

إجراءات الطعن في قرار تقدير ضريبة المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية الأردنية

Procedures to appeal the decision of estimating the sales tax at the Jordanian tax court

عبدالله الرقاد

Abdallah Raggad

كلية العلوم الأساسية والإنسانية، الجامعة الألمانية الأردنية، الأردن

Faculty of Basic Sciences and Preparation, University of Jordan, Jordan

الباحث المراسل: abdallah.raggad@gnu.edu.jo

تاريخ التسليم: (2018/12/31)، تاريخ القبول: (2019/4/4)

ملخص

تسعى جل التشريعات الضريبية الحديثة إلى تنظيم آليات فرض الضريبة من قبل أجهزة الإدارة العامة المختصة على المكلفين بأدائها، ويعد ذلك من أهم الوظائف الأساسية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها توخياً للعدالة، من خلال سن التشريعات التي تنظم العلاقات الناشئة بين الأشخاص في المجتمع، وإيجاد جهة تفصل في المنازعات الناشئة عند تعارض هذه العلاقات. وقد أوضحت التشريعات الضريبية سبل حل تلك المنازعات عن طريق تقديم إعتراض أو تظلم على التقدير للإدارة الضريبية مصدرة القرار، كما أجازت للمكلف صاحب العلاقة بأن يلتجئ إلى القضاء المختص للطعن بتلك القرارات حال عدم إنصافه من قبل الإدارة، وكل ذلك وفقاً للشروط التي حددتها التشريعات الضريبية. والمشرع الضريبي الأردني قد حسم هذا الخلاف بأن أنشأ قضاءً خاصاً للنظر في المنازعات الضريبية، ومن أهمها النظر بدعوى الطعن بقرارات تقدير الضريبة، حيث أُنشئ حديثاً على عقد الاختصاص للنظر في الطعن بقرارات تقدير الضريبة لمحكمة البداية الضريبية كمحكمة درجة أولى، والتي يطعن بقراراتها أمام محكمة الاستئناف الضريبية حيث أجاز التشريع الضريبي للمكلف تمييز قراراتها أمام محكمة التمييز الأردنية. ونوضح بهذا البحث الإجراءات القانونية الواجب إتباعها للطعن في تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية.

الكلمات المفتاحية: العدالة، المحكمة، الدعوى، الضريبة، التقدير، القرار، الطعن، الإجراءات، لوائح الادعاء، الفصل.

Abstract

The contemporary tax legislation seeks to regulate taxation mechanisms by the public administration bodies who are responsible for performing these mechanisms. This is considered as one of the most crucial primary tasks which state seeks to achieve justice within enacting legislation which regulate the arising relationships among persons in community and finding an entity to separate the arising disputes when occurring. Tax legislation shows the means in which the disputes are resolved by providing an objection and complaint about the estimation issued by tax administration. The person who is responsible for this can resort to the responsible judiciary in order to appeal against these decisions when he feels unfair by the administration according to the terms and conditions determined by the tax legislation. The Jordanian tax legislator resolves these disputes by setting a special judiciary to look into tax disputes including cases in which the decisions of estimating tax are appealed against. Recently, it sets a jurisdiction in order to look in appealing against the cases of estimating tax for tax First Instance Court as first rank court which its decisions are against appealed before Court of Tax Appeals which its decisions are distinguished by tax legislation before The Jordanian Court of Cassation. Keywords: justice, court, lawsuit, tax, assessment, decision, appeal, proceedings, prosecution regulations, dismissal this research explains the legal procedures which should be followed to appeal against.

Keywords: Justice, Court, Lawsuit, Tax, Assessment, Decision, Appeal, Proceedings, Prosecution Regulations, Dismissal.

المقدمة

إن تحقيق العدالة من أهم الوظائف الأساسية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال سن التشريعات التي تنظم العلاقات الناشئة بين الأشخاص في المجتمع، وإيجاد جهة تفصل في المنازعات الناشئة عند تعارض هذه العلاقات، وإن تكريس هذا المبدأ ينسحب تطبيقه على كافة العلاقات بما فيها التكليف الضريبي الذي تفرضه الدولة على الأفراد، ولا غرو أن أهم المبادئ التي تحكم فرض الضرائب مبدأ العدالة الضريبية.

فإن جل التشريعات الضريبية الحديثة تسعى إلى تنظيم آليات فرض الضريبة من قبل أجهزة الإدارة العامة المختصة على المكلفين بأدائها، كما تضطلع هذه التشريعات بتحديد طرق

حل المنازعات الضريبية لا سيما تلك المتعلقة بقرارات تقدير الضريبة التي قد تنشأ بين الإدارة العامة الضريبية وبين المكلفين.

وقد أوضحت التشريعات الضريبية سبل حل تلك المنازعات عن طريق تقديم اعتراض أو تظلم على التقدير للإدارة الضريبية مصدرة القرار، كما أجازت للمكلف صاحب العلاقة بأن يلجئ إلى القضاء المختص للطعن بتلك القرارات حال عدم إنصافه من قبل الإدارة وكل ذلك وفقاً للشروط التي تحددها التشريعات الضريبية.

ولعل الطعن أمام القضاء الضريبي يعد الوسيلة الناجعة في حماية المكلفين في مواجهة سلطات وامتيازات الإدارة الضريبية، حيث إن القضاء هو الجهة المؤهلة لحماية المكلفين من تعسف الإدارة لما يتمتع به من حياد واستقلالية، وبما أن اللجوء إلى القضاء يعد من الحقوق المقدسة التي كفلتها الشرائع السماوية وجل الدساتير الحديثة.

ورغم الخلافات الفقهية حول تحديد الجهة القضائية المختصة في نظر المنازعات الضريبية إلا أن المشرع الضريبي الأردني قد حسم هذا الخلاف بأن أنشأ قضاءً خاصاً للنظر في المنازعات الضريبية، ومن أهمها النظر بدعوى الطعن بقرارات تقدير الضريبة، وقد مر القضاء الضريبي الأردني بمراحل تطور لا يسعنا ذكرها في هذه الورقة البحثية، إلا أنه استقر حديثاً على عقد الاختصاص للنظر في الطعن بقرارات تقدير الضريبة لمحكمة البداية الضريبية كمحكمة درجة أولى، والتي يطعن بقراراتها أمام محكمة الاستئناف الضريبية، حيث أجاز التشريع الضريبي للمكلف تمييز قراراتها أمام محكمة التمييز الأردنية.

دواعي البحث

عندما شرع الباحث في خوض غمار هذا الموضوع وبعد الاستئارة بمؤلفات الفقه والقوانين والانظمة التي تختص في تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية الأردنية والتي تناولت المنازعات والطعون الضريبية، – بالقدر المتاح وهي نادرة، فقد لامس أهمية هذا الموضوع في الجانبين العلمي والتطبيقي مما أوقد الرغبة لديه في محاولة للإحاطة بإجراءات الطعن في قرار تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية من واقع التشريع الأردني قدر المستطاع، وبما لا يخرج عن محددات هذا البحث الذي يلزم أن يكون موجزاً ومختصاً في قرار تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية الأردنية

إشكالية البحث

يسعى هذا البحث إلى الوقوف على إجراءات الطعن في قرار تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية من خلال تناول محكمة البداية الضريبية من حيث الأساس القانوني لتشكيلها وطبيعة اختصاصها، وطبيعة الدعاوى، والطلبات التي تنظرها، وتحديد قرارات تقدير الضريبة العامة على المبيعات القابلة للطعن أمامها تمهيداً لبيان إجراءات التقاضي أمامها ابتداءً من إعداد لائحة الدعوى، وانتهاءً إلى صدور القرار الفاصل فيها. ولتحقيق ذلك يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال البحثي الرئيس الآتي:

ما هي الإجراءات القانونية الواجب إتباعها للطعن في تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية؟ وللإجابة على هذا السؤال البحثي الرئيس، ينبغي الإجابة على الأسئلة الآتية المتفرعة منه، وهي:

1. ما هي قرارات تقدير الضريبة العامة على المبيعات القابلة للطعن أمام محكمة البداية الضريبية؟
2. ما هو الأساس القانوني لتشكيل محكمة بداية الضريبة، وما طبيعتها وطبيعة الدعاوى والطلبات التي تنظرها؟
3. هل هناك إجراءات قانونية خاصة لدعاوى الطعن بقرارات تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية؟ وما مدى ارتباط هذه الإجراءات بقوانين الإجراءات العامة كقانون أصول المحاكمات المدنية والجزائية؟

أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية موضوعه المتعلق في بيان إجراءات الطعن في قرار تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية، لما يترتب على هذه الإجراءات من صحة شكل دعوى الطعن ولضمان عدم ردها من قبل محكمة البداية الضريبية، ويمكن إبراز هذه الأهمية في جانبين هما:

الجانب النظري

تكمن الأهمية النظرية لهذا البحث كونه متخصصاً في بيان إجراءات الطعن بقرارات تقدير الضريبة أمام محكمة البداية، في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته، ونظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم 3 لسنة 2010، ومن خلال البحث والاطلاع على مؤلفات الفقه التي تناولت هذا الموضوع – بالقدر المتاح – لم نجد لها تتناول هذه الإجراءات وفقاً للتعديلات الحديثة على التشريعات الضريبية الأردنية، فجلها تتحدث عن الطعن القضائي في قرارات تقدير الضريبة في ظل التشريعات القديمة التي كانت تعقد الاختصاص في هذه الطعون لمحكمة الاستئناف الضريبية، حيث لم تكن هناك محكمة درجة أولى بالمعنى الدقيق.

الجانب العملي

يسعى هذا البحث - من خلال تحقيق أهدافها وأدوات المنهج العلمي التي تتبعها - إلى محاولة لإزالة أي غموض يكتنف إجراءات الطعن بقرارات تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية، والذي قد يقف حائلاً دون السير السليم في إقامة دعاوى الطعن بقرارات التقدير الضريبي أمام محكمة البداية الضريبية لاسيما وأن الدعوى هي الوسيلة للمطالبة بالحق، مما قد يعرضها للرد بسبب العيوب الشكلية التي قد تعتريها وضياع الحقوق من أصحابها.

اهداف الدراسة

سعت الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

1. لقاء الضوء على أهمية وجود قضاء ضريبي متخصص، ليس فقط لمصلحة المكلف وإنما لمصلحة خزينة الدولة ايضا.
2. التعرف على إجراءات التقاضي الواجب اتباعها أمام المحاكم الضريبية.
3. مساعدة الجهات المختصة للعمل الجاد على سن التشريعات اللازمة لمعالجة مثل هذا الموضوع.
4. لقاء الضوء على محكمة البداية الضريبية الاردنية .

محددات الدراسة

ولما يتمتع به هذا البحث من طبيعة فهي محددة في بيان موضوعها في إطار قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته، والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بهذا الموضوع، كما أنها محددة في بيان إجراءات الطعن في قرار تقدير الضريبة العامة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية الأردنية.

منهجية الدراسة

تماشياً مع الطبيعة القانونية لهذا البحث ومقتضياتها اعتمد الباحث في إعدادها على:

المنهج الوصفي وما يمتلكه من أدوات التحليل في توصيف وتحليل النصوص القانونية الإجرائية الخاصة بدعاوى الطعن بالقرارات الضريبية أمام محكمة البداية الضريبية من خلال الرجوع إلى التشريعات الضريبية الأردنية التي سنت من أجل تنظيم إجراءات الطعن بقرارات التقدير الضريبي، والتشريعات الأردنية ذات العلاقة، وبعد ذلك تحليل نصوص هذه التشريعات، ثم تطبيقها على حيثيات ومشكلات الدراسة.

خطة الدراسة

إن موضوع هذه الدراسة هو محاولة الإجابة عن التساؤلات التي تثار حول إجراءات الطعن في قرار تقدير الضريبة أمام محكمة البداية الضريبية؛ ولذلك أثرنا أن نتناوله في بحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: وتم تخصيصه لبيان ماهية محكمة بداية الضريبة، وذلك وفق مطلبين، المطلب الأول: يتناول تشكيل محكمة البداية الضريبية من حيث الأساس القانوني لتشكيلها، وطبيعتها، وطبيعة الدعاوى، والطلبات التي تنظرها.

أما المطلب الثاني: فجرى إفراده لبيان قرارات تقدير الضريبة القابلة للطعن أمام محكمة البداية الضريبية من حيث تحديد هذه القرارات، وكيفية وصولها لمرحلة الطعن القضائي أمام محكمة البداية الضريبية.

المبحث الثاني: وموضوعه إجراءات الطعن بقرارات التقدير أمام محكمة البداية الضريبية والذي جرى تقسيمه لمطلبين، المطلب الأول: يتناول إجراءات رفع دعوى الطعن وقيده، والذي يبين كيفية إعداد لوائح الادعاء وشروطها القانونية، وكيفية قيدها والآثار المترتبة على هذا القيد، والمطلب الثاني: وجرى تخصيصه لبيان إجراءات السير في الدعوى أمام محكمة بداية الضريبة من حيث التمثيل والتبادل والصلح والوقف، وصولاً إلى كيفية الفصل في المنازعات الضريبية.

التقسيم التفصيلي للدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، فقد تم تقسيمها إلى:

المبحث الأول	محكمة البداية الضريبية الأردنية
المطلب الأول	الأساس القانوني لتشكيل محكمة البداية الضريبية وطبيعة المنازعات الضريبية التي تنظرها
الفرع الأول	الأساس القانوني لتشكيل محكمة البداية الضريبية
الفرع الثاني	طبيعة المنازعات الإدارية التي تنظرها محكمة البداية الضريبية.
المطلب الثاني	اختصاص محكمة البداية الضريبية
الفرع الأول	القرار الصادرة عن هيئة الاعتراض.
الفرع الثاني	قرارات إعادة النظر في قرارات التقدير الضريبي.
المبحث الثاني	إجراءات الطعن بقرار تقدير ضريبة المبيعات
المطلب الأول	إجراءات رفع دعوى الطعن
الفرع الأول	الشروط المتعلقة بمدد الطعن والتبليغات
الفرع الثاني	الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة واللوائح والرسوم.
المطلب الثاني	إجراءات النظر في دعوى الطعن.
الفرع الأول	قبول لائحة دعوى الطعن شكلاً وإجراء الصلح.
الفرع الثاني	السير في دعوى الطعن موضوعاً والحكم فيها.

المبحث الأول: محكمة البداية الضريبية

تمهيد وتقسيم

إن موضوع تحديد الجهة القضائية التي يسند إليها الاختصاص بنظر الدعاوى الناشئة عن المنازعات الضريبية كان محل خلاف فقهي، حيث يرى جانب من الفقه أن القضاء المختص هو

القضاء النظامي بحجة أنه يعد الشريعة العامة بينما يرى آخرون أنه يتوجب أن يعقد الاختصاص في نظر مثل هذه النزاعات للقضاء الإداري مستندياً في آرائهم إلى أن النزاعات الضريبية تستند إلى بعض القرارات الإدارية، ومؤدى هذا أن يكون من الطبيعي أن يكون الاختصاص معقوداً للمحاكم الإدارية، ويذهب غيرهم إلى ضرورة تشكيل محاكم مستقلة ذات طبيعة خاصة لنظر المنازعات الضريبية⁽¹⁾.

وقد تباينت التشريعات الضريبية من دولة إلى أخرى في تحديد المحكمة المختصة في نظر المنازعات الضريبية - فمنها من جعل الاختصاص للمحاكم العادية، ومنها من جعل الولاية للقضاء الإداري، وغيرها من نص على تشكيل محاكم ضريبية خاصة.

أما المشرع الضريبي الأردني فقد حسم الخلاف بأن جعل ولاية النظر في منازعات الضريبة لقضاء متخصص مشكل من عدد من القضاة النظاميين، ويجري التقاضي أمامه على ثلاث درجات، أولها أمام محكمة البداية الضريبية، وفي المرحلة الثانية أمام محكمة الاستئناف الضريبية، ومن ثم أمام محكمة التمييز الأردنية.

إلا أن هناك من يرى أن التقاضي في المنازعات الضريبية وفقاً للنظام القانوني الأردني يكون على درجتين: البداية والاستئناف فقط دون التمييز، ويسوق حجته في ذلك كون محكمة التمييز محكمة قانون تقتصر مهمتها على مراقبة مدى تطبيق أحكام القانون من قبل محكمة الدرجة الأولى والثانية⁽²⁾.

ولا يتفق الباحث مع هذا الرأي، فمحكمة التمييز كأصل عام هي محكمة قانون⁽³⁾ تنتظر في جميع الطعون المرفوعة إليها في جميع المنازعات على اختلافها بما فيها القرارات الصادرة عن المحاكم الخاصة إذا توافر نص في التشريعات الخاصة على ذلك⁽⁴⁾، وطالما أن التشريعات الضريبية أجازت الطعن بالقرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية أمام محكمة التمييز، فتعد هذه المرحلة درجة ثالثة من درجات التقاضي في المنازعات الضريبية بصرف النظر عن صلاحية نظرها قانوناً أو موضوعاً من قبل محكمة التمييز.

وأن لكل مرحلة من مراحل التقاضي خصوصيتها الإجرائية وفقاً لما جاء في التشريع الضريبي الأردني والتشريعات الأردنية ذات العلاقة، ولما كان هذا البحث متعلق بإجراء الطعن

(1) بيومي، زكريا محمد، 1974: الطعون القضائية في ربط الضريبة على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، ص: 8

(2) المشاقبة، حسام الدين: (2014)، رسالة دكتوراه بعنوان إجراءات التقاضي والاثبات في الدعوى الضريبية، جامعة العلوم الإسلامية، ص: 61-62.

(3) انظر تمييز الأحكام في نص المادة (190) وما بعدها من الأصول المدنية، والمادة (271) وما بعدها من الأصول الجزائية.

(4) انظر على سبيل المثال المادة (88) من قانون الأمن العام، المادة (13) من قانون محكمة الجنايات الكبرى، المادة (9) من قانون محكمة أمن الدولة.

أمام محكمة البداية الضريبية بوصفها محكمة الدرجة الأولى، فسوف نتناولها وفقاً للمطالب التالية:

المطلب الأول: تشكيل محكمة البداية الضريبية وطبيعة المنازعات التي تنظرها.

المطلب الثاني: اختصاص محكمة البداية الضريبية.

المطلب الأول: تشكيل محكمة البداية الضريبية وطبيعة المنازعات الضريبية التي تنظرها

إن القضاء الضريبي الأردني قضاء خاص كما جرى بيان ذلك في موضع متقدم من هذا البحث، ويتطلب إطلاق هذا الوصف على القضاء الضريبي الأردني الوقوف على الأساس القانوني الذي يدعم حجية هذا القول، كما لا بد من التعرّيج على طبيعة النزاعات التي يختص بنظرها القضاء الضريبي الأردني لما تمتاز به هذه النزاعات عن غيرها، ولهذا جاء هذا المطلب لبحث موضوعاته وفقاً للفرعين التاليين:

الفرع الأول: تشكيل محكمة البداية الضريبية.

الفرع الثاني: طبيعة المنازعات الضريبية التي تنظرها محكمة البداية الضريبية

الفرع الأول: تشكيل محكمة البداية الضريبية

نتعرض في هذا الفرع لبيان الأساس القانوني لتشكيل محكمة البداية الضريبية، وبيان طبيعتها وكيفية تشكيلها وانعقادها.

أولاً: الأساس القانوني لتشكيل محكمة البداية الضريبية

إن تشكيل محكمة البداية الضريبية يجد أساسه القانوني في الدستور الأردني والتشريعات الضريبية الأردنية، حيث تنص المادة (99) من الدستور الأردني: على أن: (المحاكم ثلاثة أنواع: 1 – المحاكم النظامية 2 – المحاكم الدينية 3 – المحاكم الخاصة)، وتنص المادة (100) على: (تعين جميع أنواع المحاكم ودرجاتها وأقسامها واختصاصاتها و كيفية إدارتها بقانون خاص ...).

وجاء قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 28 لسنة 2009 وهو قانون خاص لينص في المادة (42/أ) منه على أنه: (تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والانظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة بموضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامات التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون

كما ينص قانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته رقم (6) لسنة 1994 في المادة (75/أ) ⁽¹⁾ منه على أنه: (تختص محكمة البداية الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون والانظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية او حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو الغرامات بما في ذلك أي غرامات بمثابة تعويض مدني وغرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو توريدها أو ردها بمقتضى احكام هذا القانون).

ومن هنا نجد أن محكمة البداية الضريبة محكمة خاصة استناداً إلى أحكام الدستور الأردني، والتشريعات الضريبية الأردنية.

ثانياً: طبيعة محكمة البداية الضريبية

أن محكمة البداية الضريبية محكمة خاصة تابعه للقضاء النظامي، فقضائتها هم من القضاة النظاميين الخاضعين لقانون استقلال القضاء، ويجري تعيينهم من قبل المجلس القضائي، وهي ذات اختصاص موضوعي (نوعي)، فهي تنظر في جميع المنازعات الضريبية بصرف النظر عن قيمة المتنازع عليه أو طبيعته، ومن الجدير بالإشارة أن محكمة البداية الضريبية تستجمع صلاحية النظر في النزاع سواء كانت طبيعته جزائية أم مدنية أم إدارية، وهذا الأمر ما يميز محكمة البداية الضريبة بوصفها محكمة خاصة عن غيرها من المحاكم الخاصة حيث قسمت المادة (99) من الدستور المحاكم إلى ثلاثة أنواع: نظامية، دينية، وخاصة. وأوجب المادة (100) أن تعين أنواع المحاكم ودرجاتها وأقسامها واختصاصاتها وكيفية إدارتها بقانون خاص

وكون بعض المحاكم الخاصة قضائتها أو بعضهم من غير القضاة النظاميين، مثل:

- محكمة أمن الدولة.

- المحاكم العسكرية.

- محكمة الشرطة.

- المحكمة العمالية الخاصة.

ثالثاً: تشكيل محكمة البداية الضريبية وانعقادها

تتألف المحكمة من رئيس وعدد من القضاة النظاميين، وتتعقد من قاضي منفرد حيث تنص المادة (42/ج1) من قانون ضريبة الدخل على: (تتعقد محكمة البداية الضريبية من قاض منفرد)، كما تتعقد المحكمة في مدينة عمان، كما يجوز انعقادها في أي مكان داخل المملكة، حيث تنص المادة (42/ج3) من قانون ضريبة الدخل على: (تعقد محكمة البداية الضريبية ومحكمة الاستئناف الضريبية جلساتها في مدينة عمان أو في أي مكان آخر تحدده داخل المملكة).

(1) تم إضافة هذه المادة بموجب القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009.

الفرع الثاني: طبيعة المنازعات الضريبية التي تنظرها محكمة البداية الضريبية

يقصد بالمنازعات الضريبية بوجه عام: تلك المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من أعمال الإدارة بمناسبة قيامها بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى تحقيق الضريبة و ربطها والتكليف بها؛ وبعبارة أخرى هي: الخصومة القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية وأنظمتها بحق الأفراد⁽¹⁾.

ومن هنا نجد أن المنازعات الضريبية ذات طبيعة خاصة تختلف عن غيرها من المنازعات الأخرى من جوانب عدة، ولعل من أهمها ما يلي:

أولاً: من حيث طبيعة أطراف النزاع الضريبي

يتمثل أطراف النزاع الضريبي من الإدارة الضريبية بوصفها إحدى أجهزة الدولة التنفيذية، والتي تستمد سلطاتها من سلطة الدولة صاحبة السيادة، ولهذا نجد أن الإدارة الضريبية كونها سلطة عامة فهي تتمتع بكافة امتيازات السلطة العامة مما يمنحها مركزاً متقدماً على الأشخاص المكلفين الذين يمثلون الطرف الآخر في النزاعات الضريبية، وهذا يبين مدى عدم تكافؤ أطراف النزاع⁽²⁾.

ثانياً: من حيث طبيعة الخصومة

رغم أن تحديد طبيعة الخصومة في المنازعات الضريبية كان محل خلاف فقهي نابع من ذات الخلاف حول تحديد طبيعة القضاء الضريبي⁽³⁾، إلا أن الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية كونها تمس أموال المكلفين، وليست شخصية ملكاً للمتنازع عين يسيرونها وفق مصالحهم، فالقضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي استناداً إلى أن المكلف يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي، وليس في مركز شخصي تكون فيه العلاقة بين دائن ومدين، وعليه يكون دور القضاء الضريبي على هذا النحو دوراً رقابياً على نشاط الإدارة الضريبية ومدى احترامها مبدأ الشرعية وسيادة القانون، فالنزاع الدائر يكون بين مصلحة شخصية للمكلف ومصلحة عامة للدولة⁽⁴⁾.

ونجد في بعض التشريعات الضريبية ومنها الأردني أنها تمنح القاضي الضريبي صلاحية تأييد القرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة كما لها فرض التعويضات المدنية حال رد الطعن⁽⁵⁾.

(1) المبشر، يحيى مصطفى: (1994)، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، بدون دار نشر، بيروت، ص: 5.

(2) خويلد، رجا أحمد: (2004)، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ص: 15.

(3) للمزيد انظر، بيومي - مرجع سابق - ص 111 وما بعدها.

(4) خويلد - مرجع سابق - ص: 16.

(5) انظر نص المادة (75/و) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني وتعديلاته رقم (6) لسنة 1994.

ثالثاً: الطعن الإداري شرط لقبول الطعن القضائي

تشترط جل التشريعات الضريبية ومنها الأردني التقدم بالطعن الإداري قبل اللجوء إلى القضاء الضريبي، حيث يتم الطعن بطريقة مباشرة لدى الجهة التي قامت بتقدير الضريبية، ولعل الحكمة من ذلك تكمن في توفير الوقت والجهد وإعطاء الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة قراراتها، فعلى المكلف أن يتقدم بطعنه للجهة الإدارية أولاً، أما إذا لجأ للقضاء الضريبي مباشرة دون تقديم الطعن الإداري فإن المحكمة الضريبية ستعمل على رد الطعن شكلاً لمخالفته أحكام القانون التي رسمت للمكلف الكيفية القانونية للطعن في قرارات الإدارة الضريبية وخاصة قرارات تقدير الضريبة⁽¹⁾.

المطلب الثاني: اختصاص محكمة البداية الضريبية

حددت التشريعات الضريبية الأردنية اختصاص محكمة البداية الضريبية في متن المادة (57/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات والمادة (42/أ) من قانون ضريبة الدخل على الوجه التالي:

تختص محكمة البداية الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو الغرامات بما في ذلك أي غرامات بمثابة تعويض مدني وغرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون بما في ذلك ما يلي:

1. الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض.
 2. القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون.
 3. الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون.
 4. الطلبات المقدمة للطعن في قرارات القاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر.
- والتزاماً بموضوع هذا البحث فسوف نتناول قرارات التقدير التي تختص بنظرها محكمة البداية الضريبية وفقاً للفروع التالية:
- الفرع الأول: القرار الصادرة عن هيئة الاعتراض
 - الفرع الثاني: قرارات إعادة النظر في قرارات التقدير الضريبي.
 - الفرع الأول: القرار الصادرة عن هيئة الاعتراض

(1) أبو كرش، شريف مصباح: (2004)، إدارة المنازعات الضريبية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ص: 236.

انتهجت التشريعات الضريبية الأردنية أكثر من نهج في تقدير الضريبة العامة على المبيعات، حيث أجازت للمكلف بتقديم إقراره الضريبي للإدارة الضريبية التي تعمل بدورها على تدقيق هذا الإقرار، وقد منح ذات التشريع حق الإدارة في حال تخلف المكلف عن تقديم إقراره الضريبي صلاحية تقدير الضريبة من تلقاء نفسها وفقاً للشروط التي حددها قانون الضريبة العامة على المبيعات التي تحمل في ثنائياها ضمانه عادلة للمكلف، والتي تتمثل بالطعن بهذا التقدير الإداري أمام هيئة إدارية تسمى هيئة الاعتراض.

فإذا تخلف المسجل (المكلف) ⁽¹⁾ عن تقديم إقراره الضريبي خلال المدة القانونية ⁽²⁾ تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بإصدار قرار يسمى قرار تقدير أولي تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على المسجل وتعمل على تبليغ ⁽³⁾ هذا القرار الأولي للمسجل بموجب إشعار خطي، وتعتبر المبالغ الضريبية التي جرى تقديرها بموجب هذا التقدير الأولي واجبة التحصيل بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، ولا يعتبر هذا القرار الأولي قراراً نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي، وتعتبر المبالغ المحصلة على ضوء هذا التقدير الأولي دفعة على حساب الضريبة النهائية، وإذا تقدم المسجل بإقرار ضريبي أو دفع المستحقات الضريبية قبل صدور قرار التقدير الإداري فيعتبر هذا القرار الأولي ملغياً حكماً ⁽⁴⁾.

وفي حال تخلف المسجل عن تقديم إقراره الضريبي بعد مرور ثلاثين يوماً من تبليغه الاشعار الخطي بنتيجة التقدير الأولي فيجوز للمدقق ⁽⁵⁾ إصدار قرار تقدير يسمى بقرار التقدير الإداري ⁽⁶⁾.

ويرى الباحث أنه من خلال التدقيق بعبارة نص المادة (46/أ) والتي صيغت على النحو التالي: (فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري بالاستعانة بأي من مصادر المعلومات التي تحددها التعليمات التنفيذية) أنها صياغة غير موفقه حيث يفهم منها أن صلاحية إصدار قرار

- (1) عرفت المادة (2/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المسجل بأنه: الشخص الذي تم تسجيله لدى الدائرة وفق أحكام قانون الضريبة على المبيعات سواء كان تسجيله إلزامياً أو اختيارياً، كما عرفت ذات المادة المكلف على أنه: أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمات خاضعة للضريبة أو كليهما معاً وفق أحكام قانون الضريبة على المبيعات وتم تسجيله أو كان ملزماً بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ويعتبر المستورد مكلفاً وأن كان الاستيراد لأغراضه الخاصة.
- (2) انظر المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بشأن مدة تقديم الاقرار الضريبي.
- (3) وفقاً لنص المادة (63) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يجري التبليغ بإرسال رسالة بالبريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة والمعتمدة على عنوان المسجل الموجود في طلب تسجيله أو في آخر إقرار ضريبي مقدم لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وإذا تعذر التبليغ بالطريقة المذكورة، فيجوز إجراء التبليغ بالنشر.
- (4) انظر المادة (45) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (5) عرفت المادة (2/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المدقق بأنه: موظف الدائرة المفوض من مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بتدقيق الاقرارات الضريبية وتقدير الضريبة واحتساب اي مبالغ أخرى مترتبة على المكلف والقيام بأي مهام وواجبات أخرى منوطة به وفق أحكام القانون.
- (6) انظر نص المادة (46/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

تقدير إداري هي صلاحية جوازية للمدقق مع اعتقاد الباحث الجازم أن قصد المشرع هو وجوب إصدار قرار تقدير إداري حال تخلف المسجل عن تقدير إقراره الضريبي رغم إبلاغه قرار التقدير الأولي، وتتصرف إرادة المشرع في الجوازية هنا إلى منح المدقق صلاحية جوازية في تحديد مصادر المعلومات التي يبني عليها قراره الإداري في تقدير الضريبة، وهذه الصلاحية محددة في اختيار إحدى مصادر المعلومات المحددة وفقاً للتعليمات التنفيذية⁽¹⁾.

وبعد إصدار المدقق قرار التقدير الإداري يجري تبليغ هذا القرار للمسجل وفقاً للطرق القانونية المنصوصة، ويترتب على هذا التبليغ جواز الاعتراض على هذا التقدير أمام هيئة الاعتراض (الطعن الإداري)، كما يلغي هذا القرار قرار التقدير الأولي⁽²⁾.

كما جاءت المادة (47) لتعالج حالة تقدير ضريبة المبيعات إذا كان المكلف من غير المسجلين وفق أحكام القانون، حيث أجازت لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات إصدار قرار تقدير إداري وفقاً للتعليمات القانونية⁽³⁾، ويتم تبليغ هذا القرار للمكلف وفقاً للطرق القانونية، ويكون قابلاً للاعتراض عليه من قبل المكلف لدى هيئة الاعتراض وفقاً للمدد القانونية⁽⁴⁾.

ويحق للمكلف وخلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقدير الإداري الاعتراض على هذا القرار لدى هيئة إدارية تسمى هيئة الاعتراض، والتي تشكل من قبل مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات والمكونة من مدقق أو أكثر من ذوي الخبرة والاختصاص⁽⁵⁾، وقد منح القانون هذه الهيئة صلاحية تمديد مدة الثلاثين يوماً حال اقتناعها بتوافر أسباب معقولة حالت دون تقديم المكلف اعتراضه خلال مدة الثلاثين يوماً، مثل السفر أو المرض، وقد ترك أمر تقدير هذه المدة الإضافية للهيئة دون تحديد⁽⁶⁾.

ومن الملاحظ أن المشرع قد منح هيئة الاعتراض صلاحيات واسعة في شأن تقدير الأضرار التي حالت دون إقدام المكلف على تقديم اعتراضه على قرار التقدير الإداري فجعلها رهن قناعة الهيئة، وذات القول بشأن منح المدة الإضافية، وهذا التحويل الواسع قد يترتب آثاراً سلبية على الإدارة أو على المكلف حال إساءة استخدامها من قبل الهيئة، ويرى الباحث أنه كان من الأنجع أن تمنح الهيئة ذات الصلاحيات، ولكن وفق حدود قانونية واضحة تشكل قيوداً على القناعة التحكيمية للهيئة، ولا ضير أن تراعي مصلحة المكلف دون الإضرار بالمصلحة العامة للإدارة.

(1) للمزيد راجع تعليمات مصادر معلومات قرار التقدير الإداري رقم (4) لسنة 2010

(2) انظر نص المادة (46/ب وج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(3) للمزيد راجع تعليمات أسس وإجراءات التقدير الإداري على غير المسجلين رقم (5) لسنة 2010.

(4) انظر نص المادة (47) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(5) انظر نص المادة (2/أ) و (48/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(6) انظر نص المادة (48/ب وج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

وقد حدد المشرع السبيل الاجرائي الذي يتوجب سلوكه من قبل المكلف و الهيئة على السواء في شأن تقديم الاعتراض من قبل المكلف، ونظره والبت فيه من قبل الهيئة (1).

وبعد صدور قرار هيئة الاعتراض بحق للمعتراض (المكلف) في حال عدم رضائه بالقرار أو تخلفه عن الحضور الطعن بقرار هيئة الاعتراض لدى محكمة البداية الضريبية خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه قرار هيئة الاعتراض (2).

وعلى ما سلف بيانه يتأسس اختصاص محكمة البداية الضريبية بنظر القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض المتعلقة بتقدير ضريبة الدخل على المبيعات.

الفرع الثاني: قرارات إعادة النظر في قرارات التقدير الضريبي

أجاز قانون الضريبة العامة على المبيعات لمدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أو من يفوضه إعادة النظر في قرار التقدير الإداري حال عدم الاعتراض عليه لدى هيئة الاعتراض، كما خوله صلاحية إعادة النظر في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض، وقد حدد القانون الشروط القانونية لإجراء هذا التعديل، حيث يحق للمكلف المعني بالطعن في هذا القرار المعدل الطعن به لدى محكمة البداية الضريبية بعد خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه القرار المعدل (3).

والأمر الذي يحتاج إلى وقفه متأنية وتمحيص في نص المادة (49) هو طول المدة، وهي ثماني سنوات من تاريخ صدور القرار، ويرى الباحث أن تحويل المرجع الإداري إعادة النظر في قرارات مضى عليها مدة زمنية طويلة من شأنه الإضرار بالمراكز المالية المستقرة للمكلفين، لا سيما أن هذه القرارات المعدلة متعلقة بزيادة الضريبة وليس نقصانها (4).

ومن هنا يتضح أن القرار الصادر عن مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بشأن إعادة النظر في قرار التدقيق أو التقدير الإداري أو قرار هيئة الاعتراض من القرارات التي تختص بنظرها محكمة البداية الضريبية.

المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام محكمة البداية الضريبية

إن لأي مرحلة قضائية قواعد قانونية إجرائية تحكمها، وإن المنازعات الضريبية لا سيما في الطعن في قرارات إعادة النظر وفي قرارات تقدير ضريبة المبيعات وقرارات هيئة الاعتراض هي بمثابة دعوى قضائية تتطلب قواعد إجرائية تحدد إجراءات السير في دعوى الطعن.

- (1) للمزيد انظر نص المادة (48/ هـ، و، ز، ح، ط)، وكذلك تعليمات إجراءات عمل هيئة الاعتراض وكيفية اتخاذ قراراتها في قضايا ضريبة المبيعات رقم (3) لسنة 2010.
- (2) انظر نص المادة (48/ ز، ح) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (3) انظر نص المادة (49) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (4) انظر نص المادة (49/ أ) والتي جاء في عجزها: (....) فله إصدار قرار معدل لأي من هذه القرارات لزيادة الضريبة (....).

وقد حدد المشرع الضريبي الأردني في قانون الضريبة العامة على المبيعات بعض الإجراءات الخاصة للسير في دعوى الطعن أمام محكمة البداية الضريبية، كما أجاز تطبيق قانون أصول المحاكمات الجزائية وقانون أصول المحاكمات المدنية بالقدر الذي لا يتعارض مع أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات والأنظمة الصادرة بموجبه (1)، كما تطبق محكمة البداية الضريبة عند نظرها المنازعات والطعون الضريبية نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010.

وسوف يتناول هذا المبحث إجراءات الطعن في قرارات تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية وفقاً المطلبين التاليين:

المطلب الأول: إجراءات رفع دعوى الطعن.

المطلب الثاني: إجراءات النظر في الدعوى.

المطلب الأول: إجراءات رفع دعوى الطعن

قبل أن يُبسط النزاع الضريبي أمام محكمة البداية الضريبة والمتعلق بالطعن في قرارات تقدير الضريبة العامة على المبيعات، هناك إجراءات يتعين على أطراف الخصومة سلوكها، وهي في الغالب شكلية يترتب عليها آثار قانونية قبل الدخول إلى أساس الدعوى الموضوعي.

وسوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى هذه الإجراءات وفقاً للفرعين التاليين:

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمدد الطعن والتبليغات

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة واللوائح والرسوم

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمدد الطعن والتبليغ

إن أمر تحديد المدد القانونية على اختلاف موضوعاتها له أهمية بالغة يهدف إلى تحقيق الاستقرار للمراكز القانونية لأطراف أي نوع من أنواع الخصومة، وتتطلب دعوى الطعن أمام محكمة البداية الضريبة في قرارات التقدير هذا الشرط شأنها شأن الدعاوى الأخرى والذي نبينه تالياً:

أولاً: الشروط المتعلقة بمدة الطعن

حدد قانون الضريبة العامة على المبيعات مدة الطعن في القرارات المعدلة لقرارات التقدير (قرارات إعادة النظر)، وقرارات التقدير الإدارية بمدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بتلك القرارات بموجب إشعار (2).

(1) انظر نص المادة (59) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(2) انظر المواد (48/ح)، (49/ج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

وبما أن سريان مدة الطعن متعلق بإجراء التبليغ فكان لازماً التطرق له تفصيلاً وهذا موضوع البند التالي

ثانياً: الشروط المتعلقة بالتبليغ

لا تسري المدة القانونية للطعن إلا بعد أن يتبلغ المكلف القرار، حيث يجري تبليغ القرار بموجب إشعار صادر عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ويتم وفقاً للطرق التالية:

1. وفق رسالة ترسل للمكلف بواسطة البريد المسجل أو بواسطة الشركات المرخصة لهذه الغاية والمعتمدة من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات⁽¹⁾، ويعتمد عنوان المكلف الوارد في طلب تسجيله لدى الدائرة، أو العنوان الوارد في آخر إقرار ضريبي له⁽²⁾.
2. إذا تعذر تبليغ المكلف بواسطة الرسائل يجوز تبليغه بالنشر لمرتين في صحيفتين يوميتين محليتين⁽³⁾.
3. في حال عدم توفر عنوان للمكلف لدى الدائرة يجري التبليغ من خلالها بالنشر لمرة واحدة في صحيفتين محليتين⁽⁴⁾، ويجوز للمدقق أو هيئة الاعتراض عدم اعتبار هذا التبليغ سارياً بحق المكلف إذا تقدم المكلف بطلب مبني على أسباب مسوغة واعتبار سريان المدة القانونية للطعن من تاريخ قبول الطلب من المكلف أو تبليغه القرار⁽⁵⁾.
4. كما يجوز تبليغ المكلف بالذات من قبل الدائرة أو تبليغ المفوض عنه⁽⁶⁾.

ويعتبر التبليغ قانونياً ومنتجاً لآثاره بمضي عشرة أيام من تاريخ إرسال الإشعار بالبريد أو الشركة المعتمدة إذا كان المكلف مقيماً داخل البلد، أما إذا كان المكلف خارج البلد، فيعتبر التبليغ منتجاً لآثاره بمضي ثلاثين يوماً على إرساله بالبريد أو الشركة المعتمدة⁽⁷⁾، وفي جميع الأحوال لا يحتسب اليوم الذي تم فيه التبليغ⁽⁸⁾.

ومن خلال ما سبق يتبين لنا أن المشرع الضريبي حدد بوضوح مدد الطعن في القرارات، وكيفية إجراءات التبليغ التي تعتبر الأساس القانوني لسريان مدة الطعن، وفي حال قيام المكلف بتقديم طعنه بعد فوات المدة القانونية، فتكون دعواه معرضة للرد بسبب فوات المدة المانع من سماع الدعوى.

- (1) انظر المادة (1/63) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (2) انظر المادة (62) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (3) انظر المادة (2/63) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (4) انظر المادة (63/ب/1، 2) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (5) انظر المادة (63/ب/2) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (6) انظر المادة (63/ج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (7) انظر المادة (63/د) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- (8) انظر المادة (63/هـ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ومن الجدير بالذكر أن الطعن بفوات المدة من الدفوع الموضوعية التي لا تتعلق بالنظام العام وهو حق للخصوم ويتوجب عليهم إثارته، ويجوز إثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى⁽¹⁾، كما أنه يترتب على عدم سلوك الطريق القانوني من قبل دائرة ضريبة الدخل عند إجراء تبليغ القرارات بطلان تلك التبليغات، وذلك قياساً على بطلان تبليغ الدعوى حيث إن محكمة البداية الضريبية مختصة بنظر جميع الخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة واللوائح والرسوم

لما تمتاز به دعاوى المنازعات الضريبية بخصوصية تميزها عن غيرها من المنازعات كما سبق بيانه في موضع متقدم من هذه الدراسة، فإن هذه الخصوصية تنعكس كذلك على طبيعة أطراف الخصومة الضريبية وما يتبعها من أوراق الدعوى، وهذا ما نتناوله بالتوضيح وفقاً لما هو تال:

أولاً: أطراف الخصومة

تمثل الإدارة العامة الضريبية أحد أطراف الخصومة، وهي تمتاز بمركز متقدم على المكلف لما لها من امتيازات مستمدة من سلطة الإدارة العامة، ويمثل المكلف الطرف الثاني بالخصومة، ونبين تمثيل كل طرف من الأطراف بدعاوى الطعن أمام محكمة البداية الضريبية على النحو التالي:

1. الإدارة الضريبية

تنولى النيابة العامة الضريبية تمثيل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في جميع القضايا التي تكون فيها الدائرة طرفاً فيها⁽²⁾.

2. المكلف

يستطيع المكلف أن يمثل نفسه في الخصومة الضريبية إذا كان قاضياً عاملاً أو سابقاً، أو كان محامياً مزاوياً أو غير مزاو، أو كان أحد الأشخاص المعفيين من التدريب بموجب قانون نقابة المحامين⁽³⁾، وبمفهوم المخالفة فإن المكلف من غير المذكورين لا يجوز له تمثيل نفسه في الخصومة الضريبية، وهذا يتطلب توكيل محامي يمثله في رفع دعوى الطعن بقرارات التقدير.

ومن البدهة بمكان أن تكون الإدارة الضريبية في منازعات الطعن بقرارات التقدير الضريبي هي الطرف المدعى عليه، ويمثله النيابة العامة الضريبية، ولا بد لنا من التفريق ما بين النزاعات الضريبية الناشئة عن تطبيق التشريعات الضريبية، والنزاعات الحقوقية التي تكون

(1) القضاة، مفلح عودة: (2004)، أصول المحاكمات المدنية، دار الثقافة، عمان، ص: 284.

(2) انظر المادة (58/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(3) انظر المادة (60) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

دائرة ضريبة الدخل والمبيعات طرفاً فيها، حيث تكون هذه النزاعات الحقوقية من اختصاص المحاكم النظامية، ويمثل الدائرة المحامي العام المدني أو أحد مساعديه المنتدبين من الدائرة أو من وزارة المالية.

ثانياً: الشروط المتعلقة بلائحة الدعوى

نصت المادة (3) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية على الشروط الواجب توافرها في لائحة الدعوى، فيجب أن تشمل لائحة الدعوى على:

1. اسم المحكمة.
 2. اسم المدعي بالكامل واسم وكيله وعنوان كل منهما للتبليغ.
 3. المدعى عليه مصدر القرار المطعون فيه بصفته الوظيفية ويمثله المدعي العام الضريبي.
 4. الرقم الضريبي للمدعي والفترة الضريبية التي يقدم الطعن بشأنها.
 5. تاريخ تبليغ الاشعار الخطي بالقرار المطعون فيه وطريقة التبليغ.
 6. مبلغ الضريبة وأي مبالغ أخرى مطالب بها في القرار المطعون فيه، وما يسلم به المدعي من تلك المبالغ، على أن يرفق باللائحة ما يثبت دفع ما يسلم به، أو دفع المبلغ الذي وافق المدير على استغائه في حال التقسيط.
 7. وقائع الدعوى وأسانيدھا وطلبات المدعي.
 8. توقيع وكيل المدعي وتاريخ تحرير الدعوى.
- بعد إعداد لائحة الدعوى مستوفية الشروط المذكورة يجري تقديمها لدى محكمة البداية الضريبية خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ القرار القابل للطعن⁽¹⁾ أو يجوز تقديمها بواسطة رئيس محكمة البداية التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصه⁽²⁾.
- ونشير إلى أن هذه الإجراءات المتعلقة بهذه المرحلة من مراحل دعوى الطعن بقرارات التقدير الضريبية هي إجراءات خاصة، وفيما عدا ذلك يصار إلى تطبيق الشريعة العامة المتمثلة بقانون أصول المحاكمات المدنية⁽³⁾.

ثالثاً: الرسوم

بعد إعداد لائحة الدعوى يتوجب على المدعي (المكلف) دفع رسوم الدعوى، وهي بمقدار (3%) من الفرق بين مقدار الضريبة أو المطالبة والمقدار الذي يسلم به المدعي من تلك

(1) انظر المادة (3/ب) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(2) انظر المادة (61) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(3) انظر نص المادة (13) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

الضريبة أو المطالبة على أن لا يقل الرسم عن ثلاثين ديناراً بما في ذلك حالة عدم وجود ضريبة أو مطالبة لوقوع المدعي في خسارة، وألا يزيد الرسم كذلك عن مبلغ ثلاثمائة دينار، وذلك لكل فترة ضريبة عن كل درجة من درجات التقاضي، أما بالنسبة للزيادة العامة الضريبة فلا يترتب عليها دفع أية رسوم⁽¹⁾، كما يتوجب على المدعي (المكلف) أن يقوم بدفع المبلغ الذي يسلم به⁽²⁾.

ويجب أن تدفع الرسوم لصندوق محكمة البداية الضريبة إذا قدم المدعي دعواه مباشرة لها، أو لدى صندوق محكمة البداية التي يقيم المدعي في اختصاصها في حال قام المكلف بتقديم لائحة بواسطة رئيسها، وفي هذه الحالة على محكمة البداية إرسال لائحة الدعوى ومرفقاتها إلى محكمة بداية الضريبة خلال عشرة أيام من تاريخ تقديم اللائحة لها⁽³⁾.

رابعاً: قيد الدعوى وتبليغها

لم تشر التشريعات الضريبية إلى إجراءات قيد الدعوى وتبليغها، ويمكن الرجوع إلى أصول المحاكمات المدنية بهذا الشأن سنداً لأحكام المادة (13) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية، حيث بعد استيفاء لائحة الدعوى الشروط سابقة الذكر واستفاء الرسوم عنها يقيد قلم المحكمة لائحة الدعوى في اليوم نفسه في سجل الدعوى برقم متسلسل وفقاً لأسبقية تقديمها، ويوضع عليها وعلى ما يرافقها من أوراق خاتم المحكمة، ويذكر أمام الرقم تاريخ القيد ببيان اليوم والشهر والسنة، ويؤشر بكل ذلك على صور اللائحة⁽⁴⁾.

ويعمل قلم المحكمة على تسليم صورة عن لائحة الدعوى ومرفقاتها لمحضر المحكمة لإجراء تبليغها للمدعى عليه⁽⁵⁾، وتجرى التبليغات وفقاً للإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية.

أما فيما يتعلق بجواب المدعى عليه على لائحة الادعاء، فلم توضح التشريعات الضريبية السبيل الواجب اتباعه في هذا الشأن كما أنه لا يمكننا القول بجواز تطبيق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية، وذلك لتعارضها مع نص المادة (4) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ويمكننا ومن خلال استقراء منطوق نص المادة (4) أن نتوصل إلى أن المدعى عليه، وهو الإدارة الضريبية والتي يمثلها المدعي العام الضريبي، لا يعمل على تقديم جوابه بهذا الشأن، وإنما يكون الأمر وبعد قبول الدعوى شكلاً من قبل محكمة البداية الضريبية، وفي حال عدم اتفاق أطراف الخصومة على المصالحة يعمل مدعي عام الضريبة على تقديم الملف الضريبي

(1) المادة (9) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(2) انظر المادة (57د) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(3) انظر المادة (61) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(4) انظر نص المادة (3/57) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(5) انظر نص المادة (2/58) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

موضوع الدعوى، ويفهم من هذا أن هذا الملف يقوم مقام الجواب، أو أنه ليس مطلوباً من المدعي العام الضريبي تقديم جواب على الادعاء .

والباحث لا يتفق مع الصانع التشريعي الذي ذكر في عجز المادة (4/ب) بأن هذا الملف يعد بيئة للمدعي العام الضريبي، لأن مرحلة تقديم بيئة المدعي العام الضريبي تأتي بمرحلة لاحقة على تقديم بيئة المدعي⁽¹⁾، ونحن نعتقد أن القصد الذي يتوخاه المشرع الضريبي هو اعتبار الملف الضريبي يقوم مقام جواب المدعي العام الضريبي حيث إن أول مرحلة من مراحل التقاضي هي خاصة بتبادل اللوائح وليس لتقديم البيئات، وهذا النهج يتنافى مع الأصول الراسخة في سير دعاوى على اختلافها .

وعوداً على ما سبق، وبعد انتهاء الإجراءات السابقة يحدد موعد لنظر الدعوى، وتبدأ مرحلة نظر الدعوى من قبل محكمة البداية الضريبية، وهذا موضوع المطلب الثاني.

المطلب الثاني: إجراءات النظر في الدعوى

في اليوم المعين لبدء السير في دعوى الطعن بقرار التقدير تباشر محكمة البداية الضريبية نظر الدعوى، وتعطيها صفة الاستعجال، وتكون جلساتها علنية إلا إذا رأت المحكمة خلاف ذلك⁽²⁾.

وتطبق في شأن حضور أطراف الدعوى الأصول القانونية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية وقانون أصول المحاكمات المدنية⁽³⁾، حيث إنه وفي حال غياب أحد أطراف الخصومة المتبلغ موعد الجلسة للمحكمة بناءً على طلب الخصم إجراء محاكمة الطرف الغائب و السير في الدعوى أو إسقاط الدعوى إسقاطاً مؤقتاً في حال كان الغائب هو المدعي⁽⁴⁾، ويترتب عليه دفع نصف الرسوم عند تجديده دعواه، أو الرسوم كاملة في حال كان الإسقاط للمرة الثانية⁽⁵⁾.

وعند سير المحكمة بنظر الدعوى سواء بحضور طرفي النزاع أم غيبة أحدهم الذي جرى محاكمته تباشر المحكمة إجراءاتها، حيث نبين هذه الإجراءات وفقاً للفرعين التاليين:

الفرع الأول: قبول لائحة دعوى الطعن شكلاً وإجراء الصلح

الفرع الثاني: السير في نظر دعوى الطعن موضوعاً والحكم فيها

(1) انظر تدقيقاً في نص المادة (4/ج، د) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(2) انظر المادة (47/ب/3) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(3) انظر في سند ذلك نص المادة (59) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، والمادة (13) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(4) انظر المادة (63) وما بعدها من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(5) انظر المادة (9/ج) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية؟

الفرع الأول: قبول لائحة دعوى الطعن شكلاً وإجراء الصلح

إن أول إجراء يتعين على أي محكمة القيام به عند السير بالدعوى هو التدقيق فيها شكلاً، فإذا قبلت الدعوى شكلاً تنتقل المحكمة لنظرها موضوعاً، وهذا النهج القانوني ما تسير عليه محكمة البداية الضريبية حيث إنها تنتظر في استيفاء الدعوى لشروطها الشكلية، إلا أنها لا تنتقل مباشرة بعد قبولها شكلاً إلى نظر موضوعها، فهناك مرحلة تختص بها محكمة البداية الضريبية وهي مرحلة إجراء المصالحة قبل السير بنظر موضوع دعوى الطعن وهذا ما نبينه تالياً:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً

تتظر محكمة البداية الضريبية ابتداءً في الدعوى شكلاً فإذا وجدت المحكمة أي مخالفة قانونية للإجراءات الشكلية تعمل على رد الدعوى، ومن هذه المخالفات الشكلية الإجراءات المتعلقة بإعداد لائحة الدعوى ومشتملاتها ومرفقاتها ودفع المبلغ المسلم به، وتقديم الاعتراض الإداري قبل الطعن القضائي وغيرها.

وفي حال إستفاء الدعوى لشروطها الشكلية تنتقل إلى المرحلة التالية، وهي مرحلة إجراء المصالحة.

ثانياً: إجراء المصالحة

أجاز نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية لمحكمة البداية الضريبية إتاحة الفرصة لأطراف الخصومة حل النزاع عن طريق إجراء المصالحة، وإن هذا الأمر يعد صلاحية جوازية للمحكمة فلها أعمالها ولها إهمالها، إلا أنه وفي حال إعمالها يتوجب موافقة كلا الطرفين، فإذا جرى الاتفاق على حل النزاع مصالحة تعمل المحكمة على تأجيلها لإجراء المصالحة المتفق عليها، على ألا تتجاوز مدد التأجيل الستين يوماً.

إلا أن الأمر الذي يتطلب وقفه في هذا المقام رغم عدم تعلقه بموضوع البحث؛ هو ماهية المصالحة القانونية التي ترك أمر إجرائها لأطراف النزاع؟

فمن وجهة نظر الباحث أنه إذا كانت المصالحة هي إجراء تقسيط المبلغ المفروض على المكلف وفرض مبلغ إضافي عليه بنسبة (9%)⁽¹⁾ فلا ضير من ذلك طالما أن هذا الإجراء لا يمس في أصل مبلغ الضريبة المفروض قانوناً، كما أنه إذا كانت المصالحة لمنح الإدارة الضريبية فرصة مراجعة قرارها لاحتمال ورد خطأ في احتساب مقدار الضريبة، كذلك لا نجد ضير من ذلك شرط سلوك الطرق القانونية.

أما إذا كان إجراء المصالحة من شأنه المساس بأصل المبلغ الضريبي المحدد بموجب القانون والمحتسب بطريقة قانونية سليمة كأن تكون المصالحة على التنازل من مبلغ الضريبة دون سند قانوني، فهذا يشكل بلا شك مخالفة دستورية صريحة، حيث لا يجوز إعفاء أي شخص

(1) انظر نص المادة (52) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

من أداء مبالغ الضريبة سواء كلياً أم جزئياً إلا بموجب نص قانوني (1)، حيث إن من المبادئ المستقر عليها بأنه لا ضريبة إلا بقانون أو ما يطلق عليها بقاعدة قانونية الضريبة التي تنص عليها غالبية الدساتير (2).

فإذا تمت المصالحة وفق أحكام القانون يجوز لطرفي الدعوى الطلب من المحكمة إثبات هذه المصالحة في محضر الدعوى ويوقع عليها كلا الطرفين وتصادق عليها المحكمة ويعتبر حكمها هذا قطعياً.

أما في حال عدم اتفاق الطرفين على تأجيل الدعوى لإجراء المصالحة أو أن المصالحة لم تتم خلال مدة التأجيل، فتسير المحكمة بنظر الدعوى موضوعاً وفقاً للإجراءات التي نبينها في الفرع التالي من البحث.

الفرع الثاني: السير في نظر دعوى الطعن موضوعاً والحكم فيها

في حال عدم إجراء المصالحة على ما أوضحناه سابقاً تدخل المحكمة إلى أساس الدعوى للسير فيها موضوعاً، وخلال السير بالدعوى هناك العديد من الإجراءات القانونية التي تسيّر المحكمة وأطراف الخصومة على هديها، حيث نبين هذه الإجراءات ابتداءً بالتعرض للسير الطبيعي للدعوى دون تدخل عوارض تسقطها أو توقفها، ومن ثم نتعرض لتلك العوارض وكيفية الحكم فيها وفقاً للبنود التالية:

أولاً: السير في نظر الدعوى

يقدم المدعي العام الضريبي الملف الضريبي موضوع القرار المطعون فيه أو صورة مصدقة عنه، ويعتبر هذا الملف بيئة للمدعي العام الضريبي (3).

وبعد تقديم الملف الضريبي يعطى المدعي مهلة ثلاثين يوماً قابلة للتمديد لمرة واحدة ولمدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً لتقديم حافظة بجميع مستنداته الخطية التي تؤيد دعواه وقائمة ببياناته الخطية الموجودة تحت يد الغير وقائمة بأسماء شهوده وعناوينهم كامله والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبيئة الشخصية لكل شاهد على حده وأي بيئة أخرى يجيزها القانون (4).

ومن خلال منطوق نص المادة (4/ج) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية يتبين أن الإثبات في المنازعات الضريبية يكون بكل وسائل الإثبات التي تتحقق فيها الشروط القانونية بدليل إجازته تقديم البيانات الخطية و الشخصية و أي بيئة يجيزها القانون ، فلفظ (أي بيئة) الوارد في النص جاء مطلقاً غير مقيد بنوع معين من أنواع البيانات ، كما أن هذا اللفظ جاء عاماً وجرى تخصصية بشرط أن تكون البيئة من البيانات التي يجيزها القانون، وهذا محكوم

(1) انظر الفصل الثامن من الدستور الاردني المتعلق بالشؤون المالية المادة (111) وما بعدها.

(2) العلي، عادل فليح: (2009)، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط1، دار إثراء للتوزيع والنشر، عمان، ص: 25.

(3) انظر المادة (4/ب) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(4) المادة (4/ج) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

بحدود الاحكام الاجرائية وقانون البينات التي تعتبر الغطاء الشرعي للبينات ومدى اعتبارها قانونية أم لا.

ونشير إلى أن عبء إثبات أن المبالغ التي حددها القرار المطعون فيه باهظ يقع على عاتق المدعي (المكلف)، كما لا يجوز للمكلف إثارة أو إثبات أي وقائع لم يثرها ابتداءً لدى الجهة مصدرة القرار الطعين⁽¹⁾.

وبعد أن يختم المدعي بينته، يقدم المدعي عليه (مدعي عام الضريبة) أي بينات لازمة للرد على بينات المدعي، ويقدم خلال ثلاثين يوماً قابلة للتتمديد لمرة واحدة ولمدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً لتقديم حافظة بجميع مستنداته الخطية التي تؤيد دعواه وقائمة ببيناته الخطية الموجودة تحت يد الغير وقائمة بأسماء شهوده وعناوينهم كامله والوقائع التي يرغب في إثباتها بالبينة الشخصية لكل شاهد على حده و أي بينة أخرى يجيزها القانون⁽²⁾، ويكون له ما للمكلف من حق في اتباع جميع طرق الاثبات القانونية لرد الدعوى.

ومن الجدير بالإشارة هنا أن التشريعات الضريبية لم تنص على حق أطراف الخصومة بتقديم مذكرات بالدفع والاعتراضات على البينات التي يتقدم بها كلا طرفي الخصومة، وهذا منهج غير موفق، وفيه خروج على الإجراءات الراسخة في مراحل التقاضي، والتي تقضي بضرورة منح أطراف الخصومة الحق بالاعتراض على البينات المقدمة من الأطراف، وأن هذا الإجراء ينطوي على أهمية بالغة تتمثل في تنبيه المحكمة لمدى قانونية البينات المقدمة ومدى إنتاجيتها مما يساعد المحكمة في وزن البينة.

وبعد ختم البينات ينتقل إلى مرحلة تقديم المرافعات الختامية تمهيداً لإصدار حكم في الدعوى، حيث يستدل على هذا الطور من مراحل السير بالدعوى من أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية، حيث إن التشريعات الضريبية لم تنص على هذه المرحلة⁽³⁾.

ثانياً: الحكم في الدعوى

1. إسقاط الدعوى

أ. إسقاط الدعوى للغيب

أشرنا في موقع متقدم من هذا البحث أن حالة غياب المدعي من موجبات إسقاط الدعوى إسقاطاً مؤقتاً بحسب ما نص عليه قانون أصول المحاكمات المدنية، إلا أن هذا الإسقاط المؤقت يتمتع بصفة زمنية خاصة، حيث يعتبر الحكم قطعياً بإسقاط الدعوى مؤقتاً للغيب أو لأي سبب آخر، ولم يرق المدعي بتجديد دعواه بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بقرار إسقاط الدعوى⁽⁴⁾، هذا على خلاف الدعوى الحقوقية التي تجيز للمدعي

(1) انظر نص المادة (57/هـ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(2) انظر نص المادة (4/د) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

(3) راجع نص المادة (158) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(4) انظر نص المادة (57/ط1) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

تجديد دعواه المسقطه إسقاطاً مؤقتاً خلال ستة أشهر من تبليغه قرار الإسقاط ، كما أن الدعوى المسقطه إسقاطاً مؤقتاً لمدة مرتين ولذات السبب لا يجيز القانون تجديدها، ويصبح الحكم فيها قطعياً.

ب. أسقاط الدعوى لعدم انطواء لائحته على أسبابها

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الإجراءات، ويمكن الرجوع إلى أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية بهذا الشأن⁽¹⁾، فإذا وجدت محكمة البداية الضريبية من خلال تدقيقها للائحة الدعوى بأن وقائعها لا تنطوي على موضوعها فيجوز للمحكمة إسقاط الدعوى ، أما إذا كانت أسباب الدعوى غير واضحة، فإن المحكمة لا تسقط الدعوى إنما تكلف المدعي بتقديم لائحة معدلة لبسط ادعائه و توضيحه⁽²⁾.

ج. عدم دفع فرق الرسم

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الإجراءات، ويمكن استقاؤه من أحكام أصول المحاكمات المدنية، فإذا تبين للمحكمة الرسوم المدفوعة والتي جرى تقديرها ابتداءً عند قيد الدعوى كانت مقدرة بأدنى من قيمة المطالبة أو أنها مقدرة تقديراً مقبولاً إلا أن المبلغ المدفوع لصندوق المحكمة كان ناقصاً، فتعمل المحكمة على تكليف المدعي بدفع فرق الرسم وفق مدة محددة، فإذا تخلف عن ذلك جاز للمحكمة إسقاط الدعوى⁽³⁾، وإن هذا الإسقاط لا يمس الحق المدعى به فيجوز للمدعي تجديد الدعوى⁽⁴⁾ وفقاً للأصول القانونية مع مراعاة النص الخاص الوارد في التشريعات الضريبية فيما يتعلق بمدد التجديد وعدم جواز التجديد لأكثر من مرتين إذا كان الإسقاط لذات السبب .

د. أسقاط الدعوى بناءً على طلب المدعي

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الإجراءات، ويمكن الرجوع إلى أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية التي أجازت للمحكمة إسقاط الدعوى بناءً على طلب المدعي، بشرط موافقة المدعي عليه إذا كان حاضراً، أو أن يكون الطلب بغياب المدعي عليه⁽⁵⁾.

هـ. إسقاط الدعوى لعدم قيدها بعد مضي مدة الوقف الاتفاقي

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الاجراء، ويمكن الرجوع فيه إلى أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية التي أجازت للمحكمة إسقاط الدعوى في حال عدم تقديم طلب للسير في الدعوى الموقفة باتفاق الخصوم بعد مضي ثمانية أيام على انتهاء مدة الوقف، وهي الستة أشهر⁽⁶⁾.

(1) انظر نص المادة (1/124) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(2) انظر نص المادة (117) من أصول المحاكمات المدنية.

(3) انظر نص المادة (2/124، 3) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(4) انظر نص المادة (125) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(5) انظر نص المادة (126) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

(6) انظر نص المادة (2/123) من قانون أصول المحاكمات المدنية.

2. وقف الدعوى

أ. وقف الدعوى بسبب الوفاة أو الإفلاس أو التصفية:

أن دعوى الطعن معرّضه للوقف بحكم التشريعات الضريبية في حالة وفاة المكلف أو إفلاسه أو تصفيته أثناء النظر في الدعوى، ففي هذه الحالة يتوجب على ورثة المكلف أو وكيل التفليسة أو المصفي متابعة السير بالدعوى خلال مدة ستة أشهر من تاريخ تبليغهم من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات برقم الدعوى واسم المحكمة التي تنتظر الدعوى ونتيجة القرار المطعون فيه، وفي حال تخلف أي من المذكورين من متابعة السير في الدعوى خلال المدة القانونية المذكورة يكتسب القرار المطعون فيه الدرجة القطعية⁽¹⁾.

ب. وقف الدعوى في حالة تعلق الحكم في موضوعها على مسألة أخرى

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الإجراء، ويمكن الرجوع في أساسه إلى قانون أصول المحاكمات المدنية التي أجازة للمحكمة وقف السير بالدعوى إذا رأت تعليق الحكم في موضوعها على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليها الحكم، وإذا زال سبب الوقف، يمكن السير بالدعوى بناءً على طلب أحد الخصوم⁽²⁾.

ج. وقف السير الدعوى باتفاق أطراف الخصومة

لم تنص التشريعات الضريبية على هذا الإجراء، ويمكن الوقوف على أساسه من خلال أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية التي أجازت للمحكمة بوقف النظر في الدعوى بناءً على طلب الخصوم لمدة لا تزيد على ستة أشهر، ولا يجوز إعادة قيد الدعوى خلال فترة الوقف إلا بناءً على موافقة الخصوم⁽³⁾.

3. الحكم في الدعوى

بعد سير الدعوى دون عوارض الإسقاط أو الوقف والوصول إلى مرحلة المرافعات الختامية تنطق المحكمة بقرارها بعد التدقيق في ملف الدعوى والقاضي بأحد القرارات التالي⁽⁴⁾:

- أ. تأييد القرار المطعون فيه
- ب. الحكم بتخفيض أو زيادة أو إلغاء الضريبة المقررة بموجب القرار المطعون فيه.
- ج. إعادة القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه.
- د. وإذا كان قرار المحكمة يقضي برد الطعن كلياً أو جزئياً، فتقضي بالدعوى نفسها بالتعويض المدني المقرر على مقدار الضريبة الذي رد الطعن بشأنه⁽⁵⁾.

(1) المادة (57/ي) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(2) انظر نص المادة (122) من قانون أصول المحاكمات المدنية

(3) انظر نص المادة (1/123) من قانون أصول المحاكمات المدنية

(4) انظر المادة (57/و) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

(5) انظر المادة (57/و) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

هـ. الحكم بالرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة وفقاً لنص المادة (12) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

وإذا أمعنا التدقيق بعبارة النص الذي أجاز لمحكمة البداية الضريبية إعادة القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه، نجده - من وجه نظر الباحث - في غير محله، فطالما أن النزاع قد طرح أمام المحكمة وهي صاحبة الاختصاص في الفصل فيه، فليس من المنطق أن يعاد ملف القضية لأحد أطراف الخصومة، وهي الإدارة الضريبية لإعادة النظر فيه، فبحق لا يستطيع الباحث الوقوف على الحكمة التي يبتغيها المشرع من وراء هذا النص.

وبعد أن تصدر المحكمة قرارها على الوجه الذي سبق ذكره، يكون قرارها قابلاً للاستئناف أمام محكمة الاستئناف الضريبية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ صدور القرار إذا كان واجهياً أو من اليوم التالي لتاريخ تبليغ قرار الحكم من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات⁽¹⁾، وخلاف ذلك يصبح الحكم قطعياً.

الخاتمة

تناول البحث إجراءات الطعن في قرارات تقدير الضريبة على المبيعات أمام محكمة البداية الضريبية، حيث جرى بيان المحكمة المختصة بنظر هذه الطعون، وطبيعة المحكمة وطبيعة المنازعات التي تنتظرها، والإجراءات القانونية واجبة الاتباع عند السير بإجراءات الطعن، وقد خلص البحث لعدة نتائج وتوصيات أهمها:

النتائج

- أن القضاء الضريبي وفقاً لخطة المشرع الأردني هو قضاء خاص، وبهذا يكون المشرع قد حسم الخلاف حول طبيعة القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية ثلاث درجات.
- تمتاز محكمة البداية الضريبية بأنها تنتظر في المنازعات الضريبية بصرف النظر عن طبيعتها سواء كانت جزائية أو مدنية أو إدارية، وتقضي بالغرامات والتعويضات المالية.
- أوجبت التشريعات الضريبية الأردنية سلوك طرق الطعن الإداري في الإقرارات الضريبية كشرط لقبول دعوى الطعن القضائي أمام محكمة البداية الضريبية.
- نصت التشريعات الضريبية على إجراءات خاصة في سلوك طريق التقاضي أمام محكمة البداية الضريبية لا سيما في الجانب المتعلق بالمدد القانونية،
- أحالت التشريعات الضريبية المذكورة إلى تطبيق الشريعة العامة وفقاً لنصوص قانون أصول المحاكمات المدنية والجزائية في حال عدم توافر النصوص الخاصة.

(1) انظر نص المادة (5) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.

- أجازت التشريعات الضريبية لمحكمة البداية الضريبية السماح لأطراف النزاع من إجراء المصالحة بعد رفع الدعوى وقبل الدخول بأساسها، ولم تحدد كيفية إجراء هذا الصلح أو مدى رقابة محكمة البداية عليه من حيث مدى انصياعه للقواعد الدستورية.
- في حال إسقاط دعوى الطعن إسقاطاً مؤقتاً للغياب أو لأي سبب آخر، حددت التشريعات الضريبية لتجديد الدعوى بمدة ثلاثين يوماً وهي فترة قصيرة جداً فيما إذا قورنت بالمدة المنصوص عليها في الاصول المدنية وهي ستة أشهر.
- لم تبين التشريعات الضريبية بوضوح دور الادعاء العام الضريبي بعد تبليغه لائحة الدعوى مكثفية بتكليف النيابة العامة الضريبية بتقديم الملف الضريبي موضوع الدعوى، وهذا نهج غير موفق حيث الأصل أن يتقدم المدعي العام الضريبي بلائحة جوابية يبين فيها رده على البنود الواردة في لائحة الادعاء مما يسهل بسط موضوع القضية للأطراف والمحكمة على السواء، كما لم تتطرق لموضوع حق تقديم الدفوع والاعتراضات على البيانات.
- الملاحظ أن إجراءات سير الدعوى أمام المحاكم الضريبية تشابه إلى حد كبير تلك المتبعة أمام محاكم الصلح.

التوصيات

- جرى النص على إجراءات التقاضي أمام محكمة البداية الضريبية في قانون الضريبة العامة على المبيعات، وقانون ضريبة الدخل، ونظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية.
- يرى الباحث أنه كان من الصائب أن تجمع الأحكام الإجرائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية في متن تشريع واحد على أن يكون نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية، وأن تخصص القوانين الضريبية الأخرى للأحكام الموضوعية فقط.
- أن إجراء التبليغات لا سيما تبليغ قرارات محكمة البداية الضريبية تجري من خلال دائرة ضريبة الدخل والمبيعات .
- يوصي الباحث أن تجري جميع التبليغات في الأمور المتعلقة بالمحكمة من خلال دوائرها وذلك تحقيقاً لاستقلالية المحكمة التامة عن دائرة الضريبة.
- إن المدد الممنوح للمكلف الذي تم إسقاط دعواه إسقاطاً مؤقتاً هي مدد قصيرة جداً فيوصي الباحث أن تكون هذه المدد أطول مع مراعات خصوصية النزاعات الضريبية.
- أمر تبادل اللوائح ما بين أطراف النزاع الضريبي تحتاج إلى تفصيل وتوضيح أكثر، حيث إن التشريعات الضريبية القائمة لا تتناول هذا الاجراء رغم أهميته، ويتمنى الباحث على المشرع الالتفات لهذه النقطة ومعالجتها.

- لم تتطرق التشريعات الضريبية لإجراء هام جداً متعلق بتقديم البيانات، فلم تعط لأطراف النزاع حق إبداء الدفوع والاعتراضات التي يتقدم بها الخصم حيث أن مذكرات الدفوع والاعتراضات تمتاز بأهمية بالغة من حيث تنبيه المحكمة لمدى قانونية البيانات ومدى انتاجيتها عند وزن البيانات.

References (Arabic & English)

- Abu Karsh, Sherif Mesbah. (2004). *Tax Disputes Management*, I 1, Dar Al-Maajah for Publishing and Distribution, Amman.
- Ali, Adel Fleih. (2009). *Public Finance and Financial and Tax Law*, I 1, Ithraa Publishing and Publishing House, Amman.
- Bayoumi, Zakaria Mohamed. (1974). *Judicial Challenges in Linking Income Tax* Cairo University Press, Khartoum.
- General Sales Tax Law No. 6 of 1994 and its amendments.
- Instructions for the work procedures of the objection body and how to take its decision in tax cases.
- Judges, Muflih Odeh. (2004). *Civil Procedure*, Dar Al-Thaqafa, Amman.
- Khuwailid, Raja Ahmed. (2004). *Judicial Appeal in Income Tax Disputes in Palestine*, (Unpublished Master Thesis), Introduction to the College of Graduate Studies, An-Najah National University, Nablus.
- Law of Civil Procedure No. 24 of 1988 and its amendments.
- Missionary, Yahya Mustafa. (1994). *Tax Disputes in Lebanese Law*, Without Publishing House, Beirut.
- Rules of Proceedings in Tax Cases No. (3) for the year 2010.
- Temporary Income Tax Law No. (28) for the year 2009.