

مقدمة

ظهرت الضريبة العامة على المبيعات ابتداءً في فرنسا عام ١٩٥٤ (الضريبة على القيمة المضافة في بعض التشريعات) وهي ضريبة غير مباشرة على خلاف ضريبة الدخل التي تعد ضريبة مباشرة وأصبحت تفرض الضريبة العامة على المبيعات في الأردن بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته، حيث جاء في مواد هذا القانون النص على وجود دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تتبع لوزارة المالية ويتولى هذه الدائرة مدير عام وعدد من الموظفين وتناول المشرع تعريف الضريبة العامة والضريبة الخاصة على المبيعات وبيان الأشخاص والأنشطة الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وآلية التسجيل في شبكة مكلفي ضريبة المبيعات وقرارات فرض الضريبة وبيان فيما إذا تبقى منازعات الضريبة بمنأى عن رقابة القضاء أو لا؟ وعالج موضوع جرم التهرب الضريبي وسوف أتناول ذلك وفق المحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم الضريبة العامة على المبيعات.

المحور الثاني: العمليات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات.

المحور الثالث: الأشخاص الخاضعين للضريبة العامة على المبيعات.

المحور الرابع: التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات.

المحور الخامس: قرارات فرض ضريبة المبيعات والضريبة الخاصة.

المحور السادس: الإجازة والمصادقة على القرارات.

المحور السابع: إجراءات التقاضي الضريبية.

المحور الثامن: جرائم التهرب الضريبي.

المحور الأول: مفهوم الضريبة العامة على المبيعات:

هناك نوعين من الضريبة ورد النص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات وهما:

١. **الضريبة العامة على المبيعات:** وهي الضريبة التي تفرض على المكلف أو المسجل على استيراد أو بيع أي سلعة أو خدمة بنسبة ١٦% من قيمة هذه السلعة أو بدل هذه الخدمة (م٢، ٦/أ) ويلتزم الشخص بتوريدها كل شهرين ويجوز الإعفاء من هذه الضريبة أو تخفيضها بناء على قرار مجلس الوزراء (م٢٢/ج) مثال ذلك قرار مجلس الوزراء تاريخ ٢/١/٢٠٠٨ بتخفيض ضريبة المبيعات إلى نسبة ٤% على الحيوانات الحية ورب البندورة والحلاوة والطحينية وملح الطعام.

٢. **الضريبة الخاصة:** وهي الضريبة التي تفرض على المكلف أو المسجل بنسب خاصة أو بمقادير محددة على استيراد أنواع معينة من السلع والخدمات أو بيعها، وورد النص على هذه السلع والخدمات في الجدول رقم ١ الملحق بهذا القانون، وهذا الجدول يصدر من مجلس الوزراء بناء على تنسيب وزير المالية وبناء على نظام يصدر لهذه الغاية (م٢، ٦/ب، م٣) ومثال ذلك المشروبات الغازية أو السيارات أو خدمة اشتراك الهاتف المتنقل والراديو المتنقل أو العطور، أجهزة الهواتف الخلوية، أو التبغ ومصنوعاته ويلتزم الشخص بتوريدها كل شهر.

وهنا يثور تساؤل هام هل تخضع السلع أو الخدمات الخاصة لضريبة خاصة للضريبة العامة على المبيعات؟ إن الإجابة على ذلك جاءت في نص المادة ٤/ب + ج من قانون الضريبة العامة على المبيعات وهي إخضاع هذه السلع والخدمات للضريبة الخاصة والضريبة العامة على المبيعات.

حيث نصت المادة ٤/ب + ج من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ على ما يلي:

ب. يخضع للضريبة العامة ما يلي :

١. بيع أي سلعة أو خدمة أو كليهما معا الا اذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة او معفي منها بموجب احكام هذا القانون .

٢. استيراد أي سلعة أو خدمة من خارج المملكة او المناطق والمدن والاسواق الحرة ، الا اذا كان الاستيراد غير خاضع للضريبة او معفي منها بموجب احكام هذا القانون .

ج. دون الاخلال باحكام الفقرة ب من هذه المادة ، تخضع السلع المدرجة في الجدول رقم ١ الملحق بهذا القانون للضريبة الخاصة ولمرة واحدة في أي من الحالتين التاليتين :

١. استيراد أي من تلك السلع من خارج المملكة او من المناطق والمدن والاسواق الحرة .

خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

١. ضريبة غير مباشرة: يدفعها المستهلك الأخير (المشتري أو متلقي الخدمة) إلى المكلف أو المسجل (البائع) والأخير بدوره يقوم بتوريدها إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.
٢. ضريبة عينية: تفرض على النشاط (بيع السلعة أو الخدمة) بصرف النظر عن وضع المكلف أو المسجل (متزوج أو أعزب، غني، فقير...).
٣. ضريبة مجزأة (غير سنوية): تدفع على مراحل كل شهرين في الضريبة العامة وكل شهر في الضريبة الخاصة.
٤. ضريبة تفرض على المنتجات أو الخدمات المحلية والمستوردة دون أية تفرقة.
٥. ضريبة تفرض بموجب القانون تطبيقاً للدستور لا ضريبة ولا رسوم إلا بقانون.

المحور الثاني: العمليات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات:

أولاً: الأنشطة الخاضعة لضريبة المبيعات:

في المادة ٢ من قانون الضريبة العامة على المبيعات حدد المشرع الأردني مفهوم السلعة والخدمة.

فالسلعة: هي كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية، مثال ذلك بيع جهاز خلوي.

أما الخدمة: فهي كل عمل يقوم به الشخص لقاء بدل بما في ذلك تقديم منفعة إلى الغير ولا يشمل هذا العمل تزويد سلعة، مثال ذلك تصليح جهاز خلوي.

كما أخضع المشرع الأردني السلع والخدمات التي تعد مهربة ومخالفة لأحكام هذا القانون حسب فئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع التهرب والمخالفة فإذا تعذر تحديد هذا التاريخ فتخضع لفئات الضريبة النافذة وقت ضبط الجريمة أو المخالفة (المادة ١٢ من القانون).

كما ورد تعريف السلع والخدمات المعفاة: بأنها السلع والخدمات المدرجة في الجدول رقم ٣ الملحق بهذا القانون أو المعفاة بموجب أحكامه.

فالقاعدة العامة هو خضوع كل سلعة أو خدمة يتم استيرادها أو بيعها أو كليهما معاً لضريبة المبيعات والضريبة الخاصة ما لم تكن معفاة أو غير خاضعة للضريبة لما يلي:

١. نصت المادة ٤/أ بأنه يُعد بيعاً انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة أو توريدها من البائع إلى المشتري لقاء بدل ويعد بيعاً بحكم القانون استعمال السلعة من قبل المكلف لأغراضه الخاصة أو تمكين الغير من ذلك مقابل بدل أو بدون بدل أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية الناقلة للملكية.

٢. يخضع للضريبة العامة على المبيعات ما يلي:

أ- بيع أي سلعة أو خدمة أو كليتهما معا إلا إذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة أو معفى منها.

ب- استيراد أي سلعة أو خدمة من خارج المملكة أو في المناطق والمدن والأسواق الحرة إلا إذا كان الاستيراد غير خاضع للضريبة أو معفى بموجب أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات (م/٤/ب).

٣. بالإضافة إلى الخضوع للضريبة العامة على المبيعات تخضع السلع والخدمات الواردة في الجدول رقم (١) الملحق بهذا القانون للضريبة الخاصة ولمرة واحدة في أي من الحالتين التاليتين (م/٤/ج):

الحالة الأولى:

استيراد أي من تلك السلع من خارج المملكة أو من المناطق والمدن والأسواق الحرة .

الحالة الثانية:

وضع السلعة المنتجة محليا للتداول لأول مرة او عند البيع الاول او اللاحق لهذه السلعة وفق تعليمات يضعها المدير لهذه الغاية .

٤. ويوجد استثناء على القاعدة العامة السابقة يتمثل هذا الاستثناء بعدم خضوع الأنشطة أو العمليات التالية للضريبة (م ١٠) وهي:

لا يخضع للضريبة ما يلي:

أ . بيع السلعة أو الخدمة إذا تم بعد الاستفادة منها لأغراض شخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل الخاضع للضريبة المرخص به للمكلف وفق أحكام هذا القانون ولم يسبق للمكلف إن خصم او رد الضريبة المستوفاة على هذه السلعة أو الخدمة .

ب. بيع الأموال غير المنقولة .

ج. بيع الحصص والأسهم في الشركات وصناديق الاستثمار والأوراق المالية على اختلاف أنواعها .

د. ما يتقاضاه الموظفون والمستخدمون والعاملون مقابل خدمتهم أو مقابل ما هو مرتبط بخدمتهم لدى الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية وغيرها من أشخاص القطاع العام وكل ما يتقاضاه المستخدمون والعاملون مقابل عملهم أو مقابل ما هو مرتبط بعملهم لدى أصحاب العمل بما في ذلك المكافآت وأي مبالغ أخرى يتم دفعها إلى أعضاء مجالس إدارة الأشخاص الاعتباريين .

هـ. السلع والخدمات التي يتم استيرادها لحساب المشاريع القائمة في المناطق والمدن والأسواق الحرة من خارج المملكة وفي حدود ما يقتضيه تنفيذ غاياتها وفقا للتشريعات الخاصة بها على أن يقتصر عدم خضوعها للضريبة على أعمالها التي تمارسها داخل هذه المناطق والمدن والأسواق الحرة.

و. السلع والخدمات التي يتم تصديرها من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج المملكة.

ثانياً: الأنشطة المعفاة من ضريبة المبيعات:

تناول المشرع في المادة ٢١ من القانون الأنشطة المعفاة من ضريبة المبيعات وهي الأنشطة التالية:

١. مشتريات ومستوردات جلاله الملك من السلع والخدمات .
٢. السلع والخدمات التي تستوردها او تشتريها محليا السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص وفقا لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل .
٣. السلع والخدمات التي يستوردها او يشتريها محليا اعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي المعتمدين لدى المملكة شريطة ان يكونوا غير اردنيين وغير فخرين وفقا لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل .

٤. السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محليا المنظمات الدولية والاقليمية العاملة في المملكة وموظفوها غير الاردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية .

بحيث يتم تحديد وتنظيم حجم السلع والخدمات المعفاة المنصوص عليها في البنود ٢ و ٣ و ٤ السابقة بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية.

ثالثاً: الأنشطة الخاضعة لضريبة المبيعات بنسبة صفر:

تناول المشرع الأردني السلع والخدمات التي يتم استيرادها أو شراؤها محلياً لغايات استعمالها من جهات ومشاريع معينة والتي تخضع للضريبة بنسبة أو مقدار صفر في المادة ٢٢ من القانون وهي كالاتي:

١. القوات المسلحة والامن العام والمخابرات العامة والدفاع المدني .
٢. المساجد والكنائس ومراكز الايتام والمسنين والاندية الرياضية والثقافية والاشخاص الطبيعيين من ذوي الاحتياجات الخاصة .
٣. المشاريع التي تتمتع بالاعفاءات المنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمار .

إلا أنه تعفى من الضريبة أي سلعة أو خدمة كما يعفى منها أي شخص عند موافقة مجلس الوزراء على هذا الاعفاء كلياً أو جزئياً في حالات محددة ولأسباب مبررة بناء على تنسيب من الوزير (المادة ٢٢/ج).

المحور الثالث: الأشخاص الخاضعين للضريبة العامة على المبيعات:

تناولت المادة الثانية من قانون الضريبة العامة على المبيعات تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة العامة على المبيعات.

حيث عرفت الشخص بأنه هو الشخص الطبيعي (أي إنسان دون تمييز بين الشخص القاصر والشخص ذو الأهلية أو ما بين الأردني أو الأجنبي) وكذلك عرفت الشخص الاعتباري (كالشركة أو مؤسسة أو جمعية أو إحدى مؤسسات الدولة)، كما ورد النص على تعريف الشخص الغير مقيم بأنه الشخص الطبيعي الأردني أو الأجنبي الذي أقام خارج المملكة مدة تزيد على مائة وثلاثة وثمانين يوماً خلال الاثنتي عشر السابقة لتاريخ مغادرته المملكة.

كما ورد النص على **المسجل** بأنه الشخص الذي تم تسجيله لدى الدائرة وفقاً لأحكام هذا القانون سواء أكان التسجيل إلزامياً أو اختياريّاً أي إن الشخص المسجل هو الشخص الذي يحمل رقم ضريبي.

أما **الشخص المكلف** فهو أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كليهما معاً وفق أحكام هذا القانون وتم تسجيله أو كان ملزماً بالتسجيل لدى الدائرة ويعتبر المستورد مكلفاً وإن كان الاستيراد لأغراضه الخاصة فالمكلف هنا لا يحمل رقم ضريبي.

ولغايات التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات فقد نظم المشرع الحد الأدنى للتسجيل وفقاً للمادة ١٤/أ من القانون بموجب نظام يصدر لهذه الغاية حيث صدر نظام حد التسجيل رقم ١٨ لسنة

١٩٩٤ وتعديلاته ثم ألغي هذا النظام وحل محله نظام حد التسجيل رقم ٨١ لسنة ٢٠٠٠ وتعديلاته وهو نظام حد التسجيل لغايات الضريبة العامة على المبيعات.

وقد عرف المشرع الأردني مفهوم التصنيع والمنتج الصانع ومورد الخدمة في المادة (٢) من نظام حد التسجيل لغايات الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته رقم (٨١) لسنة ٢٠٠٠ كالآتي:

التصنيع هو: استخراج الخامات الطبيعية أو تحويل المادة بوسائل الإنتاج المختلفة إلى منتج جديد وذلك بتغيير شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها بما في ذلك العمليات الكيماوية والخلط والقص والتشكيل والتجميع والتعبئة والتغليف التي يقوم بها التاجر عند البيع للمستهلك مباشرة.

المنتج الصانع هو: الشخص الذي يمارس بصورة اعتيادية أي عملية تصنيع سواء كانت بصفة رئيسية أو تبعية.

مورد الخدمة هو: الشخص الذي يتولى توريد خدمة خاضعة للضريبة أو يقوم بتأديتها.

وتتاول المشرع تعريف حد التسجيل في المادة الثالثة من ذات النظام فحد التسجيل هو: مبلغ الإيرادات المحدد بالقانون أو النظام (م١٤/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات) والذي يصبح عنده الشخص كل حسب نشاطه خلال فترة ١٢ شهر متتالية ملزما بالتسجيل في شبكة مكلفي ضريبة المبيعات ويعد مكلفا بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها

لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، حيث يعتبر الشخص خاضعاً للضريبة العامة على المبيعات كآلاتي:

أ- المستورد سواء كان مستورد لسلع أو خدمة هو من أول دينار يتم استيراده (أي بمجرد الاستيراد باستثناء الاستيراد للإغراض الشخصية م/١٣ب من قانون الضريبة العامة على المبيعات).

ب- المنتج الصانع لسلعة خاضعة لضريبة خاصة (مثل الدخان والخمور) إذا بلغت إيراداته عشرة آلاف دينار، وهذا الحد لم يتغير ولم يجر عليه أي تعديل منذ تطبيق القانون والنظام ولغاية الآن.

ج- مورد الخدمة (النشاط الخدمي) إذا بلغت إيراداته ثلاثين ألف دينار، ولم يطرأ عليه أي تعديل منذ تاريخ ٢٠٠١/١/١، حيث كان هذا الحد قبل ذلك كما يلي:

- من ١٩٩٤/٦/١ مائة ألف دينار.

- من ١٩٩٨/١٠/١ خمسة وعشرون ألف دينار.

د- التاجر (النشاط التجاري) إذا بلغت إيراداته خمسة وسبعين ألف دينار دون تفرقة ما بين تاجر الجملة وتاجر التجزئة بموجب النظام المعدل رقم ٢٨ لسنة ٢٠١٥ والذي أصبح سارياً من تاريخ ٢٠١٥/٤/٢٩، أما قبل ذلك فكان حد التسجيل كآلاتي:

- تاجر الجملة إذا بلغت إيراداته مائة ألف دينار.

- أما تاجر التجزئة إذا بلغت إيراداته من ٧٥٠٠٠٠ دينار لغاية مائة ألف دينار غير خاضع للتسجيل في شبكة مكلفي ضريبة المبيعات واستمر ذلك لغاية ٢٠٠٨/١٢/٣١.

- أما تاجر التجزئة إذا بلغت إيراداته ٥٠٠٠٠٠ دينار لغاية ٧٥٠٠٠٠ دينار فهو غير خاضع للضريبة العامة للفترة من ٢٠٠٩/١/١ واستمر ذلك حتى تاريخ ٢٠١٥/٤/٢٨.

هـ- الصانع (النشاط الصناعي) إذا بلغت إيراداته خمسة وسبعين ألف دينار دون تفرقة ما بين تاجر الجملة وتاجر التجزئة بموجب النظام المعدل رقم ٢٨ لسنة ٢٠١٥ والذي أصبح ساريا من تاريخ ٢٠١٥/٤/٢٩ ، أما قبل ذلك فكان حد التسجيل كالاتي:

- من ٢٠٠١/١/١ ستين ألف دينار بالنسبة للصانع.

- لسنة ٢٠٠٥ خمسين ألف دينار للصانع وهنا تم دمج الصانع مع التاجر.

و- أما بالنسبة للشخص الذي يزاول أكثر من نشاط فإنه يكون خاضعاً للضريبة العامة على المبيعات إذا بلغ أي نشاط الحد الأدنى المشار إليه سابقاً بشرط أن يكون يمسك حسابات يفصل فيه إيراد كل نشاط على حدا وفق ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز (قرار محكمه التمييز الأردنية / حقوق مبيعات رقم ٢٠١٧/٢٦٤٥ (هيئة عادية) تاريخ ٢٠١٧/٨/١) واستندت محكمة التمييز في تبرير ذلك في قرارها رقم تمييز حقوق مبيعات ٢٠١٨/٢٧٣٧ تاريخ ٢٠١٨/٤/١٩ بأنه:

(يستقار من المادتين ٥/ب من قانون الضريبة العامة على المبيعات و٣ من نظام حد التسجيل رقم ٨١ لسنة ٢٠٠٠ إن ممارسة الشخص لعدة أنشطة معاً وفي آن واحد دون أن يفصل بين حساباته لكل نشاط على حدا فإن بلوغ مبيعاته من جميع هذه الأنشطة المبلغ المحدد للنشاط الأدنى يعد موجب قانوناً بإلزامه بالتسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات).

المحور الرابع: التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات:

نظم المشرع الأردني طريقة التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات وطريقة تقديم الإقرارات الضريبية والوقت الذي تستحق فيه ضريبة المبيعات والضريبة الخاصة.

أولاً: وقت استحقاق الضريبة:

تستحق الضريبة العامة والخاصة على بيع السلعة أو الخدمة كما وردت في المادة ٩ من القانون كآتي:

أ . تستحق الضريبة العامة والخاصة على بيع السلعة عند وقوع أي من الحالات التالية ايها اسبق:

١ . تسليم السلعة وللمدير اعتماد تاريخ الفاتورة الضريبية لغايات استحقاق الضريبة اذا كانت هذه الفاتورة تصدر بشكل دوري او في نهاية مدة معينة بعد تاريخ التسليم .

٢ . اصدار فاتورة ضريبية .

٣ . تسليم قيمة السلعة كليا او جزئيا او تسلم دفعة منها بالاجل او بغير ذلك من طرق تسلم القيمة وفقا لشروط الدفع المتفق عليها .

ب. تستحق الضريبة على بيع الخدمة عند وقوع أي من الحالتين التاليتين ايهما اسبق :

١ . اصدار فاتورة ضريبية .

٢. تسلم بدل الخدمة كلياً أو جزئياً .

ج. تستحق الضريبة في أي من الحالات المنصوص عليها في الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة على أساس قيمة الفاتورة الضريبية أو ما تم دفعه من قيمة السلعة أو بدل الخدمة أيهما أعلى .

د . ١. تستحق الضريبة العامة والخاصة على السلعة المستوردة في مرحلة التخليص عليها حسب نسبة الضريبة أو فئتها في تاريخ تسجيل البيان الجمركي .

٢. يتم تحصيل الضريبة العامة والخاصة عن السلع المستوردة في مرحلة التخليص عليها وفقاً لأحكام قانون الجمارك ما لم يرد نص في هذا القانون يقضي بغير ذلك .

هـ . ١. تستحق الضريبة على الخدمة المستوردة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً ويلتزم متلقيها أو المستفيد منها بدفع الضريبة المستحقة عليها إلى الدائرة .

٢. لغايات هذه الفقرة تشمل عبارة (الخدمة المستوردة) الخدمة المؤداة داخل المملكة من أشخاص غير مقيمين أو من شركات أو مؤسسات اجنبية ليس فروع عاملة داخل المملكة .

و . تستحق الضريبة العامة والخاصة على بيع السلعة أو الخدمة داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عند الاستفادة من تلك السلعة أو الخدمة لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق والمدن والأسواق الحرة .

ز. باستثناء الحالات المنصوص عليها في هذه المادة للوزير ولأسباب مبررة ان يصدر تعليمات تنفيذية لتحديد واقعة تحقق الضريبة على بيع السلعة او الخدمة بما في ذلك حالة بيع السلعة او الخدمة لقاء بدل يتم تحديده بشكل دوري او من وقت لآخر او في نهاية مدة معينة او بعد ان يتم استعمال تلك السلعة.

ثانياً: طريقة التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات:

إن التسجيل في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات أما أن يكون إلزامياً إذا بلغ حد التسجيل ويجوز أيضاً أن يكون اختيارياً لأي شخص أن يطلب التسجيل ولو لم تبلغ إيراداته حد التسجيل ويعامل معاملة أي شخص بلغ حد التسجيل وفقاً للمادة ١٤/أ+ب من القانون.

إلا أنه وفقاً للمادة ١٣ من القانون يلتزم الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة لضريبة المبيعات بالتسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وفقاً لما يلي:

أ. يلتزم الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة على الانموذج المعد لهذه الغاية وذلك عند حلول أي من التواريخ التالية ايها اسبق :

١. تاريخ البدء بمزاولة عمل جديد يتعلق ببيع سلع او خدمات خاضعة للضريبة اذا تبين ان سلعته خلال الاثني عشر شهرا التالية لمزاولة هذا العمل قد تتجاوز حد التسجيل المعين بمقتضى احكام المادة ١٤ من هذا القانون .

٢. نهاية فترة اثني عشر شهرا متتالية تبلغ فيها قيمة مبيعات الشخص من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المعين بموجب احكام المادة ١٤ من هذا القانون .

٣. نهاية فترة احد عشر شهرا متتالية يتبين فيها للشخص ان قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تبلغ حد التسجيل المعين بموجب احكام المادة ١٤ من هذا القانون خلال الفترة المذكورة واول شهر لاحق لها .

ب. يلتزم الشخص الذي يقوم باستيراد سلعة او خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة على الانموذج المعد لهذه الغاية خلال ثلاثين يوما من تاريخ اول استيراد له مهما بلغ حجم مستورداته الا اذا كان الاستيراد للاستعمال الشخصي .

ج. اذا تخلف المكلف عن التسجيل لدى الدائرة في الموعد المحدد للتسجيل بموجب هذا القانون ، فللمدير الموافقة على تسجيله اعتبارا من تاريخ التزامه بالتسجيل وفقا لاحكام الفقرة (أ) من هذه المادة .

د . تقيد الدائرة طلبات التسجيل التي تقدم اليها بموجب الفقرة (ا) من هذه المادة في سجل خاص تعده لهذه الغاية وذلك بعد مراجعتها والتحقق من صحتها وتسلم لكل مسجل شهادة بذلك .

هـ . يترتب على كل مسجل اعلام الدائرة خطياً باية تغييرات تطرا على البيانات الواردة في طلب التسجيل وذلك خلال (٣٠) يوماً من حدوث تلك التغييرات .

و. تحدد التعليمات التنفيذية نموذج طلب التسجيل والبيانات الواجب اثباتها فيه والشروط والقواعد والمدد والاعلانات والاجراءات الخاصة بالتسجيل والشهادة التي يتم اصدارها.

ثالثاً: مزاوله أكثر من شخص وفي ذات المكان أكثر من نشاط:

إن المشرع الأردني في المادة ١٤ من القانون أخضع الأشخاص المتواجدين في ذات المكان للتسجيل إذا بلغوا حد التسجيل وذلك اذا اشترك اكثر من شخص في بيع سلعة او خدمة وكان أي منهم غير مسجل ، وكانت مبيعاتهم من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة متعلقة بمهنة او حرفة او اختصاص واحد ويمارسون اعمالهم معا او في موقع واحد يعتبرون لمقاصد حد التسجيل شخصا واحدا عند احتساب قيمة مبيعاتهم الخاضعة للضريبة.

رابعاً: الإلغاء من التسجيل:

أجاز القانون إلغاء تسجيل المكلف وذلك في المادة ١٤/د من القانون كالاتي:

١. اذا ثبت ان المكلف لم يعد يمارس بيع سلع او خدمات خاضعة للضريبة وفق احكام هذا القانون .

٢. اذا تقدم المكلف بطلب لالغاء تسجيله لانه اصبح غير ملزم بالتسجيل وفق احكام هذا القانون ، ويسري مفعول الغاء التسجيل في نهاية الفترة الضريبية التي قدم خلالها هذا الطلب.

إلا أنه وفي الفقرة هـ من ذات المادة تستحق الضريبة على جميع السلع الخاضعة لها والتي تكون في حوزة الشخص عند الغاء تسجيله وفقا لاحكام الفقرة (د) من هذه المادة ، وتحتسب الضريبة على اساس سعر السلعة السائد في السوق او سعر الكلفة بتاريخ الغاء التسجيل ايهما اقل .

كما يلتزم الشخص الذي تم الغاء تسجيله وفقا لاحكام الفقرة (د) من هذه المادة بتقديم اقرار ضريبي نهائي ودفع الضريبة واي مبالغ اخرى مستحقة عليه للدائرة في الموعد المحدد له .

وفي الفقرة و من ذات المادة إذا كانت الضريبة المفروضة على جميع مبيعات المكلف من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة (صفر) يجوز للمدير بناء على طلب المكلف أن يقرر إعفاءه من التسجيل وإذا طرأ أي تغيير بحيث أصبح أي جزء من مبيعات ذلك المكلف خاضعا للضريبة بنسبة أخرى، يلتزم المكلف المذكور بتقديم طلب لإعادة تسجيله خلال ثلاثين يوما من تاريخ وقوع ذلك التغيير .

خامساً: تقديم الإقرار الضريبي:

على المسجل أن يقدم إقراره الضريبي كل شهرين بنسبة الضريبة العامة على المبيعات وكل شهر بالنسبة للضريبة الخاصة على المبيعات كما حدده المشرع في المادة ١٥ و ١٦ من القانون:

المادة ١٥:

أ. ١. يلتزم المسجل عند تقديم الإقرار الضريبي بالتصريح بالقيمة الحقيقية لبيع السلعة ليتم احتساب مقدار الضريبة على أساسها.

٢. يعتبر الثمن الذي يلتزم المشتري بدفعه للبائع مقابل السلعة او الخدمة هو القيمة الحقيقية لبيع أي منهما .

٣. للمدير ان يتحقق من القيمة الحقيقية لبيع السلعة او الخدمة بالطلب من المكلف تزويده بجميع الوثائق والسجلات المتعلقة بعملية البيع.

ب. تضاف قيمة الضريبة الخاصة المستحقة على بيع السلعة او الخدمة الى قيمتها الحقيقية لغايات احتساب الضريبة العامة عليها .

ج. يحدد مقدار الضريبة العامة على السلع المستوردة باعتماد القيمة المتخذة اساسا لتحديد الرسوم الجمركية وفقا لجداول التعرفة المطبقة مضافا اليها أي رسوم وضرائب مستحقة قبل التخليص عليها بما في ذلك الضريبة الخاصة المستحقة عليها وفق احكام هذا القانون .

د . اذا كان بدل بيع السلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة محددًا بعملة اجنبية ، فيتم تحويلها الى الدينار الاردني على اساس سعر الصرف بتاريخ تحقق واقعة البيع .

هـ تطبق احكام هذه المادة على السلع او الخدمات التي ارتكبت بشأنها أي مخالفة لاحكام هذا القانون بما في ذلك التهرب من دفع الضريبة عليها.

المادة ١٦ :

أ .١. على المسجل الملزم بدفع الضريبة العامة ان يقدم للدائرة كل شهرين اقرارا بمبيعاته من السلع والخدمات تحدد فيه قيمتها ومقدار الضريبة العامة المستحقة عليها ، وتعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة .

٢. على المسجل الملزم بدفع الضريبة الخاصة ان يقدم للدائرة اقرارا شهريا بقيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة ومقدار الضريبة المستحقة عليها ، وتعتبر مدة الشهر فترة ضريبية واحدة .

٣. يحدد المدير للمسجل بداية الفترة الضريبية ونهايتها .

٤. على الرغم مما ورد في البندين (١) و (٢) من هذه الفقرة يجوز للمدير وفي حالات خاصة تمديد الفترة الضريبية للمسجل على الا تتجاوز باي حال ستة اشهر .

ب.١. يلتزم المسجل بتقديم الاقرار على الانموذج المعتمد من الدائرة عن كل فترة ضريبية حتى وان لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء كان الإقرار خطيا او باستخدام اسلوب معالجة المعلومات او البيانات .

٢. يلتزم المسجل بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية وللمدير منح المسجل مدة إضافية لهذه الغاية لا تزيد على شهر واحد .

سادساً: طريقة تقديم الإقرار الضريبي:

يقدم الإقرار الضريبي إلى الدائرة من قبل المسجل شخصياً أو من ينوب عنه بإحدى الطرق التالية:

١. البريد المسجل.

٢. البنوك.

٣. بواسطة الشركة المرخصة.

٤. الوسائل الإلكترونية.

ويعتبر تاريخ تقدي الإقرار الضريبي هو تاريخ تسلمه من الدائرة أو تاريخ ختم البريد أو تاريخ وصل الإيداع أو الشركة المرخصة المعتمدة أيهما أسبق وفي حالة إرساله إلكترونياً تنظم ذلك التعليمات التنفيذية كما هو واضح في المادة ٤١ من القانون.

ووفقاً للمادة ٤٢ من القانون للمسجل تعديل الإقرار الضريبي إذا تبين له وجود خطأ فيه وفي هذه الحالة يُلزم المسجل بدفع الضريبة وغرامة التأخير المستحقة نتيجة لذلك ولا يعتبر المسجل مرتكباً لمخالفة أو جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته إلى اكتشاف هذا الخطأ أو ما لم يكن المدقق قد أصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الإقرار.

سابعاً: الفاتورة الضريبية:

ألزم المشرع المسجل بتحرير فاتورة ضريبية في المادة ١٨ من القانون كالتالي:

أ. يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عن بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وفق التعليمات التنفيذية.

ب. إذا قام شخص غير مسجل ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة فللمدير الزامه بإصدار فواتير ومسك سجلات وحسابات منتظمة لتسجيل عمليات البيع التي يقوم بها والاحتفاظ بتلك الفواتير والسجلات مدة خمس سنوات التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية التي صدرت أو نظمت فيها.

وهناك تعليمات تحرير الفاتورة الضريبية لضريبة المبيعات رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ تناولت ضرورة وجود رقم متسلسل للفاتورة وتاريخ تحريرها واسم المسجل ورقم التسجيل واسم المشتري ونوع السلعة أو الخدمة المباعة وكميتها.

ثامناً: حسابات المكلف:

الزم المشرع في المادة ٣٨ من القانون كل مكلف بتنظيم سجلات ومستندات لتحديد مقدار الضريبة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني ويلتزم بالاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات ونظمت تعليمات تنظيم السجلات والمستندات والاستثنائي منها الخاصة بضريبة المبيعات وهي تعليمات رقم ٨ لسنة ٢٠١٠ تنظيم حسابات المكلف وذلك في المادة ٤ من هذه التعليمات كالاتي:

أ. يلتزم الشخص الطبيعي وشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة ممن لا تزيد مبيعات اي منهم على (٢٠٠٠٠٠٠) مئتي الف دينار في السنة بتنظيم السجلات التالية على الاقل :

١. سجل المشتريات : على ان يتضمن فواتير الشراء للسلع والخدمات ومعاملات الاستيراد الجمركية والضريبة المدفوعة عن الخدمات المستوردة .

٢. سجل المبيعات : على ان يتضمن بيانات الفواتير المحررة لمبيعاته بما في ذلك فواتير المبيعات لجهات معفاة او لاشخاص غير مسجلين في الضريبة .

٣. سجل المرتجعات : على ان يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتجعة من واقع بيانات اشعارات الخصم والاضافة .

٤. سجل الصادرات : على ان يتضمن تفصيلات ارساليات الصادر بما في ذلك رقم بيان الصادر وتاريخه ومركز التصدير وبلد المقصد ونسخة عن البيان الجمركي المظهر اصولا او كتاب التسديد من دائرة الجمارك وارقام الفواتير المتعلقة بالبيان الجمركي الصادر ومقدار الضريبة الواجبة الرد عن محتويات هذا البيان سواء أكانت الصادرات من اصل ادخال مؤقت او رد رسوم او معاد تصديرها .

٥. سجل البضاعة والتي تكون بحوزة المسافرين : ويتضمن ارقام وتواريخ طلبات الرد وارقام وتواريخ الفواتير ونوع البضاعة وقيمتها وكميتها والتاريخ واسم المشتري وقيمة الضريبة المطلوب ردها .

٦. سجل الذمم : على ان يبين الذمم المدينة والدائنة والحركات الدائنة والمدينة على كل ذمة من هذه الذمم في هذا السجل .

ب. للمدير ان يلزم اي شخص او اي فئة من الاشخاص من تلقاء نفسه او بناء على طلب اي منهم بتنظيم سجلات ومستندات تبين مقدار مبيعات كل منهم وتراعي طبيعة عمل ونشاط هذه الجهات وله اعفاءهم من تدقيقها وتصديقها من محاسب قانوني مرخص ومزاوول لمهنة التدقيق .

المحور الخامس: قرارات فرض ضريبة المبيعات والضريبة الخاصة:

إن قرارات فرض الضريبة تناولها المشرع في عدة مواد كالاتي:

أولاً: قرار المدقق:

أجازت المادة ٤٣ من القانون للمدقق تدقيق الإقرارات الضريبة خلال أربع سنوات من تاريخ تقديمها وإذا تبين له وجود أسباب تستدعي عدم قبولها كلياً أو جزئياً يصدر مذكرة تدقيق لدعوى المسجل للحضور لجلسة مناقشة تتضمن ما يلي:

١. تاريخ المذكرة.

٢. اسم المسجل ورقمه الضريبي.

٣. الفترة أو الفترات الضريبية التي يشملها التدقيق.

٤. مكان وتاريخ ووقت إجراء التدقيق.

٥. اسم المدقق وتوقيعه.

ويجوز للمدقق إجراء التدقيق في مركز عمل المسجل أو أي مكان آخر يتعلق به كما أنه يجوز للمدقق بموافقة المدير الخطية إجراء التدقيق خارج أوقات العمل الرسمي.

ووفقاً للمادة ٤٤ من القانون يصدر قرار التدقيق خلال سنتين من

تاريخ صدور مذكرة التدقيق متضمناً ما يلي:

١. اسم المسجل ورقمه الضريبي.

٢. الفترة أو الفترات الضريبية.

٣. الأسس التي تم الاستناد إليها في التدقيق .

٤. نتيجة التدقيق.

٥. تحديد مقدار الضريبة وأي مبالغ أخرى مترتبة عليه وفق احكام هذا القانون .

إلا أن عدم صدور قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ إصدار مذكرة التدقيق (الحضور) لا يترتب عليه بطلان صدور هذا القرار وفقا لما استقر عليها اجتهاد محكمة التمييز.

وفي الفقرة ب من المادة ٤٤ اذا تضمن قرار التدقيق تعديلا في الاقرار الضريبي فللمسجل بعد الاطلاع على مضمونه القيام بأي مما يلي:

١. التوقيع بالموافقة على نتيجة القرار.

٢. التوقيع بعدم الموافقة على نتيجة القرار ويعتبر امتناعه عن التوقيع أو تخلفه عن الحضور بمثابة عدم موافقة ويكون القرار في هذه الحالة قابلا للاعتراض لدى هيئة الاعتراض.

إلا أنه في جميع الأحوال يتم تبليغ المسجل إشعارا خطيا بنتيجة قرار التدقيق.

إلا أن المشرع وفي الفقرة د من ذات المادة جاء بنص أمر مفاده (على الرغم من أي نص آخر لا يجوز للمدقق إصدار الإشعار الخطي بنتيجة قرار التدقيق بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الاقرار

الضريبي) أي أن هذه المدة وهي مدة الأربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي هي مدة سقوط لا تقبل الوقف ولا الانقطاع ولا يجوز بعد مرور أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي إصدار إشعار خطي بنتيجة قرار التدقيق.

وإن قرار التدقيق الصادر بعدم الموافقة هو فقط الذي يقبل الاعتراض أمام هيئة الاعتراض.

ثانياً: قرار التقدير الأولي

١. من حق دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إصدار قرار تقدير أولي للمطالبة بالفروقات الضريبية وأية غرامات أخرى إذا تخلف المسجل عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة قانوناً ثم يصدر إشعار ويبلغ للمسجل وبعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه يتم تحصيل مبلغ الضريبة وهذا القرار لا يعتبر نهائياً لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي وإنما هو قرار تحصيلي وفقاً للمادة ٤٥ أ+ ب من القانون.

٢. إن قرار التقدير الأولي يلغى حكماً في حالة تقديم المسجل إقرار ضريبي عن الفترة المقصودة في قرار التقدير الأولي وقام بدفع الضريبة أو أية غرامات أو مبالغ أخرى مترتبة عليه بموجب الإقرار الذي قام بتقديمه بشرط أن يتم ذلك قبل صدور قرار التقدير الإداري (المادة ٤٥ ج من القانون).

ثالثاً: قرار التقدير الإداري الوارد في المادة ٤٦ :

يصدر قرار التقدير الإداري بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ إشعار التقدير الأولي ودون تقديم المسجل لأي إقرار ضريبي وهي صلاحية جوازية للمدقق الضريبي لإصدار قرار التقدير الإداري بالاستعانة بأية مصادر معلومات تحددها التعليمات التنفيذية وبعد تبليغ المسجل إشعاراً خطياً بمضمون قرار التقدير الإداري يكون قرار التقدير الإداري قابل للاعتراض لدى هيئة الاعتراض ويعد قرار التقدير الأولي ملغياً حكماً بصور قرار التقدير الإداري (المادة ٤٦ من القانون).

رابعاً: قرار التقدير الإداري الوارد في المادة ٤٧ :

يصدر قرار التقدير الإداري وفقاً للمادة ٤٧ بحق الشخص غير المسجل والذي يقوم ببيع سلعة أو خدمات خاضعة للضريبة وتجاوز حد التسجيل وهذا القرار يصدر من المدقق للمطالبة بالضريبة والغرامات عن فترات أو فترة معينة وبعد مرور ثلاثين يوماً على تبليغ هذا الشخص الإشعار الخطي بمضمون هذا القرار يكون قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض.

خامساً: قرار هيئة الاعتراض:

إن قرار المدقق وقرار التقدير الإداري وفقاً للمادة ٤٦ و ٤٧ من القانون قابلاً للطعن أمام هيئة الاعتراض حيث يتم تشكيل قرار هيئة الاعتراض من هيئة أو أكثر في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تتألف من

مدقق أو أكثر من ذوي الخبرة حيث تناول المشرع تنظيم عمل هيئة الاعتراض في المادة ٤٨ من القانون.

وإن مدة الطعن بالقرارات السابقة هي خلال الثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ القرار أما إذا تم إرسال إشعار القرار بالبريد فيكون قابلاً للطعن خلال الثلاثين يوماً التالية للعشرة أيام من تاريخ إرساله بالبريد المسجل.

إن مدة الطعن أمام هيئة الاعتراض قابلة للتمديد إذا اقتنعت هيئة الاعتراض وجود سبب معقول لذلك بسبب غياب المعارض خارج المملكة أو مرضه أو لأي سبب آخر معقول.

وعلى المعارض أن يدفع الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً وإن من حق المعارض بعد الإطلاع على قرار هيئة الاعتراض التوقيع بالموافقة أو بعدم الموافقة ويتم إصدار إشعار خطي بنتيجة قرار الاعتراض ويتم تبليغه للمكلف وعلى هيئة الاعتراض أن تبت بالاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه إما بتأييد القرار محل الاعتراض أو تعديله سواء في زيادة الضريبة أو تخفيضها أو إلغاؤها.

سادساً: قرار الموظف المفوض:

من صلاحيات مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أو من يفوضه خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو تاريخ إصدار قرار التقدير الإداري وفقاً للمادة ٤٦ أو خلال مدة لا تزيد

على ثمان سنوات من تاريخ إصدار قرار التقدير الإداري وفق المادة ٤٧
أن يقرر إعادة النظر في قرار المدقق أو قرار التقدير الإداري أو قرار هيئة
الاعتراض بعد أن يتاح للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط قضيته
ثم يصدر قرار الموظف المفوض بزيادة الضريبة في حالتين:

١. إذا ثبت وجود خطأ في تطبيق القانون.

٢. إذا اغفل القرار السابق لتحقيقه أو واقعة أو وجود مبيعات لم

تعالج في حينه.

ومن الجدير بالذكر بأن قرار الموظف المفوض لا يتطرق إلى أية
واقعة سبق وأن فصلت فيها المحكمة عندما نظرت الطعن المقدم بشأن قرار
هيئة الاعتراض أو قرار التقدير الإداري .

بعد صدور قرار الموظف المفوض يصدر إشعاراً بنتيجته ويتم تبليغه
للمكلف ويكون قابل للطعن أمام المحكمة خلال الثلاثين يوماً لليوم
التالي لتبليغ الإشعار للمكلف أي إن هذا القرار لا يكون قابل للطعن
أمام هيئة الاعتراض.

سابعاً: قرار المطالبة ببدل الخدمة المستوردة:

عرفت المادة التاسعة من القانون الخدمة المستوردة بأنها الخدمة
المؤداة داخل المملكة من أشخاص غير مقيمين أو من شركات أو
مؤسسات أجنبية ليس لها فروع عاملة داخل المملكة وتستحق الضريبة
على الخدمة المستوردة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً ويلتزم
متلقيها أو المستفيد منها بدفع الضريبة المستحقة عليها إلى الدائرة ووفقاً

للمادة ٢٦/ج فعلى مستورد الخدمة دفع الضريبة المستحقة عليه ايضاً إلى الدائرة في أي من الحالات التالية أيهما اسبق:

١. خلال شهر واحد من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منه وذلك بحدود ما يتعلق بذلك الجزء .

٢. عند إفراج السلطات الجمركية عن المادة التي فدمت بواسطتها تلك الخدمة .

٣. خلال ستة أشهر من تاريخ تلقي الخدمة أو أي جزء منها وذلك بحدود ما يتعلق بذلك الجزء.

واستقر اجتهاد محكمة التمييز بأن المطالبة بضريبة المبيعات عن الخدمة المستوردة هي من صلاحيات مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ولا يشترط تعديل الإقرارات الضريبية خلال مدة معينة من تقديمها (تمييز حقوق /هيئة عامة ٢٠١٧/٤٤٥ تاريخ ٢٠١٧/١١/٨) وإن المدقق الذي يصدر هذه المطالبة لا يحتاج إلى تفويض وإن قراره لا يحتاج إلى إجازة ومصادقة من لجنة مختصة (تمييز حقوق ٢٠١٧/٤٤٢٠ تاريخ ٢٠١٧/١١/٢٦).

إن القرار الصادر بالمطالبة بضريبة الخدمة المستوردة يكون قابل للظعن أمام المحكمة وليس قابلاً للاعتراض.

مثال على الخدمة المستوردة:

- حصول المدعية على قرض من الخارج من الشركة الأم المالكة للشركة المدعية حيث قامت المدعية بدفع قرض خارجي للشركة الأم وإن فرض ضريبة مبيعات عن الخدمة المستوردة يتفق والقانون طالما ظهرت فائدة القرض في ميزانية السنة ٢٠٠٨ (تمييز حقوق ٢٠١٨/١٣٤٠ تاريخ ٢٠١٨/٣/٢٥).

- إن قيام المدعية بشراء البذور الصناعية من الشركة الهولندية مغلقة تماماً دون أي تعديل عليها وقيم المدعية بدفع المقابل لكامل قيمة المنتج وليس تكاليف استشارات أو خبرات أي أن القيمة المدفوعة إلى الشركة الهولندية في الخارج هي قيمة مشتريات مستوردة وليس مقابل خدمات أو استشارات لشخص أجنبي غير مقيم فيعتبر ذلك ثمناً لمقابل البذور والحبوب المستوردة أي تعتبر (مقابل لتوريد سلعة) ولا تعتبر مقابل خدمة وفقاً لتعريف الخدمة الوارد في المادة ٢ من القانون (تميز حقوق ٢٠١٢/٣٠١٨ تاريخ ٢٠١٨/٥/٢١).

المحور السادس: الإجازة والمصادقة على القرارات:

لمدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وفقاً للمادة ٥٠ من القانون لتعليمات خاصة إخضاع قرارات التدقيق وقرارات التقدير الإداري وقرارات هيئة الاعتراض وأي قرارات صادر وفق أحكام هذا القانون للتدقيق منه مباشرة أو من قبل لجنة من موظفي الدائرة حيث استقر اجتهاد محكمة التمييز على جواز أن تكون لجنة الإجازة والمصادقة على هذه القرارات مشكلة من المدير العام أو من مدير المديرية المفوض من المدير العام. وإن الجزاء المترتب على عدم الإجازة والمصادقة على القرارات السابقة يجعل من هذه القرارات غير نهائية وغير ملزمة وأي تبليغ قبل ذلك باطلاً وإن هذه الإجازة والمصادقة يجب أن تصدر قبل صدور الإشعار.

المحور السابع: إجراءات التقاضي الضريبية:

نظّم المشرع الأردني إجراءات التقاضي بخصوص إقامة الدعاوى الحقوقية أمام المحاكم الابتدائية في قانون أصول المحاكمات المدنية كقاعدة عامة إلا أنه جاء باستثناء على هذه القاعدة العامة برسم إجراءات تقاض خاصة لرفع الدعوى أمام محكمة البداية الضريبية وذلك في قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ وقانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ وسوف نتناول وبيان إجراءات التقاضي من حيث إعداد ورفع الدعوى وميعاد رفعها والاختصاص أمام محكمة البداية الضريبية كالآتي:

أولاً: لائحة الدعوى:

على المكلف أو المسجل إعداد لائحة دعوى للطعن بالقرار المطعون فيه يذكر فيها البيانات التالية:

١. اسم المحكمة.
٢. - اسم المدعي الصحيح ووكيله.
- اسم المدعى عليه المتمثل بمصدر القرار المطعون فيه بالإضافة لوظيفته وهو إما المدقق الضريبي أو هيئة الاعتراض أو الموظف المفوض أو مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ويمثلهم جميعا المدعي العام الضريبي بالإضافة لوظيفته.
٣. قيمة الدعوى: وهو مبلغ الضريبة وأية مبالغ أخرى مطالب بها في القرار أو الخسارة المطالبة بتدويرها أو رد مبلغ ضريبة.
٤. القرار المطعون فيه (يتم توضيحها لاحقاً).

٥. الرقم الضريبي (رقم ضريبة المبيعات، أو رقم ضريبة الدخل).
٦. الفترة الضريبية (مثال السنة ٢٠١٢ كضريبة دخل، أو ٢٠١٢/٥+٤ كضريبة مبيعات أو ٢٠١٢/٤ كضريبة خاصة).
٧. تاريخ تبلغ إشعار القرار المطعون فيه وطريقة التبليغ.
٨. مبلغ الضريبة المسلم به إذا وجد وأن يرفق المدعي مع لائحة الدعوى إيصالاً بدفعه وفي حالة التخلف عن ذلك فإن الدعوى تحت طائلة الرد الشكلي.
٩. موجز لوقائع الدعوى بشكل مستقل ثم موجز لبيان أسانيد الدعوى وأسباب الطعن وفي بنود مرقمة ومستقلة خالية من الجدل والغموض.
١٠. طلبات المدعي: وتتمثل بإلغاء القرار المطعون فيه أو تعديله ومنع المطالبة بمبلغ الضريبة أو قيمة الخسارة المطالب بتدويرها أو مبلغ الضريبة المطالب برده والفائدة، بالإضافة إلى المطالبة بالرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة.
١١. توقيع وكيل المدعي أسفل لائحة الدعوى على صفحتها الأخيرة
١٢. يرفق مع لائحة الدعوى إشعار القرار المطعون فيه.

(أنظر المادة ٤٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤، المادة ٥٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات، المادة ٣/أ من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم ٣ لسنة ٢٠١٠).

ملاحظة: يجب إيداء الدفوع الشكلية المتعلقة بحقوق الخصوم كالدفع بالتقادم أو بطلان التبليغ كسبب طعن قبل إيداء أسباب الطعن الموضوعية.

ثانياً: وجود وكالة لإقامة الدعوى:

على المدعي أن ينظم إما وكالة عامة أو خاصة ويوقع عليها بتوكيل محام لرفع الدعوى مع مراعاة أن تتضمن الوكالة الخاصة الخصوص الموكل به بحيث تكون خالية من الجهالة الفاحشة متضمنة الفترات محل الطعن والقرار المطعون فيه واسم المدعى عليه مصدر القرار، أو الخسارة المطالب بتدويرها أو مبلغ الضريبة المطالب برده مع الفائدة القانونية أو طلب الدفع بعدم دستورية مادة قانونية معينة.

ثالثاً: ميعاد إقامة الدعوى:

١. في حالة تبليغ الإشعار للمدعي بالذات أو مفوضه:
تقام الدعوى خلال مدة الثلاثين يوماً التالية لتاريخ التبليغ وإذا صادف آخر يوم عطلة يمتد الطعن إلى أول يوم دوام رسمي (المادة ٤٣/ج من قانون ضريبة الدخل، المادة ٦٣/هـ مبيعات، مادة ٣/ب من نظام أصول المحاكمات الضريبية).

٢. في حالة التبليغ بالبريد تقام الدعوى خلال مدة الثلاثين يوماً التالية للخمسة عشر يوماً على تاريخ إرسال الإشعار بالبريد المسجل إذا كان المدعي مقيماً داخل المملكة أو لمدة الثلاثين يوماً على تاريخ الإرسال بالبريد إذا كان المدعي مقيماً خارج المملكة هذا بالنسبة لضريبة الدخل بينما تكون المدة عشرة أيام إذا كان المدعي مقيماً

داخل المملكة وثلاثين يوماً إذا كان المدعي مقيماً خارج المملكة بالنسبة لضريبة المبيعات (المادة ٦٣ مبيعات، المادة ٥٩ دخل).

٣. في حالة التبليغ بالنشر لتعذر التبليغ بالبريد يبقى ميعاد رفع الدعوى ثلاثون يوماً من اليوم التالي للنشر لمرتين في صحيفتين يوميتين محليتين سواء في قضايا ضريبة المبيعات أو لدخل بشرط أن لا تقل المدة بين النشر الأول والثاني عن عشرة أيام في قضايا ضريبة الدخل وفي حالة عدم وجود عنوان للمدعي يبقى الميعاد ثلاثون يوماً من اليوم التالي للنشر لمرة واحدة في صحيفتين يوميتين محليتين سواء في قضايا ضريبة الدخل والمبيعات (مادة ٥٩/أ + ب/١ ق. ضريبة الدخل، مادة ٦٣/أ + ب/١ ق. ضريبة المبيعات).

رابعاً: استيفاء الرسوم وقيد الدعوى:

أ- على المدعي أن يدفع مبلغ ٣% من قيمة مبلغ الضريبة أو الفروقات الضريبية أو الخسارة المطالب بتدويرها على أن لا تقل عن ثلاثين دينار ولا تزيد على ثلاثمائة دينار عن كل فترة ضريبية (م. ٤٩/أ ق. ضريبة الدخل، م ٩/أ نظام أصول المحاكمات الضريبية) بينما في دعوى رد الضريبة تستوفى الرسوم وفقاً لنظام أصول المحاكم النظامية، وفي الطلبات المستعجلة تستوفى نصف الرسوم السابقة.

ب- يتم قيد وتسجيل لائحة الدعوى لدى قلم محكمة البداية الضريبية في مدينة عمان أو تقدم لائحة الدعوى بواسطة رئيس محكمة البداية التي يقيم المكلف في دائرة اختصاصها بعد دفع الرسوم، ثم ترسل اللائحة ومرفقاتها خلال عشرة أيام من تاريخ

تقديمها إلى محكمة البداية الضريبية وبعد وصولها تسجل وتفيد لدى القلم، وفي كلتا الحالتين بعد قيد لائحة الدعوى يتم إرسال ملف الدعوى إلى الهيئة الحاكمة لتعيين موعداً للجلسة باعتبارها غير خاضعة لتبادل اللوائح.

ج- ثم يتم تكرار لائحة الدعوى وتلاوتها من قبل وكيل الجهة المدعية ويلتمس قبول الدعوى شكلاً وسؤال المدعى عليه عما ورد بها ويكون من حق المدعى عليه أما ترك أمر القبول الشكلي للمحكمة أو طلب رد الدعوى شكلاً لإقامتها خارج الميعاد أو لكون القرار لا يقبل الطعن وفي حالة قبول الدعوى شكلاً يكون هناك مهلة ستين يوماً للمصالحة إذا كان هناك جدية في الصلح وإلا من حق المدعى عليه تقديم الملف الضريبي للسير بالدعوى حسب الأصول وإن مدة الستين يوماً هي صلاحية جوازية للمحكمة.

خامساً: اختصاص محكمة البداية الضريبية

تختص محكمة البداية الضريبية بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو الغرامات بما في ذلك أي غرامات بمثابة تعويض مدني وغرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون بما في ذلك ما يلي:

١. الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض وفق أحكام البند (٢) من الفقرة (ز) من المادة (٤٨) من هذا القانون.
 ٢. القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القابلة للطعن وفق أحكام هذا القانون.
 ٣. الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام هذا القانون.
 ٤. الطلبات المقدمة للطعن في قرارات إلقاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر.
 ٥. قرارات الموظف المفوض وفقاً للمادة ٤٩.
- (م ٥٧/أ.ق. الضريبة العامة على المبيعات).
- سادساً: عبء إثبات نفي الضريبة:

جاء موقف المشرع صريحاً بنقل عبء إثبات نفي الضريبة على المدعي (م ٤٦ من قانون ضريبة الدخل، م ٥٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات)، وأجاز المشرع للمدعي إثارة الأسباب لأول مرة أمام المحكمة في قانون ضريبة الدخل الجديد على خلاف قانون الضريبة العامة على المبيعات.

وتقدم البينة بعد توريد الملف الضريبي إلى الدعوى والبينة التي تقدم ما يلي:

- ١- دليل كتابي يكون موجوداً تحت يد المدعي أو تحت يد الغير أو تحت يد الخصم.
- ٢- شهادة الشهود ضمن ضوابط معينة وهي:

أ- شهادة الشاهد المماثلة: وهو الشخص الذي يعمل في ذات النشاط الذي خضع للضريبة.

ب- شهادة الشاهد الذي يعمل لدى المدعي.

ج- شهادة الشاهد لإبراز دليل كتابي بواسطته.

٣- الخبرة: من حق المدعي طلب إجراء الخبرة الفنية، وعلى المحكمة بهذه الحالة إذ لم يتفق أطراف الدعوى على تسمية خبير، انتخاب خبير مدقق حسابات قانوني وفق ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز الموقرة وهنا يتم تحديد الفترات الواجب تدقيقها وأسس إعداد تقرير الخبرة والبنود الواردة في القرار التي يرغب المدعي إثباتها بالخبرة، وذلك على حسابات المدعي الأصولية، كالميزانية، والدفاتر والسجلات الملزم المدعي بمسكها كدفتر تحليل المبيعات والمشتريات للدعوى المتعلقة بنفي فرض ضريبة المبيعات.

ومن الجدير بالذكر أن اجتهاد محكمة التمييز استقر على ضرورة فصل المدعي لإيرادات الأنشطة التي يزاولها لبيان حد كل نشاط ومدى بلوغه حد التسجيل في شبكة مكلفي ضريبة المبيعات إذا كان المكلف يزاول أكثر من نشاط كنشاط تجاري ونشاط خدمي معاً، أو نشاط صناعي ونشاط خدمي معاً.

سابعاً: الأحكام القضائية الصادرة في المنازعات القضائية الحقوقية:

إن الأحكام الصادرة من محكمة البداية الضريبية قابلة للطعن أمام محكمة الاستئناف الضريبي ويتم نظرها مرافعة.

ثامناً: إسقاط الدعوى:

إذا تم إسقاط الدعوى للغياب أو لأي سبب آخر ولم يتم تجديدها يعتبر القرار المطعون فيه قطعياً بعد مرور مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الدائرة للمكلف إشعاراً خطياً بصدور قرار المحكمة بإسقاط الدعوى أي إن قرار المحكمة بإسقاط الدعوى يتم تبليغه للمكلف بواسطة الدائرة ولا يجوز تجديد الدعوى للسبب نفسه لأكثر من مرتين.

المحور الثامن: جرائم التهرب الضريبي:

تناول المشرع الاردني في المادة ٣٠ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته الاخيرة بموجب القانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات وذلك على سبيل الحصر من خلال احد عشرة جرماً وهذا يقتضي استعراضها واجراءات ملاحقة الفاعل وفق المحاور التالية:

أولاً: إجراءات التحقيق :

١- يختص مدعي عام الضريبة بملاحقة الفاعل عن جرائم التهرب الضريبي السابقة وذلك بعد ورود ملف الشكوى التحقيقية اليه بالشكل التالي:

١- ورود طلب من مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بملاحقة الفاعل الذي قد يكون اما مسجل او مكلف او احد الاشخاص الذين ورد النص عليهم في المادة ٣٠ السابقة واستقر اجتهاد محكمة التمييز بان هذا الطلب قد يرد قبل قيد الشكوى او قبل صدور قرار الظن .

٢- يتبع المدعي العام الاجراءات التحقيقية والضمانات للمشتكى عليه التي ورد النص عليها في قانون اصول المحاكمات الجزائية وذلك كالآتي:
أ- توريد البيانات الخطية وهي اما مذكرة تفتيش او تقرير لجنة تدقيق او تقرير هيئة الاعتراض او اية مستندات يستند اليها المدعي العام .
ب- الاستماع للشهود منظمي التقارير او أية مستندات يستند اليها المدعي العام
ج- اللجوء للبينة الفنية اذا اقتضى الامر .

د- دعوة المشتكى عليه وافهامه بان من حقه توكيل محام ثم بعد ذلك سؤاله عن الفعل المسند اليه .

٢- بعد اكتمال ما سبق يتم اغلاق الملف التحقيقي بصدور قرار ظن متضمنا اسماء المشتكى عليهم وطلب الزامهم بالتعويض المدني وهي غرامات المثلي بما لا يقل عن مثلي الضريبة ولا يزيد على ثلاثة امثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن ٢٠٠ دينار ولا تزيد على ١٠٠٠ دينار مع مراعاة حالة التكرار وبعد ذلك يتم ارسال الملف التحقيقي الى محكمة البداية الضريبية بصفتها الجزائية.

ثانياً: اجراءات المحاكمة :

- بعد ورود قرار الظن ومرفق به الاوراق التحقيقية يتم قيد الملف بقلم الجراء في محكمة البداية الضريبية وتتولى نظر الدعوى من قاض واحد وفقا لقانون اصول المحاكمات الجزائية وبعد الاكتمال من سماع بينات النيابة يتم افهام الظنين منطوق المادة ١٧٥ من قانون اصول المحاكمات الجزائية وبعد تقديم الافادة والبينة الدفاعية يتم تقديم مرافعة النيابة ومرافعة الدفاع وهنا بمقدور وكيل الدفاع التمسك بما يلي:

١- طلب اسقاط دعوى الحق العام لشمول الجرم بالعفو العام ، واستقر اجتهاد محكمة التمييز على ان جرم التهرب الضريبي غير مشمول بقانون العفو العام لسنة ٢٠١١.

٢- طلب اسقاط دعوى الحق العام لسقوط دعوى الحق العام بالتقادم وهي ثلاثة سنوات من تاريخ وقوع الجرم مع مراعاة فيما اذا كان الجرم يعد من الجرائم الوقتية او من الجرائم المستمرة طبقا لنص المادة ٤٤/أ من قانون الضريبة العامة على المبيعات قبل تعديله بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ او بموجب المادة ٣٣٩ من قانون اصول المحاكمات الجزائية طالما جاء القانون رقم ٢٩ خاليا من سقوط دعوى الحق العام بالتقادم وهنا يجب مراعاة التاريخ الذي ارتكب فيه الجرم .

٣- طلب اعلان عدم مسؤولية او براءة الظنين عن جرم التهرب الضريبي المسند اليه وهنا يطلب ايضا اعفاء الظنين من التعويض المدني ورد هذا التعويض بالاضافة الى المطالبة بالرسوم والمصاريف واتعاب المحاماة .

٤- طلب وقف ملاحقة الظنين لعدم ورود اسمه ضمن طلب مدير عام الضريبة العامة على المبيعات لملاحقته بجرم التهرب الضريبي .

٥- طلب وقف ملاحقة الظنين لبطلان اجراءات التحقيق كان يتم ارسال الملف التحقيقي مع قرار الظن دون اجراء التحقيق لدى المدعي العام .

- بعد تقديم المرافعات يتم رفع الدعوى للتدقيق واصدار الحكم .

ثالثاً: اركان جرم التهرب الضريبي :

تناول المشرع في المادة ٣٠ من قانون الضريبة العامة على المبيعات بصيغته المعدلة بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ جرم التهرب الضريبي وذلك بالنص التالي:

يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب أي من الافعال التالية :

أ . التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدة تزيد على ستين يوما من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل بموجب احكام المادة ١٣ من هذا القانون .

ب. الغاء تسجيل المكلف بناء على طلبه اذا ثبت انه ما زال ملزما بالتسجيل وفق احكام هذا القانون .

ج. تقديم اقرار بالمبيعات من السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة اذا ظهر نقص في قيمة المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة تتجاوز نسبته ١٠% او خمسة الاف دينار ايهما اقل .

د . استيفاء أي شخص ضريبة غير مستحقة الا اذا تم توريدها للدائرة خلال المدة التي يحددها القانون لتوريد الضريبة او يتم توريدها قبل اكتشافها .

هـ. التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة او استعمالها في غير الغرض الذي اعفيت من اجله بصورة مخالفة لاحكام المادة ٢٥ من هذا القانون اذا ادى ذلك الى نقص يتجاوز خمسمائة دينار في مقدار الضريبة المستحقة .

و. تطبيق نسب او فئات ضريبية على السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة بصورة مخالفة لاحكام هذا القانون اذا ادى ذلك الى نقص في مقدار الضريبة المستحقة يتجاوز قيمته خمسمائة دينار .

ز. خصم الضريبة او ردها بصورة مخالفة لاحكام هذا القانون اذا ظهرت زيادة في الخصم او الرد تتجاوز قيمتها خمسمائة دينار .

ح. خصم الضريبة او ردها عن سلع تم الاستفادة منها او استعمالها في انتاج سلع اخرى لاغراض شخصية وذلك اذا كان مقدار الخصم او الرد يتجاوز قيمته خمسمائة دينار .

ط. تقديم او اصدار مستندات او وثائق او بيانات غير صحيحة او الامتناع عن تقديم او اصدار المستندات او الوثائق المطلوبة بموجب احكام هذا القانون او تأجيل تقديمها او اصدارها بقصد التهرب الضريبي اذا ادى ذلك الى نقص في مقدار الضريبة المصرح عنها او المستحقة تتجاوز قيمته خمسمائة دينار .

ي. تقديم مستندات مزورة او مصطنعة او اصدار أي منها بقصد تخفيض الضريبة او خصمها او ردها خلافا لاحكام هذا القانون .

ك. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع علمه بانها مهربة من الضريبة .

ل. التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على بدل الخدمة المستوردة لمدة تزيد على ثلاثة اشهر من التاريخ المحدد لدفعها بموجب احكام هذا القانون. سبق وأن ذكرنا بان هناك ١١ فعل ورد النص عليها في المادة ٣٠ من قانون الضريبة العامة على المبيعات واي جرم تهرب ضريبي يتكون من ركن مادي وركن معنوي .

فالركن المادي يتكون من فعل وفقا للوصف الوارد في القانون ونتيجة وعلاقة سببية، اما الركن المعنوي فهو يتكون من القصد العام المتمثل من الارادة والعلم ولا يحتاج الى قصد خاص باستثناء جرم التهرب الضريبي الوارد في فقرة ط و ي و ك من المادة ٣٠ من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

رابعاً: التصالح في جرائم التهرب الضريبي:

اجازت المادة ٣٢ من قانون الضريبة العامة على المبيعات بصيغته المعدلة في القانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ للوزير أي وزير المالية او من يفوضه اجراء عقد مصالحة في جرم التهرب الضريبي وذلك قبل صدور

حكم قطعي دعوى جزائية بحيث يتضمن عقد المصالحة دفع الضريبة وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة وبهذه الحالة يترتب على عقد المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير باجراءاتها والغاء ما يترتب على ذلك من اثار وهدف المشرع من ذلك والتيسير على المكلفين او من ارتكب جرم التهرب الضريبي وعدم احالة مثل تلك المخالفات الى القضاء لتخفيف عبء القضايا امام القاضي هذا من جانب ومن جانب اخر لتحصيل الضريبة المستحقة بطريقة رضائية للمحافظة على العلاقة ما بين الاشخاص والدولة وهذا لا يمنع من اجراء المصالحة امام القاضي .

خامساً: العقوبة:

تناول المشرع الاردني عقوبة جرم التهرب الضريبي في المادة ٣١ من قانون الضريبة العامة على المبيعات بحيث تتمثل بتعويض مدني لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة امثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن ٢٠٠ دينار ولا تزيد على ١٠٠٠ دينار وتضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها في حالة تكرار المرة الثانية واما اذا تكرر الجرم خلال سنة واحدة بعد ذلك فيتم الحكم بالحد الاعلى بالغرامة الجزائية او بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على ستة اشهر او بتلك العقوبتين .

سادساً: جرم التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل :

تناول المشرع الأردني في المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ لجرم التهرب الضريبي وعقوبتها وهي مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن ٥٠٠ دينار ولا تزيد على ١٠٠٠ دينار سواء للفاعل او للمساعد او لمساعدته او المحرض او الشروع في ارتكاب هذا

الجرم وتضاعف العقوبة من بالحبس من ثلاثة اشهر الى سنتين في حالة التكرار للمرة الاولى وعقوبة الحبس من اربعة اشهر الى سنتين في حالات التكرار لاكثر من مرة وفي المادة ٦٠ اجاز المشرع للمدير عقد المصالحة في هذا الجرم.

تطبيق عملي رقم ١:

ملخص لحكم محكمة بداية الضريبة جزاء رقم ٢٠١٣/٤٨ فصل تاريخ ٢٠١٧/١١/١٣:

بالتدقيق في ملف هذه الدعوى والبيانات المقدمة فيها تجد المحكمة بأن الوقائع الثابتة فيها تتلخص بما يلي:

١- الظنين إبراهيم ومقيد في شبكة مكلفي الضريبة العامة على المبيعات بالرقم ٩١٩٣٠٧٣ بتاريخ ٢٠٠٦/٨/٣١ وطبيعة نشاطها دعاية وإعلان وتم التدقيق عليه من مدقق دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للفترات ٢٠٠٩/٣+٢ - ٢٠١٢/٣+٢ وتوصل المدقق الى تعديل اقراراته الضريبية وذلك بتاريخ ٢٠١٢/٧/٥ ومطالبته بما يلي:

أ-

الفترة	فروقات ضريبية	إدراج حركة تعديل
٢٠٠٩/٥+٤	٩٤٤,٨٢١	-
٢٠١١/٧+٦	٥٧٨٠,٤٢١	-
٢٠١١/٩+٨	٨٧٣١,٢٦٥	-
٢٠١١/١١+١٠	٧٤٣٩,٣٩٧	-
٢٠١٢/٣+٢	٩٩٩,٥١٩	-
إدراج حركة تعديل لصالح الدائرة في أول إقرار قادم	-	٢٢٢٤٤,٤٨٧
المجموع	٢٣٢٩٥,٤٢٣	٢٢٢٤٤,٤٨٧

بالإضافة إلى غرامة ٠,٠٠٤ وغرامات المثلي وغرامة جزائية وغرامات مالية (مرفق ص ٤٣ - ٤٩ في الملف الضريبي).

وصدرت إشعارات المدقق بتاريخ ٢٠١٢/٨/٦ (مرفق ص ٩, ٣, ٤, ٥, ٧ في الملف الضريبي) وتبلغها الظنين بتاريخ ٢٠٠٩/٩/١٧ واعترض عليها وصدر

قرار هيئة الاعتراض بقبول الاعتراض وشكلاً وبتعديل قرار المدقق بتاريخ
٢٠١٢/١١/٢١ كآلاتي:

أ- فروقات ضريبة بواقع:

الفترة	فروقات ضريبية	إدراج حركة تعديل
٢٠٠٩/٥+٤	٩٤٤,٨٢١	-
٢٠١١/٧+٦	لا شيء	-
٢٠١١/٩+٨	٨٠٥٩,٣٦٦	-
٢٠١١/١١+١٠	٧٤٣٩,٣٩٧	-
٢٠١٢/٣+٢	٩٩٩,٥١٩	-
إدراج حركة تعديل لصالح الدائرة في أول إقرار قادم	-	٢٢٢٤٤,٤٨٧
المجموع	١٦٨٤٣,٤٠٣	٢٢٢٤٤,٤٨٧

ب- إلغاء غرامات المثلي والغرامات الجزائية الصادرة وفقاً للمادة ٣٤ و
٣٥ من القانون لبعض الفترات.

ج- مطالبة الظنين بغرامة مالية ١٠٠ دينار.

د- الإبقاء على المطالبات الأخرى.

(مرفق ص ٩٤ - ٩٧ في الملف الضريبي).

وصدرت إشعارات هيئة الاعتراض بتاريخ ٢٠١٢/١٢/١٦ (مرفق ص ١١٥،
١٠١، ١٠٠، ١٠٢، ٩٨ في الملف الضريبي).

٢- تم قيد الدعوى التحقيقية رقم ٢٠١٣/١٥ لدى النيابة العامة الضريبية بتاريخ
٢٠١٣/٤/٧ وصدر كتاب مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات رقم
٤٠٦٠/٤/٤ تاريخ ٢٠١٣/٤/١٦ يطلب فيه تحريك دعوى جزائية بحق الظنين
(الكتاب مرفق ص ١٢٠ في الملف الضريبي) فصدر قرار الظن بحقه بتاريخ
٢٠١٣/٩/٣ وجرت ملاحظته بجرم التهرب الضريبي المتمثل بخصم الضريبة أو
ردها بشكل مخالف للقانون خلافاً للمادة ٣٠/ج (٣٤/ج سابقاً) من قانون الضريبة
العامة على المبيعات وطلب الزام الظنين بغرامة مثلي الضريبة بواقع
٨٠٧٥٤,١١٧ دينار للفترات ٢٠٠٩/٣+٢ - ٢٠١٢/٣+٢.

٣- بعد ورود ملف الدعوى التحقيقية تم قيده في سجل قلم الجزاء في محكمة البداية الضريبية بالرقم ٢٠١٣/٤٨ بتاريخ ٢٠١٣/٩/٣.

في البيانات

ان الوقائع السابقة خلصت وتوصلت لها المحكمة من البيانات التالية :

١. شهادة الشاهد زياد (ص ٥-٦) من محضر المحاكمة.
٢. شهادة الشاهد صالح (ص ٩-١٠) من محضر المحاكمة.
٣. شهادة شاهد الدفاع حافظ (ص ٣٠-٣١) من محضر المحاكمة.
٤. شهادة شاهد الدفاع نادر (ص ٢٤-٢٥) من محضر المحاكمة.
٥. تقرير الخبرة المقدم من الخبير طارق المحفوظ على يمين الملف ويقع على ١٧ صفحة والمقرر اعتماده.
٦. الملف التحقيقي ن/١ بكامل محتوياته.
٧. حافظة المستندات الدفاعية د/١.

وهذه هي البينة التي اطمأن اليها ضمير ووجدان المحكمة وقنعت بها للتعويل عليها في بناء الحكم وإصداره.

في القانون:

نصت المادة ٣٠/ز من قانون الضريبة العامة على المبيعات على ما يلي:

يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب أي من الأفعال التالية :
ز. خصم الضريبة او ردها بصورة مخالفة لاحكام هذا القانون اذا ظهرت زيادة في الخصم او الرد تتجاوز قيمتها خمسمائة دينار.

أسباب الحكم:

أولاً: من حيث إسقاط دعوى الحق العام للتقادم:

ثبت للمحكمة بأن الظنين تقدم بإقراراته الضريبية للفترات موضوع الدعوى الجزائية وأن إقرار الفترة الضريبية ٢٠٠٩/٥+٤ قدم بتاريخ ٢٠٠٩/٦/٢٩ (مرفق ص ٤٠ في الملف الضريبي) وحيث جرت الملاحقة الجزائية بتاريخ قيد الدعوى التحقيقية وهو ٢٠١٣/٤/٧ وهو أسبق من تاريخ الملاحقة بموجب طلب المدير العام وهو

تاريخ ٢٠١٣/٤/١٦ أي جرت الملاحقة الجزائية بعد مرور مدة الثلاث سنوات من تاريخ ارتكاب الجرم الضريبي وعملا بالمادة ٣٣٩ من قانون أصول المحاكمات الجزائية تقرر المحكمة إسقاط دعوى الحق العام للتقادم عن الظنين بخصوص جرم رد الضريبة أو خصمها بشكل مخالف للقانون خلافاً للمادة ٣٠/ز (٣٤/ز) سابقا من قانون الضريبة العامة على المبيعات للفترة ٢٠٠٩/٥+٤ وبذات الوقت إعفاءه من المسؤولية ورد شق التعويض المدني المتمثل بمثلي الفروقات الضريبية بواقع ٦٨٩,٦٤٢ دينار.

ثانيا: من حيث المسؤولية الجزائية لجرم التهرب الضريبي للفترات الضريبية
٢٠١١/٩+٨، ٢٠١١/١١+١٠، ٢٠١٢/٣+٢:

حيث قدمت الإقرارات الضريبية للفترات ٢٠١١/٧+٦ و ٢٠١١/٩+٨ و ٢٠١١/١١+١٠، ٢٠١٢/٣+٢ على التوالي بتاريخ ٢٠١١/٨/٢٩، ٢٠١١/١٠/٣١، ٢٠١١/١٢/٢٩، ٢٠١٢/٤/٣٠ (مرفق ص ٢٣، ٢٥، ٢٧، ٢٦ في الملف الضريبي) وجرت الملاحقة الجزائية بتاريخ ٢٠١٣/٤/٧ وضمن مدة الثلاث سنوات فتعدو الملاحقة جاءت وفقا للأصول.

ويشترط لقيام جرم التهرب من ضريبة المبيعات المتمثل بخصم الضريبة أو ردها بشكل يظهر زيادة تتجاوز قيمها خمسمائة دينار خلافاً للمادة ٣٠/ز (٣٤/ز سابقاً) من قانون الضريبة العامة على المبيعات تحقق الاركان التالية:

أ. الركن المادي: ويتكون من ثلاثة عناصر:

السلوك: و هو فعل صادر من المسجل بتخصيم الضريبة أو ردها بشكل مخالف للقانون. النتيجة: ان يترتب على الفعل السابق ظهور نقص في قيمة الضريبة المخصمة والمطلوب ردها تتجاوز قيمتها ٥٠٠ دينار.

العلاقة السببية: ان تكون النتيجة قد تترتب على السلوك الذي اقدم عليه المكلف.

ب- الركن المعنوي: ويتمثل باتجاه ارادة الفاعل الى ارتكاب فعله وهو يعلم بذلك. وثبت للمحكمة من خلال تقرير الخبرة بأن الفعل الذي اقدم عليه الظنين بتخصيم الضريبة للفترات ٢٠١١/٩+٨، ٢٠١١/١١+١٠، ٢٠١٢/٣+٢ تترتب عليه نتيجة

تتمثل بظهور نقص في قيمة ضريبة المبيعات ونتج عن ذلك فرق ضريبي بواقع ١٤٤٤٣,١٠٣ دينار كآلاتي:

الفرقات الضريبية	الفترات
٥٦٥٩,٣٦٠	٢٠١١/٩+٨
٧٤٣٩,٣٩٧	٢٠١١/١١+١٠
٩٩٩,٥١٦	٢٠١٢/٣+٢
١٤٤٤٣,١٠٣	المجموع

وثبت اتجاه ارادة الظنين لارتكاب هذا الفعل وهو على علم بذلك وعليه ثبت للمحكمة تحقق الركن المادي والمعنوي بكافة عناصره في فعل الظنين وبذلك ثبت تحقق المسؤولية الجزائية في فعل الظنين والمتمثل بخصم الضريبة خلافاً للمادة ٣٠/ز (٣٤/ز سابقاً) من قانون الضريبة العامة على المبيعات مما يقتضي ادانته بهذا الجرم بخصوص هذه الفترات مكرر ثلاث مرات عملاً بالمادة ١٧٧ من قانون أصول المحاكمات الجزائية وبذات الوقت الزامه بالتعويض المدني طبقاً لنص المادة ٣١ (٣٥ سابقاً) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لما جاء بقرار الظن وبواقع مثلي الفرق الضريبي وإدراج حركة التعديل لصالح الدائرة الذي ثبت بتقرير الخبرة وهو مبلغ ٧٧٥٣,٨٠٨ دينار والغرامة الجزائية ٢٠٠ دينار والرسوم عن كل فعل مكرر ثلاث مرات وعملاً بالمادة ٧٢ من قانون العقوبات جمع هذه العقوبات لتصبح الغرامة ٦٠٠ دينار والرسوم، وبذات الوقت إعفاء الظنينين من المسؤولية المدنية عن باقي المطالبة بالتعويض المدني البالغ ٦٦٨٩,٢٩٥ دينار عن هذه الفترات ورد هذا الشق عن الظنين.

ثالثاً: من حيث الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة:

- ١- تطالب النيابة العامة بتضمين الظنين الرسوم والمصاريف واتعاب المحاماة وحيث ان هذه الطلبات لم ترد في قرار الظن مما يقتضي رد هذا الطلب.
- ٢- إلزام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالمصاريف النسبية دون الحكم بأيّة أتعاب محاماة للظنين.

منطوق الحكم،،،

لذلك وتأسيساً على ما تقدم وعملاً بالمادة ١٧٧ من قانون اصول المحاكمات الجزائية بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ والمادتين ٣٠/ج و ٣١ من قانون الضريبة العامة على المبيعات تقرر المحكمة الحكم بما يلي:

١- عملاً بالمادة ٣٣٩ من قانون اصول المحاكمات الجزائية إسقاط دعوى الحق العام للتقادم عن الظنين بخصوص جرم التهرب الضريبي المتمثل بتخصيم الضريبة خلافاً للمادة ٣٠/ز (٣٤/ز سابقاً) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بخصوص الفترات الضريبية ٤+٥/٢٠٠٩ وإعفاءه من المسؤولية المدنية ورد شق التعويض المدني البالغ ٦٨٩,٦٤٢ دينار عن هذه الفترة.

٢- إدانة الظنين بجرم التهرب الضريبي المتمثل بتخصيم الضريبة أو ردها بشكل مخالف للقانون للفترات ٨+٩/٢٠١١، ١٠+١١/٢٠١١، ٢+٣/٢٠١٢ المسند اليه خلافاً للمادة ٣١/ز (٣٤/ز سابقاً) من قانون الضريبة العامة على المبيعات مكرر ثلاث مرات، وعملاً بالمادة ٣١ (٣٥ سابقاً) من ذات القانون الحكم عليه بغرامة جزائية ٢٠٠ دينار والرسوم مكرر ثلاث مرات وعملاً بالمادة ٧٢ من قانون العقوبات جمع هذه العقوبات لتصبح الغرامة ٦٠٠ دينار والرسوم.

٣- إلزام الظنين بالتعويض المدني المتمثل بمثلي الفروقات الضريبية وإدراج حركة التعديل لصالح الدائرة بواقع ٧٧٥٣,٨٠٨ دينار بخصوص الفترات ٨+٩/٢٠١١، ١٠+١١/٢٠١١، ٢+٣/٢٠١٢.

٤- إعفاء الظنين من باقي المسؤولية المدنية ورد باقي المطالبة بالتعويض المدني البالغة ٦٦٨٩,٢٩٥ دينار من حيث الفترات ٨+٩/٢٠١١، ١٠+١١/٢٠١١، ٢+٣/٢٠١٢.

٥- تضمين دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مصاريف الدعوى النسبية دون الحكم بأية أتعاب محاماة للظنين.

حكما وجاهيا بحق النيابة العامة وبحق الظنين قابلاً للاستئناف صدر وافهم علنا باسم

حضرة صاحب الجلالة الملك عبد الله الثاني بن الحسين المعظم

بتاريخ ٢٤ صفر ١٤٣٩ هـ الموافق ١٣/١١/٢٠١١