

مجلة جامعة تكريت للحقوق  
السنة ( ٢ ) المجلد ( ٢ ) العدد ( ٢ ) الجزء ( ٢ )  
كانون الأول ٢٠١٧ م - ربيع الأول ١٤٣٩ هـ



# **المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري**

**أ.د. عادل فليح العلي**

كلية الاسراء الجامعة - الأردن

**أ.د. حمدي سليمان القبيلات**

كلية الاسراء الجامعة - الأردن



## المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري

أ.د. عادل فليح العلي      أ.د. حمدي سليمان القبيلات

### الملخص :

ان فرض الضريبة واجراءات تقديرها وتحصيلها تمثل سيادة الدولة على اقليمها ومواطنيها ، وتعد الادارة الضريبية الطرف الاقوى في العلاقة الضريبية مع المكلف الذي يعد الطرف الاضعف ، لذلك لا بد من توفير مجموعة من الضمانات القانونية التي تكفل اقامة نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية وهما : الادارة الضريبية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة اخرى . وقد تناولنا في هذا البحث المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري ، وذلك من خلال عرض هذه المبادئ في خمسة مباحث ، وقد توصلنا في نهاية البحث الى جملة من النتائج والتوصيات نعتقد ان الاخذ بها سيسهم في تعزيز الثقة في العلاقة ما بين المكلف والادارة الضريبية من ابرزها الاخذ بقاعدة لا يضار طاعن بطعنه وتحديد حالات المنع من السفر وربطها بضوابط تمنع التعسف باستخدام هذه السلطة وكذلك العمل على ضمان حياد لجان النظر بالاعتراضات على قرارات التقدير الضريبي .

## المقدمة :

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هي علاقة قانونية ، وإن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديرها، وكيفية أدائها ، وضوابط تقادماًها وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة <sup>(١)</sup> ، وحيث أن هذه العلاقة علاقة متكافئة ، فالمكلف مطالب ، والإدارة الضريبية هي الدائنة والمطالبة والفاحصة والمراقبة والمنفذة ، وحيث أن القانون الضريبي يُفرض باعتباره فرعاً من فروع القانون العام ، تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة باستخدام وسائل السلطة العامة من ناحية ، وبين حماية حقوق الأفراد من ناحية أخرى ، ويترتب على ذلك وإستناداً إلى مبدأ المقابلة بين الحقوق والواجبات ، منح المكلف بعض الحقوق والضمانات حتى يكون في مأمن من تعسف الإدارة أو تجاوزها في استخدام سلطتها قبله ، أو بعبارة أخرى فكما أن على المكلف التزامات يفرضها القانون الضريبي ، كالتزامه بتقديم الإقرار والتسجيل ودفع الضريبة في مواعيدها وعدم التهرب من دفعها ، يجب بنفس الوقت موازنة تلك الالتزامات بإقرار بعض الحقوق ووضع الضوابط اللازمة لاحترام تلك الحقوق .

بما مؤداه ان حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ، ولأجراء ما يتصل بها من اثار عرضية ، يجب ان يقابل بحق الملزمين بها وفق اسس موضوعيه ، بما مؤداه ان قانون الضريبة العامة ، وان توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة ، بإعتبار ان الحصول على ايرادها هدف مقصود منه ابتداءً، الا ان مصلحتها هذه تقتضي موازنتها بالعدالة الاجتماعية ، بوصفها مفهوماً واطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون <sup>(٢)</sup> .

<sup>١</sup> . المحكمة الدستورية العليا في مصر ، قضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية ٤ نوفمبر ٢٠٠٧ ، جامعة منبوتوا ، مكتبة حقوق الانسان .

<sup>٢</sup> . المحكمة الدستورية العليا في مصر ، مصدر سابق .

## اهداف البحث

يهدف هذا البحث الى الوقوف على المبادئ القانونية التي تحكم علاقة المكلف بالادارة الضريبية ، وتحديد موقف المشرع الاردني والمقارن من هذه المبادئ ، وكذلك الحال بيان موقف القضاء الاردني منها والقضاء المقارن بطبيعة الحال .

## مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في ان فرض الضريبة واجراءات تقديرها وتحصيلها تمثل سيادة الدولة ازاء القاطنين على اقليمها ، وتعد الادارة الضريبية الطرف الاقوى في العلاقة الضريبية مع المكلف الذي يعد الطرف الاضعف ، لذلك لا بد من توفير مجموعة من الضمانات القانونية التي تكفل اقامة نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية وهما : الادارة الضريبية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة اخرى .

## منهج البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي المقارن ، من خلال معالجة النصوص القانونية ذات العلاقة بموضوع البحث ، وتمحيصها ودراستها وإبداء وجهة النظر فيها ، مع التعرض لتطبيقاتها العملية ، وكذلك الحال حصر الاجتهادات القضائية بخصوص الموضوع ، والتعليق عليها ، وتحليلها لتحديد اتجاهات القضاء الأردني والمقارن بخصوص موضوع البحث .

## منهجية البحث

للقوف على حقيقة المبادئ القانونية التي تحكم علاقة المكلف بالادارة الضريبية تم تقسيم هذا البحث الى خمسة مطالب وعلى النحو التالي :

المبحث الاول : مبدأ سرية المعلومات .

المبحث الثاني : مبدأ حق المكلف بالاعتراض الاداري .

المبحث الثالث : مبدأ حق المكلف بالطعن القضائي .

المبحث الرابع : مبدأ حرية الانتقال .

المبحث الخامس : مبدأ استرداد ما دفع زائداً .

## المبحث الأول

### مبدأ سرية المعلومات

بهدف تنفيذ القانون الضريبي، وبهدف الوصول إلى الدخل الحقيقي ومكافحة التهرب، منحت القوانين الضريبية الإدارة الضريبية حق الاطلاع ، والذي يقصد به السلطة الممنوحة لتلك الإدارة ، والتي تطلب بموجبها من المؤسسات الحكومية والهيئات والمنشآت الخاصة أن تقدم لها كل ما تريد الاطلاع عليه من دفاتر ومستندات وأوراق وأية معلومات أخرى تساعد في تنفيذ أحكام القانون <sup>(١)</sup>، كما يجيز القانون لموظفي الإدارة الضريبية المخولين الدخول لأي مكان يجري تعاطي عمل فيه ، والقيام بفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات المعدات والسجلات الحسابية والقيود والمستندات <sup>(٢)</sup> ، وإذا كان القانون قد أتاح للإدارة الضريبية حق الاطلاع - كما بينا سابقاً - لتحقيق مصلحة مشروعة تسعى إليها الدولة وترمي إلى بلوغها ، وهي التثبت من تنفيذ أحكام القانون والمحافظة على حق الخزينة العامة قبل المكلفين ، الذين قد تمتلكهم الرغبة في إخفاء إيراداتهم الحقيقية بقصد التهرب من الضريبة ، فإنه اشترط السرية التامة للتعامل مع تلك الدفاتر والمستندات والمعلومات ، ويخضع لهذا الالتزام جميع الموظفين الذين يناط بهم تطبيق القانون الضريبي ، ولا يخضع للاطلاع إلا البيانات المتعلقة بفرض أو تحصيل الضريبة ، ومن ثم لا يجوز لموظفي الإدارة الضريبية الذي لهم حق الاطلاع طلب الاطلاع على أي سجلات أو وثائق لا صلة لها بربط الضريبة . وعليه فالمحافظة على سرية

<sup>١</sup> - المادة ( ٥٠ / أ ) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ( ٢٨ ) لسنة ٢٠٠٩ المنشور في الجريدة

الرسمية العدد ٥٠٠٥ بتاريخ ٣٠ / ١٢ / ٢٠٠٩ على الصفحة ٧١٣١ .

<sup>٢</sup> - المادة ( ٥٠ / ج ) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ( ٢٨ ) لسنة ٢٠٠٩ .

المعلومات الخاصة بالمكلفين يعتبر حقاً من حقوقهم التي يجب عدم المساس بها تحقيقاً للعدالة.

وتأكيداً على ذلك نصت المادة (٥١- ب) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ( ) لسنة ٢٠٠٩ على ( لا يكلف الشخص المضطلع بتنفيذ أحكام هذا القانون بان يبرز أي مستند أو إقرار تدقيق أو نسخاً عنها في أي محكمة غير المحكمة المختصة ، أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اطلع عليه في سياق اضطلاع بواجباته بمقتضى هذا القانون ، إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسب تقرير المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة أو من اجل نفي أي جرم ). ويتضح من خلال ذلك ما يأتي :

١. أن القانون الأردني قد اعتبر السرية هي القاعدة العامة.
٢. أجاز القانون تقديم البيانات والمعلومات للمحاكم الضريبية المختصة.
٣. كما أجاز تقديم البيانات إلى المحاكم الأخرى إذا كان ذلك ضروريا من اجل تعقب أي جرم ارتكب خلافا لأحكام قانون ضريبة الدخل أو ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه. ومن ثم فإذا كانت القاعدة العامة هي عدم جواز إفشاء الأسرار المهنية الخاصة بالمكلف بالضريبة - كما بينا ذلك - فلا مانع تقديم تلك البيانات والمعلومات إلى المحاكم بما فيها محكمة البداية الضريبية و محكمة استئناف ضريبة الدخل ، والتي لا غنى عنها لتطبيق العدالة ، إذا كان ذلك ضرورياً لتطبيق أحكام القانون الضريبي، أو إذا كان ذلك لازماً من اجل تعقب أي جرم ارتكب خلافاً لأحكام القانون الضريبي ، حيث أن ما يعنيه المشرع بالحفاظ على السرية وكتمان المعلومات هو في حقيقة الأمر حماية العمل الشريف ، وليس التستر على الجرائم التي يؤدي إخفاؤها إلى إلحاق الضرر بالصالح العام.

أما في مصر فقد نصت المادة (١٠١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أنه (يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة . ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً . ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أى قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير ) .

ومن خلال ذلك النص يتضح التقارب مع نص المادة ( ٥١/ ب ) من قانون ضريبة الدخل الأردني ، حيث أجاز القانون المصري إفشاء السر في الحالات التالية :

- أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه في حالات معينة.

- إعطاء البيانات للمتنازل إليه عن المنشأة.

- إعطاء البيانات أو تبادلها بين الجهات الإدارية التابعة لوزارة المالية ، ويبدو أن ثمة اختلاف بين القانونين المصري والأردني ، ففي القانون الأردني أجاز المشرع تقديم البيانات إلى المحاكم المختصة ، وهي محكمة بداية الضريبة ومحكمة استئناف ضريبة الدخل ولم يجز تقديم تلك البيانات إلى أي محكمة أخرى باستثناء ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه أو من أجل تعقب أي جرم. أما القانون المصري فقد نص صراحة على عدم جواز إعطاء البيانات استناداً إلى تصريح من إحدى المحاكم أو لأحد الخبراء أو إلى هيئة مفوضي الدولة و مجلس الدولة ، إلا في حالة صدور حكم قضائي واجب النفاذ بإلزام الإدارة الضريبية بإعطاء البيانات أو الاطلاع على الملفات.

## المبحث الثاني

## مبدأ حق المكلف بالاعتراض الإداري

من أهم مظاهر الحماية القانونية للمكلف بالضريبة هو حقه في التظلم والاعتراض على القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية ، وتثور المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف بها عندما تختلف وجهات النظر والأسانيد القانونية المقدمة من كل منهما ، وهو أمر طبيعي فكلتا الطرفين يسعيان لتحقيق مصلحتهما المتمثلة بما يعبر عنه المكلف بإقراره أو تعبر عنها الإدارة عند الفحص والتقدير والمراجعة الضريبية .

الحق في الاعتراض هو شكل من أشكال التظلم الإداري ، وقد عرف بوجه عام بأنه تقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته بطلب للإدارة يلتمس إعادة النظر في قراره الذي يدعي عدم مشروعيته<sup>١</sup> .

أما التظلم الضريبي فإنه ( مجموعه من القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها )<sup>(٢)</sup> كما يعرف بأنه ( التظلم الوجوبي لدى مقرر ضريبة الدخل على قرار التقدير الصادر عنه ، والذي مر بجميع مراحل و تم تبليغه للمعتراض بهدف إعادة النظر بقراره نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن )<sup>(٣)</sup> . فلا يكتفي المشرع بإلزام المكلف بالضريبة بعرض منازعته على الإدارة الضريبية - كشرط شكلي - قبل اللجوء إلى القضاء - وإنما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاده وكيفية تقديمه وإجراءات النظر

<sup>١</sup> - د. نواف كنعان ، القضاء الإداري في الأردن ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٣٦ .

<sup>٢</sup> . محمد احمد عبد الرؤوف محمد ، المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن ، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة عين شمس للحصول على درجة الدكتوراه - بلا سنة نشر ، ص ٦٤٧ .

<sup>٣</sup> . موفق سمور على المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات ضريبة الدخل دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ،



فيه . وبالتالي فهناك إجراءات قررها القانون للتظلم الضريبي كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية<sup>(١)</sup> والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يجد مرجعيته في نصوص القانون الضريبي ، فلا يجوز للمكلف بالضريبة الالتجاء مباشرة إلى القضاء ، وإنما يتعين عليه أن يتقدم ابتداءً بالتظلم إلى الإدارة الضريبية ، وهو التزام له طابع إجرائي ، ولا يقتصر التظلم الضريبي على مجرد كونه مرحلة أولى من مراحل المنازعة الضريبية ، ولكنه بعد مرحلة أساسية ومهمة يتوقف عليها وعلى نتائجها الدخول في المرحلة القضائية التالية لها على أساس أن الاعتراض وجوباً بالنسبة للمكلف بالضريبة .

ومما تجدر الإشارة إليه أن التظلم الإداري نوعان إما أن يكون تظلماً وجوبياً عندما يكون شرطاً لازماً للطعن القضائي ، ويكون ذلك بنص القانون عندما تشير عبارات النص إلى ذلك ، أو أن يكون التظلم جوازيًا عندما تشير عبارات النص إلى جواز تقديم الاعتراض أو التظلم ، فيكون للمكلف سلطة تقديرية في تقديم التظلم من عدمه. وتكمن أهمية التفرقة بين ما كان من التظلم وجوبياً وما كان منه اختيارياً ، أن الأول يعتبر شرطاً شكلياً لازماً لرفع الدعوى القضائية ، أما الثاني فلا يعتبر كذلك ، حيث يمكن للمكلف عبور مرحله التظلم الإداري إلى الطعن القضائي مباشرة ، أي أن المكلف يحق له الالتجاء إلى الطعن الإداري أو القضائي وحسب تقديره .

وإذا كان المستفاد من نص المادة ( ٢١ / ب ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ أن الاعتراض جوازيًا ، حيث نصت على ( يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض ) ، فإن محكمة التمييز قد ذهبت مذهباً آخر حيث قررت أنه ( إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فأن الحكم برد الاستئناف شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون ، لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض

<sup>١</sup> .موفق سمور علي المحاميد ، مرجع سابق ، ص ٦٧٤ .

على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن بطريق الاستئناف (١)، وكذلك قرار محكمة التمييز الذي جاء فيه (إذا لجأ المميز إلى الاستئناف قبل الاعتراض على قرار المأمور فأن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً مع القانون) (٢)

ويبدو من خلال ذلك أن قرار محكمة التمييز مخالف لإرادة المشرع التي عبر عنها في صدر المادة (٣١ / ب) حيث اعتبر الطعن جوازيًا ، وإذا كان قرارها جاء في ظل تطبيق قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الملغى فإن القانون الساري (قانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩) (٣) قد جاء واضحاً جب كل خلاف بشأن الموضوع حيث بين الحالات التي يجوز استئنافها بأنها تلك التي يتم الاعتراض عليها أو الطعن فيها أمام هيئة الاعتراض.

والواقع أن ما ذهبت إليه محكمة التمييز الأردنية صحيحاً ، كما أن المشرع الضريبي عند صياغته للنص لا يقصد جوازية الاعتراض ، وبالتالي يحق للمكلف عبور مرحلة الاعتراض إلى الطعن القضائي مباشرة ، وإنما الجوازية هنا هي أن المكلف مخير بين الاعتراض الإداري أن كان يرغب بالطعن القضائي كمرحلة تالية ، أو القبول بقرار التقدير أو التدقيق ، لأن قصد الشرع من اشتراط التظلم قبل الطعن القضائي هو تخفيف العبء على القضاء بتقليل المنازعات الضريبية عن طريق إنهاؤها في مراحلها الأولية وبالطريق الإداري .

<sup>١</sup> .قرار محكمة التمييز رقم ٥٨/١٦٨ .

<sup>٢</sup> .دائرة ضريبة الدخل ، مديرية التطوير الإداري والتدريب قرارات محكمة التمييز للسنوات ١٩٨٠ - ١١٩٦ ج ٢، ص ٢٤٥ .

<sup>٣</sup> .تنص المادة ٤٢-أ- ( ٢٠١ ) تختص المحكمة بالنظر ١.....- الدعاوي المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام البند (٢) من الفقرة ٢ من المادة (٣٢) ٢.....- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقبالة للطعن وفق أحكام هذا القانون.

كما أن المكلف يستفيد من إنهاء المنازعة إدارياً في توفير تكاليف القضاء من ناحية، وسرعة تحديد مركزه الضريبي واستقرار أوضاعه المالية من ناحية أخرى ، كما تستفيد الخزنة من تحصيل الضريبة بأقصر وقت .

وفي مصر ذهب محكمة النقض إلى اعتبار الطعن وجوبياً حيث نصت (.... أن ولاية المحكمة الابتدائية في نظر الطعون التي تقدم إليها مقصورة على النظر في هذه الطعون.....وان ولايتها بالنظر في أمر الطعن الموجه إلى قرار اللجنة لا يتعدى النظر فيما إذا كان هذا القرار موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له مما مفاده أن لم يكن قد سبق عرضه على اللجنة أو بحثه وأصدرت فيه قراراً لا يجوز طرحه أبداً أمام المحكمة <sup>(١)</sup> .

وقد أكدت محكمة النقض قرارها السابق حيث نصت (إن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون التي تقدم إليها من مصلحة الضرائب أو من الممول في قرارات لجنة الطعن....لا تتعدى النظر فيما إذا كان هذا القرار قد صدر موافقاً للقانون أو بالمخالفة له - مما مفاده أن لم يكن قد سبق عرضه على اللجنة أو اللجنة أصدرت قراراً لا يجوز طرحه ابتداءً أمام هذه المحكمة ) <sup>(٢)</sup> .

وفي قرار آخر نصت المحكمة بأنه لا يجوز رفع دعوى أمام المحكمة طعناً على الربط الذي أجرته المأمورية دون إحالته إلى لجنة الطعن <sup>(٣)</sup> وعليه فالطعن أمام هيئة الطعن في الأردن أو لجان الطعن في مصر وجوبياً وشرطاً لازماً للطعن القضائي.

<sup>١</sup> .د.احمد محمود حسني ، قضايا النقض الضريبي قرار محكمة النقض رقم ٢٧٩ - ٤٩ ق جلسة

٢٧/٦/١٩٨٣ منشأة العارف بالإسكندرية، ١٩٩٣ ص ٥٧٥ .

<sup>٢</sup> . طعن رقم ٨٠٧ لسنة ٦٦ ق جلسة ١١ نوفمبر سنة ٢٠٠٢

<sup>٣</sup> .حكم محكمة الطعن رقم ٣١٦١ لسنة ١٩٥٩ ق جلسة ١٩٩٦/٥/٩ مشار إليه في د.احمد جمال الدين

موسى ، القانون الضريبي المصري ، دار النهضة المصرية الطبعة الأولى - القاهرة ٢٠٠٨ ص ٣٢٧.

وتعتبر لجان الطعن هيئات إدارية أعطاها القانون ولاية الفصل في الحقوق بين المكلف والإدارة الضريبية ، وبالتالي تحوز القرارات التي تصدرها في هذا الشأن قوة الأمر المقضي فيه متى أضحت غير قابلة للطعن وتصبح حجة بما فصلت فيه <sup>(١)</sup> ، ومن ثم يجب الامتناع عن العودة إلى مناقشة هذه الأمور ، ولو كانت متعلقة بالنظام العام ، مالم يطعن عليها أمام القضاء في المواعيد المقررة ووفقا لإجراءات التي رسمها القانون <sup>(٢)</sup> .

غير أن محكمة النقض قضت بأن لجنة الطعن وإن كانت هيئة إدارية أعطاها القانون ولاية القضاء والفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب والممول تحوز قراراتها قوة الشيء المقضي فيه ، إلا أنها مع ذلك لا تعتبر مرحلة تقاضي ، وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء <sup>(٣)</sup> وإن ولايتها لا تعدو أن تكون النظر في تظلمات أو التماسات <sup>(٤)</sup> .

ويتضمن القانون الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ جملة من النصوص التي تشير إلى حق المكلف بالاعتراض منها المادة ( ٣٢ / ب ) ، والتي نصت على ( يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (د) من الفقرة (ب) من المادة (٢٩) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (٣١) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه ) ، وكذلك فإن القانون قد نص

<sup>١</sup> . احمد محمود حسني ، مرجع سابق، قرار محكمة النقض المصرية رقم ٢٢٠ لسنة ٣٦ جلسة ١٩/١٢/١٩٧٣ س ٣ ص ١٣٠٥ .

<sup>٢</sup> . حكم محكمة النقض المصرية رقم ٦٧١٠ لسنة ٦٣ في ١٠/١١/٢٠٠٠ مشار إليه في احمد جمال الدين موسى ، القانون الضريبي المصري . مرجع سابق ، ص ٣٢٧ .

<sup>٣</sup> . حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٦٧١٠ لسنة ٦٣ في ١٠/١١/٢٠٠٠ مشار إليه في د.احمد جمال الدين موسى ، مرجع سابق ، ص ٣٢٧ ، وكذلك الطعن رقم ١٣٤١ سنة ٦١ مجموعة أحكام محكمة النقض ، إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة ، تاريخ الجلسة ١٩٩٢ ، ص ١٤٣١ .

<sup>٤</sup> . حكم محكمة النقض المصرية رقم ٣١٨١ لسنة ٦١ ق جلسة ٢٣/٢/٢٠٠٤ .

في المادة ( ٥٤ / أ ) على ( على المخالف دفع الغرامة المفروضة عليه بمقتضى أحكام المادتين (٥٢) و(٥٣) من هذا القانون خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه على قرار التغريم ، ويجوز الاعتراض لدى الوزير على قرار التغريم وللوزير تثبيت الغرامة إذ تبين له ما يبرر ذلك ) ، ومن الجدير بالذكر أن قرار التدقيق يخص المكلف الذي قدم إقراره في الموعد المحدد ، ولم يحظ بموافقة المكلف على التعديل من خلال امتناعه عن التوقيع أو تخلفه عن الحضور ( ٢٩ / ب ) ، أما الحالة الثانية ( التقدير ) يخص المكلف الذي لم يقدم إقراره الضريبي في الموعد المحدد وتم تقديره أولاً ( المادة ( ٣٠ / أ ) وبلغ بموجب إشعار خطي نتيجة التقدير الأولي ثم لم يقدم الإقرار الضريبي بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بهذا الإشعار وتم تقديره إدارياً ، ( المادة ٣٠-أ ) والمادة ( ٣١-أ ) ، أما الحالة الثالثة فهي من قبيل إعادة النظر ، فتخص الغرامات التي تفرض بقرار من المدير ( مدير دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ) في حالة تأخر المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد المحددة المادة ٥٢ وحالة المخالفات السلبية كحالة التخلف عن مسك السجلات أو التسجيل أو عدم إعلام الدائرة بأية تغيرات على البيانات الواردة في طلب التسجيل أو التخلف عن انقطاع الضريبة وتوريدها أو عدم قيام المحاسب القانوني بتزويد الدائرة بأسماء عملائه.

وهيئة الاعتراض هي هيئة إدارية تشكل بقرار من المدير العام ( م / ٣٢ / أ ) مهمتها الفصل في الخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف ، وتشكل بقرار من المدير من مدقق أو أكثر من ذوي الخبرة والاختصاص و بالتالي فهي لا تعتبر مرحلة من مراحل التقاضي وإنما هي مرحلة نظر في الحالات قبل الالتجاء إلى القضاء .

أما في مصر فيتم الاعتراض على مرحلتين الأولى أمام اللجان الداخلية (المادة ١١٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتشكل بقرار من رئيس المصلحة برئاسة احد العاملين وعضوية اثنين من العاملين بها (المادة ١٣١ و ١٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أما المرحلة الثانية فهي مرحلة الاعتراض

أمام لجان الطعن وهي المرحلة التي تبدأ في حالة عدم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، وتشكل بقرار من وزير المالية من رئيس من غير العاملين في الإدارة الضريبية واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة (المادة ١٢٠) .

ويتضح من خلال ذلك أن جهات التظلم في الأردن أو في مصر لا تتعدى كونها جهات إدارية اسند لها القانون مهمة النظر في التظلمات التي يرفعها المكلف بالضريبة ، لا تتمتع بالخبرة أو الاستقلال ، وإن كانت لجان الطعن في مصر من حيث تشكيلها أكثر خبرة باعتبار أن رئيسها وأعضاءها من خارج العاملين في الإدارة الضريبية دون مشاركة من قبل الإدارة الضريبية ، إلا أنها لا تضمن الحياد المطلوب ما دامت تشكل من وزير المالية وتابعة له وتحت إشرافه.

إن مسألة المساواة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة من الضمانات الواجب توفيرها عند الفصل في التظلم ، فلا يجوز أن يكون المكلف في مركز أدنى من مركز الإدارة الضريبية ، وإن كان القانون الضريبي له طابع السيادة والسلطة ، فإن ذلك لا يعني الإخلال بمبدأ المساواة بين طرفي المنازعة <sup>(١)</sup> ، وعليه ولكي يحقق التظلم الإداري أهدافه يتطلب الأمر أن تهدف السلطة المختصة بفحص التظلمات الضريبية إلى تفهم وجهات نظر المكلفين والفصل فيها إذا ما كانت أسباب التظلم صحيحة دون أن تنحاز إلى وجهة نظر الإدارة ، وإلا فقد التظلم الإداري أهدافه وأصبح مجرد وسيلة للعبور إلى الطعن القضائي <sup>(٢)</sup> ، ولا يتحقق ذلك مادام تشكيل اللجنة يتألف بالكامل من موظفي الإدارة الضريبية فلا يجوز أن يكون الخصم والحكم هو واحد.

<sup>١</sup> .د.محمد احمد عبد الرؤوف ، مرجع سابق ص ٦٩٨ .

<sup>٢</sup> .محمد احمد عبد الرؤوف ، مرجع سابق ص ٦٩٦ .

## المبحث الثالث

## مبدأ حق المكلف بالطعن القضائي

يعتبر هذا الحق من الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان في أن يلجأ إلى القضاء لحل نزاعه مع الآخرين ، وهو حق مقدس كفلته الشرائع كافة ، ونصت عليه دساتير الدول ، حيث تنص المادة ( ٩ ) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على ( حق كل شخص في اللجوء إلى المحاكم الوطنية لإنصافه من أي أعمال فيها اعتداء على حقوقه الأساسية التي يحميها القانون ) .

كما نصت المادة (١٤) من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية على أن (كل الناس سواسية أمام القانون وحق الجميع في محاكمة عادلة ) ، أما الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ فقد نص في المادة (١٠١) ( المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها ) .

وتختلف الأنظمة القانونية فيمن تسند إليه ولاية النظر قضائياً في الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة بقرارات لجان الطعن ، فذهب البعض إلى أن القضاء العادي هو المختص في نظر الطعون فيما لم يرد فيه نص خاص <sup>(١)</sup> ، على أساس أن القضاء العادي يوفر ضمانات للمكلفين لا يوفرها القضاء الإداري الذي قد يميل إلى محاباة الإدارة الضريبية .

كما أن القضاء العادي قد اكتسب خبرة طويلة في نظر المنازعات تجعله جديراً بنظرها ، وهذا هو الحال في مصر ، فالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد جعل الولاية في

<sup>١</sup> . د. زكريا بيومي ، الطعون الضريبية في ربط الضريبة على الدخل ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، ص

النظر بالطعون للقضاء العادي بالرغم من الإقرار بأن المنازعة بين طرفي العلاقة الضريبية هي منازعة إدارية وإن قرار التقدير هو قرار إداري<sup>(١)</sup> .

أما الاتجاه الآخر فيذهب إلى إعطاء الولاية إلى المحاكم الإدارية استناداً إلى أن قرار التقدير للضريبة هو قرار إداري تتخذه الإدارة الضريبية وهي إدارة حكومية ، وبالتالي فمن الطبيعي أن يختص القضاء الإداري بالفصل في المنازعات الضريبية ، باعتبار أن الولاية منعقدة للقضاء الإداري في الرقابة على القرارات الإدارية .

ومع ذلك يرى بعض الكتاب<sup>(٢)</sup> أن ربط الضريبة لا يستلزم في جميع الأحوال صدور قرار إداري ، فقد تربط بعض الضرائب غير المباشرة دون صدور قرار ما ، وذلك على نحو ما يقع بربط المكلف على نفسه ضريبة الطابع ، أو أن يقوم شخص من القطاع الخاص بحساب الضريبة المستحقة على المكلف من المنبع وتوريدها للإدارة الضريبية .

<sup>١</sup> . مما يجدر ذكره هنا أن مجلس الدولة المصري هو المختص في نظر الطعون الضريبية واشترط المشرع المصري لممارسة مجلس الدولة هذا الاختصاص صدور قانون الإجراءات الضريبية ولأن ذلك القانون لم يصدر استمر القضاء العادي بنظر الطعون ... ويذهب جانب من الفقه إلى أن القضاء العادي لم يسلب مجلس الدولة اختصاصه الأصل بنظر المنازعة الضريبية ذات الطبيعة الإدارية ، إذ لا خلاف بين الفقهاء على انعقاد الاختصاص له باعتباره صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية ، وذلك بالنسبة لكل منازعه ضريبية لم يقرر لها قانونها الخاص نظاماً مقابراً للفصل فيها ... د. رمضان صديق ، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي . دار النهضة العربية . القاهرة ، بلا سنة نشر ، ص ١١٩ .

<sup>٢</sup> . د. حسين خلاف ، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر ، كلية مجلس الدولة السنة الثانية ، عدد يناير ١٩٥١ ص ٣٤٩ مشار إليه في د. رمضان صديق . المنازعة الضريبية ، مرجع سابق ، ص ١٢٠ .



ويذهب جانب آخر إلى أن هذا القول محل نظر ، إذ أن ربط الضريبة إنما يستند إلى قرار إداري عام ينظم ذلك وما قيام المكلف أو احد أفراد القطاع الخاص بذلك الربط أو التوريد إلا تنفيذاً لهذا القرار الإداري.<sup>(١)</sup>

والحقيقة أن الرأي الأول هو الأكثر صواباً فالقرار الإداري وحسب تعريفه هو إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح وذلك بقصد أحداث مركز قانوني معين متى كان ذلك ممكناً وجائزاً وكان الباحث عليه ابتغاء مصلحة عامة<sup>(٢)</sup>، وعليه فالقرار الإداري يجب أن تكون الإدارة طرفاً فيه في حين أن ربط المكلف على نفسه ضريبة الطابع وإن كان هو المكلف بالضريبة - أو قيام القطاع الخاص باستقطاع الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبة لا يفيد في هذه الحالة كونها ملزمان بتوريد الضريبة وإن ما قاما به لا يتعدى وفاء المدين بدينه .

وتذهب المحكمة الإدارية في مصر إلى أنه لا مانع من اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل في المنازعات الضريبية التي لم ينظم المشرع الضريبي طريقاً قضائياً للطعن أو الفصل في كل قرار إداري يتعلق بالمنازعة الضريبية ، ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله ، وعليه إذا وجد نص يجعل الضريبة أو الرسم محل النزاع من اختصاص القضاء العادي وتطبيقاً لقاعدة الخاص يقيد العام فالاختصاص ينعقد للقضاء العادي.

أما إذا لم يوجد نص يشير إلى اختصاص القضاء العادي بنظر هذه المنازعات ففي هذه الحالة يختص القضاء الإداري بنظرها على أساس أنها طعن في قرار إداري نهائي.

<sup>١</sup> نفس المرجع ص ١٢٠

<sup>٢</sup> . تعريف مجلس الدولة المصري مشار إليه في د.حمدي القبيلات : القانون الإداري ، الجزء الثاني دار وائل وائل ، عمان ٢٠١٠ ، ص ١٩ .

ومما يجب ذكره هنا أن النظام الفرنسي يأخذ بالنظام المختلط إذا جعل الولاية للمحاكم الإدارية في المنازعات الخاصة بالضرائب المباشرة والقضاء العادي للفصل بالنظر بالمنازعات الخاصة بالضرائب غير المباشرة.<sup>(١)</sup>

أما الاتجاه الثالث فيذهب إلى أن للضرائب عموماً والمنازعة الضريبية خصوصاً من طبيعة فنية وهو ما يجعل للقانون الضريبي ذاتية واستقلال الأمر الذي يتطلب النظر في الطعون الضريبية من قضاة مستقلون لهم خبرة ودراية وفهم للنصوص الضريبية ، كما أن لهم القدرة على تأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير وتطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن قواعد القانون الخاص والقانون العام ، وبالتالي لا بد من وجود محاكم متخصصة لا إدارية ولا عادية ، وقد اخذ النظام الضريبي الأردني بهذا الاتجاه .حيث نصت المادة ( ٣٢ / هـ) تقوم هيئة الاعتراض بدعوة المعارض إلى جلسة للنظر في اعتراضه أما الفقرة (و) من نفس المادة مبينة أن على هيئة الاعتراض البت في موضوع الاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه ، ولها تأييد الاعتراض أو تعديله سواء بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها ، كما بينت الفقرة (ز) من نفس المادة أن للمكلف بعد الاطلاع على مضمون قرار هيئة الاعتراض أما التوقيع بالموافقة أو بعدمها وفي هذه الحالة وبعد تبليغه إشعار خطي بنتيجة الاعتراض الطعن لدى محكمة بداية الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بذلك الإشعار( م ٣٢ -ج) . وقد بينت المادة (٤٢) اختصاص محكمة البداية وهو النظر بجميع الدعاوي والخلافات الناشئة عن تطبيق القانون والأنظمة والتعليمات مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية او حقوقية أو إدارية ، سواء كانت الدعاوي متعلقة بالضريبة أو التعويض القانوني أو غرامه التأخير بما في ذلك ما يلي:

<sup>١</sup> . حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٠٠٥ لسنة ٣٤ جلسة ١٩٩٠/١٢/١ مشار اليه لدى د .

رمضان صديق ، مرجع سابق ، ص ١٢٦ .

١. الدعاوي المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض على قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري.

٢. القرارات المعدلة لقرار التدقيق أو لقرار التقدير الإداري المنصوص عليها في المادة (٣٤) والمادة (٣٥).

٣. الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام القانون .

٤. الطلبات المقدمة للطعن في قرارات الحجز التحفظي والمنع من السفر والمنصوص عليها في المادة ( ٤٠ / أ / ب).

وقد بينت المادة ( ٤٢ / هـ ) انعقاد المحكمة بصورة علنية ، إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك، كما بينت ذات المادة وفي الفقرة ( ج ) أن عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة . أما المادة ( ٤٢ / د / ١ ) فقد بينت أن جميع الأحكام الصادرة عن محكمة البداية قابلة للطعن أمام محكمة الاستئناف الضريبية ، أما المادة ( ٤٢ / د / ٢ ) فقد بينت أن جميع الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبي قابلة للطعن أمام محكمة التميز . ومما تجدر الإشارة إليه واستناداً إلى التعديل بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٦ لقانون أصول المحاكمات المدنية فإن الطعن التمييزي ينحصر في الدعاوي التي تزيد قيمتها عن عشرة آلاف دينار ، وفيما عدا ذلك يعتبر قرار محكمة الاستئناف نهائياً وغير قابل للطعن التمييزي . أما في مصر فتتص المادة ( ١٢٣ ) من القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ على أن لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار ، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كان قيمة النزاع .

أما ما يتعلق بتمييز القرار الاستئنافي فلم نجد نصاً صريحاً في قانون ضريبة الدخل المصري - كما هو الحال في الأردن - وبالتالي لا بد من تطبيق القواعد العامة المنصوص

عليها في قانون المرافعات المصري ، الذي نص في المادة ( ٢٤٨ ) على ( للخصوم الطعن أمام محكمة النقض في الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف).  
ويثير عرض النزاع امام القضاء مسأله مهمه وهي هل يجوز للمحكمة اجراء تعديل على قرار التقدير او التدقيق ؟

تنص المادة ( ٤٢ / ط) من القانون الأردني على ( للمحكمة أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة .... الخ).<sup>(١)</sup>  
ويبدو ان هذا النص يتعارض مع نص المادة ( ١٦٩ / ٣ ) من قانون أصول المحاكمات المدنية ، والتي نصها ( لا يجوز للمحكمة أن تسوء مركز الطاعن بالطعن المرفوع منه وحده) أي أن هذا النص يتعارض مع قاعدة ( لا يضار الطاعن من طعنه ) .  
أما في مصر فقد قضت محكمة النقض المصري ( المقرر في قضاء هذه المحكمة أن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون التي تقدم إليها من مصلحة الضرائب أو الممول في قرار لجنة الطعن مقصورة وفق المادتين ١٥٩ ، ١٦٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على النظر في هذه الطعون ، لأنها ليست مختصة بتقدير الأرباح ابتداءً ، ولا هي بداية لتحكيم القضاء في هذا التقدير ، وإنما هيئة للنظر في قرار أصدرته اللجنة ، وان ولايتها بالنظر في الطعن الموجه في قرار اللجنة لا يتعدى فيما إذا كان هذا القرار صدر موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له ... )<sup>(٢)</sup>

<sup>١</sup> . د. رمضان صديق ، المنازعة الضريبية ، مرجع سابق ، ص ٢٨٩ وأحكام المحكمة النقض المصري المشار إليها في ذات المؤلف.

<sup>٢</sup> . طعن رقم ٢٢٤٣ لسنة ١٤ ق جلسة ١١ نوفمبر سنة ٢٠٠٢ وكذلك الطعون أرقام ١٥٩١ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٩٢/١١/٣٠ و ٧٩٤ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩٩٦/١/٨ ورقم ٦٠٦ جلسة ٦٧ جلسة ٢٠٠٤/٦/١٠ .

ويبدو أن القانون المصري أكثر عدالة من القانون الأردني ، فبالإضافة إلى تعارض الأمر مع المبادئ العامة ومع قانون أصول المحاكمات المدنية باعتباره الشريعة العامة بجعل المكلف بالضريبة متردد في الطعن القضائي وبالتالي خسرانه لضمان مهم في عدم تعسف الإدارة الضريبية .

### المبحث الرابع

#### مبدأ حرية الانتقال

يعتبر حق التنقل من الحقوق الطبيعية للإنسان ، وهو يعني قدرة الشخص على التنقل داخل بلده من جهة ، وحقه في مغادرتها من جهة أخرى ، وحق العودة إليها متى شاء ، وعلى هذا نصت المادة ( ١٣ ) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان (لكل فرد حرية التنقل واختيار محل إقامته داخل حدود الدولة وحقه في أن يغادر إلى أي بلد بما في ذلك بلده كما يحق له العودة إلى بلده). وبنفس المعنى نصت المادة ١٢ من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية ، أما الدستور الأردني فنص على ذلك في المادة ٧ حيث جاء فيها (الحرية الشخصية مصونة) ، كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٩) من الدستور على (لا يجوز أن يحظر على أردني الإقامة في جهة ما ، ولا يلزم بالإقامة في مكان معين إلا في الأحوال المبينة في القانون) أما المادة (٤١) من الدستور المصري السابق لسنة ١٩٧١ فتنص المادة (٤١) منه على انه ( لا يجوز القبض على احد أو تفتيشه أو حبسه أو تقييد حريته بأي قيد أو منعه من التنقل إلا بأمر تستلزمه ضرورة التحقيق صيانة امن المجتمع ، يصدر هذا الأمر القاضي المختص أو النيابة العامة وذلك وفقا لأحكام القانون .

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل ثمة تعارض بين نص المادة (٧) والمادة (٩) من الدستور الأردني ، والمادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ والتي تنص ( على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر للمدير إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة للمكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه

بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت بموجب أحكام هذا القانون ووجدت دلائل كافية لدى الدائرة بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال).

وكان القانون السابق لضريبة الدخل ينص على انه (يجوز للمقدر إجراء التقدير على أي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائياً قبل نهاية السنة وفرض الضريبة المستحقة عليه عن الفترة السابقة من السنة وتحصيل الضرائب المستحقة عليه خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه مذكرة خطية بذلك، ويجوز للمدير أن يطلب من السلطات المختصة عدم السماح له بمغادرة المملكة إلى أن تسوى قضية أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة).<sup>(١)</sup>

أما الفقرة (ب) فقد جاء فيها (بالرغم مما ورد في أي قانون آخر لرئيس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير إصدار أي أوامر يراها مناسبة بهدف تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين بما في ذلك منع المتخلفين منهم عن السفر إلى خارج المملكة).

يذهب بعض الكتاب<sup>(٢)</sup> إلى أن نص المادة (٤٠) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تخالف أحكام المادة (٧) من الدستور الأردني بما تنطوي عليه من تقييد للحرية الشخصية للمنتقل. كما أن تلك المادة قد أطلقت يد الإدارة الضريبية في حين أن الأمر يتطلب ما دام الأمر يتعلق بسداد دين التنفيذ على أموال المدين بالحجز تنفيذياً أو احتياطياً وبيعها جبراً، وليس حجز المكلفين ومنعهم من السفر، وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض الفرنسية (انه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطلب من السلطة المختصة رفض تجديد جواز السفر أو سحبه لبعض الممولين المدينين لها، وأن موقف الإدارة يتضمن اعتداء على حرية أساسية

<sup>١</sup> . لقد كان نص المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

<sup>٢</sup> د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عمان العربية ٢٠٠٦، ص ٢٨٤، في تعليقه على نص المادة (٤٠) من القانون السابق.

وهو بحسب الظاهر لا يمكن أن يرتبط بسلطة الإدارة ، ويشكل اعتداء مادياً ويختص القضاء العادي بالنظر في النتائج الضارة لهذا التصرف . وتضيف المحكمة أن تقييد ممارسة هذه الحرية لا يكون إلا بقانون ، استناداً إلى ضرورة حماية الأمن القومي ، والنظام العام ، والصحة العامة والأمن والآداب العامة أو حقوق وحريات الآخرين ، أو أيضاً الوقاية من الجرائم الجنائية ( <sup>١</sup> ) واستناداً إلى ذلك يرى بجانب من الفقه الفرنسي استناداً إلى قضاء محكمة النقض أن المجلس الدستوري يمكنه أن يقرر عدم دستورية التشريع الذي يعطي للإدارة سلطة تقديرية في رفض أو سحب جواز السفر لأسباب ضريبية فقط ( <sup>٢</sup> ) .

وإذ كنا نؤيد ذلك فقد نجد لهذا الأمر تبريراً يتمثل في الطبيعة الخاصة لقانون الضريبة ، فقانون الضريبة فرع من فروع القانون العام ، ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام التي تمثل باستخدام وسائل السلطة والقهر ، فالضريبة عبء مالي يفرض جبراً بما للدولة من سيادة وسلطة عامة. واتساقاً مع ذلك يذهب جانب من الفقه ( <sup>٣</sup> ) إلى القول أن القانون الضريبي قانون استثنائي مثله مثل القانون الجنائي يعد أمراً مكروهاً على الأفراد ، أو أنه يمثل قيداً على حقوقهم ويتضمن تدخلاً تحكيمياً من السلطة العامة في أموالهم.

فالدولة وهي تسعى لتحقيق الصالح العام يجب أن تخضع لقواعد قانونية تختلف عن تلك التي يخضع لها أفراد المجتمع ، ذلك لأن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها ( <sup>٤</sup> ).

<sup>١</sup> . مشار إليه لدى د. محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، مطبوعات الكويت ، ١٩٩٩ ، ص ٢٦٥ .

<sup>٢</sup> د. محمد عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص ٢٦٧ .

<sup>٣</sup> . حامد عبد المجيد دراز وآخرون ، التنظيم الضريبي ، الدار الجامعية الإسكندرية ، بلا سنة نشر ، ص ٨٦ .

<sup>٤</sup> د. مصطفى رشدي شيحة ، مرجع سابق ص ١٥٢ .

وعليه فإن اتخاذ إجراءات قسريه كالمنع من السفر تتطلب لها مصلحة مشروعة أي تتطلب لها مصلحة المجتمع عموماً ، وحيث أن الدولة هي الراعية لمصلحة المجتمع ، يجوز لها أن تتخذ تلك الإجراءات للحفاظ على أموال الخزينة من الضياع ، بما يؤدي ذلك الضياع أو التهرب من دفع الضريبة إلى عجز الدولة عن القيام بواجباتها من ناحية ، ومساس بالعدالة الضريبية عندما يتطلب الأمر معالجة لحالة التهرب زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة يقع عبئها على المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة من ناحية أخرى .

### المبحث الخامس

#### مبدأ استرداد ما دفع زائداً

من الحقوق الأخرى المهمة هو حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة ولو لم يطلب ذلك صاحب العلاقة ، وعلى هذا نصت المادة ( ٣٧ / أ ) ( اذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه فعلى الدائرة تحويل الرصيد الزائد لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقة عليه للدائرة بمقتضى أحكام التشريعات النافذة ، وإذا تبقى أي مبلغ من هذا الرصيد تلتزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد عن ستين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك ) ، كما تنص المادة ( ٣٧ / ب ) على ( إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد في الفقرة ( أ ) من هذه المادة فتلتزم بدفع فائدة بنسبة ( ٩ % ) سنوياً ) .

ويتضح من خلال النصوص السابقة ما يلي:

١. إذا ثبت للدائرة أحقية للمكلف باسترداد المبالغ المدفوعة زائداً فعليها إعادتها خلال مدة ستين يوماً ، بشرط تقديم طلب خطي بذلك ، وبعبكسه يترتب عليها أداء فائدة عن تلك المبالغ بنسبة ٩ % سنوياً .

٢. إذا كانت هناك مبالغ مستحقة للدائرة على المكلف بالضريبة فيتم إجراء مقاصة بين ما أداه المكلف بالزيادة وبين ما يكون مستحقاً عليه ، وواجب الأداء للدائرة فإن تبقى شيء وجب رده ، ولا يقتصر الأمر في إجراء المقاصة على ضريبة الدخل فحسب ،



وإنما يشمل من خلال عمومية النص كل ما يستحق للدائرة من غرامات أو ضريبة مبيعات أو غيرها .

أما في مصر فليس ثمة اختلاف مع القانون الأردني حيث أوجبت المادة (١١٢) من القانون المصري رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ رد المبالغ التي أدت بدون وجه حق خلال فترة (٤٥) يوماً من تاريخ طلب المكلف بالاسترداد. وإلا استحق على الإدارة الضريبية دفع مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه قيمة ٢%.

وطبقاً للمادة ١١٣ من القانون تقع المقاصة - كما هو الحال في الأردن بقوة القانون بين ما أداه المكلف بالزيادة في أي ضريبة يفرضها قانون ضريبة الدخل ، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه الإدارة .

وقد اشترط القانون المصري أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاص بشأنها نهائية وخالية من أي نوع من النزاع<sup>(١)</sup> ، والسؤال الذي يجب طرحه هنا هو : ما هي المدة التي يجوز للأشخاص الرجوع بها على الإدارة الضريبية فيما يتعلق بديونهم في ذمة الدولة؟ ، أو هل هناك مدة لتقادم تلك الديون ؟ ، وللإجابة على هذا السؤال لا بد لنا أولاً أن نتعرف على معنى التقادم.

التقادم نوعان: أما مكسب وأما مسقط ، وقد عالج القانون المدني الأردني التقادم المكسب في المواد من ( ١١٨١-١١٨٨ ) ، أما التقادم المسقط فقد عالجه القانون في المواد من (٤٤٩ - ٤٦٤) وهو الذي يهمننا في هذا البحث.

والقاعدة العامة أن الالتزام أو الحق الشخصي مؤقت ، لا بد أن ينقضي فكما أن الالتزام ينقضي بالوفاء أو المقاصة انه ينقضي بالتقادم، فالتقادم إذن وسيلة من وسائل انقضاء الدين أو الالتزام. والتقادم قد يكون طويلاً ومدته خمس عشرة سنة ، أو لمدة خمس سنوات ويسمى

<sup>١</sup> د.احمد جمال الدين ، مرجع سابق ، ص ٣١٧ .

بالتقادم الخمسي ، أو قصيراً مدته سنتان وذلك في التشريعات التي تأخذ بالتقادم المسقط للحق كالقانون المصري، أما في القانون الأردني فإن الحق لا يسقط بمرور الزمن ، ولكن لا تسمع الدعوى على المنكر بمرور الزمن ( م ٤٤٩ ) .

ويعرف التقادم المسقط بأنه ( مروره فترة من الزمن على استحقاق الدين دون المطالبة به من قبل الدائن )<sup>(١)</sup>

ويذهب أستاذنا المرحوم الدكتور حسين خلاف إلى أن التقادم الضريبي المسقط يقوم على قرينه الوفاء ، فالحق الذي سكت عنه صاحبه مدة طويلة من الزمن يفترض انه قد استوفاه ، ومن ثم يعني براءة ذمة المدين<sup>(٢)</sup> أو هو يبنى على قرينته الإهمال في المطالبة بالحق ، إذ لا يجوز أن يضل الدائن مطالباً بحقه إلى مدى الحياة.

وتذهب محكمة النقض المصرية إلى أن ( التقادم في الضرائب والرسوم لا يقوم على قرينته الوفاء ، إنما يقوم على عدم إرهاب المدين وأثقال كاهله فتتراكم الديون عليه ، فليس في القانون ما يمنع من التمسك بتقادم الرسوم المطالب بها رغم المنازعة في الالتزام بها أو الامتناع عن دفعها )<sup>(٣)</sup> .

وقد حدد المشرع الضريبي المصري مدة التقادم بالنسبة إلى حق المكلفين بالرجوع واسترداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق بخمس سنوات ، فقد نصت المادة (٩١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ( للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الاسترداد ) . أما المشرع الضريبي الأردني

<sup>١</sup> د.د. عبد المجيد الحكيم وعبد الباقي البكري ومحمد طه البشير ، القانون المدني احكام الالتزام ج ٢ ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، العراق بغداد ١٩٨٠ ص ٣١٠ .

<sup>٢</sup> د. حسين خلاف ، الاحكام العامة في قانون ضريبة الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٦٦ ، ص ٢٦٥ .

<sup>٣</sup> قضية رقم ١١ لسنة ١٩٥٩ ص ٧٢٢ مشار إليه لدى د. مصطفى رشدي شحيه ، التشريع الضريبي والمالي ، دار المعرفة الجامعية الطبعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٧٣٧ .

فلم ينص في قانون ضريبة الدخل على مدة معينة لسقوط حق المكلف ، أي لم يحدد مدة لتقادم دين المكلف بالضريبة الذي دفع مقدراً من الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح ، حيث جاء نص المادة (٣٧-أ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٨ لسنة ٢٠٠٩ خالياً من الإشارة إلى مدة التقادم كما فعل القانون المصري ، حيث نصت المادة المذكورة على ( إذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه .....تلتزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ستين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك ) ، وهذا عيب في التشريع ، إذ لا يجوز أن تترك هذه المسألة سائبة دون تحديد صريح وواضح ، لتعارض ذلك مع مبدأ الاستقرار ، وحسناً ما فعله المشرع الضريبي الأردني في قانون ضريبة المبيعات حيث نص في المادة ( ٥٣ / ب ) من قانون ضريبة المبيعات رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ ( لا ينظر في أي مطالبة أو دعوى باسترداد الضريبة أو الغرامات التي مضى على تأديتها أكثر من ثلاث سنوات).

وقد نجد ضاللتنا في نص المادة ( ٣٦٨ / أ ) من القانون المدني الأردني والتي نصت على ( لا تسمع الدعوى عند إنكار وعدم إثبات العذر الشرعي إذا انقضت خمس سنوات على الحقوق الآتية...ما يستحق رده للأشخاص من الضرائب والرسوم إذا دفعت بغير حق دون الإخلال بالأحكام الواردة في القوانين الخاصة ) ، وهذا يعني حق المكلف باسترداد ما دفعه زائداً خلال خمس سنوات ، حتى لا تثرى الإدارة الضريبية على حساب المكلف دون سبب شرعي.

وإذا كنا نرى <sup>(١)</sup> انه ما دامت القواعد العامة تقضي بأن المطلق يجري على إطلاقه وما دامت المادة (٥٣ / ب) من القانون لم تحدد مدة للتقادم فإن المشرع وقد جعل حق المكلف مطلقاً فلا يجوز تقييد تلك المدة .

<sup>١</sup> . د . عادل العلي ، الطبعة القانونية لدين الضريبة ، مجلة الحقوق الكويتية ، جامعة الكويت ، مجلس النشر العلمي ، العدد ٤ السنة ٣٣ ، ديسمبر ٢٠٠٩ ، ص ٣٤٥ .

إلا إننا نرى انه ما دام القانون المدني هو القانون العام الذي يجب أن تطبق أحكامه فيما لم يرد نص خاص في قانون الضرائب خاصة ، وان الرجوع إلى قواعد القانون المدني لا تتصل مباشرة بمسألة فرض الضريبة أو تحديد وعائها أو تقديرها ، وإنما يتعلق بالقواعد العامة التي تكفل حق المكلف عندما يتعذر وجود السبل التي تكفل ذلك في القوانين الضريبية .

وقد استند القضاء المصري في عدد من أحكامه إلى قواعد القانون المدني عند الفصل في المنازعة الضريبية ومنها أحكام التقادم فيما لم يرد نص خاص في قانون الضرائب <sup>(١)</sup> ، وفي حكم لمحكمة التمييز الأردنية رقم ٢٠٠٩ / ١٦٢٨ / تاريخ ٢٠٠٩ / ٢ / ٧ اعتبرت المحكمة ما دفع زيادة من قبيل الإثراء بلا سبب حيث نص الحكم على ( ١ . تغير مطالبة المستأنف باسترداد مبلغ ١٧٧٥٠ استوفتها دائر ضريبة الدخل بغير وجه حق سنداً لأحكام المادة ٤١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ دعوى مدنية بكافة الوجوه ، وإنها غير خاضعة لمدة الطعن المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ، وان المدة المنصوص عليها في المادة ( ٣١١ ) من القانون المدني هي التي يجب أن تسري على واقعة الدعوى ، والقول يغير ذلك يشكل مخالفة للدستور .... الخ ) <sup>(٢)</sup>

وإذا كان الغرض من إيراد قرار محكمة التمييز الأردنية هو للتدليل على أنه من الممكن الرجوع إلى القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ، إلا إننا نرى أن المحكمة الموقرة قد جانبها الصواب من ناحيتين هما :

<sup>١</sup> نفس المرجع : الطعون أرقام ٣٣٣ لسنة ٣٤ ق و ٦٦ لسنة ٣٠ ق و ٦٦٦ لسنة ٤٥ ق مشار إليها في ذات المرجع.

<sup>٢</sup> . وقد نصت المادة ( ٣١١ ) من القانون المدني على ( لا تسمع دعوى الإثراء بلا سبب في جميع الأحوال المتقدمة بانقضاء ثلاث سنوات من اليوم الذي علمه فيه الدائن بحقه في الرجوع وعلى أية حال لا تسمع الدعوى بانقضاء خمس عشرة سنة من اليوم الذي نشأ فيه الحق .

١. لا يمكن اعتبار الدعوى التي يرفعها المكلف من قبيل الدعوى المدنية ، بل دعوى إدارية شكلا وموضوعاً ، فهي لا تتعدى الطعن في قرار إداري .
٢. أن المشرع المدني قد عالج التقادم في المادة ( ٣٦٨ / أ ) وحدد له مدة خمس سنوات ، وكان الأولى بالمحكمة الإشارة إلى هذه المادة دون غيرها.

### الخاتمة :

تناولنا في هذا البحث المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري خلال تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة ، وبيان مدى انسجامها مع ما يجري على أرض الواقع في الإدارة الضريبية ، وقد أبرزنا موقف القانون الأردني والمقارن من المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة ، ، وذلك كله في ضوء أحكام القضاء الضريبي الاردني والمقارن ، وقد عالجتنا هذا الموضوع وفق خطة منهجية ، راعينا فيها أن تكون شاملة لكافة المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني والمصري ، ووفق الخطة المشار لها في مقدمة هذا البحث . وفي نهاية هذا البحث خلصنا إلى جملة من النتائج والتوصيات ، نعتقد أن الأخذ بها سيؤدي إلى تفعيل حماية المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية ، ويضمن تحقيق الضريبة للغايات والأهداف المنشودة منها ، دون إجحاف بحق المكلفين من جهة ، أو الإدارة الضريبية من جهة أخرى .

### النتائج

- إن جهات التظلم في الأردن أو في مصر لا تتعدى كونها جهات إدارية اسند لها القانون مهمة النظر في التظلمات التي يرفعها المكلف بالضريبة ، لا تتمتع بالخبرة أو الاستقلال، وإن كانت لجان الطعن في مصر من حيث تشكيلها أكثر خبرة باعتبار أن رئيسها وأعضاءها من خارج العاملين في الإدارة الضريبية دون مشاركة من قبل الإدارة الضريبية، إلا أنها لا تضمن الحياد المطلوب ما دامت تشكل من وزير المالية وتابعة له وتحت إشرافه.

- تنص المادة ( ٤٢ / ط ) من قانون ضريبة الدخل الأردني على ( للمحكمة أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة .... الخ ، ويبدو ان هذا النص يتعارض مع نص المادة ( ١٦٩ / ٣ ) من قانون أصول المحاكمات المدنية ، والتي نصها ( لا يجوز للمحكمة أن تسوء مركز الطاعن بالطعن المرفوع منه وحده ) أي أن هذا النص يتعارض مع قاعدة ( لا يضار الطاعن من طعنه ) ، ويبدو أن القانون المصري أكثر عدالة من القانون الأردني ، فبالإضافة إلى تعارض الأمر مع المبادئ العامة ومع قانون أصول المحاكمات المدنية باعتباره الشريعة العامة يجعل المكلف بالضريبة متردد في الطعن القضائي وبالتالي خسارته لضمان مهم في عدم تعسف الإدارة الضريبية .
- يعد قانون الضريبة فرع من فروع القانون العام ، ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام التي تمثل باستخدام وسائل السلطة والقهر ، فالضريبة عبء مالي يفرض جبراً بما للدولة من سيادة وسلطة عامة. واتساقاً مع ذلك يذهب جانب من الفقه إلى القول أن القانون الضريبي قانون استثنائي مثله مثل القانون الجنائي يعد أمراً مكروهاً على الأفراد ، أو أنه يمثل قيداً على حقوقهم ويتضمن تدخلاً تحكيمياً من السلطة العامة في أموالهم .
- حدد المشرع الضريبي المصري مدة التقادم بالنسبة إلى حق المكلفين بالرجوع واسترداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق بخمس سنوات ، فقد نصت المادة ( ٩١ ) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ( للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الاسترداد ) . أما المشرع الضريبي الأردني فلم ينص في قانون ضريبة الدخل على مدة معينة لسقوط حق المكلف ، أي لم يحدد مدة لتقادم دين المكلف بالضريبة الذي دفع مقدراً من الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح ، حيث جاء نص المادة ( ٣٧-أ ) من قانون ضريبة الدخل رقم ٨ لسنة ٢٠٠٩ خالياً من الإشارة إلى مدة التقادم كما فعل القانون المصري ، حيث نصت المادة المذكورة

على ( إذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه .....تلتزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ستين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك ) ، وهذا عيب في التشريع ، إذ لا يجوز أن تترك هذه المسألة سائبة دون تحديد صريح وواضح ، لتعارض ذلك مع مبدأ الاستقرار .

### التوصيات :

- ضرورة إعادة النظر بكيفية تشكيل لجان النظر بالاعتراض الاداري على قرارات التقدير الضريبي في القانون الاردني بحيث تشكل من اشخاص من خارج ملاك الادارة الضريبية لضمان الحياد والاستقلالية وتلافي الجمع بين صفتي الخصم والحكم في ان واحد .
- تعديل قانون ضريبة الدخل الاردني بحيث لا يسمح للجان النظر بالاعتراضات على قرارات التقدير او حتى المحاكم المختصة بنظر المنازعات الضريبية بزيادة مقدار الضريبة المعترض عليها او المطعون بها ، انسجاماً مع قاعدة لا يضار طاعن بطعنه .
- تحديد حالات معينة يصدر فيها قرارات منع سفر المكلفين على ان يكون ذلك بحكم قضائي قدر الامكان لارتباطه باحد الحقوق الاساسية للمواطنين المكفولة دستوريا .
- تعديل قانون ضريبة الدخل الاردني بحيث تحدد مدة معينة يتقدم بعد مضيها الدين الضريبي او حق المكلف باسترداد ما دفع زائداً وذلك على غرار القانون المصري .

## قائمة المراجع :

- د.احمد جمال الدين موسى ، القانون الضريبي المصري ، دار النهضة المصرية الطبعة الأولى - القاهرة ٢٠٠٨ .
- د.احمد محمود حسني : قضايا النقص الضريبي قرار محكمة النقض رقم ٢٧٩ - ٤٩ ق جلسة ٢٧/٦/١٩٨٣ منشأة العارف بالإسكندرية .
- د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عمان العربية - عمان ٢٠٠٦ .
- حامد عبد المجيد دراز وآخرون ، التنظيم الضريبي ، الدار الجامعية الإسكندرية ، بلا سنة نشر .
- د . حسين خلاف ، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر ، كلية مجلس الدولة السنة الثانية ، عدد يناير ١٩٥١
- د. حسين خلاف: الاحكام العامة في قانون ضريبة الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٦٦ .
- د.حمدي القبيلات ، القانون الإداري ، الجزء الثاني ، دار وائل ، عمان ، ٢٠١٠ .
- دائرة ضريبة الدخل ، مديرية التطوير الإداري والتدريب ، قرارات محكمة التمييز للسنوات ١٩٨٠ - ١٩٩٦ ، ج ٢ .
- د. رمضان صديق ، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار النهضة العربية .القاهرة، بلا سنة نشر .
- زكريا بيومي ، الطعون الضريبية في ربط الضريبة على الدخل ، دار الاتحاد العربي للطباعة .
- عادل العلي ، الطبيعة القانونية لدين الضريبة ، مجلة الحقوق الكويتية -جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي ، العدد ٤ السنة ٣٣ ، ديسمبر ٢٠٠٩ .



- د. عبد المجيد الحكيم وعبد الباقي البكري ومحمد طه البشير : القانون المدني احكام الالتزام ج ٢ ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ، العراق .
- مجموعة أحكام محكمة النقض ، إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة .
- المحكمة الدستورية العليا في مصر ، قضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية ٤ نوفمبر ٢٠٠٧ ، جامعة منيسوتا ، مكتبة حقوق الانسان .
- محمد احمد عبد الرؤوف محمد ، المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق -جامعة عين شمس للحصول على درجة الدكتوراه ، بلا سنة نشر .
- د. محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، مطبوعات الكويت ، ١٩٩٩ .
- د. مصطفى رشدي شيحة ، التشريع الضريبي والمالي ، دار المعرفة الجامعية الطبعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- موفق سمور على المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات ضريبة الدخل دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان. ٢٠٠١ .
- د. نواف كنعان ، القضاء الإداري في الأردن ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٦ .