

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

قسم المنازعات الضريبية

التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد

صلاح محمد توفيق قاسم

إشراف

د. عاطف علاونة

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في

نابلس - فلسطين، سنة 1424هـ - 2003م

٧٩١٧

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا
برنامج المنازعات الضريبية

التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

رسالة ماجستير مقدمة من

صلاح قاسم

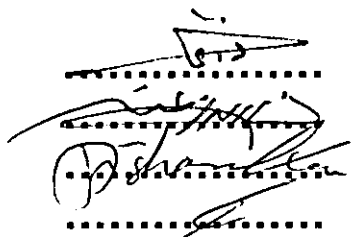
بإشراف
الدكتور عاطف علاونة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية - نابلس.

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2003/3/11م وأجيزت.

التوقيع

لجنة المناقشة :



د. عاطف علاونة / وكيل وزارة المالية (رئيساً)
د. فاروق زعيتر / مدير عام باديكو (ممتحناً خارجياً)
د. محمد شراقة / جامعة النجاح الوطنية (عضواً)
د. طارق الحاج / جامعة النجاح الوطنية (عضواً)

نابلس - فلسطين

محرم 1424هـ - آذار 2003م

الإهداء

إلى اللذين ربياني صغيراً ... واللذين لن ولم أنسى فضلهما عليّ طيلة حياتي ... سائلاً
المولى عز وجل أن يبارك لهما في عمرهما ويحسن خاتمتهما إنه سميع مجيب ...
إلى إخواني وأخواتي الأعزاء ...
إلى زوجتي الفاضلة ...
إلى جامعة النجاح الوطنية التي اغترفت العلم من مناهلها ...
إلى دافعي الضرائب في هذا الوطن ...
إلى شهداء وجرحى وأسرى انتفاضة شعبنا العظيم ...

شكر وتقدير

يتقدم الباحث بوافر الشكر وعظيم الامتنان لأستاذه الدكتور عاطف علاونة (وكيل وزارة المالية) الذي قدم كل مساعدة ممكنة ولم يأل جهداً في دعمه المعنوي وإشرافه على هذا البحث منذ أن كان فكرة حتى قدر الله له أن يرى النور بفضل توجيهاته وإرشاداته القيمة. ولا يفوتني أن أشكر شكراً جزيلاً مع وافر الاحترام أستاذي الدكتور حسن السفاريني.

ولا ينسى الباحث أن يشيد بجهود الأستاذ أمين عبدالرازق على ما قدم من مساعدة في طباعة هذا البحث. وكذلك الأخوة الأعزاء والأصدقاء الأوفياء سائلاً المولى عز وجل أن يوفقنا وإياهم لكل خير إنه سميع مجيب.

فهرس المحتويات

<u>الموضوع</u>	<u>الصفحة</u>
قرار لجنة المناقشة	
الإهداء	أ
شكر وتقدير	ب
الملخص باللغة العربية	خ
1. مقدمة الدراسة	1
2. مشكلة الدراسة	3
3. أهمية الدراسة	3
4. أهداف الدراسة	3
5. منهجية الدراسة	4
6. محددات الدراسة	4
7. مجتمع وعينة الدراسة	4
الفصل التمهيدي : خلفية الدراسة وأهميتها	6
1. مفهوم الضريبة وخصائصها	7
2. قواعد فرض الضريبة	9
3. أنواع الضرائب على الدخل	12
4. تعريف المكلف	16
5. أنواع المكلفين	17

19	.....	الفصل الأول : الالتزام الضريبي
20	.....	المبحث الأول : مفهوم الالتزام الضريبي
24	.....	المبحث الثاني : التزامات المكلف الواردة في القانون
33	.....	المبحث الثالث : الالتزام بدفع الضريبة
33	.....	1. معنى الالتزام بالتشريع الضريبي
35	.....	2. إجراءات التقدير والتبليغ
36	.....	3. مواعيد دفع الضريبة حسب القانون الأردني رقم 1964/25
37	.....	4. مواعيد دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ...
39	.....	5. مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص المتوفى
40	.....	6. مسؤولية دفع الضريبة عن فاقد الأهلية
40	.....	7. مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص غير المقيم
41	.....	8. عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب القانون الأردني
		9. عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
42	.....	المبحث الرابع : الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
44	.....	1- تعريف الإقرار الضريبي
44	.....	2- الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي
45	.....	3- موعد تقديم الإقرار الضريبي
46	.....	4- مزايا الالتزام بالإقرار الضريبي
47	.....	5- الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي
50	.....	المبحث الخامس : الالتزام السياسي والأخلاقي

52	.....	الفصل الثاني : العبء الضريبي
53	.....	المبحث الأول : ماهية العبء الضريبي
53	.....	1- تعريف العبء الضريبي
53	.....	2- نقل العبء والتهرب الضريبي
54	.....	3- العبء والمقدرة التكاليفية
54	.....	4- تخفيض العبء بواسطة الشرائح
57	.....	المبحث الثاني : انعكاس ضريبة الدخل
60	.....	المبحث الثالث : التخطيط الضريبي
60	.....	1- تعريف التخطيط الضريبي
63	.....	المبحث الرابع : الازدواج الضريبي
63	.....	1. تعريف الازدواج الضريبي
64	.....	2. أنواع الازدواج الضريبي
67	.....	3. إمكانية تلافي الازدواج الداخلي
68	.....	4. المبادئ العملية لمنع الازدواج الضريبي الدولي
72	.....	الفصل الثالث : التهرب من الضريبة
72	.....	المبحث الأول : تعريف التهرب الضريبي
76	.....	المبحث الثاني : صور وأشكال التهرب الضريبي
76	.....	1. الشكل الأول : التهرب المشروع
78	.....	2. الشكل الثاني : التهرب غير المشروع
80	.....	3. أشكال التهرب الضريبي في فلسطين
83	.....	المبحث الثالث : أسباب التهرب الضريبي

88	المبحث الرابع : آثار التهرب الضريبي
89	المبحث الخامس : الطرق الإحتيالية
92	المبحث السادس : أركان جريمة التهرب الضريبي
96	المبحث السابع : طبيعة الجريمة الضريبية وعقوبتها
102	الفصل الرابع : التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين
102	المبحث الأول : تحليل البيانات
113	المبحث الثاني : النتائج
116	الفصل الخامس : معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين
116	المبحث الأول : وسائل وسبل مكافحة هذه الظاهرة
	المبحث الثاني : الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب
120	الضريبي
124	التوصيات
126	الخاتمة : تقييم وملاحظات وتطلعات حول موضوع التهرب الضريبي
129	الملخص باللغة الإنكليزية
131	الملاحق
135	قائمة المراجع

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وأشكال التهرب من ضريبة الدخل في الضفة الغربية والوقوف على الأسباب الكامنة وراء هذا التهرب، ومن ثم معرفة الآثار الناجمة عن هذا التهرب بالإضافة إلى وضع آلية لإعاقة ومعالجة التهرب الضريبي وتقديمها للدوائر الضريبية لتضمينها في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والإجراءات الضريبية الأخرى.

قام الباحث بمراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع والتي حددت الإطار النظري للدراسة، وأجرى مسحاً ميدانياً لعينة عشوائية من 76 شخصاً مثلت وجهة نظر الإدارة الضريبية والأطراف ذات العلاقة في أسباب التهرب الضريبي في فلسطين وذلك بواسطة إستبانة صممت لهذا الغرض، واستخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) في تحليل البيانات لإيجاد النسبة المئوية لكل إجابة من الإجابات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التهرب من ضريبة الدخل يعود بشكل أساسي إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والإدارية والتشريعية والنفسية، وأهمها إنعدام الاستقرار الاقتصادي وقلة التنسيق بين الدوائر الحكومية ودوائر ضريبة الدخل وعدم المساواة في تطبيق القوانين الضريبية وضعف في الوعي الضريبي وغموض القانون الضريبي المطبق والمغالاة في الأسعار الضريبية وضعف الجزاء الذي يفرض على المتهربين وكراهية المكلف للضريبة.

وفي ضوء هذه النتائج أوصى الباحث بعدد من التوصيات لعل أبرزها، إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني واتخاذ المشرع الضريبي مواقف متشددة في حق مرتكبي جريمة التهرب من ضريبة الدخل والعمل على ملاحقة مرتكبي هذه الجريمة، والحيولة دون أسباب التهرب الضريبي قبل العمل على علاجه. وتحقيق العدالة الضريبية، كذلك ضرورة التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل، وتفعيل عملية التفتيش الميداني والعمل على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين. كما اقترح الباحث إحداث دائرة معلومات ضريبية وتطوير قواعد للبيانات

عن كافة المكلفين، لاعتقاد الباحث لما لهذه التوصيات من أثر فعال في مكافحة ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين.

1. مقدمة الدراسة :

يعتبر التهرب من دفع الضريبة ليس بالأمر الجديد، حيث نشأ التهرب من دفع الضريبة بعد فرضها مباشرة، وتتنوع وتجدد وتطور الوسائل والطرق الاحتيالية المستخدمة لغرض التهرب من الضريبة مع تطور كافة مناحي وجوانب الحياة، بحيث أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد في مختلف دول العالم ولا تقتصر على دولة دون أخرى إلا أنها تتفاوت من دولة إلى أخرى حسب الظروف الاقتصادية والسياسية والتشريعية والاجتماعية والثقافية.

تقتصر هذه الدراسة على دراسة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، حيث سيتم معالجة الموضوع من الجانبين الأكاديمي النظري والتطبيقي. وعليه فقد قسمت هذه الدراسة بعد الحديث عن مقدمة ومشكلة وأهمية وأهداف ومنهجية ومحددات الدراسة بالإضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة، إلى فصل تمهيدي يحتوي على مفهوم الضريبة وخصائصها وقواعد فرضها وأنواع الضرائب على الدخل وتعريف بالمكلف وأنواع المكلفين. وتطرق الفصل الأول إلى الالتزام الضريبي من حيث مفهومه، والتزامات المكلف الواردة في القانون والمتمثلة بدفع الضريبة المستحقة عليه والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، والالتزام السياسي والأخلاقي.

ويعالج الفصل الثاني موضوع العبء الضريبي وماهيته، وانعكاس ضريبة الدخل ومن ثم التخطيط الضريبي والازدواج الضريبي، باعتبارها مصطلحات تقع بالقرب من مصطلح التهرب الضريبي ويمكن أن يكون لها نفس الآثار المالية على الخزينة.

أما الفصل الثالث فيحتوي على تعريفات لمصطلح التهرب الضريبي وأشكاله وأسبابه وآثاره والطرق الاحتيالية المستخدمة في تنفيذه، ومن ثم يناقش جريمة التهرب الضريبي من حيث طبيعة هذه الجريمة وأركانها والعقوبة المقررة لها. أما الفصل الرابع فقد تم تخصيصه للجانب العملي للتهرب من ضريبة الدخل في فلسطين من حيث تحليل البيانات والخروج بنتائج حول هذه

الدراسة. ويستعرض الفصل الخامس وسائل وسبل مكافحة ومعالجة هذه الظاهرة، بالإضافة إلى الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. ويختتم البحث بتقييم الدراسة ووضع توصيات عملية.

2. مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية المترتبة عن التهرب الضريبي باعتباره من أهم المشاكل التي تهدد النظام المالي للدولة بحيث لا تستطيع الدولة مع انتشار وتزايد هذه الظاهرة من القيام بواجباتها تجاه الإنفاق العام وذلك لعدم تمكن الإدارات الضريبية المختصة من جمع الإيرادات المقدرة في الموازنة العامة. وتظهر هذه المشكلة بوضوح في حالة عجز الموازنة ولجوء الدولة إلى الاقتراض لتغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يترتب عليه العديد من المساوئ والسلبيات فيما يتعلق بفوائد القروض العامة وتحميل الأعباء للأجيال القادمة والتبعية، إضافة إلى عرقلة هذه الظاهرة لعملية التكوين الاقتصادي ودور القطاعات الاقتصادية المختلفة في هذا التكوين.

3. أهمية الدراسة :

- تكمن أهمية الدراسة في ضرورة توعية المجتمع الفلسطيني والإدارة الضريبية الفلسطينية بخطورة التهرب الضريبي المالية والاقتصادية لتجنب هذه الظاهرة، في بداية إنشاء الدولة الفلسطينية والمساعدة في تطوير نظام الإيرادات العامة ومعالجة بعض ظواهر التهرب الحالية.

- توفير أو طرح توصيات للدوائر الضريبية الفلسطينية في كيفية التغلب على التهرب الضريبي، أخذا بعين الاعتبار موقف الأطراف ذات العلاقة من مدققي الحسابات، ومستشاري الضرائب ومأموري التقدير والمكلفين.

4. أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة بشكل أساسي لتحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على ماهية وأشكال التهرب من ضريبة الدخل.
2. التعرف على الأسباب الكامنة وراء التهرب من ضريبة الدخل.

3. التعرف على الآثار الناجمة عن التهرب من ضريبة الدخل .

4. وضع آلية لمعالجة التهرب الضريبي في فلسطين وتقديمها للدوائر الضريبية لتضمينها في مشروع الإصلاح الضريبي.

5. منهجية الدراسة :

ارتكزت منهجية هذه الدراسة على الأسس التالية:

1. مراجعة الأدبيات المتعلقة بالموضوع لتحديد الإطار النظري للدراسة والاستعانة بها.
2. تنفيذ مسح ميداني لعينة عشوائية من مدققي الحسابات القانونيين ومستشاري الضرائب والمكلفين ومأموري التقدير في الدوائر الضريبية باعتبارهم يمثلون وجهة نظر الإدارة الضريبية، وذلك بواسطة استبيان صمم لهذا الغرض.

6. محددات الدراسة :

- اقتصرت هذه الدراسة على دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية.
- اعتمدت هذه الدراسة على القانون رقم 25 لسنة 64 المعمول به في الدوائر الضريبية وعلى مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فيما يتعلق بالنصوص ذات الصلة.

7. مجتمع وعينة الدراسة :

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات القانونيين ومستشاري الضرائب ومأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية والمكلفين. حيث اشتملت عينة الدراسة على (20) عشرون من مدققي الحسابات و (20) عشرين من مأموري التقدير و (5) خمسة من مستشاري الضرائب بالإضافة إلى (15) خمسة عشر مكلفاً، موزعين على مختلف المناطق، وتكونت

الإستبانة من (16) ستة عشر سؤالاً وتمت الإجابة عليها بـ (نعم) و (لا) و (لا رأي) لمعرفة أسباب التهرب الضريبي.

الفصل التمهيدي : خلفية الدراسة وأهميتها

1. مفهوم الضريبة وخصائصها

2. قواعد فرض الضريبة

3. أنواع الضرائب على الدخل

4. تعريف المكلف

5. أنواع المكلفين

1. مفهوم الضريبة وخصائصها :

من النادر أن تتعرض التشريعات الوضعية لتعريف الضريبة إلا أن الفقهاء ذهبوا في ذلك مذاهب مختلفة، ويعود سبب هذا الاختلاف في التعريفات إلى اختلاف النظرة لها باختلاف الاتجاهات الفكرية وتطور المذاهب السياسية والاقتصادية السائدة.

"إن أول تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جيز JESE حيث يعرف الضريبة بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة". (1)

وعلى الرغم من اختلاف التعريفات المتعلقة بالضريبة إلا أنه يوجد فيها عناصر وخصائص مشتركة تقوم عليها، ولا مجال هنا لسرد كافة هذه التعريفات بل يكتفى بالإشارة إلى التعريف الأكثر شمولية وعمومية حيث عرفها أساتذة الفكر المالي " بأنها فريضة نقدية تقطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة". (2)

وبتحليل التعريف السابق نلاحظ أن خصائص الضريبة تتمثل فيما يلي :

"أولاً : الضريبة مبلغ من النقود تدفع نقداً وليست عيناً حيث أن السداد العيني للضرائب كان سائداً في الماضي نظراً لتلاؤمه مع الاقتصاديات العينية السابقة.

ثانياً : الضريبة فريضة حكومية، تفرضها الحكومة أو من ينوب عنها أو من يمثلها من الأفراد والهيئات العامة.

(1) د. شامية ، احمد زهير، د. الخطيب خالد : المالية العامة. ط2. عمان : دار زهران للنشر والتوزيع 1997. ص131.

(2) د. غناية ، غازي : المالية العامة والتشريع الضريبي. ط1. عمان : دار البيارق. 1998. ص72.

ثالثاً : الضريبة جبرية أي قسرية تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر والإلزام، انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، وتتمثل الضريبة في حق الدولة في معاقبة المتهربين منها وتحصيلها منهم بالقوة، أو بفرض عقوبات وبالترغيب والترهيب. ولعل قسرية الضريبة تبدو واضحة في قدرة الدولة على تحصيلها كدين لها في ذمة رعاياها المكلفين بها، وبما تملكه من وسائل جبرية قانونية". (1)

هذا ولا تعني القوة أو الجبرية عدم وجود قوانين وإنما تتم عملية الجبر والإلزام وفقاً للقوانين. "رابعاً : الضريبة نهائية بمعنى أنها لا تسترد ولا تحقق المطالبة بها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها". (2)

بالطبع يكون ذلك بعد استنفاد جميع الإجراءات القانونية وليس بانفراد الموظف وجبروته. خامساً : الضريبة بلا مقابل أي تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع مقابلها، فالمكلفين يدفعونها ليس نظير منافع أو خدمات ينتظرون من الدولة تقديمها لهم، فليس هناك علاقة بين ما يدفعه الأفراد من ضرائب وبين ما يحصلون عليه من منافع آنية، أو آجلة من الدولة.

سادساً : الضريبة ذات أهداف مالية، واقتصادية واجتماعية فبالنسبة للأهداف المالية يحصرها الفكر المالي في تغطية النفقات العامة، وبالنسبة للأهداف الاقتصادية، كتمويل نفقات الدولة على مشروعاتها الإنتاجية، واستثماراتها التنموية، وبالنسبة للأهداف الاجتماعية، كتمويل نفقات خدمات ومرافق ومشروعات الدولة من صحة وعلاج وتعليم وتدريب، وإعانات للمرضى والمقعدين والمعوزين وكبار السن. ومن حيث الأهداف الاقتصادية في تمويل الدولة لمشروعاتها الإنتاجية واستثماراتها التنموية، يضاف أنه يتم استخدامها كأداة للوصول إلى الأهداف الاقتصادية الكلية، أما الأهداف الاجتماعية فيكون الغرض منها إعادة توزيع الدخل وتقليل الفوارق بين الطبقات. (3)

ويلاحظ أن القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 في المادة الثانية منه عرف الضريبة بأنها "ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى هذا القانون". كما عرفها مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة الثانية منه بأنها "ضريبة الدخل المفروضة بموجب أحكام هذا القانون".

2. قواعد فرض الضريبة :

لا بد من الإشارة بداية إلى أن واضع هذه القواعد هو آدم سميث في كتابه المعروف "ثروة الأمم"، وتعتبر هذه القواعد بمثابة مرجعية الدولة في فرض الضريبة وينبغي احترامها حتى تلقى القبول لدى الأفراد، وبغير ذلك تدخل الدولة بظلم الأفراد والتعسف في استعمال هذا الحق الذي خولها إياه القانون في فرض الضريبة.

ويمكن تلخيص هذه القواعد فيما يلي:-

أولا : قاعدة المساواة أو العدالة :

"وتعني هذه القاعدة ضرورة اشتراك كل شخص في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في دفع الضرائب المقررة عليه وهو ما يعرف بمبدأ عمومية الضرائب كما وتوجب هذه القاعدة مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة، ومبدأ عمومية الضريبة يعني ضرورة إخضاع جميع الأشخاص وكافة الأموال للضريبة، فمن جهة العمومية الشخصية والتي يقصد بها أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، ومن جهة العمومية المادية فتعني أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة وتخضع لسيادتها للضريبة". (1) وقد بين آدم سميث هذا المبدأ بقوله : "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به المكلف في ظل حماية حكومته ولذا فهو يرى أن فرضية الضرائب يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال والدخل ينحصر في الربح والأرباح

(1) خصاونة ، جهاد سعيد : مرجع سبق ذكره. ص 101، ص 102.

والأجور ومع جواز الإعفاء من الضريبة بالنسبة للفقراء والمعوزين". (1) مما تقدم نؤكد ضرورة الأخذ بهذا المبدأ لأن غير ذلك يخالف منطق العدالة ولا يعني هذا المبدأ عدم إعفاء بعض الأشخاص من دفع الضريبة لأسباب اجتماعية لوجود ظروف عائلية أو لأسباب سياسية كما في حالة إعفاء السلك السياسي والقنصليات لكن مع ضرورة النص على ذلك صراحة.

ثانياً : قاعدة اليقين :

"وتعني هذه القاعدة أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام وذلك فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة والنسبة التي تقطع من وعائها (سعر الضريبة) ومعيار وكيفية دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات بحيث تكون معروفة وبوضوح وبصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها". (2)

وحتى تتحقق هذه القاعدة يجب أن تكون التعديلات الضريبية في نطاق ضيق لا أن تتغير القوانين والأحكام الضريبية بشكل مستمر أو في فترات متقاربة لأن ذلك يؤدي إلى إحداث حالة من الإرباك واللبس والغموض بالنسبة للمكلفين.

ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي فالتحديد الواضح للضريبة يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة وكثرة التعديلات غير الضرورية يمكن أن يؤدي إلى الظلم والتحكم والفساد على الأخص من قبل القائمين على إدارة وتسيير الجهاز الضريبي وبالتالي زعزعة سير العمل والنشاط المالي وإلى زعزعة الثقة بأعضاء الجهاز الضريبي مما يدفع المكلفين على التهرب الضريبي، وبالتالي إلى فشل السياسة المالية العامة للدولة في تحقيق أهدافها، ومن هنا تتأكد أهمية قاعدة اليقين وضرورة تطبيقها في المجال الضريبي حرصاً على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وكما يقول الاقتصادي الإنجليزي آدم سميث :

أن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطراً من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية. (3)

(1 ، 3) ا.د. غالية ، غازي : مرجع سبق ذكره. ص 94، ص 96، ص 97.

(2) خصاونة ، جهاد سعيد : مرجع سبق ذكره. ص 103.

ثالثا : الملائمة :

"وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه، وتطبيقا لهذه القاعدة يجب أن يكون معيار دفع الضريبة مناسباً للمكلف وهذا يتطلب أن تحصل الضريبة بعد الحصول على الدخل، هذا وتلتزم الإدارة الضريبة استنادا إلى هذه القاعدة بتقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبيرا وذلك حتى يسهل على المكلف دفعه بسهولة ويسر وبأقل تضحية ممكنة". (1)

رابعا : قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل :

"وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة من حصيلة الضرائب فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها". (2)

ونبين في هذا المجال أهم النفقات التي يمكن ضغطها أو العمل على ترشيدها في تحصيل الضريبة ومنها موظفي الضرائب، وسائل التحصيل، القرطاسية، وسائل النقل والأثاث، وغير ذلك. "إذا المطلوب من السياسة الضريبية أن تقوم على المبادئ الضريبية العامة من مساواة وعدالة ويقين واقتصاد في التحصيل، ولا يجوز لها بأي شكل من الأشكال أن تحابي أحدا على حساب الآخرين أو على حساب الخزينة العامة، لأن القيام بذلك سوف يؤدي إلى انهيار النظام الضريبي بشكل كامل، بالإضافة إلى عدم تحقيق الأهداف التي فرضت الضريبة من أجلها". (3)

(1 ، 2) خصاونة ، جهاد سعيد : مرجع سبق ذكره . ص103، ص104.

(3) د. علاونة ، عاطف . جبريل ، عودة : السياسات الضريبية الفلسطينية تقييماً أولي . مركز البحوث والدراسات

الفلسطينية/الدائرة الاقتصادية سلسلة تقارير للدنوات رقم (3). 1997.

3. أنواع الضرائب على الدخل :

الضرائب على الدخل من الضرائب التي عرفتها المالية العامة قديماً، وهي ذات أهمية بالغة في كافة النظم الضريبية الحديثة وذلك بسبب اتساع نطاق التجارة والصناعة، ووجود العديد من المهن الحرة التي لم تكن معروفة سابقاً، حيث أن هذا الاتساع يؤدي إلى وفرة الحصيللة وتمتاز هذه الضرائب بأنها تعمل على تحقيق العدالة إذا نظمت بشكل جيد ودقيق.

"ومن المسلم به أن الضريبة المستحقة على المكلف لا تتحقق إلا بتوافر مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة ومنح المكلف كافة الإعفاءات والتنازلات المنصوص عليها قانونياً ثم تطبيق معدل الضريبة على الدخل المتبقي لفرض الضريبة المستحقة عليه". (1)

عند بحث مصادر الدخل، والدخل الخاضع للضريبة سواء لشخص طبيعي أو معنوي، فلا بد من بحث النظريات التي تحدد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية، وبحث مصادر الدخل (وعاء الضريبة) في كل من القانون المطبق والمشروع الفلسطيني. فقد عرفت المادة الثانية من القانون رقم 25، لسنة 1964 الدخل الخاضع للضريبة بأنه "ما يتبقى من مجموع مبلغ الدخل الذي يجنيه أي شخص من الموارد المشار إليها في المادة الخامسة بعد إجراء ما ينطبق عليه من الإعفاءات والتنازلات بمقتضى هذا القانون"، والموارد المشار إليها في المادة الخامسة سوف نستعرضها لاحقاً عند الحديث عن مصادر الدخل.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد عرف الدخل الخاضع للضريبة في المادة الثانية بأنه "(مجموع الدخول الصافية) والدخل الصافي هو الدخل الإجمالي بعد حسم التنازلات بموجب أحكام هذا القانون".

والدخل الإجمالي "مجموع دخول المكلف المحقة من مصادر الدخل المبينة في هذا القانون".

(1) الحاج موسى ، حسن فلاح : قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً. عمان: نقابة

"أما الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة هو منع تهرب بعض عناصر الدخل من الخضوع للضريبة وتقيد السلطات العامة حتى لا تتوسع في الضريبة بحيث تصيب عناصر يجب أن لا تخضع للضريبة". (1)

وبالنسبة للنظريات التي تحدد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية فهناك نظريتان:

أولاً: نظرية المصدر أو المنبع.

"طبقاً لهذه النظرية يعرف الدخل بأنه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقد يحصل عليه

الفرد بصفة دورية، ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء وخلال فترة زمنية محددة". (2)

ومن هذا التعريف نلاحظ أن هنالك شروطاً يجب أن تتوافر في الدخل وهي أن يكون نقداً أو يمكن تقديره بالنقد كما يجب أن يتوافر فيه عنصر الدورية والاستمرار، بمعنى أن يتجدد المال بصورة منتظمة لا أن يكون عرضياً أو يحصل نتيجة صفقة معينة ولمرة واحدة، كذلك يجب أن يتسم المصدر بالبقاء، ولا يفهم من ذلك بقاء المصدر إلى الأبد، كما تختلف مدة البقاء من مصدر إلى آخر بسبب اختلاف المصادر وتنوعها وأخيراً يجب أن يحصل هذا الدخل خلال مدة معينة عادة ما تحدد بسنة وهو ما يعرف بمبدأ سنوية الضريبة، ويتفق هذا مع مبدأ سنوية الميزانية، ولكن لا يوجد ما يحول دون أن تكون هذه المدة أقل أو أكثر من ذلك وتختلف بداية هذه المدة من مكلف لأخر باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه.

ثانياً: نظرية الإثراء :

يشير الباحث بداية إلى أن بعض الكتاب يطلقون على هذه النظرية اسم نظرية زيادة القيمة الإيجابية وقد عرفت هذه النظرية الدخل "بأنه الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلاً بما في ذلك كافة الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة، ولأغراض

(1) د. شامية ، أحمد زهير ، د. الخطيب خالد : مرجع سبق ذكره ص 158.

(2) أ.د. عناية ، غازي: مرجع سبق ذكره ص 119.

الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة هي الأرباح المتحققة فعلاً والتي قد أصبحت بيد الشخص الذي تحقق له الدخل ولا يشمل تعريف الدخل الأرباح الرأسمالية غير المتحققة أو الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول (الأرباح التي لم تتحقق نتيجة عملية بيع)". (1)

"تبنى هذه النظرية المعنى الواسع للدخل بحيث ينطبق على كل زيادة في القيمة الإيجابية لذمة المكلف بالضريبة، سواء أكانت هذه الزيادة ناتجة عن دخل دوري متجدد، ومنظم، أو ناتجة عن دخل عارض، أي بصرف النظر عن دورية هذه الزيادة أو عن دوام مصدرها، وتبعاً لهذا التجدد يدخل في مفهوم الدخل كل الأرباح والأموال التي يحصل عليها المكلف سواء بصفة عادية منتظمة أو بصفة استثنائية". (2)

ويلاحظ أن نظرية الإثراء أدخلت الأموال العرضية التي يحققها المكلف في نطاق مفهوم الدخل وهذا ما استبعدته نظرية المصدر. وبخصوص مصادر الدخل في القانون الأردني فإن المشرع بينها في المادة الخامسة، حيث أخضع للضريبة أرباح أو مكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة أو مهنة أو صناعة مهما كانت المدة التي جرت فيها ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو المهنة أو الصناعة ومن أية معاملة أو صفقة منفصلة تعتبر عملاً أو تجارة، وأرباح أو مكاسب أية وظيفة، كما أخضع للضريبة علاوة الإعاشة أو السفر للضريبة إذا ثبتت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن العلاوة لم تصرف في الوجوه التي لا يسمح بالتنزيل عنها بموجب المادة (12) كذلك الأمر أخضع علاوة الضيافة لكن بما لا يزيد عن 10% من الراتب السنوي الأساسي، كما يدخل ضمن نطاق مصادر الدخل صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض، والفائدة أو

(1) الحاج موسى ، حسن فلاح : مرجع سبق ذكره ص 76.

(2) ا.د. غالية ، غازي.: مرجع سبق ذكره ص 120.

الخصومات ورواتب التقاعد، والعوض المقبول من أية علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق الطبع.

وأخضع المشرع مصادر الدخل الأخرى غير المشمولة في البنود من (أ) إلى (ح) والتي لم تستثنى صراحة ولم يمنح بشأنها إعفاء بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر، ويؤخذ بعين الاعتبار أي مبلغ يتحقق بموجب بوليصة تأمين مقابل أية خسارة في الأرباح عن التحقق من المكاسب أو الدخل.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد تحدث عن وعاء الضريبة في المادة الثالثة وقد أخضع أرباح، أو مكاسب، أو إيرادات أي عمل أو حرفة، أو مهنة أو تجارة، أو مقولة، أو صناعة أو نقل أو تقديم أي خدمة.

كذلك صافي الدخل السنوي الناتج عن نشاط أعمال لمنشأة فردية، أو شركة عادية، أو شركة توصية بسيطة، أو شركة مساهمة عامة أو خاصة، أو شركة محاصة (الشركة الغير مسجلة).

وأخضع الدخل الناشئ عن الرواتب والأجور وما في حكمها وأية علاوات أو مكافآت، أو مزايا، وجميع المدفوعات الدورية وغير الدورية المتصلة بها، وتناول وعاء الضريبة إيرادات تأجير الأموال المنقولة وغير المنقولة ودخل الخدمات التي تؤدي في فلسطين من قبل شركات غير مقيمة في فلسطين.

كما تم إخضاع دخل فروع الشركات المقيمة في الخارج والتابعة للشركة الأم المقيمة في فلسطين بشرط أن لا يكون هناك ازدواج ضريبي، واحتوى وعاء الضريبة أيضاً على الدخل الناجمة عن أعمال عقود المقاولات والتعهدات والعطاءات.

هذا وقد أعفى المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة الثامنة بعض الدخل من الضريبة ولكن بشروط، وهذا يعني عدم توافر تلك الشروط فإنها تلقائياً تصبح خاضعة للضريبة، وهذه

الدخول هي الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع عقارات مالية، بشرط أن لا يكون ذلك بصورة دورية وأن لا يكون من طبيعة عمله التجارة بذلك.

كذلك الرواتب والمخصصات التي تدفع للدبلوماسيين غير الفلسطينيين الممثلين للبلدان في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل، والإرث ولا يعفى بعد ذلك الإراد المتحقق للورثة، والجمعيات التعاونية فيما يتعلق بعمل أعضائها.

4. تعريف المكلف :

لا شك أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، فكل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً، وبناء على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد الدخول المنصوص عليها في المادة الخامسة من القانون الأردني والمادة الثالثة من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يدخل في نطاق تعريف المكلف ويكون ملزماً بدفع الضريبة التي قررها القانون.

ولتحديد مفهوم المكلف فإنه يلزم تبين تعريفه في قانون ضريبة الدخل، وقد عرفه القانون الأردني رقم 25 لسنة 1964 في المادة الثانية بأنه "كل شخص ملزم بدفع ضريبة الدخل"، أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد عرف المكلف في المادة الثانية "كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون"، وعرف الشخص الطبيعي بأنه المكلف الفرد وأصحاب الشركة العادية، أما الشخص المعنوي فاعتبره الشركة المساهمة العامة والخاصة وأية شركة أموال، والجمعية غير الهادفة للربح والجمعية التعاونية والشركة الحكومية المستقلة عن موازنة الدولة والنقابات والاتحادات المهنية، كما تناول تعريف الشركة حيث جاء في نفس المادة بأنها "الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقاً لقانون الشركات المعمول به والشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين".

وبهذا يكون مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد حدد مفهوم المكلف بشكل واضح

لا لبس فيه ولا غموض.

وفي النهاية لا بد من الإشارة إلى أنه حتى يعتبر الشخص مكلفاً يجب أن يكون مقيماً والمقيم في القانون الأردني هو الفرد الأردني الجنسي الذي يقيم عادة وله محل إقامة دائم في المملكة، والفرد غير الأردني الذي يقيم في المملكة مدة أو مدداً يبلغ مجموعها (183) مائة وثلاثة وثمانون يوماً خلال السنة السابقة لسنة التقدير، أما في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فالمقيم هو "الفلسطيني والأجنبي الذي يقيم في فلسطين وله مسكن وعنوان وأقام فيها ما يزيد عن ستة شهور بصورة مستمرة أو متقطعة، والمركز أو الفرع لشخص معنوي أجنبي مؤسس وفقاً للقوانين الفلسطينية".

5. أنواع المكلفين :

عادة ما يأخذ المشرع الضريبي بعدة معايير لتحديد تقسيمات المكلفين فقد يشير إلى صغار ومتوسطي وكبار المكلفين. وبالنظر في القوانين الضريبية يتضح أن هناك مكلفين ملزمين بدفع الضريبة ومكلفين آخرين معفيين منها، وقد يكون الإعفاء إما لظروف اجتماعية أو اقتصادية أو لغرض التشجيع على الاستثمار.

1. المكلف البسيط : وهو عادة المكلف ذو الدخل المحدود وقد لا يكون متزوجاً ولا يوجد له أطفال ولا دخول مميزة.

2. المكلف المتوسط : وهو من ذوي الدخل المتوسط، بحيث يوجد بين المكلفين مجموعة تكون كتلة أو جبهة مركزية تخص حالات متعددة ولها خصائص مشتركة، والأكثر غموضاً والأكثر عدداً ويستطيع أفرادها الوصول إلى التلاعب الضريبي، فهم يستطيعون أن يتجنبوا الضريبة أو ينقصوها (التهرب الضريبي).

3. المكلفون المخططون أو المديرون : وهم من الاقتصاديين الذين يمتلكون ليس فقط الإمكانيات والمعرفة ولكن لديهم القدرة والسلطة، هؤلاء المكلفون يقومون بدور متعادل مع الإدارة الضريبية، لكونهم الأكثر تعاملًا مع الدوائر الضريبية بحيث يفهمون القانون الضريبي على حقيقته وعليه قد يستغلون الثغرات القانونية لتجنب دفع الضريبة أو إنقاصها. وأهمية هؤلاء المكلفين تأتي من ثقلهم

الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي وتتيح لهم إمكانية الحصول على المعاملة الضريبية التي
تخدم مصالحهم. ولا اعتبار لهذا الثقل في حالة وجود إدارة ضريبية نزيهة وقانون ملزم يطبق
على جميع المكلفين دون استثناء. (1)

(1) د. سعد ، محبى محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع
الفنية. بلا سنة. ص 153، ص 154.

الفصل الأول : الالتزام الضريبي

المبحث الأول : مفهوم الالتزام الضريبي

المبحث الثاني : التزامات المكلف الواردة في القانون

المبحث الثالث : الالتزام بدفع الضريبة

1. معنى الالتزام بالتشريع الضريبي
 2. إجراءات التقدير والتبليغ
 3. مواعيد دفع الضريبة حسب القانون الأردني رقم 1964/25
 4. مواعيد دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
 5. مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص المتوفى
 6. مسؤولية دفع الضريبة عن فاقد الأهلية
 7. مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص غير المقيم
 8. عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب القانون الأردني
 9. عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
- المبحث الرابع : الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي
- 1- تعريف الإقرار الضريبي
 - 2- الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي
 - 3- موعد تقديم الإقرار الضريبي
 - 4- مزايا الالتزام بالإقرار الضريبي
 - 5- الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي
- المبحث الخامس : الالتزام السياسي والأخلاقي

الفصل الأول الالتزام الضريبي

المبحث الأول مفهوم الالتزام الضريبي

ينشئ قانون الضريبة التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة بالإضافة إلى التزامات أخرى، وينشأ هذا الالتزام بإرادة المشرع، فيكون مصدر هذا الالتزام القانون الذي بدوره يستند إلى الدستور في فرض مثل هذه الالتزامات ويستند قانون رقم 25 لسنة 1964 إلى الدستور الأردني حيث جاء في مطلع المادة (111) أنه "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون"، أيضاً المادة رقم (79) من القانون الأساسي الفلسطيني والتي نصت على أن "فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون". وهذا هو شأن جميع الدساتير في العالم حيث تمنح المشرع الضريبي الحق في فرض مثل هذه الالتزامات مما يضيف عليها صفة الشرعية والقانونية.

يكون الهدف من فرض هذه الالتزامات هو تحقيق مصالح عامة، وهو بذلك يختلف عن الالتزام الذي ينشأ بناءً على إرادة الأفراد كما هو الحال في القانون المدني ويكون الهدف منه تحقيق مصالح خاصة.

هذا وتنقسم الالتزامات الضريبية من حيث الطبيعة القانونية لها إلى نوعين :

التزامات أصلية والتزامات تبعية.

أما الالتزامات الأصلية لا يتوقف فرضها على التزام آخر، كالتزام بأداء الضريبة وهو أهمها، والالتزام بتقديم الإقرار أو الأخطار أو بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى، ويلاحظ في هذه الالتزامات أن الالتزام بأداء الضريبة ليس وحده الالتزام الأصلي بحيث تعتبر الالتزامات الأخرى تابعة له أي لا تنهض إلا بتوافره، بل جميعها التزامات أصلية تقع على عاتق المخاطبين بالقانون

الضريبي دون أن تعتمد على التزام آخر، أما الالتزامات التبعية فهي تخضع في وجودها لالتزامات أخرى أصلية، بحيث تتوقف على نشوء هذه الالتزامات. (1)

ومثال هذه الالتزامات التبعية ما جاء في المادة (40) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث تم إلزام المكلف الذي لم يدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في الموعد المحدد والذي تم إبلاغه من قبل المدير أو الموظف المفوض خلال (15) خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه بالذات أو خلال (30) ثلاثين يوما من تاريخ إرساله بالبريد المسجل، فانه والحالة هذه يلزم المكلف بدفع 2% من مقدار الضريبة شهريا، كما يضاف على المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة 1% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور، ويضاف إلى ذلك أن مرفقات الإقرار الضريبي تعتبر من الالتزامات التبعية وسيتم الحديث عنها لاحقا .

لما تقدم نستطيع القول أن الإخلال في تنفيذ ما يفرضه القانون الضريبي من التزامات مثل عدم دفع الضريبة في الميعاد وعدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد قانونا يترتب عليه التزامات أخرى كالغرامات التي تعتبر نوع من أنواع العقوبات التي وضعت من أجل ضمان تنفيذ ما يفرضه القانون من الالتزامات.

ولا بد من الإشارة أن البند الثالث من المادة (40) المذكورة سابقا أعطى لمدير عام ضريبة الدخل أو من يفوضه خطيا صلاحية إعفاء المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسما منه إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري. كما أجاز لهم رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعا في حالة توافر الأسباب المذكورة.

أما من حيث مضمون الالتزامات الضريبية فإنها تنقسم إلى قسمين :

أ - "التزامات بعمل وتشمل الالتزام بالوفاء بالضريبة والالتزام بالقيام بأعمال أخرى معينة كالالتزام بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى والالتزام بتقديم الإقرار والأخطار.

(1) د. سرور ، احمد فتحي : الجرائم الضريبية . جامعة بيروت : دار النهضة العربية 1990. ص111.

ب - التزامات بامتناع عن عمل وهي الالتزامات التي يفرضها القانون الضريبي للامتناع عن مباشرة أعمال معينة كالالتزام بعدم إتلاف المستندات والأوراق الأخرى قبل انقضاء مدة تقادم الضريبة والالتزام بعدم إدخال البضائع والمواد الأخرى إلى البلاد أو إخراجها منها إلا بعد أداء الضريبة الجمركية والالتزام بعدم صنع الطوابع والنماذج الضريبية وحملها وبيعها". (1)

يفرض القانون الضريبي نوعان من الالتزامات الضريبية، فهو بذلك ينشئ علاقة بين طرفين الإدارة الضريبية من جهة ويطلق عليها (الطرف الإيجابي) وبين المكلف بتنفيذ هذه الالتزامات من جهة أخرى ويطلق عليه (الطرف السلبي) في هذه العلاقة، وهو طرف يفرض عليه القانون الضريبي التزاما بعمل أو بامتناع عن عمل تجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابي) وعليه فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة - كما في حالة الحجز عند المنبع - وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام - أو بالامتناع - عن أداء غير ذلك من الأعمال وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء هذا الالتزام إلى شخص آخر لكي يعتبر طرفا سلبيا في هذه العلاقة". (2)

والطرف السلبي في العلاقة الضريبية قد يكون شخصا طبيعيا أو معنويا على أنه لا يكفي لاعتبار شخص ما طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبي وإنما يتعين أن تتوافر لديه الأهلية اللازمة لممارسة هذا الالتزام وهو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية ويرجع في تحديد أهلية الالتزام بأداء دين الضريبة إلى ما قرره القانون المدني من أحكام الأهلية فيسأل الولي أو الوصي أو القيم حسب الأحوال عن الالتزام الضريبي ويعتبر مسؤولا عن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية باعتباره ممثلا للقاصر المكلف بأداء الضريبة. (3)

وهذا ما ترجمته مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة (18) الثامنة عشرة في البند الخامس، حيث جاء فيه " يتعين على الوكيل أو الولي أو الوصي أو القيم أو من ينوب عنهم تقديم الإقرار نيابة عن المكلف صاحب الدخل ودفع الضريبة المستحقة "

كذلك أوجب على الورثة أن يقدموا الإقرار وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ وفاة المكلف الذي لم يدفع ضريبة عن دخله هذا بالإضافة إلى الشخص الطبيعي والشخص المعنوي كالشركات المساهمة العامة والخاصة حيث يتوجب عليهم تقديم الإقرار الضريبي باعتبارهم طرفا سلبيًا في العلاقة الضريبية.

المبحث الثاني التزامات المكلف الواردة في القانون

طالما أننا نتحدث عن التهرب الضريبي أو بالأحرى نبحت في هذا الموضوع فإنه يتعين علينا معرفة الالتزامات الضريبية التي يفرضها المشرع على المكلفين والتي يترتب على الإخلال بها وجود مثل هذه الظاهرة.

لذلك فقد تم تخصيص هذا المبحث لمعرفة الالتزامات الضريبية التي يفرضها المشرع الأردني في القانون رقم 25 سنة 1964 والمطبق في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين، كما نتناول هذه الالتزامات في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ونستعرض هذه الالتزامات وفقا للترتيب الذي وردت به في كل من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني.

بالنسبة للالتزامات التي نص عليها القانون الأردني فيمكن إجمالها بما يلي :

مادة 13- اشترطت هذه المادة على المكلف أن يبرز حسابات دقيقة لمأمور التقدير من أجل السماح بالتزيلات المنصوص عليها في المادة (9) والخصميات الواردة في المادة (10) والمادة (11)، وعليه لا يجوز إجراء أية تزيلات إلا إذا أمسك المكلف حسابات دقيقة.

مادة 2/14 - للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي فرد مقيم في المملكة عليه أن يثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أنه كان له خلال أي جزء من السنة السابقة لسنة التقدير :

1- زوجة تعيش معه ومعاشها عليه.

2- أولاد دون العشرين من العمر يعيشون معه وإعالتهم عليه.

حسب هذه المادة فإن عبء الإثبات بوجود زوجة وأولاد يعيشون مع المكلف خلال السنة السابقة لسنة التقدير يقع على المكلف نفسه، حيث أن القانون منح الإعفاء بالنسبة لأربعة أولاد فقط، لكن ما هو مطبق حاليا لغاية خمسة أولاد حيث تم تعديل هذه المادة في بداية عهد السلطة الوطنية الفلسطينية، وبذلك يكون المكلف ملزما بإثبات هذه الإعالة سواء للزوجة أو الأولاد ويكون ذلك من خلال إبرازه لمستندات رسمية كعقد الزواج مثلا أو الهوية الشخصية، فلو لا وجود مثل

هذا الالتزام لاستطاع المكلف التهرب من الضريبة جزئيا وذلك بادعائه وجود أولاد أو زوجة أو عن طريق زيادة عدد الأولاد.

مادة 2/14 ج - حسب هذه الفقرة يلتزم المكلف بان يثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه انه انفق خلال السنة السابقة لسنة التقدير مبلغا من المال لقاء نفقات دراسته الجامعية أو لقاء نفقات تعليم طالب جامعي أو أكثر.

وهذا يعني عدم حصول المكلف على هذا الإعفاء ما لم يثبت انه كان طالبا جامعيًا أو انفق على طالب جامعي خلال السنة الضريبية موضوع البحث.

مادة 3/14 - تحدث هذا البند عن الإعفاء الخاص بالإعالة والزم الفرد المقيم في المملكة حتى يحصل على هذا الإعفاء بان يثبت إلى مأمور التقدير بصورة تقنعه انه انفق خلال السنة السابقة لسنة التقدير مبلغا من المال على إعالة شخص لا يستطيع إعالة نفسه وكان ذلك الفرد مسؤولا شرعا عن إعالته أو على ولد من غير أولاده كان دون العشرين من عمره في آخر يوم من السنة السابقة لسنة التقدير.

مادة 19 - إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجريت لصالح الأولاد فان هذا الدخل يعتبر دخلا للشخص الذي أجرى معاملة التصرف إيفاء بالغايات المقصودة من هذا القانون وتشمل عبارة (معاملة التصرف) وقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد عليها أو إجراء أي ترتيب بشأنها أو انتقالها.

مادة 1/20 ب - حسب هذه المادة فإن الدخل الذي ينشأ عن معاملة تصرف يصح الرجوع عنها يعتبر دخلا للشخص الذي أجرى معاملة التصرف وليس دخلا لأي شخص آخر، وتعتبر معاملة التصرف أنها معاملة يصح الرجوع عنها إذا كانت تتضمن نصا لتحويل أو إعادة تحويل الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف إلى زوجه أو زوجته بصورة مباشرة أو إذا كان يحق للشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو زوجه أو زوجته بأية

طريقة من الطرق وبصورة مباشرة أو غير مباشرة ان يضطلع بالسيطرة على الدخل أو على الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة.

مادة 3/1/21 - حسب هذه المادة فإنه يحق لمأمور التقدير إهمال أي معاملة من المعاملات الوهمية التي ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على أي شخص من الأشخاص إذا رأى أن تلك المعاملة مصطنعة أو وهمية أو رأى أن معاملة تصرف لم تنفذ في الواقع ومن ثم يقدر الضريبة المستحقة على الأشخاص المختصين بناء على هذا الأساس، وليس في هذه المادة ما يمنع الاعتراض على القرار الذي يتخذه مأمور التقدير لدى ممارسته للصلاحيات المخولة إليه عن طريق رفع استئناف ضد ذلك القرار وفقاً لأحكام المادة (57).

مادة 22 - تعتبر هذه المادة الأرباح والمكاسب غير الموزعة أنها أرباح ومكاسب موزعة إذا ظهر للمدير أن الشركة لم توزع قبل نهاية سنة التقدير على مساهميها الأرباح أو قسماً منها والتي جنتها والخاضعة للضريبة عن سنة التقدير تلك، أو كان باستطاعة الشركة توزيع أرباحها أو جزءا منها، وكان يترتب على عدم توزيع الأرباح تجنب دفع الضريبة أو تخفيضها. (1)

مادة 1/5/26 - (خصم الضريبة من الأرباح الموزعة) يترتب على كل شركة كهذه حين دفعها حصص الأرباح سواء خصمت الضريبة منها أم لم تخصمها أن تزود كل حامل أسهم بشهادة تبين الأرباح المدفوعة إليه ومبلغ الضريبة الذي خصمته أو الذي يحق لها أن تخصمه من ذلك المبلغ وان ترسل صورة عن هذه الشهادة إلى مأمور التقدير.

يمكن القول بأن هذا الالتزام المفروض على الشركة يؤدي إلى استقرار المعاملات لجميع الأطراف سواء بالنسبة للشركة أو حامل الأسهم أو الدائرة الضريبية، بحيث يستطيع كل طرف معرفة حصص الأرباح، والضريبة التي خصمت منها الأمر الذي يؤدي بدوره إلى منع التهرب من دفع الضريبة في حالة تطبيق مثل هذا الالتزام.

مادة 1/27 - يترتب على كل شخص حين دفعه فائدة عن سندات الدين أن يخصم من تلك الفائدة

(1) للمزيد انظر المادة (22) من القانون الأردني رقم 1964/25.

ضريبة مقدارها 10% عن كل دينار وان يقدم إلى مأمور التقدير في الحال حساباً بالمبلغ الذي خصمه على هذا الوجه ومن ثم يعتبر المبلغ المخصوم ديناً مستحقاً على ذلك الشخص إلى الحكومة ويحصل منه بهذه الصفة.

مادة 2/27 - يترتب على كل شخص حين يدفع أية فائدة كهذه أن يزود الشخص الذي تدفع إليه الفائدة بشهادة تتضمن بياناً بمقدار الفائدة التي دفعها إليه ومبلغ الضريبة الذي خصم منها وان يرسل صورة عن هذه الشهادة إلى مأمور التقدير.

٥٨٢١٤٣

تحدث المشرع الأردني في المادة الخامسة من القانون عن مصادر الدخل واعتبر منها أرباح أو مكاسب أية وظيفة في البند (ب) كما اعتبر منها أي راتب تقاعد أو التزام أو مساندة في البند (هـ) ومن ثم نص على الالتزامات التي تترتب على هذه المصادر في المادة الثامنة والعشرون كما يلي :

مادة 1/28 - يترتب على كل شخص مسؤول عن دفع أي دخل يخضع للضريبة بمقتضى :

(1) أحكام البندين (ب) أو (هـ) من الفقرة الأولى من المادة الخامسة أن يخضع عند الدفع ضريبة دخل من المبلغ الواجب دفعه وفقاً للطريقة المقررة وعلى أساس الفئة المقررة.

(2) يترتب على الشخص الذي يجري هذا الخصم أن يقدم إلى مأمور التقدير في كل شهر حساباً بالمقادير التي خصمها ومن ثم تكون تلك المبالغ المخصومة ديناً للحكومة مستحقاً على الشخص الذي خصمها وتستوفي منه بهذه الصفة.

أجاز المشرع الأردني في المادة 4/28 لمأمور التقدير أن يدخل محل أي مستخدم (بكسر الدال) ويتطلع على القيود والدفاتر والمستندات المتعلقة في الخصميات الجارية كما أجاز له استجواب المستخدم (بكسر الدال) وأي مستخدم (بفتح الدال) من المستخدمين، ونص على الالتزامات المترتبة على الشخص المستجوب في البند (5) من نفس المادة.

مادة 5/1/28 - يترتب على كل شخص يستجوب بمقتضى أحكام الفقرة (د) من هذه المادة وكل مستخدم (بكسر الدال) أن يقدم كافة التسهيلات التي في وسعه تقديمها للشخص الذي يجري

الاستجواب أو التحري بمقتضى الأحكام المذكورة حسب مقتضى الحال وان يجيب على كل سؤال يوجه إليه إجابة تامة وصادقة.

ولهذا فان الشخص المستجوب يعتبر ملزما في الإجابة عن كل سؤال يطرح عليه كما يعتبر ملزما بتحري الصدق في هذه الإجابة.

مادة 1/29- حسب هذه المادة فان الشخص الذي يدفع إلى شخص آخر أو غير مقيم في المملكة أو إلى شخص يقيم فيها بالنيابة عن ذلك الشخص غير المقيم فائدة رهن أو دخلا آخر خاضعا للضريبة فيتوجب عليه لدى دفعه تلك الفائدة أو ذلك الدخل أن يخصم منها أو منه الضريبة المستحقة على الفائدة المذكورة.

وهناك التزام آخر في هذه المادة وهو أن يقدم الشخص الذي قام بخخص الضريبة إلى مأمور التقدير حسابا عن الضريبة المخصومة وأن يعلمه عن اسم وعنوان الشخص الذي ستدفع إليه تلك الفاتورة أو ذلك الدخل.

مادة 2/29 - حيث نصت هذه المادة على أن كل من تخلف عن تقديم حساب مكلف بتقديم بمقتضى أحكام هذه المادة أو أهمل في تقديمه يعتبر أنه ارتكب جرما خلافا لأحكام هذا القانون.

مادة 1/34 - أجازت هذه المادة للمدير أن يصدر التعليمات لأية فئة يعينها من المكلفين للاحتفاظ بحسابات للواردات والمصروفات وأن يضمن هذه التعليمات والقواعد والأساليب التي تحتفظ الحسابات المذكورة بموجبها شريطة أن لا يتعارض ذلك وأحكام القانون التجاري المعمول به على أن تنشر تلك التعليمات في الجريدة الرسمية.

وعليه إذا أصدر المدير مثل هذه التعليمات الخاصة بإمساك دفاتر حسابات للواردات والمصروفات لفئة معينة من المكلفين وضمنها القواعد والأساليب الخاصة بذلك، ولم تكن تلك التعليمات تتعارض مع أحكام القانون التجاري، المنشورة في الجريدة الرسمية، فان هذه الفئة في هذه الحالة تصبح ملزمة بإمساك هذه الدفاتر، بل يقع عليها عبء الالتزام بهذا الأمر.

مادة 1/35 - أجازت هذه المادة لمأمور التقدير أن يكلف أي شخص بإشعار خطي يرسله إليه أن يزوده بكشف وفقا للنموذج المقرر عن دخله والتفاصيل الأخرى فيما يتعلق بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه خلال مدة معقولة لا تزيد عن ثلاثين يوما من خلال تبليغه ذلك الإشعار.

مادة 2/35 - أوجبت هذه المادة على كل شخص لم يتسلم الإشعار المذكور بالفقرة السابقة من هذه المادة وكان دخله من المصادر الواردة في المادة الخامسة من القانون رقم 1964/25 يزيد على مجموع التزيلات والإعفاءات المنصوص عليها في المواد (8،9،10،11،14) من نفس القانون، أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر حزيران من كل سنة إلى مكتب مأمور تقدير ضريبة الدخل في منطقته كشفا ينطوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة.

مادة 36 - أوجبت هذه المادة على كل شخص قام بخضم الضريبة من أرباح الأسهم أو الرواتب أو الأجور أو التقاعد أو فوائد الرهونات أو سندات الدين أو من أي دخل آخر وفقا لأحكام المواد (26،27،28،29) من هذا القانون أن يزود الشخص الذي خصم الضريبة من دخله بشهادة حسب النموذج المقرر تبين مجموع الدخل الذي خصمت منه الضريبة ومقدار الضريبة المخصومة في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر أيار من سنة التقدير وأن يزود مكتب مأمور التقدير في منطقته بنسخة عن هذه الشهادة.

مادة 17/44 - تلزم هذه المادة أي موظف من موظفي الحكومة أو من موظفي أي سلطة محلية أو هيئة عمومية أخرى أن يقدم لمأمور التقدير ما بحيازته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون، لكن هذا الإلزام مشروط بعدم إكراه ذلك الموظف على إفشاء أية تفاصيل يكون ملزما بحكم القوانين بالمحافظة على كتمانها، فهو يعتبر ملزما بتقديم ما يطلب منه من معلومات، لكن في الحدود التي لا تتعارض مع القانون.

مادة 2/44 - ألزمت هذه المادة في البند الثاني كل مستخدم (بكسر الدال) إذا كلفه مأمور التقدير بإشعار أن يعد ويقدم خلال المدة المحددة في الإشعار كشفاً عن أية سنة يتضمن :-

أ - أسماء كافة الأشخاص المستخدمين لديه ومحال إقامتهم.

ب - الدفعات والعلاوات التي تدفع لأولئك الأشخاص مقابل استخدامهم ذلك.

ويشار إلى أنه تسري على مثل هذا الكشف أحكام هذا القانون المتعلقة بالتخلف عن تقديم

الكشوف أو التفاصيل التي يطلبها مأمور التقدير بإشعار.

واشترط هذا البند بأن لا يقع المستخدم (بكسر الدال) تحت طائلة العقاب لأنه لم يدرج

في الكشف اسم أو محل إقامة أي شخص مستخدم لديه وغير مستخدم في أي عمل آخر إذا ظهر لمأمور التقدير بعد إجراء التحقيق أنه ليس لذلك الشخص دخل خاضع للضريبة، مثلاً إذا لم يقدم المستخدم (بكسر الدال) أسماء أشخاص دخلهم لا يخضع للضريبة ففي هذه الحالة لا عقوبة عليه.

مادة 3/44 - إذا كان المستخدم (بكسر الدال) هيئة من الأشخاص فيعتبر مدير تلك الهيئة أو كبير موظفيها أنه هو المستخدم (بكسر الدال) وبالتالي يعتبر ملزماً بتقديم ما يطلب منه من قبل مأمور التقدير، في حين يعتبر كل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة وكل شخص يعمل على إدارتها كشخص مستخدم (بفتح الدال).

وبعد عرض الالتزامات الضريبية في القانون الأردني نتناول هذه الالتزامات في

مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

مادة 9/12 - حسب هذه المادة ومن أجل الاستفادة من الإعفاءات التي يمنحها المشرع للمكلف فإنه يتعين عليه تقديم مستندات ثبوتية، فيما يتعلق بالتعليم وإيجار المسكن والإعالة والمعالجة الصحية.

مادة 1/15 - ألزمت هذه المادة الشخص أو المكلف بالامتناع عن القيام بمعاملات التصرف لصالح الأولاد دون سن الثامنة عشرة من العمر، واعتبرت هذه المادة الدخل الذي يتحقق نتيجة معاملة تصرف كهذه دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف.

مادة 2/15 - حسب هذه المادة إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها فإنه هذا الدخل يبقى دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف.

مادة 33 - خصم الضريبة من المنبع.

هناك أربعة التزامات في هذه المادة نستطيع ذكرها فيما يلي :

1- اعتبار الشخص المقيم الوكيل القانوني أو التجاري أو الفرع أو الشريك لمكلف غير مقيم أوله علاقة تجارية معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون.

2 - اعتبار كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمها أو أية دفعات أخرى خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون (ملزماً) بأن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة وتوريد تلك المبالغ للمديرية مع كشف مرفق بها و ذلك خلال خمسة عشرة يوماً من تاريخ الدفع.

3 - يتعين على كل صاحب عمل أن يكون لديه سجل خاص يتضمن أسماء المستخدمين لديه ورواتبهم وأجورهم وأية علاوات أخرى والإعفاءات المستحقة لهم والتعديلات التي تطرأ عليها.

4 - أجازت هذه المادة لمأمور التقدير أن يطلب من صاحب العمل تخفيض أو زيادة الضريبة الواجب اقتطاعها من الرواتب والأجور لتصويب أي اقتطاع ضريبي طبقاً للقوانين، ونصت هذه الفقرة على أنه يتعين على صاحب العمل أن يستجيب لطلب مأمور التقدير تحت طائلة المسؤولية. فيستفاد من نص هذه الفقرة أن صاحب العمل ملتزماً بالاستجابة لطلب مأمور التقدير.

مادة 35 - تقسيط الضريبة : حسب هذه المادة إذا قسطت الضريبة من قبل الوزير أو من يفوضه خطياً بناءً على طلب مقدمه المكلف إذا وجدت أسباب لذلك وبلغ المكلف بمقدار كل قسط من

الأقساط وتاريخ استحقاقها، فإن المكلف في هذه الحالة يعتبر ملزماً بدفع تلك الأقساط حسب مواعيد الاستحقاق وإذا لم يدفع المكلف أحد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع وبدون حاجة إلى إنذار.

وبشكل عام يمكن القول أن المكلف ملزماً بتنفيذ أحكام القانون الضريبي وكل ما يفرضه عليه من التزامات ومنها إمساك دفاتر سجلات وحسابات والتصريح عن كامل دخله بالاستناد لهذه السجلات وعدم إخفاء أية سجلات أو مستندات أو معلومات عن موظف الضريبة وعدم إتلاف الدفاتر الخاصة والسجلات قبل انتهاء المدة القانونية لها حسب القوانين المرعية، خصوصاً القانون التجاري، كما يعتبر المكلف ملزماً بالصدق في كل معاملاته مع الإدارة الضريبة أو مع مأمور التقدير بشكل خاص، ويعتبر المكلف كذلك ملزماً بإبلاغ الإدارة الضريبة عن بداية ممارسته لنشاط معين أو إنهائه لهذا النشاط خلال المدة المحددة، هذا بالإضافة للالتزام بتقديم الإقرار الضريبي ودفع الضريبة المستحقة عليه وما يترتب على ذلك من التزامات أخرى.

وبهذا يمكن القول بأنه قد تم استعراض معظم التزامات المكلف الواردة في قانون ضريبة الدخل الأردني المطبق في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية على وجه الخصوص، كما تم استعراض هذه الالتزامات في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقرر بالقراءة الأولى لدى المجلس التشريعي الفلسطيني، باستثناء الالتزام بدفع الضريبة، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي (الكشف الذاتي) لأنه قد تم تخصيص مبحث لكل من هذه الالتزامات.

وتجدر الإشارة إلى أن إخلال المكلف بأي من هذه الالتزامات بشكل مقصود فإنه يعد متهرباً من الضريبة، وبالتالي تطبق عليه أحكام المواد (67،68) من القانون الأردني، وأحكام المواد (40،41) من مشروع قانون الدخل الفلسطيني، علماً أنه سيتم تناول هذه المواد في المبحث السابع من الفصل الثالث عند الحديث عن طبيعة جريمة التهرب من الضريبة وعقوبتها.

المبحث الثالث الالتزام بدفع الضريبة

1- معنى الالتزام بالتشريع الضريبي :

الالتزام بدفع الضريبة هو من الالتزامات الأصلية التي قررها القانون ودين الضريبة هذا يحدده القانون، وينشئ بموجبه، وذلك عند توافر الواقعة المنشئة للضريبة، ولا يحدده إقرار المكلف أو قرار موظف الضريبة (مأمور التقدير) لان القانون بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل غير الخاضع وبين النفقات والمصروفات المسموح بتزيلها، ونص على الإعفاءات المسموح بها، ولكن إقرار المكلف بيان لهذا الدين، وقرار الموظف قرار كاشف لهذا الدين.

الالتزام بدفع الضريبة يمثل أحد أهم الالتزامات التي قررها القانون، وهو من حق الدولة في الحصول على الإيرادات المحددة وفي الوقت المحدد وذلك من أجل مواصلتها لتغطية النفقات العامة.

تبدأ العمليات الضريبية بالإقرار الضريبي ثم تنتهي بدفع الضريبة، فالالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وضروري بالنسبة للدولة حتى يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق، وعليه فالالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق المكلف وهو بالمقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية حيث تلتزم بإصدار التقدير والإشعار الضريبي الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى المكلفين وهنا تكون الضريبة واجبة الدفع في وقت محدد بعد إصدار القرار. (1)

فقد أجمعت معظم التشريعات الضريبية في العالم على أن دين الضريبة ممتاز ومحمول لا مطلوب، وواجب الأداء، وله أولوية على سائر الدائنين، ويتم تحصيله كاملا حماية لحقوق الخزينة العامة. ويقر بذلك كل من الفقه والقضاء، لأن هذا الدين من الأمور التي من أجلها يعتبر قانون الضريبة قانون سيادة، وهذا ما رسخته ذاتية القانون الضريبي.

(1) د. سعد ، محيي محمد : مرجع سبق ذكره . ص178.

كما أن دين الضريبة محمول، بأن يسعى المكلف من تلقاء نفسه - ودون انتظار لأية مطالبة - بالوفاء بدين الضريبة متى حل موعد استحقاقها، إذ أنه من الأصول الضريبية المقررة التي تلزم المكلف بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى قسم الجباية دون سعيها لمطالبة المكلف بأدائها، وذلك بقصد تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة قانونياً، ودون أن يستطيع المكلف أن يبرر تأخيره في أداء الضرائب المستحقة عليه أو يدعي بطلان إجراءات التنفيذ المتخذة عليه استناداً إلى عدم مطالبته بالضريبة. (1)

لذلك ينبغي على جميع المكلفين أن يقوموا بدفع هذا الدين وتنفيذ هذا الالتزام تلقائياً وفي المواعيد المحددة قانونياً، وعدم الانتظار لمطالبتهم بذلك الدين من قبل الإدارة الضريبية أو من قبل مأمور التقدير على وجه التحديد.

دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره، بحيث يجب على المكلف أن يبادر أولاً بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه، فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه، ويجوز بعد ذلك أن يطعن في صحة فرض الضريبة، أو في تقدير مبلغها، إذ أنه من الأصول الضريبية المقررة قاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) وذلك بقصد تحصيل الضرائب كاملة ولا يجوز للمكلف تبرير تخلفه عن تنفيذ التزامه، بطعنه في صحة فرض الضريبة أو في مبلغها، وقد ذهب القضاء خطأ في بعض أحكامه إلى وقف تنفيذ الضرائب المستحقة حتى يتم الفصل في المنازعة التي أثارها المكلف، وقد رفضت محكمة النقض النظر في قضية وقف تنفيذ الالتزام بدفع الضريبة لحين الفصل في منازعة بين مكلف ومصلحة الضرائب، وثبتت قاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) مقررة أن المنازعة في تقدير الضريبة لا توقف استحقاقها. (2)

أكد كل من القانون الأردني رقم 64/25، ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أن

دين الضريبة ديناً ممتازاً ومحمولاً وواجب الأداء، فقد نصت المادة (72) من القانون الأردني

(1 ، 2) د. عطية ، قدرى نقولا : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها . جامعة الإسكندرية ، مطبعة معهد دون بوسكو

1960، ص166، ص169، ص172.

على وجوب دفع الضريبة بالرغم من الإجراءات المتخذة للعقوبة وجاء فيها " أن اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالعقوبة أو بالغرامة أو عقوبة الحبس بمقتضى هذا القانون لا يعني أي شخص من مسؤولية دفع ضريبة الدخل المكلف بدفعها أو التي يصبح مكلفا بدفعها " .

ويثبت مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني هذا المبدأ في المادة 46 (حكم دين الضريبة) إذ نص على اعتبار " جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل المديرية ودوائرها " .

بناءً على ما تقدم، يمكن الاستنتاج أن القانون منح الإدارة الضريبية امتيازات تخولها استخدام سلطاتها بتطبيق الإجراءات لتحصيل الضرائب المستحقة في المواعيد المقررة، وعندها ينخفض حجم التهرب من دفع الضريبة، وتكافح هذه الظاهرة بطريقة قانونية، ولو بصورة جزئية. دفع الضريبة في موعدها المقرر قانوناً أمر في غاية الأهمية لأن إيرادات الضرائب تمول النفقات العامة للدولة، والتأخر في دفعها يكلف الخزينة نفقات اقتراض، ويحمل المكلف عقوبات وجزاءات للتخلف أو التأخر عن التسديد.

2- إجراءات التقدير والتبليغ :

ويشار في هذا المجال إلى الإجراءات أو التدابير الواجب على مأمور التقدير اتخاذها تجاه تبليغ المكلف بإشعار التقدير والذي يتضمن مقدار الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة، وكذلك مواعيد دفع الضريبة بأشكالها المختلفة، وذلك وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني 64/25.

أ- ألزم مأمور التقدير أن يقوم بإبلاغ المكلف بمقدار الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة عليه وذلك بموجب إشعار تقدير يعنونه إلى محل إقامته الاعتيادية أو محل عمله أما بالذات أو بالبريد المسجل، المادة 1/56.

ب- إذا اعترض المكلف على مبلغ التقدير فيرسل اعتراضه إلى مأمور التقدير خلال خمسة عشر يوما مبينا به أسباب الاعتراض، ولا يجوز تمديد هذه المدة من قبل مأمور التقدير إلا إذا توافرت أسباب معينه كالسفر أو المرض أو أي سبب معقول آخر، المادة 2/56.

3- مواعيد دفع الضريبة حسب القانون الأردني رقم 1964/25 :

أولا- دفع الضريبة في حال تبليغ الإشعار :

نصت المادة (59) على انه " يجب على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه خلال

ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ إشعار التقدير بمقتضى المادة (56) ".

ثانيا- دفع الضريبة في حال عدم تبليغ إشعار أو تقديم اعتراض :

" إذا لم يتبليغ المكلف إشعار التقدير المنصوص عنه في المادة (56) من هذا القانون قبل

اليوم الأول من شهر حزيران في أي سنة من سنتي التقدير، أو إذا تبليغ الإشعار المذكور قبل ذلك

التاريخ وقدم اعتراضا بمقتضى الفقرة (2) من تلك المادة أو استئنافا أو تمييزا بمقتضى المادة

(57) منه سواء أكان ذلك قبل التاريخ المذكور أو بعده يترتب على ذلك الشخص أن يدفع على

حساب الضريبة المستحقة عليه من تلك السنة مبلغا يعادل 50% من مقدار الضريبة المقدرة نهائيا

أو من مقدار الضريبة المستحقة " المادة 1/60.

في الحالتين المذكورتين أعلاه على المكلف أن يدفع نصف الضريبة المقدرة نهائيا أو

نصف مقدار الضريبة المستحقة إذا لم يكن هناك ضريبة مقدرة نهائيا.

ثالثا- دفع الضريبة في حالة الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز :

إذا كان هناك اعتراضا أو استئنافا أو تمييزا فانه يؤجل تحصيل رصيد الضريبة الذي يزيد

عن المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (1) من المادة (60) إلى أن يتم الفصل في الاعتراض أو

الاستئناف أو التمييز، لكن على مأمور التقدير في أي حالة من هذه الحالات أن ينفذ دفع الجزء

غير المختلف عليه من الضريبة إذا زاد عن المبلغ المنصوص عنه في المادة 1/60، وهذا ما

ورد في المادة (62).

رابعاً- دفع الضريبة بعد البت في الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز :

إذا صدر قرار في الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز فإن مقدار الضريبة غير المدفوع المعين على أساس التقدير الذي تقرر في الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز حسبما تكون الحالة يصبح مستحق الدفع خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي يتسلم فيه المكلف إشعاراً بالضريبة المستحقة عليه وإذا لم تدفع الضريبة خلال هذه المدة تطبق عليه أحكام المادة (61) والمادة (64) واللذان سيتم الحديث عنهما لاحقاً عند دراسة موضوع التخلف عن دفع الضريبة.

خامساً - دفع الضريبة من قبل الأشخاص الذين هم على وشك مغادرة البلاد :

عالجت المادة 1/65 من القانون هذا الموضوع ومنحت مأمور التقدير صلاحية في حالة اعتقاده بأن شخصاً قدرت عليه الضريبة ويحتمل أن يغادر البلاد قبل أن تصبح هذه الضريبة مستحقة الدفع، دون أن يدفع الضريبة، فيجوز لمأمور التقدير أن يرسل لذلك الشخص إشعاراً كتابياً يكلفه فيه بدفع الضريبة خلال مدة تحدد في الإشعار، وحينئذ تصبح الضريبة مستحقة الدفع عند انتهاء أجل المدة المحددة على هذه الصورة.

4- مواعيد دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني :

أولاً : خصم الضريبة من المنبع :

ألزمت المادة (1/2/33) من المشروع كل مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافئة وما في حكمهما أو أية دفعات أخرى خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة وتوريد تلك المبالغ للمديرية مع كشف وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع.

ثانياً : الدفع المرفق لتقديم الإقرار :

وهذا يعني أن كل مكلف مطالباً بتقديم الإقرار الضريبي حسب المادة (18) فإنه يكون ملزماً بدفع الضريبة المستحقة عليه من واقع هذا الإقرار وفي الموعد المحدد (خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاء السنة المالية).

ثالثا : الدفع الفوري عند تسوية الحساب :

وفي حالة موافقة المكلف على التعديل أو التصحيح أو التقدير تحدد الضريبة بناءً عليه ويكون قرار التقدير غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء ويبلغ المكلف بإشعار خطي وهذا ما نصت عليه المادة (1/3/21).

رابعا : الدفع على الأقساط :

حسب المادة (35) إذا قسّطت الضريبة من قبل الوزير أو المفوض من قبله خطيا وبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ استحقاقها فإن المكلف يكون ملزما بدفع هذه الأقساط حسب مواعيد الاستحقاق وإذا تخلف المكلف عن دفع أحد الأقساط خلال شهر من الاستحقاق تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع وبدون حاجة إلى إنذار.

ومن الجدير بالذكر أن تقسيط الضريبة في المشروع الفلسطيني يتم من قبل الوزير أو المفوض من قبله خطيا أما القانون الأردني فقد أجاز في المادة (59) لمأمور التقدير أن يقرر في هذا الموضوع.

خامسا : دفع الضريبة في حالة تحديد قيمة الضريبة بإجراء إداري من قبل المديرية أو من قبل المحكمة المختصة.

في هذه الحالة يتوجب على المكلف دفع الضريبة خلال شهر من تاريخ صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة، ويشار إلى أنه في حالة الاعتراض أو الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير يؤجل تحصيل الضريبة إلى أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها وهذا ما أوضحته المادة (34). وهي بذلك تختلف عن المادة 1/60 من القانون الأردني والتي تطلب من المكلف في مثل هذه الحالات أن يدفع 50% من مقدار الضريبة المقدرة نهائيا أو من مقدار الضريبة المستحقة، أو المبلغ غير المعترض عليه أيهما أكبر، وقد يشجع هذا على التهرب.

5- مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص المتوفى :

لم يغفل القانون الأردني ولا مشروع قانون الضريبة الدخل الفلسطيني عن معالجة دين الضريبة بالنسبة للشخص المتوفى وإنما بينا مسؤولية المزمون عن دفع هذا الدين بشكل واضح ومحدد.

ففي القانون 64/25 تنص المادة (47) على أنه إذا توفي شخص خلال السنة السابقة لسنة التقدير وكان لولا وفاته خاضعا للضريبة عن سنة التقدير أو إذا توفي خلال سنة التقدير أو خلال سنتين من انتهائها ولم يكن قد جرى تقدير الضريبة عليه عن تلك السنة فإن الممثل القانوني للمتوفى يكون ملزما بدفع مبلغ الضريبة المترتبة عليه ويتحمل تبعة القيام بجميع الأعمال وإجراء جميع الأمور والمسائل التي كان يترتب على المتوفى أن يقوم بها أو يجريها بمقتضى هذا القانون فيما لو كان حيا.

ليس ذلك فحسب بل يجب على ممثله الشخصي في حالة ما إذا توفي الشخص خلال السنة السابقة لسنة التقدير ووزع هذا الممثل تركته قبل بدء سنة التقدير أن يدفع ضريبة الدخل حسب الفئة أو الفئات المعمول بها في تاريخ توزيع التركة إذا لم يكن معدل الضريبة لسنة التقدير قد عين في التاريخ المذكور.

أما بالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد أوجب على الورثة في المادة (6/18) أن يقدموا الإقرار وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ وفاة مكلف صاحب دخل لم يدفع ضريبة عن دخله وان يؤدوا الضريبة المستحقة على الشخص من مال التركة بعد عمل التنزيلات والإعفاءات المقررة في هذا القانون.

وهذا التحديد والالتزام بدفع الضريبة عن الشخص المتوفى إنما جاء من أجل الحصول على حق الخزنة العامة من هذه الإيرادات ومنعا للتهرب ثم دفع الضريبة عن الأشخاص المتوفين من قبل الممثل القانوني أو الورثة.

6- مسؤولية دفع الضريبة عن فاقد الأهلية :

أوجبت المادة (39) من قانون 64/25 على الشخص الذي يكون خاضعا للتقدير وللضريبة عن الشخص فاقد الأهلية دفع الضريبة المستحقة عن ذلك الدخل الذي يتعلق بالشخص فاقد الأهلية، كما أخضعت المادة (48) من نفس القانون القيمين للضريبة عن الشخص فاقد الأهلية على نفس الوجه وبنفس المقدار الذي يكون فيه هذا الشخص خاضعا للضريبة لو لم يكن فاقد الأهلية سواء كان القيمين (مصف، أو قيم أو حارس أو لجنة أو طابق إفلاس).

إلا أن مشروع قانون ضريبة الدخل لم ينص على ذلك صراحة لكن ما جاء في نص المادة (5/18) يحمل الوكيل أو الولي أو الوصي أو القيم أو من ينوب عنهم مسؤولية دفع الضريبة المستحقة على المكلف إذا كان فاقد الأهلية وكان له وكيل أو وليا أو وصيا حسب مقتضى الحال، وهذا ما يستفاد من نص البند الخامس من المادة الثامنة عشرة والذي جاء فيه "يتعين على الوكيل أو الولي أو الوصي أو القيم أو من ينوب عنهم تقديم الإقرار نيابة عن المكلف صاحب الدخل ودفع الضريبة المستحقة".

7- مسؤولية دفع الضريبة عن الشخص غير المقيم :

حملت المادة (39) من قانون 64/25 الشخص المقيم الذي يكون خاضعا للتقدير وللضريبة بالنيابة عن شخص غير مقيم مسؤولية القيام بجميع الأمور التي يتطلبها هذا القانون ومنها دفع الضريبة المستحقة عن دخل ذلك الشخص غير المقيم.

كما أخضعت المادة (1/50) من نفس القانون جميع الوكلاء لأشخاص مقيمين خارج البلاد للتقدير وللضريبة على نفس الوجه وبنفس المقدار الذي يكون فيه ذلك الشخص غير المقيم خاضعا للتقدير وللضريبة فيما لو كان مقيما في البلاد ويقبض في الواقع ذلك الدخل.

هذا وقد اعتبرت المادة (1/33) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الشخص المقيم الذي يكون وكيلا قانونيا أو تجاريا أو فرعاً أو شريكا لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية

معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، بالطبع من هذه الأمور الالتزام بدفع الضريبة عن ذلك الشخص غير المقيم.

8- عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب القانون الأردني :

في حالة التخلف عن دفع الضريبة في الموعد المحدد فقد عاقبت المادة (1/61) المتخلف

عن دفع الضريبة في المواعيد المحددة بغرامة تضاف إلى مقدار الضريبة تعادل :

10% إذا كانت مدة التخلف (6) اشهر أو اقل.

15% إذا كانت مدة التخلف اكثر من (6) اشهر واقل من (12) شهرا.

20% إذا كانت مدة التخلف اكثر من (12) شهرا واقل من (24) شهرا.

25% إذا زادت مدة التخلف عن (24) شهرا.

وأجازت هذه المادة لمأمور التقدير تخفيض أو إلغاء الغرامة إذا قلت قيمتها عن (50)

دينارا أما إذا زادت عن (50) دينارا، فتخفيض أو تلغى من قبل المدير بناء على تسيب من مأمور

التقدير وفي كلتا الحالتين يجب توافر سبب مقبول للتأخر عن دفع الضريبة ويشار إلى أن هذه

الغرامة لا تعتبر جزءا من الضريبة المدفوعة.

كما أجازت المادة (1/64) من نفس القانون لمأمور التقدير أن يشرع في تنفيذ الدفع وفقا

لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به بعد أن يبلغ المكلف المتخلف عن الدفع

بموجب مذكرة تكليف لدفع الضريبة المستحقة عليه ولم تدفع، وفي هذه الحالة يمارس مأمور

التقدير جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ولجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص

عنها في القانون المذكور.

وجاء في المادة (5) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952 انه "إذا

كان شخص مكلفا بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول وتخلف ذلك الشخص عن دفع

ذلك المبلغ في الوقت المعين فتطبق عليه أحكام هذا القانون لتحصيل المبلغ المذكور".

وعرفت المادة (2) من نفس القانون المتخلف بأنه "الشخص الذي يتخلف عن دفع أموال

أميرية مستحقة عليه في تاريخ استحقاقها".

ومعروف أن الأموال الأميرية تشمل الضريبة والرسوم والغرامات والالتزامات التي تحدد

في أي قانون.

كما يطبق قانون تحصيل الأموال الأميرية على المكلف الذي يريد مغادرة البلاد قبل دفع

الضريبة المستحقة عليه بعد مخاطبته من قبل مأمور التقدير بإشعار كتابي يكلفه فيه بدفع الضريبة

خلال مدة محددة في الإشعار ولم يدفع أو يؤمن دفعها بضمانه يقتنع بها مأمور التقدير. وهذا ما

نصت عليه المادة (1/65) من القانون الأردني.

9- عقوبة التخلف عن دفع الضريبة حسب مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني :

(1) يعاقب صاحب العمل المتخلف عن خصم أو دفع الضريبة التي يترتب عليه خصمها ودفعها

بموجب أحكام القانون بأن تحصل منه كما لو أنها مستحقة عليه، المادة (2/2/33).

(2) نصت المادة (36) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أنه من تخلف عن دفع

الضريبة المستحقة عليه بموجب إشعار خطي خلال (90) يوما فإنه يجوز لمأمور التقدير بعد

موافقة المدير أن يشرع بتطبيق قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به.

(3) في حال عدم دفع الضريبة المستحقة والتي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها

قانونا فإنه يتعين على المدير أو الموظف المفوض أن يبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة

المستحقة المطلوبة منه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه بالذات أو خلال ثلاثين يوما

من تاريخ إرساله بالبريد المسجل، وإذا لم تدفع الضريبة فإنه يضاف إليها 2% من مقدار

الضريبة شهريا، المادة (40) من المشروع.

(4) أما المادة (44) فقد قررت عقوبة المنع من السفر للمكلف الذي لم يدفع الضريبة المستحقة

ويصدر هذا القرار من المحكمة المختصة بناء على طلب يتقدم به المدير بعد موافقة الوزير

موضحا أسباب طلبه ومبرراته.

يذكر أن الهدف من هذه العقوبات يأتي لغرض ضمان تحصيل الضريبة وعدم التهرب من دفعها.

وما يجب ملاحظته بالنسبة للالتزام بأداء الضريبة لا يعتبر طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبة التي تنشأ هذا الالتزام سوى الطرف الذي ألزمه القانون بأداء الضريبة، ولذا يسمى بالطرف القانوني تمييزاً له عما يسمى بالطرف الاقتصادي وهو الذي يتحمل الضريبة على الرغم

من عدم التزامه بها قانوناً، مثال ذلك تاجر التجزئة أو المستهلك. (1)

ولتوضيح ذلك يشار إلى أن القانون الضريبي ينشئ علاقة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، ويسمى المكلف في هذه الحالة بالطرف السلبي (الطرف القانوني) أما الإدارة الضريبية فتعرف بالطرف الإيجابي في هذه العلاقة، وبالتالي فإن الطرف السلبي هو الذي يعتبر ملزماً بأداء الضريبة ويكون ذلك في الضرائب المباشرة، أما في الضرائب غير المباشرة فالأمر بخلاف ذلك حيث يتحمل الضريبة شخص آخر على الرغم من عدم التزامه بها قانوناً نظراً لطبيعة الضرائب غير المباشرة والتي من الممكن نقل عبئها للغير.

(1) د. سرور ، أحمد فتحي : مرجع سبق ذكره ، ص134.

المبحث الرابع الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

1. تعريف الإقرار الضريبي :

الإقرار الضريبي بيان مالي يقر فيه المكلف بأموره المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة. ويعتبر الإقرار التزاماً إدارياً يبدأ فيه المكلف حواراً مع الإدارة الضريبية ينتهي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة وواجبة الدفع.

يختلف الإقرار الضريبي عن الإخطار الضريبي، إذ الأول بيان مالي عن فترة معينة، بينما الثاني هو إبلاغ بواقعة معينة يقوم المكلف بإحاطة الإدارة الضريبية بها، مثل بدأ نشاط معين أو التوقف عن نشاط آخر.

يشمل الإقرار الضريبي، تفاصيل الإيرادات، وتفاصيل النفقات والإعفاءات الشخصية والعائلية المسموحة، وكذلك الاستقطاعات التي تخصم من الإيرادات لحساب الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة عن السنة المالية السابقة.

2. الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي :

اعتبر قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (64/25) في المادة (2/35) إن كل شخص له مصدر دخل من المصادر الواردة في المادة الخامسة من نفس القانون ملزماً، بتقديم الإقرار الضريبي بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد حصر الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي في المادة (18) في الفئات التالية:

(1) كل شخص طبيعي له منشأة أعمال أو مشارك في شركة عادية أو توصية بسيطة يزيد رأسمالها عن 10000 دينار.

(2) كل شخص طبيعي يمارس نشاطا مهنيا أو حرفة يعمل بصورة مستقلة ويزيد دخله السنوي عن 10000 دينار.

(3) شركات المساهمة العامة والخاصة مهما كان رأسمالها، ويعتبر مجلس إدارة الشركة ومديرها العام مسؤولين عن تقديم الإقرار الضريبي واقتطاع الضريبة ودفعها مرفقة بالحسابات الختامية وشهادة المحاسب القانوني المرخص.

(4) الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على الراتب وما في حكمه ويرغب في الاستفادة من إعفاءات نص عليها القانون مثل إعفاء الإيجارات ونفقات العلاج، ونفقات التعليم.

(5) الوكيل أو الولي أو الوصي أو القيم أو من ينوب نيابة عن المكلف صاحب الدخل.

(6) الورثة وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ وفاة المكلف صاحب دخل لم يدفع ضريبة عن دخله.

(7) كل مصف لأي شركة أن يبلغ المدير خطيا ببدا إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة، وان يقدم إقرارا ضريبيا عن الشركة المكلف بها ودفع الضريبة حال استحقاقها.

(8) أية فئات أخرى تختار تقديم إقرار ضريبي طوعية.

3. موعد تقديم الإقرار الضريبي :

أوجب القانون على كافة المكلفين تقديم الإقرار الضريبي في موعد معين ووضع عقوبات على كل من يمتنع عن تقديم هذا الإقرار أو يتأخر في تقديمه عن الموعد المحدد والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي ذاته يتبعه التزام آخر ألا وهو تقديمه في الموعد المحدد، فقد نص القانون الأردني رقم (64/25) في المادة (1/35) على ضرورة تقديم الإقرار في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر حزيران من كل سنة واعتبر الشخص مقدم الإقرار في البند الثاني من نفس المادة مسؤولا عن تقديم الكشف المنصوص عنه فيها وعن كافة المعلومات المدرجة فيه لكن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نص في المادة (1/19) على موعد تقديم الإقرار

الضريبي إذ ألزم كل مكلف أن يقدم إقراراً وفق الكشف أو النموذج المقرر إلى المديرية خلال الأربعة أشهر التالية من نهاية سنته المالية، ومن الملاحظ أن موعد تقديم الإقرار يختلف من قانون لآخر، وقد عدل قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 موعد تقديم الإقرار بأن أصبح في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لانتهااء السنة المالية (المادة 26).

4. مزايا الالتزام بالإقرار الضريبي :

إن مزايا الإقرار الضريبي واضحة حيث أن المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيداً دخوله وعناصر ذمته المالية وأرباحه أو رقم أعماله، وكذلك هو وحده الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن الإقرار يسهل بكل تأكيد العمل المنقل على كاهل الإدارة الضريبية. (1)

حيث أن إقرار المكلف ذاته بالدخل الذي يحققه هو أفضل طريقة باعتباره أكثر الناس معرفة بحقيقة دخله. (2)

تمنح بعض قوانين ضريبة الدخل مزايا أو حوافز تشجيعية للمتزامين بتقديم الإقرار الضريبي والذين يسددون الضرائب المستحقة عليهم في مواعيد مبكرة لاستحقاقها، فإن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة 2/19 منح المكلف الذي يقدم الإقرار خلال المدة القانونية ويدفع الضريبة المستحقة عليه الحوافز التالية مما يمكن اعتباره من مزايا الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي :

- الحق بتزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول التالي لانتهاؤها.

(1) د. سعد ، محيي محمد: مرجع سبق ذكره . ص171.

(2) موسى ، حسن فلاح : مرجع سبق ذكره . ص81.

- الحق بتتزيل 4% من الضريبة إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني التالي لانتهاء السنة نفسها.

- والحق بتتزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث التالي لانتهاء السنة المالية.

5. الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي :

يمكن أن تدرج تحت الالتزام بالإجابة على ثلاثة طلبات هي: الإيضاح، التبرير، الإطلاع،

وبالنسبة للإيضاح أو التبرير فهما يستجيبان لفكرتين رئيسيتين في ذهن المشرع وهما:

أولا - إزالة اللبس أو إزالة الغموض والاختلاط الذي قد يثور في ذهن الإدارة الضريبية.

ثانيا - إثبات أو إقامة الدليل على غياب أية نية للتهرب من الضريبة. (1)

هذا وقد أعطى القانون الأردني (64/25) مأمور التقدير صلاحية طلب تقديم كشوف

ومعلومات إضافية، وأن يطلب من المكلف الحضور بنفسه أو يرسل وكيله، وأن يبرز للفحص

السجلات الحسابية والمستندات والكشوف وأية قيود يرى مأمور التقدير لزوما لفحصها، كما منح

المدير أو مأمور التقدير المفوض من قبله خطيا صلاحية فحص الموجودات والدفاتر في مكان

العمل، ولمأمور التقدير أن يطلب إذا ما رأى ذلك ضروريا إيضاحات تتعلق بذلك من أجل التأكد

من امتثال ذلك الشخص لأحكام القانون، وأن يدخل مكان العمل، وأن يفحص الموجودات مثل

البضائع والنقد والآلات والماكينات، والسجلات المحاسبية والقيود والمستندات الأخرى، وأجاز له

أن يحتفظ أثناء قيامه بأي تدقيق على هذا الوجه بالسجلات المحاسبية والمستندات الأخرى المتعلقة

بالعمل إذا اقتنع أن الاحتفاظ بها ضروري لتنفيذ أحكام هذا القانون أو للحيلولة دون التملص من

الامتثال لأحكامه جاء ذلك في المادة 3/2/1/37.

أما المادة (24) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد أعطت الحق للمدير أو

المفوض من قبله خطيا أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام القانون، ودخول مكان العمل

للفحص، وأجازت له ضبط السجلات والمستندات الضرورية بعد فحصها لأغراض تطبيق

القانون.

(1) د. سعد ، محيي محمد: مرجع سبق ذكره ص 171.

كذلك تعتبر مرفقات الإقرار الضريبي من الالتزامات التكميلية (التبعية) حيث تخضع في

وجودها لوجود هذا الإقرار ويجب أن ترفق معه وتقدم للإدارة الضريبية.

بين مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مرفقات الإقرار الضريبي في المادة (20)

على النحو التالي:

1 - على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل وفق هذا

القانون أن يرفق بالإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة

المحاسب القانوني المرخص.

2 - على الشركات العادية والتوصية أن ترفق بحساباتها الختامية عن السنة الضريبية وإن تكون

معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين.

3 - على المكلفين من غير الواردين في البند (2،1) أن يبينوا في إقرارهم الضريبي ما يقدره

لصافي الدخل الخاضع للضريبة من خلال كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن السنة

الضريبية.

تعرف الحسابات الختامية بأنها : حسابات المنشأة التي تقيس نتائج الأعمال، وتصور

المركز المالي للمنشأة، وتبين حساب توزيع الأرباح، وكذلك تقرير مدقق الحسابات القانوني الذي

يبين به رأيه عن عدالة تمثيل الحسابات الختامية للمركز المالي للشركات المساهمة العامة وذات

المسؤولية المحدودة والشركات الخاصة.

تعتبر مسألة التوقيع على الإقرار الضريبي مسألة هامة لعدة أسباب منها معرفة الجهة

التي قدمت هذا الإقرار وبالتالي معرفة صفة هذه الجهة أو الشخص مقدم الإقرار، هل هو المكلف

نفسه أو وكيله أو ممثله القانوني، الأمر الذي يترتب عليه معرفة من يتحمل مسؤولية الإقرار

المقدم، ومن هي الجهة التي تخاطبها الإدارة الضريبية لمناقشة هذا الإقرار وطلب الإيضاحات

والتبريرات اللازمة، كما أن عملية التوقيع تعمل على استقرار المعاملات ولا تحدث إرباكاً

للإدارة الضريبية في معرفة الشخص مقدم الإقرار.

أما مسألة عدم توقيع الإقرار فتؤدي إلى عكس ذلك، وبالتالي فإن عملية التوقيع غاية في الأهمية ولها علاقة بالتهرب الضريبي خصوصا في الإقرارات الضريبية المزورة والتي يكون القصد من التزوير فيها التهرب من الضريبة.

وقد اعتبر القانون الأردني في المادة (38) "أن كل كشف أو بيان أو نموذج يستدل منه على أنه قدم بمقتضى هذا القانون من قبل أي شخص أو بالنيابة عنه يعتبر من كافة الوجوه أنه قدم من قبل ذلك الشخص أو بتقويض منه حسب مقتضى الحال، إلا إذا أقيم الدليل على عكس ذلك وكل من وقع كشفا أو بيانا أو نمونجا كهذا يعتبر أنه ملم بجميع الأمور المدرجة فيه".

يمكن الاستنتاج أن القانون الضريبي منح الإدارة الضريبية مركزا قويا في مواجهة التهرب من الضريبة بأشكاله المختلفة، ومنحها سلطات واسعة وبعده وسائل للتأكد من الوضع الحقيقي للمكلف. وبما أنه ليس من أهداف هذه الدراسة بيان قدرة الإدارة الضريبية على ممارسة سلطاتها، إلا أنه يوجد انطباع عام بأن ممارسة السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية غير فعالة، مما يبرز الحاجة إلى القيام ببحث آخر يتناول هذا الموضوع.

المبحث الخامس الالتزام السياسي والأخلاقي

يستند الالتزام السياسي للمواطن إلى التزامه بالأخلاق والتي أساسها قيامه بمسؤوليته في المشاركة في المحافظة على كيان الوطن والعمل على تطوير هذا الكيان من جميع نواحي ومرافق الحياة.

إن أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف في المحافظة على وطنه، بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة والتي تصرف على تغطية نفقاتها العامة، وبهذا المعنى يصح القول ان المستوى الأخلاقي لمواطني دولة ما رفيع وكذلك التزامهم السياسي قوي إذا ما التزم المواطنون بالتزامهم الضريبي.

أما ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، وعنده، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الضريبة. (1)

كما يعتبر ارتفاع المستوى الأخلاقي لموظفي الدوائر الضريبية جزء لا يتجزأ من ارتفاع المستوى الأخلاقي للمواطنين بشكل عام لان انخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لدى موظفي الإدارة الضريبية، يفوق في آثاره السلبية ومخاطره آثار انخفاض مستوى التأهيل العلمي والتدريب الفني، هذا بالإضافة إلى افتقار النزاهة والأمانة التي يوصف بها بعض أجهزة الإدارة الضريبية. وإن حالة كهذه تسمح باللجوء إلى زيادة التقدير الجزافي للضرائب والذي بتطبيقه تكثر احتمالات التواطؤ وعندها تضيع على الخزينة العامة أموال كثيرة.

يجب أن يتمتع موظفو الدوائر الضريبية بأخلاق مهنية عالية بالإضافة إلى تأهيلهم العلمي وتدريبهم العملي ويؤدي هذا إلى جو من الثقة بين المكلفين وموظفي الضرائب.

(1) د. غناية غازي : الاقتصاد الإسلامي - الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة. الجزائر. منشورات دار الكتب. 1991.

توعية المواطنين بمسئوليتهم الضريبية أمر هام ويقع على عاتق الدولة والقطاع الخاص للأعمال، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات تبدأ الدولة برفع مستوى الوعي الضريبي في مرحلة مبكرة للأفراد، ومن خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة والمجلات المتخصصة، ومن خلال الندوات والاجتماعات المهنية التي ينظمها القطاع الخاص، والنقابات المهنية والتي تبين فيها المسؤولية ومشاركة جميع عناصر المجتمع فيها، يرتفع مستوى الوعي الضريبي، وإذا ما حصل هذا فإن احتمالات التهرب الضريبي تتناقص باستمرار.

أما من ناحية الالتزام السياسي، فتأخذ الدولة صفة الشرعية في فرض الضرائب من معايير اقتصادية وقانونية وسياسية. والمعيار السياسي في فرض الضرائب يقضي بأن "الضرائب تدفع من المواطنين للدولة التي يتبعونها سياديا وسياسيا، وهذا الأمر يفترض الاندماج السياسي بين الشعب والدولة، ويعتبر حق الدولة في فرض وجباية الضرائب إحدى ركائز السيادة السياسية والاقتصادية". (1)

فمن الطبيعي والمنطقي أن يتحمل الشخص الذي يتمتع بجنسية دولة معينة وينتمي لها سياسيا، التزاماتها الضريبية المفروضة بقوانين.

يساعد التناسق أو الانسجام بين اتجاهات وأهداف الأحزاب السياسية مع السياسة العامة للدولة على تقوية الثقة بين الشعب والدولة، وعندها تقل حالات التهرب الضريبي، وعدم التناسق والانسجام يشكل ذريعة عند البعض للتهرب الضريبي، علما بأن أداء الضريبة واجب والالتزام على جميع المواطنين بغض النظر عن انتماءاتهم العقائدية أو السياسية.

إن عمل الدولة المستمر لكسب ثقة المواطنين ضروري ويساعد الدولة في زيادة إيرادات الضرائب وفي إنقاص نفقات الإدارة الضريبية، ويمنح المواطنين اطمئنانا بأن جزء من أموالهم ينفق على المصروفات العامة التي يستفيد منها الجميع.

(1) د. علاونة ، عاطف كمال : شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة. رام الله : مؤسسة الجبل، مركز

استطلاع الرأي للعام الفلسطيني. 1992. ص12.

الفصل الثاني : العبء الضريبي

المبحث الأول : ماهية العبء الضريبي

1. تعريف العبء الضريبي
2. نقل العبء والتهرب الضريبي
3. العبء والمقدرة التكاليفية
4. تخفيض العبء بواسطة الشرائح

المبحث الثاني : انعكاس ضريبة الدخل

المبحث الثالث : التخطيط الضريبي

1. تعريف التخطيط الضريبي
- المبحث الرابع : الأزواج الضريبي
1. تعريف الأزواج الضريبي
2. أنواع الأزواج الضريبي
3. إمكانية تلافي الأزواج الداخلي
4. المبادئ العملية لمنع الأزواج الضريبي الدولي

الفصل الثاني العبء الضريبي

المبحث الأول ماهية العبء الضريبي

1. تعريف العبء الضريبي :

يقصد بعبء الضريبة أثر الضريبة على الثروات والدخول الحقيقية الصافية للأفراد وعناصر الإنتاج. (1)

2. نقل العبء والتهرب الضريبي :

لكل ضريبة قانون خاص بها يحدد عناصرها المختلفة فيبين وعاءها والأشخاص الخاضعين لها وأسلوب ربطها وتحصيلها. ويقوم المكلف بدفع الضريبة والوفاء بها بالطريقة التي يحددها القانون. وقد يحاول المكلف بنقل عبئها أو التخلص منها كلياً أو جزئياً بتحميل الآخرين بها أو بمشاركتهم فيها، وقد يحاول هؤلاء بدورهم نقلها إلى غيرهم حتى تستقر في النهاية على مكلفين يتحملون عبئها الفعلي.

فالشخص الخاضع للضريبة الذي حدده القانون هو المكلف القانوني، أي الذي يقع عليه العبء القانوني. وقد يعجز هذا الشخص عن تحميل الآخرين بها فتستقر نهائياً عليه، ويصبح في نفس الوقت المكلف القانوني والفعلي، أي المحتمل بعبئها. لذا فإن بحث ظاهرة نقل عبء الضريبة هو بحث لتحديد الشخص المحتمل فعلاً لعبئها وبيان كيفية توزيع العبء الفعلي، وهذا يتطلب تحليل الوضع الخاص بكل ضريبة، وهذا ليس من أهداف الدراسة.

هذا وتختلف ظاهرة نقل عبء الضريبة كلية عن ظاهرة التهرب من الضريبة. فالأولى تتم بعد أن يكون المكلف قد أدى واجبه الضريبي وقام بسداد الضريبة المفروضة عليه إلى الإدارة

(1) د. القاضي، عبد الحميد محمد : اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. جامعة الزقازيق: كلية التجارة، بلا

الضريبية، إذ يعتمد بعد ذلك للتخلص من عبء هذه الضريبة بنقله للغير، ولا يعني هذا ضياع حق من حقوق الخزنة، وإنما فقط هي عملية توزيع للعبء الضريبي بين متحمله. في حين تعني الثانية امتناع المكلف عن دفع الضريبة أصلاً رغم استحقاقها عليه مما يتضمن مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه. وبذلك تكون الخزنة قد فقدت حق من حقوقها. (1)

3. العبء والمقدرة التكليفية :

بشكل عام توجد علاقة ملموسة بين مبلغ الضريبة الذي يدفعه المكلف، وبين احتمال عبئها والتهرب منها، إذ كلما زاد هذا العبء كلما زاد احتمال تهرب المكلف من دفعه للضريبة، وعلى العكس من ذلك فكلما انخفض هذا العبء وكان متناسباً مع المقدرة التكليفية للأفراد كلما قلت أو انخفضت احتمالية التهرب من دفع الضريبة.

لذلك يتوجب على الدولة عند فرضها للضرائب أن تراعي المقدرة التكليفية للفرد، بحيث تنظر إلى مستوى معيشة الأفراد داخل المجتمع عند تحديدها للمعدلات الضريبية، فمستوى المعيشة المنخفض يناسبه معدل ضريبي منخفض، أما إذا كان دخل الأفراد مرتفعاً فإن الدولة تستطيع أن تحصل على معدل ضريبي مرتفع مع ترك نسبة من الدخل تتفق ومعيشة أفراد ووسائل إشباع حاجاتهم، وأن تحقق العدالة والمساواة وأن تعمل على تقليل الفجوة بين طبقات المجتمع، ويتحقق ذلك باستخدام الشرائح الضريبية التصاعدية على دخل الأفراد وعدم اللجوء لاستخدام النسب الثابتة الذي لا يؤدي إلى تحقيق العدالة والمساواة ولا يراعي المقدرة التكليفية للأفراد وبالتالي يكون دافعاً للتهرب من دفع الضريبة.

4. تخفيض العبء بواسطة الشرائح :

بعد هذا العرض لماهية العبء الضريبي نورد مثالا لمكلف معين يتمتع بنفس الدخل وبنفس الإعفاءات ونطبقه على كل من الشرائح الضريبية للسنوات 1998، 1999 والشرائح المنصوص عليها في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لملاحظة اختلاف العبء الضريبي

(1) د. بركات ، عبد الكريم صادق : الاقتصاد المالي. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1978. ص135، ص136.

مع اختلاف وتغير الشرائح الضريبية، علماً أن هذا المكلف متزوج ولديه ولدان دون سن العشرين يتولى إعالتهم ولديه طالب جامعي.

البيان	السنة المالية 1998	السنة المالية 1999	حسب المشروع الفلسطيني
الدخل الصافي	130000 شيكل	130000 شيكل	130000 شيكل
الإعفاءات	12600 شيكل	12600 شيكل	33000 شيكل
الدخل الخاضع	117400 شيكل	117400 شيكل	97000 شيكل
الضريبة المستحقة	35725 شيكل	13305 شيكل	10050 شيكل

- الإعفاءات الشخصية والعائلية المعمول بها بناء على القرار الصادر عن مجلس وزراء السلطة الوطنية الفلسطينية :

المبلغ بالشيك	بيان الإعفاءات
4200	عن إقامتك
2520	عن زوجتك التي لا تعمل وتقيم معك وتتولى إعالتها
840	عن كل ولد تعيله دون العشرين لغاية خمسة أولاد
1260	عن كل معال تعيله شرعا
20%	من الدخل الإجمالي من الرواتب التي حصلت عليها
50%	من مبلغ إيجار السكن - إن كنت مستأجرا - لغاية 8000 شيكل
25%	من مبلغ إيجار السكن لما يزيد عن 8000 شيكل
4200	عن كل طالب جامعي تنفق عليه

(*) يتمتع بإعفاء السكن فقط من كانت إحدى مصادر دخله راتب أو أجر .

- النسب والشرائح الضريبية للسنوات المالية 1995، 1996، 1997، 1998.

#	النسبة	دخل خاضع (بالشيك)	مبلغ الشريحة	ضريبة على الشريحة	ضريبة مترلكمة
1	5%	من 1 إلى 4200	4200	210	210
2	10%	4201 إلى 10500	6300	630	840
3	15%	10501 إلى 16800	6300	945	1785
4	20%	16801 إلى 29400	12600	2520	4305
5	30%	29401 إلى 50400	21000	6300	10605
6	35%	50401 إلى 84000	33600	11760	22365
7	40%	84001 إلى 147000	63000	25200	47565
8	48%	147001 فأعلى			

للمرجع - السلطة الوطنية الفلسطينية / وزارة المالية ، مديرية ضريبة الدخل : دليل ضريبة الدخل. (اعرف حقوقك

وواجبتك) الإصدار الأول ، 1997 ص 19

يلاحظ أن العبء الضريبي قد انخفض من 35725 شيكل في حالة تطبيق شريحة عام 1998 إلى 13305 شيكل في حالة تطبيق شريحة عام 1999 أي بمبلغ قدره 22420 شيكل ويعود السبب في ذلك إلى تغيير الشرائح الضريبية في عام 1999.

كما يلاحظ أن السبب الرئيسي وراء انخفاض العبء الضريبي عند تطبيق مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني هو ارتفاع مبلغ الإعفاءات العائلية والشخصية التي أخذها المشرع الضريبي بالاعتبار عند النص على هذه الإعفاءات، بالتأكيد مثل هذا التوجه يحد من عملية التهرب الضريبي ويحفز على الالتزام بدفع الضريبة وذلك لانخفاض عبء هذه الضريبة.

- الشريحة الضريبية للسنة المالية 1999.

نسبة الضريبة	الدخل الخاضع بالشيك	الدخل المتركم	الضريبة على الشريحة	الضريبة المتركمة
5%	من 1 شيكل - 27500	27500	1375	1375
10%	من 27501 - 66000	38500	3850	5225
15%	من 66001 - 110000	44000	6600	11825
20%	ما زاد عن 110000			

-لما نسبة الضريبة على الشركات المساهمة العامة والخاصة فقد أصبحت 20% ابتداء من عام 1999 ، بدلا من 38.5%.
 بخصوص الإعفاءات الشخصية والعائلية والشرائح الضريبية التي نص عليها مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أنظر المادة (12) والمادة (16) .

المبحث الثاني انعكاس ضريبة الدخل

يقصد بانعكاس الضريبة "نقل عبئها من المكلف، الذي حدده القانون لدفعها، إلى شخص آخر بأن يقتصر دور المكلف الأول على أداء المبالغ المستحقة عليه إلى الخزينة بصورة مؤقتة، ثم استعادتها بعد ذلك من شخص ثالث، وعندما يتحمل أحد الأشخاص عبء الضريبة بصورة نهائية نسمي ذلك بالاستقرار الضريبي". (1)

يسعى المكلف أحيانا إلى التخلص من عبء الضريبة، سواء كان ذلك بوساطة الانعكاس الضريبي، أي نقل عبء الضريبة إلى شخص ثالث بعد تحققها وجبايتها منه، أو بوساطة التهرب من الضريبة والتخلص منها وعدم دفعها كليا أو جزئيا، مستغلا بذلك بعض الثغرات القانونية أو مستخدما بعض طرق الغش والاحتيال. (2)

يقسم بعض الشراح نقل العبء الضريبي إلى ثلاثة أنواع، وذلك من حيث قدرة المكلف الأول على التخلص من العبء. فالنوع الأول هو الضرائب التي لا يمكن نقل عبئها على الإطلاق، كالضريبة على المرتبات، والثاني هو الذي يمكن نقل عبئه جزئيا، كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والثالث هو الذي يمكن نقل عبئه بالكامل، كالضرائب غير المباشرة على الإنتاج والإنفاق. (3)

بما أن القانون يحدد الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة، لذلك يتوجب على كل مكلف أن يقوم بدفع الضريبة التي ألزمه القانون بها دون أن يحاول نقل عبء هذه الضريبة إلى الغير أو إلى طرف آخر.

قد يتم الاتفاق، في بعض الحالات، بين المكلف الأول الملزم بدفع الضريبة والغير الذي

(1، 2) د. بشور، عصام: المالية العامة والتشريع المالي. دمشق: مطبعة الروضة. 1993. ص 313، ص 312.

(3) د. ت كلا، شريف رمسيس: الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة. جامعة عين شمس: دار الفكر العربي. 1979/1978.

نقل عبء الضريبة إليه، كان يتفق المؤجر مع المستأجر أن يدفع الأخير ضريبة الأملاك.

يمر توزيع العبء الضريبي بين مختلف المكلفين بمرحلة التشريع حيث يقوم المشرع فيها بتحديد أوعية الضرائب والمكلفين بأدائها، يليها مرحلة التنفيذ والتي تقع على عاتق المكلفين الملتزمين بأداء الضرائب قانوناً مع تحملهم للأعباء الناجمة عن ذلك أو نقل هذه الأعباء كلياً أو جزئياً للغير. ويفهم مما سبق أن الإلمام بعملية توزيع العبء الضريبي يستلزم في حالات معينة التفرقة بين المكلف الأول أو القانوني. من جهة، والمكلف الفعلي من جهة أخرى، فالمكلف الاسمي تفرض عليه الضريبة ويلتزم قانوناً بأدائها، أما المكلف الفعلي فيتحمل بصفة نهائية عبء الضريبة. وقد يكون المكلف الاسمي هو نفسه المكلف الفعلي وعندئذ يستقر عبء الضريبة على المكلف بها قانوناً. أما إذا استطاع المكلف الاسمي في التخلص من عبء الضريبة ونقله إلى شخص آخر يرتبط معه بمبادلات اقتصادية، تكون ظاهرة نقل العبء الضريبي تحققت. (1)، وعليه، فيجب توفر شرطين لتحقيق هذه الظاهرة :

1. وجود علاقة مبادلة بين المكلف الاسمي بالضريبة ومن سيتم نقل عبء الضريبة إليه.

2. أن يكون تغيير ثمن السلعة أو الخدمة التي ينتجها المكلف الاسمي ممكناً. (2)

وكما ذكر سابقاً فإن الضرائب غير المباشرة، وهي التي تحدث فيها ظاهرة انتقال العبء الضريبي نظراً لوجود علاقات اقتصادية تبادلية بين كل من المنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة والمستهلك النهائي وبإمكان كل منهم رفع سعر السلعة أو الخدمة من أجل نقل عبء الضريبة التي يتحملها وبالتالي يمكن نقلها إلى شخص آخر.

يطلق البعض على انعكاس ضريبة الدخل، راجعية ضريبة الدخل بالنسبة للضريبة على صافي الدخل الشخصية. يمكن القول بصفة عامة طالما أن الضريبة لا تصيب إلا ذلك الجزء من الدخل الذي يعتبر فائضاً فيتعذر نقل عبئها كما لو كانت الضريبة منصبة على ذلك الجزء من

(1، 2) د. ت كلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 232 ، ص 234.

الدخل الذي يعتبر بمثابة نفقة إنتاج ضرورية لصاحبه، وفيما لو أصابت ذلك الجزء من الدخل الذي يعتبر نفقة إنتاج، فقد لا يتأتى نقل العبء في هذه الحالة نظراً لأن ضريبة الدخل عامة ولا يمكن تقاديتها بطبيعة الحال بانتقال عوامل الإنتاج إلى ميادين غير خاضعة للضريبة. (1)

نقل عبء الضريبة يختلف عن جبايتها من المنبع، فالشركة التي تقوم بحجز الضرائب على مرتبات العاملين لديها وتوريدها للإدارة الضريبية، ففي هذه الحالة لا تعد بمثابة ناقلة لعبء هذه الضرائب، إذ أنها ليست ملزمة قانوناً بأداء الضريبة وإنما الملزمون بذلك هم العاملون لديها، وبهذا لا يخرج دور الشركة عن القيام بعملية التحصيل لصالح الإدارة الضريبية. (2) وهي ملزمة بذلك حسب القانون.

هناك عوامل تؤثر في نقل عبء الضريبة تتعلق بالضريبة نفسها بحيث كلما اتسم معدل الضريبة بالاعتدال وكان خفيف العبء على دافع الضريبة فإنه بهذه الحالة يقلل من عبئها واستقرارها على الملتزم بدفعها قانوناً، أما إذا اتسم معدل الضريبة بالارتفاع وكان ثقل العبء فإن دافع الضريبة سيحاول ما أمكن نقل هذا العبء أو جزء منه إلى الغير. (3)

من ناحية أخرى لا بد من تأكيد اختلاف ظاهرة نقل العبء الضريبي عن ظاهرة التهرب من الضريبة، حيث تتم الأولى بعد أن يكون المكلف قد أدى واجبه الضريبي وقام بسداد الضريبة المفروضة عليه، ليعتمد بعد ذلك لنقل عبء هذه الضريبة إلى الغير. بينما تتم الثانية بامتناعه عن دفع الضريبة أصلاً رغم استحقاقها عليه مما يتضمن مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه. (4)

(1) د. فوزي ، عبد المنعم : المالية العامة والسياسة المالية . بيروت - لبنان : دار النهضة العربية 1971 . ص 191.

(2) د. ت كلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 238، ص 237.

(3) د. هويدي ، عبد الجليل : مرجع سبق ذكره . ص 300.

المبحث الثالث التخطيط الضريبي

1. تعريف التخطيط الضريبي :

يعرف التخطيط الضريبي بأنه محاولة المكلف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقا للقانون، مستفيدا من الثغرات القانونية ومما تنتيحه القوانين والتعليمات الضريبية من مجالات، وهو يختلف من دولة إلى أخرى، ومن تشريع لآخر. (1)

عند الحديث عن التهرب الضريبي لا بد من التعرض لموضوع التخطيط، وذلك لوجود علاقة بين التهرب والتخطيط الضريبي، حيث يعتبر الأخير الوجه المعاكس للتهرب الضريبي، من ناحية قانونية وكلاهما قد يتم القيام به من قبل المكلف بدفع الضريبة، فالتهرب عمل غير مشروع ويترتب على ارتكابه عقوبة يقررها القانون أما التخطيط فيعد عملا مشروعاً ولا يترتب على ارتكابه أو القيام به أية عقوبة، لكونه لا يندرج تحت الجرائم أو المخالفات الضريبية، فهو يعني محاولة المكلف أن يستفيد ويستغل كل ما يمنحه إياه القانون من مزايا وحوافز وتنزيلات وإعفاءات قانونية، كذلك الأمر قيام المكلف بالاستثمار بمشاريع معينة معفاة من الضريبة أو لا تخضع لشرائح ضريبية عالية وذلك بقصد تخفيض قيمة الضريبة المستحقة ما أمكن وفقا للقانون. بصورة عامة يقوم مفهوم التخطيط على عدة عناصر منها:

- تجنب دفع الضريبة ما أمكن وفقا للقانون.

- عند حساب الضريبة يجب الاستفادة من كل التنزيلات الممكنة، واستخدام بنود تكلفة يجري استقطاعها بدلا من بنود أخرى لا تعد تكلفة. مثال ذلك استخدام التمويل الخارجي مثل السندات والقروض قصيرة وطويلة الأجل بدلا من التمويل الداخلي.

- الاستفادة قدر الإمكان من كل بنود الإعفاءات المقررة في القانون.

(1) أ.د. صبري، نضال رشيد. وآخرون : محاسبة ضريبة الدخل. ط ٦. عمان : جامعة القدس المفتوحة. 1998.

- تقديم إقرار مشترك للزوج والزوجة إذا كان المشرع يمنح مزية لذلك.

- اختيار الشكل القانوني الأمثل لمنشأة الأعمال من وجهة النظر الضريبية. حيث نجد أن الشركة المساهمة العامة أفضل للمكلف من ناحية الالتزام الضريبي، ولكن يجب أيضا مقارنة معدلات الضريبة المستحقة، حيث لا يوجد إعفاءات شخصية لأصحاب الشركة المساهمة العامة مقارنة بالشركة العادية. وعادة تفرض معظم التشريعات الضريبية معدلات ضريبية مختلفة باختلاف الأشكال القانونية. فيمكن مثلا اختيار شكل الجمعية التعاونية لممارسة نشاط ما مقارنة بالشركة المساهمة العامة لما تتمتع به من إعفاءات ضريبية معينة، أو ما يسمى بالشركات غير الربحية.

- المقارنة بين شراء الأصول الثابتة، واستئجارها، وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.

- تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية، والاختيارية. (1)

ويعمل المكلف من خلال التقدير الذاتي على تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقا للقانون ضمن ما يعرف بالتخطيط الضريبي. ويختلف موضوع التخطيط الضريبي ومجالاته من تشريع ضريبي لآخر ومن دولة إلى أخرى مستفيدا من القوانين، والتعليمات الضريبية السائدة. فعلى سبيل المثال لا يوجد مجال لاستخدام التمويل الخارجي بدلا من التمويل الذاتي في تشريع ضريبي لا يعترف بخصم الفائدة كمصروف استخدم في إنتاج الدخل، وإذا لم يعترف تشريع ضريبي إلا بطريقة واحدة من طرق الاستهلاك المتعارف عليها فلا مجال للتخطيط الضريبي في هذه الحالة من خلال استخدام طريقة الاستهلاك المناسبة لوضع المكلف. (2)

بالإضافة لما تقدم فإن المكلف قد يفكر عندما يريد إقامة مشروع معين أو الاشتراك في مشروع قائم بالشكل القانوني للمشروع وبالتالي هل سيخضع المشروع لنسب ضريبية ثابتة أم تفرض عليه ضريبة بمعدلات تصاعدية وفقا للشرائح، أو بالأحرى هل يكون ملفه في دائرة ضريبة الدخل ملف فردي (شخص طبيعي) يخضع لشرائح تصاعدية، أو يكون هذا الملف على شكل شركة مساهمة عامة أو خاصة وبالتالي يخضع لنسبة ضريبية ثابتة، وبالتالي اختيار

(1، 2) أ.د. صبري، نضال رشيد. وآخرون: مرجع سبق ذكره. ص 243، ص 245.

المشروع الذي تكون قيمة الضريبة المستحقة عليه منخفضة.

ومن واقع الخبرة العملية يمكن القول أن هناك بعض المكلفين يفكرون في تحويل ملفاتهم الفردية والتي تخضع دخولهم فيها إلى شريحة 20% (الشريحة العليا) إلى ملفات كشركة مساهمة عامة أو خاصة وذلك عند إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وتطبيقه بشكل رسمي، وذلك لأن نسبة الضريبة على هذه الشركات تبلغ 15% حسب المادة (16) من المشروع أي بمعدل انخفاض قدره 5% وهذا شكل من أشكال التخطيط الضريبي.

وحيثما يوجد قانون يتعلق بتشجيع الاستثمار، يكون هناك مجال للتخطيط، فقد يعني هذا القانون مشاريع معينة من الضريبة أو يخضعها لنسب ضريبية منخفضة لعدد محدد من السنوات وفقاً لشروط معينة. كما نصت المادة (23) من القانون رقم (1) لسنة 1998م بشأن تشجيع الاستثمار في فلسطين.

ويختلف التخطيط الضريبي كلياً عن التهرب الضريبي والذي يعتبر عملاً مخالفاً للقانون يقوم على تقديم بيانات خاطئة لغرض التهرب من دفع الضريبة المستحقة. ويتعرض المتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه إلى عقوبات مالية ونظامية. في حين تقوم فكرة تجنب دفع الضريبة أو ما يعرف بالتخطيط الضريبي، أو الاستراتيجيات الضريبية على أساس تجنب، أو تخفيض الضريبة المستحقة ما أمكن وفقاً للقانون. حيث تقوم فكرة التخطيط الضريبي على أن المكلف يحق له البحث عن الوسائل القانونية، لتخفيض الضرائب المستحقة عليه، وإن هناك قبولاً عاماً لهذه الممارسة، طالما لم تصل للتهرب غير القانوني من الضريبة. ويقوم على أسس معينة مثل توقيت التدفق النقدي لخضوعه لنسب شرائح منخفضة، والاستفادة من الإعفاءات والتنازلات بطريقة مثلى. (1)

(1) أ.د. صبري، نضال رشيد. وآخرون: مرجع سبق ذكره. ص 244.

المبحث الرابع الازدواج الضريبي

تبرز أهمية دراسة موضوع الازدواج الضريبي لوقوعه بالقرب من موضوع التهرب الضريبي، ففي حالة حدوث الازدواج الضريبي فإن العبء الضريبي على المكلف سيزداد تبعاً لذلك، الأمر الذي غالباً ما يترتب عليه أن يلجأ المكلف إلى وسائل مختلفة من أجل التخلص من هذا العبء مستخدماً وسائل مختلفة يمكن أن تصل إلى التهرب من الضريبة سواء كان هذا التهرب جزئياً أو كلياً.

يوضح هذا المبحث التعريف بظاهرة الازدواج الضريبي ومن ثم بيان العناصر التي يقوم عليها هذا الازدواج، كذلك يبين أنواع الازدواج الضريبي، وكيف يمكن تفادي هذه الظاهرة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي وبيان أسباب كل من الازدواج الداخلي والدولي، والآثار التي تترتب على هذه الظاهرة.

1. تعريف الازدواج الضريبي :

اتفق علماء المالية العامة حول تعريف ظاهرة الازدواج الضريبي وعليه نتناول التعريف التالي: إن ازدواج الضريبة يعني فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته عن نفس المال في المدة ذاتها بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين. (1)

ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص العناصر التي تقوم عليها ظاهرة الازدواج الضريبي بما يلي:

أولاً: وحدة المكلف :

يتحقق الازدواج الضريبي في أول مظهر له بإخضاع شخص معين لنفس الضريبة عدة مرات، وليس هناك صعوبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً، أو شخصاً معنوياً فقد تعترضنا بعض الصعوبات، فإذا فرضت ضريبة على شركة ما وضريبة أخرى على نصيب مساهمها في تلك

(1) د. رحالة ، إبراهيم القاسم : مالية الدولة الإسلامية . القاهرة : مكتبة مدبولي. 1999 ص123

الأرباح، فليس ثمة ازدواج من الوجه القانوني وذلك لأن الضريبة الأولى فرضت على شخص اعتباري هو الشركة، والضريبة الثانية يخضع لها شخص آخر هو المساهم أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك ازدواج، لأن المساهمين هم الذين يشكلون الشركة، وهم الذين يتحملون في النهاية الضريبتين معا.

ثانياً: وحدة المادة :

ويتحقق الازدواج الضريبي في المظهر الآخر إذا فرضت الضريبة على نفس المادة أكثر من مرة أي أن يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحداً، أما إذا فرضت مرة واحدة على مال ، ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر فلا يتحقق الازدواج الضريبي حتى ولو تحقق شرط وحدة المكلف.

ثالثاً: وحدة الضريبة :

مظهر آخر هو أن تكون الضريبتان من نوع واحد، كضريبتَي دخل أو ضريبتَي رأس مال أو متشابهتين على الأقل كأن تفرض الحكومة المركزية والحكومة المحلية نفس الضريبة، ولذا نجد أن الدول تلجأ إلى اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي في الدولتين المتعاقبتين.

رابعاً: وحدة المدة :

والعنصر الأخير لتحقيق الازدواج الضريبي هو أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة، مثلاً: جباية ضريبة الدخل مرتين في السنة. (1)

2. أنواع الازدواج الضريبي :

من الملاحظ أن الكتاب في موضوع الازدواج الضريبي يميزوا بين مجموعتين من هذا الازدواج الأولى حسب القصد، والثانية حسب مكان الازدواج.

أولاً: الازدواج حسب القصد:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما يتعمد المشرع إحداثه فيوفر جميع عناصره

(1) د. رحالة ، إبراهيم القاسم : مرجع سبق ذكره . ص124.

ويبتغي المشرع من وراء تحقق الأزواج الضريبي أغراضاً شتى أهمها تحقيق وفرة في الحصيلة وعدالة في التكليف، وموارد ضريبية جديدة. ويكون الأزواج الضريبي غير مقصود عندما يحدث دون إرادة المشرع نتيجة لعدم توزيع صلاحيات فرض الضريبة بدقة بين مختلف السلطات فتقرض دولة الاتحاد ضريبة هي الضريبة المفروضة في الدول الداخلة في الاتحاد نفسها، وتقرض الوحدات الإدارية المحلية الضريبة المفروضة من السلطة المركزية ذاتها دون توفير وسائل معالجة. (1)

وعلى هذا الأساس قد يكون المشرع أحياناً قاصداً إحداث نوع من الأزواج الضريبي وذلك لتحقيق أهداف أو أغراض في ذهن المشرع، منها على سبيل المثال أن يعمل على زيادة حصيلة الضرائب، أو تحقيق العدالة الضريبية عن طريق زيادة العبء الضريبي على بعض الفئات من المكلفين، وقد يكون الهدف الحصول على موارد ضريبية جديدة من أجل مواكبة الدولة في تغطيتها للنفقات العامة التي تتزايد باستمرار.

أما بالنسبة للأزواج غير المقصود فيشار إلى أنه ما زال هناك نوع من الأزواج في ضريبة الأملاك في غزة حيث يتم جباية ضريبة الأملاك مرتين، مرة من قبل البلديات ومرة أخرى من قبل ضريبة الدخل. في حين أنه لا يتصور حدوث مثل هذا الأزواج في فلسطين خصوصاً بعد توحيد القوانين الضريبية التي يتم العمل بها في الضفة الغربية وقطاع غزة، أو إصدار قانون ضريبي فلسطيني يطبق على كافة الأراضي الفلسطينية، في هذه الحالة لا يمكن حدوث الأزواج غير المقصود، وذلك لأن التشريع الضريبي لا يصدر إلا عن سلطة واحدة ولا يوجد في فلسطين أكثر من جهة تعمل على سن القوانين. وإنما يمكن تصور ذلك في الدول التي يوجد بها عدة ولايات ويوجد لكل ولاية قانون خاص بها.

ثانياً: الأزواج حسب المكان:

"يكون الأزواج داخلياً عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة. ويكون

(1) د. بشور ، عصام : مرجع سبق ذكره . ص 333 ، ص 334.

دولياً عندما تتوفر عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، ويحدث ذلك عندما يحقق المكلف أرباحاً في غير وطنه الأصلي فتحتسب في عداد دخله ويدفع ضريبة عنها في وطنه، وتخضع في الوقت نفسه لضريبة في الدولة التي حقق فيها هذه الأرباح، ويتفق الأزواج الدولي مع الأزواج الداخلي في العناصر والمفهوم، إلا أنه يختلف عنه في الأسباب " (1).

وعليه فإن الأزواج الداخلي هو الذي تتوفر شروطه أو عناصره في حدود الدولة الواحدة أما الأزواج الدولي فهو الذي يكون بين الدول وفي كلتا الحالتين قد يكون هذا الأزواج مقصوداً أو غير مقصود.

أما عن وجود أسباب الأزواج الداخلي وانتشاره فيمكن إجمالها فيما يلي:

1. سبب تشريعي يتمثل في غياب التناسق بين التشريعات الضريبية، فأحياناً تصدر تشريعات ضريبية متضاربة مما ينتج عنه إخضاع بعض الأوعية لأكثر من ضريبة واحدة، وغالباً ما يكون الأزواج المتحقق في مثل هذه الحالات من قبيل الأزواج الاقتصادي، إذ من الصعب عملياً أن يتضمن التشريع الضريبي إخضاع ذات المال لضريبتين - أو أكثر - لهما خصائص فنية وقانونية واحدة.

2. سبب مالي يتمثل في رغبة الدولة في زيادة حصيلة الضرائب بصوره مقنعة عن طريق فرض ضرائب إضافية على أوعية معينة بدلاً من رفع أسعار الضرائب الأصلية المفروضة عليها، وتلجأ الدولة عادة لهذا الأسلوب عندما تعاني من عجز في مواردها العامة وتخشى مواجهة جمهور المكلفين مباشرة برغبتها في زيادة أسعار الضرائب السائدة.

3. سبب إداري يتمثل في انتشار أنظمة الحكم المحلي وسعي الحكومات لتمويل الأجهزة المنبثقة عن هذه الأنظمة بضرائب محلية تفرض على ذات الأوعية التي تخضع للضرائب المركزية وقدم لنا هذا السبب التفسير الرئيسي لانتشار ظاهرة الأزواج الداخلي. (2)

(1) د. بشور ، عصام : مرجع سبق ذكره . ص 334 ، ص 335.

(2) د. ت كلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 222.

4. اختلاف قواعد تعريف الدخل الخاضع للضريبة.

3. إمكانية تلافي الازدواج الداخلي :

ويمكن تحقيق ذلك الهدف متى كان الازدواج ناجما عن السبب الأول، إذ لا يحتاج الأمر حينئذ أكثر من تتبع حالات الازدواج الاقتصادي الناجم عنه وإجراء التعديلات التشريعية المناسبة لتجنبه شريطة أن يكون هذا الازدواج غير مقصودا، أما إذا نتج الازدواج الداخلي عن السببين الثاني والثالث فعادة ما يكون مقصودا ومن ثم فلا معنى للبحث عن وسائل لتلافيه. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة الازدواج الناشئ عن تعدد السلطات القائمة بفرض الضرائب تستطيع الحكومة - إن كانت ترغب في تلافي هذا الازدواج - أن تحدد الاختصاص المالي لكل سلطة منها بحيث تتفرد الأجهزة المحلية بفرض ضرائب معينة أو تكفي فحسب بتحصيل نصيب محدد من الضرائب المؤداة في نطاق إقليمها. (1)

ويعود انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إلى :

1- انتشار الشركات الضخمة التي تراول نشاطها في دول متعددة وتخضع لعدة تشريعات قانونية - بما في ذلك التشريعات الضريبية - في آن واحد ، وقد ساعد على انتشار هذه الشركات تقدم الفن الصناعي ونشأة الصناعات الضخمة التي لا تهدف فحسب لإشباع احتياجات السوق المحلية وإنما تتطلع لغزو السوق العالمية حتى تتمكن من تنمية حجم إنتاجها.

2- سهولة انتقال رؤوس الأموال بين الدول لنمو السوق المالية العالمية وتقدم الأنظمة المصرفية على نحو يجعل رأس المال قادرا على التنقل من دولة لأخرى بسعة ويسر سعيا وراء تعظيم الربح الناتج عن استثماره.

3- انتقال الأيدي العاملة بين الدول المختلفة نتيجة لنمو العلاقات الاقتصادية الدولية وتعاضد أهمية التجارة الخارجية، ولتفاوت مستويات المعيشة بين بعض الدول مما يدفع عمال الدول الفقيرة للعمل بصفة مؤقتة في الدول الغنية.

(1) د. بكتلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 223.

4. انتشار الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة في الأنظمة الضريبية الحديثة توخيا لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة. ويقتضي هذا المبدأ وجوب محاسبة المكلف على أساس مقدراته المالية الكلية بحيث تفرض الضريبة على كل إيراداته سواء ما تحقق منها في داخل بلده أو ما حصل عليه من الخارج. ويؤدي ذلك لتعرض المكلف الذي يمارس أنشطته في أكثر من دولة للخضوع للأنظمة الضريبية لعدة دول وتعرض جانب من أمواله لخطر الازدواج الضريبي الدولي. (1)

ويتحقق الازدواج الدولي أو التعدد الدولي عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس المادة ونفس الشخص. ومن ذلك أن يمتلك شخص مقيم في دولة معينة أسهما أو سندات أجنبية وتقرض ضريبة على دخلها في الدولة التي بها مقر الهيئة التي توزع هذا الدخل باعتبارها دولة مصدر المال، وفي الدولة التي يقيم بها مالك الأسهم والسندات باعتبارها دولة موطن المكلف. (2)

4. المبادئ العملية لمنع الازدواج الضريبي الدولي :

ليس من شك في أن أنجح أسلوب لبلوغ هذا الهدف يتمثل في عقد المعاهدات الثنائية بين الدول، وتهدف هذه المعاهدات بوجه عام لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة على مصادر الدخل المختلفة وفقا لعدة مبادئ عامة نوردتها في ما يلي:

1. تفرض الضرائب على الدخل العقارية في دولة موقع العقار، ولا يؤثر هذا المبدأ خلافا يذكر.
2. تفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة (الأوراق المالية) في دولة المدين، أي في الدولة التي صدرت فيها هذه الصكوك، غير أن بعض المعاهدات تقرر أحقية الدولة الدائنة - أي التي يقيم فيها مالك هذه القيم - في فرض الضريبة.

4. تفرض الضرائب على فوائد الديون العادية وعلى الإيرادات المرتبة لمدى الحياة في دولة موطن الدائن.

(1) د. نكلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 223 ، ص 224.

(2) د. القاضي ، عبد المجيد محمد : مرجع سبق ذكره . ص 118.

4. تفرض الضريبة على أرباح المشروعات التجارية والصناعية في الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع ويثير هذا المبدأ خلافا حادا في الآونة الحاضرة نظرا لانتشار الشركات المتعددة الجنسية والصعوبات التي تعترض تحديد المقصود بالمركز الرئيسي للمشروع.

5. تفرض الضريبة على دخل العمل في الدولة التي يتم فيها العمل المنتج للإيراد. على أنه يلاحظ بالنسبة للمرتبات التي تصرفها الهيئات العامة يكون فرض الضريبة من حق الدولة التي تتبعها هذه الهيئات.

6. أخيرا تفرض الضريبة على مجموع الدخل من قبل دولة موطن المكلف، على أن بعض المعاهدات تنص على أن تخضع دولة الموطن من مجموع الدخل العام الأجزاء التي يحصل عليها المكلف من الخارج حتى يتسنى لدولة موقع المال إخضاع هذه الأنصبة لضريبتها العامة على الدخل. (1)

يرى القاضي أن تقادي الأزواج الدولي بواسطة التشريع الداخلي يتحقق بتقييد الدولة لسلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها، كأن تعفي رعاياها المستوطنين في دولة أجنبية من الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدول التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة، وأما تقادي الأزواج الدولي بواسطة الاتفاقيات الدولية فيقوم على إبرام اتفاقات ثنائية أو جماعية لتجنبه بالنسبة لضريبة أو ضرائب معينة. وقد عنيت الهيئات الدولية وفي مقدمتها عصبة الأمم وهيئة الأمم المتحدة من بعدها ببحث موضوع أزواج أو تعدد الضرائب الدولي ووسائل منعه والقواعد التي يمكن اتباعها لتجنبه. (2) وعقدت الجامعة العربية اتفاق منع أزواج ضريبي بين عدد من أعضائها، وقد وقعت فلسطين على هذه الاتفاقية، حيث صدر قرار رقم 1069 عن مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، وأبرز أهداف هذا الاتفاق تشجيع الاستثمار وانتقال الأشخاص

(1) د. ت كلا ، شريف رمسيس : مرجع سبق ذكره . ص 231.

(2) د. القاضي ، عبد المجيد محمد : مرجع سبق ذكره . ص 119 ، ص 120.

ورؤوس الأموال بين الدول العربية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي الدولي، والتعاون في مجال تبادل المعلومات الضريبية بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، كذلك عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدولة المتعاقدة في الدول المتعاقدة الأخرى. لكن يعتقد أنه ليس من السهل أن تقوم كل دولة في العالم بمعالجة الازدواج الدولي عن طريق تشريعها الداخلي، بحيث تقيد نفسها ولا تطال يدها رعاياها الموجودين في الخارج لتحصل منهم الضريبة، فهذا أمر من الصعب الإجماع عليه من كل دول العالم.

وفي حال قيام دولة بتقادي هذا الازدواج عن طريق تشريعها كان تنص على عدم ملاحقة رعاياها في الخارج لإخضاعهم للضريبة، وقيام دولة أخرى بعكس ذلك فإن هذا يعني أن الدولة التي عملت على تقادي هذا الازدواج قد تنازلت عن جزء من سيادتها وهيبته، وأفضل علاج لهذا الموضوع هو عقد الاتفاقيات الدولية.

ويلاحظ في هذا المجال أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة الثالثة في البند السادس أخضع دخل فروع الشركات المقيمة في الخارج والتابعة للشركة الأم المقيمة في فلسطين - للضريبة في فلسطين، وبالطبع هذا يحتاج إلى عقد اتفاقيات دولية مع تلك الدول التي يوجد فيها فروع للشركات الفلسطينية الأم والمقيمة في فلسطين بغية تجنب الازدواج الضريبي.

وفي النهاية يجدر القول أن الازدواج الضريبي تترتب عليه آثار خطيرة نتيجة ما يحدثه من زيادة العبء الضريبي، فهو يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، وقد يقف عقبة في سبيل حرية التجارة الدولية والاستثمارات وحرية انتقال العمال ورؤوس الأموال بين الدول، فضلا عن أنه يخلق توزيعا غير عادل لعبء الضريبة بين المكلفين الذين ستحقق أرباحهم في خارج بلادهم وبين الذين لا يتعدى نشاطهم حدود بلادهم. (1)

(1) د. رحاحلة، إبراهيم للقاسم : مرجع سبق ذكره. ص 124.

الفصل الثالث : التهرب من الضريبة

المبحث الأول : تعريف التهرب الضريبي

المبحث الثاني : صور وأشكال التهرب الضريبي

1. التهرب المشروع

2. التهرب غير المشروع

3. أشكال التهرب الضريبي في فلسطين

المبحث الثالث : أسباب التهرب الضريبي

المبحث الرابع : آثار التهرب الضريبي

المبحث الخامس : الطرق الإحتيالية

المبحث السادس : أركان جريمة التهرب الضريبي

المبحث السابع : طبيعة الجريمة الضريبية وعقوبتها

الفصل الثالث التهرب من الضريبة

المبحث الأول تعريف التهرب الضريبي

"يعني التهرب من الضريبة الإفلات منها بعدم دفعها كلية أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد". (1) هذا ويختلف نقل عبء الضريبة عن التهرب منها، ففي حالة التهرب لا يؤدي المكلف الضريبة نهائياً إلى خزانة الدولة فيضيع حقها في الضريبة وتتنخفض حصيلتها بينما في حالة نقل عبء الضريبة فإن عبئها ينتقل ممن يدفعها إلى شخص آخر ويستقر عليه هذا العبء نهائياً وبذلك يتحملها الأخير فعلياً وتحصل الخزانة العامة على حقها بشكل كامل في الضريبة. وعليه فإن التهرب من الضريبة يتحقق بتخلص المكلف من عبئها مخالفاً للقانون ومستخدمًا لإحدى الوسائل التي حددها القانون على سبيل الحصر.

هذا ويختلف سلوك المكلف تجاه الضريبة التي يفرضها القانون من مكلف إلى آخر، فقد نجد أن بعض المكلفين يؤدون الالتزامات الضريبية المترتبة عليهم طواعية دون إكراه، ويوجد فئة كبيرة من المكلفين لدى الدوائر الضريبية من هذا النوع، ويرجع هذا الالتزام لأسباب عديدة منها، اعتبار هذه الالتزامات واجباً أخلاقياً ووطنياً، والالتزاماً قرره القانون يجب تأديته خشية إيقاع العقاب وقد يعود هذا السلوك في الالتزام لكون المكلف قد اعتاد على دفع هذه الضرائب، أو لقناعاته وإيمانه بعدالتها، وقد توجد هناك أسباب أخرى.

نجد في المقابل أن البعض الآخر من المكلفين يحاولون بشتى الوسائل وبمختلف الطرق التهرب من الضريبة أو التخلص من عبئها سواء كان ذلك جزئياً أو كلياً ويعود ذلك لأسباب متعددة أيضاً نذكرها عند الحديث عن أسباب التهرب الضريبي.

(1) صادق، مورييس: موسوعة التهرب الضريبي. القاهرة: دار الكتاب الذهبي. 1999. ص1.

وبما أن الضريبة تعتبر بمثابة استقطاع من دخول وأموال الأفراد، لكونها فريضة إلزامية تقررها الدولة بما لها من سلطة وسيادة، فإنه من المتوقع أن يستخدم هؤلاء الأفراد وسائل وطرق مختلفة في محاولة منهم للتخلص من أدائها، أو الإفلات منها وذلك بعدم دفعها كلياً أو جزئياً ويتم اللجوء لذلك عادةً في حالة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وخضوعها لأحكام القانون.

إن كلمة "التهرب" في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب" وقد جاء في المعجم الوسيط تحت كلمة هرب ما يلي "هرب، هرباً، وهروباً، ويقال (هرب) فلاناً : جعله يهرب. وهرب البضاعة الممنوعة: أدخلها من بلد إلى بلد خفية. والمهرب: من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد". (1)

أما بالنسبة لتعريف "التهرب الضريبي" في الاصطلاح فقد اختلف الفقهاء في ذلك، ويعود سبب هذا الاختلاف لكون مفهوم ومعنى التهرب يختلف من دولة لأخرى باختلاف الاتجاهات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

وعلى هذا فقد ذهب فريق إلى القول بأن "التهرب من الضريبة هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة. ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة". (2)

كما ذهب فريق ثاني إلى أن المقصود بالتهرب الضريبي "محاولة المكلف التلاعب بحجم وعاء الضريبة عن طريق إخفاء بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة عن طريق تقديم الإقرارات الصورية في حالة الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن الحرة ولعل من أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة تتمثل في إخفاء جانب هام من الدخل الذي تم

(1) مصطفى، إبراهيم. وآخرون : (مجمع اللغة العربية القاهرة) : المعجم الوسيط . الجزء الثاني . الطبعة الثانية .

استنبول : دار الدعوة . 1989 . ص 980.

(2) د. بشور ، عصام : مرجع سبق ذكره . ص 322.

الحصول عليه وكذا المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة". (1)

وهناك فريق ثالث يرى بأن المقصود من التهرب الضريبي "سعي المكلف التخلص من التزامه القانوني بأداء الضريبة المستحقة عليه، أي أنه بالرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فإن المكلف بها يعتمد إلى سلوك طرق احتياله للتخلص من عبئها وعدم سدادها للخزانة العامة". (2)

وقد كان المشرع الضريبي الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل موقفاً في عدم تعريفه للتهرب الضريبي على الرغم من انتشاره وشيوعه، وإنما اكتفى بتعدد صورته، وترك أمر التعريف للفقهاء والكتاب في هذا المجال، ويعود ذلك لسبب بسيط، حيث أن هذا التعريف لا يمكن أن يشمل أو يتسع لكافة أساليب وطرق التهرب التي يستخدمها المكلفين، خصوصاً وإنها تتجدد باستمرار ولا يمكن احتوائها.

وبالنظر إلى التعريف الأول يتضح أن المكلف يلجأ إلى التهرب من الضريبة في إحدى

مرحلتين:

أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها (قبل تحقق الضريبة).

ثانياً: مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها بعد ربطها (بعد تحقق الضريبة).

وفيما يتعلق بمرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها، فقد يتمتع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي أملاً في أن تهمله الدوائر الضريبية كأن يسقط اسمه من عداد المكلفين الخاضعين للضريبة، أو أن تقدر عليه الضريبة بأقل مما يجب أن تؤخذ منه. وقد اعتبر المشرع الضريبي الفلسطيني جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد جريمة مستقلة، حيث يعاقب المكلف على هذه الجريمة في حالة تأخره عن تقديم الإقرار في الموعد المحدد قانوناً، كأن يقدمه بعد انتهاء هذا الموعد، بغرامة مقدارها 1% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري

(1) د. عبد الفضيل، محمود، د. العدل، محمد رضا: مبادئ المالية العامة - مع إشارة خاصة لتطور النظام المالي

المصري. الطبعة الأولى. القاهرة: دار النهضة العربية. 1982. ص 88.

(2) د. نكلا، شريف رمسيس: مرجع سبق ذكره. ص 253.

تقديرها ولمدة ثلاثة شهور حسب المادة (2/40) من المشروع. كما يجوز لمأمور التقدير إجراء التقدير الجزافي على دخل هذا المكلف في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد.

كما قد يلجأ المكلف إلى صور مختلفة من السلوك الجرمي في مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها، بقصد التهرب من الضريبة، ومن هذه الصور تقديم إقرار غير صحيح، أو إعطاء بيانات ومعلومات كاذبة أو التزوير، إلى غير ذلك من هذه الأمور، وبالتالي تطبق عليه أحكام المادة (41) من المشروع والتي حددت هذه الصور على سبيل الحصر.

أما بخصوص التهرب الضريبي في مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها، فقد اعتبر المشرع الفلسطيني المكلف الذي يتمتع عن دفع الضريبة المستحقة عليه في الموعد المحدد مخالفا لأحكام القانون مخالفة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (41) من المشروع، حيث يعاقب عند عدم دفعه الضريبة في الموعد المحدد بإضافة 2% إليها من مقدار الضريبة شهريا، ويتم ذلك بعد استنفاد الإجراءات القانونية من خلال تبليغه بالذات (15) يوما، أو بالبريد المسجل (30) يوما.

وعلى هذا سيقصر هذا البحث في جريمة التهرب الضريبي، على الجريمة المنصوص عليها في المادة (41) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، والمادة (67) والتي تقابلها في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، والتي يتم من خلالها التخلص من أداء الضريبة جزئيا أو كليا باستعمال أحد الأفعال أو الطرق الاحتيالية المنصوص عليها.

وبالتدقيق في التعاريف السابقة للتهرب الضريبي يمكن القول أن هناك ثلاثة شروط لابد

من توافرها حتى يعد المكلف متهربا من الضريبة وهي:

أولا: أن يتخلص من العبء الضريبي.

ثانيا: أن يخالف قواعد وأحكام القانون.

ثالثا: أن يستخدم إحدى الطرق الاحتيالية التي نص عليها القانون.

المبحث الثاني صور وأشكال التهرب الضريبي

يفرق عادةً في التهرب الضريبي بين تهرب مشروع ويعرف بتجنب الضريبة أو التملص الضريبي وتهرب غير مشروع ويطلق عليه الغش المالي، وعلى هذا تنحصر صور التهرب من الضريبة في شكلين، أولهما التهرب المشروع والذي لم يجرمه القانون ولم يضع عليه أية عقوبة وثانيهما التهرب غير المشروع والذي جرمه القانون ووضع على من يقوم بارتكابه عقوبات معينة لأن هذا الفعل يتضمن في طبيعته مخالفة لقواعد وأحكام القانون.

1. التهرب المشروع :

بداية من الغريب تقنين المتهم بوصفه يمارس تهرباً مشروعاً إذ يبدو هذا التناقض بين كلمتي التهرب أي الإفلات من الضريبة وفي الوقت ذاته يكون ذلك التهرب مشروعاً أي متفقاً مع أحكام القانون فيقوم المكلف بتحايل التصرف الذي تجب منه الضريبة بمناسبة قيامه به فلا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة ويستثنى المكلف من الخضوع لأحكام القانون ويكون ذلك بسوء نية في الإفلات من الضريبة مع بقائه في إطار القانون. (1)

والتهرب المشروع "هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها". (2) ويشار هنا إلى العلاقة ما بين التهرب المشروع والتخطيط والتجنب الضريبي باعتبارها مصطلحات قريبة جداً من بعضها ، حيث أن تخطيط وتجنب المكلف للضريبة باستغلال الثغرات القانونية يؤدي إلى التهرب المشروع ، وهذا الشكل للتهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون. وفي سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرباً مشروعاً فإنه يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، أو استخدام مبادئ محاسبية تساعد في

(1) صادق ، مورييس : موسوعة التهرب الضريبي . القاهرة : دار الكتاب الذهبي 1999. ص3.

(2) بشور ، عصام : مرجع سبق ذكره . ص323.

تخفيض الوعاء الضريبي وتلجأ الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهاد والتفسير بشكل يحد من التهرب الضريبي.

والذي يعمل في ضريبة الدخل يلاحظ بشكل واضح كيف أن المكلف يبدأ بالبحث عن مدقق الحسابات، أو مستشار الضرائب، أو المحاسب الذي يساعده في تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه، خصوصاً إذا كان مبلغ الضريبة المطلوب منه مرتفعاً، ليس ذلك فحسب بل يلجأ إلى البحث عن أكثرهم تفناً وخبرة في استغلال الثغرات القانونية وجمع المستندات والأوراق الثبوتية التي من شأنها العمل على تضخيم المصاريف والإعفاءات والتزيلات والتي بدورها تعمل على تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة.

هذا وقد يحدث التهرب المشروع بالاستفادة من ثغرات في القانون الضريبي كإنشاء شركات سورية بين الأقارب، وتقسيم الأموال المغلة للدخل بين أفراد الأسرة لتفتت الدخل وتوسيع نطاق الإعفاء وتقليل ما يخضع للضريبة في شرائحها العليا، وإعطاء نشاط يخضع لضريبة مرتفعة صفة آخر يخضع لضريبة أقل، وتصرف المورث سورياً لورثته في بعض أمواله قبيل وفاته للتخلص من ضريبة التركات. (1)

وفي هذا المعنى يرى البعض أن التهرب الضريبي يمكن حدوثه بالاستفادة من ثغرات في القانون ويعتبروا هذا الأمر ناجماً عن إهمال المشرع. وفي هذه الحالة لا يعد المتهرب مخالفاً للقانون المالي. ومن ثم فإنه لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة. (2)

ومن هذا القبيل، لا تخلو ملفات ضريبة الدخل من ذلك، كأن يقوم الأب والذي له مصدرين للدخل بفتح ملف باسمه لأحد مصادر الدخل وملف آخر باسم ابنه الذي تجاوز السن القانوني لمصدر الدخل الآخر، ويكون الهدف من ذلك تفتت الدخل والثروة والاستفادة من الإعفاءات لأن

(1) د. القاضي، عبد المجيد محمد : مرجع سبق ذكره. ص 142.

(2) د. دويدار، محمد : مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي) . الطبعة الثالثة. الإسكندرية : الدار الجامعية 1978.

الأب لا يعطى إعفاءً عن ابنه الذي تجاوز السن القانوني بينما في حالة فتح ملف باسم هذا الابن فإنه يحق له الاستفادة من الإعفاءات التي منحه إياها القانون، وقد لا يوجد ثمة علاقة لهذا الابن بهذا النشاط وإنما هو عمل صوري من أجل التهرب من الضريبة بشكل مشروع وفي اعتقادي هنا يقع العبء على عاتق الإدارة الضريبية في الوصول إلى حقيقة الأمر مستخدمة في ذلك السلطات والامتيازات التي منحها إياها القانون، وبعد ذلك اتخاذ الإجراءات اللازمة خصوصاً وأن القانون الضريبي يعتد بالواقع وحقيقة الأمر ولا تضره أو تقيده هذه الشكليات، وهذا ما رسخته ذاتية القانون الضريبي من خلال معالجة القانون للمعاملات الوهمية.

2. التهرب غير المشروع :

يتحقق التهرب غير المشروع بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية. ويطلق عليه أحياناً الغش الضريبي. وتختلف أشكاله باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة. وكذلك باختلاف هدف التهرب، وما إذا كانت تهرباً جزئياً أو كلياً. (1) و يعرف الغش الضريبي بأنه مخالفة مباشرة ومقصودة للقانون الضريبي، وله أشكال كثيرة منها: إغفال متعمد للتصريح عن الضريبة، إخفاء متعمد للوعاء الضريبي، الظهور بمظهر المعسر وعدم القدرة على الدفع، إبراز مستندات وهمية للمحاسبة، ويمكن تقسيم الغش الضريبي إلى أربعة نماذج :

أ. الإخفاء المادي :

الإخفاء المادي للشيء الخاضع للضريبة هو أبرز أشكال هذا الغش، كمثال التاجر الذي يخفي قسماً من بضائعه المستوردة لكي يتفادى الضرائب الجمركية. (2) ويضاف في هذا المجال كمثال على هذا الإخفاء بالنسبة لضريبة الدخل، إخفاء مصدر دخل أو نشاط يخضع للضريبة بعد

(1) أ.د. غناية ، غازي : مرجع سبق ذكره . ص 182.

(2) د. فرحات ، فوزت : المالية العامة (التشريع الضريبي العلم) . الطبعة الأولى . بيروت : مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع . 1997 . ص 82.

أن تحققت الواقعة المنشئة له وعدم التصريح عن ذلك.

ب. الإخفاء المحاسبي :

نظرا لأن بعض الضرائب تفرض بموجب تصريح المكلف عن دخله، فإنه يلجأ في بعض الحالات لهذا النوع من الغش مخفياً القسم الأكبر من أرباحه. وغالبا ما يكون للتاجر حسابان: حساب خاص يرسله للإدارة الضريبية ويحوي الشيء موضوع الضريبة. وحساب تجاري يوضح حقيقة عملياته التجارية. (1)

وفي اعتقاد الباحث يلجأ بعض المكلفين بدفع ضريبة الدخل إلى استخدام مثل هذا الأسلوب ويحتفظون بحسابات خاصة تبين لهم حقيقة أوضاعهم ومراكزهم المالية، بينما يعدون حسابات أخرى تقدم لدائرة ضريبة الدخل وتكون هذه الحسابات مثقلة بالمصاريف والنفقات. ج. التكيف الخاطي :

ويهدف هذا النوع من الغش إلى إخفاء واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة، كمثل المستثمر الفعلي للمؤسسة الذي يستتر وراء رجل لا وجود فعلي له يظهر وكأنه المستثمر الفعلي لهذه المؤسسة. أو كالمشاركة في الأرباح بصورة وهمية، وأخيرا السعي لتحرير تبرع دون أن يدفع الثمن أبدا لإمكانية خصمه كمصروف. (2) د. قرينة الغش :

وتتلخص هذه الحالة في معرفة عما إذا كان إخفاء الشيء موضوع الضريبة تم عن سوء نية أو عن حسن نية. والإدارة الضريبية ستفرض هذا السلوك في كلا الحالتين. فالمكلف الذي نسي أو أغفل عن تقديم تصريحه سيعاقب حتى ولو لم يكن قاصدا ذلك. (3)

وما يهمنا في هذا المجال هو أشكال التهرب غير المشروع في الضرائب المباشرة والتي هي موضوع هذه الدراسة. ففي الضرائب المباشرة يتخذ التهرب شكلا سلبيا، بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي عن الثروة، والدخول، أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة، أو بالتعديل في

أركانها وشروطها، كالإتكار بوجود الثروة، أو قبض الراتب، أو تخفيض قيمتها.

ومن أشكاله أيضا تضخيم التكاليف والنفقات التي يلزم خصمها من الوعاء الضريبي

بالقانون حتى تتناول الضريبة الصافي بعد خصمها. (1)

3. أشكال التهرب الضريبي في فلسطين :

فيما يتعلق بالتهرب من ضريبة الدخل في فلسطين - الضفة الغربية - فيمكن القول بأنه

يأخذ عدة أشكال والتي يعبر عنها بما يلي :

أ- عدم التصريح عن النشاط الذي يمارسه المكلف نهائيا، ولا يتوفر عنه أية معلومات للدوائر الضريبية المختصة، الأمر الذي يترتب عليه عدم دفع ضريبة على هذا النشاط. وهذا يتعارض مع المبادئ الأساسية في فرض الضريبة، بحيث أن أي دخل يجب أن يخضع للضريبة وبغض النظر عن حجمه، ويشكل هذا اعتداء صارخا على موضوع العدالة الضريبية، حيث يقوم البعض بدفع الضرائب المترتبة عليهم في حين يتهرب الآخرون منها.

ب- قيام المكلف بزيادة نفقات ومصاريف العمل بشكل لا يمثل الحقيقة ويكون قاصدا بذلك تقليل الأرباح وبالتالي تخفيض قيمة الضريبة، ومن أمثلة ذلك قيام المكلف صاحب المهنة أو النشاط والذي يشغل لديه عمالا بالتصريح عن رواتب عالية عند تقديمه الإقرار الضريبي والقوائم المالية للإدارة الضريبية والتي تحيلها بدورها لمأمور التقدير المختص، في حين يصرح هذا المكلف إلى قسم الإقتطاعات بحجم رواتب أقل عن نفس العاملين في نفس النشاط.

ويكتشف مأمور التقدير هذا الشكل من التهرب عند مطابقته لهذه الرواتب المصرح عنها في قائمة الدخل أو الإقرار الضريبي مع ما هو مصرح عنه لدى قسم الإقتطاعات في الدائرة. وغالبا ما يصدر هذا التصرف من عامة المكلفين وبعض المحاسبين الذين لا يوجد لديهم خبرة كافية.

(1) أ.د. غنابة ، غازي : مرجع سبق ذكره . ص 183.

ج- يلجأ المكلف إلى تقليل المبيعات بشكل كبير (تخفيض الإيرادات) خصوصاً وأنه يوجد سهولة في تزوير الفواتير، وفي الكثير من الأحوال لا يقوم المكلف صاحب المتجر مثلاً بإخراج فاتورة ويساعده في ذلك أن المواطن الذي يشتري هذه السلع والحاجيات لا يقوم بطلب فاتورة أصلاً فيقوم هذا المكلف بإخراج حجم ومبلغ محدد من الفواتير يكون مبرمجاً بشكل مسبق مع الضريبة التي ينوي دفعها ويقدمها في كل شهر لضريبة القيمة المضافة.

د- التهرب من ضريبة الدخل على الرواتب والأجور في القطاع الخاص فكثيراً من أرباب العمل لا يقوم بفتح ملفات للعاملين لديهم في قسم الإقتطاعات لدى دائرة ضريبة الدخل، وهناك ملفات مفتوحة ولكن لا يقوم رب العمل بتسديد الالتزامات التي يتوجب عليه دفعها وتوريدها للضريبة ويقوم رب العمل بعدم تسديد ضريبة دخل الرواتب والأجور للعاملين لديه قاصداً بذلك الحصول على أيدي عاملة بتكلفة أقل، وفي هذه الحالة يعتبر رب العمل هو المتهرب وليس العامل، وفي هذا الصدد ألزمت المادة (33) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في البندين الثاني والثالث صاحب العمل الاحتفاظ بسجل خاص لمستخدميه يتضمن أسمائهم وأجورهم وعلاواتهم والإعفاءات المستحقة لهم وأوجب عليه خصم هذه الضريبة ودفعها للدائرة الضريبية، وفي حال عدم قيامه بذلك تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه، فما جاء في نص هذه المادة يسعفنا في اعتبار رب العمل هو المتهرب وليس العامل.

هـ- تخفيض بعض المكلفين حجم أعمالهم وخصوصاً أولئك الذين لا يتعاملون مع مؤسسات ودوائر حكومية وذلك لعدم حاجتهم لشهادة عدم الخصم بالمصدر ولا يستطيع المكلفين الذين يتعاملون مع هذه المؤسسات والدوائر من القيام بذلك.

و- من هذه الأشكال كذلك قيام المكلفين أو محاسبهم بتقديم بيانات مالية تعبر عن خسارة أو أرباح بسيطة، وفي حالة تقديم بيانات خاسرة (غير حقيقية) يطالبون بتدوير الخسائر، فهم لا يريدون التهرب من دفع الضريبة في السنة موضوع البحث فحسب بل يخططون للتهرب في السنوات اللاحقة عن طريق مطالبتهم بتدوير خسائر غير واقعية.

ز- ويبرز التهرب من ضريبة الدخل بشكل واضح عند أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والصيادلة والمهندسين وهم ممن يحققون دخولا مرتفعة جدا خصوصا الأطباء.

ح- وينتشر التهرب الضريبي في ضريبة الدخل على الأملاك المؤجرة حيث أن معظم أصحاب هذه الدخول لا يقومون بدفع الضرائب المستحقة عليهم.

ط- شهادة خصم ضريبة الدخل بالمصدر: وهي عبارة عن نموذج يحصل عليه المكلف من دائرة ضريبة الدخل ليحصل بموجبه على دفعات مستحقة له من جهات معينة يقدم لها خدمات أو أعمال أخرى، ويحاول المكلف التهرب من ضريبة الدخل عن طريق هذه الشهادة بالتلاعب باسم الجهة التي ستوجه إليها هذه الشهادة والمبلغ الذي يريده ورقم الفاتورة الضريبية وتاريخ منح هذه الشهادة وتاريخ انتهائها.

يمكن الاستنتاج أن التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) أمر لا يحاسب عليه القانون، حتى وإن أدى ذلك إلى امتناع المكلف عن أداء الضريبة، وما على الدولة إن أرادت تفادي أو منع ذلك إلا أن تقوم بتعديل قانونها الضريبي والقوانين الأخرى ذات الصلة والعمل على سد كافة الثغرات الموجودة فيه، والتي عادة ما يقوم المكلف باستغلالها والاستفادة منها، ولا يحق لها المعاقبة على أفعال غير مجرمة مسبقاً وهذا يتفق مع القاعدة العامة في قانون العقوبات والتي تقتضي بأنه "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص".

أما التهرب الضريبي غير المشروع فهو أمر مخالف لأحكام وقواعد القانون ويترتب عليه عقاب، لأنه يؤدي إلى تخلص المكلف من الالتزام الذي فرضه عليه القانون وبالتالي عدم أداء الضريبة المستحقة، على الرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ويلجأ المكلف في سبيل تحقيق ذلك إلى طرق إحتيالية تؤدي إلى حرمان الخزينة من حقها في استيفاء هذه الضرائب.

المبحث الثالث أسباب التهرب الضريبي

معرفة أسباب التهرب الضريبي أمر في غاية الأهمية، وذلك لأن معالجة التهرب الضريبي تبدأ من معرفة أسبابه، الأمر الذي يترتب عليه وضع الحلول المناسبة والعمل على علاج ومكافحة هذه الظاهرة، ولما كان الأمر كذلك كان لا بد من البحث في هذه الأسباب من خلال استعراض وجهات النظر التالية :

يرى البعض أن أسباب التهرب تكمن فيما يلي :

- 1 - كل فرد يسعى للحصول على أكبر نفع من أمواله وهو لا يريد أن تذهب منه بل يرغب في الاحتفاظ بها لاستثمارها وزيادة أرباحه، واقتطاع الضريبة منه سيقلل من هذا الاستثمار ويقلل بالتالي من أرباحه وهذا يعبر عن حب التملك والملكية الخاصة.
- 2 - عدم وجود الوعي الكافي لدى المكلفين وعدم إدراكهم بأن أموال الضرائب تنفق على نحو رشيد وفي صالح المجتمع.
- 3 - ارتفاع أسعار الضرائب وشدة وطأتها على المكلفين ما يشجع كثيرا منهم على التهرب منها.
- 4 - الأزمات الاقتصادية التي تقلل أرباح المكلفين وتجعلهم يعانون من قلة استثمار أموالهم مما يحفزهم على محاولة تلافي عبء الضريبة.
- 5 - شعور المكلفين خصوصاً في البلاد النامية بأن كثيرا من النفقات تصرف في غير الأغراض المخصصة لها ويسودها الإسراف والتبذير بل إن بعض الموظفين يسيئون استخدامها لمصالحهم.
- 6 - مرونة وعدم دقة نصوص قانون العقوبات المفروضة على جريمة التهرب واقتارها للوضوح الكافي مما يساعد على التهرب، وقد تكون العقوبات غير رادعة فيتهرب المكلفين من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل التزاماتها عن أعباء الضريبة نفسها. (1) وعدم تطبيق هذه العقوبات أصلا بسبب ضعف الملاحقة والقضاء ووجود المحسوبية.

(1) د. هويدي ، عبدالجليل : مرجع سبق ذكره . ص 291 ، ص 292.

وهناك عدد من الأسباب الأخرى للتهرب الضريبي يمكن إجمالها فيما يلي :

- 1 - ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي.
- 2 - الشعور بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف والأزمات الاقتصادية الصعبة.
- 3 - الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب.
- 4 - تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة.
- 5 - صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي قد يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الحقيقية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب.
- 6 - عدم المساواة في التطبيق: قد تؤثر عمليات التطبيق للنظام الضريبي على عدالة ذلك النظام مما يضعف ثقة المكلفين بعدالة الضريبة. ويعود ذلك لوجود المحسوبية.
- 7 - حداثة العهد بأنظمة الضريبة حيث أنها لم تستقر في بعض الدول وبالتالي يعتمد المكلفين إلى محاولة التهرب منها. (1)

- 8 - أسباب أخلاقية : ويقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي لدى بعض المكلفين.
- 9 - أسباب سياسية : إن تطور الضريبة وتخطيها للدور المالي لميادين اقتصادية واجتماعية جديدة تدفع في بعض الأحيان المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها أو محاولة التهرب منها فعندما تتخذ الضريبة كأداة لتطبيق سياسة اجتماعية واقتصادية معينة يظن من يتحملها بأنه مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة فيتخذ من التهرب وسيلة لمقاومة هذه السياسة وتبلغ هذه المقاومة أشدها عندما تتعدم الثقة بالحاكم.

- 10 - أسباب اقتصادية : تدور الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة حول نقطتين :

- تركيز الأولى على وضع المكلف الاقتصادي وتأثيره على دفع الضريبة.

- أما الثانية فتتعلق بالأحوال الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

(1) الشريف ، عليان : المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن . الطبعة الأولى . عمان - الأردن . دار الفكر للنشر

ففي الحالة الأولى، لا بد للمكلف من اللجوء إلى الضريبة عندما يدرك أن الأرباح التي يجنيها من التهرب تعوض له العوائق التي تلحق به. وفي أكثر الأحيان، تكون هذه الأرباح كبيرة خصوصا عندما يكون سعر الضريبة مرتفعاً بعض الشيء.

وفي الحالة الثانية، للأحوال الاقتصادية العامة دور كبير في دفع أو عدم دفع الضريبة، فالمكلف الذي يجد نفسه في ظروف اقتصادية مزدهرة يدفع الضريبة من تلقاء نفسه فهذا الازدهار يوفر له الكثير من الأرباح والتي تفوق بكثير ما قد يدفعه إلى الإدارة الضريبية. أما في حالة وجود ظروف اقتصادية صعبة، بالطبع سيحاول التهرب من الضريبة تجنباً لتعريض مشروعه للاندثار خصوصا إذا دفع كل ما يتوجب عليه من مستحقات. وهو يعتبر خير منقذ وأهون سبيل للمحافظة على ممتلكاته التهرب من دفع الضريبة.

11 - أسباب تقنية: ويعبر عنها بسبب واحد يتخلص في تعقيد الإجراءات التي تحيط بالنظام الضريبي، فتطور النظام الضريبي وتدخله في جميع الميادين أحاطه بسلسلة من التعقيدات التي يصعب حلها حتى على موظفي الضرائب.

فحالات التهرب الضريبي ازدادت عندما بدأ النظام الضريبي يعهد إلى المكلف نفسه بتقديم الإقرار الضريبي عن دخله لدائرة الضريبة، علاوة على أن مراقبة الإقرار الضريبي لدى بعض المكلفين تصبح صعبة خصوصا إذا تعلق الأمر بمدخيل مهن غير تجارية، والتي تتطلب في بعض الأحيان حق الانتفاع من السرية المهنية. (1)

12 - أسباب تشريعية: وتتركز في عدم وضوح التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات القانونية مما يولد مشاكل للإدارة الضريبية ويزيد من احتمالية التهرب.

ونتيجة للطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة وتعقيد القواعد التشريعية التي تنظمها - سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها كالإعفاءات والتنازلات - والتي تهدف غالبا إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، فهذه القواعد التي تثير العديد من المشكلات الفنية التي

(1) د. فرجات ، فوزت : مرجع سبق ذكره . ص 77 ، ص 78 ، ص 79 ، ص 80 ، ص 81.

يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، لا بد وأن تزيد من احتمالات التهرب الضريبي.

عدا عن أسلوب الضرائب المتعددة التي تأخذ به النظم الضريبية المعاصرة لا بد وأن يزيد من أعباء جباية هذه الضرائب، مما يدعو إلى بحث المكلفين عن الثغرات القانونية بقصد التخلص من بعض الضرائب. (1)

13 - أسباب تاريخية : كانت الضرائب قديماً تحصل لحساب الحاكم وتختلط مع أمواله الخاصة مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة وكانوا يعتبرونها من مظاهر الظلم الذي يجب عليهم مقاومته. (2)

٥٨٢١٤٣

ويذكر عن التهرب الضريبي في سورية أن الدافع الرئيس له هو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة، وهذا ينطبق على جميع المساهمين في حلقة التهرب. ويعتقد أن هناك جملة من العوامل تتضافر مع بعضها لتحقيق وتتيح التهرب الواسع وهي :

أ- غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى.

ب- قدم التشريعات الضريبية وتعقيدها وعدم وضوحها يفسح المجال الواسع في عملية التفسير والتطبيق وبالتالي يتيح مجالا أمام التدخل الفاسد.

ج- غياب جهاز الاستعلام الضريبي وضعف قواعد المعلومات عموماً، والضعف التنظيمي للضرائب.

د- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين.

هـ- ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الدوائر الضريبية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع المهام التي يقومون بها ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعل مقاومتهم

(1) د. البطريق ، بونس أحمد : المالية العامة . بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1984. ص115.

(2) د. سرور ، أحمد فتحي : مرجع سبق ذكره . ص21 ، ص22.

للفساد ضعيفة.

و- ضعف التجهيزات المكتبية وخاصة عدم كفاية التجهيزات الحاسوبية في المكاتب.

ز- تخلف مهنة المحاسبة والمراجعة وغياب دورها الفاعل، وهي مهنة ذات أهمية كبيرة.

ح- اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في مختلف قطاعات المجتمع مما أدى إلى
ضعف البنية الأخلاقية ومنظومة القيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الإفساد والفساد
وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة.

بسبب كل هذه الأوضاع خلقت أزمة ثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية التي باتت

تتعرض أن كل إقرار ضريبي لن يفصح عن الأرباح الحقيقية. (1)

(1) <http://taxesinlebanon.tripod.com/dakhel/taxevasion.htm> 28/11/2001

المبحث الرابع آثار التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من الظواهر الاجتماعية الخطيرة التي تعمل على الإضرار بالاقتصاد القومي، ويقف التهرب الضريبي عائقاً أمام الدولة في تنفيذها لسياساتها المالية وتحقيق أهدافها الاقتصادية والتنموية المرسومة مسبقاً ويعود السبب في ذلك إلى عدم تمكن الإدارات الضريبية من جمع الإيرادات المتوقعة واللازم توفيرها لتحقيق تلك الأهداف بسبب التهرب.

ويترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة من عدة وجوه :

1. يضر بالخزانة العامة حيث يقلل من حصيلة الضرائب وبالتالي انخفاض حجم الإيرادات العامة، مما يترتب على هذا الأثر السلبي عدم قدرة الدولة على مواجهة نفقاتها العامة.
2. يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو يرفضون هذا السلوك فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت غيرهم من أدائها، مما يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة.
3. رفع أسعار الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة وتلجأ الدولة إلى أحد هذين الأمرين في سبيل تعويض نقص الحصيلة الناجم عن التهرب. وبالتالي زيادة أعباء دافعي الضرائب، وهذا نتيجة حتمية لسياسة رفع أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، وكلاهما مر بالنسبة للمكلفين خصوصاً الملتزمين منهم لما يحدثه من خلل في العدالة الضريبية.
4. كذلك يضر التهرب بالمجتمع حيث يؤدي حرمان الدولة من الأموال إلى تعطيل قيامها بالمشروعات التي تخدمه، و يتمثل ذلك في عدم قدرة الدولة على الإنفاق على كافة القطاعات، سواء التعليم، أو الصحة، أو قطاع الموظفين وغير ذلك من المؤسسات، ويعبر عن عدم الانتماء السياسي والاجتماعي.
5. انتشار الغش المالي وهذا يؤدي بدوره إلى إضعاف الخلق العام وعلاقات التضامن الواجب بين أفراد الجماعة وينشر الفساد والرشوة المالية. (1)

(1) د. القاضي، عبد المجيد محمد : مرجع سبق ذكره . ص 143.

المبحث الخامس الطرق الاحتيالية

عند دراسة موضوع التهرب الضريبي، لا بد من دراسة سلوك المكلف تجاه هذه الضريبة. فحسب ما تم توضيحه سابقاً قد يسعى المكلف أحياناً إلى التخلص من عبء الضريبة سواء كان هذا السعي يتم بواسطة الانعكاس الضريبي بحيث يقوم المكلف بنقل عبئها لشخص آخر أو عن طريق التهرب من الضريبة كان يتخلص منها ولا يقوم بدفعها كلياً أو جزئياً، ويتم ذلك بأحد طريقتين، إما باستغلال الثغرات القانونية، أو باستعمال طرق الغش والاحتيال.

فإذا نتج عن استعمال طرق الغش والاحتيال التخلص المكلف من أداء الضريبة فإنه والحالة هذه يكون قد وقع في جريمة التهرب الضريبي.

"لا تقوم هذه الجريمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من أداء الضريبة الواجبة قانوناً، وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام الجريمة، ولا بد أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال وتؤدي إلى ضرر الإقالات من الضريبة. وهذا الضرر يتحقق إذا ما أفلحت الطرق الاحتيالية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير الإعفاء منها. ولا يؤثر في تمام الجريمة أن تكشف الإدارة هذا الخطأ قبل أن يؤدي الممول الضريبة وفقاً لهذا الربط فتقرر إجراء ربط إضافي". (1)

ويقول سرور أن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع الإقرار المزور ويلاحظ أنه إذا ربطت الضريبة ربطاً صحيحاً دون أن يسبقه امتناع عن أدائها كلها أو بعضها وفقاً لإقرار مزور، أو أدى الجاني الضريبة الواجبة عليه قانوناً في الميعاد دون اعتداد بما أسفرت عنه الطرق الاحتيالية التي سلكها فإنه لا جريمة في الأمر. مثال ذلك إذا اقترن التغيير في البيانات الذي من شأنه إنقاص وعاء الضريبة بتغيير مضاد من شأنه إلغاء أثر التغيير الأولي على نتيجة الربح، كما أنه قد يكشف

(1) د. الشواربي، عبد الحميد: الجرائم المالية والتجارية. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1989. ص 403.

مأمور التقدير أثناء فحصه لدفاتر المكلف ما بها من أخطاء فيربط الضريبة عليه ربطاً صحيحاً ثم يؤديها هذا الأخير وفقاً لهذا الربط. وكذا قد يقدم المكلف إقراراً صحيحاً بإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، ثم يؤدي الضريبة في الموعد وفقاً لهذا الإقرار. (1)

ويعتقد الباحث أن هذا توجهها صحيحاً، لأنه إذا اكتشف مأمور التقدير التزوير الموجود أو البيانات غير الصحيحة وقام بتعديلها وأعاد الأمر إلى طبيعته ونصابه ووافق المكلف على هذا التعديل وأدى الضريبة على هذا الأساس فلا مشكلة في الأمر ولا تعد هناك جريمة، لسبب بسيط وهو أن الطرق الاحتيالية التي استخدمها المكلف لم تقلح في إدخال الغش على الإدارة الضريبة ولم تتحقق النتيجة المرجوة من قبل المكلف وهي "التهرب من الضريبة" وهذا يحدث كثيراً في الواقع العملي.

وقد حصر المشرع الضريبي الفلسطيني هذه الطرق في المادة (41) عقوبات. والتي جاء فيها: كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرّض أو اتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال التالية:

1. قدم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي أخفاها عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.

2. قيم إقراراً ضريبياً غير صحيحاً وذلك بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه بمقتضى هذا القانون، وأثر على مقدار الضريبة بشكل جوهري.

3. قدم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة.

(1) د. سرور ، أحمد فتحي : مرجع سبق ذكره . ص 314 ، ص 315.

4. أُلغى أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل لحفظ تلك الدفاتر أو السجلات أو المستندات في القوانين المرعية.
 5. أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان قدم بموجب أحكام هذا القانون.
 6. وزّع أرباحاً على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.
 7. اصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.
 8. أخفى نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.
 9. امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها.
 10. أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وكذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
 11. عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.
- يعاقب لدى إدانته :
1. الحبس من أسبوع إلى ستة أشهر أو غرامة تتراوح بين خمسين ديناراً إلى خمسمائة دينار، أو بكليتي العقوبتين معاً.
 2. بضمن في كل الأحوال النقص الذي حدث في مقدار الضريبة.
 3. غرامة تصل إلى 100% من مقدار الضريبة.
- هذا وقد اعتبر المشرع الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف عن أداء قيمة الضريبة المستحقة والتي لم يتم أدائها.

المبحث السادس أركان جريمة التهرب الضريبي

يوضح هذا المبحث بداية تعريف الجريمة بوجه عام وتعريف الجريمة الضريبية على وجه الخصوص، وبعد ذلك يبين أركان الجريمة بشكل عام ومن ثم يستعرض أركان جريمة الاحتيال الضريبي، والتي يتم من خلالها التخلص من أداء الضريبة بشكل جزئي أو كلي نتيجة استعمال الطرق الاحتيالية.

تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه عقاباً. وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية. والجريمة أياً كان نوعها جنائية أو جنحة أو مخالفة لا بد من تحقق ثلاثة أركان لها حتى يمكننا وصفها بالجريمة وهذه الأركان هي:

1. الركن القانوني : وهو النص الوارد في القانون على اعتبار القيام بفعل ما أو الامتناع عن فعل ما عملاً جرمياً.
2. الركن المادي : وهي الأفعال المادية التي تعبر عن الفعل المجرّم سواء كانت أفعالا إيجابية أو أفعالا سلبية كمحاولة الامتناع عن فعل ما.
3. الركن المعنوي : وهو القصد الجرمي فبدون هذا الركن لا تكون الجريمة قد استكملت أركانها. وإذا تغيب أي ركن من الأركان الثلاثة المذكورة لم يعد الفعل جريمة بالمعنى الذي يريده القانون. (1)

ويعرف البعض الجريمة الضريبية بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المكلفين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة.

وعيب هذا الرأي أنه يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص الضريبية التي تهدف إلى مجرد تحديد وعاء الضريبة، دون مراعاة النصوص الضريبية الأخرى التي تكفل الرقابة على

(1) خصاونة ، جهاد سعيد : مرجع سبق ذكره . ص446.

حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها.

ويمكن تعريف الجريمة الضريبية "بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة

ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً". (1)

من خلال هذا التعريف يمكن القول أنه لا بد من توافر عناصر معينة حتى يقال بأن

المكلف ارتكب جريمة ضريبية وهذه العناصر هي:

1. قيام المكلف بعمل يفرضه عليه القانون الضريبي ولكن ليس على الوجه الأكمل مثال ذلك أن

يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد، ولكن هذا الإقرار يحتوي على بعض

الغش كإخفاء حجم الإيرادات أو تزيف بحجم النفقات. أو أن يتمتع المكلف عن تقديم هذا الإقرار.

2. أن يترتب على هذا العمل الإخلال بالمصلحة الضريبة، كإيقاعها في الغلط أو أن يؤدي هذا

العمل إلى عدم حصول الخزنة على حقها أو جزء من هذا الحق.

3. يعد هذا العمل جريمة وفقاً للقانون ويعاقب عليه.

تقع جريمة التهرب الضريبي (الاحتيايل الضريبي) مخالفة للالتزام بأداء الضريبة، وفي

هذا القدر تشترك جريمة التهرب الضريبي مع جريمة الامتناع عن أداء الضريبة، أو التأخر في

أدائها، إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه التهرب الضريبي من اللجوء إلى بعض الطرق الاحتيايلية التي

يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أدائها كلها أو بعضها. (2)

وتتكون هذه الجريمة من ثلاثة أركان على النحو الآتي:

1- الركن الشرعي: متى حدد المشرع الضريبي الأفعال التي تعد جرائم في حالة ارتكابها وحدد

العقوبات المقررة لها يمكن القول بأنه قد توفر الركن الشرعي للجريمة. وعلى هذا فإن المشرع

الضريبي الأردني في القانون رقم 25 لسنة 1964 في المادة (47) حدد هذه الأفعال كما حدد

العقوبات المقررة لها. أما بالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، هل جرم المشرع

الفلسطيني هذا الفعل، وبالتالي هل توافر الركن الشرعي أو القانوني لهذه الجريمة.

(1، 2) القاضي، محمد محمد مصباح: مرجع سبق ذكره. ص 5، ص 6، ص 2.

عند استقرائنا لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نجد أن المشرع قد جرم التهرب الضريبي، وبين الأفعال المكونة له في المادة (41) السابق ذكرها بالإضافة إلى العقوبة المقررة لها نوعاً ومقداراً، ونص في نهاية المادة المذكورة على معاقبة كل من ارتكب جرماً من تلك الجرائم لدى إدانته بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة تتراوح بين خمسين ديناراً إلى خمسمائة دينار أو بكليتي العقوبتين، وفي كل الأحوال يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، وغرامة تصل إلى 100% من مقدار الضريبة. ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

2- الركن المادي : لا بد من توافر ثلاثة عناصر لقيام هذا الركن:

- أ. الطرق الاحتمالية: بحيث لا يمكن اعتبار الركن المادي في جريمة الاحتيال الضريبي متوافراً، ما لم يستخدم المكلف إحدى الطرق أو الأفعال التي نص عليها المشرع الضريبي والتي وردت في المادة (47) والمادة (41) من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني كما تبين آنفاً.
- ب. التخلص من الضريبة نتيجة استعمال الطرق الاحتمالية : "لا تقوم هذه الجريمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من الضريبة الواجبة قانوناً وهي النتيجة الإجرامية في الجريمة، ويتعين أن تتحقق كآثر للاحتيال. ويقصد بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخلص من عبء هذا الالتزام. ويتعين أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال وتؤدي إلى ضرر الإفلات من الضريبة، وهذا الضرر يتحقق إذا ما أفلحت الطرق الاحتمالية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير الإعفاء منها". (1)
- ج. أن يتم التخلص من أداء الضريبة تحت تأثير الاحتيال: ينبغي أن يتم التخلص من الضريبة باستخدام الطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني وتعد علاقة سببية متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبية ربطاً خاطئاً دون إطلاع منها على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تخضع للضريبة. وحقيقة الأمر أن جريمة الاحتيال الضريبي تتضمن في طياتها تغييراً

(1) د. القاضي ، محمد محمد مصباح : مرجع سبق ذكره ص 29 ، ص 30 .

يرتكبه المكلف عند تقديم الإقرارات الضريبية. (1)

3- الركن المعنوي : " تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية، فركنها المعنوي هو القصد الجنائي، فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة. وقد تطلب القانون في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام قصدا جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

القصد العام: يفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها. فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة خطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه. ويتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.

القصد الخاص: تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص، وهو أن يتجه الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة. ومتى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب ". (2)

وخلاصة القول أنه إذا لجأ المكلف إلى استخدام إحدى الأفعال أو الطرق الاحتيالية المنصوص عليها، ونتج عن هذا الاستخدام التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو كلي ومتى ثبت أن نية المكلف اتجهت إلى هذا التخلص وأفلح في ذلك فإنه والحالة هذه يعتبر قد ارتكب جرما ضريبيا خلافا لأحكام القانون الذي يستدعي معه إيقاع العقاب.

(1) د. القاضي ، محمد محمد مصباح : مرجع سبق ذكره . ص30.

(2) د. سرور ، أحمد فتحي : مرجع سبق ذكره . ص316 ، ص317.

المبحث السابع طبيعة الجريمة الضريبية وعقوبتها

تتميز جريمة الاحتيال الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية بطبيعة خاصة، وقد حرص المشرع الضريبي على تحديد الطرق الاحتيالية التي تقوم عليها هذه الجريمة وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، مما يفيد صراحة أن المشرع لا يتطلب قدرا من الاحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التي حددها.

وحقيقة الأمر فإن المشرع الضريبي فرض على الملتزم الضريبي واجب الصدق في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية تقديرا لما يجب أن تقوم عليها العلاقة الضريبية من تقاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه. (1)

وفي طبيعة هذه الجريمة يجب أن يبحث فيما إذا كانت هذه الجريمة وقتية أم هي جريمة مستمرة، ولتبين ذلك فقد قضت محكمة النقض بصدد احتيال ضريبي تم بطريق إخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة بأن هذه الجريمة مستمرة، وتبقى كذلك ما دام مرتكبها يخفي المبالغ التي تسري عليها الضريبة.

أما سرور فيرى خلافا لذلك ويعتبر هذه الجريمة وقتية لأنها تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من أداء الضريبة كلها أو بعضها، سواء بربط الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء المكلف للضريبة وفقا للأساس الخاطئ المبين في الإقرار المقدم من قبله. على أن الجاني يسأل في الوقت ذاته عن جريمة الامتناع عن أداء الضريبة كلها أو بعضها وهي جريمة مستمرة.

وغني عن البيان أن جريمة التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي هي حركة سلبية تتمثل في صورة الامتناع أو التأخر في تقديمه عن الموعد القانوني. وإذا امتنع المكلف عن تقديم الإقرار أو تأخر في تقديمه ثم أوفى بالضريبة المستحقة عليه، فإن هذا الوفاء لا يحول دون وقوع الجريمة. (2)

(1) د. القاضي ، محمد محمد مصباح : مرجع سبق ذكره . ص 27 ، ص 28 .

(2) د. سرور ، أحمد فتحي : مرجع سبق ذكره . ص 316 ، ص 364 ، ص 366 .

وفي اعتقادي إذا قدم المكلف إقراراً ضريبياً مستخدماً فيه إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها وأفلح في إدخال الغش على الإدارة الضريبية وتم ربط الضريبة على هذا الأساس الخاطئ، فإن الجريمة في هذه الحالة تعتبر وقتية لأنها أسفرت عن تخلص الجاني كلياً أو جزئياً من الضريبة. لكنه في هذه الحالة يسأل عن تأخره في تقديم الإقرار إذا كان متأخراً عن الموعد القانوني وذلك بمعاقبته بالغرامات المنصوص عليها.

وفي المقابل يمكن اعتبار هذه الجريمة مستمرة في حالة إخفاء المكلف لمصدر دخل مثلاً ولم يتم الاتفاق بينه وبين الإدارة الضريبية. فحالة الاستمرار تبقى قائمة طالما أن الاستمرار في الإخفاء قائماً ولم يتم التوصل إلى اتفاق.

وقبل أن نبين عقوبة جريمة الاحتيال الضريبي في كل من القانون الأردني والمشروع الفلسطيني نود أن نبين الحكمة من فرض العقوبات والغرامات الضريبية، وكذلك أنواع المخالفات الضريبية ومن ثم نفرق بين كل من الغرامات والعقوبات الضريبية، وأخيراً نوضح ماهية الغرامات والعقوبات الضريبية التي تفرض على المكلف في حالة مخالفته لقانون ضريبة الدخل. وتتمثل الحكمة من فرض العقوبات والغرامات الضريبية فيما يلي :

1. حث المكلفين على تنفيذ تعليمات، وأنظمة الضرائب فيما يتعلق بتقدير الدخل الخاضع للضريبة، وقيمة الضريبة المستحقة.
2. حث المكلفين على تقديم الإقرار الضريبي، والمبالغ المستحقة في مواعيدها المقررة وفقاً للتعليمات المعلنة.
3. ضمان تعامل المكلفين مع الدوائر الضريبية في مجال تقديم البيانات، والمستندات المطلوبة.
4. العمل على تطبيق مفهوم المساواة بين كافة المكلفين، وعدم مراعاة مكلف على حساب آخر.
5. ضمان الحق المالي للدولة من خلال تنفيذ سياسة الغرامات المالية، والتي تشمل الفوائد لضمان تدفق الأموال بقيمتها الحقيقية المقررة، وفي مواعيدها القانونية. (1)

(1) أ. د. صبري، نضال رشيد. وآخرون: مرجع سبق ذكره. ص 356.

أما عن أنواع المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بدفع ضريبة الدخل بصورة عامة ما يلي:

أولاً: مخالفات بسبب قيام المكلف بعمل ما ومثالها:

تقديم بيانات غير دقيقة في الإقرار الضريبي.

إخفاء دخل خاضع للضريبة.

دفع قيمة ضريبة أقل مما هو مقرر.

إتلاف مستندات وفواتير ذات أهمية لتقدير الضريبة.

إدخال بنود مصروفات لا يسمح القانون بتتزيلها من الدخل.

الادعاء بقصد الحصول على الإعفاءات من غير وجه حق.

ثانياً: مخالفات بسبب عدم قيام المكلف بعمل ما ومثالها:

عدم تقديم الإقرار الضريبي.

عدم دفع الضريبة المستحقة مع الإقرار الضريبي.

عدم دفع السلفيات المقررة في موعدها.

عدم دفع الأقساط الضريبية المقررة بعد تقسيطها.

عدم تقديم بيانات محددة طلبها مأمور الضريبة.

عدم الاستجابة لطلب مأمور التقدير بمراجعة دائرة الضريبة.

عدم تعبئة نماذج، وبيانات معينة تطلبها دائرة الضريبة.

أما الفروقات بين الغرامات، والعقوبات الضريبية فتتمثل فيما يلي:

الفرق	الغرامات	العقوبات
1. الهدف	ضمان الحق المالي	عامل ردع للمكلف والآخرين.
2. طريقة فرضها	بصورة آلية	يجب سماع شهادة المكلف.
3. تنفيذها	حسب نسب ، وتعليمات معلنة	بناءً على محاكمة إدارية، أو نظامية.
4. طبيعتها	مالية	شخصية ومالية.
5. سببها	تأخير تدفق الضريبة	مخالفات أخرى.
6. مثال عليها	إضافة فائدة 6% شهرياً	حبس المكلف.

أما بخصوص ماهية الغرامات والعقوبات الضريبية التي تفرض على المكلف في حالة مخالفته لقانون ضريبة الدخل فهي على النحو الآتي:

1. الغرامات المالية ومثالها: الفوائد، الغرامات، فرق انخفاض قيمة العملة.
2. العقوبات الشخصية ومثالها: الحبس، المنع من السفر، منعه من ممارسة تعاملات معينة، منعه من ممارسة حقوقه المدنية لفترة محددة.
3. تنفيذ التحصيل بالقوة ومثال ذلك: الحجز على الممتلكات المنقولة، الحجز على الممتلكات غير المنقولة، مصادرة ممتلكات وبيعها. (1)

وأخيراً نبين عقوبة جريمة التهرب أو الاحتيال الضريبي في كل من القانون الأردني المطبق والمشروع الفلسطيني على النحو التالي:

عاقب القانون الأردني في المادة (67) كل من قام قاصداً متعمداً بغرض التهرب من الضريبة ومساعدة شخص آخر في التهرب من الضريبة إذا أتى أي من المخالفات والأفعال المنصوص عليها بالعقوبات التالية:

- الحبس لمدة سنتين أو بالغرامة.

(1) أ.د. صبري ، نضال رشيد . وآخرون: مرجع سبق ذكره . ص 357 ، ص 360.

- رفع قيمة الدخل الذي أخفاه أو كان في نيته إخفائه أو ساعد في إخفائه إلى الضعف أو بالعقوبتين معاً.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد عاقب في المادة (41) كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال الواردة في نفس المادة، عند إدانته عن كل جرم من تلك الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة تتراوح بين خمسين دينار إلى خمسمائة دينار أو بكليتي العقوبتين، وفي كل الأحوال يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، وغرامة تصل إلى 100% من مقدار الضريبة. ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها.

الفصل الرابع : التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول : تحليل البيانات

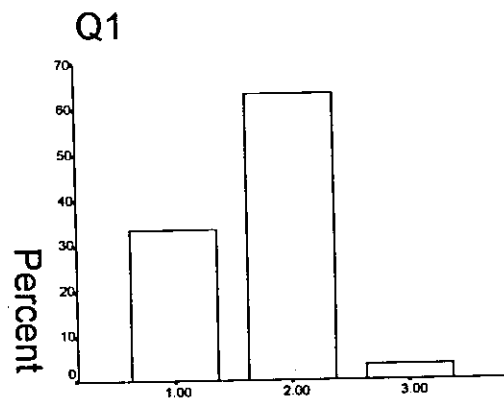
المبحث الثاني : النتائج

الفصل الرابع التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول تحليل البيانات

بعد أن تم جمع البيانات من الأطراف ذات العلاقة والتي تمثل العينة التي أُشير إليها في بداية الدراسة، وذلك من خلال استبيان تم إعداده خصيصاً لهذه الغاية كما في الملحق رقم (1)، فقد تم تفرغ هذه البيانات على البرنامج الإحصائي " SPSS "، حيث تم التوصل إلى النسب والنتائج المبينة في الملحق رقم (2)، يتناول المبحث الأول تحليل هذه البيانات ومناقشتها مستعيناً بالرسوم البيانية لكل منها تمهيداً للخروج بنتائج ميدانية حول هذه الدراسة، علماً أن أسئلة الاستبيان تتعلق بأسباب التهرب من ضريبة الدخل. ويشمل الاستبيان الذي وزع على عينة الدراسة المكونة من عدد من مأموري التقدير ومدققي الحسابات ومستشاري الضرائب والمكلفين. واحتوى على (16) سؤالاً تمحورت جميعها حول أسباب التهرب الضريبي في فلسطين من وجهة نظر المستجوبين. هذا ويمكن تلخيص النتائج الميدانية كما يلي:

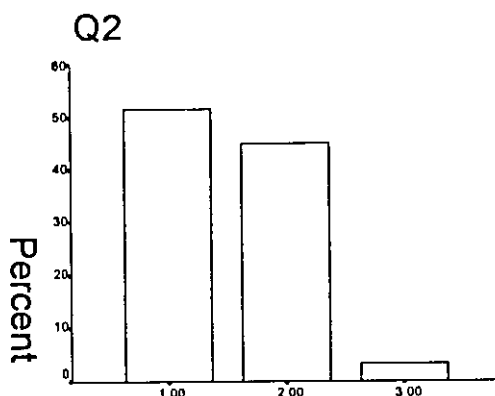
1. غموض القانون الضريبي المطبق



اعتقد 33.3% من المستجوبين بأن غموض قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 يعتبر سبباً مباشراً ويساعد في التهرب من ضريبة الدخل من قبل المكلفين أو من يمثلهم، بينما لم يعتقد 63.3% منهم بذلك، ويؤكدون وضوح هذا القانون إلى حد ما، حيث أنه حدد أسعار

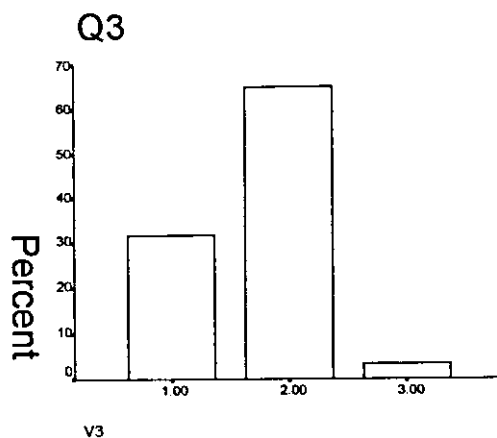
الضريبة ووعائها ومواعيد دفعها وإجراءات تحصيلها، والإعفاءات والتزيلات المتعلقة بها، كذلك تناول كل ما يتصل بها من أحكام، مما يصعب وصفه بالغموض، ويشار في الوقت ذاته أن 3.3% فقط من المستجوبين لم يبدوا رأيهم بذلك.

2. المغالاة في أسعار الضريبة



اعتبر 51.7% من المستجوبين أن هذه الأسعار الضريبية مرتفعة وفيها نوع من المغالاة، وبالتالي فإن هذا الارتفاع يؤدي بهم إلى التهرب من دفع ضريبة الدخل، في حين أن 45% منهم يرو خلاف ذلك ويعتبرون الأسعار معقولة، ولا يعتبرون أن التهرب من دفع ضريبة الدخل يعود إلى كون الشرائح الضريبية مرتفعة، الأمر الذي يؤكد عدم الوعي الضريبي في صفوف المكلفين لكون الأسعار الضريبية المعمول بها منخفضة وتعتبر من أدنى الأسعار الضريبية في المنطقة. ويذكر أن 3.3% من المستجوبين لم يبدوا رأيهم بذلك.

3. تعقيد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة وجبايتها

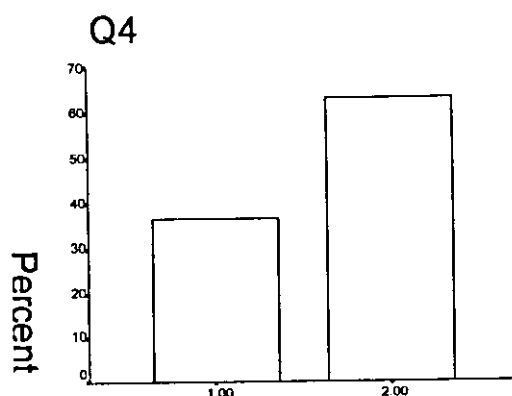


يرى 31.7% من المستجوبين بأن هذه الإجراءات معقدة وبالتالي فإنهم يعتبرون ذلك من أسباب التهرب، وفي المقابل فإن 65% منهم لا يرو تعقيدا في هذه الإجراءات، هذا في الوقت الذي لم يبد فيه 3.3% من المستجوبين رأيهم بذلك.

ومن وجهة نظري فإنه لا يوجد هناك تعقيدات في هذه الإجراءات في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، حيث أن المكلف الذي يقدم كل ما هو مطلوب منه وفي المواعيد المحددة ويدفع ما عليه من التزامات فإنه يأخذ ما يريد من خدمات وفي الوقت الذي يريد طالما أنه أوفى بكامل التزاماته.

ويشار في هذا المجال إلى التحسن الذي حصل في الإدارة الضريبية عبر السنوات 94-2000 مما يدل على عدم وجود تعقيد في هذه الإجراءات ويعكس كفاءة الإدارة الضريبية ، فقد بلغت إيرادات ضريبة الدخل في الضفة الغربية باستثناء ضريبة الإقتطاعات عام 95 ، (20,910,169) دولار وتطورت إلى أن وصلت في عام 2000 إلى (37,810,661) دولار كما ازداد عدد الملفات الفعالة في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية ، حيث بلغ عددها عام 94 ، (37,242) ملفا ، ووصلت في العام 2000 إلى (66,528) ملفا. (1)

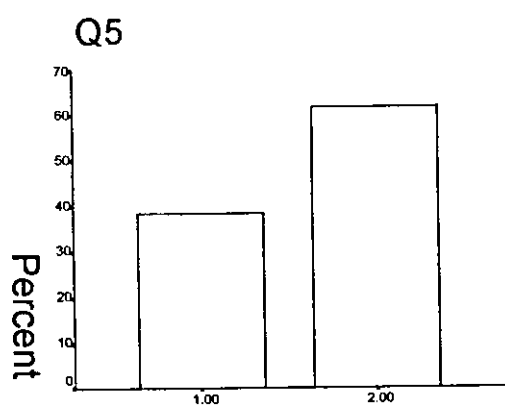
4. عدم كفاءة مأموري التقدير



(1) انظر الملحق رقم (3).

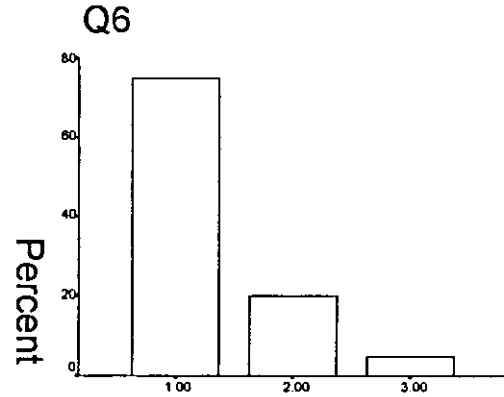
يرى 36.7% من المستجوبين أن التهرب من دفع ضريبة الدخل يعود إلى عدم كفاءة مأموري التقدير، في حين يرى 63.3% منهم عكس ذلك الأمر الذي يعني وجود كفاءة معقولة لدى مأموري التقدير، وبالتالي عدم اعتبار ذلك سببا من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل.

5. انخفاض عدد مأموري التقدير



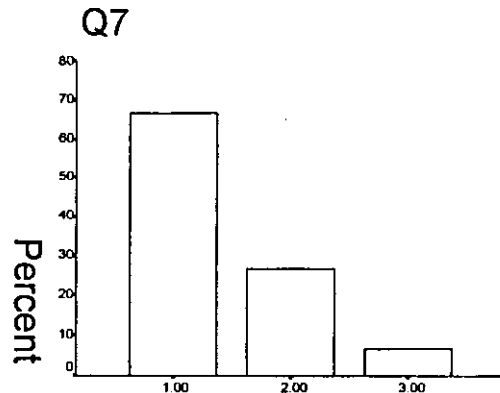
يعتقد 38.3% من المستجوبين بأن انخفاض عدد مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين يعد أحد أسباب التهرب من دفع الضريبة وذلك لأن عدم وجود العدد الكافي من مأموري التقدير يحد من عملية السيطرة على كافة ملفات المكلفين ونشاطاتهم، وفي نفس الوقت يرى 61.7% أن انخفاض عدد مأموري التقدير لا يعد سببا من أسباب التهرب، وأتفق مع هذا الرأي على اعتبار أن المكلف يتعين عليه تقديم كل ما هو مطلوب منه ودفع الضرائب المستحقة عليه بغض النظر عن عدد مأموري التقدير، ولكن في المقابل فإن وجود العدد الكافي من مأموري التقدير يساعد على متابعة كافة الملفات ويعمل على سرعة الإنجاز وعدم تأخير معاملات المكلفين، وبخاصة فيما يتعلق في الملفات الكبيرة.

6. قلة التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل



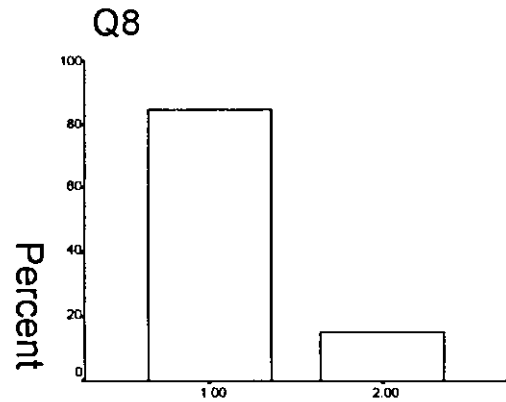
يعتقد 75% من المستجوبين بأن قلة التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل هو سببا من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل وهي نسبة عالية جداً وتتطلب الوقوف على مدلولاتها، حيث تعتبر عملية التنسيق مهمة لما لذلك من انعكاس إيجابي على انخفاض حجم التهرب. وأتفق مع هذا الرأي فعلى سبيل المثال لولا وجود تنسيق بين دوائر ضريبة الدخل ودوائر السير في مختلف المناطق وربط عملية الترخيص للمركبات بإحضار شهادة إخلاء طرف من دائرة ضريبة الدخل لتهرب معظم أصحاب المركبات من دفع الضرائب المترتبة عليهم. هذا ويرى 20% فقط من المستجوبين بأن قلة التنسيق لا تعتبر من أسباب التهرب، في حين امتنع 5% عن إبداء رأيهم.

7. عدم المساواة في التطبيق



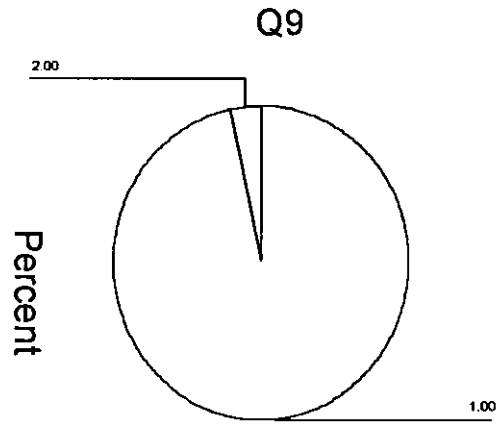
إن عدم المساواة بين المكلفين في تطبيق أحكام القانون الضريبي وما يتعلق به من إجراءات في حالة إنهاء سنواتهم المالية أمر يدفع بالمكلف للبحث عن سبل التهرب من الضريبة. كان يتم الاتفاق مع مكلف على نسبة ربح معينة في حين يتفق على نسبة أخرى مع مكلف آخر مع أنهما يمارسان نفس النشاط. وفي هذا الصدد يؤكد 66.7% من المستجوبين بأن عدم المساواة في التطبيق تعتبر من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل، وهذا موجود في الدوائر الضريبية ولو بشكل بسيط، ويعمل على الإخلال بمبدأ العدالة الذي يعتبر أحد قواعد فرض الضريبة، وحقيقة هذا يدفع بالمكلف للبحث عن وسائل يتهرب من خلالها من الضريبة المترتبة عليه، وفي المقابل فإن 26.7% من المستجوبين يرو خلاف ذلك، هذا وقد امتنع 6.6% منهم عن إبداء الرأي بهذا الخصوص.

8. ضعف الوعي الضريبي



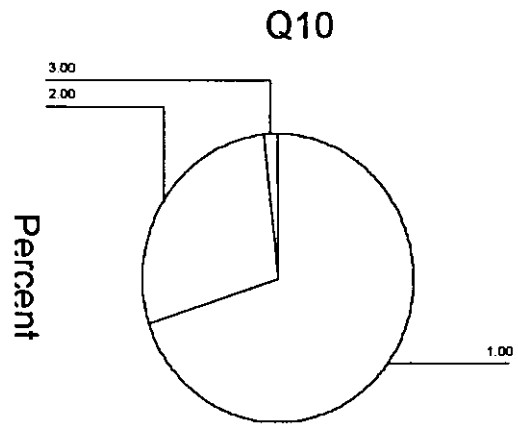
يجمع 85% من المستجوبين أن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين هو من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل، وعليه فإنه لا شك من وجود ضعف في الوعي الضريبي لدى المكلفين، الأمر الذي يترتب عليه عدم أدائهم لالتزاماتهم الضريبية. في حين أن 15% منهم يرو عكس ذلك.

9. انعدام الاستقرار الاقتصادي



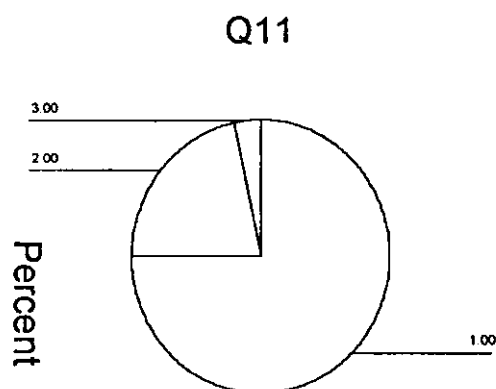
يعزو 96.7% من المستجوبين التهرب من دفع ضريبة الدخل إلى انعدام الاستقرار الاقتصادي، وباعتقادي فإن انعدام الاستقرار السياسي في فلسطين وما يترتب عليه من عدم الاستقرار الاقتصادي يجعل المكلف يتهرب من دفع ضريبة الدخل، ويشار إلى أن 3.3% فقط من المستجوبين يرو عكس ذلك وهي نسبة ضئيلة جداً.

10. سوء المركز المالي للمكلف



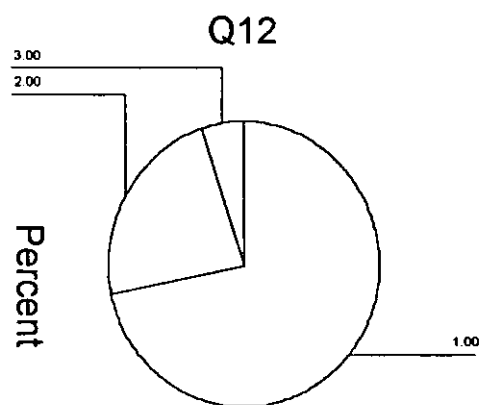
يرى 70% من المستجوبين أن سوء المركز المالي للمكلف يعتبر من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل، ويرى 28.3% منهم خلاف ذلك، في حين امتنع 1.7% منهم عن إبداء الرأي، واعتقد أن نسبة 70% هي نسبة مبالغ فيها ولا تعبر عن حقيقة وضع المكلفين في فلسطين.

11. عدم شعور المكلف بعدالة الضريبة



أما عن عدم شعور المكلف بعدالة الضريبة فيرى 75% من المستجوبين بأن ذلك من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل، وباعتقادي أن مثل هذا الشعور يتأتى للمكلفين في مجال الإعفاءات الشخصية والعائلية خاصة، حيث كثيرا ما يصفونها بعدم العدالة نظرا لانخفاضها، في حين يرى 21.7% منهم خلاف ذلك وهي نسبة منخفضة، ويذكر أن 3.3% منهم امتنع عن إبداء الرأي.

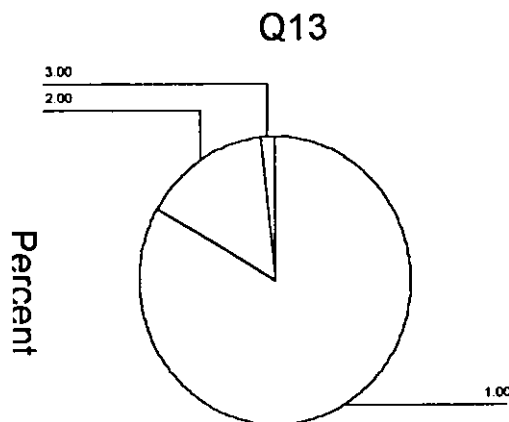
12. ضعف الجزاء الذي يفرض على المتهربين



يعتقد 71.7% من المستجوبين أن ضعف الجزاء الذي يفرض على المكلفين في حالة التهرب من دفع ضريبة الدخل يعتبر سببا من أسباب التهرب، وبحسب اعتقادي أن المكلف في هذه الحالة يرى بأن الجزاء الذي يفرض عليه في حالة تهربه أقل بكثير مما يكسبه من عملية

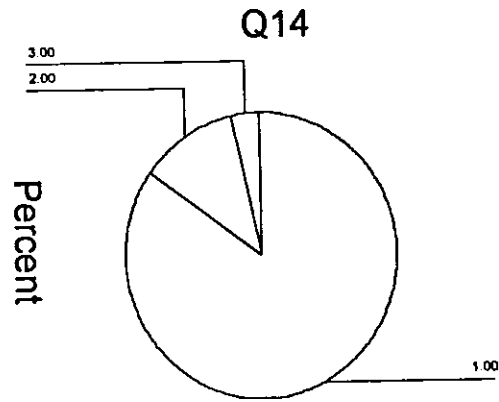
التهرب، فيفضل سلوك هذا الطريق، هذا ويعتقد 23.3% من المستجوبين أن التهرب من دفع ضريبة الدخل لا يعود لكون الجزاء المترتب على ذلك ضعيفا، في حين أن 5% منهم لم يبدو رأيهم بهذا الأمر.

13. عدم تطبيق العقوبات المقررة على المتهربين



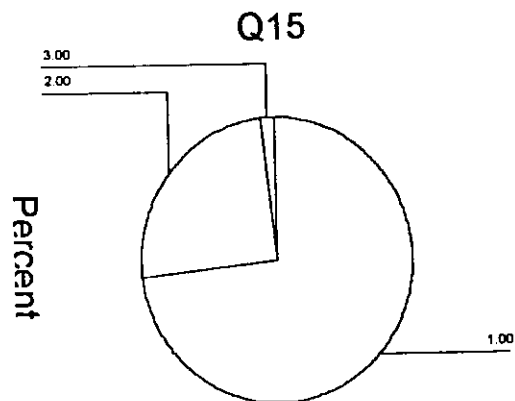
يؤكد 83.3% من المستجوبين أن عدم تطبيق العقوبات المقررة على المتهربين هي أحد الأسباب في عدم دفع ضريبة الدخل والتهرب منها، ونسبة 83.3% هي نسبة مرتفعة جدا، ومن وجهة نظري أن عدم تطبيق هذه العقوبات يعد سببا رئيسا في عملية التهرب، وفي حقيقة الأمر قلما تطبق هذه العقوبات في الواقع العملي مما يزيد من عملية التهرب، وإن كانت هذه الجزاءات ضعيفة إلى حد ما، فإن الخطورة تكمن في عدم التطبيق. ويشار إلى أن 15% من المستجوبين لا يرو بأن عدم تطبيق هذه العقوبات يشكل سببا من أسباب التهرب، في حين أن 1.7% منهم امتنع عن إبداء الرأي بهذا الخصوص.

14. سوء توزيع الإنفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة



يعتبر 85% من المستجوبين أن سوء توزيع الإنفاق العام وعدم شعورهم بالخدمات المقدمة لهم لقاء دفعهم ضريبة الدخل أحد أسباب التهرب منها، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة تعريف المواطنين بوجه عام بأوجه صرف تلك الإيرادات الناجمة عن دفع ضريبة الدخل ونشر الموازنة العامة، كذلك ضرورة توعيتهم بأن الضريبة لا تدفع مقابل منافع شخصية، هذا في الوقت الذي يرى فيه 11.7% من المستجوبين عكس ذلك وهي نسبة بسيطة، في حين أن 3.3% منهم لم يبدو رأيهم بذلك.

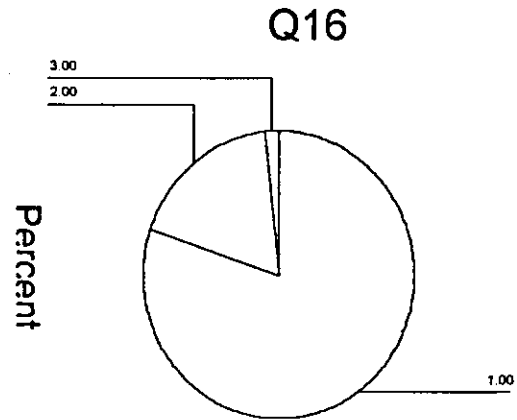
15. غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة



يرى 73.3% من المستجوبين أن التهرب من دفع ضريبة الدخل يعود إلى غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة، واتفق شخصياً مع هذا الرأي حيث أن معظم القوائم المالية والمحاسبية تعد لغايات ضريبية وبقصد التهرب من الضريبة، حيث أن بعض المكلفين أو من يمثلهم يعدون

القوائم المالية ويقدمونها لضريبة الدخل من أجل الوفاء بالتزام يفرضه القانون دون الاعتداد بجوهر هذه القوائم. هذا في الوقت الذي يعارض فيه 25% من المستجوبين ذلك، ولم يبد 1.7% منهم رأيه بذلك.

16. كره الضريبة وعدم الرضى عنها



إن كره الضريبة وعدم الرضى عنها يعتبر من أسباب التهرب من دفعها وهذا ما يراه 80% من المستجوبين، ويعتبر هذا من الأسباب النفسية التي تدفع بالمكلف التهرب من الضريبة هذا ويرى 18.3% من المستجوبين خلاف ذلك ، في حين أن 1.7% منهم لم يبد رأيه بهذا الخصوص.

المبحث الثاني النتائج

من خلال إجراء هذه الدراسة وبعد تحليل البيانات التي تم التوصل إليها يمكن القول بأنها أظهرت النتائج التالية :

- أولاً : إن القانون الضريبة المطبق رقم (25) لسنة 1964م لا يشوبه الغموض إلى حد ما.
- ثانياً : إن هناك نوع من المغالاة في الأسعار الضريبية المعمول بها، وبالتالي فإن بعض المكلفين يتهرب من دفع ضريبة الدخل نتيجة لذلك.
- ثالثاً : الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة وجبايتها غير معقدة وسهلة إلى حد ما، وبالتالي فإن التهرب من دفع ضريبة الدخل لا يرجع بشكل أساسي إلى تعقيد الإجراءات المتبعة.
- رابعاً : التهرب من دفع ضريبة الدخل لا يعود بشكل مباشر إلى عدم كفاءة مأموري التقدير أو انخفاض عددهم في الدوائر الضريبية، وتدل أيضاً على وجود كفاءة لديهم إلى حد ما.
- خامساً : من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل قلة التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل.
- سادساً : من أسباب التهرب من دفع ضريبة الدخل عدم المساواة في التطبيق بين المكلفين.
- سابعاً : ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين عامل مهم من عوامل التهرب من دفع ضريبة الدخل.
- ثامناً : من العوامل الهامة في التهرب من دفع ضريبة الدخل هو انعدام الاستقرار الاقتصادي في الأراضي الفلسطينية.
- تاسعاً : إن شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة هو من أسباب تهربه من دفعها.
- عاشراً : من الأسباب الرئيسة في تهرب المكلف من دفع ضريبة الدخل هو ضعف الجزاء الذي يفرضه القانون على المتهربين بالإضافة إلى عدم تطبيق هذه الجزاءات أصلاً.

حادي عشر : إن سوء الإنفاق العام وعدم شعور المكلف بالخدمات المقدمة من أسباب تهربه من دفع ضريبة الدخل كما أشارت الدراسة.

ثاني عشر : إن غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة هي أحد العوامل البارزة والتي تؤدي إلى التهرب من دفع ضريبة الدخل.

ثالث عشر : من الأسباب النفسية في تهرب المكلفين من دفع ضريبة الدخل كرههم للضريبة وعدم الرضى عنها.

الفصل الخامس : معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين

المبحث الأول : وسائل وسبل مكافحة هذه الظاهرة

المبحث الثاني : الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب الضريبي

التوصيات

الخاتمة : تقييم وملاحظات وتطلعات حول موضوع التهرب الضريبي

الملخص باللغة الإنجليزية

الملاحق

قائمة المراجع

الفصل الخامس معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين

المبحث الأول وسائل وسبل مكافحة هذه الظاهرة

نظرا للضرر والخطورة التي يسببها التهرب من الضريبة بصوره المتعددة والمختلفة فإن على الدولة ان تسعى إلى بذل كل جهد ممكن من أجل مكافحة هذه الظاهرة مستخدمة في ذلك كافة الوسائل المتاحة.

جوهر مكافحة التهرب الضريبي يقوم على أربعة قوائم:

1- تشريعات واضحة وإجراءات شفافة.

2- ضرائب ورسوم معتدلة.

3- جهاز كفاء ونزيه.

4- عقوبات شديدة.

وعلاج هذه الآفة يكمن في القضاء على الأسباب التي تؤدي إلى التهرب من الضريبة، ويتحقق ذلك عن طريق نشر الوعي الضريبي وتحسين مستوى الأداء في المصالح الحكومية وإعادة صياغة بعض نصوص التشريع الضريبي وتنظيم أداة التحصيل بحيث تستطيع مراقبة المكلف مراقبة فعالة. (1)

وفي حقيقة الأمر يمكن أن تلجئ الدولة في سبيل مكافحة التهرب الضريبي إلى استخدام وسائل وقائية، كأن تعمل على منع وقوعه، وذلك من خلال تلافي الأسباب المؤدية له، كما يمكن لها استخدام وسائل علاجية وذلك عن طريق معاقبة مرتكبي هذه الجريمة، ليس ذلك فحسب بل إنزال عقوبات قاسية ورادعة في حقهم.

(1) د. عبدالمك، رميس أسعد: اقتصاديات المالية العامة. الطبعة الثانية. مصر: دار المعارف. 1966. ص313.

وعليه فإن مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين تتطلب معالجة أسبابه جميعها،

نذكرها فيما يلي:

- العمل على ضمان التنسيق المطلوب بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل، الأمر الذي يتطلب تفعيل وزيادة التنسيق بين هذه الدوائر. كالتنسيق الموجود بين دوائر الضريبة ودوائر السير بخصوص براءة الذمة.

- المساواة في التطبيق، مما يوجب على الإدارة الضريبية أن تساوي بين المكلفين إعمالاً لمبدأ المساواة الذي يمثل أحد الركائز الأساسية في فرض الضريبة، كأن تلجأ لاستخدام نسب أرباح معينة لكل قطاع على حدة، للتوصل إلى مقدار الدخل الصافي، وإن يطبق ذلك على كافة المكلفين على حد سواء، لأن المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة له دور كبير في القضاء على المحسوبية في التكليف الضريبي، ويعمل على اجتذاب المكلفين مما يحد من عملية التهرب بشكل كبير.

- العمل على تنمية الوعي الضريبي للمكلفين بشكل عام، وذلك من خلال تعريفهم بواجباتهم والتزاماتهم المالية تجاه وطنهم ومجتمعهم وتوضيح أهمية هذه الالتزامات، وبث وتحريك روح الوطنية فيهم تجاه دولتهم حتى تتمكن من القيام بواجباتها نحوهم، والتي لا يمكن لهم الاستغناء عنها. وأن تعمل على بيان أوجه الإنفاق العام حتى يشعر المكلف بالخدمات المقدمة إليه وتقل حساسيته من دفع الضريبة.

- تحقيق شعور المكلف بالعدالة الضريبية وذلك من خلال رفع مستوى الإعفاءات الشخصية والعائلية، وتطبيق شرائح ضريبية تتناسب مع حجم دخول الأفراد، عن طريق إجراء دراسات معينة، على أن يتم ربط ذلك بجدول غلاء المعيشة والاستفادة من الجهاز المركزي للإحصاء في هذا المجال، ومن الجدير بالذكر أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد عمل على رفع تلك الإعفاءات ولكنها لم تدخل حيز التنفيذ.

- فرض عقوبات رادعة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، بحيث تتناسب هذه العقوبات مع حجم الضرر الذي يلحق بالخزانة العامة نتيجة التهرب، وأن يتم تطبيق هذه العقوبات بشكل حاسم وعلى كل من يرتكب هذه الجريمة بدون استثناء.

- تطوير مهنة تدقيق الحسابات وإبراز دورها الفاعل، لأهميتها الكبيرة، وبالتالي فإن هناك ضرورة لوجود جسم مهني يراعى المهنة ويحافظ عليها من خلال رفع مستوى الأداء لدى المدققين الخارجيين عن طريق عقد دورات تدريبية والالتزام بقواعد السلوك المهني، ومراعاة التشريعات ذات الصلة بالموضوع، بالإضافة إلى ذلك لا بد من إيجاد معايير محاسبية فلسطينية يلتزم بها مدققوا الحسابات أسوة ببعض الدول التي تبنت معايير خاصة بها كالأردن، والسعودية والبحرين والكويت.

- رفع كفاءة التجهيزات المكتبية وخاصة الإلكترونية، وذلك من خلال إنشاء شبكة حاسوب فلسطينية ترتبط فيها كافة الدوائر الضريبية في فلسطين، ورفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب. ومن ثم الاستغناء عن الشبكة المستخدمة حالياً (شاعم) نظراً لما تحدثه هذه الشبكة من إرباك بالدوائر الضريبية في حالة تعطلها في كافة الأعياد والمناسبات الإسرائيلية.

- على موظفي الإدارة الضريبية استخدام الحق الذي منحهم إياه القانون في الاطلاع على كافة المستندات والوثائق التي تتعلق بالمكلفين والتي تفيد بدورها في معرفة حقيقة وضع المكلف والتوصل إلى تقدير وقرار سليمين.

- توفير الكادر الفني ذي الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.

- وجود نظم رقابية تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة التي تكفل ضمان انتظام سير العمل.

- توفير أنظمة أجور مناسبة تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تلائم طبيعة وأبعاد ما يقع على عاتقهم من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تتطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم. الأمر الذي يدفعهم إلى العمل بشكل أكبر، ويجعل مقاومتهم للفساد أكثر قوة.
- يشار كذلك إلى دور الاحتلال الإسرائيلي واستغلاله للموارد والإمكانيات الاقتصادية الفلسطينية، مما ساهم في تجذر هذه الظاهرة. (1)

وأخيراً يمكن القول أنه لا بد من العمل على تضافر جهود كل من المشرع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع بشكل عام على اعتباره يمثل أو يشكل جمهور المكلفين بدفع الضرائب، وتشكيل مؤسسة أو معهد وطني بعنوان "معهد التوعية الضريبية" مثلاً يتولى عملية التنسيق بين الدوائر الحكومية المعنية وضريبة الدخل، وتوعية جمهور المكلفين على اعتبار "أن دفع الضريبة واجب وطني وأخلاقي" وغير ذلك من الأمور التي تكفل مكافحة التهرب الضريبي والحد منه إلى أقصى درجة ممكنة.

(1) للمزيد انظر ، علاونة ، عاطف كمال ، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثاني الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني في مكافحة التهرب الضريبي

يهدف هذا المبحث إلى الوقوف على ما تضمنه مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني من وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ومدى انسجام هذه الوسائل مع "الوسائل والسبل" المذكورة آنفاً. وعليه فقد تبنى المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل العديد من الوسائل الوقائية والعلاجية في سبيل مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، والحيلولة دون حدوثه ومن هذه الوسائل ما يلي :

1. حرص المشرع الضريبي الفلسطيني على تحديد الوعاء الضريبي بشكل غير قابل للاختلاف، وفي سبيل تحقيق العدالة الضريبية فقد عمل المشرع الفلسطيني على رفع قيمة الإعفاءات الشخصية والعائلية، بحيث أصبح إعفاء الإقامة (1500) دينار بدلاً من (4200) شيكل حسب ما هو معمول به حالياً، وكذلك عمل على رفع الإعفاء الجزئي من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت وما في حكمها التي يدفعها القطاع العام وقطاع المنشآت غير الهادفة للربح والقطاع الخاص إلى 35% بدلاً من 20% ، كما أعطى إعفاءاً عائلياً قدره (500) دينار عن كل من الوالدين والزوج والأبناء المعالين بدلاً من (2520) شيكل عن الزوج، و(840) شيكل عن كل ولد ، و (1260) شيكل عن كل معال شرعاً، هذا بالإضافة إلى إعفاء الطالب الجامعي بقيمة (2500) دينار لكل فرد من العائلة باستثناء المنح، بدلاً من (4200) شيكل، ويكون المشرع الفلسطيني بذلك قد عمل على مراعاة الأعباء العائلية التي يتحملها المكلفون إلى حد ما، إضافة إلى تطبيق المبدأ التصاعدي في مطارح الضريبة ومعدلاتها، ومن شأن ذلك تخفيف العبء الضريبي عن المكلف، الأمر الذي يؤدي إلى قناعته بها وعدم تهريبه منها.

2. أخذ المشرع الضريبي الفلسطيني بطريقة الإقرار الضريبي، حيث ألزم المكلفين الذين لهم مصدر دخل أو أكثر، بتقديم هذا الإقرار في موعد محدد. وتعتبر هذه الإقرارات بمثابة قرينة على دخل المكلف عن سنته المالية وهذه القرينة قابلة لإثبات العكس، حيث يجوز لمأمور التقدير إثبات

أن البيانات الواردة في الإقرار الضريبي غير صحيحة، ولكن في هذه الحالة يتعين على مأمور التقدير أن يرسل للمكلف مذكرة رسمية يبلغه فيها عن رفضه للتقدير الذاتي الذي قدمه المكلف سواء كان هذا الرفض بصورة جزئية أو كلية وأن يتم هذا التبليغ خلال سنة أشهر من استلام المديرية لإقرار المكلف.

ويعتقد أن المشرع الضريبي الفلسطيني كان موقفاً عندما وضع حداً للتقادم للنظر في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف، بحيث اعتبر المشرع هذا الإقرار موافقاً عليه من قبل مأمور التقدير، وتأخذ قيمة التقدير الذاتية صفة القطعية، إذا انقضت فترة ستة شهور من تاريخ تقديمه ولم يتم مأمور التقدير بتدقيقه وفحصه وإبلاغ المكلف بشأنه خلال تلك الفترة. (1) وكذلك فإن هذا التحديد للنظر في الإقرار الضريبي يعمل على سرعة البت في قضايا المكلفين واستقرار المعاملات، وتحصيل أسرع للضرائب.

كما أجاز المشرع لمأمور التقدير إهمال أية معاملة تصرف وهمية أو مصطنعة، وأجاز كذلك إجراء تقدير جزافي على دخل المكلف ويقع حينئذ عبء الإثبات على المكلف بأن هذا التقدير باهظاً ومبالغ فيه، وما عليه إلا إثبات عكس ذلك.

3. وقد منح المكلف الذي يقدم الإقرار خلال الموعد المحدد ويدفع الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار تنزيلات بقيمة 6% من الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول التالي لانتهائها، وبقيمة 4% إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لانتهاء السنة نفسها، وبقيمة 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث لانتهاء هذه السنة ويكون المشرع بذلك قد عمل على تحفيز المكلف لتقديم الإقرار في الموعد المحدد ودفع الضريبة المستحقة عليه للاستفادة من هذه التنزيلات مما يساعد بدوره على الحد من عملية التهرب، وبالمقابل فقد رتب غرامة تأخيرية بنسبة 1% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور إذا لم يقدم المكلف الإقرار في الموعد المحدد. (2)

(1 ، 2) انظر المادة (21) فقرة (2)، والمادة (19) فقرة (2)، والمادة (40) فقرة (2) من المشروع.

4. وقد راعى المشرع الضريبي ضرورة الحيلولة دون الازدواج الضريبي، وعليه فقد أجاز تقاص ضريبة الأبنية والأراضي. (1)
5. وحرصاً من المشرع الضريبي على وقت المكلفين وجهدهم، فلم يلزمهم بضرورة الحضور إلى دائرة ضريبة الدخل لتقديم الإقرارات الضريبية، وإنما أجاز لهم إيداع هذه الإقرارات في البريد المسجل، كما أجاز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن ينيب عنه خطياً أيًا من الأشخاص لتمثيله لدى المديرية، في أي إجراء من إجراءات تقدير دخله. (2)
6. تبسيط إجراءات تحصيل الضريبة حيث أعطى الوزير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة بناء على طلب المكلف شريطة وجود أسباب لذلك. (3)
7. الحجز عند المنبع نظراً لما لهذه الطريقة من فوائد في سرعة التحصيل والتقليل من نفقات الجباية، حيث ألزم المشرع كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمها وأية دفعات أخرى غير معفاة من الضريبة أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقررة وأن يقدم للدائرة كشفاً بالمبالغ التي خصمها وذلك خلال (15) خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع وإذا تخلف صاحب العمل عن القيام بذلك تحصل الضريبة منه كما لو أنها مستحقة عليه. (4)
8. ملائمة موعد تحصيل الضريبة مع موعد إقفال الحسابات الخاصة بالمكلف، حتى لا يشعر المكلف بعبء الضريبة، ويكون المشرع بذلك قد راعى تحقيق مبدأ الملائمة في فرض الضريبة، حيث أن الضريبة الملائمة وإن انخفضت حصيلتها أفضل من الظالمة وإن تعددت مواردها .
9. اعتبار التهرب الضريبي جريمة ضريبية ورتب عليها عقوبات جزائية وأخرى مالية ضريبية. (5)
- (1) أنظر المادة (14) من المشروع.
- (2) أنظر المادة (19)، والمادة (27) من المشروع.
- (3) أنظر المادة (35) من المشروع.
- (4) أنظر المادة (33) من المشروع.
- (5) أنظر المادة (41) من المشروع.

ونص على إجراءات لمكافحتها مثل منع المكلف من التهرب من دفع الضريبة، فقد أجاز المشرع للمحكمة المختصة أن تصدر قراراً بمنع المكلف من السفر إلى أن تسوى قضيته، بناء على طلب يتقدم به المدير بعد موافقة الوزير وموضحاً أسباب طلبه ومبرراته، ومن شأن هذا الإجراء ضمان تحصيل الضريبة المستحقة قبل مغادرة المكلف. (1)

(1) أنظر المادة (44) من المشروع.

التوصيات

أولاً : إقرار مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والعمل على تطبيقه على الأراضي الفلسطينية بدلاً من القانون الأردني رقم (25) لسنة 1964م والمعمول به حالياً.

ثانياً : ضرورة اتخاذ المشرع الضريبي الفلسطيني مواقف متشددة في حق مرتكبي جرائم التهرب من ضريبة الدخل، كان ينص على عدم رجعية القانون الأصلح للمتهم.

ثالثاً : العمل على ملاحقة مرتكبي جريمة التهرب من ضريبة الدخل، وعدم الاقتصار على التجريم والتهديد بالعقاب فحسب.

رابعاً : العمل على الحيلولة دون أسباب التهرب الضريبي، قبل العمل على علاجه من أجل التخلص من هذه الظاهرة.

خامساً : يجب أن تتناسب وتتلاءم الشرائح الضريبية مع المقدرة التكلفية للأفراد ومن أجل تحقيق ذلك، يوصى بإجراء دراسة لمعرفة الشرائح الضريبية المناسبة، كذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية حتى يشعر المكلف بعدالة الضريبة، على أن يرتبط ذلك بجدول غلاء المعيشة. سادساً : التأكيد على تبسيط وتسهيل الإجراءات في الدوائر الضريبية، ومعاملة المكلفين باحترام، وخلق أجواء من الثقة والارتياح بين المكلف والإدارة الضريبية والتمسك بمبدأ المساواة في التطبيق.

سابعاً : تفعيل وزيادة عملية التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل على مختلف المستويات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ثامناً : ضرورة العمل على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين، والعمل على إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال الندوات، والنشرات، ووسائل الإعلام وإصدار مجلة سنوية بهذا الخصوص مع بيان أوجه صرف النفقات حتى يطمئن المكلف بأن الأموال التي يدفعها تتفق في سبيل تحقيق المصلحة العامة.

تاسعا : تفعيل عملية التفتيش الميداني في كافة المناطق، وجرد الملفات في الدوائر الضريبية سنويا لمعرفة ما تم إنجازه منها ومتابعة الملفات العالقة بشكل جدي.

عاشرا : التقيد التام بمضمون ومحتوى شهادة عدم الخصم بالمصدر من حيث الجهة الموجهة إليها هذه الشهادة، وتاريخ انتهاءها، والمبلغ المراد قبضه، ورقم الفاتورة الضريبية الصادرة به.

حادي عشر : العمل على إحداث دائرة معلومات ضريبية وتطوير قواعد للبيانات عن كافة المكلفين وتزويد الدوائر الضريبية بتلك البيانات مما يساهم بشكل كبير جدا في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ثاني عشر : أن يلزم المشرع الضريبي الفلسطيني مدقق الحسابات المرخص أن يقدم لدائرة ضريبة الدخل كشفاً بأسماء عملاءه وعناوينهم جميعاً، ممن يتولى تنظيم دفاترهم أو فحصها أو تدقيقها خلال مدة محددة، وذلك حتى يتسنى للإدارة الضريبية أعمال الرقابة عليها.

ثالث عشر : توفير الكادر الفني ذو الكفاءة والخبرة العالية المزود بالأنظمة الإلكترونية الحديثة مع وجود نظم رقابية تكفل انتظام سير العمل، بالإضافة إلى أنظمة أجور مناسبة تلائم طبيعة وأبعاد ما يقع على عاتقهم من مسؤوليات.

الخاتمة

تقييم وملاحظات وتطلعات حول موضوع التهرب الضريبي

تبين لنا من خلال الدراسة السابقة أن للتهرب الضريبي مفهومين: إحداهما واسع والآخر ضيق. فالتهرب الضريبي بمفهومه الواسع قد يكون مشروعاً أو غير مشروع. ويعرف التهرب المشروع اصطلاحاً "بتجنب الضريبة" أي التملص، ويكون ذلك إما بلجوء المكلف إلى تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، كأن لا يعمل مثلاً، أو أن يعمل في مجال معفي من الضريبة كالزراعة، أو بلجوء المكلف إلى التملص من الضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي، وفي كل الأحوال يعتبر هذا التهرب مشروعاً، لأن المشرع الضريبي لم ينص على تجريمه، ولم يرتب عليه أية جزاءات.

أما التهرب غير المشروع، فقد يقع في مرحلة تحديد وعاء الضريبة، أو في مرحلة تسديدها. ففيما يتعلق بالتهرب في مرحلة تحديد وعاء الضريبة، فيكون عند امتناع المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي أو ما يعرف بالإقرار الضريبي، أو عند سلوك المكلف أية صورة من صور التهرب الضريبي التي جرمها المشرع، أما عن التهرب في مرحلة تسديد الضريبة فيتمثل بامتناع المكلف عن دفع الضريبة في الموعد المحدد لها قانوناً.

وقد اتضح من الدراسة السابقة أيضاً أن المشرع الضريبي الأردني في القانون رقم (25) لسنة 1964م، وكذلك المشرع الضريبي الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل، قد اعتبرا جريمة التهرب من ضريبة الدخل، هي سلوك المكلف أو ارتكابه أحد صور أو أفعال جريمة التهرب المنصوص عليها في المادة (67) من القانون الأردني والمادة (41) من المشروع الفلسطيني، حيث أن هذه الصور أو الأفعال محددة على سبيل الحصر في كل منهما، وعليه فإن أي سلوك يسلكه المكلف غيرها، لا يعتبر متهرباً من ضريبة الدخل، حتى لو كان قاصداً التهرب "قلاً جريمة ولا عقوبة إلا بنص".

أما فيما يتعلق بتخلف المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي، أو الإقرار الضريبي عن الموعد المحدد له قانوناً، فقد اعتبره كل من المشرعين الأردني والفلسطيني جريمة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي، حيث يعاقب القانون الأردني فاعل هذه الجريمة لمجرد تأخره عن تقديم كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد. بغرامة لا تقل عن دينارين ولا تزيد عن عشرة دنانير عن كل شهر تخلف حسب المادة (1/68) وتم تعديل هذه العقوبة بموجب أوامر عسكرية إسرائيلية حيث أصبحت عقوبة التخلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي (الحبس نصف سنة أو غرامة أو العقوبتين معاً). جاء ذلك في المادة (1/1/68). أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فقد عاقب على التأخر في تقديم الإقرار الضريبي بغرامة بنسبة 1% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور.

هذا وقد بينت الدراسة أن للتهرب الضريبي آثاراً ضارة من عدة وجوه، فهو يضر بالخرانة لما يترتب عليه من انخفاض حصيلة الضرائب، كما يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو يرفضون هذا السلوك بينما يتهرب غيرهم، وكذلك يضر بالمجتمع ويتمثل ذلك في إضعاف قدرة الدولة على القيام بواجباتها المختلفة تجاه هذا المجتمع، بالإضافة إلى آثاره الخطيرة على الاقتصاد القومي، إذ أن التهرب يقلل من الإنفاق العام وهذا بدوره يقلل من الاستثمار ومن ثم حدوث كساد اقتصادي، وعلاوة على ذلك فإن التهرب يعمل على نشر الفساد في المجتمع ويخل بالعدالة الضريبية والمجتمعية.

وعليه، فإنه يجب على الدولة أن تعمل على مكافحة التهرب الضريبي نظراً لما يترتب عليه من نتائج ضارة بالفرد والمجتمع. وفي سبيل العمل على مكافحته لا بد من التعرف على أسباب التهرب الضريبي. وقد بينت نتائج الاستبيان الذي وزع على عينة الدراسة، أن الأسباب التي تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي هي أسباب اقتصادية بالدرجة الأولى تمثلت في انعدام الاستقرار الاقتصادي، ثم ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، وهناك أسباب إدارية أيضاً تمحورت في قلة التنسيق مع الدوائر الحكومية وعدم المساواة في التطبيق، وعدم تطبيق العقوبات

المقررة على المتهمين. كما يوجد أسباب تشريعية ومنها عدم شعور المكلف بعدالة الضريبة وضعف الجزاء الذي يفرض على المكلف في حالة التهرب، هذا بالإضافة إلى التثمر من حجم وتوزيع الإنفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة، كذلك غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة، والسبب النفسي الذي تمثل في كراهية المكلف للضريبة، وبناء على ما تقدم فإن الدول تعمل على استخدام العديد من الوسائل والأساليب الوقائية والعلاجية في مكافحة التهرب الضريبي.

وأخيراً وليس آخراً، لا بد من التأكيد على أنه لا فائدة من تجريم التهرب الضريبي والتهديد بالعقاب ما لم يقترن ذلك بالتنفيذ، وعليه يتعين على الإدارة الضريبية مباشرة رقابتها على المكلفين، وتقديم الشكوى في حق كل من يرتكب هذه الجريمة، حتى تأخذ العدالة مجراها، وتعاد الأمور إلى نصابها، وحتى يتم معالجة هذه الظاهرة لا بد من تضافر جهود كل من المشرع والإدارة الضريبية، ومجتمع المكلفين على حد سواء.

هذه هي أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسة، فإن أصبت وأفدت فمن الله، وإن أخفقت فمن نفسي.

Summary

This study focuses on the methods followed to elude paying income tax in the West Bank, and it highlights the causes and excuses for not paying income tax as well as the negative effects of not paying it.

This study also provides suggestions to prevent this phenomenon in the West Bank, In addition, it may help the Tax Department to come up with a proposal of Palestinian tax law.

The methodology the researcher followed up involved a survey of a random sample of seventy-six respondents from the income Tax Department staff and other respondents. A questionnaire was designed for this purpose and the SPSS program analyzed the data.

It turned out that there is a range of factors that make people elude Income Tax payment, These factors are economical, managerial, legislative and psychological. The most effective factors stem from the lack of economic stability, lack of coordination between the governmental institutions and the Income Tax Departments, the inequality of applying the Income Tax Laws on tax payers and the lack of tax payers awareness of negative effects of not paying this income tax.

This study recommends the following:

1. The need for the implementation of Palestinian Income Tax Law and the strict application of this law.
2. The necessity of direct coordination between the different governmental departments and the Income Tax Departments.
3. The need for tax inspection activation and improving the community's awareness of paying income tax.
4. The importance of tax information network.

ملحق رقم (1) الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم
استبيان

الأسئلة المدونة أدناه تتعلق بدراسة ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين. يرجى وضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تراها مناسبة، علماً أن هذه الأجوبة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

يتهرب المكلفون من دفع ضريبة الدخل بسبب !

الرقم	السؤال	نعم	لا	لا رأي
1.	غموض القانون الضريبي المطبق.			
2.	المغالة في أسعار الضريبة.			
3.	تعقيد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة وجبايتها.			
4.	عدم كفاءة مأموري التقدير.			
5.	انخفاض عدد مأموري التقدير.			
6.	قلة التنسيق بين الدوائر الحكومية وضريبة الدخل.			
7.	عدم المساواة في التطبيق.			
8.	ضعف الوعي الضريبي.			
9.	انعدام الاستقرار الاقتصادي.			
10.	سوء المركز المالي للمكلف.			
11.	عدم شعور المكلف بعدالة الضريبة.			
12.	ضعف الجزاء الذي يفرض على المتهربين.			
13.	عدم تطبيق العقوبات المقررة على المتهربين.			
14.	سوء الإنفاق العام وعدم الشعور بالخدمات المقدمة.			
15.	غياب مهنة تدقيق الحسابات المنظمة.			
16.	كره الضريبة وعدم الرضا عنها.			

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

صلاح قاسم

ملحق رقم (2)
نتائج الاستبيان الميداني

السؤال	الإجابات	التكرار	النسبة المئوية
1	نعم	20	33.3
	لا	38	63.3
	لا رأي	2	3.3
المجموع	-----	60	%100
2	نعم	31	51.7
	لا	27	45.0
	لا رأي	2	3.3
المجموع	-----	60	%100
3	نعم	19	31.7
	لا	39	65.0
	لا رأي	2	3.3
المجموع	-----	60	%100
4	نعم	22	36.7
	لا	38	63.3
	لا رأي	0	0.0
المجموع	-----	60	%100
5	نعم	23	38.3
	لا	37	61.7
	لا رأي	0	0.0
المجموع	-----	60	%100
6	نعم	45	75.0
	لا	12	20.0
	لا رأي	3	5.0
المجموع	-----	60	%100
7	نعم	40	66.7
	لا	16	26.7
	لا رأي	4	6.6
المجموع	-----	60	%100
8	نعم	51	85.0
	لا	9	15.0
	لا رأي	0	0.0
المجموع	-----	60	%100
السؤال	الإجابات	التكرار	النسبة المئوية

96.7	58	نعم	9
3.3	2	لا	
0.0	0	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
70.0	42	نعم	10
28.3	17	لا	
1.7	1	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
75.0	45	نعم	11
21.7	13	لا	
3.3	2	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
71.7	43	نعم	12
23.3	14	لا	
5.0	3	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
83.3	50	نعم	13
15.0	9	لا	
1.7	1	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
85.0	51	نعم	14
11.7	7	لا	
3.3	2	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
73.3	44	نعم	15
25.0	15	لا	
1.7	1	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع
80.0	48	نعم	16
18.3	11	لا	
1.7	1	لا رأي	
%100	60	-----	المجموع

ملحق رقم (3)

إيرادات ضريبة الدخل في الضفة الغربية باستثناء ضريبة الإقتطاعات *

السنة المالية	المبلغ (بالشيكل)	المبلغ (بالدولار) **	نسبة النمو السنوية
1994	---	---	---
1995	62,964,701	20,910,169	---
1996	80,414,146	26,638,668	%27
1997	117,359,046	34,025,005	%28
1998	125,835,402	33,101,513	%3-
1999	158,147,401	38,199,855	%15
2000	154,165,408	37,810,661	%1-

* وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل، رام الله.

** متوسط سعر الدولار للسنوات 2000-95 حسب معطيات (البنك المركزي الإسرائيلي).

الملفات الفعالة في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية للسنوات 2000-94 *

السنوات	عدد الملفات **	حجم الزيادة	نسبة النمو السنوية
1994/12/31	37,242	---	---
1995/12/31	45,076	7834	%21
1996/12/31	49,926	4850	%11
1997/12/31	53,882	3956	%8
1998/12/31	58,002	4120	%8
1999/12/31	62,758	4756	%8
2000/12/31	66,528	3770	%6

* شركة شاعم.

** يستثنى من عدد الملفات ملفات الإقتطاعات.

تطور ضريبة الإقتطاعات في الضفة الغربية للسنوات 2000-94 *

السنة المالية	المبلغ (بالشيكل)	المبلغ (بالدولار)	نسبة النمو
1994	---	---	---
1995	36,370,003	12,078,242	---
1996	40,532,520	13,427,144	%11
1997	60,473,282	17,532,553	%30
1998	83,595,861	21,990,230	%25
1999	76,129,230	18,388,703	%16-
2000	60,825,371	14,918,051	%19-

* وزارة المالية، مديرية ضريبة الدخل، رام الله.

قائمة المراجع

1. مصطفى ، إبراهيم ، وآخرون (مجمع اللغة العربية) المعجم الوسيط : الجزء الثاني . الطبعة الثانية . استنبول : دار الدعوة . 1989.
2. د. رحالة ، إبراهيم القاسم : مالية الدولة الإسلامية . القاهرة : مكتبة مدبولي . 1999.
3. د. شامية ، أحمد زهير ، د. الخطيب ، خالد : المالية العامة . الطبعة الثانية . عمان : دار زهران للنشر والتوزيع . 1997.
4. د. سرور ، أحمد فتحي : الجرائم الضريبية . جامعة بيروت : دار النهضة العربية . 1990.
5. خصاونة ، جهاد سعيد : المالية العامة والتشريع الضريبي . الطبعة الأولى . عمان : دار وائل للنشر . 1999.
6. د. السفاريني ، حسن فلاح الحاج موسى : قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً . عمان : نقابة المحامين . 1998.
7. د. عبدالملك ، رميس أسعد : إقتصاديات المالية العامة . الطبعة الثانية . مصر : دار المعارف . 1966.
8. د. محمد ، سعد محيي : الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية . الإسكندرية : مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية . بلا سنة.
9. د. تكلا ، شريف رمسيس : الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة . جامعة عين شمس : دار الفكر العربي . 1979/1978.
10. د. علاونة ، عاطف كمال : شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة . رام الله : مؤسسة الجيل ، مركز استطلاع الرأي العام الفلسطيني . 1992.
11. د. هويدي ، عبدالجليل : المالية العامة . الطبعة الثانية . جامعة أسيوط : دار الفكر العربي . 1983.

12. د. الشواربي ، عبد الحميد : الجرائم المالية والتجارية . الإسكندرية : منشأة المعارف . 1989.
13. د. بركات ، عبد الكريم صادق : الإقتصاد المالي . الإسكندرية : منشأة المعارف . 1978.
14. د. القاضي ، عبد المجيد محمد : اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام . جامعة الزقازيق : كلية التجارة . بلا سنة.
15. د. فوزي ، عبد المنعم : المالية العامة والسياسة المالية . بيروت - لبنان : دار النهضة العربية . 1971.
16. د. بشور ، عصام : المالية العامة والتشريع المالي . دمشق : مطبعة الروضة . 1993.
17. الشريف ، عليان : المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن . الطبعة الأولى . عمان - الأردن : دار الفكر للنشر والتوزيع . 1991.
18. أ. د. عناية ، غازي : المالية العامة والتشريع الضريبي . الطبعة الأولى . عمان : دار البيارق . 1998.
19. د. فرحات ، فوزت : المالية العامة - التشريع الضريبي العام . الطبعة الأولى . بيروت : مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع . 1997.
20. د. عطية ، قدرى نقولا : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها . جامعة الإسكندرية : مطبعة معهد دون بوسكو . 1960.
21. د. دويدار ، محمد : مبادئ الإقتصاد السياسي - الإقتصاد المالي . الطبعة الثالثة . الإسكندرية : الدار الجامعية . 1978.
22. د. القاضي ، محمد محمد مصباح : جرائم الممول المضرة بالخرانة العامة . القاهرة : دار النهضة العربية . 1996.
23. د. عبدالفضيل ، محمود ، د. العدل ، محمد رضا : مبادئ المالية العامة - مع إشارة خاصة لتطور النظام المالي المصري . الطبعة الثانية . القاهرة : دار النهضة العربية . 1982.

24. صادق ، مورييس : موسوعة التهرب الضريبي . القاهرة : دار الكتاب الذهبي . 1999.
25. روزنبرج ، موشيه : الإدارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة - كتاب توجيه : 1992.
26. أ.د. صبري ، نضال رشيد ، وآخرون : محاسبة ضريبة الدخل . الطبعة الأولى . عمان : جامعة القدس المفتوحة . 1998.
27. د. البطريق ، يونس أحمد : المالية العامة . بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر . 1984.

القوانين

1. الدستور الأردني.
2. القانون الأساسي المؤقت للسلطة الوطنية الفلسطينية.
3. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م.
4. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الأولى لدى المجلس التشريعي الفلسطيني.
5. قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998م.
6. قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1956م.
7. القانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985م.

الدوريات

1. الإنترنت .
2. د. علاونة ، عاطف كمال ، جبريل ، عودة : السياسات الضريبية الفلسطينية – تقييم أولي . سلسلة تقارير الندوات . العدد الثالث . / ، ص8
3. السلطة الوطنية الفلسطينية ، وزارة المالية – مديرية ضريبة الدخل : اعرف حقوقك وواجباتك . دليل ضريبة الدخل . الإصدار الأول . / ، ص19
4. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية.
5. وزارة المالية الفلسطينية.