

الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن

عارف السعيدة* محمد الحلاق**

محمد العكام**

يحتل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية أهمية كبيرة في موضوع فرض الضريبة لما يشكل من ضمانات أساسية للمكلف فقد سعى هذا البحث إلى تسليط الضوء على موضوعات الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل لأن الكثير من أحكام الطعن القضائي ما زال يعترتها الغموض واللبس من قبل جميع الجهات ذات العلاقة ، وبحاجة إلى دراسات مستفيضة لتزيل هذا الغموض ، وتساعد القضاة والمحامين والعاملين في دائرة الضريبة والمكلفين على كسر الهوة ، وتمكينهم من مواكبة التطور الذي طرأ على موضوع منازعات ضريبة الدخل ، كما أن المكلف بالضريبة ما زال يجد حائلاً يمنعه من التوجه إلى القضاء الضريبي من منطلقات عدة منها جهل المكلفين بأحكام قانون الضرائب ، وقلة معرفتهم بحقوقهم ، وقلة الثقة بالقضاء وقدرته على إنصافهم أمام الإدارة الضريبية .

مقدمة

تتمتع الضرائب بالحماية القضائية ، وذلك لما يعود من فائدة على الدولة والمكلف معاً ، والقضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة ، والمكلف طرف العلاقة الأضعف ، إذا ما ثار خلاف ونزاع بين المكلف والإدارة الضريبية ، وذلك بعد استنفاد طرق الطعن الإداري المنصوص عليها بحكم القانون .

* باحث ، المديرية العامة لضريبة الدخل والمبيعات ، الأردن ، طالب دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة دمشق .

** أستاذ القانون ، كلية الحقوق ، جامعة دمشق .

المجلة الجنائية القومية ، المجلد الخامس والخمسون ، العدد الأول ، مارس ٢٠١٢ .

فالطعن القضائي يؤدي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضريبة ، وتحقيق مبدأ العدالة ، فالتقاضى حق لجميع الأفراد كفلته الدساتير ، ويحقق الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية ، وينمى شعور المكلف بالأمن والعدالة ، والانتماء الوطنى ، والحماية المالية ، والاقتصادية لممتلكاته .

فالقضاء الضريبى يجعل الإدارة الضريبية أكثر حرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها ، خشية من القضاء الذى قد يقوم بإبطال أحد تصرفاتها أو تعديله أو نقضه ، وللقضاء الضريبى خصوصية سواء من حيث الإجراءات أو الإثبات أو غير ذلك من الأمور ، واستقلاليتته عن القضاء المدنى أو الإدارى ، وهذا ينبع من الذاتية الخاصة التى يتمتع بها القانون الضريبى نفسه ، والتى جعلته متميزاً عن غيره من القوانين .

يُعتبر الأردن من أوائل الدول التى سنت قانون ضريبة الدخل ، حيث صدر أول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٣٣ ثم عدل عدة مرات ففى عام ١٩٤٥ صدر القانون (٢٦) ، وفى سنة ١٩٥١ صدر القانون ، وفى عام ١٩٥٤ صدر القانون رقم (١٢) ، وفى عام ١٩٦٤ صدر القانون رقم (٢٥) والذى أنشأ بموجبه محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بحيث أصبح التقاضى على درجة واحدة (الاستئناف) ، وفى عام ١٩٨٥ صدر القانون رقم (٥٧) ، وأخيراً صدر القانون المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ وبموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة (٤٢) منه أنشئت محكمة بداية ضريبية حيث أصبح التقاضى فى القضايا الضريبية على درجتين (البداية ، الاستئناف) ، وأصبح قرار التدقيق قراراً إدارياً لا يتمتع بأى صفة قضائية ، كما قررت محكمة التمييز بالعديد من أحكامها^(١) ، وقصر التقاضى على القرارات الصادرة من المدقق استناداً إلى الطعن الإدارى ، وقرار وزير المالية أو المفوض المناب من قبله بإعادة النظر سواء أكان القرار يقضى بزيادة الضريبة أو إنقاصها ، والقرارات الصادرة المتعلقة بالرديات .

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة فى ندرة الحالات التى يتوجه فيها المكلف للقضاء لعرض المنازعة عليه ، وإن حدث تعرض الكثير منها للرد شكلاً من قبل المحكمة ، وذلك بسبب خطأ المكلف أو المحامى المفوض أو المدقق ، وفى حال قبول القضية شكلاً يكون سبب الحكم فيها لمصلحة أحد الأطراف بسبب جهل وعدم معرفة الخصم الآخر بالقانون ، وهذا ينطبق على كل من الإدارة الضريبية والمكلف معاً .

يضاف إلى ترسيخ فكرة التصالح فى أذهان المكلفين والإدارة الضريبية لحل المنازعات الضريبية ، وعدم اللجوء إلى القضاء مما يؤدي إلى إهدار مصلحة الخزينة ، وإنقاص حقها ، وعدم استقرار مراكز المكلفين ، وتحصيل ما يمكن تحصيله .

إضافة إلى نقص التشريع فى مجال الضرائب بشكل عام ، والظعن القضائى الضريبى بشكل خاص .

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية وجود قضاء ضريبى متخصص ، وذلك لمصلحة المكلف وخزينة الدولة مع التعرض للطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية ، وأهداف القضاء الضريبى ، والتصالح بحسبانه أحد أسباب انقضاء الدعوى الضريبية .

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة فى عدم وجود دراسات سابقة حول هذا الموضوع على الرغم من أهميته الكبيرة ، إضافة إلى وجود كثير من المنازعات الضريبية التى ما زالت بأدراج المحكمة ولم تنته ملفاتها، مما يعرض الخزينة لخسائر كبيرة ،

يضاف إلى ذلك عدم وجود محامين متخصصين في مجال الضرائب بالكم المطلوب ، وافتقار مدققي الحسابات للخبرة والمعرفة الكافيتين في مجال الضرائب .

وكذلك أن معظم المنازعات الضريبية يتم حلها بالتصالح ، وعن طريق الطعون الإدارية أو بالقضايا المبرزة لدى المحاكم ، مما يؤدي إلى إجحاف كبير بالمكلفين ، وإضرار بخزينة الدولة .

محددات الدراسة

قلة الدراسات الميدانية التطبيقية في هذا المجال، إضافة لقلة وشح المراجع ذات العلاقة ، وسرية المعلومات الضريبية ، وعدم وجود معلومات لدى الإدارة الضريبية توثق الطعون الإدارية ، والطعون القضائية في منازعات ضريبة الدخل لذا فقد اقتصرت الدراسة على القوانين ، والمحاكم الضريبية بالأردن .

منهجية الدراسة

تم اتباع المنهج الوصفي وذلك لملائمته أغراض الدراسة ، ومراجعة القوانين ، حيث اعتمد على القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة ، بالإضافة إلى أحكام محكمة التمييز الأردنية ، والمراجع العلمية والنظرية في مواضيع القضاء الضريبي .

المحور الأول: أهداف القضاء الضريبي

يهدف القضاء الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ، أهمها فض المنازعات الضريبية بين أطراف الدعوى ، أيأ كانت طبيعة هذا النزاع ، أو طبيعة هذه الأطراف . فالكل سواء أمام القانون والقضاء .

فالأهداف العامة للقضاء هي تحقيق العدالة والمساواة وسيادة القانون، وسوف يتم تناول أهداف القضاء الضريبي فيما يلي :

أولاً: تحقيق العدالة

إنّ العدالة مطلب أساسي لحل الخلافات بين الأشخاص ، وإرغام المتخاصمين على احترام القانون والامتثال لحكمه ، فالكل سواء أمام القانون مهما اختلفت مراكزهم حتى إن كان أحد أطراف هذا النزاع الدولة ممثلة بأحد أجهزتها (الإدارة الضريبية) ، فهو مطلب أكبر عندما تكون أطراف الدعوى غير متكافئة كما هي الحال في المنازعات الضريبية .

وبما أن جهة القضاء أكثر ثقة وأماناً للمواطنين عن بقية سلطات الدولة خصوصاً السلطة التنفيذية ، لذلك فتثقة المكلف بالقضاء أكثر من ثقته بالإدارة الضريبية لأن القضاء ليس خصماً له وإنما هو حكم عادل يقف موقفاً واحداً من الإدارة الضريبية والمكلف .

فالطعن القضائي يحقق حماية للمكلف من تعسف الإدارة الضريبية في قراراتها عند ربط الضريبة على المكلف ، أو في حالة خطأ الإدارة أثناء تطبيق القانون .

فالحماية التي يهدف إليها القضاء الضريبي ليست مقتصرة على المكلف ، وإنما أيضاً حماية حق الخزينة في أموال المكلفين ، وهذا واضح من خلال منح المشرع للقاضي الضريبي أن يصدر حكمه بزيادة مبلغ الضريبة .

ثانياً: تحقيق رقابة على أعمال الإدارة

تكمن أهمية هذه الرقابة من كون الدستور الأردني قد أضفى على فرض الضرائب حماية خاصة ، ونص على أنه "لا تفرض ضريبة أو رسم

إلا بقانون وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال"^(٣) .

ويعتبر مبدأ (لا ضريبة إلا برضا المكلفين بها) من مبادئ الحكم الديمقراطي الذي تستند إليه جميع الحريات السياسية ؛ لأن اختصاص البرلمان باعتباره ممثلاً لجميع المكلفين بتقرير الضريبة يعد ضماناً ضرورية ولازمة لعدم تعسف السلطة التنفيذية تجاه المكلفين^(٣) ، والمبدأ المقرر أن الضريبة تفرض بقانون ، وهو ما يعرف بمبدأ شرعية الضريبة ، وهو من المبادئ الأساسية للقانون العام .

فمبدأ شرعية الضريبة أملت ضرورة سياسية تتمثل في رضى المكلفين وموافقتهم على فرض الضريبة عن طريق من يمثلونهم في البرلمان ، وضرورة قانونية تتمثل في إعلان الحقوق الصادرة سنة ١٧٨٩ والذي ينص في المادة (١٤) منه على أن لجميع المواطنين الحق في التأكد من ضرورة الضريبة والموافقة عليها عن رضى تام وعلى تحديد مقدارها ووعائها وتحصيلها ومدتها^(٤) .

إن مبدأ قانونية الضريبة يحتاج إلى رقابة مستقلة عن السلطة التنفيذية ، وهى الرقابة القضائية ، لما تتمتع به من استقلالية ونزاهة وحيادية للتأكد من مدى التزام السلطة التنفيذية بها ، وكذلك تشتمل الرقابة القضائية على مدى حسن تطبيق القانون الضريبي مستمد هذه السلطة من اختصاص أصيل للقضاء يتمثل في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية . فالرقابات الثلاثة : ممارستها المحكمة أثناء نظرها في المنازعات ، تمنع الإدارة الضريبية من التعسف في استعمال الحق ، وإلحاق الإجحاف بالمكلف ، وتفسير القانون التفسير الخاطى .

ثالثاً: تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين

إن لجوء المكلف إلى القضاء لفض النزاع ، يعنى رفع يد الإدارة الضريبية عنها ويصبح اختصاص النظر فيها للمحاكم .

وقد نظم قانون ضريبة الدخل الأردني إجراءاتها أمام القاضى الضريبى ، وجعلها تتصف بالسرعة ، وعدم إطالة أمد النزاع ، وحدد مراحل الطعن القضائى ، وأنشأ محكمة الضريبة ، مما يؤدى إلى حدوث استقرار فى مراكز المكلفين القانونية بحيث لا تصبح عرضة للتغير .

فصدور حكم من المحكمة بشأن نزاع معروض أمامها ، واستنفاد كافة طرق الطعن يكسبها الصفة القطعية ، بحيث تصبح الضريبة مستحقة الأداء .
فالحكم القطعى يكون فى مواجهة كل من المكلف والإدارة الضريبية، فالمكلف يمتنع عليه الطعن فيها مرة أخرى ، والإدارة الضريبية لا تملك تعديلها أو تقديرها من جديد .

فالمشرع الضريبى تنبه إلى هذا المبدأ ، ومنع الوزير أو من يفوضه إعادة النظر فى التقدير الذى صدر حكم المحكمة المختصة بشأنها ، ومنح له حق إعادة النظر فى التقدير الذى أجرى على أى شخص لمحاسبته عن دخل من أى مصدر لم يكن من الأمور والوقائع الذى أجرى على أى شخص لمحاسبته عن دخل من أى مصدر لم يكن من الأمور والوقائع التى فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع ، عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق البداية أو الاستئناف أو التمييز^(٥) ، "أ - مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة يجوز للمدير ، أو من يفوضه خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبى أو تاريخ إصدار قرار التقدير الإدارى أن يقرر إعادة النظر ...
٢- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج فى

حينه ب - لا يجوز أن يتضمن القرار المعدل لقرار التدقيق أو قرار التقدير الإدارى والقرار الصادر من هيئة الاعتراض أياً من الوقائع التى فصلت فيها المحكمة عندما نظرت فى الطعن المقدم بشأن ذلك القرار" ^(٦) "تشتترط المادة (٣٣/ج) من قانون ضريبة الدخل أن لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بزيادة الضريبة ، أو تخفيضها إلا لخطأ فى تطبيق القانون ، أو إغفال حقيقة ، أو واقعة ، أو لوجود مصدر دخل يعالج فى حينه ، وبخلاف ذلك يكون قراره بإعادة النظر فى التقدير الحيادى مخالفاً للقانون" ^(٧) .

رابعاً: استقرار المبادئ القانونية فى المنازعات الضريبية

تعتبر الضرائب حديثة نوعاً ما ، كما أن النصوص الضريبية غالباً ما تمتاز بالغموض ، وتحتاج إلى من يفسرها التفسير القانونى الصحيح .
فعالية الخلاف الذى يقع بين الإدارة الضريبية والمكلف يتعلق بالمسائل القانونية لا سيما وأن مدققي الإدارة الضريبية عادة ما لديهم الخبرة فى الأمور المالية والمحاسبية أكثر ممن لديهم الخبرة فى القانون ، فالقضاة الذين تتشكل منهم المحاكم الضريبية أقدر على تفسير القانون الضريبى ومدى مطابقته للواقع ، فالقضاء الضريبى يؤدي دوراً مهماً فى إرساء النظريات والمبادئ القانونية ، وإزالة كل لبس أو غموض يكتنف التشريع الضريبى وتفسير القانون التفسير السليم ^(٨) ، ومن خلال الواقع العملى لدى الإدارة الضريبية يتبين أن هناك العديد من الأحكام المتضاربة عند عرض نفس الموضوع لدى المحاكم الضريبية .

لذا أرى أن يكون القضاة متخصصين فى موضوع الضرائب مع عقد دورات تتعلق بقوانين الضرائب والمحاسبة الضريبية .

نظرا لإطالة مدة التقاضى لدى المحاكم الضريبية يُرى تعزيز هذه المحاكم بعدد كاف من القضاة يتناسب مع عدد القضايا المنظورة .

نظرا لما للمحاكم من دور مهم فإن كثيراً من الباحثين تناولوا موضوع الضريبة من خلال قرارات المحاكم سواء أكانت بداية ، أو استئنافاً ، أو تمييزاً ، وهذا يدل على الدور الذى لعبته أحكام المحاكم فى إرساء النظريات والمبادئ القانونية الضريبية . ورغم ذلك نجد أن : المحاكم لم تكن منسجمة فى جميع قراراتها والسبب فى ذلك يعود إلى كثرة التبدل والتعديل الذى يطرأ على القوانين الضريبية وعدم وضوح بعض النصوص فيها وأحيانا عدم انسجامها ، فرغم ذلك فإن هذا لا ينفى الدور الذى لعبه القضاء الضريبى فى إرساء النظريات الخاصة فى شئون الضرائب ، واستخلاص واستقرار المبادئ القانونية التى تحكم موضوع الضرائب .

المحور الثانى : مراحل الطعن القضائى فى منازعات ضريبة الدخل

إن حق التقاضى كفلته دساتير الدول كافة ، فللشخص حق اللجوء إلى القضاء لإنصافه ورفع الظلم عنه ، ويتم التقاضى على درجتين ، ضمن القضاء العادى ، وهو ما يعرف عنها بطرق الطعن العادية وهى (البداية ، الاستئناف) .

أما مراحل الطعن فى المنازعات الضريبية ، فقد اختلفت من دولة إلى أخرى فمنها على مرحلة واحدة ومنها على مرحلتين .

وفى الأردن وبموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته فإن مراحل الطعن القضائى فى المنازعات الضريبية تتم على درجة واحدة : الاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ، فى حين أن الطعن لدى محكمة التمييز ضمن شروط معينة وبذلك يكون المشرع قد حرم المكلف من مرحلة من مراحل التقاضى الضريبى ، وهى مرحلة البداية ، وقد

يكون السبب وراء ذلك قصر أمد المنازعات ، وتحقيق السرعة لإضفاء الصفة القطعية للضريبة المستحقة ، إلا أن بعض قرارات التمييز اعتبر أن قرار مأمور التقدير هو قرار قضائي ، وبالتالي تعتبر المرحلة التي تمر بها المنازعة الضريبية أمامه هي مرحلة تقاض من الدرجة الأولى ، وهذا يتضح من اسم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ، لأنه إن أخذنا بالتفسير الحرفي لذلك فإن الاستئناف لا يكون إلا على قرار محكمة الدرجة الأولى وهذا ما نصت عليه محكمة التمييز في العديد من قراراتها "تعتبر التحقيقات التي تجرى أمام مأمور تقدير ضريبة الدخل بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى ، وقد استقر اجتهاد محكمة التمييز على عدم جواز دعوة مأمور التقدير للشهادة حول هذه التحقيقات".^(٩) وهنا اعتبرت محكمة التمييز الأردنية أن قرار مأمور التقدير قرار قضائي فالتحقيقات التي يجريها مأمور التقدير هي تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ، ولا يجوز الرجوع عن هذا القرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم عملاً للمادة (٥٠) من قانون البيئات^(١٠) فإن محكمة التمييز ، وقد اعتبرت في حكمها قرار التقدير قراراً قضائياً ، إنما توخت السرعة والعجلة ، واستقرار المراكز القانونية ، وضمان حق الخزينة وتحصيله في الموعد المحدد ، ولكي تعطى الإقرار المقدم من المكلف صفة الثبات والصدق والإلزام لصاحبه ، لذا فقد اعتبرت أن القرارات الصادرة من مأمور التقدير هي بمثابة محكمة من الدرجة الأولى، حيث يعتبر القرار الصادر عنه قراراً قضائياً .

إلا أن توجه محكمة التمييز هذا يعتبر متناقضاً مع الأحكام الأخرى الصادرة عنها، والذي بينت فيه أنه قرار إداري . هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فهو يعتبر منافياً لما استقر عليه العمل والمبادئ القانونية ، ويعتبر خروجاً عن مبدأ الفصل بين السلطات التي أصبحت تتبناه معظم دساتير العالم .

لذا فإن قرار مأمور التقدير هو قرار إدارى ، وليس عملاً قضائياً ودليل ذلك أن أهم ما يميز العمل القضائى عن سائر أعمال الدولة هو عنصر الخصومة أو المنازعة ، وبما أن الحكم السابق نفى هذه الصفة عن مسألة مثل المكلف أمام مأمور التقدير ، فإنه يكون قد نفى أهم عنصر من عناصر العمل القضائى ، ويضاف إلى ذلك أن قرار مأمور التقدير يودى دوراً أساسياً فى تحديد القانون الذى يجب تطبيقه على المنازعات التى تثور بشأنه ، والمحكمة المختصة بنظر المنازعات المتعلقة به .

لذا فإن المشرع حرم المكلف من مرحلة من مراحل التقاضى القضائى ، وقد تنبه المشرع الأردنى لذلك وتم معالجة الأمر بموجب قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، والذى تم العمل به اعتباراً من ٢٠١٠/١/١ حيث إن فى المادة نص "أ تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) ب- تنشأ محكمة استئناف تسمى (محكمة استئناف الضريبة) ... د - ١ - الثانى : يع الأحكام الصادرة عن محكمة البداية الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبية ، ويتم النظر فيها مرافعة"^(١١) لذا فإن المادة السالفة الذكر تؤكد على أن قرار مأمور التقدير هو قرار إدارى وليس قضائياً ، بالإضافة لذلك فإن المشرع أعاد الحق للمكلف بأن جعل الطعن القضائى فى المنازعات الضريبية على درجتين ، وذلك إنصافاً للمكلف لىتاح له المجال لبسط قضيته ومراجعة قرار المحكمة على أكثر من درجة ، نظراً لأن موضوع الضرائب من الأهمية بمكان ، الأمر الذى يتطلب جعل مراحل التقاضى فيه على درجتين .

المحور الثالث: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

تختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات من حيث طبيعة أطراف هذه المنازعات الضريبية ، باعتبار أن أحد أطرافها هي الدولة بما لها من سلطة وسيادة فى مواجهة الطرف الآخر وهو المكلف ، ومن حيث طبيعة الخصومة ، فهي خصومة موضوعية وليست خصومة شخصية ، كذلك تختلف من حيث استحقاق الدين الضريبى على الرغم من المنازعة فى مقداره ، مع اشتراط المشرع على المكلف سلوك طريق الطعن الإدارى قبل اللجوء إلى الطعن القضائى ، يضاف إلى ذلك بأن هذه المنازعة أدت إلى استبعاد المبدأ القضائى بأن الطاعن لا يضار بطعنه ، وتجاوز هذا المبدأ من قبل القاضى ، ويتوقف على تحديد الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية نتائج مهمة ، منها : تحديد القانون ، واجب التطبيق ، واستحقاق المبلغ المتنازع عليه ، وقوة الإقرار المقدم من المكلف ، وأدلة الإثبات فى المنازعات الضريبية ، والمحكمة المختصة بنظر المنازعات ، وطبيعة قرار المدقق .

أولاً: طبيعة أطراف المنازعات الضريبية

إنّ المنازعات الضريبية عادة تكون بين طرفين غير متكافئين وهما: الطرف الأول الإدارة الضريبية باعتباره المكلف ، رمز الدولة ، فهي تستمد سلطتها وسيادتها من الدولة ، وتتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية بقصد تمكينها من حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة ، ومن أهم هذه السلطات امتياز الحكومة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم ، واتباع إجراءات الحجز الإدارى ، والتنفيذ على أموالهم بموجب طرق إدارية سريعة ، وصلاحيه موظفى الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة

المستندات والسجلات المحاسبية للمكلف ، ويضاف إلى ذلك حق الإدارة الضريبية فى توقيع عقوبات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخى فى تحصيلها .

والطرف الآخر فى المنازعة الضريبية هو المكلف ، وهو المدعى فى المنازعات الضريبية ، أى أنه يقع عليه عبء الإثبات ، وقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول هذه المنازعة باعتبار الدولة طرفاً فيها .

رأى البعض بأن المنازعة الضريبية هى منازعة إدارية^(١٢) ، لأن أحد أطرافها جهة الإدارة الضريبية فالقانون الواجب التطبيق عليها هو القانون الإدارى ، فربط الضريبة وتحصيلها يكون بقرار إدارى يصدر من الإدارة الضريبية ، ويباعث من المصلحة العامة التى يبتغيها القانون ، والبعض الآخر اعتبرها منازعة مدنية^(١٣) ، لأن القانون المدنى هو الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعى ، حيث اكتمل تطوره واستقرت نظرياته^(١٤) . لذا فإن للمنازعة الضريبية طبيعة خاصة استناداً إلى الذاتية التى يتمتع بها القانون الضريبى نفسه ، وذلك بتطبيق نصوص خاصة بالضرائب على المنازعات الضريبية، تتناسب مع ذاتية القانون الضريبى .

ثانياً: الخصومة فى المنازعات الضريبية

هى خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم ، وليست خصومة شخصية ملكاً للمتقاضين ، فمردها قاعدة المشروعية ومبدأ سيادة القانون ، ودور القضاء هو رقابة نشاط الإدارة الضريبية ومدى احترامها لمبدأ المشروعية ، ومبدأ سيادة القانون ، فالنزاع يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة^(١٥) .

فدور القاضى هو البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقاً سليماً على المنازعة المعروضة أمامه أم لا ؟

ثالثاً: استحقاق الدين الضريبي على الرغم من المنازعة فى مقداره

إن اللجوء إلى المحكمة الضريبية فى المنازعة لا يوقف استحقاق الضريبة ، وذلك طبقاً للقاعدة ادفع ثم استرد ، وبذلك لا يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ قرار ربط الضريبة مؤقتاً كما هى الحال فى المنازعات الإدارية إلا إذا توفرت شروط وقف تدقيق قرار الربط ؛ لأنه من المبادئ الأساسية فى القانون الضريبي وجوب تحصيل الضريبة فى مواعيد استحقاقها .

فقد نص قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ الذى طبق اعتباراً من ٢٠١٠/١/١ بأنه (يلتزم المكلف بدفع الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً)^(١٦) كما نظم قانون ضريبة الدخل مواعيد استحقاق الضريبة ، والضريبة واجبة الأداء فقد نص القانون على أنه "يلتزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد من الدائرة قبل نهاية الشهر الرابع التالى لانتهاى الفترة الضريبية يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله ومصاريفه وإعفاءاته والضريبة المستحقة"^(١٧) .

كذلك ترد الدعوى الضريبية المقدمة من المكلف إذا لم يبين فى لائحة دعواه المبلغ الذى يسلم به ، أو لم يقدم إيصالاً بدفعه تجعلى المكلف أن يبين فى لائحة دعواه المبلغ الذى يسلم به ، وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة دعواه إيصالاً بدفعه أو يدفع المبلغ الذى وافق المدير على استيفائه ، وترد الدعوى إذا لم يدفع المبلغ المحدد فى هذه الفقرة على ذلك الوجه"^(١٨) .

رابعاً: الطعن الإداري شرط لقبول الطعن القضائي

لقد فرض المشرع الضريبي الأردني على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء، حيث لا تنظر محكمة البداية الضريبية في أي دعوى تقام من المكلف على قرار التقدير إلا بعد الطعن فيه إدارياً حيث من اختصاصها "... ١- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام البند (٢) من الفقرة (ز) من المادة (٣٢) من هذا القانون"^(١٩) على الرغم من أن هناك بعض الدول اقتصر فيها الاعتراض على ربط الضريبة وتحصيلها على الطعن الإداري فقط مثل العراق "تكون قرارات اللجان المشكلة بموجب المادة السابعة والثلاثين من هذا القانون قطعية"^(٢٠) .

ونرى أن المشرع الضريبي عندما جعل الطعن الإداري شرطاً لقبول الطعن القضائي ، كان يهدف إلى تحقيق ما يلي :

- ١ تم بما أن القرار يصدر عن الإدارة الضريبية باعتبارها أحد أجهزة الدولة ، فهي أحق بمراجعة القرار وتصحيحه قبل أن يكون عرضة للنقض .
- ٢ تم الإدارة الضريبية أكثر اطلاعاً على وضع المكلف ، وتتمتع بالتخصص في الأمور الفنية بشأن الضريبة بسبب الخبرة ، مما يعطيها القدرة على حل المشاكل التي تثور بينها وبين المكلفين .
- ٣ تم السرعة في تحصيل الضريبة المستحقة ؛ لأن إجراءات التقاضي طويلة . ٤ تم تخفيف الازدحام على المحكمة الضريبية ، وتخفيف العبء على المكلفين ، لأن اللجوء إلى القضاء يتطلب رسوم استئناف ، وأتعاب محاماة ، ومصاريف خبرة ... إلى غير ذلك .
- ٥ تم ترك مساحة من الوقت يسمح فيها أن تراجع الإدارة الضريبية نفسها ، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين المكلف على تحديد وعاء الضريبة ومقدارها ، بما

يحقق نوعاً من الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية بدلاً من جعل العلاقة علاقة تقاضٍ تحسمها دائماً جهات القضاء .

وبغض النظر عن هذه الأهداف فإن قانون الضريبة فيما يتعلق بهذا الموضوع قد خالف أحكام الدستور الأردني والذي أشار بشكل واضح إلى أن أبواب المحكمة مفتوحة للجميع دون قيد أو شرط بغض النظر عن جنس أو لون أو دين المشتكى ، ونرى أن قانون الضريبة قد خالف نصاً دستورياً في هذه المادة (٦) من الدستور الأردني .

ويقترح الإبقاء على إجراءات الطعن الإداري لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على القرارات الإدارية الصادرة من قبلها ، ولكن في الوقت نفسه نرى السماح للمكلف باللجوء إلى المحكمة في حال عدم رغبته بالاعتراض لدى الإدارة الضريبية ، وبذلك نكون قد حققنا الأهداف المذكورة أعلاه وبنفس الوقت لم تتم مخالفة لأحكام الدستور الذي هو أبو القوانين .

خامساً : لا يضار طاعن بطعنه

إن الأصل في جميع المنازعات أن لا يتضرر الشخص من الطعن الذي يقدمه ، وهذا المبدأ من المبادئ القانونية التي استقر عليها العمل في المحاكم ، أنه لا يجوز للمحكمة وعند نظرها في أي منازعة أن يكون حكمها مضرراً بالشخص الذي قدم الطعن ، ولكن هذا المبدأ لا يتفق وقانون الدخل باعتباره قانوناً خاصاً ، فهو الواجب التطبيق في منازعات ضريبة الدخل ؛ لأن الأخذ بهذا المبدأ هو إهدار بمصلحة الخزينة التي هي أجدر بالحماية من المصلحة الخاصة بالمكلف .

لذا فقد خالف قانون الدخل هذا المبدأ ، وأعطى للمحكمة صلاحية زيادة الضريبة المقدرة أو تخفيضها أو إلغائها "للمحكمة أن تؤيد ما ورد بالقرار

المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغى الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبه ، كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه" (٢١) .

فصلاحية المحكمة بزيادة الضريبة يجب أن ينحصر بالدخل الذى نازع به المكلف ، وفى حدود مصادر الدخل التى اعتمدها المدقق .

أما فيم يختص بمصدر الدخل الذى لم يتناوله قرار المدقق الطعين فيخضع لصلاحية المدير بفتح ملف التقدير ، ومحاسبة المكلف عليه تج... ٢ تم إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج فى حينه" (٢٢) .

المحور الرابع: التصالح الضريبي

إن المشرع الضريبي ترك للإدارة الضريبية فرصة للتفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي تقديراً منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم ، وهذا لا يخلو من أساس فكرة النفعية وبالتالي لا يهم الدولة مدى ما يتحملة الجانى من عقاب لارتكابه الجريمة بل يكفى تحقيق مصلحتها العامة فى صورة الصلح الذى تجريه معه (٢٣) .

لذا فقد نص المشرع صراحة على الصلح فى قانون ضريبة الدخل الأردنى على أنه "للمدير عقد المصالحة فى جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير المستحقة وما يستحق من التعويض القانونى وفق أحكام هذا القانون ، ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء جميع ما يترتب على ذلك من آثار، ولكن صلاحية المدير فى إجراء المصالحة تتم بناء على تنسيب من أعضاء النيابة العامة" للمدير بناء على تنسيب أى من أعضاء النيابة العامة الضريبية إجراء المصالحة فى أى قضية أقامها المكلف لدى المحكمة بموجب هذا القانون

وذلك قبل صدور الحكم القطعى فيها ، وعلى المحكمة تصديق هذه المصالحة واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها ، فالتصالح يشمل كافة المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية ، والمكلفين فى كافة الدعاوى التى تنظرها المحاكم على اختلاف درجاتها حتى وإن كانت الدعوى منظورة أمام محكمة التمييز، وقبل صدور حكم فيها .

ونظراً لأهمية الصلح وما يترتب عليه فإن المشرع الضريبى أسند الاختصاص للقيام به الى مدير عام الضريبة بناء على تنسيب النيابة العامة بالإضافة إلى اتفاق الطرفين على الصلح أى يتعين أن يتلاقى إرادة طرفيه على انعقاده سواء أتم هذا الإيجاب من المكلف أو من الإدارة الضريبية ما دام هذا الإيجاب قد صادفه قبول من الطرف الآخر وذلك بتقديم طلب الصلح من المتهم فى ظل القانون فإنه يكون حقاً للمتهم تلتزم به الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه إذا طلب ذلك .

لا يشترط لصحة الصلح أن يعترف المتهم بارتكاب الجريمة الضريبية ، فمبلغ الصلح ليس عقوبة فلا يجوز اتباع إجراءات تنفيذ العقوبة . "فالتراضى" الطبيعية القانونية للصلح الضريبى نص عليها القانون المدنى الأردنى رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ فى المادة (٦٤٧) على أنه "الصلح عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين بالتراضى" .

فالصلح الجزائى الضريبى عند انعقاده تتلاقى إرادة الطرفين (الإدارة الضريبية والمتهم) وتحدد مبلغه بناء على اتفاقهما كما هى الحال فى الصلح المدنى ، ويترتب الأثر على الصلح الجزائى الضريبى بمجرد تمامه وإن لم تنتج إرادة الطرفين إلى إنتاجه بخلاف الصلح المدنى التى تنتج آثاره وفقاً لإرادة المتعاقدين .

يضاف إلى ذلك أن الصلح الجزائى الضريبى لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة

وقوع الجريمة الضريبية التي نص عليها القانون الضريبي في حين أن الصلح المدني يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف لا خصوصاً في الدعوى .
لذا نرى أن الصلح الجزائي الضريبي ليس تصرفاً قانونياً بل لأن الإرادة تتجه إلى مجرد الواقعة القانونية المكونة له دون غيره بالآثار المترتبة عليه ، فالقانون هو الذي يتولى بنفسه ترتيب الآثار القانونية ، أما الصلح المدني فإنه يشترط لتحقيقه عنصر الإرادة المتجه إلى الواقعة المكونة له بالإضافة إلى عنصر الإرادة المتجه إلى أثر هذا العمل بما ينطوي على تخويله حق تعديل هذه الآثار لذا فإن الصلح الجنائي الضريبي ليس تصرفاً قانونياً .

يمكن القول إن التصالح لا يتحقق إلا بعد وقوع الجريمة ويؤدي إلى انقضاء الخصومة الجزائية الضريبية بالإضافة إلى انقضاء الدعوى الجزائية حيث لم يميز القانون الضريبي بين العقوبات المالية والعقوبات المقيدة للحرية .
لم يحدد المشرع في قانون ضريبة الدخل تعريفاً للتصالح الذي يتم بين المكلف والإدارة الضريبية والذي تنقضى به الدعوى الجزائية مما أثار خلافاً بين الفقهاء .

رأى البعض أن الصلح الجنائي (الجزائي) يشترك مع الصلح المدني في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما ، إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين نوعي الصلح ، وذلك لأنه لا يترتب على الصلح الجزائي حسم نزاع مدني وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى الجزائية ، أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال ، ويترتب هذا الأثر على الصلح الجزائي بمجرد تمامه وإن لم تتجه إرادة الطرفين إلى إنتاجه ، بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد آثاره وفقاً لإرادة المتعاقدين^(٢٤) .

ورأى البعض الآخر أن التصالح هو تعبير عن إرادة تنتج آثاراً قانونية

ويهدف إلى انقضاء الخصومة الجزائية وبالتالي فهو تصرف قانوني من جانب واحد لأن القانون يجيز دائماً أساس التصالح أى المبلغ الواجب دفعه ولا دخل للمخالف أو الإدارة فى تعديل أو تحديد تلك الشروط^(٢٥) لذا نرى أن الصلح هو اتفاق بين المكلف المتهم وبين من خوله القانون سلطة التصالح دون تدخل أى جهة قضائية أو تشريعية أو تنفيذية إلا أنه ليس حقاً للمكلف المتهم بل يطلبه المكلف ، وللجهة المختصة الضريبية تقديره دون معقب عليها فى ذلك .

وبما أن التصالح هو الطريق الإدارى الأخير لإنهاء النزاع الضريبى فى كل من الدول المطبقة لضريبة الدخل فيما يتعلق بربط الضريبة وتحصيلها عند اعتراف المكلف جريمة التهرب الضريبى فأطلق عليها تارة تصالح وتارة أخرى صلح . وقد اختلف الكتاب فيما بينهم حول التفرقة بين الصلح والتصالح فرأى البعض^(٢٦) أن الصلح يتطلب لتحقيقه تلاقى إرادة طرفيه وهو الأمر الذى يتطلبه المدلول اللغوى لكلمة التصالح باعتباره عملاً من جانبين .

ورأى آخرون^(٢٧) أن الصلح هو تخلص المتهم من الدعوى إذا دفع مبلغاً معيناً خلال مدة معينة ، مما يعنى أن الصلح فى الدعاوى الجزائية ، بينما يكون التصالح فى الدعاوى المدنية والإدارية الذى يتنازل فيها طرفا الدعوى عن بعض حقهما بغية إنهاء المنازعة دون انتظار لحكم القضاء .

بينما يرى كتاب آخرون^(٢٨) أن الصلح يكون فى الدعاوى التى تكون السلطة العامة طرفاً فى العلاقة التصالحية ، بينما يكون التصالح فى غير ذلك من الدعاوى .

لذا نرى أن لكلمة الصلح والتصالح هو استخدام للفعل والنتيجة ، فالتصالح هو العمل من جانبين وإنهاء المنازعة ، والصلح هو الغاية التى يهدف إليها هذا العمل .

وتكمن الفائدة فى الصلح أو التصالح : من المكلف بالضريبة والإدارة

الضريبية فمن ناحية المكلف ينهى الدعوى الجزائية ، وما قد يحكم به من عقوبات وما تسببه من تعطيل نشاطه ، وإساءة سمعته فضلاً عن أن جرائم التهرب الضريبى من الجرائم المخلة بالشرف التى تمنع المكلف من تولى الوظائف العامة ، ومن ناحية الإدارة الضريبية فإنها تحصل على الضريبة المستحقة والغرامات المترتبة عليها فى وقت قصير حيث حق الخزينة يقدم على توقيع العقاب بالمكلف^(٢٩) .

مما سبق يتضح أن هناك شروطاً للصلح :

١- أن يصدر من الوزير أو من ينيبه .٢- أن تتلاقى إرادة المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على الصلح .

فالصلح لا يعتبر عقوبة لعدم اشتراط المتهم بارتكابه الجريمة ولا يشترط أن يدفع مبلغاً مقابل الصلح خلال ميعاد معين .

أما فيما يتعلق بآثار الصلح فالنسبة للإدارة الضريبية وللمكلف بالضريبة فإن المقابل الذى تحصل عليه الإدارة الضريبية يختلف فيما إذا كان الصلح قبل صدور الحكم فى الدعوى أو بعد صدور حكم غير بات .

ففى حالة الصلح قبل صدور الحكم فى الدعوى فإنه يتعين على المكلف بالضريبة سداد الضريبة والإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة .

أما فيما يتعلق بآثر الصلح بالنسبة إلى الغير فإنه ينحصر أثر الصلح فى انقضاء الدعوى الجزائية بالنسبة إلى المتهم الذى كان طرفاً فى الصلح دون غيره من المتهمين فإذا وجد أكثر من متهم فى الدعوى فإنهم يلتزمون قانوناً بأداء مبلغ الغرامة الضريبية كلها بطريق التضامن .

موقف الفقه من نظام التصالح

يرى الفقه أن التصالح عند رفع الدعوى الجزائية يعنى انقضاء الدعوى الجزائية فى حال قيام المتهم بدفع مبلغ من المال ، ويرى غرابة هذا النظام حيث إن الدعوى الجزائية (الجنائية) لا تكون محلاً للتنازل أو التصالح ، فالموظفون القائمون على مباشرة الدعوى مفوضون فى اتخاذ إجراءات تسيير ، والمجتمع وحده هو صاحب الشأن فى إيقافها أو إسقاطها^(٣٠) .

فالتصالح مع المتهم مقابل التنازل عن سلطة العقاب نظام يدعو إلى الشك فى سلامته ، وذلك أن مظهره يوحى بأن المتهم أو المحكوم عليه يستطيع أن يدفع مقابلاً لوقوفه موقف الاتهام أو لما قضى به عليه من عقوبة سالبة للحرية^(٣١) ، وهو نظام لا يحقق المساواة بين الناس إذ يستطيع الأثرياء دفع ثمن حرياتهم ، ولا يكون لدى الفقراء من وسيلة لتجنب ألم العقوبة ، وهذا النظام لا يكفل احترام المواطنين للقوانين الاقتصادية ، فالردع الخاص يقتضى أن يقف المتهم علناً فى موقف الاتهام وأن يصدر ضده حكم يسجل فى صحيفة سوابقه^(٣٢) .

والردع العام لا يتحقق إذا انقضت الدعوى الجزائية بإيقاف يتم بعيداً عن بصر الجمهور وسمعه ، وللجمهور كل الحق والعدر إذا تكونت لديه العقيدة بأن الجرائم الاقتصادية والتي تنتهى على هذا الوجه ليست من الجرائم الخطيرة التي يجدر تجنبها^(٣٣) .

يؤيد البعض هذا الاتجاه أن جريمة التهرب الضريبي على درجة كبيرة من الخطورة لأنها تمس مصلحة المجتمع بذاته إذ يترتب عليها ضياع جزء كبير من الموارد المالية للدولة بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية والاقتصادية ، لذا فليس هناك أى مبرر للتصالح^(٣٤) .

ويرى البعض أن العقوبة المقيدة للحرية (الحبس) هى الوسيلة الرادعة لكل

من تسول له نفسه التهرب من أداء الضريبة المستحقة على نشاطه ، وذلك حماية لموارد الدولة ، وحفاظاً على حقوق خزينتها ، حيث أدخلت بعض الدول فى أمريكا الجنوبية العقوبة المقيدة للحرية دون الصلح مما جعل معدل التهرب الضريبى ينخفض بسرعة شديدة فى فترة زمنية قصيرة (٣٥) .

إلا أن البعض الآخر يرى أن التصالح أفضل للإدارة الضريبية من أجل الحصول على حقها بدلاً من الدخول فى الإجراءات القضائية الطويلة ، كما أنها نوع من إعطاء الفرصة ليصلح المتهرب من مسلكه بعد انكشاف أمره (٣٦) .

وقد جعل المشرع عقوبة التهرب من أداء ضريبة الدخل فى المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل الأردنى المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، نوعاً من التهديد حيث يستطيع المكلف المتهرب أن يطلب الصلح ويأخذ الصلح أحد صورتين :

الأولى : التصالح مع مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات قبل صدور الحكم فى الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة مقابل تنازل مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أو رئيس النيابة العامة عن الدعوى الجزائية .

الثانية : التصالح مع مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات فى حالة صدور الحكم وقبل صيرورته قطعياً مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة .

ومن خلال الواقع العملى فى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات نرى أن كثيراً من المكلفين يقومون بالتهرب اعتماداً على أنه يجوز التصالح فى أى وقت قبل صيرورة الحكم قطعياً (باتاً) ، فالمكلف المتهرب يضع فى اعتباره أنه يستطيع الإفلات من سداد الضريبة ، وفى حالة ضبطه فإنه لا يقوم بسداد الضريبة

والغرامات المستحقة ، ولكنه يماطل حتى صدور الحكم ، ويقوم بالتصالح قبل صدور حكم قطعى ، ورغم أن قانون ضريبة المبيعات نص على أن تنتظر دعاوى التهرب على سبيل الاستعجال إلا أن الواقع العملى غير ذلك .

يلجأ المكلف المتهرب إلى التصالح إذا تبين له وجود العديد من الأدلة والمستندات التى تؤكد ارتكابه للجريمة عند مواجهته بالواقعة ، ومناقشته من قبل لجنة الفحص المشكلة من النيابة العامة ومواجهته بأدلة الاتهام فإنه فى هذه الحالة يفضل التصالح وسداد الضريبة والتعويضات بدلاً من السير بإجراءات الدعوى الجزائية التى قد تنتهى بصدور حكم جزائى عليه .

عندها يقوم المكلف المتهرب بتقديم طلب التصالح إلى النيابة العامة يشمل كافة البيانات الخاصة بالمتهم ورقم القضية ومحل إقامته ، ويجب أن يكون الطلب موقعاً من المكلف المتهم أو وكيله القانونى ، وقد جرى العمل فى ظل قانون ضريبة الدخل الأردنى المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ على أن إجراءات التصالح تتم كالتالى :

١ تم تقديم طلب التصالح إلى النيابة العامة الضريبية ٢. تم تشكيل لجنة من النيابة العامة لإنهاء المصالحة بعد دراسة ملف القضية وتقرير لجنة التدقيق وكافة المستندات المتعلقة بالواقعة ، وتستدعى المكلف لتقديم مذكرة بأوجه دفاعه ، وتقوم اللجنة بدراسة أوجه الدفاع والرد عليه بالإيجاب أو الرفض .

٣ تم إذا تم التوصل إلى اتفاق بين المكلف المتهم واللجنة القانونية يحول مشروع التصالح إلى الإدارة الضريبية (مديرية الدائرة) بموجب تقرير يتضمن موافقة على سداد الضريبة والتعويضات التى تم الاتفاق عليها ويقوم المكلف المتهم بسدادها .

٤ تم لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أن يقبل التقرير ويوافق عليه أو أن يرفضه ، وفى حال عدم تقديم التقرير إلى مدير الدائرة فلا أثر لذلك على

التصالح ولا تنقضى الدعوى الجزائية حتى لو سدد المكلف المتهم المبلغ المتصالح عليه مع اللجنة المختصة فى النيابة العامة .

هـ تم إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف المتهم واللجنة النيابة برفض المكلف تقرير اللجنة النيابة ، يتم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف والمتمثلة فى التحقيق بمعرفة النيابة العامة والإحالة إلى محكمة البداية الضريبية .

إن الاتجاه السائد فى الضريبة العامة على المبيعات بالأردن بأنه لا يشترط لصحة الصلح أن يعترف المتهم بارتكاب الجريمة الضريبية بل يجوز الصلح حتى إن تعددت الجرائم الضريبية المنسوبة إلى المكلف المتهم ، وعلّة ذلك أن اشتراط الاعتراف مثل يعوق الجهود المبذولة فى سبيل إنهاء النزاع صلحاً وبالتالي يؤثر فى سرعة تحصيل الإدارة الضريبية لحقوق الخزينة العامة .

إلا أن التشريع الفرنسى على عكس هذا الاتجاه حيث إن المرسوم بقانون الصادر فى (١١) يناير ١٩٤١ ينص على وجوب أن يتضمن الصلح اعتراف المتهم صراحة بارتكاب الجريمة ، كذلك نص المرسوم الصادر فى فرنسا بتاريخ ٢٧ ابريل ١٩٤٧ على أنه لا يجوز للمتهم العائد الانتفاع برخصة التصالح^(٢٧) . ولدى الرجوع إلى قانون ضريبة المبيعات الأردنى رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ لم يتضمن نصاً يحظر الصلح فى حالة العود مما يساعد المكلف على التهرب من الضريبة .

لذا نرى أن على الإدارة الضريبية عدم التصالح فى حالة العود نظراً لخطورة المجرم العائد ومن ثم على المشرع الضريبى التدخل لحظر التصالح صراحة فى حالة العود .

التوصيات

بعد الانتهاء من البحث تم صياغة مجموعة من التوصيات التي نأمل أن تكون في موضعها ، وتؤدي إلى إثراء البحث وإفادة كل من : المشرع الأردني ، والقاضي ، وموظف الإدارة الضريبية ، والمكلف ، وكل طالب علم مهتم بهذا الموضوع ، وأهم هذه التوصيات :

١ تم توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم .

٢ تم إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية ، بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة القانونية والمحاسبية والدرامية في موضوع الضرائب ، وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية .

٣ تم على الإدارة الضريبية إعداد مدققين لديهم خبرات قانونية ومحاسبية ، وذلك من خلال عقد دورات مكثفة للمدققين وخاصة الموظفين الجدد حيث عقد دورة لمدة خمسة عشر يوماً (قانونية ومحاسبية) ، ومدة تدريب ثلاثة أشهر غير كافية .

٤ تم إن جعل الطعن الإداري شرطاً لقبول الطعن القضائي هو مخالفة لنص الدستور لذلك نرى الإبقاء على إجراءات الطعن الإداري لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مع السماح للمكلف باللجوء إلى المحكمة في حال عدم رغبته بالاعتراض لدى الإدارة الضريبية وبالتالي نكون قد حددنا هدفنا بعدم مخالفة أحكام الدستور وحرية المكلف في اللجوء مباشرة لقاضيته الطبيعي .

٥ تم أن يسمح بالتصالح على القرارات التي طعن فيها اعتراضاً لدى الإدارة

الضريبية أو المنظورة لدى الموظف المفوض من المدير دون اقتصار المصالحة على القرارات الطعينة لدى المحكمة مع عدم إجراء المصالحة فى حالة العود .

المراجع

- ١ - تمييز حقوق رقم (٩٢/٨٦) ، قرار صادر بتاريخ ٢٤ رمضان سنة ١٤٠٦ هـ ، الموافق ١٩٨٦/٦/١ ، مأخوذ من مديرية التطوير الإدارى فى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية .
- ٢ تم المادة (١١١) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢ . ٣ تم سعد ، محى محمد ، *الإطار القانونى بين الممول والإدارة الضريبية* ، مكتبة الإشعاع القانونية ، ١٩٩٨ م ، ص ٢٣ .
- ٤ تم عبدالرؤوف ، محمد احمد ، *المنازعات الضريبية فى التشريع المصرى المقارن* ، رسالة دكتوراه (غير منشورة) مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٦٠ ، ص ٢٣ .
- ٥ تم الخصاونة ، جهاد سعيد ، *المالية العامة والتشريع الضريبى وتطبيقاته العملية وفقاً للتشريع الأردنى* ، ط الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، ١٩٩٩ ، ص ٤٢٩ .
- ٦ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (٣٣) . ٧ تم تمييز حقوق رقم (٩٤/٩٠٤) الصادر بتاريخ ٢٢ شعبان سنة ١٤١٥ هـ ، الموافق ١٩٩٥/١/٢٣ مأخوذ عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية .
- ٨ تم فلاح ، حسن ، إقرار (٨٦/٤١٠) ، *ضريبة الدخل فى الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً* ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الأردن ، عمان ، ١٩٨٨ ، ص ١٧٦ .
- ٩ تم تمييز حقوق رقم (٨٦/٤١٠) ، *مجلة نقابة المحامين الأردنيين* ، لسنة ١٩٨٩ .
- ١٠ تم تمييز حقوق رقم (٩٤/٩٠٤) الصادر بتاريخ ٢٢ شعبان سنة ٢٠٠٩ ، هـ ، الموافق ١٩٩٥/١/٢٣ مأخوذ من مديرية التطوير الإدارى فى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية .
- ١١ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (٤٢) . ١٢ تم بيومى ، زكريا محمد ، *المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة* ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب السنوى ، ١٩٩٠ ، ص ٢١ .
- ١٣ تم المرجع السابق ، ص ٤٨ . ١٤ تم سعد ، محى محمد ، *الإطار القانونى للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية* ، مرجع سابق ، ص ٥٠ .
- ١٥ تم بيومى ، محمد زكريا ، *المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة* ، مرجع سابق ، ص ٤٨ .

- سعد ، محى محمد ، *الإطار القانونى للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية* ، مرجع سابق ، ص ٥٠ .
- ١٦ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (٣٢/د) ١٧٠ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (١٧/أ) .
- ١٨ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (٤٢/ز) ١٩٠ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت الأردنى رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ ، المادة (٤٢/أ) .
- ٢٠ تم قانون ضريبة الدخل العراقى رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، مادة (٤٠) ٢١٠ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ المادة (٤٢/ط) .
- ٢٢ تم قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ المادة (٣٣/أ) ٢٣٠ تم مرسى ، عبدالمولى ، *قانون الجزاءات العقابية فى الجرائم الضريبية* ، القاهرة ، مكتبة شادى ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٩ .
- ٢٤ تم سرور ، أحمد فتحى ، *الجرائم الضريبية* ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٩١ ، ص ٢٦٠ .
- ٢٥ تم على ، مجدى محمد ، *جريمة التهرب الضريبى* ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٥ ، ص ٣٩٤ .
- ٢٦ - الحكيم ، محمد حكيم حسين ، *النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها فى المواد الجنائية* ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٣٠-٣٦ .
- ٢٧ - عوض ، عوض محمد ، *المبادئ العامة فى قانون الإجراءات الجنائية* ، الإسكندرية ، دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٩٩ مرجع سابق ، ص ١٣١ .
- ٢٨ - الحكيم ، محمد حكيم حسين ، *النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها فى المواد الجنائية* ، مرجع سابق ، ص ٣١ .
- ٢٩ - عبدالخالق ، أسامة على ، *مجلة الثقافة الضريبية* ، السنة الثانية ، العدد الحادى والعشرون ، مارس ٢٠٠٣ ، ص ٤٦ وما يليها .
- ٣٠ تم الشربى ، محمد سعيد ، *جرائم التهرب فى ضريبة المبيعات* ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠١ ، ص ٣٧٦ .
- ٣١ تم مصطفى ، محمود محمد ، *الجريمة الاقتصادية فى القانون المقارن* ، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية ، الطبعة الثانية ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب السنوى ، ١٩٧٩ ، ص ٢١٩ .
- ٣٢ تم الهيايمى ، ممدوح عبدالحميد ، *الحصاد الضريبى* ، دراسة تحليلية للتشريع الضريبى المصرى ، مرجع سابق ، ص ١٨٠ .

- ٣٣ تم مصطفى ، محمود محمود ، الجريمة الاقتصادية في القانون المقارن ، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية ، مرجع سابق ، ص ٢٢٠ .
- ٣٤ تم الشربى ، محمد سعيد ، جرائم التهريب فى ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ، ص ٣٧٧ .
- ٣٥ تم عز ، ماهر عبد الحميد ، التهريب الضريبي فى القانون المصرى ، ص ٣٧٠ .
- ٣٦ تم سرور ، عبد الهادى ، دور الضرائب غير المباشرة فى تنمية اقتصاديات الدول الأخذة فى النمو مع التطبيق على مصر ، رسالة دكتوراه لكلية الحقوق ، جامعة طنطا ، ١٩٨٨ ، ص ٢٦٢ .
- ٣٧ تم سرور ، أحمد فتحى ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص ٢٥٩ .

Abstract

THE JUDICIAL APPEAL IN THE CASE OF INCOME TAX DISPUTES IN JORDAN

Aaref Elsaaydah Mohamed Elhalak

Mohamed Elaakam

The Judicial appeal occupies a great importance in the matter of taxation, because it constitutes the basic guarantee of the taxpayer. This research sheds light on the themes of the judicial appeal in the income tax disputes because many of the provisions dealing with the matter still contains ambiguity and confusion which need an extensive studies to remove this ambiguity and to assist judges, lawyers and workers in the taxes department to break down the gap, and enable them to keep up with the development that has occurred on income tax disputes subjects.