

الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل  
أ. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري

الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل  
أ. أحمد عبد المهدي أمين الفاعوري

المقدمة

نظرا للخلاف الذي ثار بين الفقه والقضاء حول الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبه الدخل وما لهذا الخلاف من أثر على مدى ألزميه هذه الطرق للممول والادارة الضريبية ومدى تأثير الذمة المالية للأشخاص المكلفين بهذه الضريبة والحصيلة الضريبية لخزانه الدولة فكان لابد من دراسة هذا الموضوع بشئ من التفصيل لمحاولة الوصول الى توافق حول مدي حجية طرق التقدير بمواجهة الممول والادارة الضريبية واتبعنا في سبيل ذلك المنهج الوصفي التحليلي وقمنا بتقسيم البحث الى فصلين الاول تحدثنا فيه عن الطبيعة القانونية للإقرار وتطرقنا فيه لمفهوم الإقرار وفقا لقانون الإثبات وانواع هذا الإقرار وشروطه وأثاره والإقرار الضريبي اما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للحديث عن الطبيعة القانونية لقرار تقدير الضريبة ومعايير التمييز بين القرارات الادراي وغيرها من الاعمال وموقف الفقه والقضاء الاداري والعادي من هذه المعايير.

### الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل

لقد سبق الحديث عن طرق تقدير ضريبة الدخل وتحديد وعاء الضريبة ولكن السؤال الذي يثور في هذا السياق ما هي الطبيعة القانونية لطرق تقدير الضريبة وما مدى الزاميتها للمكلف أو الممول والإدارة الضريبية ولهذا سنتحدث عن ذلك في مطلبين الأول نتحدث فيه عن الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي والثاني سنتحدث فيه عن الطبيعة القانون لقرار التقدير.

### الفصل الأول

#### الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي

بداية لابد من التعرض لمفهوم الإقرار وشروطه في قانون البينات الأردني وقانون الإثبات المصري للوصول إلى الطبيعة القانونية للإقرار الذي يقدمه أو يدلي به المكلف لدى مصلحة الضرائب.

### المبحث الأول

#### ماهية الإقرار وشروطه

لابد من التعرف لمفهوم الإقرار بشكل عام حتى نتمكن من خلال ذلك إلى الوصول إلى مفهوم الإقرار الضريبي بمعناه الضيق، لذا سنتحدث في هذا المبحث عن ماهية الإقرار في فرع أول وشروطه حجية في فرع ثاني وأنواعه في فرع ثالث وأثاره في فرع أخير.

### الفرع الأول

#### ماهية الإقرار

يعرف الإقرار وفقاً لقانون الإثبات المصري وقانون البيان الأردني بأنه إخبار الإنسان عن حق عليه لآخر أو أنه اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعه قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة<sup>(١)</sup> وإقرار قد يكون شفويًا أو كتابيًا وقد يكون صريحًا أو ضمنياً ويشترط في هذا الإقرار أن يكون صادر عن المقر عن قصد الاعتراف بالحق المدعي به في صيغة تفيد ثبوت الحق المقربة على سبيل الجزم واليقين وأن يكون تعبير المقر عن إرادة جدية حقيقية وأن استخلاص الإقرار بالحق ضمناً من الأوراق أو الأعمال الصادرة من الخصم أو نفي ذلك هو من سلطة محكمة الموضوع ما دام استخلاصها سائغاً<sup>(٢)</sup>.

### الفرع الثاني

#### شروط حجية الإقرار

١ - انظر المادة (٤٤) من قانون البيان الأردني والمادة (١٠٣) من قانون الإثبات في المواد المدنية التجارية المصري.

٢ - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في جمال الضرائب على الدخل، المجلد الثالث عشر، ص ١١٧، السنة ادار النشر غير مذكورين.

- ١- الإقرار يجب أن يكون بقول صريح أو إخبار، فلا يكون بامتناع عن قول أو سكوت أو تسليم بأمر تسليمًا مقيداً<sup>(٣)</sup>.
- ٢- يجب أن يكون الإقرار متعلقاً بواقعة لا بالتطبيق القانوني.
- ٣- يجب أن يدرك المقر مرمى اقراره وأن يقصد به الزام نفسه وأن يكون عالمًا بأنه سيتخذ حجة عليه وأن خصمه سيعفى به من تقديم إي دليل<sup>(٤)</sup>.
- ٤- يجب أن تتوافر في المقر الأهلية للتصرف فيما أقر به، فالقاصر لا إقرار له إلا فيما هو مأذون به من التصرفات وكذلك المحجور عليه لسفه أو عته أو جنون لا إقرار له ولا الوصي في حق القاصر ولا القيم في حق المحجور عليه ولا وكيل الغائب في حقه إلا فيما حصلوا على إذا بالإقرار به من الجهة المختصة وفيما هو مباح لهم قانوناً<sup>(٥)</sup>.
- ٥- يجب أن يكون صادرًا عن اراده غير مشوبة بأي عيب من عيوب الإرادة.
- ٦- يجب ألا يكذب ظاهر الحال الإقرار<sup>(٦)</sup>.

#### الفرع الثالث

#### أنواع الإقرار

ينقسم الإقرار إلى إقرار قضائي وإقرار غير قضائي وبالتفصيل الآتي:

#### الإقرار القضائي:

وهو اعتراف من الخصم أو ممن يمثله قانونًا في حدود تمثيله اياه بالحق المدعى به أمام المحكمة أثناء نظر الدعوى الخاصة بذلك الحق قاصدًا به الزام نفسه عالمًا بأنه سيتخذ حجة عليه وأن خصمه سيعفى به من تقديم إلى دليل<sup>(٧)</sup>.

٣ - د. أحمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الثاني، لسنة ٢٠٠، ص ٤.

٤ - احمد نشأت، مرجع سابق، ص ٧.

٥ - احمد نشأت، مرجع سابق، ص ١٠.

٦ - المادة ٤٨ من قانون البيئات الأردني.

٧ - احمد نشأت، رسالة الإثبات، مرجع سابق، ص ١٦.

وقد يرد الإقرار القضائي في صحيفة الدعوى التي يقدمها المقر للمحكمة إلا أنه يشترط فيه ما يشترط في الأعمال القانونية من وجود الإرادة بمعنى أنه يجب أن يدرك المقر مرمى اقراره، وأن يقصد به الزام نفسه بمقتضاه وأن يكون مبصرا أنه سيتخذ حجة عليه، وأن خصمه سيعفى بموجبه من تقديم أي دليل ويؤدي الإقرار القضائي مهمته كاملة كأحد طرق لإثبات في القانون الضريبي كما هو الحال في القانون العام<sup>(٨)</sup>.

#### الإقرار غير القضائي:

لقد عرفت المادة (٤٦) من قانون البنين الأردني الإقرار القضائي بأنه الإقرار الذي يقع في غير مجلس الحكم أو يقع في مجلس الحكم في غير الدعوى التي أقيمت بالواقعة المقر بها.

في حين نجد أن المشرع المصري لم يتطرق اليه في قانون الإثبات ولا في القانون المدني القائم ولا القانون المدني السابق حيث نجد أن المشرع المصري لم يتطرق إلا للإقرار الذي يحصل أمام القضاء وفقا للتفصيل السابق<sup>(٩)</sup>.

وقد قضت محكمة النقض المصرية بأن الإقرار غير القضائي هو الذي يصدر عن الخصم في غير مجلس القضاء وهو يخضع لتقدير قاضي الموضوع الذي يجوز له تجزئته والأخذ ببعضه دون البعض الآخر كما أنه لا يعتبر حجة قاطعة على المقر<sup>(١٠)</sup>.

٨ - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١١٨.

٩ - انظر نص المادتين ١٠٣ و ١٠٤ من قانون الإثبات المصري.

١٠ - الطعن رقم ٧٦٣ لسنة ٤٣ ق، جلسة ١٩٨٠/٥/٢٦.

وبالتالي فإن الإقرار غير القضائي وفقاً للتشريع المصري يخضع لتقدير القاضي فله أن يأخذ منه دليلاً كاملاً أو مبدأ ثبوت بالكتابة أو مجرد قرينه ولا معقب على تقديره في هذا متى كان سائغاً، له سنده من ذات الأقوال.

إلا أن المشرع الأردني في قانون البينات قد انتهج نهجاً آخر عندما قرر عدم جواز اثبات الإقرار غير القضائي بشهادة الشهود إلا في حالة وجود قرائن قوية تدل على وقوعه<sup>(١١)</sup>.

فالأصل إذا في القانون الأردني أنه لا يجوز اثبات الإقرار غير القضائي الا بالكتابة والاستثناء هو جواز اثباته بشهادة الشهود بشرط ان تسبقه قرائن قوية وهذا ما قضت به محكمة التمييز الاردنية في كثير من قراراتها حيث قررت في احدها " لا يجوز اثبات الاقرار في غير مجلس الحكم بالبينة الشخصية ما لم تسبقه قرائن قوية تدل وقوعه (م: ٥٢ من قانون النيان) وحيث أنه لا يوجد قرائن تدل على تعهد المدعى عليه بإعطاء أي من المدعين حصه من التعويضات فإن البينة الشخصية تكون غير وارده في هذا الصدد"<sup>(١٢)</sup>.

وبقي أن نتحدث عن جواز عدول المقر عن اقراره والرجوع فيه حيث اجاز قانون البينات الأردني للمقر الرجوع عن الإقرار في حالة الخطأ في الواقع على أن يثبت المقر ذلك<sup>(١٣)</sup>، ولا يقبل منه الرجوع عن الاقرار في حالة الجهل بالقانون. وكذلك الحال في القانون المصري حيث يصح للمقر الرجوع في اقراره في حال بني الاقرار على غلط، فالغلط إما أن يكون في الوقائع وإنما أن يكون في القانون

١١ - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١١٩.

١٢ - قرار محكمة التمييز الأردنية بصفقتها الحقوقية رقم ٢٠٠٥/١٨٤٩ (هيئة خماسية) تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٤، منشورات مركز عدالة.

١٣ - انظر نص المادة (٥٠) من قانون البينات الأردني.

فالغلط في الواقع يجعل الإقرار على غير أساس وعلى المقر أن يثبت الغلط حتى يستطيع العدول عن إقراره وأما إذا أراد المقر العدول عن إقراره بحجة أنه كان يجهل النتيجة القانونية لحكم القانون في الأمر المعترف به، فلا يقبل ذلك منه، لان الجهل بالقانون ليس عذر، وعملا بقاعدة افتراض عدم الجهل بالقانون<sup>(١٤)</sup>.

#### الفرع الرابع أثر الإقرار

إن الإقرار وفقاً للمادة (١٠٤) من قانون الإثبات المصري والمادة (٥١) من قانون البيئات الأردني هو حجة قاصرة على المقر فلا تتعداه إلا الى ورثته بصفتهم خلفاً عاماً له ولا يحتج به على دائتيه وخلفه الخاص، وقد قضت محكمة النقض المصرية بأن التقادم وإن كان ينقطع طبقاً لنص المادة (٣٨٤) من القانون المدني بإقرار المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمناً. إلا أنه من المقرر أن الإقرار حجة قاصرة على المقر وحده ولا يؤخذ بها غيره<sup>(١٥)</sup>.

وبالتالي فإن الإقرار هو مقرر للحق لا منشئ له لأنه اخبار عن حق سابق ولذلك فهو حجة على المقر بلا حاجة إلى تسجيل ولكن يجب تسجيله ليكون حجة على الغير. وبذلك قضت محكمة النقض المصرية أنه متى كان مفاد إقرار صادر من المورث إن الأطيان التي اشتراها باسمه هي في حقيقتها ملك لوالده وثمانها مدفوع من ماله الخاص فإن هذا الإقرار ليس إلا تصرفاً مقررًا للملكية لامنشأ لها

١٤ - أحمد نشأت، رسالة الإثبات، مرجع سابق.

١٥ - الحكم مشار اليه لدى محمد حامد عطا. المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على

الدخل، مرجع سابق، ص ١١٧

ويكون حجة على ورثة هذا المورث بغير حاجة إلى تسجيل وفقا للقانون (١٨) لسنة (١٩٣٣) (١٦).

ويترتب على أن الإقرار مقرر للحق لا منشاء له أيضا أنه لا يصيبه عدم ذكر سبب له وقد قالت محكمة النقض المصرية أن الإقرار لا يكون سبباً لمدلوله وإنما دليل تقدم الاستحقاق عليه في زمن سابقاً، فحكمة ظهور ما أقر به المقر لا ثبوته ابتداءً، ويكون الإقرار صحيحاً نافذاً ولو كان خالياً من ذكر سببه السابق عليه فإذا أقر الوالد لولده في ورقة حررها بأنه يملك عقاراً معيناً نفذ عليه حكم هذا الإقرار ولو لم يذكر له سبب (١٧).

وأخيراً نقول أن ما سبقه ذكره عن الإقرار هو تمهيد لحديث عن الإقرار الضريبي ومدى خضوعه للأحكام العامة للإقرار الواردة في قانون البنين الأردني وقانون الإثبات المصري وهذا ما سيتم بحثه من خلال القسم الثاني.

### المبحث الثاني الإقرار الضريبي

لقد أوجبت المادة (٨٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري والمادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل الأردني على كل شخص له مصدر دخل خاضع للضريبة أن يقدم الى مأمورية الضرائب اقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لقانون.

١٦ - الحكم رقم ١٩ سنة ٥٦ مشار إليه في رسالة الإثبات لأحمد نشأت، مرجع سابق، ص ١٥.

١٧ - الحكم رقم ٣٩٣ لسنة ١٩٣٦ مشار إليه في رسالة الإثبات لأحمد نشأت مرجع سابق، ص ٣٣.



وبذلك ينطبق على الإقرار الضريبي ما ينطبق على الإقرار كوسيلة من وسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون الإثبات ووفقاً للتفصيل الذي أورده عن تعريف الإقرار وشروطه وأنواعه.

ولكن السؤال الذي يثور في هذا الصدد هل يعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف إلى دائرة ضريبة الدخل هو إقرار قضائي أم إقراراً غير قضائي. إن الإقرار الضريبي وبما تضمنه من بيانات يفترض فيها أنها صحيحة وبذلك يستمد الإقرار قوته في الإثبات من هذه القرينة القانونية، وهي قرينة بسيطة يجوز اثبات عكسها وتعتبر هذه القرينة هي الأساس الذي يقوم عليه نظام الإقرار الضريبي ويترتب على ذلك النتائج الآتية:

١- إذا لم تقم الإدارة الضريبية بفحص الإقرار الضريبي وإجراء الرقابة على النحو الذي حدده القانون، أو إذا لم يتبين للإدارة الضريبية مخالفة الإقرار للحقيقة فإن ربط الضريبة في هذه الحالة يتم من واقع الإقرار استناداً لقرينة الصحة، ويعتبر الإقرار . حينئذ . بمثابة قرار بالربط.

٢- يقع على الإدارة الضريبية عبء اثبات مخالفة الإقرار للحقيقة، فإذا لم تتمكن الإدارة من الإثبات، يتعين حينئذ ربط الضريبة من واقع الإقرار استناداً لقرينة الصحة المفترضة فيه.

٣- في حالة تخلف الممول عن تقديم الإقرار، فإن الإدارة الضريبية تقوم بربط الضريبة بطريق التقدير، وعلى أن تحظر الممول بعناصر الربط، ويترتب على الربط والاختار انتقال عبء الإثبات إلى الممول<sup>(١٨)</sup>.

ويؤيد ذلك الدكتور وديع رزق بدوي بقوله إن الرأي استقر في الفقه على أن من حق الممول أن يسحب إقراره الذي قدمه، ويقدم إقراراً آخر بدلاً منه، كما أن له

١٨ - د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة

الأولى، دار النهضة العربية، ١٩٩٨، ص ١٠٧ و ١٠٨.

أن يعدل ما ورد في الإقرار بعد تقديمه ويظل حقه في كل هذا قائماً إلى أن يصبح الربط نهائياً<sup>(١٩)</sup>.

وقد ذهبت إلى ذلك أيضا احكام القضاء فقررت محكمة اسكندرية المختلطة بتاريخ ٢٦/٥/١٩٤٨ في الفقه رقم ٩٣٩ سنة ٧٣ ق أن "مجرد تقديم الممول اقرار عن ارباحه، على النحو الذي يقدمه الخاضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا يعني الاعتراف بخضوعه لهذه الضريبة ولو كان اقراره دون تحفظ فضلا عن أن مصلحة الضرائب لا يمكن لها الاستناد إلى اعتراف الخاطيء للتطبيق القانون تطبيقا غير سليم<sup>(٢٠)</sup>.

وهذا ما أكده الدكتور قدرى نقولا عطية بأن الإقرار لايقيد الادارة الضريبية كما لا يقيد الممول نفسه صاحب الاقرار، فيجوز لكل منهما أن يطرحه إذا ما ثبت مخالفته للحقيقة أو لنصوص القانون فلإدارة الضريبية أن تدخل على الإقرار التعديلات التي تستوجبها نصوص القانون للممول مقدم الإقرار أن يعدل فيه إذا ما ثبت أن اقراره يخالف حقيقة ايراداته أو أرباحه الثابتة من واقع فاتره وحساباته، وله من يعارض في الربط الذي تم من واقع اقراره، كما يحق له أيضا أن يطرح الأمر على القضاء بالرغم من سابق موافقته على ما أجرته الإدارة من تعديل في اقراره، حيث أن هذه الموافقة لا تمنع الممول من رفع الدعوى في الميعاد وبالطرق المنصوص عليها في القانون<sup>(٢١)</sup>.

١٩ - د. وديع رزق بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه،

جامعة القاهرة، لسنة ١٩٦٤، دار مطابع الشعب ، ص ١٤ .

٢٠ - هذا الحكم مشار اليه لدى د. وديع رزق بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة،

دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٥ .

٢١ - د. قدرى نقولا عطية، ذاتيه القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه مقدمة إلى

كلية الحقوق جامعة الاسكندرية، لسنة ١٩٦٠، ص ١١١ و ١١٢ .

ويرى الدكتور زكريا محمد بيومي أن للممول أن يعدل عن اقراره إلى ان يتم ربط الضريبة<sup>(٢٢)</sup>. وهذا ما أكده القضاء المصري في العديد من قراراته حيث قضت محكمة المنصورة الابتدائية في الفقة رقم ١١٢٧ سنة ١٩٤٦ مستأنفة بتاريخ ١٩٤٦/٢/٢٠ بأن "الصحيح في فقه الضرائب أن للممول الحق في العدول عن اقراره وتقديم اقرار آخر بدلا منه إلى أن يتم ربط الضريبة"<sup>(٢٣)</sup>.

كما قضت محكمة استئناف الاسكندرية في الاستئناف رقم ٥٤٠ لسنة ١٩٥٨/٢/٢٧ بقولها "إذا تم ربط الضريبة على الممول فلا يكون ذلك حائلا دون تعديل هذا الربط بالزيادة أو التخفيض اذا ما وجد من الأسباب القانونية ما يسوغ إجراء هذا التعديل المذكور حتى ولو كان الربط قد تم وفقا لقرار الممول"<sup>(٢٤)</sup>.

وبذلك يكون الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول لمصلحة الضرائب اقرارا غير قضائي يخضع لتقدير مأمور الضرائب فيجوز له الأخذ به وتجزئته والأخذ ببعضه دون الآخر وله أن يطرحه كليا وتقوم الادارة الضريبية بتقدير الضريبة وهذا ما اكدته المادة ٨٧ من قانون الضريبة على الدخل المصري عندما ألزمت الممول بتقديم اقرار ضريبي معدل إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ في اقراره الضريبي الذي قدمه إلى مأمورية الضرائب وأما إذا قدم الممول الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوما من الموعد القانوني لتقديم الإقرار فيعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

٢٢ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة

القاهرة والكتاب الجامعي، السنة والطبعة غير مذكورين، ص ٤٦.

٢٣ - الحكم مشار إليه في ادى الدكتور وديع رزق بدوي، مرجع سابق، ص ١٥.

٢٤ - الحكم مشار إليه لدى الدكتور قذري نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١١١.

وبالتالي وفقا للمادة ٨٧ سالفه الذكر يجوز للمول العدول عن إقراره الضريبي خلال مدة تقادم دين الضريبة ولا يجوز له ذلك بعد تقادم دين الضريبة ويعتبر الإقرار في هذه الحالة بمثابة قرار لربط الضريبة واعترافا بأدائها<sup>(٢٥)</sup>.  
وللمصلحة أن تعدل الربط من وقع البيانات الواردة في الإقرار والمستندات المؤيد له<sup>(٢٦)</sup>، وفي جميع الأحوال لا يجوز لمصلحة الضرائب اجراء أو تعديل الربط خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الاقرار عن الفترة الضريبية<sup>(٢٧)</sup>.

أما محكمة التمييز الأردنية فقد انتهجت نهجاً اخر عندما اعتبرت الاقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف إلى دائرة ضريبة الدخل إقرارا قضائيا ملزما له باعتبار التحقيقات التي تجري في مرحلة التقدير الأولى تعتبر بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى وبالتالي لا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع عملا بنص المادة ٢/٥٠ من قانون البيئات الإداري<sup>(٢٨)</sup>.

ونحن نرى أن هذا النهج الذي انتهجت محكمة التمييز الأردنية هو نهج خاطيء وذلك لأن المحكمة مع الاحترام اعطت لموظف دائرة ضريبة الدخل (المدقق) صفة قضائية بحيث اعتبرت ان الإقرار الذي يقدمه المكلف بدائرة ضريبة الدخل هو اقرار قضائي لا يجوز الرجوع فيه إلا لخطأ في الواقع وهذا

٢٥ - نصت المادة ٨٩ من قانون الضريبة على الدخل المصري (تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الممول، ويعتبر الاقرار ربطا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار)..

٢٦ - نص المادة (٩٠) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

٢٧ - نص المادة (٩١) من قانون الضريبة على الدخل المصري..

٢٨ - قرار محكمة التمييز الأردنية رقم ١٩٨١/٦٠٥ تاريخ ١٩٨١/١٢/٨ وقرارها رقم ١٩٨٦/٤١٠ تاريخ ١٩٨٦/٨/٣١ وقرارها رقم ١٩٩٢/٥٠٧ تاريخ ١٩٩٢/٢/١٥

منشورات مركز عدالة.

يخالف جميع القواعد القانونية المنظمة لأعمال السلطة القضائية ومخالف لأحكام قانون البيئات الأردني الذي عرف الإقرار القضائي بأنه اعتراف الخصم بواقعة ادعى بها عليه وذلك أمام القضاء أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة. وبذلك يكون الإقرار قضائياً عندما يقع أمام القضاء فكيف لمحكمة التمييز الموقرة أن تعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف لموظف ددار الضريبة اقراراً قضائياً متجاهلة جميع المبادئ والأسس التي تحكم السلطتين القضائية والتنفيذية التي تفصل بين أعمال الموظف الإداري التابع لسلطة التنفيذية والقاضي ومجلس الحكم وعليه تكون محكمة التمييز بذلك قد اعطت موظف دائره ضريبية الدخل وهو موظف لدى السلطة التنفيذية صفة القاضي واعتبر مجلسه مجلس حكم.

ولكن لا بد أن نوضح لماذا اعتبرت محكمة التمييز أن التحقيقات التي يجريها موظف دائرة ضريبة الدخل (المدقق) هي بمثابة تحقيقات محكمه ودرجة أولى لأن القارئ قد يتساءل لماذا محكمه التمييز اعطت المدقق هذه الصفة والجواب هو أن قانون ضريبة الدخل قبل تعديله بالقانون رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ لم يكن انشأ محكمة درجة أولى (محكمة البداية) بل كان المكلف بموجب ذلك القانون يلجأ للطعن في قرار هيئة الاعتراض إلى محكمة استئناف ضريبة الدخل دون أن تكون هنالك درجة أولى من التقاضي ولذلك اعتبرت محكمة التمييز التحقيقات التي يجريها موظف الدائرة هي بمثابة تحقيقات محكمة درجة أولى ومع ذلك لا يجوز أن نعطي الصفة القضائية لموظف الدائرة واعتبار الإقرار الذي يقع أمامه هو اقرار قضائي وذلك للأسباب التي سبق ذكرها.

ونحن نؤيد موقف الفقه والقضاء المصري الذي اعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول لمصلحة الضرائب هو اقرار غير قضائي يجوز للممول أن يعدل عنه إلى أن يتم ربط الضريبة.

## الفصل الثاني

### الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل

تقوم الإدارة الضريبية بإصدار العديد من القرارات في إطار ممارستها لاختصاصها ومن بين هذه القرارات قرارات تقدير الضريبة، والإدارة الضريبية كما هو معلوم لا تقدر سعر الضريبة لأن الضريبة محددة بنسب قانونية وأن ما تقوم به الإدارة هو تقدير وعاء الضريبة، إلا أن هذا لا يمنع من وجود علاقة وثيقة بين الإجراءات التي تتبعها الإدارة ومقدار الضريبة المفروضة<sup>(٢٩)</sup>.

وحيث أن الإدارة الضريبية من حيث التنظيم القانوني هي جزء من السلطة التنفيذية تمارس اختصاصها من خلال إصدار العديد من القرارات، ونظر لما تتمتع به الإدارة الضريبية من صلاحيات واسعة خلال عملية تقدير الضريبة ولخطورة الآثار المترتبة على تلك القرارات ونظرا لخضوع هذه القرارات للطعن الإداري والقضائي فقد ظهرت الحاجة الملحة لمعرفة الطبيعة القانونية لتلك القرارات ولذلك سنتحدث عن ذلك في فرعين الأول نتحدث فيه عن معايير تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من الأعمال وموقف الفقه الضريبي منها والثاني نتحدث فيه عن موقف القضاء من هذه المعايير.

### المبحث الأول

معايير تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من الاعمال وموقف الفقه الضريبي منها

تحرص دولة القانون على احترام مبدأ الفصل بين السلطات التي يقتضي أن تمارس كل سلطة من السلطات الوظيفية المنوطة بها دستورياً بصورة مستقلة عن

٢٩ - موقف المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة ، الدار

العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠١، ص ١١٧.

غيرها من السلطات، بحيث تختص السلطة التشريعية بمهمة التشريع والسلطة التنفيذية بمهام الإدارة والسلطة القضائية بإصدار الأحكام وتطبيق القانون<sup>(٣٠)</sup>. ونجد أحياناً ان السلطة التنفيذية تشارك السلطة التشريعية في ممارسة مهام التشريع بإصدار الأنظمة والقوانين المؤقتة بالإضافة إلى قيامها بمهام التنفيذ، وأن الأعمال التي تصدر عن السلطة التنفيذية قد تكون أعمال مادية وقد تكون أعمال قانونية مثل القرارات الإدارية والعقود الإدارية، وإذا كان من السهل تمييز الأعمال المادية للإدارة عن الأعمال التشريعية والقضائية إلا أن الامر يدق بالنسبة للقرارات الإدارية فكان لابد ان يكون هنالك معايير للتمييز بين القرارات الإدارية والأعمال التشريعية والأعمال القضائية.

### الفرع الاول

#### معايير التمييز بين الأعمال التشريعية والقرارات الإدارية

تثور إشكالية التمييز بين القوانين والقرارات الإدارية في مجال القرارات الإدارية العامة نظراً لما تتصف به من عمومية وتجريد وما يترتب على ذلك من اختلاف النظام القانوني الذي تخضع له، ويتم التمييز بين القرار الإداري والعمل التشريعي استناداً إلى عدة معايير وهي المعيار الشكلي والمعيار الموضوعي.

**أولاً: المعيار الشكلي (العضوي):** أن الرأي الغالب يرجع في التفرقة بين الأنواع المختلفة من أعمال السلطات العامة إلى المعيار الشكلي، وذلك بالرجوع إلى السلطة التي صدر عنها العمل، وكما يحددها الدستور والقوانين القائمة. فإن كانت هذه السلطة هي السلطة التشريعية، فإن العمل يعتبر تشريعاً ولو كان من حيث موضوعه متعلقاً بحاله أو حالات فردية أو بأشخاص بذاتهم، وإذا كانت هذه

٣٠ - د. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة المركز

العربي للخدمات الطلابية، عمان، ١٩٩٣، ص ٢٢.

السلطة هي السلطة التنفيذية، فيعتبر قرارا اداريا ولو اتصف بالعمومية والتجريد كالقوانين<sup>(٣١)</sup>.

**ثانياً: المعيار الموضوعي:** يرتكز هذا المعيار على مضمون العمل القانون لا على الجهة مصدر العمل، حيث يقوم على أساس طبيعة العمل ذاته دون النظر إلى الهيئة التي صدر عنها، أو الشكل الذي يتجسد فيه، أو الإجراءات المتبعة في اصداره ومعنى ذلك ان العمل القانوني لا تتغير طبيعته باختلاف الاعضاء، ولا يتغير شكله أو إجراءات إصداره<sup>(٣٢)</sup>. ويستند أيضا هذا الاتجاه إلى القول بأن القانون يدور حول فكرتين هما فكرة المراكز القانونية وفكرة الأعمال القانونية.

١ - **المراكز القانونية:** وهي تلك التي يحدد مضمونها ويرسم حدودها قواعد عامة مجردة، فتكون واحدة بالنسبة لجميع الافراد الذي يشغلون هذه المراكز، ومثالها نظام الزواج، في القانون الخاص، ونظام الوظيفة العامة في القانون العام، بما يعني ان جميع ما يرتبه المركز الوظيفي، أو الحقوق والالتزامات الناشئة عن مركز الزواج لا تختلف باختلاف الأشخاص او الأفراد فيها، وذلك لأن تلك المراكز مقررة للأفراد بشكل عام بناء على قواعد عامة ومجردة، بل ومحددة سلفا بصرف النظر عن شاغليها<sup>(٣٣)</sup>. وتنقسم هذه المراكز إلى قسمان:

أ- مراكز قانونية عامة (موضوعية): ويكون مضمونها واحدا لفئة من الأفراد كمركز الرجل المتزوج في القانون الخاص والموظف في القانون العام.

٣١ - د. اكرم عارف مساعده، القرار الإداري، دراسة تحليلية، ١٩٩٢، الطبعة و دار النشر غير مذكورين، ص ٢٧ و ٢٨.

٣٢ - د. محمد احمد المسلماني، ماهية القرارات الإدارية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديد، الاسكندرية، ٢٠١٤، ص ١٤٢.

٣٣ د. منى رمضان محمد بطيخ، الاتجاهات المتطورة لمفهوم ذاتية القرار الإداري، دراسة تحليلية نقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٣، ص ١٠٣ و ١٠٤.



ب- مراكز قانونية شخصية (فردية): وهي التي يختلف مضمونها من فرد إلى آخر، كالدائن والمدين في القانون الخاص ودافع الضريبة في القانون العام. وتتميز المراكز القانونية العامة عن المراكز القانونية الخاصة أن المشرع قادر على التدخل في الأولى في أي لحظة وفقاً لمقتضيات الصالح العام، في حين أنه يكون مقيداً أو تحكمه ضوابط معينة في الثانية<sup>(٣٤)</sup>.

## ٢ - الأعمال القانونية:

ويقسمها انصار المعيار الموضوعي أو المادي . من حيث ترتيبها . إلى ثلاثة أنواع: **الأعمال المشروعة أو المنظمة:** وهي الأعمال أو التصرفات التي تضع قواعد عامة أو غير شخصية، ويترتب عليها إنشاء أو الغاء أو تعديل في المراكز القانونية العامة اوالموضوعية ومثالها القوانين واللوائح **والأعمال الشخصية أو الذاتية:** وهي تلك الأعمال التي يترتب عليها إنشاء أو تعديل أو الغاء في المراكز القانونية الشخصية أو الفردية ومثالها العقود **وأخيراً الأعمال الشرطية:** وهي تلك الأعمال القانونية التي يسند من خلالها إلى فرد بذاته مركزاً قانونياً عاماً أو موضوعياً، وبمعنى آخر يترتب على مثل هذه الأعمال نقل شخص إلى حالة قانونية لم تكن تنطبق عليه من قبل، ويصبح التصرف أو العمل هو الشرط اللازم لانتقال الشخص إلى الحالة القانونية الجديدة، ومن هنا جاءت تسمية هذا العمل أو ذلك التصرف بالعمل الشرطي ومثال ذلك عقد الزواج في القانون الخاص، وقرار تعيين شخص في إحدى الوظائف العامة<sup>(٣٥)</sup>.

وتبعاً لهذا المعيار يعد العمل إدارياً إذ اتسم بطابع الخصوصية أو الفردية وهذا يصدق على الأعمال الذاتية أو الشخصية وعلى الأعمال الشرطية كما يعتبر

٣٤ سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، الكتاب الثالث، دار الفكر

العربي، القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٢٧ و ١٢٨.

٣٥ د. منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١٠٤ و ١٠٥.

العمل تشريعياً إذ تضمن قاعدة عامة موضوعية، بغض النظر عن صفة الهيئة التي تصدره والشكل والإجراءات التي تتبع في إصداره وينطبق هذا على القوانين المشرعة واللوائح<sup>(٣٦)</sup>.

ولا تثير هذه المسألة خلافاً في الفقه الضريبي وذلك لأن قرارات تقدير ضريبة الدخل قرارات فردية تصدر باسم المكلف ولا تتسم بالعمومية والتجريد مما يسهل معه تمييزها عن الأعمال التشريعية، كما تستند تلك القرارات في صدورهما إلى نصوص محددة في التشريع الضريبي، والتي تختلف من مكلف إلى آخر.

#### الفرع الثاني

#### معايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي

يرى الفقه أن صعوبة التمييز بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية ترجع إلى تشابه الهدف في كل منهما، والذي يتجسد في تحقيق الصالح العام من خلال تطبيق أو تخصيص القاعدة العامة الواردة في القانون على الحالات الفردية التي تعرض في الحياة العملية.

فعلى الرغم من اختلاف طبيعة كل من الوظيفة الإدارية والوظيفة القضائية إلا أنهما يلتقيان عند هدف محدد هو تحقيق الصالح العام وذلك بتطبيق حكم القانون، إما بقرارات إدارية تصدر عن جهة الإدارة وإما بأحكام قضائية تصدر عن القضاء على الحالات الفردية أو الشخصية<sup>(٣٧)</sup>. لذلك سنتطرق في هذا الغصن إلى الحديث عن المعايير التي أثارها الفقه الإداري للتمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي و موقف الفقه الضريبي من هذه المعايير على النحو التالي:

**أولاً: معايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي.**

#### ١ - المعيار الشكلي:

٣٦ د. محمد احمد المسلماني، مرجع سابق، ص ١٤٢.

٣٧ - د. منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١٠٥.

يستند هذا المعيار إلى مبدأ الفصل بين السلطات، ويرجع في تحديد العمل إلى مركز القائم به والسلطة التي أصدرته والشكل والإجراءات المتبعة إلى إصداره ويمتاز هذا المعيار بالبساطة والوضوح فيكفي وفق هذا المعيار معرفة الجهة مصدره العمل القانوني حتى نتوصل إلى معرفة التكيف القانوني لذلك العمل<sup>(٣٨)</sup>.

## ٢ - المعيار الموضوعي:

وفقاً للمعيار الشكلي يعرف القرار الإداري بأنه ذلك التصرف الصادر عن جهة الإدارة وأن العمل القضائي هو ذلك التصرف الصادر عن المحاكم المختلفة فإن المعيار الموضوعي يستند إلى أساس آخر حيث أنه لا يكتفي بالشكل بل أنه ينفذ إلى الجوهر ومضمون التصرف بغض النظر عن الجهة التي صدر عنها العمل أو القرار<sup>(٣٩)</sup>. ويسوق أصحاب هذا الاتجاه آراء ونظريات تتبع من هذا المعيار للتمييز القرار الإداري عن العمل القضائي عنها:

### أ. السلطة التقديرية:

يميز جانب من الفقه بين القرار الإداري والعمل القضائي على أساس أن الأول يصدر بناء على سلطة تقديرية في حين أن العمل القضائي يصدر بناء على سلطة مطلقة. ويؤخذ على هذا الرأي أن الإدارة لا تصدر كل قراراتها بناءً على السلطة التقديرية، فهناك من القرارات ما يصدر بناء على السلطة المقيدة بل وغالباً ما تكون تلك السلطة مختلطة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يتمتع

٣٨ - أحمد عودة الغويري، القضاء الإداري الأردني، قضاء الإلغاء وقضاء التعويض، دراسة مقارنة مع نظام القضاء الإداري الفرنسي، الطبعة والناشر غير مذكورين، عمان ١٩٩٧، ص ١٢١ و ١٢٢.

٣٩ - د. سلمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦، ص ١٨٥

القاضي في بعض الحالات السلطة تقديرية عند اصدار أحكامه، وهي سلطة تقترب إلى حد كبير من السلطة التقديرية للإدارة<sup>(٤٠)</sup>.

#### ب. التصرف التلقائي:

يرى أنصار هذا الرأي أن القرارات الإدارية تصدر بناء على تصرف تلقائي أما الأحكام القضائية فتصدر بناء على طلب الأفراد الذي يتخذ صور دعوى أو دفع. وهذا الرأي وإن كان صحيحاً فيما يتعلق بالحكم القضائي إلا أنه غير صحيح بالنسبة للقرار الإداري إذ هناك كثير من القرارات الإدارية لا تصدر بطريقة تلقائية، وإنما بناء على طلب من الأفراد كقرارات التعيين في الوظائف العامة، وقرارات منح الإجازات وقبول الاستقالة.

#### ج. طبيعة أو موضوع العمل:

أي أن العمل القضائي يختلف عن موضوع القرار الإداري فموضوع العمل القضائي هو دائماً الفصل فيه الخصومات، أما القرار الإداري فلا يستند إلى خصومه وإنما هو تلبية لحاجة تراها الإدارة ضرورية، ولكن هذا الرأي غير دقيق فكثير ما تصدر الإدارة قرارات بخصومات إدارية، وهناك الكثير من اللجان والمجالس التي تصدر قرارات اعتبرها المشرع أحكام وتخضع لطرق الطعن المختلفة<sup>(٤١)</sup>.

#### د. الغرض أو الغاية:

تعمل الإدارة على تحقيق المصلحة العامة سواء اتعلق ذلك بالأمن الداخلي أم الخارجي إلى غير ذلك من أغراض، أما وظيفة السلطة القضائية فهي حماية

٤٠ - د. منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١٠٦.

٤١ - د. أكرم عارف مساعدة، مرجع سابق، ص ٤٦.

النظام القانوني للدولة عن طرق حسم المنازعات لتطبيق القانون وتوقيع العقوبة<sup>(٤٢)</sup>.

وقد ترتب على ذلك أن اتسم الغرض الذي تستهدفه كل من الإدارة والقضاء وما يصدر عنهما من أعمال بطابع خاص مميز. فالإدارة وظيفتها مرنة، ومن ثم كان القرار الإداري مرنا يستجيب بسهولة لمقتضيات حسن الإدارة أما العمل القضائي فيمتاز بالثبات ومن ثم فقد اتسم بأثر هام جدا هو حجية الشيء المقتضى به وبذلك يتميز الحكم القضائي عن القرار الإداري<sup>(٤٣)</sup>.

#### هـ. تغيير البناء القانوني:

يذهب فريق من الفقهاء إلى أن القرار الإداري يؤدي إلى أحداث تغيير في البناء القانوني للدولة، عن طريق انشاء مراكز قانونية جديدة (عامة أو خاصة) أو تعديل أو الغاء في المراكز القانونية القائمة، أما العمل القضائي فلا ينطوي على أي مساس بالبناء القانوني للدولة، وإنما هدفه هو حماية وحراسة ذلك البناء، فالاصل في العمل القضائي أنه يكشف عن حقيقة المراكز القانونية محل النزاع، ولا يتعرض لها بالتعديل أو الإلغاء كما أنه لا ينشئ هذه المراكز، على أنه لا يقتصر على هذا العنصر وحده، وإنما ينبغي إضافة عنصر الخصومة القضائية، وكذلك الخاصية التي تتميز بها الأحكام القضائية وهي حجية الأمر المقتضى به<sup>(٤٤)</sup>.

#### و. النظام القانوني:

يقوم هذا المعيار على قاعدة مفادها أن النظام القانوني هو الذي يحدد العمل القانوني الذي يحدد بدوره السلطة التي أصدرته، وتلعب ارادة المشرع دورًا أساسيًا

٤٢ - موفق سمور المحاميد، مرجع سابق، ص ١٢٨.

٤٣ - د. اكرم عارف مساعده، مرجع سابق، ص ٤٧.

٤٤ - د. منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١٠٩.

في إخضاع العمل القانوني لنظام قانوني معين وبناء على ذلك يتم تحديد النظام القانوني الذي يخضع له عمل معين من خلال التعرف على إرادة المشرع الصريحة في إخضاع العمل القانوني لنظام قانوني معين، كأن ينص المشرع على إخضاع الطعن بعمل قانوني إلى اختصاص المحاكم الإدارية فتكون بذلك إرادة المشرع واضحة في إخضاع العمل للنظام القانوني للقرارات الإدارية.

أما إذا كانت إرادة المشرع غير صريحة أو إذا التزم المشرع الصمت في ذلك المجال عندئذ يتعين البحث عن الإرادة الضمنية للمشرع حيث يلعب القضاء دوراً مميزاً في الكشف عن تلك الإرادة أخذاً بعين الاعتبار الجهة مصدر العمل وصلاحياتها وغير ذلك من قرائن<sup>(٤٥)</sup>.

ونحن نرى ان هذا المعيار للتمييز بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية يبحث في إرادة المشرع الصريحة أو الضمنية ولا يبحث في موضوع العمل القانوني وبالتالي فإنه يعتبر أحد تطبيقات المعيار الشكلي.

### الفرع الثالث

#### موقف القضاء والفقهاء الضريبي

تحدثنا في العنصر الأول والثاني من هذا الفرع عن معايير تميز القرارات الإدارية عن غيرها من الأعمال وبقي أن نتحدث عن موقف القضاء والفقهاء الضريبي من هذه المعايير.

#### أولاً: موقف الفقهاء الضريبي:

لقد انقسم الفقهاء الضريبي إلى ثلاثة اتجاهات حول اعتبار قرارات التقدير قرارات إدارية أم أحكام قضائية حيث ذهب بعض الفقهاء إلى اعتبار القرارات الصادرة عن لجان الطعن بمثابة أحكام قضائية صادرة عن محكمة إدارية وإن

٤٥ - موقف سمور المحاميد مرجع سابق، ص ١٣١

قراراتها نافذة دون حاجة إلى تصديقها من قبل مصلحة الضرائب أو وزارة المالية وتعتبر التعليمات والمنشورات التي تصدرها مصلحة الضرائب آراء استرشادية بالنسبة لهذه اللجان<sup>(٤٦)</sup>. وذهب اتجاه آخر إلى اعتبار القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية قرارات إدارية محضة، وأنه لا جدال في اعتبار لجان الطعن الضريبي لجان إدارية استنادا إلى المعيار الشكلي، حيث أن تشكيل هذه اللجان يعتبر تشكيلا اداريا لم يراع فيه تمثيل العنصر القضائي، وأن هذا الطعن امام لجان الطعن هو صورة من صور الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة الضريبية<sup>(٤٧)</sup>.

كما ذهب اتجاه ثالث إلى اعتبار قرارات لجان الطعن قرارات إدارية نهائية صادرة عن لجان إدارية ذات طبيعة قضائية وقد استند هؤلاء الكتاب إلى أن هذه اللجان تباشر نوعا من الولاية القضائية، فهي تختص بنظر الخلافات التي تنشور بين الممول ومصلحة الضرائب بعد صدور قرار الإدارة بربط الضريبة على الممول على الأساس الذي ارتأته المصلحة<sup>(٤٨)</sup>.

#### ثانياً- موقف القضاء من معايير التمييز

لم يتبنى القانون نصاً واضحاً في مجال التمييز بين الأعمال القانونية المختلفة مما دفع الفقه إلى معالجة ذلك الموضوع من خلال المعايير المختلفة التي سبق الإشارة إليها، وقد تعرض القضاء بشقيه الإداري والعادي إلى هذه المعايير وعلى النحو التالي:

٤٦ - عادل احمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٨٨، الطبعة غير مذكورة، ص ٤٦٩.

٤٧ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٤٠ و ٢٤١.

٤٨ - موفق سمور المحاميد، مرجع سابق، ص ١٣٣، مشير إلى رأي الدكتور حسين خالف و رأي الدكتور رياض عطية.

## ١ - موقف القضاء الإداري:

حيث سنبين موقف مجلس الدولة المصري ومحكمة العدل العليا الأردنية من هذه المعايير:

## أ. معايير التمييز في قضايا مجلس الدولة المصري

لجأ القضاء الإداري المصري إلى المعيار الشكلي للتمييز بين العمل الإداري والتشريعي حيث قضت محكمة القضاء الإداري في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٦٥/١/٢٦ بأن "أن القضاء الإداري قد استقر على أن معيار التفرقة بين العمل التشريعي الذي يخرج عن اختصاصه وبين العمل الإداري الذي يدخل في صميم هذا الاختصاص . عدا ما تعلق بأعمال السيادة . هو معيار شكلي فالأعمال التشريعية هي تلك التي تصدر بهذا الوصف من السلطة التشريعية او عن الجهة القائمة بمقتضى الدستور بشؤون التشريع، اما القرارات الصادرة عن السلطة التنفيذية وإن تناولت من حيث الموضوع قواعد لائحية أو تنظيمية ذات صفة عامة فإنها لا تعدو أن تكون قرارات إدارية يجوز الطعن فيها بالإلغاء أمام القضاء الإداري"<sup>(٤٩)</sup>.

وإذا كان هذا هو الاتجاه السائد لدى القضاء الإداري المصري، وذلك بتبنيه المعيار الشكلي لتمييز القرارات الإدارية فإن ذلك لا يعني أن المعيار الموضوعي مستبعد كلياً، وإنما كثيراً ما يلجأ إليه القضاء حينما لا يسعفه المعيار الشكلي لاختصاص بعض الأعمال التي تتعلق بحقوق وحرقات الأفراد لرقباته. ولقد سبق وأن قضت محكمة النقض بأن فصل أحد موظفي البرلمان لا يخرج عن كونه عملاً

٤٩ - حكم محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم (١٦/٩٧٥ق) المشار إليه في مرجع الدكتور حمدي ياسين عكاشة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، الطبعة غير مذكورة، منشأة المعارف الإسكندرية، ١٩٨٧، ص ٧٥.



إدارياً بحثاً مما يدخل تحت رقابة المحاكم بحكم المادة العاشرة من لائحة الترتيب وليس عملاً برلمانياً مما يخرج عن رقابتها<sup>(٥٠)</sup>.

أما فيما يتعلق بمعايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي فلم يستقر القضاء الإداري المصري على معيار محدد لبيان ذاتية القرارات الإدارية وتميزها عن الأعمال القضائية إذ تارة يأخذ بالمعيار الشكلي مقرراً في هذا الشأن أن (القرار الإداري هو افصاح جهة الإدارة عن إرادتها...) ولهذا نجد أنه يستبعد من عداد القرارات الإدارية ومن ثم من ولاية الالغاء :

- الأحكام الصادرة من جهة القضاء العادي أو من جهات قضائية أخرى أما الأحكام الصادرة عن محاكم مجلس الدولة فإنه يجوز الطعن فيها أمام هذا المجلس بالطرق التي يبينها القانون لهذا الغرض.
- الأعمال التمهيدية السابقة على صدور الأحكام كالقرارات الصادرة في طلبات الاعفاء من الرسوم القضائية وكذلك القرارات الولائية وقرارات قاضي التحقيق.
- أعمال النيابة العمومية في صدد مباشرة الدعوى العمومية كقرارات القبض والتفتيش أو الحبس الاحتياطي أو الإحالة إلى المحاكم.
- أعمال الضبط القضائي والتي تبدأ عقب وقوع الجريمة وذلك بهدف جمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق والتي تعين الكشف عن الفاعل.
- الاعمال والقرارات الصادرة بعد الأحكام مثل قرارات التصديق عليها وتنفيذها<sup>(٥١)</sup>. وتارة أخرى بأخذ المعيار الموضوعي فعرفت محكمة القضاء الإداري العمل القضائي بقولها (.... القرار القضائي هو الذي تصدره الحكومه بمقتضى وظيفتها القضائية ويحسم على اساس قاعدة قانونية خصومة قضائية تقوم بين خصمين وتتعلق بمركز قانوني خاص او عام ولا ينشئ القرار مركزاً

٥٠ - الطعن الصادر بتاريخ ١٩٧٩/١/٢٧، المشار إليه في مرجع الدكتوراة منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١١٧.

٥١ - د. منى رمضان بطيخ، مرجع سابق، ص ١٢٢ و ١٢٣.

قانونيا جديدا وانما يقرر في قوة الحقيقة القانونية وجود حق لأي الخصمين أو عدم وجوده ويكون القرار قضائيا متى اشتمل على هذه الخصائص ولو صدر عن هيئة لا تتكون من عناصر قضائية وانهما اسندت اليها سلطة قضاء استثنائية للفصل فيما يناط بها من خصومات وطبيعة الحكم القضائي أنه يحوز قوة الأمر المحكوم فيه متى اصبح نهائيا فيعتبر عنوانا للحقيقة فيما قضى به<sup>(٥٢)</sup>.

**ب. معايير التميز في قضاء المحكمة الإدارية العليا الأردنية (محكمة العدل العليا سابقاً):**

استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا (محكمة العدل العليا) على الأخذ بالمعيار الشكلي للتمييز بين القرار الإداري والعمل التشريعي، وقد ساد هذا المعيار للتمييز بين العمل التشريعي<sup>(٥٣)</sup> وقد ساد هذا المعيار للتمييز بين العمل التشريعي والقرارات الإدارية في قضاء المحكمة وذلك كما يتضح من مجموعة أحكامها التي استقر قضاءها فيها على تعريف القرار الإداري الذي كانت تشير فيه دائما إلى وجوب صدور القرار عن جهة الإدارة على أساس ان معيار التمييز للقرار الإداري هو جهة اصداره، غير أن محكمة العدل العليا قد اتجهت في بعض احكامها على خلاف الأصل الذي سارت عليه إلى الأخذ بالمعيار الموضوعي وهي بصدد تكييفها للأعمال التي تصدرها السلطة التنفيذية في فترة غياب البرلمان بسبب الحل أو الوقف، فاعتبرت الأعمال الصادرة عن السلطة التنفيذية بهذه الصفة

٥٢ - د. حمدي ياسين عكاشة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، مرجع سابق، ص ٤٧.

٥٣ - د. علي خطار شطناوي، موسوعة القضاء الإداري، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر

والتوزيع، ٢٠١١، ص ٣٢٣.

عملا تشريعا وتسمى قوانين مؤقتة وفقا للاصطلاح الوارد في المادة ٦٤ من الدستور الأردني<sup>(٥٤)</sup>.

أما فيما يتعلق بمعايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي فقد ترد القضاء الإداري في التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي بين المعيار الشكلي والمعيار الموضوعي، فأخذ بالمعيار الشكلي في بعض الأحكام وأخذ المعيار الموضوعي في أحكام أخرى<sup>(٥٥)</sup>.

فتأثرت محكمة العدل العليا أولا بالمعيار الشكلي للتمييز بين القرارات الإدارية والاحكام القضائية و اعتبرت القرار الصادر عن المحكمة الشرعية في نصب الوصي وعزله قرارا لا يقبل الطعن فيه<sup>(٥٦)</sup>، وأخذت المحكمة بالمعيار الموضوعي في بعض الاحيان حيث قضت بانه قرار فرض غرامة على المستدعي لمحاولته تهريب عمله صعبة إلى خارج المملكة هو قرار لم يصدر عن محكمة وإنما هو صادر عن سلطة ادارية ولم يفصل في خصومة لها خصائص الخصومة القضائية كما أن إرادة المشرع لم تكن صريحة او قاطعة في دلالاتها على أن تلك السلطة هي سلطة قضائية، فإن القرار المطعون فيه يعتبر قرار اداريا لا قضائيا وبالتالي فإن محكمة العدل العليا هي المختصة بنظر طلب الإلغاء<sup>(٥٧)</sup>.

#### ١ - موقف القضاء العادي من معايير التمييز:

٥٤ - د. نواف كنعان، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة والنشر والتوزيع، ٢٠١، ص ٢٤٥.

٥٥ - د. نواف كنعان، القانون الإداري، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

٥٦ - قرار محكمة العدل العليا: ١٩٨٩/٦/٢٩، مجلة نقابة المحامين ١٩٩١، ص ١٠٢٣.

٥٧ - عدل عليا: ١٩٧٧/١٢/١٤ مجلة نقابة المحامين ١٩٥٣، ص ٣٣٥.

إذا كان القضاء الإداري ما يزال غير مستقر في مجال التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي فإن القضاء العادي قد قطع شوطا كبيرا في هذا المجال وبصفه خاصة قضاء المنازعات الضريبية.

فيلاحظ أن القضاء المصري كان حريصا على التأكيد على أن التظلم الإداري لا يعتبر درجة من درجات التقاضي لأن التقاضي على ثلاث درجات نظام غريب عن التشريع المصري، وأنه ولئن كانت القرارات التي تصدرها لجان الطعن تحوز قوة الأمر المقتضى إلا أنها لا تعتبر في مقام الحكم بالدين في مفهوم المادة ٣٨٥ من القانون المدني والتي تقضي بتحول التقادم في حالة صدور حكم بالدين حائز لقوة الأمر المقتضى إلى تقادم طويل وأن الطعن في هذه القرارات أمام المحكمة الابتدائية لا يعتبر استئنافا وإنما هو في حقيقته طعن من نوع خاص يتميز بإجراءات معينة ومواعيد محددة، ومن ثم فإن الطعن في القرار من جانب الممول لا يرد عليه "الاستئناف المقابل" ولا يتسع للطعن الفرعي في صورة طلبات عارضة من قبل مصلحة الضرائب، بل يتعين عليها أن تسلك الطريق الذي رسمه القانون للطعن على قرار اللجنة والا كان طعنها غير مقبول<sup>(٥٨)</sup>.

في حين نجد أن محكمة التمييز الأردنية قد أخذت بالمعيار الموضوعي تارة لإضفاء التكيف القانوني السليم على عمل المقدر حيث قررت "...إن حضور المكلفين أمام مأمور التقدير وإجراءات التحقيق عن مداخلهم وفرض الضريبة عليهم ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام، وإن الخصومة التي تعتبر من النظام العام هي الخصومة القضائية والتي تعرف بأنها حالة قانونية ناشئة عن الدعوى، إن مأمور التقدير ليس مرجع قضائي ولا هو خصم

٥٨ - د. محمد احمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٦٨٠ و ٦٨١ مشيرا إلى قرارات محكمة النقض المصرية نوات الأرقام ٢٣/٤٠٢ ق ١٩٥٦/١٢/٦ و ٢٤/٣٢٩ ق ١٩٥٨/١٢/٢٥ و ٥٢/٢١٠٥ ق ١٩٨٧/١١١٢ هـ ٢٦/٢٥٤ ق ١٩٦١/١٢/٢٠.

للمكلف بل هو مرجع اداري اعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريق الذي رسمه القانون، ولا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الاجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستثنائية<sup>(٥٩)</sup>. وبهذا تكون محكمة التمييز قد أخذت بنظرية الخصومة التي تندرج ضمن المعيار الموضوعي لنفي بأن يكون عمل المقدر عملاً قضائياً وقد أكدت حكمه التمييز على ذلك في العديد من قراراتها لتؤكد على هذا النهج لتمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي<sup>(٦٠)</sup>.

إلا أننا نجد ان محكمة التمييز الأردنية لجأت في عدد قليل من أحكامها إلى المعيار الشكلي حيث استندت في تكيف قرار التقدير باعتبار قراراً قضائياً إلى الإجراءات المتبعة في اصداره والطعن به حيث جاء في حيثيات الحكم رقم ٩٦/٣٨١ "... أن الاقرار أمام مأمور الدخل (المقدر) يعتبر اقراراً في مرحلة من مراحل التقاضي الأولية لأن نتيجة التقدير التي تصدر عن المقدر تكون قابلة للاستئناف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل"<sup>(٦١)</sup>.

أما عن معيار النظام القانوني فقد تبنته محكمة التمييز أيضاً في عدد من أحكامها حيث اتجهت محكمة التمييز استناداً إلى معيار النظام القانوني إلى تكيف قرار التقدير باعتباره قراراً ادارياً مؤكدة ذلك بنفي الصفة القضائية عن

٥٩ - قرار محكمة التمييز الاردنية بصفتها الحقوقيه رقم ١٩٨٦/٦٠٠ (هيئة خماسيه) تاريخ

١٩٨٤/١٠/٢٥، منشورات مركز عداله للقانون

٦٠ - قرار محكمة التمييز الاردنية بصفتها الحقوقيه رقم ١٩٨٨/١٧٧ (هيئة خماسيه) تاريخ

١٩٨٨/٤/٢٦، منشورات مركز عداله للقانون

٦١ - قرار محكمة التمييز الاردنية بصفتها الحقوقيه رقم ١٩٩٦/٣٨١ (هيئة خماسيه) تاريخ

١٩٩٦/٣/١٣، برنامج قسطاس للقانون

المقدر، حيث نجد أن القضاء الأردني بشقيه العادي والاداري لم يلزم معيارا واحدا بغير القرارات الادارية عن الاحكام القضائية<sup>(٦٢)</sup>.

#### الخاتمة

تناولنا في هذا البحث الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل في القانونيين المصري والاردني من خلال تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة وبيان طبيعة طرق التقدير ومدى أزميتها للمكلف او الممول والادارة الضريبية حيث ابزنا موقف الفقه والقضاء الادراى والعادى من معايير التمييز بين طرق تقدير الدخل وغيرها من القرارات والاعمال وبينا بشئ من التفصيل اتجاهات مجلس الدولة ومحكمة النقض المصرية ومحمة التمييز الاردنية في تحديد الطبيعة القانونية لطرق التقدير مع محاولة بيان راي الباحث في كل اتجاه من هذه الاتجاهات على شكل تعليق وانتقادات.

#### قائمة المراجع

- ١- د. احمد عودة الغويري، القضاء الإداري الأردني، قضاء الإلغاء وقضاء التعويض، دراسة مقارنة مع نظام القضاء الإداري الفرنسي، الطبعة والناشر غير مذكورين، عمان ١٩٩٧.
- ٢- د. احمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الثاني، لسنة ٢٠٠٠.
- ٣- د. اكرم عارف مساعده، القرار الإداري ، دراسة تحليلية، ١٩٩٢، الطبعة و دار النشر غير مذكورين.
- ٤- د. حمدى سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبه الدخل، دراسة تحليلية وتطبيقية، بحث منشور بمجلة الحقوق ، العدد العام ٢٠٠٨

---

٦٢- د. حمدى سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبه الدخل، دراسة تحليلية وتطبيقية، بحث منشور بمجلة الحقوق ، العدد العام ٢٠٠٨، ص ٢٤ و٢٥

- ٥- د. حمدي ياسين عكاشة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، الطبعة غير مذكورة، منشأة المعارف الإسكندرية، ١٩٨٧.
- ٦- د. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة المركز العربي للخدمات الطلابية، عمان، ١٩٩٣.
- ٧- د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، السنة والطبعة غير مذكورين.
- ٨- د. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٦.
- ٩- د. سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، الكتاب الثالث، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩.
- ١٠- د. علي خطار شطناوي، موسوعة القضاء الإداري، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠١١.
- ١١- د. قدرى نقولا عطية، ذاتيه القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة الاسكندرية، لسنة ١٩٦٠.
- ١٢- د. محمد احمد المسلماني، ماهية القرارات الإدارية ، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديده، الاسكندرية، ٢٠١٤.
- ١٣- د. محمد احمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، ١٩٩٨.
- ١٤- د. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، المجلد الثالث عشر، السنة ادار النشر غير مذكورين.
- ١٥- د. منى رمضان محمد بطيخ، الاتجاهات المتطورة لمفهوم وذاتية القرار الإداري، دراسة تحليلية نقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.

- ١٦- د. نواف كنعان، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة والنشر والتوزيع، ٢٠٠١
- ١٧- د. وديع رزق بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، لسنة ١٩٦٤، دار مطابع الشعب.
- ١٨- د. عادل احمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٨٨، الطبعة غير مذكورة.
- ١٩- د. موفق المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير صربية الدخل، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠١.