

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

"إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي"

دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني والأردني

إعداد

روند محمود غول

إشراف

د. محمد شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2020

إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي
"دراسة مقارنة بين التشريعين الفلسطيني والأردني"

إعداد

روند محمود غول

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2020/8/9م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

- د. محمد شراقة / مشرفاً ورئيساً

- د. سليمان عبادي / ممتحناً خارجياً

- د. حسن فلاح / ممتحناً داخلياً

التوقيع

.....

.....

.....

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قتل العملوا فبیری اللہ عملکم ورسولہ واللؤمنوا)

(صدق اللہ العظیم)

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

إلى الرمز الشاهق الذي لا يعرف الإعياء.... وإلى نهر العطاء والتضحية.... إلى الذي لا يعرف الاستسلام.... "والدي العزيز" .

إلى الصدر الدافئ والقلب النابض إلى أعلى كلمة في الوجود جمعت كل معاني الصبر والعطاء..... "والدي العزيزة".

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادة في ضحكتهم ،"أخواني وأخواتي" .

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائله، "أساتذتي الأفاضل".

إلى من تميزوا بالوفاء وعرفت كيف أجدهم وعلموني ألا أضيعهم ، "صديقاتي العزيزات "

إلى كل إنسان وقف إلى جانبي من قريب أو بعيد..... إلى كل شهيد وجريح..... إلى جنين القسام إلى الأقصى الحبيب..... إلى ربوع فلسطين الحبيبة.

إليكم جميعاً أهدي جهدي المتواضع ، فما كان من خلل فمن نفسي ، وما كان من توفيق فمن الله

واللهم أولادنا خيراً

الشكر والتقدير

قال الشافعي :

"العلم مغرس كل فخر فافتخر ... واحذر يفوتك فخر ذاك المغرس

فلعل يوماً إن حضرت مجلسٍ ... كنت الرئيس وفخر ذاك المجلس"

من لا يشكر الناس لا يشكر الله..... فالشكر موصول إلى كل من علمني علماً نافعاً ولو حرفاً، إلى كل من أنار لي طريق النجاح، إلى من أرشدني وعلمني، وعليه أتقدم بالشكر والعرفان الجزيل إلى أستاذي المشرف "د. محمد شراقة" الفاضل الذي أفادني بعلمه وساعدني في إعداد هذه الأطروحة وإخراجها بهذه الصورة التي اجتهدنا أن تكون بأفضل صورة قدر المستطاع. والشكر الموصول إلى جامعتي جامعة الاستقلال ممثلة بسيادة اللواء توفيق الطيراوي وكل الكوادر العاملة من ضباط وأساتذة اللذين اتاحوا لي الفرصة لإكمال دراستي الجامعية. كما أتقدم بجزيل الشكر إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة، وعلى ما بذلوه من جهد ووقت في تصويب هذه الدراسة. والشكر أيضاً إلى كل من يقرأ هذه الرسالة بغرض الاطلاع والاستفادة منها ومن ثم المقدره على التحديث والتطوير والوصول إلى الأفضل بإذن الله.

إلى كل هؤلاء أقدم فائق شكري وامتناني وتقديري.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة، والتي تحمل العنوان:

إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي

"دراسة مقارنة بين التشريعين الفلسطيني والأردني"

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه، حيث أن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name:

اسم الطالبة:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	ورقة المناقشة
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
ح	الملخص
1	المقدمة
8	الفصل الأول: ماهية الدعوى الضريبية
9	المبحث الأول: خصوصية الدعوى الضريبية
9	المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية
9	الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية
13	الفرع الثاني: أطراف الدعوى الضريبية
20	الفرع الثالث: خصائص الدعوى الضريبية
24	المطلب الثاني: القضاء المتخصص بنظر موضوع الدعوى الضريبية
25	الفرع الأول: موضوع الدعوى الضريبية
25	الفرع الثاني: القضاء المتخصص بالدعوى الضريبية
27	المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبي
27	المطلب الأول: حقوق المكلف الضريبي
27	الفرع الأول: القواعد التنظيمية لحقوق المكلف الضريبي
29	الفرع الثاني: أنواع الحقوق المكتسبة للمكلف الضريبي
49	المطلب الثاني : التزامات المكلف الضريبي والمسؤولية المترتبة حال الإخلال بها
49	الفرع الأول: التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل
54	الفرع الثاني: مسؤولية المكلف عن الإخلال بالتزاماته
57	الفصل الثاني: إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني.
60	المبحث الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريعين

رقم الصفحة	الموضوع
	الفلسطيني والأردني
60	المطلب الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني.
61	الفرع الأول: تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل
63	الفرع الثاني: أهم القرارات القابلة للاستئناف
65	الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة في استئناف قضايا ضريبة الدخل
70	المطلب الثاني: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الأردني
74	الفرع الأول: تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل
75	الفرع الثاني: أهم القرارات القابلة للاستئناف
76	الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة في استئناف قضايا ضريبة الدخل
80	المبحث الثاني: إجراءات الطعن في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني والأردني
81	المطلب الأول: إجراءات نقض قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني
81	الفرع الأول: تشكيل محكمة النقض
82	الفرع الثاني: القرارات التي يجوز نقضها
82	الفرع الثالث: إجراءات النقض في قضايا ضريبة الدخل
86	المطلب الثاني: إجراءات تمييز قضايا ضريبة الدخل في التشريع الأردني
86	الفرع الأول: تشكيل محكمة التمييز
87	الفرع الثاني: القرارات التي يجوز تمييزها
88	الفرع الثالث: إجراءات التمييز في قضايا ضريبة الدخل
92	الخاتمة
93	النتائج و التوصيات
100	قائمة المصادر والمراجع
b	Abstract

"إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي"

دراسة مقارنة بين التشريع الأردني والفلسطيني

إعداد

روند الغول

إشراف

د. محمد شراقة

الملخص

يعتبر الطعن القضائي ضماناً من الضمانات التي تتوفر للمكلف الضريبي والتي كفلها القانون، حيث أن المكلف هو الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية أمام الدولة بحكم السلطة والسيادة والإمكانات التي تتميز بها عن الأفراد، وبالتالي فإن وجود القانون والمحاكم المتخصصة بهذا النوع من القضايا ساهم في تحقيق العدالة الضريبية، من خلال تطبيق نصوص القانون، وضمان حق الطعن القضائي أمام المحاكم المختصة، مما يساهم في إرساء مبادئ العدالة المستقرة.

ولذلك فإننا نحاول تسليط الضوء على موضوع إجراءات الاستئناف والنقض أو التمييز في القضاء الضريبي، وخصوصاً لعدم وضوح الإجراءات القانونية المتبعة أمام المحاكم الضريبية على مختلف تدرجاتها، وبيان أوجه التشابه والاختلاف ما بين التشريعين الفلسطيني والأردني، والذي بدوره مثل الإشكالية التي انطلقت منها الدراسة لحلها لتشكل مرجعية قانونية للكثير من المختصين في هذا المجال من قضاة أو محامين أو العاملين في الدوائر الضريبية.

وعليه، تكمن أهداف الدراسة في تقديم فكره عامة عن القضاء المتخصص، والدعوى الضريبية بشكل عام، والتخصص في حقوق والتزامات المكلف الضريبي، والإجراءات القانونية الواجب اتباعها في التبليغ والتعامل معه، والتعمق في إجراءات الطعن القضائي أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل في التشريعين الأردني والفلسطيني، وإجراءات النقض أو التمييز في القرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في كلا التشريعين.

وعليه في سبيل الوصول إلى دراسة دقيقة فقد اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي القائم على تحليل النصوص القانونية النازمة للقضايا الضريبية، والمنهج المقارن القائم على مقارنة إجراءات

الاستئناف والنقض أو التمييز في قضايا ضريبة الدخل ما بين التشريعين الأردني والفلسطيني، في محاولة لإيجاد نقاط التشابه والاختلاف ما بين التشريعين.

وأخيراً، فإن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، بأنه تتميز الدعاوى الضريبية عن غيرها من الدعاوي بأنها ذات طبيعة خاصة وليست دعوى إدارية، و يترتب على عدم التزام المكلف بدفع الضريبة المسؤولية الضريبية وليس المسؤولية المدنية أو الجزائية، لوجود قانون خاص ينظم عملها إضافة إلى تفوق المشرع الأردني على المشرع الفلسطيني في معالجته لموضوع إجراءات استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل حيث تميز المشرع الأردني بوجود أكثر من هيئة استئنافية للنظر في القضايا الضريبية وبالتالي وجود عدد أكبر من الموظفين، إضافة إلى منح محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات الصلاحية بتمديد مدة نظر طلب الاستئناف والبيانات المقدمة، وعرض المصالحة أمام النيابة العامة الضريبية وبالتالي التخفيف عن كاهل القضاء الضريبي جهداً ووقتاً، وأخيراً تشابه كلا المشرعان بعدم وجود محاكم نقض أو تمييز متخصصة في القضاء الضريبي من أجل الحفاظ على وحدة الاجتهاد القضائي وتوحيد تفسير وتطبيق القانون.

كما أنها ستساعد على تقديم مقترحات وتوصيات ستؤدي إلى إضافة جديدة في هذا الاتجاه ، ومن أهمها دعوة المشرع الفلسطيني بتوحيد النصوص القانونية بكتابة قانون شامل ومتكامل يشتمل جميع الإجراءات والأنظمة الضريبية، وترتيبها بشكل متسلسل ، إضافة إلى التطبيق العملي على أرض الواقع وعدم الاكتفاء نظرياً وذلك من خلال وجود أجهز قانونية متخصصة بالقضايا الضريبية وتفعيل آليات الرقابة من خلال نيابة عامة ضريبية ومحكمة بداية ضريبية كما هو الحال في الأردن، والذي يساعد بدوره على التخفيف عن كاهل القضاء ومعالجة القضايا بسرعة وضمن كادر متخصص ومؤهل.

المقدمة

تلعب الضرائب دوراً مهماً في حياة الدول، حيث أنها تؤثر بشكل أساسي على حياة الشعوب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلى جانب درجة التطور والرفي الذي وصل إليه المجتمع، وتعتبر من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تستخدم من أجل إشباع الحاجات العامة، ومنها تحقيق الأمن الداخلي والخارجي وتحقيق العدالة والمساواة وغيرها، وفق مبدأ التكافل والتضامن بين أفراد الدولة الواحدة¹.

ويقوم النظام الاقتصادي في فلسطين على أساس مبدأ الاقتصاد الحر والمنافسة الاقتصادية وفي مقدمتها الإستثمار، بالتالي إن الدولة لا تتدخل في الأنشطة الاقتصادية التي تقوم على أرضها ويقوم كل فرد بممارسة نشاطاته بحرية مما يعزز مبدأ المنافسة وفقاً للقانون، بحيث أن تصرفات الدولة وهيئاتها يجب أن تستند إلى قاعدة قانونية معينة، في فرض الضريبة وأن تكون نابعة من القانون².

ويعتبر وجود محاكم متخصصة لها ولاية واختصاص نوعي، من خلال تعمق القضاة المختصين في التشريعات ذات العلاقة بالقضاء المتخصص، ضماناً من ضمانات المحاكمة العادلة، ومن هذه المحاكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، التي ساهمت في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ودعم الاقتصاد الوطني، وبالتالي زيادة ثقة المواطنين بالقانون والقضاء³، حيث تعمل هذه المحكمة على مختلف الدرجات القضائية على كفالة الحقوق لكل من المكلف الضريبي والإدارة الضريبية لضمان أداء الالتزامات وفقاً للقانون، وتحمل المسؤولية القانونية الكاملة حين وقوع المخالفة.

ويعتبر الطعن القضائي أداة في حسم المنازعات التي تقوم بين المكلفين والإدارة الضريبية، التي تؤدي إلى حصول المكلفين على حقوقهم، والدولة على حقها من الضريبة، مما يساهم في إرساء

¹ جهاد سعيد خصاصنة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، الجامعة الأردنية، الأردن، ط1، 2000، ص7.

² هشام محمد البدرى، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، مصر، 2005، ص50.

³ القضاء المتخصص ودوره بالارتقاء بالعدالة، بحث منشور من قبل السلطة القضائية، 2013م، ص3.

مبادئ العدالة، وخصوصاً أنه على المكلف قبل اللجوء إلى القضاء أن يعترض على قرار ربط الضريبة أولاً إلى الجهة مصدرة القرار قبل اللجوء إلى القضاء¹.

وأختص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته الفلسطيني، والقانون رقم (34) لسنة (2018) وتعديلاته والقانون رقم (38) لسنة (2018) الأردني، بتنظيم كافة الدفوعات الضريبية المستحقة على المكلفين وتنظيم الإعفاءات والتقاص، وتحديد نسبة الضريبة، وتقدير ضريبة الدخل والإجراءات المتبعة في تحصيل ضريبة الدخل، والية الاعتراض على الضريبة المقدرة من قبل مأمور التقدير.

وقد أجاز القانون للمكلف الطعن في قرارات التقدير الضريبي، لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل التي تأسست بشكل خاص من أجل هذا الغرض، وبالمقابل هناك نفس المحكمة في التشريع الأردني، لكن في حال لم يجاب على طلبه يستطيع اللجوء إلى محكمة النقض أو التمييز في الأردن التي تختص في إرساء مبادئ قانونية ورسم سوابق قضائية لكيفية استعمال الأداة القانونية في العمل، وفق شروط معينة تحدد آلية اللجوء إلى هذه المحكمة وفقاً للقانون². وعليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي كدراسة مقارنة ما بين التشريع الفلسطيني والأردني.

مشكلة الدراسة

نظراً إلى عدم وجود قضاء متخصص منفرد بشكل أساسي، وكثرة القضايا التي تحتاج إلى معالجة في محكمة الاستئناف والنقض أو التمييز، وعدم وضوح الإجراءات القانونية المتبعة أمام المحاكم الضريبية على مختلف تدرجاتها، فإنه من الضروري طرق باب الصمت بدراسات جادة تتناول إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي في فلسطين، كدراسة مقارنة في التشريع الأردني، وذلك لتحقيق العدالة وهو أمر في غاية الأهمية والذي بدوره يمثل الإشكالية التي انطلقت منها الدراسة إلى حلها.

¹ رجا خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح، فلسطين، 2004م، ص 180.

² محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مطبعة الإشعاع، مصر، 1998م ص 109.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة عن التساؤل التالي؟

ما هي إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي؟

وينفرد عن هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات التالية:

أسئلة الدراسة

أ) ما هي الدعوى الضريبية؟

ب) ما هو القضاء المتخصص في معالجة قضايا ضريبة الدخل؟

ت) ما هي حقوق والتزامات أطراف الدعوى الضريبية؟

ث) ما هو الإطار القانوني الذي يحكم عمل القضاء الضريبي في فلسطين والأردن؟

ج) ما هي إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني؟

ح) ما هي إجراءات نقض أو تمييز قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني؟

أهداف الدراسة

أ) التعرف على ماهية الدعوى الضريبية والقضاء المتخصص.

ب) بيان حقوق والتزامات المكلف الضريبي أطراف الدعوى الضريبية.

ت) بيان التنظيم القانوني للقضاء الضريبي في فلسطين ومقارنتها مع التشريع الأردني.

ث) الوقوف على إجراءات الاستئناف والنقض أو التمييز في قضايا ضريبة الدخل في التشريعين

الفلسطيني والأردني.

أهمية الدراسة

أ) عدم وجود تشريعات فلسطينية موحدة حديثة تعالج هذا الموضوع بتفصيلاته بشكل مستقل.

ب) تعتبر هذه الدراسة من الدراسات النادرة التي تناولت إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء

الضريبي بشكل أساسي ومنفرد وبالتالي ستساهم هذه الدراسة في إضافة جديدة يتمكن الباحثين

الآخريين من الاستناد إليها لإجراء دراسات متقدمة حول هذا الموضوع نظرا لأهميته وحدائته.

ج) تشكل هذه الدراسة مرجعا أساسيا يمكن أصحاب الاختصاص من الاستناد إليها في موضوع إجراءات الاستئناف والنقض أو التمييز المتبعة أمام قضاء ضريبة الدخل، ومساعدة جهات الاختصاص بما فيها المشرع الفلسطيني للعمل الجاد على سن التشريعات اللازمة لمعالجة هذا الموضوع.

منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية النازمة للقضايا الضريبية، والمنهج المقارن من خلال مقارنة إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي ما بين التشريعين الفلسطيني والأردني في محاولة جادة لإيجاد نقاط التشابه والاختلاف.

حدود الدراسة

- يتحدد الإطار القانوني للدراسة في مجموعة من القوانين والتشريعات من أهمها:
- 1) قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.
 - 2) قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).
 - 3) قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض ضريبة الدخل طبقا لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004).
 - 4) قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردني.
 - 5) قانون رقم (38) لسنة (2018) المعدل لقانون ضريبة الدخل الأردني.
 - 6) نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية.
 - 7) قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني رقم (24) سنة (1988) وتعديلاته لسنة (2019).

الدراسات السابقة

1) دراسة (جميل بني فضل، 2018) بعنوان "دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية"، رسالة ماجستير:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وتكونت الدراسة من خمس فصول، تحدث فيها عن الدعوى الضريبية والمنازعات الضريبية وطرق تقدير ضريبة الدخل، وبيان طرق الطعن في قرارات التقدير، والعدالة الضريبية، وتم معالجة البيانات التي حصل عليها من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها أن دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل يتمثل في ضمان محاكمة عادلة للمكلف، وإثبات العبء الضريبي، وأن تحقيق العدالة يعتمد بشكل كبير على نصوص القانون والتطبيق السليم لها، وقد أوصى بضرورة إجراء مجموعة من التعديلات على قانون ضريبة الدخل، وتعديل في الإعفاءات والتوسع فيها، وأن يكون دور المحكمة أوسع بحيث يجمع بين الجانب الحقوقي والجزائي في قضايا ضريبة الدخل.

2) دراسة (عبد الرحمن أبو عمره، 2014) بعنوان "نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التنظيم القانوني للجنة الطعن الضريبي في كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون ضريبة الدخل المصري، وقسمت الدراسة إلى أربع فصول، تحدث فيها عن المنازعات الضريبية، واختصاصات لجنة الطعن الضريبي والفصل الضريبي، والقواعد العامة لنظر النزاع الضريبي أمام لجنة الطعن، والطبيعة القانونية للجنة الطعن، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها، أن إجراءات التظلم الضريبي باعتباره مرحلة من مراحل النزاع الضريبي يحتوي على قواعد أمره، وأن لجان الطعن هي هيئات إدارية منحها القانون ولاية القضاء، وأن تسبب اللجان قرارها بشكل واضح، وأن قرار لجنة الطعن يعتبر نهائياً، وتوصل الباحث إلى ضرورة النص عن طريق تنظيم طريقة الطعن الضريبي الإداري، وتشكيل أكثر من لجنة للطعن، وزيادة الوعي الضريبي للمكلفين.

3) دراسة (رجاء خويلد، 2004) بعنوان "الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين"، رسالة ماجستير منشورة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وإجراءات التقاضي، والمعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل الفلسطينية، وقسمت الدراسة إلى فصلين تحدثت فيها عن أهمية الطعن القضائي في المنازعات الضريبية والتطبيقات القضائية في المنازعات الضريبية، وقد توصلت الباحثة إلى عدة نتائج منها، أن الطعن القضائي غير مفعّل بالقدر الكافي، وأن الموظفين يفتقرون إلى الخبرة والدراية لإجراء التقدير الضريبي، ونقص في عدد مأموري التقدير ونقص في الدورات التدريبية، وعدم وجود قضاة متخصصين بالعدد الكافي في المنازعات الضريبية، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها، توحيد التشريعات الضريبية في الضفة الغربية وقطاع غزة، وإعداد قضاة ومختصين قانونيين وإنشاء المحاكم الضريبية.

4) دراسة (حسن فلاح، 1995) بعنوان " قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إداريا وقضائيا" رسالة ماجستير منشورة:

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في طرق الطعن القضائي والإداري، بحيث بحثت في موضوع الطعن الإداري من ناحية صلاحية المكلف الجوازية في الاعتراض على التقدير الإداري الأولى أمام المقدر نفسه الذي أصدر قرار التقدير، وذلك استنادا لأحكام قانون ضريبة الدخل الملغي رقم (57) لسنة 1985.

5) دراسة (فيصل العاني، 2010) بعنوان " قرارات تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيها قضائيا" بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنيين:

تعرض الباحث إلى دراسة طرق الطعن القضائية في قرارات تقدير ضريبة الدخل في مرحلتي البداية والإستئناف، ولم يتعرض بالدراسة إلى بحث الموضوع الإداري.

التعليق على الدراسات السابقة

من الملاحظ أن أغلب الدراسات السابقة قد تناولت شق واحد من إجراءات الطعن القضائي في القضاء الضريبي حيث اقتصرت على إجراءات الاستئناف في قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني وعليه فقد تميزت الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات بأنها تناولت إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل بشقيه الاستئناف والنقض أو التمييز، وكما تميزت هذه الدراسة بأنها تشكل دراسة جادة تناولت هذا الموضوع كدراسة مقارنة ما بين التشريع الأردني والفلسطيني لتشكل الدراسة الأولى في هذا الموضوع.

الفصل الأول

ماهية الدعوى الضريبية

المبحث الأول: خصوصية الدعوى الضريبية

المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية

المطلب الثاني: القضاء المتخصص بنظر موضوع الدعوى الضريبية

المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبي

المطلب الأول: حقوق المكلف الضريبي

المطلب الثاني: التزامات المكلف الضريبي والمسؤولية المترتبة حال الإخلال بها

الفصل الأول

ماهية الدعوى الضريبية

تلعب الضرائب دورا مهما باعتبارها أحد مصادر الدخل في الدولة، حيث يقوم المكلف الضريبي وهو الشخص الذي يستحق عليه مبلغ الضريبة، بأداء مبلغ الضريبة إلى الدولة، وعليه تتشكل علاقة مالية ضريبية ما بين المكلف والدولة (دائن ومدين)، ويتمتع كل طرف منهم بحقوق وواجبات تجاه الآخر وفقا للقانون، وفي حال حصول خلافات ضريبية فيما بينهم فإن ذلك يستوجب قيام الدعوى الضريبية، لتحصيل الحقوق وإعادتها وفقا لنصوص القانون.

المبحث الأول: خصوصية الدعوى الضريبية والقضاء المتخصص

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة، والتي تهدف إلى تحقيق أهداف الدولة المتعددة، من خلال صنع سياسية ضريبية تقوم على المبادئ الضريبية العامة من مساواة وعدل واقتصاد في التحصيل، وملائمة للمكلف، وعليه فإن تنظيم موضوع الضرائب بشكل جيد ودقيق سيؤدي إلى وفرة الحصيلة وتحقيق العدالة من خلال وضوح القواعد التي يتم فرض الضريبة على أساسها، وحصر التعديلات الضريبية في نطاق ضيق¹.

المطلب الأول: مفهوم الدعوى الضريبية

يناقش هذا المطلب تعريف الدعوى الضريبية وأطرافها وخصائصها، حيث ينقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية، الفرع الثاني: أطراف الدعوى الضريبية، الفرع الثالث: خصائص الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية

تعرف الضريبة بشكل عام بأنها "مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفتها النهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامين في منظمة سياسية مشتركة تهدف الخدمات العامة"².

¹ عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، دار المعارف، مصر، بدون سنة نشر، ص9.

² جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص20.

وفي المقابل عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الضريبة بأنها "ضريبة الدخل المفروضة بموجب أحكام هذا القرار بقانون"¹، و عرف الدخل الخاضع للضريبة بأنه "مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار بقانون"². وعليه فإن الضريبة تعتبر مبلغ من المال سواء أكان عينياً أم نقدياً، وتفرض بشكل إجباري من قبل الدولة على المكلفين ولا يخبرون في أدائها، ولا بطريقة الدفع أو الموعد، وبشكل نهائي أي أن المكلف لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها.

ومما تجدر الإشارة إليه، أن ضريبة الدخل ضريبة مباشرة تفرض على الشركات أو الأفراد اللذين يمارسون مهن مختلفة كالتجارة والخدمات، واللذين يزيد دخلهم السنوي عن 3600 ألف شيكل³. إلا أن المشرع الأردني عرف الضريبة بموجب المادة " بأنها ضريبة الدخل المفروضة بموجب أحكام هذا القانون"⁴، وقد عرفها القضاء بأنها "مبلغ نقدي تفرضه الدولة سنوياً على دخل المكلف الطبيعي أو معنوي بكافة فروعها وأياً كانت مصادره حيث يتم تجميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة بغض النظر عن مصادرها"⁵. ويكون فرض هذه الضريبة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل، وفقاً للقاعدة الدستورية التي تقضي بأنه لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون⁶.

وعبر المشرع الأردني عن ضريبة الدخل على أنها " ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترات ضريبية سابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي"⁷، بالتالي تعتبر ضريبة الدخل مجموع ما يحصل عليه المكلف خلال فترة زمنية معينة، غالباً ما تكون سنة من المصادر المحددة بقانون بعد خصم التكاليف والإعفاءات المقررة بقانون⁸.

¹ مادة رقم 1 قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المرجع نفسه.

³ المادة (3) من القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴ قانون ضريبة الدخل رقم 12 لسنة 1954م.

⁵ عبد الباسط الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، الأردن، ط1، 2008م، ص8.

⁶ المادة (111) من الدستور الأردني لسنة 1952م.

⁷ قانون رقم (38) لسنة 2018، قانون معدل لقانون ضريبة الدخل الأردني .

⁸ عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص9.

وعليه فإن دراسة التنظيم الفني للضرائب، تختلف عن مفاهيم الدعوى الضريبية رغم تعددها، لكن مفهومها بشكل عام انحصر في اتجاهين متفق عليهما فقهاً وقضاءً وهما كالتالي¹:

(1) المفهوم الواسع للدعوى الضريبية:

بموجب هذا المفهوم يعبر عن الدعوى بأنها الخلاف الناشئ بين المكلف والإدارة الضريبية، الذي يمكن حله عن طريق الاتجاه الإداري والقضائي.

(2) المفهوم الضيق للدعوى الضريبية:

على العكس من المفهوم الواسع، تقتصر الدعوى على مواضيع محددة وهو موضوع الالتزام الضريبي أو التحصيل الضريبي، أي تحديد مبلغ الضريبة وتحصيله.

وعليه إن تطبيق المفهوم الواسع سيسمح بتطبيق قواعد الإجراءات العادية المقررة في المنازعات الإدارية، وبالتالي ستفقد الإجراءات الضريبية ذاتها المستقلة، لكن وبالمقابل حصر المفهوم الضيق للدعوى الضريبية المعنى في الالتزام الضريبي أو التحصيل الضريبي، بالتالي لم يكن شاملاً، وعليه نتناول فيما يلي تعريف الدعوى الضريبية من عدة جوانب:

وتعرف الدعوى الضريبية بأنها كل خصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة، أو أي قانون آخر.

كما أنها تعتبر وسيلة للحوار بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، وهي الإجراء القانوني الذي يرفعه المكلف بالضريبة أمام الهيئة الإدارية مصدره القرار بقصد إحداث تعديل أو تغيير، وتقليل اللجوء إلى الجهات القضائية².

وعلى الرغم من أن المشرع الفلسطيني لم يعرف الدعوى الضريبية، إلا أنه أشار في حالة عدم موافقة المكلف على تعديل الإقرار الضريبي، أو عدم الالتزام بحضور جلسات المناقشة، فإنه يجوز

¹ خيري عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق، مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة أسيوط، مصر، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2012م، ص9.

² بن ليدية، بلقبة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، جامعة عبد الرحمن، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، 2016م، ص 8-9.

للمقدر أن يقدر الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي مقدار الضريبة المستحقة، ويكون هذا القرار قابل للاعتراض خلال 30 يوم، كما أنه في المادة 17 أشار إلى التقدير من قبل المحكمة¹.
بالتالي فإن المكلف يملك الطعن في العناصر الواقعية التي اعتمد عليها المقدر كأساس تحديد الضريبة، أو أنه قد يطعن في مبدأ خضوعه للضريبة عن طريق المطالبة بإسقاطها بشكل كلي²، أو أنها قد تثور بسبب امتناع المكلف عن تسديد المبالغ التي فرضت عليه من الإدارة الضريبية³.
أما المشرع الأردني لم يحدد تعريف واضح للدعوى الضريبية لكنه أشار إليها في المادة 34 أنه يحق للمكلف الضريبي الاعتراض في حال عدم موافقته على القرار الصادر من هيئة الاعتراض خلال 30 يوم من تبليغه بالإشعار¹.

¹ المادة (21) و(17) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.
² المادة (7) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، نص المشرع في هذه المادة على الدخول المعفاة من الضريبة يعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القرار بقانون الدخول الآتية: 1. دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح. 2. دخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة وفقاً لأحكام القانون. 3. أي مبلغ مدفوع كتعويض بسبب الإصابة أو الوفاة وفقاً للتشريعات السارية. 4. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة. 5. الراتب التقاعدي. 6. مهمة السفر أو بدل التمثيل المدفوعة لموظفي القطاع العام أو الخاص شريطة إنفاقها في سبيل الوظيفة. 7. المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع عن سنوات سابقة. 8. الدخل من الوظيفة أو الاستخدام المتحقق للأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة لا تقل عن (50%) وفقاً لتقرير اللجنة الطبية المختصة. 9. الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية. 10. المبالغ الإضافية التي تدفع كبدلات أو علاوات بحكم العمل في الخارج لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الفلسطيني لدى ابتعاثهم للعمل في الخارج ولا يشمل هذا الإعفاء علاوة غلاء المعيشة. 11. الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها. 12. الدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه من قبل الوزير كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال). 13. الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل. 14. أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص المقيم. 15. دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين. 16. ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يُرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح. 17. الإرث، ولا يعفى بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات الموروثة. 18. دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها. 19. دخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية الجمعيات التعاونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة شريطة: أ. أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح. ب. أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو استثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص. ج. الالتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية سنوياً مصادق عليها من المدقق القانوني.

³ منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سوريا، جامعة دمشق، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، 2011، ص 31.

وعليه يمكن تعريف الدعوى الضريبية بأنها مجموعة من القواعد القانونية الضريبية التي تفصل الخصومة بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، سواء أكانت من الناحية الموضوعية أو الإجرائية والمثارة أمام جهات قضائية.

الفرع الثاني: أطراف الدعوى الضريبية

تختلف الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى التي تنظر أمام المحاكم العادية، فهي تتميز بكونها دعوى موضوعية وليست شخصية من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن أطراف الدعوى الضريبية هم المكلف والإدارة الضريبية والذي حرص القانون الضريبي على تنظيم مصالحهم المختلفة، وعليه بموجب هذا الفرع سوف نتناول أطراف الدعوى الضريبية بشيء من التفصيل، والالتزامات الواقعة على عاتق كل منهما في قرارات تقدير ضريبة الدخل.

أولاً: المكلف الضريبي:

وهو المدعي في المنازعات الضريبية والذي عرفه قانون الدخل الفلسطيني " كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون"²، وهذا الشخص قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً وهو الذي يكلف بعبء الإثبات أمام الإدارة الضريبية، ويفرض عليه القانون تقديم الإقرار الضريبي عن قيمة دخله، وفيما لما يلي:

أ- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الشخص الطبيعي بأنه، المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون، وتُستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح بفرض 3 نسب ضريبية تبدأ من 5% وتنتهي ب 15%³.

¹مادة (34-د) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردني.

²مادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

³المادة (4) من القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية المعدل.

ويكون احتساب الضريبة وفقاً للسنة المالية، ووفقاً للاستحقاق مستثنى منه الإعفاءات والتزيلات والتقاص.

أما فيما يتعلق بالمشروع الأردني فإنه قد تميز بتقسيم النسب الضريبية للشخص الطبيعي بحيث جعلها ستة نسب بعكس المشروع الفلسطيني الذي نص على ثلاثة نسب فقط، وللتوضيح فإن المشروع الأردني قد وضع أعلى مبلغ لنسبة الشريحة الأولى والمقدرة بـ 5% مبلغ 5 الآلاف دينار أردني سنوياً أما المشروع الفلسطيني وضع مبلغ 15 ألف دينار سنوياً عند تحويل العملة، والمشروع الأردني قد وضع أعلى نسبة للاستيفاء الضريبي (30%) بالمقابل إن المشروع الفلسطيني قد وضع نسبة (15%) فقط، بالتالي إن هذا الفرق في النسب له أبعاد ضريبية خطيرة حيث أن هذا القانون الموجود حالياً يخدم أصحاب الأموال، ويؤثر على المبالغ التي يمكن للدولة أن تستفيد منها في حال رفع نسبة الضريبة على المكلفين أصحاب الدخل العالي والذي يزيد عن 10 الآلاف أردني سنوياً كما فعل المشروع الأردني¹.

ب- الضريبة المفروضة على دخل الشخص المعنوي:

ويعرف الشخص المعنوي على أنه كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية؛ كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة²، وإذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها، وتستوفى بنسبة (15%) سنوياً لأي شخص معنوي، وتعتبر الضريبة المستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصها لأي شريك أو مساهم.

¹ للاطلاع المادة (8) من قانون رقم (38) لسنة (2018) قانون معدل لقانون ضريبة الدخل الأردني.

² معنى المقيم: 1. "الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. 2. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها. 3. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. 4. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها. الحسابات الختامية: حسابات منشأة الأعمال الختامية التي تقيس قيمة نتيجة الأعمال والمركز المالي بما في ذلك حساب توزيع الأرباح، وتقرير مدقق الحسابات القانوني." من قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

أما فيما يتعلق بالمشروع الأردني فإنه قد رفع نسبة الضريبة للاستيفاء من الشخص المعنوي إلى نسبة (20%)، وتميز بإضافة نسب ضريبية مختلفة على الشركات مثلاً، والبنوك حيث تصل نسبته إلى (35%)، في المقابل قد خفض نسبة الاستحقاق الضريبي على الأنشطة الصناعية، بنسبة (5%) عن كل سنة بداية من العام 2019، وجعل نسب مختلفة للأدوية والملابس، إضافة إلى إنشاء حساب المساهمة الوطنية، والذي خصص له نسب ضريبية حسب النشاط الضريبي لمختلف الأشخاص الاعتباريين، بهدف تخصيص الإيرادات المتحصلة لرصدها في الموازنة العامة وسداد الدين العام¹، بالتالي إن هذا التقسيم يهدف إلى حماية المكلفين وتحقيق المصلحة العامة والحفاظ على موازنة الدولة واستقرارها، والتي يجب على المشرع الفلسطيني الأخذ بها عند إجراء التعديلات الضريبية المستقبلية.

وعليه نلخص مما سبق، أن المكلف الضريبي هو ذلك الشخص الذي يتحمل العبء القانوني الضريبي، وبهذا المعنى فإن المكلف لا يتحمل دائماً العبء الاقتصادي، أو العبء المادي للضريبة، كما هو الحال في ظاهرة نقل العبء الضريبي، التي تحدث غالباً في الضرائب غير المباشرة، والتي تمكن المكلف القانوني بنقل العبء الضريبي سواء بشكل كلي أو جزئي، إلى شخص آخر وهو الذي يقوم بدفعها، كما هو الحال في حالة التضامن عند إعسار المكلف وحالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز على المنبع، وذلك وفقاً لما يلي:

1) حالة التضامن عند إعسار المدين: والتي حددت في نص القانون أنه "إذا ثبت للمقدر أن معاملة من المعاملات مصطنعة أو وهمية، يجوز له أن يستبعد تلك المعاملة وتقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناءً على ذلك"².

وعليه إن المكلف الضريبي قد ينقل العبء الضريبي بطريقة الغش، والذي يكون بين المكلف القانوني وبعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة.

كما أنه إذا تعامل شخص غير مقيم مع شخص مقيم في أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة، وتبين للمقدر أن السيطرة لغير المقيم على العمل إلى حد لا يترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، يقوم بحساب الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية

¹ المادة (8/ب) من القانون رقم (38) لسنة (2018م) المعدل لقانون ضريبة الدخل الأردني.

² مادة (1/15) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

على غير المقيم وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس¹، بالتالي يتحمل الشخص غير المقيم العبء الضريبي في حال كانت الأرباح والدخول المتحققة تعود عليه، وعند عدم التزام الشخص غير المقيم بالدفع يتحمل المقيم بالتضامن. أما في القانون الأردني فذكر في حالة التضامن عند إفسار المدين، "لا يعتد بأي معاملة تصرف وهمية أو مصطنعة وتقدر الضريبة المستحقة على المكاف المعني كأنها لم تكن"².

أي أن أي وقف الأموال أو هبتها لشخص ما، أو القيام بأي إجراء قانوني بشأن ريعها أو انتقال ملكيتها لشخص آخر، وكان هناك أي تصرف يحمل في ظاهره غير حقيقته للتهرب من الالتزامات المقررة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون، تقدر الضريبة بشكل صحيح بدون الاستناد إلى أي معاملات وهمية وكأنها لم تكن.

كما أنه في حالة إجراء شخص أو أشخاص معاملات تجارية أو مالية في مشاريع، وكانت بشكل مخالف لما يجري عليه التعامل في السوق، وتؤدي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة فإنه لا يعتد بالمعاملات ويجرى التقدير وفق ما يجري عليه التعامل العادي في السوق³.

ويلاحظ من النص السابق أنه يجب على صاحب العمل أو أي شخص يقوم بإجراء معاملات تجارية أو مالية في مشروع، وكانت تخفض العبء الضريبي بصورة مخالفة لحقيقته، فإن التقدير يجري بصورته الحقيقية الموجودة في السوق.

(2) حالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز على المنبع: وذلك عن طريق إلزام شخص آخر غير المكلف وهو المدين بالدخل، والتي تكون قبل حصول المكلف على الدخل، عن طريق تكليف شخص ثالث والتي تربطه بالمكلف علاقة دين أو تبعية، (مثلا كصاحب العمل) حيث أنه في حالة " تخلف صاحب العمل أو المسؤول عن خصم أو دفع الضريبة التي يترتب عليه خصمها أو دفعها بموجب أحكام هذا القرار بقانون تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه"⁴، وذلك لغاية التبسيط في تحصيل دين الضريبة.

¹مادة (2/15) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

²مادة (20/هـ) من قانون رقم (34) لسنة (2014م) بشأن ضريبة الدخل.

³ جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص30.

⁴مادة (12/31) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

وعليه فإن صاحب العمل المكلف بتحصيل الضريبة وتسليمها للخزينة العامة، ينقل العبء الضريبي إلى العامل، عن طريق إلزام صاحب العمل بتوريد مقدار الضريبة المستحقة على الأجر، قبل تسليم الدخل للمكلفين، وبالتالي تتميز هذه الطريقة بأنها من أكثر الطرق ملائمة في جباية الضرائب لصالح الخزينة العامة.

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني فإنه على سبيل المثال في المادة (11/و) نص بشكل واضح وصریح على أنه يجب أن يتم تجاهل المعاملات المصطنعة أو الوهمية وتقدير الضريبة من جديد في حال كانت هذه المعاملات هدفها تخفيض العبء الضريبي أو نقل العبء الضريبي بشكل مخالف¹.

وعليه نستنتج مما سبق، أن المكلف القانوني قد يكون نفسه المكلف الاقتصادي والذي يستطيع نقل العبء الضريبي من أي شخص محدد إلى المكلف القانوني بأداء الضريبة، عن طريق تحديد مبلغ الضريبة وطريقة تحصيله بمختلف الوسائل، وبشكل سريع وبأقل تكلفة ممكنة، وفقاً لأحكام القانون.

ثانياً: الإدارة الضريبية

والتي أطلق عليها القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (38) لسنة (2011)، دائرة ضريبة الدخل، وتعتبر هذه الإدارة كإحدى الإدارات العامة في الدولة، التي تقوم بمهمة تطبيق القانون الضريبي وفقاً للأصول، عن طريق مجموعة من الإجراءات التي تلجأ إليها لتحديد وتحصيل دين الضريبة، وتمارس هذه المهام عن طريق مأمور التقدير الذي يقوم بتحديد دين الضريبة، ويحق أيضاً للإدارة الضريبة مخاطبة من تشاء للاطلاع على كل ما يتعلق بدخل المكلف، وتقدير دخل المكلف الحقيقي².

كما أن المشرع قد أعطى السلطة للإدارة الضريبية في التعبير عن سياسة الدولة المالية والتي تؤثر بشكل كبير في تطبيق السياسات الاقتصادية، وتمتلك الإدارة الضريبية مجموعة من الصلاحيات القانونية، ومنها³:

¹ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (38) لسنة (2018م) المعدل.

² قانون الموازنة الفلسطينية لعام 2003م، كشف الإيرادات المقارن، وزارة المالية الفلسطينية.

³ هاني محمد شبيطه، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلف، رسالة ماجستير منشورة، 2006م، جامعة النجاح، فلسطين، ص43.

(1) سلطة التنفيذ الإداري، حيث أنها تقوم بنفسها بتحصيل دين الضريبة دون اللجوء إلى القضاء.
(2) تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاء لدين الضريبة حيث أن هذا الدين له أولوية في التحصيل

(3) البحث والرقابة من خلال الاطلاع والفحص الدقيق والتقصي وتفتيش المساكن.
وبالتالي ضمان التحصيل الضريبي عن طريق إيقاع الحجز التنفيذي أو التحفظي، وتتبع أموال المدين.

وتعتبر الإدارة الضريبية إحدى الإدارات العامة في الدولة، والتي تلتزم بالالتزامات العامة التي يشار إليها في القانون أو في اللوائح والتنظيمات الضريبية، وبشكل عام فإنه يقع على عاتقها تطبيق القانون بشكل صحيح، وعدم التعسف في استخدام السلطات والصلاحيات عن طريق الخضوع لرقابة القضاء التي تعيد الأمور إلى نطاقها الصحيح وإزالة أي تعسف بحق المكلف الضريبي، ويجب إخطار المكلف بالضريبة وإعلامه بحقوقه والتزاماته، واحترام حرمة الشخصية وتمكينه من الدفاع عن نفسه¹.

أما فيما يتعلق بالمشروع الأردني فإنها تسمى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، حيث كانت في السابق دائرتان مستقلتان ودمجا في القانون المعدل الذي صدر في العام 2004م، وتهدف هذه الدائرة إلى²:

(1) إدارة عملية فرض الضريبة وتحصيلها من المكلفين ورفع نسبة الالتزام بها عن طريق تنمية الوعي الضريبي.

(2) الحد من التهرب الضريبي.

(3) التقييم والمتابعة في تنفيذ السياسات الضريبية والمساهمة في تغذية راجعة فعالة وإصلاح السياسة الضريبية.

ويقوم الموظف الضريبي المقدر، بإصدار القرار الإداري الضريبي والذي يحدد فيه قيمة المبلغ المستحق، واسم المكلف، والوعاء الخاضع للضريبة، ويكون هذا القرار شاملا لكل المعلومات ووفقا للقانون.

¹ محيي محمد سعد، مرجع سابق، ص 228.203.

² www.istd.gov.jo، تاريخ الزيارة 2019/11/25م، وقت الزيارة 00.03 م.

وعليه فإن قرار الضريبة هو تنفيذ لإرادة المشرع ومتعلقا بالنظام العام، حيث أن تقديم الإقرار الضريبي يكون من قبل المكلف أو الإدارة الضريبية، وفي حال صدور القرار من قبل المخمن فإن دين الضريبة يثبت ويكون على المكلف الالتزام بدين الضريبة، وفقا لمبدأ المشروعية¹.

ويقع على عاتق الإدارة الضريبية العديد من المسؤوليات، ومنها تقديم الخدمات الضريبية وتشجيع الاستجابة الطوعية عن طريق الأخذ بمبدأ التقدير الذاتي، وتفعيل نظام المعلومات والتحري مما يساعد على تقليل نسبة التهرب الضريبي، وبالتالي حماية السياسة المالية، والحفاظ على معادلة التوازن من خلال إعادة توزيع الدخل².

ومن الجدير بالذكر أنه قد استخدمت الإدارة الضريبية في الأردن نظام الفاتورة، حيث أن أي سلعة تباع أو خدمة تقدم يجب أن تكون بموجب فاتورة ضريبية وتحدد على الفاتورة القيمة الحقيقية وقيمة ضريبة الدخل، والتي تهدف إلى تحسين الإدارة الضريبية وتوفير الأدوات اللازمة لمحاربة التهرب الضريبي، ويساعد هذا النظام المكلف الضريبي الملتزم بأداء الضريبة على تعزيز الثقة من خلال حصوله على فاتورة، والحصول على التشجيع وتقليل نسبة الضريبة مما يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي بشكل عادل، وتحصيل الدولة الضريبة اللازمة للاستمرار في تقديم الخدمات³.

وعليه نستنتج أن العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية تكون ليس فقط من خلال فكره التعاقدية، وإنما من خلال نصوص القوانين التي تفرضها، والتي تحدد حقوق والتزامات كل طرف من الأطراف، وتحافظ على التوازن الضريبي وتنفيذ السياسات المالية بطريقة فعالة، وتكون العلاقة وفقا للقانون وليس كطرف دائن ومدين، وبالتالي يجب أن تكون جميع الإجراءات في الدعوى الضريبة مستندة إلى القانون الضريبي.

¹ أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2015م، ص 155-156.

² إبراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص 23-26.

³ حسام أبو علي مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مقابلة تلفزيونية على تلفاز الأردن، بتاريخ 2019/7/23، الساعة

6:56 ص.

الفرع الثالث: خصائص الدعوى الضريبية

يعتبر القانون الضريبي استثناء على القواعد العامة للمعاملات المالية، وتختلف بذلك الديون الضريبية عن أي ديون أخرى وخصوصاً تلك التي تحكمها قواعد القانون المدني، بسبب الأفكار والقواعد التي يتضمنها هذا القانون، وتبدأ هذه الدعوى وفقاً لقرار يصدر من قبل الإدارة الضريبية، ويقع على عاتق المكلف الضريبي إثبات الضرر بكافة الوسائل القانونية بشكل مستعجل حفاظاً على مركز المكلف الضريبي بشكل علني، ويمكن تقسيم الخصائص كالتالي:

1) الاستعجال

نص المشرع الفلسطيني على الاستعجال في قضايا ضريبة الدخل، والنظر في هذه القضايا على وجه السرعة، من أجل الحفاظ على الاستقرار الضريبي، ولأهمية هذه الضرائب، فإنه يجب على الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية، أن تسرع في حل المنازعات بينها وبين المكلفين من أجل الحفاظ على استقرار الأوضاع المالية للمكلفين¹.

كما أن المشرع الأردني نص على إعطاء الطلبات والدعاوى صفة الاستعجال²، حيث أن السرعة في تحصيل مبلغ الضريبة تتحقق فيها مصلحة الدولة في البداية بتحصيل الأموال لدعم الخزينة، وفي حالة التباطؤ في إنهاء الدعوى الضريبية فإن ذلك يؤدي إلى تراكمها وإطالة مدة النزاع وتسمى في هذه الحالة العدالة البطيئة التي تضر بمركز المكلف الضريبي³.

وتمنح صفة الاستعجال بشكل أساسي في قضايا ضريبة الدخل إلا في حال قررت المحكمة استثناء خلاف ذلك، لأسباب خاصة تقررها المحكمة لتحقيق المصلحة العامة مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة في القضية⁴.

¹ المادة (4/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (24/هـ) من قانون رقم (34) لسنة (2014) قانون ضريبة الدخل الأردني.

³ محيي سعد، مرجع سابق، ص 135.

⁴ المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

2) المحاكمة بصورة علنية

حيث نصت المادة 105 من القانون الأساسي الفلسطيني على أنه " جلسات المحاكم علنية إلا إذا قررت المحكمة أن تكون سرية مراعاة للنظام العام أو المحافظة على الآداب، وفي جميع الأحوال يتم النطق بالحكم في جلسة علنية".

كما نص المشرع الفلسطيني على المحاكمة بصورة علنية في القضاء الضريبي، أي أنه يحق لكل إنسان أن يحضر المحاكمة دون شرط أو قيد أو عائق، وإتاحة الفرصة لكل من يرغب بالحضور أن يحضر جلسات المحاكمة سواء أكان من رجال القانون أم غيرهم، حتى تتاح لهم فرصة مشاهدة إجراءات المحاكمة¹.

إلا أن هذا المبدأ لا يجري على إطلاقه، حيث أن المشرع الفلسطيني أجاز الخروج عن هذا المبدأ في حال قررت المحكمة خلاف ذلك، ويأتي هذا القرار وفقاً لطبيعة الدعوى المنظورة أمامها وذلك حفاظاً على قيم ومصالح المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية².

كما أن المشرع الأردني نص على نفس الفكرة ونفس الاستثناء للدلالة على أهمية هذا المبدأ واعتباره كضمانة هامة تساهم في الحفاظ على حقوق المكلفين وضمان العدالة والرقابة والمحاسبة³. ويتبين مما سبق أن هذا المبدأ يساهم في الحفاظ على حقوق المتهم بمعرفته بطبيعة الدعوى والبيانات المقدمة، كما أنه يعزز الوعي القانوني لدى المواطنين، وبالمقابل يكون هناك دور رقابي على القضاة وأعمالهم، وبالتالي حماية المجتمع من الجرائم المرتكبة.

3) السرية

الأصل في الدعوى الضريبية أن تجرى المحاكمة بصورة علنية إلا إذا قررت المحكمة بشكل استثنائي أن تنتظر بشكل سري مراعاة للنظام العام، وهذا ما يتفق مع قانون ضريبة الدخل وقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية¹، وذلك حفاظاً على أسرار المكلفين وعدم الإضرار بهم.

¹ محمد نجم، قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني، أحكام تطبيقية ومضمونة، دار الثقافة، عمان، 1998م، ص464.

² المادة(29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

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

وقد نص المشرع الفلسطيني على السرية بقوله " على الموظف المعين أن يقدم ويوقع تصريحاً للمحافظة على الأسرار الرسمية"²، وفي هذا القول فإن موضوع السرية متعلق بحفاظ الموظفين على الأسرار المتعلقة بالمكلفين، بالتالي لم يقتصر موضوع السرية على إجراءات التقاضي وجلسات المحاكمة بل شمل أيضاً موظفين ضريبة الدخل.

ونص المشرع الأردني في المادة (101) من الدستور " تجوز إجراء المحاكمة سرا إذا كان من شأن إجرائها علنا المساس بالنظام العام أو الآداب".

ويعود السبب في نص المشرع على مبدأ السرية، هو الحفاظ على خصوصية المكلفين بحكم طبيعة العمل التجاري والحفاظ على حقوقهم وحررياتهم بعدم التعرض لخصوصياتهم وكشف أسرارهم أمام المكلفين المنافسين مما يؤدي إلى الإضرار بمركزهم المالي³.

4) أن لا يضر الطاعن بطعنه

إن الأصل في جميع الدعاوى التي تقام سواء أمام محكمة الاستئناف أو النقض (التمييز) في التشريع الأردني، أن لا يتضرر الطاعن من الطعن الذي تقدم به أمام القضاء، وتقرر ذلك في نص القانون في المادة (4/191) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية بقوله " لا يضر الطاعن بطعنه".

نلاحظ أن المشرع الفلسطيني خالف هذا المبدأ بتمكين محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بصلاحياتها الواسعة والمتمثلة في التأييد أو التخفيض أو الزيادة أو الإلغاء، أو المطالبة بإعادة التقدير، وأخطر هذه الحالات هو حالة زيادة مبلغ الضريبة على المكلف الضريبي، وفي حالة رد طلب الاستئناف أو جزء منه فإن المكلف الضريبي يترتب عليه الالتزام بدفع (10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف، عن كل سنة تمضي أو توجد فيها القضية في المحكمة، وقد حدد المشرع أن أي مدة تزيد عن ستة أشهر فإنها تحتسب كمدة سنة⁴.

¹ المادة (115) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001)، " تكون جلسات المحاكمة علنية إلا أنه يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم إجراءها سراً محافظة على النظام العام أو مراعاة للآداب أو حرمة الأسرة". والمادة (29) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية والتي بينت فيما سبق.

² المادة (44) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ رجاء خويلد، مرجع سابق، ص 50.

⁴ المادة (6/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

ويعود السبب في المخالفة بسبب طبيعة قضايا ضريبة الدخل الخاصة حيث أن تطبيق النص سيؤدي إلى إهدار الأموال العامة وعدم تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة على المكلف الضريبي بقيمتها الفعلية، حيث أن المحكمة يتوجب عليها النظر في هذا الاستثناء في أضيق الحدود وبعد النظر في مقدار الدخل، ومصادر هذا الدخل التي أعتمد عليها المقدر من أجل تحديد مبلغ الضريبة.

كما أن قضاء محكمة التمييز الأردنية استقر على أعمال هذا المبدأ في الطعن بالقضايا الضريبية، حيث أنه لا يجوز زيادة تقدير الضريبة من الجهات المختصة إلا في أحوال ضيقة نص عليها القانون¹.

5) مبدأ المواجهة بين الخصوم

ينبع هذا المبدأ من حق الدفاع الذي يتمتع به كل إنسان، من أجل الحفاظ على حقوق الإنسان وكرامته، ويعني هذا المبدأ أن من حق الإدارة الضريبية والمكلف أن يقدموا جميع البيانات التي تتعلق بالقضية محل الدعوى ومناقشتها من أجل التوصل إلى الحل القانوني، حيث أنه يقع على عاتق المقدر في البداية تبليغ المكلف المعترض على مبلغ الضريبة في الحضور إلى الجلسة المحددة للنظر في لائحة الاعتراض التي تقدم بها بشكل مسبق².

وأكد المشرع الفلسطيني في قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على مبدأ المواجهة بين الخصوم، بطرح فكرة التبليغ بقوله "يترتب البطلان على عدم الالتزام بمواعيد وإجراءات التبليغ"، كما أن البطلان يترتب في حالة نشوب أي عيب لم تتحقق بسببه الغاية من إجراء التبليغ³.

ويترتب على ذلك أن مبدأ المواجهة لا يكون في مرحلة ما قبل المحاكمة بل يرتبط بفكرة وجود الخصومة القضائية بغض النظر عن تكوينها، ويشمل أي اختصاص في الفصل بالدعوى الضريبية بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، عن طريق إتباع الوسائل القانونية في التبليغ وفي حال غياب المكلف فإن المقدر بقرار معلل يجوز أن يعتمد قرار التقدير المعترض عليه بالإضافة أو

¹شوقي نمر معيدي، قانون ضريبة الدخل الأردني، بدون دار نشر، 2005، ص191.

²المادة (28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³المادة (23) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة (2001) الفلسطيني.

التخفيض أو الإلغاء، ويكون هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، ويبلغ المعارض بالنتيجة من خلال إشعار خطي¹، وفي حالة نظر محكمة الاستئناف فإنه يحق للمستأنف نقض القرار الصادر.

ونلاحظ مما سبق أن المشرع قد أغفل عن ذكر حالة حضور المكلف وعدم حضور ممثل الإدارة الضريبية مفترضا حضوره في جميع الدعاوى.

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني، فإنه أعتبر من أهم تطبيقات حق الدفاع المساواة وتمكين الخصوم من المواجهة، بحيث يعرض كل طرف المعلومات والمستندات القانونية التي تثبت حقه الضريبي، بموجب تبليغ لكلا الطرفين، حيث أن الأصل في نظر القضية هو حضور جميع أطرافها².

حيث أنه للمكلف الضريبي في حاله عدم قبوله لقرار التدقيق أو التقدير الإداري، يدعى إلى لجنة تسمى هيئة الاعتراض، حيث يقدم المكلف كافة المعلومات التي تظهر سبب اعتراضه، ويحق للجنة في المقابل طلب جميع المعلومات الضرورية، والاستماع لأي شخص يملك أي معلومات تفيد في إثبات المبلغ الحقيقي للضريبة³.

وبشكل عام تعتبر الخصائص التي طرحت سابقاً، ميزات شرعت لمصلحة طرفي الدعوى الضريبية يمكن من خلالها الحفاظ على المراكز الضريبية للمكلفين والحفاظ على استقرار التعامل أمام الإدارة الضريبية والسرعة في تحصيل المبالغ الضريبية اللازمة، لنهضة الدولة وتلبية احتياجات المواطنين.

المطلب الثاني: القضاء المتخصص بنظر موضوع الدعوى الضريبية

سنتناول بموجب هذا المطلب، موضوع الدعوى الضريبية والقضاء المتخصص المنازعات الضريبية على فرعين وذلك على النحو التالي:

¹ المادة (28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² عبد الوهاب العافي، نظام المرافعات: دراسة فقهية بين الشريعة والقانون المدني الأردني، المركز القانوني للإصدارات القانونية، القاهرة، 2004، ص584.

³ المادة (18/و) من القانون رقم (34) لسنة (2014) قانون ضريبة الدخل الأردنية.

الفرع الأول : موضوع الدعوى الضريبية

تختلف الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى التي ترفع أمام القضاء، لذلك يتعين البحث في الطبيعة القانونية لقرار التنفيذ هل هو إداري أم قرار قضائي، هناك من يصف الدعوى الضريبية بأنها دعوى إدارية، بالاستناد إلى أن الإدارة تعتبر إحدى أطراف الدعوى وأن موضوع الدعوى متصل بنشاط إداري استخدمت الإدارة فيه مباشرة امتيازات السلطة العامة، ويعود الاختصاص في الأصل إلى القضاء الإداري في القضايا التي تنظر بصفة الإدارة وتمتعها بامتيازات السلطة العامة، أما في حالة تخلي الدولة عن امتيازها كسلطة عامة، وأعمال السيادة فإن هذه الأعمال تخرج من اختصاص القضاء الإداري¹.

واختلفت الدول في طبيعة النظر إلى الاختصاص القانوني، فعلى سبيل المثال فإن القضاء العادي يختص بنظر الدعوى الضريبية في بريطانيا، وهناك دول توزع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري مثل فرنسا².

وهناك دول قد عينت محاكم ضريبية مختصة للنظر في القضايا الضريبية ومنها فلسطين والأردن، حيث أن هذه المحاكم يختص بنظرها قضاة متخصصين، ولها إجراءات خاصة تختلف عن القضاء العادي، نظرا لطبيعتها الخاصة.

الفرع الثاني : القضاء المتخصص بالدعوى الضريبية

وردت العديد من التعريفات الخاصة بالقضاء، ومنهم من عرفها بأنها الجهة التي تختص بنظر المنازعات سواء أكانت واقعة بين الأفراد أنفسهم أو بين الأفراد والدولة ويكون النظر فيها وفقا للقانون، وعرفها آخرون بأنها السلطة المختصة بتفسير القانون وتطبيقه على المنازعات التي تنظر فيها³.

¹ عبد العزيز خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص25.

² منى إدلبي، مرجع سابق، ص35.

³ فاروق الكيلاني، استقلال القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 1977، ص15.

وعليه تعتبر السلطة القضائية إحدى السلطات الثلاث التي تعمل على تطبيق القانون وتحقيق العدالة، وتمارس هذه السلطة مهامها عن طريق تسوية المنازعات بين الأفراد والجماعات، ووصولاً إلى تحقيق العدالة ظهرت فكره القضاء المتخصص والذي يعمل على التعمق في تشريعات معينة والتخصص فيها ما يكسبه خبرات خاصة، وينعكس بشكل إيجابي على سرعة الفصل في القضايا المعروضة أمام القضاء، بالتالي يساهم في تعزيز ثقة المواطنين في القضاء.

ويعرف القضاء المتخصص على أنه " النظر في فرع واحد من القضايا والمنازعات وفقاً لتشريع خاص ينص على إنشاء قضاء خاص تنحصر وظيفته بالنظر في منازعات خاصة بعينها، وتكون ممارسة هذا العمل مقصورة على فئة مؤهلة تأهيلاً علمياً خاصاً في فرع معين من القضاء"¹.

بالتالي فإن وجود قضاء متخصص يتطلب وجود قوانين خاصة تحدد الاختصاصات والصلاحيات القانونية، وإجراءات خاصة للتقاضي، وتكون مستقلة بحد ذاتها وبطبيعة القضايا المنظورة بها، وعليه فإن وجود قضاء متخصص يساهم في الفصل في القضايا بشكل أسرع، نظراً لتقسيم القضايا حسب التخصص، وبالتالي رفع مستوى الخبرة القانونية والتخصصية وتخفيف تراكم القضايا، حيث أن هناك مبررات دستورية لإيجاد قضاء متخصص، حيث نص القانون الأساسي الفلسطيني على استقلالية القضاء وعلى مبدأ الفصل بين السلطات، ويعني ذلك وجود قضاء فاعل ومتخصص، قادر على تحقيق الاستقرار والعدالة².

وبهذا المفهوم تختلف المحاكم المتخصصة عن المحاكم الخاصة، التي تنشأ لغرض محدد ولحل نزاع معين، أو لأشخاص معينين³، على العكس من المحاكم المتخصصة التي تكون مشكلة بشكل دائم، من أجل الاستقرار والتشجيع، ودعم حركة التنمية الاقتصادية وتخفيف العبء على المحاكم العادية.

وقد نص قانون السلطة القضائية على فكرة القضاء المتخصص في قوله أنه يحق للمحاكم النظامية النظر في جميع المنازعات والجرائم، إلا المستثنى بنص خاص، بمعنى أن كل القضايا تنظر في

¹ القضاء المتخصص ودوره بالارتقاء بالعدالة، مرجع سابق ، ص 3.

² مادة رقم (2/9) من قانون السلطة القضائية الفلسطينية رقم (15) لسنة (2005م).

³ فراس ملحم، دور المحاكم والدوائر المتخصصة في التنمية الاقتصادية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، فلسطين، 2017م، ص3.

المحاكم النظامية على اختلاف درجاتها، إلا في حال نص القانون على إجراءات مغايرة بما يتعلق بعدة أنواع من القضايا لأن معيار التخصص يلعب دوراً مهماً في تحديد المحكمة المختصة صاحبة الخبرة للنظر في نوع من القضايا، وصولاً إلى تحقيق العدالة¹.

وعليه فإنّ المشرع الفلسطيني قد تعرض إلى فكرة القضاء المتخصص في قضايا ضريبة الدخل التي يتم معالجتها من خلال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، كما أكد المشرع الأردني على فكرة القضاء المتخصص، من خلال إيجاد محكمة البداية الضريبية ومحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، والتي تناولتها الباحثة بشكل تفصيلي بموجب الفصل الثاني من الدراسة.

المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبي

رسم التشريع الضريبي العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية، من خلال البحث في الإطار التطبيقي والمتحقق في الأشخاص الخاضعين للضريبة، حيث أنه يشمل الأشخاص اللذين خاطبهم قانون ضريبة الدخل وألزمهم بأداء الضريبة أصالة عن أنفسهم أو نيابة عن غيرهم، كما عرضنا في السابق حيث أن الأشخاص المكلفين على نوعان أشخاص طبيعيين وأشخاص معنويين، وفي هذا المبحث سنعرض مجموعة الحقوق التي يتمتع بها المكلف الضريبي، والالتزامات التي تقع على عاتقه، وذلك وفقاً لما يلي:

المطلب الأول: حقوق المكلف الضريبي

بموجب هذا المطلب سنتناول الباحثة، القواعد التنظيمية لحقوق المكلف الضريبي وأنواعها على فرعين، على النحو الآتي :-

الفرع الأول : القواعد التنظيمية لحقوق المكلف الضريبي

في البداية إنّ التكاليف الضريبي هو عبارة عن التزام يؤديه شخص قانوني يخاطبه قانون الضريبة وفقاً للمعايير، لأداء ما عليه من دين الضريبة، وأنّ البحث في التنظيم القانوني لقوانين ضريبة

¹مادة رقم (119) من قانون السلطة القضائية رقم (15) لسنة (2005م).

الدخل يوجب بيان ما يكون للمكلفين من حقوق تجاه الإدارة الضريبية، وهذا التنظيم لا يرتب آثاره إذا لم يلحقه وسائل وضمانات ترسخ تمتع المكلف بهذه الحقوق، وتحقيق التوازن عن طريق إدخال طرف ثالث وهو القضاء¹.

ويتمتع المكلف الضريبي الذي يتوجب عليه دفع الضريبة، بمركز قانوني متميز في إطار النظام القانوني لضريبة الدخل، وهذه المكانة تخوله اكتساب مجموعة من الحقوق والضمانات المتوفرة في النصوص التشريعية وبعضها قد لا ينص عليه في التشريعات الضريبية، وإنما تنص عليه تشريعات أوسع كما هو الحال في تنظيم الحقوق الأساسية التي تنظمها الدساتير والقوانين، ومن هذه المبادئ مبدأ العدالة الضريبية، وهذا المبدأ مرتبط بالجانب الأخلاقي فالعدالة المنصوص عليها هي العدالة الحسابية، التي تفرض المساواة في التضحية وذلك تطبيقاً لفكرة التصاعد في الضريبة². وعليه تعرف حقوق المكلف على أنها مجموعة من القواعد التي تراعيها الدولة عند فرض الضريبة، من خلال قانون صادر عن السلطة التشريعية، والذي يحدد القواعد التي يتعين على الدولة الالتزام بها من إنشاء للضريبة وتعديلها والإعفاء منها.

لكن ومن الجدير بالذكر أنه، تفرض الحقوق والمصالح التي يتمتع بها المكلف الضريبي وفقاً للقانون، ولتوفير هذه الحماية نصت العديد من الدول عند فرض الضريبة على حقوق والتزامات المكلفين، اللذين يبحثون بشكل دائم عن توزيع عادل للأعباء العامة، وأن تكون جميع الحقوق تحترم حريتهم الفردية وحقهم في الدفاع، وفي طرق الطعن وفي الجزاءات العادلة والمتوافقة مع حجم المخالفة.

وإن أساس الفرض في هذه الضريبة يعود إلى الدستور بشكل عام، وأساس فرض الضريبة وبشكل خاص يعود إلى الكاتب ادم سميث في كتابه (ثروة الأمم)، الذي وضع فيه أربعة قواعد تعرضنا لهم بشكل مبسط فيما سبق وهم على النحو التالي³:

1) قاعدة العدالة: تتلخص هذه القاعدة بأن المكلفين هم رعايا في الدولة يجب على كل واحد منهم أن يساهم في الأعباء العامة، لكن هذه المساهمة تكون عادلة وبصورة متناسبة مع مقدره المكلف المالية، ويتطلب تطبيق هذه القاعدة عدة شروط منها، أن يكون المكلف قادراً على

¹ طارق حسن، ضرائب الدخل، دار الكتب العلمية، مصر، 2011، ص84.

² قيس البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج، الأردن، 2004، ص101.

³ محي محمد سعد، مرجع سابق، ص158، 159.

الدفع، ومبدأ المنفعة من الضرائب حيث يجب أن يكون مقدار الضريبة بقدر الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة، ومبدأ المنفعة الحدية، وتطبيق هذه الشروط يمكن أن نصل إلى عدالة نسبية وليست عدالة حقيقة.

(2) قاعدة اليقين: وتعني أن يكون التشريع الضريبي واضحاً، بحيث أن يكون المكلف واعياً بالتزاماته وحقوقه والقواعد التي تنطبق عليه، ومبلغ الضريبة الذي يتوجب عليه دفعه، من خلال حقين وهما: الحق في الاستقرار والحق في الاستعلام عن أي معلومات تهم المكلف سواء أكانت متعلقة بتاريخ الدفع وطريقة الدفع بحيث تكون واضحة للمكلف.

(3) قاعدة الملائمة في الدفع: تعني هذه القاعدة أنه يجب اختيار أفضل الأوقات وانسب الوسائل للمكلف لفرض الضريبة وجبايتها، وكذلك الحال وفقاً للإدارة الضريبية، لأنه وفقاً لأدم سميث فإنه يجب تقليل نفقات الجباية بحيث يتحقق أرباح للدولة من أجل تحقيق المنفعة العامة¹.

(4) قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية: بمعنى أن تختار الدولة طريقة اقتصادية في تحصيل نفقات الضريبة، وتكون بأقل تكاليف ممكنة حتى لا يكون فرض الضريبة غير منتج من الناحية المادية، ومن أجل عدم فرض ضرائب إضافية.

الفرع الثاني : أنواع الحقوق المكتسبة للمكلف الضريبي

حيث يتمتع المكلف الضريبي بمجموعة من أهم الحقوق الأساسية والتي قد تكون مرتبطة بشخصية المكلف أو بماله أو ذات طابع إجرائي ، والتي سوف نتناولها بشيء من التفصيل على النحو الآتي:-

أولاً :- حقوق مرتبطة بالأشخاص

وتتص هذه الحقوق على توفير الحماية القانونية للمكلف وعدم حمله عبئ ضريبي يفوق طاقته، وتكون هذه الحقوق مرتبطة بشخص المكلف ومحيطه ودخله، بالإضافة إلى الأعباء التي تكبدها لكي يحصل على دخله، وتعتبر هذه الحقوق أداة لممارسة المكلف نشاطاته وأعماله الاقتصادية لتحقيق أغراضه المشروعة، بالمقابل على الإدارة الضريبية أن تلتزم بعدم إفشاء الأسرار المهنية،

¹قيس حسن البداري، مرجع سابق، ص 104.

لما لها من آثار سلبية على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي تكون سلطة الرقابة مقيدة بعدم التدخل في الحياة الخاصة للمكلف الضريبي¹.

أ- الإعفاءات والتنازلات

يتوجب على المكلف الضريبي الالتزام بأداء الواجب تجاه الإدارة الضريبية، وبالمقابل إن حق الدولة في ممارسة هذه الإدارة لا يبدأ إلا عند حد معين، ملتزماً بالحدود في الحفاظ على نسبة من الدخل لحفظ الحياة والصحة، ووفقاً للأعراف والتقاليد التي تفرض عدة واجبات تجاه الأفراد مثل الإنفاق وإعالة الغير، حيث أن الدولة تقوم باستبعاد جزء من دخل المكلف وخضوعه للمحاسبة الضريبية، وذلك حسب نظام كل بلد وفقاً للمستوى المعيشي والاقتصادي، ويمكن تحديد مجموعة من أهم الاعتبارات التي يتقرر بسببها منح الإعفاءات:

1- الإعفاء مقابل أعباء المعيشة: حيث يتحمل المكلف تقلبات وتغيرات الأسعار ولا يبدأ الحساب الضريبي إلا بعد تجاوز الحد الأدنى وفقاً لتوزيع الشرائح الضريبية، وحددت المادة (12)²، نسبة الإعفاءات المقررة للمكلفين بحكم ظرف كل منهم، من أجل توفير الأموال اللازمة لإشباع الحاجات العامة، والقيام بعملية مقاصة مع أصحاب الدخل المنخفض عن طريق إعفاء جزء من ضريبة الدخل، بسبب تحملهم عبئاً كبيراً من الضرائب غير المباشرة، مما يؤدي بشكل عملي إلى تخفيف التكاليف التي تتكبدها الإدارة الضريبية في حصر وتحصيل دين الضريبة، بسبب وجود العديد من أصحاب الدخل المتدنية.

أما في ما يتعلق بالمشروع الأردني فإنه ميز حساب نسبة الضريبة على الدخل حسب السنوات، بحيث خفض مبلغ 1000 دينار في سنة (2020) مقابل السنة السابقة، كإعفاء شخصي، وعلى سبيل المثال أعفى هذا المشروع النشاطات الزراعية من أول 50000 دينار صافي قيمة دخل المكلف من الضريبة، تشجيعاً لهذا القطاع والعمل على زيادة الإنتاجية فيه حفاظاً على التوازن البيئي والاقتصادي في الإنتاج³.

¹ سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، جامعة دمشق، مجلة جامعة البعث المجلد 39 العدد 44، 2017م، ص67.

² المادة (12) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة (5) من القانون رقم (38) لسنة (2018) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

2- الإغفاء مقابل الأعباء العائلية: فالعدالة الضريبية تفرض وجود تمييز في المعاملة الضريبية عن طريق المساواة في التضحية، بأخذ مقدرة المكلف الحقيقية وليس فقط مقدار الدخل، بسبب اختلاف توزيع المسؤوليات وفقاً للظروف العائلية، وعليه تختلف الظروف التي تحكم مقدرة الشخص الاقتصادية، ولهذا كان من العدالة أن يتم رفع اليد عن جزء من دخل المكلف لتمكينه من أداء الضريبة، والذي يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى زيادة النسل، لأن هذا النوع من الإغفاء يساعد الآباء في تخفيض العبء الضريبي¹.

وتعتبر الزوجة مكلفاً مستقلة بحد ذاتها في أداء الضريبة عن زوجها²، حيث أن أي شخص طبيعي يتمتع بمجموعة من الإغفاءات الضريبية من أجل الوصول إلى المبلغ الخاضع للضريبة، وذلك وفقاً لما يلي³:

- (1) إغفاء سنوي بمقدار 30000 شيكل.
- (2) المبلغ المدفوع كبديل مواصلات للموظفين ومستخدمي القطاع العام.
- (3) المبلغ المدفوع بدل المواصلات أو نسبة 10% من الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدمي القطاع الخاص.
- (4) مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد أو أي صناديق أخرى موافق عليها من الوزير.

ويمنح الإغفاء لأحد الزوجين فقط في حالتان وهما⁴:

- (1) إغفاء شراء أو بناء بيت بقيمة 30000 شيكل لمرة واحدة فقط، أو الفوائد المدفوعة لقرض بنكي لشراء مسكن وبعده أقصى 4000 شيكل سنوياً على أن لا تزيد عن عشر سنوات كحد أعلى.
- (2) إغفاء جامعي بمبلغ 6000 شيكل لقاء الإنفاق على الدراسة فوق مستوى الثانوية العامة سواء أكان له أو زوجته أو أولاده، وبعده أقصى طالبين في كل سنة.

¹ عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص 53.

² المادة (14) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة (12) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴ المرجع نفسه، فقرة (هـ،و).

وعليه يمكن للزوجين أن يطلبوا دمج دخولهما واعتبارهما مكلفاً واحداً، ويمكن أن يعتبر كل منهما مكلفاً مستقلاً بحد ذاته وأن يتم حساب الإعفاء الضريبي لكل واحد منهم على حدة، لكن الاستثناء القانوني أتاح أن يمنح الإعفاء الضريبي لواحد منهما فقط في حالتان، وهما الإعفاء في حالة شراء البيت والإعفاء الجامعي كما بينا سابقاً، ويعتبر الإعفاء من الأعباء العائلية والشخصية سارياً على الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين.

وفيما يتعلق بالمشروع الأردني، فإنه قد وضع نص خاص بالمرأة المعيلة ونص على حقها في الحصول على إعفاء للمعالين، وفي حالة كان هناك أكثر من مكلف معيل يمكن أن يتم تقسيم المبلغ حسب نسبة الإعالة، بتقديم الإثبات الكتابي من مستندات أو فواتير، وأضاف المشروع إعفاء العلاج إلى مجموعة الإعفاءات الممنوحة للمكلف الضريبي، بالإضافة إلى أنه هناك حرية للأزواج في التقدير الضريبي المشترك أو أن يكون كل واحد منهما على حده، وأن لا يتجاوز مبلغ الإعفاء 23000 دينار بشكل كلي، كما تميز بمنح إعفاء لغير المقيم إذا كان معيلاً لمقيم داخل المملكة¹.

ت- الحق في عدم إفشاء الأسرار

والمقصود بذلك المحافظة على الأسرار الشخصية والمهنية، وعدم إفشاء أي منها وإلا تعرضوا للمساءلة القانونية، لذلك فإن المقدر أو الموظف في دائرة ضريبة الدخل له الحرية الكافية لممارسة النشاطات من أجل الوصول إلى المعلومات الحقيقية المتعلقة بتقدير دين الضريبة، والتي يفترض فيها أن يتعامل مع الكشوفات والبيانات بسرية².

ولذلك فقد أقر القانون حق الاطلاع والمقصود فيه هو " توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للممول وكشف حقيقة معاملاته تمهيداً لربط الضريبة عليه ربطاً صحيحاً"³. حيث أوضح المشروع الفلسطيني أنه يحق للمدير أو الموظف المكلف بشكل خطي بالاطلاع وفحص البضائع المخزنة، والسجلات الحسابية والمستندات، ولهم أيضاً طلب المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ القانون¹.

¹ المادة (9) من القانون رقم (38) لسنة (2018) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² قيس البداري، مرجع سابق، ص 117.

³ ياسر بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، مصر، 2015، ص 75.

بالتالي فإن حق السلطة التي حولها القانون لموظفي مصلحة الضرائب في الحصول على المعلومات من خلال الاطلاع على المستندات والدفاتر وفحصها، من أجل تقدير دين الضريبة بشكل دقيق، بالتالي إن المكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً يتمتع بمركز قانوني يمنحه إياه القانون، من خلال الحرية في ممارسة النشاطات وفقاً للحدود والشروط، بينما يقع على عاتق الإدارة الامتناع عن أي عمل يخل بهذه الحرية إخلالاً جسيماً، من خلال عدم التعرض للأفراد في نشاطاتهم المادية والمعنوية، وهذا الواجب هو واجب أخلاقي قبل أن يكون واجب قانوني يهدف إلى تدعيم الثقة بين جمهور المكلفين والإدارة الضريبية².

كما نص المشرع الفلسطيني على التزام من يطلع على المستندات والمعلومات وقرارات التقدير بالسرية، من خلال تقديم توقيع صريح للمحافظة على الأسرار الرسمية حسب الصيغة التي يضعها المدير، ومن يخالف يقع على عاتقه تنفيذ العقوبة المنصوص عليها في القانون³.

ويتضح مما سبق أن المشرع الفلسطيني نص على ضرورة مراعاة السرية التامة في معالجة المعلومات التي تخص المكلف الضريبي، وعدم استخدام هذه المعلومات إلا في الاتجاهات التي أباح القانون أن يتم التصريح بها، حيث أباح المشرع في المادة (44) بقوله "إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل"⁴، نظراً لأن إفشاء الأسرار المتعلقة بالمكلف الضريبي تؤدي إلى الإضرار بمركز المكلف الاقتصادي والاجتماعي.

كما أن المشرع الأردني قد ألزم موظفي الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والبلديات، بعدم إفشاء أي معلومة من المعلومات التي اطلعوا عليها، أو علموا بها ونص على السرية والكتمان وخصوصاً في العمليات المصرفية، وفي حالة مخالفة هذا المبدأ فإنه يقع على عاتق المخالفين الجزاء الذي

¹ المادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² قيس البداري، مرجع سابق، ص 118-177.

³ (1) مادة (44) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

(2) يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة بغرامة لا تقل عن (40000 شيكل) وبكلتا العقوبتين معاً، كل موظف العثور في حيازته على مستندات أو معلومات أو كشوفات أو قوائم تقدير تتعلق بدخل أو مفردات دخل أي من المكلفين وقام أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي مما ورد فيها خلافاً للمكلف المعني أو يجر منفعة عليه خلافاً لأحكام هذا القانون.

⁴ المرجع نفسه.

نص عليه القانون¹، وأوضح المشرع بشكل صريح كما فعل المشرع الفلسطيني، في قوله كل شخص يقع على عاتقه واجب رسمي عليه أن يقدم ورقة مصاغة من قبل المدير تتضمن تصريحاً وتوقيعاً في المحافظة على الأسرار الوظيفية²، وهذا يعتبر كضمانة للمدير أن الموظف قد علم بطبيعة الأفعال التي يحظر عليه القيام بها من أجل ضمان عدم المخالفة، والحفاظ على مصلحة الموظف والمكلف أمام القانون.

بالتالي إن المحافظة على السر المهني، لا يعتبر التزاماً منفرداً للإدارة الضريبية، بل يشمل كافة الدوائر الحكومية التي لها علاقة بالأفراد، فكل موظف ملزم في إطار عمله بالمحافظة على المعلومات التي تعرض له أثناء أداء الوظيفة وبعدها، إذ أن إفشاء الأسرار يعتبر جرماً يستوجب العقاب، وفق القانون العقوبات وقانون الخدمة المدنية، لما له من أضرار تخل بأمن المجتمع واستقراره.

ث- الحق في الاعتراض

حيث أوضح المشرع الفلسطيني أنه من حق المكلف الضريبي في حال عدم الموافقة على التعديلات أو التقدير الضريبي أن يعترض خلال فترة زمنية معينة والتي تقدر بـ 30 يوم، وفي حال قدم هذا الاعتراض بعد انتهاء المدة المقررة في القانون وأقنتع المقدر بعذر المكلف الضريبي، يقوم بدعوة المكلف إلى حضور جلسة للنظر في الاعتراض، ولا يحق للمكلف الاعتراض على أمور لم يوردها داخل لائحة الاعتراض، وللمقدر طلب أي معلومات أو مستندات لها علاقة بتقدير المعترض³.

ويعد هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف، عن طريق الحوار بين المكلف الضريبي والمقدر الذي يعمل لدى الإدارة الضريبية، ويعود السبب لوجود الحق في الاعتراض إلى عدم موافقة المكلف الضريبي على تعديل مبلغ الإقرار الضريبي الصادر من قبل المقدر.

¹المادة (61) من القانون رقم (34) لسنة (2014) قانون ضريبة الدخل الأردني.

²المادة (2/62) من القانون رقم (34) لسنة (2014) قانون ضريبة الدخل الأردني.

³المادة (28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

في المقابل أتاح المشرع الأردني أيضا للمكلف الضريبي في حالة عدم تقديمه للإقرار الضريبي في الفترة المحددة، أن يقوم المقدر بتقدير أولي لمبلغ الضريبة ويستحق بعد 30 يوم¹، لكنه اختلف عن المشرع الفلسطيني بأنه أعطى للمكلف الضريبي أن يعدل الإقرار الضريبي الخاص به خلال مدة سنتين سواء بزيادة الدخل أو الضريبة أو تخفيض كل منهما، كما أن للإدارة الضريبية لها الحق في إصدار قرار عن طريق هيئة الاعتراض خلال مدة 90 يوم، ولها تأييد قرار المقدر أو تعديله سواء بالزيادة أو بالتخفيض، ويتم تدقيق هذا القرار سواء أكان من قبل المدير أم من قبل المدققين ويتم المصادقة عليه²، وفي حال المخالفة يبطل الإجراء، وإذا لم يوافق المكلف الضريبي على القرار الصادر فإن له الحق بالاعتراض إلى محكمة البداية الضريبية خلال مدة 30 يوم³، ويحق للمحكمة أيضا أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون أو أن تخفض أو تلغي الضريبة كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار، ويحق للمكلف استئناف القرار خلال 30 يوم⁴.

ج- الحق في الاستعلام الضريبي

حيث أن الإدارة الضريبية تعمل على تزويد المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها، وهذا يتوافق مع قاعدة اليقين التي تظهر أن من حق المكلف الحصول على المعلومات بخصوص القواعد القانونية التي ستطبق عليه، وتحديد مبلغ الضريبة من خلال الإقرار الضريبي الذي تقدم فيه، أو التقدير الإداري من قبل المقدر في حال تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي أو عدم قبوله بصورة كلية أو جزئية⁵، حيث أن كلا المشرعان الفلسطيني والأردني لم ينصا بطريقة واضحة وصريحة على الاستعلام الضريبي، لكنه يمكن المكلف من تقديم الإقرار الضريبي وكافة المعلومات والمستندات إلى المقدر من أجل تحديد مبلغ الضريبة، والمقدر يعمل على تحديد مبلغ الضريبة، وللمكلف حق الاعتراض خلال فترة محددة قانونيا، بالتالي إن المكلف الضريبي سيكون على علم بمبلغ الضريبة المحدد من قبل المقدر، وفي حالة عدم تقديمه للإقرار الضريبي فإن المشرع

¹ المادة (30) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (15) من القانون رقم (38) لسنة (2018) من القانون المعدل لضريبة الدخل الأردنية.

³ (34-35-42) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (46-47) من القانون رقم (34) لسنة (2014) من بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁵ المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

الفلسطيني أوجب التقدير الإداري، أما المشرع الأردني فقد نص على تقديم الإقرار الأولي ثم إجراء التقدير الإداري وتكون هذه الإجراءات من قبل المقدر الضريبي.

ح- الحق في المساعدة الضريبية

لم ينص كلا المشرعان الفلسطيني والأردني على هذا الحق بشكل صريح، حيث أن هناك مكلفين في الضريبة أميين أي لا يستطيعون القراءة أو الكتابة أو لديهم حالة إعاقة، بالتالي ليست لديهم القدرة على تقديم الإقرار الضريبي، وعليه يقع الواجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بالمساعدة من خلال التقدير الإداري للضريبة واستدعاء المكلف إلى مكتب الإدارة الضريبية لتوضيح طريقة حساب الضريبة والمبلغ المستحق¹.

ثانيا : حقوق مرتبطة بالمال

وهي عبارة عن حقوق تمس دخل المكلف الخاضع للضريبة، فالمكلف عند إنتاج دخله يتكبد مجموعة من الخسائر خلال ممارسته لنشاطه، وهذه الخسائر التي ينفقها تهدف إلى زيادة دخله أو صيانتة وحفظه، مما يشكل عبئاً مالياً يجب الأخذ به عند النظر في تقدير ضريبة الدخل على المكلف الضريبي²، ومن هذه الحقوق:

أ- حق المكلف في خصم التنزيلات والخسائر

إن فكره فرض الضريبة على المكلف الضريبي تهدف للوصول إلى دخله الصافي وهو الذي يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل النفقات ومصاريف العمل، وخلال هذه المرحلة فإن المكلف الضريبي قد ينفق مجموعة من النفقات، أو قد يتعرض إلى خسارة في طريقه إلى تحصيل الدخل الخاضع للضريبة، وسنتعرض لهذه المفاهيم وفقاً لما يلي:

¹ محي سعد، مرجع سابق، ص 45.

² قيس البداري، مرجع سابق، ص 122.

• التنزيلات

والتي عرفها المشرع الفلسطيني بأنها" النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل"¹، ويقصد بها كل المصاريف التي ينفقها المكلف، اللازمة لإنتاج دخله وصيانته خلال الفترة الضريبية للمكلف، أما المشرع الأردني فقد استبدل كلمة التنزيلات بالمصاريف المقبولة وعرّفها بأنها" المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرهاً خلال الفترة الضريبية لغايات إنتاج دخل خاضع للضريبة التي يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي وفق أحكام هذا القانون"².

ومن الامثلة عليه ، حق المطالبة بخصم بدل الايجارات من النفقات المقبولة لغايات حساب مبلغ الضريبة ، حيث فرض القانون خصم ما نسبته 10% من قيمة بدل الايجارات في حال دفع المكلف قيمة الايجار .³

ومن الامثلة أيضا ، سلفية ضريبة القيمة المضافة متى ما ثبت توريدها كضريبة قيمة مضافة للدائرة الرسمية حتى يتم تنزيلها من قيمة ضريبة الدخل .⁴

وتقر القوانين العديد من الاتجاهات المتعلقة في حق المكلف في تنزيل هذه النفقات وذلك وفقا لما يلي⁵:

أولاً: يميل هذا الاتجاه إلى منح المكلف زيادة في مدى النفقات، حيث تشمل جميع النفقات التي تكبدها المكلف لإنتاج الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة. ثانياً: يميل هذا الاتجاه إلى منح المكلف تنزيل التكاليف التي ينفقها المكلف، لإنتاج الدخل أو المحافظة عليه بصورة مباشرة.

ثالثاً: أما هذا الاتجاه فقد جمع بين الاتجاهين السابقين، وجعل النفقات التي تنزل بهدف الحصول على الدخل وصيانته لا ترتبط بوجود المنشأة فقط وإنما ترتبط بأي مهنة أو حرفة يمارسها المكلف في سبيل إنتاج الدخل.

¹ المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (2) من القانون رقم (38) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³ قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (20\2016) ، غير منشور ، ص 6 .

⁴ قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (20\2016) ، غير منشور ، ص 7 .

⁵ قيس البداري، مرجع سابق، ص125.

ويتضح مما سبق أن هذه الاتجاهات انقسمت إلى اتجاه يميل إلى التوسع أو التضيق أو الجمع بينهما.

أما المشرع الفلسطيني والأردني فقد قسموا، المصاريف إلى نفقات مقبولة أو غير مقبولة لغايات ضريبية، وتكون النفقات والمصاريف المقبولة هي المصاريف التي استخدمت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، والمصاريف غير المقبولة وهي التي لا يقبل اعتبارها جزءاً من التنازلات، لأنه لم يتم إنفاقها في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، ويتأسس حق المكلف في خصم النفقات واستبعادها في قاعدة العدالة الضريبية، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف والذي يحدد القدرة التكاليفية للوصول إلى الدخل الصافي¹.

وهناك مجموعة من الشروط لتنزيل النفقات من الدخل الخاضع للضريبة²:

- (1) أن يكون الإنفاق في سبيل إنتاج الدخل.
- (2) أن تكون النفقات إيرادية.
- (3) أن تكون النفقة استحققت خلال السنة.
- (4) أن تكون مرتبطة بالمنشأة ونشاطها.
- (5) أن تكون مؤكدة وحقيقية.

• الخسائر

لم ينص المشرعان الفلسطيني والأردني على تعريف معين للخسائر الضريبية، وإنما تضمنت النصوص القانونية الخاصة بهما القواعد العامة لمعالجة الخسائر التي يتعرض لها المكلف الضريبي في أثناء مباشرته الأعمال الخاضعة للضريبة، وفقاً لحسابات أصولية وصحيحة ينظمها المكلف الضريبي وفقاً للقانون³.

وتعرف الخسائر بشكل عام على أنها فقدان أو نقص في الذمة المالية للمكلف الطبيعي أو المعنوي، وبالتالي فإن هذا النقص يسبب عبئاً مالياً على المكلف الضريبي، حيث أنه وفقاً لقواعد

¹ دليل المكلف في ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية الفلسطينية في سنة 2012، ص 28.

² عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص 90-95.

³ المادة (4/10) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

العدالة فإنه يتوجب استبعاد العبء المالي الذي لم يساهم في إنتاج الدخل أو زيادته عند حساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة¹.

ووفقاً للتشريع الفلسطيني فإنه يتم معالجة الخسائر الضريبية وفقاً لما يلي²:

(1) حالة المكلف الذي يعمل بنشاط واحد خاضع للضريبة، فإذا لحقت بالمكلف الضريبي الخسارة، فإنه يتم توزيعها على الفترات الضريبية اللاحقة وبحد أقصى خمسة فترات ضريبية على التوالي.

(2) حالة المكلف الذي يعمل في أكثر من نشاط خاضع للضريبة، ففي حالة وقوع الخسارة في أحد المصادر الخاضعة للضريبة، فإنه يتم تنزيل مقدار الخسارة من مجموع الدخل الصافي بالكامل خلال نفس الفترة الضريبية.

(3) حالة ممارسة المكلف أكثر من نشاط ضريبي، ووقعت الخسارة بقدر لا يمكن دفعه بالكامل خلال نفس الفترة الضريبية، فإنه يتم تأجيل هذا الدفع إلى الفترة الضريبية التالية مباشرة ثم إلى التي تليها، ولا يجوز في كل الأحوال أن تتجاوز الخمسة فترات ضريبية على التوالي.

(3) حالة النشاط المعفى من أداء الضريبة، حيث لا يجوز بكل الأحوال أن يتم تنزيل الخسارة في حالة وقوعها عند القيام بهذا النشاط³، فلا يجوز اعتبار الخسائر الناتجة عن بيع الأوراق المالية من المحافظ الاستثمارية باعتبارها جزء من رأس المال قابلة للتنزيل كخسارة، الأمر الذي اكده قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية بالاستناد على المادة (7\16) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.⁴

أما المشرع الأردني فقد عالج موضوع الخسائر الضريبية كما يلي⁵:

(1) حالة المكلف الضريبي الذي يعمل بأكثر من نشاط أو نشاط ضريبي واحد فقد عالجه المشرع كما عالجه المشرع الفلسطيني.

¹قيس البداري، مرجع سابق، ص123.

²دليل المكلف في ضريبة الدخل، دليل صادر عن وزارة المالية الفلسطينية، 2012، ص30.

³المادة (3/10) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴ قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (20\2016)، غير منشور، ص 5.

⁵قيس البداري، مرجع سابق، ص133.

- 2) تميز بإضافة الخسائر التي تتحقق من نشاطات تمارس خارج المملكة، حيث أنه يتم معالجتها وتنزيلها من أرباح النشاط المتحقق في الخارج.
- 3) استثناء المبالغ التي المتعلقة بالتبرعات أو الإعفاءات الشخصية أو التي يفترض أن تكون ربحاً من حسابها ضمن بند الخسائر.
- 4) لا يجوز في كل الأحوال تنزيل الخسائر من الحساب الضريبي إلا بعد تقديم المكلف الحسابات الأصولية المنظمة بطريقة صحيحة ووفقاً لقانون.

ب- الإعفاءات

تعتبر الإعفاءات دخول خاضعة للضريبة بشكل أساسي، سواء أكان ذلك للشخص الطبيعي أو المعنوي، وهي استثناء على الأصل سواء أكان ذلك بشكل كلي أو جزئي، للمساعدة على تحقيق أهداف الدولة وتنفيذ سياستها المالية¹.

وعرف الإعفاء الضريبي على أنه ميزة تمنحها السلطات العامة وفقاً لنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة، وتعرف أيضاً بأنها التخفيض على صافي الدخل²، أو الدخل الذي لا يدخل ضمن الدخل الإجمالي للمكلف³.

وتكون هذه الميزة القانونية بتنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة، لتحقيق مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، التي تساهم في خدمة الدولة والمكلف الضريبي في نفس الوقت، ونص كلا المشرعان الفلسطيني⁴ والأردني⁵، على مجموعة كبيرة من الإعفاءات الضريبية لكن المشرع الأردني تميز بإعفاء ذوي الإعاقة من مبلغ 2000 دينار، بالمقابل إن المشرع الفلسطيني نص على إعفاء ذوي الإعاقة بحيث أن لا تقل عن (50%) وفقاً لتقرير اللجنة المختصة، كما نص على مكافأة نهاية الخدمة والتي قدرت بمبلغ لا يتجاوز شهر عن كل سنة، أما

¹ عبد الباسط الزبيدي، مرجع سابق، ص 96.

² المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة (2) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (7) والمادة (12) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁵ المادة (4) و (5) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

المشروع الأردني فقد قسمها حسب التواريخ حيث أنه قدر عن عام 2009 بنسبة إعفاء كلي، ومن العام 2010 إلى العام 2014 بنسبة (50%).

يتبين مما سبق أن المشروع الأردني قد تفوق بإضافة إعفاءات ضريبية إلى جوانب ضعيفة من المجتمع، بالتالي فإنه يساهم في توفير الحماية لهم ومساعدتهم في ظل الظروف المجتمعية الصعبة التي يعيشها المواطنون، والعمل بجدية على توفير الإعفاءات الضريبية وخصوصاً للأشخاص المعاقين حيث أن هذه الفئة الضعيفة يشترط فيها وجود نسبة عجز بما لا تقل عن 50% وهذه النسبة يتم تقديرها حسب كل عضو معطل في الجسم فكل عضو له نسبة معينة في التقييم، وتوجد حالات صعبة قد لا تصل إلى النسبة المحددة في القانون، بالتالي فإن الإعفاء الضريبي لا يشملهم، لذلك يجب العمل بجدية على تعديل نص القانون الفلسطيني بإضافة إعفاء ضريبي إلى الفئات الضعيفة في المجتمع والقطاعات التي تسهم في الحركة الاقتصادية في الدولة للعمل على تحسين المستوى الاقتصادي في البلاد.

ثالثاً: - حقوق المكلف ذات الطابع الإجرائي

إن التنظيم القانوني لحقوق المكلف بالضريبة يجسد التعامل المباشر وغير المباشر مع الإدارة الضريبية، والتي يقع على عاتقها العديد من الالتزامات تجاه المكلف الضريبي، وبالمقابل فإنه يقع على عاتق المكلف الالتزام بجميع التعليمات الصادرة، والالتزام بتقديم الأوراق المطلوبة ضمن المدة القانونية المحددة، ومن خلال تلك العلاقة فإنه تبرز للمكلف مجموعة من الحقوق تجاه الإدارة الضريبية، ومن هذه الحقوق المعرفة بجميع التشريعات الصادرة والتي تضمن حقوقه، ويقع على عاتق الإدارة الالتزام بتطبيق القواعد القانونية المفروضة من أجل تحقيق العدالة. وفيما يلي مجموعة من الحقوق التي يتمتع بها المكلف الضريبي وفقاً للقواعد الإجرائية التي نظمت وفق القانون:

أ- حق التبليغ بالمسائل الضريبية

يتميز النظام الضريبي باحتوائه على مجموعة من القواعد ومنها قاعدة اليقين، التي تمنح المكلف الضريبي مجموعة من الحقوق ومنها مبدأ الاستعلام الضريبي الذي ذكرناه فيما سبق، والذي يمنح

للمكلف الضريبي من قبل الإدارة الضريبية بهدف تعزيز الوعي القانوني المالي، وإعلامه بكافة حقوقه وواجباته مما يؤدي إلى سد الفجوة بينها، والمساهمة في رفع مستوى الثقة والتقليل من المشاكل التي يكون سببها الجهل في القانون¹.

ويقع على عاتق الإدارة الضريبية تبليغ المكلف بالضريبة وإخطاره بكافة المسائل المتعلقة بالضريبة، ومن خلال العلم السابق بطبيعة الحقوق التي يملكها وكذلك الالتزامات المترتبة عليه، فإن التبليغ يعتبر وسيلة قانونية يحتج بها عند وقوع الدعوى الضريبية، التي تحتج بها الإدارة عند تحققها وكذلك المكلف بالضريبة عند انعدامها أو تخلف شرط قانوني في إجرائها².

• **ووفقاً للمشرع الفلسطيني فإنه تلزم الإدارة الضريبية في تبليغ المكلف الضريبي في حالات منها:**

أولاً: تبليغ المكلف في حالة الطعن الضريبي، حيث أن المكلف يملك الحق في الطعن بقيمة مبلغ الضريبة وكافة الأمور المتعلقة بحسابها، لذلك يجب على المقدر التبليغ بمواعيد حضور الجلسات للنظر في الطعن المقدم³.

ثانياً: حق المدير أو أي موظف تبليغ المكلف خطأً، للحصول على المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية⁴.

• **طرق التبليغ :**

نص المشرع على العديد من طرق التبليغ التي يجب إتباعها قانونياً لإثبات العلم بالدعوى في أوقات معينة، ووفقاً للطرق التالية⁵:

(1) يسلم أي إشعار أو إبلاغ باليد إلى المكلف بدفع الضريبة، وتحتسب الفترة الضريبية لغاية الطعن في القرار من اليوم التالي للتسليم، وفي حالة التأكد من شخصية المكلف أنه بذاته ورفض استلام البلاغ أو التوقيع على كشف الاستلام، فإنه يقع على عاتق مأمور التبليغ أن

¹قيس البداري، مرجع سابق، ص143.

²المرجع نفسه، ص 144.

³المادة (21) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴المادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁵المادة (24) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

يثبت ذلك في ورقة التبليغ ويعتبر التبليغ صحيحا وان المكلف الضريبي على علم بطبيعة التبليغ وفقا للقانون.

(2) التبليغ بواسطة البريد المسجل مع علم الوصول، إلى مكان عمله أو أي عنوان معروف له، وفي حالة رفض الاستلام فإن التبليغ يعد صحيحا، وتبدأ المدة القانونية لحساب الفترة الضريبية لغاية الاعتراض أو الطعن بالقرار بعد مرور مدة يبدأ حسابها من اليوم التالي لإرسال المستندات ويجب أن لا تزيد عن عشرة أيام.

(3) التبليغ عن طريق النشر في اثنتين من الصحف اليومية المحلية، في حالة تعذر تبليغ المكلف بإحدى الطريقتين سابقتي الذكر.

(4) يجب على المكلف بالضريبة في حال تغير مكان إقامته، إعلام الدائرة الضريبية خطيا بذلك، ويعتبر التبليغ على العنوان القديم في حالة عدم التبليغ عن مكان الإقامة الجديد صحيحا. أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني، فإن فكره التبليغ متشابهة فيما يتعلق بأسباب التبليغ والطرق، لكنه أضاف إمكانية التبليغ عن طريق البريد الإلكتروني، وتطبيق أحكام قانون المعاملات الإلكترونية عليه، مما يساهم في توفير الأعباء والتكاليف على الإدارة الضريبية، وأضاف مدة قانونية للنشر في صحيفتين بحيث تكون هناك مدة 10 أيام ما بين النشر الأول والثاني، وفي حال عدم توفر عنوان للمكلف الضريبي فإنه يمكن للمدير أن يقوم بإجراء التبليغ مرة واحدة على الأقل في صحيفتين يوميتين¹.

ب- ضمان الفحص الدقيق لكل الحالات الضريبية

إن الحقوق السابقة التي تمتع بها المكلف لا يمكن حسمها، إلا بوجود حق أساسي ويتمثل هذا الحق بضرورة الالتزام بالإجراءات التي يقوم بها الموظف لدى الإدارة الضريبية من خلال الفحص الدقيق لكل الحالات الضريبية، وذلك لتسهيل عمل الإدارة الضريبية، وبالمقابل حصر التجاوزات التي تحصل من قبل الموظفين تجاه المكلفين، ويهدف هذا الإجراء إلى حماية حق المكلفين بالإضافة إلى تعزيز الوعي الضريبي عن طريق زيادة القدرة الطوعية للمكلفين بتقديم الإقرار الضريبي بسرعة وبطريقة صحيحة نتيجة تعزيز الثقة بالإدارة الضريبية، وتقليل حالات التهرب

¹المادة (58) و(59) من القانون رقم (38) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

الضريبي، وبالتالي تحديد قدرة وكفاءة الإدارة الضريبية في تنفيذ المهام بدقة وسرعة وضمن حدود القانون¹.

حيث أوجب المشرع الفلسطيني على المكلف الضريبي تقديم الإقرار الضريبي بشكل صحيح ويتضمن كافة المعلومات التي يتم على أساسها تقدير مبلغ الضريبة، وجعل للمدير وموظفين الدائرة الضريبية صلاحية الضبط القضائي وذلك في وقت الحاجة إلى جمع المعلومات اللازمة للتقدير الضريبي ووفقا لاختصاص كل منهم².

وعليه إن المشرع قد حرص على تنظيم طريقة الوصول إلى المعلومة الضريبية وتقدير الضريبة، مما يساهم في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي وتقليل الثغرة ما بين ما يجب أن يدفعه المكلف بالضريبة وما عليه دفعه.

كما أن المشرع الفلسطيني وضح أن قرار تشكيل اللجنة للنظر في ملفات المكلفين هو قرار صادر من قبل المدير العام، ويكون سبب تشكيل هذه اللجنة وفقا لمصلحة العمل، ويكون له الصلاحية الكاملة في نظر أي موضوع متعلق بإجراءات التدقيق، ويكون هو المسؤول عن هذا الإجراء، أو قد يكلف موظفا بالنيابة عنه وبشكل خطي، ويعتبر أي قرار خاضع للتقدير باطلا إذا لم يتم إجازته وعرضه بالطريقة السابقة³.

بالتالي إن الحماية القانونية التي وفرها المشرع الضريبي تمثلت بتنظيم الفحص من خلال لجان مشكلة ويرأسها المدير، وكل شيء يتم من خلاله وبالتالي هذا الفحص سيشجع على العمل بكفاءة أكثر وتقليل حالات التهرب الضريبي، للحفاظ على حقوق المكلف من التعسف الذي قد تقوم به الإدارة، وهذه العملية تساعد على تقديم إقرارات ضريبية صحيحة والقيام بعملية التدقيق الضريبي وفقا للواقع.

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني، فإنه منح الصلاحية للمدير أو المدقق فرصة إعادة النظر في الإقرارات الضريبية خلال مدة سنتين، وفي حالتان وهما:

(1) حالة وجود خطأ في تطبيق القانون.

¹قيس البداري، مرجع سابق، ص148.

²المادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³المادة (42) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

2) حالة إغفال أي معلومة كان من المفروض أن تعالج في حينه.

ويمكن تمديد هذه المدة من قبل المدير في حال قرر ذلك وبشكل خطي، استثناءً بسبب وجود معلومات أو بيانات لم يتم معالجتها وتستوجب التمديد خلال مدة سنة، وفي حالة لم يتم الرد يعتبر الطلب موافق عليه حكماً، أما في حالة عدم قبول الطلب بشكل جزئي أو كلي، فإنه يتم استدعاء المكلف إلى لجنة لسماعه¹.

وينتج عن إعادة التدقيق وسماع المكلف الضريبي، إما عدم وجود أي تعديلات ففي هذه الحالة فإن المدقق ومن تلقاء نفسه يقوم بقبول هذا الإقرار، أما في حالة وجود أي تعديلات فإن المكلف الضريبي له أن يوافق على هذه التعديلات ويقوم بالتوقيع أو أنه يوقع بعدم الموافقة، ويعتبر عدم حضور المكلف أو امتناعه عن الحضور هو بمكانه عدم الموافقة، بالتالي فإنه يقع على عاتق المدقق القانوني بأن يقوم ببيان كل بند من بنود الواقعة تحت عدسته وبيان كل الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهه نظر المكلف بالضريبة، وفي حالة تخلف المدقق عن القيام بهذا الإجراء فإن قرار التدقيق يكون قابلاً للاعتراض أمام لجنة الاعتراض².

ومن حق المكلف بالضريبة أن يبلغ قانونياً بنتيجة قرار التدقيق ويكون شكل التبليغ خطياً، ويذكر فيه الأسباب المبررة التي دفعت المدقق القانوني بأن يعيد النظر في الإقرار الضريبي، وذكر المشرع أقصى مدة للتبليغ وهي أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار بالضريبة، أو من تاريخ تعديله في حال كان هناك تعديل، ما لم يكن هناك حالة تهرب ضريبي فإنه يمكن أن تمتد المدة، وهذا النص أعطى مدة كبيرة للمدقق القانوني، وهذه المدة هي حماية لحق الدولة في ضمان تحصيلها لحقوقها³.

نلاحظ مما سبق أن المشرع الأردني، قد تميز في طريقة طرحه لموضوع التدقيق الضريبي حيث أن التركيز كان يدور حول التدقيق على الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف الضريبي وبيان جميع الإجراءات القانونية المتعلقة بالتدقيق، أما فيما يتعلق بالمشرع الفلسطيني فإن موضوع التدقيق كان يدور حول المراقبة على قرار التدقيق الصادر من قبل الإدارة الضريبية، وتعتبر هذه النصوص

¹المادة (15) من القانون رقم (34) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

²المادة (29/ب) من القانون رقم (38) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³المادة (29/ ج ود) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

المقدمة هي ضمانات قررت لمصلحة المكلف بالضريبة ولتوفير الحماية له من خلال إعادة النظر للبحث عن أي ثغرة لم يتم البحث فيها، إضافة إلى توفير الحماية للدولة والمجتمع من خلال إعادة النظر في القرارات الضريبية وبيان مدى صحة هذه القرارات، وتحصيل الحقوق في حالة تبين أنها تخالف الصورة الحقيقية للإقرار الضريبي.

ج- تصحيح التقدير النهائي للدخل الضريبي

يقع هذا التصحيح من قبل الإدارة الضريبية في حالة وجود خلل في التقدير الضريبي، والذي قد يكون بالتقدير الذاتي من قبل المكلف، أو وفقاً للتقدير الإداري في حالة عدم قيام المكلف بالتقدير الذاتي أو وجود خلاف على طريقة التقدير، أو وفقاً للاتفاق في حال عدم نجاح الطرق السابقة، أو وفقاً لتقدير المحكمة¹، ووفقاً للمشرع الفلسطيني فإن هذا التقدير يمكن أن يعاد النظر فيه وبكل الإجراءات المتعلقة في تقدير ضريبة الدخل، لكن فقط من خلال الوزير أو من خلال موظف مكلف بشكل خطي من قبل الوزير.

وتبدأ المدة القانونية لتصحيح التقدير من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي ولمدة أربع سنوات أو خلال مدة أربع سنوات من الفترة الضريبية اللاحقة للسنة التي تم فيها التقدير على المكلف الضريبي، وجعل القانون الخيار للوزير أو الموظف المكلف بشكل خطي في النظر بالتقدير، كما وفر الضمان للمكلف لسماع أقواله وتقديم دفعه، وحتى في حالة صدور قرار التقدير من المحكمة، فإنه يمكن أن يعاد النظر في التقدير في حال وجود وقائع لم تنتظر لها المحكمة عند الفصل في الموضوع².

وفي حالة إعادة التقدير فإنه قد ينتج عنه اتخاذ الإجراء القانوني في تخفيض الضريبة وفقاً للحالات التالية³:

(1) من أجل تصحيح خطأ في الحسابات.

(2) إذا تعلق الأمر بتعديل الإعفاءات أو التقاص المنصوص عليه وفقاً للقانون.

¹ المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المرجع نفسه.

ووفقاً للمشرع فإن القرار الصادر قابلاً للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبي خلال 30 يوم من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة إشعار التقدير الضريبي الصادر عن الوزير أو الموظف المكلف بشكل خطي.

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني فإنه، قد منح المكلف الضريبي الحق بتقديم طلب إلى المدير لإعادة النظر في التقدير، ويملك الصلاحية القانونية في تخفيض مبلغ الضريبة أو أن يلغيها ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام محكمة البداية الضريبية، ومن الشروط الواجب مراعاتها عند تقديم الطلب¹:

- (1) أن يكون تقديم الطلب خلال 30 يوم من انقضاء السنة.
 - (2) أن يكون التقديم خلال 30 يوم من تبليغ الإشعار بالتقدير.
- وكما بينا في السابق أن المشرع قد دمج نص إعادة التقدير في التدقيق القانوني وتمنح هذه الصلاحية خلال مدة 4 سنوات كما فعل المشرع الفلسطيني.
- وتملك محكمة البداية أن تؤيد هذا القرار أو أن تخفضه أو أن تلغي مبلغ الضريبة، ولها أيضاً أن تعيد النظر في القضية المطعون بها إلى مصدر القرار والنظر بالقضية لإعادة التقدير².
- وعليه إن كلا المشرعان قد كفلا ضماناً للمكلف بالضريبة عن طريق توفير حقه في أن يعاد النظر في الإقرار الضريبي الصادر وفقاً لطرق التقدير وذلك في حالة صدور أي خطأ في تطبيق القانون أو في حالة الغفلة من قبل الإدارة الضريبية عن أي واقعة خلال عملية التقدير، وبالتالي الحفاظ على حق المكلف في حال حدوث أي خلل.

خ- استرداد ما زاد من مقدار الضريبة

من أجل دعم مفهوم العدالة الضريبية ودقة عمل الإدارة الضريبية، منحت المكلف الضريبي الحق في استرداد ما دفعه، وترجع أسباب هذه الزيادة وفقاً لما يلي³:

¹المادة (16/هـ) من القانون رقم (38) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

²المادة (46) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³قيس البداري، مرجع سابق، ص153.

1) حالة حدوث خطأ من قبل الإدارة الضريبية، مثل قيام الموظفين بتقدير مبلغ الضريبة بشكل غير مطابق لما هو في الواقع.

2) حالة التقدير الخاطئ الذي اعتمد على معلومات وكشوفات تزيد عما هو في الواقع.

3) صدور قرار من المحكمة أو من قبل الوزير أو الموظف المكلف بشكل خطي في تصحيح التقدير النهائي، بحيث يمكن أن يصدر قرار بإلغاء أو تخفيض مبلغ الضريبة مما يؤدي قانونياً إلى وجود حق للمكلف باسترداد المبالغ الضريبية¹.

حيث نص المشرع الفلسطيني على حق المكلف الضريبي باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه عن طريق كتاب خطي، ويتوجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بإعادة المبالغ خلال شهرين من تاريخ المطالبة²، لكن المشرع الفلسطيني لم ينص على حالة تخلف الإدارة الضريبية عن إعادة المبلغ في الوقت المحدد في القانون، بالتالي يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء الضريبي، لاسترداد حقوقه.

أما ما نص عليه المشرع الأردني، فقد تميز بأنه في حالة قيام المكلف بدفع مبلغ الضريبة بشكل يزيد عن المبلغ المستحق عليه، فإنه بعد تقديم المكلف طلب خطي يشعر فيه الإدارة الضريبية بوجود المبلغ الزائد، يتم البحث في حساب المكلف، فإذا وجد أن هناك مبالغ ضريبية مستحقة عليه، يتم تحويل المبلغ الزائد لسداد هذه المستحقات، أما في حالة عدم وجود مستحقات على المكلف بالضريبة، فإن الإدارة الضريبية تكون ملزمة بأن ترد المبلغ خلال 30 يوماً، وفي حالة التأخر عن الموعد المحدد فإنه يتوجب على الإدارة الضريبية أن تدفع غرامة للمكلف الضريبي بنسبة 9% سنوياً³.

من خلال ما تقدم، نلاحظ أن هناك العديد من الحقوق التي كفلتها التشريعات الضريبية والتي تساعد المكلف الضريبي في معرفة حقوقه وحدوده وتكفل له الإجراءات القانونية المتبعة في الحصول عليها، وبالمقابل يقع على عاتق الإدارة الضريبية أن تقدم واجبها في الحفاظ على حقوق المكلفين وتعزيز علاقتها وثقتها بالجمهور مما يؤدي إلى سهولة تحصيل مبلغ الضريبة.

¹ المادة (26) و (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (35) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة (38) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

المطلب الثاني: التزامات المكلف والمسؤولية المترتبة في حال الإخلال بها

حيث يناقش هذا المطلب التزامات المكلف وفقا لقانون ضريبة الدخل والمسؤولية المترتبة عليه في حالة الإخلال بهذه الالتزامات على فرعين، على النحو التالي :-

الفرع الأول: التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل

يقع على عاتق المكلف الضريبي الالتزام بمجموعة من الضوابط في مقابل الحقوق التي يتمتع بها من قبل الإدارة الضريبية، والتي يجب عليه القيام بها وفقا لنص القانون، دون وجود مصادر أخرى مثل العقود أو أي مصدر آخر سوى نص القانون، ولتوضيح حدود هذه العلاقة نعرض فيما يلي الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف الضريبي:

أولاً: الالتزامات الأساسية

حيث أنه يقع على عاتق المكلف بالضريبة أن يلتزم بجميع الإجراءات المفروضة في قانون ضريبة الدخل، من أجل الوصول إلى مبلغ الضريبة المفروض على المكلف الضريبي، والالتزام الآخر هو القيام بدفع مبلغ الضريبة للإدارة الضريبية وفق إجراءات محددة وفقا لقانون ضريبة الدخل، ونعرض ذلك وفقا لما يلي:

أ) تقديم الإقرار الضريبي

يقع على عاتق المكلف الضريبي تقديم الإقرار الضريبي إلى الجهة المختصة المكلفة وهي الإدارة الضريبية ممثلة بالمقدر، ويمكن أيضا لأي شخص طبيعي أو معنوي أن ينيب عنه خطيا أيا من الأشخاص لتمثيله لدى الدائرة، وبالتالي أن إقرار المفوض عن المكلف أمام مأمور التقدير وخصوصا عدد أيام العمل في السنة ملزم للمكلف ولا يجوز له إثبات عكس ما أقر به عن طريق الشهود¹.

¹ قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (2011\11)، غير منشور، ص 5 .

حيث عرفها المشرع الفلسطيني بأنها تصريح يقدمه المكلف وفقاً لنموذج معتمد من قبل الدائرة¹، أما المشرع الأردني فقد عرفها بأنها تصريح بالدخل والمصاريف والإعفاءات والضريبة المستحقة، يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من قبل الدائرة².

ونلاحظ مما سبق أن المشرع الأردني قد وضع طبيعة تكوين هذا الإقرار الضريبي وعلى ماذا ينص، بالتالي فإن هذا التعريف أشمل وأوضح، وننصح المشرع الفلسطيني بالأخذ به عند التعديلات المستقبلية.

ويقدر مبلغ الضريبة وفقاً للمشرع الفلسطيني من قبل المكلف نفسه، وفي حالة عدم قبوله بصورة كلية أو جزئية يقوم المقدر بعمل ما يسمى بالتقدير الإداري، وعند عدم نجاح كلا الطريقتين يتم اللجوء إلى الاتفاق ما بين المكلف والإدارة الضريبية حول مبلغ الضريبة الواجب تقديره، وفي حالة عدم الوصول إلى اتفاق يتم اللجوء إلى المحكمة التي تتبع إجراءات معينة في تحديد وتقدير مبلغ الضريبة الذي يجب على المكلف الضريبي الالتزام به، وفي حالة وفاة المكلف فإنه يترتب على الورثة أو من يمثلها تقديم الإقرار الضريبي خلال 6 أشهر من تاريخ الوفاة، وفي حالة التصفية يجب تبليغ الإدارة بإجراءات التصفية ويجب عليه الالتزام بدفع مبلغ الضريبة³. وعادة ما يكون تقدير مبلغ الضريبة على أساس السنة الميلادية، لكن هناك بعض الاستثناءات عليه وهي⁴:

(1) يمكن أن يتم قفل الحسابات في يوم مختلف على نهاية السنة المالية وذلك بشرط موافقة المدير على ذلك بشكل مسبق.

(2) في حال انتهاء أعمال المكلف في الدولة أو رغبته في تصفيه أعماله وحتى في حال رغبته في مغادرة البلاد فإنه يمكن تقدير مبلغ الضريبة قبل نهاية السنة المالية⁵.

¹ المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (2) من القانون رقم (34) لسنة (2014) ضريبة الدخل الأردنية.

³ المادة (4 و3/18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴ المادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁵ المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

3) يمكن أن يتم الإعفاء من تقديم الإقرار الضريبي في حالة إقرار الوزير بناء على تنسيب المدير إلى فئات معينة من الأشخاص الطبيعيين، وذلك وفقا لنص القانون¹.

أما فيما يتعلق بطريقة تقدير الضريبة وفقا للمشرع الأردني، فإنه أوجب على المكلف الضريبي تسليم الإقرار الضريبي خلال مدى قصوى قدرت بالشهر الرابع من انتهاء الفترة الضريبية، وفقا لنموذج معتمد من قبل الدائرة، وفي حال تخلف المكلف فإن الإدارة الضريبية تصدر قرار يسمى بقرار التقدير الأولي ويلزم المكلف بسداد مبلغ الضريبة خلال 30 يوم، ويلغى هذا القرار في ثلاثة حالات منها²:

- 1) قيام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي.
- 2) سداد قيمة مبلغ الضريبة وأي مستحقات.
- 3) بعد انتهاء مدة الـ 30 يوم وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي يلغى هذا القرار بصدور قرار التقدير الإداري.

ويكون قرار التقدير الإداري قابلا للطعن أمام محكمة البداية الضريبية، وميز المشرع بين الإنسان الحي والمتوفي حيث يلتزم ورثة المتوفي أو من يمثلهم بمسؤولية تقديم الإقرار الضريبي خلال مدة 90 يوم من تاريخ الوفاة، وذلك حفاظا على حقوق الإدارة الضريبية في تحصيل مبلغ الضريبة، وكذلك الأمر في حال كان هناك ولي أو وصي أو مصفي أو زوجة فإنهم جميعا يمكن لهم القانون من تقديم الإقرار الضريبي بالنيابة عن الشخص اللذين يمثلونه³.

ب) التزام المكلف بدفع مبلغ الضريبة

حيث يقع على عاتق المكلف بالضريبة الالتزام بدفع المبلغ المحدد وفقا للإقرار الضريبي أو وفقا لطرق التقدير، وبالمقابل تلتزم الإدارة الضريبية بتحصيل مبلغ الضريبة من قبل المكلف، وتكون طريقة أداء هذا الالتزام بشكل نقدي، ولا يتم إعفاء المكلفين إلا وفقا لنص القانون.

¹المادة (5/18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

²المادة (30) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³المادة (17) من القانون رقم (34) لسنة (2014) ضريبة الدخل الأردنية.

ومن خصائص هذا الالتزام¹:

(1) **عمومية الالتزام:** أي أن الالتزام بدفع الضريبة يشمل جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، ويقع على عاتق الجميع الالتزام به.

(2) **امتياز دين الضريبة:** ويعني ذلك أن دين الضريبة هو دين ممتاز وحاصل على أولوية في التحصيل في حالة وجود أكثر من دين.

(3) **دين الضريبة محمول لا مطلوب:** بمعنى أنه تتعدد الوسائل التي يمكن من خلالها تحصيل دين الضريبة، حيث لم يحدد كلا المشرعان مكان دفع مبلغ الضريبة حيث أنه يمكن أن يتم الدفع داخل الإدارة الضريبية، ويمكن أن يتم الدفع بالطرق التالية:

(أ) **الدفع الفوري:** وهو أن يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة بشكل نقدي ومرة واحدة بدون أن يتم تقسيط المبلغ، وقد منح المشرع الفلسطيني امتياز وهو خصم ما قيمته (4%) من رصيد الضريبة المستحق إذا تم تسليم الإقرار الضريبي في الشهر الأول، وخصم ما نسبته (2%) إذا تم تسليم الإقرار الضريبي في الشهر الثاني أو الثالث أو خلال الفترات الضريبية المشمولة في القرار².

(ب) **تقسيم مبلغ الضريبة:** وهو أن يقوم المكلف بتقسيم مبلغ الضريبة على دفعات في حالة عدم قدرته على دفع مبلغ الضريبة دفعة واحدة، وهذا ما نص عليه المشرع الفلسطيني وذلك بقيام المكلف بتقديم طلب موضحاً فيه الأسباب التي تظهر عدم قدرته على دفع مبلغ الضريبة دفعة واحدة، وبعد النظر يصدر هذا القرار من المدير أو من يفوضه بشكل خطي، وفقاً للتعليمات الموضوعة من قبل الوزير³.

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني فإنه مكن المدير وفق أسباب مبررة أن يقسط المبلغ وفق شروط وإجراءات محددة في القانون، بالمقابل يلتزم المكلف بدفع مبلغ إضافي على المبلغ المقسط بنسبة (9%) سنوياً⁴.

¹قيس البداري، مرجع سابق، ص 220-223.

²المادة (15/أ) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³المادة (32) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴المادة (37) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردني.

ثانياً: الالتزامات الخاصة بالمكلفين

والتي نص عليها القانون بجانب الالتزامات الأساسية، وتتباين هذه الالتزامات من مشرع إلى آخر ونعرض فيما يلي الالتزامات الخاصة بالمكلفين وفقاً للتشريعين الفلسطيني والأردني:

أ) **الالتزام بتقديم المعلومات والبيانات:** ويعتبر هذا الالتزام نتيجة لحق الإدارة في الاطلاع على نشاطات المكلف الضريبية، حيث أنه يجب على المكلف الضريبي الالتزام بتقديم المعلومات كالتزام مكمل للإقرار الضريبي حيث نص المشرع الفلسطيني على التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي معززا بالمعلومات والمستندات والتي تخضع للتقدير من قبل المقدّر¹، كما وضع المشرع مدة محددة للاحتفاظ بهذه المعلومات والتي تقدر بخمس سنوات منذ استحقاق الضريبة بشكل قطعي على المكلف بالضريبة².

أما فيما يتعلق بالمشرع الأردني، فقد نص على نفس فكرة التزام المكلف بتقديم المعلومات الضريبية ولكن بمدة تقل عن المشرع الفلسطيني والتي قدرت بأربع سنوات، بالإضافة إلى أن المشرع الأردني قد قدم فكره الاستثناء سواء أكان بشكل كلي أو جزئي للعاملين في مجال الاستشارات الطبية والهندسية والقانونية، تشجيعاً لهذه القطاعات في الاستمرار بتقديم هذه الاستشارات وخدمة عناصر المجتمع، كما تميز بإضافة التفاصيل الدقيقة إلى النص ومنها إمكانية المكلف أن يقدم الإقرار الضريبي باللغة الإنجليزية³، كما منح المشرع الصلاحية للمدير أو من يفوضه بشكل خطي بأن يطلب أي معلومات ضرورية يحتاجها في أي وقت⁴.

ب) **السماح بإجراء التفتيش الضريبي:** وهو التزام نص عليه المشرع الفلسطيني حيث أعطى الصلاحية للمدير أو من يكلفه بشكل خطي بأن يدخل إلى أي مكان يتم فيه القيام بعمل ما وفحص البضائع المخزنة والنقد والسجلات الحسابية والآلات، وفي حال قرر الاحتفاظ بها لا يجوز أن تزيد مدة الحفظ عن شهر⁵، ويرتبط هذا الالتزام في حق الإدارة الضريبية في الاطلاع

¹ المادة (1/18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (1/23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة (13) من القانون رقم (38) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (61/ب) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁵ المادة (2/23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

على جميع المعلومات المتعلقة بالمكلف الضريبي ولها أن تطلب المساعدة، وذلك لتقدير مبلغ الضريبة بشكل حقيقي.

كما أن المشرع الأردني قد نص على أن إجراءات التفتيش التي يجب أن تتم في البيوت تكون وفقاً لقانون أصول المحاكمات الجزائية، والسند القانوني هو منح صفة الضبط القضائي للمدير والمدقق وموظفي الدائرة المفوضين بشكل خطي، ومنها صلاحية التفتيش على كل الأمور المتعلقة بالمكلف الضريبي من الآلات ومعدات والدفاتر، وفي حال ضبط الدفاتر أو أي مستندات أو حسابات فإنه يمكن الاحتفاظ بها لمدة (180) يوم، وتقدم الدائرة الحماية القانونية للموظفين عن طريق توكيل محامي دفاع، في حال قيام أي من المكلفين بتقديم دعاوى ضدهم بسبب القيام بالمهام المكلف بها، وفي حالة إدانته فإنه ملزم بأداء المبالغ التي تكلفت بها الدائرة¹.

ويملك المكلف الضريبي تقديم طلب للحصول على المعلومات التي حصلت عليها الإدارة الضريبية، وبالمقابل يقع على عاتق الإدارة الضريبية الالتزام خلال مدة (15) يوم بإعطاء نسخة عن هذه المعلومات، وفي حالة رفض الطلب فإنه يملك تقديم طلب مستعجل للمحكمة². من خلال ما تقدم نلاحظ أن المشرع الأردني قد مدد مدة الضبط حوالي 6 أضعاف المشرع الفلسطيني وهذا فيه ميزة للإدارة الضريبية حيث أنها تأخذ الوقت الكافي في الفحص نظراً لاحتمال وجود ضغط في العمل، لكن بالمقابل هذه المدة قد تساهم في التباطؤ بالعمل وقد تشكل تعسفاً بحق المكلف الضريبي لطول المدة، لكن المشرع قد وفر الحماية القانونية له من خلال قدرته على تقديم طلب للمحكمة بشكل مستعجل، كما وفرت هذه الحماية للموظفين المكلفين، وبهذا تميز المشرع بتوفير الحماية القانونية لجميع الأطراف وضمن تفاصيل مقننة.

الفرع الثاني : مسؤولية المكلف عن الإخلال بالتزاماته

في حال خرق المكلف لالتزاماته المحددة بنص القانون فإنه يترتب على ذلك العديد من النتائج، ومنها انتهاكه لمبدأ المشاركة في تحمل الأعباء والتضامن الاجتماعي، والتأثير الذي يلحق في خزينة الدولة، ومن هنا تتحدد النتائج المترتبة على عدم التزام المكلف الضريبي بالتزاماته

¹ المادة (61/ب) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المرجع نفسه.

المفروضة من خلال بيان المسؤوليات التي تقع على عاتق المكلف الضريبي، حيث ينبع أساس التزام المكلف الضريبي من نص القانون، الذي فرضته طبيعة العلاقة المبنية على التضامن الاجتماعي ما بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، فيقع على عاتق المكلف بالضريبة أداء الالتزامات سواء أكانت ايجابية أو سلبية ، والسند القانوني بما يتضمنه من نصوص يشمل بنود عامة يجب على المكلف الضريبي الالتزام بها وعدم القيام بمخالفتها¹.

وتكون المسؤولية بشكل عام، في تحمل الجزاء القانوني المترتب عندما تتوفر أركان الجريمة، وعند إسقاط هذا المفهوم على المكلف الضريبي وقيامه بخرق النص القانوني وعدم القيام بالتزاماته التي فرضها القانون، فإن السؤال يثور حول طبيعة المسؤولية هل هي مدنية أم جزائية.

ففي حالة كون المسؤولية مدنية، يكون الإنسان بطبيعته حراً في تصرفاته، لكن القانون أو الالتزامات الأخلاقية تفرض بطبيعتها مجموعة من القيود التي تقع على عاتق الأشخاص الالتزام بها، وتقع المسؤولية المدنية على الأشخاص، بسبب الإخلال بهذه الالتزامات التي يفرضها عليهم القانون، والعنصر الأساسي في هذه المسؤولية هو وقوع الضرر والجزاء المترتب عليه هو التعويض عن الضرر².

وعليه إن العلاقة ما بين التزام المكلف بالأداء الضريبي والمسؤولية المدنية في التعويض مختلفة، ففي المسؤولية المدنية يمكن تقدير هذا التعويض، أما من ناحية المكلف الضريبي فإن تقدير التعويض يختلف لأن طبيعة العلاقة ما بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية خاصة بسبب وجود مركز قانوني خاص بالإدارة الضريبية تستمد من امتيازاتها كسلطة عامة، وبالتالي فإن هذا التعويض عن إخلال المكلف بالالتزام الضريبي مختلف عن التعويض في المسؤولية المدنية.

أما فيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية فهي تقوم عند مخالفة الجاني لأحكام ونصوص القانون المفروضة لحماية الحق العام للمجتمع، وعليه فإن القيام بأي فعل يعتبر اعتداء على مصالح المجتمع يعتبر جريمة تستوجب العقوبة أو التدبير الاحترازي، وأساس هذه المسؤولية هو علم الجاني بطبيعة الفعل المرتكب وإدراكه لذلك السلوك والقيام به³.

¹قيس البداري، مرجع سابق، ص 255.

²عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزامات المسؤولية المدنية، المكتبة القانونية، الجزائر، 2012، ص 113.

³عمر خوري، شرح قانون العقوبات القسم العام، المكتبة القانونية، الجزائر، 2011، ص 66.

وعليه فإن العلاقة ما بين التزام المكلف الضريبي والمسؤولية الجزائية تتوافق من ناحية حماية المصلحة العامة وعدم الإضرار بها، حيث إنه إذا لم يلتزم المكلف بأداء الضريبة فإنه يمس الأموال العامة ويلحق ضرراً بمصلحة الجماعة، ويقع على عاتقه الجزاء القانوني الذي يختلف عن المسؤولية الجزائية التي تنص على عقوبات جزائية أعلى، كما أن الإجراءات المتبعة في حالة امتناع المكلف عن الأداء الضريبي، أو أي سلوك آخر متعلق بالضريبة يتم فيه إتباع إجراءات خاصة منصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، تختلف فيها عن الإجراءات المتبعة في المحاكم الجزائية.

ونستنتج مما سبق أن المسؤولية الضريبية الناتجة عن عدم الالتزام بالأداء الضريبي أو التهرب من دفع الضريبة تختلف عن المسؤولية المدنية والجزائية، بسبب اختلاف طبيعتها القانونية وأساسها المنبثق من مفاهيم أخلاقية واجتماعية ومصالح تعود بالنهاية للإدارة الضريبية.

الفصل الثاني

إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل

في التشريعين الفلسطيني والأردني

المبحث الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني

المطلب الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني.

المطلب الثاني: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الأردني

المبحث الثاني: إجراءات الطعن في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني

المطلب الأول: إجراءات نقض قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني

المطلب الثاني: إجراءات تمييز قضايا ضريبة الدخل في التشريع الأردني

الفصل الثاني

إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلستيني والأردني

يرتبط اسم القضاء بمفهوم العدالة حيث يعتبر جهة يطمئن إليها الأفراد والدول على جميع المستويات، بسبب وجود حق اللجوء إلى القضاء والذي نصت عليه جميع الدول في دساتيرها لضمان حيادته واستقلاله؛ من أجل رفع الظلم وتحقيق العدالة¹.

ويبدأ المكلف الضريبي في مرحلة تسبق المرحلة القضائية إلى لجنة الاعتراض كمرحلة أولى من أجل إلغاء أو تخفيض مبلغ الضريبة المفروضة ويعتبر هذا الإجراء تظلماً وجوبياً لا بد من تقديمه قبل اللجوء إلى المرحلة القضائية²، وتخضع قرارات تقدير ضريبة الدخل للطعن الإداري أمام مأمور تقدير ضريبة الدخل، حيث أن القرار بقانون منح المكلف أولاً حق التظلم من قرار مأمور تقدير ضريبة الدخل، من خلال تقديم لائحة الاعتراض التي تظهر النقاط القانونية التي تثبت حقه، ومن ثم يتم تحديد جلسة للنظر في هذا الاعتراض³.

والطريقة الثانية هي إعادة التقدير من قبل الموظف المكلف بشكل خطي أو الوزير حيث حدد القانون الصلاحيات للنظر في إعادة تقدير مبلغ الضريبة، ومن الملاحظ أن هذه الصلاحية الممنوحة للوزير لإعادة النظر بقرار لجنة الاعتراض، هي اعتداء على قرار اللجنة وفقده لمبدأ قانوني هام وهو قوة الأمر المقضي به⁴.

وحيث أن القرار الصادر عن لجنة الاعتراض هو قرار إداري بطبيعته، لذلك من المفروض ضمناً أن يخضع هذا القرار لأحكام القانون الإداري والنظر أمام محكمة العدل العليا، لكن وجود قانون خاص بضريبة الدخل ينظم أحكامها وقراراتها، أدى إلى نظرها على أنها فكره تتبع القضاء المتخصص وبالتالي فإن القرارات الصادرة تخضع لحكم القانون الضريبي وليس الإداري.

¹حسن فلاح، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إدارياً وقضائياً، نقابة المحامين، الأردن، 1988، ص176.

²موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، الأردن، 2001م، ص104.

³المادة (21) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

وتختص لجنة الاعتراض بصورة شكلية في النظر بعدم الاختصاص في حالة قيام المكلف بتقديم طلب في غير المكان الذي يفترض أن يقدم به أو الدفع بانقضاء مدة الطعن أو انتفاء المصلحة أو الصفة أو رد أعضاء اللجنة في حالة وجود صلة القرابة، ومن الناحية الموضوعية فإنها تملك صلاحية تصحيح الأخطاء المالية وتفسير القرارات الغامضة وتستمد هذه الصلاحية من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية¹، كما تملك صلاحية الفصل في قرار تقدير مبلغ الضريبة حيث يمكن للجنة التي تنتظر في طلب الاعتراض أن تصدر قرار بزيادة مبلغ الضريبة، ووفقاً لهذا النص فإن المكلف الضريبي سيتعرض للضرر نتيجة تقديم طلب الاعتراض على مبلغ الضريبة، وهذا بحد ذاته يتنافى مع المبدأ القانوني القائل بأن لا يضر الطاعن بطعنه، وبشكل عام يلاحظ على القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أنه لم ينظم عمل لجنة الطعن الضريبي وإنما اكتفى بتقديم التظلم².

أما فيما يتعلق بالمشروع الأردني، فإنه تميز بالنص على التنظيم القانوني لهيئة الاعتراض وبيان عدد المدققين العاملين وفقاً لمبلغ الضريبة المنظور أمامها، أما فيما يتعلق بإجراء عمل هيئة الاعتراض وكيفية الاعتراض فإن المشروع لم يفصل الإجراءات واكتفى بأنه سيصدر نظام ينظم عملها ولم يصدر حتى الوقت الحالي³.

وبشكل عام يعرف الاعتراض على الضريبة بأنه التظلم الوجوبي لدى مقدر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه، بهدف إعادة النظر بقراره نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن⁴، وينظر المقدر في مرحلة الاعتراض في الطلب المقدم وفقاً للشروط القانونية وبشكل سري، وينتج عن قراره إما موافقة أو رفض لمقدار الضريبة، وفي هذه الحالة يثبت المقدر الحالة التي نظر بها ويصدر بقرار معلل إما إقرار التقدير المعترض عليه أو تخفيضه أو الزيادة أو الإلغاء⁵.

ويمكن إعادة النظر في التقدير من قبل المدير أو من يفوضه خلال مدة أربع سنوات، ويملك المدير الصلاحية للتخفيض أو الزيادة وهذا الأمر يتنافى مع المبدأ القائل أن لا يضر الطاعن بطعنه، وبالمقابل نجد أن هناك وقائع أو مصادر دخل لم يعالجها مأمور التقدير أو حالة وجود

¹ المادة 183 من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

² المادة 28 من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ المادة 18 من القانون رقم (38) لسنة (2018) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ موفق المحاميد، مرجع سابق، ص 104

⁵ المادة (18/2) من القانون رقم (38) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

خطأ في تطبيق القانون، فيقع على عاتقه إقامة الدليل على صحة بيناته، وفي حالة اعتراض المكلف على قرار مأمور التقدير، فإنه يلجأ إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل للطعن¹.

المبحث الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني والأردني

يمتاز القضاء الضريبي بأهميته الخاصة نظراً لاعتباره قضاءً متخصصاً كما هو الحال في فلسطين والأردن، حيث أنشأت محكمة خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وتختص هذه المحكمة بشكل أصيل في نظر الطعون الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، حيث أن المكلف بالضريبة قد يشعر بالظلم أو عدم الإنصاف من القرار الصادر بحقه من الجهة التي اعترض إليها، وبالتالي فإن وجود هذه المحكمة سيؤدي إلى الإنصاف وتحقيق العدالة وإعطاء الحقوق لكل طرف من الأطراف .

وعليه سنتناول في هذا المبحث إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني والأردني والبحث في تشكيل المحكمة، والقرارات القابلة للاستئناف، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في استئناف هذا القرار .

المطلب الأول: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني

تهدف الإدارة الضريبية إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب، ويكون النزاع ضريبياً في حالة عدم ارتكاب المكلف أي جريمة ضريبية²، بمعنى أن النزاع القائم هو نزاع حقوقي، ويعمل مأمور تقدير ضريبة الدخل على تقدير مبلغ الضريبة، فإن التقدير سواء أكان جزافياً أو غير جزافي، يملك المكلف الضريبي حق التظلم والاعتراض إلى المقدر، وفي حال عدم الحصول على النتيجة التي يرى بأنها عادلة فإنه يمكن أن يتقدم بالطعن إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وأجاز المشرع للمكلف الضريبي الطعن في قرارات التقدير الضريبي لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، التي أسست لتحقيق هذه الغاية، ويعتبر الاستئناف هو طريق من طرق الطعن

¹ المادة (19/أ) من القانون رقم (38) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (37) من القانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

القضائي في قرارات الإدارة الضريبية لدى محكمة الاستئناف المختصة بذلك، وفي حالة عدم اقتناع المكلف الضريبي بقرار محكمة الاستئناف فإنه يمكن أن يلجأ إلى محكمة النقض لإعادة النظر في القضية.

وينبع السبب في الاستئناف هو التحولات الاجتماعية والاقتصادية التي لها التأثير على الخصومة، حيث أن التقديرات في القضايا الاستئنافية قد لا تكشف عنها عند الاعتراض أمام هيئة الاعتراض والتي يعد قرارها ظاهرياً بأنها قرار محكمة صلح، نظراً لعدم وجود محاكم درجة أولى للنظر بها، وقد لا تكتمل معطيات النزاع ومن ثم لا تتوافر للقاضي النظرة الكاملة حول هذا النزاع، مما يستوجب أن تستكمل هذه المعطيات أمام محكمة درجة ثانية وهي في حالة القضايا الضريبية محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل¹.

ونصت المادة (219) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، على الأثر الناقل للاستئناف، حيث أن الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنه الاستئناف فقط، على فكرة الأثر الناقل للاستئناف والذي ينقل النزاع من لجنة الاعتراض بكل ما يشتمل عليها من مسائل واقعية وقانونية إلى محكمة الدرجة الثانية، وبالتالي تنظر محكمة الاستئناف في الوقائع وتقوم بتطبيق القانون، لذلك فإن هذه المحكمة تسمى محكمة قانون ووقائع².

الفرع الأول: تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

تشكلت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الخاصة حسب القانون رقم 25 لسنة 1964م الأردني، والذي كان مطبقاً في الأراضي الفلسطينية وكانت تابعة لوزارة العدل، وكانت هيئة المحكمة تتكون من رئيس لا تقل درجته عن الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة³، وبقيت هذه المحكمة موجودة ضمن نصوص القانون وحتى صدور آخر قرار بقانون رقم

¹ علي أبو هيك، فكرة التصدي أمام محكمة الاستئناف، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2019، ص25.

² فواز عطية، التطبيق السليم لأصول المحاكمة الحضرية الواردة في قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية، بحث منشور من قبل مجلس القضاء الأعلى، 2019، ص3.

³ المادة (1/57) من القانون رقم (25) لسنة (1964) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

(8) لسنة (2011)م وتعديلاته، لكن المحكمة لم تنشأ على أرض الواقع إلا بعد قيادة السلطة الفلسطينية للأراضي المحتلة وذلك عام 1995م¹.

وتتشكل المحكمة وفقا للقرار بقانون عام (2011) م، من قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا ويكون رئيسا، وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف، ويخضع القضاة لقانون السلطة القضائية وللأنظمة الصادرة بمقتضاه، وتعمل هذه الهيئة الوحيدة على النظر في كافة القضايا الاستئنافية التي ترد إليها من المستأنف وهو على الأغلب المكلف الضريبي في مدينة القدس أو في أي مكان آخر تراه مناسبا، ووفقا للواقع فإن الهيئة تعقد جلساتها في مدينة رام الله ، ويعود السبب لعدم وجود هيئات أخرى هو عدد القضايا القليل الذي يرد إلى المحكمة².

وتتكون هيكلية محكمة الاستئناف من هيئة ثلاثية، مكونة من رئيس المحكمة وعضوين لا تقل درجة كل منهما عن قاضي استئناف، واللذين يقومون بالنظر في القضايا، بالإضافة إلى كاتب لكتابة ما يدور في جلسة المحكمة، وبحضور كل من ممثل ضريبة الدخل، والمحامي الموكل عن المستأنف، وموظف التسجيل والمراسل، ووفقا للنموذج الرسمي فإن هناك رئيس قلم ورئيس للديوان، لكن وفقا للواقع وبسبب وجود عدد قليل من الموظفين العاملين، فإن الشاغر نفسه الكاتب ورئيس قلم ورئيس ديوان، وهناك تعاون ما بين العاملين³.

ويستعين القضاة أثناء العمل بالخبراء للتسهيل على القضاة في الحكم بالقضايا، حيث قد يتم اللجوء إلى مصفي، أو مقدر الضريبة، أو محاسبين قانونيين، وذلك بسبب وجود مبالغ ضريبية عالية يحتاج القضاة فيها إلى مساعدة الخبير للتسهيل عليهم في اتخاذ القرار⁴.

وتختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في الفصل في القضايا الضريبية، ويستأنف قرار مأمور التقدير أمامها، وتتنظر بالقضية بصورة علنية وبشكل مستعجل، ويمكن أن تتنظر المحكمة

¹ جميل بني فضل، دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في تحقيق العدالة الضريبية، جامعة النجاح، نابلس، رسالة ماجستير منشورة، 2018، ص76.

² حازم ادكيك، مقابلة شخصية، بتاريخ 2020/2/23، الساعة 12:00.

³ جمانة خضر، مقابلة شخصية، بتاريخ 2020/2/9، الساعة 10:00.

⁴ حازم ادكيك، مقابلة شخصية، بتاريخ 2020/2/23، الساعة 12:00.

القضايا بشكل سري في حالة رأت المحكمة أن من الضرورة أن تجرى المحاكمة بشكل سري ووفقا للمصلحة العامة¹، لأن طبيعة هذه الدعاوى يتطلب البحث فيها في مقدار دخله وأرباحه، ومن مصلحة المكلف الحفاظ على خصوصيته وسريته أعماله بسبب طبيعة الأعمال التي يمارسها المكلف، وفي حالة كانت تجارية فإن ذلك قد يؤثر على المنافسة في السوق التجاري.

ولم يحدد القرار بقانون المدة القانونية التي تنتظر فيها المحكمة طلب الاستئناف بل اكتفى بذكر المدة التي يسمح فيها بالطعن والتي تقدر بـ30 يوم من تاريخ تبليغ المكلف بالقرار الصادر عن مقدر ضريبة الدخل، ولم يحدد إذا كانت المحكمة تملك الصلاحية في تمديد المدة القانونية للمكلف بقدرتها على تأجيل الاستئناف، ولم تحدد المدة القصوى لتمديد هذا الطلب.

وتعتبر الدعوى التي تنتظر أمام محكمة الاستئناف قابلة للإسقاط لكن لم يرد في نص القرار بقانون بما يتعلق بضريبة الدخل أي نصوص خاصة فيما يتعلق بسقوط الدعوى الضريبية، وبهذا فإن أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية هي التي تنظم أحكام هذا الموضوع، والتي لم تضع نصا محددا لحالات السقوط، بل تركت المجال للمحكمة والتي لا يجوز أن تحكم إلا وفقا لنصوص القانون، مثل فوات أوان الطعن حيث أوجب القانون لصحة الإجراء مباشرته في ميعاد محدد وفي حالة عدم اتخاذ الإجراء في هذا الميعاد فإن الدعوى تسقط، وفي حالة سقوط الاستئناف يدفع نصف الرسوم، وفي القواعد العامة لسقوط الاستئناف فإنه لا يجوز تجديده، وقد يحدث في أي وقت من الأوقات التي تنتظر فيها الدعوى².

الفرع الثاني : القرارات التي تقبل الاستئناف

ينظر في قرار مقدر ضريبة الدخل أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبشكل عام إن الطعن المقدم أمام محكمة الاستئناف قد يكون للنظر في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها، وللمحكمة الصلاحية القانونية للنظر والبحث في القرارات.

ويعمل موظف الوزارة الحقوقي المكلف والمفوض بشكل خطي من المدير على تمثيل الدائرة في تقديم اللوائح والطلبات والمرافعات ومتابعة الدعاوى التي تكون الدائرة طرفا فيها، والقيام بإجراء

¹ المادة (4/29) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (8) لسنة (2011).

² عماد سليم وآخرون، مرجع سابق، ص 40،41.

المصالحة وكل ذلك وفقاً للقانون، وقد يكون هناك خلل في هذا التكليف أو أن التكليف تم من شخص غير صاحب اختصاص في التكليف، بالتالي في حالة وجود خلل في التكليف، أو خطأ فإنه قد يبطل الإجراء الصادر في الدعوى الضريبية، كما أنه لا يوجد بها تقادم، لكن الإجراءات فيها قد تبطل وفقاً للقانون وبذلك تتميز عن الدعاوى العادية بطبيعتها الخاصة¹.

ويعود السبب عادة للطعن في القرار الصادر عن مقدر ضريبة الدخل أن مبلغ التقدير باهظ والمكلف غير قادر على الوفاء به، لأنه من وجه نظره أن المبلغ المقدر عليه هو مبلغ يزيد عن الحد الذي يتوقع أو يقبل به، ووفقاً لنص القانون بشكل عام فإن القرارات التي تقبل الاستئناف والتي تختص بها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منها الطعن في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافه ووفقاً للقانون والأنظمة الصادرة²، وسنتعرض لهذه القرارات بالتفصيل وفقاً لما يلي³:

1) صدور القرار بعد مرحلة الاعتراض بعدم الموافقة: وذلك من خلال اعتراض المكلف على قرار التقدير خلال مدة 30 يوم، وبعد حضور الجلسة والنظر في الاعتراض، فإن للمستأنف حق الاستئناف في القرار الصادر عن لجنة الاعتراض خلال مدة 30 يوم⁴.

2) الاستئناف على قرار إعادة النظر في التقدير: حيث أن القانون منح الوزير أو الموظف المكلف في إعادة النظر في قرار التقدير خلال مدة 4 سنوات، وذلك إما بسبب ظهور مصادر دخل لم يتم حسابها وفصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع، أو لأي سبب آخر تراه المحكمة مناسباً، ويمكن استئناف هذا القرار أمام المحكمة خلال مدة 30 يوم من تاريخ صدور القرار⁵، ويكون سبب الطعن عادة هو صدور قرار مجحف بحق المستأنف والمبالغة في مبلغ التقدير.

3) الاستئناف على أية مطالبات مالية صادرة عن الدائرة ولم يتم التوصل إلى اتفاق بشأنها مع الدائرة: حيث أن هناك مطالبات مالية ومبالغ يجب خصمها أو دفعها أو أنها قد تكون

¹ حازم ادكيك، مقابلة شخصية، بتاريخ 2020/2/23، الساعة 12:00.

² المادة (3/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ دليل المكلف في ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية الفلسطينية سنة 2012، ص 58.

⁴ المادة (28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁵ المادة (26) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

اقتطاعات يفرض القانون أن يتم اقتطاعها كضريبة نهائية أو دفعها على حساب الضريبة، وتوريدها للدائرة¹.

وعليه إن هذه الصلاحيات التي منحها القانون للمكلف الضريبي في اللجوء إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لتوفير الحماية القانونية للمستأنفين، وحفاظا على حقوقهم وإعمالا للقواعد الشرعية والنظامية، وتطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين.

الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة في استئناف قضايا ضريبة الدخل

تنص القواعد القانونية على أنه لا وجود للدعوى الضريبية بدون وجود منازعة ضريبية، وتشكل هذه الدعوى بعد استنفاد طرق الطعن الإدارية، وينحصر هذا الحق بالمكلف الضريبي وليس للمقدر أو الموظف المكلف الحق في الطعن²، لأن صاحب المصلحة في الطعن هو المكلف الضريبي، وفي حالة وجود خلل من قبل الإدارة الضريبية فإنه يحق لها عمل إجراء إعادة التقدير.

وتبدأ إجراءات النظر في الدعوى بالطعن خلال المدة المحددة بالقانون والسير في الإجراءات وفقا إلى لائحة أصول المحاكمات الضريبية الصادرة في سنة 2005م، وذلك لأن القرار بقانون الصادر عام 2011م، لم يصدر معه لائحة خاصة به ونص على سريان مفعول اللائحة عام 2005م حتى كتابة هذه الأطروحة، وسنعرض فيما يلي الإجراءات القانونية المتبعة أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية:

أولاً: ميعاد الطعن بالاستئناف

وذلك خلال مدة 30 يوم من تاريخ تقديم التبليغ بإشعار التقدير، من أجل بيان أن طلب الاستئناف قد تقدم المستأنف به خلال المدة القانونية، لما لذلك من أثر بالغ في بطلان الإجراءات، وتكون هذه المدة إما بعد صدور قرار لجنة الاعتراض المسبب، أو أن الوزير أو الموظف المكلف قد أعاد النظر في القرار الصادر بخصوص مبلغ الضريبة، وأصدر قرار إعادة تقدير مبلغ الضريبة وأصبح المبلغ باهظا على المكلف الضريبي، فيلجأ خلال هذه المدة إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل³.

¹ المادة (3/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² حسن فلاح، مرجع سابق، ص 199.

³ المادة (6/28) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

ويتم تقديم طلب الاستئناف من قبل محامي موكل بشكل صحيح حيث يشترط أن يكون المحامي يحمل وكالة وفق لقانون المحامين النظاميين، ويجب أن ينشأ هذا العقد بشكل كتابي ويتطلب تقديمه إلى المحكمة لإثبات وجودها وصحتها، حيث أن الإثبات يعتبر الأساس في إثبات التعاقد ما بين المحامي والموكل¹، والمراد بالتوقيع هو توقيع المحامي بيده شخصيا لا بطريق الإنابة وإلا انتفت الحكمة التي وضع النص من أجلها وهي ضمان صياغة اللائحة بواسطة المحامي نفسه ولا يسمح بالإثبات إلا من خلال توقيع المحامي ذاته، لأن ذلك يبعد عن القضاة عبث الخصوم ولكن إذا تم مباشرة الإجراءات من قبل محامي آخر غير الذي قام بتوقيع اللائحة فلا تبطل الإجراءات القانونية².

ثانيا: لائحة الاستئناف و محتوياتها

يقع على عاتق المستأنف تقديم لائحة الاستئناف إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وفي حالة عدم قدرته على ذلك فإنه يمكن أن يقدمها بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو رئيس محكمة البداية النظاميتين، وتودع لدى قلم المحكمة المختصة وفقا للأوضاع المقررة لرفع الاستئناف بحيث تشمل على نسخ بعدد المستأنف عليهم (وهو الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير أو قرار إعادة التقدير)³، وإلا كان الاستئناف مقدم على غير ذي صفة ويوجب عدم قبوله شكلا⁴، ونسخة للمحكمة مصدقة ومؤرخة حتى لا يتم التجهيل بالحكم المطعون فيه، ويذكر فيه أسباب الاستئناف والطلبات، فالدعوى لا تنتج أثارها القانونية إلا عند إيداعها لدى قلم المحكمة ودفع الرسوم المترتبة عليها، ويعتبر الاستئناف مقما من لحظة إيداع اللائحة لدى قلم المحكمة⁵.

وسمح القانون للمستأنف أن يقوم بتعديل لائحة الاستئناف في حال توافر أسباب جدية لذلك، ويكون ذلك بموافقة المحكمة بعد تقدير الأسباب، وتشتمل لائحة الاستئناف على ما يلي⁶:

¹ قرار محكمة النقض الفلسطينية رقم (2016/86)، والمنشور في موسوعة القوانين وأحكام المحاكم الفلسطينية.

² المادة (61) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة (2001).

³ المادة (429) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل المعدل، والتي عرفت المستأنف عليه في قضايا ضريبة الدخل

⁴ قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (2019/4)، غير منشور، ص 4

⁵ عماد سليم، وآخرون، مرجع سابق، ص 44.

⁶ المادة (208) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

- 1) اسم المستأنف وصفته ووكيله وعنوانه.
- 2) المستأنف عليه بصفته وعنوانه.
- 3) السنة الضريبية التي يقدم الاستئناف بشأنها.
- 4) تاريخ تبليغه إشعار التقدير أو إشعار إعادة النظر في التقدير.
- 5) ضريبة الدخل المقدرة عليه بموجب القرار المستأنف والمبلغ الذي يسلم به، على أن يرفق باللائحة ما يثبت دفعه للمبلغ.
- 6) أسباب الاستئناف بإيجاز في فقرات مستقلة ومرقمة.
- 7) ما يطلبه المستأنف في استئنافه.
- 8) توقيع المحامي المستأنف.

وفي حالة كان المستأنفون شركة وليس مكلفين عاديين، فكل شخص في شركة تضامن أو أي شركة من شركات الأشخاص التي يحددها القانون، يقع على عاتق كل منهم أن يقدم لائحة استئناف مستقلة وأن يدفع الرسوم المقررة وفقا للقانون و أحكام اللائحة¹ ، لأن التزام كل واحد منهم هو بالأساس مستقل بصفته الشخصية وبالتضامن والتكافل عن التزامات الشركة وديونها وعقودها ، فإذا لم يقدم استئناف مستقل من كل شريك على انفراد فيكون الاستئناف غير مقبول شكلا من هذه الناحية .²

بالتالي فإن القانون قد أنصف أصحاب الشركات باعتبار كل منهم مكلف مستقل في قضيته، نظرا لوجود عدد من المكلفين في نفس الشركة موافقين على تقدير المقدر للضريبة، بالتالي كفل القانون حرية الرأي والحفاظ على حق كل مكلف في النظر بالتقدير الموجه له.

ثالثا: رسوم الاستئناف

وفيما يتعلق بالرسوم التي تدفع للمحكمة من أجل النظر في القضايا فإنه يقع على عاتق المكلف الضريبي أن يدفع عن كل سنة مستأنفة ما نسبته (1%) من الفرق ما بين مبلغ الضريبة الذي

¹ المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005م) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض ضريبة الدخل طبقا لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004م).

² قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية رقم (2019\4) ، غير منشور ، ص 3 .

يتوجب عليه أن يدفعه والمبلغ الذي يعترف به من مقدار الضريبة، ويجب في كل الأحوال أن لا تزيد عن مبلغ \$100، وفي حالة عدم مقدرة المكلف على دفع الرسوم فإنه بناء على طلب خطي منه، وفق أسباب مبررة تظهر عدم قدرته على دفع مبلغ الضريبة المستحق عليه، يقوم بتقديم هذا الطلب للمحكمة ولها القرار بالموافقة على تأجيل هذه الرسوم بشكل كلي أو جزئي، ووفقا لذلك فإن المستأنف يجب أن تتاح له فرصة الرد على الأسباب الواردة في الطلب بعد إجراء تبليغه¹.

وفي حالة أن المستأنف أصبح قادرا على دفع الرسم المترتب عليه، وفق إثبات المستأنف عليه فإن المحكمة تأمر بوقف الإجراءات والطلب من المستأنف أن يؤدي ما عليه من رسم إلى المحكمة خلال مدة محددة وتحت طائلة رد الاستئناف².

أما في حالة تقديم طلب للاستئناف في قرار لجنة الاعتراض أمام المحكمة، وخلال مدة نظر المحكمة لطلب الاستئناف، على نفس السنة الضريبية صدر خلالها قرار إعادة التقدير من قبل الوزير أو الموظف المكلف، وقام المكلف بالطعن أيضا في هذا القرار لدى محكمة الاستئناف وعليه يقع على عاتقه القيام بالأمر التالية³:

- (1) إسقاط الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير، وإعادة النظر في طلب الاستئناف الجديد.
- (2) تكليف المستأنف بدفع الفرق بين الرسم، بين الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير والاستئناف الأخر.

أما في حالة سقوط الاستئناف أو رده لأي سبب من الأسباب، فإنه يقع على عاتق المحكمة أن تأمر برد مبلغ الاستئناف للمستأنف عن طريق دائرة الإجراء.

رابعاً: تحديد موعد للمناقشة

يقوم قلم المحكمة بتحديد موعد المناقشة لنظر أسباب الاستئناف، وتبليغ ممثل ضريبة الدخل مع الأخذ بعين الاعتبار أنه ممثل للحق العام أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهو أحد موظفي وزارة المالية الحقيقين، ويتم تفويضه بشكل خطي من قبل الوزير، وبناء على تنسيب من

¹ المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005)م بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل طبقا لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004) م.

² المرجع نفسه.

³ المرجع نفسه.

مدير عام دائرة ضريبة الدخل، وتكون مهمته إعداد اللائحة الجوابية خلال 15 يوم، من تاريخ تبليغ الدائرة لائحة الاستئناف¹.

ويتم إعداد اللائحة الجوابية بالرد على كل بند من بنود الاستئناف، ويكون عدد النسخ كما في لائحة الاستئناف، بنفس عدد الأشخاص المطلوب تبليغهم، بالإضافة إلى المستندات اللازمة التي تؤيد وتؤكد دفاعه، والتي تكون على سبيل المثال قرار المقدر أو قرار الموظف المفوض عن وزير المالية، وإشعارات التقدير التي قدم عليها الاستئناف أمام المحكمة، وتقديم كل المستندات التي تثبت دفاعه، وبعد عرض الملف على المحكمة فإن القاضي يقوم بتعيين موعد للجلسة للنظر في القضية ويتم تبليغ الخصوم، بعد التأكد من الشروط المتوفرة فيما يتعلق بالاستئناف².

خامسا: نظر الدعوى أمام المحكمة الضريبية

تنظر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في الدعوى الضريبية من ناحيتين وتشمل الناحية الشكلية والناحية الموضوعية، ووفقا للمحكمة فإنها تقبل الاستئناف شكلا في حالة توفر الشروط القانونية، ومن أهم الأمور التي تؤخذ في عين الاعتبار هي المدد القانونية، وتحديد الجهة المستأنف عليها بشكل دقيق، وتحديد المبلغ وأن يتم دفع المبلغ عند تقديم لائحة الاستئناف، وتدفع الرسوم وفقا لنصوص القانون.

وبعد التأكد من الشروط الشكلية فإن المحكمة تنظر في الدعوى من ناحية موضوعية، ويقع على عاتق المستأنف إثبات الوقائع التي ادعى بها في لائحة الدعوى، ومن أهم قواعد التقاضي عدم الحكم بالعلم الشخصي أي أن القاضي يحكم وفقا للأدلة والبيانات المقدمة لديه، وتقسّم قواعد الإثبات من ناحية شكلية وموضوعية، وتعتبر القواعد الشكلية من النظام العام أما القواعد الموضوعية فلا تعتبر من النظام العام، حيث يملك المستأنف تحديد عبء الإثبات وطرقه وفقا للأصول والقانون³.

¹ المادة (2/8) من قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (140) لسنة (2005م) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض ضريبة الدخل طبقا لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004م).

² علاء بني فضل، مرجع سابق، ص85.

³ دليل المكلف ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية الفلسطينية سنة (2012)، ص58.

وبعد النظر والمداولة فإن المحكمة تعرض المصالحة على كلا الطرفين، وقد يكون هناك تنسيب لموظفي الوزارة الحفوقيين المكلفين من قبل المدير¹، بالاتفاق مع المستأنف على إجراء المصالحة، وحل القضية المنظورة وذلك قبل صدور حكم قطعي فيها، وتعمل المحكمة على تصديق القرار²، ويعتبر هذا القرار غير قابل للنقض أمام محكمة النقض، وتكون نسبة المصالحة في القضايا الضريبية بنسبة 90%، وبهذا نستنتج أن أغلب القضايا لا تحتاج إلى النقض أو حتى الاستمرار أمام محكمة الاستئناف³.

وإما أن تقوم المحكمة بإصدار الحكم بناء على الوقائع المثبتة أمامها، ولها أن تؤيد قرار التقدير المطعون به، وإما أن تخفض أو أن تزيد أو أن تلغي الضريبة، وتعمل على إصدار الإشعارات وتبليغ المكلف بالضريبة في نتيجة قرار المحكمة من قبل الدائرة، ويعتبر هذا القرار قابلاً للنقض أمام محكمة النقض⁴.

وبالمقابل إن المشرع الأردني قد نص على إجراءات قانونية فيما يتعلق بالضريبة نستعرضها في المطلب التالي:

المطلب الثاني: إجراءات استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الأردني

ذكرنا فيما سبق أن القرار الصادر من قبل دائرة الاعتراض هو قرار إداري فردي كان من المفترض أن ينظر فيه القضاء العادي، ومعنى ذلك أنه وفقاً لقواعد الاختصاص القضائي فإن عدم اختصاص القضاء الإداري ينحصر فقط بالطعون ضد القرارات الفردية الصادرة تطبيقاً لقوانين وقرارات عامة، أما إذا كان القرار المطلوب إلغائه هو قرار تنظيمي عام في شأن الضريبة (كطلب إلغاء قرار وزاري على أرباح مهنة معينة فإن القضاء الإداري يختص بدعوى الإلغاء أو الامتناع عن تطبيق القرار المعيب)⁵.

¹ المادة (5/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

² المادة (11/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

³ جمانة خضر، مقابلة شخصية، بتاريخ 2020/2/9، الساعة 10:00.

⁴ دليل المكلف في ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية الفلسطينية سنة (2012)، ص 58.

⁵ عبد الباسط وفا، عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2007، ص 183.

حيث أن الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة قد تكون عادلة لكل من المكلف الضريبي وخزينة الدولة على سواء، أو أن هناك إجحاف بحق إحدى الطرفين، ووفقاً لقواعد العدالة فإن المكلف الضريبي يملك الحق في الطعن بالقرار الضريبي الصادر بحقه، وذلك في حالة صدور تقدير مبالغ فيه، أو أنه لا يستند إلى أساس قانوني، أو أنه قدر بصورة تخالف الواقع، كما أنه للإدارة الضريبية أن تعمل على إعادة التقدير إذا كان مجحفاً بحق الخزينة العامة¹.

ويجب على الطاعن الذي يرغب في الحفاظ على حقه في الطعن بالقرارات التي يجوز الطعن بها أن يراعي الأصول القانونية المتبعة في التبليغ واستنفاذ كافة طرق الطعن في قرارات التقدير وذلك في مرحلة الطعن الإداري سواء أكان في مرحلة الاعتراض أو إعادة النظر في تقدير الضريبة.

ونص القانون على تشكيل النيابة العامة الضريبية لأول مرة في القانون رقم (34) لسنة (2014) وتتألف من نائب عام ومساعدين له ومدعين عامين وموظفين وذلك حسب الحاجة، وتكون النيابة العامة الضريبية تابعة لرئيس النيابة العامة، ويعين الأعضاء بقرار من المجلس القضائي، والمعيار الذي يعمل به المدير للترشيح هم العاملون في الدائرة والحاصلون على شهادة الحقوق ولمدة لا تقل عن 5 سنوات، ويمكن أن ينتدب قاضي واحد أو أكثر من القضاة العاملين للعمل في إحدى وظائف النيابة².

ويعمل المدعي العام الضريبي على تمثيل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في جميع القضايا التي تكون طرفاً فيها أمام المحكمة وفق الإجراءات والاختصاصات الممنوحة وفقاً للقانون، وبناء على طلب المدير فإنه للنيابة أن تطلب من المحكمة إصدار قرار في الحجز التحفظي على الأموال المنقولة والغير منقولة التي تعود لأي من المكلف، أو قرار المنع من السفر وذلك في حالة كان المبلغ يزيد عن (2000) دينار، وذلك بهدف منع المكلف من تهريب أمواله أو التصرف فيها وفقاً لأحكام القانون³.

ويعمل النائب العام الضريبي أو أحد مساعديه على تمثيل النيابة العامة الضريبية أمام محكمة الاستئناف، واستئناف القرارات الصادرة عن محكمة البداية الضريبية، وتمييز الأحكام الصادرة عن

¹ محمد الحيارى، إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، نقابة المحامين الأردن، 2010، ص5.

² المادة (42) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³ المادة (41) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

محكمة الاستئناف الضريبية، ويملك حق التنسيب للمدير في القيام بإجراء المصالحة ممن يعين خطيا من قبل الوزير، ويكون مدققا حقوقيا حاصل على الدرجة الجامعية الأولى في الحقوق، ومدة خدمة لا تقل عن 3 سنوات على الأقل، ومنها مدة لا تقل عن سنة واحدة مدققا¹، وبهذا يختلف وقت إجراء المصالحة عما ورد لدى القرار بقانون الفلسطيني بوجود مرحلة البداية. وتختلف مراحل الطعن الضريبي عما ورد في القرار بقانون الفلسطيني بإضافة مرحلة البداية، التي تؤلف من رئيس وعدد من القضاة الذي يعينهم رئيس مجلس القضاء الأعلى، وتتنظر في جميع الدعاوى المتعلقة بالضريبة بغض النظر عن طبيعتها الجزائية أو المدنية، ومنها القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقرارات المعدلة لقرار التدقيق أو الجرائم المرتكبة خلافا لقانون الضريبة²، وطلبات المنع من السفر والحجز التحفظي، وتتعقد هذه المحكمة من قاضي منفرد وتكون الجلسة في مدينة عمان أو أي مكان تحدده داخل حدود المملكة³، ووفقا لقرار محكمة التمييز الأردنية في القضية الحقوقية رقم (1447/2008) بتاريخ 2008/10/29، تعتبر محكمة البداية الضريبية محكمة خاصة وليست محكمة نظامية⁴، وتشتمل لائحة الدعوى المقدمة على مجموعة من التفاصيل التي تساعد المحكمة، ويتم دفع الرسوم اللازمة حسب مبلغ الضريبة المعترض عليه⁵.

وتختص المحكمة الابتدائية الضريبية فيما يلي:

1) تنظر المحكمة في القضية من الناحية الشكلية بداية، وبعد قبولها بشكل عام فإن المحكمة تنظر في الدعاوى تدقيقا إلا في حال رؤيتها خلاف ذلك، والدعاوى التي تنظر فيها على نوعين الدعاوى الجزائية التي تنظر فيها تدقيقا، أما الدعاوى الحقوقية فإنه ينظر فيها حسب مبلغ الضريبة ففي حالة كان المبلغ أقل من 30 ألف دينار فإنها تنظر تدقيقا، وفي حالة كان أكثر من 30 ألف دينار فإنها تنظر فيها مرافعة⁶.

¹ المادة (22) من القانون رقم (38) لسنة (2018) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (42/أ) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³ المادة (42/ج) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ القرار الصادر عن محكمة التمييز (مما يبني عليه أنه لا يجوز إحالة الدعوى من محكمة البداية إذا أعلنت عدم إختصاصها إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لان الأخيرة ليست من المحاكم النظامية ولا محل لتطبيق أحكام المادة (112) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية).

⁵ المادة (43) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁶ المادة (42/د) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

2) يمكن أن يتم تأجيل الدعوى بعد قبولها شكلا بالاتفاق ما بين الطرفين لإتاحة المجال لعرض المصالحة وذلك أن لا يزيد عن مدة ستين يوما، وفي حالة عدم الاتفاق على المصالحة يقدم المدعي العام الضريبي الملف للمحكمة ويعتبر ذلك بينة له، ويقوم المكلف بتقديم الدليل على صحة بينته، وللمحكمة أن تقرر فيما يتعلق بالقرار إما أن تخفض أو تلغي مبلغ الضريبة أو أن تعيد القضية لمصدر القرار لإعادة النظر بها¹.

3) يمكن أن توقف الدعوى الضريبية في حالة الوفاة أو التصفية أو الإفلاس، ويجب على الوكلاء أن يتابعوا الملف خلال 6 أشهر وفي حالة عدم المتابعة فإن القرار يكتسب الدرجة القطعية².

4) يمكن أن يتم إسقاط الدعوى بسبب الغياب أو وفقا لأي سبب آخر، وفي حالة عدم التجديد خلال 30 يوم من تاريخ تبليغ المحكمة فإن القرار المطعون فيه يصبح قطعيا، وفي جميع الأحوال لا يجوز تجديد هذه الدعوى لنفس السبب المبرر لأكثر من مرتين³.

وفي حالة عدم إتمام المصالحة فإن المدعي العام الضريبي، يقدم الملف المطعون فيه أو صورة مصدقه عنه ويعتبر ذلك بينة لك، ويقوم المدعي (المكلف الضريبي) خلال مدة 30 يوم بالعمل على تقديم حافظة تشمل جميع المعلومات والمستندات والبيانات الخطية وأسماء الشهود وعناوينهم الكاملة، وأي بينة يرغب بتقديمها ويختم المدعي بيناته، وبالمقابل فإن المدعي العام الضريبي يملك مدة 30 يوم للرد على بيانات المدعين طريق جمع المعلومات والمستندات والشهود الذين يثبتون بينته، وتعتبر هذه المدة (30) يوم لكل من الطرفين المدعي والمدعى عليه قابلة للتجديد وبموافقة من المحكمة لمرة واحدة وأن لا تزيد عن (15) يوم⁴.

وفي جميع الأحوال فإن الغاية من إنشاء محكمة البداية الضريبية هي من باب حرص المشرع على تحقيق التوازن ما بين الإدارة الضريبية والمكلف والتناضي على درجتين⁵، والطعن في قرارات هذه

¹ المادة (45) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (46/د) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

³ المادة (46/ج) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (4) من نظام رقم (3) لسنة 2010 أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

⁵ وليد العطية، الطعن بقرار ضريبة الدخل، دار الثقافة، عمان، 2017، ص 347.

المحكمة يتم أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفي هذا المطلب سنوضح التفاصيل المتعلقة بهذه المحكمة.

الفرع الأول: تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

المحكمة المختصة بالنظر في الاستئناف هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي محكمة خاصة تابعة لوزارة العدل ومركزها في العاصمة عمان¹ أو في أي مكان آخر تحدده داخل المملكة²، "ويعتبر الاستئناف طرق من طرق الطعن القضائي في قرارات المقدر أو الموظف المفوض عن وزارة المالية"³.

أنشأت هذه المحكمة لأول مرة بموجب القانون رقم (25) لسنة (1964)، وقبل نشوء هذه المحكمة كانت القرارات تستأنف إلى محكمة الاستئناف النظامية وفقا لقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية⁴، وتؤلف هذه المحكمة من رئيس وعدد من القضاة لا تقل الدرجة التي يحملوها عن الدرجة الرابعة ويتم تعيين القضاة عن طريق المجلس القضائي⁵، وتعقد المحكمة من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة على الأقل وتكون الأحكام والقرارات الصادرة عنها بالإجماع أو الأكثرية، ويمارس كل منهم اختصاصه وفقا لأحكام القانون والأنظمة الصادرة بموجبه⁶.

وتختص هذه المحكمة حصرا في النظر بالأوامر وقرارات التقدير التي يجوز استئنافها وفقا لقانون ضريبة الدخل، وليس لها أي اختصاص في أوامر الدفع والتحصيل التي تخضع لقانون تحصيل الأموال الأميرية⁷.

ومن الناحية العملية فإن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قد تعقد جلساتها في مدينة اربد لمدة أسبوع في كل شهر، وذلك بسبب كثرة القضايا المستأنفة وتيسيرا على القضاة والمحامين والمكلفين المقيمين في تلك المنطقة، وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك ثلاثة هيئات إضافية تشكلت من ثلاثة

¹ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص120.

²وليد العطية، مرجع سابق، ص349.

³حسن موسى، مرجع سابق، ص196.

⁴موفق المحاميد، مرجع سابق، ص111.

⁵المادة (42/ب) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁶المادة (42/ج) من القانون رقم (34) لسنة (2004) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁷ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص121.

قضاة ويرأسهم قاضي يسمى القاضي المتراًس¹، وذلك بسبب زيادة القضايا المستأنفة وتمارس جميع الصلاحيات القضائية وفقاً للقانون، مما ساهم في توفير الوقت والجهد والسرعة في البت بالقضايا الضريبية².

الفرع الثاني: أهم القرارات القابلة للاستئناف

تختص محكمة الاستئناف في نظر الاستئنافات المقدمة للطعن في عدد من القرارات حددها المشرع ومنها:

(1) **قرار الاعتراض:** هو قرار المقدر الصادر على أثر الاعتراض المقدم من المكلف، التي أجازت لأي شخص أن يعترض على قرار التقدير، وخلال مدة 90 يوم تصدر هيئة الاعتراض قراراً معللاً ولها أن تؤيد القرار أو تزيد أو تلغي³، وفي حالة موافقة المكلف على ما قدمه مأمور التقدير يتبع ذلك تعديل التقدير، أما في حالة عدم موافقة المكلف على القرار الصادر فإنه يحق له الطعن خلال مدة 30 يوم لدى محكمة البداية الضريبية، ويستأنف القرار لدى محكمة الاستئناف الضريبية خلال مدة 30 يوم من تاريخ التبليغ إذا كان وجاهياً، أو من تاريخ التبليغ بالقرار إذا لم يكن الحكم وجاهياً⁴.

(2) **قرار إعادة النظر في التقدير:** وهو القرار الصادر عن المدير أو من يفوضه، والمتعلق بطلب إعادة النظر في تقدير ضريبة الدخل المقتطعة، ويملك الحق بتقديم طلب إلى المدير لإعادة النظر في التقدير خلال مدة 4 سنوات⁵، وأن يكون تقديم الطلب خلال مدة 30 يوم من انقضاء السنة، وخلال 30 يوم من تبليغ الإشعار.

(3) **قرار المقدر الصادر بشأن المبلغ الواجب رده إلى المكلف نتيجة الزيادة في المبلغ المقتطع أصلاً من دخله كضريبة دخل:** كما اشرنا مسبقاً في الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة

¹ قرار محكمة التمييز رقم 2008/1932، صادر عن هيئتها العامة والمنشور في مجلة نقابة المحامين العاميين الأردنيين، بتاريخ 2009/1/5،

² حسن موسى، مرجع سابق، ص 198.

³ المادة (18) من القرار بقانون رقم (38) لسنة (2018) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (47) من القرار بقانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁵ المادة (16/هـ) من القانون رقم (38) لسنة (2008) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

الضريبية، ومن خلال المادة 38 فإنه يجب على المكلف الضريبي أن يسلك طريق الاعتراض قبل اللجوء إلى طريق الطعن، وأن المكلف من حقه ان يسترد أي مبلغ دفعه زيادة عن مبلغ الضريبة المستحق.

بالإضافة إلى أن القرارات الصادرة عن المقدر أو المدير أو الموظف المكلف من قبله التي تتطلب تصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية التي تقع في القرارات والإشعارات عن طريق السهو والخطأ لا تخضع للطعن، ولا تكون إجراءات التصحيح خاضعة للطعن¹.

الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة في استئناف قضايا ضريبة الدخل

يعتبر المكلف الضريبي هو صاحب المصلحة ويملك الحق في الاستئناف، وقد كفل القانون ضمانات وإجراءات للحصول على الحقوق، من خلال نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة (2010)، ويعتبر الاستئناف حالة تنقل فيها الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنه الاستئناف فقط، ولا يجوز للمحكمة الاستئنافية أن تنتظر في أمر غير مطروح أمامها².

أولاً: ميعاد الطعن في الاستئناف

يكون الطعن في الاستئناف خلال مدة 30 يوم من اليوم التالي لصدور الحكم وذلك في حالة كان الحكم وجاهياً أي أن المستأنف قد كان حاضراً لجلسات المحاكمة وقد نطق بالحكم وجاهياً أمام الطرف الحاضر، وفي حالة لم يكن الحكم وجاهياً يقدم الاستئناف من اليوم التالي لتاريخ تبليغ محكمة البداية للمدعي بالقرار³، وكان من الأفضل أن يتم تحديد حالة لم يكن الحكم وجاهياً بكلمة الحكم الغيابي أو الحكم الصادر بمتابعة الوجيه.

¹المادة (72) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

²عبد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص128،

³المادة (47/أ) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

ويؤخذ بعين الإعتبار أن يوم التبليغ لا يتم احتسابه من مدة الثلاثين يوماً¹، أما فيما يتعلق بتمديد المدة الضريبية فإنه يجوز للمحكمة أن تمدد مره واحدة فقط ولمدة لا تزيد عن 15 يوم²، وذلك وفق الطلب يقدمه خلال تلك المدة.

ثانياً: لائحة الاستئناف ومحتوياتها

تقدم لائحة الاستئناف إلى محكمة الاستئناف أو إلى محكمة البداية الضريبية التي يقيم المكلف بها وذلك في حدود إختصاصها³، وتدفع رسوم الاستئناف في هذه الحالة إلى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطة رئيسها، وترسل هذه المحكمة اللائحة إلى محكمة البداية الضريبية خلال مدة 10 أيام، وتحتوي لائحة الاستئناف على البيانات التالية منها⁴:

- 1) المستأنف ومن يمثله وعنوان تبليغ كل منهم.
- 2) المستأنف عليه ومن يمثله وعنوان تبليغ كل منهم.
- 3) المحكمة التي أصدرت الحكم المستأنف والتاريخ ورقم الدعوى.
- 4) تاريخ التبليغ بنتيجة القرار المستأنف للمستأنف في حالة لم يكن الحكم وجاهياً.
- 5) أسباب الاستئناف ويجب أن تكون مكتوبة بطريقة واضحة ومتسلسلة.
- 6) طلب المستأنف.
- 7) توقيع الوكيل عن المستأنف والتاريخ.

وطبقاً للقواعد العامة لقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فإنه في حالة تقديم لائحة الدعوى إلى محكمة غير المحكمة المختصة، فإنه تطبيقاً لمبدأ الإحالة يتم إحالة الدعوى من المحكمة الغير مختصة إلى المحكمة المختصة، وبدون أن يترتب على هذا الإجراء أي بطلان⁵. ونلاحظ مما سبق أن هذه اللائحة تشابه ما هو موجود في فلسطين، لكن اللائحة المقدمة إلى محكمة البداية الضريبية هي تشبه اللائحة المقدمة إلى محكمة الاستئناف لكن باختلاف المسميات.

¹ وليد العطية، مرجع سابق، ص 351.

² المادة (4/هـ) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية الأردني.

³ المادة (47/ج) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (47/ب) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁵ وليد العطية، مرجع سابق، ص 356.

ثالثاً: رسوم الاستئناف

عند تقديم لائحة الاستئناف يتم دفع الرسوم إلى صندوق المحكمة الذي قدمت فيه لائحة الاستئناف¹، ويستوفى الرسم الذي يبلغ ما مقداره (3%) من الفرق ما بين مقدار الضريبة أو المطالبة المالية و المقدار الذي يسلم به المدعي، ولا يقل مبلغ الرسوم عن 30 دينار ولا يزيد عن 300 دينار، وذلك يشمل كل فترة ضريبية على أي درجة من درجات التقاضي، وحتى في حالة وقوع المدعي في الخسارة².

وفي حالة إسقاط الدعوى لأول مرة وقام المدعي بتجديد الدعوى فإنه يترتب عليه دفع ما مقداره نصف الرسوم، وفي حالة تجديد الدعوى بعد إسقاطها للمرة الثانية فإنه يترتب عليه أن يدفع مقدار الرسوم كاملة، أما النيابة العامة الضريبية التي تمثل الحق العام الضريبي فإنه لا يترتب عليها دفع أية رسوم³.

رابعاً: تحديد موعد المناقشة

يختلف الإجراء عما هو وارد لدى التشريع الفلسطيني، حيث أنه قبل تحديد موعد المناقشة تقوم المحكمة وهي محكمة البداية بالنظر في القضية من الناحية الشكلية، وبعد قبولها تقوم بعرض المصالحة ويمكن التأجيل في الموعد باتفاق الطرفين لمرة واحدة أو أكثر وفي كل الحالات لا تزيد عن 60 يوم⁴.

وفي حالة عدم إجراء المصالحة خلال المدة المحددة فإنه يقع على عاتق المدعي العام الضريبي تقديم الملف الخاص بالطعن أو صورة عنه، بالإضافة إلى حافظة تشمل على جميع الأوراق والبيانات والمستندات وقائمة بأسماء الشهود وعناوينهم الكاملة وأية وقائع يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية وأي بيانات يجوز تقديمها وفقاً للقانون وذلك خلال مدة 30 يوم⁵.

¹ المادة (47/ج) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (9/أ) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

³ المادة (9/ب و ج) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

⁴ المادة (4/أ) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

⁵ المادة (4/ج) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

ويقوم المدعي العام الضريبي بدوره في الرد على المدعي بتقديم أي بينات لازمة للرد عليه، والتي تشمل جميع الأوراق والبيانات والمستندات والشهود وأية وقائع أخرى، وذلك خلال مدة 30 يوم من تاريخ ختم المدعي بيناته، وفي جميع الأحوال يجوز تمديد مدة الـ 30 يوم لدى كلا الطرفين المدعي والمدعي العام الضريبي لمرة واحدة فقط وأن لا تزيد عن 15 يوم¹.
في حالة عدم المصالحة يقدم المستأنف لائحة الاستئناف إلى قلم المحكمة ويعدد نسخ وفق الأشخاص المطلوب تبليغهم، ويجوز لفريقين أو أكثر أن يشتركوا في استئناف واحد بعكس المشرع الفلسطيني الذي نص على تقديم كل استئناف على حدة، ويتم تعيين موعد لمناقشة الاستئناف أمام هيئة المحكمة².

خامسا: نظر الدعوى أمام المحكمة الضريبية

تتعقد محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات من ثلاثة قضاة على الأقل وتصدر القرارات فيها وفقا للإجماع أو الأكثرية³، وفقا لقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني عام 1988م وتعديلاته 2019م.

وتتظر محكمة الاستئناف وجاهيا أو عن محاكم البداية الضريبية وجاهيا اعتباريا في حال كانت قيمة الدعوى لا تزيد عن 30 ألف دينار إلا في حال قررت المحكمة رؤية القضية مرافعة من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب أحد الخصوم⁴، كما أنها تتظر في الدعاوى التي تعاد إليها من محكمة التمييز مرافعة⁵.

وتعمل المحكمة على تعيين يوم لسماع الاستئناف وتقوم بتبليغ الأطراف، وعند موعد الجلسة يلتزم كل طرف بما ورد في لوائحهم، غير أنه يحق للمحكمة قبول أية بينات لم يتم إيرادها في اللائحة، في حال موافقتها على ذلك، وتعتبر البيانات الإضافية بيانات جديدة تتظر أمام المحكمة وعليها أن تسمعها بنفسها⁶.

¹ المادة (4/د) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

² المادة (10) من نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

³ المادة (42/ج) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

⁴ المادة (42/د) من قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁵ المادة (182) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني سنة 1988م وتعديلاته 2019م.

⁶ المادة (184،186) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني سنة 1988م وتعديلاته 2019م.

تعمل هيئة المحكمة على التأكد من أن لائحة الاستئناف قد قدمت خلال المدة القانونية ومستوفية لكافة الشروط القانونية، وبعد قبول الاستئناف شكلاً، فإن المحكمة تقوم بعرض المصالحة وحل القضية بشكل ودي، وفي حالة الموافقة تجرى التسوية فيما بينهم وتعرض على المحكمة لتسجيلها والتوقيع عليها وصدور قرار بها من المحكمة، وفي حالة عدم الموافقة فإن المحكمة تطلب من المستأنف تقديم البينة سواء أكان شاهداً أو تقرير خبرة أو أية وثائق وبيانات رسمية¹.

وبعد المداولة تصدر المحكمة الحكم إما بتأييد الحكم المستأنف إذا تبين لهيئة المحكمة أنه مستوفي لكافة الأصول القانونية، مع توضيح الأسباب التي استند عليها في أسباب رد الاستئناف والاعتراضات بكل تفصيل ووضوح، كما تصدر بتأييده في حالة كانت هناك بعض النواقص سواء في الشكل أو الموضوع، وكانت هذه الإجراءات والأخطاء تم تداركها ولا تأثير لها على الحكم المستأنف من حيث النتيجة².

وفي حالة كانت الأخطاء التي تم تداركها بالإصلاح، تغير من نتيجة الحكم فإنه يفسخ الحكم كله أو بعضه وتحكم في أساس الدعوى في قرار واحد، ويمكن للمحكمة أن تعيد القضية لمحكمة البداية الضريبية للنظر في الموضوع³.

ويحضر كلا الطرفين أمام المحكمة، وتحكم بتحمل كافة الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة التي تترتب على الدعوى من حيث إقامتها لدى محكمة البداية الضريبية⁴، وستعرض لها بشكل لاحق.

المبحث الثاني: إجراءات الطعن في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريعين الفلسطيني والأردني

تعتبر كلا من محكمة النقض الفلسطينية والتميز الأردنية أعلى هيئة قضائية في الدولة، وتقتصر سلطتها على تقرير المبادئ القانونية السليمة في النزاع المعروض أمامها دون أن تطبقه عليه، ودون أن تفصل في موضوعه، ولها الصلاحيات القانونية في رفض الطعن أو التحكم في قبوله،

¹ ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص 126-128.

² المادة (1،2/188) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

³ المادة (3،5/188) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

⁴ المادة (189) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

ويعتبر هذا الطريق هو طريق غير عادي يتم وفقا لقانون الطعن في الأحكام النهائية وذلك بسبب مخالفة الحكم الطعين للقانون¹.

ويمكن القول بأنه لا توجد محاكم نقض متخصصة في القضاء الضريبي وإنما هي محكمة واحدة تنظر في قضايا النقض لدى المشرع الفلسطيني أو التمييز لدى المشرع الأردني، ويعود السبب في ذلك لأهمية هذه المحكمة وحماية الأهداف التي أنشأت من أجلها، وهي الحفاظ على وحدة الاجتهاد القضائي وتوحيد التفسير القانوني، وضمان التطبيق الصحيح للقانون على الوقائع المعروضة أمامها، والإعلان عما إذا كان تطبيق القانون قد تم بشكل صحيح أم لا على ضوء القرار القضائي المعروض أمامها².

إن البحث في إجراءات هذه المحاكم يتطلب البحث في تشكيل هذه المحكمة والقرارات التي تقبل النقض بها فيما يتعلق بخصوصية القضايا الضريبية وذلك وفقا لما يلي:

المطلب الأول: إجراءات نقض قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني

تقتصر سلطة محكمة النقض على تقرير المبادئ القانونية السليمة في النزاع المعروض أمامها، وللمحكمة النظر في قبول الطعن أو رفضه ويعتبر هذا الطريق غير عادي للنظر في القضايا ويتم بموجبه الطعن في الأحكام النهائية أمام محكمة النقض وذلك بسبب مخالفة الحكم الطعين للقانون ويجوز الطعن بكل الأحوال في القرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف³. وعند النظر في هذه القرارات لا بد من إجراءات تتبع أمام المحكمة للنظر في الدعوى نعرضها كما يلي:

الفرع الأول: تشكيل المحكمة

في فلسطين تتفرع محكمة النقض من محكمة تسمى المحكمة العليا، وتتعدد هيئة محكمة النقض من كل من رئيس المحكمة العليا و أربعة قضاة، في حالة غياب رئيس المحكمة العليا يرأس

¹ عماد سليم وآخرون، مرجع سابق، ص 130.

² موفق المحاميد، مرجع سابق، ص 118.

³ عماد سليم وآخرون، مرجع سابق، ص 130.

الجلسة أقدم نوابه في هيئة المحكمة¹، ويمكن لمجلس القضاء الأعلى أن ينتدب لمدة مؤقتة لا تزيد عن 6 شهور أي قاضي من محكمة الاستئناف ليعمل في محكمة النقض أو أي محكمة استئنافية أخرى²، وفيما يتعلق في القضايا الضريبية فإنه يجب على مجلس القضاء الأعلى أن يراعي عنصر الاختصاص والكفاءة الضريبية، في حالة ندب قضاة محكمة الاستئناف إلى محكمة النقض.

الفرع الثاني: القرارات التي يجوز نقضها

تختص محكمة النقض بالنظر في الطعون بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل، ويتم اللجوء إلى هذه المحكمة في حالتين³:

- (1) عدم موافقة الدائرة الضريبية على قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
- (2) عدم موافقة المكلف على قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

الفرع الثالث: إجراءات النقض في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

في كل الأحوال يتم عرض المصالحة سواء أكانت من قبل المدير أو من قبل الطاعن بالنقض أو من قبل المحكمة بحل أي من القضايا المنظورة أمامها بشكل مصالحة وذلك قبل صدور حكم قطعي بها، ويتم تصديق القرار من قبل المحكمة.

أولاً: ميعاد النقض

يتشابه الميعاد الذي يقدم أمام محكمة النقض عما هو لدى المشرع الأردني، وذلك خلال مدة 30 يوم من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم، وتحسب هذه المدة من يوم تفهيم أو تبليغ القرار⁴.

¹ المادة (30) من قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)م.

² المادة (35) من قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (3) لسنة (2001)م.

³ دليل المكلف في ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية الفلسطينية سنة 2012، ص59.

⁴ المادة (10/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية.

ثانيا: رسوم النقض

يتم استيفاء ما نسبته (1%) من مقدار الفرق ما بين مبلغ المقدر عليه و مبلغ الضريبة الذي تحكم به محكمة الاستئناف ومقدار الضريبة الذي يعترف به المدعي، بحيث أن لا يزيد عن 100 دولار أمريكي¹.

ثالثا: لائحة النقض

لم ينص المشرع الضريبي على تفاصيل لائحة النقض أمام المحكمة، ولكن قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية نص على تفاصيل اللائحة بذكر البيانات التالية²:

- (1) اسم الطاعن وعمله ومن يمثله أمام هيئة المحكمة وعنوان كل طرف منهم.
- (2) اسم المطعون ضده وعمله ومن يمثله أمام هيئة المحكمة وعنوان كل طرف منهم.
- (3) المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ورقم الدعوى وتاريخ صدوره.
- (4) أسباب الطعن في النقض وأن تكون مكتوبة بصورة واضحة وضمن كل بند مستقل ومرقم، ويذكر الطاعن طلباته.

رابعا: تحديد موعد للمناقشة

يتم إيداع لائحة النقض لدى قلم محكمة النقض، أو في قلم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والتي أصدرت الحكم المطعون فيه، وترفق صورا مصدقة عن الحكم ولائحة الطعن وفق عدد المطعون ضدهم، وصورة لقلم المحكمة وصورة لتوكيل محاميه³.

ويتم تبليغ كل طرف من الأطراف ويحق للمطعون ضده ان يقدم لائحة جوابية خلال مدة 15 يوم من تاريخ تبليغه بلائحة الطعن ومرفقاتها، ويعمل قلم المحكمة على تبليغ الطاعن بنسخة من الطعن⁴.

¹ المادة (1/49) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (228) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001)م.

³ المادة (229) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001)م.

⁴ المادة (230) قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001)م.

وفي حالة تقديم لائحة النقض إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فإنه يقع على عاتق هذه المحكمة إرسال هذه اللائحة إلى محكمة النقض بعد استيفاء مبلغ الرسوم، وانتهاء المدد المحددة لتبادل اللوائح فيها¹.

خامسا: إجراءات نظر الدعوى أمام المحكمة

تقتصر سلطة محكمة النقض فيما يتعلق بالقضايا الضريبية بالنظر في القرارات القضائية المرفوعة إليها من قبل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تدقيقا، إلا في حالة أن تقرر هيئة المحكمة من تلقاء نفسها غير ذلك أو بناء على طلب أي طرف من أطراف الدعوى ووافقت على ذلك².

تبدأ المحكمة بالنظر في القضية ويبقى القرار المطعون فيه ساريا، إلا في حالة صدور قرار من هيئة المحكمة بغير ذلك بناء على كفالة أو طلب من الطاعن³، وفي حال رؤية أنه من الضرورة سماع محامي الخصوم، أجازت المرافعة الشفوية لكن بشرط وجود ممثل عنهم وهو المحامي المزاو، ويصدر الحكم عن محكمة النقض إما بقبول أو رد أو تأييد أو نقض القرار المطعون فيه أو بإعادة القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل⁴، وتفصيلا كما يلي:

1) حالة قبول محكمة النقض بالطعن في النقض، وكان الحكم المنظور أمامها فيه مخالفة لقواعد الاختصاص، فإنه يجب على المحكمة أن تفصل في المسألة وحدها وأن تعين المحكمة المختصة، وفي حالة وجود قصور في التسبيب فإن المحكمة تؤيد القرار وتذكر التسبيب في داخل القرار⁵.

2) حالة قبول محكمة النقض بالطعن في النقض، وكان الحكم المنظور أمامها فيه مخالفة لكن بغير قواعد الاختصاص، فإنه يجب على المحكمة أن تعيد الدعوى إلى المحكمة التي

¹ المادة (8) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم (7) لسنة (2014) الفلسطيني. .

² المادة (1/9) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم (7) لسنة (2014) الفلسطيني..

³ المادة (240) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

⁴ المادة (3/9) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم (7) لسنة (2014) الفلسطيني.

⁵ المادة (1/236) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

أصدرت القرار للحكم فيه من جديد بناء على طلب الخصوم، ويجب على المحكمة التي أحيلت إليها الدعوى أن تأخذ قرار محكمة النقض بعين الاعتبار عند النظر في القضية¹.

(3) حالة نقض محكمة النقض للقرار، إما لوجود مخالفة في القانون أو لخطأ في تطبيقه وتأويله وكان الموضوع صالحاً للحكم فيه، أو كان الطعن للمرة الثانية، فإنه وفي هاتين الحالتين تحكم في موضوع الدعوى².

ويترتب على نقض الحكم إلغاء جميع الأعمال المتعلقة بالحكم المنقوض وكل الأعمال المترتبة عليه متى كان ذلك أساساً لها، وبعد صدور القرار من قبل هيئة المحكمة تقوم المحكمة بتبليغ المكلف من قبل الدائرة، وفي كل الأحوال لا يجوز الطعن بقرار المحكمة بأي طريقة من طرق الطعن³.

وفي حالة قرر كلا الطرفين حل القضية مصالحةً، فإنه يجب على كل من الأطراف في الدعوى أن يتقدموا إلى المحكمة بطلب خطي مشترك إلى هيئة محكمة النقض لتسجيل المصالحة⁴.

ويشكل عام تكون القاعدة العامة التي تعتمد عليها المحكمة في الحكم بالرسوم والمصاريف وفقاً لقيمة الدعوى، والمدة التي استغرقتها حتى تاريخ الفصل بالدعوى، والرسوم المدفوعة للمحكمة وغير ذلك من الأمور، وتفصيلاً كما يلي⁵:

(1) المكلف الضريبي يتحمل كافة رسوم الاستئناف والنقض في حالة كان تقدير المحكمة لمقدار الضريبة الذي يجب عليه دفعه لا يقل عن التقدير الذي قدره مأمور التقدير، أو الموظف المكلف أو وزير المالية.

(2) الخزينة، من خلال مأمور التقدير أو الموظف المكلف أو وزير المالية في حالة كان تقدير المحكمة لمقدار الضريبة الذي يتوجب عليه دفعه لا يزيد عن تقدير المكلف.

¹ المادة (2/236) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

² المادة (237) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

³ المادة (3/233) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).

⁴ المادة (2/9) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم (7) لسنة (2014) الفلسطيني.

⁵ المادة (10) من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم (7) لسنة (2014) الفلسطيني.

3) عدم صدور أي قرار بتضمين الرسوم والمصاريف إذا كان تقدير المحكمة لمقدار الضريبة يقع ما بين المبلغ الذي قدرته الإدارة الضريبية على اختلاف مستوياتها، والمبلغ الذي قدره المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: إجراءات تمييز قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات في التشريع الأردني

يتطلب من القضاء أن يمارس دوره بشكل أساسي في تطبيق النصوص القانونية، إلا أنه في الواقع العملي، تمارس المحكمة نوع من الاجتهاد القضائي لسد الثغرات القانونية الموجودة في داخل التشريع، وتتعامل في تطبيق قراراتها القانونية على الاجتهاد وتنظر إلى القرارات بشكل تدقيقي، لتقرر إما أن المحكمة مصدرة القرار قد أصابت أو أخطأت، وتعتبر اجتهادات المحكمة رأي خاص بالمحكمة يمكن الرجوع عنه باجتهاد آخر من قبل المحكمة¹.

وتنظر هذه المحكمة في جميع قضايا التمييز وفي هذه الأطروحة سنتعرض لجزئية تمييز قضايا ضريبة الدخل، وتشكيل محكمة التمييز بشكل عام والقرارات التي تقبل الطعن أمام محكمة التمييز، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتبع أمام المحكمة للنظر في القضية.

الفرع الأول: تشكيل المحكمة

تعتبر محكمة التمييز أعلى هيئة قضائية في المملكة الأردنية الهاشمية، وتختص هذه المحكمة في النظر بالطعون الخاصة بالأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الاستئنافية وفي هذه الأطروحة بالقرارات الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، ولا تعد هذه المحكمة درجة من درجات التقاضي، لأنها محكمة قانون، ولا تعتبر محكمة موضوع إلا عندما تنظر في الوقائع والأدلة².

يعتبر المقر الرئيسي لها هو مدينة عمان ويرأسها رئيس مجلس القضاء الأعلى ومعه عدد من القضاة، وتتعدّد الهيئة العادية من خمسة قضاة على الأقل ويرأسها القاضي الأقدم، أما الهيئة

¹ ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص 150.

² <http://ontology.birzeit.edu>، تاريخ الزيارة 2020/3/17، وقت الزيارة 17:53 .

العامة التي تتكون من رئيس وثمانية قضاة لا تتعدى إلا عند وجود نقطة قانونية مستحدثة، أو تنطوي على أهمية عامة، أو جانب من التعقيد، أو الرجوع عن مبدأ قد تقرر في حكم سابق¹.

الفرع الثاني: القرارات التي يجوز تمييزها

عند الأخذ بعين الاعتبار أن محكمة التمييز الأردنية هي محكمة قانون فإنه غالباً ما تنظر في المسائل القانونية المستحدثة، أو التي تنطوي على جانب من التعقيد القانوني وذلك تحت طائلة الرد شكلاً.

وبما أن قانون ضريبة الدخل والمبيعات والنظام الخاص بأصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية لسنة (2010) الساري المفعول، لم ينص على القرارات التي يجوز تمييزها، وبالرجوع إلى قرار محكمة التمييز الأردنية، اعتبر أن القرارات التي يزيد فيها مبلغ الضريبة المقدرة من قبل المقدر أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله على ألف دينار قبل إجراء أي تقاص، أما في الحالات التي تقل فيها مبلغ الضريبة عن ألف دينار فيجوز أن يتم تمييزها وفق طلب يقدم إلى المحكمة خلال 10 أيام من صدور القرار المراد تمييزه، كما أن القرارات التي فيها خسارة تحتاج لإذن للموافقة على تمييزها².

وعليه يمكن الخروج عن هذا المبلغ، وقبول الطعن أمام محكمة التمييز عن طريق الأذن الصادر من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه³، ويحق لكلا الطرفين بالطعن في التمييز أمام محكمة التمييز.

وبشكل عام فإن القرارات التي تقبل الطعن في التمييز، تنطوي على مخالفة في القانون أو خطأ في تطبيقه وتأويله، أو بطلان في الحكم أو الإجراءات والذي أثر على القرار الصادر من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، أو حالة القرار الذي لم يبنى على أساس قانوني عند إصداره، أو حالة الحكم بأكثر مما طلبوه أو الإغفال عن طلبات قد تقدم بها الخصوم⁴.

¹ المادة (99) من الدستور الأردني في سنة 1952 وتعديلاته عام 2011.

² حسن فلاح، مرجع سابق، ص 206.

³ المادة (2/191) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

⁴ المادة (198) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

الفرع الثالث: إجراءات التمييز في قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات

أولاً: ميعاد التمييز

يتشابه الميعاد الذي يقدم أمام محكمة التمييز عما يقدم أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل والمبيعات، وذلك خلال مدة 30 يوم من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم في حالة كان هذا الحكم وجاهياً، أو من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المستأنف والمستأنف عليه بالقرار الصادر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، في حالة كان الحكم ليس وجاهياً¹.

وعلى طالب الإذن أن يبين في الطلب أن هناك نقطة قانونية مستحدثة أو على جانب من التعقيد أو الأهمية تحت طائلة رد الدعوى شكلاً، كما ترد في حالة عدم الإلتزام بتقديم إذن التمييز².

ثانياً: رسوم التمييز

يتم استيفاء ما نسبته (3%) من مقدار الفرق ما بين مبلغ الضريبة والمبلغ الذي يعترف به المدعي، بحيث أن لا يقل عن مبلغ 30 دينار أردني ويشمل حالات عدم وجود ضريبة أو حالات وجود خسارة، وأن لا يزيد عن مبلغ 300 دينار أردني، وذلك يحتسب عن كل فترة ضريبية وفي كل درجة من درجات التقاضي³.

إضافة إلى أنه يقع على عاتق المدعي أن يدفع ما مقداره نصف الرسوم في حالة قيامه بتجديد الدعوى التي تم إسقاطها أول مرة، ويتم دفع الرسوم كاملة في حالة قيامه بتجديدها بعد إسقاطها، وفي كل الأحوال لا يترتب على النيابة العامة أن تقوم بدفع الرسوم كما هو وارد في كل درجات التقاضي على اختلاف مستوياتها⁴.

ونستنتج مما سبق أن المشرع الفلسطيني قد تدرج في مبلغ الرسوم على اختلاف مستويات المحاكمة على خلاف ما نص عليه المشرع الأردني، بحيث وحد مبلغ الرسوم على جميع درجات المحاكمة ومستوياتها، كما أن المشرع الفلسطيني لم ينص على المقدار الذي يتوجب دفعه في حالة قيامه بتجديد الدعوى بعد إسقاطها كما فعل المشرع الأردني.

¹ المادة (48) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المرجع نفسه، ص 409.

³ المادة (49/1) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (9) من نظام رقم (3) لسنة (2010) نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية لسنة 2010.

ثالثاً: لائحة التمييز

تحتوي لائحة التمييز على عدد من البيانات التي تساعد هيئة المحكمة على فهم آلية صدور القرار والأسباب التي اعتمدها هيئة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات في إصدار قرارها، وعليه سنبين هذه البيانات فيما يلي¹:

- 1- المميز ومن يمثله أمام هيئة المحكمة وعنوان كل طرف منهم.
- 2- المميز ضده ومن يمثله أمام هيئة المحكمة وعنوان كل طرف منهم.
- 3- المحكمة التي أصدرت الحكم المميز ورقم الدعوى وتاريخ صدوره.
- 4- التاريخ الذي بلغ فيه المميز للقرار في حالة عدم كون الحكم وجاهيا.
- 5- أسباب الطعن في التمييز وأن تكون مكتوبة بصورة واضحة وضمن كل بند مستقل ومرقم، ويذكر المميز طلباته.

يتشابه كلا المشرعان في البيانات التي تشتمل عليها اللائحة لكن مع اختلاف المشرع الأردني في وجود تاريخ تبليغ المميز بالقرار في حالة لما يكن الحكم وجاهيا.

رابعاً: تحديد موعد المناقشة

تقدم اللائحة مع نسخ لتبليغ المميز ضدهم²، سواء إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، أو إلى محكمة الاستئناف التي يقيم فيها المكلف ضمن حدود اختصاصها، وتُدفع الرسوم في صندوق المحكمة التي قدم فيها طلب التمييز، وترسل المحكمة التي أودعت لديها لائحة التمييز ومرفقاتها إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات وذلك خلال مدة 10 أيام من تاريخ تقديمها³، وبعد تبليغ المميز ضده في لائحة الدعوى فإنه يحق له تقديم اللائحة الجوابية خلال 10 أيام من اليوم التالي لتاريخ التبليغ في لائحة التمييز⁴.

¹ المادة (48/ب) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

² المادة (194) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

³ المادة (48/ج) من القانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردنية.

⁴ المادة (195) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

خامسا: إجراءات نظر الدعوى أمام المحكمة

تنظر محكمة التمييز في محضر الدعوى واللوائح التي قدمها كل فريق، وتتنظر في ميعاد التمييز حيث أنه إذا كان خارج المدة فإنها تحكم برد التمييز، وتتأكد هيئة المحكمة من دفع كافة الرسوم قبل البدء في النظر فيها، ففي حالة ظهر أن الرسم ناقص فإنه المحكمة تعين مدة معينة يتوجب فيها أن يتم سداد الرسوم، وإذا تخلف عن موعد التقديم فإنه يحق للمحكمة أيضا برد التمييز¹.

وتتنظر المحكمة بشكل أساسي في الدعوى بشكل تفريقي، إلا إذا قررت المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الفرقاء بالنظر فيها مرافعة ووافقت هيئة المحكمة على ذلك، وفي حال قررت النظر في الدعوى مرافعة فإنها تعين يوما للمحكمة وتبلغ كل طرف من الأطراف².

وعند موعد الجلسة تنظر المحكمة في الدعوى بحضور من حضر من المحامين الموكلين، وبعد سماع المرافعة، تبحث المحكمة وتدقق في القضية وتصدر قرارها، وفي حالة عدم قدرتها على إصدار النتيجة في نفس الجلسة بسبب عدم حضور المحامين أو تخلف بعضهم، فإن المحكمة تصدر قرارها في جلسة أخرى، إما بتأييد الحكم أو نقضه وإما إعادته للمحكمة التي أصدرته³.

وفي الحالات التي تقرر فيها محكمة التمييز أن تعاد القضية إلى المحكمة التي أصدرتها، فتتنظر المحكمة المعاد إليها القرار وهي في هذه الحالة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، حيث أن المحكمة لها الحق بعدم الامتثال إلى القرار الصادر من قبل محكمة التمييز إذا جاء ناقضاً لحكمها، فإنها قد تقرر القبول بقرار محكمة التمييز أو رفضه، وفي حالة القبول فيه فإنها تعمل على تنفيذه، وإذا رفضته فإنها تعلق الحكم السابق الذي أصدرته بذكر الأسباب التي اعتمدت عليها في إصدار القرار⁴.

وفي حالة أنه قد رغب أحد الأطراف بتمييز قرار الإصرار الصادر عن المحكمة، فإن محكمة التمييز تدقق فيه مرة ثانية، وإما أن تؤيد حكم محكمة الاستئناف أو أن تقوم بنقضه، وفي حالة نقضه فإن المحكمة يتجه قرارها بطريقتين، إما أن تعاد القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات لإعادة النظر مرة أخرى، أو أن تنظر في الدعوى وتتولى الفصل فيها، والحكم

¹ المادة (196) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

² المادة (1،2/197) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

³ المادة (3/197) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

⁴ المادة (201) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

الصادر عنها لا يجوز أن يقبل الاعتراض فهو نهائي¹، لكن في حالة أن هيئة محكمة التمييز خالفت حكم سابق فإنها تعمل على إحالة الدعوى للهيئة العامة، لإعادة النظر في القرار². ويعود الحكم بالرسوم والمصاريف حسب مقتضى الحال لتقدير المحكمة، مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة الدعوى ومدة بقاء القضية لدى المحكمة، وقيمة الرسوم المدفوعة للمحكمة وغيرها من الأمور، وبشكل عام هناك ثلاثة حالات لتقدير الرسوم والنفقات وعلى أي وجه تعود وتقررهما المحكمة كما يلي³:

(1) تعود جميع رسوم ونفقات الاستئناف والتمييز على المدعي وهو في هذه الحالة المكلف الضريبي، في حال كان تقدير المحكمة لمقدار ضريبة الدخل الذي يتوجب عليه دفعها لا يقل عن المبلغ المقدر أو المطالب فيه بالقرار المطعون فيه.

(2) تعود جميع رسوم ونفقات الاستئناف والتمييز على الخزينة، في حال كان تقدير المحكمة لمقدار ضريبة الدخل لا يقل عن المبلغ المقدر أو المطالب فيه في القرار المطعون فيه.

(3) في حال كان المبلغ الذي قدرته المحكمة يقع ما بين المبلغ المقدر أو المطالب فيه، والمبلغ الذي قدره المدعي وهو في هذه الحالة المكلف الضريبي، فتحكم المحكمة على الطرفين بالرسوم والمصاريف.

وبشكل عام في حالة كان المدعي مدعياً بخسارته، فإنه المحكمة تحكم بنسبة الرسوم والمصاريف المحكوم فيها على أساس الفرق ما بين الدخل الصافي أو الخسارة وبين الخسارة المطالب فيها منسوبا إلى المقدار المتنازع عليه من الدخل الصافي أو الخسارة، كما هو وارد في القرار المطعون⁴.

ويتولى المقدر تبليغ المكلف خطيا بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقا لقرار المحكمة، وهو قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والمبيعات الذي اكتسب الدرجة القطعية بسبب انتهاء المهلة القانونية للطعن فيه، أو القرار الصادر عن محكمة التمييز المؤيد لقرار محكمة الاستئناف بعد تمييزه⁵.

¹المادة (202) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

²المادة (205) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني لسنة 1988م وتعديلاته 2019م.

³ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص 135.

⁴المادة (2/12) من النظام رقم (3) لسنة (2010) نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية الأردني.

⁵ابراهيم العقيلي، مرجع سابق، ص 136.

الخاتمة

ونهاية القول، أظهرت هذه الدراسة أهمية معالجة موضوع إجراءات الاستئناف والنقض في قضايا ضريبة الدخل لتأثيرها على مركز المكلفين بالضريبة وتحقيق الأهداف لكل من المكلف والدولة من خلال التعرض لمفهوم الدعوى الضريبية وبيان أطراف وخصائص وموضوع هذه الدعوى. وقدمت هذه الدراسة فكرة عن حقوق والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، والمسؤولية المترتبة في حالة التخلف عن دفع مبلغ الضريبة، وإجراءات الطعن الإداري لكل من المشرعين الفلسطيني والأردني.

إضافة إلى بيان فكرة القضاء المتخصص بمعالجة الأمور الضريبية وجمع القوانين والأنظمة الخاصة بإجراءات الاستئناف والنقض في قضايا ضريبة الدخل لكل من المشرعين الفلسطيني والأردني والوقوف على أوجه التشابه والاختلاف لإيجاد دراسة شاملة مستحدثة في القانون الضريبي.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- 1- تعتبر الضريبة مبلغ من المال سواء أكان عينياً أم نقدياً وتفرض بشكل إجباري من قبل الدولة على المكلفين، ولا يخبرون في أدائها ولا بطريقة دفعها ولا موعدها وبصورة نهائية.
- 2- لم ينص كلا المشرعان على تعريف واضح ومحدد لكل من الدعوى الضريبية والخسائر.
- 3- اختلف المشرعان في النسب الضريبية المفروضة على الشخص الطبيعي والمعنوي، حيث كان نصيب المشرع الفلسطيني 3 نسب ضريبية بمقابل 6 نسب للمشرع الأردني، وكانت أعلى نسبة للاستيفاء الضريبي 15%، مقابل 30% للمشرع الأردني، حيث يؤدي هذا الفرق إلى أبعاد ضريبية خطيرة، أما بالنسبة للشخص المعنوي فقد فرض المشرع الفلسطيني الضريبة بصورة موحدة بنسبة 15% و 20% للشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار، على عكس المشرع الأردني الذي قسم النسب الضريبية حسب نوع النشاط الذي يمارسه الشخص المعنوي.
- 4- تشابه كلا المشرعان في معالجة حالة التضامن عند إعسار المدين، بحيث تجرى المعاملات بصورة مخالفة لما هو في الواقع من أجل تخفيف العبء الضريبي، ويتم التقدير وفقاً للسوق، كما يمكن أن ينقل العبء الضريبي من أي شخص إلى المكلف القانوني بالضريبة عن طريق الحجز على المنبع.
- 5- اختلفت تسمية الإدارة الضريبية لدى المشرع الأردني حيث سميت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، والعلاقة التي تحكم المكلف الضريبي بالإدارة الضريبية هي علاقة محكومة بنصوص القانون وليس علاقة دائن بمدين.
- 6- نص كلا المشرعان على صفة الاستعجال والمحاكمة بصورة علنية والسرية وأن لا يضر طاعن بطعنه، حيث أن كلا المشرعان خالفاً المبدأ الأخير بالنص على إمكانية زيادة مبلغ الضريبة من قبل المحكمة.
- 7- اغفل كلا المشرعان عن ذكر حالة حضور المكلف وعدم حضور ممثل الإدارة الضريبية وافترض حضوره في جميع الدعاوى.

8- تختلف طبيعة الدعاوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى ، حيث أنها دعوى ذات طبيعة خاصة وليست دعوى إدارية، ويترتب على عدم التزام المكلف بدفع الضريبة المسؤولية الضريبية وليس المسؤولية المدنية أو الجزائية، لوجود قانون خاص ينظم عملها.

9- تميز المشرع الأردني في النص على الإعفاء مقابل الأعباء العائلية حيث قسمت الضريبة حسب نسبة الإعالة وفق إثبات كتابي، وأضاف إعفاء العلاج ووضع حد أعلى لمبلغ الضريبة بشكل كلي، وإعفاء غير المقيم إذا كان معيلاً لمقيم في داخل المملكة، وحق المرأة بذاتها في الحصول على إعفاء للمعالين، بعكس المشرع الفلسطيني الذي حدد الإعفاء فقط بشراء المسكن والقسط الجامعي.

تميز المشرع الأردني بالنص بشكل شامل في قانون الضريبة والمبيعات على إلزام موظفي الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والبلديات بالسرية ولم يعتبره التزام منفرد للإدارة الضريبية ، بعكس المشرع الفلسطيني الذي نص في قانون ضريبة الدخل على العاملين فقط داخل الإدارة الضريبية.

10- نص المشرع الأردني على التفاصيل المتعلقة بتشكيل لجنة الاعتراض والنيابة العامة الضريبية ومحكمة البداية الضريبية، على عكس المشرع الفلسطيني الذي لم ينص على ذلك.

11- تميز المشرع الأردني بمنح المكلف صلاحية تعديل الإقرار الضريبي خلال سنتين من تاريخ تقديمه، بعكس المشرع الفلسطيني الذي نص فقط على تقديم الإقرار الضريبي خلال مدة محددة.

12- لم ينص كلا المشرعان على الحق في الاستعلام الضريبي بطريقة صريحة وواضحة ، ولا على الحق في المساعدة الضريبية.

13- نص المشرع الفلسطيني على عبارة التنزيلات ، بالمقابل استبدلها المشرع الأردني بكلمة المصاريف المقبولة للتعبير عن مضمون مفاده أنه ليس كل التنزيلات يمكن اعتبارها نفقات أنفقت لغاية إنتاج الدخل الخاضع للضريبة.

14- تميز المشرع الأردني بإضافة الخسائر التي تتحقق من أنشطة تمارس خارج المملكة بعكس المشرع الفلسطيني.

- 15- تميز المشرع الأردني بإضافة نسبة إعفاء بمقدار 2000 دينار للأشخاص ذوي الإعاقة ، بالمقابل إن المشرع الفلسطيني حدد نسبة الإعاقة بما لا تقل عن 50% من أجل إعطاء ذوي الإعاقة إعفاء من الضريبة وهذا إجحاف بحق هذه الفئة الضعيفة.
- 16- تميز المشرع الأردني بإضافة فكرة التبليغ عن طريق البريد الإلكتروني وأضاف مدة 10 أيام ما بين النشر الأول والنشر الثاني في الصحف اليومية، وأضاف حالة عدم وجود عنوان للتبليغ بالقيام بالنشر مرة واحدة على الأقل في صحيفتين يوميتين.
- 17- تميز المشرع الأردني في طريقة طرحه لموضوع التدقيق الضريبي حيث كان تركيز النص على التدقيق بالإقرار المقدم من قبل المكلف الضريبي وبيان الإجراءات القانونية المتعلقة بالتدقيق ، أما المشرع الفلسطيني فإن تركيز النص كان حول قرار التقدير الصادر من قبل الإدارة الضريبية.
- 18- لم ينص المشرع الفلسطيني على حالة عدم التزام دائرة التنفيذ برد المبلغ الزائد الذي دفعه المكلف الضريبي ، بعكس المشرع الأردني الذي حدد مدة 30 يوم وغرامة تأخير بنسبة 9% سنويا.
- 19- تميز المشرع الأردني بتمديد مدة الاحتفاظ بالمستندات والدفاتر لحوالي 180 يوم، وهذه المدة هي 6 أضعاف ما نص عليه المشرع الفلسطيني وهي 15 يوم، وهذه المدة تساعد على أخذ الوقت الكافي في الفحص وعدم وجود ضغط في العمل بالمقابل عملت على توفير الحماية للمكلف من خلال ضمان تقديم طلب مستعجل للمحكمة.
- 20- تميز المشرع الأردني بتعريف وتوضيح طبيعة تكوين الإقرار الضريبي بعكس المشرع الفلسطيني الذي اعتبره مجرد تصريح يقدمه الشخص وفقا لنموذج معتمد من قبل الدائرة.
- 21- لم ينظم المشرع الفلسطيني طريقة عمل هيئة الاعتراض واكتفى بالنص على تقديم التظلم، بعكس المشرع الأردني الذي نص على التنظيم القانوني وتشكيل هذه اللجنة والعاملين فيها ووفقا لمبلغ الضريبة ، لكنه لم ينص على باقي التفاصيل المتعلقة بهذه اللجنة واكتفى بقوله بأنه سيصدر نظام خاص ينظم علمها إلا أنه لم يصدر حتى وقت كتابة هذه الدراسة، بالمقابل

- إن منح المشرع الفلسطيني الصلاحية للوزير بإعادة النظر في قرار لجنة الاعتراض هو اعتداء على صلاحية هذه اللجنة وانتهاك لمبدأ قانوني هام وهو قوة الأمر المقضي به.
- 22- وجود عدد قليل من الموظفين في محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ووجود هيئة استئنافية واحدة فقط للنظر في القضايا، بالمقابل عمل المشرع الأردني على وجود أكثر من هيئة استئنافية للنظر في القضايا الضريبية وبالتالي وجود عدد أكبر من الموظفين.
- 23- لم ينص المشرع الفلسطيني على تمديد المدة القانونية التي تنتظر فيها المحكمة طلب الاستئناف ولا المدة اللازمة لتقديم البيانات أمام هيئة المحكمة، بالمقابل منح المشرع الأردني صلاحية للمحكمة بتمديد مدة نظر طلب الاستئناف والبيانات المقدمة.
- 24- يوجد في الدعوى الضريبية بطلان وسقوط ولا يوجد بها تقادم ولا يجوز تقديمها إلا من هو صاحب مصلحة ، وبكل الأحوال لا يجوز رفع الدعوى إلا من قبل المكلف الضريبي.
- 25- يختلف وقت إجراء المصالحة ما بين المشرعين حيث تبدأ المصالحة أمام النيابة العامة الضريبية لدى المشرع الأردني ، بالمقابل تعرض المصالحة أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية أول مرة، حيث تعالج ما نسبته 90% من القضايا على صورة مصالحة وهذا ما يؤثر على وقت المحكمة.
- 26- تتشابه اللائحة المقدمة أمام محكمة البداية الضريبية الأردنية اللائحة المقدمة أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية.
- 27- أحسن المشرع الفلسطيني بتخفيض نسبة الرسوم بما هو وارد في نصوص المشرع الأردني، لكنه تفوق على الفلسطيني بإضافة بند إعفاء النيابة العامة الضريبية من الرسوم، لكن بشكل عام إن المشرع الفلسطيني قد تدرج في مبلغ الرسوم على اختلاف مستويات المحاكمة بعكس ما نص عليه المشرع الأردني الذي وحد مبلغ الرسوم على جميع تدرجات المحاكمة.
- 28- عدم وجود محاكم نقض أو تمييز متخصصة في القضاء الضريبي لدى المشرعان، والهدف من ذلك الحفاظ على وحدة الاجتهاد القضائي وتوحيد التفسير والتطبيق الصحيح للقانون، لكن المشرع الأردني تميز بوجود الهيئة العامة وهي هيئة خاصة للنظر في الأمور المستحدثة على عكس المشرع الفلسطيني الذي نص على وجود هيئة واحدة للنظر في القضايا.

29- وفقا لتشكيل محكمة النقض الفلسطينية فقد أجازت انتداب قضاة من محكمة الاستئناف لمدة 6 شهور، على عكس المشرع الأردني.

30- تشابه كلا المشرعان في البيانات التي تشتمل عليها لائحة النقض أو التمييز، لكن المشرع الأردني أضاف تاريخ تبليغ المميز بالقرار في حالة لم يكن الحكم وجاهيا.

ثانيا: التوصيات

1- توحيد النصوص بكتابة قانون شامل ومتكامل يشتمل جميع الإجراءات والأنظمة الضريبية، وترتيبها بشكل متسلسل.

2- النص على تعريف واضح ومحدد للدعوى الضريبية وتقتصر الباحثة تعريف بأنها " مجموعة القواعد القانونية الضريبية التي تفصل الخصومة بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية سواء أكانت من الناحية الموضوعية أو الإجرائية والمثارة أمام جهات قضائية".

3- الأخذ بتعريف الإقرار الضريبي الذي نص عليه المشرع الأردني لأنه كان أشمل بقوله " تصريح بالدخل والمصاريف والإعفاءات والضريبة المستحقة ، يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة".

4- تعديل المادة (4) من قرار بقانون رقم (5) لسنة (2015) بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، بفرض نسب ضريبية أعلى على الأشخاص ذوي الدخل المرتفعة، وفرض نسب ضريبية مختلفة بحسب نوع النشاط الذي يمارسه الشخص المعنوي ومراعاة التخصصات.

5- النص على وجود نيابة عامة ضريبية ومحكمة بداية ضريبية، للتخفيف على كاهل القضاء ومعالجة القضايا بسرعة وضمن كادر متخصص ومؤهل.

6- تعديل نصوص المواد لدى كل من المشرعان التي تنص على الزيادة في مبلغ الضريبة وخصوصا أمام المحكمة لأن هذا النص يخالف المبدأ القانوني القائل بأن لا يضر الطاعن بطعنه.

7- أن يعدل المشرع النص القانوني بإضافة حالة عدم حضور ممثل الإدارة الضريبي أمام المحكمة لدى كلا المشرعان.

8- تعديل المادة (14) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بإضافة بند إلى الإعفاء مقابل الأعباء العائلية ، بحيث تقسم الضريبة حسب نسبة الإعاقة وفق إثبات كتابي وإضافة إعفاء العلاج ووضع حد أعلى لمبلغ الضريبة بشكل كلي وإعفاء غير المقيم إذا كان معيلاً لمقيم في داخل المملكة، وحق المرأة بذاتها في الحصول على إعفاء للمعالين.

9- تعديل المادة (44) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل الفلسطينية بإضافة بند إلزام موظفي الحكومة والمؤسسات العامة والبلديات بالسرية.

10- تعديل المادة (19) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بمنح المكلف صلاحية تعديل الإقرار الضريبي خلال سنتين من تاريخ تقديمه من أجل منح المكلف الحق في العدول عن قراره في حال وجد أن هناك خلل في الإقرار الضريبي.

11- تضمين نصوص القانون الحق في الاستعلام الضريبي والحق في المساعدة الضريبية وحساب الخسائر التي تتحقق من أنشطة تمارس خارج فلسطين ضمن الإقرار الضريبي المقدم لحساب الضريبة.

12- تعديل المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) باستبدال كلمة التنزيلات بعبارة المصاريف المقبولة ، لأنه ليس كل التنزيلات تعتبر مصاريف مقبولة لغاية إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وإضافة تعريف للخسائر.

13- تعديل المادة (8/7) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على نسبة وجود 50% للإعاقة من أجل منح الإعفاء الضريبي حيث أنه لكل عضو معطل في الجسم له نسبة معينة في التقييم وهناك حالات صعبة قد لا تصل إلى النسبة المحددة في القانون بإضافة إعفاء ضريبي إلى الفئات الضعيفة في المجتمع، والقطاعات التي تساهم في الحركة الاقتصادية في الدولة للعمل على تحسين المستوى الاقتصادي في البلاد.

14- تعديل المادة (24) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بإضافة فكرة التبليغ عن طريق البريد الإلكتروني وإضافة مدة 10 أيام ما بين النشر الأول والنشر الثاني في الصحف

اليومية، وإضافة حالة عدم وجود عنوان للتبليغ بالقيام بالنشر مرة واحدة على الأقل في صحيفتين يوميتين كما فعل المشرع الأردني.

15- تعديل المادة (35) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بإضافة حالة عدم التزام دائرة التنفيذ برد المبلغ الزائد الذي دفعه المكلف الضريبي بفرض مدة محددة ومبلغ غرامة نتيجة التأخير.

16- تعديل المادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بتمديد مدة الاحتفاظ بالمستندات والدفاتر لحوالي 180 يوم، كما فعل المشرع الأردني لأن هذه المدة تساعد على أخذ الوقت الكافي في الفحص وعدم وجود ضغط في العمل بالمقابل عملت على توفير الحماية للمكلف من خلال ضمان تقديم طلب مستعجل للمحكمة.

17- توظيف عدد كافي من الموظفين للعمل على توزيع العمل حسب الاختصاص الوظيفي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات وتفعيل آليات الرقابة على العمل.

18- تعديل المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بإضافة بند إعفاء الدائرة الضريبية من الرسوم.

19- إضافة مادة في قانون ضريبة الدخل تتعلق بتشكيل محكمة النقض الفلسطينية التي أجازت انتداب قضاة من محكمة الاستئناف لمدة 6 شهور، وعليه يجب أن يحدد ضمن نص القانون عنصر الكفاءة والاختصاص الضريبي عند الندب.

20- العمل على نشر الوعي الضريبي من خلال إعداد برامج توعوية ودعوة فئات مختلفة من المجتمع للاطلاع عليها.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القوانين والأنظمة

- قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته حتى عام 2016 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة (2001).
- قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (140) لسنة (2005) بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض ضريبة الدخل طبقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة (2004).
- قانون رقم (34) لسنة (2014) بشأن ضريبة الدخل الأردني.
- قانون رقم (38) لسنة (2018) المعدل لقانون ضريبة الدخل الأردني.
- نظام رقم (3) لسنة (2010) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقيقية الأردني.
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني رقم (24) سنة (1988) وتعديلاته لسنة (2019).
- قانون الموازنة الفلسطيني، كشف الإيرادات المقارن، وزارة المالية الفلسطينية.
- قانون السلطة القضائية رقم (15) لسنة (2005) الفلسطيني.
- دليل المكلف في ضريبة الدخل والصادر عن وزارة المالية سنة (2012).

ثانياً: الكتب القانونية

- ابراهيم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري ضريبة الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دار قنديل، الأردن، 2008.
- اعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2015.
- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، الجامعة الأردنية، الأردن، ط1، 2000.
- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للطباعة، عمان، 2010.

- حسن فلاح، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا، نقابة المحامين، الأردن، 1988.
- شوقي معيدي، قانون ضريبة الدخل الأردني، بدون دار نشر، 2005.
- طارق حسن، ضرائب الدخل، دار الكتب العلمية، مصر، 2011.
- عبد الباسط زيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، ط1، 2008.
- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2007.
- عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، دار المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر
- عبد العزيز خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، ط1، مصر، 2008.
- عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزامات في المسؤولية المدنية، المكتبة القانونية، الجزائر، 2012.
- عبد الوهاب العافي، نظام المرافعات: دراسة فقهية بين الشريعة والقانون المدني الأردني، المركز القانوني للإصدارات القانونية، القاهرة، 2004.
- علي أبو هيكل، فكرة التصدي أمام محكمة الاستئناف، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2019.
- عماد سليم وآخرون، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة (2001)، بدون دار نشر، فلسطين، 2003.
- عمر خوري، شرح قانون العقوبات القسم العام، المكتبة القانونية، الجزائر، 2011.
- فاروق الكيلاني، استقلال القضاء، دار النهضة العربية، ط1، مصر، 1977.
- فراس ملح، دور المحاكم والدوائر المتخصصة في التنمية الاقتصادية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، فلسطين، 2017.
- قيس البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج، الأردن، 2004.
- محمد الحباري، إجراءات الطعن القضائي في قضايا ضريبة الدخل والمبيعات، نقابة المحامين في الأردن، 2010.

- محمد نجم، قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني أحكام تطبيقية ومضمونة، دار الثقافة، عمان، 1998.
- محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مطبعة الإشعاع، مصر، 1998.
- موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة، الأردن، 2001.
- هشام محمد البداري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، مصر، 2005.
- ياسر بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، مصر، 2015.

ثالثاً: الرسائل الجامعية

- بن ليدية، بلقبة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، جامعة عبد الرحمن، الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، 2016.
- جميل بني فضل، دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في تحقيق العدالة الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، 2018.
- خيرى عبد العال، إنهاء النازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، كلية الحقوق في جامعة أسيوط، مصر، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012.
- رجاء خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح، فلسطين.
- هاني محمد شبيطه، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمائم المكلف، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، 2006.

رابعاً: الدوريات و المنشورات

- القضاء المتخصص ودوره في الارتقاء بالعدالة، بحث منشور من قبل السلطة القضائية الفلسطينية، فلسطين، 2013.

– سليمان الأفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، جامعة دمشق، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 44، 2017.

– فواز عطية، التطبيق السليم لأصول المحاكمة الحضورية الواردة في قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية، بحث منشور من قبل مجلس القضاء الأعلى، 2019.

– منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سوريا، جامعة دمشق، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، 2011.

خامسا: المقابلات الشخصية

– جمانة خضر، رئيس قلم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، بتاريخ 2020/2/9، الساعة 10:00.

– حسام أبو علي، مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مقابلة تلفزيونية على تلفاز الأردن،

– حازم ادكيك، رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بتاريخ 2020/2/23، الساعة 12:00.

سادسا: المواقع الإلكترونية

1- www.istd.gov.jo ، تاريخ الزيارة 2019/11/25م، وقت الزيارة 00:03.

2- <http://ontology.birzeit.edu> ، تاريخ الزيارة 2020/3/17، وقت الزيارة 17:53.

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**Appeal and Cassation Procedures in the Tax
Judiciary"**
**A Comparative Study between Palestinian and
Jordanian Legislation**

By
Rawand Mahmoud AL-Ghoul

Supervised By
Dr. Mohammed AL-Sharaqa

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Degree of Master of Public Law,
Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University,
Nablus -Palestine.**

2020

**Appeal and Cassation Procedures in the Tax Judiciary"
A Comparative Study between Palestinian and Jordanian
Legislation"**

**By
Rawand Mahmoud AL-Ghoul
Supervised By
Dr. Mohammed AL-Sharaqa**

Abstract

Judicial appeal is considered one of the guarantees available to the taxpayer, which is guaranteed by law, as the taxpayer is the weakest party in the tax relationship before the state by virtue of the authority, sovereignty, and capabilities that distinguish it from individuals, and therefore the presence of the law and the specialized courts in this type of case contributed to achieving tax justice , By applying the provisions of the law, and ensuring the right to judicial appeal before the competent courts, which contributes to establishing principles of stable justice.

Therefore, we are trying to shed light on the subject of appeals and cassation procedures or discrimination in the tax judiciary, especially due to the lack of clarity of the legal procedures followed in the tax courts on various grades, and to clarify the similarities and differences between the Palestinian and Jordanian legislation, which in turn represented the problematic from which the study was launched to solve it to constitute a reference It is legal for many specialists in this field, including judges, lawyers or employees in the tax departments.

Accordingly, the objectives of the study lie in presenting a general idea about the specialized judiciary, the tax lawsuit in general, specializing in

the rights and obligations of the taxpayer, the legal procedures to be followed in reporting and dealing with it, and examining the judicial appeals procedures before the income tax appeal court in the Jordanian and Palestinian legislation, and procedures Cassation or discrimination in decisions issued by the Court of Appeal for Income Tax Cases in both legislations.

Therefore, in order to reach an accurate study, the researcher followed the descriptive analytical approach based on the analysis of legal texts governing tax issues, and the comparative approach based on comparing procedures Appeal, veto or discrimination in income tax cases between Jordanian and Palestinian legislation, in an attempt to find points of similarity and difference between the two legislation.

Finally, the most important results of the study are that tax cases are distinguished from other lawsuits because they are of a special nature and not an administrative case, and the failure of the taxpayer to pay the tax is due to tax liability and not civil or criminal responsibility, because of the existence of a special law regulating its work, in addition to The Jordanian legislator has outperformed the Palestinian legislator in his treatment of the topic of appeal procedures and set aside income tax cases, as the Jordanian legislator was distinguished by the presence of more than one appellate body to consider tax cases and consequently the presence of a greater number of employees, in addition to granting the Court of Appeal for income tax and sales cases The power to extend the period of consideration of the appeal and the evidence presented, reconciliation and presentation to

the public prosecution tax and thus alleviating the burden on the elimination of tax time and effort, and finally the similarity of both lawmakers that there is no veto courts or discrimination specializing in tax elimination in order to preserve the unity of jurisprudence and unify the interpretation and application of the law.

It will also help to submit proposals and recommendations that will lead to a new addition in this direction, the most important of which is the call to the Palestinian legislator to unify the legal texts by writing a comprehensive and integrated law that includes all tax procedures and regulations, and arranging them in a sequential manner, in addition to practical application on the ground and not being theoretically sufficient through The presence of legal bodies specialized in tax cases and the activation of oversight mechanisms through a tax public prosecution and a tax start court, as is the case in Jordan, which in turn helps relieve the judiciary and address cases quickly and within a qualified and qualified staff.