

مدى عدالة التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني.

عبدالرؤوف احمد مفلح الكساسبة

جامعة مؤتة

د. صالح مطاوع النعيمات

دائرة ضريبة الدخل والمبيعات

ملخص

تسعى التشريعات الضريبية إلى تنظيم العلاقة بين طرفي المعادلة وهما المكلف الخاضع للضريبة والخزينة العامة والتي تمثلها الإدارة الضريبية، بحيث يكون هناك توازن بين حق الإدارة الضريبية بفرض الضريبة وجبايتها ومنع التهرب منها، وبين حق المكلف بالحفاظ على حرياته وعدم الاعتداء عليها. وقد أعطى المشرع الأردني الإدارة الضريبية الامتيازات والسلطات التي تمكنها من استيفاء حق الخزينة العامة وتحصيله، وفرض عليها في المقابل العديد من الالتزامات، التي تضمن حقوق المكلف وحرياته، تجنباً لتعسف الإدارة الضريبية وإساءة استعمال سلطاتها وامتيازاتها أثناء قيامها بربط الإيرادات الضريبية وتحصيلها. وقد تناولنا في هذه الدراسة بعض الالتزامات التي نص عليها المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل الجديد، -التي نرى ضرورة تعديلها- وذلك لبيان مدى نجاح المشرع الأردني في تحقيق التوازن المطلوب بين المصلحة العامة المتمثلة بحق الخزينة والمصلحة الفردية، المتمثلة في توفير الحماية القانونية للمكلفين بأداء الضريبة، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات أبرزها:

- ١- عدم مراعاة الأسر الكبيرة مقارنة مع الأسر الصغيرة من حيث الإعفاءات الشخصية وكيفية هذا الأمر.
- ٢- الاختلاف في التعامل ما بين التبرعات المدفوعة للمؤسسات الحكومية مقارنة بالتبرعات المدفوعة لجهات خيرية وضرورة المساواة بينهما في المعاملة.
- ٣- عدم شمول بعض قرارات العبء الضريبي بسلوك طريق النظم الإداري الوجوبي، لما لذلك من أثر إيجابي على جميع أطراف العلاقة الضريبية.

الكلمات الدالة: تشريع ضريبي أردني، الإدارة الضريبية، التزامات تجاه المكلف ذاته، التزامات متعلقة بالوعاء والدين الضريبي.

Effective or not Jordanian - Tax Administration obligations and responsibilities within the Jordanian income Tax law.

Abstract:

The Jordanian tax laws have sought to regulate the relationship between the taxpayers and the public treasury that is represented by the tax administration. The legislations were set to achieve the right balance between the tax administration's right to impose taxes and preventing tax evasion, and at the same time protect and safeguards the taxpayers' freedom and privacy. The Jordanian legislators have given the tax administration the power to enable it to meet its obligations by collecting taxes, at the same time protected taxpayers' freedom and privacy when taxes were collected. In this study, these tax legislations balance act between treasury and taxpayers have been reviewed and commented upon. The main points of findings are:

- Family size should be irrelevant when it comes to tax laws and its exemptions.
- Donations that are made to government's departments or charitable organizations should be treated and considered equally the same when collecting taxes.
- Taxpayers should be allowed to complain, question and challenge tax values that are requested or tax calculations all the times without the need to use the long winded, time and cost consuming taxes courts first.

Key Words: Jordanian tax legislation, tax administration, Taxpayer Obligations, Tax basis and tax debt.

مقدمة: -

تعد الإيرادات الضريبية من أهم موارد الخزينة العامة، ومن أهم وسائل رسم السياسة الاقتصادية لأية دولة، وتؤدي دوراً مهماً في تحقيق أهداف الدولة وغاياتها في مختلف نواحي الحياة.

ولخلق التوازن بين حق الإدارة الضريبية بفرض الضريبة وجبايتها ومنع التهرب منها، وبين التزاماتها بالحفاظ على حقوق المكلفين؛ فقد أعطت القوانين الضريبية للإدارة الضريبية والسلطات والامتيازات التي تمكنها من تطبيق أحكام القوانين الضريبية وممارسة صلاحياتها في عملية تحديد الوعاء الضريبي، وربط الدين الضريبي وتحصيله، ورتبت جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكامها أو يعرقل ممارستها لصلاحياتها في جباية الضرائب وتحصيل حقوق الخزينة العامة، وفي المقابل نصت على العديد من التزامات الإدارة الضريبية لبيان كيفية أداء المكلفين للضريبة وفقاً لأحكام القانون، تجنباً لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال امتيازاتها.

وسار التشريع الضريبي الأردني كغيره من التشريعات المقارنة، حيث أعطى الامتيازات والسلطات اللازمة للإدارة الضريبية، والتي تمكنها من استيفاء حق الخزينة العامة وتحصيله، وإعطائها الوسائل والأساليب التي تمكنها من تحديد مقدار الدين الضريبي عن طريق منحها حق جمع المعلومات والأدلة والاطلاع على سجلات المكلفين ومستنداتهم، كما أعطها الوسائل التي تمكنها من تحصيل الدين الضريبي واستيفائه، وفرض العقوبات المختلفة على كل من يخالف أحكام القانون أو يمتنع عن تقديم البيانات والمستندات، أو يقدم أوراقاً وبيانات غير حقيقية.

كما أنه وضع بعض الضوابط على عملية فرض الضريبة وتحصيلها، وفرض على الإدارة الضريبية العديد من الالتزامات لمواجهة تعسفها وامتيازاتها الضريبية، تجنباً لتجاوزها على الحقوق والحريات الشخصية للأفراد أثناء قيامها بمهامها، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر والإجحاف بحق المكلفين في مواجهة السلطة العامة.

ولذلك فسنتناول في بحثنا هذا أهم الالتزامات التي فرضها المشرع الضريبي الأردني على الإدارة الضريبية والتي نرى ضرورة إعادة النظر في مدى فاعليتها- حيث سنتناول التزامات الإدارة الضريبية تجاه المكلف ذاته (المبحث الأول) ثم نتناول التزامات الإدارة الضريبية تجاه الوعاء الضريبي (المبحث الثاني)

أهمية البحث:-

جاءت هذه الدراسة للتعرف على النصوص المنظمة لهذه الالتزامات، التي تحقق التوازن بين حق الخزينة العامة في تحصيل الدين الضريبي وحق المكلفين في فرض وتحصيل الضريبة وفق أحكام القانون خصوصاً، وكذلك بيان مدى نجاح المشرع الأردني من خلال ترتيب هذه الالتزامات في تحقيق التوازن المطلوب بين المصلحة العامة المتمثلة بحق الخزينة والمصلحة الفردية، والمتمثلة في توفير الحماية القانونية للمكلفين بأداء الضريبة، وتوضيح النصوص القانونية التي نجح المشرع الضريبي من خلالها في تحقيق هذا التوازن والنصوص التي شابها القصور والخلل، ووضع التوصيات التي نرى أنها تسهم في توفير الضمانات اللازمة للحد من تعسف الإدارة الضريبية.

تساؤلات الدراسة:-

- ١- مدى مراعاة المشرع الضريبي لاعتبارات العدالة الضريبية في منح الإعفاءات الشخصية للمكلفين.
- ٢- هل راعى المشرع والإدارة الضريبية الالتزام بقاعدة اليقين من حيث نشر الوعي الضريبي وتوضيح النصوص الناظمة لهذا العبء لما يرافقه من فنيات يصعب على الكثيرين الإلمام بها؟
- ٣- هل راعى المشرع اعتبارات العدالة في التعامل ما بين التبرعات المدفوعة للمؤسسات الحكومية مقارنة بالتعامل مع التبرعات المدفوعة للجهات الخيرية الأخرى؟
- ٤- هل ألزم المشرع الإدارة الضريبية بمنح المكلف حق سلوك التظلم الإداري الوجوب لجميع القرارات الضريبية التي تتعلق بالتكليف الضريبي؟
- ٥- مدى دستورية صلاحيات الإدارة الضريبية في منع سفر المكلفين المطالبين ضريبياً؟
- ٦- مدى عدالة حصر تنزيل الخسائر المدورة بفترة زمنية محددة إذا كانت الخسائر لسنة من السنوات أكثر من أرباح السنوات التي سنها المشرع؟.

منهجية البحث:-

تقوم هذه الدراسة على اتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تقوم على وصف القواعد المنظمة لهذه الالتزامات، ومن ثم تحليل النصوص القانونية المتعلقة بها والواردة في قانون ضريبة الدخل، بهدف التوصل إلى معرفة مدى نجاعة هذه الالتزامات ومدى نجاح المشرع الأردني في تحقيق التوازن بين المصلحة العامة للخرينة والمصلحة الفردية للمكلفين.

المبحث الأول

التزامات الإدارة الضريبية تجاه المكلف ذاته

تبنت التشريعات -على اختلافها- العديد من الضمانات القانونية تجاه المكلف حتى وصل الأمر إلى تبني الاتفاقيات الدولية وإعلانات حقوق الإنسان لها، لما تشكله من ضمانات للمكلفين في مقابل ما يترتب عليهم من واجبات تجاه الإدارة الضريبية، والتي أوجب المشرع على الإدارة الضريبية التزاماً بمراعاتها عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وربط الضريبة وتحصيلها. (1)

وتتصل هذه الالتزامات بالجوانب الشخصية للمكلف بأداء الضريبة والمرتبطة بمحيطه، سواء ضاقت هذه الحدود أم اتسعت،

وقد رتب المشرع الأردني التزاماً على الإدارة الضريبية بمراعاة بعض الحقوق المرتبطة بشخص المكلف تراعي مصلحته الخاصة ومقدرته التكلفية، وتحافظ على حقه في العيش والحياة الكريمة، والمحافظة على حرياته وأسراره الشخصية والمهنية التي كفلها له الدستور، منها ما يتعلق بمنح المكلف الإعفاءات الشخصية والعائلية ونفقات من يتولى إعالتهم، (المطلب الأول)، ومنها ما يتعلق بالمحافظة على أسراره الشخصية والمهنية (المطلب الثاني)، ومنها ما يرتبط بحريته في التنقل (المطلب الثالث).

1. د. قيس حسن البنداري، لمركز القانوني المكلف الضريبي، دراسة مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005م ص105.

المطلب الأول

الالتزام بمنح الإعفاءات الشخصية والعائلية

تقتضي العدالة الضريبية التمييز بين فئات المكلفين، من حيث الظروف الشخصية والأعباء العائلية وذلك من خلال إعفاء الفئات النقدية الأولى (الشرائح الأولى) من الدخل المتجهة لضروريات الحياة من العبء الضريبي، وهذه تتفاوت كما بحسب عدد أفراد الأسرة، ولهذا تفترض أسس العدالة أن تكون الإعفاءات الضريبية تتناسب طردياً بحسب الأعباء العائلية، فمثلاً لا يتصور أن ما تحتاجه الضروريات من دخل لتغطيتها متساوية عند الجميع، فالأسر الصغيرة غير الأسر الكبيرة، والأعزب غير المتزوج وهكذا، وهذا ينعكس على مقدرة المكلف التكاليفية^(٢)

وقد نحى المشرع الأردني في المادة (٩/أ)^(٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني^(٤) هذا النهج حيث منح المكلفين إعفاءً ضريبياً متميزاً ما بين المكلف المعيل والمكلف غير المعيل، من حيث حجم الإعفاءات الضريبية، حيث منح المكلف إعفاءً

٢- د. محمد عبدالله الليالي، الأصول العلمية في الضرائب، موارد الدولة ، مطبعة جامعة فؤاد، القاهرة، ١٣٦٩، ص ١٣١.
٣- جاء في المادة (٩/أ) من قانون ضريبة الدخل (للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة تنزل للشخص الطبيعي المقيم المكلف المبالغ التالية:- ١- عشرة آلاف دينار إعفاء شخصياً لسنة (٢٠١٩)، وتسعة آلاف دينار لسنة (٢٠٢٠) وما يليها.

٢. عشرة آلاف دينار عن المعالين مهما كان عددهم لسنة (٢٠١٩) وتسعة آلاف دينار لسنة (٢٠٢٠) وما يليها.
٣. يمنح الشخص الطبيعي والمعالون إعفاءات مقابل نفقات العلاج والتعليم والإيجار وفوائد قروض الإسكان والمرابحة على النحو الآتي :-
أ. ألف دينار للمكلف تبدأ من سنة (٢٠٢٠ وما تلاها).

ب. ألف دينار لزوج المكلف تبدأ من سنة (٢٠٢٠ وما تلاها).

ج. ألف دينار لكل ولد وبحد أقصى (ثلاثة آلاف) دينار.

ب. ١. في حال تقديم إقرارات ضريبية مشتركة أو منفصلة من قبل الأزواج، أو في حال قرارات التقدير المشتركة أو المنفصلة لهم، لا يجوز أن يتجاوز الإعفاء المسموح به للمكلف وللمن يعيلهم بموجب أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة (٢٣٠٠٠) دينار .

٢. لا يجوز تقديم الإقرار الضريبي المشترك أو إصدار قرار التقدير المشترك إلا بموافقة الأزواج .

ج. للمكلف أو لزوج الاستفادة من فرق الإعفاء الممنوح بمقتضى أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة على أن لا يتجاوز الإعفاء الممنوح في الأحوال جميعها (٢٣٠٠٠) دينار

د. للشخص الطبيعي الأردني غير المقيم الاستفادة من الإعفاءات الخاصة بالمعالين المقيمين في المملكة إذا كان يتولى إعالتهم.
هـ. للمكلف المرأة المعيلة الحق في الحصول على الإعفاء للمعالين المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذه المادة وفي حال التقدم للاستفادة من هذا الإعفاء من أكثر من مكلف معيل يتم تقاسمها حسب نسبة الإعالة شريطة تقديم فواتير أو مستندات معززة لذلك وإلا فإنه يتم تقاسمها بالتساوي بين المعيلين .

شخصياً بواقع تسعة آلاف دينار، ومنحه مثلها إذا كان معيلاً لأسرته أو والديه كما مايز بين المكلف الذي لديه مصاريف دراسية أو علاجية لأي ممن يعيلهم لسنة ٢٠٢٠ وما يليها.

كما أن المشرع الأردني في القانون الحالي قد ألغى شرطاً كان موجوداً في القانون السابق، والذي كان يشترط لمنح الإعفاء المتعلق بالمعالين للشخص الطبيعي غير الأردني المقيم أن يكون المعال مقيماً في المملكة.^(٥)

ونرى أن ما نراه المشرع الضريبي بمنح المكلف المعيل إعفاءات تصل إلى أكثر من ١٨٠٠٠ دينار سنوي لقاء إعالة أسرته، يعد منحاً إيجابياً إذا ما قورن بمتوسط الدخل، وهذا يعدّ مبلغاً كافياً لتغطية ضروريات الحياة وتغطية بعض الحاجيات أيضاً، إلا أنه وبرغم ما في هذه الإعفاءات من إيجابيات -أشرنا إليها- إلا أنها لم تحقق العدالة الحقيقية بين المكلفين المتفاوتين من حيث الالتزامات العائلية التي تختلف بحجم المعالين الحقيقية.

فالمشرع منح إعفاءً مقداره ٩٠٠٠ دينار لقاء إعالة الأسرة؛ مساوياً بين من يعيل أسرة مكونة من زوجة فقط وبين مكلف بإعالة الكثير من الأبناء، ومن جانب آخر منح المكلف إعفاء مقداره ألفي دينار له ولزوجته وثلاثة آلاف لقاء تعليم الأبناء بما لا يتجاوز ألف دينار لكل ابن من أبنائه، وهذا أمر لا يستقيم مع منطق، فكيف يمنح مكلف ينفق آلاف الدنانير على نفقة أحد أبنائه لغايات التعليم مثلاً، أو العلاج فقط ألف دينار متساوياً مع من ينفق فقط ألف دينار لذات الغاية، وكيف يمنح أي مكلف فقط ألف دينار لقاء أجره أو فوائد سكن رغم التفاوت في أجور السكن بين المكلفين، وبذات الوقت لا تمنح الزوجة هذا الإعفاء إلا إذا كان خاصاً بها حتى لو كانت تشارك زوجها هذا المسكن.

ولهذا نرى أن على المشرع الضريبي إعادة النظر في كيفية توزيع هذه الإعفاءات وتناسبها بين المكلفين، آخذاً بعين الاعتبار عدد أفراد الأسرة وتكاليف السكن الحقيقية التي تصل إلى أضعاف مضاعفة للرقم الممنوح لهذه الغاية في أقل مناطق الأردن كلفة، وكذلك إعادة النظر في الإعفاء لقاء تكاليف الدراسة والعلاج، وحسناً لو عاد المشرع إلى الأسلوب المعمول به في

^٤ - قانون ضريبة الدخل رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤ والمنشور في الجريدة الرسمية، عدد رقم: ٥٣٢٠ تاريخ: ٢٠١٤/١٢/٣١، والمعدل بموجب قانون ضريبة

الدخل المعدل رقم: (٣٨) لسنة ٢٠١٨، والمنشور في الجريدة الرسمية عدد رقم: ٥٥٤٧ تاريخ: ٢٠١٨/١٢/٢.

٥ - جاء في مطلع الماد (٩/أ) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ والمعمول به من ٢٠١٠/١/١ وحتى ٢٠١٥/١/١. (للتوصل إلى

الدخل الخاضع للضريبة تنزل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم))، كما جاء في الفقرة (د) من ذات المادة: (يشترط لمنح

الإعفاء المنصوص عليه في البند (٢) من الفقرة(أ) من هذه المادة للشخص غير الأردني المقيم أن يكون المعال مقيماً في المملكة))

قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥^(٦) حيث كان المكلف يمنح إعفاءً شخصياً وإعفاءً لزوجته وإعفاءً لمعالديه؛ يتناسب طردياً مع عدد المعالين، وإعفاءً للسكن، بغض النظر سواء كان السكن باسم الزوج أو الزوجة، وإعفاءً لدراسة الأبناء يتناسب مع تكاليفها، حين وضع هذا التشريع سنة ١٩٨٥.

المطلب الثاني

الالتزام بالمحافظة على سرية المعلومات

تولي الدساتير العالمية المختلفة مبدأ احترام الحياة الخاصة والمحافظة على الأسرار الشخصية والمهنية للأفراد أهمية كبرى؛ نظراً لما يشكله هذا المبدأ من ضمانات تكفل حق الفرد في الحياة ومعاقبة من يعتدي على هذا الحق.^(٧)

وقد نص الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ وتعديلاته على احترام الحرية الشخصية واعتبر الاعتداء على الحقوق والحرية العامة أو حرمة الحياة الخاصة للأردنيين جريمة يعاقب عليها القانون.^(٨)

واعتبر الدستور الأردني أن جميع المراسلات البريدية والبرقية والمخاطبات الهاتفية وغيرها من وسائل الاتصال سرية، ولا تخضع للمراقبة أو الاطلاع أو التوقيف أو المصادرة إلا بأمر قضائي وفق أحكام القانون.^(٩)

وتعدّ الذمة المالية والدخل الخاص بالفرد من عناصر الحياة الخاصة، وحيث إن الضرائب هي أحد عناصر الذمة المالية؛ فإنها يجب أن تحاط بالسرية التامة وأي خروج عليها يعد استثناءً يجب تنظيمه.^(١٠)

^٦ - اتبع قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ الأسلوب التصاعدي في الإعفاءات العائلية حيث كان يمنح المكلف إعفاء ١٠٠٠٠ دينار ومثله للزوجة

وإعفاء مقداره ٥٠٠ دينار لكل ولد من أولاده وإعفاء مقداره ٢٠٠ دينار لأي معال من الوالدين أو الإخوة، إضافة لإعفاءات السكن والعلاج والدراسة
د. نعيم عطية، في النظرية لعلمة الحريرت الفردية، دار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١١٢

٨ - جاء في المادة (٧) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ (١-). الحرية الشخصية مصونة ٢- كل اعتداء على الحقوق والحرية العامة أو حرمة الحياة الخاصة للأردنيين جريمة يعاقب عليها القانون.

٩ - جاء في المادة (١٨) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢: (تعتبر جميع المراسلات البريدية والبرقية والمخاطبات الهاتفية وغيرها من وسائل الاتصال سرية لا تخضع للمراقبة أو الاطلاع أو التوقيف أو المصادرة إلا بأمر قضائي وفق أحكام القانون).

١٠ - د. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، منشورات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩، ص (٢٤٧) وأيضاً الدكتور جهاد خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، ص ٢٧٥.

وقد أعطى قانون ضريبة الدخل للإدارة الضريبية الحق بطلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت، ويشترط في ذلك أن لا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية والعامّة والبلديات على إفشاء أي تفاصيل يكونون ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها، كما يشترط عدم المساس بسرية العمليات المصرفية، وقد اعتبر كل من يتمتع عن إعطاء هذه المعلومات أنه ارتكب جرماً يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٦٦) من هذا القانون.^(١١)

وقد جاء في قرار للديوان الخاص بتفسير القوانين أن طلب مدير عام دائرة ضريبة الدخل أو من يفوضه المعلومات من المستشفيات لمعرفة أتعاب الأطباء الذين يتعاملون معها هو طلب قانوني ينسجم مع القانون. (١٢)

وإزاء ذلك فقد رتب القانون التزاماً على الإدارة الضريبية والموظفين الذين يطلعون بحكم وظيفتهم على المعلومات والأسرار المتعلقة بحياة المكلف الشخصية والمهنية، بالمحافظة على سرية هذه المعلومات وعدم إفشائها إلا في الأحوال التي أجازها القانون، وفرض القانون عقوبة على كل شخص وجدت في حيازته أي مستندات تتعلق بدخل أي شخص وبلغ أو حاول تبليغ تلك المعلومات لأي شخص غير الشخص الذي يخوله القانون تبليغها إليه أو لأي غاية أخرى خلاف الغايات الواردة في قانون ضريبة الدخل (١٣) .

وتأتي الحكمة من فرض المشرع المحافظة على سرية المعلومات؛ منح المكلف الاطمئنان بسلامة سرية عملياته التجارية التي يحرص على إخفائها عن منافسيه، أو يحرص على إخفاء طريقة إدارته للنشاط الذي يمارسه، سواء من حيث أسلوب التسويق أو منبع المشتريات وحجم الأرباح، مما يسهل عليه الاستحواذ على أكبر قدر ممكن من نجاح نشاطه، خاصة أن بعض الأنشطة التجارية قد يمتد أثر الإفصاح عنها إلى العلاقات الأسرية المتباينة خاصة في ظل شركات الأشخاص، تجنباً لانعكاس الإفصاح عن آلية عمل النشاط الخاضع ضريبياً على العلاقات بين الأسر أيضاً، وليس بين ممارسي ذات المهنة فقط.

١١ - المادة (٦١/أ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لعام ٢٠١٤.

١٢ - قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم (٦) لسنة ١٩٩٩ الصادر بتاريخ ١٩٩٩/٧/٢٩، والمنشور على الصفحة ٣٥٥٠ من عدد الجريدة الرسمية رقم ٤٣٧٩ بتاريخ ١٩٩٩/٩/١٦ . منشورات مركز عدالة.

١٣ - جاء في المادة (٦١/أ) من قانون ضريبة الدخل: (أ- للمدير أو لأي موظف يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت، ويشترط في ذلك أن لا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية والعامّة والمؤسسات الرسمية والبلديات بإفشاء أي تفاصيل يكونون ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها كما يشترط عدم المساس بسرية العمليات المصرفية، ويعتبر كل من يتمتع عن إعطاء هذه المعلومات أنه ارتكب جرماً يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (٦٦) من هذا القانون).

المطلب الثالث

الالتزام بالمحافظة على حرية التنقل

يعدّ حق الإنسان في التنقل من الحقوق الأساسية التي أقرتها كافة دساتير العالم على اختلافها؛ لارتباط هذا الحق بالحرية الشخصية للفرد. وقد نص الدستور الأردني في المادة (٢/٩) منه على أنه "لا يجوز أن يحظر على أردني الإقامة في جهة ما أو يمنع من التنقل، ولا أن يلزم بالإقامة في مكان معين إلا في الأحوال المبينة في القانون.(١٤)

وهنا نرى أن المشرع الدستوري ترك للمشرع العادي تنظيم حرية التنقل ولم يتركها مطلقة العنان، على أن لا يمس الأخير بجوهر هذه الحرية، وأن يقتصر تنظيمه على أضييق الحدود ماساً بمصلحة خاصة ابتغاءً لمصلحة عامة.

المادة (٤١)

وانطلاقاً من هنا تعرض المشرع الضريبي في المادة (٤١) لهذا الحق حيث جاء فيها: (لأي من أعضاء النيابة العامة الضريبية، بناء على طلب المدير أن يطلب من المحكمة إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة، العائدة لأي مكلف أو أن يطلب منع المكلف من السفر حال توافر أدلة تشير إلى وجود حالات تهرب 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).

ومن مدلول هذا النص نستخلص أن المشرع منح الإدارة الضريبية المساس بهذا الحق من خلال القضاء تجاه المطالبين للإدارة الضريبية مراعاة للمصلحة العامة ضمن أضييق القيود المتمثلة بما يلي:

- ١- أن لا يقل الدين المطالب به المكلف لإدارة الضريبة عن ألفي دينار.
- ٢- أن يكون الدين الضريبي مستقراً إما بقرار إداري غير قابل للطعن أو بحكم قضائي نهائي.

١٤ - وقد نصت المادة (١٣) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان: (لكل فرد حرية التنقل واختيار محل إقامته داخل حدود الدولة وحقه في أن يغادر إلى بلد بما في ذلك بلده كما يحق له العودة إلى بلده) وجاء النص على حق التنقل في المادة (١٢) من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية.

٣- أن يكون هناك دلائل واضحة لا تقبل الشك بأن المكلف المدين يعمد إلى تهريب أمواله بغية عدم التنفيذ عليها بأي صورة كانت.

٤- ويفهم من النقطة السابقة أنه إذا كان للمكلف أموال يمكن التنفيذ عليها وتقي بقيمة الدين الضريبي؛ فإنه لا يصار إلى منع السفر لإمكانية تحصيل الأموال الضريبية، من خلال التنفيذ على هذه الأموال، وبالتالي لا يمكن اللجوء لمنع السفر إذا كان للمكلف أموال تقي بالضريبة المستحقة عليه، وهنا نرى امتداد هذا القيد إلى أي ضمان قانوني لدين المكلف كديون الملف لدى الغير التي يمكن التنفيذ عليها من خلال الدعوى غير المباشرة، أو إذا كان قد آل إليه إرث معين يفي بسداد ما ترتب بذمته للإدارة الضريبية.

ونرى أن المشرع الضريبي -من خلال المادة (٤١)- لم يترك الأمر لتقدير الإدارة الضريبية بل جعل أمر منع السفر بيد المحكمة من خلال طلب تقدمه النيابة العامة الضريبية، وفي هذا الشأن لا نتفق مع ما ذهب إليه المشرع في التعديل الذي أجراه على قانون ضريبة الدخل (١٥) الذي سحب صلاحية منع السفر من الإدارة الضريبية وحصرها في القضاء -مع تسليمنا بما يتمتع به القضاء من استقلالية أكثر- ونتفق في هذا مع جانب الفقه (١٦) الذي ذهب إلى أن القانون الضريبي قانون استثنائي شأنه شأن القانون الجنائي، الذي يغلب عليه اعتبارات القانون العام وما يمثله من سلطة وسيادة، لتمكين الدولة من تحصيل الدين المترتب لها بذمة المكلفين بأسرع وأيسر الطرق، تحقيقاً للصالح العام طالما أنها تقيدت بالقيود التي فرضها المشرع.

ومما يعزز رأينا بأن ضرورة بقاء هذه الصلاحية بيد الإدارة الضريبية تحت رقابة القضاء؛ أن الدين الضريبي له خصوصية لتعلقه بمصلحة الخزينة العامة، ولما يتطلبه منع المكلف من مرونة في الإجراءات وسرعتها لا يتوافق معها التأخير، الذي قد يمكّن المكلف من تهريب أمواله أو التصرف بها خارج الأردن، لما تملكه الإدارة الضريبية من خبرة فنية في تقييم تصرفات المكلفين المتجهة للتهرب الضريبي وأثر ذلك على تحصيل الدين العام، ولهذا لا نرى أن المشرع لم يكن موقفاً في التعديل الأخير، حتى وإن كان الهدف منه توفير ضمانات إضافية للمكلف في مواجهة الإدارة الضريبية، وكان الأجدر بالمشرع تغليب المصلحة العامة المتمثلة بحقوق الخزينة على المصلحة الفردية للمكلف، خاصة أن إجراءات منع السفر قليلاً -إن لم يكن نادراً- ما توجه

١٥ - القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم: (٣٨) لسنة ٢٠١٨ المعمول به اعتباراً من: ٢٠١٩/١/١

١٦ - د. حامد دراز وآخرون، التنظيم الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ت، ص ٨٦.

تجاه الأردنيين، بل نصب عينها المستثمرين غير الأردنيين الذين يتمتعون بكافة حوافز الاستثمار، وبعدها ومع نهاية الفترة التحفيزية الممنوحة لهم يلجا بعضهم إلى ما يمكن أن يعتبر تهريباً لأمواله خارج الأردن.

ومن جانب آخر رغم تسليمنا بأن قرارات منع السفر قرارات ذات طبيعة خاصة؛ إلا أننا بذات الوقت لا نرى بمنح صلاحية إصدار هذه القرارات للإدارة الضريبية أية شبهة دستورية، فالدستور الأردني موجب المادة (١/٨) نص (لا يجوز أن يقبض أحد أو يوقف أو يحبس أو تقيد حريته إلا وفق أحكام القانون) وبالتالي القانون هو من منح الإدارة مثل هذه الصلاحية، خاصة أن المشرع وضع قيود وضوابط لممارستها -كما أسلفنا- لا يمكن لها أن تخل بجوهرها، مما يتفق مع المادة (١٢٨) من الدستور التي جاء فيها: (لا يجوز أن تؤثر القوانين التي تصدر بموجب هذا الدستور لتنظيم الحقوق والحريات على جوهر هذه الحقوق أو تمس أساسياتها)

وتأكيداً لما ذهبنا إليه نجد أن المشرع الدستوري في المادة (١٨) وهو بصدد تنظيم حرية المراسلات -التي أشرنا إليها- نص صراحة على عدم المساس بها إلا بأمر قضائي وفق أحكام القانون؛ بينما عند تناوله حرية التنقل قال: وفق أحكام القانون ولم يشترط الأمر القضائي، تاركاً الأمر لتقدير المشرع العادي ومن يراه مناسباً لمنحه هذه الصلاحية. (١٧)

١٧ - ومن المفارقة العجيبة أن المشرع حظر على الإدارة الضريبية منع السفر إلا بأمر قضائي فيما يتعلق بالضرائب المترتبة استناداً لقانون ضريبة الدخل، بينما نجده منح ذات الإدارة الحق بمنع السفر في الضرائب المترتبة على المكلفين استناداً لقانون الضريبة العامة على المبيعات، فكيف أجازها هنا وحرّمها هناك، انظر المادة (٥٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات حيث جاء فيها: (على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر للمدير إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت بموجب أحكام هذا القانون ووجدت دلائل كافية لدى الدائرة بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال)

قانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته رقم: (٦) لسنة ١٩٩٤ انظر الموقع الرسمي لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات:

<https://www.istd.gov.jo/Default/Ar>

المبحث الثاني

التزامات الإدارة الضريبية تجاه الوعاء الضريبي

أورد المشرع بعض الالتزامات المتعلقة بمطرح أو وعاء الضريبة، المتخذ أساساً لفرض الضريبة وربطها وتحديدها، والتي أوجب المشرع على الإدارة الضريبية احترامها بناء على تحقق الدين الضريبي المفروض بحكم القانون، استناداً لتوفر الوقائع الضريبية. (١٨)

وسوف نتناول أهم الالتزامات التي فرضها المشرع في هذا الشأن ومن أهمها: الالتزام بتنزيل النفقات المؤدية للدخل الصافي (مطلب أول) ثم الالتزام بحق المكلف بالاعتراض الإداري (مطلب ثاني) ثم الالتزام بحق المكلف بالاستعلام الضريبي (مطلب ثالث)، ثم وأخيراً الالتزام برد الزيادة في الضرائب المدفوعة (مطلب رابع)

المطلب الاول

الالتزام بتنزيل النفقات المؤدية للدخل الصافي

تقتضي العدالة الضريبية أن يحاسب المكلف عن الدخل الصافي الحقيقي مجرداً من أي شوائب قد تلحق به، واستناداً إلى ذلك يجب خصم كل ما يتكبده المكلف في سبيل تحقيق الدخل، سواء نفقات إنتاجية أو خسائر متحققة أو ديون معدومة وهالكة ونتناولها تباعاً:

أولاً: تنزيل النفقات الإنتاجية

يقصد بالنفقة كل ما يصرفه المكلف في سبيل إنتاج دخله وصيانته، وكل إنفاق في سبيل الحصول على الدخل الخاضع للضريبة، بحيث لا يتحقق هذا الدخل بدون هذا الإنفاق، وأساس حق المكلف في خصم هذه النفقات هو قاعدة العدالة الضريبية والتي توجب فرض الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف، الذي يمثل الأساس في تحديد قدرته التكاليفية وصولاً إلى تحديد الدخل الصافي، مما

^{١٨} - د. عطية قدرى نقولا، ذاتية القانون الضريبي، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو، ١٩٦٠، ص ٩٩

يستوجب استبعاد المبالغ التي تخرج من ذمة المكلف بقصد إنتاج الدخل والحصول على عائد للمكلف، حيث إن الدخل الإجمالي لا يعدّ أرباحاً حقيقية يحصل عليها المكلف، بل هي أعباء مالية تخرج من ذمته المالية في صورة نفقات.(١٩)

وقد نص قانون ضريبة الدخل الأردني على حق المكلف في تنزيل المصاريف والنفقات المقبولة، وأوردت المادة (٦) من القانون بعض هذه المصاريف، منها على سبيل المثال: الفائدة أو المرابحة التي تدفعها البنوك أو الشركات الماليّة، نفقات معالجة الموظفين الذين يعملون لدى المكلف ووجبات طعامهم في موقع العمل ونفقات سفرهم والتأمين على حياتهم، ومصاريف الصيانة الفعلية للأصول.....

ثانياً: الخسائر المدورة.

أقر التشريع الضريبي الأردني في قانون ضريبة الدخل للمكلف الحق في تنزيل الخسارة التي تلحق به في أيّ نشاط من أنشطة أعماله الخاضعة للضريبة من أرباح أنشطة أعماله الأخرى، أو من ذات النشاط في السنوات اللاحقة للسنة محل الخسارة شريطة إبراز المكلف حسابات أصوليّة وصحيحة لتدوير الخسارة وتنزيلها من أرباح السنوات اللاحقة. على أنه لا يدور أي خسائر لأكثر من خمس سنوات حسبما ورد في المادة (٢/٨)(٢٠).

وكذلك لا يجوز تنزيل خسائر أي سنة ضريبية إلا بعد أن تنتهي حسابات هذه السنة بين الإدارة والمكلف وفي هذا ذهبت محكمة التمييز: (...أخطأ المدعى عليهم في عدم قبول الخسارة المدورة من السنة ٢٠١٢ وبالباغلة (١٧٧٠٨٦) ديناراً والذي طالبت

١٩ - د. محمد عبد الله العربي، الأصول العلمية في الضرائب، مرجع سابق، ص ١٩١-١٩٤

٢٠ - جاء في المادة (٨)

أ- ١- إذا لحقت خسارة بالشخص في أي من أنشطة الأعمال الخاضعة للضريبة داخل المملكة فيتم تنزيلها من أرباح مصادر الدخل الأخرى في الفترة الضريبية ذاتها.

٢- إذا بلغت الخسارة مقدراً لا يمكن تنزيهه بالكامل فيدور رصيدها للفترة الضريبية اللاحقة للفترة الضريبية التي وقعت فيها وبعدها لا يتجاوز خمس سنوات لاكتسابها الصفة القطعية.

ب- دور خسائر نشاط الأعمال المتحققة خارج المملكة لتتنزل من أرباح النشاط ذاته المتحققة خارجها .

ج- لا يجوز أن يشمل مبلغ الخسائر المدورة أي مبالغ تتعلق بالتبرعات أو الإعفاءات الشخصية .

د- لا يجوز تنزيل الخسارة أو تدويرها والتي لو كانت ربحاً لما خضع للضريبة وفق أحكام هذا القانون .

هـ- لا يجوز تنزيل الخسارة أو تدويرها إلا إذا أبرز المكلف حسابات أصولية وصحيحة وفق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية الصادرة بمقتضاه .

به الشركة في سنة ٢٠١٦ ذلك أن هذه الخسارة قد اكتسبت الصفة القطعية عند تدقيق الإقرار الضريبي لسنة ٢٠١٢ وصدور قرار بذلك بتاريخ ٢٠١٦/٥/٣٠ وصدور إشعار بذلك بتاريخ ٢٠١٦/٦/١٤ الأمر الذي يخالف نص المادة (٢/١/٨) من القانون النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ ذلك أن المكلفة لا تستطيع تنزيل الخسارة قبل أن تكتسب الدرجة القطعية. (٢١)

وخلافا لما ذهب إليه المشرع فإننا نرى أن المشرع الضريبي كان أكثر عدالة في القانون السابق(٢٢) حيث أجاز تنزيل الخسائر من أرباح السنوات اللاحقة دون قيد زمني مراعاة لظروف المكلف، ولتخفيف الأعباء المالية عليه، خوفاً من أن أرباح السنوات اللاحقة المحدودة قد لا تفي جميعها بتغطية ما لحق المكلف من خسارة، وهذا ينسجم مع قواعد العدالة الضريبية التي يفترض أن يقوم عليها ويراعها أي نظام ضريبي، بينما حصرها المشرع حالياً بتدوير الخسائر بما لا يتجاوز خمس سنوات ضريبية لاحقة.

ثالثاً: تنزيل التبرعات من الدخل الصافي

منح المشرع بموجب المادة (١٠) (٢٣) المكلف الحق بتنزيل كامل التبرعات التي يدفعها المكلف للدوائر الحكومية من الدخل الصافي المتحقق وإعفائها من الخضوع للعبء الضريبي، كما منح المشرع حق تنزيل التبرعات المدفوعة إلى الجهات الأخرى دون نفع شخصي كأحزاب والجمعيات الخيرية ضمن شرطين: أولهما أن يوافق مجلس الوزراء على الجهات التي تنزل التبرعات لصالحها وثانيهما أن لا ينزل تبرعات تزيد عن ٢٥% من الدخل الخاضع للعبء الضريبي.

٢١ - تمييز حقوق رقم: (٢٠٢٠/٣٧٤٤) موقع قسطاس للأحكام القضائية والتشريعات القانونية

٢٢ - عمل المشرع الضريبي بموجب المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠١، وبموجب المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩؛ على تنزيل الخسائر التي تتحقق للمكلف من أرباح السنوات اللاحقة دون قيد زمني.

٢٣ - جاء في المادة (١٠) - أ- يجوز للشخص تنزيل أي مبلغ دفع خلال الفترة الضريبية باعتباره تبرعاً دون نفع شخصي لأي من الدوائر الحكومية أو المؤسسات الرسمية العامة أو المؤسسات العامة أو البلديات من الدخل الإجمالي في الفترة التي تم فيها الدفع.

ب- يسمح لأي شخص تنزيل الاشتراكات والتبرعات المدفوعة في المملكة دون نفع شخصي بمقاصد دينية أو خيرية أو إنسانية أو علمية أو بيئية أو ثقافية أو رياضية أو مهنية إذا أقر مجلس الوزراء لها هذه الصفة، والاشتراكات والتبرعات المدفوعة للأحزاب على أن لا تزيد المبالغ المدفوعة عما يسمح به قانون الأحزاب السياسية، ويشترط أن لا يتجاوز ما يُنزل بمقتضى أحكام هذه الفقرة عن (٢٥%) من الدخل الخاضع للضريبة بعد إجراء التنزيل المنصوص عليه في الفقرة (أ) من هذه المادة قبل إجراء هذا التنزيل .

وهنا نرى أنّ سلوك المشرّع فيه محاياة للسلطات العامة الرسميّة على حساب الجهات والهيئات الأهليّة ومنظمات المجتمع المدني، وفيه عدم مساواة بين المكلفين أمام القانون، فما دام أنّ القانون اشترط أن لا يكون هناك نفع شخصي للمكّلف من هذا التبرع وأن يكون هناك موافقة من مجلس الوزراء لهذه الجهات التي يتمّ التبرّع لها، فالأصل أن يتمّ تنزيل هذه التبرعات كاملة سواء كانت لجهات حكومية أو جهات أخرى وفق ذات الأسس والشروط دون تمييز.

رابعاً: تنزيل الديون الهالكة أو المعدومة.

فرض المشرّع على الإدارة الضريبية بموجب المادة (٦/و) (٢٤) تنزيل الديون المعدومة أو الهالكة في السنوات السابقة أو السنة مدار البحث من الدخل الخاضع للعبء الضريبي، باعتبارها أرباحاً لم تدخل في ذمة المكلف المالية، وربما يكون قد حوسب عنها ضريبياً وفق أسلوب الدخل المحاسبي، وتأتي العدالة الضريبية هنا من باب أن المكلف قد تحقق له أرباح دفترية وفق حسابات نشاطه إلا أن هذه الأرباح لم تدخل ذمته المالية وتحملتها أرباحه في السنوات اللاحقة، أو في ذات السنة محل هذه الديون، إلا أن المشرّع فرض على المكلف للتمتع بهذا الالتزام من قبل الإدارة الضريبية أن يبرز دليلاً ثابتاً على انعدام هذه الديون، سواء من خلال حسابات أصولية أو أحكام قضائية، وفي هذا قضت محكمة التمييز بقولها: (لا تنزل قيمة الديون الهالكة التي يدعي المكّلف أنها ديون هالكة طالما لم يقدم المكّلف الدليل القانوني على إعدام هذه الديون كصدور أحكام بها وطرحها للتنفيذ بدائرة الإجراء وثبوت استحالة تنفيذها من قبل دائرة الإجراء،". (٢٥)

٢٤- جاء في المادة (٦) (تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً على أن يحدد النظام أحكام هذا التنازل وإجراءاته:

و- الديون الهالكة التي سبق احتسابها ضمن دخله الإجمالي وفي حال تحصيل الدين الهالك أو أي جزء منه بعد تنازله يُضاف المبلغ الذي تم تحصيله إلى الدخل الإجمالي في الفترة الضريبية التي تم تحصيله فيها).

٢٥- قرار تمييز حقوق رقم ٩٧/١٩٩٩، صفحه، ٢٤٧٦ لسنة ١٩٩٨، مجموعة الاجتهادات القضائية الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل، مجموعة الاجتهادات الكاملة، ٢٠٠٠، ص ١٢٤.

المطلب الثاني

الالتزام بحق المكلف بالاعتراض الإداري.

حرصت التشريعات الضريبية على اختلافها منح المكلفين حق الاعتراض على القرارات الضريبية الصادرة بحقهم، وقد عرف جانب من الفقه التظلم الضريبي بأنه: (مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم المنازعة الضريبية خلال مراحلها الإدارية أمام الإدارة الضريبية). (٢٦)

وقد سار المشرع الضريبي الأردني بهذا الاتجاه، حيث منح المكلف حق الاعتراض أو التظلم على القرارات الضريبية، معتبرا هذا التظلم طريقاً أساسياً يجب سلوكه قبل اللجوء إلى القضاء للطعن بصحة العبء الضريبي المكلف به كشرط شكلي لا يمكن للقضاء النظر بأي منازعة ضريبية قبل سلوك هذا الطريق، حيث جاء في المادة (٣٣) (أ-١) - تُشكل بقرار من المدير هيئة إدارية واحدة أو أكثر تسمى (هيئة الاعتراض) للبت في الاعتراضات المقدمة وفق أحكام هذا القانون تتألف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، ويجوز إذا كان مقدار مبلغ الضريبة المعترض عليه لا يزيد على خمسة آلاف دينار أو إذا كان الدخل الصافي المعترض عليه خسارة لا تزيد على خمسين ألف دينار أن تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد.

٢- تحدد إجراءات عمل هيئة الاعتراض وكيفية اتخاذ قراراتها بموجب نظام يصدر لهذه الغاية .

*ب- يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرارات التدقيق الصادرة بمقتضى البند (٣) من الفقرة (أ) من المادة (٢٨) والبند (٢) من الفقرة (ب) من المادة (٢٩) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (٣١) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار.

*ج -١- 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).

٢٦- د. محمد أحمد عبدالرؤف، المناهضة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، د.ت، ص٦٤٧.

ومن ظاهر النص الوارد في الفقرة (ب) التي بدأت بكلمة يجوز فإن هذا يوحي وكأن الاعتراض سلطة تقديرية للمكلف يمكن له اللجوء إليه أو تجاوزه حسبما يشاء، وهذا بالتأكيد ليس ما ذهب إليه المشرع الضريبي، بل نتفق مع جانب من الفقه (٢٧) في أن الجوازية للمكلف هنا تأتي بين خيارين: إما الاعتراض إدارياً على القرار الضريبي أو التسليم بما جاء فيه، وليس إمكانية تجاوز التظلم الإداري واللجوء مباشرة للطعن القضائي.

وقد ذهبت إلى ذلك محكمة التمييز بحكمها: (إذا لجأ المميز إلى طريق القضاء قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد الاستئناف شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون...). (٢٨).

وتأتي الحكمة من إلزام المكلف سلوك طريق الطعن الإداري أولاً لتحقيق مصلحة متبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية، فمن جانب الإدارة فهي ترغب بإنهاء أي خلاف مع المكلفين بأسرع السبل وأيسرها تجنباً للإطالة القضائية وتأخر الإيرادات العامة عن ردف الخزينة، نظراً لحاجة الأخيرة للأموال تلبيةً للاحتياجات العامة؛ أما من جانب المكلف فهي إضافة إلى أنها تنهي النزاع الضريبي سريعاً، إلا أنها توفر عليه الوقت والجهد والنفقات القضائية التي قد تفوق طاقته، والتي تدفع أحياناً صغار المكلفين إلى التسليم بالقرار الضريبي رغم عدم إنصافه لهم عند المقارنة بين الفرق في الزيادة الضريبية وبين النفقات القضائية.

وقد حدد المشرع القرارات التي يجوز للمكلف تقديم اعتراض عليها لدى هيئة الاعتراض، وحدد مدة زمنية للمكلف لتقديم الاعتراض لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار، وبين القانون إجراءات النظر في الاعتراض وصلاحيات هيئة الاعتراض والقرارات التي تصدر عنها. (٢٩)

ورغم أهمية الاعتراض الإداري الضريبي إلا أن المشرع الضريبي أخرج بعض القرارات الصادرة وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل من نطاق مرحلة الطعن الإداري، ولم يجز الطعن بها من قبل المكلف أمام هيئة الاعتراض حيث أوردت المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل سالف الذكر القرارات التي يجوز الاعتراض عليها على سبيل الحصر، وهي القرارات الصادرة بموجب المواد (٢٨، ٢٩، ٣١) وبالتالي أخرج المشرع القرارات الصادرة بفرض الغرامات على المكلفين بموجب المادة (٣٦) التي جاء فيها: (أ- في

٢٧- د. عادل العلي ود. حمدي قبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري، بحث منشور في مجلة جامعة الكويت للحقوق، السنة (٢) المجلد (٢) العدد (٢) ٢٠١٧/١٢، ص ٣٣٣.

٢٨- قرار تمييز حقوق رقم ٥٨/١٦٨، مجموعة الاجتهادات القضائية الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات، مجموعة الاجتهادات الكاملة، ج(٢)، ص، ٢٤٥.

٢٩ - الفقرة (ب)، المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لعام ٢٠١٤.

حال عدم دفع الضريبة أو توريدها في المواعيد المحددة بموجب أحكام هذا القانون 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).

كما أخرج المشرع القرارات الصادرة بموجب المادة (٣٤) والتي ترتبط بالتكليف الضريبي مباشرة في حال اكتشاف الإدارة الضريبية خلال أربع سنوات من إصدار القرار الضريبي محل السنة الضريبية وجود خطأ في تطبيق القانون، أو إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه، وحقيقة أن مثل هذا النوع من القرارات يتضمن تكليفا جديدا للمكلف على أرباح سنة ماضية وتشكل خروجاً عن الأصل بطي السنة محل البحث، وبالتالي كان الأولى بالمشرع إخضاع هذه القرارات لحق التظلم الإداري، حيث تبرز الحكمة من هذا الحق أكثر من أي قرار آخر، وقد جاء في المادة (٣٤)*- مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة، يجوز للمدير أو المدقق خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو من تاريخ تعديله، حسب مقتضى الحال أو تاريخ إصدار قرار التقدير الإداري أو فرض الضريبة المقطوعة وفق أحكام المادة (٣٢) من هذا القانون أن يقرر إعادة النظر في قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من المدير أو المدقق أو هيئة الاعتراض، وبعد أن يتيح المدير أو المدقق للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط قضيته له إصدار قرار معدل لأي من هذه القرارات لزيادة الضريبة أو تخفيضها في أي من الحالتين التاليتين :

١- وجود خطأ في تطبيق القانون.

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

٣-

ونرى أن سلوك المشرع بإخراجه مثل هذه القرارات من نطاق الاعتراض الإداري سلوك غير محمود وجانبه الصواب، وفي ذلك تقويت المنفعة المتبادلة -التي ذكرناها آنفا- بين أطراف العلاقة الضريبية، وكان على المشرع الضريبي وضع هذا الأمر نصب عينيه عند وضع القوانين الضريبية.

المطلب الثالث

الالتزام بحق المكلف في الاستعلام الضريبي

يندرج حق المكلف في الحصول على المعلومات الضريبية ضمن إطار قاعدة اليقين (٣٠) التي تعدّ إحدى القواعد التي يلزم على الإدارة الضريبية مراعاتها عند فرض الضرائب، وتقتضي هذه القاعدة ضرورة أن يكون المكلف على علم كامل بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، بحيث يتمكن على ضوء ذلك من تحديد موقفه المالي، وبالضريبة التي ستستحق عليه من حيث مقدارها وأحكام فرضها وتحصيلها، وكذلك حقوقه وواجباته المختلفة، والتنظيم الفني للضريبة، وهذا يرتب على الإدارة الضريبية أن تجعل المعلومات المرتبطة بها في متناول جميع المكلفين عن طريق أي وسائل اتصال إعلامية ممكنة. (٣١)

ويرتب حق الاستعلام على الإدارة الضريبية إعلام المكلفين بالقوانين والتعليمات المالية الصادرة وما يستجد من أوضاع ضريبية تهم المكلفين في إطار التشريع الضريبي، وذلك باعتماد الوسائل المسهلة لهذا الهدف كالنماذج الضريبية الجاهزة، والكتيبات التي توزع على جمهور المكلفين بصورة مجانية تتضمن شروحات لمصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وما تفرض عليها من أسعار الإعفاءات والتنازلات الضريبية، وهو أسلوب يرمي إلى سد الفجوة المتحققة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، كما أنه يؤدي إلى تلافي العديد من المشاكل التي تتجم عن جهل المكلفين بمسائل الضريبة على اختلافها. (٣٢)

وباستقراء النصوص الواردة في قانون ضريبة الدخل لا نجد أي نص يشير بوضوح إلى هذا الحق على الرغم من أهمية

ذلك في نشر الوعي والثقافة الضريبية، وبالتالي تقليل الفجوة وتعزيز الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية.

٣٠- يرى آدم سميث "إن الضريبة الجيدة هي تلك المحددة بوضوح وبلا تحكّم...فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح ومواعيد تحصيلها محددة...لا لبس فيها ولا غموض" انظر تفصيلاً د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مكتبة الجامعة، الشارقة، ٢٠١١، ط٢، ص ١٢٩. وأيضاً د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ المالية العامة، مكتبة النهضة، القاهرة، د.ت، ص٢٦٨.

٣١- د. طاهر الجناي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، دون تاريخ نشر، ص ١٤٢.

٣٢- د. محمد حسن محمد، أزمة ثقة بين الضرائب والممولين من المسؤول؟، مجلة الأهرام الاقتصادي العدد ٨٠٢، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٨٤، ص٤٤.

ونرى أنه كان على المشرع أن ينص على هذا الالتزام على الإدارة الضريبية بصراحة ووضوح، نظراً للدور الذي يؤديه الاستعلام الضريبي في حصول المكلف على معلومات ضريبية دقيقة حول النشاط الذي يمارسه والإمام بالالتزام المترتبة عليه، وعدم الركون إلى قاعدة عدم الاعتداد بالجهل بالقانون، لما يتضمنه القانون الضريبي من فنيات لا يمكن لأحد الإمام بها ما لم يكن مختصاً متمرساً في الشأن الضريبي.

المطلب الرابع

الإلزام برد ما دفعه المكلف زيادة عن الضريبة المستحقة.

تنص معظم التشريعات الضريبية على حق المكلف في استرداد المبالغ التي قامت الإدارة الضريبية بتحصيلها منه زيادة على ما هو مستحق عليه من دين الضريبة، سواء كان ذلك من تلقاء الإدارة الضريبية ذاتها أو بناء على مطالبة من المكلف.

(٣٣)

وقد أورد المشرع الضريبي هذا الحق في المادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها: (أ- 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، تُلزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك.

ب- إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد في الفقرة (أ) من هذه المادة فتلزم بدفع مبلغ إضافي بنسبة (٩%) سنوياً.

ومن مفهوم المادة المشار إليها فإن من حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة على الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية، وعلى الأخيرة تحويل إعادة هذا المبلغ خلال مدة (٣٠) يوماً من تاريخ المطالبة به وفي حالة عدم رد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد فتلزم بدفع فائدة بنسبة (٩%) سنوياً).

ومن القضايا العديدة التي أشارت إلى هذا الالتزام ما ذهبت إليه محكمة التمييز بحكمها الذي جاء فيه: (...وباستعراض المادة سالفة الذكر نجد أنها تعطي الحق لأي شخص دفع ضريبة دخل عن أي سنة يزيد عن المقدار الصحيح عليه؛ أن يسترد المبلغ الزائد الذي دفعه ويصدر المقدر شهادة بالمبلغ الواجب رده). (٣٤)

ولم يشر المشرع الأردني إلى مدة لسقوط حق المكلف بالاسترداد (٣٥) فقد جاء نص المادة (٣٨) خالياً من الإشارة إلى مدة تقادم وهنا نتفق مع الفقه (٣٦) الذي أشار إلى أن هذه الحالة تخضع لأحكام المادة (٣٦٨/أ) من القانون المدني التي جاء فيها: (لا تسمع الدعوى عند إنكار وعدم إثبات العذر الشرعي إذا انقضت خمس سنوات على الحقوق الآتية... ما يستحق رده للأشخاص من الضرائب والرسوم إذا دفعت بغير حق دون الإخلال بالأحكام الواردة في القوانين الخاصة).

الخاتمة

بعد استعراضنا لأهم التزامات الإدارة الضريبية تجاه المكلفين التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الأردني، توصلنا إلى عدد من النتائج التي عالجتها الدراسة والتوصيات الخاصة بها على النحو الآتي:

أولاً: النتائج:

١- لم يراع المشرع الضريبي في المادة (٩/أ) اعتبارات العدالة في منح الإعفاءات العائلية ما بين الأسر الصغيرة والأسر الكبيرة رغم تباين الالتزامات المعيشية الضرورية، حيث ساوى بينهما في الإعفاءات الشخصية بواقع (١٨٠٠٠) دينار لأي منهما.

٢- غفل المشرع عن مراعاة قاعدة اليقين على أفضل صورة؛ لافتقار القانون الضريبي إلى نصوص تلزم الإدارة الضريبية بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، لما يتضمنه قانون ضريبة الدخل من فنيات لا يمكن الإلمام بها إلا من

٣٤ - تمييز حقوق رقم: (٢٠٠٨/١٩٤٦) موقع قسطاس للأحكام القضائية والتشريعات القانونية
٣٥ - خلافاً لقانون ضريبة الدخل فقد حدد المشرع الأردني في قانون الضريبة العامة على المبيعات مدة سقوط بثلاث سنوات حيث جاء ذلك في المادة رقم (٥٣/ب) من هذا القانون بقولها: (لا ينظر في أي مطالبة أو دعوى باسترداد الضريبة أو الغرامات التي مضى على تأديتها أكثر من ثلاث سنوات).

٣٦ - د. عادل العلي ود. حمدي قبيلات، مرجع سابق، ٣٥٠.

المتخصصين، ولم تراعى الإدارة الضريبية هذا الأمر بشكل أمثل، وبالتالي لا يجوز الركون إلى قاعدة عدم الاعتداد بالجهل بالقانون في هذا الشأن.

٣- لم يراعِ المشرع الضريبي في المادة (١٠) المساواة في معاملة التبرعات المدفوعة لمؤسسات المجتمع المدني والجمعيات الخيرية مقارنة بالتبرعات المدفوعة للمؤسسات العامة، حيث أجاز تنزيل التبرعات المدفوعة للأخيرة بالكامل من الدخل الصافي، بينما اقتصر تنزيل التبرعات المدفوعة إلى الأولى بما لا يزيد عن ٢٥% من الدخل الخاضع رغم اتحاد التبرعين في العلة؛ وهي عدم استهداف النفع الشخصي للمتبرع.

٤- رغم أهمية الاعتراض أو التظلم الإداري الوجودي على القرارات الضريبية وما يحققه هذا التظلم من مصلحة متبادلة لأطراف العلاقة الضريبية، إلا أن المشرع الضريبي أخرج بعض القرارات الضريبية الصادرة بموجب المواد: (٣٦، ٣٤) من سلوك هذا الطريق رغم انعكاسها على العبء الضريبي.

٥- خلافاً لما هو معمول به سابقاً في القوانين الضريبية المتعاقبة عمل المشرع بموجب المادة (٤١) على سحب صلاحية منع السفر عن المدين المتهرب من الإدارة وأسندها للقضاء، رغم ما يحتاجه هذا الإجراء من سرعة لا تتناسب مع طول الإجراءات القضائية.

٦- عمل المشرع بموجب المادة (٨) على حصر تدوير الخسائر بما لا يتجاوز أربع سنوات لاحقة لسنة الخسارة، مما يتعارض مع العدالة الضريبية.

ثانياً: التوصيات:

- ١- حبذا لو مايز المشرع الأردني في المادة (٩) في الإعفاء الشخصي استناداً لعدد أفراد الأسرة مراعاة للأسر الكبيرة وما تتكبده من التزامات أسرية كالرجوع للأسلوب المعمول به في قانون ضريبة الدخل رقم: (٥٧) لسنة ١٩٨٥ من حيث منح المكلف المعيل إعفاءً يتناسب طردياً مع عدد أفراد الأسرة، مراعاة لاعتبارات العدالة الضريبية.
- ٢- حبذا لو عمل المشرع الضريبي على إلزام الإدارة الضريبية بنشر الوعي الضريبي بكافة الوسائل المكتوبة والمسموعة والمرئية، تحت طائلة عدم إلزام المكلف بأي عبء ضريبي لقاء التقصير في هذا الأمر، مراعاة لقاعدة اليقين في أبهى صورها، وعدم الركون إلى قاعدة عدم الاعتداد بالجهل بالقانون في هذا الشأن.
- ٣- ضرورة تعديل المادة (١٠) بحيث تعامل التبرعات المدفوعة لمؤسسات المجتمع المدني والجمعيات الخيرية الموافق عليها من مجلس الوزراء؛ معاملة التبرعات المدفوعة للمؤسسات الحكومية، وتنزيلها بالكامل من الدخل الصافي، لاتحادهما في العلة؛ وهي عدم استهداف النفع الشخصي للمتبرع.
- ٤- ضرورة أن يشمل الاعتراض الإداري الوجوبي؛ القرار الصادرة بموجب المادة (٣٤) التي تتناول كيفية الغرامات المدفوعة على المكلفين وطريقة احتسابها، وكذلك أن يشمل القرارات الصادرة بموجب المادة (٣٦) التي تتناول حق الإدارة بفتح الملفات الضريبية مرة أخرى خلال مدة لا تتجاوز أربع سنوات.
- ٥- نرى تعديل المادة (٤١) بحيث يتم إعادة صلاحية منع السفر إلى الإدارة الضريبية لما يحتاجه هذا الإجراء من سرعة يجنب الإدارة العديد من حالات التهرب الضريبي، طالما الأخيرة متقيدة بالضوابط التي وضعها المشرع لممارسة هذه الصلاحية، ولا نرى في ذلك أي تعارض مع المادتين (٨ و ١٢٨) من الدستور، ناهيك عن قلة استخدامهما إلا لحالات ضرورة نادرة لا تحتمل التأخير.
- ٦- نتمنى على المشرع تعديل المادة (٨) بحيث يتم تدوير الخسائر المتحققة في سنة من السنوات لعدد غير محدد من السنوات اللاحقة تحقيقاً للعدالة الضريبية.

المراجع:

- ١- جهاد خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، د.ت، د.ن.
- ٢- حامد دراز وآخرون، التنظيم الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ت.
- ٣- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، د.ت.
- ٤- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مكتبة الجامعة، الشارقة، ٢٠١١، ط٢.
- ٥- عادل العلي، ود حمدي قبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري، بحث منشور في مجلة جامعة الكويت للحقوق، السنة (٢) المجلد (٢) العدد (٢) ٢٠١٧/١٢.
- ٦- عبدالرؤوف محمد احمد، المناعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، د.ت.
- ٧- د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون بوسكو، ١٩٦٠.
- ٨- د. قيس حسن البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط١، عمان، ٢٠٠٥.
- ٩- د. محمد حسن محمد، بحث بعنوان أزمة ثقة بين الضرائب والممولين؛ من المسئول، مجلة الأهرام الاقتصادي العدد ٨٠٢، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٨٤.
- ١٠- د. محمد عبدالله العربي، الأصول العلمية في الضرائب، موارد الدولة، مطبعة جامعة فؤاد، القاهرة ١٩٣٦.
- ١١- د. محمد علي الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق-جامعة حلوان-مصر، ٢٠١١.
- ١٢- د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ المالية العامة، مكتبة النهضة، القاهرة، د.ت.
- ١٣- د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، منشورات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩.
- ١٤- د. نعيم عطية، في النظرية العامة للحريات الفردية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٥.