

ماهية قرار الربط الضريبي ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني  
رقم (34) لسنة 2014 المعدل

**What is the tax assessment decision in light of the provisions of the  
Jordanian Income Tax LawNo. (34) for the year 2014 amended**

إعداد

أ.د فرحان نزال المساعيد (prof-FarhanNazzal AL-Masaed)  
كلية القانون - جامعة آل البيت - المملكة الأردنية الهاشمية (AL Albayt University- )  
(Factually of law)  
fmasaed@gmail.com

الباحثة: فرح فيصل الشحادات (Farah faisalfalah AL-Shahadat)  
Farahalhajaya11@gmail.com  
نقابة المحامين الاردنيين  
Lawyers syndicate( bar associations)

تاريخ

تاريخ الاستلام:  
القبول:

**المخلص**

عالجت هذه الدراسة موضوع ماهية الربط الضريبي في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل ، وذلك لبيان ماهية قرار الربط الضريبي وطبيعته القانونية وحالاته الأمر الذي يؤدي إلى تحديد قيمة الضريبة التي تفرض على المكلفين ليرتضوا بها وتحقق مصلحة للدولة بشكل عام برفد الخزينة بالمال اللازم .

وتوصلت الدراسة الى أن قرار الربط الضريبي قرارا إداريا ألا أنه لا يتم الطعن فيه أمام القضاء إلا من قبل الأمانة الأردنية للشؤون الضريبية من خلال التظلم الإداري من قبل المكلفين التظلم

تاريخ القبول: / /

تاريخ الاستلام: / /

**Key words: tax assessment, the legal nature of tax assessment, self-assessment, administrative linkage, flat tax.**

**\*المؤلفان المرسلان: الاستاذ الدكتور فرحان نزال المساعيد، الباحثة فرح فيصل الشحادات**

المقدمة :

إن الحرص الكبير على التوظيف المثالي للموارد السيادية في الدولة دفعنا للتركيز على ضمانات المكلفين أثناء إجراء الربط الضريبي لتبصير المكلف بالقواعد القانونية التي وضعها المشرع لتنظيم علاقته بدائرة الضرائب وما ينتج عن هذه العلاقة من ضمانات قانونية ، كما إن النظام الضريبي و التشريعات الضريبية تهدف إلى التوفيق بين مصلحتين غير متكافئتين ، فإن هذا التوفيق يتطلب وجود ضمانات قانونية. وتعتبر الأموال الوعاء الوحيد للضرائب في العصر الحالي ، لأن للضرائب أهمية كبيرة ، تعود إلى تطور الاقتصاد وازدهار الصناعة والتجارة ، الأمر الذي سيؤدي إلى وفرة العوائد الناتجة من الضرائب ، ومع ذلك تحرص أغلب التشريعات الضريبية إلى تحقيق العدالة الضريبية وذلك لحماية حقوق الأفراد والحد من تعسف الإدارة .

وتتمثل إشكالية هذه الدراسة في بيان ماهية الربط الضريبي والطبيعة القانونية لقرار الربط الوظيفي وحالاته وبيان الجهة المختصة في الفصل في النزاعات الإدارية. وقد اتبع الباحثان المنهج الوصفي بأدواته القانوني التحليلي، وسيقوم الباحثان بمعالجة موضوع هذه الدراسة في مبحثين مستقلين وعلى الشكل الآتي :

المبحث الأول: مفهوم الربط الضريبي وطبيعته القانوني.  
المبحث الثاني: حالات الربط الضريبي.

## المبحث الأول

### مفهوم الربط الضريبي وطبيعته القانونية

يعد الربط الضريبي من أهم المراحل الضريبية لتحديد قيمة الدين الضريبي، لما لإجراءاته من أثر بالغ في تحديد مدى التزام المكلفين بالضريبة والحد من التهرب وكذلك لما له من أثر عظيم على اقتصاد الدولة وزيادة إيراداتها، إذ يعد الربط الضريبي الإجراء الأهم للوصول إلى تحديد مبلغ الضريبة ولكن حتى تتم هذه المرحلة بشكل صحيح وسليم يجب أن يتم إجراء التدقيق الضريبي وفق الأسس والمبادئ الأساسية لعلم المحاسبة، كما أنها تتطلب وجود رقابة من قبل الجهاز الإداري والجهات القضائية لتحقيق العدالة الضريبية.

ولذلك سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين يتضمن المطلب الأول: مفهوم الربط الضريبي ، ويتضمن المطلب الثاني الطبيعة القانونية لقرار الربط الضريبي.

## المطلب الأول

### مفهوم قرار الربط الضريبي

تعد مرحلة الربط الضريبي المرحلة الأساسية في العملية الضريبية وهي الركيزة الأساسية لمشروعية عمل الإدارة لذلك تسعى التشريعات إلى إحاطتها بكل ما يحول دون تجاوز الأسس القانونية ومن ثم الوصول للغرض الأساسي وهو تحديد الدخل الحقيقي للمكلف.

ويعتبر الربط الضريبي أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة، ولا يعتبر مصدراً للالتزام بالضريبة ولا شرطاً لتكوينه، كما يقوم على توحيد مصادر الدخل في وعاء ضريبي واحد ومن ثم ضربها بالسعر المناسب لتحديد مقدار الضريبة المستحقة. وتعني ربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخزينة العامة للدولة، وحتى يتم الربط لا بد من التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، أي الواقعة التي يترتب على حدوثها دين الضريبة في ذمة المكلف، ويحدد نظام كل ضريبة الواقعة المنشئة للضريبة. (1)

ويعرف أيضاً الربط الضريبي بأنه إحدى المراحل التحاسب الضريبي والتي يتم فيها تحديد الإعفاءات الذي تمنح للمكلف لاعتبارات شخصية، ومن ثم تستبعد من الدخل الخاضع للضريبة هذه الإعفاءات وصولاً إلى وعائها التي تحسب على أساسه الضريبة واجبة السداد حسب النسب التي يحددها القانون. (2)

ويعرف كذلك بأنه تحديد مقدار الدين من قبل المكلف القانوني، أي حساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر وعاء الضريبة. (3)

ويتم ربط الضريبة باسم المكلف بها قانوناً سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي في المركز الرئيسي لنشاطه، وفي حالة عدم تعيين مركز رئيسي للشخص المعنوي يتم ربط الضريبة في المكان الذي يوجد فيه الفرع الكائن في العاصمة أو المكان الذي يوجد فيه الفرع الأوسع عملاً. (4)

ويشمل الربط الضريبي مجموع ما يستثمره المكلف من منشآت ودخول خاضعة للضريبة وهو ما يقصد به وحدة الربط، بحيث إذا أمتلك المكلف عدة منشآت فلا تفرض ضريبة على أرباح كل منشأة على حدة بل يتم ربط الضريبة على مجموع صافي

(1) مؤمن، شريف محمد، عاشور، إيهاب محمد كامل : ( 2017 ) المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، بدون طبعة، بدون مكان نشر : بدون دار نشر، ص 23 .

(2) سمور، إبراهيم خليل : (2008) مشكلات التقدير الذاتي لضرائب الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، فلسطين، كلية التجارة، ص: 40 .

(3) السوداني، عبد العزيز علي : (1996) البناء الضريبي، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، بدون طبعة، ص: 178 .

(4) أبو حشيش، خليل عواد : (2004) دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، ط 1، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، ص 369.

نتائجها جميعاً، أي أنه إذا ختم حساب بعض المنشآت بربح في سنة وخسارة في بعضها الآخر في ذات السنة وجب تنزيل الخسارة القانونية من الربط وربط الضريبة على الفرق بينهما. (1)

ويلاحظ الباحثان أن التعريفات السابقة للربط الضريبي جميعها تدور حول الآلية المتبعة لتحديد قيمة الدين الضريبي من خلال حصر عناصر وعاء الضريبة وتقدير قيمة الدين على المكلف الضريبي. فيقوم المكلف بقياس الوعاء الضريبي للأنشطة التي يزاولها ومقدار الضريبة المستحقة عليه، وتستحق الضريبة بمقتضى الإقرار وتكون واجبة الأداء، وأن تحديد قيمة الضريبة يكون من خلال حساب الدخل الكلي والدخل المعفى من الضريبة ومن ثم حساب الإيرادات الخاضعة للضريبة وينتج عن ذلك حساب القيمة الصحيحة للضريبة ومن خلال ما سبق يتم ربط الضريبة على المكلف.

ولا بد من الإشارة إلى أن مصطلح الربط الضريبي غير متداول في الأردن بشكل واسع، حيث أن المعتمد هو مصطلح التدقيق الضريبي والذي يستعمل لوصف الإجراء المحدد الذي يقوم به المدقق بالنسبة للإقرارات الضريبية التي تدخل في العينة المختارة للتدقيق ويتم ذلك بعد تسلم الإقرار، ولذلك يرى الباحثان أن مصطلح التدقيق الضريبي قاصر عن شمول جميع حالات وإجراءات عملية الربط الضريبي، حيث لا يصلح هذا المصطلح لوصف كافة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ولذلك فإن مصطلح الربط الضريبي هو المصطلح المناسب للوصف الدقيق والصحيح.

وللربط الضريبي أهمية خاصة تتمثل بما يلي:

- 1- إزالة المشكلات التي قد تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية من جراء تحديد قيمة الضريبة، وعدم تجاوز الإدارة في تعاملها مع المكلف الضريبي. (2)
  - 2- إدراك المكلف عدم تسلط الإدارة الضريبية عليه وعدم تعسفها في استعمال سلطاتها، حيث إن هذا يعتبر من الالتزامات العامة التي نصت عليه الدساتير والقوانين، ويقضي هذا الالتزام أن لا تستخدم الإدارة سلطاتها بشكل تعسفي اتجاه الأفراد ويتحقق ذلك من خلال رقابة القضاء الداعم الأساسي لبناء الثقة والوعي الضريبي. (3)
  - 3- معرفة المكلف المبلغ المطلوب منه فيتسنى له تجهيزه ودفعه.
- وهذا يبين أن أحكام الربط و التدقيق الضريبي تتعلق بالنظام العام أي أنها من القواعد القانونية الأمرة، إذ تتمثل في إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع دائرة الضريبة باتباعها، ولا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها وإلا تعرضت للبطلان. (4)

#### المطلب الثاني

#### طبيعة قرار الربط الضريبي

يقصد بطبيعة قرار الربط الضريبي تحديد إذا ما كانت الواقعة المنشئة للضريبة تلزم بدفع دين الضريبة أم أنه يجب إصدار قرار من الإدارة لتحديد مبلغ الضريبة، وتعددت الآراء الفقهية فيما يتعلق بتحديد طبيعة قرار الربط الضريبي. (5)

وذهب الرأي الفقهي الأول إلى أنه إذا توافرت الواقعة المنشئة للضريبة فإن الشخص لا يكون ملزم بدفع دين الضريبة بالنسبة للضرائب المباشرة إلا في حالة صدور قرار من الإدارة بتحديد مبلغ الضريبة وهو ما يسمى بقرار الربط الضريبي أي أن هذا القرار يحدد التزام المكلف بالضريبة ويصبح المكلف مدين بدين الضريبة فعلاً. (6)

وأتجه أصحاب الرأي الأول ومنهم (توربا) إلى أن المكلف يوجد في مركز قانوني تحدده عدة عناصر أولها قانون الضريبة الذي يحدد نظام كل ضريبة بصورة عامة ومجردة بغض النظر عن الأشخاص الذين ستنطبق عليهم، كما إن المركز القانوني للمكلف مركز تنظيمي ويلاحظ أن القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية ومن أهمها قرار الربط الضريبي يطبع المركز القانوني التنظيمي بطابع شخصي. (7)

ويرى أصحاب هذا الرأي أن دين الضريبة بصفة عامة لا ينشئ في ذمة المكلف إلا بعد اتخاذ موظفي الدائرة قرار الربط الضريبي وصدور (الورد) (8) ومن خلال هذا القرار يتم تحديد المبلغ الواجب على المكلف دفعه، حيث إن إغفال صدور قرار

(1) أبو حشيش، خليل عواد: دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 369.

(2) نشأت، ناشد إدوارد: (2008) ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، مصر: دار النهضة، ص 7.

(3) المرجع نفسه، ص: 7.

(4) وفاء، عبد الباسط (2001): فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، بدون طبعة، مصر: دار النهضة العربية، ص 9.

(5) بيومي، زكريا محمد: (1989) المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ص 96.

(6) بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، المرجع السابق، ص: 96.

(7) المرجع السابق، ص: 97.

(8) يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن القرار الإداري الصادر من السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة على مكلف محدد، وشاع استخدامه لدى الفقه

الضريبي المصري.

الربط باسم أحد المكلفين يجعله غير خاضع للضريبة حتى لو تحقق الظرف الذي أظهر الواقعة المنشئة للضريبة على المكلف (1).

وذهب أصحاب الرأي الثاني ومنهم ( مورانج ) إلى أن قرار الربط الضريبي هو قرار صادر من الإدارة إلى المكلف لدفع مبلغ معين وهو عبارة عن دين الضريبة المستحق عليه، أي إن قرار الربط يعتبر قرار تنفيذي يطبق قانون الضريبة على المكلف، ويضيف (مورانج) أن قرار الربط يعتبر عملاً شرطياً بحتاً أي أنه لا يكون صحيحاً إلا بالقدر الذي يطابق فيه إرادة المشرع، كما أنه لا ينشئ دين الضريبة إذ إن هذا الدين ينشأ بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة . (2)

وأن العلاقة التي تحكم المكلف والإدارة الضريبية المتمثلة بالخزينة العامة مستمدة من حكم القانون، وإن الالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني نشأ نتيجة تحقق ربح عن ممارسة نشاط معين، ولذلك فتعتبر الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن الإدارة من ممارسة اختصاصها وتصدر قرار الربط الضريبي. (3) أي أن أثر هذا القرار ينحصر بتحديد مقدار الدين الضريبي، كما أنه يجوز تعديل هذا القرار خلال مدة محددة إذا ثبت مخالفته للقانون سواء أكان التعديل لصالح الإدارة أم لصالح المكلف، وأيد هذا الرأي (ديفور) حيث ذهب إلى أن القرارات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ قانون الضريبة وإدخاله حيز التنفيذ ليس لها أي أثر في تحديد مركز المكلف إزاء الضريبة بحيث يعتبر مركز تنظيمي محدد بالقانون. (4)

ويرى الباحثان ربط الضريبة وصدور قرار التدقيق بمقدارها لا يخلق دين الضريبة في ذمة المكلف، فلا يعتبر مصدراً للالتزام، وذلك لأن دين الضريبة موجود فعلاً ونشأ في ذمة المكلف بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة قبل صدور قرار الربط، وهذا ما يترتب عليه التزام المكلف بتقديم إقرار الدخل يبين من خلاله مقدار الضريبة المستحقة عليه والذي يلتزم بسدادها .

وعليه فإن قرار الربط الضريبي هو قرار إداري يعين مقدار الضريبة الواجب على المكلف أدائها، ولذلك فإن الظروف التي يشترطها قانون الضريبة كافية لإنشاء دين الضريبة، حيث أن الدين ينشأ بما تصدره الإدارة من قرارات ومنها قرار الربط الضريبي وذلك ويذهب الباحثان مع ما أسندت عليه أصحاب هذا الرأي من حيث اعتبار أن الشروط والظروف التي تشير إليها القانون في حال اجتماعها غير كافية لإلزام المكلف بالدين الضريبي دون إصدار قرار الربط الضريبي، كما إن القواعد التي تنظم إجراءات الربط الضريبي تعتبر من القواعد الأمرة، حيث أنها تتعلق بالنظام العام ولا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وتعتبر إجراءات ومواعيد حتمية وذلك لإلزام المشرع دائرة الضريبة بالالتزام بها ورتب البطلان على مخالفتها .

وعلى الرغم من أن قرار الربط الضريبي هو قرار أدارياً لأنه لا يتم الطعن فيها أمام القضاء الإداري في المملكة الأردنية الهاشمية وإنما انتزعت ولاية القضاء الإداري بنص خاص في التشريع الضريبي الأردني وأعطيت إلى محكمة ضريبية خاصة تستأنف قراراتها أمام محكمة استئناف ضريبية وأمام محكمة التمييز وذلك لاعتبارات خاصة تتعلق بأهمية الضريبة وحساسيتها فضلاً عن التخصص الفني إلى جانب التخصص القانوني المطلوب في مثل هذه الحالة.

ويرى الباحثان حسناً ما فعله المشرع الأردني لتوفير ضمانات أكبر للمكلف بدفع الضريبة في نظر قضيته أمام ثلاث مراحل تقاضي ( بداية ضريبية، استئناف ضريبية، تمييز) في حين أن القضاء الإداري يوفر مرحلتين فقط وكذلك الطبيعة المالية والمحاسبية تحتاج إلى قاضي مرهل قانونياً وفنياً.

## المبحث الثاني

### حالات الربط الضريبي

تعتمد علمية الربط الضريبي على مجموعة من الإجراءات التي تدفع الإدارة للاستناد إلى الربط الذاتي أو الربط الإداري حسب مقتضى الحال ومن ثم إصدار قرار الربط الضريبي، ولذلك سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنوضح في الأول: الربط الذاتي وماهيته، ويتناول الثاني الربط الإداري .

### المطلب الأول

#### الربط الذاتي

يتم ربط الضريبة بالاستناد للإقرار المقدم من قبل المكلف ويكون بالمقابل على المكلف التزام تحري الدقة والأمانة فيما يقدمه من معلومات، لذلك يكون من حق الإدارة الضريبية فحص الإقرارات وتدقيقها ومن ثم إخطار المكلف بنتيجة الفحص .

(1) الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015) التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، الأردن : عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص: 292 .

(2) بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة ، مرجع سابق، ص: 97 .

(3) الزبيدي، التشريع الضريبي ، مرجع سابق، ص: 107 .

(4) بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص: 96 .

ويعتبر تدقيق الضريبة من الإجراءات الرئيسية للوصول إلى عملية ربط الضريبة على المكلف لتحديد مبلغ الضريبة، ويمتاز الربط الذاتي للضريبة في حال تم استخدامه بالشكل المعد له بالعديد من المزايا مثل توفير الوقت والنفقات على خزينة الدولة، وكما أنه يخلق نوعاً من الثقة بين المكلفين والدولة، ولكن هناك عدة مآخذ على هذا الأسلوب منها إمكانية التلاعب والغش من قبل بعض المكلفين عند تحديد مقدار دخلهم والضريبة المستحقة عليهم. (1)

وترتبط ضريبة الدخل على ما تبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل المصاريف المقبولة والخسارة المدورة والإعفاءات الشخصية والتبرعات المدرجة في الإقرار المقدم من المكلف إذا قبلته دائرة الضريبة على الدخل، ولدائرة الضريبة الحق في تعديل أو تصحيح الإقرار بناء على البيانات والمستندات المؤيدة له، ولها الحق في حالة الامتناع عن تقديم الإقرار أن تقدر مبلغ الضريبة بمعرفتها. (2) ويعرف الربط الذاتي بأنه الكشف الذي يقدمه المكلف إلى دائرة ضريبة الدخل، ويحتوي على الدخل والمصاريف التي أستخدمها لإنتاج هذا الدخل والإعفاءات الضريبية المستحقة يكون تقديم هذا الإقرار وفق القانون و تعليمات دائرة ضريبة الدخل. (3)

ويعتمد تقدير الضريبة على الوعي الضريبي للمكلف وكفاءة الإدارة الضريبية، حيث أن شعور المكلف بفائدة الضريبة التي يجعله يعتبر نفسه مشاركاً في الأعباء العامة، ولذلك يكون على الإدارة الضريبية دور كبير لحث المكلفين ومساعدتهم لإدراج كافة البيانات الحقيقية في إقراراتهم والاعتراف بقيمة الدخل الحقيقية. (4)

وللتقدير الذاتي العديد من المزايا تتمثل بما يلي :

- 1- يعتبر المكلف الشخص الذي يعرف حقيقة دخله ويظهر صدقه إذا أستند إلى سجلات منتظمة وسليمة، كما أن تقديم الإقرارات يوفر الوقت على الإدارة الضريبية بالإضافة إلى توفير النفقات اللازمة لتحصيل الضريبة وفحصها وتقديرها في جميع الحالات نتيجة لتوافر البيانات و المعلومات اللازمة من خلال الإقرار. (5)
  - 2- يشجع التقدير الذاتي المكلفين على تقديم إقراراتهم بشكل أكبر و يقلل العبء النفسي عن المكلف باحتمال عدم اختياره في عينة الفحص، كما تمكن هذه الطريقة الأفراد من تقديم جميع البيانات المتعلقة بموقفهم الشخصي من تشخيص الضريبة، و يعتبر الربط والإقرار الذي يقدمه المكلف حجة قانونية على المكلف في مواجهة الإدارة. (6)
  - 3- إن الاعتماد على الإقرار لإتمام التقدير الذاتي يقلل حجم الفساد الإداري ذلك أنه يحد من إمكانية تعسف الإدارة عند تقدير الضريبة، كما إنها تساعد الإدارة على تطبيق الضريبة على حقيقة المادة الخاضعة للضريبة، وليس على أساس القرائن والمظاهر الخارجية. (7)
- وبالمقابل فإن للتقدير الذاتي مجموعة من العيوب يتمثل أهمها بإمكانية تقديم إقرار ضريبي مخالف للواقع نتيجة انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، تتمثل باقي عيوب الإقرار الذاتي بما يلي :
- 1- إن التزام موظفي الإدارة بعدم إفشاء أسرار المهنة بالاستناد لنصوص القانون لا يضمن للمكلف عدم تدخل الإدارة في أمور المكلف الشخصية والإطلاع على أسرار. (8)
  - 2- يتطلب التقدير الذاتي أن يكون لدى المكلف الوعي الكافي بالضرائب والمعايير المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة ، الأمر الذي يتطلب إمساك الدفاتر والاستعانة بالمحاسبين لتقديم إقرار ربط ضريبي صحيح. (9)
  - 3- ارتفاع تكلفة أتباع المحاسبين ، الأمر الذي يدفع المكلفين إلى تعبئة الإقرار بذاتهم مما ينتج عنه عدم التدوين الصحيح للبيانات ، وهذا الأمر يتحملة المكلفين نتيجة العقوبات التي تفرض عليهم في حال مخالفة الإقرار للواقع.

(1) أبو نصار، محمد وآخرون : ( 1996)، الضرائب ومحاسبتها، ط1، بدون مكتبة، ص: 16.

(2) حتاملة، سليم: (2015) الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية القانونية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص: 255 .

(3) أبو كرش، شريف مصباح (2004) إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع، ص: 291 .

(4) محمد، رمضان صديق، وناشد، نشأت ادوارد: (2009) مبادئ المالية العامة، ص: 140 .

(5) ناشد، ، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مرجع سابق، ص: 368 .

(6) محمد ، مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق، ص: 141 .

(7) ناشد: ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مرجع سابق، ص: 368 .

(8) المرجع نفسه، ص: 368 .

(9) المرجع نفسه، ص: 369 .

4- بالنسبة للإدارة يتطلب التقدير الذاتي وجوب ارتباط النظام بنظام سري دقيق وفعال لتطبيق الفحص بالعينة، بحيث لا يتمكن المكلف من التعرف على طريقة اختيار العينة حتى لا يستطيع أن يتنبأ إن كان الإقرار الذي سيقدمه لن يخضع للفحص وبالتالي تتاح له طريقة للتهرب من الضريبة. (1)

5- نقص المعلومات المتعلقة بدخول المكلفين وذلك لأن نظام التقدير الذاتي يستلزم أن يتم ربط الإدارة الضريبية بالجهات المختلفة للحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المكلفين، ولكن لا بد من الإشارة إلى أن هذه النقطة يتم معالجتها في القانون الأردني من خلال فرض المشرع نظام الفوترة الذي يتيح للمكلفين إدخال كافة البيانات المتعلقة بفواتيرهم خلال فترات محددة الأمر الذي يسهل على كافة الأطراف إجراءات الربط الذاتي ولكن يتطلب تنفيذ هذا النظام فترة زمنية قد تصل إلى خمس سنوات. (2)

وتوصل الباحثان مما سبق إلى أن الإقرار الضريبي يعتبر إجراءً أولياً يتحدد بمقتضاه العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وهو الأساس لتحديد قيمة الضريبة الواجبة على المكلف، إذ أوجب المشرع على المكلف أن يقدم إقراره الضريبي كوسيلة لضمان عدم تعسف الإدارة وعدم حاجتها للجوء إلى التقدير الإداري، ذلك إن المكلف هو القادر على معرفة أرباحه وخسائره ويحدد مركزه الضريبي .

## المطلب الثاني

### الربط الإداري

يعتبر التقدير الإداري من أساليب تحديد الربح ولا يعتبر جزءاً يوقع على المكلف، بل بديل لأسلوب التقدير الذاتي ويهدف للوصول إلى الربح الحقيقي للمكلف، كما أنه السبب الرئيسي لكثرة المنازعات بين المكلف والإدارة لأن الاعتقاد السائد لدى المكلف أن الإدارة الضريبية عندما حولها القانون استعمال هذا التقدير فيه إجحاف للمكلف، فالاعتقاد السائد أن التقدير الإداري يتم بطريقة جزافية تعسفية ودون ضوابط أو قيود أو حدود ومما ينتج عنه انهيار الثقة بين الطرفين الأمر الذي يدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة. (3)

وتقوم هذه الطريقة على تحويل الإدارة الضريبية الحق في تقدير الوعاء الضريبي بمعرفتها، ويتم ذلك من خلال مناقشة المكلف في تفاصيل نشاطه وجمع المعلومات وفحص دفاتره، ومن ثم جمع المعلومات عن نشاطه بجميع الطرق للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد، يتم إجراء التقدير الإداري بناء على تخمين الإدارة الضريبية لدخل المكلف لتحديد مقدار الدين الضريبي مستندة إلى ما جمعه وما يتوفر لديها من بيانات ومعلومات. (4)

ويعرف بأنه تقدير يقوم به المقدر الضريبي لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة وفي الغالب يقوم به في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي أو في حالة كون الإقرار المقدم ينطوي على أسباب تدفع المدقق إلى الاعتقاد بعدم صحة ما تضمنه الإقرار. (5)

وتتمثل حالات قيام الإدارة بالتقدير الإداري بما يأتي :

أولاً : حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي : يتم التقدير الإداري في حالة عدم قيام المكلف الضريبي بتقديم الإقرار الضريبي والمستندات المطلوبة منه في الموعد المحدد، حيث يكون للإدارة الحق في أن تقوم بإجراء تقدير إداري، ويكون من خلال أن تعهد دائرة الضريبة إلى المقدرين بأن يحصروا العناصر الخاضعة للضريبة ومن ثم تقديرها، ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي خلال المواعيد المحددة، وفي حالة عدم وجود دفاتر حسابية منتظمة تؤدي هذه الطريقة إلى نتائج قد تكون مرضية أو غير مرضية للمكلفين .

وتتم مرحلة التقدير الإداري بمرحلتين أساسيتين، تكون المرحلة الأولى منها متمثلة بالتقدير الأولي، ومن ثم تأتي المرحلة الثانية المتمثلة بالتقدير الإداري. ويتم إجراء الربط الإداري بالاستناد لمصادر المعلومات لإصدار قرار التقدير الإداري ، والتي هي : (6)

1- المعلومات الواردة في ملف المكلف .

(1) محمد و ناشد : مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق، ص141 .

(2) ناشد: ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مرجع سابق، ص 368 .

(3) محمد و ناشد: مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق، ص 150 .

(4) الشوايكة، سالم : (2000) قرار تقدير ضريبة الدخل والظعن به، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثاني، أسننه 24 يونيو

2000 ص: 185 .

(5) أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مرجع سابق، صفحة 291

(6) المادة (3) من التعليمات التنفيذية لمصادر معلومات قرار التقدير الإداري رقم (6) لسنة 2015 .

- 2- المعلومات الواردة في إقرارات ضريبة المبيعات
  - 3- المعلومات الواردة في سجلات ومستندات المكلف .
  - 4- المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقاً لأحكام الفقرات (أ ، ب ، ج) من المادة (61) من القانون
  - 5- المعلومات التي يتم الحصول عليها من ملفات المكلفين الآخرين يمارسون نشاطات مماثلة أو مشابهة لنشاط المكلف .
  - 6- أي معلومات أخرى يمكن اعتمادها لتحديد الضريبة المستحقة على المكلف .
- وعليه فإنه يتوجب على الإدارة عند قيامها بهذا التقدير أن تبلغ المكلف بعد صدور قرار التقدير الأولي وذلك لإعطائه فرصة لتقديم الإقرار الضريبي، بالإضافة إلى ضرورة اعتمادها على المعلومات والقرائن القانونية والفعلية من أجل تدعيم قرار الربط وتأسيسه .
- ثانياً : الضريبة المقطوعة : الأصل أن يقوم المكلفين أنفسهم باحتساب قيمة الضريبة المستحقة عليهم من خلال الإقرار الذي يقدمونه في المواعيد المحددة لدائرة الضريبة، واستثناءً على ذلك فقد سمح المشرع الضريبي للمدير بأن يقوم بتقدير الضريبة للمكلفين الذي لا تتعدى دخولهم السنوية مقدار معين (1).
- ويقصد بالضريبة المقطوعة الضريبة التي تفرض بقوة القانون عن سنوات ضريبية معينة وتعرف بالسنوات المقيسة، دون فحص نشاط المكلف خلالها بافتراض أن أرباحه في كل سنة منها تعادل تماماً أرباحه الفعلية عن السنة الضريبية السابقة ويطلق عليها أسم سنة الأساس (2).
- وتتمثل أسباب الاستناد للضريبة المقطوعة أنها توفر الوقت الذي يضيع أثناء مناقشة إقرارات صغار المكلفين، الأمر الذي يساهم في توفير الوقت لفحص إقرارات كبار المكلفين، حيث تمثل الضريبة المستحقة على أرباحهم الجانب الأكبر من حصيلته الضريبية، كما يساهم في استقرار المعاملات المالية للمكلفين خلال السنوات المحددة ويقلل المنازعات والخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية حول تحديد أرباحهم الفعلية (3). وتتمحور الشروط الواجب توافرها لتطبيق الضريبة المقطوعة في أن تكون سنة مالية كاملة ، وأن يحقق فيها المكلف دخلاً خاضعاً للضريبة، وأن لا يزيد مقدار الضريبة عن ألف دينار سنوياً، ويجب أن يمسك المكلف الحسابات المالية حسب الأصول عن سنة الأساس، ويجب أن يقدم إقراراً بأرباحه في الموعد المحدد (4) فيحق للمكلف الخاضع للضريبة المقطوعة أن يطلب إعادة النظر في القرار خلال ثلاثين يوماً من انقضاء السنة التي تسري عليها الضريبة أو من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، ويكون للمدير سلطة تعديل الربط الضريبي على المكلف إما بتخفيضها أو إلغائها، وفي حالة الإلغاء يتم إجراء التقدير وفق أحكام القانون (5).
- ويلاحظ الباحثان القرار الصادر بالاستناد لهذه المادة يتم الطعن فيه إدارياً أمام المدير من خلال طلب مقدم من المكلف لإعادة النظر بالتقدير الصادر بحقه، أي أن المشرع أجاز للمكلف أن يقدم طلب لإعادة النظر بقرار التقدير الصادر بالاستناد للمادة (32) ويكون خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه القرار، وهذا استثناء مما هو معمول فيه في المادة (34) التي جعلت صلاحية إعادة النظر جوازيه للمدير أو المدقق فقط ويكون خلال أربع سنوات .
- وأن المادة (34/هـ) توسع من صلاحيات المدير في مواجهة المكلفين الأمر الذي يقلل الثقة بالإجراءات المتبعة وذلك لأن هذا التوسع في الصلاحية غير محدد بفترة معينة ولا بأسباب محددة على سبيل الحصر، لذلك يجد الباحثان ضرورة تعديل نص الفقرة السابقة وتقييد الصلاحية الممنوحة بمصادقة وزير المالية لما لها من تأثير كبير على التزام المكلفين وزيادة ثقتهم. ويتبين أيضاً أن المشرع الضريبي الأردني اخذ بالضريبة المقطوعة على الرغم من أن الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته تبنى في المادة (111) من الضريبة التصاعدية وهذا بحد ذاته مخالف لنصوص الدستور الأردني والأجدر احترام النص الدستوري وعدم الأخذ بها، فضلاً على أنها تفرض على أساس الدخول والأرباح التي يحققها المكلف خلال السنة الضريبية، إلا أن الأخذ بها يخل بمبدأ العدالة بين المكلفين حيث لا تراعي أن يكون المكلف قد تعرض للخسارة أو أن الإعفاءات التي يخضع لها قد زادت، وكما أنها لا تحقق العدالة والمساواة الاجتماعية وذلك لأن قيمة الدين الضريبي قد يختلف من سنة لأخرى، مما يدفعنا للقول بأنها تتنافى الضمانات التي يتمتع بها المكلف في مواجهة دائرة الضريبة ولا تحقق العدالة الضريبية .

## الخاتمة

(1) السوداني، البناء الضريبي ، مرجع سابق، ص: 205

(2) أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، مرجع سابق، ص: 388 .

(3) أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، مرجع سابق، صفحة 389 .

(4) المادة (33) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) وتعديله.

(5) المادة (32/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 وتعديله .

تسعى أغلب الدول إلى وضع قواعد قانونية تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين وتساهم في تحقيق استقرار المعاملات المالية في ذات الوقت ، ولذلك ارتأينا في هذه الدراسة التركيز على ماهية الربط الضريبي باعتبارها من أهم المراحل التحاسب الضريبي التي تحدد قيمة الضريبة على المكلفين .  
النتائج :

- 1- أن مصطلح الربط الضريبي غير متداول في الأردن بشكل واسع، حيث أن المعتمد هو مصطلح التدقيق الضريبي والذي يستعمل لوصف الإجراء المحدد الذي يقوم به المدقق بالنسبة للإقرارات الضريبية التي تدخل في العينة المختارة للتدقيق ويتم ذلك بعد تسلم الإقرار، وأن مصطلح التدقيق الضريبي قاصر عن شمول جميع حالات وإجراءات عملية الربط الضريبي، حيث لا يصلح هذا المصطلح لوصف كافة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ولذلك فإن مصطلح الربط الضريبي هو المصطلح المناسب للوصف الدقيق والصحيح.
- 2- أن قرار الربط الضريبي هو قرار إداري ألا أنه لا يتم الطعن فيه أمام القضاء الإداري في المملكة الأردنية الهاشمية وإنما انتزعت ولاية القضاء الإداري بنص خاص في التشريع الضريبي الأردني وأعطيت إلى محكمة ضريبية خاصة تستأنف قراراتها أمام محكمة استئناف ضريبية وأمام محكمة التمييز، وأن الإقرار الضريبي يعتبر إجراء أولياً يتحدد بمقتضاه العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وهو الأساس لتحديد قيمة الضريبة الواجبة على المكلف .
- 3- أن المشرع أجاز للمكلف أن يقدم طلب لإعادة النظر بقرار التقدير الصادر بالاستناد للمادة (32) ويكون خلال ثلاثين يوم من تاريخ تبليغه القرار، وهذا استثناء مما هو معمول فيه في المادة (34) التي جعلت صلاحية إعادة النظر جوازيه للمدير أو المدقق فقط ويكون خلال أربع سنوات وأن المادة (34/هـ) توسع من صلاحيات المدير في مواجهة المكلفين الأمر الذي يقلل الثقة بالإجراءات المتبعة وذلك لأن هذا التوسع في الصلاحية غير محدد بفترة معينة ولا بأسباب محددة على سبيل الحصر. وأن المشرع لم يحدد حالات تمديد فترة التدقيق على سبيل الحصر وكذلك الحال بالنسبة لفترة التمديد ، حيث يفهم من خلال استقراء نص المادة (28) من قانون ضريبة الدخل الأردني أن المشرع وسع من صلاحيات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلفين لأنه ينقل تحديد آلية تطبيق القانون إلى السلطة التنفيذية من خلال الأنظمة و التعليمات التي تصدرها السلطة التنفيذية.
- 4- كان الأصل أن يوحد المشرع الضريبي الأحكام القانونية المتعلقة بصلاحيات المدير أو المدقق في إعادة النظر في قرارات الربط الضريبي خاصة فيما يتعلق بالمدة القانونية التي منحها المشرع للمدير أو المدقق المفوض في إعادة النظر في قرارات الربط الضريبي حيث تختلف المادة (28/3) عنه المادة (34/أ) من القانون ذاته .
- 5- أن المدة التي يتم فيها إجراء التدقيق بالاستناد للمادة (29) من الممكن أن يتم مضاعفتها حتى لو تجاوزت المدة الأربع سنوات وذلك في حالة كان هناك بيئة على تهرب ضريبي وليس ثبوت جرم التهرب وهذا الأمر يؤدي إلى عدم استقرار المعاملات المالية للمكلفين .
- 6- أن المشرع الضريبي الأردني اخذ بالضريبة المقطوعة م(32) على الرغم من أن الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته تبنى في المادة (111) منة الضريبة التصاعدية.
- 7- حسنا ما فطلة المشرع الأردني لتوفير ضمانات اكبر للمكلف بدفع الضريبة في نظر قضيته أمام ثلاث مراحل تقاضي) بداية ضريبية، استئناف ضريبية، تمييز) في حين أن القضاء الإداري يوفر مرحلتين فقط وكذلك الطبيعة المالية والمحاسبية تحتاج إلى قاضي مرهل قانونيا

التوصيات :

- 1- يوصي الباحثان المشرع الضريبي الأردني ضرورة تعديل نص المادة (28) بشكل يحدد حالات تمديد فترة التدقيق على سبيل الحصر وذلك لتقييد صلاحيات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلفين وإعادة النظر في المادة (28) والمادة (34) من قانون ضريبة الدخل في مادة واحدة لتوحيد الأحكام القانونية المتعلقة بها خاصة فيما يتعلق بالمدد وذلك لتحقيق الاستقرار للمعاملات المالية وزيادة ثقة المكلف بإجراءات الربط الضريبي وإعادة النظر فيها وجعل هذا الاختصاص لهيئة الطعن وليس للإدارة الضريبية .
- 2- يوصي الباحثان المشرع الضريبي الأردني التراجع عن بالضريبة لمقطوعة احتراماً لنصوص الدستور الأردنيوان فرضها يخل بمبدأ العدالة و المساواة الضريبية ويخالف نصوص الدستور .
- 3- يوصي الباحثان المشرع الضريبي الأردني ضرورة تعديل نص المادة (29) من قانون ضريبة الدخل الحالي من خلال إلغاء عبارة " مضاعفة المدة المذكورة " بحيث لا يكون للمدير صلاحية التمديد من خلال إصدار قرار إداري إلا في حالة ثبوت جرم التهرب الضريبي، وليس إمكانية التمديد بالاستناد إلى بيئة التهرب .
- 4- يوصي الباحثان المشرع الضريبي الأردني ضرورة تعديل نص المادة (31/ب) من قانون ضريبة الدخل وذلك لتحديد الحالات والأسباب التي يجوز فيها للمكلف تقديم طلب خطي لإجراء التقدير الإداري عليه دون إصدار قرار التقدير الأولي على سبيل الحصر.

## المراجع الكتب القانونية

- 1- أبو حشيش، د خليل عواد (2004) دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، ط 1، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع
  - 2- أبو كرش، شريف مصباح (2004) إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع .
  - 3- أبو نصار محمد، المشاعلة محمد، الشهوان فراس: ( 1996) الضرائب ومحاسبتها، ط1، بدون دار نشر، دون سنة.
  - 4- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم: (2015) التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، الأردن : عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع .
  - 5- السوداني، عبد العزيز علي (1996) البناء الضريبي، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، بدون طبعة .
  - 6- بيومي، زكريا محمد: (1989 ) المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي .
  - 7- سمور، إبراهيم خليل (2008) مشكلات التقدير الذاتي لضرائب الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، فلسطين، كلية التجارة .
  - 8- نشأت، ناشد إدوارد: (2008) ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، مصر، دار النهضة العربية .
  - 9- محمد، رمضان صديق، وناشد، نشأت ادوارد: (2009) مبادئ المالية العامة، دون دار نشر .
  - 10- مؤمن، شريف محمد و عاشور، إيهاب محمد كامل ( 2017) المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، بدون طبعة، بدون مكان نشر : بدون دار نشر.
  - 11- وفا، عبد الباسط : (2001) فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، بدون طبعة، مصر ، دار النهضة العربية .
  - 12- الدوريات
  - 1- حتاملة، سليم: (2015) الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية القانونية، المجلد الثاني، العدد الثاني .
  - 2- الشوابكة، سالم (2000) قرار تقدير ضريبة الدخل والظعن به، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة 24 يونيو 2000 .
- ### التشريعات
- 1- دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1952 .
  - 2- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 وتعديله في القانون رقم 38 لسنة 2018.
  - 3- تعليمات تحديد أسس وإجراءات التقدير الأولي لضريبة الدخل رقم (3) لسنة 2015
  - 4- تعليمات اقتطاع ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 2019 .
  - 5- تعليمات إصدار قرار التقدير الإداري بناء على طلب الكلف رقم 1 لسنة 2020 .
  - 6- تعليمات مصادر المعلومات في قرار التقدير الإداري لضريبة الدخل رقم 6 لسنة 2015