

## وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي

الدكتور سالم الشوابكة

عبد الرؤوف الكساسبة

كلية الحقوق - جامعة مؤتة

الأردن

### المخلص

تعدُّ قرارات تقدير ضريبة الدخل بالعبء الضريبي من القرارات التي تثير المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية، ولذلك يعدُّ الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي يراها المشرع لتحقيق العدالة سواء خلال مراحل النزاع أمام الإدارة الضريبية أم خلال مراحل النزاع القضائي، مما دفع المشرع للنص صراحة على إنشاء محكمة تختص في المنازعات الضريبية لما يميز هذا النوع من المنازعات من خصوصية فنية منحها لأجل ذلك صفة الاستعجال.

ورغم الاستجابة لنص القانون بإنشاء محكمة خاصة إلا أن هذه الاستجابة لا تتعدى أن تكون استجابة شكلية لا تصل للهدف الذي رُمى إليه المشرع نظراً لعدم تأهيل العاملين والقضاة القائمين بالفصل بهذه المنازعات تأهيلاً متخصصاً يتلاءم مع طبيعتها الفنية، إذ لا يوجد قضاة متخصصون في هذا النوع من المنازعات.

وتحقيقاً لهذه الغاية سنقوم باستعراض وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي سواء وسائل الإثبات المتخصصة في الإثبات الضريبي أم وسائل الإثبات أمام القضاء بشكل عام ومدى توافقتها مع هذا النوع من المنازعات الضريبية، وسنقوم ببحث هذه الوسائل في الفصلين الآتيين: نبحث في الأول الوسائل الصادرة عن المكلف من حيث المحررات الكتابية الصادرة عن المكلف والإقرار الصادر عن المكلف والشهادة بصفتها وسيلة من الوسائل التي يلجأ إليها المكلف لإثبات حجم العبء الضريبي المترتب بذمته، أكثر مما تلجأ إليها الإدارة الضريبية التي تعتمد غالباً في فنيات عملها الضريبي على الخبرة والفتنة والدراية وما تتوصل إليه من حسابات خاصة بالمكلف، ثم نبحث في الفصل الثاني الوسائل التي تستند إليها الإدارة الضريبية كالمحررات الكتابية الصادرة عن الإدارة الضريبية أو القرائن القانونية أو ما يلجأ إليه القضاء الضريبي في هذا الشأن كالخبرة.

## المقدمة:

تعدُّ قرارات تقدير ضريبة الدخل بالعبء الضريبي من القرارات التي تثير المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية ولذلك يعدُّ الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي يراها المشرع لتحقيق العدالة سواء خلال مراحل النزاع أمام الإدارة الضريبية أم خلال مراحل النزاع القضائي، مما دفع المشرع للنص صراحة على إنشاء محكمة تختص في المنازعات الضريبية لما يميز هذا النوع من المنازعات من خصوصية فنية منحها لأجل ذلك صفة الاستعجال.

ورغم الاستجابة لنص القانون بإنشاء محكمة خاصة إلا أن هذه الاستجابة لا تتعدى أن تكون استجابة شكلية لا تصل للهدف الذي رعى إليه المشرع نظراً لعدم تأهيل العاملين والقضاة القائمين بالفصل بهذه المنازعات تأهيلاً متخصصاً يتلاءم مع طبيعتها الفنية، إذ لا يوجد قضاة متخصصون في هذا النوع من المنازعات.

وينظم القانون الضريبي سبل الطعن أمام القضاء الضريبي - في حال عدم اتفاق المكلف والإدارة الضريبية على حجم العبء الضريبي المترتب بذمته - بوصفه سلطة مستقلة يقوم بتطبيق القانون وحماية حقوق الأفراد.

ونظراً لأهمية المنازعات الضريبية ولما للعبء الضريبي من هم ثقيل على الأفراد وما تصاحبه هذه المنازعات من عبء في الإثبات، سواء على عاتق الإدارة الضريبية في إثبات صحة قرارها أم على عاتق المكلف في إثبات صحة دعواه وإثبات خلاف ما جاء في قرار التقدير من بينات تؤيد إصداره في الصورة التي أدت إلى عدم موافقة المكلف واللجوء للقضاء للطعن فيه، فإنَّ أصعب ما يواجهه الإدارة الضريبية والمكلف إثبات العبء الضريبي المترتب بذمة المكلفين.

وتحقيقاً لهذه الغاية سنقوم باستعراض وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي سواء وسائل الإثبات المتخصصة في الإثبات الضريبي أم وسائل الإثبات أمام القضاء بشكل عام ومدى توافقها مع هذا النوع من المنازعات الضريبية، وسنقوم ببحث هذه الوسائل في الفصلين الآتيين: نبحث في الأول الوسائل الصادرة عن المكلف من حيث المحررات الكتابية الصادرة عن المكلف والإقرار الصادر عن المكلف والشهادة بصفتها وسيلة من الوسائل التي يلجأ إليها المكلف لإثبات حجم العبء الضريبي المترتب بذمته، أكثر مما تلجأ إليها الإدارة الضريبية التي تعتمد غالباً في فنيات عملها الضريبي على الخبرة والفتنة والدراية وما تتوصل إليه من حسابات خاصة بالمكلف، ثم نبحث في الفصل الثاني

الوسائل التي تستند إليها الإدارة الضريبية كالمحركات الكتابية الصادرة عن الإدارة الضريبية أو القرائن القانونية أو ما يلجأ إليه القضاء الضريبي في هذا الشأن كالخبرة وذلك على النحو الآتي :-

الفصل الأول: وسائل الإثبات الضريبي الصادرة عن المكلف.

الفصل الثاني: وسائل الإثبات الضريبي الصادرة عن الإدارة الضريبية والقضاء الضريبي

## الفصل الأول

### وسائل الإثبات الضريبي الصادرة عن المكلف

تعدُّ وسائل الإثبات الصادرة عن المكلف من أكثر الوسائل حجية في إثبات العبء الضريبي كونها صادرة عن صاحب العلاقة، سواء المحركات الصادرة عنه: ككشف التقدير الذاتي والدفاتر الحسابية أو ما يرتبه الإقرار من آثار قانونية أو ما تؤدي إليه الشهادة بصفتها الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف -أحياناً- لبيان الكثير من الوقائع التي يدعي بها أمام القضاء في مواجهة الإدارة الضريبية وهذا ما سنبحثه في المباحث الآتية:-

المبحث الأول: المحركات الكتابية.

المبحث الثاني: الإقرار.

المبحث الثالث: الشهادة.

## المبحث الأول

### المحركات الكتابية الصادرة عن المكلف

تعدُّ المحركات الصادرة عن المكلف من أهم البيّنات، وأقواها حجية في إثبات العبء الضريبي ومعبرة عن وضع المكلف المالي بمعرفته هو بما دونه بها شخصياً، مما يؤكد صحة ما جاء فيها، سواء كانت هذه المحركات من إلزام المشرع الضريبي ككشف التقدير الذاتي - وهو ما سنبحثه في المطلب الأول، أو من إلزام أي قانون آخر، كالدفاتر الحسابية، التي ألزم قانون التجارة؛ التجار بالاحتفاظ بها وكذلك إلزام القانون الضريبي بعض الفئات بتقديم حسابات أصولية منظمة وهذا ما سنبحثه في المطلب الثاني.

## المطلب الأول

### كشف التقدير الذاتي

يقصد باصطلاح كشف التقدير الذاتي هو: أن يقوم كل من يتأتى له مصدر دخل أو أكثر خاضع للقانون الضريبي بتقديم كشف خطي يبين فيه جميع مصادر دخلة من حيث النوع أولاً، ومقدار ما تأتى له من دخول من هذه المصادر ثانياً، وما تكبده من التزامات ومصارييف في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولاً للدخل الصافي المتأتى له ثم قيام صاحب هذا الدخل واستناداً إلى القانون الضريبي باحتساب العبء الضريبي المترتب بذمته.

ويعد كشف التقدير الذاتي بمنزلة إقرار خطي من المكلف بالعبء الضريبي مبيناً فيه نتيجة أعماله السنوية.

سار المشرع الضريبي الأردني - شأنه شأن التشريعات الحديثة - بالقانون السابق رقم (25) لسنة (1982)، باعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يقوم به المكلف من تلقاء ذاته، بفرض الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية المتحققة له، لأن المكلف هو الأدرى بما تحقق له من أرباح، وما تكبده من خسائر<sup>(1)</sup>، وأكد ذلك في المادة (26/أ) من قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (57) لسنة (1985) وتعديلاته التي تنص على أنه: ((على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر، خاضع للضريبة، أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لسنته المالية، إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص، كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي، ودخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة)).

ويتبين لنا مما سبق، أن نص القانون جاء عاماً مطلقاً، يسري على كل من يتحقق له مصدر دخل دون استثناء، في أي وقت من أوقات السنة، ومهما كان حجم هذا الدخل؛ فإن على صاحبه الالتزام بتقديم كشف التقدير الذاتي في مواعده.

ويعد إزام القانون للمكلف بالإفصاح عن مصادر دخله، وحجم هذه المصادر من خلال كشف التقدير الذاتي، خلال المواعيد المقررة؛ بمنزلة إقرار من المكلف بنتيجة أعماله السنوية، مما يسهل عملية إثبات العبء الضريبي على المكلف، والمقدر، على حد سواء، ويعرف الإقرار الضريبي بأنه: ((العمل

(1) نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، تحرير محمد البزاري، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998، ط 1، ص 217.

الأول، أو الأساس، الذي بواسطته يقر الممول، أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية، حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة، والدقة، مبلغ الضريبة الواجب دفعه<sup>(2)</sup>.

ويشكل هذا الإفصاح من قبل المكلف، إقراراً ملزماً له، وحجية عليه، وفي هذا قضت محكمة التمييز: ((إن الاجتهاد القضائي، قد ذهب، إلى أن إقرار المكلف؛ ملزم له ولو ألغى هذا التقرير))<sup>(3)</sup>.

ولا تعدُّ عملية تعبئة الكشف بمصادر، وحجم الدخل عليه بسيطة، لأن ما يرد بالكشف من معلومات، وإن كان من اليسير سردها إلا أنه من الصعوبة بمكان تأييدها، فكل معلومة يتم تضمينها لكشف التقدير الذاتي، لا بد أن تكون معززة بما يؤكد صحتها، فلا يمكن الإفصاح عن نفقات إنتاجية لمصدر معين، دون وجود ما يعزز ذلك، فإيراد فوائد بنكية مثلاً، يقتضي وجود شهادة من البنك بذلك، وإيراد نفقات صيانة يقتضي إبراز فواتير معززة لها، ويعدُّ هذا الالتزام، بتقديم هذا الكشف بمنزلة نقل لعبء الإثبات من كاهل المقدر إلى كاهل المكلف، إلا أن نقل هذا العبء لا يعني أن يد المكلف مطلقاً في التصريح عن مصادر دخله بالشكل الذي يرى، دون الاستناد إلى أسس علمية تعبر عن المضمون الحقيقي لهذا الإقرار من خلال واقع حسابات المكلف.

وتتميز عملية التقدير من خلال الكشف، بمزايا من أهمها: تعميق الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، إضافة إلى الاقتصاد في النفقات من خلال تحصيل الضريبة المستحقة بعد فترة وجيزة من نهاية سنة المكلف المالية، بدل الانتظار إلى نهاية التقدير عليه إدارياً من قبل الإدارة الضريبية، إضافة إلى قلة التكاليف في عملية التقدير وعدم الحاجة إلى أطر كبيرة من الموظفين.

وأخذ المشرع المصري بهذا الاتجاه، بالنص على إلزام كل ممول، بتقديم إقرار خطي يبين فيه كل ما يتعلق بنشاطه التجاري، ومقدار أرباحه، وخسائره، ومصاريفه، حيث جاء بالمادة (91) من القانون الضريبي المصري قولها: ((مع عدم الإخلال بأحكام المــــواد (14،22،70،87) من هذا القانون، على الممول، أن يقدم إقراراً، مبيناً به الإيرادات، والتكاليف، وصافي الأرباح، والخسائر، عن السنة السابقة، من مختلف مصادر دخله المنصوص عليها في البنود (2،4،5) من المادة (5) من هذا القانون وفقاً لأحكامه)).

(2) محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة، 2000، ط 1، ص 17.

(3) تمييز حقوق رقم 2.00/37.3، تاريخ 2001/3/25، المجلة القضائية، إصدار المعهد القضائي، عمان، آذار 2001، السنة الخامسة، عدد 3، ص 363.

## المطلب الثاني

### الحسابات المالية

يقصد بالحسابات المالية بأنها الدفاتر الحسابية التي فرض المشرع التجاري على بعض المهن الاحتفاظ بها خلال ممارستها لعملها التجاري لتثبيت العمليات التجارية بها كدفتر اليومية أو دفتر الأستاذ أو دفتر الجرد وكذلك الميزانية العمومية؛ التي فرض المشرع الضريبي على بعض الفئات الاحتفاظ بها وتقديمها للإدارة الضريبية.

ويجب على جميع الفئات الملزمة بمسك حسابات أصولية بحكم القانون أن تعبر عن نشاطها المالي بهذه الحسابات، ليكون لها حجية يقع إثبات خلافها على عاتق الإدارة الضريبية ولا يقبل منها أي محررات أخرى تعبر من واقع نشاطها المالي من الناحية الضريبية .

أما الفئات غير الملزمة بمسك مثل هذه الحسابات فإنه يمكن لها التعبير عن نشاطها المالي بأي حسابات متوافرة لديها، إذا كانت تعبر بشكل واضح عن حجم نشاطها المالي، ويقع عليها تعزيز هذه المحررات، بما يؤكد صحتها ليقع على الإدارة الضريبية، إثبات خلاف ما جاء بها.

ويظهر التباين -من حيث الحجية- ما بين الحسابات المنظمة أصولياً وبين الحسابات غير المنظمة أصولياً في الإثبات الضريبي-بواسطة هذه الحسابات- في أن الأولى تعد حجية بذاتها، فإذا قام المكلف بالتعبير عن واقع نشاطه المالي بواسطة الحسابات الأصولية فإنها تعد بينة أقام القانون الضريبي قرينة بسيطة على صحة ما ورد فيها وعلى الإدارة الضريبية إثبات خلاف ما جاء فيها إذا ادعت بذلك دون حاجة من المكلف لإثبات ما جاء فيها بأي أدلة أخرى، أما المكلف الذي يستند إلى حسابات غير أصولية فإن هذه الحسابات تحتاج إلى ما يعزز ما فيها لتكون حجة لصاحبها وعلى المكلف أن يبرز محررات أو وثائق تؤيد ما جاءت به هذه الحسابات لتكون حجة لصالحه في مجال الإثبات الضريبي.

فقد جعل المشرع للمحررات حجة لا يجوز إهدارها إلا لأسباب واقعية تعزز هذا الإهدار، ولا ينصرف هذا الحكم إلى الحسابات المنظمة أصولياً فحسب؛ بل ينصرف إلى أي حسابات أخرى يحتفظ بها المكلف، شريطة أن يكون بها من الوضوح ما يعبر بشكل كاف عن الوضع المالي الحقيقي للمكلف، فإذا كانت الحسابات تعبر بشكل واضح عن واقع نشاط صاحبها المالي وتبرز حجم هذا النشاط ومقدار

إيراداته ونفقاته معززة بما يؤيد ذلك، فلا تملك للإدارة الضريبية إهدارها جزافاً ويقع عليها إثبات خلاف ما جاء فيها.

ولا يختلف الحكم بالتشريع الضريبي المصري في مدى حجبة المحررات الصادرة عن المكلف في إثبات العبء الضريبي عما سبق، وقد فرض المشرع الضريبي المصري أيضاً على الكثير من الممولين بمسك دفاتر حسابية، وفقاً لأصول المحاسبة، ليكون لها حجبة في تقدير العبء الضريبي، والاعتداد بها ما دامت تبين، وتظهر حجم النشاط الحقيقي للممول، وعلى الإدارة الضريبية قبول هذه الدفاتر، وإلا فإنَّ عليها إثبات خلاف ما جاء فيها .

وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((إذا لم تأخذ المحكمة في نزاع بين تاجر، ومصلحة الضرائب في البيانات الواردة في دفاتره محتجة بأنه لم يثبت فيها حجم مشترياته، فإنها لا تكون بذلك قد خالفت القانون...))<sup>(4)</sup>.

## المبحث الثاني

### الإقرار

عرفت المادة (44) من قانون البيانات الأردني الإقرار بأنه: ((الإقرار هو إخبار الإنسان عن نفسه)). وعرف الفقه<sup>(5)</sup> الإقرار بأنه: ((اعتراف الخصم بواقعة مدعي بها عليه لآخر بقصد اعتبار هذا الأمر ثابتاً بذمته، وإعفاء الآخر من إثباته، سواء كان الأمر حقاً ميبناً، أو واقعة قانونية يترتب عليها نشوء الحق، أم انقضاءه، أو انتقاله)). ويترتب على الإقرار إنهاء النزاع بصحة الواقعة المقر بها بين الخصوم، ويعد بمنزلة الدليل القاطع على صحة هذه الواقعة، دون حاجة من الخصم إلى أي دليل عليها، والأصل في الإقرار أنه يصلح لكل الوقائع القانونية بجميع أشكالها، وقيمها لكونها وقائع مسلماً بها غير منكرة؛ غير أنه يستثنى من ذلك الوقائع التي اشترط المشرع بها شكلية خاصة لإثبات وقوعها: كالعقود الشكلية على العقارات، أو المركبات التي لا يصح التصرف بها إلا بالتسجيل<sup>(6)</sup>.

(4) طعن رقم 115 سنة 17 ق جلسة 1948/12/16 أشار إليه زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1989، د ط، ص 427.

(5) مصطفى مجدي هرجة، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994، د ط، ص 669.

(6) مفلح القضاة - الإثبات في المواد المدنية والتجارية - المعهد العالي للعلوم القانونية - دبي - 1999 - د ط، ص 220.

ولكي يعدّ الإقرار يعد ذا حجية كاملة ثابتة الدلالة في الإثبات الضريبي لا بد أن يتمتع بعدة خصائص-شأنه شأن أي إثبات آخر - أهمها: أن تكون إرادة المقر خالية من أي عيب من عيوب الإرادة وأن يتوافر القصد في إرادة المقر لإحداث الأثر القانوني للإقرار، وأن يكون الإقرار واضحاً صريحاً وأن يتم بإرادة منفردة لا يحتاج لقبول المقر له وإنما يرتد برده.

كما يجب أن يتوافر في الإقرار عدة شروط أهمها: أن يصدر عن المكلف شخصياً أو عن يمثله، كما يجب أن ينصب على واقعة متعلقة بنشاط المكلف ويجب أن يكون الإقرار أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء الضريبي وخلال النظر في السنة المعنية سواء من قبل الإدارة الضريبية أو من قبل القضاء الضريبي.

ونظم المشرع الضريبي وسائل الإقرار الضريبي خلال مراحل التقدير الأولى من خلال الإلزام الذي فرضه على المكلفين بتقديم كشف التقدير الذاتي كما نظمه من خلال الإلزام الذي وضعه على الإدارة الضريبية بسماع أقوال المكلف ومناقشته وسمحت للإقرار في كشف التقدير الذاتي، في المطلب الأول ثم نبحت في المطلب الثاني الإقرار في محاضر التقدير.

## المطلب الأول

### إقرار المكلف في كشوفات التقدير السنوية

يعدّ إقرار المكلف بكشف التقدير الذاتي من أهم البنات التي يعتمد عليها المقدر في تعزيز، وتأييد موقفه أمام القضاء الضريبي، إذ يتميز هذا الكشف بجميع خصائص الإقرار، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته تجاه الخزينة، كما أنه يتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل، ويكون معبراً عما فيه كإقرار مكتوب، وهو أيضاً إقرار إخباري - وليس إنشائياً - بوجود حق قديم سابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاماً بنص القانون، ولا يحتاج لقبول الإدارة الضريبية، وإنما يرتد هذا الإقرار بردها.

كما أن هذا الإقرار حجة قاصرة على المقر، ولا يتعداه إلى الآخرين، فحجة إقرار مكلف تكون قاصرة عليه، ولا يتعداه إلى المكلف الآخر، كما أن إقرار أحد الشركاء بعبء ضريبي معين لا يمتد إلى بقية الشركاء.



ويكون الإقرار خلال كشف التقدير الذاتي خلال ما يقدمه من معلومات حول مصادر دخل، وحجم هذه المصادر، وما تحقق منها، وحجم المصاريف الإنتاجية، والدخل الصافي، ومن ثم حجم العبء الضريبي حجة قاطعة على المكلف لا تقبل إثبات العكس إلا لخطأ في الوقائع، كأن يقر المكلف بنسبة ربح بواقع (5%) ويخطئ في احتساب الدخل الصافي عملاً بهذه النسبة، أو يخطئ المكلف في احتساب العبء الضريبي من خلال الخطأ في احتساب حجم الإعفاءات العائلية، وعلى ما سبق فإن إقرار المكلف بحجم العبء الضريبي؛ يعد التزاماً بما في ذمته تجاه الخزينة، وقضت في ذلك محكمة التمييز الأردنية: ((أن حكم الإقرار الوارد في كشف التقدير الذاتي هو كأى إقرار صادر، فهو ملزم للمقر وفق القواعد، والأسس المبينة في الباب السابع من قانون البيئات...))<sup>(7)</sup>.

وأخذ القانون الضريبي المصري بالنص على إلزام الممولين بتقديم إقرارات سنوية، واعتبر أن أي ورقة تقدم من قبل أي ممول تعبر عن واقع نشاطه المالي بمنزلة إقرار قضائي ملزم مقدم من الممول<sup>(8)</sup>.

وقد أكد المشرع المصري هذا الالتزام بالمرسوم رقم (167) بتاريخ 1951/7/10 الذي جاء فيه: ((يعد إقراراً بالمعنى المقصود كل ورقة يتقدم بها الممول في الميعاد القانوني لمصلحة الضرائب يعين فيها مقدار ربحه، أو خسائره وتكون مستوفاة من حيث الشكل، والأوضاع المنصوص عليها بالقانون الضريبي))<sup>(9)</sup>.

وقد بحثنا إقرار المكلف بكشف التقدير الذاتي في المبحث السابق ونحيل إليه لعدم التكرار

ولكن ما يدور من تساؤل هو مدى حجية الإقرار الضريبي للوصي، أو الولي عن أموال، أو تصرفات قام بإدارتها نيابة عن القاصر؟

فإذا كانت المادة (47) من قانون البيئات الأردني تنص صراحة على عدم صحة إقرار الوصي، أو الولي، أو القيم عن الصغير، أو المجنون، أو السفه، أو المعتوه.

(7) تمييز حقوق رقم (87/274) تاريخ 1987/6/21، مجموعة قرارات محكمة التمييز الخاصة بقضايا ضريبة الدخل، تقنين قسم مديرية الدراسات بدائرة ضريبة الدخل، من سنة 1981 وحتى نهاية سنة 1996، ص 400، ويشار إليها لاحقاً تقنين دائرة ضريبة الدخل.

(8) المادة (61) من القانون الضريبي المصري.

(9) مرسوم تشريعي، أشار إليه محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، دون نشر، الإسكندرية، 1994، ج 1، د.ط، ص 13.

وإذا كان كشف التقدير الذاتي إقراراً ملزماً للمقر، وكان القاتنون الضريبي الأردني الحالي في المادة (36/ج) قد أُلزم الوصي، أو الولي، أو الحارس، أو القيم، أو المتولي أي أموال دفع الضريبة المستحقة على الدخل، وفي مواعيدها المقررة وفقاً لأحكام القانون فهل يعدُّ قيام الوصي بتقديم كشف التقدير الذاتي، وما يورده من معلومات إقراراً عن القاصر.

وإذا كانت الإجابة أن القانون الضريبي قانون خاص يقيد قانون البيئات فإن المادة (36/ج) سألقة الذكر لم تتحدث عن صلاحية الوصي، أو القيم بتقديم كشف التقدير الذاتي، أو أي إجراءات ضريبية أخرى، وإنما تحدثت صراحة عن دفع الضريبة المستحقة، وفي مواعيدها المقررة فقط، فهل الإلزام بدفع الضريبة يتضمن تفويضاً ضمناً من المشرع للوصي، أو الولي، بالقيام بجميع الإجراءات الضريبية التي تسبق الدفع؟ وكيف للوصي، أو القيم أن يقوم بدفع الضريبة دون هذه الإجراءات من تقديم كشف التقدير الذاتي، ومناقشة المقدر، والموافقة، أو الاعتراض على قراره.

وإذا افترضنا أن إقرار الوصي إقراراً عن التصرفات التي قام بها هو بصفته متولي إدارة هذه الأموال، وهو من يبرم العقود، ويعقد الصفقات فإن هذا لا يجعل كشف التقدير الذاتي مقدماً من الوصي، فهو يقوم بهذه التصرفات باسم القاصر، ونياية عنه، ولصالحه وتعدُّ إرادة الوصي، أو القيم تعبيراً عن إرادة القاصر الذي لا يمكن له أن يعبر عن هذه الإرادة، ومن ثمَّ فإن ما يرد في كشف التقدير الذاتي يعدُّ إقراراً عن الصغير، وليس عن الوصي، أو القيم.

وما كان لهذه المسألة أن تثار في ظل قانون ضريبة الدخل السابق<sup>(10)</sup> رقم (25) لسنة 1964 إذ إن المواد (47 و48) من هذا القانون تحدثتا عن صلاحية الممثل القانوني للمتوفى فجاء في نص المادة (47) : ((إذا توفي شخص خلال السنة السابقة لسنة التقدير، وكان لولا وفاته خاضعاً للضريبة عن سنة التقدير، أو إذا توفي شخص خلال سنة التقدير، أو خلال سنتين من انتهائها، ولم يكن قد جرى تقدير الضريبة المستحقة عليه عن تلك السنة فإن الممثل الشخصي القانوني للمتوفى، يكون ملزماً بدفع الضريبة المترتبة عليه، ويتحمل تبعه القيام بجميع الأعمال، وإجراء جميع الأمور، والمسائل التي كان يترتب على المتوفى أن يقوم بها، أو يجريها بمقتضى هذا القانون فيما لو كان حياً)).

كما جاء بنص المادة (48) من القانون نفسه: ((إن كل مصفي، أو قيم على طابق إفلاس عينته المحكمة، أو عين بموجب أي تشريع نافذ المفعول في المملكة، وكل متول، أو وصي، أو حارس يتولى أو لجنة تتولى تسيير، أو رقابة، أو إدارة أي ملك، أو مشروع بالنيابة عن شخص فاقد الأهلية

(10) قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، المعمول به بدءاً من تاريخ 1965/4/1، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 1800، تاريخ 1964/10/17، ص 1455، الملغى في المادة (53) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 المعمول به بدءاً من تاريخ 1982/10/1.

يكون خاضعاً للضريبة على الوجه نفسه، وبالمقدار نفسه الذي يكون فيه ذلك الشخص خاضعاً للضريبة؛ لو لم يكن فاقداً الأهلية)).

ورغم عدم إيراد مثل هذا النص في قانون ضريبة الدخل الحالي إلا أننا نرى أن النيابة أقرت أصلاً لمصلحة القاصر، ولهذا فإن منح الوصي، أو الولي، أو القيم صلاحية القيام بجميع الإجراءات الضريبية، ومنها تقديم كشف التقدير الذاتي نيابة عن القاصر فيها مصلحة للقاصر، وبخلاف ذلك ولو تركنا الأمر إلى أن يبلغ الصغير رشده لترتب عليه ضرر جراء تراكم مبالغ ضريبية طائلة نتيجة السنوات السابقة، سواء لتراكم هذه الأرصدة، أو لما يترتب عليها من غرامات قانونية.

ومن ناحية أخرى فإن المصلحة العامة تُقدم على المصلحة الخاصة؛ إذا تعارضتا فكيف إذا اتفقت المصلحتان: الأولى للصغير كما ذكرنا، والثانية في المصلحة العامة التي تتمثل بحق الدولة في استيفاء ما لها بذمة الأفراد للقيام بأعبائها، التي يجب أخذها بالحسبان، وباتفاق المصلحتين فإنه يجب منح الوصي، أو الولي مثل هذه الصلاحيات.

ورغم ما سبق فإننا نرى أن هذه فجوة تشريعية يجب التصدي لها بنص صريح، يبين مدى حجية الإجراءات التي يقوم بها الوصي، أو الولي نيابة عن الصغير بما فيها كشف التقدير الذاتي، أو محاضر التقدير، وحبذا لو سلك المشرع الأردني ما سلكه المشرع المصري بهذا الخصوص في المواد (93+131) من القانون الضريبي المصري حيث جاء بنص المادة (93) من القانون الضريبي المصري: ((- إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائباً التزم النائب أو الولي أو الوصي أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار المشار إليه في المادة (91) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة من واقعة)).

وجاء في المادة (131) من القانون نفسه: ((... ويقع عبء تقديم الإقرار على الولي أو الوصي أو القيم أو النائب إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه أو غائباً)).

## المطلب الثاني

### إقرار المكلف في محاضر التقدير

تتكون محاضر التقدير من مناقشة شفوية بين المكلف والإدارة الضريبية فرضها المشرع على هذه الإدارة وهي بصدد قيامها بتقدير العبء الضريبي، خلال مناقشة للمكلف بمصادر دخله المختلفة سواء بما هو مدون في كشف التقدير الذاتي أو بما هو مدون لديها من معلومات بهذا الخصوص.

وعُرِّفت المناقشة بأنها: ((إدارة حوار، مكتوب مع المكلف، يمكن من خلاله؛ الوصول لأكبر قدر ممكن من المعلومات، عن نشاطه، ومصادر دخله، بتوجيه أسئلة تشمل جميع البيانات المطلوبة، للفحص خلال تدقيق إقرار المكلف، بكشف التقدير الذاتي))<sup>(11)</sup>.

ومن أهم أهداف المناقشة، الحصول على إجابة، لجميع الاستفسارات، التي تدور بذهن الإدارة الضريبية، في حال إيراد بعض البيانات، التي لا تعبر عن الواقع الفعلي لنشاط المكلف كونها مشوبة بالغموض الذي يثير بعض التساؤلات عن صحتها، مما يدفع المقدر لمناقشة المكلف؛ للوصول لإجابات بخصوصها، وتتضمن محاضر التقدير ما يقدمه المكلف من: إفادات، وإجابات عن الاستفسارات التي يثيرها المقدر خلال مناقشته ملف السنة المعنية، ويقوم المقدر بتدوين الأسئلة التي يقوم بتوجيهها، وإجابات المكلف عنها بكل دقة، وبشكل تفصيلي، إذ تعدُّ هذه الإجابات إقراراً من المكلف ذات حجية قاطعة في مواجهته، حيث ذهبت محكمة التمييز إلى اعتبار أن هذه المحاضر تعدُّ محاضر تحقيقات قضائية، وعدم قابليتها لإثبات العكس وإن الإقرار بها يعدُّ إقراراً قضائياً، وقد أكدت ذلك في العديد من قراراتها، حيث قضت: ((تلتزم المادة (1/50) من قانون البينات المقر بإقراره، وعليه فإن إقرار المفوض عن المكلف بعدد أيام العمل في السنة أمام مأمور التقدير ملزم للمكلف، ولا يجوز إثبات عكس ما أقر به عن طريق الشهود لأن الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً في مرحلة التقاضي الأولية))<sup>(12)</sup>.

على الرغم من أن محاضر التقدير محررات تصدرها الإدارة الضريبية إلا أنها تبقى بينات مقدمة من المكلف وصادرة عنه ولا يتعدى دور الإدارة الضريبية بخصوصها إلا قيامها بتحريرها، فهي تتكون من أقوال المكلف ودفعه وإجاباته عن الأسئلة التي توجه إليه من الإدارة الضريبية.

وعلى ذلك فإن لهذه المحاضر حجية قاطعة أولاً: بصفتها إقراراً من المكلف بما جاء فيها وثانياً: بصفتها محرراً رسمياً صادراً عن الإدارة الضريبية بصفتها جهة رسمية بصدد القيام بأعمالها، ولا يجوز الرجوع عنه، أو الطعن فيه، إلا بالتزوير، عملاً بالمادة (50) من قانون البينات الأردني، خاصة أن مثل هذه المحاضر يتم إطلاع المكلف عليها بعد تدوينها، والتوقيع عليها من قبله؛ بصفتها إفادته التي صدرت عنه في ما يتعلق بمصادر دخله، وحجم هذه المصادر متضمنة جميع المعلومات المتعلقة بهذا الشأن، ومتضمنة أيضاً جميع النواحي الشكلية من حيث: اسم المديرية المعنية، واسم

(11) محمد عطا، مرجع سابق، ص 45.

(12) تمييز حقوق رقم (94/454)، تاريخ 1994/12/1، مجلة نقابة المحامين، عدد (11+10)، شهر تشرين الأول والثاني، سنة 44، ص 2589، وأيضاً، تمييز حقوق، رقم (81/605) تاريخ 1981/12/8، نقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 77.

المقدر: واسم المكلف: والسنة المعنية: وتاريخ المحضر، وتوقيع كل من المكلف، والمقدر على محتوياته.

ويأخذ المشرع المصري بالحكم ذاته في حجية محاضر التقدير بصفتها إقراراً صادراً عن الممول بما يترتب بذمته، واعتبار هذا الإقرار إقراراً قطعياً لا يقبل إثبات العكس، ويرمي المشرع المصري للغاية نفسها من إثبات حجم، ومصدر الدخل من خلال إقرار المكلف بهذه المحاضر، ويقوم المقدر بالإجراءات ذاتها في تحريرها وما يدون فيها<sup>(13)</sup>.

## المبحث الثالث

### الشهادة في المنازعات الضريبية

تعد الشهادة من البيئات التي يعتد بها في المنازعات الضريبية أمام القضاء الضريبي إلا أن اللجوء إليها يختلف ما بين مرحلة التقدير ضمن إطار الإدارة الضريبية عن مرحلة النزاع القضائي، ففي المرحلة الأولى؛ يعد اللجوء للشهادة نادر الحدوث إذا لم يكن معدوماً من قبل الإدارة الضريبية نظراً للحساسية المفرطة تجاه العبء الضريبي، فهو عبء ثقيل على النفوس مما يدفع المقدر إلى اللجوء للتقدير دون استخدام مثل هذه الوسيلة، التي غالباً ما تأتي من الأفراد بشكل يغاير الواقع، فما زالت النظرة لدى الأفراد تجاه الضرائب، وأهميتها نظرة قاصرة تحتاج إلى الكثير من الوعي، مما يجعل نظرة المقدر للشهادة نظرة تكتنفها الريبة.

أما بخصوص الشهادة أمام القضاء الضريبي فهي تعد وسيلة من وسائل الإثبات، وتتقيد بقواعد، وشروط، ونطاق، وإجراءات الشهادة.

أما القضاء الضريبي فإنه يأخذ بالشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية كأى نزاع قضائي آخر من حيث خصائصها، وشروطها، ونطاقها، وإجراءاتها، وحجيتها، وسلطة المحكمة في تقديرها، إلا أن الشهادة في هذا النوع من المنازعات يقل استخدامها إلى حد كبير مقارنة مع المنازعات القضائية الأخرى نظراً لخصوصية المنازعة الضريبية التي يأخذ الطابع الفني فيه الدور الأكبر إضافة إلى أن النزاع الضريبي يعتمد في إثباته في أكثر الأحوال على المحررات، سواء

(13) عزت عبدالقادر، المرجع العلمي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، 1995، د.ط، ص 343.

الرسمية منها، أو الخاصة، أو ما يقدمه المكلف من إقرارات في كشف التقدير الذاتي، أو في المحاضر، وتعد هذه المحررات من أهم البيانات التي يعتد بها في المجال الضريبي.

ومما سبق فإن اللجوء للشهادة في هذه المنازعات - وإن كان ينصب على إثبات واقعة معينة - فإنه غالباً ما يأتي في حال التقدير الغيبي الذي يعتمد فيه المقدر على الخبرة، والدراسة، وقاعدة الاستصحاب<sup>(14)</sup>، وما يحتويه ملف التقدير من معلومات لعدم وجود أدلة كتابية كافية تعزز قرار المقدر خاصة إذا جاء قرار المقدر باجتهادات مجردة، مما يمكن للمكلف من إثبات خلاف ما جاء فيه، بجميع وسائل الإثبات، ومنها الشهادة، وقضت في ذلك محكمة التمييز: ((...إننا نجد أن المكلف قدم بالإضافة على إقراره ثلاثة شهود أيدوا جميعهم أن التقدير باهظ، وهذا ما أخذت به المحكمة))<sup>(15)</sup>.

وتبقى حجية الشهادة ومدى الاعتداد بها كبينة صالحة للإثبات، أما إهدارها فمن صلاحية محكمة الموضوع، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك، وقضت بذلك محكمة التمييز: ((لا تملك محكمة التمييز التدخل في فتاعة محكمة الاستئناف إذا افتتعت بشهادة الشاهدين ما دامت البينة التي استندت إليها في تكوين فتاعتها تؤدي إلى النتيجة التي خلصت إليها))<sup>(16)</sup>.

ويثار التساؤل عن مدى حجية الشهادة في المجال الضريبي إذا كانت لا تنصب على وقائع معينة بذاتها؟ كإثبات نسبة ربح قطاع تجاري معين، وهل تعد هذه الشهادة إخباراً في مجلس القضاء عما وقع تحت سمع وبصر الشاهد؟ وهل الشهادة بهذه النسبة تعبيراً أقرب ما يكون إلى الخبرة التي اكتسبها الشاهد خلال ممارسته لنشاط مشابه للنشاط محل الدعوى؟ أم أنها تأخذ مفهوم الشهادة إذا علمنا أن الفرق بين الخبير، والشاهد في أن الخبير يتصدى لأمر فنية لا تتمكن المحكمة من التصدي لها بمفردها في حين، الشاهد يتحدث عن وقائع يمكن للمحكمة تقديرها، أو التصدي لها، إضافة إلى أن الخبير لا يشاهد الوقائع محل الخبرة بل تعرض عليه، ويبيدي رأيه الفني فيها، في حين الشاهد فيجسد الواقعة كما شاهدها أمام المحكمة، وليس له إبداء أي رأي، أو تكييف لها لأن هذا من عمل

(14) يقصد بقاعدة الاستصحاب هو: مدى الاعتداد بالوضع المالي لنشاط المكلف في السنوات السابقة لأكثر من سنه، ومدى استقرار ونمو مثل هذا النشاط، وما أدلى به المكلف من إقرارات خلال مناقشته في مراحل تقدير الدخل المتحقق في السنوات السابقة ومدى الاعتداد بهذه الإقرارات في الوصول إلى حجم الدخل الحقيقي للمكلف خلال السنة المعنية مدار البحث.

(15) تمييز حقوق رقم (1997/1635) تاريخ 1997/11/5، المجلة القضائية، المجلد الأول، تشرين الثاني 1997، ع 5، ص 401.

(16) تمييز حقوق رقم (1991/632) تاريخ 1991/11/21، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 790.

المحكمة إضافة إلى ذلك إن الخبير يمكن استبداله بخبير آخر دون حصر في حين الشاهد لا يمكن استبداله، ويكون عدد الشهود محصوراً<sup>(17)</sup>.

ونرى عدم إمكانية إثبات مثل هذه الوقائع -كنسبة الربح- بشهادة الشهود، فهذه الشهادة لا تنصب على واقعة بعينها يشاهدها الشاهد، ونرى أن هذا النوع من الشهادة أقرب منه إلى الخبرة منه إلى الشهادة إذ إن الشاهد هنا يتصدى لأمر فنية ويمكن أن نستبدل به شاهداً آخر يقوم بتحديد مثل هذه النسبة، وكذلك إن موضوع الشهادة يعرض عليه فهو لا يتصدى لواقعة بعينها، وهذه هي الفروقات بين الشاهد والخبير التي ذكرناها آنفاً، ولهذا فإتينا نرى أن هذه الشهادة تعد من قبيل إبداء رأي، أو خبرة بحجم نسبة الربح، وكان على المحكمة اللجوء للخبرة لبيان مثل هذه الواقعة، وليس للشهادة، ونخالف اجتهاد محكمة التمييز التي أجازت مثل هذه الشهادة حيث قضت: ((أن شهادة الشهود الذين قدمهم المميز ضددهم لهذه الدعوى قد أثبتوا نوع البضاعة التي يتعامل بها المميز ضددهم، والسبلد المستوردة منها تلك البضاعة، ومقدار الربح القائم الذي يحققه المميز ضددهم هو (20%) لأنهم أصحاب محلات تجارية ويتعاملون بالبضاعة نفسها...))<sup>(18)</sup>.

ومما يوحي أن مثل هذه الشهادة أقرب ما تكون إلى الخبرة منها إلى الشهادة؛ هو ما أكدته محكمة التمييز بإمكانية اختلاف شهادة الشهود في حجم نسبة الربح حيث قضت: (( لا يرد القول بأن البيئة حول هذه الواقعة جاءت متضاربة، ومتناقضة لأن كل واحد من الشهود شهد حول تجارته الخاصة به، ونسبة ربحه، ومن الطبيعي أن تختلف نسبة ربح كل واحد منهم عن الآخر...))<sup>(19)</sup>.

أما فيما يتعلق بشهادة المقدر، ومدى جواز طلب مأمور التقدير للشهادة فيما اتخذته بقراره في حجم العبء الضريبي، فإن المقدر خصم في هذه المنازعة الضريبية، ولا يدعى بصفته شاهداً بل بصفته خصماً في الدعوى، ويتم سماع أقواله لبيان دفاعه عن القرار الذي أصدره، فلا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه كما أن شهادته تجر مغنماً له وتدفع عنه مغراً، وقضت بذلك محكمة التمييز بقولها: ((إن مأمور التقدير مخول بموجب قانون ضريبة الدخل بدعوة المكلف لمناقشته بالضريبة حين تقديم الكشف، أو بعد تقديم الاعتراض، وذلك من قبيل إتاحة الفرصة لمقدم الكشف، أو المعارض لبيان أوجه دفاعه، وليس للاستماع إليه كشاهد، وكذلك الأمر بالنسبة لأقوال مأمور التقدير

(17) علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1997، د.ط، ص 8.

(18) تمييز حقوق رقم (1998/429) تاريخ 1998/10/15، المجلة القضائية، المجلد الثاني، تشرين الأول 1998، ع 10، ص 506.

(19) تمييز حقوق رقم (1998/1236) تاريخ 1998/8/4، المجلة القضائية، المجلد الثاني، آب 1998، ع 8، ص 178.

في المرحلة الاستثنائية فلا تعد إفادته من البينات، وإنما هي تعبير عن دفاعه كخصم في الدعوى<sup>(20)</sup>.

ويبقى للمحكمة سلطة تقديرية في وزن الشهادة ومدى حجيتها في الإثبات، والاعتداد بها إذا رأت أنها كافية في إثبات الدعوى أو الأخذ ببعضها، وإهدار بعضها الآخر، أو الالتفات عنها، وإهدارها، أو الأخذ بشهادة شاهد وإهدار شهادة آخر<sup>(21)</sup>.

وللمحكمة رد الشهادة إذا رأت أنها تضر مغنماً، أو تدفع مغرمًا، وقضت محكمة التمييز الأردنية في ذلك: ((لا تقبل شهادة أحد الشركاء في الشركة المكلفة لأن له في شهادته جلب مغنماً، ودفع مغرمًا عملاً بالمادة (80) من القانون المدني))<sup>(22)</sup>.

## الفصل الثاني

### وسائل الإثبات الضريبي الصادرة عن الإدارة الضريبية والقضاء الضريبي

تختلف وسائل الإثبات الصادرة عن الإدارة الضريبية التي يستند إليها في مجال إثبات العبء الضريبي إذ تتمثل في محررات تقوم بإعدادها الإدارة الضريبية وهو ما سنبحثه في المبحث الأول أو من خلال القوانين القانونية سواء المقررة بنص القانون أو بما تملكه الإدارة الضريبية من صلاحيات وهو ما سنبحثه في المبحث الثاني أو من خلال لجوء القضاء الضريبي للخبرة وهذا ما سنبحثه في المبحث الثالث.

## المبحث الأول

### المحركات الكتابية الصادرة عن الإدارة الضريبية

تصدر الإدارة الضريبية العديد من المحررات التي تنظم عملية فرض الضرائب على المكلفين، وتستند إليها في تكليف الأشخاص بالعبء الضريبي الملقى عليهم، وتختلف حجية هذه المحررات في إثبات حجم العبء الضريبي باختلاف بعضها عن بعضها الآخر ومن هذه المحررات: محاضر التقدير التي ينظمها المقدر، وقد استعرضنا هذه المحررات في الفصل السابق بصفتها محررات تصدر عن المكلف

(20) تمييز حقوق رقم (1985/135) تاريخ 1985/2/10، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 260.

(21) محمود الكيلاني، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، د ط، ص 331.

(22) تمييز حقوق رقم (1985/343) تاريخ 1985/7/122، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 346.



إلا أنها في الوقت ذاته تعدُّ محررات تحررها الإدارة الضريبية وتستند إليها بصفتها إقراراً من المكلف بما جاء فيها وتحيل إليها لعدم التكرار ومن هذه المحررات أيضاً المعاينة (الكشف الحسي)، وهي ما سنتناوله في المطلب الأول وكذلك قسائم المعلومات، وهي ما سنتناوله في المطلب الثاني.

## المطلب الأول

### الكشوفات الحسية

عُرف الكشف الحسي، أو المعاينة بأنه: ((إثبات أوضاع معينة، لمنشأة ما، في زمن ما، عن طريق المشاهدة على الطبيعة؛ بغرض رسم صورة فعلية عن طبيعة نشاط هذه المنشأة وحجمه))<sup>(23)</sup>.

ويعطي الكشف الحسي الصورة الواقعية لحجم نشاط المكلف، ويقوم المقدر في سبيل التوصل لحجم الدخل الحقيقي بهذا الكشف، من خلال اختيار وقت مناسب لزيارة موقع نشاط المكلف دون علم مسبق منه، ويراعي في ذلك اختيار أوقات متعددة من السنة لاختلاف مواسم السنة، وحجم رواج أعمال المكلف من فترة إلى أخرى-فليس كل أيام السنة تشهد نسب الأرباح نفسها - ويقصد المقدر من هذه الزيارة، التعرف على حجم، وموقع نشاط المكلف، والإمكانات المتوافرة بهذا الموقع، من حيث المساحة، والتجهيزات، والآلات المتوافرة، وعدد العمال، وطبيعة أعمالهم، لما لذلك من أثر في حجم الأجر، وكذلك حجم الإنتاج والتسويق والبضائع الصالحة والتالفة، وحجم الزبائن وكذلك ضبط أي سجلات محاسبية يمكن الاستناد إليها في هذا الشأن.

ويقوم المقدر خلال الكشف الحسي، بتنظيم محضر بهذه الزيارة، يثبت فيها كل ما رآه، على أرض الواقع بالتفصيل، وبشكل دقيق يبين فيه أيضاً النواحي الشكلية: كاسم المقدر، والمديرية المعنية، والسنة المعنية وخاصة تاريخ الكشف، ويكون لهذا المحضر حجية قانونية على المقدر، وعليه الاعتداد بما ورد فيه، ولا يجوز له إهماله، لكونه يعبر عن حجم النشاط الحقيقي للمكلف، وفي هذا قضت محكمة التمييز: ((إذا ثبت بالكشف الحسي الذي قام به المقدر على العمارات العائدة للمكلف؛ عدد الشقق المؤجرة، والشقق التي يسكن بها أبناؤه، فلا يجوز للمقدر احتساب دخل شهري خلافاً لما ثبت بتقرير الكشف...))<sup>(24)</sup>.

(23) محمد عطا، مرجع سابق، ص 33.

(24) تمييز حقوق رقم 1997/2185، تاريخ 1998/1/12، مجلة نقابة المحامين، سنة 46، عدد 7+8، تموز وآب 1998، ص 2368

ويجب على المقدر أن يتحرى الدقة المتناهية، والموضوعية، خلال هذا الكشف، ومحاولة التركيز على الأمور المحاسبية، لما لتدوينها من أثر كبير في عبء الإثبات على المكلف، سواء إثبات صحة كشف التقدير الذاتي المقدم منه ، أو إثبات خلاف ذلك .

وتعتمد المشاهد على الاجتهاد، وما يتمتع به المقدر من فطنة، ودراية، وخبرة، كونها تمكن المقدر، من تكوين فكرة عامة، إلى حد كبير، عن حجم نشاط المكلف، ويكون لها جزء ليس باليسير؛ فسي توجيه قناعات المقدر بحجم هذا النشاط.

ومنح المشرع الأردني هذه الصلاحية للمقدر، بالمادة ( 23/ب ) التي تنص على أنه: ((يجوز للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله، خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزونة، والنقد، والآلات، والماكنات، والسجلات الحاسبية، والقيود، والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل، كما يجوز له ضبط هذه السجلات، والحسابات، والمستندات، والاحتفاظ بها مدة لا تزيد على عشرين يوماً، ومرة واحدة في السنة، إذا اقتنع أن الاحتفاظ بها ضروري لتنفيذ أحكام هذا القانون)).

وتعدّ الكشوفات الحسية من أهم وسائل الإثبات التي تعدها الإدارة الضريبية، وهي من البيانات التي يستند إليها، سواء خلال مرحلة التقدير الإداري، أو خلال مرحلة النزاع القضائي في تقدير العبء الضريبي، إذ تعدّ من أهم البيانات التي تقدمها الأداة الضريبية لإثبات صحة قرارها في هذه المرحلة، بما يحتويه الكشف الحسي من بيانات يدونها المقدر، خلال مشاهدته لموقع نشاط المكلف، ويأخذ هذا الكشف حجية قاطعة بصحة ما فيه، بصفته محرراً رسمياً صادراً عن موظف بصدد ممارسته لمهامه لا يجوز الطعن به إلا بالتزوير..

ويأخذ القانون الضريبي المصري بهذا الأسلوب، من خلال معاينة موقع نشاط المكلف، من حيث التعرف على حجم، وموقع، وإمكانات ونوع نشاط المكلف، وعلى مأمور التقدير أن ينظم محضراً يثبت فيه كل ما رآه، بشكل تفصيلي بهذه المعاينة ولا يختلف الهدف الذي يرمي إليه القانون المصري، عن الهدف الذي يرمي إليه القانون الأردني، فيما سبق<sup>(25)</sup>. ويحقق المقدر في القانون الأردني، أو مأمور التقدير في القانون الضريبي المصري، من خلال الكشف الحسي غايتين<sup>(26)</sup>:

(25) عزت عبدالقادر، مرجع سابق، ص 342.

(26) شوقي نمر معدي، المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996، نشر مكتب معدي للاستشارات الضريبية، عمان، 1996، د.ط، ص 154.

الأولى:التأكد من المعلومات، والقيود، التي أبرزها المكلف في حساباته، ومدى دقتها، خلال تدقيق القيود المتوافرة التي يمكن ضبطها، خلال الكشف الحسي لدى المكلف.

الثاني:يمثل القاعدة المحاسبية، التي تفيد: أن مبيعات مكلف تعدّ في نفسها مشتريات مكلف آخر، ومن ثمّ يمكن من خلال تدقيق قيودها؛ التأكد من حجم نشاط مكلف آخر، وإثبات مدى دقة المعلومات التي تقدم بها الأخير، ومدى صحتها .

ويختلف نوع المشاهدة، ونوع المعلومات التي يرمي المقدر للحصول عليها، باختلاف نوع النشاط، فمشاهدة الأنشطة الصناعية تعتمد على مشاهدة الآلات، ونوعها، وآلياتها، وقدرتها التشغيلية، وعدد العمال، ومدى مهاراتهم، ومهامهم وكذلك مشاهدة الأنشطة التجارية، تعتمد على حجم البضاعة، وكمية المشتريات، والمبيعات، وسعة المخازن، وكميات الاستيراد، وكذلك الأنشطة الخدمية، فمشاهدة مستشفى من حيث عدد الأسرة، والغرف، ونسبة الأشغال، تختلف عن مشاهدة موقع حرفي بسيط، أو مركز صناعي كبير<sup>(27)</sup>.

ولا يقتصر الكشف الحسي، أو المعاينة على المركز الرئيس للمكلف؛ بل يمتد إلى أي موقع، يمارس فيه هذا النشاط، كالفروع الأخرى، والمخازن البعيدة، عن المركز الرئيسي.

## المطلب الثاني

### قسائم المعلومات

تتكون قسائم المعلومات من محررات كتابية تقوم بإعدادها الإدارة الضريبية تقيّد فيها جميع المعلومات التي تمكنت من جمعها بخصوص نشاط مكلف معين من جميع مصادرها المختلفة وتكون قد اعتمدت في إعدادها على ما يتوافر لها من معلومات من الدوائر الرسمية، أو من أي جهة أخرى ذات معلومات موثقة، وتكون هذه المعلومات موثقة بأوراق رسمية، مثل: البيانات الجمركية التي تحضرها من دائرة الجمارك، أو العطاءات الحكومية، أو معلومات المحامين من المحاكم، أو أي معلومات من خلال القطاع الخاص، كالشركات الكبرى والبنوك.

وتحتوي هذه القسائم على معلومات متناثرة، تقوم الإدارة الضريبية بتقنينها من جميع مصادرها، وتضعها بشكل منظم في قسائم تحدد فيها حجم هذه المعلومات، وما هو ذو إنتاجية في إثبات العبء الضريبي، وإهمال ما هو غير مجدٍ في هذا المجال، وعليه فإن محتويات هذه القسائم تكون معززة

(27) محمد عطا، مرجع سابق، ص 38.

بأدلة أخرى، ووقائع صادرة عن المكلف ذاته، ولا يتعدى إعدادها إلا تبويهاً وترتيباً لهذه الأدلة ضمن هذه القسامم من باب التنظيم الإداري ليس إلا، ومن هنا فإن حجية هذه القسامم تعتمد أساساً على مدى حجية المصادر التي تستند إليها هذه المعلومات، فالقسامم التي تعتمد في مصادر معلوماتها على محررات رسمية تأخذ من حيث قوة الحجية ما تأخذ هذه المحررات وكذلك القسامم التي تستند في مصادر معلوماتها إلى محررات خاصة فإنها تأخذ حجية هذه المحررات أيضاً.

ومما سبق يتبين لنا أن أية بيانات تدرجها الإدارة الضريبية ضمن هذه القسامم، ولا تعتمد في ذلك على أدلة أخرى تعززها تكون من فعل المكلف ذاته، تعدُّ بيانات لا يمكن الاستناد إليها في إثبات العبء الضريبي.

ونظراً لأنَّ قسامم المعلومات عبارة عن تفرغ للمعلومات التي تم تحصيلها من الجهات المختلفة، فإنه يمكن إثبات خلاف ما جاء فيها، من هذه الجهات نفسها بمحررات توازيها في القوة، فإذا كان مصدر هذه المعلومات من جهات رسمية مستندة لمحررات صادرة منها، فإنه يمكن إثبات خلاف ما فيها بمحررات رسمية من الجهات نفسها المصدرة لأصل المعلومة، ولا يقبل بينة في هذا من جهات أخرى فإذا كانت المعلومة تستند مثلاً إلى محرر صادر من دائرة الجمارك فإنه يمكن إثبات خلاف ما فيه، بمحرر صادر من دائرة الجمارك نفسها، ليكون له من الحجية ما ينفي المحرر الأول.

وتباين موقف محكمة التمييز من حجية قسامم المعلومات حيث خالفت اجتهاد محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بمدى حجية قسيمة المعلومات واعتبرت أن اعتماد المقدر بقراره على قسيمة المعلومات الواردة بملف المكلف موجب لرد هذا القرار، وقضت في هذا بقولها: ((فإننا نجد أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قد وجدت أن دخل المميز من مستشفى الزرقاء الوطني هو مبلغ 1204 دينار، وذلك بناء على الكتاب المبرز من المستشفى المذكور، وقد وجدت المحكمة أن اعتبار المميز ضده قد استند في اعتبار هذا المبلغ هو معالجة مرضى الشركات، كما وجدت أن مبلغ (4700) دينار هو مبلغ معالجة مرضى القطاع الخاص على قسيمة المعلومات المحفوظة بالملف، والتي حددت عدد المرضى في كل من مستشفى الزرقاء الوطني، ومستشفى ابن سينا، ومستشفى قصر شبيب، وقد توصلت المحكمة من ذلك إلى أن المميز ضده قد بنى قراره من هذا الدخل على قسيمة المعلومات التي اعتمدت في دخل المميز من مستشفى ابن سينا، ومستشفى قصر شبيب، وقررت بالنتيجة رد هذا الجانب من الدخل))<sup>(28)</sup>.

(28) تمييز حقوق، رقم (2001/2424)، تاريخ 2002/3/5، حكم غير منشور، من سجلات الدائرة القانونية بدائرة ضريبة الدخل.

ثم عادت وخالفت اجتهادها السابق وأكدت أن لقسيمة المعلومات حجبة في صحة ما ورد فيها، يمكن للإدارة الضريبية الاعتداد بها، والتقدير على المكلف وتكليفه بالعبء الضريبي استناداً إليها، وللمكلف الحق بإثبات خلاف ما جاء فيها حيث قضت: ((...وحيث أجازت هذه المادة للوزير، أو المفوض من قبله أن يصدر قراراً بزيادة الضريبة في حال اعتماد حقيقة، أو واقعة لم تكن قد تبينت لمقدر الضريبة....، وحيث أن قسيمة المعلومات سألقة الإشارة تعدُّ بينة مقبولة في إثبات مقدار مبيعات المميز عن سنة 1994، فإن من حق المميز إثبات عدم صحتها))<sup>(29)</sup>.

ونرى أن اجتهاد محكمة التمييز الأخير واقع في محله، ونخالف اجتهادها السابق ونرى أن لقسيمة المعلومات الحجة التي يعتد بها لغايات تقدير العبء الضريبي، وأنذ لهذه القسيمة الحجية الكافية إذا استندت الإدارة الضريبية إلى ما يعزز ما جاء فيها، وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات هذا الادعاء.

ونرى أن حجة قسيمة المعلومات كما ذكرنا آنفاً تعتمد قوة وضعفاً على حجة المصادر التي استقت منها هذه القسامم معلوماتها فإذا استندت إلى محررات رسمية كالقسانم التي تفيد بحجم الاستيراد الذي قام به المكلف في سنة من السنوات مستندة إلى البيانات الجمركية المدونة في دائرة الجمارك أو كانت القسانم تفيد بحجم العطاءات التي نفذها المكلف مستندة إلى محررات رسمية مدونة في دائرة العطاءات العامة أو إلى أي جهة رسمية محيلة لهذه العطاءات، فإن هذه القسانم تأخذ في قوة الحجية ما تأخذه هذه المحررات الرسمية التي استند إليها، بينما إذا استندت قسانم المعلومات في مصادرها إلى محررات خاصة صادرة عن القطاع الخاص أو ملفات المكلفين الآخرين فإنها تأخذ في حجيتها ما تأخذه المحررات الخاصة في هذا الاتجاه.

## المبحث الثاني

### القرائن

إنَّ إثبات الوقائع القانونية لا يصل إلى درجة اليقين، فإثبات وجود هذه الوقائع يبقى حقيقة نسبية، ولذا فإن الإثبات القانوني يبقى إثباتاً ترجيحياً لا إثباتاً يقينياً، حيث يكفي بإثبات ما يرجح حدوث الواقعة محل النزاع أو انتفاء وجودها.

ولا ينصب الإثبات دائماً على الواقعة محل النزاع مباشرة، فقد ينصرف إلى إثبات وجود واقعة يعدُّ حدوثها قرينة على حدوث الواقعة المراد إثبات حدوثها أصلاً، لأن حدوث الأولى يقتضي حدوث

(29) تمييز حقوق، رقم (2003/935)، تاريخ 2003/5/19، حكم غير منشور، من سجلات الدائرة القانونية بدائرة ضريبة الدخل.

الثانية، وهذا ما يسمى بالقرينة التي يلجأ إليها الخصوم لإثبات وقائع يؤكد إثبات حدوثها حدوث الواقعة المراد إثباتها بالأصل، والتي تكون محل النزاع<sup>(30)</sup>.

وتقسم القرائن إلى قرائن قانونية، وقرائن قضائية، وهو ما سنبحثه في المطلبين الآتيين.

## المطلب الأول

### القرائن القانونية

عُرِّفت القرينة القانونية في قانون البينات الأردني: ((بأنها القرينة التي ينص عليها القانون، ويعنى من تقرر لمصلحته عن أي طريق آخر من طرق الإثبات)<sup>(31)</sup>.

ويستنبط المشرع من واقعة ثابتة دلالتها واقعة أخرى غير ثابتة الدلالة يراد إثباتها، وينص على أن مجرد حدوث الواقعة الأولى يقتضي بالضرورة حدوث الواقعة الثانية<sup>(32)</sup>.

وتبدأ القرينة عادة في أروقة المحاكم، إلى أن يتبناها المشرع ليرفعها إلى مرتبة القرينة القانونية، ليلزم القاضي بالأخذ بها، وتكون حجية لمن تقرر لمصلحته، ويهدف المشرع من النص على هذه القرينة منع أي تلاعب، أو تحايل على القانون.

ويأخذ المشرع الضريبي بالنص على القرائن القانونية بهدف إيجاد بيئة بحجم العبء الضريبي لمكلف ما، تؤدي إلى منع التحايل، أو التهرب الضريبي، وتكون هذه القرائن حجية على المكلف، ملزمة للمقدر، وليس له الأخذ بغيرها.

وتبدأ القرائن القانونية في المجال الضريبي - شأنها شأن القرائن القانونية الأخرى - حيث يبدأ تطبيقها خلال قرارات التقدير المختلفة، حتى يصبح لها من الثبات، والاستقرار ما يدفع المشرع الضريبي إلى تبنيها وسنبحث القرائن القانونية في المجال الضريبي في فرعين نبحت في الأول القرائن القانونية بنص القانون مباشرة أو بواسطة الصلاحيات القانونية للإدارة الضريبية لإقامة مثل

(30) رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1985، د.ط، ص 184.  
(31) المادة (40) من قانون البينات الأردني، وأيضاً: المادة (99) من قانون الإثبات المصري وانظر أيضاً: سالم حمود العضاليلة، القرائن وحجتها في الإثبات أمام قضاء محكمة العدل العليا الأردنية، رسالة ماجستير مقدمة بالجامعة الأردنية، 2002، ص 91.

(32) قال تعالى: {.... وشهد شاهد من أهلها إن كان قميصه قد من قبل فصدقت وهو من الكاذبين\* وإن كان قميصه قد من دبر فكذبت وهو من الصادقين} صدق الله العظيم، سورة يوسف، الآيات (26+27).

هذه القرائن ثم نبحت التصرفات الوهمية-في الفرع الثاني بشكل مستقل-كونها من أهم القرائن التي أقامها المشرع الضريبي.

## الفرع الأول

### القرائن القانونية بنص القانون الضريبي مباشرة أو بتعليمات الإدارة الضريبية

أولاً: القرائن القانونية بنص القانون مباشرة.

أقام المشرع الضريبي العديد من القرائن القانونية على مقدار حجم الدخل المتحقق لبعض الأنشطة، فقد أقام قرينة قاطعة في المادة (3/ب/2) على مقدار العبء الضريبي المفروض على الفروع العاملة في الخارج للشركات الأردنية، دون ربط أرباح هذه الفروع بأي خسارة، أو أرباح ممكن أن تحققها الشركة الأم في الأردن، معتمداً على حساباتها الختامية المصدق عليه بالخارج، دون الحاجة لتدقيق هذه الحسابات، أو إثبات خلاف ما جاء فيها، حتى لو توافرت معلومات تفيد بتحقيق دخل أكثر مما هو معلن بهذه الحسابات، وبهذا نجد أن المشرع قد أعفى الإدارة الضريبية من عبء إثبات الدخل المتحقق لهذه الفروع في الخارج بهذه القرينة<sup>(33)</sup>.

وقد تكون القرائن القانونية على مقدار الدخل القائم بنصوص قانونية أخرى، غير قانون ضريبة الدخل، فقد نصت المادة (1/46) من قانون نقابة المحامين على مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المحامي، بما لا يقل عن (25%) من قيمة الدعوى.

وأخذ المشرع المصري بما أخذ به المشرع الأردني بإثبات حجم الدخل المتحقق لبعض المهن، بإقامة القرينة على هذا المقدار من خلال النص على ذلك بالقانون صراحة، حيث أقام القانون الضريبي المصري قرينة قانونية على مقدار الدخل الخاضع عن تأجير الشقق المفروشة لغايات السكن، أو لأي غاية تجارية مخصوصاً منه (50%) مقابل جميع التكاليف المتعلقة بإنتاج الدخل، كالاستهلاكات، والضرائب، باستثناء ضريبة الدخل والخسائر<sup>(34)</sup>.

(33) نصت المادة (15) من قانون ضريبة الدخل قبل إلغائها بالقانون رقم (25) لسنة 2001 على ضريبة مقطوعة على شركات التأمين على الحياة الخاضع للضريبة بما يعادل (10%) من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتتزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب.

(34) مادة (23) من القانون الضريبي المصري، وانظر أيضاً: عبدالفتاح مراد، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل، دون ناشر، دون سنة، دون مكان نشر، د. ط، ص 34.

وأيضاً أقام القانون الضريبي المصري بواسطة قانون آخر قرينة على حجم إيرادات الأراضي الزراعية من خلال التقدير الذي يقوم به قانون ضريبة الأرباح من تحديد القيمة الإيجارية بعد خصم (20%) مقابل جميع التكاليف<sup>(35)</sup>.

ثانياً: القرانن بواسطة تعليمات الإدارة الضريبية.

يستند المشرع في إقرار هذا النوع من القرانن إلى قيام الإدارة الضريبية - استناداً إلى نص القانون - بدراسة لبعض أنواع من المهن يتم خلالها تحديد نسبة الدخل الصافي، أو نسبة الدخل القائم من إجمالي المبيعات، دون الحاجة للبحث عن كيفية التوصل لمقدار هذا الدخل، وكيفية الوصول لتحديده.

ومنح المشرع الأردني بالمادة (22/ب/2) في التعديل الأخير بقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 2001 المعمول به بدءاً من سنة 2002 للإدارة الضريبية حق إصدار تعليمات تعد قرانن على مقدار الدخل الصافي، أو القائم المتحقق لبعض المهن من إجمالي إيراداتها، ونصت هذه المادة: (( في حال عدم الاحتفاظ بالدفاتر، والحسابات، والسجلات المشار إليها في البندين (1و2) من الفقرة (أ) للمدير أن يصدر تعليمات تحدد فيها نسب الأرباح القائمة، أو الصافية للبضائع، أو السلع، أو الخدمات التي تتعامل بها القطاعات التجارية، والصناعية، والخدمية، ويتم نشر هذه التعليمات في الجريدة الرسمية، وتعدُّ هذه النسب قرينة قانونية)).

وأصدرت الإدارة الضريبية استناداً إلى النص المذكور التعليمات رقم (2002/22) وجاء بالمادة الثالثة من هذه التعليمات: ((يعمل بنسب الأرباح القائمة، أو الصافية للبضائع، والسلع...، وتعدُّ هذه النسبة قرينة قانونية على تحققها)).

وبهذه القرانن تكون الإدارة الضريبية قد أزاحت عن كاهلها جزءاً كبيراً من عبء الإثبات، في كيفية الوصول إلى الدخل الصافي لهذه الأنشطة، من خلال تحديد الربح الصافي بنسبة من الإيراد المتحقق، دون البحث في نسبة الربح الحقيقية وكيفية التوصل إليها وإثباتها ودون البحث في مقدار المصاريف الإنتاجية التي تكبدها المكلف في سبيل التوصل لهذا الدخل ودون البحث في مقدار الربح المتحقق فعلاً لهذا النشاط.

ولا تعدُّ هذه القرانن قاطعة في إثبات حجم الدخل المتحقق للمكلفين، فهي قرانن بسيطة، ولا تلزم القضاء، ويمكن للمكلف إثبات خلاف ما جاء بها، بأي وسيلة من وسائل الإثبات كالدفاتر، والسجلات، وسجلات المكلفين الآخرين، والشهادة، والخبرة.

(35) مادة (1/82) من القانون الضريبي المصري.



وأخذ أيضاً المشرع المصري بما أخذ به المشرع الأردني بإقامة قرانن لتقدير حجم الدخول الخاضعة للقانون الضريبي، أو تحديد حجم الدخول الصافية لبعض المصادر، بواسطة تعليمات تصدرها الإدارة الضريبية بعد دراسة لبعض أنواع الأنشطة مع الجهات المعنية بها، كالتقابات، والغرف التجارية، وذلك بتحديد الأسس التي يتم محاسبة هذه الأنشطة بموجبها، ومثال ذلك التعليمات التنفيذية لمحاسبة نشاط البقالة التموينية، حيث حددت في هذه التعليمات نسبة الربح للكثير من المواد التموينية التي يحاسب التاجر ضريبياً على أساسها<sup>(36)</sup>.

ونرى أن إقامة القرينة في المجال الضريبي بشكل قاطع غير قابل لإثبات العكس، فيه الكثير من الإجحاف، فلا يمكن تحديد حجم الأرباح الصافية لنشاط معين لكل العاملين بهذا النشاط، لتفاوت طبيعة الأشخاص الذين يقومون به من حيث حجم العمل، وقدرة التسويق، ومركز نشاط المكلف، وقوة رأس المال، فقد يرتضي مكلف بنسبة ربح معينة تقل عما يرتضيه غيره ممن يعملون في النشاط نفسه، خاصة إذا أخذنا بالحسبان اختلاف موقع عن آخر، إضافة إلى أن ما يتكبده مكلف ما من مصاريف في إحدى المدن البعيدة، تتفاوت عما يتكبده مكلف يتخذ من المدن الكبيرة مركزاً لنشاطه.

## الفرع الثاني

### التصرفات الوهمية

أقام القانون الضريبي الأردني قرانن على بعض معاملات التصرف التي يجريها أحد المكلفين بتفتيت مصدر الدخل ظاهرياً، بوسائل قانونية يهدف منها بالأساس إلى التهرب الضريبي، وليس التصرف بحد ذاته، وهنا أقام القانون قرينة قانونية على عدم الاعتداد بمثل هذه المعاملات، باعتبارها كأن لم تكن، مفوتاً الفرصة على مثل هذا النوع من التصرفات، وذكر القانون عدة حالات تعدّ فيها معاملة التصرف التي أجازها المكلف معاملة وهمية وهي: -

أولاً: تعدّ أي معاملة يجريها المكلف لصالح أحد أولاده القصر كأن لم تكن، ويعدّ الدخل المحقق للابن المتصرف إليه دخلاً سنوياً للأب الذي أجرى معاملة التصرف، وهذا ما نصت عليه المادة (15/ب) بقولها: ((إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجازها المكلف لصالح ولد من أولاده، لم يكمل السنة

(36) تعليمات تنفيذية رقم (1)بند (131) لسنة 2001 ملحق للتعليمات رقم (16) لسنة 1997.

الثامنة عشرة من عمره، عند بدء السنة التي يتحقق فيها الدخل، يعدُّ هذا الدخل - لأغراض هذا القانون - دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف)).

وبهذا يكون القانون قد أقام قرينة قانونية قاطعة غير قابلة لإثبات العكس، بأن الدخل المتحقق هو دخل للوالد من هذه المصادر، دون حاجة للقيام بهذا العبء من قبل المقدر، دون أن يبسج القانون للمتصرف الحق بإثبات عدم وهمية مثل هذا التصرف.

ويقصد بمعاملة التصرف التي أقام القانون قرينة على وهميتها، هو أن يكون المتصرف هو الوالد، وهو المالك الأصلي لمصدر الدخل المتصرف فيه، وليس وكيلًا عن صاحبه، وأن يجري هذا التصرف لصالح أحد أبنائه، ولا يسري هذا النص على أي أموال تؤول للولد القاصر من غير الوالد، فإذا ما تم شراء عقار من المالك مباشرة إلى الابن فهنا ينشأ التصرف صحيحاً، ويحاسب عنه الابن، ولا يضم لمصادر دخل والده، وكذلك إذا ما آلت إلى الابن الملكية بواسطة الإرث فيبقى هو الملتزم ضريبياً بما آل إليه من مصادر، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((... فإذا لم يثبت أن تسجيل العقار باسم أولاد المكلف ناجم عن تصرفه، وإنما جرى تسجيل العقار المتأتي منه الدخل مباشرة من البائع إلى أسماء أولاده فلا يكون هذا التصرف صادراً عنه، ومن ثمَّ فهو غير مكلف بالضريبة المتحققة على دخل أولاده من عقارهم))<sup>(37)</sup>.

واعتبار مثل هذه التصرفات وهمية لغايات تطبيق قانون ضريبة الدخل لا يعني عدم صحة هذه التصرفات من الناحية القانونية، وإنما لا يعتد به في تقدير حجم العبء الضريبي، فإذا ما قام المكلف بالتصرف لأحد أولاده ببيعاً، أو هبةً، فإن هذا التصرف يبقى صحيحاً منتجاً لآثاره القانونية، ولا يمكن إبطاله<sup>(38)</sup>.

وقد قضت محكمة التمييز بهذا الاتجاه بقولها:

1- ((أن المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 قد أجازت لمأمور التقدير أن يهمل أي معاملة ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص سواء أكانت مصطنعة، أو وهمية، أو لم تنفذ بالواقع، وعرفت عبارة معاملة التصرف الواردة في هذه المادة لوقف موجودات، أو هبتها، أو التعاقد عليها، أو إجراء أي إنفاق، أو ترتيب بسئانها، أو انتقادها)).

(37) تمييز حقوق، رقم (87/657)، تاريخ 87/5/16، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 669.

(38) شوقي معيدي المستشار، مرجع سابق، (122).

2- إنَّ قانون ضريبة الدخل معني بالشخص المكلف بالدخل، ولو أن التصرف قد جرى من الناحية الشكلية صحيحاً، كتسجيل الأرض، أو الشراكة لدى المرجع المختص، وكل ما يترتب على ممارسة مأمور التقدير هو تعينه المكلف بضريبة الدخل، ولا يؤدي هذا الإجراء إلى إبطال التصرفات بين ذوي العلاقة<sup>(39)</sup>.

ونرى أن إقامة القرينة من قبل المشرع بشكل لا يقبل إثبات العكس في التصرفات بين الأصول، والفروع فيه الكثير من المغالاة، فالأحرى بالمشرع أن يجعل للمكلف الحق بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، وعلى المقدر الأخذ بهذه الجدية، أو طرحها حسب ما يقتضيه الحال، وما يُقدم إليه من بيانات تثبت ذلك مع تسبب قراره، وكل هذا تحت رقابة القضاء الذي هو ضمانة الجميع، وإذا كان القول إن هذه التصرفات لا تبطل من الناحية القانونية، وإنما لا يعتد بها من الناحية الضريبية فإن هذا القول فيه نظر فإذا كان التصرف صحيحاً، ومنتجاً لآثاره، ولا يقصد به التهرب الضريبي، فالأجدى بالمشرع الاعتداد به ضريبياً، والعمل بمقتضاه، وللمكلف إثبات جدية هذا التصرف.

ثانياً: قيام المكلف بإجراء أي معاملة لأي مصدر من مصادر دخله بحيث يمكن له إبقاء الدخل المتحقق من هذا المصدر لصالحه، أو تحت تصرفه، وذلك من خلال عقد يمكن المكلف -من خلال شروط هذا العقد- الرجوع عن هذا التصرف، والسيطرة على هذا المصدر، ويهدف المشرع إلى تفويت الفرصة على من يرغب بتفتيت مصادر دخله من خلال وضع أحد هذه المصادر باسم آخر من الناحية الشكلية، وبقاء حق التصرف فيه، واسترداده من الناحية العملية، بأي وقت يشاء، وهذا ما نصت عليه المادة (15/ج) بقولها: ((إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها أجريت قبل نفاذ هذا القانون، أو بعده يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف)).

ونرى أن النص على وهمية مثل هذه التصرفات بشكل قاطع فيه أيضاً شيء من المغالاة، فالأجدى بالمشرع أن يجعل للمكلف الحق بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، أو الغاية التي أجريت من أجلها، لأن ظاهر النص يوحي أن مجرد إثبات إمكانية الرجوع عن التصرف يجعل للمقدر الحق بإهداره من الناحية الضريبية، حتى لو أن المكلف لا يرمي من وراء ذلك إلى التهرب الضريبي.

ثالثاً: ما جاء بالمادة (15/د) التي تنص: ((تعدُّ معاملة التصرف معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن تحويل الدخل، أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف، إذا

(39) تمييز حقوق، رقم (84/22)ت 1984/4/4، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 168.

أمكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل، أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة)).

ونرى أن هذا النص مشابه لنص الفقرة السابقة، ويقال فيه ما قيل فيها أيضاً من ضرورة إيجاد إمكانية لإثبات جدية مثل هذه التصرفات.

رابعاً: نصت المادة (15/د) بقولها: ((إذا أجرى شخص أو أشخاص ممن لهم مصالح مشتركة في مشروع أو أكثر معاملات تجارية أو مالية بينهم وبين تلك المشاريع، أو فيما بين تلك المشاريع تختلف عما يجري عليه التعامل في السوق، وكان من شأن تلك المعاملات تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة لأي منهم، أو لأي من تلك المشاريع، تهمل تلك المعاملات وتقدر الأرباح الحقيقية وفقاً لما يجري عليه التعامل العادي في السوق)).

وتعني هذه الفقرة بالمعاملات التي تجرى بين أشخاص لهم مصالح مشتركة في مشروع أو أكثر، أو شخص يملك مشروعاً أو أكثر، بحيث يجري بين هذه المشاريع معاملات تجارية يهدف المكلف من خلالها إلى تخفيض الأرباح التي تتأتى لأحد هذه المشاريع، كأن يكون أحد هذه المشاريع معنى من الخضوع للضريبة، فينسب له مشتريات بأرباح بخسة مثلاً من مشروع آخر، ليظهر خلال هذه المعاملة الأرباح المتحققة من المبيعات للمشروع الخاضع بأقل مما هو عليه واقع الحال فعلاً، فهنا يمكن للمقدر إهمال مثل هذه المعاملات، وتقدير حجم، وكلفة المبيعات وفقاً لما يجري عليه التعامل بالسوق، ويقع على المقدر عبء إثبات أن هذه التصرفات، أو المعاملات تختلف عما يجري عليه العمل بالسوق كونه المدعي بعدم صحتها، ويمكن له إثبات ذلك بجميع وسائل الإثبات، كاللجوء للعرف التجاري لإثبات حجم الأسعار المتداولة بين أصحاب هذه المهن لإثبات الفرق في المعاملة الوهمية، ويمكن له أيضاً إثبات ذلك من خلال إبراز حجم النفقات التي يجب أن تتوافق مع حجم المردود من هذه المشاريع من خلال تدقيق قيود المكلف نفسه، وللمقدر حق تقدير الأرباح الحقيقية وفق ما يجري عليه التعامل بالسوق وعليه تعليل قراره بهذا الشأن، سواء من حيث وهمية المعاملات المهملة، أو من حيث حجم التعامل العادي في السوق بين أرباح أصحاب المهن المتشابهة.

ونرى أن العبء الملقى على المقدر فقط إثبات أن حجم التعاملات الجارية بين هذه المشاريع، أو بين من تربطهم مصالح مشتركة، هو ما يخالف الجاري عليه العمل بالسوق، وله حينها إهمال مثل هذه المعاملات، واعتبارها في عداد الوهمية، دون إعطاء الحق للمكلف لإثبات جدية مثل هذه التصرفات فقد يكون سبب التصرف أن يكون أحد الأشخاص أمام بضاعة قد تتعرض للكساد، أو التلف مما يدفعه لبيعها بسعر بخس مفضلاً ذلك على إتلافها في حال تلفها، ولهذا فإن إقامة القرينة على وهمية مثل

هذه التصرفات كونها تخالف سعر السوق، فيه الكثير من التزيد من قبل المشرع، وكان الأجدى كما ذكرنا في الفقرات السابقة منح المكلف الحق بإثبات جدية هذه التصرفات، وكل هذا تحت رقابة القضاء.

خامساً: بخلاف القرائن غير القابلة لإثبات العكس التي أقامها على وهمية بعض التصرفات في الفقرات السابقة، أقام القاتون بالمادة (15/و) قرينه قابلة لإثبات العكس على وهمية أي معاملة تصرف يمكن أن يجريها المكلف على أحد مصادر دخله، تمكن المقدر من إهمال تلك المعاملة، إذا ثبت له وجود هذه الوهمية، وتقدير الضريبة على المتصرف كأن لم تكن تلك المعاملة، حيث نصت الفقرة المذكورة: ((تهمل أي معاملة تصرف وهمية، أو مصطنعة، وتقدر الضريبة المستحقة على المكلف كأن لم تكن)).

ونرى أن هذه الفقرة أطلقت يد الإدارة الضريبة في تكيف أي معاملة يمكن أن يجريها المكلف، والادعاء بوهيميتها، وإهمالها، وتقدير الضريبة كأن لم تكن مثل هذه المعاملة، وخاصة المعاملات التي لم تشملها النصوص السابقة.

ونرى أن هذا الإطلاق من قبل المشرع فيه ما يبرره، حيث إن المعاملات التي يمكن أن يجرها المكلف بهدف التهرب الضريبي لا تقع تحت حصر، ويجب إهدارها، وعدم الاعتداد بها، ومثال ذلك لجوء بعض الشركات إلى إيراد مصاريف وهمية كرواتب عمال غير موجودين على أرض الواقع، أو منح الشركاء رواتب من الشركة لقاء إدارتهم لها رغم عدم قيامهم بأي أعمال إدارية فيها، وهذا ما أيدت فيه محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وجهة نظر المقدر، وقضت في القضية الاستئنافية رقم (86/155) تاريخ 1987/4/8: ((تعدُّ الرواتب والمكافآت المدفوعة للشركاء العاملين في إدارة الشركة المستأنفة أنها معاملة وهمية القصد منها تفتيت الدخل دون مبرر))<sup>(40)</sup>.

ونظراً لأنَّ هذه الفقرة تركت للمقدر الحق بتقدير مثل هذه الوهمية، والأخذ بوجودها فإن على المقدر تسبب قراره، وإثبات وجود مثل هذه الوهمية، لأنه المدعى بها، وعليه إثبات ادعائه، ويبقى قرار المقدر خاضعاً للطعن، أو الاستئناف حيث قضت محكمة التمييز بقولها: ((... إن قرار مأمور التقدير في إهمال أية معاملة لاقتناعه بأنها معاملة مصطنعة، أو وهمية، يكون خاضعاً للطعن بطريق الاستئناف وفقاً للمادة (57) من القانون نفسه))<sup>(41)</sup>.

(40) حكم غير منشور، أشار إليه عوني الرفاعي، النفقات بالمفهوم الضريبي، بحث مقدم لغايات التسجيل في نقابة المحامين في سجل المحامين الأساتذة، بحث غير منشور، دون تاريخ، ص 44.

(41) حكم محكمة التمييز رقم (82/155)، تاريخ 1982/2/18، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 93.

وعالج القانون الضريبي المصري المعاملات الوهمية بصورة مختلفة عما نص عليه القانون الضريبي الأردني، حيث أقام القانون المصري قرينة على وهمية بعض التصرفات التي يمكن أن يجريها الممول لأحد مصادر دخلة، واعتبار مثل هذا التصرف كأن لم يكن وتتمثل هذه الحالات بما يأتي:

أولاً: أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية أي هبة في الأراضي، أو العقارات المبنية داخل كردون المدينة واعتبر أن الهيئات التي تجري على هذه العقارات لغير الأصول، والفروع، لا يعتد بها لغايات العبء الضريبي، ويفرض عليها ضريبة بواقع (2.5%) من قيمة التصرف<sup>(42)</sup>

ثانياً: أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية أي عمل يقوم به شخص لصالح آخر يعمل لحسابه في الظاهر، ولحساب غيره من الباطن، في أي مصدر من مصادر الدخل الخاضعة للقانون الضريبي، بهدف التواطؤ، أو للحصول على مزايا، أو للتهرب الضريبي.

وأقام القانون قرينة على كيفية احتساب العبء الضريبي على الممول الظاهر من هذا المصدر في حال وجود مصادر دخل أخرى له، بفرض عبء ضريبي على المصدر التي يقوم به لصالح الشخص الآخر، حسب نسبة هذه الأرباح من هذا المصدر إلى نسبة الأرباح من المصادر الأخرى، فإذا كانت الأرباح التي حققها من هذا المصدر تصل إلى نسبة (25%) من صافي إيراداته من المصادر الأخرى، فإنه يفرض عليه ضريبة بالنسبة لنفسها أي (25%) من أرباحه من العمل الذي يجريه لحساب الشخص الآخر.

واعتبر القانون في حال قيام شخص بالتنازل عن منشأة، أو ترخيص منشأة لشخص تربطه به علاقة عمل، أو كان التنازل بين الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج بأن التنازل ممول ظاهر، والمتنازل إليه ممول من الباطن.

ويجوز الأحوال أجاز القانون إثبات جدية التصرف من ذوي العلاقة<sup>(43)</sup>.

ثالثاً: أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية الشركات التي تقوم الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج، واعتبار أن مثل هذه الشركات في حكم الممول الفرد، وأن الدخل المتحقق

(42) المادة (22) من القانون الضريبي المصري.

(43) المادة (31) من القانون الضريبي المصري.

منها ينصب في صالح الأصل، أو الزوج، أو رب الأسرة، ومن ثم فإن أي شراكة تقوم بين الأسرة الواحدة تعد في عداد الصورية، ولا يعتد بها ضريبياً، إلا إذا أثبت الشركاء جدية هذه الشركة<sup>(44)</sup>.

وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: ((... قيام قرينة قانونية على صورية الشركات التي تقوم بين الأصل، وفرعه، أو بين الزوج، وزوجته، أو بين بعضهم بعضاً القائمة فعلاً من تاريخ العمل بهذا القانون، وما ينشأ منها في تاريخ لاحق أثره اعتبارها في حكم الممول الفرد عند معاملتها ضريبياً، ما لم يثبت صاحب الشأن جديتها، وأن تسجل عقدها، أو سبق ربط الضريبة عليه بهذه الصفة عن سنوات سابقة على العمل بالقانون المذكور عدم كفايته لإثبات الجدية))<sup>(45)</sup>.

رابعاً: أقام القانون الضريبي المصري قرينة على وهمية التصرفات التي تجري على الإيرادات الخاضعة للقانون الضريبي، إذا جرت هذه التصرفات بين الأصول، والفروع القصر، أو بين الأزواج مثل من يبيع أحد أمواله المنقولة أو غير المنقولة لأحد فروع، أو أصوله، أو زوجه بهدف تفتيت الدخل لغايات التهرب الضريبي، كالاستفادة من مزايا تطبيق الشرائح التصاعديّة على الدخل وتعدّ هذه التصرفات وهمية، سواء كانت بمقابل أو على سبيل الهبة، على أن القانون أجاز إثبات جدية هذه التصرفات إذا كانت بمقابل فقط، وبمفهوم المخالفة فإن القانون أقام قرينة قطعية على وهمية مثل هذه التصرفات إذا كانت دون مقابل.

واعتبر القانون أن الإيرادات المتحققة من المصادر المتصرف فيها خلال سنة التصرف إيرادات تضاف إلى دخل المتصرف، إلا إذا آلت هذه المصادر التي تحقق منها الإيراد إلى الأبناء القصر، أو الأزواج، أو الأصل بواسطة الميراث<sup>(46)</sup>.

وإننا نجد أن النظرة للتصرفات الوهمية بين القانون الضريبي الأردني، والقانون الضريبي المصري تتباين في عدة أوجه، وإن كانا يتفقان في الهدف وهو محاربة التهرب الضريبي، وتفتيت مصادر الدخل المتحقق للأشخاص، وتمثل أوجه التباين فيما يأتي: -

أولاً: إذا استثنينا الفقرة الأخيرة (و) من المادة (15) من القانون الضريبي الأردني، فإن جميع الحالات التي نصت عليها هذه المادة أقام بها هذا القانون قرينة قطعية على وهمية هذه التصرفات غير قابلة لإثبات العكس، بينما نجد أن القانون الضريبي المصري، وفي جميع التصرفات التي ذكرناها آنفاً، والتي أقام بها قرينة على وهميتها فإنه أقامها كقرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس،

(44) المادة (35) من القانون الضريبي المصري.

(45) الطعن رقم (128)، سنة 59 ق، جلسة 1995/11/16.

(46) المادة (107) من القانون الضريبي المصري.

ونص صراحة على حق الممول بإثبات جدية مثل هذه التصرفات، وهذا يسجل للقانون الضريبي المصري، وحيذا لو أخذ بهذا القانون الضريبي الأردني.

ثانياً: تحدث القانون الضريبي الأردني عن وهمية المعاملات التي تجري بين الأب لصالح الابن القاصر، ولم يتطرق إلى وهمية المعاملات التي تجري بين الأزواج، في حين أن القانون الضريبي المصري تحدث عن جميع وهمية المعاملات التي تجري بين الأصول، والفروع القاصر، أو بين الأزواج في جميع الحالات التي ذكرتها المواد (31،35،107،22) من هذا القانون وترك المشرع الأردني للمقدر البحث عن وهمية مثل هذه المعاملات وإثباتها.

ثالثاً: لم يتطرق المشرع المصري بخلاف المشرع الأردني إلى وهمية المعاملات التي يمكن أن يجريها أشخاص ممن تربطهم علاقات تجارية مشتركة، أو مشاريع مشتركة، أو التصرفات التي تكون بين منشآت مختلفة تعود ملكيتها لجهة واحدة، إذا كانت هذه التصرفات، أو المعاملات مما يختلف عليه واقع العمل بالسوق التجاري.

رابعاً: ذكرت المواد (31،22،107،35) الحالات التي تعد التصرفات بها في عداد الوهمية على سبيل الحصر، ولم يورد المشرع المصري أي نص يطلق يد الإدارة الضريبية في تقدير وهمية بعض التصرفات، بخلاف المشرع الأردني الذي جعل الحق للمقدر بالمادة (15/و) في تقدير وهمية بعض التصرفات التي يجريها المكلف، وعدم الاعتداد بها ضريبياً، وإهمالها، وعليه إثبات وجود مثل هذه الوهمية، وهذا يسجل للقانون الضريبي الأردني.

## المطلب الثاني

### القرائن القضائية

أخذت القرائن القضائية هذه التسمية نسبة إلى القاضي الذي يقوم باستنباطها من ظروف، وملابسات الدعوى، وهي قرائن بسيطة قابلة لإثبات العكس<sup>(47)</sup>.

وعرفها قانون البيئات الأردني في المادة (1/43) بأنها: ((القرائن التي لم ينص عليها القانون، ويستخلصها القاضي من ظروف الدعوى، ويقنع بأن لها دلالة معينة، ويترك لتقدير القاضي استنباط هذه الدلائل)).

(47) أحمد نشأت، رسالة الإثبات، دار الفكر العربي، القاهرة، ج 1، 1972، ط 7، ص 198.



وعرفت المحكمة التمييز بأنها: ((...القرينة هي استنتاج واقعة مطلوب إثباتها عن واقعة أخرى قام عليه الدليل))<sup>(48)</sup>.

ونظراً لأنَّ للمحكمة استخدام أي وسيلة قانونية تمكنها من الوصول إلى الحقيقة فإن لها أن تستخلص من وقائع ثابتة في الدعوى حدوث وقائع يقتضي حدوثها مجرد حدوث الوقائع الثابتة.

ونظراً لأنَّ هذا الاستنباط مبني على الاجتهاد فلا بد من توافر شروط تتمثل في استنباط هذه القرائن، وأهم هذه الشروط: أن تكون القرينة التي استنبطها القاضي كافية لاقتناعه من حيث الدقة، والوضوح، وأن لا تحتمل التأويل، أو الشك، وإذا اعتمد القاضي على عدة قرائن يجب أن تكون متناسقة يكمل بعضها بعضاً، وتؤدي إلى النتيجة ذاتها<sup>(49)</sup>.

ويأخذ القضاء الضريبي بالاعتماد على استنباط القرائن القانونية لإثبات وقائع غير مثبتة بواسطة وقائع ثابتة الدلالة، فيمكن إثبات مزاوله مكلف لنشاط تجاري معين إذا تبين في مشترياته ما يستلزم لهذا النشاط، وكذلك تعدُّ مصاريف المكلف الإنتاجية قرينة على حجم رواج تجارته إذا كانت هذه المصاريف متغيرة غير ثابتة تتناسب طردياً بمزاوله هذا النشاط.

### المبحث الثالث

#### الخبرة

الأصل في القاضي أن يقوم باستجلاء وقائع الدعوى بنفسه لاستكمال قناعته في الوصول إلى الحقيقة القضائية لتكون أقرب ما يمكن إلى الحقيقة الواقعية، دون أن يعتمد في ذلك على غيره، غير أن القاضي قد يتعذر عليه الوصول لحقيقة بعض الوقائع التي تتعلق بمسائل فنية لا يمكن للقاضي الإلمام بها كالهندسة، والطب، والمحاسبة، وغيرها- التي لا يمكن حصرها- مما يدفع القاضي إلى اللجوء إلى أهل الخبرة في هذه المجالات، لبيان رأيهم بصفتهم متخصصين في هذه المسائل.

وعرفت الخبرة بأنها: ((تكليف شخص من قبل المحكمة برؤية موضوع النزاع، والإدلاء برأيه الفني فيه إلى المحكمة في المسائل التي لا يمكن للقاضي الوصول إليها بمفرده))<sup>(50)</sup>.

(48) تمييز حقوق، رقم (92/143) تاريخ 1992/7/8، مجلة نقابة المحامين، السنة 41، الأعداد (1-2-3)، كانون الثاني - شباط - آذار 1993، ص 384.

(49) رضا المزغني، أحكام الإثبات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1985، د.ط، ص 448.

(50) مفلح القضاة، مرجع سابق، ص 239.

ولا تقتصر فائدة الخبرة على مساعدة القاضي في تكوين قناعته فحسب بل تمتد إلى تمكين الخصوم من تقديم دليل على صحة ادعاءاتهم، وللقاضي تقدير ضرورة إجابة طلب أحد الخصوم في الاستعانة بهذه الوسيلة من وسائل الإثبات<sup>(51)</sup>.

ومما سيق سنتناول في هذا الفصل المطالب الآتية:

المطلب الأول: سلطة القضاء الضريبي في الاستعانة بالخبرة.

المطلب الثاني: إجراءات الخبرة.

المطلب الثالث: حجية الخبرة في الإثبات الضريبي.

## المطلب الأول

### سلطة القضاء الضريبي في الاستعانة بالخبرة

نظراً لأنَّ الخبرة تنصب على مسائل فنية فقد منح المشرع الأردني والمشرع المصري<sup>(52)</sup> الحق للمحكمة بانتداب خبير، أو أكثر في أي دور من أدوار الدعوى على أي أمر ترى لزوم إجراء الخبرة عليه.

فللمحكمة سلطة واسعة في الاستعانة بالخبرة في أي مرحلة من مراحل الدعوى، واستخدام هذه الوسيلة أمر اختياري يعود للمحكمة نفسها متى رأت لزوم اللجوء إليها في أي أمر ترى فيه من الخفايا الفنية ما يصعب عليها بيانه بمفردها، وإذا قررت اللجوء للخبرة فهي التي تختار الخبير، وهي التي تحدد بدقة المهمة التي يجب عليه القيام بها، وهي التي تقرر إجابة طلب أحد الخصوم في اللجوء للخبرة إذا رأت ما يبرر ذلك، ولها أن توافق على اختيار الخصوم للخبير إذا اتفقا عليه<sup>(53)</sup>.

ورغم هذه الصلاحية فإن اللجوء للخبرة في المنازعات الضريبية أمر جوهري لا يمكن تجاهله للطابع الفني لهذه المنازعات، وقضت في ذلك محكمة التمييز الأردنية: ((الاحتكام إلى الخبرة لبيان صحة

(51) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 478.

(52) مادة (1/83) من قانون البيئات الأردني، المواد (135+136) من قانون الإثبات المصري.

(53) علي عوض حسن، مرجع سابق، ص 31.

الحسابات، والوصول إلى نتيجة بقضايا ضريبية الدخل هو من الأمور الجوهرية في معالجة مسائل الحسابات الفنية<sup>(54)</sup>.

وللمحكمة رفض إجراء الخبرة إذا رأت أن اللجوء إليها لا يؤدي إلى الوصول بها إلى حقيقة الواقعة محل النزاع، وكذلك إذا رأت أن الواقعة ثابتة الدلالة دون حاجة لإجراء الخبرة، وللمحكمة إلغاء الخبرة حتى بعد انتداب الخبير إذا وجدت أنها ليست في حاجة إلى إجراء الخبرة؛ إذا تبين لها وقائع تجعل إجراء الخبرة غير ذي جدوى، فمن العبث إلزام المحكمة بتنفيذ إجراء، أو الاستمرار في إجراء لم يعد مفيداً، إضافة إلى أن نتائج الخبرة لن يكون لها أي أثر في نتيجة الدعوى، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((لا يتوجب الاستعانة بالخبرة ما دام أن فعل التزوير ثابت بدليل قانوني، وأن البيئة الواردة في الدعوى تؤدي إلى ثبوت ذلك))<sup>(55)</sup>.

وقضت بذلك محكمة النقض المصرية: ((إذا كانت المحكمة بعد أن أثبتت بالأدلة التي استندت إليها عدم سلامة دفاتر الممول بما يدعو إلى عدم الاطمئنان إليها فلا عليها إن هي لم تجب الممول إلى طلب ندب خبير لفحص حساباته، وتقدير أرباحه من واقع هذه الدفاتر))<sup>(56)</sup>.

كما أن انتداب الخبير يجب أن ينصب على وقائع فنية بحتة، ويجب أن لا ينصرف إلى المسائل القانونية، لأن هذا من صميم المحكمة، ويعد اعتراف من القاضي بنفس كفاءته، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((إذا تبين أن الخبير قام بتفسير نصوص القانون عوضاً عن المحكمة، وأن محكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل لم تبد رأيها في ذلك، واكتفت باعتماد تقرير الخبرة، وتأسيس حكمها عليه... فإن القرار مشوب بعيب القصور في التعليل والتسبيب))<sup>(57)</sup>.

ورغم ذلك فإن المنازعات الضريبية منازعات ذات طابع فني لا يمكن للمحكمة إدراكه دون اللجوء للخبرة، وغالباً ما يجيب القضاء الضريبي إلى طلب أحد الخصوم لإجراء الخبرة تجنباً لحرمان أحد الخصوم من بيئة في صالحه.

وبعد قيام المحكمة بانتداب الخبير فانه يمكن لأطراف الدعوى الاعتراض على شخص الخبير، وطلب تحيته حيث أحال قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني بالمادة (2/90) الأسباب التي يمكن

(54) تمييز حقوق رقم (94/987) تاريخ 1995/2/18، مجلة نقابة المحامين، سنة 44، ع 10-11، تشرين الأول وتشرين الثاني، 1996، ص 2606.

(55) تمييز جزاء رقم (1983/74)، تاريخ 1983/6/15، مجلة نقابة المحامين، سنة 31، ع 5، حزيران 1983، ص 1027.

(56) طعن رقم (419) سنة 21 ق، جلسة 1953/12/17، احمد محمود حسني، قضاء النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986، د ط، ص 150.

(57) تمييز حقوق، رقم (1998/432) تاريخ 1998/4/21، المجلة القضائية، مجلد 2، ع 4، نيسان 1998، ص 262.

الاعتراض لأجلها على انتداب خبير إلى المواد (132+134) من نفس القانون التي تتعلق بأسباب تحية القضاة، وأخذ قانون الإثبات المصري بنفس الأسباب في المواد (141-145). كما يمكن رد الخبير إذا أبدى كل أطراف الدعوى عدم ارتياحهم له، وكأنهم قد اتفقوا على تحيته مما يوجب على القاضي أخذ ذلك بالحسبان<sup>(58)</sup>.

على أنه يجب على الخصوم لجواز صحة الطعن بانتداب خبير أن يكون هذا الطعن عند انتدابه وقبل قيامه بمهمته، وذلك تجنباً لقيام أحد الخصوم بالطعن بالخبير إذا رأى أن تقرير الخبرة يسير في غير مصلحته، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((لا يرد الطعن بعدم حياد الخبير، وعدم خبرته بعد تقديم الخبير لخبرته إذ كان عليه أن يعترض على انتخابه قبل تقديم خبرته))<sup>(59)</sup>. وقضت بذلك أيضاً محكمة النقض المصرية: ((إذا بدا لأحد خصوم الدعوى الاعتراض على شخص الخبير، أو عمله فعليه أن يثبت هذا الاعتراض عند مباشرة الخبير عمله، فإن فاته ذلك فعليه أن يثبت هذا الاعتراض لدى محكمة الموضوع فإن فاته ذلك أيضاً كان طعنه على ذلك أمام محكمة النقض غير مقبول))<sup>(60)</sup>.

## المطلب الثاني

### إجراءات الخبرة

تبدأ إجراءات الخبرة من انتداب الخبير سواء بانتدابه من قبل المحكمة، أو بناء على طلب أحد الخصوم وتقوم المحكمة بعد التأكد من إيداع مصروفات الخبير بتحليفه اليمين على القيام بعمله بأمانة، لتأتي إجراءات عمل الخبرة من حيث عمل الخبير بإشراف المحكمة، ثم معاينة الخبراء لما هو مطلوب إجراء الخبرة عليه، ثم إعداد تقرير نهائي بأعمال الخبرة، وسنتناول هذه الإجراءات على النحو الآتي :

أولاً : الخبرة إجراء يتم بإشراف المحكمة وفي مواجهة الخصوم

يقوم الخبير بأعمال الخبرة بإشراف المحكمة، ويتقيد بتعليماتها من حيث تحديد المهمة الموكلة إليه بدقة، وما هو المطلوب من الخبرة بيانه، وعلى المحكمة دعوة الخصوم للمشاركة في أعمال الخبرة

(58) مصطفى هرجة، مرجع سابق، 813.

(59) تمييز حقوق رقم (1985/551) تاريخ 1985/10/10، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 429.

(60) نقض في 1977/11/1، سنة 27 ق، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 510.

من خلال تحديد المكان، والزمان للخبراء، والفرقاء للاجتماع لبيان المهمة الموكلة للخبير، وتسليمه الأوراق اللازمة لذلك<sup>(61)</sup>.

ولا يشترط طريق معينة لدعوة الخصوم فإذا ما كان انتداب الخبير خلال إحدى جلسات التقاضي أو تم تبليغهم بواسطة المحضر أو بأي وسيلة أخرى تؤكد علمهم بانتداب الخبير وبالموعد المحدد لبدء عمله فيعد هذا تبليغاً صحيحاً لا يؤثر في عمل وإجراءات الخبرة، وبخلاف ذلك إذا أثبت أحد الخصوم عدم صحة تبليغه فإن هذا يؤدي إلى بطلان عمل الخبير، على أنه إذا شارك الخصوم بعمليات الخبرة دون الاحتجاج على عدم دعوتهم فإن هذا بمنزلة تبليغ لهم، فلا يتعلق هذا التبليغ بالنظام العام<sup>(62)</sup>.

ثانياً: معاينة الخبراء

بعد تسلّم الخبراء للأوراق اللازمة لمحل الخبرة أو أي وقائع تستلزم إجراء الكشف عليها فإن لهم الحق بالإطلاع على جميع المستندات الأخرى اللازمة لتسهيل مهمة الخبرة أيًا كانت طبيعتها سواء كانت محاسبية أم غير ذلك، وسواء كانت مقدمة من المكلف أم من الإدارة الضريبية كما لهم تدقيق جميع الميزانيات وما يعزها من بيانات أخرى.

ويثار التساؤل هل يحق للخبراء الإطلاع على جميع مصادر المعلومات، سواء كانت قيوداً لجهات رسمية، أم قيوداً لجهات استتقت منها الإدارة الضريبية معلوماتها؟ وهل يجوز للخبير الإطلاع على ملفات المكلفين الآخرين رغم الحظر الذي فرضه المشرع على سرية المعلومات الضريبية، وعدم جواز إفشاء أي معلومات تتعلق بها، مما جعل المشرع يفرض السرية على جلسات التقاضي الضريبية، أم أنه ومراعاة للسرية لا يجوز للخبير الإطلاع إلا على ملف الدعوى فقط؟.

ويرى بعضهم<sup>(63)</sup> أنه يجب تمكين الخبير من الإطلاع على جميع الأوراق اللازمة المتعلقة بالنزاع، التي بحوزة المكلف والإدارة الضريبية، وإن كانت تتعلق بوثائق رسمية، وكذلك إن كانت متعلقة بملفات المكلفين الآخرين دون أن يمتد هذا الإطلاع إلى ما يتعلق بخصوصية نشاط المكلف الآخر؛ ليتمكن الخبير من إعداد تقرير أقرب ما يكون إلى الدقة لمساعدة القاضي في إصدار القرار السليم، ولهذا يجب على الإدارة الضريبية الإفصاح عن مصادر معلوماتها، وللخبير الحق بتدقيق هذه المصادر وما يمكن أن تؤديه من معلومات.

(61) المادة (2/83) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، المادة (146) من قانون الإثبات المصري.

(62) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 497.

(63) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 501.

ونرى - بخلاف الرأي السابق - أن هذا الاطلاع يتعارض مع ما فرضه القانون من سرية المعلومات الضريبية، كما أنه لا يجوز إجبار الإدارة الضريبية على تقديم دليل ضد نفسها؛ خاصة أن الخبرة تجري على حسابات المكلف وأوراقه وليس على ملف التقدير، وإذا ما قدم المكلف أوراقاً وبيانات للخبير لم تبرزها للمقدر خلال مرحلة التقدير الأولى فإن هذا يعدّ من قبيل صنع دليل لنفسه لا يجوز الاعتماد به، وعلى الخبير الالتزام بالحياد في تقريره خاصة أن الخبير يستمد صلاحياته من المحكمة التي منحها المشرع صلاحيات واسعة في ما يتعلق في الدعوى.

ثالثاً: إيداع تقرير الخبرة

بعد أن ينتهي الخبير من المهمة الموكولة إليه يقوم بإيداع تقرير فيما توصل إليه من نتائج، ويتم إيداع هذا التقرير في ملف الدعوى، ويجب أن يشمل على نتيجة الأعمال والأوجه التي يستند إليها في إعدادة بدقة وإيجاز.

وبعد إيداع التقرير يبلغ الخصوم نسخة عنه حتى يمكن لهم الاطلاع عليه ودراسته وبيان أي ملاحظات لهم حوله، وإذا ما كان أحد الخصوم يرغب بمناقشة الخبير في تقريره أو رأيت المحكمة أن هناك ما يستدعي مناقشة الخبير؛ فلها استدعاؤه إلى جلسة تحدها لهذه الغاية ليبيد الأسباب التي أدت إلى صدور التقرير بصورته الحالية<sup>(64)</sup>.

وتبقى مسألة استدعاء الخبير للمناقشة من صلاحيات المحكمة، سواء إذا رغبت بهذا الاستدعاء من تلقاء نفسها، أو بناء على طلب أحد الخصوم ويتم تقدير تلك الصلاحية بعد دراسة التقرير وجميع أوراق الدعوى المقدمة من المحكمة أو الخصوم، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((تقرير الخبرة هو من البيانات التي تستقل المحكمة بوزنها، فإذا وجدت أن التقرير مستوفياً لشروطه وفي الغرض الذي أجريت من أجله الخبرة، فإن دعوة الخبراء للمناقشة متروك لتقدير محكمة الموضوع، فإذا جاء واضحاً معللاً فإن اعتماده وعدم دعوة الخبراء للمناقشة لا ينطويان على مخالفة قانونية))<sup>(65)</sup>.

(64) المادة (3/83) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني، المادة (150) من قانون الإثبات المصري.

(65) تمييز حقوق رقم (99/786) تاريخ 1999/11/3، مجلة نقابة المحامين، سنة 48، العددان (11+12)، تشرين الأول وتشرين الثاني، 2000، ص 3898.

وفي هذا قضت محكمة النقض المصرية: (( للمحكمة تقرير حضور الخبير للمناقشة، أو رفض ذلك إذا كان في تقريره ما يعني عن المناقشة))<sup>(66)</sup>.

ونرى أن تقرير الخبرة في المنازعات الضريبية أمر فني بحت يجب السماح-فيه دائماً-للخصوم بمناقشة الخبير، خاصة إذا كان بناء على طلب أحد الخصوم لأن الخبير هنا يشهد على تقريره، وتتم مناقشته كأى شاهد يتقدم بشهادته، فلماذا نوجب مناقشة الشهود بشهاداتهم؛ وفق المادة (2/82) من قانون أصول المحاكمات الأردني، ولا نوجب مناقشة الخبير؛ رغم ما يترتب على الخبرة من أثر قانوني يتمثل في كثير من الأحيان أن تنتج المحكمة لبناء حكمها بناء على ما جاء فيه.

### المطلب الثالث

#### حجية الخبرة في الإثبات الضريبي

بعد تأكد المحكمة من استيفاء الخبير لجميع الإجراءات القانونية فان تقريره يصبح حجةً، ودليلاً صالحاً للحكم في مواجهة سائر الخصوم، ويصبح له قوة السند الرسمي، ولا يجوز إنكاره، أو الطعن فيه إلا بالتزوير<sup>(67)</sup>.

وتتمتع المحكمة بصلاحيحة واسعة في وزن هذه البينة، ومدى صلاحيتها كأساس للحكم في الدعوى فلا يقيد رأي الخبير المحكمة، فلها الأخذ بما جاء بتقرير الخبير كاملاً، أو الأخذ بجزئية منه، وطرح ما عداها، ولها أن تردده كاملاً إذا رأت ما يبرر ذلك<sup>(68)</sup>.

وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((بعد اعتماد محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على تقرير الخبرة من الأمور التي تستقل في تقديرها دون رقابة عليها، حسب الاجتهاد المستقر لمحكمة التمييز))<sup>(69)</sup>.

وحتى تتمكن المحكمة من تدقيق رأي الخبير، واتخاذ قرارها بشأنه فيجب أن يكون التقرير مستوفياً لجميع الشروط القانونية، ومفصلاً كل بند من بنوده بشكل وافٍ مغللاً تعليلاً كاملاً يُمكن المحكمة من

(66) طعن رقم (116) سنة 14 ق، جلسة 1945/4/26، أشار إليه زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 508.

(67) عباس العبودي، شرح أحكام قانون الإثبات، دار الثقافة للنشر، عمان، 1999، ط.2، ص 237، وأيضاً: نبيل إبراهيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، د.ط، ص 210.

(68) المادة (2/86) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني.

(69) تمييز حقوق رقم (1991/487) تاريخ 1991/10/22، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 730.

بيان العناصر الفنية التي خفيت عليها، والتي استدعت الخبير لأجلها من خلال تقرير الخبرة ذاته دون حاجة إلى ما يبين خفاياه، وفي هذا قضت محكمة التمييز الأردنية: ((حيث إن تقرير الخبرة جاء موضوعاً مفصلاً ليس به غموض وإن الأخذ به يدخل ضمن الصلاحية التقديرية لمحكمة الموضوع فإن استنادها إليه في القرار موضوع التمييز لا يخالف القانون ما دام مستوفياً الشروط القانونية))<sup>(70)</sup>.

ويأخذ التشريع المصري بذات الحكم من حيث سلطة المحكمة في الأخذ بتقرير الخبرة، أو إهداره، وقضت بذلك محكمة النقض المصرية: ((الأخذ برأي الخبير وإطراح ما عداه من سلطة محكمة الموضوع في فهم الوقائع في الدعوى، وتقدير الأدلة فيها والموازنة بينها، وترجيح ما تطمئن إليه منها متى كان لذلك أصله الثابت بالأوراق))<sup>(71)</sup>.

كما يمكن لمحكمة الموضوع الأخذ بتقرير الخبرة كاملاً فإنه يمكن لها، وفي حدود سلطتها التقديرية الأخذ بجزء من تقرير الخبرة، وإهدار أي جزء آخر لا تطمئن إليه في قضائها إذا وجدت في الجزء المراد اعتماده ما يوجب ويساعد في تكوين قناعتها، والالتفات عن أي جزء آخر، فهي بالأصل غير مقيدة في التقرير وقضت بذلك محكمة التمييز الأردنية: ((نظراً لأن الخبرة المتعلقة بضريبة الدخل من طبيعة خاصة كونها تحوي عناصر كثيرة، ومتنوعة، ولبعض هذه العناصر صلة بقانون ضريبة الدخل؛ فإن ما يفرضه هذا الواقع أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تعتمد على الخبرة بصورة مبدئية، ومن ثم تقوم بمراجعة بنود الخبرة، وعناصرها، والتوصل إلى اتفاقها مع القانون من عدمه مما يجعل لهذه المحكمة الأخذ ببعض بنود الخبرة، والالتفات عن بعضها...))<sup>(72)</sup>.

كما يمكن لمحكمة الموضوع عدم الأخذ برأي الخبير إذا لم تجد فيه ما يكون قناعتها ويؤكد الواقعة التي أجريت الخبرة لأجلها، فلها سلطة تقديرية مطلقة في ذلك على أنه يقع على محكمة الموضوع إذا اتجهت لعدم الأخذ برأي الخبير أن تسبب، وتعلل قرارها تعليلاً وافياً تبين ما دفعها لعدم اعتماد رأي الخبير، فإذا كان لها سلطة في انتداب الخبير بالأصل؛ فإنه لا يجوز لها بعد انتدابه إهدار هذه الخبرة دون أسباب معقولة، خاصة إذا كان تقرير الخبرة مستوفياً شروطه القانونية، وقائماً على

(70) تمييز حقوق رقم (1998/858) تاريخ 1998/7/29، المجلة القضائية، مجلد 2، تموز 1998، عدد 7 ص 373.

(71) طعن رقم (2091)، سنة 52 ق، جلسة 1990/1/29، قضاء النقض الضريبي، احمد محمود حسني، مرجع سابق، ص 778.

(72) تمييز حقوق رقم (1994/1149) تاريخ 1995/6/5، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 1032.



أسباب معقولة وقضت بذلك محكمة التمييز الأردنية: ((يعدُّ الحكم مشوباً بعدم كفاية الأسباب إذا لم تبين المحكمة الأسباب التي دفعتها لعدم الأخذ برأي الخبير))<sup>(73)</sup>.

واتجهت محكمة النقض المصرية بذات الاتجاه حيث قضت: ((وإن كان من المقرر أن المحكمة غير مقيدة برأي الخبير المنتدب في الدعوى إذ لا يعدو أن يكون هذا الرأي عنصراً من عناصر الإثبات التي تخضع لتقديرها، إلا أنه إذا استوى تقرير الخبرة على حجج تؤيدها الأدلة والقرائن الثابتة بالأوراق، وكانت المحكمة قد طرحت النتيجة التي انتهى إليها التقرير، وذهبت بما لها من سلطة تقديرية إلى نتيجة مخالفة وجب عليها أن تتناول في أسباب حكمها الرد على ما جاء بالتقرير من حجج، وأن تقيم قضاها على أدلة سائغة تؤدي عقلاً إلى النتيجة التي انتهى إليها))<sup>(74)</sup>.

وإذا ما شاب تقرير الخبرة أي عيب من عيوب البطلان المتعلقة في النظام العام فإن هذا البطلان يمتد إلى قرار المحكمة إذا ما استندت إلى هذا التقرير في إصدار حكمها، كاستنادها للتقرير إلى أوراق مزورة، أو بتبين لها عدم صلاحية الخبير، أما إذا كان قرار المحكمة لا يستند إلى تقرير الخبرة، أو أن البطلان لا يتعلق بالنظام العام - كعدم تسليم أحد الخصوم نسخة من هذا التقرير - فإن هذا البطلان لا يمتد إلى الحكم الصادر من المحكمة رغم ذلك<sup>(75)</sup>.

الخاتمة :

إن الإدراك لعبء الإثبات في المنازعات الضريبية يتطلب وعياً ضريبياً كاملاً في هذا النوع من المنازعات في مواجهة ما تمتلكه الإدارة الضريبية من صلاحيات فكل صلاحية ممنوحة لهذه الإدارة تواجه بضمانة لحماية حقوق المكلفين .

ومن دراستنا لوسائل الإثبات الضريبية أمام القضاء الأردني نؤكد أهم التوصيات التي أوردناها في صلب البحث وتمثل بما يأتي:

1- يدعو الباحث إلى العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال حملات إعلامية، أو نشرات خاصة، أو دورات تقدمها الإدارة الضريبية للتجار أو وكلائهم، وكذلك تحديث التشريع الضريبي الأردني لتحديد العلاقة بين المكلف، والإدارة الضريبية، وبيان عبء الإثبات الملقى على كل منهم، ومتى يقع على أحدهما، ومتى ينتقل إلى الآخر بما لا يسمح للإدارة الضريبية بما تمتلكه

(73) تمييز حقوق رقم (1987/745) تاريخ 1987/5/16، تقنين دائرة ضريبة الدخل، ص 576.

(74) طعن رقم (2251)، سنة 54 ق، جلسة 1986/12/8، قضاء النقض الضريبي، احمد محمود سني، مرجع سابق، ص 780.

(75) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 518 - 522.

من صلاحيات واسعة بإهدار الضمانة المتمثلة بضرورة تحديد مصادر الدخل، وحجمها بشكل واضح وجلي.

2- إزام الجهات الرسمية، والخاصة بالمبادرة من تلقاء نفسها بتقديم كل ما لديها من معلومات تتعلق بدخول المكلفين دون انتظار طلب ذلك من الإدارة الضريبية وتشمل هذه الجهات - على سبيل المثال لا الحصر - الجهات الرسمية كالوزارات ودوائر الدولة المختلفة والجهات شبه الرسمية كالمبديات والجامعات والمعاهد التعليمية، وأيضاً النقابات والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية والبنوك والشركات الخاصة التي تحتفظ بميزانيات عمومية.

3- تدخل المشرع لبيان الإجراءات الواجب اتباعها بشكل دقيق في لجوء الإدارة الضريبية لبعض وسائل الإثبات كالشهادة، وتحديد المقصود بلفظ الاستجواب الوارد بالقانون، وكيفية الاستفادة من هذه الوسائل، ومدى سلطة الإدارة الضريبية في وزنها.

4- تدخل المشرع الضريبي صراحة لبيان حجية بعض وسائل الإثبات، كقوائم المعلومات لتجنب الاختلاف الذي حدث في مدى حجيتها خلال القرارات المختلفة لمحكمة التمييز الأردنية.

5- تعديل المواد (27) من قانون ضريبة الدخل الأردني بما يزيل اللبس القائم من حيث تحديد الجهات الملزمة بتقديم كشف التقدير الذاتي، خاصة أن الواقع العملي أثبت أن الجهات المحددة في التعليمات الصادرة بموجب هذه المادة هي فقط التي تلتزم بتقديم الكشف المذكور دون غيرها رغم أن نص المادة (26) جاء عاماً مما جعل التعليمات الصادرة بموجب المادة (27) تتفوق من حيث التطبيق على نص القانون.

6- تدخل المشرع الضريبي صراحة بتكليف الوصي، أو الولي، أو القيم على أموال الصغير، ومن هو في حكمة بالقيام بجميع الإجراءات الواجب اتباعها من قبل الصغير لو كان كامل الأهلية من حيث تقديم الإقرارات، ومناقشة الإدارة الضريبية، والحق بالاعتراض، ودفع الضرائب المستحقة بصفته وكيلًا بحكم القانون.

## مراجع البحث

- أحمد محمود حسني - قضاء النقص الضريبي - منشأة المعارف - الإسكندرية - 1986 - د ط.
- أحمد نشأت - رسالة الإثبات - دار الفكر العربي - القاهرة - ج 1 - 1972 - ط 7.
- رضا المزغني - أحكام الإثبات - معهد الإدارة العامة - السعودية - 1985 - د ط.
- رمضان أبو السعود - أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية - الدار الجامعية للنشر - بيروت - 1985 - د ط.
- زكريا محمد بيومي - المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - مطبعة جامعة القاهرة - القاهرة - 1989 - د ط.
- سالم حمود العضايلة - القران وحجتها في الإثبات أمام قضاء محكمة العدل العليا الأردنية - رسالة ماجستير مقدمة بالجامعة الأردنية - 2002.
- شوقي نمر معدي - المستشار في قانون ضريبة الدخل المعدل لسنة 1996 - نشر مكتب معدي للاستشارات الضريبية - عمان - 1996 - د ط.
- عباس العبودي - شرح أحكام قانون الإثبات - دار الثقافة للنشر - عمان - 1999 - ط 2.
- عبدالفتاح مراد - التعليق على قوانين الضرائب على الدخل - دون ناشر - دون سنة - دون مكان نشر - د ط.
- عزت عبدالقادر - المرجع العلمي في قانون الضرائب على الدخل - دار الكتب القانونية - المحلة الكبرى - 1995 - د ط.
- علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجناحية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1997، د ط.
- عوني الرفاعي، النفقات بالمفهوم الضريبي، بحث مقدم لغايات التسجيل في نقابة المحامين في سجل المحامين الأساتذة، بحث غير منشور، دون تاريخ.
- محمد حامد عطا - الفحص الضريبي للأشطة في ظل الضريبة الموحدة - دون نشر - الإسكندرية - 1994 - ج 1 - د ط.
- محمود الكيلاني، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، د ط.

- محي محمد مسعد - العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية - مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية - القاهرة - 2000 - ط 1.
- مصطفى مجدي هرجة - قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية - دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية - 1994 - د ط.
- مفلح القضاة - الإثبات في المواد المدنية والتجارية - المعهد العالي للعلوم القانونية - دبي - 1999 - د ط.
- نبيل ابراهيم سعد - الإثبات في المواد المدنية والتجارية - منشأة المعارف - الإسكندرية - 2000 - د ط.
- نضال رشدي صبري، محاسبة ضريبة الدخل، برنامج الإدارة والريادة، تحرير محمد البزاري، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998، ط 1، ص 217.
- مجموعة قرارات محكمة التمييز الخاصة بقضايا ضريبة الدخل - تقنين قسم مديرية الدراسات بدائرة ضريبة الدخل ، من سنة 1981 حتى نهاية سنة 1996.