

تاريخ القبول: 2021/01/17

تاريخ الإرسال: 2020/09/17

إجراءات الربط الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل الأردني
رقم (34) لسنة 2014 المعدل وأحكام محكمة التمييز الأردنية

Tax Assessment Provisions in Light of the Jordanian Income Tax Law No. 34 of 2014

أ.د. فرحان نزال المساعيد*¹¹ جامعة آل البيت، (المملكة الأردنية الهاشمية)، fmasaed@gmail.comالباحثة: فرح فيصل الشحادات²¹ نقابة المحامين الأردنيين، (المملكة الأردنية الهاشمية)،

Farahalhajaya11@gmail.com

المخلص:

إن الحرص الكبير على التوظيف المثالي للموارد السيادية في الدولة دفعنا للتركيز على ضمانات المكلفين أثناء إجراء الربط الضريبي لتبصير المكلف بالقواعد القانونية التي وضعها المشرع لتنظيم علاقته بدائرة الضرائب وما ينتج عن هذه العلاقة من ضمانات قانونية، كما إن النظام الضريبي والتشريعات الضريبية تهدف إلى التوفيق بين مصلحتين غير متكافئتين، فإن هذا التوفيق يتطلب وجود ضمانات قانونية. إن الأموال تعتبر الوعاء الوحيد للضرائب في العصر الحالي، وذلك لأن للضرائب أهمية كبيرة، ويعود ذلك لتطور الاقتصاد وازدهار الصناعة والتجارة، الأمر الذي سيؤدي إلى وفرة العوائد الناتجة من الضرائب، ومع ذلك تحرص أغلب التشريعات الضريبية إلى تحقيق العدالة الضريبية وذلك لحماية حقوق الأفراد والحد من تعسف الإدارة.

الكلمات الدالة: الربط الضريبي، التدقيق الذاتي، التقدير الضريبي، الإقرار الضريبي.

*المؤلف المرسل

Abstract

The great concern for the ideal employment of sovereign resources in the state prompted us to focus on the guarantees of the taxpayers during the tax assessment procedure to enlighten the taxpayer with the legal rules laid down by the legislator to regulate his relationship with the tax department and the legal guarantees resulting from this relationship, and the tax system and tax legislation aim to reconcile between Two unequal interests, this reconciliation requires legal guarantees.

Money is the only receptacle for taxes in the current era, because taxes are of great importance, and this is due to the development of the economy and the prosperity of industry and trade, which will lead to an abundance of tax revenues. However, most tax legislation is keen to achieve tax justice in order to protect the rights of individuals and limit Management arbitrariness

Key words: tax correlation, self-audit, tax estimate, tax return.

المقدمة

تتبع الإدارة الضريبية مجموعة من الإجراءات القانونية عند إصدار قرار الربط الضريبي بحق المكلف ويكون على المكلف الضريبي أن يتبع ذات القواعد القانونية عند تعبئة وتقديم الإقرار الضريبي للإدارة للوصول إلى قرار سليم وصحيح. وقد عالج المشرع الضريبي في نصوص قانون ضريبة الدخل حالات الربط الضريبي التي تتعرض لها الإدارة الضريبية ويمكن أن تشملهم بحالتين أساسيتين ، تتمثل الحالة الأولى بالتدقيق الذاتي والذي يتم عند قيام المكلف الضريبي بتقديم الإقرار الضريبي وما يترتب بعد ذلك على الإدارة لمعالجته ، أما الحالة الثانية تسمى بالتقدير الإداري وتتم في حال تأخر المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي وما يترتب على الإدارة من إجراءات يجب القيام بها والالتزام بها .ولذلك سيتم بيان إجراءات الربط الضريبي في مبحثين: يتضمن الأول إجراءات التدقيق الذاتي و الثاني إجراءات التقدير الضريبي على النحو الآتي:

المبحث الأول: إجراءات التدقيق الذاتي

يعتبر الربط الذاتي للضريبة أحد الآليات التي تم اعتمادها لتسهيل إجراءات الفحص الضريبي اللاحق لعملية تقديم الإقرارات، ويتم من خلاله تدقيق ما يدرجه المكلف في إقراره الضريبي من بيانات وفق آليات تم اعتمادها من دائرة الضريبة بعد إجراء الفحص للإقرار والتأكد من صحته ومطابقته للواقع.

وتقديم الإقرار الضريبي يعتبر اعترافاً صريحاً من المكلف بخضوعه للضريبة، إلا أن مقدار الضريبة الذي يعترف به المكلف يبقى موضوع قبول أو رفض من دائرة ضريبة الدخل، لذلك فإن للدائرة أن تدقق ما تم تقديمه من إقرارات بالاستناد لنظام العينة، فإما أن تقرر قبوله أو تعديله وعليها أن تبلغ المكلف بالقرار الصادر. ولذلك سنعالج هذا المبحث من خلال مطلبين وعلى النحو الآتي:-

المطلب الأول: قبول الإقرار المقدم

يعتبر أسلوب التقدير الذاتي الأسلوب الرئيسي في تقدير الضريبة على دخول الأفراد، حيث يلزم كل شخص له مصدر دخل ثابت أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم إقراره لدائرة الضريبة خلال مدة لا تتجاوز اليوم الأخير من الشهر الرابع للسنة المالية. (1) وان تقدير المكلف تقديراً أولاً قابلاً لإثبات العكس، حيث يحق للمقدر أن يربط على واقع الأرقام الواردة فيه وأن يبني تقديراته على أساسه ويحق له أن يراجعه ويصححه. (2)

ويشترط لاعتماد الربط الذاتي عدة شروط من أبرزها : مسك الدفاتر التجارية وسجلات محاسبية منتظمة من قبل المكلفين يجب أن تتماشى مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما يكفل بيان دخولهم و مركزهم المالي الحقيقي ويجب أن يقدم الإقرار الضريبي في موعده القانوني المحدد، ويجب أن يكون الإقرار ومرفقاته موقعاً من المكلف أو من ينوب عنه قانوناً ومعتمداً من قبل المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة والحاصل على البطاقة الضريبية.

ويتولى المكلف القيام بالإجراءات الخاصة لتقدير دخله الخاضع للضريبة وبيان مقدار المبلغ المستحق و الخاضع للضريبة، وذلك من خلال تقديم إقرار ضريبي موقع منه

بصحة البيانات والمبالغ الواردة فيه، ثم يتم اختيار عينة سنوياً من الكشوفات المقدمة ثم يتم تدقيقها من المدققين للتأكد من صحة ما ورد فيها ومن طريقة احتساب الضريبة وفي حال وجود أي خطأ يتم تصحيحه بعد تبليغ المكلف بذلك، أما بالنسبة للكشوفات التي لم تقع ضمن العينة المختارة فتعتبر صحيحة وموافق عليها من قبل الجهات الضريبية.

فتقوم الإدارة الضريبية بفحص إقرارات المكلفين المقدمة بالاستناد لنظام العينة، ويتم ذلك من خلال قواعد ومعايير محددة من الدائرة الضريبية، كما إنه بمجرد تسلم الكشوف من قبل المكلفين إلى دائرة الضريبة نكون أمام احتمالين أولهما عدم تدقيق كل الكشوف المقدمة للدائرة الضريبية، وذلك لأن الدائرة تختار بعضاً منها كعينات محددة لأصحاب المهنة الواحدة، والاحتمال الثاني القيام بتدقيق بعض الكشوف التي قدمت إلى الدائرة ويتم قبول الإقرار المقدم أو أن يتم إجراء بعض التعديلات وتبليغ المكلف بها⁽³⁾، أي أن فحص الإقرارات على نظام العينة يوفر الكثير من الإجراءات الضريبية ويقال نفقات التحصيل لذلك فإن هذه الطريقة تعتبر من أكثر الطرق استعمالاً في تقدير وربط الضريبة .⁽⁴⁾

ويشكل الوزير لجنة مكونة من ستة موظفين بالإضافة للمدير لدراسة العينات المختارة وإصدار قرار فيها ، ويكون من حق المدير أو المدقق المفوض بإعادة النظر في هذه الإقرارات وذلك خلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار أو الإقرار المعدل،⁽⁵⁾تقوم الدائرة الضريبية بفحص الإقرارات لبيان مدى صحتها وصلاحياتها في ربط الضريبة على المكلف بشكل نهائي وفي هذه الحالة يصبح الإقرار المقدم من المكلف مقبولاً، وإن الضريبة تربط على الأرباح الحقيقية والثابتة من واقع الإقرار المقدم من المكلف في حالة تم قبوله من دائرة الضريبة، حيث إن الإقرار الضريبي يعتبر ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني المحدد وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار.⁽⁶⁾

ويكون للدائرة الضريبية الحق في ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفير دليل محدد بأن المكلف يخطط للتهرب من الضرائب من خلال تحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل

الضريبة، وفي هذه الحالة يتوجب على دائرة الضريبة أن تبلغ المكلف بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وفق الأسس التي حددها القانون.⁽⁷⁾

المطلب الثاني: تعديل أو تصحيح الإقرار

تظهر نتائج التدقيق أن هناك أسباب تستدعي تعديل الإقرار لعدم صحة البيانات الواردة فيه، حيث ظهر أن بعض البيانات صحيحة والبعض الآخر بحاجة إلى تصحيح أو تعديل بشكل كلي أو جزئي، فيكون على المدقق الضريبي إصدار مذكرة تدقيق لدعوة المكلف لحضور جلسة لمناقشته إقراره.

وأعطى المشرع الضريبي للإدارة الضريبية سلطات وصلاحيات متعددة أثناء التدقيق، حيث يكون للإدارة الحق في الإطلاع و المراقبة و الفحص الضريبي ، ولالإدارة أن تقوم بإعادة احتساب الضريبة المعلنة من قبل المكلف الضريبي، ويتم ذلك بعد تدقيق الحسابات أو دون الحاجة إلى وجود حسابات بناء على فئات لدى الإدارة الضريبية أو أن يتم من خلال التفاوض والتفاوض بين الإدارة والمكلف الخاضع للضريبة (التقدير الذاتي)،⁽⁸⁾ ويتم هذا التعديل بعد إجراء الفحص، ويكون التعديل مستنداً إلى البيانات الواردة في الإقرار والمستندات والمعلومات الواردة فيه.⁽⁹⁾

كما يكون للمدقق في جلسة المناقشة الاستعلام حول مصادر دخل المكلف وما يرافق ذلك من استيضاحات عن مصادر دخله وحجم نشاطه، فإذا أقتنع المدقق بدفوع المكلف يصدر قرار بقبول الإقرار، ويقتصر التعديل على تغيير بعض البنود دون أن يتجاوز ذلك إلى استخدام التقدير الجزافي .

وإن القرار يجب أن يكون منطقياً عند رفض الأخذ بوجهة نظر المكلف ومعللاً رفض كل بند بالأسباب التي دعتة للرفض، حيث أن القانون اعتبر الإقرار ملزماً ولذلك عند فحص المدقق للإقرار فإنه يعتمد على نقاط الضعف فيه ، و مناقشة المكلف ليبيّن عليه الأسباب التي دعتة إلى الرفض بشكل كلي أو جزئي.⁽¹⁰⁾ وأي تعديل أو تصحيح للربط يجب أن يتم إخطار المكلف به من خلال كتاب يتضمن عناصر ربط الضريبة وقيمتها ومن ثم يتم دعوته للموافقة كتابة من خلال التوقيع⁽¹¹⁾، وذلك لأن المكلف له الحق بأن يعلم بهذا التقدير والأسس التي تم الاعتماد عليها حتى يفتح الباب أمام المكلف بأن

يطعن بالتقدير. ومن الأسباب التي توجب تعديل الإقرار الضريبي من قبل المدقق الضريبي :

1- عدم قيام المكلفين بتعديل نتائج أعمالهم وفقاً لقانون ضريبة الدخل، ويكون ذلك في حالة إعلان المكلفين للنتائج الظاهرة في حساباتهم سواءً كانت موافقة لقانون ضريبة الدخل أم لا.

2- تضخيم النفقات التي يطالب بها المكلف بسبب إدراج نفقات لا تتعلق بالدخل الخاضع للضريبة.

3- اللجوء إلى التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي من خلال إغفال أو حذف الدخل الخاضع للضريبة، أو من خلال إعداد حسابات أو قيود مزورة مما يجعل الحسابات غير صحيحة.

وكان موقف المشرع الأردني واضحاً في قانون ضريبة الدخل، حيث أجاز للإدارة أن تقوم بتصحيح الربط أو تعديل وتحديد الدخل وذلك بالاستناد للمادة (29/ب) والتي أكدت جود عدة احتمالات وهي :

1- أن يكون الربط نهائياً إذا وافق المكلف على التصحيح أو التعديل وتكون الضريبة واجبة الأداء .

أي أنه لا يمكن للمكلف الرجوع عن الموافقة على التعديلات في الإقرار الضريبي، لأن هذا الربط أصبح قطعياً ولا يقبل الطعن الإداري بالاعتراض بأي طريقة، ولأن القول بغير ذلك سيؤدي إلى عدم استقرار المعاملات القانونية. (12)

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة التمييز بأنه " يستفاد من مفهوم المخالفة لأحكام الفقرتين الأولى والثانية من المادة (29) من قانون ضريبة الدخل أن موافقة المكلف أو المفوض عنه على التعديل الذي يجريه المقدر على الإقرار الضريبي يجعل من قرار التقدير قطعياً " (13)

2- أن لا يوافق ويعترض المكلف على التعديل وعدم اقتناع الإدارة بالاعتراضات فيصدر مقدر ضريبة الدخل قراره ويقدر الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة المستحقة في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ولذلك تقوم الإدارة بربط

الضريبة حسب ما تراه وتخطر المكلف الذي إما ان يقبله أو يطعن به خلال مده محددة من تاريخ إعلامه به لدى دائرة الضريبة والمحكمة المختصة .

3- تقوم الإدارة بتقدير الدخل وربط الضريبة وتكون واجبة الأداء في حالة عدم قيام المكلف بالرد على التصحيح أو التعديل الذي قامت بها الإدارة. وفي هذه الحالة تقوم دائرة الضريبة بربط الضريبة على المكلف حسب ما يستقر عليه رأيها وتكون واجبة الأداء، وللمكلف الحق في الطعن في هذا التقدير وفق إجراءات الطعن .

وفي كل الأحوال قرار مقدر ضريبة الدخل سواء المتعلق بقبول إقرار المكلف كما هو أو موافقته على ما جرى من تعديلات أو عدم موافقته لا يعتبر قراراً نهائياً ولا يكتسب الصفة القطعية إلا بعد إقراره من قسم التدقيق في دائرة ضريبة الدخل الذي يقوم بمراجعة تلك الإقرارات للتأكد من صحة وسلامة إجراءات اتخاذها ومدى تماشيها مع متطلبات قانون ضريبة الدخل والتعليمات المنفرعة عنها.⁽¹⁴⁾

وقضت محكمة التمييز في حكمها الصادر بأنه " لا تجد المحكمة في القانون ما يشير إلى أن الإقرار الضريبي ملزم للمدقق بل إن المكلف يقدم الإقرار الضريبي ويقوم المدقق بمراجعة الإقرار الضريبي فإن وجد أسباباً قد تستدعي عدم قبوله كلياً أو جزئياً يصدر مذكرة حضور للمكلف من أجل مناقشته وإذا ما تم التعديل على الإقرار الضريبي، وخلاصة القول أن تعديل الإقرار الضريبي صلاحية تقديرية للمدقق ووفقاً لأحكام القانون"⁽¹⁵⁾

ويتوجب على الإدارة تبليغ المكلف بنتيجة قرار التدقيق و أسبابه وهذا من الضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة، " والتبليغ أو التنبيه في هذه الحالة شرط أساسي لمشروعية قيام الإدارة بالربط و وسيلة للضغط على المكلف للقيام بواجباته وكذلك إبعاد الإدارة عن فكرة التعسف في استخدام مزاياها وسلطاتها"¹⁶، وهذا يعتبر من ضمانات المكلف الضريبي وذلك لأن الإدارة لا تستطيع أن تقوم بربط الضريبة عليه إلا بعد تبليغ المكلف بنتيجة الفحص، وذلك لأن المكلف له الحق في الدفاع عن صحة ما قدمه من بيانات.⁽¹⁷⁾

وباستقراء يرى الباحثان أن الفقرة " د " من المادة(29) فإنها وضعت ضماناً للمكلف من خلال منع المدقق من إصدار إشعار للمكلف بنتيجة التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو من تاريخ تعديله، لكن يؤخذ عليها طول المدة وأنها لا تساهم في استقرار المعاملات الضريبية وكان الأولى أن يتم تعديلها إلى سنة واحدة، ولكن باستكمال نص الفقرة ذاتها يتضح أنها أعطت صلاحية لتمكين الدائرة الضريبية من مضاعفة مدة الأربع سنوات في حالة كان هناك بيئة تهرب ولم يقل جرم تهرب، بحيث كان الأولى على المشرع أن ينص على التمديد في حالة ثبوت جرم التهرب، أي أن صلاحية دائرة الضريبة أوسع في مواجهة المكلف الأمر الذي لا يساهم في توفير ضمانات حقيقية وفعالة للمكلف في مواجهة الدائرة صاحبة السلطة والصلاحية .

وقضت محكمة التمييز " حيث نصت المادة (29/د) من قانون ضريبة الدخل (على الرغم من أي نص آخر لا يجوز للمدقق إصدار الإشعار الخطي نتيجة قرار التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ الإقرار الضريبي المقدم) حيث من المقرر أن المشرع الضريبي جعل مدة الأربع سنوات من اختصاص المدقق هو اختصاص فني محدد لا يجوز تجاوزه، وإن هذه المدة هي مدة سقوط لا تنقطع ولا تتوقف وإن النص جاء أمراً والنصوص الأمرة المتعلقة بالاختصاص من النظام العام وبذلك يتمتع على المدقق إصدار إشعار خطي بنتيجة التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي ويترتب على تجاوز هذه المدة أنه لا يجوز تعديل الإقرار الضريبي وإصدار الإشعارات ويترتب على ذلك بطلان الإجراءات التي تتم بعد المدة المحددة في المادة (29/د) من القانون⁽¹⁸⁾

ومع ضرورة الإشارة إلى أن عدم إصدار قرار التدقيق خلال فترة السنة والسنتين مع التزام المدقق بإصدار مذكرة التدقيق وإشعار التدقيق خلال أربع سنوات يؤدي إلى بطلان القرار الصادر وذلك لأن المواعيد المحددة بالقانون تعتبر من القواعد الأمرة والمتعلقة بالنظام العام التي يجب على المدقق الالتزام بها

فالأصل أن قرار التدقيق ومذكرة التدقيق وإشعار التدقيق يجب أن يصدر خلال الفترات القانونية المحددة في القانون، وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز حيث قضت "

حظرت المادة (28) من قانون ضريبة الدخل على المدقق تدقيق الإقرار الضريبي بعد أربع سنوات من تقديمه، كما ألزمت المادة (29/أ) المدقق بإصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق وحظرت المادة (29/د) منه إصدار إشعار التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ الإقرار المقدم بعد نفاذ أحكام هذا القانون، أما عدم إلتزام المدقق بإصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق فلا يبطل القرار، حيث أن لا بطلان إلا بنص ولا يوجد في قانون ضريبة الدخل نص يرتب البطلان على عدم إصدار قرار التدقيق بعد سنتين من تاريخ صدور مذكرة التدقيق طالما أن مذكرة التدقيق وإشعار التدقيق صدرا ضمن المدة القانونية¹⁹ ويتوصل الباحثان إلى أن المشرع الضريبي الأردني لم يرتب البطلان على عدم إصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق ، الأمر الذي يؤدي إلى انعدام ثقة المكلفين بالإجراءات المتبعة من قبل دائرة ضريبة الدخل .

المبحث الثاني: إجراءات التقدير الإداري

يعد التقدير الإداري إجراء تلجأ إليه الإدارة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد بالقانون ويكون ذلك من خلال إصدار المدقق قرار تقدير أولي وتبليغ المكلف به ويكون للمكلف الحق في تقديم الإقرار خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه الأمر الذي يترتب عليه إلغاء قرار التقدير الأولي وتدقيق الإقرار المقدم أما في حالة عدم تقديم الإقرار فيتم إصدار قرار التقدير الإداري . وسيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين يعالج الأول منهما مراحل التقدير الإداري ، أما الثاني فيعالج حالات تصحيح الربط النهائي .

المطلب الأول: مراحل التقدير الإداري

تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة على المكلف من خلال تحديد الأرباح للوصول إلى قيمة الضريبة الحقيقية على المكلف، ويتم ذلك من خلال المرور بمرحلتين تتمثل الأولى بقرار التقدير الأولي ومن ثم قرار التقدير الإداري . ويعالج هذا المطلب في الفرع الأول التقدير الأولي الفرع الثاني يتناول التقدير الإداري .

الفرع الأول: التقدير الأولي : يعتبر التقدير الأولي من أقدم أشكال التقدير الضريبي، حيث يفرض على المكلفين في حالة تخلفهم عن تقديم الإقرار الضريبي، ويتم إجرائه من خلال قيام دائرة ضريبة الدخل بحصر المكلفين الذين لم يقدموا الإقرار الضريبي وتحويل ملفاتهم إلى المقدرين ليتم دراسة كل ملف بشكل وافي للتعرف على سيرة وتاريخ المكلف وجمع المعلومات المهمة والضرورية وتقدير الدخل الصافي وتحديد قيمة الضريبة وتقدير قيمة الضريبة المستحقة على المكلف. (20)

ويصدر قرار تقدير الضريبة على المكلف إذا تخلف عن تقديم الإقرار خلال المدة المحددة أي قبل نهاية الشهر الرابع من السنة المالية، وإن أسس تحديد المبلغ الضريبي في قرار التقدير الأولي تقوم على : (21)

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

ب- في حال عدم وجود سنوات مقدرة /مدققة على المكلف وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة يتم اعتماد مثلي قيمة ضريبة السنة المعلنة بإقرارات المكلف كضريبة سنة أساس وعلى النحو المبين في الفقرة (أ) من هذه المادة .

ونتيجة لعدم التزام جميع المكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية الذاتية أو عدم دقة وصحة المعلومات الواردة في عدد من الإقرارات الضريبية، فقد سعى المشرع الضريبي إلى النص على إنشاء نظام الفوترة لتعزيز صحة ودقة الإقرارات الضريبية ويساعد هذا النظام على الحد من التجنب الضريبي، ويسهل إجراءات التدقيق على الإدارة الضريبية من خلال توفير الوقت وضمان سرعة إجراءات التدقيق، كما أن نظام الفوترة يعمل على توفير قاعدة بيانات وأنظمة تطبيقية تساعد الموظفين على إتمام أعمالهم انسجاماً مع النص التشريعي الذي ينقل عبء الإثبات على الدائرة بدلاً من المكلف. (22)

ولكن في ذات الوقت يعتبر القيام بإجراء الربط الأولي ضماناً للمكلف، لإعطائه فرصة بتقديم إقراره وإتمام إجراءاته الضريبية قبل قيام دائرة الضريبة بالربط النهائي للضريبة، حيث أن الدائرة تربط بالإستناد للتقدير الأولي ثم يتم تبليغ للمكلف وإعطائه فترة ثلاثون يوم ليقدّم إقراره وإلغاء التقدير الأولي مما يساهم في الحفاظ على حقوق

و ضمانات المكلف، إذ يكون أمام المكلف إما الاستجابة للتبليغ والموافقة على قرار التقدير الأولي وبناء على ذلك يصبح قرار التقدير إداري وملزم للمكلف، أو أن لا يوافق ويقوم بتقديم الإقرار الضريبي خلال فترة الثلاثين يوم مما يوجب على الإدارة إلغاء التقدير الأولي والقيام بتقدير ذاتي مستند للإقرار المقدم، أو أن لا يستجيب ولا يقوم بتقديم إقراره خلال الفترة المحددة وبناء على ذلك يصبح التقدير الأولي تقديراً إدارياً .

وقد شجع المشرع الأردني التقدير الذاتي من خلال اعتبار قرار التقدير الأولي غير نهائي لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي، واعتبار هذا القرار ملغى حكماً في حال تقديم المكلف إقراره الضريبي عن الفترة أو الفترات المحددة إضافة إلى دفعه الضريبة المستحقة عليه وأي مبالغ وغرامات أخرى خلال ثلاثين يوم من تبليغه قرار التقدير الأولي، حيث تعتبر هذه الحالة من حالات التقدير التي تكفل ضمانات وحقوق المكلفين وذلك لان المكلف أن قدم أقراره خلال ثلاثين يوم من تبليغه التقدير الأولي فيتم إلغاء هذا التقدير ويتم تدقيق الإقرار الذي قدمه المكلف، وأن قبول المكلف تقدير الإدارة لأرباحه يعتبر بمثابة اتفاق بينهما على قيمة الضريبة على وجه صحيح وقانوني، ويعتبر اتفاق ملزم للطرفين ومانع للمكلف من العودة للمناقشة متى كانت إرادته خالية من عيوب الرضا ولم يثبت عدوله عنها بدليل جائز القبول قانوناً .

ونص قرار محكمة التمييز في حكمها : " في حال عدم تقديم المكلف للإقرار المنصوص عليه ضمن المدة المحددة فإن القانون قد أجاز لمقدر الضريبة إصدار قرار تقدير بالاستناد للمادة (30) من ذات القانون وإصدار إشعار خطي لهذه الغاية فإذا تبلغ المكلف قرار التقدير الأولي وقدم الإقرارات المطلوبة منه ودفع المبالغ المقررة عليه خلال المدة المحددة فيعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً، أما إذا تبلغ هذا القرار ولم يقدم الإقرارات الضريبية خلال المدة المحددة فإن المبالغ المقررة عليه بموجب هذا القرار تكون واجبة التحصيل منه ولا يجوز له في هذه الحالة الطعن في هذا القرار لدى هيئة الاعتراض " . (23)

وبالإستناد لقرار محكمة التمييز رقم (2019/2923) تضمن القرار الصادر المبدأ القانوني الذي ينص على أنه " بالإستناد لأحكام المادتين 30 و 31 من قانون ضريبة الدخل وكذلك بالإستناد للمادة (6/ج) من تعليمات رقم (3) لسنة (2015) حيث أن المدعية لم تقدم إقراراتها وسنداً للمادة 30 من قانون ضريبة الدخل أصدر المدقق قرار تدقيق أولي عنها، مما حدا بالمدعية للطعن بقرار التدقيق الأولي لدى هيئة الإعتراض رغم أن هذه القرارات لا تقبل الإعتراض ولا الطعن أمام المحاكم وعليه فقد كان على هيئة الإعتراض رده كلاً لأنه انصب على قرارات لا تقبل الإعتراض " (24).

الفرع الثاني : التقدير الإداري: يجرى التقدير الإداري من قبل الإدارة الضريبية على دخل المكلف لتحديد مقدار الدين الضريبي مستندة إلى ما يتوفر لديها من بيانات ومعلومات وذلك بالاستعانة بمصادر البيانات والمعلومات التي حددتها التعليمات التنفيذية .

ويعرف بأنه تقدير يقوم به المقدر الضريبي لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة وفي الغالب يقوم به في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي أو في حالة كون الإقرار المقدم ينطوي على أسباب تدفع المدقق إلى الاعتقاد بعدم صحة ما تضمنه (25) أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإصدار قرار التقدير الإداري في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الأولي، وذلك بالإستناد للمادة (31/أ) من قانون ضريبة الدخل (26) . ويتم إجراءه من خلال حصر المقدرين العناصر الخاضعة للضريبة ومن ثم تقديرها، ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي خلال المواعيد المحددة، وفي حالة عدم وجود دفاتر حسابية منتظمة تؤدي هذه الطريقة الى نتائج قد تكون مرضية أو غير مرضية للمكلفين . وتتمثل مصادر المعلومات لإصدار قرار التقدير الإداري: (27)

- 1- المعلومات الواردة في ملف المكلف .
- 2- المعلومات الواردة في إقرارات ضريبة المبيعات
- 3- المعلومات الواردة في سجلات ومستندات المكلف .

4- المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقاً لأحكام الفقرات أ و ب و ج من المادة (61) من القانون .

5- المعلومات التي يتم الحصول عليها من ملفات المكلفين الآخرين يمارسون نشاطات مماثلة .

6- أي معلومات أخرى يمكن اعتمادها لتحديد الضريبة المستحقة على المكلف . ويتوجب على الإدارة الضريبية عند قيامها بهذا التقدير أن تراعي عدة ضوابط تتمثل بما يلي :

1- إشعار المكلف بعد صدور قرار التقدير الأولي وذلك لإعطائه فرصة لتقديم الإقرار الضريبي.

2- الاعتماد على المعلومات والقرائن القانونية والفعلية من أجل تدعيم قرار الربط وتأسيسه.

ويمكن للمدقق تخطي إجراء التقدير الأولي إذا قدم المكلف طلباً بذلك ، ويشترط أن يتخذ الطلب الشكل الخطي حتى يتم الاعتداد به من قبل الإدارة،⁽²⁸⁾ وهذا يتم في حالة توافر الثقة بين المكلف والدائرة الضريبية للقيام بإجراء الربط الضريبي وتساهم في الحد من الإجراءات الإدارية التي تتبعها الدائرة الضريبية لإصدار قرار التقدير الإداري، ولكن يؤخذ على ذلك عدم تحديد الفترة التي يتم خلالها تقديم الطلب من المكلف، ولكن من خلال تتبع أوضاع وإجراءات إصدار قرار التدقيق يتضح انه يتم تقديم الطلب قبل بدء الدائرة الضريبية بإجراءات التقدير الأولي.

وبالاستناد للمادة (31) فإن للمدير الصلاحية لإصدار تعليمات تنفيذية لغاية إصدار قرار التقدير الإداري في هذه الحال، الأمر الذي يوسع من صلاحيات الإدارة ولكن هذه الصلاحية تم منحها للدائرة الضريبية بالاستناد لثقة المكلف بالدائرة لربط الضريبة عليه وفق أحكام قانون ضريبة الدخل ، ولكن يؤخذ على هذه المادة أن صلاحية الإدارة جاءت مطلقة وذلك لأنها لم توضح الأسباب التي يمكن الاستناد إليها في هذه الحالة، حيث أنه كان الأولى بالمشروع تحديد الأسباب التي يمكن للمكلف خلالها أن يلجأ إلى الإدارة لإصدار قرار التقدير الأولي بشكل يمنع التعسف ويزيد الثقة بين الطرفين .

وبعد إصدار قرار التقدير الإداري يتم تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الإداري، ويكون للمكلف الحق في الاعتراض لدى هيئة الاعتراض،⁽²⁹⁾ وهذا يعتبر من ضمانات المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية .

المطلب الثاني: حالات تصحيح الربط النهائي

نص المشرع في قانون ضريبة الدخل أن الإدارة لها مجموعة من السلطات والصلاحيات لإجراء التصحيح على قرار التقدير الصادر بعد أن يصبح نهائياً ويكون ذلك في حالة إعادة النظر وحالة تصحيح الأخطاء المادية والمحاسبية التي تقع على قرار التقدير أو التدقيق النهائي . وسيتم دراسة هذا المطلب في الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: إعادة النظر بقرار التدقيق " الربط الإضافي " يعتبر إجراء إعادة النظر من الإجراءات التي تسمح للإدارة بالتعرض لتغيير المركز المالي للمكلف الضريبي، حيث تقوم السلطة الضريبية بتقدير دخل أحد المكلفين وربط الضريبة عليه وتحصيلها منه ثم لا تلبث أن تعود عليه مرة أخرى وتخضعه لتقدير آخر يتبع التقدير السابق، وذلك إذا تبين أن التقدير السابق لم يصل إلى دخل المكلف الحقيقي برتمته بل تناول جزء منه وبقي جزء منه مجهول لأي سبب من الأسباب ولم تستطع اكتشافه إلا بعد مده من الزمن.⁽³⁰⁾ ويقصد بإعادة النظر (الربط الإضافي) إجراء تتبعه الإدارة الضريبية استثناء عن عملية تقدير الضريبة على عناصر من دخل المكلف لم تخضع سابقاً للتقدير بصورة كلية أو جزئية رغم وجود نص يوجب إخضاعها للتقدير.⁽³¹⁾

وتقوم الدائرة بإجراء إعادة النظر إذا تبين وجود نشاط خفي لم يتم تقديره أو إن كانت الدفاتر المقدمة غير سليمة أو مزورة وغير شاملة لكل عناصر الدخل و إن ثبت للإدارة الضريبية أن الربط تم بأقل مما هو مستحق فعلاً، ويؤخذ بالاعتبار أن الخطأ ممكن أن يصدر من المكلف أو من الإدارة الضريبية في حال أخطأت أو أغفلت نشاطاً معيناً أثناء الربط الأصلي للضريبة.

وإن إثبات العبء الضريبي يقع على عاتق المدقق فإذا تبين للمكلف مصدر دخل إضافي لم يصرح به أو أنه لم يصرح عن حجم المبيعات الفعلي مما أدى إلى انخفاض قيمة الضريبة للخرينة فالواجب على المدقق أن يقيم الدليل على ذلك.⁽³²⁾ ويتم إجراء

إعادة النظر لحماية أموال الخزينة، حيث قد يفوت عليها أموال جراء تصرفات صادرة من المكلف أو من الإدارة الضريبية، ويعتبر هذا التصرف الوجه المقابل لحق الشخص في الرجوع على الدولة ويعتبر هذا التقدير من الحقوق الإجرائية الخاصة بتحديد عمليات التقدير النهائي للدخل الضريبي، والأساس القانوني لإعادة النظر بناء على الحق الذي منحه القانون للدولة ممثلة بالسلطة المالية في إجراء التقدير على دخل المكلف على أساس الدخل الحقيقي، وفي حالة عدم قيام التقدير على هذا الأساس كان لها أن تقوم بإجراء الربط الإضافي⁽³³⁾.

وقد تم تنظيم صلاحية إعادة النظر في قرارات التدقيق في نص المادة (34) من قانون ضريبة الدخل، بحيث يكون للإدارة الضريبية إعادة النظر بقرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر من هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من المدير أو المدقق أو هيئة الاعتراض، وهذه الصلاحية للمدير أو من يفوضه تعتبر جوازيه، ويتم من خلال فتح ملف المكلف لإعادة التقدير عليه خلال مدة أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو تعديله، ويلاحظ أن إشارة المشرع الأردني لصلاحية إعادة النظر كانت ضمنية وجوازيه للإدارة الضريبية، ولم تكن صريحة وإلزامية .

إن المشرع الأردني أشتراط إمكانية إعادة النظر في قرار التقدير أن يتم منح المكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وشرح موقفه، وهذا ما نصت عليه المادة (34/أ) حيث نصت على ضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، كما أشتراط أن لا يجري إعادة النظر على أي واقعة سبق الفصل فيها من قبل المحكمة المختصة، إلا إذا كان مصدر الدخل الذي يراد إجراء التقدير الإضافي عليه لم يرد ضمن القرار⁽³⁴⁾.

وقضت محكمة التمييز الأردنية بأنه " إن قرار التدقيق الصادر من شخص غير مفوض بإصداره بتاريخ صدوره يترتب عليه بطلان هذه الإجازة لإصداره"⁽³⁵⁾ ويراعى عند إجراءه عدة شروط، تتمثل بما يأتي :

1- لا يجوز للإدارة أن تقوم بإعادة النظر على ذات النشاط الذي حددت دخله وأرباحه من قبل بطريقة التقدير بل يجب أن تقوم الإدارة بالتحقق من وجود نشاط آخر للمكلف لم يكن معلوم عند قيامها بالربط على الأصلي ذلك بالاستناد لنص المادة (27)

من ذات القانون، لذلك يجب أن تكون جديدة ومختلفة عن تلك التي تم عليها الربط الأصلي بحيث ينتج عنها عائد ربحي جديد للمكلف.

2- أن يكون سبب الربط الإضافي دليل مادي قطعي مثل الاحتيال أو الخطأ أو الإهمال ويجب أن يكون لدى الإدارة الضريبية شك مقبول من حيث القوة لقناعتها بوجود خطأ أو تقصير، بحيث يكون عدم علمها بأوجه النشاط يرجع للمكلف نفسه من خلال استخدامه طرق احتيالية أو أدلائه ببيانات غير صحيحة أو تقديم مستندات لا تتضمن حقيقة نشاطه.⁽³⁶⁾

3- ويجب أن يتم تبليغ قرار إعادة النظر للمكلف بحيث يتضمن الوقائع والتاريخ والنواحي الشكلية ومن ثم الانتقال للموضوعية والحيثيات ثم القرار،⁽³⁷⁾ حيث أن التبليغ يجب أن يتضمن الأساس الذي بني عليه إعادة النظر وأسس الربط الأصلي كذلك وأسباب التعديل، إذ إنه من حق المكلف أن يعلم بإجراء إعادة النظر على دخله من خلال تبليغه به وكل ما يتعلق به وأسبابه والأدلة القائمة لدى الدائرة الضريبية وما يتم من تعديل على الربط الأصلي، ويترتب على عدم تبليغه بطلان الربط الأصلي⁽³⁸⁾.

ويجب على الإدارة ان تبلغ المكلف بإشعار خطي بنتيجة القرار المعدل ويعتبر هذا القرار قابل للطعن أمام المحكمة خلال ثلاثين يوم من تاريخ التبليغ⁽³⁹⁾، وبالاستناد لنص المادة (4) من تعليمات تدقيق قرارات ضريبة الدخل فقد نصت على " لا يكون القرار الخاضع للتدقيق وفق أحكام الفقرة (3) من ذات التعليمات نهائياً وملزماً ولا ينتج أي أثر له قبل المصادقة عليه من المدير أو من يفوضه لهذه الغاية ويعتبر أي تبليغ قبل المصادقة عليه باطلاً "

وقضت محكمة التمييز " حيث أن ما يستفاد من نص المادة (34) والمادة (4) من تعليمات تدقيق قرارات ضريبة الدخل إن قرار التدقيق لا يعتبر نافذاً إلا بعد المصادقة عليه من قبل المدير أو من يفوضه "⁽⁴⁰⁾ وإن المدة الزمنية التي يتم خلالها إعادة النظر بالربط يكون خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو من تاريخ صدور قرار التقدير الإداري أو تاريخ صدور قرار هيئة الاعتراض وإلا عدت إجراءات التقدير الإضافي غير قانونية، وهذا يعتبر قيد على الإدارة الضريبية وضمانة للمكلف

بحيث إن هذه المدة تعتبر مدة سقوط وليس مدة تقادم⁽⁴¹⁾، وقضت محكمة التمييز الأردنية " أن هذه المدة مدة سقوط وليس تقادم، وإنها من النظام العام بحيث تستطيع المحكمة إثارتها من تلقاء نفسها، و بالتالي لا تخضع لأحكام الوقف أو الانقطاع التي تخضع لها مدة التقادم، وعلى الموظف المفوض أن يبدأ بإجراءاته وينتهي منها قبل انتهاء الأربع سنوات المنصوص عليها، وأنه لا يجوز ممارسة أي صلاحية بعد انتهاء السنوات الأربع وذلك استقرار لمبدأ المعاملات"⁽⁴²⁾

ويؤخذ على هذه المادة عدم إعطائها المكلف الحق في الإعتراض لدى هيئة الإعتراض في الإدارة الضريبية وجعلت الإعتراض مقتصرأً أمام المحكمة، وكان الأصل أن يكون هذا القرار خاضع للطعن بالاعتراض للتخفيف عن المحاكم وعن المكلفين،⁽⁴³⁾ وإن مدة إعادة النظر في القرار محددة بالقانون بأربع سنوات وتعتبر هذه المدة طويلة جداً وتؤدي إلى عدم استقرار المركز المالي للمكلف، وذلك لأنه بعد أربع سنوات من دفع الضريبة قد يفاجئ المكلف بزيادة أو تعديل مقدار الضريبة .

ويرى الباحثان أن المادتين (3/أ/28) والمادة (34) نصتا على صلاحية للمدير أو المدقق لإعادة النظر بالربط الضريبي، فالمادة (28) نصت على إعادة النظر بالنسبة للإقرارات التي تم قبوها دون أن تدخل في العينة خلال سنتين، والمادة (34) نصت على صلاحية إعادة النظر بالربط الضريبي بالنسبة لقرار التقدير الإداري أو فرض الضريبة المقطوعة أو الإقرار من تاريخ قبولها أو تعديلها، أي ان كلا المادتين نصتا على صلاحية إعادة النظر، ولكن كان من المستحسن على المشرع أن لا يقوم بالتكرار، حيث كان من الأولى أن يتم صياغتها في نص قانوني واحد وشامل للحالات السابقة.

ينضح أن صلاحية إعادة النظر "الربط الإضافي " تتم بعد إجراء الربط النهائي للضريبة على المكلفين وأنها تعتبر بمثابة رقابة أو تدقيق على ما تم من إجراءات الأمر الذي يدفع الباحثة إلى اقتراح بأن تكون صلاحية إعادة النظر من اختصاصات هيئة الاعتراض وليس للمدير أو المدقق أن يقوم بها لأن أعضاء هيئات الاعتراض

مدققين وأدعى للمصادقية كذلك ، ويكون إجراءه محدد بفترة سنتين وليس أربع سنوات من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الربط الضريبي .

الفرع الثاني: التقدير لتصحيح الأخطاء الحسابية الواردة في قرار التقدير: راعى المشرع الأردني إمكانية وقوع خطأ بشري أثناء تقديم الإقرار أو التدقيق بطريق السهو العرضي، حيث أجاز أن يتم تصحيح هذه الأخطاء من خلال اتخاذ قرار يصدر من قبل مدير عام الضريبة أو من يفوضه أو من قبل المدقق أو بناء على طلب من المكلف، وتعتبر هذه الصلاحية جوازيه وليست صلاحية وجوبية في حال تم تقديم الطلب من المكلف.⁽⁴⁴⁾

وذلك لأن المشرع خرج عن الأصل الثابت في مجال تقرير الحق في الطعن بقرارات دائرة ضريبة الدخل بتصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية في الإشعارات لصالح إعتبار مثل هذه القرارات نهائية، وهذا ما يشكل حرمان للمكلفين في الأردن ولفترة طويلة من اللجوء للقضاء وإشباع غريزة العدالة التي كرسها الدستور.⁽⁴⁵⁾

وإن جوهر الرقابة الدستورية على التشريعات الضريبية يقوم على دراسة مدى اتفاق أو تعارض أحكام القانون مع الدستور، ومن ثم ينزل القاضي حكم القانون على الواقعة محل النزاع،⁴⁶ ولذلك وبالإستناد لنص القانون لم تكن القرارات الصادرة بتصحيح الأخطاء المحاسبية سابقا تخضع للطعن الإداري بطريق الاعتراض لدى الإدارة الضريبية بأي شكل من الأشكال سواء تم التصحيح من قبل الإدارة الضريبية أو بناء على طلب المكلف الخطي،⁽⁴⁷⁾ ولكن هذا النص يعتبر غير دستوري لما قد يحدث ضرراً كبيراً على المكلفين مما يترتب عليه عدم استطاعتهم اللجوء للقضاء لطلب التعديل، مما يعني مصادرة حقهم في التقاضي الذي كفله الدستور الأردني في الفقرة (أ) من المادة (101) التي نصت على أن المحاكم مفتوحة أمام الجميع ومصونة من التدخل في شؤونها .

وقضت المحكمة الدستورية بحكمها القضائي " بعدم دستورية الجزء الأخير من المادة (72) من قانون ضريبة الدخل والتي تنص على إعتبار القرار الصادر لتصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية في القرارات والإشعارات الضريبية غير خاضعة للطعن،

واستندت المحكمة الدستورية في قرارها الصادر إلى أن الحكم القانوني السابق يخالف مبدأ المساواة بين الأردنيين الذي قرره المادة (6) من الدستور كما أنه يحرم المكلفين من حق اللجوء إلى القضاء بشكل يخالف أحكام المادة (1/101) من الدستور والتي تعتبر المحاكم الأردنية مفتوحة أمام الجميع، حيث أن الدستور هو الضامن الكفؤ لعدالة جميع التشريعات النافذة، والرقيب المكين على عدم مخالفتها لأحكام الدستور هو الدستور نفسه وأنه يتعين على المشرع أثناء تصديده لإنجاز القوانين والأنظمة أن يتقياً بظلال رقابة أحكام الدستور.(48)

وفي نهاية الحديث عن الربط الضريبي من حيث بيان ماهيته و حالاته ومن ثم بيان إجراءاته بالنسبة للربط الذاتي والربط الإداري يتبين عدم وجود ضمان فعلي لحقوق المكلفين نتيجة كون القواعد القانونية المتعلقة بأحكام الربط الإداري غير كافية لتحقيق هذه الغاية ولا لتحقيق العدالة الضريبية، ويعود ذلك لكثرة التعديلات التي تتم على قانون ضريبة الدخل الأردني بالإضافة للتوسع في الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية في مواجهة المكلف الضريبي، ولذلك تأمل الباحثة من المشرع الضريبي إعادة النظر في النصوص القانونية التي تم الإشارة إليها وتعديلها بشكل يحافظ على حقوق المكلفين و ضماناتهم بشكل فعلي من جهة، وحماية حقوق الخزينة وتقيد الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية بشكل يحقق العدالة لكلا الطرفين .

الخاتمة

توصلت الباحثان إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، أهمها:-

النتائج :

1- أن الفقرة " د " من المادة(29) فإنها وضعت ضماناً للمكلف من خلال منع المدقق من إصدار إشعار للمكلف بنتيجة التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار أو من تاريخ تعديله، لكن يؤخذ عليها طول المدة وأنها لا تساهم في استقرار المعاملات الضريبية.

2- أن عدم إصدار قرار التدقيق خلال فترة السنة والسنتين مع التزام المدقق بإصدار مذكرة التدقيق وإشعار التدقيق خلال أربع سنوات يؤدي إلى بطلان القرار - لم

يأخذ به المشرع- الصادر وذلك لأن المواعيد المحددة بالقانون تعتبر من القواعد

الأمرة والمتعلقة بالنظام العام التي يجب على المدقق الالتزام بها

3- يعتبر القيام بإجراء الربط الأولي ضماناً للمكلف، لإعطائه فرصة بتقديم إقراره وإتمام إجراءاته الضريبية قبل قيام دائرة الضريبة بالربط النهائي للضريبة، حيث أن الدائرة تربط بالإستناد للتقدير الأولي ثم يتم تبليغ للمكلف وإعطائه فترة ثلاثون يوم ليقدم إقراره وإلغاء التقدير الأولي مما يساهم في الحفاظ على حقوق و ضمانات المكلف.

4- وقد شجع المشرع الأردني التقدير الذاتي من خلال اعتبار قرار التقدير الأولي غير نهائي لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي، واعتبار هذا القرار ملغى حكماً في حال تقديم المكلف إقراره الضريبي عن الفترة أو الفترات المحددة إضافة إلى دفعه الضريبة المستحقة عليه وأي مبالغ وغرامات أخرى خلال ثلاثين يوم من تبليغه قرار التقدير الأولي.

5- أن قبول المكلف تقدير الإدارة لأرباحه يعتبر بمثابة اتفاق بينهما على قيمة الضريبة على وجه صحيح وقانوني، ويعتبر اتفاق ملزم للطرفين ومانع للمكلف من العودة للمناقشة متى كانت إرادته خالية من عيوب الرضا ولم يثبت عدوله عنها بدليل جائز القبول قانوناً .

6- لقد تم تنظيم صلاحية إعادة النظر في قرارات التدقيق في نص المادة (34) من قانون ضريبة الدخل، بحيث يكون للإدارة الضريبية إعادة النظر بقرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر من هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من المدير أو المدقق أو هيئة الاعتراض.

7- أن المادتين (28/أ/3) والمادة (34) من قانون ضريبة الدخل نصتا على صلاحية للمدير أو المدقق لإعادة النظر بالربط الضريبي.

التوصيات :

1- يوصي الباحثان إلى ضرورة دمج جميع الحالات إعادة النظر التي تم النص عليهم في المادة (28) والمادة (34) من قانون ضريبة الدخل في مادة واحدة لتوحيد

الأحكام القانونية المتعلقة بها خاصة فيما يتعلق بالمدد وذلك لتحقيق الاستقرار للمعاملات المالية وزيادة ثقة المكلف بإجراءات الربط الضريبي وإعادة النظر فيها وجعل هذا الاختصاص لهيئة الطعن وليس للإدارة الضريبية .

2- يوصي الباحثان إلى ضرورة تعديل نص المادة (29) من قانون ضريبة الدخل من خلال إلغاء عبارة " مضاعفة المدة المذكورة " بحيث لا يكون للمدير صلاحية التمديد من خلال إصدار قرار إداري إلا في حالة ثبوت جرم التهرب الضريبي، وليس إمكانية التمديد بالإستناد إلى بيينة التهرب .

3- يوصي الباحثان أن يوحد المشرع الضريبي الأحكام القانونية المتعلقة بصلاحيات المدير أو المدقق في إعادة النظر في قرارات الربط الضريبي خاصة فيما يتعلق بالمدة القانونية التي منحها المشرع للمدير أو المدقق المفوض في إعادة النظر في قرارات الربط الضريبي حيث تختلف المادة (3/أ/28) عنه المادة (1/أ/34) من القانون ذاته .

4- يوصي الباحثان المشرع الضريبي الأردني بترتيب البطلان على عدم إصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق ، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بالإجراءات المتبعة من قبل دائرة ضريبة الدخل .

المراجع

الكتب القانونية

- 1- أبو حشيش، خليل عواد: دراسات مقدمة في المحاسبة الضريبية، ط 1، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004 .
- 2- أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط 1، عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004 .
- 3- الججاوي، طلال محمد العنكي، هيثم علي: المحاسبة والتحاسب الضريبي، العراق كربلاء دار الكتب موزعون -ناشرون، 2014 .
- 4- الرفاعي، خليل: المحاسبة الضريبية، الأردن: دار حنين للنشر والتوزيع، 2005.

- 5- الشافعي، محمد إبراهيم: محاضرات في الضريبة على الدخل، بدون طبعة، بدون دار نشر، 2005.
- 6- الصغير، طارق: إجراءات التقاضي لدى المحاكم الابتدائية في قرارات التوظيف الإجباري ، دون طبعه، دون دار نشر.
- 7- العطور، رنا إبراهيم: التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، مطابع الشمس، الأردن، عمان، 1993.
- 8- العطية، وليد عبد الكريم : الطعن بقرار ضريبة الدخل، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ،2017.
- 9- توحيد، هشام علي: الموجز في الفقه الضريبي ، قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث، مصر، دون طبعه، دون نشر.
- 10- جاسم، زينب منذر: التقدير الإضافي في قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة، دون طبعة، دون نشر.
- 11- خطاب، إكرامي بسيوني : القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، بدون طبعة، مصر :المكتب الجامعي الحديث،2012 .
- 12- عواد، قيس حسن: المركز القانوني للمكلف الضريبي ، ط1 ،الأردن : دار المناهج للنشر و التوزيع ، 2014.
- 13- صالح، نائل عبد الرحمن: ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان: مركز الجامعة للنسخ السريع، بدون طبعه ، 1986.
- 14- قانون ضريبة الدخل -تقييم للواقع والبدائل المختلفة ، مركز الدراسات الإستراتيجية -الجامعة الأردنية بالتعاون مع غرفة تجارة عمان،أيار/مايو 2018 ..
- 15- وفاق، عبد الباسط : فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، بدون طبعة، مصر : دار النهضة العربية،2001 .
- 16- معبدي، شوقي نمر: المفصل في قانون ضريبة الدخل الأردني، عمان : المكتبة الوطنية، 1995، ص 183 .

17- مشروع الفوترة الوطني، وزارة المالية - دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، الأستاذ سهم الجمل، غير منشور .

الأحكام القضائية

منشورات برنامج قراراتك

منشورات مركز عدالة

التشريعات

دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 .

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 وتعديله في القانون رقم 38 لسنة 2018.

تعليمات تحديد أسس وإجراءات التقدير الأولي لضريبة الدخل رقم (3) لسنة 2015

تعليمات اقتطاع ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 2019 .

تعليمات إصدار قرار التقدير الإداري بناء على طلب الكلف رقم 1 لسنة 2020 .

المواقع الإلكترونية

1- نصراوين، نيث كمال: مقال المحكمة الدستورية تكرر الحق في التقاضي،

جريدة الرأي، 2018/12/10، رابط الموقع المحكمة الدستورية تكرر الحق في

التقاضي - صحيفة الرأي <http://alrai.com/article/10462145> كتاب/المحكمة-

الدستورية-تكرر-الحق-في-التقاضي تاريخ الدخول للموقع 2020/2/13 الوقت

4:34

الهوامش والمراجع المعتمدة

(1) المادة (26/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

(2) العطور، رنا إبراهيم: التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مطابع الشمس،

عمان، الأردن، 1993.

(3) صالح، نائل عبد الرحمن: ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان:

مركز الجامعة للنسخ السريع، بدون طبعه، 1986، ص 35 .

- (4) المادة (1/أ/28) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (5) المادة (3/أ/28) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (6) الشافعي، محمد إبراهيم :محاضرات في الضريبة على الدخل، بدون طبعة، بدون دار نشر، 2005، صفحة 280.
- (7) الشافعي، محاضرات في الضريبة على الدخل ، مرجع سابق، صفحة 281
- (8) قانون ضريبة الدخل -تقييم للواقع والبدائل المختلفة، مركز الدراسات الاستراتيجية -الجامعة الأردنية بالتعاون مع غرفة تجارة عمان، أيار/مايو 2018، ص 40.
- (9) العطية، وليد عبد الكريم، الطعن بقرار ضريبة الدخل، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2017، ص 102.
- (10) معبدي، شوقي نمر: المفصل في قانون ضريبة الدخل الأردني، عمان : المكتبة الوطنية، 1995، ص 183 .
- (11) وفا، عبد الباسط: فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، بدون طبعة، مصر : دار النهضة العربية، 2001، ص 42-43
- (12) العطية، الطعن بقرار ضريبة الدخل ، مرجع سابق، صفحة 154-155 .
- (13) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق)، قرار رقم (1996/382)، من موقع قراارك
- (14) أبو حشيش، خليل عواد : دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، ط 1، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع 2004،، صفحة 379 .
- (15) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) رقم (2019/2837)، تاريخ 15-5-2019، من موقع قراارك .
- (16) الصغير، طارق، إجراءات التقاضي لدى المحاكم الابتدائية في قرارات التوظيف الإيجابي ، دون سنة نشر، ص 21-22
- (17) المادة (29/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

- (18) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق)، رقم 2019/5868، بتاريخ 2019/9/25، من موقع قرارك .
- (19) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق)، رقم 2019/2845 صادر بتاريخ 2019/12/8، من موقع قرارك .
- (20) الرفاعي، خليل، المحاسبة الضريبية، الأردن: دار حنين للنشر والتوزيع، 2005، ص 189 .
- (21) المادة (4) من تعليمات تحديد أسس وإجراءات التقدير الأولي لضريبة الدخل رقم (3) لسنة 2015 وتعديلاته .
- (22) مشروع الفوترة الوطني، وزارة المالية - دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، الأستاذ سهم الجمل، غير منشور .
- (23) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) رقم (2018/5586) من موقع قرارك .
- (24) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق)، رقم (2019/2923) من موقع قرارك .
- (25) أبو كرش، شريف مصباح : إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع 2004، ص291
- (26) نصت المادة (31/أ) من قانون ضريبة الدخل على: "إذا لم يقدم المكلف إقراراً ضريبياً بعد مرور ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه الإشعار الخطي بنتيجة قرار التقدير الأولي فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري بالاستعانة بأي من مصادر المعلومات التي تحددها التعليمات التنفيذية "
- (27) المادة (3) من تعليمات التنفيذية لمصادر معلومات قرار التقدير الإداري رقم (6) لعام 2015 .
- (28) المادة (31/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (29) المادة (31/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لعام 2014 وتعديله .
- (30) الججاوي، طلال محمد العنكي، هيثم علي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، العراق كربلاء دار الكتب موزعون - ناشرون، 2014، صفحة 82 .

- (31) عواد، قيس حسن: المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط1، الأردن : دار المناهج للنشر و التوزيع ،2004،، صفحة 116 .
- (32) أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مرجع سابق، ص 239 .
- (33) جاسم، زينب منذر: التقدير الإضافي في قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة، ص 268 .
- (34) ابو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، مرجع سابق، ص392.
- (35) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) رقم (2019/5639)، تاريخ 2019/9/23 من موقع قرارك .
- (36) المادة (34/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (37) توحيد، هشام علي:الموجز في الفقه الضريبي ، قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث، مصر،1993، صفحة 171 .
- (38) المادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (39) المادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل الأردني .
- (40) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) رقم (2019/4445) تاريخ 2019/8/1، من موقع قرارك .
- (41) العطية، وليد عبدالكريم: الطعن بقرار ضريبة الدخل ، عمان، دار الثقافة، 2017،صفحة 162 .
- (42) قرار محكمة التمييز الأردنية (حقوق) رقم (1998/1791) تاريخ 1998/2/6، هيئة خماسية منشورات مركز عدالة عمان .
- (43) العطية، الطعن بقرار ضريبة الدخل ، مرجع سابق، صفحة 164 .
- (44) المادة (72) من قانون ضريبة الدخل الأردني .

- (45) نصرأوين، د ليث كمال (2018) مقال المحكمة الدستورية تكرس الحق في التفاضلي، جريدة الرأي، 2018/12/10، رابط الموقع المحكمة الدستورية تكرس الحق في التفاضلي - صحيفة الرأي
- <http://alrai.com/article/10462145>/كتاب/المحكمة-الدستورية-تكرس-الحق-
- في-التفاضلي تاريخ الدخول للموقع 2020/2/13 الوقت 4:34 .
- (46) خطاب، إكرامي بسيوني : القاضى الدستورى ورقابته للتشريعات الضريبية، بدون طبعة، مصر :المكتب الجامعي الحديث، ، 2012،ص 63.
- (47) العطية، الطعن بقرار ضريبة الدخل ، صفحة 167 .
- (48) قرار المحكمة الدستورية رقم (2018/7) عدد الجريدة الرسمية 5549 بتاريخ 2018/12/16 .