

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ م وتعديلاته

إشراف الأستاذ الدكتور

محمد الحلاق

إعداد طالب الدكتوراه

عارف منور عبد الرحمن السعايده

ومشاركة الدكتور

محمد خير العكام

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

ملخص: يهدف هذا البحث إلى بيان أهمية طرق الإثبات في المنازعات الضريبية ، حيث يعتبر الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي الضريبي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية. كما أنها تشكل الوسيلة العملية يعتمد عليها المكلفون في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع القانونية.

فالإثبات الذي يهمننا هنا هو الإثبات القضائي الذي يجب أن يكون بالطرق التي يحددها القانون، والتي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات، حتى يستطيع بذلك أن يحقق العدالة ، فوزن الأدلة في الإثبات متروك لسلطة القاضي التقديرية.

وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي في البحث فيما يتعلق بنقاط القوة والضعف في قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته، وقد خلص البحث إلى عدة نتائج من أهمها أن الإثبات في حل المنازعات الضريبية يعتمد بشكل كبير على الآراء الشخصية والتقديرية للقاضي الضريبي في تقييمه لقوة الدليل مما قد يضيع على الخزينة حقها من الموارد المالية أو يتسبب بالجور على المكلفين بالضريبة.

وكذلك من أبرز النتائج التي توصل إليها الباحث هي عدم وجود آلية قانونية للحصول على الدليل تقيم قوته القانونية وطرق الإثبات التي يتوجب على الإدارة الضريبية والمكلف سلوكها لإثبات صحة دعواهم.

ومن أبرز التوصيات التي خلصت إليها الدراسة زيادة الثقافة المحاسبية للقضاة والادعاء العام على حدّ سواء وذلك من خلال اتباعهم لدورات تدريبية مكثفة في المجال القانوني الضريبي والمحاسبية.

The role of evidence in resolving tax disputes in according to the Jordanian income tax law no. (57) for the year 1985 and its amendments

Abstract: This research aims to demonstrate the importance of through the proof in tax disputes, where the tool of proof necessary to reliably judge to investigate the tax and legal proceedings and determine the extent of his discretion. They are also a practical means of reliable holders in the

maintenance of their rights arising from those facts the law. Evidences that concerns us here is the proof that the judiciary must be determined by means of the law, which enables the judge to reach the truth of the disputes submitted to it, so he can do to achieve justice, weigh the evidence in the proof is left to the authority of the judge's discretion. The researcher follows the descriptive approach in research based on the strengths and weaknesses of the Income Tax Law No. (57) for the year 1985 and its amendments, and concluded the search to several results of the most important is that evidence of tax in the assessment of the force directory which could be lost to the Treasury the right financial resources or cause unfair to charge the tax. As well as of the most prominent findings of the researcher is the lack of a legal mechanism to obtain evidence and assess the strength and legal methods of proof that must be on the tax administration in charge of their behavior and to validate their claim. The main recommendations of the study increase the culture of accounting for judges and prosecutors on both science and so they follow the sessions of intensive training in the field of tax law and accounting.

مقدمة البحث:

الإثبات لغة هو تأكيد الحق بالبيينة ، وهو في لغة القانون يعني: إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون لتأكيد حق متنازع فيه له أثر قانوني ، كما هو معلوم فإن للإثبات الأهمية القانونية والعملية في فض المنازعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام وفي القضاء الضريبي بشكل خاص ، وهو الأداة التي تمكن القاضي في المجال الضريبي من التحقق في الوقائع القانونية، ذلك أن الحق إن لم يكن مقروناً بتقديم دليل يثبت وجوده فإنه يبقى مجرد إدعاء.

ويعد الإثبات من أهم مراحل التقاضي في حل المنازعات الضريبية إذ إنه يعتمد على إقامة الدليل أو تقديمه ويقصد بعبارة "إقامه الدليل" هو تقديمه إلى من يراد إقناعه (الدعاوي، ٢٠٠٣م، ص٧).

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحديد أنواع الأدلة وإلزاميتها والقوة القانونية لكل دليل في الإثبات في حل المنازعات الضريبية.

فالدليل المادي المبني على المستندات المعززة للواقعة يكون اقوي من الدليل الناجم عن الشهادة على الرغم من أن اليمين سواء كانت حاسمة أو متممة لا تناسب الدعوى الضريبية وذلك لكون أحد أطرافها هي الدولة التي تقتضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها وحيث إن قواعد الإثبات في القانون الضريبي تعد من النظام العام.

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

مشكلة البحث:

نظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضريبي ولاعتماده على وسائل مميزة مما جعله من أكثر القوانين قدرة على تحقيق أهداف الدولة المتمثلة لتحقيق المصلحة العامة ، وهي تحقيق الموارد المالية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي؛ ولأن هذا القانون ينظم العلاقة بين الدولة والأفراد باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة ، وهو بذلك يخرج عن نطاق القانون الخاص وحيث إن الإثبات أصلاً جاء لتنظيم العلاقة بين الأفراد مع بعضهم البعض يصبح من الضروري تكييف نظرية الإثبات لتتلاءم مع الطبيعة الخاصة لقانون الضريبة.

وتبرز مشكلة الدراسة من حجم القضايا المرفوعة على الحكومة متمثلة بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات من دافعي الضرائب والتي تكاد تكون معظمها مرتبطة بأدلة الإثبات.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذه الدراسة بعدم وجود دراسات سابقة حول أهمية الإثبات في التشريعات الضريبية بالرغم من أهميته الكبيرة؛ وذلك لحداثة موضوع الضرائب، مما أدى إلى وجود كثير من المنازعات الضريبية التي ما زالت عالقة منذ سنوات طويلة مما يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة بالإضافة إلى عدم استقرار المراكز المالية لدى المكلفين ، مما حدا بالدولة إلى حل كثير من المنازعات بالتصالح ، وعن طريق الطعون الإدارية مما يؤدي إلى إجحاف كبير بالمكلفين ، وإضرار بخزينة الدولة.

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي يحددها القانون إلى من يراد إقناعه ، ومدى أهمية الإثبات في حل المنازعات الضريبية بين المتخاصمين، وعلى من يقع عبء الإثبات ، والطرق التي يجب أن يسلكها المتخاصمون للإثبات.

محددات البحث:

عدم وجود دراسات سابقة في هذا المجال ، وقلة الدراسات الميدانية التطبيقية كذلك بالإضافة إلى قلة وشحّ المراجع ذات العلاقة ، مما حدا باختصار الدراسة على القوانين وأحكام المحكمة الدستورية ، وهذا قد يكون بسبب سرية المعلومات الضريبية أو عدم وجود دائرة معلومات لدى الإدارة الضريبية توثق الطعون الإدارية والطعون القضائية في منازعات ضريبة الدخل.

أ. عارف السعايده وآخرون

منهجية البحث:

اتبع الباحث المنهج الوصفي وذلك لملاءمته لأغراض البحث ، حيث اعتمدت على القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالإضافة إلى أحكام محكمة التمييز الأردنية ، وقانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته بالإضافة إلى المراجع العلمية في موضع القضاء الضريبي.

خطة البحث:

يتكون البحث من ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: الإثبات في المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني: عبء الإثبات في المنازعات الضريبية.

المطلب الثالث: طرق الإثبات في المنازعات الضريبية.

المطلب الأول: الإثبات في المنازعات الضريبية

للإثبات دور مهم في حسم المنازعات بشكل عام، وقد عنيت جميع التشريعات بتنظيمه ويعرف الإثبات قانوناً بأنه: " إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي يحددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتب آثارها " (سلطان، ٢٠٠٥م، ص٤).

والإثبات الذي نقصده هنا هو الإثبات القضائي الذي يتم عن طريق تقديم الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون ، ويكون بإقامة الدليل أو تقديمه ، إلى من يراد إقناعه (سلطان، ٢٠٠٥م، ص٥).

وبناءً على ذلك فللإثبات أهمية كبيرة من الناحية العملية في العلاقات القانونية؛ لأنه بمثابة شريان الحياة للحق؛ حيث إنَّ الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه عند المنازعة أن يقيم الدليل على مصدره ، ويصبح عند المنازعة هو والعدم سواء ؛ لأن الدليل هو الذي يحميه ويجعله مقيداً (القضاء، ١٩٩٤، ص٢٢).

فتنظيم الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين المتخاصمين ، وأن يدحض الادعاءات الكاذبة والكيدية ، ويوفر أسباب الاستقرار في المجتمع ويحقق صالح الجماعة.

كما لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما بناء على البيانات المقدمة في الدعوى محل النظر والمتعلقة بها ومنتجة في الإثبات وجائز قبولها (فوده، ٢٠٠٦، ص١٠).

لم تحدد قوانين ضريبة الدخل ولا قوانين المبيعات كافة طرق الإثبات الجائزة أن يسلكها ويتمسك بها الخصم الذي يتحمل عبء الإثبات، وهذا يعني أن يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة في قانون البيانات.

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

وقد نظم قانون البيئات الأردني الإثبات وأحكامه ، ودور القاضي في الإثبات ، ومدى صلاحياته بوزن البيئات والأخذ بها من عدمه ، وحصر طرق الإثبات في ستة أدلة سنداً لأحكام المادة (٢) من قانون البيئات الأردني رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٢م ، وهي:

- ١- الأدلة الكتابية ٢- الشهادة ٣- القرائن ٤- الإقرار ٥- اليمين ٦- المعاينة والخبرة.

حيث يحق للخصم أن يسلك أي من هذه الطرق لإثبات دعواه.

وفيما يتعلق بقوة هذه البيئات ، ومدى إلزاميتها للمحكمة ، ومدى صلاحية المحكمة في الأخذ بها من عدمه ، فقد قررت محكمة التمييز الأردنية في كل أحكامها أن للمحكمة صلاحية الأخذ بالبيئة أو بجزء منها أو طرحها جانباً ، سنداً للمادة (٣٤) من قانون البيئات الأردني رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٢م . " للمحكمة أن ترجح بيئة على أخرى وفقاً لما تستخلصه من ظروف الدعوى.. " أي أن صلاحية تقدير البيئات يعود للمحكمة والحكم بما تقتنع به ويضمن إليها وجدانها كما قررت محكمة التمييز أنه ليس لها رقابة على محكمة الاستئناف في تقديرها للبيئة المقدمة من قبل المكلف سنداً لقرارات محكمة التمييز (تمييز حقوق رقم ٨٤/٤٤٧ الصادر بتاريخ ١ ذو القعدة سنة ١٤٠٤هـ الموافق ١٩٨٤/٧/٣١ مأخوذاً من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية ، تمييز حقوق رقم ٨٤/٥٤٨ الصادر بتاريخ ١ ذو القعدة سنة ١٤٠٤هـ الموافق ١٩٨٤/٨/٢٧) " لا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في تقديرها للبيئة ما دام أن تقديرها للبيئة لم يكن مخالفاً للقانون ."

فإذا توافرت في البيئات شروطها فلا تملك محكمة الاستئناف استبعادها ، وذلك ضمناً لحق المكلف ؛ لأن استبعاد أي بيئة فيه إجحاف بحق من كانت البيئة لمصلحته ، وخاصة في موضوع الخبرة.

المطلب الثاني: عبء الإثبات في المنازعات الضريبية

القاعدة هي أن الإثبات على المدعي "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه" (سلطان، ٢٠٠٥، ص ٢١)، وهذا النص ليس إلا تقريراً لمبدأ عام أقرته الشرائع، وهو مبدأ احترام الثابت، فمن يدعي على خصمه خلاف هذا الوضع عليه إثبات ذلك. فادعاء مقدر ضريبة الدخل بوجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبات عدم وجود هذا المصدر وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية في عدة قرارات تمييز حقوق ٨٤/٢٤٥ الصادر بتاريخ ١٩ رجب سنة ١٤٠٤هـ الموافق ١٩٨٤/٤/٢١ مأخوذاً من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية.

أ. عارف السعايده وآخرون

- تمييز حقوق ٨٥/٣٣٧ الصادر بتاريخ ٢٣ شوال سنة ١٤٠٥ هـ الموافق ١٠/٧/١٩٨٥ مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية
- تمييز حقوق ٩٣/١٠٩٧ الصادر بتاريخ ٢٦ رجب سنة ١٤١٤ هـ الموافق ١٨/١/١٩٩٤ مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية).

فالأصل في الذمة البراءة ، وهذا ما أكدته المادة (٧٣) من القانون المدني الأردني على أن الأصل براءة الذمة ؛ أي أن تكون ذمة كل شخص غير مشغولة بحق آخر؛ لأنه يولد وذمته بريئة ثم تشغل بالمعاملات التي يجريها كل فيما بعد ، وكل من يدعي خلاف هذا الأصل عليه أن يقيم الدليل على ما يدعي (المكلف بالإثبات) (القضاة، ١٩٩٤، ص١٨)، وذلك أن تكليف أحد الخصوم بالإثبات يجعل الخصم الآخر في مركز أفضل ؛ لأن موقفه سيكون سلبياً ، وسيكسب الدعوى دون مجهود إذا عجز المكلف بالإثبات عن إقامة الدليل على ما يدعيه (القضاة، ١٩٩٤، ص٣٨). لقد ثبت في جميع التشريعات الضريبية ، وبشكل لا يقبل الجدل ، أن عبء إثبات تقدير مأمور التقدير لضريبة الدخل والمبيعات هو تقدير باهظ يقع على عاتق المكلف سنداً للفقرة (و) من المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته على أنه " يدعو المقدرّ المعترض إلى جلسة للنظر في اعتراضه ، وللمعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه..". أي أنه يقع على عاتق المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المُستأنف منه هو تقدير باهظ (تمييز حقوق رقم (٩١/٧٦١) ص ٩٣٣ من مجلة نقابة المحامين لسنة ١٩٩٣) " تقع على المستأنف نفسه إقامة الدليل على أن التقدير باهظ ولا يجوز إثبات أي وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه القرار المستأنف " وهذا يعني أن على المكلف إقامة الدليل ولا يؤخذ بالدفع المجرد من الدليل يضاف إلى ذلك بأنه لا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير ، فالإثبات أمام المحكمة المختصة محصور بالوقائع التي أثارها المكلف ، وادعى بها في مرحلة الطعن الإداري.

إلا أنه ومن خلال الواقع العملي يحق لموكل المكلف إبراز بينات جديدة لدى محكمة الاستئناف، لم يتم إبرازها أمام مأمور التقدير أو لجنة الاعتراض ولا يجوز لمأمور التقدير الاعتراض على ذلك بحجة أنه لم يتم الاستناد إليها ابتداءً أمام مأمور التقدير ، وللمحكمة الصلاحية الكاملة بقبولها دون الرجوع إلى رأي المستأنف عليه ، فالقيد الذي رتبته القانون على المكلف ينصرف فقط على عدم جواز إثارة وقائع جديدة ابتداءً أمام المحكمة المختصة ، أما بالنسبة للبيانات الإضافية فيمكن له إثارتها لأول مرة أمام المحكمة (- تمييز حقوق رقم ٨٤/٤٤٦ الصادر بتاريخ ٣٠ شوال سنة ١٤٠٤ هـ الموافق ٢٦/٧/١٩٨٤)، " ... تقع تبعية إقامة الدليل

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

على أن التقدير باهظ على المكلف الذي يقدم بيناته أمام محكمة الاستئناف لإثبات ذلك ، ولا محل لقول مأمور التقدير بأنه لا يحق للمكلف إبراز أية بينة إضافية جديدة أمام محكمة الاستئناف لم تكن مبرزة لدى مأمور التقدير " ، وبالرغم من حق موكل المكلف بإبراز بينات جديدة لدى محكمة الاستئناف إلا ان المحكمة غير ملزمة للأخذ بها ، " إن المميز في أقواله التي أدلى بها أمام مأمور التقدير توضيحاً للالتحجج الاعتراض قد ذكر بصراحة تامة أن اعتراضه ينصب على نسبة الربح التي قدرها المأمور، ولهذا فإن ادعاءه بأن الاعتراض يشمل تقدير الدخل الخاضع للضريبة هو ادعاء مردود لتعارضه مع أقواله التي أوضح فيها اعتراضه" (تمييز حقوق رقم ٦٤/٣٣٩ ، ص ٩٦ من مجلة نقابة المحامين سنة ١٩٦٥ م).

مما سبق يتضح أن الأصل أن يتحمل المكلف عبء الإثبات ؛ لأن المكلف هو الخصم المدعي في الدعوى الضريبية ، وأن الاستئناف محصور فيه فقط ، لا يري الباحث في ذلك خروجاً عن القواعد العامة في الإثبات ، أضف إلى ذلك بأنه إذا أخذنا بعين الاعتبار أن دين الضريبة يترتب في ذمة المكلف بحكم القانون ، وقرار التقدير لا ينشئ الالتزام بدين الضريبة وإنما يكشفه ، والأصل أن يكون الشخص مكلفاً بأداء الضريبة ، استناداً إلى مبدأ التضامن والتكافل في تحمل الأعباء العامة تجاه المجتمع ؛ أي أن الأصل في ذمة المكلف هي المديونية لصالح الخزينة وليس البراءة.

تتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة ، ويقع عندها عبء الإثبات على مأمور التقدير ، وهذا أيده محكمة التمييز الأردنية في العديد من أحكامها ، وبينت أن عبء الإثبات الذي يتحمله المكلف يكون في الحالة التي يدور النزاع فيها بين المكلف والإدارة الضريبية حول مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه ، أما إذا كان النزاع يدور حول وجود أو عدم وجود مصدر للدخل خاضع للضريبة ، عندها يقع عبء الإثبات على مأمور التقدير " أن النص على أن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ تقع على عاتق المكلف إنما يتعلق حكمه بالاختلاف الحاصل على مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه ، وعلى ذلك فإن القول بأن تبعة إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت عليه الضريبة تقع على عاتق المكلف لا يتفق وأحكام القانون ، إذ لا يجوز لمأمور التقدير في الأصل فرض ضريبة على مكلف ما لم يكن له مصدر دخل ثابت " (تمييز حقوق رقم ٩١/٣٦١ ، قرار صادر بتاريخ ١١/جمادى ثاني سنة ١٤١٤هـ الموافق ١٢/٢٧/١٩٨٨ ميلادي).

— تمييز حقوق رقم ١٠٩٧ / ٩٣ قرار صادر بتاريخ ٢٦ رجب سنة ١٤١٤ هجري الموافق

١٩٩٤/١/٨ ميلادي

أ. عارف السعايده وآخرون

هذه الأحكام مأخوذة من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية.)، " استقر الاجتهاد على أن عبء إثبات وجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبات عدم وجود هذا المصدر " (تمييز حقوق رقم ٨٨/٥٣٥ الصادر بتاريخ ٤ ذو القعدة سنة ١٤٠٨ هجري الموافق ١٩٨٨/٦/١٩ ميلادي مأخوذة عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.). ويجب على مأمور التقدير ، وفي سبيل إثبات مصدر الدخل الجديد للمكلف ، أن يلتزم بمشروعية الدليل ، بحيث لا يمس الحريات التي نص عليها الدستور ، وألاً تعرض تصرفه هذا للإبطال من قبل المحكمة المختصة ، فحماية حق الخزينة لا يبرر الاعتداء على الحقوق والحريات العامة التي كفلها الدستور .

المطلب الثالث: طرق الإثبات في المنازعات الضريبية

يمكن تقسيم طرق الإثبات إلى طرق ملزمة للقاضي وهي التي حدد القانون حجيتها ولم يتركها لتقدير القاضي وهي الكتابة إذا كان معترفاً بها من الخصوم والإقرار واليمين. وطرق غير ملزمة للقاضي فهي البينة والقرائن القضائية والمعاينة والخبرة ؛ لأنها تخضع لتقدير القاضي ولا رقابة لمحكمة التمييز عليه في ذلك (القضاة، ١٩٩٤، ص٥٣) ، فالتشريع الضريبي جعل الأدلة الكتابية أهم طرق الإثبات ، وأعطاه قوة في الإثبات تتقدم على غيرها من الطرق . كما أن طبيعة التشريع الضريبي منحت الأخذ بالشهادة واليمين ، وهما من طرق الإثبات ، وقضت باستبعادهما إلا فيما ندر ، وسوف نتناول طرق الإثبات مبينين أهم الأحكام المتعلقة بها ، وإلقاء الضوء على أثرها في المنازعات الضريبية ، مستشيرين في ذلك بقرارات محكمة التمييز الأردنية.

الفرع الأول: الأدلة الكتابية

تعتبر من أهم طرق الإثبات ، وتصلح لإثبات جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية ، وأياً كانت قيمة الحق المراد إثباته ، وقد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الإثبات ، بقصد توفير الحماية والضمانات للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود ، وتكمن أهميتها كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف وقبل قيام النزاع(سلطان، ٢٠٠٥، ص٢١)، وتنقسم الأدلة الكتابية إلى أدلة كتابية رسمية وهو ما يعرف بالسندات الرسمية ، وأدلة كتابية غير رسمية؛ أي الأوراق العادية أو العرفية والسندات غير الموقع عليها ، فالسندات الرسمية تعني الورقة الصادرة من موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عمومية ويكون مختصاً أصلاً بتحريرها من حيث نوعها ومكان التحرير ، حسب القواعد المقررة قانوناً ويثبت فيها ما يتلقاه أو يتلى عليه من ذوي الشأن أو ما تم على يديه (طلبة، ٢٠٠٤، ص٢٢١) ، وبين القانون مدى قوة السندات

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

الرسمية في الإثبات ، واعتبرها حجة على الكافة بما دُون فيها من أمور ، ولا يجوز دحضها أو إثبات عكسها إلا عن طريق الطعن بالتزوير فقط سنداً للمادة (٧) من قانون البيئات الأردني.

أما السندات العرفية هي كل ورقة يحررها شخص أو أكثر من أشخاص القانون الخاص تتضمن التزامات أو حقوقاً والتزامات متقابلة تشهد على الصادر منه بما تضمنته ، وقد تعتبر دليلاً كاملاً إذا كانت موقعة ممن نسبت إليه أو شبه دليل إن لم تكن موقعة منه (طلبة، ٢٠٠٤، ص ٢٣٥) " السند العادي سنداً للمادة (١٠) من قانون البيئات هو الذي يشتمل على توقيع من صدر عنه أو على خاتمه أو بصمة إصبعه وليست له صفة السند الرسمي " وتعتبر السندات حجة على من صدرت عنه (أي من قام بالتوقيع عليها) ، إلا إذا أنكر ما هو منسوب إليه من خطأ أو إمضاء أو ختم أو بصمة ، ولا يعتبر السند العرفي حجة على الغير إلا منذ أن تكون له تاريخ ثابت (طلبة، ٢٠٠٤، ص ٢٤٠) ، وقد رتب القانون الحالات التي يكون فيها للسند العرفي تاريخ ثابت سنداً للمادة (١٢) من قانون البيئات والتي منها:

- أ- من يوم أن يصادق عليه كاتب العدل.
 - ب- من يوم أن يثبت مضمونه في ورقة أخرى ثابتة التاريخ رسمياً.
 - ج- من يوم أن يؤشر عليها قاض أو موظف مختص.
- أما الأوراق غير الموقع عليها، وهي الدفاتر التجارية فقد نظم القانون لها أحكاماً خاصة سنداً للمادة (١٥) من قانون البيئات الأردني والتي منها:
- لا تكون حجية على غير التاجر؛ أي أن حجتها تنصرف فقط في مواجهة التاجر.
 - تجزئ البيانات الواردة في الدفاتر التجارية للقاضي اعتبارها أساساً لتوجيه اليمين المتممة لأحد الأطراف.

ولم يفرق القانون في حجية الدفاتر سواء كانت منظمة أو غير منظمة ، إلا أنه لا يجوز تجزئة ما ورد في الدفاتر التجارية المنتظمة باستخلاص دليل منها لنفسه، واستبعاد ما كان مناقضاً لدعواه وهذا ما نصت عليه المادة (١٦) من قانون البيئات الأردني، يري الباحث أنه على الإدارة الضريبية الأخذ بالحسابات الرسمية المقدمة من قبل التاجر وفي حالة عدم الأخذ بها يقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية " (تميز حقوق رقم ٨٥/٥٠٣، الصادر بتاريخ (١٩) ذو الحجة سنة ١٤٠٥هـ الموافقة ١٩٨٥/٩/٤ مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية)، أن وجود حسابات وقيود منظمة حسب الأصول لا يستلزم بالضرورة التسليم بما ورد في هذه القيود، وإنما يجوز لمأمور التقدير إن وجد خطأ في الحسابات أو قيد غير معزز بدليل مقنع أن لا يأخذ بسجلات المكلف رغم اتباعه أصول المحاسبة ".

الفرع الثاني: الشهادة

الشهادة: هي إخبار شخص أمام القضاء بواقعة حدثت أمامه من غيره ويترتب عليها حق لغيره (القضاء، ١٩٩٤، ص ١١٩)، فالشهادة غير ملزمة للقاضي تخضع لتقديره ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في وزنها للشهادة والأخذ بها من عدم (تمييز حقوق رقم ٩٣/١٠٩٨ الصادر بتاريخ ٢٩ رجب سنة ١٤١٤هـ الموافق ١١/١/١٩٩٤م مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية)

- تمييز حقوق رقم ٩٣/٨٥٠ الصادر بتاريخ ٥ جماد أول سنة ١٤١٤هـ الموافق ٢٠/١٠/١٩٩٤م مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية.

- تمييز حقوق رقم ٩١/٦٣١ الصادر بتاريخ (١٥) جماد أول سنة ١٤١٢هـ الموافق ٢١/١١/١٩٩١م مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية).

وقد حدد قانون البيئات المواد والحالات التي يجوز الإثبات فيها بالشهادة، ومنها الالتزامات التجارية بغض النظر عن قيمتها، والالتزامات المدينة إذا لم تزد قيمتها على مائة دينار كذلك نصت المادة (٣٠) من قانون البيئات الأردني على أنه لا يجوز الإثبات بشهادة الشهود فيما يخالف أو يجاوز ما يشتمل عليه دليل كتابي.

الأصل الإثبات بالكتابة إلا أنه يجوز الإثبات بشهادة الشهود كاستثناء في الحالات التي يجب إثباتها بالكتابة في أحوال معينة، منها وجود مبدأ ثبوت بالكتابة، أو إذا وُجد مانع أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، أو إذا كان العرف والعادة لا يقضيان بتقريب الالتزام بسند كتابي، أو إذا فقد الدائن سنده الكتابي بسبب لا يد له فيه أو إذا طعن بالعقد بأنه مخالف للنظام العام أو الآداب أو طعن بالعقد بأنه ممنوع بمقتضى القانون أو أن الظروف التي أحاطت بتنظيمه قد شابها غش أو تدليس أو إكراه أو أي عيب آخر من عيوب الإرادة، وسنداً للمادة (٣١) من قانون البيئات فإن الإجازة لأحد الخصوم بإثبات واقعة بشهادة الشهود تقتضي دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق في دفعها بهذا الطريق.

إن طبيعة المنازعات الضريبية وما تتطلبه من صيغة كتابية وسرية في المعلومات، قد دعت بعض الفقهاء إلى المطالبة باستبعاد الشهادة كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية مع اعترافهم أن القانون الضريبي لم يستبعد الشهادة.

يرى الباحث استبعاد الشهادة أو تقيدتها حتى لا تكون حقوق خزينة الدولة متوقفة على شهادة الشهود هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى إن شهادة تاجر بحق تاجر آخر قد لا تكون دقيقة، وذلك لما يحكم العمل التجاري من خصوصية، وكذلك علاقة التاجر فيما بينهم فمن خلال عملي

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية واجهت العديد من المشاكل وخاصة فيما يتعلق بنسبة الربح وسوف أسوق الأمثلة العملية التالية :

١ - (س) تاجر ألبسة في عمان منطقة عبدون (المناطق الراقية) بعمان و(ص) تاجر ألبسة كذلك في منطقة عمان الشرقية (منطقة شعبية)، إن المصاريف الإدارية التي يتحملها (س) تفوق كثيراً ما يتحملة (ص) من المصاريف إذ إن نسبة ربح (س) قد تصل إلى ٢٠٠% في حين (ص) تصل إلى ٣٠% عند صدور قرار إلى (س) بعدم موافقة وإيراز القضية في المحكمة يطلب (س) شهادة على نسبة الربح وتستجيب المحكمة لطلبه يحضر (ص) للشهادة فيقسم اليمين على أن نسبة الربح لديه ٣٠% وهو صادق في يمينه ، وإذا أخذت المحكمة بشهادة (ص) يصبح دخل (س) لا شيء.

٢ - قمت بالكشف الحسي على أحد المكلفين يوجد له محل بيع بذلات رجالي من ماركة معينة يوجد له محل في وسط البلد وفرع آخر في شارع الجاردنز/عمان فتم معاينة البذلات في محل وسط البلد وتم تثبيت الأصناف وماركاتها وأسعارها المثبتة عليها ، وتم مرافقة المكلف إلى محل شارع الجاردنز وتم تثبيت الأصناف وماركاتها وأسعارها فوجدت أن سعر البذلة الرجالي ٧٥ ديناراً في محل وسط البلد ، و ٢٦٠ ديناراً في محل شارع الجاردنز لنفس الماركة.

الفرع الثالث: القرائن

القرينة: هي ما يستنبطه المشرع أو القاضي في أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول ، والاستنباط بالقرينة أي اعتبار دلالة الواقعة الثابتة على الواقعة غير الثابتة يكون في الصورة العادية من عمل القاضي ، ولكن المشرع يتدخل أحياناً ليقوم بهذا الدور في بعض الوقائع ، وتسمى القرينة في الصورة الأولى قرينة قضائية وفي الثانية قرينة قانونية (القضاة، ١٩٩٤، ص١٩٥) فالقرائن القضائية: هي التي ينص عليها القانون ، ويستخلصها القاضي من ظروف الدعوى ومستنداتها ، بما له من سلطة تقديرية ، ولا يجوز الإثبات بالقرائن القضائية إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود سنداً للمادة (٤٣) من قانون البيئات الأردني رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٢م، وللقاضي السلطة المطلقة في استنباط القرائن التي يعتمد عليها في تكوين عقيدته ، ولا يخضع في ذلك لرقابة محكمة التمييز شريطة أن يكون استنباطه لهذه القرينة وتكوين قناعاته بها سائغاً (القضاة، ١٩٩٤، ص٢١٠) تختلف القرائن القانونية التي هي من استنباط المشرع ويوردها في القانون عن القرائن القضائية التي هي من استنباط القاضي.

أ. عارف السعايده وآخرون

أورد المشرع الأردني في المادة (١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م معاملات التصرف الوهمية ما يفيد اعتبار المعاملات التي تتم بين الأصول والفروع أنها معاملات وهمية ترمي الى تنزيل مقدار الضريبة " لما كان الاقتناع بأن الشركة وهمية أو غير وهمية هو تقدير للظروف المحيطة بالشركة ففي هذه الحالة يكفي أن يقرر مأمور التقدير بحسب قناعته الشخصية ، ما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا ، ولا يحتاج في ذلك لإقامة الدليل على ما توصل إليه ، كما هو الشأن في حالة الإدعاء بوجود مصدر دخل جديد (تمييز حقوق رقم /٣٣٤/٧٧ ، ص /٣٢٤/ من مجلة نقابة المحامين الأردنيين ، سنة ١٩٧٨)

الأصل في القرائن القانونية أنها قرائن بسيطة ، ولكن هناك قرائن قانونية قاطعة لا يمكن نقض دلائلها بإثبات العكس ، والتي منها قوة الأمر المقضي به ، وموداها أن الأحكام التي حازت الدرجة القطعية تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق ، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة، فتوافر القرينة القانونية سواء البسيطة أو القاطعة لمصلحة أحد الخصمين يؤدي إلى إلزام القاضي بالأخذ بها ، وليست متوقفة على قناعة القاضي، ولا يملك سلطة تقديرية في وزنها ، والأخذ بها كما الشأن بالنسبة للقرائن القضائية (القضاة، ١٩٩٤، ص١٩٩).

الفرع الرابع: الإقرار

الإقرار قد يكون قضائياً أو غير قضائي وما يهنا هنا الإقرار القضائي فهو اعتراف الخصم أو من ينوب عنه نيابة خاصة بواقعة قانونية مدعى بها عليه ، وذلك أمام القضاء ، أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة (الشهاوي، ٢٠٠٢، ص٣٨٧).

وللإقرار أهمية خاصة في الإثبات في المنازعات الضريبية ، حيث أولته اهتماماً كبيراً حينما جعلت إحدى طرق التقدير تتم بناءً على الإقرار المقدم من المكلف وذلك من خلال كشف التقدير الذاتي سنداً للفقرة (أ) من المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته " على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يتقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية ، إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة " .

فالمشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل اعتمد على الإقرار الذاتي ، ورتب له أحكاماً فاعتبره مقبولاً بعد مرور سنة من تقديمه إذا لم يتم مأمور التقدير بفحصه ومراجعته أو لم يرسل مذكرة خطية تفيد عدم قبول الإقرار ، ورتب جزاءات على عدم تقديم الإقرار خلال المدة المحددة، بالإضافة إلى تعرضه للتقدير الأولي في حالة عدم تقديم الإقرار.

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

لإقرار فوائد عدة منها تحصيل دين الضريبة في الوقت المناسب ، وتخفيف الضغط على الإدارة الضريبية ، وحسن سير العدالة الضريبية من خلال تقدير المكلف على نفسه بنفسه ، وتكمن أهمية الإقرار الضريبي فيما يلي :

١- إن الإقرار الضريبي ملزم للمكلف ولا يجوز الرجوع عنه باعتباره اعترافاً بحجم دخله ومصادر هذا الدخل.

٢- إن المكلف هو الأقدر على تحديد دخله الحقيقي وليس المفترض، فالإقرار هو اعتراف المكلف بحقيقة دخله ومصادر هذا الدخل.

٣- توفير الوقت والجهد على الإدارة الضريبية في ربطها للضريبة.

ورغم ذلك فلم يلزم المشرع مأمور التقدير بقبول إقرار المكلف فأجاز له إما قبوله كما قدم ، أو تعديله ، أو رفضه وربط الضريبة بطريقة التقدير الإداري سنداً للمواد (٢٩،٣٠) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته وفي حالة قبول الإقرار كما جاء من المكلف لا يجوز للمكلف الطعن فيه إدارياً أو قضائياً ، " إقرار المكلف أمام مأمور التقدير ملزم له " (تمييز حقوق رقم ٩٦/٧٩٨ ، ص ٣٧٦٥ من مجلة نقابة المحامين ، لسنة ١٩٩٦) " يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه ، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم عملاً بالمادة (٥٠) من قانون البيّنات " (تمييز حقوق رقم ٨٦/٤١٠ ، ص ٢٣١ ، من مجلة نقابة المحامين ، لسنة ١٩٨٦).

أما في حالة تعديل إقرار المكلف وموافقة المكلف على ذلك التعديل فإنه لا يجوز للمكلف الطعن بالقرار المعدل ، " لا يجوز تقبل الطعن في الأحكام الصادرة بناءً على اتفاق الخصوم " (تمييز حقوق رقم ٨٦/٤١٠ ، ص ٢٣١ ، من مجلة نقابة المحامين ، لسنة ١٩٨٦).

كما أنه لا يجوز للمكلف العدول عن إقراره أو تصحيحه بموجب القانون رقم ٥٧ لسنة ٨٥ وتعديلاته ؛ لأن محكمة التمييز الأردنية أصبغت عليه صفة الإقرار القضائي.

يرى الباحث أن تقدير ضريبة الدخل يجب أن يستند إلى الحقيقة والواقع وليس على المفترض، فيحق للمكلف العدول عنه قبل صدور قرار التقدير بغض النظر عن سبب العدول أسوة بقانون ضريبة المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته وفي المادة (١٦/ج) وبصدور القانون المؤقت رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٩ والذي لم يأخذ الصفة التشريعية بعد والذي طبق اعتباراً من ٢٠١٠/١/١ فقد عالج مسألة التعديل بموجب المادة (٢٧) " للمكلف تعديل الإقرار الضريبي إذا تبين له وجود خطأ فيه وفي هذه الحالة يلزم المكلف بدفع الضريبة وغرامة التأخير المستحقة نتيجة لذلك ولا

أ. عارف السعايده وآخرون

يعتبر المكلف مرتكباً لمخالفة أو جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته إلى اكتشاف هذا الخطأ أو ما لم يكن المدقق قد أصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك القرار" لقد أعطى القانون الضريبي حماية للإقرار كهيئة قاطعة ، بأن ألزم مأمور التقدير وفي حالة قيامه بتعديل الإقرار المستند إلى الحسابات المنتظمة ، بحجة عدم صحة البيانات الواردة فيه ، إثبات عدم صحة هذه البيانات.

الفرع الخامس: اليمين

تنقسم اليمين إلى: يمين حاسمة ويمين متممة ، واليمين الحاسمة هي التي يوجهها الخصم الى خصمه لكي يحتكم بها إلى ضميره لحسم النزاع (قانون البيئات الأردني رقم ٣٠ لسنة ١٩٥٢م المادة ٥٣).

أما اليمين المتممة فهي التي يوجهها القاضي إلى أي من الخصمين ليستكمل بها الأدلة التي قدمها هذا الخصم (الشهاوي، ٢٠٠٢، ٤٠٧) ، أي ان للمحكمة من تلقاء نفسها أن توجه اليمين المتممة إلى أي من الخصمين لإصدار حكمها في موضوع الدعوى أو في قيمة ما تحكم به شريطة ان لا يكون في الدعوى دليل كامل وأن لا تكون الدعوى خالية من أي دليل (قانون البيئات الأردني رقم ٣٠) لسنة ١٩٥٢ م مادة (٧٠).

لقد نظم قانون البيئات الأردني الأحكام لتوجيه اليمين سواء الحاسمة أو المتممة ، والآثار المترتبة عليها ، وخاصة فيما يتعلق بجواز ردّ اليمين ممن وُجّهت إليه ، إلى من وجهها ، فهذا الحكم لا يتناسب مع طبيعة أطراف الدعوى الضريبية باعتبار أحد أطرافها هي الدولة التي تقتضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها ، فالنظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة سواء أكانت يمين حاسمة أو متممة.

كما أن الاعتراف للدولة بتوجيه اليمين إلى المكلف من شأنه التسليم للمكلف بإمكانية نقل عبء الإثبات الذي وضعه القانون على عاتقه ، خاصة أن قواعد الإثبات في القانون الضريبي تعد من النظام العام (بيومي، ١٩٩٠، ص ٢٤٢).

الفرع السادس: الخبرة والمعينة

أولاً: الخبرة

تعرف الخبرة: بأنها إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص ، ينعت بالخبير ، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم إبداء الرأي فيها علماً أو فناً لا يتوفر في الشخص العادي ، ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده (العبودي، ٢٠٠٤، ص ٢٣١).

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

فالمحكمة عند الاقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو أكثر للاستتارة برأيهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى رأي خبير ، ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة استئناف الضريبة في قناعتها بتقرير الخبرة ؛ لأنه من عداد البيئات (قرار محكمة تمييز حقوق رقم ٩٣/٨٥٠، الصادر بتاريخ ٥ جماد اول سنة ١٤١٤هـ الموافق ١٩٩٣/١١/٢٠م مأخوذ عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية).

وقد نظم قانون أصول المحاكمات الأردنية موضوع الخبرة ، ووضعت لها أحكاماً متعلقة بتنظيم عمل الخبير ، والمدة التي يجب فيها إنجاز مهمته والمسائل التي يقوم بإبداء الرأي فيها وما قد يتعرض له من ردّ من قبل أحد الخصوم ، وعلى ماذا يجب أن يشتمل محضر أعمال الخبير ، وكيفية التقرير الذي يقدمه ، وجواز قيام المحكمة بمناقشة الخبير في تقريره ، ورأي الخبير لا يقيد القاضي ولكنه يستأنس به ، وإذا حكم خلافاً لرأي الخبير عليه بيان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه (الشنيكات، ٢٠٠٨، ص ١١٥) ، وأن الأمور الضريبية تحتاج إلى خبرة في العمل المحاسبي والبيانات المالية ، لذلك فإن حسم النزاعات المتعلقة بموضوع الضرائب قد يكون متوقفاً على شهادة الخبرة ، وعادة ما يكون الخبير مدقق حسابات .

وبعد الاطلاع على مواد قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة (٨٥) وتعديلاته لا نجد في موادها ذكراً لمسألة الخبير المعين من قبل المحكمة ، وعادة تتم الاستعانة بخبير من قبل المحكمة أو بناءً على طلب المكلف أو بناءً على قرار المحكمة ، ولا يجوز للمحكمة استبعاد الخبرة نهائياً إذا وجدت أنّ التقرير غير مستوفٍ فلها أن تطلب من الخبير أن يكمله (تمييز حقوق أردنية رقم ٨٧/٩٣٥ قرار صادر بتاريخ ١٩ ربيع ثاني سنة ١٤٠٨ هـ الموافق ١٩٨٧/١٢/١٠ م مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية) "تعتبر البيئة المحاسبية بيئة صالحة للحكم إذا توافرت شروطها بالخبير ، واعتمدت على تدقيق سليم للدفاتر والأوراق التجارية للمكففة فإذا لم تقتنع المحكمة بصحتها فلها أن تقرر إعادة التقدير إلى الخبير لاستكمالها أو تعهد بالمهمة إلى خبير آخر قياساً على أحكام الفقرة (٤) من المادة (١٦٤) من قانون أصول المحاكمات المدنية ، إلا أنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً كما في ذلك حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات " (تمييز حقوق أردنية رقم ٨٧/٩٣٥، قرار صادر بتاريخ ١٩ ربيع ثاني سنة ١٤٠٨هـ الموافق ١٩٨٧/١٢/١٠م مأخوذ من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية) لذا يمكن القول إن الخبرة منتجة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير ، واعتمد على أسس سليمة ، وأن محكمة الضريبة بدرجةها البداية والاستئناف تتجه إلى الأخذ بالخبرة ولا تملك

أ. عارف السعايده وآخرون

استبعادها ؛ لأنه في هذا الاستبعاد حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات مما يؤدي إلى إجحاف بحقه.

ثانياً: المعاينة

المعاينة هي مشاهدة المحكمة نفسها محل النزاع للتحقق من صحة الأوصاف التي يدعيها صاحب الشأن (بيومي، ١٩٩٠، ص ٥٢١) ، تخضع المعاينة للقواعد العامة المقررة في قانون في الدعاوي المدنية أو الإدارية ، والأصل أن المعاينة اختيارية ما لم تكن هي الوسيلة الوحيدة للمكلف لإثبات دعواه ، فحينئذ يتعين على المحكمة إجابته إليها ، والانتقال إلى دائرة الضريبة للاطلاع على ملف المكلف (القضاة، ١٩٩٤، ص ٢٣٥) ، وتعتبر المعاينة في المنازعات الضريبية كطريق من طرق الإثبات نادرة الحدوث على أرض الواقع ، المعاينة لا تتناسب مع الدعوى الضريبية ؛ لأن ذلك يتطلب من هيئة المحكمة عند طلب موكل المكلف من المحكمة المعاينة يتطلب الأمر الانتقال إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للاطلاع على ملف المكلف.

النتائج والتوصيات:

بعد انتهاء الباحث من تناول جميع المواضيع أنفة الذكر استطاع أن يتوصل إلى عدة نتائج قادته إلى صياغة مجموعة من التوصيات التي يأمل أن تكون في موضعها وأن يكون موفقاً في طرحها وتؤدي إلى إثراء البحث وإفادة كل من المشرع والقاضي والمحامي والمكلف وكل طالب علم منهم.

النتائج:

- ١ - لا يتوفر عدد كاف من المختصين القانونيين، ويظهر ذلك من خلال فترة التقاضي إذ إن بعض القضايا قد تحتاج إلى عدة سنوات للبت فيها بشكل قطعي.
- ٢ - لا يتوفر لدى المدعين العاميين للضريبة الخبرة القانونية والمحاسبية مما يتسبب في خسارة الدائرة المبالغ الكبيرة.
- ٣ - إن القضاء الأردني في المنازعات الضريبية يقوم على الآراء والتقديرية الشخصية للقضاة في تقييم حجية وقوة الدليل في الإثبات أو النفي.
- ٤ - لا يوجد لدى المحاكم الأردنية تعريف محدد وواضح لمواصفات الخبير الضريبي.
- ٥ - إن القضاء الضريبي الأردني يخطيء في الاعتماد على الشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات.
- ٦ - عدم تطبيق اليمين بنوعها الحاسمة والمتنمة أمام القضاء الضريبي وبالتالي عدم جدوى هذه الوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية.

دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني

التوصيات

- ١- على المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل والمبيعات أن يحدّد كافة طرق الإثبات التي يسلكها ويتمسك بها كل من الإدارة الضريبية والمكلف بدلاً من الرجوع إلى قانون البيّنات الأردني.
- ٢- على محكمة التمييز أن تفرض رقابتها على محكمة الاستئناف في تقديرها للبيّنات المقدمة من قبل المكلف رغم صدور العديد من أحكام محكمة التمييز تفيد بأنه لا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في تقديرها للبيّنات.
- ٣- الأصل أنّ الإثبات أمام محكمة الضريبة محصور بالوقائع التي أثارها المكلف ، وادّعى بها في مرحلة الطعن الإداري ، لذلك يؤكد الباحث على عدم أخذ المحكمة بأيّ بيّنات إلا التي أثّرت لدى لجنة الطعن.
- ٤- إنّ للقاضي حرية تقدير البيّنات في القضايا الضريبية وهي عادة ما تتعلق بأمر محاسبية لذا يرى الباحث ضرورة إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية وتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة في موضوع الضرائب ، لما تتمتع به من أحكام تمييز منازعاتها عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنايئة مع ضرورة توافر الخبرة المحاسبية لدى القضاة الذين ينظرون المنازعات الضريبية.
- ٥- عدم الأخذ بالشهادة في المنازعات الضريبية حيث واجهت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات العديد من المشاكل التي تتعلق بالشهادة وخاصة فيما يتعلق بنسبة الربح لدى المكلف فتاجر يمارس نشاطه في مكان راقٍ تختلف نسبة ربحه عن تاجر مماثل في منطقة شعبية ، يضاف إلى ذلك تاجر يمارس نشاطه في مكان راقٍ في سوق رئيسي تختلف نسبة ربحه عن تاجر بنفس المنطقة يمارس نشاطه في سوق فرعي.
- ٦- إن حجية الأمر المقضي به ملزم لمحكمة الموضوع ولكنه غير ملزم لمحكمة التمييز إذا صدر من هيئة عادية إلا إذا صدرت من هيئة عمومية وحتى إذا صدرت من هيئة عمومية بعشرة أعضاء مثلاً تكون غير ملزمة إذا صدرت من هيئة أكثر من عشرة أعضاء لذا يرى الباحث أن تحوز حجية الأمر المقضي به لمحكمة التمييز سواء صدرت من هيئة عادية أو هيئة عمومية.

أ. عارف السعايده وآخرون

المصادر

- ١ - سلطان، أنور، (٢٠٠٥)، : قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية.
- ٢ - طلبه، أنور، (٢٠٠٤): الوسيط في شرح قانون الإثبات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- ٣ - العبودي ، عباس، (٢٠٠٤): شرح أحكام قانون البيئات الجديد المعدل بالقانون رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠١ م ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان.
- ٤ - فوده، عبدالحليم، (٢٠٠٦)، : الأحكام العامة في الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية ، دار الفكر والقانون ، المنصورة.
- ٥ - الشهاوي ، قدرى عبد الفتاح، (٢٠٠٢)، : الإثبات مناطة وضوابطه في المواد التجارية والمدنية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية.
- ٦ - عابدين ، محمد احمد، (١٩٩٠): حجية الأوراق الرسمية والعرفية وطرق الطعن عليها، المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية.
- ٧ - القضاة، مفلح عواد، (١٩٩٤): البيئات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، جمعية عمال المطابع التعاونية، عمان.
- ٨ - شنيكات، مراد محمود، (٢٠٠٨)، : الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني (دراسة مقارنة) ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان.
- ٩ - بيومي، زكريا محمد، (١٩٩٠)، : المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي.

القوانين الأردنية

- ١ - قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته.
- ٢ - قانون ضريبة المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته.
- ٣ - قانون البيئات الأردني رقم (٢٠) لسنة ١٩٥٢م.