

تاريخ الإرسال (2019-06-24)، تاريخ قبول النشر (2019-08-04)

د. وصفي محمود الخريسات

اسم الباحث:

محامي وباحث قانوني / الأردن-عمان

اسم الجامعة والبلد:

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: wasfi\_1977@yahoo.com

## الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014م وتعديلاته "دراسة تحليلية"

### الملخص:

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية الاعتراض الإداري في تسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، فالضريبة المفروضة إما أن تكون عادلة للمكلف وللخزينة على حد سواء، أو مجحفة بأحد الطرفين، وتحقيقاً للعدالة وإنصافاً للمكلف بصورة خاصة ورفع الظلم عنه، نص المشرع على أنه للمكلف أن يطعن في قرار تقدير الضريبة الصادرة بحقه، إذا ما شعر بأن التقدير مبالغ فيه أو لا يستند إلى أساس قانوني، أو لا يمت إلى الحقيقة والواقع بصلة، عن طريق تقديم الاعتراض الإداري بإعتباره الوسيلة الضرورية والعملية التي يعول عليها المكلف في تحصيل حقوقه المترتبة ليستطيع الوصول إلى تسوية ضريبية تخدم مصلحته وتحقق له العدالة.

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة بتحليل النصوص التي تحكم الاعتراض الإداري في التشريع الضريبي، ومن أهم النتائج التي خلص إليها الباحث هي: أن الاعتراض الإداري في حل المنازعات الضريبية إذا ما حسم النزاع الضريبي، فإنه يجنب المكلف سلوك الطريق القضائي، وما في ذلك من توفير للوقت والجهد والنفقات. ومن أهم التوصيات هي: نتمنى على مشرعنا الأردني العمل على منح الاختصاص في التصدي للاعتراض الإداري المقدم من قبل المكلف لهيئات اعتراض متخصصة تتوافر لدى أعضائها الحيادية والكفاءة وتضمنها بالعنصر القضائي.

كلمات مفتاحية: الاعتراض الإداري؛ المنازعات الضريبية؛ هيئة الاعتراض؛ ضريبة الدخل؛ المكلف.

### Administrative Objection to settle of tax disputes in Jordanian Income Tax Law No. (34) For 2014 and its amendments "Analytical Study"

#### Abstract:

This study is objective to show the importance of administrative objection in the settlement of tax disputes in the Jordanian Income Tax Law No. 34 of 2014 and its amendments. and the tax imposed is either that fair to both of the taxpayer and the treasury, or unfair to one of the parties, and to achieve justice and fair to the taxpayer in particular and to lift injustice about him, the legislator stipulated that taxpayer can stabb in the decision estimate tax issued against to him if he feels that the estimate is exaggerated or is not based on a legal basis or is not based on fact and fact by presenting administrative objection as The necessary means And the process on which the taxpayer relies on the collection of his rights, so that he can reach a tax settlement that serves his interests and achieves justice for him.

The researcher followed the descriptive analytical method in the study by analyzing the texts that govern the administrative objection in the tax legislation, the most important findings are: that the administrative objection in solving tax disputes, if the tax dispute is resolved, avoids the taxpayer to conduct the judicial way and save time and effort and expenses.

The most important recommendations are: we are wish the Jordanian legislator to work on granting the jurisdiction in dealing with the administrative objection presented by the taxpayer to specialized objection commissions, it have members are neutral and efficiency, and it include the judicial element.

**Keywords:** Administrative objection; Tax disputes; Objection Commission; Income tax; taxpayer.

**المقدمة:**

لجأ المشرع الأردني في فرض ضريبة على الدخل لتأمين الموارد المالية للدولة لتغطية احتياجاتها ونفقاتها، منذ صدور القانون رقم (108) لسنة 1933 باعتبارها ضريبة مباشرة لا ينتقل عبئها ولا تنعكس آثارها إلا على دافعيها، ثم جاءت قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة، وكان آخرها قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014، وتعديلاته بالقانون رقم (38) لسنة 2018 وبوشر العمل به إعتباراً من 2019/1/1، لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

**موضوع الدراسة:**

يتمثل موضوع الدراسة في تقديم صورة واضحة عن إجراءات الاعتراض الإداري في منازعات ضريبة الدخل كوسيلة لحل المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، فبمقتضى هذه الآلية " الاعتراض الإداري " يحق لكل مكلف توجيه طعن إداري على قرار التقدير الضريبي، وطرح الموضوع على الجهة المختصة التي اتخذت القرار المتعلق به من أجل الوصول إلى تسوية ضريبية تخدم مصلحته.

ويعتبر الاعتراض الإداري على قرارات التقدير القابلة للاعتراض من أهم مظاهر الحماية القانونية للمكلف، عندما تختلف وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلف بها والأسانيد القانونية المقدمة من كل منهما في تقدير الضريبة، فيسعى كلا الطرفين لتحقيق مصلحتهما بما يُعبّر عنه المكلف بإقراره، وتُعبّر عنها الإدارة عند التقدير بالمصلحة العامة.

وضع المشرع الأردني مجموعة هامة من النصوص القانونية سعياً منه لحل هذه المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف بها، بحيث يتم حلها أولاً على مستوى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وإذا لم يتم التوصل إلى حل يرضي الطرفين يرفع النزاع على مستوى الجهات القضائية المختصة، فتسعى هذه الدراسة إلى توضيح مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية المتعلقة بالمرحلة الإدارية (الاعتراض الإداري)، ومدى كفاءة الإطار أو النظام القانوني الذي يحكمه في التشريع الضريبي الأردني، من خلال دراسة مجمل قواعده وإجراءاته في تبسيط عملية تقديم الاعتراض والنظر والفصل به من الجهة المختصة.

**تساؤلات الدراسة:**

تتمحور تساؤلات الدراسة في سؤال رئيس هو: هل يعتبر الاعتراض الإداري المسبق آلية فعّالة لحسم النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية؟ ويتفرع عنه العديد من التساؤلات وهي:

1. ماهي طبيعة المنازعات الضريبية؟
2. ما هي طبيعة مرحلة الاعتراض الإداري وأساسها القانوني؟
3. ما هي الجهة المختصة بنظر الاعتراض الإداري؟
4. ما مدى طبيعة واختصاص هيئة الاعتراض الإداري؟
5. ما هي أهم الإجراءات الواجبة اتباعها أمام هيئة الاعتراض؟
6. ماهي حدود صلاحيات الهيئة في نظر الاعتراض والفصل فيه ونطاق حجية قراراتها؟
7. هل الاعتراض الإداري ينهي منازعات ضريبة الدخل؟ أم هو إجراء روتيني قد يلجأ إليه المكلف؟

**مشكلة الدراسة:**

تتمثل مشكلة الدراسة في أن فرض ضريبة الدخل وإجراءات تقديرها يكون من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، ويجري الوصول إلى الضريبة المستحقة على المُكلف من خلال طرق عديدة منها الإقرار الضريبي والتقدير الإداري، وتنتهي إجراءات التقدير عادة بتحديد مقدار الدخل والضريبة المستحقة على المُكلف، فإذا حصل الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمُكلف أصبح التقدير نهائياً، إلا أنه قد لا يوافق المُكلف على التقدير، ومن ثم يحق له الاعتراض عليه خلال المدة المحددة بعد الإشعار، لذلك أتاح قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014م للمُكلفين حق الاعتراض على قرارات تقدير ضريبة الدخل أمام جهة معينة نص القانون على تشكيلها واختصاصاتها كضمانة لحقوقهم، على أن يقدم الاعتراض ضمن إجراءات وشروط معينة وإلا يترتب على إغفالها رد الاعتراض، وبالتالي ضياع حقوق المُكلفين.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على أحكام الاعتراض الإداري في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014، كوسيلة لحل كثير من المنازعات الضريبية بين المُكلفين ودائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وجعل هذه الدراسة نواة لدراسة وتوجهات إدارية لاحقة في المستقبل وأثرها على تحسين صورة مرحلة الاعتراض كإحدى المراحل الأولية لتسوية المنازعات الضريبية، حيث تعتبر الطعون الإدارية من أيسر الطرق لحل المنازعات وهي لازالت في مراحلها الأولى، وتحقيق العدالة بطريقة أيسر، والتقليل من النفقات، وعدد القضايا المعروضة على القضاء.

كما تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة في تقدير مدى تطبيق النصوص والإجراءات القانونية التي أقرها المشرع لهذا النوع من المنازعات في ضريبة الدخل، وتوضيح الاعتراض الإداري في جانبه الإجرائي نظراً لكثرة المصطلحات الضريبية، وتعقيدها وصعوبة فهمها، وعدم الإلمام بها من طرف المُكلفين، لكي يتمكنوا من الاطلاع على ما تحتويه هذه النصوص من إجراءات وكيفية تقديم الاعتراض الإداري للطعن بقرارات التقدير.

**أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق العديد من الغايات وهي:

1. الإلمام بطبيعة المنازعات الضريبية وأطرافها في منازعات ضريبة الدخل.
2. الإلمام بالأحكام الموضوعية والشكلية للاعتراض الإداري.
3. بيان مدى أهمية الاعتراض الإداري كوسيلة في حل المنازعات الضريبية.
4. بيان الإجراءات الشكلية التي يجب أن يسلكها المُكلفون لتقديم الاعتراض الإداري.
5. الإلمام بالأحكام القانونية المنظمة لعمل وإجراءات هيئة الاعتراض الإداري.
6. بيان أثر قرارات هيئة الاعتراض الإداري على الاعتراض الإداري ومدى فعاليتها في مرحلته الإدارية ؟
7. زيادة نشر الوعي الضريبي بين المُكلفين بالضريبة.

**منهجية الدراسة:**

اتبع الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملاءمته لأغراض البحث، من خلال تفسير وتحليل النصوص الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014م وتعديلاته بأخر قانون رقم (38) لسنة 2018 ونظام هيئة الاعتراض

لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015، الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (أ) من المادة (33) من ذات القانون. ووصف المراحل التي يمر بها تقديم الاعتراض الإداري قدر الإمكان، بالإضافة إلى الآراء الفقهية وأحكام محكمة التمييز الأردنية، والمراجع العلمية من أجل توضيح بعض المفاهيم الخاصة بموضوع دراستنا.

#### خطة الدراسة:

قسم الباحث الدراسة على مبحثين كما يلي:

**المبحث الأول:** أحكام الاعتراض الإداري في منازعات ضريبة الدخل.

**المطلب الأول:** النزاع الضريبي وطبيعته

**المطلب الثاني:** ماهية الاعتراض الإداري على قرارات ضريبة الدخل

**المطلب الثالث:** إجراءات الطعن بالاعتراض الإداري على قرارات التقدير الضريبي

**المطلب الرابع:** شروط تقديم الاعتراض الإداري أمام هيئة الاعتراض

**المبحث الثاني:** إجراءات النظر والفصل في الاعتراض الإداري.

**المطلب الأول:** إجراءات النظر في الاعتراض الإداري من قبل هيئة الاعتراض

**المطلب الثاني:** إجراءات الفصل في الاعتراض من قبل هيئة الاعتراض

**المطلب الثالث:** طبيعة قرارات هيئة الاعتراض بالاعتراض الإداري

**المطلب الرابع:** الآثار المترتبة على قرارات هيئة الاعتراض بالفصل بالاعتراض الإداري

الخاتمة والنتائج

#### المبحث الأول: أحكام الاعتراض الإداري في منازعات ضريبة الدخل

إذا كان أداء ضريبة الدخل واجباً على المكلفين، فقد منح المشرع الأردني المكلفين حق الطعن على تقديرها إدارياً أمام هيئة الاعتراض التي نص على تشكيلها واختصاصها، وبتناول في هذا المبحث النزاع الضريبي وطبيعته في (المطلب الأول)، ثم ماهية الاعتراض الإداري في (المطلب الثاني)، وبتطرق في (المطلب الثالث) لإجراءات الطعن بالاعتراض الإداري على قرارات تقدير الضريبة، وأخيراً نوضح شروط تقديم الاعتراض الإداري في (المطلب الرابع).

#### المطلب الأول: النزاع الضريبي وطبيعته

ثار الخلاف بين الفقهاء حول تحديد طبيعة القانون الضريبي، وما زال هذا الخلاف مجال بحث الفقهاء والباحثين، فتختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات من حيث مفهومها وطبيعتها أطرافها وطبيعتها.

#### الفرع الأول: مفهوم المنازعة (النزاع) الضريبية:

تعددت التعريفات لمفهوم المنازعة الضريبية بحسب الزاوية التي نُظر منها إلى هذا النوع من النزاع، فتشير كلمة نزاع عموماً إلى وجود خلاف بين شخص وآخر، يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف ضريبياً كان ذلك النزاع ضريبياً<sup>(1)</sup>، فالنزاع الضريبي هو " تعبير عن الخلاف الذي يثار بين الإدارة الضريبية والمكلف بمناسبة قيامها بوظائفها

(1) انظر: صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (ص 8).

التي كفلها لها قانون فرض الضريبة، وهو أول الطريق الذي يسلكه المُكلف في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذا النزاع " (2).

وبهذا المعنى يُعد النزاع الضريبي أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق المُكلفين في المطالبة بحقهم أمام القضاء، إذ يبدأ النزاع الضريبي من نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، حتى حل هذا النزاع سواء في مرحلته الإدارية أم القضائية، أما الدعوى الضريبية فتشير إلى المرحلة القضائية لحل هذا النزاع (3).

كذلك يختلف النزاع الضريبي عن الخصومة الضريبية، فالخصومة لفظ عام يتعلق بنزاع بين شخصين أو أكثر حول حق أو مركز معين، وتتحول إلى نزاع عند رفعها إلى القضاء، أي أن كل نزاع هو في أصله خصومة تكون في حالة سكون يحركه صاحب المصلحة برفع أمره إلى القضاء الذي يجب تفسيره بمعناه الواسع، أي لكل من له حق الفصل في هذا النزاع سواء كانت جهة إدارية أم قضائية (4).

ويرى الباحث أن النزاع الضريبي هو النزاع الذي يتعلق بقانون فرض الضريبة مباشرة وتقديرها، بمعنى أن النزاع الذي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيه إذا تعلق بتدقيق وتقدير الضريبة على المُكلفين وتحققها وفق التشريع الضريبي الذي تختص بتطبيقه يُعد نزاعاً ضريبياً.

#### الفرع الثاني: شروط النزاع الضريبي

يتعلق النزاع الضريبي غالباً بالفصل في حقوق مالية تشغل بها ذمة المُكلف، لذا يجب أن توافر فيه الشروط التالية:

##### 1. أن يكون أحد أطرافه إدارة ضريبية ذات سلطة عامة:

إن النزاع الذي يكون بين طرفين ليس أحدهما الإدارة الضريبية لا يعد نزاعاً ضريبياً ولو تعلق بضريبة، كالنزاع بين مُكلفين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما.

فالإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية لحماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة (5)، وأهم هذه الامتيازات تقرير إمتياز الحكومة على أموال المُكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، وإتباع إجراءات الحجز الإداري، والتتفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي دائرة الضرائب حق الإطلاع على كافة المستندات والمحررات والبيانات الخاصة بها والهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد، ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات المُكلفين، كما أنها تتمتع بحق توقيع جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخي في تحصيلها.

والطرف الآخر هو المُكلف، وهو المدعي في المنازعات الضريبية، فعلى الإثبات يتحمله المُكلف وليس الإدارة الضريبية، بالرغم من أنها الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية، وهذا في الغالب ما درج عليه في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته.

(2) انظر: المرجع السابق: ص 18. وللمزيد انظر: قبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل (ص 440).

(3) انظر: وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل (ص 35 وما بعدها).

(4) للمزيد انظر: المرجع السابق: ص 36-38.

(5) انظر: عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها (ص 121).

**2. أن يتعلق النزاع بعمل من أعمال تقدير الضريبة:**

يجب أن يكون النزاع متعلقاً بما تقوم به الإدارة الضريبية من أعمال مؤثرة في تحديد دين الضريبة، أي الأعمال المتعلقة بعلاقة المُكلف بالإدارة الضريبية فقط، بمعنى أن النزاع يتعلق بنشاط يزاوله المُكلف أو مال يديره أو يملكه أو ينفقه تُقدر عليه الضريبة، أما الأعمال التي تتعلق بعلاقة الإدارة الضريبية بغير المُكلفين فلا تدخل في مفهوم النزاع الضريبي، كالنزاع بين الإدارة الضريبية وموظفيها.

ثار الخلاف بين الفقهاء حول هذه المنازعة كون الدولة طرفاً فيها، فاعتبرها البعض منازعة إدارية، لأن أحد أطرافها جهة الإدارة، وبالتالي نادوا بتطبيق القانون الإداري عليها، فربط الضرائب غالباً ما يكون بقرار إداري، والسلطات الإدارية في مزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة، سواء في المجال الإداري أو في المجال الضريبي، وبباعت من المصلحة لعامة التي يبتغيها القانون (6).

لكن بعض الفقهاء اعتبرها منازعة مدنية ويجب تطبيق القانون المدني عليها، بمقولة أن القانون المدني هو الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي (7)، ويتفق الباحث مع الرأي الذي ذهب إلى أن القانون الضريبي له ذاتية خاصة مستقلة يستمد أحكامه من قواعد التشريع الضريبي فهي منازعة ضريبية (8).

**3. أن يكون مرجع النزاع القانون الضريبي:**

إن الخلاف الذي يدور بين طرفي النزاع حول تفسير قانون فرض الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، أو ذلك الذي يتعلق بتفسير قوانين أخرى، لا يعد نزاعاً ضريبياً، ويكون النزاع ضريبياً إذا كان القانون الضريبي هو مرجعه الرئيس ولو شاركه في ذلك قوانين أخرى، كالنزاع تقدير الضريبة، والحجر الإداري على أموال المُكلفين الناتج من عدم أو التأخر في دفع الضريبة المتوجبة على المُكلف (9).

ويرى الباحث أن المنازعة الضريبية تدور في جوهرها حول فريضة ضريبية بموجب القانون الضريبي، قد تكون في معظم الأحيان تعبيراً من المُكلف عن رفضه لعنصر الجبر في دفع الضريبة وفي تقديرها.

يضاف لما تقدم؛ إستحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره، ولتوضيح ذلك، يجب أن يُحصّل مقدار الضريبة على النحو المقدر في إيرادات الدولة رغم هذا النزاع وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاته (10)، فلجوء المُكلف للطعن في مقدار الضريبة لا يوقف إستحقاقها، وذلك أخذاً بالقاعدة المعمول بها في مجال تحصيل الضريبة، والتي مقتضاها (ادفع ثم استرد)، لأنه من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد إستحقاقها، وعليه لا يترتب إيقاف إستحقاق الضرائب (11)، كما لا يجوز للمُكلف أن يمتنع عن دفع الضريبة محتجاً بقيام منازعة أو معارضة بشأنها، لأن وقف تنفيذ مثل هذه القرارات

(6) انظر: بيومي، المنازعات الضريبية (ص 21). للمزيد راجع: حسين، الجريمة الضريبية (ص 91-131).

(7) انظر: بيومي، المنازعات الضريبية (ص 48).

(8) انظر: سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (ص 208).

(9) انظر: صديق، إنهاء المنازعة الضريبية (ص 124).

(10) انظر: عطية، ذاتية القانون الضريبي (ص 170).

(11) انظر: سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (ص 43).

يؤدي إلى عدم إمكانية توفير المصادر المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام وتزايد العجز في الميزانية العامة (12)، ولأنها من الضرائب المباشرة (13).

### الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي

إن طبيعة النزاع في المنازعات الضريبية هو خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم، وليست خصومة شخصية موكلاً للمتقاضين يسبونها وفق مصالحهم، كما هو الحال في إطار القانون الخاص (14).

فالقضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي، استناداً إلى أن المُكلف يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي، وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بال دائن (15)، حيث أن طبيعة المنازعة الضريبية هي التي أدت إلى استبعاد المبدأ القاضي بأن (الطاعن لا يضار بطعنه) وتجاوز هذا المبدأ، وذلك من أجل تحقيق مصلحة هي أجدر بالحماية من مصلحة المُكلف وهي المصلحة المالية للدولة.

ولما كانت الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية مردها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون، يكون دور القضاء رقابة نشاط الإدارة الضريبية، والبحث فيما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقاً سليماً على المنازعات المعروضة أمامه، حيث يدور النزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة (16).

ويرى الباحث أنه في سبيل حل المنازعة الضريبية بإعتبارها منازعة موضوعية في مراحلها الأولى، أوجب المشرع الضريبي ضرورة مراجعة جهة الإدارة عندما يحدث خلاف بينها وبين المُكلف، أو عندما تتفاوت في وجهات النظر في التقدير، كي تحاول جهة الإدارة أن تحل المنازعات الضريبية قبل أن تصل إلى ساحة القضاء.

### المطلب الثاني: ماهية الاعتراض الإداري على قرارات ضريبة الدخل

تعتبر الضرائب من أكثر المسائل حساسية وإثارة للخلاف بين المُكلف والدولة، نظراً لثقلها عليه، وميله شبه الغريزي للتهرب من دفعها، فلا يكاد يخلو تشريع ضريبي من نص يجيز للمُكلف أن يطعن في قرار تقدير الضريبة الصادرة بحقه، إذا ما شعر بأن التقدير مبالغ فيه أو لا يستند إلى أساس قانوني، أو لا يمت إلى الحقيقة والواقع بصلة، كما أعطت هذه التشريعات الحق للإدارة الضريبية في إعادة النظر في التقدير الذي أجري على أي مُكلف إذا تبين لها أن هذا التقدير كان مجحفاً في حق الخزينة العامة (17).

### الفرع الأول: تعريف الاعتراض الإداري

الحق في الاعتراض هو شكل من أشكال التظلم الإداري، وقد عُرّف بوجه عام بأنه طلب يتقدم به صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته للإدارة بيلتمس إعادة النظر في قرارها الذي يدعي عدم مشروعيته (18).

(12) انظر: عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن (ص 234).

(13) انظر: سلامة وآخرون، العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (ص 1315 و ص 1320).

(14) انظر: شيحة، التشريع الضريبي والمالي (ص 712).

(15) انظر: بيومي، المنازعات الضريبية (ص 15).

(16) انظر: سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (ص 53). وانظر: بيومي، المنازعات الضريبية (ص 16).

(17) انظر: موسى: حسن، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً (ص 14-15).

(18) انظر: كنعان، القضاء الإداري في الأردن (ص 236).

ويقصد بالاعتراض الإداري في مجال ضريبة الدخل: تلك المنازعات التي ترفع أمام هيئات الاعتراض بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات الإدارية أو القانونية أو المحاسبية التي يتمخض عنها ربط الضريبة على الدخل (19). والمقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المُكلف دفعه.

كما يُعرف الاعتراض الإداري بأنه: " طلب مكتوب يتقدم به المُكلف أو من ينوب عنه إلى هيئة الاعتراض الضريبي المشكلة بموجب أحكام القانون لإعادة النظر في قرار التدقيق " (20).

ويرى الباحث أن الاعتراض الإداري هو الخطوة الأولى للنزاع الضريبي من قبل المُكلف بقصد استصدار قرار بشأن النزاع لمصلحته عن طريق مجموعة من الإجراءات الإدارية ضمنها المشرع الضريبي للمُكلف لحل المنازعات الضريبية حول تقدير الضريبة المفروضه عليه عن طريق تقديم طلب اعتراض إداري لدى الإدارة الضريبية وينظر به من قبل هيئات الاعتراض المشكلة لهذه الغاية، بقصد إعطاء الفرصة للإدارة بالرجوع عن قرارها قبل اللجوء للقضاء.

ويترك قانون الضريبة عادةً سلطة تقديرية واسعة للإدارة الضريبية في تقدير المطرح الضريبي وغيرها من إجراءات تحقق الضريبة وتصفيتهما، وهذه السلطة عندما يقرها القانون يفترض أن تمارسها الإدارة الضريبية بموضوعية وحياد بهدف تحقيق المصلحة العامة من دون أي محاباة أو تعنت أو انحراف في السلطة أو تجاوز لحدودها. لذلك فللحد من هذه السلطة لا بد مما يلي (21):

1. عدم المغالاة في تقدير المطرح الضريبي للمُكلف، كأن يكون غير مستند إلى أسس واقعية تدعمه.
2. عدم إفتراض الإستمرار في ممارسة المُكلف للنشاط (التجاري) من دون أدلة تفيد ذلك.
3. عدم رفض الأدلة المقدمة من المُكلف أو دفاثره المعتمدة من محاسب قانوني إلا عند مخالفتها لمبدأ الأمانة والشروط القانونية التي تحكم تنظيمها.

ومما تقدم نطرح التساؤل الآتي: هل يُعد سلوك المُكلف لطريق الاعتراض الإداري وجوبياً أم جوازيًا؟

وللإجابة يُشار إلى أن التظلم الإداري نوعان إما أن يكون تظلماً وجوبياً وذلك عندما يكون شرطاً لازماً لسلوك طريق الطعن القضائي، ويكون ذلك عندما تشير عبارات النص القانوني إلى ذلك، أي يكون بنص القانون، بمعنى أن المُكلف لا يستطيع التوجه إلى القضاء مباشرة إلا بعد تجاوز الشرط الشكلي اللازم لرفع الدعوى القضائية وهو تقديم الاعتراض الإداري.

أو يكون الاعتراض الإداري جوازيًا عندما تشير عبارات النص القانوني إلى جواز تقديم الاعتراض، بحيث يكون للمُكلف الخيار والحرية في سلوك وتقديم الاعتراض الإداري من عدمه، بمعنى أن المُكلف يستطيع رفع الدعوى مباشرة أمام القضاء دون قيامه بتقديم الاعتراض، أي له الحق في الإلتجاء إلى الطعن الإداري أو القضائي وحسب تقديره (22).

بالرجوع إلى نص المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 والتي نصت على: (يجوز للمُكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) والبنود (2) من

(19) انظر: حتامله، الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل (ص 256).

(20) انظر: القبيلات، الطعن بقرار ضريبة الدخل (ص 428).

(21) انظر: العكام، تسوية المنازعات الضريبية (ص 501).

(22) للمزيد انظر: العلي و قبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري (ص 337).

الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار .

وعليه نجد أنه من المستفاد من نص هذه المادة الأنفة الذكر أن الاعتراض الإداري جوازيًا، لكن محكمة التمييز الأردنية ذهبت مذهباً آخر حيث إستقرت في قراراتها على أنه يُعد الاعتراض الإداري وجوبياً لقيام المُكلف برفع الدعوى أمام القضاء في القرارات التي يتطلب من المُكلف أن يسلك طريق الاعتراض الإداري أولاً جاءت على سبيل الحصر في قانون ضريبة الدخل الأردني، وإنها ذات طابع فردي بحيث تصدر بمواجهة المُكلف (23).

فقضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: " إذا لجأ المميز إلى الإستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد الإستئناف شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون، لأن المُكلف بضرية الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن بطريق الإستئناف " (24).

وقضت ذات المحكمة بأنه: " إذا كان القرار الصادر بموجب المادتين 2/29 و 17 مكرر من قانون ضريبة الدخل قد صدر في ظل سريان أحكام القانون رقم 25 لسنة 2001 لذلك فهو قرار قابل للاعتراض فقط وغير قابل للإستئناف عملاً بحكم المادة 2/29، ولذلك لايجوز الطعن فيه استئنافاً قبل استنفاد طريق الطعن فيه اعتراضاً وهو ما استقر عليه قضاء محكمة التمييز بموجب مراعاة التسلسل في مراحل الطعن " (25).

وقضت ذات المحكمة بأنه: حيث نصت المادة (31) من قانون الضريبة الدخل لسنة (2009) على ( أ- إذا لم يقدم المُكلف إقراراً ضريبياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار الخطي بنتيجة قرار التقدير الأولي فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري بالإستعانة بأي من مصادر المعلومات التي تحددها التعليمات التنفيذية.

ب- يتم تبليغ المُكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الإداري ويكون هذا القرار قابلاً للإعتراض لدى هيئة الاعتراض ج- يعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً بصدور قرار التقدير الإداري .

وعليه كان على محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل والحالة هذه أن لا تقبل الإستئناف شكلاً لأن الطريقة المتاحة له هي الاعتراض وليس الإستئناف وحيث أن محكمة الإستئناف نهجت نهجاً مغايراً فيكون قرارها في غير محله " (26).

ومما تقدم يبدو من خلال قرارات محكمة التمييز الأردنية أنها جاءت مخالفة لإرادة المشرع التي عبر عنها في المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، حيث يرى جانب من الفقه أن ماذهبت إليه محكمة التمييز صحيحاً، وأن المشرع الضريبي عند صياغته للنص لا يقصد جوازية الاعتراض، وبالتالي يحق للمُكلف الطعن القضائي مباشرة، لكن يقصد بالجوازية هنا أن المُكلف مخير بين الاعتراض الإداري إذا كان يرغب بالطعن القضائي كمرحلة تالية، أو القبول بقرار التدقيق أو التقدير، لأن قصد المشرع من إشتراط الاعتراض قبل الطعن القضائي هو تخفيف العبء على القضاء بتقليل المنازعات

(23) تضمن القانون الأردني رقم 28 لسنة 2009 جملة من النصوص التي تشير إلى حق المكلف بالاعتراض وجاءت بعبارة (يجوز) منها المادة (32/ب) والتي نصت على: " يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (د) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) خلال مدة لا تزيد عن 30 يوماً من تاريخ تبليغه".

(24) تمييز حقوق قرار رقم 85/168، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1985م، ص1156.

(25) تمييز حقوق قرار رقم 2004/3372 (هيئة خماسية) تاريخ 2/1/2005، منشورت مركز عدالة.

(26) راجع بذلك: تمييز حقوق قرار رقم 2009/2906 (الهيئة العادية) تاريخ 7/6/2009 منشورت مركز عدالة.

الضريبية عن طريق إنهاؤها في مراحلها الأولية وبالطريق الإداري، كما أن المُكلف يستفيد من إنهاء المنازعة إدارياً في توفير تكاليف القضاء من ناحية، وسرعة تحديد مركزه الضريبي واستقرار أوضاعه المالية من ناحية أخرى، كما تستفيد الخزنة من تحصيل الضريبة بأقصر وقت (27).

ويرى الباحث للأخذ بما ذهب إليه القضاء والفقهاء الأردني إلى أن الاعتراض الإداري أمام هيئة الاعتراض وجوبياً وشرطاً لازماً لسلوك طريق الطعن القضائي.

### الفرع الثاني: القرارات القابلة للطعن بالاعتراض الإداري

إن قرارات التي يجوز للمُكلف الاعتراض عليها وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل هي على النحو الآتي :-

أ - قرار التدقيق

ب - قرار التقدير الإداري

ج - قرار المدير أو المدقق المفوض بإعادة النظر

وفيما يلي تفصيل قرارات التقدير الخاصة وفق قانون ضريبة الدخل وهي:

1. **قرار التدقيق:** وهو القرار الذي يصدر من مدقق الضريبة بتعديل كشف التقدير الذاتي للمُكلف والذي قام بتقديمه للدائرة وحيث لا يقتنع المدقق بالدخل المصرح عنه أو لا يقتنع بالمصاريف أو جزء منها أو بأي من الأمور الواردة في كشف التقدير الذاتي (الإقرار الضريبي) فيقوم المدقق بتعديل الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام المادة (29/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

ويصدر قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من قانون ضريبة الدخل المتضمن عدم موافقة المُكلف على قرار التدقيق المتضمن تعديل الإقرار الضريبي وذلك إعمالاً لنص المادة 32/ب من قانون ضريبة الدخل المذكور، وفي حالة أن يتمتع المُكلف عن التوقيع، أو لا يحضر لهذه الغاية، ويعتبر الامتناع وعدم الحضور عدم موافقة، وذلك بنص المادة (29/ب/2) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

وفي هذه الحالة يصدر المدقق قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه وذلك في ضوء المعلومات المتوفرة لديه والمذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (29) معلقاً كل بند من بنود قراره على حدة ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المُكلف وإلا اعتبر هذا البند موافقاً عليه في مرحلة الاعتراض ويكون هذا القرار في هذه الحالة قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض.

2. **قرار التقدير الإداري:** يصدر هذا القرار من مدقق ضريبة الدخل وفقاً للمادة (31/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، بحال تبلغ المُكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الأولي وتخلف المُكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه، وبصدور هذا القرار يعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً.

ووفقاً للمادة (31/ب) للمدير أو المدقق بناء على طلب خطي من المُكلف إصدار قرار تقدير إداري وفق أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة دون إصدار قرار تقدير أولي بموجب أحكام المادة (30) من هذا القانون وفق تعليمات يصدرها المدير لهذه الغاية. ويتم تبليغ المُكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير الإداري ويكون هذا القرار وفقاً للمادة (31/ج) قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض

(27) للمزيد انظر: العلي و قبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري (ص 333).

يرى الباحث أنه إذا كان مصدر قرار التقدير الإداري هو المدير، فإن قراره استناداً للفقرة (ب) من المادة (31) نفسها سيكون قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض التي تشكل بقرار منه، ووعليه لا يجوز أن يخضع قراره للطعن لدى سلطة أدنى منه، باعتباره صاحب أعلى سلطة في إصدار القرارات ولا يجب أن يتخلى عن صلاحياته، وما يطبق في حالة الاعتراض على قرارات التقدير الإداري يسري أيضاً في حالة الاعتراض على قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) و البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا القانون، وهذا ما نصت عليه أيضاً الفقرة (ب) من المادة (33) بشأن إعادة النظر بالإقرار الضريبي المذكوره لاحقاً.

3. **قرار المدير أو المدقق المفوض بإعادة النظر:** نص قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 في المادة (3/28) على إلزامية قيام مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أو المدقق الذي يفوضه خطياً بإعادة النظر بالإقرارات الضريبية المقبولة قانوناً بموجب البند (2) من الفقرة (أ) واتخاذ القرار المناسب بشأنها خلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار أو الإقرار المعدل وفقاً لأحكام هذا القانون، إذا وجد أي من الحالتين التاليتين: -  
أ- وجود خطأ في تطبيق القانون.

ب- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه.

ويكون القرار قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض وفقاً لنص المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل المذكور.

#### الفرع الثالث: القرارات التي لا تقبل الطعن بالاعتراض الإداري

أ- قرار التدقيق الصادر بموافقة المكلف .

ب- قرار التقدير الأولي الذي يصدر من مدقق ضريبة الدخل وفقاً للمادة (30/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 من القانون بحال تخلف المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي خلال المدة المحددة قانوناً، ويعتبر هذا التقدير قراراً أولياً ولا يعتبر هذا القرار نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي بموجب الفقرة (ب) من نفس المادة المذكوره.

ج - قرار الضريبة الأساسية المقطوعة: يقصد بـضريبة الدخل المقطوعة هي الضريبة التي تفرض سنوياً بقرار من الإدارة الضريبية بشكل مقطوع أو بنسبة محددة يدفعها المكلف المشمول بهذا القرار. وقد ورد عليها النص في قانون 1985 وألغيت بقانون 2009 ثم أعيد النص عليها في المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، حيث تم حصرها فقط بالأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص الاعتباريين كما هو الحال في القوانين السابقة (28).

د - قرار فرض الغرامات المالية: إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في المادة (30/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، للدائرة بأن تقوم بإصدار قرار يفرض على المكلف غرامات مالية وأي مبالغ أخرى متحققة عليه، ولا يعتبر هذا القرار نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي بموجب الفقرة (ب) من نفس المادة المذكوره آنفاً.

هـ - قرار تصحيح الأخطاء الكتابية أو الحسابية عن طريق السهو: نصت المادة (72) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 على أنه يجوز للمدير أو الموظف المفوض منه أو المدقق حسب مقتضى الحال وفي أي وقت أن يصحح من تلقاء ذاته أو بناءً على طلب المكلف الأخطاء الكتابية والحسابية التي تقع في القرارات والإشعارات والمذكرات عن طريق السهو العرضي ولا تكون إجراءات التصحيح خاضعة للطعن.

(28) انظر: المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته.

لكن نتساءل عن مدى دستورية ما ورد بنص المادة (72) بعدم جواز الطعن بالأخطاء الكتابية والحسابية ؟

عُرض الأمر على المحكمة الدستورية الأردنية وأصدرت حكماً قضائياً يقضي بعدم دستورية الجزء الأخير من المادة (72) من قانون ضريبة الدخل الأردني لعام 2014 والتي تنص على إعتبار القرار الصادر بتصحيح الأخطاء الكتابية والحسابية في القرارات والإشعارات الضريبية غير خاضع للطعن، فقد استندت المحكمة في قرارها 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 التي تعتبر المحاكم الأردنية مفتوحة للجميع.

وعلت قرارها بأن للدستور سمو موضوعي على جميع التشريعات الصادرة بمقتضاه، ويتعين على المشرع أثناء تصديده لإنجاز القوانين والأنظمة أن يتقياً بظلال رقابة أحكام الدستور، وإن السياسة التشريعية السليمة تقضي بضرورة المحافظة على المبادئ والأسس التي قامت عليها علاقة الفرد بدولته ومؤسساتها الحكومية ومرافقها العامة، بحيث لا يكون الخروج عنها مبرراً إلا لمواجهة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع، ولما فيه خير للأشخاص المخاطبين بالقاعدة القانونية، وهو ما لم يلتزم به المشرع الأردني في الجزء الأخير من المادة (72) من القانون الذي تقرر عدم دستوريته، حيث خرج المشرع عن الأصل العام الثابت في مجال تقرير الحق بالطعن بقرارات تصحيح الأخطاء الكتابية والحسابية في الإشعارات لصالح اعتبار مثل هذه القرارات نهائية، وهذا ما شكل حرماناً للمكلفين لفترة طويلة من اللجوء إلى القضاء وإشباع غريزة العدالة التي كرسها كل من الدستور الأردني والمعايير الدولية لحقوق الإنسان (29).

ويرى الباحث أن تصدي المحكمة الدستورية الأردنية لحالة جنوح المشرع عن الصواب التشريعي لتثبت علو شأنها، وقدرتها على أن تكون الحصن المنيع في مواجهة أي اعتداء على حقوق الأردنيين وحررياتهم الدستورية. وعليه بات في النهاية النص معطلاً ويجب تعديله.

**الفرع الرابع: أهمية الاعتراض الإداري لتسوية منازعات ضريبة الدخل**

**أولاً: إختصاص النظر في النزاع الضريبي:**

اختلفت تشريعات الدول في ضرورة إعطاء الإدارة الضريبية اختصاصاً في النظر في النزاع الضريبي في المرحلة التي تسبق عرضه على القضاء، وقد اختلفت في هذا المجال اختلافاً كبيراً (30)، فمنها من رفض قيام الإدارة الضريبية بهذا الدور لاعتقادها بعدم حياد اللجان الإدارية التي تشكل لهذا الغرض، وعدم إمكانية توفير الضمانات اللازمة للمكلف عند النظر في تلك النزاعات أمام هذه اللجان، وفصلت اللجوء إلى القضاء مباشرة.

وهناك دول أخرى على العكس من الإتجاه السابق جعلت المرحلة الإدارية للنظر في النزاع الضريبي شرطاً للنظر في النزاع في مرحلته القضائية، ومن ثم لا يصح النظر في النزاع الضريبي قضائياً قبل البحث في التظلم أو الاعتراض المقدم من المكلف أمام اللجان الضريبية كما هو الحال في الأردن (31).

(29) انظر: قرار المحكمة الدستورية في الحكم رقم 7 لسنة 2018 تاريخ 2018/12/3، منشورات المحكمة الدستورية الأردنية.

(30) للمزيد أنظر في ذلك: الخلاف، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية (ص 12). بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب (ص 4).

(31) انظر: الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه (ص 196).

لكن هناك دول اتخذت موقفاً وسطاً بين الموقفين السابقين (32)، إذ سمحت للمُكلف بتقديم تظلم إلى لجان الطعن الضريبي من دون أن تجعل ذلك شرطاً لازماً للنظر في النزاع أمام المرجع القضائي المختص، وذلك كي تقسح المجال للتقريب بين وجهتي نظر المُكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع النزاع، مما قد يؤدي إلى انتهاء هذا النزاع في وقت مبكر من دون اللجوء إلى القضاء بإجراءاته المُكلفة والمعقدة والطويلة، وفي ذلك مصلحة للمُكلف في توفير المال والوقت من أجل تحديد مركزه الضريبي والتعجيل في استقرار أوضاعه المالية، كما فيه مصلحة للإدارة الضريبية ذاتها مما يؤدي إلى سرعة تحصيل الضرائب وقلة تكلفتها، كما يخفف عن القضاء عبئاً ثقيلاً.

أما موقف المشرع الأردني من إلزامية الإستمرار في نظر الطعن أمام لجان الاعتراض قبل اللجوء إلى القضاء على الرغم من اعتبار مرحلة الاعتراض الإداري من قرار فرض الضريبة أمام لجان الطعن الضريبي اختيارياً، فنجد أن القضاء الأردني ممثلاً بمحكمة التمييز الأردنية كما ذكرنا سابقاً ألزم المُكلف -في القرارات القابلة للاعتراض- الطعن أمام هيئة الاعتراض الإداري والإستمرار فيه حتى نهايته قبل اللجوء إلى القضاء (33).

#### ثانياً: الاعتراض الإداري شرط لقبول الطعن القضائي:

في حالة حدوث خلاف بين المُكلف وبين الإدارة الضريبية على الضريبة المقدرة، يتوجب على المُكلف أولاً أن يعترض على هذا التقدير إلى الجهة الإدارية نفسها مصدرة القرار، ثم سلوك طريق الطعن القضائي (34).

وفي ذلك كما ذكرنا سابقاً إستقر اجتهاد محكمة التمييز الأردنية على أن مرحلة الاعتراض الإداري مرحلة وجوبية وليست جوازية لغايات تقديم الدعوى أمام المحكمة الضريبية، فقضت بقولها بأنه: " إن الزعم بأن الاعتراض جوازي وليس وجوبياً قول مخالف لصريح المادة (29/أ/2) من قانون الضريبة وما إستقر عليه اجتهاد محكمة التمييز، أما القرارات التي أشارت إليها الميزة فهي صادرة بموجب القانون القديم قبل تعديله بالقانون رقم 25 لسنة 2001 وقد تم الرجوع عنها بقرار الهيئة العامة المشار إليه آنفاً، أما القرار القابل للطعن بالاستئناف فهو القرار الصادر بنتيجة الاعتراض وبموجب المادة (31/ج) من قانون الضريبة كما هو صريح النص الوارد فيها" (35).

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي الأردني كان مصيباً في النص أولاً على سلوك طريق الطعن الإداري وشرطاً لقبول الطعن قبل اللجوء إلى جهة القضاء، وذلك لأهمية الاعتراض الإداري من عدة نواحي منها:

1. أن تقدير الضريبة يصدر عن الإدارة الضريبية التي تقوم بربط الضريبة على المُكلف، وبما أن هذا القرار يصدر عنها باعتبارها أحد أجهزة الإدارة العامة، فهي أحق من غيرها في مراجعة قرارها وتصحيحه أولاً، قبل اللجوء للقضاء.
2. السرعة في تحصيل حق الخزينة العامة من الضريبة المستحقة.
3. أن الإدارة الضريبية أكثر إطلاعاً على وضع المُكلف وعلى نشاطه الإقتصادي وما يحققه من دخل، فهي أكثر التصاقاً بالمُكلف، كما أنها تتمتع بالتخصص في الأمور الفنية بشؤون الضرائب، وذلك بسبب الخبرة التي اكتسبتها مع مرور الوقت وتعدد

(32) انظر في ذلك: المرجع السابق: ص 197.

(33) للمزيد انظر: الخصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي (ص205).

(34) انظر: فلاح، قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن (ص 182). والمادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014.

(35) تمييز حقوق قرار رقم 2002/1197 (الهيئة العامة) تاريخ 2002/5/13 منشورات مركز عدالة.

المشاكل وملفات المُكلفين، مما يعطيها القدرة على حل المشاكل التي تثور بينها وبين المُكلفين.

4. التقليل من إزدحام المحاكم بالمنازعات الضريبية التي ترفع إليها، مما يؤدي إلى وقوع عبء كبير على الجهاز القضائي، وتخفيف العبء على المُكلف من رسوم ومصاريف وأتعاب محاماة.

5. لم يشأ المشرع الضريبي أن يجعل العلاقة بين المُكلف والإدارة الضريبية علاقة تقاضٍ تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسها، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين المُكلف على تحديد وعاء الضريبة، بما يحقق نوعاً من الثقة بين المُكلف والإدارة الضريبية (36).

6. وظيفة القضاء تتجلى بأسمى صورها في فض المنازعات التي ترفع إليه بمقتضى أحكام القانون، وإحترام القانون بنصه على حل المنازعات الضريبية بالطرق الإدارية أولاً ، يضاف لذلك أن أهم ما يميز قضايا ضريبة الدخل سرعة البت فيها من قبل القضاء لضمان وصول حق الخزينة، وعدم بقاء قضايا المُكلفين معلقة (37).

### المطلب الثالث: إجراءات الطعن بالاعتراض الإداري على قرارات التقدير الضريبي

نص المشرع الأردني على الأحكام والإجراءات المتعلقة بحل منازعات ضريبة الدخل عن طريق تقديم الاعتراض الإداري على قرارات التقدير في قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 ونظام هيئة الاعتراض رقم 56 لسنة 2015.

#### الفرع الأول: تقديم الاعتراض الإداري

تقدم الاعتراضات على قرارات تقدير ضريبة الدخل القابلة للاعتراض المتنازع فيها بين الإدارة الضريبية والمُكلف إلى هيئة الاعتراض الإداري المشكلة بقرار من مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالاستناد لأحكام المادة (1/أ/33) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، ونظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015.

#### الفرع الثاني: الجهة المختصة بنظر الاعتراض الإداري.

لجأ المشرع الأردني إلى تنظيم علاقة الإدارة الضريبية والمُكلف بتقدير الضريبة في مجال الاعتراض على قرارات التقدير إلى إنشاء هيئة إدارية واحدة أو عدة هيئات حسب الحاجة سميت (هيئة الاعتراض) بقرار من مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للبت في الاعتراضات المقدمة من المُكلفين وفقاً لأحكام المادة (1/أ/33) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 (38).

وتتألف هيئة الاعتراض المشكلة من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، ويجوز إذا كان مقدار مبلغ الضريبة المُعتراض عليه لا يزيد على خمسة آلاف دينار أو إذا كان الدخل الصافي المُعتراض عليه خسارة لا تزيد على خمسين الف دينار ان تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد.

وتختص هيئة الاعتراض بموجب المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 بالنظر في الاعتراض على

(36) انظر: سعد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، (ص 134).

(37) للمزيد انظر: مسلم، أصول المرافعت (ص21 وما بعدها).

(38) تنص المادة (33/أ) -1- تشكل بقرار من المدير هيئة إدارية واحدة أو أكثر تسمى (هيئة الاعتراض) للبت في الاعتراضات المقدمة وفق احكام هذا القانون تتألف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، ويجوز اذا كان مقدار مبلغ الضريبة المعتراض عليه لا يزيد على خمسة آلاف دينار او اذا كان الدخل الصافي المعتراض عليه خسارة لا تزيد على خمسين الف دينار ان تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد. 2- تحدد إجراءات عمل هيئة الاعتراض وكيفية اتخاذ قراراتها بموجب نظام يصدر لهذه الغاية.

قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) والبند (2) من الفقرة (ب) من (29) من هذا القانون ، أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون.

### الفرع الثالث: طبيعة الجهة المختصة بنظر الاعتراض الإداري

إن تحديد صفة هيئات الاعتراض وطبيعة قراراتها في التشريع الأردني يترتب عليه نتائج قانونية وإجرائية مهمة، فيرى جانب من الفقه أن هيئة الاعتراض هي لجنة إدارية تفصل في الخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وهيئات الاعتراض لا تتعدى كونها جهات إدارية اسند لها القانون مهمة النظر في التظلمات التي يرفعها المكلف بالضريبة، ولا تتمتع بالحيدة أو الاستقلال، ما دامت تشكل من قبل مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وتابعة له وتحت إشرافه (39).

يرى جانب آخر أن صفة هيئة الاعتراض تعد من قبيل المحاكم الإدارية أو اللجان القضائية على أساس أن طرفي الخصومة كل من الإدارة الضريبية والمكلف يقفون أمامها للدفاع وإثبات وجهة نظرهم، كما أن قراراتها تصبح ملزمة لهم بمجرد صدورها دون حاجة إلى أي إجراء آخر (40).

وذهب جانب آخر إلى أن هيئة الاعتراض تعد من قبيل اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي على أساس أنها تنظر في جميع أوجه النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية (41).

ومما يعاب على تشكيل هذه الهيئات بإعتبارها من قبيل اللجان الإدارية أنها الخصم والحكم في آن واحد، وذلك لكونها تُشكل من موظفين يعملون لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، يتولون النظر في أوجه الخلاف بين المكلفين ودوائر ضريبة الدخل والمبيعات، وبالتالي فهي تباشر إحدى صور الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة من جهه، وإن قراراتها لا تتمتع بقوة القضية المقضي بها من جهة أخرى، باعتبار أن هذا الوصف لا يكون إلا للأحكام القضائية، فمن شروط اكتساب الحكم لهذا الوصف أن يكون قضائياً (42).

إن المشرع الأردني لم يعطٍ للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القوة الملزمة، حيث أخضع كافة قراراتها للتدقيق من قبل المدير مباشرة، أو من قبل أحد المدققين من موظفي الدائرة، ولا تعتبر هذه القرارات نهائية وملزمة، ولا يترتب عليها أي أثر، ويعتبر أي تبليغ قبل تدقيقها باطلاً، وعليه لا تعد نافذة إلا بعد تدقيقها لهذه الغاية (43).

وعليه لا بد في قرار التدقيق وقرار هيئة الاعتراض أن يُجاز من موظفون مفوضون استناداً الى كتاب من المدير العام لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات لكي ينبني عليه أن القرار صحيح ومنتهج لأثاره.

ويرى الباحث أن طبيعة هيئة الاعتراض الإداري هي هيئة إدارية تشكل بقرار من المدير العام لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات

(39) انظر: العلي و قبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري (ص 337).

(40) انظر: عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن (ص772).

(41) وفاء، فض منازعات الضريبة على الدخل بالطريق الإداري (ص210).

(42) انظر: حتامله، الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل (ص 262).

(43) انظر: تنص المادة (35) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه: للمدير وفق تعليمات يصدرها إخضاع قرارات التدقيق وقرارات التقدير الإداري والقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض بشأن أي منها والقرارات المعدلة لها وأي قرارات أخرى صادرة وفق أحكام هذا القانون لتدقيقه مباشرة أو لتدقيق أي من المدققين ولا يكون أي من هذه القرارات الخاضعة للتدقيق بمقتضى أحكام هذه المادة نهائياً وملزماً ولا ينتج أي اثر قبل تدقيقه لهذه الغاية، ويعتبر أي تبليغ له قبل تدقيقه باطلاً ويفصل المدير في أي مسألة أو خلاف ينشأ عن هذا التدقيق. وراجع: قرار محكمة التمييز الأردنية بصفتها الحقوقية الصادر عن الهيئة العادية رقم (132/2018/5/2018)، منشورات مركز عدالة

ومن موظفين الدائرة، مهمتها الفصل في المنازعة الضريبية بين الإدارة والمكلفين، حيث لم يشترط المشرع شروطاً معينة في أعضاء الهيئة سوى شرط الخبرة والاختصاص في مجال عمل الدائرة (44).

كما لا تعتبر مرحلة الاعتراض الإداري مرحلة من مراحل التقاضي، وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الحالات قبل الإلتجاء إلى القضاء، وحتى تحوز القرارات التي تصدرها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي فيه متى أضحت غير قابلة للطعن وتصبح حجة بما فصل فيه، يجب الامتناع عن العودة إلى مناقشتها، ولو كان متعلقة بالنظام العام، مالم يطعن عليها أمام القضاء (45).

كما لا يتحقق ذلك مادام تشكيل الهيئة يتألف بالكامل من موظفي الإدارة الضريبية، فلا يجوز أن يكون الخصم والحكم هو واحد، وبالتالي أصبح الاعتراض الإداري أمراً وجوبياً ومجرد وسيلة للعبور إلى الطعن القضائي (46).

#### ومما تقدم نورد بعض الملاحظات على طبيعة وتشكيل هيئة الاعتراض الإداري:

1. هي جهة غير محايدة لأن الموظف الذي ينظر في الاعتراض من موظفي ذات الدائرة التي صدر عنها القرار الطعن، ولتفادي ذلك يجب النص على وجوب تشكيل هذه الهيئة من عدة أعضاء يرأسها أحد القضاة النظاميين.

2. تعتبر مرحلة الاعتراض وجوبية للطعن في قرارات التقدير القابلة للطعن بالاعتراض ولا يجوز تجاوزها، لأن المشرع قد ألزم الطاعن بأن يلجأ إلى هيئة الاعتراض كمرحلة أولية من مراحل الطعن قبل اللجوء للقضاء.

3. اختصاصات هيئة الاعتراض محددة بموجب القانون ولا تملك اختصاص عام بنظر الطعون بكافة القرارات الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل أو المبيعات.

4. المفارقة في عدد أعضاء هيئة الاعتراض عند تشكيلها، فهي تشكل من ثلاثة مدققين أو من مدقق واحد.

5. تشكل هيئة الاعتراض بقرار من المدير العام لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، فكيف يكون صلاحيات للمدير بإعتباره مدققاً في إصدار قرار التقدير ويقبل قراره الاعتراض أمام اللجنة المشكلة من قبله.

6. تخضع قرارات هيئة الاعتراض للتدقيق من مدير عام ضريبة الدخل والمبيعات أو لتدقيق أحد المدققين أستاذاً لما نص عليه قانون ضريبة الدخل، لذا فهي غير نهائية.

7. للمدقق صلاحية إعادة النظر في القرارات التي اتخذها المدير نفسه أو المدقق أو هيئة الاعتراض في قانون ضريبة الدخل، بل وأصبح له إعادة النظر في أي إجراءات تم اتخاذها من قبل المدير أو هيئة الاعتراض.

#### المطلب الرابع: شروط تقديم الاعتراض الإداري أمام هيئة الاعتراض

يخضع تقديم الاعتراض الإداري من قبل المكلف لبعض الشروط والشكليات والإجراءات التي لا يُقبل بالأصل بدونها، وحرص المشرع الأردني على تبسيط هذه الشروط مستبعداً التعقيد فيها، لكي يسهل على المكلفين استخدامها، وجعل من الاعتراض الإداري وسيلة فعالة لحماية حقوقهم، كما عمل القضاء الضريبي بدوره على تسهيل تطبيقها وتوضيح شروطها.

#### وستنطرق لشروط تقديم الاعتراض الإداري بما يلي:

(44) للمزيد انظر: حتاملة، الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل (ص 263).

(45) انظر: موسى: احمد، القانون الضريبي المصري (ص 20).

(46) للمزيد انظر: عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (ص 696-698).

**الفرع الأول: مهلة تقديم الاعتراض الإداري**

تقدم الاعتراضات من قبل المكلف على قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (28) والبند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من قانون ضريبة الدخل أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) منه خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار، مالم يتمكن المكلف المُعترض من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة جراء غيابه خارج المملكة أو مرضه أو لأي سبب آخر معقول فللهيئة بهذه الحالة إذا إقتنعت تمديد مدة الاعتراض المنصوص عليها سابقاً لمدة لا تتجاوز سنتين من تاريخ تبليغ المُعترض قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري إعمالاً لنص المادة (2/د/33) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

ومما تقدم يُلاحظ الباحث أن المشرع أشار إلى وسيلة محددة لحساب ابتداء مهلة تقديم الاعتراض الإداري على الضريبة المعنية ألا وهي (التبليغ)، دون أن يحدد آلية التبليغ، وحصول واقعة التبليغ فعلاً، وبالتالي لا يمكن أن يعتد لبدء سريان مهلة الاعتراض إلا من تاريخ التبليغ على إعتبار انه حصل بصورة قانونية صحيحة.

**الفرع الثاني: دفع المبلغ المسلم به**

نص المشرع الأردني على وجوب دفع المبالغ المستحقة على المكلف من ضريبة وغرامات لقبول الاعتراض وفقاً لما جاء في المادتين (33/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 حيث يلتزم المكلف بدفع الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً.

**الفرع الثالث: شكل الاعتراض الإداري**

أوجبت المادة (4/أ) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم 56 لسنة 2015 أن يقدم الاعتراض خطياً من قبل المكلف أو الشخص المفوض عنه، حسب النموذج المعتمد إلكترونياً (نموذج اعتراض على تدقيق و/أو تقدير ضريبة الدخل) من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات والمنشور على موقعها الإلكتروني.

يقدم المكلف شخصياً أو من ينوب عنه الاعتراض حسب النموذج المعتمد من الدائرة متضمناً البيانات التالية :-

1- اسم المكلف ورقمه الضريبي ورقمه الوطني وآخر عنوان له .

2- المديرية التي يتبع لها والفترة أو الفترات الضريبية المُعترض عليها .

3- تاريخ تبليغ الإشعار الخطي للقرار المُعترض عليه وطريقة التبليغ.

4- مبلغ الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها من المُعترض .

5- أسباب الاعتراض واسانيده وطلبات المُعترض وله الحق في إرفاق مذكرة توضيحية بتلك الأسباب.

6- توقيع المُعترض وتاريخ تقديم نموذج الاعتراض.

ب- يختم نموذج الاعتراض المقدم وفق أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة من المديرية المختصة في الدائرة بخاتم يبين فيه تاريخ تقديمه، ويسجل في سجل خاص لديها ويعطى رقماً خاصاً به .

وتوضيحاً لذلك، لا بد من أن يقدم الاعتراض تبعاً لصيغة معينة، وعلى نموذج المعد لهذه الغاية، ويشترط أن يكون الاعتراض مكتوباً وموقعاً بخط مقدم الاعتراض أو من يفوضه عنه، إذ إن كل تصرف قانوني مكتوب لا وجود له إذا خلا من توقيع من يُعبّر

عن إرادته (47).

ويرى الباحث أن الاعتراض إذا لم يحمل توقيعاً (الإمضاء، البصمة، الختم، التوقيع الإلكتروني) بخط محرره، يكون عرضة للدفع بعدم القبول بسبب عيب الشكل، ويجوز تقديم الاعتراض ممن يملكه قانوناً نيابة عن المكلف بشرط وجود تفويض أو وكالة قانونية، وفي كل الأحوال لا يمكن تصحيح عيب الشكل الناتج عن عدم وجود وكالة عن طريق تقديم طلب آخر قانوني قدم بعد انقضاء المهلة المحددة.

يضاف لما تقدم أنه يجب أن يكون شكل الاعتراض فردياً ومستقلاً، بمعنى أنه على كل مكلف أن يقدم الاعتراض من قبله شخصياً أو من يفوضه بذلك إلى هيئة الاعتراض المختصة، ومن ثم لا يقبل من حيث المبدأ، الاعتراض الذي يتضمن طلباً جماعياً<sup>(48)</sup>، وتستند هذه القاعدة إلى احتمال وجود منازعات متميزة في موضوعها وأسبابها مقدمة تحت ستار اعتراض واحد من عدة أشخاص طعنوا بتكاليف بضريبة أو بتكاليف مختلفة، مما يستدعي بحث المركز القانوني الضريبي لكل واحد منهم بالإستقلال عن مركز الآخرين، لإسناد اعتراض كل واحد منهم إلى أسباب تختلف عن الأسباب التي يدلي بها الآخرون<sup>(49)</sup>.

ويرى الباحث أنه بالرغم من أن الأصل في تقديم الاعتراض أن يكون فردياً، إلا أنه لا شيء يحول دون تقديم مراجعة واحدة من قبل مكلفين أو أكثر شرط أن تكون هناك علاقة قائمة بين هؤلاء المكلفين، من حيث وحدة موضوع الاعتراض، والأسباب المبني عليها، والمراكز القانونية لهم، ومن أمثلة ذلك: فرض الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، وكذلك الورثة في شركة غير قابلة للقسمة.

كما يجب أن يكون الاعتراض مستقلاً، من حيث استقلال سنوات الضريبة المُعتراض عليها، وفق مبدأ سنوية الضريبة، ومن جهة أخرى أن يعترض المكلف على ضريبة واحدة بالاستقلال عن ضريبة أو ضرائب أخرى، وعليه لا يجوز إبتداءً أن يعترض المكلف في استدعاء واحد على عدة تكاليف بضرائب مختلفة أو بضريبة معينة، مدعياً بأسباب خاصة للطعن بتعلق بكل تكليف وبكل ضريبة مفروضة عليه على حدة، مما يؤدي إلى بحث كل تكليف بمعزل عن التكاليف الأخرى، وإذا أخذ المشرع بفكرة الضريبة الموحدة على الدخل فهذا لا مجال لتطبيق شرط الطلب المستقل أثناء تقديم الاعتراض، لكون قرار التقدير يفرض شاملاً بغض النظر عن تعدد مطارح الضريبة<sup>(50)</sup>.

#### الفرع الرابع: مضمون الاعتراض الإداري

إن مضمون الاعتراض الإداري يتمثل فيما يلي<sup>(51)</sup>:

1- اسم المكلف ورقمه الضريبي ورقمه الوطني وآخر عنوان له، ويعد من البيانات الجوهرية الإلزامية من أجل إبلاغه أوراق الاعتراض وإجراءات التحقيق عند اللزوم، وليسهل عمل الإدارة الضريبية بالإتصال به وإبلاغه قرارها أو لتسوية النزاع معه عند الاقتضاء، كما يجب أن يعين المُعتراض في اعتراضه محل إقامته المختار في الأردن.

<sup>(47)</sup> تنص المادة (4/أ) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015 : يقدم المكلف شخصياً أو من ينوب عنه الاعتراض حسب النموذج المعتمد من الدائرة متضمناً البيانات التالية: .....

<sup>(48)</sup> انظر: بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل (ص 41).

<sup>(49)</sup> انظر: المبشر، المنازعات الضريبية (ص 309).

<sup>(50)</sup> انظر: حتاملة، الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل (ص 266-267).

<sup>(51)</sup> انظر: المادة (4) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015.

2- المديرية التي ينبع لها والفترة أو الفترات الضريبية المُعترض عليها، وذلك لتحديد جهة الاختصاص المنوط بها الضريبة، ليصار إلى مخاطبتها وتعيين من يمثلها عند نظر النزاع أمام هيئة الاعتراض، ولمراجعة ملف المُكلف لديها، والإطلاع على السجلات وأي بيانات خطية لديها، وتبيان الفترات الضريبية المُعترض عليها، وتحديد الضريبة السنوية، وذلك لعدم جواز الجمع بين تلك الفترات.

3- تاريخ تبلغ الإشعار الخطي للقرار المُعترض عليه وطريقة التبليغ، وذلك لتحديد سريان ميعاد الاعتراض وفقاً لنص القانون، والذي يبدأ من اليوم التالي ليوم تبليغ المُكلف إشعاراً خطياً بنتيجة قرار التقدير موضوع الاعتراض، والمعتبر في نظر القانون مجزياً للميعاد وهي مدة (30) يوماً من تاريخ التبليغ أو تمديده لمدة سنتين بقرار من الهيئة، وعكس ذلك سوف تعمد الهيئة إلى اعتبار قرارها قطعياً ونهائياً إذا لم يقدم الاعتراض خلال المدة المذكورة آنفاً.

ويرى الباحث لا يمكن التذرع بالعلم اليقيني، للقول إن مهلة الاعتراض قد بدأت بالسريان ما دام أن قرارات التقدير المُعترض عليها لم تبلغ فعلاً للمُكلف، فإذ صدر قرار هيئة الاعتراض بحق المدعي برد الاعتراض المقدم أمام هيئة الاعتراض شكلاً كونه مقدم خارج المدة القانونية وطعن به لبطلان التبليغات، فيكون قرار المحكمة المتوجب إصداره في هذه الحالة هو إلزام هيئة الاعتراض بقبول الاعتراض شكلاً لبطلان التبليغات، وإعادة الملف للدائرة للنظر في الاعتراض موضوعاً من قبل هيئة الاعتراض، وذلك حتى لا يحرم المدعي من مرحلة الاعتراض، وفي ذلك نصت المادة (56/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 على أنه: لهيئة الاعتراض أو المحكمة بناء على طلب المُكلف المستند إلى أسباب مبررة عدم اعتبار النشر أو تعذر التبليغ بمثابة تبليغ له، وفي هذه الحالة يسري ميعاد جديد اعتباراً من تاريخ تبليغ المُكلف قرار المدقق أو الهيئة بقبول الطلب.

4- مبلغ الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها من المُعترض، وذلك لتحديد مطالب المُعترض، والحالة القانونية المطلوب إقرارها، وبيان مقدار الضريبة الذي يسلم بها المُعترض.

5- إرفاق ما يثبت دفع المُعترض للضريبة، وأي مبالغ أخرى مسلم بها في لائحة الاعتراض، حيث أن المبدأ في ذلك (إدفع ثم إعترض)، وقد رتب القانون على عدم دفع هذه المبالغ رد الاعتراض شكلاً.

6- أسباب الاعتراض وأسانيده وطلبات المُعترض، وإرفاق مذكرة توضيحية بتلك الأسباب، حيث يوضح المُكلف في الاعتراض الأسباب القانونية والأدلة التي تبرير مطالبه واعتراضاته، وإن أهمية بيان الأسباب التي يستند إليها المُكلف ضمن المهلة القانونية، حتى يتسنى للهيئة الوقوف على حقيقة النزاع والبت بصحته، وإن ذكر المُكلف للوثائق والأسانيد المرفقة بالاعتراض، والتي لا توجد أصلاً بين يدي الإدارة الضريبية كبنية خطية تساعد في إثبات إدعائه، وعدم ذكرها يفقد المُكلف وسيلة من وسائل الإثبات.

7- توقيع المُعترض وتاريخ تقديم نموذج الاعتراض، يجب أن يوقع على الاعتراض بخط مقدمه أو من يفوضه وتاريخ تقديمه، فلا يقبل الاعتراض الذي لا يحمل أي توقيع، وبالتالي يكون عرضة للدفع بعدم القبول بسبب عيب في الشكل وهو دفع يتعلق بالنظام العام، ويجوز أن يقدم طلب الاعتراض من شخص آخر نيابة عن المُكلف، أو مفوض عنه، بشرط وجود تفويض قانوني يحمل تاريخاً على تاريخ الاعتراض، مع شرط أهلية المفوض للتقاضي.

## الفرع الخامس: صاحب الحق في تقديم الاعتراض أمام هيئة الاعتراض الإداري

نصت المادة (29/ب) من قانون ضريبة الدخل إلى أن المُكلف صاحب حق في الاعتراض، ولم تذكر هذه الفقرة سواه، وتطبيقاً للقواعد العامة، فإن حق الاعتراض لا يقتصر على المُكلف فقط بل يشمل متولي الإدارة، أو الرقابة على أموال فاقد الأهلية كالولي، أو الوصي، أو القِيم، أو الحارس القضائي، وكذلك القِيم الذي يكون مسؤولاً عن الشخص غير المقيم حيث يجري تقدير الدخل، وفرض الضريبة بالنسبة لغير المقيم باسم المقيم كأمين الشخص غير المقيم، أو مدير شركة، كما يحق للورثة ومن انتقلت إليه التركة (كالموصى له) ومتولي توزيعها الاعتراض على التقدير الذي يجري على تركة المتوفى، كما يكون لمدير، أو محاسب، أو احد كبار موظفي الشخص المعنوي المُكلف بالضريبة مسؤولاً عن جميع الأعمال والأمر التي يجب القيام بها وفق أحكام القانون لتقدير الضريبة ودفعها (52).

ولتوضيح ذلك، نجد أنه حدد نظام هيئة الاعتراض رقم 56 لسنة 2015 في المادة (4/أ) منه، الشخص المصرح له بتقديم الاعتراض، فيقدم الاعتراض من قبل المُكلف أو من ينوب عنه حسب النموذج المعتمد من قبل الدائرة، فالمُعترض وهو المُكلف نفسه، أو وكيله، أو المفوض عنه وفق أحكام القانون، والذي صدر قرار التقدير بحقه، ورتب عليه التزاماً ضريبياً بموجب القانون، فلا يشترط أن يقوم المُعترض بتقديم الاعتراض بنفسه، حيث أجاز له القانون أن يفوض عنه خطياً شخصاً آخر، أو يوكل عنه محامياً ليقوم مقامه بتمثيله أمام هيئة الاعتراض، وفي أي إجراء من إجراءات تقدير دخله، كذلك متولي الإدارة أو الرقابة على أعمال وأموال فاقد الأهلية، كالولي، والوصي، والقِيم أو الحارس القضائي، هذا بالنسبة للشخص الطبيعي (53).

أما فيما يتعلق بالشركات ومنها الشركات المساهمة، فإن ممثلها القانوني أو إذا نصت الوكالة على ذلك، أو المفوض عنها بالتوقيع، كل ذلك نتيجة لما تتمتع به الشركات المساهمة من شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين، وذمة مالية مستقلة أيضاً، لذا تحاسب ضريبياً كمكلف بمعزل عن باقي الشركاء (54).

أما الشركات الأخرى، كشركة التضامن، فإن كل شريك منها له ذمة مالية مستقلة، يحاسب ضريبياً بصفة شخصية بعد تحديد حصة كل شريك من الأرباح الصافية التي تحققت له، إلى جانب مصادر دخله الأخرى، إذ أن الأصل في المطالبة الضريبية هو للشركة وليس للشركاء، وهي غير ملتزمة بتقديم الإقرارات والكشوف والوثائق لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (55)، ولكن في حالة

(52) انظر: المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (ص105). وبموجب المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 تم إلزام الورثة أو من يمثلهم بتقديم إقرار ضريبي عن المتوفى خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة كما انه تم إلزام المصفي ووكيل التفليسة بتقديم الإقرار الضريبي عن من يمثله وكذلك الحال بالنسبة للولي والوصي والقِيم.

(53) تنص المادة (70/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2017 على أنه: 1. على الرغم مما ورد في اي قانون اخر للمكلف أن ينيب عنه شخصاً آخر لتمثيله لدى الدائرة في أي إجراء من إجراءات تدقيق الضريبة على دخله وتقديرها وتحصيلها بما فيها تقديم الإقرار الضريبي وإجراءات التبليغ والتبليغ. 2. يصدر الوزير بتسبب من المدير التعليمات التنفيذية لتحديد أحكام الإنابة والتمثيل لدى الدائرة والشروط والاجراءات الخاصة بذلك. وانظر: تعليمات الإنابة والتمثيل والتفويض لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات رقم (13) لسنة 2015.

(54) بموجب تعليمات الإنابة والتمثيل والتفويض لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات رقم (13) لسنة 2015 المادة (4 و5) فإن الشخص المناب عن الشخص الاعتباري هو ممثل الشخص الاعتباري عن الأمور الإدارية وفق شهادة التسجيل الصادرة عن الجهة الرسمية المعنية أو من ينيبه هذا الشخص من الأشخاص التي تنطبق عليهم شروط الإنابة في هذه التعليمات.

(55) انظر: المادة (8/4) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 ويعنى من الضريبة.... 8. .... أرباح الحصص والاسهم التي توزعها شركات التضامن وبالنسبة للشريك في حدود حصته من الأرباح. وتنص المادة(3/أ) - يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء.... الخ.

شركات التضامن تمتد للشركاء كونهم متضامنين في الشركة، وبالتالي يحق له - أي للشريك - أن يتقدم باعتراضه من خلال طلب مستقل عن باقي الشركاء ومشمتمل على أسبابه وأسانيده الخاصة.

إن شركات التضامن والتوصية البسيطة أصبحت وفق قانون رقم 28 لسنة 2018 المعدل للقانون رقم 34 لسنة 2014 تعامل معاملة الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة العامة من حيث التسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية والسجلات والوثائق لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات على موقع الدائرة الإلكتروني <http://www.istd.gov.jo> وتحت عنوان ((استعلام المكلفين غير الملتزمين)) ليتيح للمكلفين كافة الاطلاع على اسماء هذه الشركات التي تم تسجيلها من قبل المواطنين في وزارة الصناعة دون ان يتم مراجعة ضريبة الدخل والمبيعات (56)، وبالتالي لم يعد الشركاء فيها يستفيدون من الاعفاءات الشخصية والعائلية ويخضعون لنسب ضريبية مرتفعة عكس ما كان سابقاً (57).

### المبحث الثاني: إجراءات النظر والفصل في الاعتراض الإداري

سنتاول في هذا المبحث توضيح إجراءات النظر في الاعتراض من قبل هيئة الاعتراض في (المطلب الأول)، ثم نتطرق في (المطلب الثاني) لإجراءات الفصل في الاعتراض الإداري، ونوضح طبيعة قرارات هيئة الاعتراض بالاعتراض الإداري في (المطلب الثالث)، وأخيراً نتطرق في (المطلب الرابع) للآثار المترتبة على قرارات هيئة الاعتراض الإداري.

#### المطلب الأول: إجراءات النظر في الاعتراض الإداري من قبل هيئة الاعتراض

تتم إجراءات النظر في الاعتراض المقدم من قبل المكلف وفق الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل ونظامه.

#### الفرع الأول: تقديم لائحة الاعتراض

تتم إجراءات النظر في الاعتراض المقدم من قبل المكلف في ضريبة الدخل وفق المادة (4) من النظام رقم 56 لسنة 2015، بتقديم لائحة الاعتراض، والتي تتضمن اسم المُعترض، عنوانه، رقم ملفه الضريبي، المُعترض عليه بصفته الوظيفية، القرار المطعون فيه، الفترات الضريبية موضوع الاعتراض، الضرائب المطعون بها والضريبة والغرامات والمبالغ المسلم بها وينبغي أن تكون مدفوعة تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً إعمالاً لنص الفقرة (د) من المادة (32) من قانون ضريبة الدخل ووقائع الاعتراض وأسانيدها وطلبات المُعترض وتوقيع المُعترض أو وكيله.

حيث يتم ختم نموذج الاعتراض المقدم من المديرية المختصة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بخاتم يبين فيه تاريخ تقديمه، ويسجل في سجل خاص لديها ويعطى رقماً خاصاً، ثم يقوم مدير المديرية أو من يقوم مقامه بتسمية هيئة الاعتراض المختصة بالنظر في الاعتراض ويحيل إليها نموذج الاعتراض ومرفقاته والملف الضريبي المتضمن القرار المُعترض عليه (58).

#### الفرع الثاني: دعوة المُعترض من هيئة الاعتراض إلى جلسة النظر في الاعتراض

تدعو هيئة الاعتراض المُعترض إلى جلسة للنظر في الاعتراض، وللمُعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه ولهيئة الاعتراض حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المُعترض كما لها

(56) انظر: الموقع الإلكتروني لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات الإلكتروني <http://www.istd.gov.jo>.

(57) تنص المادة (11/ح) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه: في حال لم تلتزم شركات التضامن والتوصية البسيطة المسجلة في المملكة والتي تمارس أي نشاط أو استثمار يخضع دخله للضريبة بتنظيم السجلات والبيانات المالية وفق قانون الشركات وتقديمها للدائرة يجب ان لا يقل الحد الأدنى للضريبة المستحقة عليها عن خمسمائة دينار في السنة.

(58) انظر: المادة (4/ج، د) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015.

الإستماع لأي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالقرار المُعتراض عليه وذلك إعمالاً لنص المادة (33/و) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

وقد إعتبرت محكمة التمييز الأردنية دعوة المُكلف من النظام العام، لأن دعوة المُعتراض تقتضيها القواعد العامة، وإن لم يرد نص بذلك (59)، أما حالة غياب المُعتراض أو من ينوب عنه لأي موعد محدد له، وعدم حضوره أمام هيئة الاعتراض، فنص المشرع الأردني على أنه: " لهيئة الاعتراض إصدار قرار بحق المُعتراض حسب الأصول الواردة في القانون وفي هذا النظام (60). ويرى الباحث أن الاعتراض هو مقرر أصلاً لمصلحة المُكلف فقط، وليس للإدارة الضريبية، فعندما يتغيب المُكلف عن الحضور فلن تتاح له فرصة تقديم أي بيانات أو دُفعو تدعم مطالبه، وبالتالي تكون النتيجة قد حُسمت لصالح الإدارة، دون أن تقوم هيئة الاعتراض بالبت في الاعتراض.

**ونطرح التساؤل الآتي:** هل يجوز طلب سماع شهادة مدقق الضريبة حول القرار الصادر عنه؟

استقر اجتهاد محكمة التمييز الأردنية على عدم جواز سماع شهادة مقدر الضريبة على ما قام به من اجراءات، لان إجراءاته هي بمثابة اجراءات محكمة الدرجة الأولى وذلك وفقاً للقرار التمييزي الحقوقي رقم (2001/2993) (61). ونجد من خلال مراجعة احكام المادة (31/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 أن لمدققي ضريبة الدخل الصلاحية بتقدير دخل المُكلف وفق ما يتوفر لديهم من بيانات ومعلومات (62).

وقضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: "..... إن مأمور تقدير ضريبة الدخل ليس بمرجع قضائي و/أو هو خصم للمُكلف بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريق الذي رسمه القانون " (63). كما أن عبء الإثبات عند تقديم الاعتراض من قبل المُعتراض يقع عليه، فقد نص المشرع الضريبي على قرينة قانونية يجوز إثبات عكسها وهي أن التقدير بحق المدعي صحيح، وأنه يقع على عاتق المدعي إثبات أن هذا التقدير باهض وجزافي وغير صحيح، وفي ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: " يعود أمر عبء إثبات مخالفة ما ورد في تقدير الضريبة على المُكلف وهو الملزم بتقديم البينة على أن التقدير جاء باهضاً ومجحفاً " (64).

إلا أنه في حالة زيادة تقدير الضريبة على المُكلف وإصدار قرار بزيادة الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة المستحقة خلافاً لما أورده المُكلف يقع عبء إثبات مصدر الدخل بكافة طرق الإثبات القانونية على الدائرة أثناء عملية التدقيق من قبل المدقق، وفي مرحلة الاعتراض بصور قرار بزيادة مبلغ الضريبة المستحقة والدخل الخاضع للتقدير (65).

(59) انظر: تمييز حقوق قرار رقم 412 / 66، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1967، ص 556.

(60) تنص المادة (7/ج) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015 على أنه: في حال عدم حضور المعتراض أو من ينوب عنه لأي موعد محدد له، لهيئة الاعتراض إصدار القرار في موضوع الاعتراض حسب الأصول الواردة في القانون وهذا النظام.

(61) انظر: تمييز حقوق رقم 2015/1155 تاريخ 2015/7/27، منشورات مركز عدالة.

(62) انظر: تمييز حقوق رقم 2014/868 تاريخ 2014/2/14، منشورات مركز عدالة.

(63) انظر: تمييز حقوق رقم 84/600 بتاريخ 1985/3/10، منشورات مركز عدالة.

(64) انظر تمييز حقوق رقم 2014/3837 تاريخ 2015/11/25، منشورات مركز عدالة.

(65) وهذا ما نصت عليه المادة (33/ج) البند (1) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 بأخر تعديلاته فجاء فيها: في حال إصدار قرار بزيادة الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة المستحقة خلافاً لما أورده المكلف يقع عبء إثبات مصدر الدخل على الدائرة أثناء عملية التدقيق وفي مرحلة الاعتراض وبكافة طرق الإثبات القانونية.

**المطلب الثاني: إجراءات الفصل في الاعتراض من قبل هيئة الاعتراض**

تبدأ هيئة الاعتراض الإداري بالقيام بتدقيق جميع الإجراءات بعد أن يتقدم المُكلف باعتراضه للتثبت من صحته.

**الفرع الأول: تدقيق لائحة الاعتراض شكلاً من قبل هيئة الاعتراض**

تقوم هيئة الاعتراض الإداري ابتداءً بتدقيق طلب الاعتراض الذي تقدم به المُكلف إليها من حيث الشكل، والتثبت من جميع عناصر صحة طلب الاعتراض بأنه قُدم من المُكلف صاحب المصلحة وحسب النموذج المعتمد، وخلال المدة القانونية، وختم لائحة الاعتراض، ودفع قيمة الضريبة المسلم بها، وإلا ردت الهيئة الاعتراض شكلاً، وذلك وفقاً لأحكام المادة (5/أ) من نظام هيئة الاعتراض رقم 56 لسنة 2015.

يضاف لما تقدم تنظر هيئة الاعتراض في الاعتراض شكلاً للتثبت مما يلي:-

1. أن تقديم الاعتراض كان خلال المدة القانونية وهي (30) يوماً من اليوم التالي لتبليغ المُعترض القرار المُعترض عليه، من أجل الإسراع بنظر النزاع وحسمه وعدم إطالة أمد الخصومه<sup>(66)</sup>، ولهيئة الاعتراض تمديد مدة الاعتراض وفقاً لنص المادة (2/د/33) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 لمدة لا تتجاوز سنتين من تاريخ تبليغ المُعترض قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري إذا اقتنعت الهيئة أن المُعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال مدة (30) يوماً بسبب غيابه خارج المملكة أو مرضه أو لأي سبب معقول آخر، ويترتب على عدم مراعاة ميعاد الاعتراض رد الاعتراض شكلاً، واعتبار قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري قطعياً ونهائياً.
2. أن المُعترض قد دفع المبالغ المسلم بها في لائحة الاعتراض، وتنفيذاً لذلك، إذا قُدم الاعتراض دون إرفاق وصل مالي يفيد بدفع مبلغ الضريبة المسلم به والغرامات الأخرى بلائحة الاعتراض، يتوجب على هيئة الاعتراض رد الاعتراض شكلاً، لأن عدم إتباع الإجراءات الشكلية التي يتطلبها القانون يترتب عليه بطلان التصرف، لأنه ينطوي على مخالفة قاعدة أمره تتعلق بالمصلحة العامة غايتها استقرار المعاملات والحقوق المالية<sup>(67)</sup>.
3. أن القرار المُعترض عليه من القرارات القابلة للاعتراض والتي حددها قانون ضريبة الدخل حصراً والتي تختص بنظرها هيئة الاعتراض وجوباً، وذلك تحت طائلة رد الاعتراض لعدم الإختصاص إذا طعن أمامها بأي قرارات أو إجراءات أخرى خارجة عن نطاق اختصاصها.

يضاف لما تقدم **نطرح التساؤل الآتي:** هل الخطأ في ذكر الجهة المُعترض على قرارها أو عدم ذكرها نهائياً يبطل الاعتراض، وبالتالي يستلزم من هيئة الاعتراض رده شكلاً؟

وللإجابة عليه، يرى الباحث أنه بالتدقيق في النصوص القانونية التي تحكم عمل وإجراءات هيئة الاعتراض ونموذج الاعتراض المعتمد، لم يُشر المشرع إلى ذلك برد الاعتراض شكلاً، كما لم يشتمل نموذج الاعتراض المعتمد على بيان الجهة المُعترض عليها، والإكتفاء بذكر المديرية المختصة والقرار محل الاعتراض<sup>(68)</sup>، فالأصل في أن المُعترض يختص المدقق في

(66) للمزيد انظر: العاني، قرارات تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيها (ص 6).

(67) انظر: بيومي، المنازعات الضريبية في ربط الضرائب على الدخل (ص 189).

(68) انظر: المادة (4) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015، ونموذج الإعتراض على موقع دائرة ضريبة الدخل.

لائحة الاعتراض بالإضافة إلى وظيفته<sup>(69)</sup>، وبالتالي لا يترتب على عدم ذكر الجهة رد الاعتراض شكلاً.

ويخلص الباحث إلى أنه يتوقف نظر الاعتراض عند هذا الحد إذا ما ثبت لدى هيئة الاعتراض ما يستوجب رد الاعتراض شكلاً لأي سبب من الأسباب السابق بيانها، وبالتالي يُمتنع عليها النظر في أسباب الاعتراض موضوعاً، وعكس ذلك إذا لم يوجد أي سبب يستدعي رد الاعتراض، تقرر قبوله شكلاً والسير بنظره موضوعاً، وفي الحالتين تصدر الهيئة قرارها معللاً بقبول أو رد الاعتراض شكلاً.

### الفرع الثاني: نظر الاعتراض موضوعاً من قبل هيئة الاعتراض

بعد قبول الاعتراض من حيث الشكل، تنتقل الهيئة إلى النظر في الاعتراض من حيث الموضوع<sup>(70)</sup> من أجل الفصل به، فتقوم بفحص الأسباب الواقعية والقانونية التي إستند إليها المُعترض بعد أن قام بإرفاق كافة البيانات والمستندات والوثائق التي تؤيد تلك الأسباب وشرحها وتوضيحها تفصيلاً، حيث تلتزم هيئة الاعتراض بإبراز أي بيّنة خطية مقدمة من المُعترض قررت قبولها وذلك بعد التأشير عليها وإعطائها رقماً متسلسلاً وضمها إلى ملف المُعترض<sup>(71)</sup>.

ولهيئة الاعتراض حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وإبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المُعترض كما لها الإستماع لأية معلومات من أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالقرار المُعترض عليه، وفي ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية بقولها: "أجاز القانون لهيئة الاعتراض والمُعترض، دراسة ومناقشة الاعتراضات، وفي سبيل ذلك، أن يطلعوا على جميع السجلات الحسابية، والقيود والمستندات والدفاتر القانونية، وكل ما من شأنه أن يساعد على إجلاء حقيقة الاعتراض، كإجراء الكشف الحسي على البضائع المخزونة، والمستودعات والأبنية ودرجة استعمالها، وإبراز الوثائق، وممارسة حق الإطلاع على كل مستند وسجل، مما له علاقة بضريبة الدخل لدى الدوائر الحكومية، والمؤسسات العامة، والخاصة والأفراد"<sup>(72)</sup>.

ويقع على عاتق هيئة الاعتراض تدوين مواعيد جلساتها للنظر في طلب الاعتراض، وحضور المُعترض أو غيابه في المواعيد المحددة ضمن محاضر الاعتراض، ويجوز للهيئة بناء على طلب خطي من المُعترض ولأسباب مبررة تأجيل موعد جلسة الاعتراض مدة لا تزيد على عشرة أيام ولمرة واحدة، ولها في حال عدم حضور المُعترض أو من ينوب عنه لأي موعد محدد له، إصدار القرار في موضوع الاعتراض حسب الأصول الواردة في القانون وهذا النظام<sup>(73)</sup>.

**وبناءً على ما تقدم نطرح التساؤل الآتي:** هل يجوز لهيئة الاعتراض وفقاً للقواعد العامة إستجواب كل من يطلع على أسرار عمل المُعترض مع اختلاف صفاتهم والتي تتعلق بالقرار المُعترض عليه؟

للإجابة عليه يرى الباحث أنه لايجوز لهيئة الإستجواب، وإنما الإستماع للمعلومات دون تحليف اليمين، لأن ذلك قد ينطوي على المساس بإفشاء أسرار عمل المُعترض، وهذا ما لاتجزئه القوانين<sup>(74)</sup>، كما أن طبيعة عمل هيئة الاعتراض ليس قضائياً،

(69) انظر: المحاميد، الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل (ص 105).

(70) تنص المادة (5/ب) البند (2) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015 على أنه: إذا صدر قرار هيئة الاعتراض بقبول الاعتراض شكلاً تنظر في الاعتراض موضوعاً حسب الأصول الواردة في القانون وهذا النظام.

(71) انظر: المادة (6) من نظام هيئة الاعتراض رقم (56) لسنة 2015.

(72) انظر: تمييز حقوق قرار رقم 85/ 515، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1987، ص 293.

(73) انظر: المادة (7) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015.

(74) عدلت المادة (33/و) في قانون ضريبة الدخل رقم (38) لسنة 2018، وذلك بشطب كلمة الإستجواب وإستبدالها بكلمة الإستماع. فنصت على أنه:

وأعمالها لا تدخل في نطاق العمل القضائي، ولو أراد المشرع الأردني أن يمنحها هذا الإختصاص وإسباغ الصفة القضائية على أعمالها لفعل ذلك من خلال النص عليه في القانون.

وأخيراً يجب على هيئة الاعتراض متابعة محتوى ملف الاعتراض، بأن يكون متضمناً نموذج لائحة الاعتراض، وأي لائحة توضيحية مقدمة من المكلف، وتفويض مقدم الاعتراض أو وكالته حسب مقتضى الحال، وقرار تشكيل هيئة الاعتراض، ومحاضر الاعتراض، وجميع البيانات والأوراق المقدمة في مرحلة الاعتراض (75).

### الفرع الثالث: المهلة القانونية للفصل في الاعتراض الإداري

تصدر هيئة الاعتراض قرارها معللاً بشأن الاعتراض خلال (90) يوماً من تاريخ تقديمه، ولها في ذلك تأييد القرار المُعترض عليه أو تعديله سواء بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها عملاً بأحكام المادة (33/ز) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، وإذا لم تصدر هيئة الاعتراض قراراً بشأن الاعتراض خلال المدة المحددة، فلا تحسب أي غرامة تأخير عن هذه الفترة من تاريخ انقضاء المدة المذكورة ولحين صدور الإشعار المتضمن نتيجة القرار (76).

ويرى الباحث أنه لم يحدد المشرع الأردني مصير القرار المُعترض عليه في حال عدم إصدار هيئة الاعتراض لقرارها بشأن الاعتراض خلال (90) يوماً من تاريخ تقديمه، وما هي المدة اللازمة لصدور الإشعار المتضمن نتيجة القرار، لذا نتمنى على مشرعنا الأردني معالجة هذه الحالة والنص على مصير قرار الاعتراض بعد مضي المدة القانونية.

### المطلب الثالث: طبيعة قرارات هيئة الاعتراض بالاعتراض الإداري

تصدر هيئة الاعتراض قراراتها معللة بشأن الاعتراض (77)، ويجب أن يشتمل القرار الصادر بالاعتراض على جميع البيانات الواردة في المادة (8/أ) من نظام هيئة الاعتراض رقم 56 لسنة 2015 وهي: اسم عضو هيئة الاعتراض التي اصدرت القرار، وتاريخ إصداره، واسم المعترض، وحضوره أو غيابه، وعرض مجمل لوقائع الاعتراض، وأسباب القرار.

وإذا شكّلت هيئة الاعتراض من ثلاثة أعضاء فتصدر قراراتها بأغلبية اصوات اعضائها، وعلى العضو المخالف أن يبين أسباب مخالفته في نهاية القرار (78).

ونصل في نهاية المطاف إلى قيام الهيئة بإصدار قرارها بالفصل في الاعتراض ويكون إما تأييد القرار المُعترض عليه، أو إلغائه، أو تعديله إما بزيادة الضريبة أو تخفيضها، وأخيراً تبليغه للمُعترض وذلك على النحو الآتي:

تدعو هيئة الاعتراض المعترض الى جلسة للنظر في اعتراضه، وللمعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه ولهيئة الاعتراض حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض كما لها الاستماع لأي شخص يعتقد ان لديه معلومات تتعلق بالقرار المعترض عليه. وللمزيد انظر: حتاملة، الاعتراض الإداري (ص 284).

(75) انظر: المادة (8/ب) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015 على أنه: يجب ان يتضمن ملف الاعتراض نموذج لائحة الاعتراض واي لائحة توضيحية مقدمة من المكلف وتفويض مقدم الاعتراض أو وكالته حسب مقتضى الحال وقرار تشكيل هيئة الاعتراض ومحاضر الاعتراض وجميع البيانات والاوراق المقدمة في مرحلة الاعتراض.

(76) تنص المادة (33/ي) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه: إذا لم تصدر هيئة الاعتراض قراراً بشأن الاعتراض خلال المدة المحددة في الفقرة (ز) من هذه المادة فلا تحسب أي غرامة تأخير عن هذه الفترة من تاريخ انقضاء المدة المذكورة ولحين صدور الإشعار المتضمن نتيجة القرار.

(77) تنص المادة (33/ز) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه: تصدر هيئة الاعتراض قراراً معللاً بشأن الاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه ولها تأييد القرار المعترض عليه او تعديله سواء بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها.

(78) تنص المادة (9) من نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل رقم (56) لسنة 2015 على أنه: إذا شكّلت هيئة الاعتراض من ثلاثة أعضاء فتصدر قراراتها بأغلبية اصوات اعضائها وعلى العضو المخالف أن يبين اسباب مخالفته في نهاية القرار.

**الفرع الأول: تأييد القرار المُعترض عليه**

أتاح المشرع الأردني للمُعترض تقديم ما يثبت الوقائع القانونية بمعناها الواسع التي تعكس نشاطاته، وتشكل محور مضمون القرار المُعترض عليه، فإذا لم يتمكن المُعترض أن يقيم الدليل على ما يدعيه بالطرق التي حددها القانون من خلال السجلات والمستندات المقدمة، أو أية بيينة تتعلق بموضوع النزاع، فإن الهيئة تصدر قرارها بتأييد القرار المُعترض عليه لعدم وجود أي دليل ينقضه، ويكون مصير اعتراضه الخسارة.

**الفرع الثاني: تعديل القرار المُعترض عليه**

تصدر هيئة الاعتراض قرارها بتعديل المُعترض عليها بزيادة مبلغ الضريبة أو بتخفيضها.

**أولاً: قرار زيادة مبلغ الضريبة:** إذا تبين لهيئة الاعتراض وهي بصدد نظر الاعتراض ومناقشة المُعترض حول المعلومات والتفصيلات الضرورية وإبراز السجلات والمستندات والمعلومات التي تستمع إليها وتجمعها، أن هناك إخفاء للمعلومات والأنشطة، أو خطأ ما وقع به المُعترض أو أنه استخدم طرقاً احتيالية للتخلص من عبء الضريبة، أو عدم تقديم أي بيينة على أي واقعة قام المُكلف بإثارتها أمام هيئة الاعتراض، مما أدى بالهيئة إلى التوصل للإيرادات الفعلية، فإن ذلك يؤدي بالهيئة إلى أن تتخذ قرارات بفرض مبالغ مالية إضافية تؤدي إلى زيادة مبلغ الضريبة موضوع القرار محل الاعتراض (79).

وحمائية لحقوق المُكلف من الأشخاص الطبيعيين في حالة زيادة الضريبة، ألزم المشرع الأردني هيئة الاعتراض في هذه الحالة بإثبات وجود مصدر دخل لم يرد في الإقرار الضريبي من المُكلف، حيث نصت المادة (33/ج) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 في البند (1) على أنه: " في حال اصدار قرار بزيادة الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة المستحقة خلافاً لما أورده المُكلف يقع عبء إثبات مصدر الدخل على الدائرة أثناء عملية التدقيق وفي مرحلة الاعتراض وبكافة طرق الإثبات القانونية. وفي البند (2): فيما يتعلق بالشخص الاعتباري المُكلف لا تسري أحكام البند (1) من هذه الفقرة إلا في حال قيامه بتقديم البيانات المالية الختامية المعززة "

ففي حالة اصدار قرار بزيادة الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة المستحقة من قبل هيئة الاعتراض، وجب على المُكلف أن يدفع ما يكون مستحقاً عليه من فروق على أساس قرار الهيئة في حال الزيادة، حتى ولو رفع المُكلف أو الدائرة دعوى أمام محكمة البداية الضريبية.

ويرى الباحث إضافة نص للفقرة السابقة أن تُحدد حالات زيادة الضريبة على سبيل الحصر من قبل هيئة الاعتراض كما وردت في قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 في الحالتين: 1. زيادة الضريبة لوجود خطأ في تطبيق القانون. 2. اغفال حقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه، وذلك منعاً لحالات التهرب الضريبي الذي يؤثر على مصادر الإيرادات المالية للخزينة العامة للدولة وتحقيقاً للمصلحة العامة.

**ثانياً: قرار تخفيض الضريبة:** وفي هذه الحالة للهيئة في حالة إذا استطاع المُكلف أن يقدم من البيئات والمعلومات ما يثبت في اعتراضه أن قرار التقدير فيه خطأ، أو مبالغة، وإثارة كافة أوجه الطعن على قرارات التقدير، كأن قدر مبلغ أعلى من المبلغ الواجب

(79) إن ذلك مخالفاً للقاعدة العامة (لا يضار طاعن من طعنه) الواردة في المادة (169) من قانون اصول المحاكمات المدنية رقم (24) لسنة 1988، على اعتبار أن المصلحة المبتغاه من فرض ضريبة الدخل المصلحة العامة المالية للدولة وليس القصد منها الإضرار بالمكلف وتحمله مبالغ مالية زيادة عما هو مقدر عليه وفق الإقرار الضريبي المقدم منه. وحتى لا تكون مدعاه للتهرب الضريبي.

تقديره عليه، أو إذا أثبت وجود إعفاءات أو تنزيلات لم يتم مراعاتها في قرار التقدير، واقتتعت الهيئة بما قدم من بيانات تؤيد مطالبه وتوجب تخفيض الضريبة، أن تصدر قرارها بتخفيض الضريبة على المكلف بها.

تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في هذه الحالة بتعديل مبلغ الضريبة الذي قدرته طبقاً لقرار الهيئة بتخفيضه، وإذا قامت بتحصيل مبلغ الضريبة قبل صدور قرار الهيئة، فإنها لا تلزم برد الزيادة فوراً إلا إذا أصبح قرار الهيئة نهائياً بفوات ميعاد الطعن، أو عند صدور حكم من المحكمة الابتدائية في الطعن المرفوع إليها ضد قرار الهيئة مؤيد لهذا القرار، وتُلزم الدائرة برده إلى المكلف بعد قيامها بتحصيل أي مبالغ أخرى مستحقة على المكلف، والباقي تقوم برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على (30) يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك (80).

#### الفرع الثالث: إلغاء مبلغ الضريبة كلياً:

وفي هذه الحالة إن استطاع المكلف أن يقدم من البيانات ما يثبت أن وعاء الضريبة قد خضع للتقدير مثلاً مرتين خلال السنة المالية الواحدة، أو أن وعاء الضريبة من الأنشطة التي لا تخضع للضريبة، أو ربطت الضريبة على شخص غير ملزم قانوناً بدفعها، فإن ذلك قد يؤدي بالهيئة إلى أن تصدر قراراً بإلغاء مبلغ الضريبة المُقدر ابتداءً وأي مبالغ أخرى، وأن تنهي ملاحظته بالدفع نهائياً.

في حال قامت الدائرة بتحصيل مبلغ الضريبة من المكلف قبل صدور قرار الهيئة في حدود ما قبله المكلف من التعديلات التي أدخلت على إقراره، وأصدرت الهيئة قرارها بإلغاء مبلغ الضريبة، فإنها لا تلزم برد الزيادة فوراً إلا إذا أصبح قرار الهيئة نهائياً بفوات ميعاد الطعن، أو بعد صدور حكم من المحكمة - إذا تم الطعن به من قبل الدائرة - مؤيد لقرار هيئة الاعتراض بإلغاء مبلغ الضريبة، وتُلزم الدائرة برده إلى المكلف بعد قيامها بتحصيل أي مبالغ أخرى مستحقة على المكلف، والباقي تقوم برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على (30) يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً من المكلف بذلك وفقاً لأحكام المادة (38/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

#### الفرع الرابع: تبليغ قرارات لجنة الاعتراضات

تقوم هيئة الاعتراض بإصدار قرارها بمواجهة المُعترض، وفي حال عدم حضوره تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بتبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة الاعتراض (81)، ويكون التبليغ لقرار هيئة الاعتراض بكتاب مؤشر عليه بعلم الوصول بإرساله بالبريد الإلكتروني أو بالبريد المسجل أو الشركة المرخصة، في حالة رفض المكلف استلامه، فإن المكلف لا يستطيع الاحتجاج بعدم صحة التبليغ، إن استطاعت الإدارة إثبات ذلك، فإنه يعد قرينة على المكلف بالتبليغ (82).

ويرى الباحث أنه حتى يعتبر رفض استلام الرسالة المسجلة في حكم الإستلام قانوناً، يتعين أن يكون الرفض من قبل المكلف

(80) تنص المادة (38/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 على أنه: إذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه فعلى الدائرة تحويل الرصيد الزائد لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقة عليه للدائرة بمقتضى أحكام التشريعات النافذة، وإذا تبقى أي مبلغ من هذا الرصيد، تلزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك.

(81) تنص المادة (33/ط) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 على أنه: تقوم الدائرة بتبليغ المكلف المعترض إشعاراً خطياً بنتيجة القرار الصادر بشأن الاعتراض وللمكلف المعترض في حال عدم الموافقة عليه الطعن به لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار.

(82) تنص المادة (59/1)- تتولى الدائرة تبليغ المكلف بأي مطالبة أو إشعار أو قرار أو مذكرة أو كتاب صادر عنها وفق أحكام هذا القانون بإرساله بالبريد الإلكتروني أو بالبريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة وذلك على العنوان المعتمد لدى الدائرة وفق أحكام المادة (58) من هذا القانون.

نفسه، وأن يكون مؤشراً على سجل الاستلام من موظف البريد بما يفيد ذلك، وإن يوقع على هذه التأشير.

أخيراً للمكلف بعد الإطلاع على مضمون نتيجة القرار الخيار بالموافقة بالتوقيع على نتيجة القرار، أو بعدم التوقيع بالموافقة على نتيجة القرار، ويعتبر امتناعه عن التوقيع أو تخلفه عن الحضور بمثابة عدم موافقة<sup>(83)</sup>، وللمكلف في حال عدم الموافقة عليه الطعن به لدى محكمة البداية الضريبية خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار<sup>(84)</sup>.

كما تنص المادة (56/أ/و) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 على أنه: لهيئة الاعتراض أو المحكمة بناء على طلب المكلف المستند الى أسباب مبررة عدم اعتبار النشر أو تعذر التبليغ بمثابة تبليغ له، وفي هذه الحالة يسري ميعاد جديد اعتباراً من تاريخ تبليغ المكلف قرار المدقق أو الهيئة بقبول الطلب.

#### المطلب الرابع: الآثار المترتبة على قرارات هيئة الاعتراض بالفصل بالاعتراض الإداري

إن القرار الصادر عن هيئة الاعتراض الإداري بمواجهة المُعترض عليه والذي يمتد إلى تأييد القرار أو تعديله تخفيضاً أو زيادةً أو إلغاءً ينطوي على جملة من الآثار وهي كما يلي:

#### الفرع الأول: الآثار المترتبة على سريان قرار هيئة الاعتراض ومواعيد الطعن به

1. سريان قرار هيئة الاعتراض بمواجهة المُعترض في حال موافقة على القرار خلال (30) يوماً.

2. الطعن على قرار هيئة الاعتراض من قبل المُكلف المُعترض في حال عدم الموافقة على القرار لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار.

3. سريان قرار هيئة الاعتراض بمواجهة المُعترض إذا لم يقم بالطعن لدى المحكمة خلال مدة (30) يوماً.

#### الفرع الثاني: الآثار المترتبة على مبلغ الضريبة بالنسبة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات والمكلف

1- إذا أصدرت هيئة الاعتراض قرارها بتخفيض مبلغ الضريبة على المُكلف، وجب في هذه الحالة تعديل مبلغ الضريبة الذي قدرته دائرة ضريبة الدخل والمبيعات طبقاً لقرار الهيئة.

2- في حال قامت الدائرة بتحصيل مبلغ الضريبة من المُكلف قبل صدور قرار الهيئة في حدود ما قبله المُكلف من التعديلات التي أدخلت على إقراره، وأصدرت الهيئة قرارها بتأييد التعديلات التي أدخلتها الدائرة على إقراره والتي تناولها اعتراضه، وجب على المُكلف أن يدفع ما يكون مستحقاً عليه من فروق على أساس قرار الهيئة في حال الزيادة، حتى ولو رفع المُكلف أو الدائرة دعوى أمام محكمة البداية الضريبية.

3- إذا قامت الدائرة بتحصيل مبلغ الضريبة قبل صدور قرار الهيئة على أساس الربط الصادر منها، فإن دائرة الضريبة لا تلزم برد الزيادة فوراً إلا إذا أصبح قرار الهيئة نهائياً بفوات ميعاد الطعن، أو عند صدور حكم من المحكمة الابتدائية في الطعن المرفوع إليها ضد قرار الهيئة مؤيد هذا القرار، وتلزم الدائرة برده إلى المُكلف خلال مدة لا تزيد على (30) يوماً من

<sup>(83)</sup> تنص المادة (33/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 على أنه : 1- في حال اصدار قرار بزيادة الدخل الخاضع للضريبة او الضريبة المستحقة خلافا لما اورده المكلف يقع عبء إثبات مصدر الدخل على الدائرة أثناء عملية التدقيق وفي مرحلة الاعتراض وكافة طرق الاثبات القانونية.2- فيما يتعلق بالشخص الاعتباري المكلف لا تسري أحكام البند (1) من هذه الفقرة إلا في حال قيامه بتقديم البيانات المالية الختامية المعززة.

<sup>(84)</sup> انظر : المادة (33/ط) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 السابقة الذكر.

تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك (85).

ويرى الباحث أنه يتوقف رد مبلغ الضريبة إلى المُكلف في حال تخفيض الضريبة أو إلغائها على إجراء شكلي من جانبه، وهو تقديم طلب خطي بذلك إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، بمعنى أن الدائرة لن تبادر باتخاذ إجراءات رد المبلغ نهائياً إذا لم يتقدم المُكلف بالطلب المشار إليه.

4- إلزام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بدفع مبلغ إضافي بنسبة (9%) سنوياً وفقاً لأحكام المادة (38/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد للمُكلف خلال (30) يوماً.

5- فرض غرامة تأخير عن مقدار الفرق الضريبي إذا كان مقدار الفرق لا يزيد على خمسة آلاف دينار على المُكلف في حال قيام المُكلف بدفع الضريبة المصرح بها في الموعد المحدد، وتوجب عليه بعد ذلك دفع أي فرق ضريبي وفق أحكام هذا القانون بعد أن تقوم الدائرة بتبليغ المُكلف إشعاراً بقرار التدقيق، وبضرورة الدفع خلال (30) يوماً، وانتهت تلك المدة وتختلف عن الدفع (86).

أما إذا زاد مقدار الفرق على خمسة آلاف دينار فتطبق عليه أحكام الفقرة (أ) من المادة (36) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014، بأن تستوفي الدائرة غرامة تأخير بنسبة أربعة بالألف من قيمة رصيد الضريبة المستحقة أو أي مبالغ يتوجب اقتطاعها أو توريدها وذلك عن كل أسبوع تأخير أو أي جزء منه.

واستكمالاً لذلك، نص المشرع الضريبي في الفقرة (ج) من المادة (36) المذكورة آنفاً على أنه: "مع مراعاة ما ورد في الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة لا يجوز أن تزيد الغرامات عن مقدار الضريبة.

ويقترح الباحث على المشرع الأردني بتعديل الفقرة (ج) من المادة (36) المذكورة بالتقليل من حد الغرامات الضريبية بالنص على أنه لا تزيد غرامات التأخير المفروضة على المُكلف عن نصف مقدار الضريبة، وذلك للتخفيف على المُكلفين.

#### الفرع الثالث: إيقاع الحجز التحفظي على أموال المُكلف أو منعه من السفر لتحصيل مقدار الضريبة

إذا لم يتم دفع الضريبة أو المبالغ المستحقة عليه لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات خلال المدد المنصوص عليها في هذا القانون، على الدائرة مطالبته بدفعها خلال (30) يوماً من تاريخ التبليغ، وإذا تخلف عن ذلك يتم تحصيلها وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، ويمارس المدير أو من يفوضه جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري، ولجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في ذلك القانون عملاً بأحكام المادة (39/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.

ولغايات مباشرة المدير أو من يفوضه إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية النافذ، اكتفى المشرع بالإشارة في الفقرة (ب) من المادة المشار إليها أعلاه إلى أن التبليغ الحاصل وفق ما ذكر في الفقرة (أ) التي تطالبه بوجوب دفع الضريبة والمبالغ المستحقة عليه كافية، ولا يتطلب من الدائرة اتباع أي من إجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في القانون المذكور، مع ضرورة مراعاة القواعد العامة في الحجز الإداري، من حيث، أولويات الحجز، والأموال الغير قابله للحجز،

(85) انظر: المادة (38/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 المذكور سابقاً.

(86) تنص المادة (36/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 على أنه: إذا قدم المكلف الإقرار الضريبي ودفع الضريبة المصرح بها في الموعد المحدد وتوجب عليه بعد ذلك دفع أي فرق ضريبي وفق أحكام هذا القانون فتفرض عليه غرامة التأخير عن مقدار الفرق الضريبي من تاريخ تبليغه إشعاراً بقرار التدقيق إذا كان مقدار الفرق لا يزيد على خمسة آلاف دينار أما إذا زاد مقدار الفرق على ذلك فتطبق عليه أحكام الفقرة (أ) المادة.

وشروط صحته وضوابطه.

قد يسلك المكلف طريق التخلص من عبء دفع مقدار الضريبة عن طريق تهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال مع وجود دلائل كافية على هذا المسلك، وذلك عند قيام الدائرة بالشروع بالتنفيذ على أمواله بقصد التحصيل، ففي هذه الحالة أعطى المشرع الضريبي لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات صلاحية إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة بمقدار قيمة الضريبة وغير المنقولة العائدة للمكلف بضعفي مقدار الضريبة بعد تقدير قيمة هذه الأموال أو منعه من السفر بوجود دلائل مقنعة على أنه قد يسلك طريق التهريب من هذا الالتزام، إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار رتبت في ذمته وفق أحكام المادتين (40 و 41) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 مع ضرورة مراعاة القواعد العامة في الحجز الإداري (87).

ويرى الباحث أنه كان من الأجدر بالمشرع الأردني إذا ثبت ارتكاب المكلف جريمة التهريب الضريبي مكتملة الأركان لو لم يحدد قيمة المبلغ لقيام هذه الجريمة، وذلك حماية للمال العام، باعتبار أن فعل التهريب جريمة يعاقب عليها القانون الضريبي جزائياً، وبالتالي فإن ارتكاب جريمة التهريب الضريبي تكون قد تحققت بغض النظر عن قيمة المبلغ.

#### الفرع الرابع: خروج النزاع من ولاية هيئة الاعتراض بعد صدور قرارها

إذا أصدرت هيئة الاعتراض قرارها لا يجوز لها العدول عنه، أو تعديله، أو إحداث إضافة إليه، ويبقى طريق اللجوء للقضاء أمام المكلف، باعتبار أن الاعتراض الإداري شرطاً لقبول الطعن القضائي حتى تصبح الدعوى مقبولة، فإذا تفهم المكلف أن له الحق بالطعن أمام القضاء خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ الإشعار، فإذا تبغ ولم يقدم طعناً أمام المحكمة خلال هذه المدة سرى القرار بمواجهته، ويترتب عليه أن تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالشروع في تنفيذ القرار.

#### الفرع الخامس: قيام الإدارة الضريبية بإعادة النظر بالقرار الصادر عن هيئة الاعتراض

أجازت المادة (34/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 للمدير أو المدقق - مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة - خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من تاريخ القرار الصادر عن هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من قبل هيئة الاعتراض إعادة النظر بالقرار الصادر عن هيئة الاعتراض، بعد أن يتيح المدير أو المدقق للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط قضيته له بإصدار قراراً مُعدلاً لأي من قرارات هيئة الاعتراض بزيادة الضريبة أو تخفيضها في أي من الحالتين التاليتين :- 1- وجود خطأ في تطبيق القانون. 2- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه. وعلى الرغم مما ورد في أي نص آخر يقع عبء الإثبات وفق أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة على عاتق المدير أو المدقق في حالة زيادة الضريبة.

(87) تنص: المادة (40) على المدير اتخاذ ما يلزم لمراعاة ما يلي: أ- إذا كان المبلغ المحجوز نقداً فلا يجوز أن يتجاوز هذا المبلغ مقدار الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المستحقة. ب- إذا كان المبلغ المحجوز من غير النقود فيقوم المدير وبناء على طلب المكلف باتخاذ ما يلزم من إجراءات لتقدير قيمة المال المحجوز واقتصار الحجز على ما يعادل ضعف قيمة الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المترتبة بمقتضى أحكام هذا القانون، وتكون مصاريف التقدير على نفقة المكلف. وتنص المادة (41) على أنه: لأي من أعضاء النيابة العامة الضريبية بناء على طلب المدير ان يطلب من المحكمة إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة لأبي مكلف أو ان يطلب منع المكلف من السفر حال توافر أدلة تشير إلى وجود حالات تهريب ضريبي أو إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت بموجب أحكام هذا القانون أو أنه قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف فيها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال.

واشترطت الفقرة (ج) من ذات المادة أنه لا يجوز أن يتضمن القرار المعدل للقرار الصادر عن هيئة الاعتراض أياً من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة بقرار قطعي عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك القرار، وتقوم الدائرة بتبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة القرار المعدل ويكون هذا القرار قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ الإشعار للمكلف عملاً بأحكام الفقرة (د) من ذات المادة المشار إليها آنفاً.

ومما تقدم يرى الباحث أن المشرع أعفى المكلف من تقديم البينة على خلاف الأصل في حالة توصل المدير أو المدقق إلى أن ما يتوجب دفعه من المكلف أكثر مما هو وارد في قرار التقدير، إذ أن الأصل في الإثبات على المكلف إثبات أن التقديرات مبالغ فيها (88).

وفي ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية الموقرة بقولها: " يستفاد من المادة 33/ج من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المتوجبة التطبيق أنها أعطت للموظف المناب صلاحية إعادة النظر في التقدير الأولي وبالتالي فتح ملف التقدير العائد للمكلف وزيادة الضريبة عليه شريطة أن يقدم الموظف المناب الدليل على مصدر الدخل الجديد للمكلف الذي لم يجر الإطلاع عليه في مرحلة التقدير الأولي " (89).

### الخاتمة

في ختام هذه الدراسة يعد الاعتراض الإداري كآلية مهمة من طرق تسوية المنازعات الضريبية والطعن بقرارات تقدير الضريبة على الدخل، وله أهمية بالغة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، فيظهر من خلال النصوص التي تحكم هذا النوع من المنازعات أن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وإمكانيات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية في التقدير الضريبي، فيلجأ للاعتراض الإداري كوسيلة لتحصيل حقوقه ضمن إجراءات وشروط معينة لا بد من مراعاتها وتوفيراً للوقت والجهد والنفقات عليه، إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد أو عن غيره حقوقه وواجباته الضريبية، الأمر الذي يدفعه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية، إذ منح المشرع الجهة التي تنظر في الاعتراض سلطة تأييد القرار المعترض عليه، أو تعديله بزيادة الضريبة المفروضة، أو تخفيضها، أو إلغائها.

### النتائج:

1. لضريبة الدخل وجهان أساسيان هما، الأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعاً عاماً، والثاني هي تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في مجال ضريبة الدخل على تقدير الضريبة.
2. اعتبر المشرع الأردني الاعتراض الإداري شرطاً للنظر في النزاع الضريبي أمام القضاء، ومن ثم فلا يصح النظر في النزاع الضريبي قضائياً إلا بعد النظر فيه من قبل هيئة الاعتراض الإداري.
3. تعد هيئة الاعتراض بتشكيلها المنصوص عليه في قانون ضريبة الدخل، التي تختص بنظر منازعات التقدير من قبيل اللجان

(88) تنص المادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على أنه: تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة القرار المعدل الصادر بمقتضى أحكام هذه المادة ويكون هذا القرار قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الإشعار للمكلف.

(89) انظر: قرار تمييز حقوق رقم 2007/1700، (هيئة خماسية) تاريخ 2007/8/30، وانظر: القرار رقم 2005/1163، (هيئة عامة) تاريخ 2005/12/12، منشورات مركز عدالة.

الإدارية ولا تتمتع بالصفة القضائية.

4. خرج المشرع الأردني عن القاعدة العامة التي مفادها "لا يضر الطاعن بطعنه" عندما منح هيئة الاعتراض صلاحية زيادة الضريبة المفروضة والمُعترض عليها لدى هيئة الاعتراض.
5. أن عبء الإثبات عند تقديم الاعتراض من قبل المُعترض يقع عليه، فقد نص المشرع على قرينة قانونية يجوز إثبات عكسها وهي أن التقدير بحق المدعي صحيح، وأنه يقع على عاتق المدعي إثبات عكسه.
6. لم يحدد المشرع الأردني شروطاً خاصة فيمن يتولى رئاسة وعضوية هيئة الاعتراض، سوى شرط الخبرة والإختصاص والدراسة الجامعية في مجال عمل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.
7. لم يعط المشرع الأردني للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القوة الملزمة والنهائية، حيث أخضع كافة قرارات هيئة الاعتراض في قانون ضريبة الدخل للتدقيق من قبل المدير مباشرة، أو من قبل أحد المدققين في الدائرة.
8. لم يتضمن قانون ضريبة الدخل ونظام هيئة الاعتراض كيفية اتخاذ هيئة الاعتراض لقراراتها، أو أية مبادئ تقرر إعطاء الحق للخصوم أن يطلبوا رد أعضاء هيئة الاعتراض في حال عدم اطمئنان الخصم إلى حياد الهيئة التام.
9. أبقى المشرع الأردني في المادة (34/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 المُكلف من عبء الإثبات في حالة الزيادة في تقدير الضريبة بالرغم من أي نص آخر.
10. أن الاعتراض الإداري في حل المنازعات الضريبية إذا ما حسم النزاع الضريبي، فإنه يجنب المُكلف سلوك الطريق القضائي، وما في ذلك من توفير للوقت والجهد والنفقات.

#### التوصيات:

- 1- يوصي الباحث دائرة ضريبة الدخل والمبيعات العمل على تقليص حجم المنازعات الضريبية بينها وبين المُكلفين، من خلال آليات وإجراءات قانونية تسهم بقدر كبير في تسوية النزاع الضريبي في مرحلة الإدارية.
- 2- يوصي الباحث المشرع الأردني العمل على معالجة الحالة الواردة في المادة (33/ز) من قانون ضريبة الدخل بالنص على مصير قرار الاعتراض الإداري.
- 3- يوصي الباحث المشرع الأردني العمل على منح الاختصاص في التصدي للاعتراض الإداري المقدم من قبل المُكلف لهيئات اعتراض متخصصة تتوافر لدى أعضائها الحيادية والكفاءة، وتضمينها بالعنصر القضائي.
- 4- يوصي الباحث بتدخل المشرع بالنص على تحديد طبيعة عمل هيئة الاعتراض، بحيث تعطى اختصاص عام بنظر كافة المنازعات التي تثور بين المُكلف ودوائر ضريبة الدخل بمناسبة التقدير.
- 5- يوصي الباحث المشرع الأردني تعديل نص الفقرة (ج) من المادة (36) من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 بالتقليل من حد الغرامات الضريبية بالنص على أن لا تزيد غرامات التأخير المفروضة على المُكلف عن نصف مقدار الضريبة، وذلك للتخفيف على المُكلفين.
- 6- زيادة الثقافة المحاسبية لمقديري الضريبة والمُكلف على حد سواء، وذلك من خلال اتباعهم لدورات تدريبية مكثفة وإرشادات توعوية للمُكلفين في المجال القانون الضريبي والمحاسبة.

## المصادر والمراجع

## المراجع العربية

## أولاً: الكتب

- بيومي، زكريا محمد. (1990م). *الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل*. مركز الكتاب الجامعي: القاهرة.
- بيومي، زكريا. (1989م). *المنازعات الضريبية في ربط الضرائب على الدخل*. مركز الكتاب الجامعي: القاهرة.
- حشيش، عادل. (1974م). *أصول الفن المالي في الاقتصاد العام*. دار النهضة العربية: بيروت.
- الخصاونة، جهاد. (2010م). *علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي*. ط1. دار وائل: عمان.
- سعد، محيي. (1998م). *الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية*. مطبعة الإشعاع الفنية: الإسكندرية.
- شيحة، مصطفى رشدي. (1997م). *التشريع الضريبي والمالي*. ط2. دار المعرفة الجامعية: الإسكندرية.
- صديق، رمضان. (2006م). *إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية*. دار النهضة العربية: القاهرة.
- عبد اللطيف، محمد محمد. (1999م). *الضمانات الدستورية في المجال الضريبي*. مطبوعات الكويت: الكويت.
- كنعان، نواف. (2006م). *القضاء الإداري في الأردن*. دار الثقافة: عمان.
- المبشر، يحيى. (1994م). *المنازعات الضريبية*. دار الحسيني: بيروت.
- مسلم، أحمد. (1999م). *أصول المرافعات*. ط1. دار الفكر العربي: القاهرة.
- المحاميد، موفق. (2001م). *الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل*. دار الثقافة: عمان.
- موسى، احمد جمال الدين. (2007م). *القانون الضريبي المصري*. ط1. دار النهضة العربية: القاهرة.
- وفا، عبدالباسط. (2007/2006). *المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005*. دار النهضة العربية: القاهرة.
- وفا، عبد الباسط. (2001). *فض منازعات الضريبة على الدخل بالطريق الإداري*. القاهرة: دار النهضة العربية.
- ثانياً: الرسائل الجامعية المنشورة
- الخصاونة، جهاد سعيد. (1995م). *م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني*. (رسالة ماجستير). كلية الحقوق - الجامعة الأردنية. منشورات نقابة المحامين، مطبعة التوفيق: عمان.
- عبد الرؤوف، محمد أحمد. (1998م). *المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن*. (رسالة دكتوراة). ط1. كلية الحقوق - جامعة عين شمس. دار النهضة العربية: القاهرة.
- ثالثاً: الرسائل الجامعية غير المنشورة
- حسين، محمد حسين قاسم. (2004م). *الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964*. (رسالة ماجستير). جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- عطية، قدرى نقولا. (1960). *ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها*. (رسالة دكتوراة). جامعة الاسكندرية، مصر.

فلاح، حسن. (1980م). قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. (رسالة ماجستير). الجامعة الأردنية، عمان.

#### رابعاً: الأبحاث المنشورة في الدوريات

حاتم، سليم. (2015م). الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل. مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية-جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2(2)، 256-287.

الخلافة، محمد. (2005م). الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية. مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-دمشق. (1)، 41-7.

سلامة، رأفت سلامة، وكلبونه، أحمد يوسف، والفرح، عبد الرزاق "محمد سعيد"، وزلوم، نضال عبد المعطي. (2011م). العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات "دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن". مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)-غزة، 19(1)، 1312-1337.

الشوابكة، سالم. (2000م). قرار تقدير ضريبة الدخل. مجلة الحقوق-جامعة الكويت. 24(2)، 185-211.

العاني، فيصل (2010م)، قرارات تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيها. مجلة نقابة المحامين الأردنيين. 4-32.

العكام، محمد خير. (2010م). تسوية المنازعات الضريبية بالطرق الإدارية. ط1، الموسوعة العربية المتخصصة. م(4).

العلي، عادل فليح، و قبيلات، حمدي سليمان. (2007م). المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري. مجلة جامعة تكريت للحقوق-العراق. السنة (2)، ج(2)، 2(2)، 325-356.

قبيلات، حمدي سليمان. (2008م). الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (58) لسنة 1985 وتعديلاته (دراسة تحليلية وتطبيقية). مجلة الحقوق-جامعة الكويت. (1)، س(32)، 425-467.

موسى، حسن فلاح الحاج. (1988م). قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. منشورات نقابة المحامين. عمان.

#### خامساً: الدوريات والمواقع الإلكترونية للأحكام القضائية

منشورات المحكمة الدستورية الأردنية على موقعها الإلكتروني.

مجلة نقابة المحامين الأردنيين.

مركز عدالة للمعلومات القانونية: الموقع الإلكتروني: ([www.adaleh.info](http://www.adaleh.info)).

#### سادساً: القوانين والأنظمة

الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وأخر تعديلاته بالقانون رقم (38) لسنة 2018.

نظام هيئة الاعتراض لضريبة الدخل الأردني رقم (56) لسنة 2015.

تعليمات الإنابة والتمثيل والتقويض لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات رقم (13) لسنة 2015.