

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011

"دراسة تحليلية نقدية"

إعداد

جهاد صبحي محمد خلف

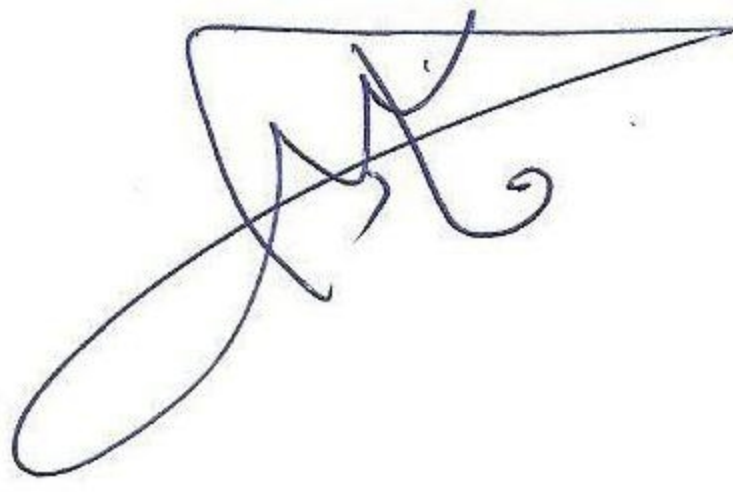
إشراف

د. فادي شديد

د. سامح العطوط

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2014



ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011
(دراسة تحليلية نقدية)

إعداد

جهاز صبحي محمد خلف

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 26 / 6 / 2014م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة:

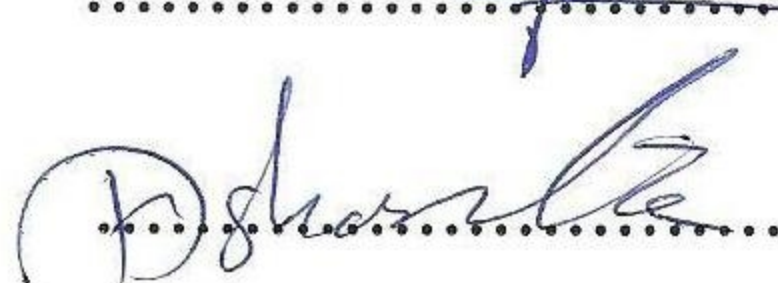
- الدكتور قادي شديد / مشرفا ورئيسا

- الدكتور سامح العطوط / مشرفا ثانياً

- الدكتور احمد الديك / ممتحنا خارجيا

- الدكتور محمد شراقة / ممتحنا داخليا

التوقيع



الإهداء

- ❖ إلى من أعطى فلم يكل العطاء وبذل فكان أسمى من السخاء أبي الغالي.
- ❖ إلى مثال الحب والحنان والتضحية، إلى من أستمد منها الدفء والحنان، إلى من سهرت على راحتي، إلى من علمتني وأرشدتني إلى طريق الخير والهدى... والدتي العزيزة.
- ❖ إلى من كشفت لي الحياة مقدار حبي لهم واحتياجي إليهم رمز المحبة والإخلاص أخواني وأخواتي الأحباب.
- ❖ إلى من تحملت معي مشاق مسيرتي ووفرت لي أسباب السكينة والهدوء من حولي زوجتي الغالية.
- ❖ إلى من هم مهجة قلبي وفلذات كبدي، زينة حياتي وشموع المستقبل المشرق، أولادي...
- إيمان، ويمن.
- ❖ إلى كل الشهداء والجرحى الذين رووا بدمائهم ثرى الوطن الغالي.

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا البحث المتواضع
سائلا المولى عزوجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم

الباحث

شكر وتقدير

{...رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا

تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ } سورة النمل: الآية 19.

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد الأنام، سيد الأولين والآخرين وعلى آله وصحبه ومن سار على دربه واستن بسنته إلى يوم الدين أما بعد،،،

انطلاقاً من قول النبي صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فالحمد لله الذي مَنَّ عليّ ويسرّ لي إتمام هذا الجهد المتواضع، والذي ما كان ليتم لولا فضل الله أولاً ثم بفضل أصحاب الفضل، الذين ذللوا لي الصعاب، وأفاضوا عليّ بعلمهم، ولم ييخلوا عليّ بنصحتهم، حتى أثمر جهدي، وظهر هذا العمل المتواضع إلى خير الوجود، فإنه لمن تمام الأعمال وكمال الأخلاق، الاعتراف لذوي الفضل بفضلهم وشكرهم وتقديرهم، لذا فإنني أقدم شكري وتقديري للدكتور الفاضل فادي شديد والدكتور سامح العطوط على ما بذلا معي من جهد كبير، ومتابعة مستمرة، وعلى ما منحاني إياه من علم غزير، وإرشاد متواصل حتى أنجز هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر العميق للدكتور أحمد الدبك، والدكتور محمود شراقة لتفضلهم بقبول مناقشة الرسالة، ودورهما في إصلاح جوانب القصور فيها، وإبداء الملاحظات القيمة، والآراء السديدة.

وإنه ليطيب لي ويسعدني أن أتقدم ببالغ الشكر وعظيم الامتنان إلى جامعة النجاح الوطنية التي فتحت ذراعيها لكل المتعطشين للعلم والمتلهفين للمعرفة، نسأل الله العلي العظيم أن يحفظ هذه الجامعة لتبقى منارة للعلم والعلماء.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 (دراسة تحليلية نقدية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة علمية أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced. Is the researcher's own work and has not been submitted from anywhere else, for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ت	الإهداء
ث	شكر وتقدير
ج	الإقرار
ح	فهرس المحتويات
د	الملخص
1	المقدمة
4	أهمية الدراسة
5	محددات الدراسة
5	منهجية الدراسة
5	الدراسات السابقة
7	مشكلة الدراسة
9	الفصل الأول: التغيرات الضريبية ذات الأهمية في ضوء القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل
10	المبحث الأول: الصلاحيات والشرائح الضريبية
10	المطلب الأول: الصلاحيات الممنوحة للجهات المختصة بتنفيذ القانون
13	المطلب الثاني: الشرائح الضريبية
13	الفرع الأول: الشرائح في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004
14	الفرع الثاني: الشرائح في قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 2008
16	الفرع الثالث: الشرائح في قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011
19	المبحث الثاني: التحاسب على ضريبة الدخل
19	المطلب الأول: التحاسب على الأشخاص الطبيعيين
19	الفرع الأول: التحاسب على المشروعات الفردية
24	الفرع الثاني: التحاسب على الرواتب
28	المطلب الثاني: التحاسب على الشركات المساهمة
33	الفصل الثاني: تقييم قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل
34	المبحث الأول: ماهية القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011
34	المطلب الأول: دستورية القرار بقانون
35	الفرع الأول: مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011
36	الفرع الثاني: الصلاحيات التشريعية الممنوحة للرئيس في القانون الأساسي الفلسطيني

40	المطلب الثاني: أهم التعديلات على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011
46	المبحث الثاني: توافق القرار بقانون مع القواعد المعمول بها
46	المطلب الأول: توافق القرار بقانون مع قواعد فرض الضريبة
52	المطلب الثاني: توافق قانون ضريبة الدخل والتعليمات الخاصة به
56	المطلب الثالث: تقييم القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011
56	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لضريبة الدخل
59	الفرع الثاني: ملاحظات واقتراحات على القرار بقانون
65	الفرع الثالث: السلبيات وإيجابيات القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011
70	النتائج
72	التوصيات
74	المراجع
b	Abstract

ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 "دراسة تحليلية نقدية"

إعداد الطالب

جهاد صبحي محمد خلف

إشراف

د. فادي شديد

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين "قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني"، ومعرفة وتبيان الأحكام الواردة في هذا القرار، ومعرفة الدوافع وراء إصداره، ومدى مشروعيته في ظل غياب المجلس التشريعي، وتحديد نقاط القوة والضعف فيه، ومعرفة آثاره على المجتمع الفلسطيني، ومدى توافقه مع قواعد فرض الضريبة، والتعليمات الخاصة به.

تم الاستعانة بالأدبيات ذات العلاقة بالموضوع الضريبي من خلال المنهج الوصفي التحليلي المقارن، وقد تم مناقشة وتحليل موضوعات هذه الدراسة من خلال فصلين رئيسيين، تناولت التعرف على ضريبة الدخل ونشأتها وتطورها في فلسطين. بالإضافة إلى إلقاء الضوء على أهم التعديلات على القرار بقانون، والفرق بين القرار بقانون الجديد والقديم من الناحية القانونية والمحاسبية، ومبررات إصداره، وأهم الايجابيات والسلبيات التي اكتتفت القرار بقانون. كما تعرضت الدراسة إلى مشروعيته، ومدى توافقه مع التعليمات الخاصة به وقواعد وأسس فرض الضريبة، وتناولت الدراسة الآثار الاقتصادية للقرار بقانون، وأبدت الدراسة ملاحظات واقتراحات عليه.

أظهرت نتائج الدراسة أن القرار بقانون هدفه زيادة الإيرادات الضريبية وذلك من خلال إضافة دخول جديدة إليه، وليس انعكاسا للسياسة الاقتصادية أو للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، واعتري القرار بقانون والتعليمات الخاصة به غموض كثيرة وتعارض بين أحكامه، وبينت الدراسة أن هنالك تعارض بين القرار بقانون وقواعد فرض الضريبة، وإن تطبيقه سينتج عنه آثار اقتصادية سلبية تتمثل في ارتفاع الأسعار وضعف حجم الاستثمار، وأظهرت الدراسة أن القرار بقانون أعطى مدير عام الضريبة صلاحيات واسعة مخالفة للقانون الأساسي الفلسطيني.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أخذ المشرع الضريبي بالبيانات الاقتصادية والإحصائية، خاصة عند تحديد الإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية والدخول الخاضعة للضريبة والتي يجب تغييرها حتى تتحقق العدالة الضريبية، وضرورة وضع سياسات تحد من عملية التهرب الضريبي، وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الصلاحيات الممنوحة لمدير عام الضريبة وخاصة في مجال فرض الضريبة المقطوعة، وجعل تلك الصلاحيات مقيدة، وضرورة العمل على تبسيط القرار بقانون والتعليمات الخاصة به، وتوفير التوافق والانسجام بينهما.

المقدمة:

تعتبر الضرائب في الدولة من أهم الإيرادات العامة، وتعتبر أحد أهم مصادر التمويل للخرانة العامة وقد اهتم المشرع الضريبي بها، كونها تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية، وتوزيع الدخل وتحقيق التوازن المالي، ولها أهداف اجتماعية كونها تعمل على تحقيق التضامن الاجتماعي، وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع، ولها أهداف سياسية تهدف إلى تأكيد سيادة الدولة على أراضيها، ونظراً لخطورة وأهمية الضرائب فان دساتير وقوانين الدول قد أحاطتها بشيء من الحماية الخاصة، وأكدت على قانونية الضرائب بمعنى انه لا يجوز فرض ضرائب إلا بقانون¹.

وتعد إيرادات ضريبة الدخل عنصراً مهماً في إيرادات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء إذ تشكل ضريبة الدخل في الدول المتقدمة 50% من الإيرادات المحلية وهي نسبة تساهم بتحقيق الأهداف الضريبية للمجتمع؛ أما في الدول النامية فإن ضريبة الدخل تشكل بالمتوسط 23% من إجمالي الإيرادات المحلية؛ وفي فلسطين فإن ضريبة الدخل تشكل 7% من مجموع الإيرادات المحلية للسلطة الفلسطينية وهي نسبة منخفضة².

وتعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على الأفراد باعتبارهم أعضاء متضامين في هيئة سياسية مشتركة، وتجبي هذه المبالغ من المكلفين بصورة جبرية ونهائية دون مقابل، في سبيل تغطية نفقاتها العامة³.

أما الضرائب على الدخل: هي تلك الضرائب التي تتخذ الدخل وعاءً لها، إذ يصعب إعطاء تعريف شامل وعام لمعنى الدخل، لأن التشريعات الضريبية للدول لا تتضمن نفس

¹ الدقة، عبد الرحمن، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، ط2، المؤلف، فلسطين، 2009، ص14.

² انظر: أبو كاش، إبراهيم، قانون ضريبة الدخل، حياة وسوق، السنة الأولى، العدد 39، 2012/1/29.

³ أبو الرب، أحمد محمود، المالية العامة، ط1، المؤلف، الأردن، 1985، ص53.

التعريف، وإنما تكفي هذه التشريعات بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يوجد نظرياً مفهومان للدخل أولهما المفهوم التقليدي¹، وثانيهما المفهوم الواسع².

ومن الناحية التاريخية لتطور ضريبة الدخل في فلسطين، إذ فرضت الضريبة منذ الانتداب البريطاني، حيث وضعت قوانين تحكم النظام الضريبي، وكانت الضرائب المفروضة ضرائب غير المباشرة مثل الجمارك وضريبة الإنتاج، وضرائب مباشرة كضريبة الدخل³. بعد وقوع الضفة الغربية تحت الاحتلال الإسرائيلي، أدخلت سلطات الاحتلال بواسطة الأوامر العسكرية تعديلات عديدة على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 بحيث لم يبق منه إلا الغلاف الخارجي وكانت التعديلات لمصلحة طرف واحد وهو السلطة الإحتلالية الحاكمة، وقد شملت التعديلات مختلف جوانب القانون⁴.

وبعد توقيع اتفاقية أوسلو عام 1993م وقيام السلطة بالنصف الثاني من عام 1994م أصبحت ضريبة الدخل من ضمن صلاحيات السلطة الفلسطينية، حيث قامت السلطة الفلسطينية لأول مرة بإصدار قانون لضريبة الدخل يحمل رقم 17 لسنة 2004م والذي بدأ العمل به من تاريخ 2005/1/1⁵. ومن خلال الممارسة العملية لتطبيقات القانون رقم 17 لسنة 2004، وجدت بعض نواحي القصور في المواد، وبعض المواد الأخرى كانت بحاجة إلى اجتهاد واسع، كذلك بعض القطاعات التي لم تكن معالجة، ومن هنا جاء طلب وزير المالية بعمل مقترح تعديلات على القانون، والتي تم تنظيمها وعرضها على مجلس الوزراء والذي بدوره أقرها ونسبها للرئيس لإصدارها على شكل قرار بقانون، حيث تم إصدارها وبدأ العمل بها اعتباراً من

¹ المفهوم التقليدي يعرف الدخل بموجب هذا المفهوم أنه كل قوة شرائية نقدية تتفق بصفة دورية، خلال فترة زمنية معينة من مصدر قابل للبقاء بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها.

² المفهوم الواسع للدخل يعرف الدخل وفقاً لنظرية الإثراء بأنه كل زيادة للمقدرة الاقتصادية للمكلف خلال فترة أي كان مصدر هذه الزيادة.

³ صبري، نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، ب ط، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 1997، ص 34 - 36.

⁴ علاونة، عاطف كمال، مرجع سابق، ص 50.

⁵ السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبدالرحمن قاسم، مرجع سابق، ص 26.

2008/1/1¹ وبتاريخ 2011/9/27 أصدر رئيس السلطة الفلسطينية قراراً بقانون لضريبة الدخل يحمل رقم 8 لسنة 2011 المعمول به حالياً.

إن تفرض الدول والحكومات الضرائب في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعادةً ما يلجأ الباحثون في مجال الضرائب إلى تصنيف أنواع الضرائب على الدخل إلى نظامين أساسيين هما²: الضريبة الموحدة على الدخل ويقصد بها، فرض ضريبة واحدة على جميع أنواع الدخل الخاصة بالشخص الطبيعي أيا كان طبيعتها أو مصدرها دون تمييز بينها³، والضريبة النوعية على الدخل، يأخذ هذا الأسلوب بفرض الضريبة على فروع الدخل المختلفة حيث أن هنالك مصادر عديدة للدخل فبعض الدخل يتم الحصول عليها من الدخل المتأتي من العمل، والدخل المتأتي من ريع الأرض وبعضها يأتي من الفوائد على رأس المال، وبعضها يأتي من الأرباح التي يتم الحصول عليها من الأعمال التجارية⁴.

تمتاز ضريبة الدخل في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بالخصائص التالية:

1. ضريبة شخصية وعينية، تعتبر الضريبة على الدخل حسب القرار بقانون الضريبي شخصية أي تفرض على الأشخاص الطبيعيين، التي تأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات عند فرضها، وعينية تفرض على الأشخاص الاعتباريين، التي لا تأخذ عند فرضها الإعفاءات⁵.
2. ضريبة سنوية، جعل المشرع مدة القياس هي السنة الميلادية التي تبدأ في بداية كانون ثاني وتنتهي في آخر كانون أول⁶.
3. ضريبة موحدة، إذ نصت المادة السادسة من القرار بقانون تفرض الضريبة بصورة موحدة، على مجموع مصادر الدخل الخاضعة.

¹ لقاء في جامعة بيرزيت حول قانون ضريبة الدخل لسنة 2004 وتعديلاته، موقع جريدة الأيام، 2009/3/20،

<http://www.al-ayyam.com>

² القطاونة، عادل محمد، المحاسبة الضريبية، ط 1 دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 11.

³ بيومي، زكريا محمد، موسوعة الضرائب الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ب ط، عالم الكتب، مصر، 1994، ص 5.

⁴ اليحيى، حسين، المالية العامة، ط 1، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2010، ص 70.

⁵ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1 والمادة 3.

⁶ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1.

4. ضريبة تصاعدية، تفرض الضريبة على الدخل المتأتي داخل حدود الدولة بنسب متزايدة حيث يتم تقسيم الدخل إلى شرائح معينة ويؤخذ على كل شريحة نسبة مئوية تبدأ برقم صغير وتزيد بنسبه معينة حتى تصل إلى معدل عال حيث تزيد الشريحة ويرتفع سعرها كلما زاد الدخل¹،

5. نطاق الضريبة لم ينص القرار بقانون صراحةً على نطاق فرض الضريبة سواءً من حيث التبعية الاقتصادية أو التبعية السياسية، ولكن يستدل من القرار بقانون انه اخذ بمبدأ التبعية السياسية، وذلك في نص المادة 7 بند 15².

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال إبرازها للأهمية النظرية والتطبيقية للقرار بقانون، حيث تتجلى الأهمية النظرية من خلال التعرف على أسباب الجدل الذي أثاره صدور القرار بقانون في داخل المجتمع الفلسطيني سواءً من الأفراد أو الشركات أو النقابات أو الجمعيات، والتعرف على الآثار التي ستعكس على المجتمع الفلسطيني، والآثار التي يمكن أن تحصل عليها الحكومة من وراءه، والتعرف على ملامح القرار بقانون، وأهم التعديلات عليه. أما الأهمية التطبيقية فتتمثل في كونه من الأبحاث القلائل التي تتناول دراسة القرار بقانون، والذي يعتبر من المواضيع الهامة التي تتعلق بالسلطة الفلسطينية والشعب على حدٍ سواء، ويعتبر البحث مرشداً لأعضاء المجلس التشريعي في حالة تم عرض القرار بقانون عليهم من أجل إقراره، أو تعديله، ويشكل هذا البحث إثراءً للمكتبة بوجود مرجع متخصص بدراسة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.

¹ السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبدالرحمن قاسم، مرجع سابق، ص19.

² يقصد بالتبعية السياسية رابطة الجنسية التي تربط الدولة بالأشخاص التابعين لها " برعاياها " وهي رابطة سياسية وقانونية تتأسس على انتماء الأشخاص لدولة معينة و رابطة الجنسية تظل قائمة بين الفرد والدولة التي يحمل جنسيتها سواء أقام الفرد داخل الدولة أو خارجه.

محددات الدراسة:

اعتمد الباحث بشكل أساسي على دراسة قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، ومقارنته بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته.

منهجية الدراسة:

استخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي النقدي المقارن لنصوص القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم "8" لسنة 2011 وشرحها، وتبيان أهم نقاط القوة والضعف فيه، وأهم التعديلات عليه، لما لهذا القرار من أهمية كونه حديث النشأة.

الدراسات السابقة:

لم أف بعد البحث فيما أعلم - بحسب علمي وإطلاعي- على أحد تعرض لموضوع "قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011" بالدراسة والبحث، وبيان سلبياته وإيجابياته، وآثاره على خزينة الدولة والمكلفين، ومدى توافقه مع قواعد وأسس فرض الضريبة، ودوافع صدوره بشكل علمي مستقل، سوى المقالات والندوات والنشرات الصحفية، مما يضيفي على موضوع البحث أهمية بالغة وفوائد جلية.

وفيما يلي بعض الندوات واللقاءات التي تناولت هذا الموضوع على سبيل الذكر:

1. دقة، عبد الرحمن، 2003، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

تناولت الدراسة محددات العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وتحديث الدراسة عن آليات تحقيق العدالة الضريبية، وعن مؤشرات العدالة الضريبية، وتناولت الدراسة القصور الواردة في بعض النصوص القانونية، إذ اقتصرَت هذه الدراسة على قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، ولم تتناول الدراسة بيان أهم

الفروقات القانونية والمحاسبية بين القانون الضريبي الجديد والقوانين السابقة، وهذا ما سيتناوله الباحث في هذه الدراسة.

2. يدك، إبراهيم، 2006، العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1965 (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

تناولت هذه الدراسة العدالة الاجتماعية في قانوني ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 والأردني رقم (25) لسنة 1964، دراسة مقارنة من حيث التشريع والمعدلات والشرائح الضريبية والإعفاءات الشخصية والعائلية، ويرى الباحث أن هذه الدراسة اقتصرَت على الشخص الطبيعي فقط دون القيام بمقارنة تغير القوانين على الشخص المعنوي، ولم توضح الدراسة أثر القانون الضريبي على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وهذا ما يميز دراسة الباحث في أنه تناوله لهذا الموضوع.

3. سمور، إبراهيم، 2008، التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، دراسة تحليلية وتطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

تناولت هذه الدراسة ماهية كشف التقدير الذاتي لضريبة الدخل الوارد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لعام 2004، وتناولت تطور ضريبة الدخل في فلسطين، والمراحل التي مرت بها، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على أهم التعديلات التي تمت على الشرائح والنسب الضريبية، وتأثير الضريبة وانعكاسها على إيرادات الدولة. ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تتناول توافق ضريبة الدخل مع قواعد وأسس فرض الضريبة، ومدى توافق القانون مع التعليمات الخاصة به، والتي سيتناولها الباحث في هذه الدراسة.

4. موقع جامعة بيرزيت معهد الحقوق 2011/11/23، ندوة بعنوان قانون ضريبة الدخل الجديد زيادة أعباء أم ضرورة ملحة.

ضمت الندوة مدير عام ضريبة الدخل وعدد من أساتذة الجامعات، وبعض الممثلين عن القطاع الخاص، حيث تحدث مدير الضريبة عن أسباب إصدار القرار بقانون التي تتمثل في مواجهة الأزمة المالية التي تواجهها السلطة الفلسطينية، وأن القرار بقانون الجديد جاء من أجل حل المشاكل القانونية في القانون القديم خاصة مع شركات التأمين والبنوك.

5. مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين، 2011، النظام الضريبي الفلسطيني.

تحدثت الدراسة عن النظام الضريبي المطبق في فلسطين، وأهمية النظام الضريبي في فلسطين وعدالة النظام الضريبي الفلسطيني، ومقارنة الشرائح والنسب الضريبية بين قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وبين قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008.

ومن خلال استعراض الباحث للدراسات السابقة، يرى أن هنالك جانباً مهماً لم يسلط عليه الضوء بالشكل الكافي وهو ما سيضيفه الباحث في هذه الدراسة، حيث كانت معظم الدراسات التي تناولت القرار بقانون رقم 8 لسنة 2001 بشأن ضريبة الدخل هي عبارة عن ندوات ولقاءات، لم تتناول دراسة القرار بقانون بشكل علمي مستقل، حيث حرص الباحث على تميز دراسته من خلال معرفة توافق القرار بقانون مع قواعد وأسس فرض الضريبة، ومعرفة مشروعية القرار بقانون في ظل غياب المجلس التشريعي، وانعكاس القرار بقانون على المكلفين الطبيعيين والاعتباريين، وتبيان أهم الإيجابيات والسلبيات للقرار بقانون.

مشكلة الدراسة:

إن إشكالية البحث تتركز في أهمية التعرف على القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وأهم التعديلات عليه، وأثره على الحكومة والمكلفين، وتتمثل الإشكالية العامة في السؤال الرئيس الآتي: هل يتفق القرار بقانون مع قواعد وأسس فرض الضريبة، بما يحقق السياسة الضريبية المرجوة منه؟

وتسعى هذه الدراسة من خلال إشكالياتها إلى الإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية:

أولاً: ما هي الدوافع وراء إصدار القرار بقانون؟

ثانياً: هل كان مسار إصدار ونشر القرار بقانون "في ظل غياب المجلس التشريعي" قانونياً؟

ثالثاً: ما هي أبرز الإيجابيات وأهم المآخذ، على القرار بقانون؟

رابعاً: ما هو أثر القرار بقانون على المكلفين الطبيعيين والاعتباريين؟

خامساً: ما هو أثر القرار بقانون على الخزينة العامة للسلطة الفلسطينية؟

ومن أجل الإجابة على الأسئلة السابقة قام الباحث بتقسيم البحث إلى فصلين رئيسيين، حيث سُلط الضوء في الفصل الأول منها على أهم التعديلات على القرار بقانون، والفرق بين القرار بقانون الجديد والقديم من الناحية القانونية والمحاسبية، ومبررات إصداره، وأهم الإيجابيات والسلبيات التي اكتتفت القرار بقانون في الفصل الثاني الفرع الثالث. وتطرق في الفصل الثاني إلى مشروعية القرار بقانون، ومدى توافقه مع التعليمات الخاصة بت وقواعد وأسس فرض الضريبة، إضافة إلى الآثار الاقتصادية للقرار بقانون.

الفصل الأول

التغيرات الضريبية ذات الأهمية في ضوء القرار بقانون
رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل.

– المبحث الأول: الصلاحيات والشرائح الضريبية

– المبحث الثاني: التحاسب على ضريبة الدخل

المبحث الأول

الصلاحيات والشرائح الضريبية

ويتناول هذا المبحث أهم التغيرات ذات الأهمية بين القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والقانون رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته، من خلال البحث في الصلاحيات والإجراءات القانونية لكلا القانونين.

المطلب الأول: الصلاحيات الممنوحة للجهات المختصة بتنفيذ القانون

منح القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الجهات المختصة بتنفيذ القرار بقانون صلاحيات موسعة من أجل تنفيذ هذا القرار، ومن أبرز الجهات المختصة بتنفيذ هذا القرار ما يلي:

أولاً: صلاحيات مجلس الوزراء، يمنح القرار بقانون في المادة (5/16) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية صلاحية تعديل الشرائح والنسب الضريبية كما ويمنح في المادة (2/12) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية أيضاً صلاحية تعديل الإعفاءات الضريبية كلياً أو جزئياً، وتلك الصلاحيات قد تشكل مخالفة دستورية مباشرة لأحكام المادة (88) من القانون الأساسي والتي تنص على أن "فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاءها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها، كلها أو بعضها إلا بقانون"¹. ومن خلال نص المادة 88 للقانون الأساسي يتضح أيضاً أن قرار مجلس الوزراء الصادر بتاريخ 2012/2/14 الخاص بتعديل الشرائح والنسب الضريبية هو قرار غير دستوري².

وتذهب المادة (45) من القرار بقانون بعيداً في منح الصلاحيات التشريعية لمجلس الوزراء التي قد تكون على حساب القانون الأساسي بقولها "يصدر مجلس الوزراء الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون بما فيها نظام مكافآت موظفي الدائرة ونظام أصول المحاكمات المتبعة في القضايا الحقوقية المقامة وفق أحكام هذا القانون بما في ذلك الأحكام

¹ القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، 2003/3/18، المادة 88.

² قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (13/123/04) م.س.س لعام 2012.

المتعلقة بدفع الرسوم ومواعيد الطعن القضائي ودرجات الطعن وإجراءاته ومحتويات لائحة الطعن ومن له الحق في رفع الدعوى وجميع الأحكام والإجراءات اللازمة للسير في الدعوى¹، إذ من الواضح أن هذا النص يخالف العديد من الأحكام الواردة في القانون الأساسي في باب السلطة القضائية والأحكام الواردة في قانون السلطة القضائية.

ثانياً: صلاحيات الجهات المكلفة بتنفيذ القانون، يمنح القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الجهات المكلفة بتنفيذه (وزير المالية ومدير عام دائرة ضريبة الدخل والمقدّر) صلاحيات إدارية ومالية بل وقضائية واسعة وغير مبررة قانوناً، وتصطدم في جوانب عديدة بالنصوص الدستورية ومنها ما يتعلق بالمادة (23) الواردة تحت عنوان الفحص الضريبي، ومراجعة سجلات المكلفين والتي منحت مدير عام دائرة ضريبة الدخل وموظفي الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم صلاحيات الضبط القضائي، علماً أن تلك الصلاحيات القضائية تمنح عادةً وقانوناً لفئات محددة داخل الأجهزة الأمنية، وليس لجميع منتسبي الأجهزة الأمنية، فكيف الحال إذا كان أمام موظفين مدنيين ذوي صفة إدارية، كونها تمس بالحقوق والحريات الشخصية وتصل حد الاحتجاز والقبض على الأشخاص، مع الإشارة إلى أن هذا النص مستحدث فقط في القرار بقانون 2011²، ومن الصلاحيات أيضاً ما يرد في المادة (4/28) الواردة تحت عنوان الاعتراض على التقدير أنه يجوز للمقدّر أن يستجوب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بدخل المعارض على التقدير علماً بأن هذا الإجراء (الاستجواب) هو من أخطر إجراءات التحقيق التي تختص بها حصراً النيابة العامة³.

كما وتجيز المادة 33 الواردة تحت عنوان تحصيل الضريبة بالنص الصريح للمدير، أو من يفوضه خطياً، ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري (نص مستحدث في

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1/45.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 3/23.

³ حيث نصت المادة 95 من قانون الإجراءات الجزائية، يتولى وكيل النيابة استجواب المتهم في الجنايات جميعها، والجنح التي يرى استجوابه فيها.

تعديلات 2011)¹، علماً بأن قانون تحصيل الأموال الأميرية لعام 1952 الذي أحال إليه النص المذكور يعرف الحاكم الإداري بأنه أكبر موظف إداري في العاصمة واللواء والقضاء.²

كما وتجزئ المادة 33 أيضاً للمدير أو من يفوضه الحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة، وكذلك الطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه، وأن مثل هذه الطلبات أو الإجراءات القضائية التحفظية يختص بها النائب العام، وإن كان يشترط موافقة وزير المالية على طلب المدير في مثل تلك الأحوال.

وتجزئ المادة (34) الواردة تحت عنوان صلاحية المدير بفرض ضرائب مقطوعة للمدير أو من يفوضه خطياً أن يصدر قراراً يقضي بفرض ضريبة مقطوعة على فئة أو فئات معينة من الأشخاص³، إذ قد تشكل هذه المادة مخالفة للقانون الأساسي الذي يؤكد على أن فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها يكون بقانون، علماً بأن قانون ضريبة الدخل 2004 قد عانى من تلك الإشكالية القانونية وإن كان يشترط موافقة وزير المالية وصدر تعليمات عن الوزير يحدد بموجبها ضريبة دخل سنوية مقطوعة على فئة أو فئات معينة من المكلفين⁴.

كما وتجزئ المادة (37) الواردة تحت عنوان العقوبات للمدير أن يجري مصالحة على جرائم تهرب ضريبي ارتكبت خلافاً لأحكام القانون، وتجزئ له وقف أي إجراءات قضائية اتخذتها محكمة الاختصاص في مواجهة تلك الجرائم إلى ما قبل صدور الحكم القضائي وإجراء المصالحة على تلك الجرائم وفقاً للمبالغ التي يحددها⁵، ومثل تلك الصلاحيات الممنوحة للمدير وإن كانت واردة في قانون ضريبة الدخل 2004 فإنها تبدي تساهلاً غير مبرر في مكافحة جرائم التهرب الضريبي كما وتخلو من أية إجراءات أو ضمانات تكفل عدم الغلو في استخدام تلك الصلاحيات.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 2/33.

² قانون تحصيل الأموال الأميرية، رقم 6 لسنة 1953، المادة 2.

³ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1/34.

⁴ عابدين، عصام، الموقع الإلكتروني، www.maannnews.net.

⁵ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 5/37.

المطلب الثاني: الشرائح الضريبية

تمتاز ضريبة الدخل في فلسطين بأنها ضريبة تصاعدية (عدا الضريبة على أقساط التأمين على الحياة)، حيث يتم فرض ضريبة تصاعدية من خلال تقسيم الدخل الخاضع للضريبة إلى فئات مالية، أو شرائح، ويفرض معدل مختلف على كل فئة بحيث يزداد المعدل عند الانتقال من شريحة دخل لشريحة أعلى، ومن مزايا الضريبة التصاعدية أن فرض هذا النوع من المعدلات السماح لفرض معدلات أعلى على الشرائح الأعلى، لتحقيق مبدأ المساواة والعدالة القائم على تحميل ذوي الدخل المرتفعة بعبء أكبر من نفقات الدولة¹.

وقد حدثت عدة تغييرات على الشرائح الضريبية وفقا للقانون الضريبي الذي تستند إليه، حيث سيتناول الباحث في هذه النقطة الفرق بين الشرائح الضريبية في كل من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وقرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 وقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

الفرع الأول: الشرائح في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

حيث نصت المادة 14 من القانون المذكور على: تستوفي الضريبة على الدخل الخاضعة للضريبة وفقا للنسب والشرائح التالية:

أ تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي المقيم وبعد الأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القانون حسب النسب والشرائح التالية:

* من 1 - 10000 دولار أمريكي 8%

* من 10001 - 16000 دولار أمريكي 12%

* ما زاد على ذلك 16%

ب الشخص المعنوي، تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي مقيم بنسبة 15%.

¹ نور، عبد الناصر، الضرائب ومحاسبتها، ط1 دار المسيرة للنشر، الأردن، 2002، ص 24.

ج الشخص غير المقيم تستوفي الضريبة بنسبة (16%) من الدخل المتحقق.

د شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة تستوفي الضريبة بنسبة (5%) على الدخل المتحقق لشركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة، وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة¹، يرى الباحث أن الشرائح الضريبية في هذا القانون لا تحقق العدالة سواءً بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين، حيث أن معدل الضريبة على الأشخاص الطبيعيين مرتفعة، أما بالنسبة إلى الأشخاص الاعتباريين فلم يتم القانون بالتمييز بين الأشخاص المعنويين، إذ لا يعقل مثلاً محاسبة البنوك مثل القطاعات الصناعية الناشئة.

الفرع الثاني: الشرائح في قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 2008.

وبسبب ظهور بعض المشكلات المتعلقة بتطبيق قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ورغبة السلطة الوطنية بتخفيف العبء الضريبي على المواطنين في سنوات 2006 و2007 الصعبة تم أجريت تعديلات على قانون ضريبة الدخل بموجب (قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008) سعى هذا القرار بقانون إلى تحقيق هدفين: الأول تقليص معدل ضريبة الدخل على الأفراد، إلى جانب منح إعفاءات كثيرة بهدف تحفيز الادخار والاستثمار، والثاني هو تقليص معدل الضريبة على أرباح الشركات والمستثمرين كتعويض عن ازدياد عدم الاستقرار وعدم اليقين، مما يساعد على تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي².

حيث نص القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 في المادة 11 على تعديل المادة (14) من القانون الأصلي لتصبح على النحو الآتي: تستوفي الضريبة على الدخل الخاضعة للضريبة وفقاً للنسب والشرائح التالية:

¹ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 المادة 14.

² الشنار، حازم، مرجع سابق.

أ تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي المقيم وبعد الأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون حسب النسب والشرائح التالية¹:

* من 1 - 10000 دولار أمريكي بنسبة 5 %.

* ومن 10001 - 20000 دولار أمريكي بنسبة 10 %

* و ما زاد على ذلك بنسبة (15%)

ب تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة 15 %.

ج تعتبر الضريبة المستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصها باستثناء التقاص المنصوص عليه في المادة رقم (12) من هذا القانون².

د شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة، تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لهذه الشركات وفق النسب والشرائح الواردة في بند ثانيا وثالثا من هذه المادة وحسب الوضع القانون للشركة، ويقدر الدخل الخاضع للضريبة لهذه الشركات التي تقوم بالتأمين على الحياة بواقع (10%) من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز تنزيل أي جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب³.

يرى الباحث أن القرار بقانون أكثر عدالة اجتماعية من الشرائح الموجودة في القانون الأصلي وبخاصة فيما يتعلق بالشريحة الأولى، لأن معظم الأفراد وخاصة أصحاب الدخل المحدود يقعون ضمن هذه الشريحة، أما بالنسبة للشخص المعنوي فلم يراع القانون العدالة بسبب عدم التفريق بين القطاعات الاقتصادية في الدولة، بل العكس من ذلك زاد مقدار الضريبة على

¹ قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل، المادة 11.

² حيث تحدثت المادة 12 عن تنزيل وتقصا ضريبة الأبنية والأراضي حيث تم تنزيل وتقصا ضريبة المسققات المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة الدخل على النحو التالي: (1) تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة كمصروفات. (2) تقا ما نسبته (60%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة من ضريبة الدخل المستحقة بموجب أحكام القانون شريطة أن لا يتجاوز التقا قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجارات.

³ قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل، المادة 10.

شركات التأمين على الحياة حيث كانت في القانون القديم 5% من مجموع الأقساط أما في هذا القانون فأصبحت 10% من مجموع الأقساط.

الفرع الثالث: الشرائح في قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.

يستند القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في إصداره إلى المادة (43) من القانون الأساسي، حيث حددت المادة 16 من القرار بقانون الشرائح والنسب الضريبية على النحو التالي:

أ تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية:

* من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%).

* ومن (40001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%).

* وما زاد عن ذلك بنسبة (15%).

ب تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%).

ج تستوفي الضريبة بنسبة (5%) على شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، أما الدخول الأخرى المتأتية للشركة من غير هذا النشاط يطبق عليه أحكام هذا القرار بقانون وكما ورد في الفقرة (ب) من هذه المادة.

د تعتبر الضريبة المستوفاة من الشخص المعنوي ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصها لأي شريك أو مساهم¹.

ومن خلال متابعة القرار بقانون الذي أصدره الرئيس يتبين أن هذه النسب والشرائح قد تم تغييرها من قبل مجلس الوزراء الفلسطيني، إذ أصدر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة في رام الله بتاريخ 2012/1/1 شرائح ونسب ضريبية جديدة حيث قام مجلس الوزراء بتحديد النسب والشرائح على النحو التالي:

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 16.

أ الشرائح والنسب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

* من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%).

* من (40001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%).

* من (80001 حتى 125000 شيكل) بنسبة (15%).

* من (125001 حتى 200000 شيكل) بنسبة (22.5%).

* وما زاد عن (200000) بنسبة (30%).

ب الشرائح والنسب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

* من (1 حتى 125000 شيكل) بنسبة (15%).

* من (125001 حتى 200000 شيكل) بنسبة (22.5%).

* وما زاد عن (200000) بنسبة (30%)¹.

وقد أثار هذا الإصدار حراكاً كبيراً لدى المكلفين والتجمعات الاقتصادية الفلسطينية من الجمعيات ورجال الأعمال والغرف التجارية والمؤسسات والتجمعات الاقتصادية والتجارية، وطالبت جميعها بإلغاء هذا القرار، مما أدى إلى تراجع الحكومة عن قرارها وقامت الحكومة بإصدار قرار جديد وذلك من خلال المشاورة مع القطاع الخاص، وفي تاريخ 2012/2/14 أصدر مجلس الوزراء النسب والشرائح الضريبية على النحو التالي:

1. الشرائح والنسب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

* من (1 حتى 40000 شيكل) بنسبة (5%).

* من (40001 حتى 80000 شيكل) بنسبة (10%).

* من (80001 حتى 125000 شيكل) بنسبة (15%).

¹ قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (13/116/01 م.و.س.ف) لعام 2012.

* وما زاد عن (125000) بنسبة (20%).

2. الشرائح والنسب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

* من (1 حتى 125000 شيكل) بنسبة (15%).

* وما زاد عن (125000) بنسبة (20%)¹.

ويرى الباحث أن قرار تغيير الشرائح والنسب الضريبية قد يكون قرار غير دستوري، وذلك بالاستناد إلى القانون الأساسي الفلسطيني في المادة 88 والتي تنص على أن فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاءها، لا يكون إلا بقانون، وكذلك في المادة 3/78 التي تنص عند انتهاء ولاية رئيس الوزراء وأعضاء حكومته يمارسون أعمالهم مؤقتاً باعتبارهم حكومة تسيير أعمال، ولا يجوز لها أن تتخذ من القرارات إلا ما هو لازم وضروري لتسيير الأعمال التنفيذية لحين تشكيل الحكومة الجديدة².

ويرى الباحث أن تدني نطاق الشرائح سوف يؤدي إلى دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشريحة العليا عند مستوى متدن من الدخل الصافي، حدد بحوالي 80000 شيكل، وهو مبلغ لا يعد من مبالغ أصحاب الدخل العليا في فلسطين في ظل ارتفاع الأسعار التي أصبحت تضاهي الدول الأخرى.

ويرى الباحث أن القرارين بقانون يوجد فيهما بعض القصور، إذ لم يذكر القراران الضريبة المستحقة على الشخص المعنوي غير المقيم، بعكس القانون الأصيل الذي صدر عن جهة الاختصاص (المجلس التشريعي) والذي حدد نسبة الضريبة على الشخص المعنوي غير المقيم.

1 قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم (13/123/04/م.و.س.ف) لعام 2012.

2 مع التنكير بأن الحكومة التي أصدرت هذا القرار هي حكومة تسيير أعمال بعد أن قدمت استقالتها في شباط 2011.

المبحث الثاني

التحاسب على ضريبة الدخل

يتناول الباحث في هذا المبحث الفرق بين قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 2008 وبين القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 من الناحية المحاسبية، حيث يتم التفريق بينهما من حيث الضريبة المستحقة على المشروعات الفردية، ومن حيث الضريبة على الموظفين، ومن حيث الضريبة على الشركات المساهمة، وسيتم تثبيت سعر صرف الدولار على 3.6 شواكل من أجل المقارنة¹.

المطلب الأول: التحاسب على الأشخاص الطبيعيين

ويتضمن هذا المطلب فرعين، أولاهما تقدير ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين على المشروعات الفردية، وثانيهما تقدير ضريبة الدخل على رواتب الأشخاص الطبيعيين.

الفرع الأول: التحاسب على المشروعات الفردية

هي المشروعات الذي يكون مملوكاً لفرد واحد ويتولى إدارته والإشراف على أعماله بشكل مباشر، وقد يفوض آخر بإدارته لكنه يتحمل كامل المسؤولية عن نتائج الأعمال، وقد يكون المشروع زراعياً، أو صناعياً، أو خديماً، وقد يكون كبيراً أو صغيراً²، إذ يلزم القانون أصحاب هذه المشروعات بمسك الدفاتر المحاسبية المنظمة بصورة أصولية ويتم محاسبتها ضريبياً بناءً على هذه الدفاتر³.

أولاً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل.

¹ السلطة الوطنية الفلسطينية، الجهاز المركزي للإحصاء، مسح واستهلاك الأسرة الفلسطينية، 2012.

² يعقوب، عبدالكريم، دراسات جدوى المشروع، ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 49.

³ تم إعداد جداول الأمثلة المحاسبية في هذا المبحث من قبل الباحث.

مثال: قدم أحد الأشخاص إلى دائرة الضريبة الإقرار الضريبي التالي لسنة 2010.

الإيرادات	المبلغ/دولار	النفقات	المبلغ/دولار
راتب من وظيفة خلا السنة	\$15000	تكلفة بضاعة مبيعة من محل تجاري	\$30000
مبيعات محل تجاري خلال السنة	\$80000	استهلاك سيارة صاحب العمل	\$5000
إيراد أسهم حصل عليها المكلف	\$25000	قام المكلف خلال السنة بشراء ثلاجة للمحل التجاري	\$1500
أرباح من مشروع زراعي فردي	\$30000	إيجار محل تجاري	\$6000
منحة من قريب في الخارج	\$5000	مصروف ماء كهرباء للمحل	\$1000
		إيجار منزل المكلف	\$10000
		تكلفة علاج ابنه	\$1500
		تكلفة معيشة لعائلته	\$10000
		تكاليف دراسة ولده بالجامعة	\$3000

معلومات ضريبية:

1. المكلف متزوج ومقيم.
 2. يقوم المكلف بخصم مبلغ 50 دولار شهريا من راتبه لصالح ضريبة الدخل.
 3. لم يعترف مأمور التقدير بتنزيل استهلاك السيارة إلا بمقدار 10% لأن المستهلك يستعمله لإغراضه الشخصية.
 4. الثلاجة تستهلك ضريبياً بنسبة 10% علماً بأن الثلاجة تم شرائها بتاريخ 2009/1/1.
- المطلوب: احتساب الضريبة المستحقة الواجب دفعها أو صافي الردية.

الحل:

المبلغ الكلي	المبلغ الجزئي	البيان
		إجمالي الدخل الخاضع للضريبة وغير خاضع للضريبة
	\$15000	راتب الوظيفة
	\$80000	المبيعات
	\$25000	أرباح بيع أسهم حصل عليه المكلف
	\$30000	أرباح مشروع زراعي
	\$5000	منحة من قريب
\$155000		المجموع
		ناقص
		إجمالي الدخل المعفي
	\$25000	أرباح أسهم
	\$30000	أرباح مشروع زراعي
\$ (55000)		المجموع
\$100000		يساوي الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة
		ناقص التزييلات
	\$30000	تكلفة البضاعة المباعة
	\$150	مصاريف استهلاك الثلاجة (1500 * 10%)
	\$6000	مصاريف إيجار المحل
	\$500	استهلاك السيارة (5000 * 10%)
	\$1000	مصاريف ماء وكهرباء وتلفون
\$ (37650)		المجموع
\$ 62350		الدخل الصافي
\$(7200)		ناقص الإعفاءات
\$ 55150		الدخل الخاضع للضريبي
		*الشرائح و النسب $500 = 5\% * 10000$ $1000 = 10\% * 10000$ $5272.5 = 15\% * 35150$
\$6772.5		إجمالي الضريبة المستحقة
\$ (600)		ناقص التقاص (12*50)
\$6172.5		صافي الضريبة المستحقة

ثانياً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

مثال: قدم أحد الأشخاص إلى دائرة الضريبة الإقرار الضريبي التالي لسنة 2012.

المبلغ شيك	النفقات	المبلغ شيك	الإيرادات
108000	تكلفة بضاعة مبيعة من محل تجاري	54000	راتب من وظيفة خلا السنة
18000	استهلاك سيارة صاحب العمل	288000	مبيعات محل تجاري خلال السنة
5400	قام المكلف خلال السنة بشراء ثلاجة للمحل التجاري	90000	أرباح بيع أسهم حصل عليه المكلف
21600	إيجار محل تجاري	108000	أرباح من مشروع زراعي فردي
3600	مصرف ماء كهرباء للمحل	18000	منحة من قريب في الخارج
36000	إيجار منزل المكلف		
5400	تكلفة علاج ابنه		
36000	تكلفة معيشة لعائلته		
10800	تكاليف ولده بالجامعة		

معلومات ضريبية

1. المكلف متزوج ومقيم.
 2. يقوم المكلف بخصم مبلغ 180 شيكل شهرياً من راتبه لصالح الضريبة.
 3. لم يعترف مأمور التقدير بتنزيل استهلاك سيارة إلا بمقدار 10% لأن المستهلك يستعمله لأغراضه الشخصية.
 4. الثلاجة تستهلك ضريبياً بنسبة 10% علماً بأن الثلاجة تم شرائها بتاريخ 2011/1/1
- المطلوب: احتساب الضريبة المستحقة الواجب دفعها أو صافي الردية.

الحل:

المبلغ الكلي/شيك	المبلغ الجزئي	البيان
	54000	إجمالي الدخل الخاضع للضريبة وغير خاضع للضريبة
	288000	راتب الوظيفة
	90000	المبيعات
	108000	أرباح بيع أسهم حصل عليه المكلف
	18000	أرباح مشروع زراعي
		منحة من قريب
558000		المجموع
		ناقص
		إجمالي الدخل غير خاضع للضريبة
	22500	أرباح أسهم موزعة 25%*
(22500)		المجموع
535500		يساوي الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة
		ناقص التزييلات
	108000	تكلفة البضاعة المباعة
	540	مصاريف استهلاك الثلاجة (5400*10%)
	21600	مصاريف إيجار المحل
	1800	استهلاك السيارة (18000*10%)
	3600	مصاريف ماء وكهرباء وتلفون
(139140)		المجموع
396360		الدخل الصافي الخاضع للضريبة
(30000)		ناقص الإعفاءات 1 - إقامة
(6000)		2 - إعفاء دراسة
360360		الدخل الضريبي
		*الشرائح والنسب $2000 = 5\% \times 40000$ $4000 = 10\% \times 40000$ $6750 = 15\% \times 45000$ $47072 = 20\% \times 235360$
59822 شيك		إجمالي الضريبة المستحقة
(2160)		ناقص النقص (180*12)
57662 شيك		صافي الضريبة المستحقة

ملاحظات على مقدار الضريبة المستحقة على الأفراد:

يُلاحظ من خلال الحل السابق أن مقدار الضريبة في القرار بقانون القديم هو أفضل للمكلف بسبب عدد الشرائح الضريبية، إذ أن سقف الشرائح الضريبية ثلاث شرائح، وأن نسبة الشريحة العليا هي 15%، والسبب الثاني ناتج عن إعفاء الدخل الناتج عن الزراعة، وإعفاء أرباح بيع الأسهم.

أما في القرار بقانون ضريبة الدخل الجديد فهو أفضل للدولة بسبب زيادة الإيرادات للدولة، إذ ارتفع مقدار الضريبة وفقاً للحل السابق 159%، وهو ناتج عن زيادة العبء الضريبي إذ تم إضافة الدخل الناتج عن الزراعة وإضافة 75% من أرباح بيع الأسهم للضريبة، وناتج عن زيادة الشرائح الضريبية ورفع النسب الضريبية وخاصة للشريحة العليا التي أصبحت نسبتها 20%.

الفرع الثاني: التحاسب على الرواتب

الرواتب: هي المبالغ التي يتقاضها أي شخص من جهة العمل التي يعمل بها موظفا بعقد لقاء عمل عقلي أو ذهني يقوم به¹، حيث نص القرار بقانون "على كل شخص مسئول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمهما، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة وتورد تلك المبالغ للدائرة مع كشف مرفق بها وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع"².

أولاً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل.

مثال: قدم أحد الموظفين في الوظيفة العمومية نموذج كشف الدخل الشهري له كما يظهر في الجدول الآتي:

البيان / دولار	الراتب الشهري الأساسي	علاوة طبيعية العمل	علاوة مخاطرة	علاوة زوجة وأولاد	بدل مواصلات الفعلية	تأمين صحي	صندوق التكافل
المبلغ دولار	2000	50%	20%	\$100	\$250	\$50	\$100

¹ كراجة، عبدالحليم، المحاسبة الضريبية، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 93.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 31.

معلومات ضريبية:

1. المكلف متزوج ومقيم.
 2. له ثلاث أبناء يدرسون في الجامعة (فوق الثانوية العامة).
- المطلوب: احتساب الضريبة المستحقة الواجب دفعها.

الحل :

المبلغ الكلي/\$	المبلغ الجزئي/\$	البيان
		إجمالي الدخل
	2000	الراتب الشهري الأساسي
	1000	علاوة طبيعة العمل
	400	علاوة مخاطرة
	100	علاوة زوجة وأولاد
	250	بدل مواصلات
3750		المجموع
		ناقص الإعفاءات
	100	إعفاء صندوق التكافل الموافق عليه من قبل وزير المالية
	50	• تأمين صحي
	250	• إعفاء مواصلات
	600	• إعفاء مقيم
(1000)		المجموع
2750		الدخل الضريبي
		*الشرائح
		• 1 - 833.3 * 5% = 41.5
		• 833.3 - 1667 * 10% = 83
		• ما زاد عن 1667 * 15% = 162.5
\$ 287		صافي الضريبة المستحقة

ثانياً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.

قدم أحد الموظفين في الوظيفة العمومية نموذج كشف الدخل الشهري له كما يلي :

المبلغ شيكل	البيان شيكل
7200	الراتب الشهري الأساسي
50%	علاوة طبيعة العمل
20%	علاوة مخاطرة
360	علاوة زوجة وأولاد
189	تأمين صحي
360	صندوق التكافل
900	بدل مواصلات

معلومات ضريبية:

1. المكلف مقيم ومتزوج.
 2. له ثلاث أبناء يدرسون في الجامعة (فوق الثانوية العامة).
- المطلوب: احتساب ضريبة الدخل الشهرية المستحقة.

الحل:

البيان	المبلغ الجزئي/ش	المبلغ الكلي/ش
إجمالي الدخل		
الراتب الشهري الأساسي	7200	
علاوة طبيعة العمل	3600	
علاوة مخاطرة	1440	
علاوة زوجة وأولاد	360	
بدل مواصلات	900	
المجموع		13500
ناقص الإعفاءات		
إعفاء صندوق التكافل الموافق عليه من قبل وزير المالية	360	
• تأمين صحي	180	
• إعفاء مواصلات	900	
• إعفاء مقيم	2500	
• إعفاء طالب جامعي حد أقصى طالين	1000	
المجموع		(4940)
الدخل الضريبي		8560
*الشرائح		
• 1 - 3333 * 5% = 166.5		
• 3334 - 6667 * 10% = 333		
• 6668 - 10417 * 15% = 284		
صافي الضريبة المستحقة		783.5 شيكل

ملاحظات على مقدار الضريبة المستحقة على الموظفين:

يُلاحظ من خلال الحل السابق أن القرار بقانون الجديد هو لصالح المكلف "الموظف"؛ إذ انخفضت الضريبة المستحقة على الموظف 24% مقارنة مع القرار بقانون القديم، ويرجع السبب في ذلك إلى زيادة الإعفاء الممنوح للفرد، والمتمثل في إعفاء جامعي بحد أقصى طالين، ومن جهة أخرى يكون القرار بقانون القديم أفضل للمكلفين الذين تزيد رواتبهم عن 125000 شيكل

سنوياً، حيث أن الأفراد الذين تزيد رواتبهم عن المبلغ المذكور سوف يقعون في شريحة جديدة لم تكن في القرار بقانون القديم وهي شريحة 20%.

المطلب الثاني: التحاسب على الشركات المساهمة

الشركة: هي الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقاً لقانون الشركات المعمول به، والشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين وتعامل الجمعية التعاونية بما يتعلق بعملها الذي يستهدف الربح كشركة مساهمة عامة¹، يتم تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الشركات عن طريق إيجاد الدخل الخاضع للضريبة ثم يضرب بنسب الضريبة حيث لا تتمتع الشركات المساهمة في إعفاءات اجتماعية وعائلية.

أولاً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل.

قدمت إحدى الشركات المساهمة العامة حساب الأرباح والخسائر إلى دائرة ضريبة

الدخل عن سنة 2010 كما يلي:

الإيرادات دولار	المصاريف دولار
1000000	رواتب 500000
	إيجارات 10000
	مصاريف إدارية 5000
	مصاريف دعاية 1000
	مصاريف سفر 12000
	مصاريف ديون معدومة 5000
	البحث والتطوير 200000
	مجمل الربح 267000
1000000	المجموع 1000000

وعند إجراء الفحص الضريبي تبين ما يلي:

1. هنالك مبلغ 50000 من الرواتب غير مسدد عنها اقتطاعات.

¹ قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1.

2. من ضمن مصاريف السفر 2000 مصاريف المدير العام وعائلته في رحلة ترفيهية.

3. اعترف مأمور التقدير بنسبة 50% من الديون المعدومة.

المطلوب : احتساب ضريبة الدخل المستحقة على الشركة.

الحل:

المبلغ الكلي/\$	المبلغ الجزئي/\$	البيان
	1000000	إجمالي الدخول الإيرادات
	0	ناقص الدخل غير خاضع للضريبة
1000000		يساوي الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة
		ناقص التتزيلات
	450000	الرواتب المدفوعة
	10000	م إيجارات
	1000	م دعاية
	10000	م سفر
	2500	م ديون معدومة
	10000	البحث والتطوير $1000000 * 1\% = 10000$ أو 100000 أيهما أقل
(483500)		المجموع
516500		يساوي الدخل الصافي الخاضع للضريبة
0		ناقص الإعفاءات
516500		يساوي الدخل الضريبي
		النسب والشرائح $516500 * 15\% = 77475$
\$77475		صافي الضريبة المستحقة

ثانياً: احتساب ضريبة الدخل حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

قدمت إحدى الشركات المساهمة العامة حساب الأرباح والخسائر الضريبية الدخل عن

سنة 2012 كما يلي:

الإيرادات شيكل	المصاريف شيكل
3600000	رواتب 1800000
	إيجارات 360000
	مصاريف إدارية 18000
	مصاريف دعاية 3600
	مصاريف سفر 43200
	مصاريف ديون معدومة 18000
	البحث والتطوير 720000
	مجمل الربح 961200
3600000	المجموع 3600000

وعند إجراء التقدير تبين ما يلي:

1. هنالك مبلغ 180000 من الرواتب غير مسدد عنها اقتطاعات.
 2. من ضمن مصاريف السفر 7200 مصاريف المدير العام وعائلته في رحلة ترفيهية.
 3. اعترف مأمور التقدير بنسبة 50% من الديون المعدومة.
- المطلوب: احتساب ضريبة الدخل المستحقة على الشركة حسب قانون ضريبة الدخل الجديد.

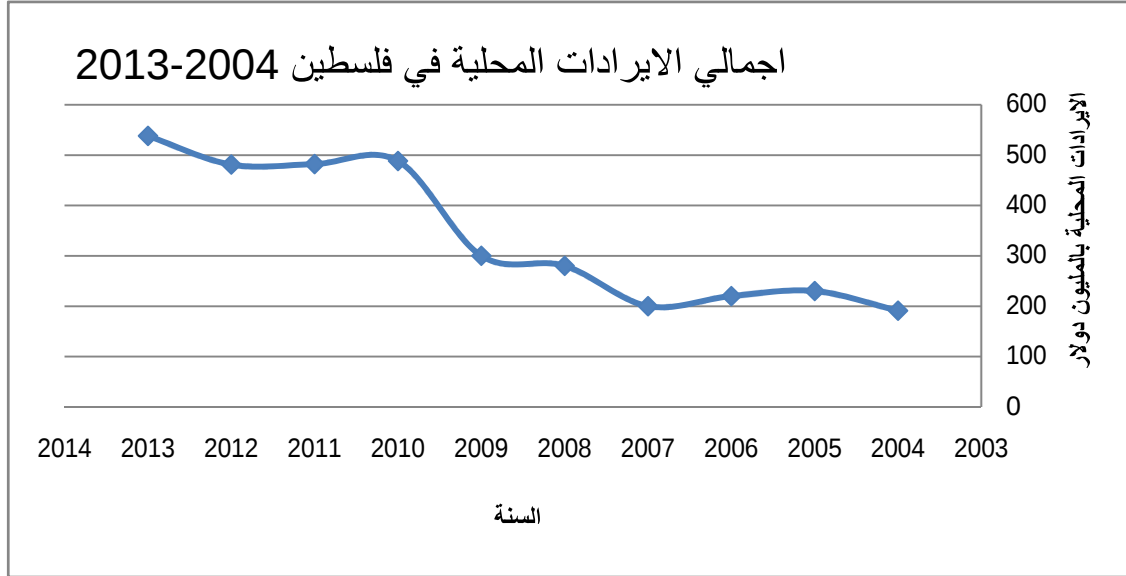
الحل:

المبلغ الكلي/شيك	المبلغ الجزئي/شيك	البيان
	3600000	إجمالي الدخل/ الإيرادات
	0	ناقص الدخل غير خاضع للضريبة
3600000		يساوي الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة
		ناقص التنزيلات
	1800000	رواتب
	36000	م. إيجارات
	3600	م. دعاية
	36000	م. سفر
	18000	م. إدارية
	9000	م. ديون معدومة
	14400	البحث والتطوير $720000 \times 2\% = 14400$ أو 500000 أيهما أقل
(1904000)		المجموع
1966000		يساوي الدخل الصافي الخاضع للضريبة
0		ناقص الإعفاءات
1966000		يساوي الدخل الضريبي
		النسب والشرائح $125000 \times 15\% = 18750$ $1841000 \times 20\% = 368200$
386950 شيك		صافي الضريبة المستحقة

ملاحظات على مقدار الضريبة المستحقة على الشركات:

نلاحظ من خلال الحل السابق أن القرار بقانون القديم هو أفضل للشركات المساهمة بسبب ارتفاع الضريبة المستحقة حيث ارتفعت الضريبة بحوالي 39% في القرار بقانون الجديد عن القرار بقانون القديم في المثال السابق، ويرجع السبب في ارتفاع الضريبة المستحقة في القرار بقانون الجديد إلى زيادة الشرائح الضريبة إذ تم إضافة شريحة جديدة وإضافة نسبة جديدة لها، وأن الشركات التي لا يزيد دخلها الضريبة عن 125000 شيك لا تتأثر في تعديل القرار

بقانون، أما الشركات التي يزيد دخلها الضريبي عن المبلغ المذكور فإنها سوف تتأثر بشكل كبير في مقدار الضريبة المستحقة، وفي الشكل التالي يوضح إجمالي الإيرادات الضريبية في فلسطين، والذي يتبين من خلاله أن حجم الإيرادات الضريبية في فلسطين، إذ تشكل ضريبة الدخل حوالي 7% من إجمالي الإيرادات المحلية.



المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، أداء الاقتصاد الفلسطيني 2013/5، بتصرف.

الفصل الثاني

تقييم قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل

المبحث الأول: ماهية القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011

المبحث الثاني: توافق القرار بقانون مع القواعد المعمول بها

المبحث الأول

ماهية القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011

ويتناول الباحث هذا المبحث في مطلبين، أولاهما مشروعية القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 في ظل غياب المجلس التشريعي، وثانيهما أهم التعديلات على القرار بقانون.

المطلب الأول: دستورية القرار بقانون

تمر عملية سن التشريعات بمراحل عدة، وتختلف مراحل التشريع لأسباب من بينها نوع ودرجة التشريع المنوي سنه، والظروف التي تتم عملية التشريع في ظلها، والنظام السياسي القائم، وتعد القرارات بقانون تشريعات استثنائية وبالتالي تختلف إجراءات تبنيها عن إجراءات تبني التشريعات العادية (القوانين العادية)، إذ تسن التشريعات الاستثنائية من رئيس السلطة (استثناءً من الأصل)، حيث تؤول إلى رئيس السلطة سلطة التشريع في بعض الأحوال¹.

إذ نظم القانون الأساسي الفلسطيني بعض الأحكام التي تتعلق في بنية النظام السياسي بشأن مبدأ الفصل بين السلطات، ففيما يتعلق بالسلطتين التشريعية والتنفيذية، حدد القانون الأساسي الفلسطيني الصلاحيات الرئيسية للسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية (الذي يعتبر رئيس السلطة جزء منها)، فقد أسند إلى السلطة التشريعية صلاحية إقرار القوانين والرقابة على السلطة التنفيذية وإقرار الموازنة العامة، وأسند القانون الأساسي للرئيس بعض الصلاحيات والتي منها صلاحيات تشريعية وإصدار القوانين المقررة من المجلس التشريعي وحق الاعتراض عليها خلال ثلاثين يوماً، وكذلك منح القانون الأساسي للرئيس حق إصدار قرارات بقوة القانون في حالات الضرورة وفي غير ادوار انعقاد المجلس التشريعي².

¹ مرعي، مصطفى، عملية التشريع في فلسطين، الآليات والأهداف والأولويات، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير 16 رام الله، 2000، ص 19.

² القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، الباب الثالث، رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، المواد 41 و43.

الفرع الأول: مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011

في الظروف الناشئة عن الانتفاضة الثانية، سعت السلطة إلى المساعدة في التخفيف من آثار الأزمة الاقتصادية والظروف المعيشية الصعبة للمواطنين من خلال تشغيل قسم كبير من العمالة العاطلة عن العمل، بما فيها تلك التي منعتها إسرائيل من العمل فيها، وقد قاد هذا إلى تضخم في نفقات السلطة حيث اعتمدت في تمويله على المساعدات الخارجية، وساهم ذلك في سد العجز المتزايد في الميزان التجاري الفلسطيني، إذ لم يتأت ذلك من الإيرادات المحلية المعتمدة على التطور الذاتي والطبيعي للاقتصاد الوطني، مما زاد في ترسيخ الخلل الهيكلي للاقتصاد، كما ألقى ذلك بأعباء ثقيلة على كاهل السلطة ليس من السهولة التخلص منها، وإدراكا منها لصعوبة الوضع فقد اعتمدت السلطة في الفترة من 2001 إلى 2007 سياسة مالية متساهلة إلى حد كبير مع القطاع الخاص وباقي المكلفين مرتكزة في ذلك على توفر مصادر دعم خارجية.

ورغبة منها في تقليص الاعتماد على الموارد الخارجية، واعتقاداً منها ببدء توفر نوع من الاستقرار الاقتصادي الناجم عن الاستقرار الأمني وتضاؤل موارد الدعم الخارجية، بل نضوبها أخذت السلطة بدءاً من العام 2008 باتخاذ سياسة مالية أقل تسامحاً في مجال الإيرادات، وأكثر تشدداً في مجال النفقات، إلى أن بلغت ذروة هذه الإجراءات بقانون ضريبة الدخل المعدل ومشروع قانون التقاعد المبكر، إذ قام الرئيس الفلسطيني بتاريخ 2011/9/27 بالتوقيع على قرار بقانون جديد لضريبة الدخل، وتم نشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 2011/10/24 وسيبدأ العمل بهذا القرار من تاريخ نشره، وسيطبق على الدخول المتحققة في السنة 2011¹.

ويمكن إجمال مبررات إصدار القرار بقانون بالنقاط التالية:

1. جاء القرار بقانون في ظل السعي للموازنة العامة الصفرية بمعنى زيادة الإيرادات العامة لخزينة السلطة الفلسطينية لتغطية نفقاتها.

1 الشنار، حازم، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية 2012/2/2 <http://www.miftah.org>

2. معالجة بعض صعوبات في تطبيق القانون القديم، منها على سبيل المثال: معالجة الديون المدومة، ومعالجة نفقات الدخل المعفي، وأرباح شراء الأسهم وبيعها، والسندات والأرباح الرأسمالية من بيع الأراضي والعقارات.
3. الحد من التهرب الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية، وذلك بواسطة مواد جديدة أدخلت على القانون أو أجري تعديل عليها مثل: تسجيل المكلفين، والخصم من المصدر.
4. مواكبة التطورات والأنشطة الاقتصادية والمعايير المحاسبية والتدقيق.
5. الرقابة على إجراءات التقدير وقراراتها، والتركيز على التدقيق من خلال القانون¹.
6. معالجة الآثار السلبية المترتبة عن اعتماد عملة الدولار في احتساب الضريبة².

ومن وجهة نظر الحكومة يظهر الدافع العام وراء إصدار هذا القرار في الوقت الحالي أنه منذ العام 2008 اعتمدت الحكومة سياسة مالية لخفض العجز في الموازنة العامة، وخصوصاً العجز الجاري (الفرق بين الإيرادات المحلية والنفقات الجارية)، الذي بلغ ذروته في العام 2008، ورافق ذلك ورود مساعدات بمبلغ قياسي لتغطية هذا العجز بقيمة مليار و763 مليون دولار، ومنذ ذلك الوقت انتهجت السلطة سياسة مالية أدت إلى خفض العجز الجاري بشكل متدرج، وعلى مدار السنوات الثلاث الماضية وصل العجز الجاري إلى أقل من مليار دولار في العام 2011، وأن الهدف من هذا الإصدار هو توفير 350 مليون دولار³.

الفرع الثاني: الصلاحيات التشريعية الممنوحة للرئيس في القانون الأساسي الفلسطيني.

يشارك رئيس السلطة الفلسطينية المجلس التشريعي في العديد من الاختصاصات والصلاحيات، أو يتكامل عملهما مع بعضهما البعض، فمن أوجه التداخل أو التكامل في هذه الصلاحيات، مشاركة الرئيس في العملية التشريعية الاعتيادية من حيث إصدار القوانين بعد إقرارها من السلطة التشريعية، أو الحق الممنوح له بموجب القانون الأساسي المعدل برد

¹ معهد أبحاث السياسة الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، مائدة مستديرة 11 كانون الأول 2011، ص3.

² جمعية مدقي الحسابات القانونية الفلسطينية، الملاحظات حول قانون ضريبة الدخل قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، 2011/10/25، ص9.

³ جريدة الحياة الجديدة الاقتصادية، <http://www.alhayat-j.com>، 202/1/17، العدد 5820.

مشروع القانون المناقش في المجلس التشريعي خلال مدة محددة، كما أن هنالك صلاحيات تشريعية استثنائية لرئيس السلطة في حالة الضرورة وفي غير ادوار انعقاد المجلس التشريعي يمارسها وفق شروط محددة في القانون الأساسي¹.

أولاً: الصلاحيات الاعتيادية

تتمثل الصلاحيات الاعتيادية التي يمارسها رئيس السلطة، بتشريع القوانين التي يصدرها المجلس التشريعي، إذ يقوم رئيس السلطة إما بإقرار القوانين التي يقرها المجلس التشريعي، أو ردها إلى المجلس التشريعي، وقد نص القانون الأساسي الفلسطيني في المادة 41 على " يصدر رئيس السلطة الوطنية القوانين بعد إقرارها من المجلس التشريعي الفلسطيني خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إحالتها إليه، وله أن يعيدها إلى المجلس خلال ذات الأجل مشفوعة بملاحظاته وأسباب اعتراضه وإلا اعتبرت مصدرة وتنتشر فوراً في الجريدة الرسمية، إذا رد رئيس السلطة الوطنية مشروع القانون إلى المجلس التشريعي وفقاً للأجل والشروط الواردة في الفقرة السابقة تعاد مناقشته ثانية في المجلس التشريعي، فإذا أقره ثانية بأغلبية ثلثي أعضائه اعتبر قانوناً وينشر فوراً في الجريدة الرسمية"².

ثانياً: الصلاحيات الاستثنائية

نظم القانون الأساسي الفلسطيني الصلاحيات الاستثنائية لرئيس السلطة الفلسطينية، إذ منح القانون المذكور، صلاحيات لرئيس السلطة تتمثل في إصدار قرارات لها قوة القانون في حالات الضرورة التي لا تحتل التأخير، وقد نصت المادة 43 من القانون الأساسي على " لرئيس السلطة الوطنية في حالات الضرورة التي لا تحتل التأخير في غير أدوار انعقاد المجلس التشريعي، إصدار قرارات لها قوة القانون، ويجب عرضها على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور هذه القرارات وإلا زال ما كان لها من قوة القانون، أما إذا

¹ طوقان، طارق زاهي، القرارات بقانون الصادرة عن الرئيس وفقاً لحالات الضرورة، مؤسسة مفتاح، رام الله، 2008، ص5.

² القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، الباب الثالث، رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، المادة 41.

عرضت على المجلس التشريعي على النحو السابق ولم يقرها زال ما يكون لها من قوة القانون¹.

ثالثاً: شروط إصدار القرارات بقانون

حتى يجوز لرئيس السلطة الوطنية وضع قرارات لها قوة القانون، وتشريع أحكام قانونية جديدة، أو تعديل في الأحكام القانونية النافذة، يجب:

1. أن لا يكون المجلس التشريعي منعقداً، وبالتالي يجب على رئيس السلطة أن يتحرى عن المجلس التشريعي فيما إذا كان منعقداً أم غير منعقد قبل إقدامه على قرارات لها قوة القانون، ذلك أن المجلس التشريعي هو الجهة الأصلية التي تمتلك التشريع، واستثناءً، يكون بإمكان رئيس السلطة وضع قرارات لها قوة القانون في حالة عدم انعقاد جهة التشريع الأصلية، مع توفر الشرطين الآتيين²:

2. يصدر رئيس السلطة القرار بقانون في حالات الضرورة التي لا تحتمل التأخير.

3. أن يعرض هذا القرار على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور القرار بقانون.

4. قيد المدى الخاص بالقرار بقانون، وهذا شرط ضمني يتطلب الالتزام بما نص عليه الدستور من المواضيع التي يجب أن يتناولها وأن لا ينتهك الحقوق والحريات العامة.

ومن خلال الشروط السابقة التي تتطلب إصدار القرار بقانون، يتبين أن هناك شروطاً سابقة لإصدار القرار بقانون، وشروطاً أخرى لاحقة لإصداره. ففيما يتعلق بالشروط السابقة لإصداره، هما الشرطين الأول والثاني، أما الشرط اللاحق لإصداره فيتمثل في عرضه على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور القرار بقانون.

¹ طوقان، طارق زاهي، مرجع سابق، ص5.

² ادعيس، معن، صلاحيات رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالمقارنة مع صلاحيات مجلس الوزراء والمجلس التشريعي، الهيئة المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير 66، رام الله، 2006، ص 19.

ويرى الباحث أن الشرطين: الأول والثالث يتحققان في قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، فالشرط الأول المتعلق بعدم انعقاد المجلس التشريعي، يتمثل بالأحداث التي حصلت في حزيران 2007 أدت إلى انفصال الضفة الغربية عن قطاع غزة سياسياً، ولم تعقد بعد ذلك أي جلسة للمجلس التشريعي، وأصبح هنالك فراغ في السلطة التشريعية، أما الشرط الثالث فإنه متوقف على انعقاد المجلس التشريعي من أجل إقراره، فإذا عقدت جلسة قانونية للمجلس التشريعي فإنها تعمل على إقراره أو تعديله أو إلغائه.

أما بالنسبة للشرط الثاني والذي يتعلق بحالة الضرورة، حيث يمكن تعريف حالة الضرورة: بأنها نظام استثنائي محدد في الزمان والمكان لمواجهة ظروف طارئة استثنائية لا تحتمل التأخير غير العادية، تهدد البلاد أو جزء منها وذلك بتدابير مستعجلة وطرق غير عادية في شروط محددة ولحين زوال التهديد¹.

ويرى الباحث أن القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل قد لا ينطبق عليه الشرط الدستوري الوارد في القانون الأساسي الفلسطيني والخاص بوجود ضرورة لا تحتمل التأخير لصحة عملية إصداره من الناحية الدستورية؛ لأنها تعني بالمفهوم المستقر دستورياً وجود خطر جسيم داهم، وحال يهدد بانهيار كلي أو جزئي لأجهزة أو مؤسسات السلطة أو يهدد الوحدة الوطنية ولا يمكن مواجهته بالإجراءات التشريعية المعتادة بما يستدعي تدخلاً استثنائياً من الرئيس من خلال القرار بقانون لمواجهة هذا الخطر الجسيم ودون المساس بأية تشريعات لا تتعلق بطبيعة الخطر². ولأن القرار، لا يشكل حاجة ماسة للاقتصاد الفلسطيني لا تحتمل التأخير، أي بمعنى أن عدم إصداره لا يشكل تهديداً للاقتصاد الفلسطيني ينذر بتبعات خطيرة، خاصة وأن تلك الإيرادات الضريبية لا تشكل أكثر من 7% من حجم الإيرادات المحلية، فإنه من الصعوبة التسليم بصحة هذا القرار بقانون من الناحية الدستورية ولا سيما في ظل عدم وجود فراغ قانوني أصلاً في التشريع الضريبي مع وجود قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 الصادر عن المجلس التشريعي صاحب الاختصاص الأصيل في التشريع.

¹ طوقان، طارق زاهي، مرجع سابق، ص 6.

² عابدين، عصام، الموقع الإلكتروني، www.maannnews.net.

المطلب الثاني: أهم التعديلات على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011

أولاً: بالعلاقة مع الشخص الطبيعي أو المعنوي

1. يلزم القرار الشخص الذي يمارس نشاط أعمال أو استثمار بالتسجيل لدى دائرة الضريبة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال، حيث نصت المادة 2 من القرار بقانون على وجوب الشخص الطبيعي أو المعنوي على التسجيل في دائرة الضريبة من بداية نشاطه، إذ لم يشترط القانون السابق على وجوب التسجيل قبل البدء في ممارسة الأعمال، ويرى الباحث أن هذا الشرط مفيد من ناحية التقليل من حجم التهريب الضريبي، وتوفير الوقت والجهد لدى دائرة الضريبة في الرقابة والتفتيش¹.

2. تغيير عملة الضريبة للشيكل بدل عملة الدولار كما في القانون السابق، حيث نصت المادة 4/5 تحتسب الضريبة (بالشيكل) إلى حين صدور العملة الوطنية، وفي حال إدارة حسابات بعملات متداولة أخرى تحتسب الضريبة وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بناءً على تنسيب من المدير²، حيث يرى الباحث أن هذا التعديل يمثل نقطة إيجابية خاصة للمكلفين، لأن التعامل التجاري وإدارة الدفاتر يكون غالباً بالشيكل، بينما يتطلب إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية بالدولار، مما يخلق مشاكل مع دائرة الضريبة من حيث أسعار العملات³.

3. ألغى القرار بقانون الإعفاء الممنوح بموجب القانون السابق لدخل الشخص المتحقق في الخارج إذا كان ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين، حيث نصت المادة 15/7 يعفى دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين⁴، يرى الباحث أن على الرغم من إيجابية هذه المادة من حيث زيادة إيرادات الدولة إلا أن هنالك صعوبات ستواجه دائرة الضريبة في تحصيل الضريبة للمواطنين القاطنين خارج الدولة،

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 2.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 4/5.

³ دروبي، هشام، دورة تدريبية حول إجراءات التقدير وقانون ضريبة الدخل، وزارة المالية الفلسطينية 2012/5/20، ص 10.

⁴ وزارة المالية الفلسطينية، دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012، ص 24.

بسبب حاجة الدائرة لإثبات أن الأموال أو الودائع من فلسطين، إذا ادعى المالك أن الأموال من خارج فلسطين.

4. استحدثت القرار بقانون إعفاء 25% فقط من أرباح شراء الأسهم والسندات وبيعها، أي أنه أخضع 75% من هذه الأرباح لضريبة الدخل عوضاً عن الإعفاء الكامل في القانون السابق¹، ويرى الباحث أن فرض الضريبة على أرباح بيع الأسهم المدرجة في بورصة فلسطين ستؤدي بشكل واضح إلى تراجع الاستثمار في السوق المالي الفلسطيني ونحن أحوج ما نكون لهذه الاستثمارات لزيادة نشاط التداول والتعامل مع الشركات الفلسطينية، وزيادة التدفقات النقدية باتجاه السوق الفلسطيني ومثل هذا القرار سيؤدي إلى هروب رأس المال والاستثمار في أسواق مالية خارجية².

5. ألغى القرار بقانون الإعفاء الممنوح بموجب القانون السابق لقيمة إيجار الأبنية التي يشغلها مالكيها للسكن أو أي من أفراد أسرته، حيث نص القانون "يعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القانون القيمة الإيجارية للأبنية التي يشغلها مالكيها للسكن أو العمل أو أي من أفراد أسرته أو أي شخص معال شرعاً واقتنع مأمور التقدير بأن إشغال المأجور دون مقابل"، وكذلك البناء الذي يشغله مالكيه إذا كان شخصاً معنوياً أو أي من موظفيه ومستخدميه لغاية السكن دون مقابل، وفي الحالة الأخيرة يقتصر الإعفاء على القيمة الإيجارية للمالك³.

6. خفض القرار بقانون نسبة الخصم التشجيعي الذي يمنح للشخص الذي يسلم الإقرار في الشهر الأول من انتهاء السنة المالية إلى 4% بدلا من 6% من القانون السابق، وإلى 2% بدلا من 4% للشخص الذي يسلم الإقرار في الشهر الثاني والثالث⁴، ويرى الباحث أن تخفيض الخصم التشجيعي قد يؤدي إلى التأخر في تقديم الإقرار الضريبي الذي بدوره سوف يؤثر على موعد إعداد الموازنة⁵.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 16/7.

² دروبي، هشام، مرجع سابق، ص 11.

³ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، المادة 13/6.

⁴ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 2/19 أ+ ب.

⁵ الشنار، حازم، مرجع سابق.

7. خفض القرار بقانون المدة التي يجب على الشخص الاحتفاظ فيها بسجلات ومستندات مالية منظمة حسب الأصول والقوانين المرعية إلى 5 سنوات بدلا من 7 سنوات في القانون السابق¹.

8. استحدث القرار بقانون دفع 10% على الجوائز أو مكاسب اليانصيب النقدية والعينية، حيث نص القرار بقانون يتوجب على كل من يدفع مبلغاً لشخص كجائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، خصم بنسبة (10%) من قيمة هذه المبالغ وتعتبر المبالغ المقطوعة ضريبة مقطوعة ونهائية باستثناء الشركات إذ تضاف إلى أرباحها².

9. استحدث القرار بقانون دفع 5% من قيمة المبالغ المدفوعة كأتعاب لأصحاب المهن الحرة، حيث نص القرار بقانون: يترتب على كل شخص عند دفعه أي مبالغ، كالتزام أو أتعاب أو أجور أو ما يشابهها للمقيمين من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين عن المكلفين وغيرهم من أصحاب المهن الحرة، بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق استعمال واستغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف وطبع أو أي عوض آخر عنها، أن يخصم من هذه الدخل ما نسبته (5%) منها كدفعة على حساب الضريبة، على أي منها وإعداد بيان يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ الخصوم وتزويد الدائرة بنسخة عنه ودفع المبلغ الذي تم خصمه إلى الدائرة،

أن إضافة هذه المادة لا يعود بالفائدة لدائرة الضريبة لأن معظم الناس لا يعرفون بالقوانين الضريبة، وفي نفس الوقت لا يعقل مثلاً إذا حضر شخص إلى طبيب وعند دفع الحساب يقوم الشخص في خصم 5% من المبلغ المستحق ومن ثم توريدها لدائرة الضريبة، فالقرار بقانون يشكل عبئاً على الأفراد في هذه النقطة³.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1/23.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 7/31.

³ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 9/31.

ثانياً: بالعلاقة مع الأفراد

أحدث القرار بقانون عدة تغييرات على العلاقة مع الأفراد الذين يملكون مشاريع فردية، ومن أبرز تلك التغييرات ما يلي:

1. يمنح القرار بقانون إعفاء ضريبي لمكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بما لا يتجاوز شهراً عن كل سنة عمل، مقابل إعفاء كامل لمكافأة نهاية الخدمة في القانون السابق¹، يرى الباحث أن تحديد المكافأة المعفاة بحد أقصاه شهر عن السنة مخالف للتشريعات النافذة (قانون العمل الفلسطيني) لأن ما حدده قانون العمل للتعويضات هو الحد الأدنى، وأنه حدد تعويضات أخرى عدا التعويضات العادية مثل تعويضات الفصل التعسفي و التي تزيد عن شهر و هذا يعني أن هذه المعالجة تفتقر إلى العدالة².

2. ألغى القرار بقانون إعفاء دخل المزارعين الذي كان ممنوحاً في القانون السابق، حيث أوضح الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني أن نسبة مساهمة القطاع الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي تبلغ 5.6%، ويشكل من الصادرات حوالي 15% بقيمة تبلغ حوالي 40 مليون دولار، يرى الباحث أن إخضاع الدخل الزراعي لضريبة الدخل يعتبر خطأ كبيراً وذلك لأن الدخل الزراعي يتميز بالتذبذب وأنه مرتبط بالأسر الفقيرة وبأمور وطنية وسياسية كارتباط الإنسان بأرضه، وبخاصة الذين يقطنون بمحاذاة المستوطنات، وعليه أنه يجب على المشرع الفلسطيني إعادة النظر في هذه الموضوع وإعفاء الدخل الزراعي كما كان في القانون السابق، إذ أوضح البنك الدولي في تقرير أصدره أن دور قطاع الزراعة في الاقتصاد الفلسطيني آخذ في التضاؤل باطراد رغم ما لديه من إمكانات مرتفعة مشيراً إلى أنه منذ عام 1999، انخفض إسهام قطاع الزراعة في الناتج المحلي الإجمالي إلى أكثر من النصف من 9.3% في عام 1999 إلى 4% في الربع الأول من عام 2012³.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 4/7.

² قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000، المادة 48.

³ مساهمة القطاع الزراعي بالناتج المحلي الإجمالي، موقع جريدة الأيام، <http://www.al-ayyam.ps>، 2012/7/25.

3. استحدث القرار بقانون إعفاء جامعي بمبلغ 6 آلاف شيكل سنوياً لقاء الإنفاق على الدراسة فوق الثانوية العامة، وبحد أقصى طالبان في السنة للعائلة الواحدة، إذ أن هذا البند لم يكن موجوداً في القانون القديم¹.
4. ألغى القرار بقانون الإعفاء الضريبي على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أراض أو عقارات.
5. حدد القرار بقانون سقف الغرامة على كل من يتهرب من الضريبة أو يرتكب الأفعال التي وردت في مادة العقوبات ب 10 آلاف شيكل بدلاً من ألف دولار في السابق.
6. رفع القرار بقانون سقف العقوبة بالحبس سنة أو بغرامة مالية لا تقل عن 40 ألف شيكل بدلاً من 6 أشهر حبس أو بغرامة 1500 دولار على موظف الضرائب الذي يسئ استخدام المعلومات التي بحوزته.

ثالثاً: بالعلاقة مع الشركات

أحدث القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 عدة تغييرات على العلاقة بين الشركات و بين القرار بقانون ومن أهم تلك التغييرات نجل مما يلي:

1. ألغى القرار بقانون إعفاء الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق في المحافظ الاستثمارية للبنوك والمؤسسات المالية.
2. زاد القرار بقانون سقف تنزيل نفقات البحث العلمي، ونفقات البحث عن أسواق جديدة أو فتح آفاق جديدة للتصدير إلى 2% من الدخل الإجمالي بدلاً من 1% في القانون السابق، ورفع المبلغ إلى 500 ألف شيكل بدلاً من مائة ألف دولار في السابق، يرى الباحث أن نسبة 2% غير كافية في ظل العولمة الاقتصادية والمنافسة الشديدة في الأسواق الخارجية، حيث كان يجب على المشرع زيادة نسبة التزييلات إلى 10% من أجل خلق حافز لدى الشركات من أجل زيادة البحث والتطوير والدخول إلى أسواق خارجية والذي يعمل بدوره إلى زيادة الصادرات.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 12/و.

3. خفض القرار بقانون سقف تنزيل نفقات الضيافة إلى 1% بدلا من 3% من الدخل الإجمالي.
4. استحدث القرار بقانون فرض ضريبة على الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة بنسبة 5% إذ نص القرار بقانون على: "يخضع للضريبة الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من البنوك والشركات المالية في السلطة الوطنية بنسبة (5%) على أن تحسب هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي، ويستثنى من أحكام هذه الفقرة فوائد الودائع وأرباحها، والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى¹، يرى الباحث إن إضافة هذه المادة سيعمل على تخفيض حجم الودائع لدى المؤسسات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والتي بدوره سيؤثر على مقدرة تلك المؤسسات في منح القروض والذي يؤدي إلى تخفيض نسبة الاستثمار.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 8/31.

المبحث الثاني

توافق القرار بقانون مع القواعد المعمول بها

تناول الباحث في هذا المبحث مدى توافق القرار بقانون من قواعد فرض الضريبة في المطلب الأول، وبالمطلب الثاني تناول الباحث توافق القرار بقانون مع التعليمات الخاصة به

المطلب الأول: توافق القرار بقانون مع قواعد فرض الضريبة

يعد الاقتصادي الإنجليزي آدم سميث صاحب كتاب "ثروة الأمم" أول من وضع قواعد فرض الضريبة التي ينبغي مراعاتها عند فرضها، إذ ظلت هذه القواعد مقدسة لزمن طويل؛ لأن احترام الدولة لهذه القواعد عند فرض الأعباء الضريبية يعمل على تخفيف حدة الأعباء الضريبية ويجعلها مقبولة أو مستساغة لدى الأفراد¹. ويمكن إجمال قواعد فرض الضريبة فيما يلي:

أولاً: قاعدة العدالة الضريبية (المساواة)

توزع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقاً لمقدرتهم التكاليفية، أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة، وتتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة تشمل الأموال والأفراد بدون استثناء، وأن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المكلفين²، ويجب التركيز على وجود العدالة بصورتها وهما:

- العدالة الأفقية: وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية.
- العدالة الرأسية: وتعني معاملة ذوي الدخل غير المتماثلة معاملة مختلفة، أي تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة.

ولتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لابد من توفر الشروط الآتية:

¹ الشرع، طالب نور، الجريمة الضريبية، ط1، الأردن، دار وائل للنشر، 2008، ص 27.

² طاقة، محمد، والعزاوي، هدى، اقتصاديات المالية العامة، ط1، الأردن، دار المسيرة للنشر، 2007، ص 90.

- أ - عمومية الضريبة، وتكون على جميع أفراد المجتمع دون استثناء.
- ب - تصاعدية الأسعار الضريبية، أي كلما زاد الدخل زادت الضريبة التي يتم فرضها¹.
- ت - إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وتخفيض عبء الضريبة بما يتناسب مع الأعباء العائلية للمكلف، ومراعاة أعباء الديون².

أن الإعفاءات الشخصية للشخص الطبيعي حددها القرار بقانون بمبلغ 30000 شيكل وإعفاء طالبين جامعيين بحد أقصى بمبلغ 6000 شيكل للطالب الواحد، وهذا يتتافى مع المقدرة الشخصية، لأن خط الفقر في فلسطين لأسرة مكونة من 6 أفراد هو 30828 شيكل سنوياً حسب دراسات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، دون مراعاة التضخم في الاقتصاد الفلسطيني³.

وكذلك لم يُراعِ القرار بقانون الأعباء العائلية للأفراد لأنه ساوى الإعفاء بين المتزوج والأعزب، وبين من عنده أولاد أو معيل وغيره، وبين من يعيل آخرين وبين المريض والسليم، وذلك بين من يسكن في المناطق (A.B.C).

وأقر القرار بقانون بإعفاء مبنى السكن مبلغ 30000 شيكل وفوائد بمبلغ 4000 شيكل سنوياً لمدة عشر سنوات أي $10 \times 4000 = 40000$ شيكل فوائد بنكية وهذا يتتافى مع المنطق والعدالة، فكلفة البناء والاستئجار مرتفعة في الأراضي الفلسطينية⁴.

وكذلك أخضع القرار بقانون جميع أرباح الشركات بنسبة 15 % و 20% للضريبة دون التمييز بين شركة صناعية أو تجارية أو فردية أو سياحية، وسأوى في هذه الشرائح بين البنوك و شركات التأمين، وشركات الاتصالات، والشركات الصناعية والزراعية، وشركات الإنتاج والتصدير، ومن خلال ذلك لا يجد الباحث أن القرار بقانون قد أعطى حوافز تشجيعية للاستثمار

¹ الفريحات، ياسر صالح، المحاسبة الضريبية، على الرواتب والأجور، ط 1، دار المناهج للنشر، الأردن، 2007، ص 20.

² الحسيني، قاسم إبراهيم، المحاسبة الضريبية، ب ط، مؤسسة الوراق للنشر الأردن، 2000، ص 17.

³ الجهاز المركزي للإحصاء، مرجع سابق، ص 47.

⁴ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1/12 هـ.

في القطاعات الاقتصادية المهمة مثل الزراعة وشركات الإنتاج والتصدير، وهذا يوحي بقصور السياسات الضريبية فلم يحقق القرار بقانون مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.

ثانياً: قاعدة الملازمة

تعني أن تجبى الضريبة في الوقت والطرق الأكثر ملائمة للمكلف، وذلك بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، واختيار الأوقات الملائمة، والإجراءات والأساليب التي لا يتضرر منها المكلف عند دفع الضريبة¹، من جهة الوقت الملائم في تحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقيق الأرباح، وتستوفي الضريبة على الرواتب والأجور عند الحصول عليهما بأسلوب الاقتطاع من المنبع، أما من جهة الطريقة الملائمة، فيجب أن يضمن التشريع الضريبي التيسيرات المخففة من ثقل الضريبة على المكلف، مثل السماح بدفع الضريبة على أقساط متعددة، أو استعمال وسائل الدفع المختلفة، مثل الأداء النقدي، أو الشيكات المصرفية، أو الدفع بالبريد².

ويرى الباحث أن القرار بقانون لم يُراعِ أحوال المكلفين ولم يكن له أبعاد اجتماعية وسياسية مثل منح بعض التسهيلات للمكلفين في مناطق معينة مثل المناطق المهددة بالاستيطان، كذلك لم يُراعِ دخول بعض المكلفين من ذوي الاحتياجات الخاصة أو المصابين، ولم يميز هذا القرار بقانون أيضاً بمقدرة المكلف عند استحقاق الضريبة عليه، وحدد دفع الضريبة بموجب سلف تدفع مقدماً دون النظر إلى المخاطر التي تواجه المكلف ودافعي الضريبة³.

كذلك تم إخضاع الدخل من الزراعة دون مراعاة أوضاع المزارعين وأحوالهم و الأعباء المالية الملقاة عليهم، وبإخضاع الزراعة دون تمييز بين أنواعها والمشتغلين بها من أشخاص طبيعيين أو شركات إنتاج زراعي، وهذا يتنافى مع أبسط مبادئ الملازمة وينهي أي أهداف اجتماعية أو سياسية لهذا القرار بقانون.

¹ قدي، عبدالمجيد، دراسة في علم الضرائب، ط 1، دار جرير للنشر، الأردن، 2011، ص 40 .

² جمل، برهان الدين، المالية العامة دراسة مقارنة، ب ط، دار طلاس للنشر، سوريا، 1992، ص 122.

³ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 2/30.

ثالثاً: قاعدة اليقين والوضوح

استقرت آراء علماء المالية العامة لكي تتحقق قاعدة اليقين في الضريبة، إذ يجب أن تكون واضحة وثابتة، وتكون الضريبة محددة بوضوح، وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من تحديد للوعاء الضريبي، وسعر الضريبة، وميعاد الوفاء وطريقة الدفع، ومراعاة هذه القاعدة تؤدي إلى علم المكلف بالتزاماته تجاه الدولة ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانبها، وذلك من خلال التعرف على النصوص التشريعية المقررة للضرائب والقرارات الإدارية المفسرة لها، وكذلك يدخل في معنى اليقين أيضاً استقرار نظام الضريبة وثباته، فيجب ألا يدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامه تغيير إلا ما هو ضروري، ولا يتغير سعرها ولا وعاؤها ولا طريقة تحصيلها من عام لآخر؛ لأن كثرة التعديلات التي تطرأ على الضرائب ينجم عنها اضطرابات في النظام الاقتصادي¹.

ويرى الباحث أن القرار بقانون غير واضح ويحتاج إلى تفسير في معظم مواده، وهذا يتطلب إصدار تعليمات من المسؤولين أو الوزير، وربما تزيد هذه التعليمات من الغموض في القرار بقانون، ومثال ذلك:

1. عدم وضوح المعالجة الفنية المتعلقة بإعفاء الدخل المتحقق في الخارج، إذ إن النص الوارد في القرار بقانون سيؤدي إلى إشكاليات تتعلق بعبء إثبات الأموال المستثمرة في الخارج، هل هي من أموال الشخص، أو ودائعه في فلسطين، أم غير ذلك².
2. عدم وضوح النص المتعلق بإخضاع فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية³.
3. ترك معالجة كثير من البنود والتي من أهمها معالجة مصاريف الدخل المعفي والديون المعدومة، والتي هي في ظل القانون ساري المفعول موضع خلاف بين دائرة ضريبة الدخل

¹ النمراوي، صلاح الدين محمد حسن، الضريبة على الدخل غير المشروعة في الشريعة الإسلامية مقارنة بالاقتصاد الوضعي، ط 1، مصر، مكتبة الوفاء القانونية، 2013، ص 74.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 15/7.

³ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 8/31.

والمكلفين بموجب تعليمات يصدرها الوزير بتتسيب من المدير العام، وهذا يعني أن القرار بقانون لم يتصف بالوضوح و السهولة.

4. تطرق القرار بقانون إلى بعض المعالجات الضريبية التي لا لزوم لها، والتي من شأنها ظهور تفسيرات أو اجتهادات، وتعطيل تسوية الملفات الضريبية مثل معالجة الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات، والمصاريف الرأسمالية، والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول¹.

5. وجود العديد من نقاط التعارض والتضارب في مواده وعباراته ومسمياته مثل تحديد الدخل الصافي والإجمالي والدخل الخاضع وكذلك مفهوم الإعفاءات ومفهوم الدخل الإجمالي، و من أمثلة ذلك: وجود تناقض في المادة 2/42/ب وهو اعتبار قرارات المقدرة غير قانونية وغير ملزمة ما لم تكن قد خضعت للتدقيق، وفي هذا تناقض مع المادة 5/28 التي اعتبرت أن قرارات التقدير المتفق عليه مع المقرر قطعية.

6. الغموض الذي اكتنف هذا القرار بقانون مثل المخصصات، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والإيجار التمويلي، والشركات التي يحق لها الإفادة من هذه الامتيازات واستثنى من ذلك الشركات المساهمة والعاملة في قطاعات الإنتاج والتصنيع والخدمات السياحية وشركات التأمين².

7. عدم التطرق إلى معالجة بعض الأمور المتعلقة بالدخول والتي منها:

- أرباح بيع أسهم التأسيس (الاكتتاب).
- عدم التطرق إلى معالجة الضرائب المدفوعة في الخارج على الدخل الخاضع و الناشئ في الخارج مما يخلق الازدواج الضريبي.
- دخول الأبناء القاصرين (دون السن القانوني).

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المواد، 1/8/ص و 6/9-8.

² تعليمات قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، رقم 14 لسنة 2012.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة

تقتضي هذه القاعدة أن تقوم الدولة بتنظيم كل ضريبة، بحيث تتكلف في سبيل تحصيل الضريبة أقل مبلغ، إذ إن الدولة تتحمل وحدها نفقات تحصيل الضرائب المختلفة التي تتمثل في أجور الموظفين المكلفين بربط الضرائب وتحصيلها، وكلما قلت نفقات الجباية كان إيراد الضريبة غزيراً، وتقوم قاعدة الاقتصاد على مقارنة حصيللة الضرائب بتكاليف تحصيلها¹، ويرى الباحث أن القرار بقانون لم يحقق قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة، خاصة إن ضريبة الدخل لا تشكل سوى 7% من الإيرادات المحلية للسلطة الفلسطينية أي ما يعادل 88 مليون دولار سنوياً، إذ إن القرار بقانون أخضع المواطنين كافة للضريبة، وألزمهم تقديم كشوف ذاتية عن دخولهم المتحققة سواء كانت خاضعة أو غير خاضعة، وكان أجدد للحكومة أن تحارب التهرب الضريبي الذي يبلغ حوالي 800 مليون دولار²، وتخفيض النفقات الجارية التي بلغت 3.5 مليار دولار للعام 2012³. وأخضع القرار بقانون الدخل المتأتية من فوائد الودائع لدى البنوك بنسبة 5% على أن تخصم من المصدر، أي يوردها البنك للضريبة فإن ذلك يحتم على كل مودع لدى البنوك فتح حساب ضريبي لدى الدائرة الضريبية.

ومن جهة أخرى إن صدور عدة قوانين وتعديلاتها يربك العاملين في الضريبة ويربك المكلفين في تطبيق القانون، إذ تم إصدار ثلاثة قوانين ضريبة في مدة خمس سنوات في عهد السلطة الفلسطينية، وهذا ينتج عنه تكاليف إضافية تتمثل في عملية التدريب وانعقاد الدورات.

خامساً: قاعدة التناسق مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (الفلسفة)

ورد في مقدمة الدراسة أن الضرائب بجانب هدفها المالي وهو الحصول على الموارد اللازمة، لها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية يراد تحقيقها باستخدام النظام الضريبي، لذلك يجب أن يتمشى النظام الضريبي مع الأهداف المحددة سلفاً وعدم فرض ضرائب تتعارض أو

¹ قدورة، زهير أحمد، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، ط 1، دار وائل للنشر الأردن، 2012، ص 105.

² حمدان، محمد، القدس الاقتصادية، السنة الأولى، العدد الرابع، كانون ثاني، 2013، ص 19.

³ الجهاز المركز للإحصاء الفلسطيني ووزارة المالية الفلسطينية، بيانات المالية الحكومية، 2012.

تقلل من الوصول لهذه الأهداف¹، ويرى خبراء الاقتصاد أن القرار بقانون لم يأت انعكاساً للسياسات الاقتصادية الكلية ولا انعكاساً للسياسة المالية الشاملة، وأدى ذلك إلى دخول القرار بقانون في مناطق محظورة اقتصادياً في هذه المرحلة بالذات وقد ورد ذلك في إخضاع دخل القطاع الزراعي للضريبة².

المطلب الثاني: توافق قانون ضريبة الدخل والتعليمات الخاصة به

تقوم السلطة التنفيذية في سبيل أدائها لوظائفها وواجباتها بوضع نوع جديد من القواعد العامة المجردة يطلق عليها الفقه اللوائح أو الأنظمة أو التشريعات الفرعية أو التعليمات، وتعرف بأنها: القرارات الإدارية التنظيمية التي تضعها السلطة التنفيذية، وللأنظمة أو التعليمات أهمية خاصة باعتبارها مصدراً من مصادر القانون الإداري³، كونها أكثر تلبية واستجابة لمتطلبات العمل الإداري من القوانين العادية؛ لأن القواعد القانونية تقتصر على وضع الخطوط العامة، تاركة المجال للأنظمة لرسم وبيان التفاصيل اللازمة لتطبيق هذه القواعد⁴، والأعمال التشريعية الحكومية متنوعة، من حيث السند القانوني لإصدارها، وقوتها القانونية، والغاية المرجوة منها، فهناك اللوائح المستقلة التي تنظم السلطة التنفيذية بموجبها شأناً من الشؤون القانونية المختلفة، بمعزل عن أي قانون، ومستندة في إصدارها مباشرة إلى الدستور، كما أن هناك لوائح الضرورة التي تصدر عن السلطة التنفيذية في الظروف الاستثنائية استناداً إلى نظرية الضرورة، وهي أيضاً تستند إلى الدستور مباشرة، وبمعزل عن أي قانون، وهناك اللوائح التنفيذية التي تصدر من أجل وضع القانون موضع التطبيق، أي أنها تصدر تنفيذاً لقانون محدد⁵.

¹ خطاب، عزمي يوسف، الضرائب ومحاسبتها، ط 1، دار الإحصاء العلمي للنشر الأردن، 2010، ص 38-39.

² عاطف علاونة، باسم مكحول، طارق الحاج، قانون الضريبة عدالة اجتماعية، حياة وسوق، العدد 39، 2012/12/29، ص 4

³ الطهراوي، هاني علي، القانون الإداري، ط 1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2001، ص 70.

⁴ كنعان، نواف، القانون الإداري، ط 1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2002، ص 48-49.

⁵ شريف، أيمن محمد، الازدواج الوظيفي والعضوي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في الأنظمة السياسية المعاصرة، ب ط، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص 218-225.

أولاً: شروط مشروعية اللوائح التنفيذية

1. ألا تتعارض اللوائح مع أحكام القانون الذي صدرت اللوائح بالاستناد إليه، وعند وجود تعارض يعمل بالقانون لا باللوائح.
2. أن تكون اللوائح بمثابة أحكام تفصيلية لحكم أصلي منصوص في القانون¹.
3. أن تكون الأحكام الواردة في اللوائح لازمة لتنفيذ القانون، دون أن يمنع ذلك من الإضافة لأحكام القانون، بشرط أن يكون الحكم الجديد الوارد في اللوائح لازماً لتنفيذ القانون².
4. أن تصدر اللوائح من الجهة المختصة بإصداره وإلا عُد اللوائح غير قانوني.
5. تطبق اللوائح التنفيذية ويسري مفعولها بأثر فوري من تاريخ صدورهما فقط، فلا يجوز أن تتضمن أثراً رجعياً وإلا كانت غير مشروعة³.
6. ألا تتضمن اللوائح أحكاماً جديدة أو متعارضة مع القانون الأصلي⁴.

ثانياً: السلطة المختصة بوضع اللوائح التنفيذية

تستمد السلطة التنفيذية حقها في وضع اللوائح التنفيذية من النصوص الدستورية التي تخولها هذه الصلاحية، باعتبارها السلطة المكلفة بتنفيذ القوانين حتى تتمكن من أداء وظيفتها المحددة لها في الدستور⁵، إذ نص القانون الأساسي الفلسطيني في المادة 70 لمجلس الوزراء التقدم إلى المجلس التشريعي بمشروعات قوانين وإصدار اللوائح واتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ القوانين، كما نصت المادة 71 من نفس القانون " يختص كل وزير في وزارته بالإشراف على سير عمل وزارته وإصدار التعليمات اللازمة.

¹ الزعبي، خالد سمارة، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، ط 2، دار الثقافة للنشر، الأردن، 1999 ص 119.

² جمال الدين، سامي، الرقابة على أعمال الإدارة، ط 1، منشأة المعارف للنشر، مصر، 1982، ص 48.

³ الطهراوي، هاني علي، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 72.

⁴ ديوان الفتوى والتشريع، دليل صياغة التشريعات الثانوية، فلسطين، ص 78.

⁵ شريف، أيمن محمد، الازدواج الوظيفي والعضوي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في الأنظمة السياسية المعاصرة، مرجع سابق، ص 216.

ثالثاً: سلطة اللائحة التنفيذية في فرض الرسوم والضرائب

الأصل، هو عدم جواز فرض أية رسوم أو ضرائب العامة إلا بمقتضى قانون صادر عن السلطة التشريعية، استناداً إلى المادة 88 من القانون الأساسي الفلسطيني¹، غير أنه في حالات معينة، قد لا يتطلب فرض الرسوم إصدار قانون، وإنما يكفي أن يصدر قانون يفوض الوزير المختص، أو جهة أخرى في السلطة التنفيذية صلاحية فرض الرسم وذلك، لأن جهة الإدارة في مثل هذه الحالة تكون أقدر على تقدير قيمة الرسم وتنظيمه من السلطة التشريعية، فتقوم بناء على الصلاحيات التي خولها لها القانون بوضع اللوائح المحددة لقيمة الرسم وإجراءات تحصيله، وغير ذلك من المسائل التفصيلية المتعلقة به وغالباً ما يحدث هذا الأمر في الرسوم المستعجلة، والتي قد تتغير من فترة إلى أخرى، ولا يكون من المناسب إشغال السلطة التشريعية بها، ويجري العمل على هذا الأساس في معظم الدول².

رابعاً: ملاحظات على اللوائح التنفيذية لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني

منح القرار بقانون مجلس الوزراء الفلسطيني بتتسيب من وزير المالية صلاحيات تعديل الشرائح الضريبية والإعفاءات المنصوص الواردة فيه، وصلاحيات إعفاء أي مكلف من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها ومن الغرامات المنصوص عليها في القانون كلها أو بعضها في حالات محددة، ومنح القرار بقانون لمجلس الوزراء صلاحيات، إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام القرار بقانون بما فيها نظام مكافآت موظفي الدائرة، ونظام أصول المحاكمات المتبعة في القضايا الحقوقية المقامة وفق أحكام القانون بما في ذلك الأحكام المتعلقة بدفع الرسوم ومواعيد الطعن ودرجاته وإجراءاته ومحتويات اللائحة ومن له حق رفع الدعوى وجميع الأحكام والإجراءات اللازمة للسير فيها.

¹ فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاءها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها، كلها أو بعضها إلا بقانون.

² ادعيس، معن، اللوائح التنفيذية للقانون، سلسلة تقارير تطوير القوانين 16، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2002، ص19.

ويرى الباحث أن اللوائح التي أصدرها مجلس الوزراء قد تكون غير قانونية وخاصة فيما يتعلق بتعديل الشرائح والنسب الضريبية ، السبب أن اللوائح جاءت مخالفة للقانون الأساسي الفلسطيني، لاسيما المادة 88 سابقة الذكر .

بالمقابل منح القرار بقانون وزير المالية بتنسيب من المدير صلاحيات إصدار تعليمات للقانون، حيث اصدر وزير المالية ما مجموعه خمسة عشر تعليماً بخصوص القرار بقانون، ومن الملاحظات على تعليمات القرار بقانون نورد ما يأتي:

1. هل روعي في عنوان التعليمات الشكل الموحد واجب الإلتباع؟

ويرى الباحث أن التعليمات التي أصدرها وزير المالية لم تراعي الشكل الموحد في إصدار التعليمات حيث كان يكتنفها النقص، إذ أن كل التعليمات لم تشر إلى القانون الذي صدرت من خلاله.

2. هل روعيت الشروط الواجبة توفرها في مادة التعريفات، بحيث لا تتضمن تكراراً

للمصطلحات الواردة في القانون؟ ولم تتعارض مع التعاريف الواردة في القانون؟

ويرى الباحث من خلال اطلاعه على كتيب التعليمات، أن معظم التعليمات ينقصها مادة التعريفات حتى يزول اللبس في تطبيق القرار بقانون، ومثال ذلك في المادة 6 من تعليمات رقم 9 بشأن احتساب الدخل والمصرف القابل للتزويل حيث ذكر الدخل العرضي، بالإضافة إلى ذلك هنالك تعريفات مكرره مأخوذة من القرار بقانون، مثل تعريف الدخل الإجمالي.

3. هل تضمنت التعليمات نصوصاً حرفية مأخوذة من القانون، لا حاجة لها، ولا تساعد في تفسير

تطبيق القانون؟

ويرى الباحث أن التعليمات اكتنفها كثير من التكرار (مأخوذة من القرار بقانون) لا حاجة لها إذ تضمنت التعليمات رقم 8، بشأن الخصم من المصدر، الأطراف الذين توجب عليهم الخصم من المصدر وقد ذكر القرار بقانون في المادة 31 جميع هذه الأطراف.

4. هل فرضت التعليمات رسوماً أو ضرائب دون وجود تفويض قانوني بذلك؟

ويرى الباحث أن التعليمات لم تلتزم في حدود التفويض الممنوح لها وخاصة في تعليمات رقم 8 بشأن الخصم من المصدر في المادة 3/2، حيث فرضت التعليمات ضريبة جديدة

10% من إجمالي الراتب أو الأجر غير الشهري أو بدل حضور جلسات بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة، ويتضح من خلال هذه المادة أن أي شخص يحصل على اجر غير شهري سيقطع منه 10%، إذ إن هذه المادة جاءت ليست مخالفة للقانون الضريبي بل أنها مخالفة للقانون الأساسي.

5. هل تم الإشارة في التعليمات إلى ضرورة نشرها في الجريدة الرسمية الوقائع الفلسطينية وأن سريان مفعولها يبدأ من تاريخ نشرها وليس من تاريخ صدورها¹؟

ويرى الباحث من خلال الاطلاع على كافة تعليمات قانون ضريبة الدخل، ولاسيما المادة 12، أنها نصت على "تتخذ أحكام التعليمات ويعمل بها من تاريخ صدرها، وتنتشر في الجريدة الرسمية"، أي انه يتم العمل بالتعليمات من تاريخ صدورها وليس بعد نشرها في الجريدة الرسمية، ويجب على المشرع أن تكون المادة على النحو الآتي: يسري العمل بهذه التعليمات من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية.

المطلب الثالث تقييم القرار بقانون رقم 11 لسنة 2011.

في هذا المطلب تناول الباحث تقييم القرار بقانون من خلال الآثار الاقتصادية والاجتماعية لضريبة الدخل بالفرع الأول، وبالفرع الثاني تناول الباحث ملاحظات واقتراحات على القرار بقانون

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لضريبة الدخل

تمثل الآثار الاقتصادية النهائية المباشرة للضرائب، أداة أساسية تساعد المسؤولين في التعرف على الأوضاع المالية في الدولة ومدى نجاح السياسة الضريبية القائمة، ويذهب بعض الاقتصاديين إلى القول؛ بأن الضرائب تحرك نشاط الأفراد وتدفعهم إلى زيادة الإنتاج في حين يرى البعض الآخر أن الضرائب تشل نشاط الأفراد وتؤثر في إنتاجهم².

¹ تم أخذ هذه الأسئلة من دليل صياغة التشريعات الثانوية الفلسطيني.

² العلي، عادل فليح، مالية الدولة، د.ط، زهران للنشر، الأردن، د.س، ص 336

أولاً: أثر الضريبة على الاستهلاك والادخار

يمكن للضريبة أن تؤثر في الادخار من خلال التأثير على تفضيلات الأفراد بين الاستهلاك الحاضر والاستهلاك المستقبلي نتيجة للتأثير الذي تمارسه على دخول الأفراد¹، إذ يتوزع دخل الفرد بين الاستهلاك والادخار، ويتوقف ما يخصص لكل منهما على الميل للاستهلاك، وعلى حجم الدخل، والضريبة تؤثر على كل من الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على كل من الميل للاستهلاك وحجم الدخل، فالضريبة كقاعدة عامة تؤدي إلى خفض حجم الدخل المتاح للأشخاص، وبالتالي تؤدي إلى خفض كل من الاستهلاك والادخار، ولكن تكون نسبة خفض في الادخار أكبر من نسبة خفض في الاستهلاك². أن زيادة ضريبة الدخل ستؤدي إلى تراجع الأرباح الصافية للشركات، مما يعني أن الأرباح المتبقية الصافية للشركة ستخفض، وهذا بدوره يؤدي إلى أن الأموال المتاحة للشركات لإعادة استثمارها ستكون أقل، وبالتالي سيحد القرار بقانون من الاستثمارات الجديدة لهذه الشركات، والأرباح التي ستوزعها على المساهمين ستكون أقل، وهذا الأمر سيقول الاستهلاك للمساهمين، وبالنسبة لضريبة الدخل على الأفراد، ويرى الباحث أن القرار بقانون سيقطع مبالغ أكبر من ذوي الدخل المرتفع، وهذا سيؤثر سلباً على الاقتصاد بشكل مباشر، لأن مدخرات هؤلاء الأشخاص ستقل واستهلاكهم أيضاً سينخفض لأن دخولهم الحقيقية وقوتهم الشرائية ستقل.

ثانياً: أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار

يتوقف تأثير الضريبة على الأسعار، إلى حد كبير، على درجة مرونة العرض والطلب على المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك الظروف الاقتصادية المحيطة، إذ إن الضرائب سواء على الفقراء أو الأغنياء تقلل من الدخل المتاح للاستهلاك وهذا بدوره يخفض الطلب الكلي في المجتمع وبالتالي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك، إلى تخفيض المستوى العام للأسعار، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات يعمل على رفع أسعار تلك

¹ اندراوس، عاطف وليم، الاقتصاد المالي العام، ط 1، دار الفكر الجامعي، مصر، 2010، ص 370.

² عوض الله، زينب حسين، مبادئ المالية العامة، د.ط، الفتح للنشر، مصر، 2003، ص 197.

السلع والخدمات في معظم الأحيان، فإذا كانت تلك السلع والخدمات تساهم بنسبة كبيرة في مؤشر الأسعار العام، فإن المستوى العام للأسعار سيرتفع¹. يرى الباحث أن زيادة نسبة الضريبة في القرار بقانون خاصة على الأشخاص المعنويين، سيؤدي إلى قيام الشركات والمؤسسات تحميل التكاليف الإضافية للمستهلك من خلال الزيادة في الأسعار، وهذا سينعكس سلباً على القوة الشرائية للمواطن وسيسهم في زيادة نسب التضخم في الاقتصاد الوطني.

ثالثاً: أثر الضريبة على توزيع الدخل القومي

يتوقف أثر ضريبة الدخل على توزيع الدخل على كونها تفرض بسعر نسبي، أو بسعر تصاعدي، فإذا كانت ضريبة الدخل تفرض بسعر نسبي، فإن عبئها يكون شديداً على أصحاب الدخل الصغيرة بالمقارنة مع أصحاب الدخل الكبيرة، لأن التضحية التي يتحملها أصحاب الدخل المنخفضة أعلى من أصحاب الدخل المرتفعة، بسبب اقتطاع نفس النسبة من دخول كل منهم، ومعنى ذلك أن الضرائب النسبية تزيد من حدة عدم المساواة في توزيع الدخل، أما إذا كانت ضريبة الدخل تفرض بسعر تصاعدي فإنها، كقاعدة عامة، يكون عبئها على أصحاب الدخل الكبيرة أكبر من عبئها على أصحاب الدخل المحدودة، إذ تباشر في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الدخل المنخفضة². ويرى الباحث أن ضريبة الدخل وخاصة التصاعدية ليست الوحيدة تماماً لإعادة توزيع الدخل، ومن الأفضل إعادة توزيع الدخل عبر سياسات الإنفاق، أي تركيز إنفاق الحكومة على الفقراء.

رابعاً: الآثار التوجيهية للضرائب

تتجه بعض الدول إلى استخدام الضرائب كأحد العوامل أو الأساليب غير المباشرة لتوجيه النشاط الاقتصادي لقطاع معين، مثل الصناعة على حساب النشاطات الإنتاجية الأخرى، وذلك بتقديم إعفاء ضريبي للمصانع الجديدة لمدة محدودة، وهذا يدفع المستثمرين إلى الاستثمار الصناعي، والاستفادة من تلك الإعفاءات الضريبية، كذلك إذا أرادت الدولة أن توجه المستثمرين

¹ فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، ب ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1971، ص 198.

² عبد المولى، السيد، المالية العامة، د.ط، دار الفكر العربي، مصر، 1975، ص 324.

للاستثمار في المناطق الأقل حظاً في التنمية الصناعية فإنها تعطي إعفاءات ضريبية لكل مستثمر يقوم ببناء مصنعة خارج المناطق السكانية مثلاً¹. يرى الباحث أن القرار بقانون لم يأت انعكاساً للسياسات الاقتصادية الكلية ولا حتى انعكاساً للسياسة المالية، إذ لم يراع الآثار التوجيهية للضرائب حيث لم ينص القرار بقانون مثلاً على تشجيع قيام المصانع الجديدة وذلك بمنح إعفاء لتلك المصانع في بداية إنشائها، ولم يمنح أي إعفاء للمشاريع الواقعة في المناطق الفلسطينية المصنفة ج.

الفرع الثاني: ملاحظات واقتراحات على القرار بقانون

اعتري القرار بقانون كثيراً من السلبيات التي تحدثنا عنها في الفصل الثاني، وفي هذا المبحث سيتناول الباحث أهم الملاحظات على القرار بقانون وطرح اقتراحات على هذه الملاحظة، من أجل الأخذ بها في حالة تم عرض القرار على المجلس التشريعي من أجل إقراره، أو في حالة تم التعديل على قانون ضريبة الدخل في المستقبل.

لقد أنتت الكثير من التعريفات لتخرج المعاني المخصصة عن إطارها ومفهومها والتي تحتاج إلى التعديل والتوضيح، سيما وأن هنالك العديد من العبارات الواردة في القرار بقانون بحاجة للتعريف، مثل الحاكم الإداري والضابطة القضائية، ومن الملاحظات على القرار بقانون.

المادة رقم (1) تعريفات وأحكام عامة:

الدخل الخاضع للضريبة: وهو مجموعة الدخل الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار ويلاحظ أن هذا النص فيه تقديم الخسائر المدورة على الإعفاءات والتبرعات، ويرى الباحث من منطلق قاعدة العدالة أنه يجب تقديم تنزيل الإعفاءات والتبرعات ومن ثم تنزيل الخسارة المدورة، وكذلك أورد القرار بقانون عبارة على التوالي، أي أنه في حال تحقيق أرباح لا تفي بتنزيل الخسارة المدورة فإنه لا يتم الاعتراف بالإعفاءات والتبرعات.

¹ حشيش، عادل أحمد، أصول المالية العامة، د.ط، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 1984، ص233.

الاقتراح: تعريف الدخل الخاضع هو ما يتبقى من الدخل الإجمالي وتنزيل المصاريف والنفقات المتعلقة بإنتاج الدخل والخسائر المدورة المتحققة في السنوات السابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات المنصوص عليها في هذا القرار¹.

المادة رقم (2) وعاء الضريبة:

نص القرار بقانون على أن تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة، ويفهم من ذلك أنه أخضع أي دخل سواء تحقق في فلسطين أو خارج فلسطين سواء كان ذلك الشخص فلسطينياً أم غير فلسطيني، ويرى الباحث وجوب الاعتماد على مبدأ الإقليمية فلا يعقل إخضاع أي شخص للضريبة حيثما تحقق له الدخل.

الاقتراح: إضافة العبارة التالية، أن كافة الدخول المتحققة لأي شخص من دخل محلي أو الدخول المتحققة في فلسطين خاضعة لضريبة الدخل .

المادة رقم (5) احتساب دخل المكلف لغايات الضريبة:

الفقرة (2) أعطت المدير الحق وفقاً لدرأيته بتحديد فئات المكلفين من ذوي المهن الحرة لمحاسبته على الأساس النقدي دون وضع ضوابط ومعايير لذلك.

الاقتراح: يجب أن تحدد تعليمات القانون الأشخاص من ذوي المهن الحرة الذي يتم محاسبته على الأساسي النقدي وتكون على سبيل الحصر.

المادة رقم (7) الدخل المعفي من الضريبة:

الفقرة (4) إعفاء نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة، ويرى الباحث أن تحديد المكافأة المعفاة، بحد أقصى شهر عن كل سنة، مخالف التشريعات النافذة لقانون العمل الفلسطيني وعليه أن هذه المعالجة تفتقر إلى العدالة، ويقترح

¹ مشروع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم لسنة 2013 مادة رقم 1.

الباحث إعفاء كامل لمكافأة نهاية الخدمة؛ لأن الموظفين هم الفئة الملتزمة بدفع الضريبة وذلك عن طريق الخصم من المصدر.

المادة رقم (8) التنزيلات على الدخل:

الفقرة: (1/ج) أتت هذه الفقرة عامة وغير واضحة، وعليه فإن أي مكلف يجوز له تنزيل فوائد القروض بما فيها البنوك والشركات المالية والأشخاص الطبيعيين دون تحديد سقف لتلك الفوائد والقروض، وعن النشاط و رأس المال الذي دفعت من أجله، ويقترح الباحث أن تكون المرابحة وفوائد القروض محددة من حيث مقدارها، والعمل على تنزيل المرابحة والفوائد بنسب مختلفة وفق الاستثمار في رأس المال.

الفقرة (1/ش): يرى الباحث أنه تم ربط مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها بالبنوك ومؤسسات الإقراض وهذا يتنافى مع العدالة بحيث حرمت الشركات الأخرى مثل شركات التمويل وشركات التأمين من عمل مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها، وبالإضافة إلى الشركات الأخرى.

المادة رقم (9) تنزيلات غير مقبولة:

الفقرة (8) الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول. ما دام التحاسب الضريبي يقوم على أساس الدخل المتحقق، يرى الباحث أنه لا لزوم لذكر هذا الموضوع ضمن أحكام القرار بقانون، الأمر الذي قد يفهم منه أن القرار بقانون عالج هذه الخسائر وأن الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول خاضعة للضريبة وهذا بالطبع يتناقض و أساس التحاسب الضريبي¹.

المادة رقم (12) الإعفاءات:

الفقرة (1/أ): إعفاء سنوي للمقيم مقداره 30000 شيكل، يلاحظ أن هذا الإعفاء يتعارض مع قاعدة العدالة سابقة الذكر والمتمثلة في توزيع الدخل وتحقيق العدالة، كما أنه لم يراع فيه المعلومات الإحصائية الخاصة، مثلاً بمعدل دخل الفرد أو حد خط الفقر.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 3.

المادة رقم (15) المعاملات الوهمية:

الفقرة (15/3): إذا ثبت للمقدر أن معاملة من المعاملات مصطنعة أو وهمية يجوز له أن يستبعد تلك المعاملة وتقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناء على ذلك، وهذه نقطة قد تثير كثيراً من الخلافات بين المكلف المقدر، حيث أعطت هذه المادة للمقدر الحق في التقدير فيما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا ، إذ أن المقدر يستطيع رفض أي مصروف لا يناسب مزاجه بحجة أن المعاملة وهمية، خاصة أن القرار بقانون إلغاء الفقرة (4) من القانون السابق والمتعلقة بحق المكلف بالاستئناف لدى المحكمة المختصة.

المادة رقم (16) نسب الضريبة وشرائحها:

الفقرة (1): نسب الضريبة والشرائح والخاصة بالشخص الطبيعي، يجب أن تكون هذه الشرائح والنسب نابعة من بيانات إحصائية واقتصادية، ونظراً لتأثير هذه النسب على العبء الضريبي على للمكلفين، ويقترح الباحث تخفيض هذه النسب مما يساعد على توسيع القاعدة الضريبية، وتحقيق قاعدة العدالة الضريبية، ويقترح الباحث أن تكون النسب والشرائح كما يأتي:

* من (1 حتى 60000 شيكل) بنسبة (5%) .

* ومن (60001 حتى 120000 شيكل) بنسبة (10%).

* وما زاد عن ذلك بنسبة (15%).

الفقرة (2): نسبة الضريبة على الشخص المعنوي، حدد مجلس الوزراء الفلسطيني الشرائح والنسب الضريبية للشخص المعنوي، إذ كانت الضريبة تتمثل في شريحتين وكانت نسبة الشريحة الأولى 15% والثانية 20% لكافة الأشخاص المعنويين دون التمييز بين القطاعات الاقتصادية، ويرى الباحث لتحقيق قاعدة العدالة أنه يجب فرض نسب مختلفة لكل شخص معنوي بالاستناد إلى طبيعة عمل الشخص المعنوي ويقترح الباحث النسب الآتية:

أولاً: البنوك والشركات المالية بما فيها شركات الصرافة والأشخاص الاعتباريين الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي النسب التالية:

*من (1 حتى 125000 شيكل) بنسبة (20%).

* و ما زاد عن (125000) بنسبة (35%).

ثانياً: شركات الاتصالات الأساسية وشركات التأمين وشركات إعادة التأمين وشركات الوساطة المالية النسب التالية :

*من (1 حتى 125000 شيكل) بنسبة (15%).

* و ما زاد عن (125000) بنسبة (25%).

ثالثاً: لجميع الأشخاص الاعتباريين باستثناء ما ورد منهم في الفقرتين (أولاً) و (ثانياً) من هذه الفقرة النسب التالية

*من (1 حتى 125000 شيكل) بنسبة (10%).

* و ما زاد عن (125000) بنسبة (15%)¹.

المادة رقم (18) الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي

بموجب هذه المادة فإن الجميع ملزم بتقديم الإقرار الضريبي سواء كان خاضعاً أم غير خاضع و هذا يسبب إرباكاً كبيراً للدوائر الضريبية وللأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين.

المادة رقم (23) الفحص الضريبي ومراجعة سجلات المكلفين:

الفقرة (2): تم إعطاء صلاحيات أوسع وأشمل للمدير أو المقدر دون وجود أسباب حيث أسقط أسباب الإجراءات التي يقوم بها المدير أو من يفوضه من موظفيه، كما أعطى له صلاحيات الاحتفاظ بالبضائع والنقد والآلات والسجلات والقيود، ويرى الباحث كيف باستطاعة المدير أو من

¹ أخذ الباحث هذا الاقتراح من مشروع قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد، لسنة 2013.

يفوضه الاحتفاظ بكل ذلك بما فيها النقد والآلات والمخزون، ويقترح الباحث الإبقاء على نص الفقرة السابقة في القانون القديم¹.

المادة رقم (30) دفع الضريبة:

ألزم القرار بقانون المكلف بدفع الضريبة على شكل سلفيات، خلال العام، أخذ صفة التشريع، وإن دفع الضريبة على فترات هو إقرار من المكلف بتحقيق أرباح خلال العام والتي قد تكون غير متحققة، ويرى الباحث عدم تطبيق العدالة في تحصيل الضريبة، وخاصة أن ضريبة الدخل هي ضريبة سنوية، أي تجبى على الأرباح و الدخل المتحقق.

المادة رقم (34) صلاحيات المدير بفرض ضرائب مقطوعة:

الفقرة (1): للمدير أو من يفوضه خطياً إصدار قرار بفرض ضريبة مقطوعة، باستثناء الشركات المساهمة العامة، ويرى الباحث أن هذا النص يعطي صلاحية للمدير بفرض ضرائب مقطوعة على الشركات المساهمة الخاصة التي يجب أن تدير حسابات أصولية وفقاً للقانون، وهذا يتعارض مع أهداف الدائرة بإلزام هذه الشركات بإدارة حسابات أصولية، ويقترح الباحث أن يطبق هذا الأجراء على الأفراد الطبيعيين فقط.

المادة رقم (46) بدأ العمل بهذا القانون:

نصت المادة المذكورة على: "تفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2011 وما يتبعها"، ويرى الباحث أن تطبيق أحكام هذا القرار على الدخل المتحققة في سنة 2011 من شأنه الإضرار بالمكلفين خاصة أن هؤلاء المكلفين احتسبوا مخصصات الضرائب

¹ حيث نصت المادة 2/22 من قانون ضريبة الدخل القديم، عند توافر أدلة أو بيانات لدى مأمور التقدير يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم وأن يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل، ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمدة لا تزيد على ثلاثين يوماً تجدد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية.

المستحقة على دخولهم، وفقاً للقانون الساري المفعول وأن ما ورد في أحكام هذا القرار سيكون من الصعب الالتزام به، ويقترح الباحث أن يتم تطبيق أحكام القرار بقانون في سنة 2012.

المادة رقم (47) الإلغاء:

نص مشروع القانون المدني، "لا يجوز إلغاء نص تشريعي أو وقف العمل به إلا بنص تشريعي لاحق ينص صراحة على ذلك، أو يشتمل على ما يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم موضوعه تنظيمًا جديدًا"¹، ويتساءل الباحث كيف يلغى قانون قد تم إقراره من المجلس التشريعي فمن له حق الإلغاء هو المجلس التشريعي، الذي أصدر قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، ويقترح الباحث أن الأولى الأجدر بالسلطة العمل على تعديل القانون الأصلي عن طريق تعليمات دون الحاجة إلى إصدار قانون جديد.

الفرع الثالث: سلبيات وإيجابيات القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011

لقد كانت القوانين الضريبية وما زالت عرضة للتغيير في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية لأي دولة من الدول، في هذا المضمار كانت القوانين الضريبية تخضع باهتمام خاص من كافة الفعاليات والأطراف الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء، وبين مستفيد ومتضرر من التعديل على مفردات القانون كان لا بد من الإشارة إلى قرار بقانون ضريبة الدخل الجديد الذي يحمل في ثناياه العديد من الإيجابيات والسلبيات، سوف يتناول الباحث في هذا المبحث أهم الإيجابيات والسلبيات في قانون ضريبة الدخل الجديد.

أولاً: إيجابيات القرار بالقانون الجديد

باستعراض مواد قرار بقانون ضريبة الدخل الجديد فإن هذا القرار يشتمل على مجموعة من الإيجابيات وهي:

¹ مشروع قانون المدني الفلسطيني رقم 4 لسنة 2009، المادة 8.

1. تغيير العملة، حيث نصت المادة 4/5 على تحتسب الضريبة بالشيكّل إلى حين صدور العملة الوطنية، وفي حال إدارة حسابات بعملات متداولة أخرى تحتسب الضريبة وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بناءً على تنسيب من المدير، حيث كانت تحتسب الضريبة في القانون القديم بالدولار الأمريكي، وكان هذا الأمر يخلق مشاكل كبيرة للمكلف لأن التعامل التجاري وإدارة الدفاتر بالشيكّل، بينما يتطلب إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية بالدولار، مما يخلق مشاكل مع دائرة الضريبة من حيث أسعار العملات.
2. أدخل القرار بقانون الجديد إعفاءات إضافية للمكلف الفلسطيني والمتمثلة بإعفاء بدل طالب جامعي، حداً أعلى طالبين إذ إن قيمة الإعفاء لكل طالب 6000 شيكل سنوياً المادة 1/12، حيث أن هذا البند لم يكن موجوداً في القانون القديم¹.
3. فترة الاحتفاظ في الدفاتر، أصبحت الفترة التي تلزم المكلف فيها بالحفاظ على دفاتره المحاسبية هي 5 سنوات، بينما كانت في القانون القديم 7 سنوات، يرى الباحث أن هذا التعديل فيه إيجابية للمكلفين وخاصة المكلفين الكبار، فهو يوفر عليهم الجهد والتكلفة في حفظ الملفات التي تحتاج إلى المراجعة من قبل الدائرة الضريبية.
4. رفع القرار بقانون سقف عقوبة الغرامة المالية من 1000 دولار في القانون القديم إلى 10000 شيكل في القرار بقانون الجديد، وأبقى القرار على عقوبة الحبس كما هي في القانون القديم، حيث نص القرار الجديد على كل من تهرب أو حاول، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد غيره على التهرب الضريبي أن يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة، أو بغرامة لا تقل عن 1000 شيكل ولا تزيد عن 10000 شيكل أو بكليتا العقوبتين معاً²، ويرى الباحث أن هذا التعديل يعمل على تقليل التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 1/12.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 37.

5. رفع القرار بقانون سقف العقوبة بالحبس سنة أو بغرامة مالية لا تقل عن 40 ألف شيكل بدلاً من 6 أشهر حبس أو بغرامة 1500 دولار على موظف الضرائب الذي يسيء استخدام المعلومات التي بحوزته¹.

ثانياً: سلبات القرار بقانون الجديد

1. إخضاع مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد عن شهر عن كل سنة للضريبة، حيث نصت المادة 4/7: يعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القرار "مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة"² وهذا ما خلق شعور سيئ لدى موظفي القطاعات المختلفة والملتزمين أصلاً بدفع ما يترتب عليهم من ضرائب.

2. إخضاع الأرباح المتأتية عن المتاجرة لمال الأسهم في البورصة إلى ضريبة الدخل، أن فرض ضرائب على الأرباح الناتجة عن التداول بالأسهم سيؤدي إلى هجرة المستثمرين والمتعاملين في بورصة فلسطين إلى الأسواق المجاورة، إذ أن فرض مثل هذا النوع من الضرائب سيؤدي إلى خفض أحجام السيولة والتداول ما سينعكس سلباً على أسعار أسهم الشركات المدرجة وعلى مالكيها، ويعيق تطور ونمو السوق³.

3. الشرائح الضريبية، تلامس خط الفقر وتركز على الشرائح الأقل حظاً، وتساوي بين أصحاب الدخل المحدود والدخل المرتفع في نسبة الضريبة، حيث أوضح تقرير للجهاز المركز الفلسطيني للإحصاء في تقريره الصادر عن الفقر في الأراضي الفلسطينية، أن مستوى خط الفقر بلغ للأسره المرجعية (المكونة من ست أفراد: اثنين بالغين وأربعة أطفال) في الأراضي الفلسطينية خلال عام 2010 حوالي، 2569 شيكلاً شهرياً، وأن تدني عدد الشرائح سيؤدي إلى دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشريحة العليا عند مستوى متدن من الدخل الصافي حدد بحوالي 80 ألف شيكل، وهو مبلغ لم يعد يعتبر من الدخول العليا في فلسطين، في ظل ارتفاع الأسعار، ويرى الباحث أنه يجب على المشرع أن يحقق العدالة

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 3/44.

² قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 4/7.

³ مجلة سوق المال الفلسطيني، بورصة فلسطين، رام الله، العدد 18، تشرين ثاني 2010، ص 14.

الاجتماعية وذلك عن طريق زيادة الشرائح الضريبية، والعمل على تقليل نسبة كل شريحة من الضريبة، والخاصة الشريحة الأولى والثانية.

4. إخضاع الدخل الزراعي لضريبة الدخل: إن إخضاع الدخل الزراعي لضريبة الدخل تعدّ خطأ كبيراً؛ لأن الدخل الزراعي يتميز بالتذبذب وأنه مرتبط بالأسر الفقيرة ومرتبطة بأمور وطنية وسياسية كارتباط الإنسان بأرضه خصوصاً الذين يقطنون بمحاذاة المستوطنات وفي المناطق البعيدة¹.

5. إخضاع الفوائد المترتبة على الودائع في البنوك الفلسطينية للضريبة بنسبة 5% تخصم من المصدر، ويرى الباحث أن اقتطاع 5% من الفوائد المتحققة على الودائع سوف يؤدي إلى هجرة رؤوس الأموال الفلسطينية إلى الخارج، مما يؤثر سلباً على حجم الودائع لدى البنوك، مما يؤثر على تمويل القطاعات الاقتصادية، وعدم تحقيق التنمية في المجتمع.

6. خصم ما نسبته 5% من أي مبلغ يمثل بدل أتعاب أو التزام أو مساهمة أو ما يشابهها، يدفع لشخص مقيم من الأطباء أو المحامين أو المهندسين أو مدقي الحسابات أو الخبراء أو المستشارين وتعدّ الضريبة المقطوعة دفعة على حساب الضريبة المستحقة على الشخص المستفيد من الدفعة²، يرى الباحث أن هذا القرار سوف يؤدي إلى ارتفاع تكلفة الخدمة التي يتلقاها المواطن الفلسطيني، لأن صاحب الخدمة سوف يعدّ المبلغ المقطوع هو تكلفة مما يعمل على زيادتها على متلقي الخدمة، ومن جانب آخر لا يمكن تطبيق هذا القرار من المستفيدين من الخدمة، لأنه يضيف عبئاً عليهم عند الذهاب لدائرة الضريبة من أجل دفع الضريبة.

7. نصت المادة 3 من القرار بقانون على أن الدخل المتحققة كافة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة، باستثناء ما نص عليه القانون من إعفاءات، ويرى الباحث أنه يجب تغيير هذه المادة لأنها تعني أن أي دخل مهما كان وحصل عليه المواطن الفلسطيني خاضع

¹ موقع جريدة الأيام، <http://www.al-ayyam.ps>، 2012/7/25 حيث يعاني الاقتصاد الزراعي في فلسطين في انخفاض مشاركة الزراعة في الناتج المحلي من حوالي 40% في السبعينيات، إلى 25% في منتصف التسعينات، إلى 4% العام 2012.

² وزارة المالية الفلسطينية، دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012، ص 65.

لضريبة الدخل، فعلى سبيل المثال لو أن شخصاً وجد كنزاً أو حصل على هدية أو تبرع فإن المبلغ المقبوض أو المستلم خاضع لضريبة الدخل، مع أن هذه المادة تخالف نصوص قوانين ضريبة الدخل في أغلب البلدان حيث أن المتعارف عليه ضريبياً، أن أي قبضة لمرة واحدة هي غير خاضعة لضريبة الدخل، وكذلك لو أن شخصاً حصل على جائزة يانصيب مثلاً فإن المبلغ الفائز به هو أيضاً خاضع لضريبة الدخل¹.

8. عدم مراعاة القرار في بعض نصوصه لمبدأ العدالة الضريبية ومثال ذلك الإعفاءات المتساوية لأفراد المقيمين بغض النظر عن الوضع الاجتماعي، وكذلك تساوي النسب الضريبية للشركات بغض النظر عن القطاعات الاقتصادية وهذا يقلل من دور الضريبة في توجيه الاقتصاد².

¹ قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة 3.

² قباجة، أحمد، النظام الضريبي الفلسطيني، مركز بيسان للبحوث، والإتماء، رام الله، فلسطين، 2011، ص22.

النتائج:

خلصت هذه الدراسة من خلال الإطار النظري والتحليلي التي استهدفت قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل إلى النتائج التالية:

1. جاء القرار بقانون بهدف زيادة الإيرادات الضريبية وليس انعكاسا للسياسة الاقتصادية الكلية، وذلك من خلال إضافة دخول جديدة للقانون مثل إدخال الدخل الزراعي وأرباح الأسهم، ومكافأة نهاية الخدمة، وليس للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
2. هناك شبه عدم دستورية وخاصة فيما يتعلق بالضرورة التي لا تحتمل التأخير لصحة عملية إصداره.
3. تعتبر عملية تعديل الشرائح والنسب الضريبية التي صدرت من مجلس الوزراء غير دستورية، على الرغم من أن القرار بقانون منح مجلس الوزراء تعديل الشرائح والنسب الضريبية.
4. نتج عن القرار بقانون آثار سلبية كبيرة على الاقتصاد القومي والمتمثلة في الارتفاع العام للأسعار، وانخفاض الاستهلاك والادخار الاستثمار؛ لأن مقدار الضريبة المفروضة على الأشخاص ستعمل على الحد من القدرة الاقتصادية للأفراد والشركات.
5. جاء القرار بقانون مخالفاً لقواعد وأسس فرض الضرائب وخاصة فيما يتعلق بتحقيق العدالة الاجتماعية في المجتمع، حيث لم يراع الفروقات الاجتماعية وخاصة في مادة الإعفاءات، إذ لم يميز بين الأعزب المتزوج وبين المعيل وغير المعيل هذا بالنسبة للأفراد.
6. جاء القرار بقانون غير عادلاً بالنسبة للأشخاص، المعنويين فلم يراع عند فرض الضريبة طبيعة نشاط الشخص المعنوي، فعامل البنوك كالمصانع الناشئة مثلاً.
7. جاءت التعليمات المرتبطة بالقرار موسعة، واحتوت على تكرارات مأخوذة من القرار بقانون، ولم تلتزم في حدود التفويض الممنوح لها حيث أضافت ضرائب جديدة خاصة في مادة الخصم من المصدر، كذلك سريان مفعولها بأثر رجعي الذي يعتبر مخالف للقواعد القانونية.

8. أتى القرار بقانون أشد تعقيدا وأكثر غموضا وأوسع تأويلا وجدلا، ومثال على ذلك، سريان تعليمات القرار بالقانون بأثر رجعي من وما يخلقه من إشكاليات جسيمة، ولم يحدد نسبة الضريبة على دخل الشخص غير المقيم و التي أثارت جدلا في السابق.
9. اكتنف القرار بقانون الكثير من السلبيات، التي من أهمها إدخال الناتج عن قطاع الزراعة في الضريبة، رغم تدني مستوى إنتاجها القطاع، وأدخل مكافأة نهاية الخدمة في الضريبة.
10. منح القرار بقانون صلاحيات واسعة لمدير عام ضريبة الدخل شملت بالإضافة إلى الصلاحيات التنفيذية، صلاحيات قضائية مثل صلاحيات الحاكم الإداري، والحجز على أموال المكلفين، وصلاحيات الضابطة القضائية، والمنع من السفر، خاصة وأن هذه الصلاحيات قد تكون مخالف لقواعد دستورية، ومنح صلاحيات تشريعية تتمثل في أن أغلبية مواده تم ربطها بإصدار تعليمات من الوزير بتنسيب من المدير العام دون خضوعها لمصادقة الجهات التشريعية ذات الاختصاص.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة يمكن إيجاز أهم التوصيات والتي قد تساعد الجهات المعنية عند سن قوانين ضريبية جديدة أو تعديلها.

1. على المشرع الضريبي الأخذ بعين الاعتبار عند التشريع بالبيانات الاقتصادية والإحصائية، خاصة في مجال تحديد الإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية، كذلك كان يجب على الحكومة محاربة التهرب الضريبي الذي بلغ 800 مليون دولار أي حوالي 40% من مجموع الإيرادات العامة بدلا من زيادة نسبة الضريبة.

2. ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية، وذلك بضرورة تعديل الإعفاءات الممنوحة للأفراد وخاصة أن تلك الإعفاءات تلامس خط الفقر حسب الجهاز المركز للإحصاء الفلسطيني.

3. ترشد الإنفاق العام الجاري، وزيادة الإنفاق على الخدمات الاجتماعية، حتى تساهم السياسة المالية في خلق التوازن الاجتماعي، مما يتطلب إيلاء هذه القطاعات اهتماماً أكبر كونها تمس شريحة الفقراء بالذات.

4. عمل مراجعة شاملة بخصوص النسب والشرائح الضريبية خاصة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين، وذلك بالعمل على وضع شرائح ونسب ضريبية تتناسب مع كل قطاع اقتصادي.

5. إعادة النظر في الدخول الخاضعة للضريبة وخاصة الدخل الزراعي الذي يجب على الحكومة إعفاء هذا القطاع، وكذلك مكافأة نهاية الخدمة التي يجب أن تكون معفية بالكامل لأنها الفئة الوحيدة التي تلتزم بدفع الضريبة وذلك عن طريق الخصم من المصدر.

6. إعادة صياغة تعليمات القرار بقانون، وإزالة التكرارات الواردة بالتعليمات، وحذف المواد التي تضيف على القانون، العمل على تبسيط التعليمات بما يسهل فهمها وتطبيقها.

7. منح إعفاءات ضريبية للمشاريع والمصانع المقامة في المناطق (ج) من أجل دعم صمود الشعب الفلسطيني، وتشجيع الأفراد والشركات للاستثمار بتلك المناطق.

8. إعادة صياغة بعض المصطلحات والألفاظ ومراعاة بلاغة اللغة العربية التي تسمح بفهم اللفظ بأكثر من معنى وخاصة في مادة التعريفات.

9. تبسيط بعض العبارات بالقرار بقانون، وإزالة الغموض والتعارضات بين مواده.
10. إعادة النظر في الصلاحيات الممنوحة لمدير عام ضريبة الدخل بما يتفق مع القواعد القانونية والدستورية، خاصة في مادة فرض الضريبة المقطوعة، وضرورة عرض التعليمات التي يصدرها وزير المالية بتنسيب من المدير على الجهات التشريعية قبل إصدارها.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القوانين

- تعليمات قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011.
- قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001.
- القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، 2003.
- قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000.
- قانون تحصيل الأموال الأميرية، رقم 6 لسنة 1953.
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.
- قرار بقانون رقم (13) لسنة 2007 بشأن الإعفاء الضريبي.
- قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل.
- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.
- مشروع قانون المدني الفلسطيني رقم 4 لسنة 2009.
- مشروع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم لسنة 2013.

ثانياً: الكتب

- أبو الرب، أحمد محمود، المالية العامة، ط1، المؤلف، الأردن، 1985.
- أبو حشيش، خليل، المحاسبة الضريبية، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الضريبية، ط1، دار إثراء للنشر، الأردن، 2010.
- اندراوس، عاطف ولیم، الاقتصاد المالي العام، ط1، دار الفكر الجامعي، مصر، 2010.
- بدوي، محمد عباس، المحاسبة الضريبية، د.ط، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000.

- البطريق، يونس أحمد، **النظم الضريبية**، د.ط، الدار الجامعية، مصر 1998.
- بيومي، زكريا محمد، **موسوعة الضرائب الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، ب ط، عالم الكتب، مصر، 1994.
- جمال الدين، سامي، **الرقابة على أعمال الإدارة**، ط1، منشأة المعارف للنشر، مصر، 1982.
- جمل، برهان الدين، **المالية العامة دراسة مقارنة**، د.ط، دار طلاس للنشر، سورية، 1992.
- الحاج، طارق، **المالية العامة**، ط1، دار صفاء للنشر، الأردن، 2009.
- الحسيني، قاسم إبراهيم، **المحاسبة الضريبية**، د.ط، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.
- حشيش، عادل أحمد، **أصول المالية العامة**، د.ط، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 1984.
- خطاب، عزمي يوسف، **الضرائب ومحاسبتها**، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر، الأردن، 2010.
- خلف، فليح حسن، **المالية العامة**، ط1، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008.
- دراز، حامد عبد المجيد، **مبادئ المالية العامة**، د.ط، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
- الرفاعي، خليل محمود، **المحاسبة الضريبية**، ط2، دار المستقل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- الزعبي، خالد سمارة، **القرار الإداري بين النظرية والتطبيق**، ط2، دار الثقافة للنشر، الأردن، 1999.
- السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبد الرحمن، **المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين**، ط 2، المؤلف، فلسطين، 2009.

- شامية، أحمد زهير، المالية العامة، د.ط، دار زهران للنشر، الأردن، 1997.
- الشرع، طالب نور، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- شريف، أيمن محمد، الازدواج الوظيفي والعضوي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في الأنظمة السياسية المعاصرة، د.ط، دار النهضة العربية، مصر، 2005.
- صبري، نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، د.ط، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 1997.
- طاقة، محمد، والعزاوي، هدى، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2007.
- الطهرابي، هاني علي، القانون الإداري، ط1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2001.
- عبد الحميد، عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، د.ط، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2005.
- عبد المولى، السيد، المالية العامة، د.ط، دار الفكر العربي، مصر، 1975.
- عتمان، سعيد عبد العزيز، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، د.ط، الدار الجامعية، لبنان، 2008.
- عرقاوي، مصطفى محمد، الضريبة على الدخل، د.ط، المؤلف، فلسطين، 1983.
- علاونة، عاطف كمال، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، د.ط، المؤلف، فلسطين، 1992.
- العلي، عادل فليح، مالية الدولة، د.ط، زهران للنشر، الأردن، د.س.
- عوض الله، زينب حسين، مبادئ المالية العامة، د.ط، الفتح للنشر، مصر، 2003.

- الفريحات، ياسر صالح، المحاسبة الضريبية، على الرواتب والأجور، ط1، دار المناهج للنشر، الأردن، 2007.
- فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، د.ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1971.
- قدورة، زهير أحمد، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، ط1، دار وائل للنشر الأردن، 2012.
- قدي، عبد المجيد، دراسة في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر، الأردن، 2011.
- القطاونة، عادل محمد، المحاسبة الضريبية، ط1 دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- القيسي، أعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط2، دار الثقافة، الأردن، 2000.
- كراجة، عبد الحليم، المحاسبة الضريبية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- كنعان، نواف، القانون الإداري، ط1، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2002.
- كوسا، جميل، الضريبة على الدخل في الضفة الغربية وقطاع غزة، منشورات مركز التطوير الإداري، جامعة بيت لحم، 1995.
- النمراوي، صلاح الدين محمد حسن، الضريبة على الدخل غير المشروعة في الشريعة الإسلامية مقارنة بالاقتصاد الوضعي، ط1، مصر، مكتبة الوفاء القانونية، 2013.
- نور، عبد الناصر، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2002.
- ياسين، فؤاد توفيق، المحاسبة الضريبية، د.ط، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2005.
- اليحيى، حسين، المالية العامة، ط1، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2010.
- يعقوب، عبد الكريم، دراسات جدوى المشروع، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

ثالثاً: الرسائل العلمية

- أبو نبعة، فادي عبد الحميد، مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- اشتية، عدوان معزوز، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- الخطيب، كمال أحمد، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- صالح، محمد عبد الفتاح حسين، العوامل الساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- العمور، سالم عميرة، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- منذر، رنا أديب، مفهوم الضريبة، تعريفها - أشكالها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
- مهاني، محمود نمر، أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.

رابعاً: النشرات والدوريات

- **أعضاء على قانون ضريبة الدخل عام 2004 وتعديلاته**، معهد الحقوق، جامعة بيرزيت، فلسطين، 17 آذار 2009.
- **جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية**، الملاحظات حول قانون ضريبة الدخل قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، 2011/10/25.
- **ادعيس، معن**، اللوائح التنفيذية للقانون، سلسلة تقارير تطوير القوانين 16، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2002.
- **ادعيس، معن**، **صلاحيات رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالمقارنة مع صلاحيات مجلس الوزراء والمجلس التشريعي**، الهيئة المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير 66، رام الله، 2006.
- **الجهاز المركز للإحصاء الفلسطيني ووزارة المالية الفلسطينية**، بيانات المالية الحكومية، 2012.
- **حمدان، محمد**، **القدس الاقتصادية**، السنة الأولى، العدد الرابع، كانون ثاني، 2013.
- **دروبي، هشام**، **دورة تدريبية حول إجراءات التقدير وقانون ضريبة الدخل**، وزارة المالية الفلسطينية، 2012/5/20.
- **ديوان الفتوى والتشريع**، دليل صياغة التشريعات الثانوية، فلسطين.
- **السلطة الوطنية الفلسطينية**، **الجهاز المركزي للإحصاء**، مسح واستهلاك الأسرة الفلسطينية، 2011.
- **طوقان، طارق زاهي**، **القرارات بقانون الصادرة عن الرئيس وفقاً لحالات الضرورة**، مؤسسة مفتاح، رام الله، 2008.
- **علاونة، عاطف**، **قانون الضريبة عدالة اجتماعية، حياة وسوق**، العدد 39، 2012/12/29.

- قباحة، أحمد، النظام الضريبي الفلسطيني، مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين، 2011.
- مجلة سوق المال الفلسطيني، بورصة فلسطين، رام الله، العدد 18، تشرين ثاني 2010.
- مرعي، مصطفى، عملية التشريع في فلسطين: الآليات والأهداف والأولويات، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير 16 رام الله، 2000.
- معهد أبحاث السياسة الاقتصادية والمالية (ماس) 2011/12/7.
- وزارة المالية الفلسطينية، دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012.

خامسا: المواقع الالكترونية

- جهاد، زماري، مدير عام دائرة ضريبة الدخل، موقع جريدة القدس، 2008/4/2،
<http://www.alquds.com>
- لقاء في جامعة بيرزيت حول قانون ضريبة الدخل لسنة 2004 وتعديلاته، موقع جريدة الأيام، 2009/3/20، الموقع الالكتروني <http://www.al-ayyam.com>
- منتدى الأعمال الفلسطيني، الضرائب في القدس، تهجير على الطريقة الإسرائيلية، 2012،
ص6، الموقع الالكتروني: <http://www.pbf.org.ps>
- الشار، حازم، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار والديمقراطية، 2012/2/2، الموقع الالكتروني <http://www.miftah.org>.
- عدالة قانون ضريبة الدخل الجديد، جريدة الحياة الجديدة الاقتصادية، 202\1\17، العدد 5820. الموقع الالكتروني، <http://www.alhayat-j.com>

– مساهمة القطاع الزراعي بالنتائج المحلي الإجمالي الفلسطيني، 25\7\2012 موقع جريدة الأيام، <http://www.al-ayyam.ps>.

– أبو هلال، مروان، ضريبة الدخل في فلسطين، الموقع الإلكتروني، <http://www.abufara.net>.

An –Najah National University

Faculty of Graduate Studies

**Income Tax in Accordance with law
Resolution Number 8 for year 2011
"Critical Analytical Study"**

by

Jehad Subhi Mohammad Khalaf

Supervised By

Dr. Fadi Shadid

Dr. Sameh Ala't'oot

*This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies,
An-Najah National University, Nablus, Palestine.*

2014

Income Tax in Accordance with law Resolution Number 8 for year 2011 "Critical Analytical Study"

Prepared by

Jehad Subhi Mohammad Khalaf

Supervisors

Dr. Fadi Shadid

Dr. Sameh Ala'toot

Abstract

This study aims at recognizing the essence of income tax and the legal system organizing it in Palestine, which is 'law Resolution No.8 2011', regarding Palestine income tax, in addition to clarifying the rules of this resolution, as well as the motives behind such issue and the extent of its legitimacy in the absence of the Palestine Legislative Council. Moreover, finding its weak and strong points, its effects on Palestinian society, its accordance with tax rules and any other related instructions.

Benefiting from the literature review, the researcher has used the descriptive analytic method in his research, dividing it into two main chapters:

The research first deals with recognizing the tax of income, its types, aims, benefits on the government income, in addition to its pros and cons, and how it evolved in Palestine. The study has also shed light on the modifications on the "law Resolution" as well as the differences between the old and new one from a legal and accounting, It also clarified the justification behind such issuing.

Then, the study focuses on the legitimacy of the new “law Resolution” and the extent to which it goes along with any other related instructions, in addition to the rules of taxation, the economic effects to that decree, giving some notes and suggestions about it.

The research showed that the new “law Resolution” aims at increasing taxation income through adding new income resources which isn’t considered as a reflection of the economic policy or tax evasion. The study also showed that the law Resolution and its related instructions have got ambiguity and a lot of contradictions. In particular, when the law Resolution is implemented, it will cause bad effects on economy such as prices rise and fall in investment.

The study also showed that the law Resolution gave the tax director wide powers in which they are incompatible to the Palestinian basic law.

The study recommended that the tax Legislator should take the statistical and economical data into consideration, especially when trying to determine exemptions, classifications of tax payers, tax percentages, as well as taxable incomes which need to be changed for the sake of taxation justice. and for setting policies that can decrease tax evasion as well as rationalization of government spending. The study also recommended to revisit the powers granted to the tax director, particularly in limited taxation then constraining those powers and simplifying the “law Resolution”, and its related instructions reaching to create accordance and harmonization between them.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.