار المترتبة على تمييز قرار محكمة الاستئناف.

(١) المحامي جلال عباسي، مرجع سابق، ص ١٥٤.

المبحث الأول

القرارات القابلة للتمييز

تختص محكمة التمييز بالنظر في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل التي يجوز تمييزها وفقاً لأحكام القانون، وقد جاء في الفقرة (ز) من المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته أنه "باستثناء ما نص عليه في البندين (ب) و(ج) من الفقرة الثانية من المادة العاشرة من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (٢٦) لسنة ١٩٥٢م، يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة في هذا الصدد نهائياً وغير قابل للتمييز، إلا إذا تجاوز مبلغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل المقدّر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله ألف دينار، قبل إجراء أي تقاص".

وفي المادة (١٦) من نظام أصول المحاكمات الضريبية جاء في الفقرة (أ) منها "يكون كل حكم تصدره محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل نهائياً وغير قابل للتمييز، إلا إذا تجاوز مبلغ ضريبة الدخل أو المطالبة المقدرة بالقرار المستأنف ألف دينار، قبل إجراء أي تقاص".

أما الفقرة (ب) من المادة (١٦) من نظام أصول المحاكمات الضريبية فنصت على أنه "على الرغم مما ورد في الفقرة (أ) من هذه المادة يجوز تمييز الحكم بإذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه، إذا كان الخلاف في الحكم يدور حول نقطة قانونية مستحدثة، أو على جانب من التعقيد، أو تنطوي على أهمية عامة، على أن يبين طالب الإذن بالتمييز النقطة التي يستند إليها في طلبه بالتفصيل، تحت طائلة الرد شكلاً".

ومن تحليل النصوص أعلاه نجد أن الطعن بالتمييز يقتصر على قرارات التقدير التي تتجاوز بها ضريبة الدخل المقدرة أو المطالبة قبل إجراء أي تقاص ١٠٠٠ دينار. وبخلاف ذلك تعتبر أحكام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

نهائية وغير قابلة للتمييز، باستثناء ما أشارت له المادة (١٠/ب) من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م الذي حل محل القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٥٢م، حيث يجوز تمييز القرارات في الحالات التي تقل فيها الضريبة عن ١٠٠٠ دينار بناء على إذن من رئيس محكمة التمييز.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨م في صيغته المعدلة بموجب القانون رقم (١٤) لسنة ٢٠٠١م، قد نصت المادة (١٩١) منه على أنه "يقبل الطعن أمام محكمة التمييز في الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف في الدعاوى التي تزيد على خمسة آلاف دينار..". وهو الحكم ذاته الوارد في المادة (١٠/ب) من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠١م. أما القانون المعدل لقانون أصول المحاكمات المدنية رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٦ فقد رفعت المادة (١٩١) منه المبلغ إلى (١٠٠٠٠) على الرغم مما ورد في أي قانون آخر.

ومن هنا نجد أن هناك اختلافاً في مقدار الحد الأدنى للتمييز بين قانون ضريبة الدخل ونظام أصول المحاكمات الضريبية الصادر بمقتضاه من جهة وبين قانون أصول المحاكمات المدنية وقانون تشكيل المحاكم النظامية النافذان من جهة أخرى، ولعل ذلك يدل على عدم وجود تنسيق تشريعي عند تعديل القوانين والأنظمة، فالأصل أن تتوافق أحكام قانون ضريبة الدخل ونظام أصول المحاكمات الضريبية مع القوانين الأخرى ولا سيما في إجراءات المراجعة القضائية. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن من مصلحة الإدارة الضريبية الإسراع في البت في القضايا المرفوعة ضد قرارات التقدير واعتبار قرارات محكمة الاستئناف قطعية؛ لأن في إطالة أمد التقاضي ضياعاً لحقوق الخزينة، ولعل محكمة التمييز أحسنت صنعاً بعدم قبول تمييز القرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إذا كانت الضريبة المقدرة تقل عن ٥٠٠٠ دينار إلا بإذن. كما جاء في قرارها رقم (٢٠٠٢/٨٠٥) تاريخ ٢٠٠٢/٤/١٨ وقرارها رقم (٢٠٠٣/٣٠٠١) تاريخ ٢٠٠٤/١/١١.

وإذا كان الاستئناف لقرار التقدير هو حق للمكلف فقط فإن المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله خطياً، وكذلك المكلف بحسب مقتضى الحال، يملك حق التمييز للأحكام التي يجوز تمييزها.^(١)

وتنظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميّزة إليها تدقيقاً، إلا إذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من المميز أو المميز ضده، ووافقت المحكمة على ذلك.^(٢)

المبحث الثاني شروط التمييز

هناك جملة من الشروط يجب توافرها في طلب التمييز كي تقبل محكمة التمييز هذا الطلب وتنظر فيه، وهذه الشروط يمكن إجمالها بما يلي:

أولاً - من حيث المدة:

يجب أن تقدم لائحة التمييز إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور القرار إذا كان وجاهياً، ومن اليوم التالي لتاريخ تبليغه إذا صدر بمنزلة الوجاهي أو وجاهياً اعتبارياً.^(٣)

وتقوم المحكمة برفع اللائحة والحكم المميز مع أوراق الدعوى إلى محكمة التمييز بعد استيفاء الرسوم المقررة عنها، وعند انتهاء المدة المحددة لتبادل اللوائح.^(٤) وإذا لم يتم تقديم طلب التمييز خلال المدة المشار إليها أعلاه فإنه يرد.^(٥)

(١) المادة (١٧/ب) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

(٢) المادة (٢١/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

(٣) المادة (١٨/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣ م.

(٤) المادة (١٨/ب) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣ م.

(٥) المادة (١٩٦) من قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨ م وتعديلاته.

ثانياً - الحصول على إذن بالتمييز:

إذا كان مبلغ الضريبة في القرار المستأنف لا يتجاوز ١٠٠٠٠ دينار فلا بد قبل تمييزه من الحصول على إذن بتمييزه من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه، إذا كان الخلاف في الحكم يدور حول نقطة قانونية مستحدثة، أو على جانب من التعقيد، أو تنطوي على أهمية عامة، على أن يبين طالب الإذن بالتمييز النقطة التي يستند إليها في طلبه بالتفصيل، تحت طائلة رد الطلب شكلاً. وعلى طالب الإذن بالتمييز أن يقدم الطلب إلى رئيس محكمة التمييز بواسطة محكمة الاستئناف خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً، وإلا فمن اليوم التالي لتاريخ تبليغه إذا صدر بمنزلة الوجاهي أو وجاهياً اعتبارياً، وإذا صدر القرار بالإذن وجب على مقدم الطلب أن يقدم لائحة التمييز خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ تبليغه قرار الإذن، ويبقى الإذن قائماً حتى صدور الحكم النهائي في الدعوى.^(١)

ثالثاً - دفع الرسوم:

على المميز أن يدفع عند تقديم لائحة التمييز رسماً مستقلاً عن كل سنة قدره (٣٪) ثلاثة بالمائة من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة أو المطالبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة أو المطالبة، على ألا يقل الرسم عن خمسة دنانير بما في ذلك عدم وجود ضريبة مقدرة لوقوع المميز في خسارة، وألا يزيد على مائة دينار لكل سنة مميزة.

ولغايات تحديد رسم التمييز تعني عبارة (الضريبة المقدرة) مبلغ ضريبة الدخل المقدرة على المميز بعد إجراء التقاص المنصوص عليه في المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل، ويضاف إليها الضريبة المضافة بموجب المادة (٢٧) من القانون وضريبة الخدمات الاجتماعية.

(١) المادة (١٦) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

وإذا قدم التمييز وكان الرسم المدفوع أقل من الرسم المقرر قانوناً، تكلف محكمة التمييز المميز تأدية الرسم المستحق أو استكمالها، خلال خمسة عشر يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغه بقرار التكليف، وذلك تحت طائلة رد التمييز. ولا يترتب على المستأنف عليه (مقدر ضريبة الدخل) أي رسوم إذا كان هو المميز.^(١)

رابعاً - توكيل محام أستاذ:

إذا كان المميز هو المكلف توقع لائحة التمييز من محام أستاذ يوكل لهذه الغاية تحت طائلة البطلان، ويستثنى من ذلك المحامي المزاوّل أو السابق والقاضي العامل أو السابق وغيرهم من الأشخاص المعفّين من التدريب بموجب قانون نقابة المحامين المعمول به.^(٢)

وإذا كان المميز هو المستأنف عليه توقع لائحة التمييز من المقدر الحقوقي المعين أو المفوض من المدير لممارسة صلاحية مساعد المحامي العام المدني وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل وقانون تشكيل المحاكم النظامية.

خامساً - لائحة التمييز:

يجب أن تقدم لائحة التمييز مطبوعة على أن تتضمن ما يلي:

- ١ - اسم المميز ووكيله أو وظيفته وعنوانه للتبليغ.
- ٢ - اسم المميز ضده ووكيله أو وظيفته وعنوانه للتبليغ.
- ٣ - اسم المحكمة التي أصدرت الحكم المميز، وتاريخه ورقم الدعوى التي صدر فيها.
- ٤ - تاريخ تبليغ الحكم المميز إلى المميز إذا لم يكن الحكم وجاهياً.

(١) المادة (٢٠) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

(٢) المادة (١٧/ب/١) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ م.

٥ - أسباب الطعن بالتمييز واضحة خالية من الجدل، وفي بنود مستقلة مرقمة، وعلى المميز أن يبين طلباته، وله أن يرفق بلائحة التمييز مذكرة توضيحية مطبوعة تتعلق بأسباب الطعن.^(١)

وترفق لائحة التمييز بنسخ إضافية منها ومن الحكم المميز تكفي لتبليغ المميز ضدهم، مع نسخة إضافية للمحكمة، مصدقة جميعها بحسب الأصول، على أنه إذا ناب محام واحد عن أكثر من واحد من المميز ضدهم فإنه يكفي بأن تقدم له بالنيابة عنهم نسخة واحدة من اللائحة والقرار المميز.

سادساً - لا يجوز إثارة أمور أمام محكمة التمييز لأول مرة إذا لم تكن مثارة أصلاً لدى محكمة الاستئناف.^(٢)

المبحث الثالث

الآثار المترتبة على تمييز قرار محكمة الاستئناف

تنظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميّزة إليها تدقيقاً، إلا إذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب أي من طرفي الدعوى ووافقت على ذلك. ولدى الانتهاء من النظر في التمييز تصدر محكمة التمييز أحد القرارات التالية:

أولاً - من الناحية الشكلية:

تصدر المحكمة قراراً بقبول التمييز شكلاً إذا استوفى الشروط الشكلية للتمييز، أو برده شكلاً في حال مخالفة الشروط الشكلية كأن يقدم خارج المدة القانونية مثلاً.

(١) المادة (١٧/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣م.

(٢) تمييز حقوق رقم (١٦٠١/٢٠٠٠) تاريخ ٢٨/٩/٢٠٠٠م، غير منشور.

ثانياً - من الناحية الموضوعية:

قد تصدر محكمة التمييز قراراً بتأييد القرار المستأنف إذا وجدت أنه موافق للقانون، وعندها يصبح هذا القرار قطعياً، وقد تصدر قراراً بنقض القرار المستأنف، إذا وجدت فيه مخالفة للقانون، وعندها تعيد القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لإعادة النظر فيها على ضوء قرار النقض.^(١) ولمحكمة التمييز أن تحكم بالدعوى دون أن تعيدها إلى مصدرها إذا كان الموضوع صالحاً للحكم.^(٢)

أما بالنسبة للرسوم والمصاريف، فيعود الحكم برسوم الاستئناف والتمييز ومصاريفهما وتقديرها لمحكمة الاستئناف أو التمييز بحسب مقتضى الحال، وعند تقديرها لهذه الرسوم والنفقات، تأخذ المحكمة بعين الاعتبار قيمة الدعوى والمدة التي استغرقتها للفصل فيها والرسوم المدفوعة للمحكمة وغيرها من الأمور. ويكون قرارها بشأن الرسوم والنفقات على النحو التالي:

- ١ - تعود جميع رسوم الاستئناف أو التمييز ونفقاتهما على المكلف، إذا كان تقدير المحكمة لمقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها لا يقل عن التقدير الذي أجراه المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله.
- ٢ - تعود جميع رسوم الاستئناف أو التمييز ونفقاتهما على المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله بالإضافة لوظائفهم، إذا كان تقدير المحكمة لمقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها لا يزيد على تقدير المكلف.
- ٣ - إذا كان المبلغ الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل الواجب دفعها يقع بين المبلغ الذي قدره المقدر أو المدير أو الموظف المفوض من قبله والمبلغ الذي قدره المكلف لتلك الضريبة فيحكم بالرسم والنفقات على الطرفين بنسبة

(١) المادة (٢١/ج) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣م.

(٢) المادة (١٩٧/٤) من قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨م وتعديلاته.

المبلغ المحكوم به مطروحاً من المبلغ المسلم به إلى مبلغ الضريبة المقدّر أو المطالب به بالقرار المستأنف.^(١)

وفي ختام هذا البحث نشير إلى أنه يمكن الوصول إلى المصالحة بين المكلف والإدارة الضريبية خلال إجراءات المرافعة الإدارية أو القضائية، وفق أحكام المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته، التي أجازت للمدير أن يجري مصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، لقاء غرامة يقررها، ويجوز له قبل صدور الحكم القطعي أن يوقف أي إجراءات تم اتخاذها، أو أن يجري أي مصالحة بشأنها، وتسري هذه المادة على جميع مراحل التقدير والظعن باعتبارها مادة إجرائية.^(٢) ويعتبر هذا استثناء على القاعدة العامة التي لا تجيز التنازل عن الدعوى العمومية (دعوى الحق العام)، لمخالفة ذلك للنظام العام؛ حيث إن هذه الدعوى حق للمجتمع.^(٣) وفي هذا السياق يرى بعض الفقه أن رفع المنازعات الضريبية إلى القضاء ينطوي على زيادة في الأعباء الإدارية، وفي تكاليف تحصيل الضرائب، بصورة تفقدها أحد الشروط الأساسية في فرضها، وهو الاقتصاد في نفقات الجباية^(٤).

(١) المادة (٢٣) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم (٨) لسنة ٢٠٠٣م.

(٢) حسن فلاح الحاج موسى، مرجع سابق، ص ١٧١ - ١٧٥.

(٣) د. محمد صبحي نجم، الوجيز في القانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني، الأولى، دار الثقافة، عمان، ١٩٩١م، ص ١١٦.

(٤) د. يونس أحمد البطريق، مقدمة في المالية العامة، ١٩٧٧، ص ١٥٠.

الخاتمة

تناولنا في هذا البحث الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في القانون الأردني، من خلال تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة، وبيان مدى انسجامها مع ما يجري على أرض الواقع في دائرة ضريبة الدخل، ومحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وقد أبرزنا موقف القانون الأردني من الطعن بقرارات تقدير ضريبة الدخل كحالة مميزة وفريدة من نوعها بين قوانين ضريبة الدخل وتشريعاتها في معظم الدول العربية، وكذلك الحال مزجنا الممارسة العملية للنظر بالاعتراضات الإدارية في دائرة ضريبة الدخل والطعون القضائية أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مع نصوص قانون ضريبة الدخل والأنظمة الصادرة بمقتضاه، وذلك كله في ضوء أحكام محكمة التمييز الأردنية.

وقد عالجتنا هذا الموضوع وفق خطة منهجية، راعينا فيها أن تكون شاملة لجميع مراحل الطعن، سواء الإدارية منها أو القضائية، ووفق الخطة المشار إليها في المقدمة. وفي نهاية هذا البحث خلصنا إلى جملة من النتائج والتوصيات، نعتقد أن الأخذ بها سيؤدي إلى تفعيل إجراءات الاعتراض على قرارات التقدير الضريبية، والطعن بها، ويضمن تحقيقها للغايات والأهداف المنشودة منها، دون إجحاف بحق المكلفين من جهة، أو الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

النتائج

- لقد توصلنا في ختام هذا البحث إلى جملة من النتائج، نوردها فيما يلي:
- ١ - إن قرارات تقدير ضريبة الدخل هي قرارات إدارية استناداً إلى معيار النظام القانوني.
 - ٢ - تستبعد قرارات تقدير ضريبة الدخل من رقابة محكمة العدل العليا على الرغم من أنها قرارات إدارية، لعدم اختصاص المحكمة بنظرها بحسب أحكام قانون محكمة العدل العليا رقم ١٢ لسنة ١٩٩٢ م من جهة، وعملاً بنظرية الدعوى الموازية من جهة أخرى.
 - ٣ - إن البت في الاعتراض المقدم من المكلف على قرار التقدير، يتم من قبل مقدر واحد عادة، إلا في حالات خاصة حيث تشكل لجنة للبت في الاعتراض.
 - ٤ - إن الاعتراض الوجوبي القاطع لمدة الطعن القضائي لا يشمل إلا قرارات التقدير الصادرة استناداً إلى المادة (٢٩/١/٢) من القانون (القرار الصادر بعدم الموافقة)، وكذلك القرار الصادر استناداً لأحكام المادة ٣٠ من القانون (التقدير الإداري)، ولا يشمل بقية القرارات القابلة للاستئناف.
 - ٥ - إنه على الرغم من اشتراط المادة (٣٤) من القانون درجات وظيفية معينة فيعين قاضياً في محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فإن ذلك غير كاف؛ إذ إن هذه المحكمة بحاجة إلى خبرات فنية ضريبية ومحاسبية بالإضافة للخبرات القانونية.
 - ٦ - هناك تعارض بين نصوص قانون ضريبة الدخل ونظام أصول المحاكمات الضريبية من جهة، وبين قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨ م وتعديلاته، وقانون تشكيل المحاكم النظامية رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ م من جهة أخرى، بخصوص قطعية قرارات محكمة الاستئناف بحسب قيمة الدعوى؛ إذ حددها قانون أصول المحاكمات المدنية بعشرة آلاف دينار وقانون تشكيل المحاكم النظامية بخمسة آلاف دينار، في حين حددها قانون ضريبة الدخل ونظام أصول المحاكمات الضريبية بألف دينار.

التوصيات

بهدف معالجة بعض الثغرات التي كشفناها في هذا البحث بشأن الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل سواء على صعيد النصوص القانونية أو على صعيد الممارسات العملية فإننا نوصي بما يلي:

١ - أن يتم البت في الاعتراض الإداري على قرار التقدير الضريبي من قبل لجنة من المقدرين؛ وذلك لضمان الموضوعية والحيادية والنزاهة عند نظر الاعتراض.

٢ - أن يتم التوسع في الاعتراض الإداري على قرارات التقدير الضريبي، ليشمل جميع القرارات القابلة للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إذ إن في ذلك سرعة في تحصيل حقوق الدائرة، وتخفيفاً في الجهد على المكلفين وعلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في الوقت نفسه.

٣ - العمل على توفير الخبرة الضريبية لدى قضاة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وذلك من خلال ما يلي:

أ - تفعيل أحكام الانتداب بين وزارتي العدل والمالية.

ب - وضع برامج خاصة لإعداد قضاة ضريبيين ضمن إطار المعهد القضائي.

ج - عقد دورات تدريبية متخصصة لتأهيل قضاة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وإطلاعهم على تفاصيل تطبيق التشريعات الضريبية.

٤ - العمل على تبني قاعدة "لا يضار طاعن بطعنه" بشكل واسع في نطاق اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، من خلال تعديل نصوص القانون ذات العلاقة.

٥ - مراعاة أحكام القوانين الأخرى ذات العلاقة عند تعديل أحكام التشريعات الضريبية، والعمل على جعل قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

قطعيًا، إذا لم يتجاوز مقدار الضريبة في قرار التقدير ١٠٠٠٠ دينار، وذلك بتعديل نص المادة (٣٤/ز) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، وكذلك المادة (١٦/أ) من نظام أصول المحاكمات الضريبية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣م، لتنسجما مع أحكام المادة (١٩١) من قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨م وتعديلاته.

والله ولي التوفيق.

المراجع

أولاً - باللغة العربية:

- ١ - د. أحمد عودة الغويري، القضاء الإداري - قضاء الإلغاء - وقضاء التعويض - دراسة مقارنة مع نظام القضاء الإداري الفرنسي، عمان، ١٩٩٧م.
- ٢ - جلال عباسي، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٨م.
- ٣ - جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ١٩٩٩ / ٢٠٠٠م.
- ٤ - حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٨٧ / ١٩٨٨م.
- ٥ - د. خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٤م.
- ٦ - دائرة ضريبة الدخل، دليل إجراءات التقدير، عمان، ١٩٩٨م.
- ٧ - رامي السمان وبسام محمود، دليل ضريبة الدخل ١٩٩٦م، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩٦م.
- ٨ - رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.
- ٩ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠.
- ١٠ - د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر، ٢٠٠٠م.
- ١١ - د. سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة في دولة الكويت - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، دار الكتب، الكويت، ١٩٩٨م.

- ١٢ - د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، العراق، ٢٠٠٢.
- ١٣ - د. عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩.
- ١٤ - د. عاطف صدقي ود. محمد أحمد الرزاز، المالية العامة، القاهرة، ١٩٨٢.
- ١٥ - د. عصام بشور ود. نور الله ود. يونس البطريق، التشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٨٧.
- ١٦ - د. علي خطار شطناوي، القضاء الإداري الأردني، عمان، ١٩٩٥م.
- ١٧ - د. علي خطار شطناوي، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٣م.
- ١٨ - د. ماهر الجبوري، القرار الإداري، بغداد، ١٩٩١م.
- ١٩ - د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق.
- ٢٠ - د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٣/٢٠٠٤.
- ٢١ - د. محمد صبحي نجم، الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، ١٩٩١م.
- ٢٢ - د. محمود حافظ، القضاء الإداري، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩م.
- ٢٣ - د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩١م.
- ٢٤ - موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠١م.
- ٢٥ - نقابة المحامين، مجلة نقابة المحامين، مجموعة أعداد مختلفة.
- ٢٦ - د. نواف كنعان، القانون الإداري - الكتاب الثاني، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٣م.
- ٢٧ - د. يونس أحمد البطريق، مقدمة في المالية العامة، ١٩٧٧.

ثانياً – باللغة الفرنسية:

- 1 - Charles (H.) Actes rattachables et actes detachables endoritadm. Fraincais. These, L. G. D. J., Paris, 1968.
- 2 - Waline (M), Precis de dorit adm. Montch restien, Paris, 1974.
- 3 - Auby (J - M) & Drago (R.) Traite decontentieux adm, T1. 2ed, L. G. D. J., Paris, 1975.
- 4 - Mehl (L) & Bettrame (P). Science et technique Fisical. 1er ed, P.U.F. Paris, 1984.
- 5 - Par, Louis, Trotabas et jean - marie cittere - E, 1997.