

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

حماية المال العام ودين الضريبة

إعداد

أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة

إشراف

الدكتور محمد شرافة

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

2006



حماية المال العام ودين الضريبة

إعداد

أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2006/08/30م، وأجيزت.

التوقيع

Dr. shawakha

.....

.....

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور محمد شراقة / مشرفاً ورئيساً

الدكتور سليمان العبادي / ممتحناً خارجياً

الأستاذ الدكتور طارق الحاج / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى والدي جناحي الرحمة وسبيل المغفرة.
إلى أبنائي فلذات كبدي محمد وأحمد ومحمود..
إلى أخوتي وأخواتي الذين يجري حبهم في عروقي كجدول الماء الرقراق الذي ينساب في الربيع..
إلى عصفورتي الأملى وياقوتتي الأعلى زوجتي الحبيبة التي ما سئمت يوماً في شدّ أزرعي على مواصلة الجد والاجتهاد في سبيل العلم والدراسة..
إلى وطني الذي يموت على يديه المستحيل وفيه يندثر المحال..
إلى شهدائنا الأبرار الذين روت دماؤهم جذور السنابل وكروم الجبال.
إلى الرابضين كالطود العظيم صباح مساءً على حواجز الموت هازئين بسماجة وعريضة جند الاحتلال..
إلى كافة جرحى ومعاقى الانتفاضة الذين لهم في أعناقنا دين الرجال..
إلى كل أبناء شعبنا الصامدين الذين يعانون مرارة القهر والاضطهاد.
إلى من عشقوا الحياة ولم ترهبهم عصا الجلال ولا صلف الطغاة.
إلى من بقوا بأفواه الاحتلال شوكة لا تميّط وبحلقه غصة لا تحيد
إلى من رسموا للقادمين تباشير الفجر الجميل..
إلى أساتذتي الأكارم..... هدية إجلال ومحبة ووفاء.
وبعد فإن سلوك طريق العلم من أعظم القربات وأجلّ الطاعات وقد روي عن أبي الدرداء رضي الله عنه أنه قال: (سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول: من سلك طريقاً يطلب فيه علماً سهل الله به طريقاً من طرق الجنة وإن فضل العالم على العابد كفضل القمر ليلة البدر على سائر الكواكب وإن العلماء ورثة الأنبياء وإن الأنبياء لم يورثوا ديناراً ولا درهماً وورثوا العلم، فمن أخذه أخذ بحظ وافر).
فأسأل الله أن يجعل لي بهذا البحث طريقاً من طرق الجنة وأسأله عز وجل السداد والتوفيق في القول والعمل إنه سميع مجيب الدعاء.

الشكر والتقدير

بعد أن منّ الله علي بإتمام هذه الأطروحة فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم بعظيم الشكر والعرفان إلى أستاذي الدكتور محمد شراقة لقبوله الإشراف على هذه الأطروحة، ولما بذله من جهد مشكور خلال إعدادها.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور طارق الحاج والدكتور سليمان العبادي لتفضلهما بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتحملهما عبء دراستها وتفحصها، ولما أبدياه من ملاحظات قيمة ساهمت في إثرائها.

إلى كافة الذين ساعدوني على إتمام هذه الرسالة الجنود المجهولين الذين أكن لهم الاحترام والتقدير.

سائلاً المولى عز وجل أن يجعل هذا البحث في ميزان حسناتهم.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار اللجنة
ت	الإهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	قائمة المحتويات
س	قائمة الجداول
ض	الملخص باللغة العربية
1	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
3	أهداف الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	حدود الدراسة
5	منهجية الدراسة
6	معوقات الدراسة
6	فرضيات الدراسة
8	الفصل الأول: المال العام ومفهومه القانوني
9	المبحث الأول: مفهوم المال العام وطبيعته
9	الفرع الأول: تعريف المال
10	1- تعريف المال لغة واصطلاحاً
12	2. تعريف المال العام
12	1.2 تعريف المال العام في الفقه الإسلامي
14	2.2 تعريف المال العام في فرنسا
15	3.2 تعريف المال العام في الدول العربية
22	الفرع الثاني: تعريف المال العام في التشريعات
22	1. قانون تحصيل الأموال الأميرية
23	2. قانون صيانة أموال الدولة
25	3. قانون الجرائم الاقتصادية
26	4. النظام المالي
27	5. قانون الطرق

الصفحة	الموضوع
28	المبحث الثاني: النظام القانوني للنظام العام
28	الفرع الأول: معيار المال العام
28	1. نظرية معيار طبيعة المال العام
29	2. نظرية معيار التخصيص للمال العام
30	الفرع الثاني: خصائص المال العام
32	الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للمال العام
33	1. طبيعة حق الدولة على الأموال العامة
34	2. طبيعة حق الأفراد على الأموال العامة
36	الفرع الرابع: شروط المال العام
36	1. مملوك للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية
37	2. التخصيص للمنفعة العامة
37	1. التخصيص لاستعمال الجمهور مباشرة
38	2. الاستعمال الخاص للمال العام
39	3. التخصيص لمرفق عام
40	الفرع الخامس: اكتساب المال العام صفة العمومية وزوالها عنه
41	1. إكتساب المال الصفة العمومية
42	2. المال المملوك للأفراد قبل تخصيصه للمنفعة العامة
43	3. فقدان المال صفة العمومية
44	4. الطريق الشكلي بزوال التخصيص
45	5. الطريق الفعلي بزوال التخصيص
46	الفرع السادس: مصادر المال العام
47	الفرع السابع: أهمية المال العام
54	الفرع الثامن: طبيعة حق الدولة على المال العام
55	1. الاتجاه المنكر لحق الملكية على المال العام
55	2. الاتجاه المؤيد لحق الملكية
57	المبحث الثالث: الطرق المقررة استثناءً لاكتساب الدولة للمال العام
57	الفرع الأول: الاستملاك
59	1. لا يرد إلا على العقارات
60	2. صدور قرار لمصلحة شخص معنوي

الصفحة	الموضوع
61	3. تحقيق المنفعة العامة
61	4. مقابل تعويض عادل
62	الفرع الثاني: التأمين
62	الفرع الثالث: المصادرة
65	الفصل الثاني: الإجراءات والوسائل القانونية لحماية المال العام
68	المبحث الأول: حماية المال العام في الإسلام
71	المبحث الثاني: الحماية المدنية للأموال العامة
72	الفرع الأول: عدم جواز التصرف
72	1. الأصل الفقهي والقضائي
73	2. أساس القاعدة عدم جواز التصرف
73	3. مدى سريان قاعدة عدم جواز التصرف
74	4. جزاء مخالفة قاعدة عدم جواز التصرف (البطلان)
75	5. النتائج المترتبة على تقرير قاعدة عدم جواز التصرف
76	الفرع الثاني: عدم جواز اكتساب المال العام بالتقادم
76	1. أصل وأهمية مبدأ عدم جواز اكتساب المال العام للتقادم
77	2. أساس قاعدة عدم اكتساب المال العام للتقادم
78	3. مضمون قاعدة عدم جواز اكتساب المال العام للتقادم
78	4. النتائج القانونية المترتبة على قاعدة عدم جواز تملك الأموال العامة للتقادم
79	1.4 عدم جواز الاحتجاج بقاعدة الحيابة في المنقول سند للملكية
79	2.4 قاعدة عدم جواز التحدي لتطبيق قواعد الالتصاق على الأموال العامة
80	الفرع الثالث: قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة
81	1. أساس ومدى تطبيق عدم جواز الحجز على الأموال العامة
82	2. قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة هي قاعدة من النظام العام
83	3. النتائج المترتبة على قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة
84	المبحث الثالث: الحماية الجزائية للمال العام
85	الفرع الأول: جرائم المتعهدين

الصفحة	الموضوع
88	الفرع الثاني: الجرائم المرتكبة من الموظف العام
89	1. جريمة الاختلاس
90	1.1 الركن المفترض وهو صفة الجاني
91	1.2 الركن المادي
92	1.3 موضوع جريمة المال المختلس
93	1.4 الركن المعنوي
95	2. الجرائم الأخرى التي يرتكبها الموظفون العامون وتمس بالمال العام
95	2.1 جريمة الغش المرتكبة من الموظف
97	2.2 جريمة استثمار الوظيفة
98	2.3 جريمة إساءة استعمال السلطة
99	2.4 جريمة التهاون في واجبات الوظيفة
100	الفرع الثالث: الجرائم الواقعة على المال العام المرتكبة من عامة الناس
100	1. الاعتداء على طرق النقل والمواصلات
102	2. هدم وتخريب أموال الدولة
103	3. الجرائم المتعلقة بالمياه
106	4. الاعتداء على الطرق والمحلات العامة
107	الفرع الرابع: إجراءات التحقيق والمحاكمات
109	المبحث الرابع: الحماية الإدارية للمال العام
110	الفرع الأول: الحماية الإدارية ضمن إطار الوظيفة العامة
118	الفرع الثاني: صلاحيات الإدارة بالتنفيذ المباشر
121	الفرع الثالث: حالة الاعتداء المادي على المال العام
121	1. الأعمال التي تقام على جوانب الطرق العامة
122	2. الأعمال التي تشكل اعتداء على أعمدة أسلاك البرق والهاتف
124	3. الإعتداء على الآثار القديمة
125	المبحث الخامس: حماية المال العام في التشريعات الأخرى
125	الفرع الأول: الحماية الجزائية للمال العام في التشريعات الأخرى
126	1. قانون الآثار القديم
126	2. قانون الطرق
127	3. قانون المحافظة على أملاك الدولة

الصفحة	الموضوع
148	الفرع الثاني: قانون صيانة أموال الدولة
131	الفرع الثالث: محكمة صيانة أموال الدولة
134	الفصل الثالث: الدين الضريبي
136	المبحث الأول: أساس الدين الضريبي وتحصيله
137	الفرع الأول: تحديد الدين الضريبي وتحصيله
137	1. الضرائب التوزيعية
138	2. الضرائب القياسية
139	3. أهمية تحديد الضريبة
140	الفرع الثاني: طرق وأساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة
140	1. أسلوب المظاهر الخارجية
141	2. أسلوب التقدير الجزافي
141	3. أسلوب الاقرارات المقدمة من غير الممول
141	4. أسلوب الاقرارات المقدمة من الممول
142	5. أسلوب التقدير الإداري المباشر
143	6. الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل
143	1.6 التحصيل من دائرة ضريبة الدخل
144	2.6 التحصيل من دائرة مستقلة عن دائرة الضريبة
145	الفرع الثالث: طرق تحصيل الدين الضريبي
146	1. نظام خصم المصدر
147	2. نظام دفع السلفيات المقدمة
149	3. طريقة الدفع عند تقديم الاقرار والتسوية النهائية
150	4. طريقة دفع متأخرات الضريبة بالتقسيط
151	5. التحصيل الجبري للضريبة
154	1.5 الحجز التحفظي
154	2.5 الحجز التنفيذي
156	الفرع الرابع: طريقة التحصيل في السلطة الوطنية الفلسطينية
157	1. طريقة خصم المصدر
160	2. نظام التحصيل المباشر
161	3. التحصيل من المنبع

الصفحة	الموضوع
160	4. واقع تحصيل الدين الضريبي
161	المبحث الثاني: ضمانات تحصيل وحماية الدين الضريبي وخصائصه
162	الفرع الأول: امتياز الدين الضريبي عن غيره من الديون
163	الفرع الثاني: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب
165	الفرع الثالث: دين الضريبة واجب الأداء
167	الفرع الرابع: دين الضريبة لا يقاص بدين آخر
170	الفرع الخامس: سلطة الدولة في التحقق والتحصيل
170	1.5 حق الاطلاع والفحص
173	2.5 واجب التبليغ عن الموظفين العموميين
174	3.5 سلطات أخرى
175	المبحث الثالث: سلطات الترغيب والترهيب
175	الفرع الأول: وسائل الترغيب
176	الفرع الثاني: وسائل الترهب
177	الفرع الثالث: نظرية الجزاءات الضريبية
181	الفرع الرابع: الجزاءات غير العقابية
181	الفرع الخامس: الجزاءات العقابية
181	1.5 العقوبات البحتة
182	2.5 العقوبات التعويضية
183	3.5 الغرامة الضريبية
184	الفرع السادس: اقسام الغرامة
184	1.6 الغرامة الضريبية والغرامة النسبية
184	2.6 الغرامة الضريبية عقوبة تكميلية
185	3.6 الغرامة التهديدية
185	4.6 غرامة المصادرة
185	الفرع السابع: الجرائم الواقعة على أحكام قانون ضريبة الدخل وعقوباتها
187	1.7 أنواع الجرائم الضريبية وعقوباتها
190	الفرع الثامن: انقضاء دين الضريبة
190	1.8 تقادم دين الضريبة
192	2.8 المقاصة

الصفحة	الموضوع
192	3.8 الاعفاء
193	الفصل الرابع: قدرة القوانين الضريبية الفلسطينية على حماية دين الضريبة - دراسة إحصائية -
218	النتائج
223	التوصيات
226	المراجع
236	الملاحق
b	الملخص باللغة الانجليزية

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
148	جدول رقم 1. طريقة تحصيل ودفع ضريبة الدخل
160	جدول رقم 2. نسبة التحصيل للضرائب من الأعوام 1995-2000
161	جدول رقم 3. نسبة التحصيل للضرائب من الأعوام 2000-2005
189	جدول رقم 4. أمثلة على المخالفات الضريبية
195	جدول رقم 5. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس
195	جدول رقم 6. توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر
195	جدول رقم 7. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
196	جدول رقم 8. توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع مديرية الضريبة
196	جدول رقم 9. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات مهنية ضريبية
196	جدول رقم 10. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات تقنية (حاسوب واتصالات)
196	جدول رقم 11. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات أخرى
197	جدول رقم 12. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
197	جدول رقم 13. توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات العمل في مجال الضريبة
197	جدول رقم 14. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المحافظة
201	جدول رقم 15. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل الجوهري مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي
202	جدول رقم 16. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل في الإجراءات مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي
204	جدول رقم 17. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي

الصفحة	الجدول
205	جدول رقم 18. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية للمجالات والدرجة الكلية
206	جدول رقم 19. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الجنس
207	جدول رقم 20. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير نوع مديرية الضريبة
208	جدول رقم 21. الأوساط الحسابية للعوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي
208	جدول رقم 22. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي
208	جدول رقم 23. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير سنوات العمل في الضريبة
209	جدول رقم 24. الأوساط الحسابية للعوامل التي تهدد الدين الضريبي تبعاً لمتغير المحافظة
210	جدول رقم 25. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي تبعاً لمتغير المحافظة
210	جدول رقم 26. نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المحافظة
211	جدول رقم 27. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات مهنية
211	جدول رقم 28. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات تقنية
212	جدول رقم 29. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات أخرى.
213	جدول رقم 30. الأوساط الحسابية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة
214	جدول رقم 31. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

الصفحة	الجدول
214	جدول رقم 32. الأوساط الحسابية تبعاً لمتغير العمر
215	جدول رقم 33. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير العمر
215	جدول رقم 34. اختبار كاي تربيع من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس اتجاه دين الضريبة
216	جدول رقم 35. اختبار كاي تربيع من حيث أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه.
216	جدول رقم 36. اختبار كاي تربيع من حيث أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي

حماية المال العام ودين الضريبة

إعداد

أحمد نبيه عبد الفتاح لبادة

إشراف

الدكتور محمد شراقة

الملخص

هدف هذه الدراسة بيان الواقع القانوني في حماية المال العام والمال الضريبي، لما لذلك من أهمية عظمى تعود على الدولة للقيام بواجباتها اتجاه المجتمع والمواطن، ولما لتلك الحماية من أهمية كبيرة في حياة الدولة التي تتمثل في بناء قيم النزاهة ومحاربة الفساد الذي أصبح آفة عصرية، وقد بيّن الباحث من خلال دراسته النظرية سبل هذه الحماية من ناحية قانونية، مفسراً وموضحاً في دراسة مقارنة كافة الجوانب المتعلقة بالمال العام ودين الضريبة، من حيث التعريف أو سبل الحماية القانونية من خلال توضيح الإجراءات القانونية والإدارية ورأي الفقهاء في ذلك.

وفي دراسة مسحية استرشادية، حول الواقع القانوني لحماية الدين الضريبي، وزّع الباحث استبانة مسحية على عينة قوامها 85 من العاملين في مجال الضريبة في شمال الضفة الغربية مستخدماً المنهج الوصفي الميداني:

وجاءت أهم النتائج حول الواقع القانوني لحماية الدين الضريبي من وجهة نظر العينة التي تمت دراستها بعد تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) كما يلي:

1- هناك موافقة متوسطة على أن هناك عوامل تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين.

2- وجد بأن عوامل الخلل الجوهري في القانون نفسه حصلت على أعلى نسبة بالموافقة مقارنة بالعوامل الأخرى تليها عوامل الخلل في الإجراءات، وأخيراً عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن دين الضريبة.

3- ظهرت موافقة كبيرة على النصوص القانونية التي تشدد على أن دين الضريبة مطلوب رغم المنازعة فيه، وأن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة تحظر عقد أي صفقة أو تسويات

تهدر الدَّين الضريبي أو أي جزء منه ولا تعطي الحق للمكلف المقاصة من دَين الضريبة، ولا تساوي بين الدَّين الضريبي والديون الخاصة الأخرى لمصلحة الضريبة، وكذلك تبين أهمية التقادم في مسألة الدين الضريبي.

4- هناك موافقة متوسطة على أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه، وإن الإجراءات المطبقة تكفل تحصيل دَين الضريبة في مواعيدها المقررة وترتب غرامات على التأخير، وأن هناك إجراءات مشددة وخاصة في تحصيل الدَّين الضريبي.

5- وجدت موافقة كبيرة على أن هناك التزامات بتطبيق النصوص القانونية الخاصة بدَّين الضريبة من قبل مأموري وموظفي الضرائب.

6- تبين بأن هناك موافقة قليلة على وجود مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدَّين الضريبي.

7- وجدت موافقة بشكل قليل على أن هناك رقابة دورية ومشددة على الذمة المالية لمأموري ومستشاري الضرائب العاملين في إدارة الضريبة وعلى أن المحاكم الحالية مؤهلة بكفاءة المنازعات ذات العلاقة بالدَّين الضريبي.

8- الموافقة على أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دَين الضريبة.

9- توجد موافقة قليلة بأن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدَّين الضريبي والبت فيه.

10- توجد موافقة قليلة مع وجود مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدَّين الضريبة.

وقد وضع الباحث في نتيجة الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها:

تحسين أداء وسائل المؤسسات الضريبية المتعددة وإطلاق يد السلطة القضائية المختصة في هذا المجال لكي تقوم بالواجب الملقى على عاتقها بوساطة التشريع نفسه. وكذلك إيجاد سلطة البحث والتحري عن الجرائم الاقتصادية بشكل عام، والضريبة بشكل خاص. وكذلك ضرورة سن قانون العقوبات الاقتصادي الذي يتضمن مختلف أنواع الجرائم الاقتصادية حتى لا تبقى مبعثرة في ثنايا بعض النصوص الخاصة بحيث يصعب التعرف عليها بالشكل العلمي المطلوب.

المقدمة

تلعب الضريبة دوراً مهماً، في سيادة الدولة، فهي واجب دستوري، يتحول معها المواطن ذو الحقوق الدستورية إلى مكلف. وللضريبة أدوار عديدة على الصعيد القومي، فهي ذات دور اقتصادي من خلال كونها أداة تغيير وتوجيه لسياسة الدولة الاقتصادية وفلسفتها، ويسند هذا الدور تعلقها بنطاق المال والتجارة، وحقوق الصناعة والإنتاج، وموارد الدولة والخزينة العامة⁽¹⁾، وقانون العقوبات الاقتصادي -على خلاف الاعتقاد السائد- عرفته التشريعات القديمة في مصر الفرعونية، وشرائع حمورابي، والرومان، والإغريق، والشريعة الإسلامية، ومختلف التشريعات في العصور الوسطى، ولكن الظروف الاقتصادية في القرنين الأخيرين قادت إلى توسيع نطاق التشريعات الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى توسيع نطاق النصوص الجزائية المؤيدة لها⁽²⁾.

وتتمحور هذه الدراسة حول المال العام والضريبة، وكما يبرز العنوان، فإن البحث يتركز بشكل أساسي على الضريبة كدين للخزانة العامة، التي تعتبر جزءاً من المال العام للدولة والذي يتكون من مصادر مختلفة وبأشكال متنوعة، فالضريبة دين على المكلف الضريبي بموجب الدستور، وكل مكلف هو مدين لخزينة الدولة بما يؤكد الدستور ويقرره القانون الضريبي، والضريبة بهذه الصفة معادلة ثنائية الأطراف: الحقوق = الواجبات. فالفرد يحرص على حقوق المواطنة حسب ما يقرره الدستور، ويعتبر وفق هذه الصفة مواطناً، وفي المقابل يخضع لواجبات يقررها الدستور.

ويندرج في سياق المفهوم السابق الإطار السياسي والتشريعي للضريبة، والذي يبرز في علاقة الفرد بالدولة القائمة على التبادل، على أساس احترام الدولة للحقوق والحريات العامة وحمايتها في مقابل خضوع الفرد لنظام الدولة وقوانينها، وقيامه بأداء التكاليف والواجبات العامة

(1) الشوربجي، البشري: جرائم الضرائب والرسوم، القاهرة، دار الجامعات المصرية، د.ت، ص1.

(2) السراج، عبود: شرح قانون العقوبات الاقتصادية في التشريع السوري والمقارن، دمشق، مكتبة خالد بن الوليد، د.ت، ص3.

الواقعة على عاتقه⁽¹⁾ وهناك العديد من التشريعات نصت على حرمان المتهربين من الضريبة من حقوقهم السياسية في الترشيح للانتخابات.

وتتفرد الأموال العامة بقواعد حماية خاصة، تميزها عن غيرها من الأموال نظراً للأهمية الكبرى التي احتلتها هذه الأموال باعتبارها ركيزة الدول في قيامها بوظائفها على النحو المنشود، وإذا كانت الدساتير قد جعلت تلك الحماية من الناحية الدستورية التزاماً واقعاً على عاتق كل من الدولة والمواطنين كمبدأ عام، فإن القوانين العادية تكفلت بالنص على قواعد هذه الحماية سواء من الناحية المدنية أو الجزائية ضماناً لاستمرار تخصيص هذه الأموال لما أعدت له من أوجه النفع العام⁽²⁾.

والضريبة بوصفها مالا عاماً، تتحول إلى إيرادات ضمن الموازنة العامة للدولة، حيث يتم إنفاقها في أوجه الصرف المقررة لها حسب قانون الموازنة لتغطي نفقات الدولة واحتياجاتها العامة.

وهذه الأهمية التي تتعد على دين الضريبة هي التي شكلت الخلفية والأسباب الداعية لإفراد هذه الدراسة لها، مع خصوصية الوضع الفلسطيني، الذي لم يشهد تطبيقاً لروح نصوص قانون الضرائب إلا بشكل محدود، فالقانون القديم 1964/25 هو قانون عفا عليه الزمن ولم يعد موافقاً للتغيرات المعاصرة، والقانون الجديد رقم 17 لسنة 2004 لم يشهد تطبيقاً لنصوصه بعد، لعدم استقرار الأوضاع السياسية، وهذا بلا شك سيضع الدراسة أمام تحديات عدم وجود حالات دراسية عملية، تكشف غموض وعيوب ونواحي القصور في هذه النصوص القانونية، مما يرشح هذه الدراسة أن تكون مغرقة في النظرية، ولكن هذا لا يمنع المحاولة من الخوض في موضوع مهم كموضوع دين الضريبة، والربط بالمال العام والحماية المقررة، راجياً أن تكون هذه الدراسة خطوة تجاه المستقبل، لبناء استقرار تشريعي وسياسي ودستوري.

(1) عبد الله، عبد الغني بسيوني: النظم السياسية، الإسكندرية، الدار الجامعية، ص15.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: مبادئ وأحكام القانون الإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية 1994، ص385

مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في قدرة القوانين الضريبية على حماية الدين الضريبي، حيث إن هناك أهداراً كبيراً للمال العام وكذلك ضياع أموال الضرائب، حيث إن هناك عدة عوامل لذلك ولعل أهمها أن قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 هو قانون حديث النشأة، ولم يرتب عليه مبادئ حتى يتم خلق استقرار قانوني وقضائي له.

كما لا توجد دراسات سابقة تعالج وتقيم مستوى ومدى كفاءة النظام الضريبي في حماية الدين الضريبي والدين العام، لذا فإن مشكلة هدر المال والتهرب من الدين الضريبي يعد من المشاكل والصعوبات الكبيرة التي يعانيها المجتمع الفلسطيني بالإضافة إلى تشعب القوانين التي تحمي المال العام وحدثة قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، وما يخلق تطبيقه من اشكالات عملية وقانونية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- أفراد دراسة خاصة تتناول المال العام وموقع الضريبة وأهميتها في تكوين المال في ظل قلة وندرة الدراسات والأبحاث التي تتناول هذا الموضوع.
- 2- تسليط الضوء على الدور الهام الذي يمارسه المال العام ومدى تأثيره على سياسات الدولة، وحماية الاقتصاد القومي.
- 3- ربط الضريبة بالمال العام، وبيان أهمية الضريبة في صون المال العام.
- 4- بيان الطبيعة القانونية والفقهية للمال العام والضريبة.
- 5- وضع تصورات قانونية لحماية المال ودين الضريبة.
- 6- تفسير التشريعات والنصوص المتعلقة بدين الضريبة إلى حد يساعد على إزالة الغموض

وسوء الفهم، وخاصة للمكلفين الذين يواجهون عقبة في فهم هذه النصوص والعمل بمقتضاها.

7- مواكبة صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وبيان جوانب الضعف والقوة فيه، مما يساعد على المساهمة في استقرار التشريعات والقوانين.

8- تسليط الضوء على النواقص التشريعية لحماية المال العام ودين الضريبة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من حيث كونها:

1- الدراسة واحدة من الدراسات الأولى والرائدة التي يعالج موضوعها دين الضريبة بالإضافة إلى المال العام في فلسطين، من حيث إنها تسهم في إثراء المكتبة القانونية والضريبية.

2- هذه الدراسة تسهم في وضوح التشريعات موضوع الدراسة وتساعد في تقليص المسافة بين النظرية والتطبيق.

3- المال العام و"دين الضريبة"، موضوع الدراسة ومحورها الرئيس، هي التي تشكل حق الخزانة العامة وإيرادات الدولة التي تعد مصدر نفقاتها ومحور نشاطها العام.

4- "الأموال العامة والضريبية"، تساهم بدور مهم في حماية الأمن القومي، الذي يكون مهدداً في حالة غياب مصدر النفقات العامة، أو عجز الموازنة العامة نتيجة قصور الإيرادات الضريبية، والتي تكون معه الدولة عرضة للرضوخ تحت وطأة القروض الخارجية، وبالتالي فقدان السيادة والقرار السياسي.

5- يمكن أن يستفيد من هذه الدراسة الباحثون والمتخصصون في المجال الضريبي، وخاصة في ظل القانون الفلسطيني الجديد، وتثري المكتبة الضريبية في فلسطين.

حدود الدراسة:

أولاً: تركز الدراسة في تناولها للموضوع على حماية المال العام ودين الضريبة الواردة في القوانين ذات العلاقة في فلسطين ومنها:

1. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

2. القوانين الفلسطينية المتعلقة بالمال العام وحماية الدين الضريبي مثل قانون حماية الأموال الأميرية. وقانون محكمه الجنايات الكبرى.

ثانياً: تقارن الدراسة بين هذه التشريعات الواردة في القوانين أعلاه وبين تشريعات أخرى بما يخدم أهداف الدراسة مثل:

- التشريعات الأردنية.

- التشريعات المصرية ذات العلاقة.

- بعض التشريعات العربية.

منهجية الدراسة:

1. دراسة كافة الأدبيات المتعلقة لتشكيل الإطار النظري حيث تم الرجوع إلى عدد كبير من الكتب والمراجع القانونية المتعلقة بالأموال العامة والضرائب، والتي تعالج بمجملها كيفية حماية المال العام والدين الضريبي، والإطار القانوني الذي أعطتها التشريعات والقوانين لهذه الحماية مع تناول مجموعة كبيرة من القوانين ذات الصلة والتطرق إلى النشرات والإصدارات المتعلقة بها.

2. القيام بدراسة مسحية توظف المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم عمل استبانة، وتم استخدام الأسلوب الإحصائي SPSS لملاءمته هذه الدراسة، وقد تم اختيار عينة عشوائية ممثلة للمجتمع المراد دراسته وهم كافة العاملين من موظفي دوائر الضريبة بالمحافظات الشمالية للضفة الغربية من مدن نابلس وجنين، وطولكرم، وقلقيلية، وسلفيت، حيث شملت هذه العينة المدراء العامون ومدراء الأقسام ومأموروا التحصيل، حيث إن هذا المجتمع مؤلف من مائة وعشرين موظفاً تقريباً، وتم اختيار عينه مؤلفه من خمسة وثمانين فرداً في هذا المجتمع.

معوقات الدراسة:

واجه الباحث في دراسته المعوقات التالية:

1. عدم وضوح الهيكلية الإدارية على أرض الواقع للنظام القضائي الضريبي، وندرة القضايا الضريبية المبحوثة، مما يؤدي إلى غياب الجانب العملي والتطبيقي في الدراسة، والإغراق في الجانب النظري.

2. عدم الاستقرار السياسي في فلسطين، وبالتالي عدم الاستقرار القانوني والقضائي.

3. قلة المؤلفات حول واقع المال العام في فلسطين، والحساسية المفرطة في التعامل مع قضايا المال العام.

الفرضيات:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الجنس.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير نوع مديرية الضريبة.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير المستوى التعليمي.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير عدد سنوات العمل في مجال الضريبة.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير المحافظة.

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الحصول على دورات مهنية (ضريبية).

7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الحصول على دورات تقنية (حاسوب واتصالات).

8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الحصول على دورات أخرى.
9. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الخبرة.
10. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير العمر.
11. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دين الضريبة.
12. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه.
13. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي.

الفصل الأول

المال العام مفهومه ونظامه القانوني

الفصل الأول

المال العام مفهومه ونظامه القانوني

المبحث الأول: مفهوم المال العام وطبيعته

تمهيد وتقسيم:

قبل الشروع في تعريف المال العام، سوف يتم التطرق إلى تعريف المال وتقسيمه إلى فروع حسب ما هو مدرج لاحقاً.

الفرع الأول: تعريف المال

كانت فلسفة الدولة في تصريف الأمور تقوم على أساس من الحرية الفردية والاقتصادية حيث كانت مهمتها مقصورة في الدفاع عن سلامة الوطن خارجياً وداخلياً، ومع انتشار الأفكار الاشتراكية والاقتصادية الموجهة وجدت الدولة نفسها أمام مهمات ومسؤوليات واسعة يتحتم عليها الاطلاع بأعمال وخدمات أساسية فيتم إنشاء مشاريع عامة بغية تلبيه تلك الحاجات الاجتماعية والتي أخذت على عاتقها القيام بها إلى الوسائل المادية ويعني بها الأموال بنوعيتها العقارات والمنقولات التي من شأنها تمكين الدولة من أداء دورها على الوجه المطلوب الذي يحقق المنفعة العامة.

ولا تختلف هذه الأموال في الحقيقة عن الأموال التي يمتلكها أفراد الشعب من حيث الماهية والصورة باستثناء ما يقتضيه تملك الشخص المعنوي العام من خصوصية تتفق وصفة هذه الأموال، بل إن هذه الصفة أو التوظيف لهذه الأموال لتلبية الضرورات المتعلقة بالجمهور التي قد تستلزم لها نظاماً قانونياً متميزاً يوفر حماية أكبر من الحماية المسبغة على أموال الأفراد وذلك لضمان تحقيق الغرض المنشود⁽¹⁾.

(1) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، دراسة مقارنة، الكتاب الثاني، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 1997، ص285.

ولكي تؤدي أجهزة الدول وظائفها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها فإنها تستعين بأموال مادية ونقدية وتتصرف الإدارة بهذه الأموال في إطار القانون وفي سبيل الحاجات العامة وتسيير المرافق العامة وتحقيق التنمية الشاملة. وهذه الأموال تشكل في مجموعها الأموال العامة وهذه الأموال التي تحتفظ بها الدولة وأجهزتها الإدارية في خزينتها أو في المصاريف لتمويل أمورها المالية والتي تسيير المرافق العامة ومشاريعها المختلفة⁽¹⁾.

فالدولة كشخص معنوي عام لها ذمة مالية تحوي كمية كبيرة قد يصعب حصرها من الأموال العقارية، ومن أمثلة الأموال العقارية المملوكة للدولة الشوارع والطرق، والميادين العامة ومباني الوزارات، والمصالح الحكومية، والأراضي الأميرية، والمباني التي تؤجرها الدولة، ومن أمثلة الأموال المملوكة للدولة أيضاً أثاث المرافق العامة، والسلع التموينية المعدة للتوزيع، بالإضافة إلى النقود والأوراق المالية المودعة في البنوك⁽²⁾، وكذلك إضافة إلى الأموال المنقولة التي تأتي من الضرائب والرسوم وخلافه.

1- تعريف المال لغة وإصطلاحاً

يطلق تعبير المال لغة: على ما يملكه الإنسان من كل شيء وجمع المال هو أموال⁽³⁾ أما في الفقه الإسلامي، فإن للمال معنى اصطلاحياً يكاد يكون واحداً متفقاً مع الفقه الوضعي، فقد انصرف مدلول المال في الفقه الإسلامي إلى الشيء المتقوم الذي يكون موضعاً للحق ومحللاً للتعامل والذي يرد عليه حق الملكية حيث عرفته مجلة الأحكام العدلية في المادة 126 منها: "المال هو ما يميل إليه طبع الإنسان، ويمكن ادخاره إلى وقت الحاجة منقولاً كان أو غير ذلك⁽⁴⁾. وقد جاء في شرح هذا التعريف "بأن كل شيء أبيح الانتفاع به أو لم يبيح، كل ما هو مملوك بالفعل أو لم يكن مملوكاً من المباحات، ويمكن ادخاره فهو داخل تحت التعريف⁽⁵⁾."

(1) باجنيد، خالد عمر عبد الله: القانون الإداري اليمني، ط3، دار جامعة عدن للطباعة، 2000، ص283.

(2) الحلو، ماجد راعب الحلو: القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1996، ص183.

(3) ابادي، محي الدين الفيروز: القاموس المحيط، باب اللام، فصل الميم، المكتبة التجارية، القاهرة، 1993 ص48.

(4) مجلة الأحكام العدلية، ط1، الأصدار الأول، دار الثقافة للنشر، عمان 1999، ص16.

(5) حيدر، علي: درر الحكام في شرح مجلة الأحكام، تعريب المحامي فهمي الحسيني، مج1، دار الجبل، بيروت، ط1، 1991، ص115.

وقد عرفه آخرون: المالية تثبت بتمويل الناس كافة أو بعضهم والفرق بين الملك والمال هو بالعموم فكل مال ملك وليس كل ملك مال، لأن المنافع ملك -كما تقدم- وليست مالا إذ لا يمكن ادخارها ⁽¹⁾ من هذين التعريفيين المستنبطين من الفقه الإسلامي فإنه يمكن الاستدلال على أن شروط المال أربعة:

الشرط الأول: أن يميل إليه طبع الإنسان، وهوما يعبر عنه بلغة العصر (القيمة المادية)، وقد ورد عن الإمام الشافعي بهذا الخصوص لا يقع اسم المال إلا على ما له قيمة يباع ويلزم منفقه.

الشرط الثاني: أن يكون قابلاً للدخار إلى وقت الحاجة، وهذا يعني أن تخرج المنافع كحق السكن، وحق الاستغلال وغيرهما من مفهوم المال.

الشرط الثالث: أن يكون المال المنقوم مما يباح الانتفاع به ولهذا يخرج الخمر من مفهوم المال.

الشرط الرابع: أن يكون المال المنقوم محرزاً، أي، يقع تحت يد الإنسان فالهواء لا يعتبر مالا ما لم يكن محرزاً في أسطوانة أو ما شابهها ⁽²⁾.

من هنا اختلفت القوانين في تعريف المال وإن كان الفقه الإسلامي مرجعية لمعظم هذه القوانين.

ولقد ورد تعريف المال في المادة 53 من القانون المدني الأردني: هو كل شيء عين أو حق له قيمة مادية في التعامل كما نصت المادة 54 منه على أن كل شيء يمكن حيازته مادياً أو معنوياً والانتفاع به انتفاعاً مشروعاً، ولا يخرج عند التعامل بطبيعة أو بحكم القانون يصبح أن يكون محلاً للحقوق المالية ⁽³⁾ وهو ما أخذ به القضاء الأردني حيث اتجه التعريف في قرارات المحاكم الأردنية. وهو مضمون القرار التمييزي رقم 87/261 ص 774 لسنة 88 ⁽⁴⁾.

(1) اللبناني، سليم رستم باز: شرح المجلة، دار أحياء التراث العربي، لبنان، ط1، بلا سنة نشر، ص70.

(2) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص288.

(3) القانون المدني الأردني لسنة 1975، من منشورات نقابة المحامين الأردنية، المكتب الفني، ط 3، لسنة 1992.

(4) مدغمش، جمال: قرارات الهيئة محكمة التمييز في القضايا الحقوقية المجموعة الكاملة، 1996، حقوق الطبع محفوظة، ص40.

أما القانون المدني العراقي فقد عرف المال في المادة 65 منه "المال هو كل حق له قيمة مادية"⁽¹⁾، فالقانون المدني العراقي بهذا التعريف جعل المال ليس هو الشيء محل الحق الذي يمكن تقديره بالنقود بل هو الحق بذاته وقد يستقر هذا الحق على شيء مادي فمثال الأول الأموال المادية وغير المنقولة ومثال الثاني الحقوق المعنوية كحق التأليف⁽²⁾. ورد تعريف المال في المادة 81/1 من القانون المدني المصري بأنه "هو كل حق له قيمة مادية" ونصت الفقرة الثانية من هذه المادة "كل شيء لا يخرج عن التعامل بطبيعة أو بحكم القانون يصح أن يكون محلاً للحقوق المالية"⁽³⁾.

وقد تبنى مشروع القانون المدني الفلسطيني التعريف السابق بخصوص المال حيث نصت المادة 64 منه "كل شيء لا يخرج عن التعامل بطبيعة أو بحكم القانون يصح أن يكون محلاً للحقوق المالية". وقد جاء في شرح هذا التعريف من خلال المذكرات الإيضاحية للمشروع: أن المال في القانون هو الحق أو القيمة المالية أيّاً كان ذلك الحق سواء أكان عينياً أم شخصياً أم حقاً من حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية.....الخ.

2- تعريف المال العام

1.2 تعريف المال العام في الفقه الإسلامي

عرفت مجلة الأحكام العدلية المنبثقة عن المذهب الحنفي التي هي الأصل لبعض التشريعات المدنية العربية المال العام في عدد من المواد منها المادة 1235 بـ "هي الأموال التي يعود نفعها للعامة وغير قابلة للتملك الماء الجاري تحت الأرض ليس بملك أحد". ثم المادة 1275 منها "لا اعتبار لمرور الزمن في دعاوى المال التي يعود نفعها للعامة كالطريق العام والنهر والمراعي مثلاً لو ضبط أحد المراعي المخصوص بقرية وتصرف فيه خمسين سنة بلا نزاع ثم ادعاه أهل القرية تسمع دعواهم". على أن هناك العديد من المواد جاءت في المجلة شارحة لهذا الموضوع.

(1) القانون المدني العراقي رقم 40، لسنة 1951.

(2) الناهي، صلاح الدين: التعليقات الوافية على متون القوانين المرعية في العراق لشرح القانون المدني العراقي، الرسالة الرابعة، مطبعة دار المعرفة، بغداد، 1955، ص308..

(3) القانون المدني المصري، رقم 35 لسنة 1972.

وقد ارتبط المال العام وأساسه وما ينبغي على هذا أو ذاك من نتائج متعلقة بكيفية تحصيله واستعماله واستغلاله والتصرف فيه ارتباطاً وثيقاً بجذور الفلسفة الإسلامية مع الإشارة إلى أن الشريعة الإسلامية تشير إلى أن هناك أموالاً لا يجوز تملكها ولا تملكها أي لا يجوز التصرف فيها وهي ما تقع للمنافع العامة كالطرق النافذة والشوارع والجسور المعدة للانتفاع العام والثغور من قلاع وحصون ومرافئ وما يتصل بها من معدات، فإذا تغير وصفها أو أخرجت عما كانت قد أعدت له تغير حكمها تبعاً لذلك ومن هنا وجدت الأوقاف الإسلامية والتي هي الأموال التي رصدها أصحابها للبر أي للنفع الإنساني العام فهي بحكم وصفها تم حبسها لله لا تكون ملكاً لأحد، وكذلك الأموال التي تكون فيها الثمرة غير متكافئة مع العمل الذي ينتج كالمعادن، والأموال التي تؤول من ملكية الآحاد إلى ملك الدولة أو يكون لدولة عليها الولاية فإنها لا تعطي فيها ملكاً خاصاً، بل تبقى على حكم الملكية العامة كأراضي الخراج فالمسجد هو وقف بمجرد جعله مسجداً على قول الإمام أبي يوسف أو مجرد الصلاة فيه على قول الإمام أبي حنيفة وقد ذكر الرسول عليه السلام في الحديث الناس شركاء في ثلاثة الماء والكأ والنار وهي شركة إباحة لا شراكة ملك⁽¹⁾.

تجدر الإشارة إلى أن البعض يرون أن المنطق القانوني الجمع بين الأشياء والحقوق المالية تحت مفهوم المال، فالشيء في نظر القانون هو ما يصلح أن يكون محلاً للحقوق والحقوق التي تقع على شيء غير مادي المؤلف والتميز بين الشيء والحق الذي يرد على الشيء والشيء هذا الحق ذو القيمة المالية عينا كان أو شخصياً أو ذهنياً⁽²⁾.

بعد استعراض تعريف المال العام في الفقه الإسلامي نأتي إلى تعريف المال العام في الفقه والقانون، فقد اختلف التشريعات والقوانين في تعريف المال العام، والسبب في الاختلاف ناتج عن النظام السياسي للدولة، فالمال العام له أهمية كبرى في الأنظمة الاشتراكية وأخذ حيزاً كبيراً في قوانينها على الأنظمة الرأسمالية التي تبنت المبدأ الحر الذي يركز على الملكية الخاصة.

(1) أبو زهرة، محمد: التكافل الاجتماعي في الإسلام، الدار القومية، القاهرة، 1964، ص 29.

(2) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 287.

2.2 تعريف المال العام في فرنسا

يتفق فقهاء القانون الفرنسيون على تقسيم الأموال العامة التي تملكها الدولة إلى أموال خاصة وأموال عامة.

وهو الذي أخذت منه كافة الدول التقسيم إلى أموال خاصة وعامة ومنها الدول العربية التي تبنت معظمها الفقه الفرنسي.

فالهدف الأساسي للدولة هو خدمة الجمهور، وإشباع حاجاته العامة، وذلك من خلال المرافق العامة التي تقوم بأنشائها بغية تحقيق النفع العام. وأثناء قيامها بذلك فهي تستعين بما تملكه من أموال منقولة أو غير منقولة، وهذه الأموال تعتبر عنصراً مهماً ولذلك يتعين إخضاعها إلى قواعد قانونية خاصة بها، تختلف عن تلك التي تخضع لها أموال الأفراد الخاصة وذلك تفضيلاً للنفع العام على النفع الخاص، وعلى ذلك تقسم الأموال من حيث المعاملة إلى نوعين منها ما هو مخصص للنفع العام وهو ما يطلق عليه الأموال العامة أو كما يسميه الفقه الفرنسي "Domaine public" وهي تخضع لنظام قانوني يغير نظام الأموال الخاصة في القانون الخاص ضماناً لحماية هذه الأموال وعدم التصرف فيها كالحجز عليها، أو تملكها بالتقادم وهو لا يأتي إلا إذا كان هذا النظام إدارياً تحكمه قواعد القانون الإداري⁽¹⁾، وهو ما سنتناوله بالتفصيل.

أما النوع الثاني من أموال الدولة فهو الأموال الخاصة أو الدومين الخاص "Domaine prive"، وهي تلك الأموال التي تملكها الدولة أو الأشخاص الإدارية المتفرعة عنها بغرض استغلالها أو استثمارها لإنماء موارد الدولة وزيادتها، وهذه الأموال تخضع للقواعد القانونية التي تنظم الملكية الخاصة للفرد في القانون المدني باستثناء بعض الأحكام الخاصة التي يقررها المشرع بنصوص صريحة⁽²⁾.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص 396 وما بعدها.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: مبادئ أحكام القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص 280.

ويعتبر الفرنسيون أصحاب نظرية الأموال العامة وقد أخذ الفقه الفرنسي منذ منتصف القرن التاسع عشر بالتمييز بين أموال الدولة العامة وأموالها الخاصة قبل أن يعرف القانون الوضعي هذه التفرقة. إذ كانت أموال الدولة تختلط بأموال التاج (Domaine de la Couronne) أي أموال الدولة، وقد نشأ نتيجة لذلك نظام قانوني من قبل الحكام الإقطاعيين لحماية أموالهم وشرع تجزئة هذه الأموال بعد وفاتهم بتقسيمها بين الورثة فأسندوا الأموال للتاج لا لذواتهم غير أن سلامة أملاك التاج والإبقاء على حدوثها حيال الحياة أدت إلى تقرير قاعدة عدم جواز التصرف فيها ⁽¹⁾.

ولقد وجد مصطلح الدومة القومي في مرحلة قيام الثورة الفرنسية الذي يشمل كافة الأملاك العقارية للأمة ونتيجة لذلك وجد في تلك الفترة نوعان من المال: الأول سمي الدومين القومي. والثاني، الدومين العام وأصبحت الأموال مملوكة للأمة وليست مملوكة للتاج، أما في منتصف القرن التاسع عشر فقد أخذ المشرع الفرنسي بالتفرقة بين الأموال العامة للدولة والأموال الخاصة.

ونتيجة لعدم تضمن التشريع الفرنسي لمعيار واضح ودقيق لتمييز الأموال العامة عن الأموال الخاصة فقد كثر الجدل حول ذلك، وقد صدرت العديد من المؤلفات أشهرها كتاب الفقيه الفرنسي رودون المنشور سنة 1833.

3.2 تعريف المال العام في الدول العربية

إذا كان المشرع الفرنسي لم يضع معياراً علمياً واضحاً لتمييز المال العام وترك هذه المهام للفقه الذي لم يأل جهداً في محاولة الوصول إلى معيار جامع مانع في هذا الشأن فإن المشرع المصري وعبر القوانين المتعاقبة أورد معايير لتمييز الأموال العامة عن غيرها من أموال الدولة الخاصة. حيث عرف القانون المدني المصري رقم 35 لسنة 1972 في المادة 87 منه المال العام بأنه "تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز، الأموال العامة، منشأة المعارف، الأسكندرية، 2002، ص20.

الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم (قرار جمهوري) أو قرار من الوزير المختص".

وتنص المادة 88 من نفس القانون "على أنه تفقد الأموال العامة صفتها بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة، وينتهي التخصيص بمقتضى القانون أو مرسوم أو بقرار من الوزير المختص أو بالفعل أو بانتهاء الغرض الذي من أجله خضعت تلك الأموال للمنفعة العامة⁽¹⁾."

وعليه يمكن أن نستخلص الملاحظات التالية:

1- اكتفى القانون المصري الجديد بوضع قاعدة عامة التي ضمنها المميز للمال العام وبذلك يكون المشرع قد ترك للقاضي في كل حالة متنازع فيها أن يحدد ما يعتبر من الأموال العامة وما لا يعتبر منها وفي ذلك استزاده من اجتهاد القاضي⁽²⁾.

2- إن القانون المصري الجديد أضاف صفة العمومية على الأموال المملوكة للأشخاص الاعتبارية العامة -غير الدولة- ومتى تم تخصيصها للنفع العام وذلك بصراحة النص.

3- إن القانون الجديد أضفى صفة العمومية على المال المنقول أيضاً متى كان مخصصاً للنفع العام ولم يقصرها على العقارات فقط، وهو ما يتماشى مع تطور الفقه الفرنسي في هذا المجال.

وعليه فإن أموال جميع المرافق العامة الإدارية الإلزامية منها أو الاختيارية تعتبر مالياً عاماً سواء أكانت تتبع الدولة أو تتبع الأشخاص المحليين، وكذلك أموال المرافق العامة الصناعية أو التجارية تعتبر أموالاً عامة شريطة أن تكون مملوكة لأحد الأشخاص العامة⁽³⁾.

وحسب التشريعات العربية وبالأخص اليمنية إذ تتجه التشريعات المالية اليمنية إلى تعريف الأموال العامة بأنها هي "تلك الأموال المملوكة للدولة سواء كانت مخصصة لتأمين الحاجات والنظام العام أو تسيير المرافق العامة. أو مخصصة لمشاريع التنمية وموجهة للبناء

(1) القانون المدني المصري رقم 35 لسنة 1972.

(2) الطماوي، سليمان: مبادئ القانون الإداري، ط3، أموال الإدارة العامة وامتيازاتها، لسنة 1973، ص21.

(3) شحأ، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص123.

وعلى هذا فإن القانون اليمني لا يعترف بتقسيم الأموال على فكرة التخصيص وقد اعتبرت القوانين اليمنية أنه لا يمكن التحدث عن أموال مخصصة للمنفعة العامة وأموال غير مخصصة للمنفعة العامة وقد اعتبر الدستور اليمني في المادة 7 منه "بأن الثروات الطبيعية بجميع مشتقاتها ومصادر الطاقة الموجودة في باطن الأرض أو فوقها أو في المياه الإقليمية أو الامتداد القاري والمنطقة الاقتصادية الخالصة ملك للدولة. وهي التي تكفل استغلالها للمصلحة العامة، وبذلك اعتبرت القوانين اليمنية أن الطرق والمباني والمساجد والمنشآت العسكرية والثروات الطبيعية وشواطئ البحر والجبال والصحراء والمؤسسات التي تمتلكها الدولة والأموال النقدية والمصارف التابعة للدولة أموالاً عامة⁽¹⁾.

أما المشرع اللبناني فقد قام على التفرقة بين الأملاك العادية والأملاك الخاصة بالنسبة لأموال الإدارة، وقد أصدر المشرع اللبناني عدة قرارات بهذا الخصوص منها القرار رقم (144) الصادر في العاشر من حزيران عام 1925 حيث نصت المادة الأولى من القرار "تشمل الأملاك العمومية في دولة لبنان الكبير ودولة العلويين جميع الأشياء المعدة بسبب طبيعتها لاستعمال الجمهور أو لاستعمال مصلحة حكومية وهي لا تباع ولا تكتسب ملكيتها بمرور الزمن" وقد عدت المادة الثانية من ذات القرار الأملاك التي اعتبرت أموالاً عامة وعلى ذلك فإنه يتبين من تعريف المال العام من خلال القرار المذكور بأن المشرع اللبناني يتضمن المعيار المميز للأملاك العامة وهي من خلال الإعداد أو التخصيص لاستعمال الجمهور أو لاستعمال مصلحة عامة وكذلك فإنه لم يحصر المال العام، وإنما اعتبرها من قبيل التمثيل فقط حيث استخدم في هذه المادة عبارة "تشمل الأملاك العمومية على الأخص على الأشياء سواء تلك المخصصة لاستعمال الجمهور أو لمصلحة عمومية وأخص هذه الصفة على العقارات والمنقولات⁽²⁾.

أما في المملكة العربية السعودية فقد اعتبرت التشريعات المختلفة المال العام ما يرجع تخصيصه للنفع العام وملكته للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية العامة، وقد أورد النظام القانوني السعودي معيار تفرقة المال العام عن المال المملوك للدولة ملكية خاصة وهو تخصيص

(1) باجنيد، خالد عمر عبد الله، القانون الإداري اليمني، ط3، دار عدن للطباعة، سنة 2000، ص284.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص362.

الأموال للمنفعة العامة، وقد جاء في نص المادة الثالثة من نظام التصرف في الأموال الخاصة بالبلديات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (64) بتاريخ 1392/11/15 هجرية والتي جاء فيها: "يقصد من الأحكام السابقة بالأموال الخاصة ما عدا ذلك ويعتبر من الأموال الخاصة ما زالت عنه بالفعل أو بالنظام صفة التخصيص للمنفعة من الاموال العامة"⁽¹⁾.

وقد نصت الأنظمة في المملكة في مناسبات مختلفة على ملكية الدولة للأموال العامة ومثال ذلك ما ورد في نص المادة الثانية من نظام ثروات البحر الأحمر من أن هذه الثروات تماماً ملك للدولة وحدها وهو ما يوضح بجلاء حق الدولة دون غيرها من الأشخاص العامة في ملكية هذه الأموال، ومع ذلك فإن ملكيتها لها تختلف في طبيعتها عن ملكيتها للأموال الخاصة لاختلاف الهدف في كل منهما فالأموال العامة تهدف إلى تحقيق النفع العام ولهذا تم تخصيصها لهذا الهدف ولهذا أخضعت لنظام قانوني خاص بها⁽²⁾.

وفي الجمهورية العراقية فقد عرفت المادة 71 من القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 51 الأموال العامة:

1- تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانوني.

2- وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم.

وقد عرفت الأموال العامة لأول مرة في العراق من خلال قانون الآثار التي اعتبرت للأمة، وقد اشترط شراح القانون هناك بأنه لكي تعتبر الأموال أموالاً عامة بأنه يجب أن تكون مملوكة للأمة أو للأشخاص العامة مثل الأراضي الأميرية، والمقابر الأميرية بالإضافة لتخصيصه لمنفعة عامة لاستعمال الجمهور مباشرة سواء كان هذا التخصيص بالفعل أو بمقتضى قانون خاص⁽³⁾.

(1) هيكل، السيد خليل: القانون الإداري السعودي، ط1، 1994، جامعة الملك سعود، ص239.

(2) هيكل، السيد خليل: القانون الإداري السعودي، مرجع سابق، ص241.

(3) القانون المدني العراقي، رقم 4، لسنة 1957.

أما تعريف المال العام في الأردن، فإن القانون المدني قد أخذ بالنظرية التقليدية التي ابتدعها الفقه والقضاء الفرنسي والمصري والتي تقوم على أساس التفرقة بين المال الخاص والمال العام المملوك للدولة⁽¹⁾.

فقد نصت المادة 1/60 منه على ما يلي:-

1- تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الحكيمة العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون أو النظام.

2- ولا يجوز في جميع الأحوال التصرف في هذه الأموال، أو الحجز عليها، أو تملكها بمرور الزمن. يتضح أن المشرع الأردني قد تبنى معياراً يسمى معيار التخصيص للمنفعة العامة إضافة إلى أنه ابتعد عن ضرب الأمثلة لما يمكن اعتباره مالاً عاماً، الأمر الذي يحقق له تلك المزايا التي قيلت بشأن القانون المصري الجديد وخاصة ما يتعلق منها بحرية التقدير الكبير التي يتمتع بها قاضي الموضوع بشأن تحديدها ما إذا كان المال عاماً أم أنه ليس كذلك على ضوء تخصيصه للنفع العام من عدمه إضافة إلى أن تعداد ما يعتبر مالاً عاماً لا فائدة منه متى كان التعداد على سبيل التمثيل وليس الحصر، فتعد أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الحكيمة العامة التي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون أو النظام هكذا يتعين لاكتساب المال الصفة العمومية أن يتوافر فيه عنصران أساسيان:

أولهما: أن يكون مملوكاً لأحد أشخاص القانون العام الداخلي كالدولة والمجالس المحلية والمؤسسات، وبذا لا يمكن أن يصير المال المملوك للأفراد العاديين مالاً عاماً إلا إذا انتقل إلى شخص من أشخاص القانون العام بإحدى الطرق المشروعة كنقل الملكية بالتراضي أو القهر باتباع إجراءات نزع الملكية للمنفعة العامة.

ثانيهما: أن يكون هذا المال المملوك لأحد أشخاص القانون العام مخصصاً لمنفعة عامة بالفعل أي باستعمال الجمهور له، أو بمقتضى القانون أو النظام على أنه لا يهم اعتبار المال عاماً أن

(1) القانون المدني الأردني، رقم 43، لسنة 1976.

يكون بفعل الطبيعة أو بدون تدخل الإنسان كالأنهار والجبال وغيرهما أو بعد تدخل الإنسان لتهيئته للنفع العام كالطرق والموانئ والحدائق.

وبالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المدني الأردني فقد أثبت المشرع الأردني صفة العمومية للأموال المنقولة للدولة متى كانت مخصصة للنفع العام دون أن يقتصر المال العام على الأموال غير منقولة، وهو ما أخذ به الفقه والقضاء الفرنسي كما ذكرنا سابقاً.

وهنا لابد من التنويه إلى أن ما تتضمنه المادتان 53 و54 من ذات القانون حيث وردتا كما يلي "المال هو كل عين أو حق له قيمة مادية في التعامل" وكذلك المادة 54 منه "كل شيء يمكن حيازته مادياً أو معنوياً أو الانتفاع به انتفاعاً مشروعاً ولا يخرج عن التعامل بطبيعته أو بحكم القانون يصح أن يكون محلاً للحقوق المالية".

بالرجوع إلى المذكرات الإيضاحية للقانون المدني فإن هذه النصوص إنما وضعت للفرقة بين الأشياء والأموال فالشيء غير المال وهو قد يكون مالاً سواء أكان محرزاً أي بحوزة الشخص ومنفعلاً به فعلاً أم غير محرز ولا منتفع به.

فهنا المشرع كان منسجماً مع نفسه عند تبنيه معيار التخصيص للمنفعة العامة عند تعريفه للمال العام.

وفي المشروع المدني الفلسطيني ومن المعروف أنه قبل العام 1967 كانت الأراضي الفلسطينية في الضفة الغربية تطبق أو تخضع للإدارة الأردنية وفي غزة تخضع للأوامر العسكرية الصادرة عن الحاكم العسكري المصري وبعد وقوع الضفة الغربية بيد الاحتلال الإسرائيلي في 5 حزيران 1967 استمر العمل بالقوانين التي كانت سارية قبل الاحتلال وتوقف تطبيق القوانين الأردنية الصادرة بعد هذا التاريخ وأصبحت القوانين تعدل بأوامر عسكرية إسرائيلية تقف ومصلحة المحتل. واستمر العمل حتى دخول منظمة التحرير الفلسطينية إلى الأراضي الفلسطينية في العام 1994 حيث تم إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية التي اعتبرت نواة الدولة الفلسطينية، وقد قررت السلطة الوطنية استمرار العمل بموجب القوانين السارية قبل

العام 1967 وذلك بموجب القرار رقم 1 لسنة 1994 الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية المؤرخ في 1994/5/20⁽¹⁾.

فالقانون الساري بالنسبة للضفة هي مجلة الأحكام العدلية التي عرفت في المادة 1235 منها بأن الأموال العامة هي "الأموال التي يعود نفعها للعامة وغير قابلة للتملك، الماء الجاري تحت الأرض ليس لملك أحد" والعديد من المواد عالجت الأمور المتعلقة بالمال العام.

وقد قامت السلطة الوطنية ممثلة في اللجنة التحضيرية لمشروع القانون المدني الفلسطيني بالبدء في إعداد قانون مدني فلسطيني وهو لا زال في طور المناقشة لدى المجلس التشريعي الفلسطيني وقد عرفت المادة 71 منه:

1- تعد أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون.

2- لا يجوز التصرف في الأموال العامة أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم.

وبالرجوع إلى المذكرات الإيضاحية لمشروع القانون المدني الفلسطيني نجد بأنها تقول بأن الأموال العامة هي المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والمخصصة لمنفعة عامة بمقتضى قانون أو مرسوم وبالفعل كأن تشق الدولة شارعاً في أرض مملوكة لها والأشياء العامة لا يجوز لأحد تملكها أو الاستئثار بمنفعتها، لأن ذلك يتنافى مع الهدف من تخصيصها للمنفعة العامة⁽²⁾.

وعلى ذلك فقد أنشأت السلطة الوطنية الفلسطينية عدة مؤسسات وشركات مملوكة بالكامل للسلطة منها مؤسسة البحر، التي أنشئت بموجب القرار رقم 65 لسنة 1997 الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بتاريخ 1997/6/5 والتي اعتبرت المادة الخامسة من القرار المذكور بان رأسمال المؤسسه ملك للسلطه.

(1) مجموعة التشريعات الفلسطينية من عام 1994.1998، مج2، إعداد ديوان الفتوى والتشريع، وزارة العدل، ص230.

(2) المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون المدني الفلسطيني، مرجع سبق ذكره، ص73.

الفرع الثاني: تعريف المال العام في التشريعات الأخرى

لم تكن القوانين المدنية هي فقط التي تناولت وتطرق إلى المال العام فنظراً لخطورة المال العام ولأهميته الكبيرة فإن المشرع لم يغفل عن معالجة النقاط التفصيلية والدقيقة لموضوع المال العام الأمر الذي حدا به إلى إنشاء عدة قوانين خاصة تتناول المال العام وهو ما سنتطرق إليه في الصفحات التالية.

1- تعريف المال العام في قانون تحصيل الأموال الأميرية الأردني

لقد أنشأ المشرع الأردني قانوناً سماه قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1953 وهو القانون النافذ في الأردن وفلسطين ويعد من أهم القوانين التي تتناول المال العام وهو قانون خاص أولى بالرعاية من القانون العام.

لقد عرفت المادة الثانية من هذا القانون الأموال الأميرية بأنها "جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون المتحققة للخزانة العامة".

على أن المادة الثالثة من هذا القانون قد ذكرت بأن الأموال تتحقق بموجب قانون أو نظام كما أنها تستحق للخزانة بموجب عقد.

ويلاحظ على هذا القانون الملاحظات التالية:

- 1- أنه يخص بالذكر الأموال المنقولة دون أن يتطرق إلى الأموال غير المنقولة.
- 2- أنه يطبق على الأموال التي تتحقق للخزانة المالية التي يقصد بها الخزينة العامة للدولة.
- 3- يساوي بين الأموال التي تتحقق للخزانة المالية بموجب قانون أو نظام وبين الأموال المتحققة بموجب عقد وخلافه.

على أن هناك العديد من المؤسسات التي تم إنشاؤها يتم تحصيل الأموال وفق قانون تحصيل الأموال الأميرية مثل قانون مؤسسة الموائى رقم 36 لسنة 1985 وقانون الجامعة الأردنية رقم 52 لسنة 1972⁽¹⁾.

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، رسالة ماجستير، إشراف الدكتور علي خطار، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، أيار 1996، ص40.

2- قانون صيانة أموال الدولة رقم 20 لسنة 1966

وهو من القوانين الأردنية التي لا زالت سارية المفعول في الضفة الغربية، حيث تناول المشرع في هذا القانون أموال الدولة في المادة الثانية منه على أنها "أية أموال منقولة تعود للدولة أو لإدارة عامة أو صندوق مالي خاضع لإشرافها بما في ذلك النقود والسندات والتحويلات ذات القيمة المالية.

ويمكن تسجيل الملاحظات التالية على هذا القانون.

1- إن أموال الدولة وفقاً لهذا القانون تقتصر على الأموال المنقولة دون أن تشمل الأموال الغير منقولة شأنه في ذلك شأن قانون تحصيل الأموال الأميرية.

2- أنه لا يقتصر على الأموال العائدة للخرانة المالية فقط وإنما يمتد ليشمل الأموال المنقولة المملوكة للإدارات العامة الأخرى.

3- أنه لا يقتصر فقط على الأوراق النقدية كما هو الحال في قانون تحصيل الأموال الأميرية وإنما يشمل كافة الأموال المنقولة العائدة للدولة أو لإدارة عامة.

4- وفقاً للتعريف فإن الأموال المنقولة العائدة للبلديات لا تعتبر مشمولة بأحكام هذا القانون.

من الواضح أنه لا يمكن الاعتماد على هذا القانون للقول إن المشرع الأردني يتجه إلى التضييق من دائرة الأموال العامة إذ إن هذا القانون ينطبق على الموظفين أو الأشخاص الذين حكم عليهم بحكم قطعي من قبل أية محكمة جزائية مختصة مدنية أو عسكرية أو خاصة بسرقة أموال الدولة أو اختلاسها.

وبما أن الفقه يتجه إلى أن جريمة السرقة وجريمة الاختلاس لا تقعان إلا على مال منقول فإن تعريف أموال الدولة في هذا القانون جاءت منسجمة ومتفقة مع أغراضه⁽¹⁾.

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص40.

على أن هذا القانون وجد مثيل له في جمهورية مصر العربية حيث أوجد المشرع المصري قانوناً سمي بقانون حماية الأموال العامة المعدلة بالقانون رقم 63 لسنة 1975. والذي تضمن تجريم أنواع مختلفة من الاعتداءات التي تقع على أموال اعتبرها من قبيل الأموال العامة، وقد نصت المادة الثانية من هذا القانون أنه يقصد بالأموال العامة في تطبيق أحكام هذا القانون ما يكون مملوكاً أو خاضعاً لإدارة وإشراف إحدى الجهات التالية:

أ- الدولة ووحدات الحكم المحلي والوحدات التابعة لها.

ب- الهيئات العامة والمؤسسات التابعة لها.

ج- الاتحاد الاشتراكي والمؤسسات التابعة له (قبل إلغائه).

د- النقابات والإتحادات.

هـ- المؤسسات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام.

و- الجمعيات التعاونية.

ز- أية جهة ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال العامة.

ولم ينظر الفقه المصري إلى هذا النص على أنه توسيع من المشرع لمفهوم المال العام إذ يعتقد مدلول مصطلح (المال العام) الوارد في هذا النص حسب رأيه على أغراض القانون رقم 35 لسنة 1972 لدى القانون المدني المصري وغاياته المتمثلة في عقاب من يعتدي على الأموال المنصوص عليها فيه أو يعرضها للخطر⁽¹⁾.

3- قانون الجرائم الاقتصادية الأردني رقم 11 لسنة 1993

ويتعلق هذا القانون بالجرائم الاقتصادية التي تلحق ضرراً بالمركز الاقتصادي للبلاد أو بالثقة العامة الخاصة بالإقتصاد الوطني أو العملة الوطنية أو الأسهم أو السندات أو الأوراق المالية المتداولة حيث عرفت المادة الثانية فقرة (ب) من هذا القانون إن الأموال العامة:

(1) الطماوي، سليمان: مبادئ القانون الإداري، ك3، مرجع سبق ذكره، ص19.

"تشمل كل مال يكون مملوكاً أو خاضعاً لإدارة أي جهة من الجهات التالية أو لإشرافها.

1- الوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية العامة.

2- مجلسا النواب والأعيان.

3- البلديات والمجالس القروية ومجالس الخدمات المشتركة.

4- النقابات والإتحادات والجمعيات والنوادي.

5- البنوك والشركات المساهمة العامة ومؤسسات الإقراض المتخصصة.

6- أية جهة ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال العامة.

لقد وردت بعض الملاحظات على النص السابق وهي على النحو التالي:-

أ- الأموال العامة المقصود بها بهذا القانون قد تكون أموالاً منقولة أو غير منقولة.

ب- أنه يستوعب الخلافات الفقهية التي قيلت بشأن حق الدولة على المال العام سواء أكان حق الملكية أو حق الإدارة أو حق الإشراف.

ج- إن هذا التعريف جاء لأغراض هذا القانون كما هو واضح بصراحة النص ومن هنا جاءت النظرة الموسعة للمال العام.

د- لم يشر هذا القانون إلى وجود التفرقة بين أموال الدولة العامة أو أموالها الخاصة وهو مسلك متفق مع القانون الذي مد الصفة العمومية على أموال يتفق الفقه والقضاء على اعتبارها أموالاً خاصة مثل البنوك والجمعيات والنوادي.

هـ- يبدو واضحاً من خلال النص تداخل المفهوم الاقتصادي للأموال العامة مع المفهوم القانوني⁽¹⁾.

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص40.

من هنا يتبين أن هذا القانون أعطى حماية جزائية إلى الأموال المذكور فيه دون أن يقصد المشرع اعتبار تلك الأموال أموالاً عامة وفق مفهومها في القانون الإداري الذي يرتكز على نص المادة 60 من القانون المدني الأردني⁽¹⁾.

4- النظام المالي الأردني رقم 3 لسنة 1994

وهو الصادر بموجب المادة 114 من الدستور الأردني لسنة 1952 والتي تنص على أنه: "يحق لمجلس الوزراء بموافقة الملك أن يضع أنظمة من أجل مراقبة تخصيص وإنفاق الأموال العامة وتنظيم مستودعات الحكومة".

فهنا لم يتم تعريف المال وإنما ورد في شكل مطلق الأمر الذي يستدل منه أن الدستور ترك هذه المهمة لمشروع النظام الذي عرف المال العام في المادة الثانية منه على أنها: "الأموال المنقولة والغير منقولة العائدة لأي دائرة أو مؤسسة بما فيها الإيرادات".

وتتلخص الآراء حول النص السابق بـ:-

- 1- أن الأموال العامة قد تكون منقولة أو غير منقولة.
- 2- أنها لا تقتصر على الأموال العائدة للدولة بل تشمل الأموال العائدة للمؤسسات الرسمية العامة المستقلة مالياً وإدارياً ولها موازنة مستقلة.
- 3- لا يشترط وفق هذا النظام أن يتم تخصيص المال العام للمنفعة العامة.
- 4- لم يرد ذكر للأموال العائدة للبلدية والمجالس المحلية كونها محكومة بنظام مالي خاص بها صادر بالإستناد إلى قانون البلديات رقم 29 لسنة 1955.

وترتيباً على ما سبق فقد قضت محكمة العدل العليا الأردنية في قرارها رقم 12/15 مجلة نقابة المحامين لسنة 1985 بأنه "يشترط لاعتبار المؤسسة العامة بالإضافة إلى اشتراط أن

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص 41.

تكون لها شخصية اعتبارية مستقلة إدارياً ومالياً أن تكون أموالها عامة تتبع في حساباتها نفس القواعد المقدره بشأن أموال الدولة في حين اعتبرت أموال المؤسسات الخاصة ذات النفع العام كاتحاد المزارعين أموالاً خاصة وتخضع بالتالي لأحكام وقواعد القانون الخاص⁽¹⁾.

5- قانون الطرق الأردني رقم 24 لسنة 1986:

حيث قام المشرع الأردني بالتجريم في الاعتداء على الطرق العامة أو القيام بأعمال الحفر والبناء والهدم بدون ترخيص على أن المشرع الأردني وقد توسع في تعريفه للطرق العامة بشكل أوسع من معناها الوارد في أحكام قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 بحيث تشمل الأراضي المخصصة للمرور العام خارج البلديات والمجالس القروية معبدة أو غير معبدة وترتبط بالأقنية ومجاري المياه والجور والجدران الاستنادية وإشارات المرور... الخ⁽²⁾.

المبحث الثاني: النظام القانوني للمال العام

تمهيد: بعد أن تحدثنا عن تعريف المال العام في الفقه والقانون والقوانين الخاصة فإننا سوف نتناول فيما يلي النظام القانوني للمال العام مع النظريات المتعلقة بذلك.

الفرع الأول: معيار المال العام

ذكرنا حين عرفنا المال العام في التشريع الفرنسي بأن الفقه الفرنسي لم يضع معياراً واضحاً ودقيقاً لتمييز المال العام عن الأموال الخاصة المملوكة للإدارة، فقد كثر الجدل حول ذلك ولذلك انقسمت النظريات حول ذلك إلى اتجاهين:

أولاً: نظرية معيار طبيعة المال العام أو ما يطلق عليها مدرسة التوجه الطبيعي.

ثانياً: نظرية معيار التخصيص أو ما يطلق عليها مدرسة التوجه التخصيصي.

(1) كنعان، نواف: القانون الإداري الأردني، الكتاب الثاني، ط 1، 1996، بلا دار نشر، ص 384.

(2) كنعان، نواف: القانون الإداري الأردني، الكتاب الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 403.

1- نظرية معيار طبيعة المال العام

وصاحب هذه النظرية هو الفقيه الفرنسي (دوكر) "Ducrocq" والفقيه (بيرثلني) Berthelenny، حيث اعتمد في هذا الإتجاه لتمييز الأموال العامة عن غيره من أموال الإدارة الخاصة على طبيعة المال ذاته الذي كان غير قابل للملكية الخاصة بطبيعته، فهو مال عام كالأنهار والطرق والموانئ، فمن غير المتصور أن يشتري الأفراد نهراً أو يكتسب ملكيته بوضع اليد مثلاً، وبالتالي فإن وجود أموال تختلف بطبيعتها عن أموال الأفراد يبرر أفرادها بنظام قانوني معين.

على أن كثيراً من الانتقادات تم توجيهها إلى هذه النظرية أهمها أن الأخذ بهذه النظرية يؤدي إلى تضيق دائرة الأموال العامة، إذ يقصرها على الأموال المخصصة لانتفاع الجمهور مباشرة، في حين أن هناك أموالاً عامة غير مخصصة لانتفاع الجمهور مباشرة، وتعد مع ذلك أموالاً عامة باتفاق الجميع مثل القلاع والحصون العسكرية التي لا يسمح للجمهور بارتياحها نظراً لما تحويه من أسرار عسكرية⁽¹⁾.

2- نظرية معيار التخصيص للمال العام

صاحب هذا المعيار هو الفقيه ديجي Dujuit والفقيه جيز Jeze. فنظرية ديجي تكمن في تخصيصه بطريقة مباشرة للمرفق ومن ثم فلا يعتبر مالاً عاماً في نظره سوى تلك الأموال التي تكون مخصصة لتسيير وإدارة مرفق عام من مرافق الدولة.

أما نظرية جيز: فقد اعتبر المال أن يكون مخصصاً لخدمة مرفق عام رئيسي وأن يؤدي المال دوراً رئيسياً على أن الكثير من سهام النقد وجهت لهذين الفقهين في عدة جوانب فمثلاً بالنسبة لديجي فقد أخذ عليه أن نظريته اعتبرت شاذة الإتساع حيث تعتبر جميع الأموال التي يتم تخصيصها للمرفق العام من الأموال العامة الأمر الذي يؤدي إلى تضخم هذه الأموال وهو لا

(1) الطماوي، سليمان: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 27.

يتفق مع الأشياء التافهة كأدوات المكاتب والمحابر والأقلام التي لا تستوجب نفس الحماية المقررة للنظام القانوني للأموال العامة⁽¹⁾

أما النقد الموجه لجيز أن كثيراً من المرافق التي تؤدي خدمات الجمهور كالـتعليم والصحة لا تقوم الأموال المخصصة لها كدور المدارس والمستشفيات والقضاء بالدور الأساسي في إدارة تلك المرافق ففي هذه المرافق يكون للمدرسين والأطباء والقضاة الدور الأساسي فيها⁽²⁾.

والسؤال الذي يطرح نفسه أي من المعيارين هو المعيار السائد في فرنسا؟

منذ العام 1947 بدأ القضاء الإداري الفرنسي يميل إلى الأخذ بالتعريف الذي وضعته لجنة تنقيح القانون المدني الفرنسي والتي وضعت عنصرين وهما:

1- أن اللجنة قد تبنت معيار التخصص للمنفعة العامة سواء كان مخصصاً للجمهور أو بصفة أساسية على أغراض المرافق الخاصة.

2- اشترطت هذه اللجنة أن تكون هذه الأموال بحكم طبيعتها أو بمقتضى إعدادها قد اقتصر على الأغراض الخاصة بالمرفق.

وقد اعتمدت محكمة النقض الفرنسية هذا المعيار في العام 1950 والتي تبنت بموجبها فكرة الإعداد الخاص ليؤدي الوظيفة الأساسية للمرفق العام لكي يمكن اعتباره من أموال المرافق⁽³⁾.

الفرع الثاني خصائص المال العام

إن فكرة التمييز بين أموال الدولة والأشخاص الإدارية العامة وأموالها ظهرت في نطاق الفقه والقضاء الفرنسي حيث إن الأموال تقسم إلى قسمين أموال خاصة (الدومين الخاص) وهذه

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص352.

(2) الزعبي، خالد سماره: القانون الإداري وتطبيقاته في الأردن، ط2، 1993، مكتبة دار الثقافة، عمان، ص270.

(3) البناء، محمود عاطف: مبادئ القانون الإداري، مكتبة القاهرة، ص248.

تخضع لنفس النظام القانوني الذي تخضع له الأموال الخاصة بالأفراد أي لأحكام القانون المدني والقوانين ذات العلاقة مع ذكر أن المشرع قد أمد وجه الحماية القانونية لأموال الدولة العامة إلى أموالها الخاصة ولكن ذلك لا يحصل فيها أموالاً عامة.

أما بالنسبة للدومين العام أي الأموال العامة فهي تلك المخصصة للنفع العام، وتخضع لنظام قانوني يتميز فيما يتعلق باستعمالها وحمايتها.

على أن الفقهاء لم يتفقوا على قاعدة للترقية بين المال العام والأموال الخاصة، وهنا لابد من الإشارة إلى أنه لا يجدي الرجوع إلى القوانين في هذا الصدد حيث جاءت الآراء مختلفة فهناك رأي يرجح النصوص فيقرر أنه يظهر من العبارة أنه توجد أشياء لا تكون بطبيعتها قابلة للتملك الخاص مثل الطرق والأنهار والموانئ ولكن هذا الرأي مننقد، لأنه في الأملاك الواسعة يمكن وجود مجار للمياه مملوكة للأفراد، وتوجد طرق وشوارع مفتوحة للجمهور، ومع ذلك فهي ملك للأفراد ورأي آخر يقول: إن فيصل التفرقة هو في تخصيص الشيء لمنفعة عامة، أي لمنفعة جميع الناس وهذا التخصيص قد يكون طبيعياً كما هو الحال بالنسبة للأنهار أو يكون بناء على رغبة السلطات العامة كما هو الحال بالنسبة للطرق.

ورأي يذهب إلى أن المال يعتبر مالاً عاماً لا بمجرد تخصيصه لمنفعة عامة بل بتخصيصه لاستعمال الجمهور مباشرة ويختلف هذا الرأي عن الرأي الأول في أنه لا يقصر الأموال العامة على ما يكون بطبيعته غير قابل للتملك كما يختلف عن الرأي الثاني في أنه لا يدخل فيها كل الأشخاص المخصصة للمنفعة العامة⁽¹⁾

مما سبق فإنه يمكن ومن الرجوع إلى نصوص المواد المتعلقة بالأموال العامة في القانون المدني فإن أهم خصائص وصفات المال العام هي:

1- أن صفة المال العام تطلق على المال المملوك للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة أو كانت مخصصة لمنفعة عامة.

(1) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص302.

2- أن الأموال العامة تكون محمية من قبل الدولة، وهو ما يطبع المال العام صفة العمومية حيث تكون الدولة مسؤولة بالدرجة الأولى عن حمايته ويحول دون التعامل فيه ولا يجوز الحجز أو التصرف بالأموال العامة، وكذلك لا يقع تقادم عليها ولا يجوز تملك المال العام إذا كان منقولاً وهي قاعدة مخالفة لما استقرت عليه المادة 113 من قانون البيئات "بأن الحيازة في المنقول بحسن نية سند للملكية"⁽¹⁾.

على أن المادة 60 من القانون المدني الأردني اعتبرت أن أي تعامل يقع على المال بالصور السابقة فإنه يعتبر باطلاً بطلاناً مطلقاً.

3- وأن ما يطبع المال العام بالصفة العامة هو تخصيصه للنفع العام ويقرر هذا التخصيص إما بالفعل الواقع تعاملاً كالطرق وخدماتها فهي مخصصة بالفعل لاستعمالها من قبل الجمهور من غير استصدار قانون خاص بذلك، وإما أن يقرر القانون هذا التخصيص كما هو الحال في النقود فهي تخصص للتعامل فيها بمقتضى قانون خاص وهو العملة على سبيل المثال.

4- إن صفة العمومية المكتسبة بالفعل أو بمقتضى القانون لا تزول بانقضاء التخصيص بالفعل، وذلك كأن يكف الجمهور عن استعمال الطريق، وإما بحكم القانون وذلك كأن يصدر قانون يقضي بانتهاء التخصيص وقد ينتهي هذا التخصيص بمقتضى القانون أو بالفعل أو بانتهاء الغرض الذي من أجله خصصت تلك الأموال للمنفعة العامة ونخلص من ذلك أن معايير تميز الأموال العامة هي:

1- أن يكون المال العام عائداً للدولة أو لأحد أشخاص القانون العام.

2- أن يكون مخصصاً للمنفعة العامة بالفعل وبمقتضى قانون.

وقد قررت محكمة العدل العليا الأردنية في قرارها رقم 12/15 المنشور في مجلة نقابة المحامين لسنة 1985 ص 56 "أن أموال المؤسسات ذات النفع العام كاتحاد المزارعين هي أموال تخضع لأحكام وقواعد القانون الخاص"⁽²⁾.

(1) قانون البيئات الفلسطيني رقم 4 لسنة 2001 المنشور في الوقائع الفلسطينية ع 38 سبتمبر 2001.

(2) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 300.

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للمال العام

يجمع الفقه والقضاء في فرنسا وفي الأنظمة القانونية العربية كمصر والأردن وفلسطين على حق السلطة الإدارية في الإشراف والرقابة على الأموال العامة، فلها أن تتخذ بشأنها ما يلزم من إجراءات للمحافظة عليها وضمان استمرارها في القيام بالخدمات العامة التي خصصت لها.

والكل متفق على حق السلطة الإدارية في الإستيلاء على ما تنتجه هذه الأموال من ثمار طبيعية ومدنية، وعلى حقها في الترخيص لبعض الأفراد بالانتفاع بهذه الأموال انتفاعاً خاصاً مؤقتاً برسوم محددة للحكومة مثلاً أن ترخص لأصحاب المقاهي شغل الأرصفة التي أمام محالهم بالكراسي المعدة للجلوس مقابل رسوم معينة، ولها أن ترخص للأفراد وضع أكشاك على الرصيف وهكذا...الخ.

كل هذا مسلم به فقهاً وقضاءً إلا أن الرأي لم يستقر بعد فيما يتعلق بتحديد طبيعة حق الدولة على الأموال العامة وسنتناول ذلك بإيجاز مبسط في مجالين:

1- طبيعة حق الدولة على الأموال العامة.

2- طبيعة حق الأفراد على الأموال العامة.

1- طبيعة حق الدولة على الأموال العامة

كان الرأي السائد في فرنسا ومصر حتى زمن قريب أن الأموال العامة لا تعتبر ملكاً للدولة ولا لغيرها من الأشخاص الإدارية، وأن الحكومة لها فقط حق الرقابة والسيطرة عليها دون ملكيتها بينما نجد أن هناك رأياً اتجه حديثاً إلى الإقرار بأن حق الحكومة على الأموال العامة هو حق ملكية إدارية يختلف بعض الاختلاف عن الملكية المدنية وهناك رأي ذهب إلى أنها ملكية صغيرة بتخصيص الأموال العامة للمنفعة العامة، وهو ما أخذ به مجلس الدولة الفرنسي.

على أن الفقه المصري اعترف بملكية الدولة للأموال العامة إلا أن هذا الرأي يرى أنه بغير هذا الوضع يتعذر تبرير حق الحكومة في الاستيلاء على ثمار هذه الأموال وحققها في رفع دعوى الإستحقاق⁽¹⁾.

والواقع أن حق ملكية الأموال العامة لا يختلف من حيث الجوهر عن حق ملكية الأموال الخاصة، فمن ناحية نجد أن مفهوم الملكية التقليدي تغير تماماً إذ لم تعد الملكية هي استبداد المالك بما يملكه وإنما غيرت إلى وظيفة اجتماعية يمكن للمشرع أن يخضعها لما يراه ملائماً من قيود تستهدف تحقيق المصلحة العامة ومبادئ العدالة الاجتماعية دون أن تحول هذه القيود عن اعتبار حق الأفراد على أموالهم حق ملكية، ومن هنا فليس من المقبول أن يكون في شأن القيود التي فرضها المشرع حماية المال العام وتخصيصه للمنفعة العامة إنكار حق الدولة في ملكية المال العام.

والخلاصة أنه من غير المجدي إنكار حق ملكية الدولة على أموالها، لما يثيره هذا الإنكار من مشاكل وصعوبات لا حصر لها ولا مبرر لها ولذلك من المنطق عليه أن سلطة الدولة والأشخاص العامة على الأموال العامة تتمثل في حق الملكية المقيد فقط بمبدأ تخصيص هذا المال للمنفعة العامة وما يستتبع ذلك من نتائج وآثار تؤدي إلى اختلاف حق الملكية العام عن حق الملكية العادية في نطاق هذا الحق ومضمونه دون جوهره⁽²⁾.

2- طبيعة حق الأفراد على الأموال العامة

إن تخصيص المال العام للمنفعة العامة يعني أن للأفراد الحق في الانتفاع بالمال العام وذلك في حدود الغرض الذي من أجله تم تخصيص هذا المال.

إن انتفاع الأفراد بالمال العام يتحقق بالسماح لهم باستعمال هذا المال بشرط عدم تعارضه مع تخصيص المال للمنفعة العامة إلا في حدود ضيقة وبصورة إستثنائية، وعليه فهناك عدة صور لاستعمال الأفراد للمال العام وهذه الصور هي:

(1) مهنا، محمد فؤاد: القانون الإداري العربي الديمقراطي، 1965، مطبعة الشاعر، ص 684.

(2) الدين، سامي جمال: أصول القانون الإداري، 1993، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ص 225.

1- فهي قد تكون مخصصة لمرفق من المرافق العامة فلا تستعمل من الجمهور إلا بطريق غير مباشر وأن استعمال الجمهور للمال العام يخضع لضوابط وشروط يفرضها المشرع في هذا الصدد سواء بمنع الجمهور من إرتياد هذه الأموال كما هو الحال في المنشآت العسكرية، أو بتنظيم هذه الخدمات أو بعد توافر شروط انتفاع بهذه الأموال وهي شروط تختلف باختلاف طبيعة المرفق كما هو الحال بالنسبة لوسائل الإتصال مثل التلفون والتلغراف ووسائل النقل كالطائرات والسفن والقطارات.

2- قد يتم تخصيص المال العام لخدمة الجمهور مباشرة كالشوارع والطرق والحدائق، وفي هذه الحالة فإن القاعدة العامة هي أن يتفق استعمال لهذه الأموال مع الغرض الذي من أجله خصص المال كالسير في الطرقات العامة والاستحمام على الشواطئ.

والواقع أن استعمال الأفراد للمال العام في هذه الصورة هو في حقيقته ممارسة لحرية من الحريات الفردية العامة الدستورية، ولذلك فإن هذا الإستعمال محكوم بقواعد الحرية والمساواة بين المنتفعين علاوة على مجانية الانتفاع المشترك للأفراد بالمال العام ما لم تقتضي المصلحة العامة خلاف ذلك على أن بعض الفقهاء اتجه إلى إعطاء تسمية "الانتفاع العام" حيث يشترك الكافة في هذا الانتفاع بالنسبة للمال العام⁽¹⁾

3- على أنه قد يستأثر أحد الأفراد باستعمال جزء من المال استعمالاً خاصاً أو فردياً يمنع بموجبه غيره من استعماله معه بشرط أن يتم هذا الاستعمال في حدود الغرض الذي تم تخصيص هذا المال من أجله مثل تخصيص جزء من الرصيف في السوق العام لتاجر أو تخصيص مدافن للعائلات في الجبانات لدفن الموتى وأن هذا الإستعمال يخضع لكافة القواعد والأحكام التي يخضع لها الاستعمال المشترك للأفراد لهذا المال ولكنه يختلف عنه في ضرورة حصوله على إذن مسبق قبل الاستعمال، وذلك بصورة عقد أو ترخيص⁽²⁾.

(1) منها، محمد فؤاد: القانون الإداري العربي الديمقراطي، مرجع سبق ذكره، ص 688.

(2) الدين، سامي جمال: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 226.

4- وقد يتمثل استعمال المال العام من قبل الأفراد في استئثار فرد معين بجزء من المال العام يقوم وحده باستعماله بصورة تغاير الغرض المخصص للمال العام لتحقيقه مثل انفراد بعض الأفراد باستعمال جزء من رصيف الشوارع ووضع الأكشاك لبيع السلع ومحطات البنزين التي يرخص بإنشائها فوق أرض الشوارع والطرق العامة وقد استعمل بعض الفقهاء مصطلح الإنتفاع الخاص على أنها تعتبر هذه الصورة من استعمال المال العام استناداً على عقد مبرم بين الإدارة والفرد الذي استأثر بهذا الجزء من المال العام. على أن القاعدة في هذا الاستعمال هو أن يكون بمقابل مادي وأنه يتم إما استناداً إلى ترخيص إداري أو عقد إداري.

ونخلص من استعمال المال العام أن هناك استحالة مطلقة في أن يكون استعمال المال العام للجميع مطلقاً، وإنما هو في الحقيقة والواقع مبدأ عاماً عمومية نسبية فقط⁽¹⁾.

الفرع الرابع: شروط المال العام

لقد وضعت التشريعات عدة شروط لكي يعتبر المال مالياً عاماً تنطبق عليه الحماية القانونية المقررة وقد تناولنا في مبحث سابق بعضاً من هذه الشروط وسنتناول هنا شروط المال العام بصورة مبسطة وموجزة ووفقاً للتشريع الأردني وأهم هذه الشروط هي:

1- أن يكون ذلك المال مملوكاً للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة

ابتداءً لقد سلك المشرع الأردني نهجاً مخالفاً للمشرع المصري إذ أنه اعتبر الأموال العامة هي المخصصة للمنفعة العامة وعليه فإن أموال المؤسسات العامة الرسمية باعتبارها من الأشخاص المعنوية العامة تعتبر أموالاً عامة بل إن الديوان الخاص بتفسير القوانين وفي عدد من القرارات اشترط بأن أموال المؤسسة أموالاً عامة تتبع في حساباتها نفس القواعد المقررة بشأن أموال الدولة لكي يمكن اعتبارها مؤسسة حكومية منها القرار رقم 5 لسنة 1982 والقرار رقم 17 لسنة 1979 وأشارت هذه القرارات جميعها إلى العناصر الواجب توفرها في المؤسسات الرسمية ومن أهمها "أن تكون الخدمة التي تؤديها خدمة عامة وأموالها أموالاً

(1) عبد الله، عبد الغني بسيوني: القانون الإداري، الدار الجامعية، بيروت 1992، ص 252.

عامة⁽¹⁾. على أنه تخرج الأموال العائدة للمؤسسات الأهلية ذات النفع العام من دائرة الأموال العامة وحتى لو كان قسماً من أموال تلك المؤسسات مملوكة للحكومة مثل مؤسسة تسويق المنتجات الزراعية التي صدر بها القرار رقم 6 لسنة 1969 عن ديوان تفسير القوانين.

ومن الأمثلة على المؤسسات ذات النفع العام المنظمة التعاونية الأردنية التي هي مؤسسة أهلية حسب قانون التعاون رقم 20 لسنة 1971، ولكن جاء ديوان تفسير القوانين بقراره رقم 18 لسنة 1979 والقرار 11 لسنة 1978 الذي اعتبر أموال المنظمة هي أموال عامة أميرية تحصل بناء على قانون تحصيل الأموال الأميرية النافذ⁽²⁾.

ويخرج من نطاق الأموال العامة كذلك الأموال المملوكة للشركات الخاصة حتى ولو ساهمت الحكومة برأس مالها، حيث تم إنشاء المؤسسة الأردنية للاستثمار بموجب القانون رقم 8 لسنة 1991 والذي بموجبه تحول الأرباح إلى الخزينة العامة ولكن مع هذا تبقى أموال الشركات التي تساهم بها الحكومة بين الأردن ودولة أخرى مثل الشركة الأردنية السورية للنقل البري... الخ، وهذه الأموال لا تكتسب صفة العمومية. أما بالنسبة للبلديات فإن أموالها أموال عامة رغم أن قانون البلديات رقم 29 لسنة 1955 عرف البلدية بأنها مؤسسة أهلية إلا أن ديوان تفسير القوانين الأردني اعتبر في القرار رقم 3 لسنة 88 أن أموال البلدية ترصد لانفاقها في سبيل الصالح العام بمقتضى المادة 41 من قانون البلديات، وبالتالي أموالها تحمل خصائص الهيئات العامة.

ومن الجدير بالذكر أن ديوان تفسير القوانين يصدر قرارات لها قوة القانون وذلك استناداً إلى المادة 4/123 من الدستور⁽³⁾.

2- التخصيص بالمنفعة العامة

لم يحدد المشرع الأردني ما المقصود بالمنفعة العامة تاركاً هذه المهمة للفقهاء والقضاء فهنا إما أن يكون مخصصاً لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو نظام فالمادة 60 من القانون المدني جاءت مطلقة والمطلق يجري على إطلاقه. ومن الأمثلة على ذلك⁽⁴⁾:

(1) شطناوي، علي خطر: الوجيز في القانون الإداري، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ط1، ص729.

(2) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص63.

(3) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص30.

(4) حلمي، محمود: موجز مبادئ القانون الإداري، ط1، 1978، دار الفكر العربي، ص275.

1. التخصيص لاستعمال الجمهور مباشرة:

حيث يوصف الاستعمال العام والجماعي عندما يكون هذا الاستعمال مباحاً للجميع ولا يحول استعمال البعض لهذا المال دون استعمال البعض الآخر كاستعمال الشوارع والميادين العامة، ولا يغير من الصفة الجماعية للاستعمال وضع شروط تنظيمية تكفل استخدام المال على الوجه الأمثل، مثل ضرورة الحصول على رخصة قيادة كشرط استعمال الطرق في المرور بالسيارات وغيرها من الشروط فممارسة الحرية في استعمال المال العام من أجل الجمهور ولا يخضع لقيود عامة توضع بغض النظر عن الأفراد، وحيث أن وضع هذه الشروط لا يخالف مبدأ المساواة بين الأفراد في استعمال المال العام لأنها تقوم على أسس موضوعية لا تفرق بين الناس لأسباب شخصية.

فالمساواة الحقيقية لا تقوم إلا بين المتساوين في المراكز القانونية، ويتمتعون بالشروط والظروف الموضوعية ذاتها، وقد يضع المشرع ضوابط لاستعمال المال العام ولكن ينبغي أن يشار بأن القاعدة في هذا الشأن هي ألا تؤدي هذه الضوابط إلى نفي الإستعمال، فإذا وضعت قيود على استعمال المال العام يجب أن لا يصل بتلك القيود الحد الذي ينفي الاستعمال، وكقاعدة عامة فإن الإستعمال العام أو الجماعي للمال العام مجاني، فليس للإدارة أن تفرض مقابلاً مالياً على استعمال المال العام ما دام هذا الاستعمال عادياً ويتفق مع ما خصص له غير أنه يجوز بقانون أو بناء على قانون فرض رسوم على هذا الاستعمال إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك مثل استيفاء رسوم لإستعمال الطرق العامة ولا ينفي عنه هذه الصفة ما دامت تلك الشروط تستخدم ضمن مبدأ المشروعية وتحترم القانون وفي الحد الذي يكفل استخدام المال العام بشكل سليم.

2. الاستعمال الخاص للمال العام:

من الممكن استعمال جزء من المال العام استعمالاً فردياً أو خاصاً بحيث يمنع غيره من استعماله أو الإنتفاع به بناءً على ترخيص أو إذن سابق من السلطة المختصة على أن يكون بمقابل ويتم استعمال المال الخاص إما بواسطة ترخيص صادر عن السلطة المختصة أو أن يتم عن طريق العقد بين الجهة الإدارية المختصة والأفراد أو الشركات، وهذا مثال على ذلك.

أولاً: - استعمال المال العام استعمالاً خاصاً بواسطة قرار تصدره السلطة الإدارية المختصة: بالتصريح للفرد أو للشركة طالب الإنتفاع الخاص بمقابل نقدي يدفعه المنتفع نظير انتفاعه بجزء من المال العام، على أن هذا الاستعمال يجب أن لا يؤثر على الغرض الذي خصص له المال العام كما أن على المنتفع أن لا ينحرف عن الهدف المحددة له وأن لا يتجاوز الفترة الزمنية المتفق عليها مثل وضع المقاهي لمقاعد على جانب من الطريق أو عرض الباعة لبضاعتهم على الأرصفة أو أن يكون الترخيص لإجراء أعمال البناء والحفر وغيرها.

ويجدر كذلك الإشارة إلى أن هذا الاستعمال الخاص يجب ان لا يتعارض مع الاستعمال المخصص له المال العام بحيث لا يرتب على إعطاء محطة بنزين مثلاً عرقلة للسير في الطريق العام⁽¹⁾.

ثانياً: - استعمال المال العام استعمالاً خاصاً عن طريق عقد يبرم بين السلطة العامة والأفراد:

حيث يبرم العقد بين السلطة الإدارية المختصة والأفراد أو الشركات يتحدد بموجبه شروط الاستعمال ومدته والمقابل النقدي وحق الإدارة في تعديل أو إلغاء العقد في حالة مخالفة شروط العقد من قبل المتعاقد ويحق للإدارة إلغاء العقد مع ضمان التعويض، على أن العقد هنا يعطي مركزاً قانونياً أقوى من المركز القانوني للفرد الذي يستعمل المال العام بترخيص أو إذن نظراً لكونها تخضع لعقد بينما هناك تستند إلى قرار إداري⁽²⁾.

3- التخصيص لمرفق عام:

هناك اختلاف في الفقه في تعريف المرفق العام ولعل ما جاء في قرار لمحكمة العدل العليا الأردنية رقم 67/74 الذي جاء فيه "أن المرفق العام هو حاجة جماعية بلغت من الأهمية مبلغاً يقتضي تدخل الحكومة لكي توفرها للأفراد باستخدام وسائل القانون العام سواء أكان الأفراد يستطيعون بوسائلهم الخاصة إشباع تلك الحاجة أم لا، أي أن العنصر الأساسي في

(1) ذنبيات، محمد جمال مطلق: الوجيز في القانون الإداري، الدار الدولية للنشر، ودار الثقافة للنشر، ط1، الاصدار الاول، 2003، ص354.

(2) القيسي، إعاد حمودة: الوجيز في القانون الإداري، عمان، ط1، 1998، ص351.

المرفق العام هو ضرورة وجود خدمة عامة يهدف المشرع إلى إدارتها من الحكومة مباشرة أو بواسطة ملتزم أو خلافاً⁽¹⁾.

بالرجوع إلى التعريفات السابقة يتبين أن هذا التعريف من أشمل التعريفات للمرفق العام ومهما اختلفت التعريفات فإنها أجمعت على أن الهدف من إنشاء المرفق العام هو تحقيق النفع العام، الأمر الذي انعكس على أحوال تلك المرافق ومركزها القانوني.

على أن تطور الحياة الإقتصادية أظهر عدة أنواع من المرافق العامة، فهناك المرافق العامة الإدارية التي تقوم بأحد أوجه النشاط التقليدي للدولة مثل مرافق الأمن والدفاع والقضاء، وهناك مرافق في الأردن مثلاً تعتبر مرافق عامة إقتصادية تدخل من خلالها الدولة ميادين الحياة الإقتصادية وتمارس فيها نشاط الأفراد ذلك لزيادة الدخل للخرينة العامة أو مقاومة الإحتكارات الخاصة، فهي تعتبر أموالاً عامة ما دامت مملوكة لشخص معنوي عام هدفها النهائي هو النفع العام مثل المؤسسة الأردنية للاستثمار المنشأة بموجب القانون رقم 18 لسنة 1991⁽²⁾.

أما بالنسبة للأموال الخاصة المملوكة للدولة عن طريق الإتصال الذي هو سبب من أسباب الملكية بين الأحياء فقد عالجته عدة مواد من القوانين وبهذا ورد نص المادة 1123 من القانون المدني الأردني على ما يلي "إن الجزر الكبيرة والصغيرة التي تتكون بصورة طبيعية في مجرى الأنهار أو مجاري المياه تعتبر جزءاً من أملاك الدولة الخاصة".

وكذلك تنص المادة 1134 من القانون المدني الأردني على ما يلي "الجزر الكبيرة والصغيرة التي تتكون داخل البحيرات وكذلك طمي البحيرات والبحر تعتبر من أملاك الدولة الخاصة وتنص المادة 1135 على الأراضي التي ينكشف عنها البحر أو البحيرات أو الغدران أو المستنقعات التي لا مالِك لها تكون ملكاً للدولة".

ولقد أشارت المادة 1238 من مجلة الأحكام العدلية على هذه الحالات فجاء فيها "الأنهار العامة غير المملوكة وهي الإنتهاء التي لم تدخل في مقاسم أي مجاري ملك جماعة مباحه أيضاً

(1) نده، حنا: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا من سنة 52- سنة 71، نقابة المحامين، ص80.

(2) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن، الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص36.

كالنيل، والفرات، والطونة، والطونجة، وهناك العديد من المواد في المجلة تناولت هذا الأمر ولا حاجة إلى التوسع فيها.

الفرع الخامس: اكتساب المال العام صفة العمومية وزوالها عنه

يثار التساؤل هنا عن كيفية قيام الدولة بتخصيص المال خاصة إذا لم يكن ذلك المال مملوكاً لها أو لأحد الأشخاص الإدارية العامة وكذلك حول إمكانية انتهاء تخصيص المال للمنفعة وعلى ذلك سوف نتناول هنا موضوعين:

1- اكتساب المال صفة العمومية.

2- فقدان المال صفة العمومية.

1- اكتساب المال العام الصفة العمومية

يجب التفريق بين حالتين أولهما أن يكون المال الخاص مملوكاً قبل تخصيصه للمنفعة العامة للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية، وثانيهما أن يكون المال قبل تخصيصه للمنفعة العامة للملوك للأفراد أو لأحد الأشخاص المعنوية الخاصة ومن هذه الحالات ما يلي:

أ- تخصيص المال المملوك لشخص عام:

لقد بين القانون المدني الأردني كيفية التخصيص وذلك في نص المادة 1/60 والتي جاء فيها "تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الحكيمة العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو نظام". وعلى هذا كذلك ورد نص المادة 71 من القانون المدني العراقي.

1- تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون"، أما في مشروع القانون المدني الفلسطيني فقد عرفت المادة 71 منه: "تعد أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون".

ب- التخصيص الفعلي أو الواقعي:

وهو قيام الإدارة بتهيئة المال المملوك لها وإعداده لإنتفاع الكافة وذلك بوضعه فعلاً لمقتضيات ذاك الإنتفاع ويشترط أن تظهر الإدارة نيتها الواضحة في تحقيق هذا الهدف بشكل لا تختلط معه أعمال التسامح الواقعة التي لا تعبر عن نيتها في إجراء هذا النوع من التخصيص وعلى الرغم من إثبات تحقيق التخصيص الفعلي أو الواقعي يثير قدراً من الصعوبات إلا أن التخصيص للمنفعة العامة يصبح واقعة مادية يجوز إثباتها بكافة الطرق، مثل تهيئة الدولة بعض الأراضي كطرق عامة وترك الأفراد يسيرون فيها ويستخدمونها في حياتهم اليومية⁽¹⁾.

ج- التخصيص الشكلي أو القانوني:

حيث إن السلطة المختصة حسب المادة 60 من القانون المدني هي السلطة التشريعية، وهي تلك التي تملك الحق بتخصيص المال لتحقيق النفع العام وذلك من خلال تشريع تصدره لهذه الغاية، وعلى الرغم من حسنات الأسلوب وخاصة فيما يتعلق منها برقابة ممثلي الشعب على الإدارة وإنهم بحكم اتصالهم والقواعد الانتخابية أكثر على تلمس الحاجات العامة وبالتالي تخصيص المال لإشباع هذه الحاجات بما يحقق النفع العام بالنتيجة إلا أنه أسلوب له محاذيره التي تتمثل في أنه يتطلب إجراءات طويلة ومعقدة لا تتناسب مع مقتضيات سرعة تلبية الحاجات العامة، على أن الإدارة قد لا تلجأ إلى هذا الأسلوب إلا إذا ألزمها القانون بذلك أو إذا ألزمها الأنظمة بذلك، على أنه لا بد من الإشارة إلى أن صورة العمل القانوني الصادر بالتخصيص سواء أكان فعلياً أم شكلياً فإنها تختلف بحسب الهيئات الرسمية الممثلة للأشخاص العامة المملوكة للمال والتي قد تكون الدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة على أنه كقاعدة عامة فإن للإدارة سلطة تقديرية في مجال تخصيص الأموال العامة متقيدة بذلك بعدم إساءة استعمال السلطة وتحت رقابة القضاء الإداري في هذه الناحية⁽²⁾.

(1) فهمي، مصطفى أبو زيد: القانون الإداري، الجزء الثاني، ط 1993، ص 206.

(2) فهمي، مصطفى أبو زيد: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 210.

2- المال المملوك للأفراد قبل تخصيصه للنفع العام

حيث إن المال المملوك لأحد أشخاص القانون الخاص يمكن أن يصبح مملوكاً للدولة ويصبح ضمن الأموال العامة، ولكن يجب أن يكتسب المال الخاص صفة العمومية التي لا بد لها من المرور بمرحلتين وهما:

1- تملك الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى لذلك المال.

2- تخصيص ذلك المال للمنفعة العامة سواء كان التخصيص فعلياً أو قانونياً.

فهنا الأصل في هذا التملك أن يتم بأحد أسباب التملك المنصوص عليها في القانون الخاص⁽¹⁾ مثل الشراء وقبول الهبات...الخ من المواد المنصوص عليها في القانون المدني، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن الدولة تملكها المال في هذه الحالات وغيرها مما هو وارد في القانون الخاص لأحكام ذلك القانون شأنها شأن الأفراد، كما يختص القضاء العادي بنظر المنازعات التي تثار بشأنها وقد قضت محكمة العدل العليا في قرارها رقم 54/26 على أنه "الدعوى التي تنصب على الطعن في العقد من ناحية تعاقدية لا من ناحية إدارية لا تدخل في اختصاص محكمة العدل العليا بل يعود النظر إليها إلى المحاكم العادية"⁽²⁾.

2- فقدان المال العام صفة العمومية

لقد ورد في المادة (72) من مشروع القانون المدني الفلسطيني على ما يلي: - "تفقد الأموال العامة صفتها بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وينتهي هذا التخصيص بمقتضى القانون أو بالفعل أو بانتهاء الغرض الذي خصصت من أجله تلك الأموال للمنفعة العامة".

لقد جاء في شرح هذا النص أن من يملك هذا التخصيص يمكن أن ينهيه فكلما تخصص الأموال للمنفعة العامة بالفعل أو بمقتضى قانون كذلك ينتهي لتخصيص بانقطاع استعمالها بالفعل أو الاستعمال الذي من أجله عدت مخصصة للمنفعة العامة ومتى فقدت الأموال العامة صفتها

(1) الدين، سامي جمال: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 225.

(2) نده، حنا: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا، مرجع سبق ذكره، ص 92.

بسبب انتهاء تخصيصها للمنفعة العامة أصبحت من الأموال الخاصة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة فتعود إلى التعامل ويجوز التصرف فيها والحجز عليها وتملكها بالتقادم⁽¹⁾.

والظاهر أن هذا النص مستمد بما ورد في المادة (88) من القانون المدني المصري والمادة (72) من القانون المدني العراقي في حين سكت المشرع الأردني عن معالجتها.

وإذا كان إنتهاء التخصيص للمنفعة العامة فإنه يترتب عليه فقدان أموال الإدارة لصفقتها العامة وبالتالي إنتهاء تبعيتها للأموال العامة فإنه لا يترتب على ذلك خروجها عن ذمة الإدارة ولكنها تتحول إلى أموال خاصة فتخضع بذلك للنظام القانوني العادي للأموال فيجوز التصرف فيها أو الحجز عليها وهو ما أخذت به المحكمة الإدارية العليا بمصر في القضية رقم 2076 لسنة 1930 الصادر بجلسة 14 فبراير 1987⁽²⁾. وهو ما أخذ به المشرع اللبناني في القرار رقم 144 الخاص بالأموال العمومية في المادة (24) التي نصت على أنه "تدخل أقسام الأملاك العمومية الوطنية أو البلدية الملغى تسجيلها في أملاك الدولة أو البلديات الخصوصية"⁽³⁾.

أما طرق زوال التخصيص فهي:

1- الطريق الشكلي لزوال التخصيص

إذا صدر عن الشخص العام المالك للمال العام عملاً قانونياً يقضي بذلك بزوال التخصيص كأن يصدر قانون خاص أو قرار جمهوري أو قرار وزاري أو قرار صادر عن جهة إدارية مختصة إلا أن الفقه الفرنسي اعتبر أن العمل القانوني الصادر بالتخصيص قد اتخذ شكل قانون فيجب أن يكون العمل المتخذ الصادر بالتجريد ذي شكل قانوني، أما في مصر فلم يأخذ الأستاذ الدكتور السنهوري بهذا المبدأ، وإنما أجاز أن يصدر بقانون ويلغي بقرار جمهوري إذا كان ذلك جائزاً طبقاً للأنظمة المقررة وكذلك فقد أخذ الفقه الفرنسي بمبدأ التماثل: وهو أن يعقب العمل القانون الصادر بزوال التخصيص إنتهاءً فعلياً وواقعياً للتخصيص للمنفعة العامة

(1) المذكرات الإيضاحية لمشروع القانون المدني الفلسطيني، مرجع سبق ذكره، ص74.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الاموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص326.

(3) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص407.

فإذا كان المال لا يكتسب صفة العامة إلا إذا أعقب العمل القانوني بالتخصيص تخصيصاً فعلياً وواقعياً للمال فلا يفقد هذه الصفة إلا إذا أعقب العمل القانوني الصادر بالتجريد انتهاء فعلياً وواقعياً للتخصيص ولا يكفي القول بانتهاء الصفة العامة للمال وانقطاع تبعية للأموال العامة وجود العمل القانوني بالتجريد للقول بزوال التخصيص وانقضاء صفة المال العام⁽¹⁾، وينبغي على ذلك أن مجرد عدم استعمال الأملاك العمومية في المنفعة العامة التي كانت مخصصة لها لا يحولها إلى أملاك خصوصية يمكن تملكها بمضي المدة وقيام شخص لوضع يده على الأموال العامة واستعماله في المنفعة الخاصة يخرجها فعلاً بهذا الاستعمال عن تخصيصه للمنفعة العامة طول مدة وضع اليد وبذلك يمكن دائماً تملك الأموال العمومية بوضع اليد، المدة الطويلة وهو مخالف للقانون ولا يمكن التصرف فيها إلا بمقتضى قانون آخر وهو ما أخذ به القضاء المصري⁽²⁾.

2- الطريق الفعلي لزوال التخصيص

إن الزوال الحقيقي يكون بانتهاء تخصيص المال للمنفعة بطريق فعلي أو واقعي إذا انتهى الغرض الذي من أجله خصصت تلك الأموال على أنه يلزم التنويه بأنه لكي تزول عن المال صفة العامة بالفعل فإنه يجب أن يكون هذا التخصيص قد انتهى بالفعل، وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه "لما كان الغرض الذي من أجله خصصت الجبانات للمنفعة العامة ليس بمقصود على الدفن وحده بل يشمل أيضاً حفظ رفات الموتى وينبغي على ذلك أن الجبانات لا تفقد صفتها كمال عام بمجرد إبطال الدفن فيها وإنما بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة واندثار معالمها وآثارها كجبانة ومن تاريخ هذا الإنتهاء فقط تدخل في عداد الأملاك الخاصة فإن الحكم المطعون فيه إذا اعتبر أرض الجبانة قد فقدت صفتها كمال عام من تاريخ إبطال الدفن فيها يجعل هذا التاريخ بداية لجواز تملكها بوضع اليد فإنه يكون أخطأ في تطبيق القانون⁽³⁾.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص334.

(2) البناء، محمود عاطف: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص257.

(3) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص239.

على أنه يلزم التشدد في استظهار التجريد الفعلي فالأعمال التي يقوم بها الغير في الأموال العامة دون رضا الإدارة لا تصلح سنداً للقول بزوال صفة العمومية عن المال وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه "ولما كانت الأموال العامة لا تفقد صفتها إلا بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وهذا الإنتهاء ما دام لم يصدر قانون أو قرار به لا يتحقق إلا بانتهاء الغرض الذي من أجله خصصت تلك الأموال للمنفعة العامة، وانتهاء التخصيص للمنفعة العامة بالفعل يجب أن يكون واضحاً لا يحتمل اللبس، فمجرد سكوت الإدارة عن عمل يقوم به الغير في المال العام بدون موافقتها لا يؤدي إلى زوال تخصيص هذا المال للمنفعة العامة". على أن محكمة النقض قررت أن التسامح أو الإهمال من جانب الإدارة لا يؤدي إلى انتهاء صفة المال العام⁽¹⁾.

الفرع السادس: مصادر المال العام

هنالك العديد من المصادر للمال العام، وتكاد لا تقع تحت الحصر، وهي تتناسب مع حقيقة وطبيعة ملكية الدولة لها، فمن المعروف أن الدولة تمارس حقوق الملكية على الأموال وفقاً للقواعد والنظم الخاصة بها، وتبعاً لنوع هذه الملكية التي قد تكون ملكية عامة لكل وسائل الإنتاج كما هو الحال بالنسبة للنظام الاشتراكي، أو تكون ملكية عامة، ومختلطة أو ملكية تعاونية.

على أن مصادر الملكية للمال العام تتبع بوجه عام من مصادر كثيرة يصعب حصرها. فالأموال التي تقوم الإدارة العامة على إدارتها والتصرف فيها تأتي على الغلة من الأرض وغلتها المستحصلة من بيعها أو تأجيرها، أو مما في داخل هذه الأرض من ثروات أو ما على سطحها من ثروات نباتية وحيوانية ومائية إضافة إلى ما يتحصل من ضرائب ورسوم وغلة الحقوق عيناً أو ديناً أو منفعة وما يتبع ذلك من النشاط التجاري، وغيرها من المصادر الأخرى.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص412.

على أن مصادر المال العام من ممتلكات (الدومين العام) وهي العقارات والمنقولات التي تمتلكها الدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى وتخصيصها للمنفعة العامة وتحمل معنى ضيقاً وهو (أمالك الدولة المعدة للاستعمال والنفع العام). مثل الطرق والمستشفيات والمطارات...الخ.

حيث تعود للدولة والأشخاص المعنوية العامة الأخرى ومخصصة للمنفعة العامة، إما بالفعل، أو بقوة القانون، أو بقرار من جهة مختصة. وهذه الأموال مخصصة للمنفعة العامة، وهو ما أخذ به المشرع الأردني في القانون المدني في المواد (178) و(1080) منه⁽¹⁾.

ويتم تخصيص أغلب أموال الدولة الخاصة أو الأشخاص المعنوية الأخرى عن طريق إعدادها لهذا الغرض دون الحاجة لقانون أو قرار، وقد يكون بقانون أو مرسوم أو قرار بحسب ما ترتبه الدولة بهذا الصدد، كما يمكن تخصيص أموال الأفراد للمنفعة العامة عن طريق شرائها أو عن طريق نزع الملكية، أو الاستملاك أو تخصيصها للمنفعة العامة إما فعلياً أو بمقتضى القانون أو بواسطة قرار، فليس كل ما تستملكه الدولة من أموال يخصص للنفع العام ما لم يتم تخصيصه بعد ذلك بالفعل أو بمقتضى قانون أو قرار من جهة حكومية⁽²⁾.

ويمكن التمثيل على الأموال العامة بما يلي:

- 1- الأنهار والموانئ والبحار والشواطئ والأراضي التي تنكشف عنها المياه.
- 2- الطرق والشوارع والسكك الحديدية وشبكات الهاتف.
- 3- الحصون والقلاع والأسوار والأراضي في مناطق الاستحكامات.
- 4- الأوقاف والمساجد وهي الأموال المرصودة للمصلحة الإنسانية ذات النفع العام وهي لا تكون مملوكة لأحد وقفها أي حبسها لله عز وجل⁽³⁾.

(1) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص294.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، بلا سنة نشر، ص210.

(3) السنهوري، عبد الرزاق: الوسيط في شرح القانون المدني، ج 8، دار النهضة العربية، بيروت، 1952، ص125.

على أن هناك وسائل استثنائية لاكتساب المال العام سنأتي على ذكرها في مبحث مستقل نظراً لأهميتها.

الفرع السابع: أهمية حماية المال العام

تتبع أهمية حماية المال العام من التعرف على ذلك النظام القانوني الخاص به والمميز له عن غيره من الأموال، كما ينبع من حقيقة تكوينه وتعلق حقوق المواطنين به وارتباط مصلحتهم في الأساس بديمومته ونمائه، وما يستلزم هذا كله من تشديد الحماية القانونية والمادية عليه لحفظه من عبث العابثين واعتداء المعتدين، ولأسيما في الظروف الراهنة حيث نمت الأموال العامة وتعددت أنشطة الدولة والمهام التي تتولى القيام بها حيث إن فساد الذمم وخيانة الأمانة قد انتشرت وتطورت وسائل الاحتيال والغصب والإتلاف وأكل المال بالباطل، وضعف الوازع الديني والذاتي لدى عدد غير قليل من الناس هذا فضلاً عن ضعف الوعي لدى الجمهور على مال من الأموال التي تتولى الإدارة العامة القيام عليها إنما يقتضي إخضاعه لقواعد لا نظير لها في حفظ أموال الأفراد ولما يترتب على اكتساب هذه الصفة من نتائج جوهرية، الأمر الذي يثير التساؤل عن مدى ديمومة هذه الصفة وماهية النتائج المترتب عليها، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن التبادر الذهني ينصب بعد كل ما تقدم على مدى الحماية القانونية التي يحاط بها المال العام وهو الأمر الذي أثار أقلام وعقول فقهاء القانون في موضوع المال العام.

ومن خلال الإطلاع على العديد من المؤلفات بهذا الخصوص نتبين أنه لا يوجد أرقام محددة لحجم هدر المال العام، ومن الملاحظ أيضاً أن هناك تعمداً واضحاً في إخفاء هذه الأرقام وأن كافة المعلومات تشير إلى هدر للمال العام وفساد مالي متعمق حتى النخاع في الدول العربية بما فيها فلسطين. وفي مسح أجري على سبيل المثال في الأردن اعتبر أكثر من 54% من نسبة المبحوثين في موضوع الفساد المالي الذي يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه المجتمع الأردني، وأن الفساد المالي والإداري قد بدأ يدخل في دائرة الهموم العامة⁽¹⁾. والملاحظ كذلك انه

(1) شبكة الإنترنت. www.Cssjordan.org

قد انتشر بشكل ملفت ظاهرة اعتداء القوة الفردية والجماعية من قبل أجهزة أمنية وعائلات على الأراضي الحكومية في غزة⁽¹⁾.

وكذلك فإن التقرير الصادر من قبل الرقابة العامة في فلسطين يشير بشكل واضح وجلي إلى أن هناك اعتداءً هائلاً على الأموال العامة في عدة نواحي اقتصادية واجتماعية تمس كافة نواحي الحياة في المجتمع الفلسطيني، على أن اللافت في التقرير هو عدم التحديد الدقيق لحجم التجاوزات الجارية بحق المال العام في فلسطين، وهو ما يؤخذ على هذا التقرير⁽²⁾.

والذي يهمننا في فلسطين عند الحديث عن حماية المال العام التأكيد على متطلبات وركائز الإصلاح المالي المنشود في الشفافية والمساءلة والمحاسبة وهي مصطلحات تتكرر بكثرة هذه الأيام في معظم أنحاء العالم، وفي كثير من المحافل والمؤسسات الدولية، ونحن كشعب لسنا بمعزل عن هذه الحوارات بل لنا خصوصية تتعلق بمرحلة التحرر والاستقلال التي نمر بها من أجل بناء دولتنا الديمقراطية، وهذا التصرف يدفعنا إلى ترتيب بيتنا الفلسطيني الداخلي على أسس ديمقراطية واضحة وشفافة.

ومن المعروف أن الشعب الفلسطيني قد مر خلال السنوات الماضية من عمر السلطة الوطنية الفلسطينية بالكثير من الإشكاليات الداخلية والخارجية، ولعل أهم الطروحات على الصعيد الداخلي كان في مجال الإصلاح المالي ولعل أهم هذه المطالبات في مجال الإصلاح المالي هي:

1- حصر جميع موارد الدولة في وزارة المالية وفي حساب خزينة موحد حيث إن الممارسات السليمة والمعقولة للموازنة والإدارة المالية تقتضي أن تكون الموازنة شاملة، وأن تتضمن جميع إيرادات السلطة الوطنية من ضرائب ورسوم وأرباح عائدة من النشاطات التجارية والاستثمارية والمساعدات الخارجية كالمنح والقروض بما فيها الخاصة بدعم المشاريع وأن يتم تطبيق مبدأ وحدة الخزينة في إدارة المال العام.

(1) مقال منشور في جريدة القدس: الأحد 2004/2/29، ع12400 ص1.

(2) لتقرير المقدم من اللجنة الخاصة المكلفة من المجلس التشريعي الفلسطيني حول تقدير رئيس هيئة الرقابة العامة السنوي الأول لعام 1996.

2- تعزيز قدرة وزارة المالية على إدارة النفقات، وذلك من خلال اعتماد تدابير وإجراءات محاسبية تتضمن المراجعة الدورية للإيرادات والنفقات والمعاملات والأرصدة النقدية.

3- إعادة تنظيم العمليات التجارية والاستثمارية التي تقوم بها السلطة وذلك بتأسيس صندوق فلسطيني للاستثمار تخضع جميع أعماله للمساءلة والمكاشفة والتدقيق الكامل لجميع الإستثمارات والأعمال التجارية.

4- تقليص وترشيد النفقات الجارية من خلال عدة إجراءات مثل الحد في التوسع الوظيفي في القطاع العام، وتوحيد إدارة الرواتب وحصرها في وزارة المالية وحصر التعينات إذا توفرت اعتماداتها المالية، في الحالات الضرورية التي تحتاجها الوزارات المرتبطة بالعمل اليومي للمواطنين مثل وزارة التربية والتعليم ووزارة الصحة.

5- تعزيز استقلالية هيئة الرقابة العامة وتقديم تقاريرها إلى كل من الرئيس والمجلس التشريعي وللجمهور.

6- تطوير آليات إعداد الموازنة العامة وتقديمها للمجلس التشريعي في الوقت المحدد حسب القانون⁽¹⁾.

هذا وإن السلطة الفلسطينية تسعى جاهدة للقيام بإصلاحات في هذا المجال ولقد ورد في هذا الخصوص ما يلي⁽²⁾:

1- إستكمال العمل على تحقيق الوحدة العضوية والوظيفية بين نشاطات وزارة المالية في الضفة وغزة من خلال توحيد الأنظمة المحاسبية بين مركزي الوزارة وتأمين الاتصال الدائم بينهما وإستحداث وحدة لمتابعة الموازنة.

(1) الشفافية والمساءلة، نقاشات عامة بين المواطنين وصناع القرارات، من منشورات الملتقى المدني، القدس، ص36.
(2) بيان وزير المالية الفلسطيني بخصوص الموازنة العامة الدكتور سلام فياض أمام المجلس التشريعي في 2002/12/31 في جريدة القدس 1 كانون الثاني 2003 ع 11985 العمود الأول.

2- إستكمال الإجراءات اللازمة لضمان تنفيذ كافة المعاملات المالية الحكومية من خلال التعامل المصرفي بمعنى تحويل الرواتب إلى الحسابات المصرفية للموظفين كافة.

3- إستكمال العمل في مجال تطبيق مبدأ وحدة الخزينة، واقناع الممولين بتوريد التمويل الخارجي لحساب الخزينة الموحد.

4- إستكمال العمل على تطوير وتفعيل دور المراقبة والتدقيق الداخلي من خلال تحديث نظام التدقيق المالي بوضع التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات التدقيق والرقابة الداخلية بحيث يتم ضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة، والتزام كافة الوزارات والمؤسسات العامة بالإتفاق وفق التشريعات المركبة.

5- ترشيد سياسة التوظيف للقطاع العام، وحق التعيينات في قطاعات التعليم والصحة والقضاء وضرورة استناد سياسة التعيينات على أسس موضوعية تكفل التقييم.

6- استكمال الجهد لإعداد قانون تقاعد عصري وذلك من أجل بناء نظام متكامل للأمان الاجتماعي في فلسطين.

7- إدخال تحسينات على إدارة الإيرادات من خلال تكثيف التعاون بين المديريات المختلفة ومكافحة التهرب الضريبي وتفعيل دور المحاكم الضريبية والجمركية.

8- الزام كافة المؤسسات بالتطبيق الكامل لما جاء في قانون اللوازم العامة من حيث وجوب استخدام المناقصات والعطاءات في التعامل مع الموردين للقطاع العام.

وحقيقة إن هناك انجازات فعلية على هذا الصعيد ومن هذه الانجازات ما يلي:-

1- ضم هيئة البترول إلى وزارة المالية وتحويل جميع عوائدها إلى حساب الخزينة الموحد بما يوفر عائدات بقيمة 64 مليون شيقل مقارنة مع 41 مليون سابقاً، هذا إضافة إلى إلغاء الرسوم التي كانت تفرضها هيئة البترول على الزيوت المعدنية، حيث كانت تفرض بشكل غير قانوني رسوم بقيمة 30% في الضفة و20% في القطاع.

- 2- دفع رواتب منتسبي الأجهزة الأمنية مباشرة في حساباتهم المصرفية.
- 3- إلغاء رسوم المعابر على معبري صوفا والمنطار في القطاع والتي كانت تفرض على الشاحنات في الجانب الفلسطيني ولم تكن تدخل قط إلى خزينة السلطة.
- 4- وقف استقطاعات رواتب الموظفين في الضفة وغزة.
- 5- تقديم الموازنة العامة للعام 2004 في موعدها للمجلس التشريعي لنقاشها.
- 6- الانتهاء من اللوائح التنفيذية لقانون الخدمة المدنية للبدء بتطبيق الشق المالي منه.
- 7- توحيد الأنظمة المحاسبية بين الضفة وغزة بحيث تعمل بشكل آلي على تنفيذ معاملات الخزينة⁽¹⁾.

على أن عدم حماية المال العام من قبل الحكومة سيؤدي إلى فساد وانهيار اقتصادي والذي يؤثر بالتالي على التنمية الاقتصادية، ومن الواضح أن نشوء الفساد في ممارسات الأجهزة الحكومية يمس بصورة جوهرية في حسن إدارة المصادر المادية والبشرية للتنمية وتلك المصادر هي دائماً محدودة في كل الدول وخصوصاً في البلدان الفقيرة كما هو الحال في فلسطين، كما أنه يمس بقدرة المؤسسات على تنظيم العلاقات الاجتماعية والاقتصادية بين مواطني الدولة وهذا يترتب عليه إخلال جسيم في عوامل وشروط التنمية الاقتصادية وهي إخلال جسيم في الاستقرار السياسي والاجتماعي واستناداً إلى تجربة العديد من الدول فإن هذا الفساد يقود إلى النتائج السلبية التالية⁽²⁾:

- 1- الفشل في جذب الاستثمارات الأجنبية، حيث إن معظم الشركات الدولية ذات المصادقية العالية تحتاج إلى بيئة تنافسية لجذبها.

(1) بيان وزير المالية الفلسطيني، المرجع السابق.

(2) الزبيدي، باسم: الفساد في فلسطين، مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، أيلول 2001، ص 950.

2- الفشل في تشجيع الاستثمارات المحلية فانفتاح العالم وسهولة الإتصال وانتشار المعلومات وسع من الفرص المتاحة للمستثمرين في سائر دول العالم، ولذا فإن انتشار الفساد وبالأخص الفساد المالي وعدم وجود بيئة تنافسية يقود إلى هجرة الرساميل إلى الخارج في وقت تتنافس فيه الدول النامية على جذب الاستثمارات الأجنبية كوسيلة من وسائل الإرتقاء بالمستوى التقني وزيادة التشغيل فالدول التي ينتشر فيها الفساد لن تكون لها القدرة على المنافسة في هذا المجال.

3- خلط في الأولويات التنموية والهدر في المصادر، حيث إن الفساد يعني تدخل الأجندات الشخصية في تحديد المشاريع الذي يجري أحياناً بشكل لا ينسجم ومصالح التنمية العليا وفي فلسطين هناك العديد من الأمثلة على وضع مشاريع على قمة الأولويات في حين تبين من خلال التجربة وبعد تنفيذها أنها ليست كذلك.

4- الفشل في الحصول على المساعدات الأجنبية، وعدم القدرة على توجيهها نحو الأولويات الوطنية في حالة النجاح في الحصول عليها.

5- الفشل في تحقيق التناسق في السياسات الإقتصادية الحكومية وبالتالي ضعف فعاليتها وتأثيرها، وبذا فإن الخطط التنموية تبقى حبراً على ورق وتبين تجربة العديد من الدول أن الثمن الأكبر للفساد يكون على حساب الفقراء.

6- الفساد مكلف جداً لخزينة الدولة فغالباً ما تكون ممارسة الفساد على حساب الإيرادات العامة التي تهدد مصلحة الأفراد وفي أحد الاستبانات في جورجيا تبين 77% من الشركات مستعدة لدفع ضريبة أكثر بنسبة 11% في حالة إنتهاء الفساد.

في هذا الإطار هناك ما يشبه الإجماع على أن السياسة التنموية التي اتبعتها السلطة الفلسطينية في المناطق التي خضعت لسيطرتها لم تتجح في ترسيخ الأسس الضرورية التي من شأنها أن تساهم في تنمية اقتصادية مستدامة.

وقد تبين من خلال التخطيط في النشاط الاقتصادي الفلسطيني أن نسبة الاستثمارات الخاصة في المناطق الخاضعة للسلطة الفلسطينية قد تقلصت أو تراجعت، ولقد أشار العديد من

رجال الأعمال الفلسطينيين إلى أن السماح بقيام احتكارات غير واضحة الهوية مسجلة بأسماء أفراد وممولة من المال العام من شأنه إحباط الاستثمارات الخاصة وهروب رأس المال إلى الخارج.

ولا شك أن انتشار الفساد وعدم مكافحته ومواجهته من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية يسيء إلى سمعة السلطة ويضعف مصداقيتها بين الدول الأخرى، كما أن انتشار الفساد يضعف ثقة المواطنين بالسلطة ويقود إلى تآكل هيبتها وشعبيتها هذا بالإضافة إلى أن الفساد يقود إلى تكبيد الاقتصاد خسائر جسيمة نتيجة الهدر في المال العام والإخلال بأولويات التنمية، كما أن له نتائج سلبية جسيمة على إنتاجية موظفي السلطة الأمر الذي سيكبد الإقتصاد الفلسطيني نفقات طائلة للإصلاح في حالة توفر الظروف المواتية لإجرائه⁽¹⁾.

بالإضافة إلى ما ذكر فإن هناك خطوات ضرورية لاستكمال الإصلاح المالي في فلسطين وأهمها⁽²⁾:

1- تقييم جميع الاستثمارات الخاصة بالسلطة الوطنية بما فيها تلك التي قيمت سابقاً حيث تم التقييم على أساس قيمتها في الوقت الحالي وليس في وقت الاستثمار وتهدف هذه الخطوة إلى الوقوف على الخسائر والأرباح التي تحققت من هذه الأنشطة من لحظة الاستثمار ولغاية البدء بعملية التقييم.

2- العمل على ربط الوزارات المختلفة مع وزارة المالية آلياً.

3- اعتماد الهياكل التنظيمية والإدارية لمراكز المسؤولية في السلطة أي الوزارات والمؤسسات.

4- التعامل بجدية ومنهجية مع الملفات الاقتصادية التي كانت موضع شك بوجود فساد في إدارتها وذلك وفق الأصول الإدارية والقضائية المربحة.

(1) الزبيدي، باسم: الفساد في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص 960.

(2) نشرة بعنوان الشفافية والمساءلة نقاشات كاملة بين المواطنين وصناع القرار من إصدارات الملئقى المدني بلا سنة نشر، ص 39.

5- تفعيل دور هيئة الرقابة العامة بالشكل المطلوب وذلك من أجل المساهمة في عملية المراقبة وتوخي الشفافية من خلال التقارير الرقابية للجهات التشريعية.

6- العمل على تحسين نظام الخدمة المدنية ليضمن تكافؤ الفرص في العمل، واعتماد أسس التعيين في مختلف الوظائف الحكومية، وتطوير قانون تقاعد عصري يلبي حاجة الموظفين والعاملين.

الفرع الثامن: طبيعة حق الدولة على الأموال العامة

إذا كان من المسلم به أن حق الدولة وغيرها من أشخاص القانون العام على أموال الدومين هو حق ملكية عادية تخضع لأحكام القانون الخاص شأنها في ذلك شأن ملكية الأفراد إلا أنه يثور الخلاف حول تكييف حق هذه الأشخاص الإدارية على ملكية الأموال العامة فقد ذهب آراء إلى إنكار ملكية الأشخاص الإدارية للأموال العامة بينما اعترف آخرون بملكية هذه الأموال وإن اختلفوا حول اعتبار هذه الملكية ملكية مدنية عادية أو ملكية إدارية تختلف ببعض الاختلافات عن الملكية المدنية، وهناك اتجاهات متباينة بهذا الخصوص وهي:

1- الاتجاه المنكر لحق الملكية على المال العام:

كان معظم الفقه الفرنسي في البداية متجهاً إلى إنكار حق الدولة على الأموال العامة حيث استند في ذلك إلى بعض الحجج نوردها بشكل موجز.

1- إن حق الملكية بشكله المعروف في القانون المدني والذي يتميز بنوع خاص وهو اختصاص مالك الشيء به وقصر الانتفاع له على شخصه، لا مقابل له في المال العام إذ أن الانتفاع به غير منحصر في شخص معين وإنما هو قسمة للكافة.

2- إن حق الملكية وفق النصوص القانونية المدنية الفرنسية هو حق جامع لثلاثة عناصر: حق الاستعمال وحق الاستغلال وحق التصرف، وإن هذه العناصر منعدمة فيما للدولة من حق مقرر للكافة وليس للدولة حق استغلالها، وهذه الأموال لا تنتج ثماراً، وهي غير قابلة للتصرف.

3- وكذلك فإن الفقهاء الفرنسيين مثل (ديجي وجيز) لم يعترفوا بالشخصية المعنوية في البدايات وبالتالي لم يعترفوا بالحقوق المترتبة على ملكية المال العام وهذا هو الرأي الذي تتجه إليه المحاكم القضائية بصفة عامة والذي أخذ به الفقهاء وإن كان الفقه الإداري قد عارض هذه الفكرة وهاجمها⁽¹⁾.

الاتجاه المؤيد لحق الملكية على المال العام

يتجه حالياً الفقه والقضاء الفرنسي والمصري بخلاف الرأي السابق إلى أن حق الإشراف والرقابة ليس هو الحق الوحيد على المال العام بل إن حق الدولة هو حق ملكية حقيقية لا تختلف بطبيعتها عن الحق الذي تملكه الدولة من أموالها الخاصة، يرجع الفضل في هذا الاتجاه في فرنسا إلى فقيه فرنسي يدعي "Hauriou" حيث استند هو بالإضافة إلى فقهاء قانونيين إلى عدد من الحجج أدت إلى تفويض الرأي المعارض وهذه الحجج هي:-

1- الوظيفة الاجتماعية لحق الملكية: حيث عرفوا حق الملكية بأنه "حق المالك في الانتفاع بالشيء المملوك والتصرف فيه بطريقة مطلقة وإن كان مقبولاً في السابق، ولكن لم يعد الآن مقبولاً إزاء التشريعات الحديثة التي هذبت فكرة الاستبداد بالحق وجعلت حق الملكية وظيفة اجتماعية حيث بات هذا الحق أقل إطلاقاً نتيجة لتشابك المصالح وتداخلها في الوقت الحاضر⁽²⁾.

2- لا يشترط لقيام حق الملكية اجتماع عناصره الثلاثة من استعمال واستغلال وتصرف بالنسبة للمالك إذ أن الملكية ليست جماعة لازمة لهذه الحقوق فحق الاستعمال موجود وقائم ويتضح ذلك بصفة خاصة بشأن الأموال العامة المخصصة للمرفق العام حيث تقوم الإدارة بنفسها ومباشرة استعمال هذه الأموال، بل إن من هذه الأموال ما يتمتع على الأفراد الاقتراب منها كما هو الحال بالنسبة للمباني العسكرية حيث يكون الانتفاع بهذه الأموال حق مقصور على جهة الإدارة.

3- بالنسبة لحق الاستغلال فإنه ليس ما يمنع الدولة من قيامها باستغلال هذه الأموال والاستفادة منها اقتصادياً وكفي القاء النظر على ما تجنيه الدولة من أموال طبيعية كثمار الأشجار القائمة

(1) الطماوي، سليمان محمد: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 567.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص 421.

على جانبي الطرق وأخيراً فإن حرمان المالك من حق الانتفاع لا يضيع عليه ملكيته كما أن للمالك أن يتنازل عن حق استعمال ملكه للغير أو قد يقيد حقه في التصرف فيه ومع ذلك تبقى الملكية ثابتة لا مجال للشك فيها⁽¹⁾.

4- إن القاعدة المسلم بها أن المال الذي لا مالك له هو مال مباح، وغني عن البيان أنه لا يمكن القول بأن المال العام هو مباح.

5- لا فائدة البتة من إنكار حق الدولة والأشخاص العامة الأخرى في ملكية المال العام بل على العكس فإن القول بهذه المملوكية يترتب عليها نتائج على قدر كبير من الأهمية وأهمها.

أ- يملك الشخص الإداري الثمار التي يجنيها المال العام إذا كان مثمراً كما يدخل في ذمته المال العام بعد بيعه إذا ألغي تخصيصه للنفع العام.

ب- للشخص الإداري أن يرفع دعوى استحقاق ودعاوي وضع يد لحماية المال العام.

ج- صيانة المال العام تقع على عاتق الشخص الإداري العام وهو الملتزم بالتعويض عن الأضرار جراء الإهمال⁽²⁾.

ونتيجة لتبني هذا الرأي فقد أصدرت المحاكم الفرنسية العديد من أحكامها لعل أشهرها الصادرة في العام 1966 بملكية مدينة (بردو) للطرق العامة وإنها تكون مسؤولة بصفتها مالكة تجاه الغير عن الأضرار التي تلحقهم بسبب سوء حالة هذه الطرق.

أما القضاء المصري فقد قضت المحكمة الإدارية العليا بتاريخ 1963 بأنه "استقر الفقه الإداري على أن الدولة هي المالكة للأموال العامة ومن حقوق الملكية حق استعمال المال واستثماره والتصرف فيه بمراعاة وجهة المنفعة العامة المخصص لها المال"⁽³⁾.

(1) البناء، محمود عاطف: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص264.

(2) الطماوي، سليمان محمد: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص571.

(3) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، مرجع سبق ذكره، ص425.

المبحث الثالث: الطرق المقررة إستثناءً لاكتساب المال العام للدولة

وهو ما يعرف بنزع الملكية للمنفعة العامة فقد يتعذر الحصول على الاموال اللازمة بالطريق الرضائي أو الاتفاقي كأن يرفض أفراد نقل الملكية للمال الذي لا غنى عنه للدولة مما يؤدي الى تعطيل المرافق العامة وغيرها من الأسباب فهنا عملت معظم التشريعات على اعطاء الحق للدولة للحصول على أموالها بوسائل قانونية إستثنائية غير مألوفة في القانون الخاص وهذه الوسائل هي:-

الفرع الأول- الاستملاك:

من المعلوم أن المبادئ الدستورية تكفل الملكية الخاصة للأفراد ولا يجوز المساس بها بل ويجب صيانتها وحمايتها في حدود القانون وهو ما نصت عليه الدساتير والقوانين بتقريره ضمن الحقوق والحريات العامة، وعلى هذا فلا يجوز حرمان الفرد من ممتلكاته الخاصة الا بمقتضى مسوغ قانوني، والاستملاك هو من احد الطرق التي تمس حق الملكية الخاصة وهو رغم مساسه بحق دستوري وبشكل خطير إلا أن هذا له ما يبرره من ناحيتين:-

- 1- أنه لا يتم الا لتحقيق المنفعة العامة لمجموع المواطنين.
 - 2- إن الملكية لم تعد حقاً مطلقاً، بل التكيف الحديث لها أنها تقوم بوظيفة اجتماعية ومن ثم فإنه يتعارض حق المالك مع مصلحة الجماعة. الأمر الذي يتوجب تفعيل المصلحة الجماعية.
- لقد اختلفت التشريعات في تعريف الاستملاك إلا أنها تنصب في نفس المنفعة حيث عرفها البعض "بأنها عمل إداري بمقتضاه ينزع الملكية للمنفعة العامة" و عرفها البعض بأنها "كل عمل إداري بمقتضاه يتم حرمان مالك العقار من ملكه جبراً للمنفعة العامة بشرط تعويضه عنه"⁽¹⁾.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص210.

وقد عرفها البعض الآخر بأنها عملية إدارية تجبر الإدارة بمقتضاها أحد الأفراد على أن يتخلى لها عن ملكية عقار بهدف تحقيق المنفعة العامة ولقاء تعويض عادل ومسبق⁽¹⁾.

وقد عرفه البعض بأنه إجراء أو تصرف قانوني يصدر عن الإدارة المخولة قانوناً لسلطة إصداره بنزع عقار مملوك ملكية خاصة واسباغ صفة المال على أن يعوض ما يمكن بتعويض عادل⁽²⁾.

وقد حرصت الدساتير على مراعاة وقواعد الاستملاك حيث جاء في الدستور الأردني في المادة (11) منه "لا يستملك ملك أحد إلا للمنفعة العامة في مقابل تعويض عادل حسبما يعين في القانون"⁽³⁾.

أما في القانون الأساسي الفلسطيني فقد جاء في المادة 3/21 منه على أن "الملكية الخاصة مصونة ولا تتزع إلا للمنفعة العامة وفقاً لأحكام القانون، وفي كل الأحوال يجب أن يكون ذلك مقابل تعويض عادل"⁽⁴⁾.

حيث جاء في المادة الأولى من هذا القرار "يستمر العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التي كانت سارية المفعول قبل تاريخ 1967/6/5 في الأراضي الفلسطينية" -الضفة الغربية وقطاع غزة- حتى يتم توحيدها".

وعلى ضوء النصوص الدستورية فقد وجد من قوانين الاستملاك، فمثلاً في فلسطين هناك القانون الساري هو قانون الاستملاك رقم 2 لسنة 1953 وهو النص المطبق في الضفة الغربية حالياً مع الإشارة هنا إلى أن السلطة الوطنية الفلسطينية قد أبقت على القوانين والأنظمة السارية قبل 1967/6/5 بموجب القرار رقم 1 لسنة 1994 الصادر عن رئيس السلطة الفلسطينية 1994/5/20.

(1) شطناوي، علي خطر: الوجيز في القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 730.

(2) هيكل، السيد خليل: القانون الإداري السعودي، مرجع سبق ذكره، ص 130

(3) الدستور الأردني سنة 1952.

(4) القانون الأساسي الفلسطيني المنشورة في الوقائع الفلسطينية في 19/3/2003 لسنة 2003، وزارة العدل ص 130.

شروط الاستملاك وهي:

1. نزع الملكية لا يرد إلا على العقارات:

يتبين ومن خلال التعاريف السابقة أن الاستملاك لا يرد إلا على العقارات، وبالتالي تخرج المنقولات من هذا المبدأ، ولقد ورد تعريف العقاري قانون الاستملاك الأردني رقم 12 لسنة 1987 في المادة الثانية: بأنه قطعة الأرض أو قطع الأراضي المملوكة لشخص أو أكثر وتشمل ما عليها من أبنية وأشجار وأشياء ثابتة أخرى، كما تشمل هذه الكلمة العقار بالتخصيص والإجارة والتصرف وحق الانتفاع وجميع الحقوق العينية المتعلقة بالعقار". وهو نفس التعريف الوارد في قانون الاستملاك الأردني القديم الساري المفعول في الضفة الغربية على أن لا يمنع الدولة من استملاك بعض أموال الأفراد المنقولة اذا وجد نص قانوني يسمح لها بذلك منها على سبيل المثال قانون الآثار الأردني رقم 31 لسنة 1988 والتي جاء فيها "يجوز استملاك أو شراء أي عقار أو اثر تقتضي مصلحة دائرة الآثار العامة استملاكه أو شراؤه". وهو مطابق لقانون الآثار الاردني القديم الساري المفعول في الضفة الغربية رقم 51 لسنة 1966⁽¹⁾ والأثر كما عرفته المادة الثانية من ذلك القانون قد يكون منقولاً أو غير منقول.

ويجوز للدولة كذلك أن تستملك العقارات بالتخصيص أي المنقولات التي يضعها المالك في عقار له رسداً على خدمته واستغلاله ويكون ثابتاً في الأرض". وهو ما أخذت به المادة (70) من مشروع القانون المدني الفلسطيني.

على أنه مما لا شك فيه أنه يحقق العدالة في عملية الاستملاك بأن الدولة يجب عليها اذا كان العقار المراد استملاكه مبنياً وجب أن يشمل النزاع أو الاستملاك للأرض والبناء معاً حتى لا يضر المالك بنزعه ملكية أحدهما فيصعب التعرف على الآخر⁽²⁾ ويبقى الإشارة إلى أن الجانب الراجح من الفقه أجاز نزع ملكية العامة، وبالتالي الداخلة في نطاق الاموال العامة فلا يجري عليها استملاك أو نزع الملكية وذلك لخضوعها لمبدأ عدم القابلية للتصرف وفي هذا الصدد قضت محكمة التنازع الفرنسية بتاريخ 28 يناير 1928 بأنه "الدولة لا يمكنها أن تفرض

(1) قانون الآثار الاردني رقم 51 لسنة 1966.

(2) كنعان، نواف: قرارات الاستملاك في التشريع والقضاء الاردني، مجلة ابحاث اليرموك، مج9، ع4، 1993، ص52.

تخصيصاً جديداً على حال الحاكم تابع لشخص عام محلي مالم يسبق ذلك اتفاق ودي بينهما على تجريد المال من صفته العامة تمهيداً للتنازل عنه أو لنزع ملكيته لمصلحة عامة⁽¹⁾.

2- صدور قرار من الجهة صاحبة الاختصاص لمصلحة شخص معنوي

وتغيير ذلك أن يكون نزع الملكية صادراً عن قرار من الجهة صاحبة الاختصاص أو هيئة مخولة على العقارات بالقانون في هذا الاختصاص، فإن صدر من شخص غير مختص فالقرار باطل، فقد يصدر القرار عن رئيس الجمهورية بقرار جمهوري أو بواسطة قرار وزاري أو عن طريق رئيس الدائرة المستقلة كل في حدود اختصاصه⁽²⁾.

على أن الدساتير وبالأخص الدستورين الأردني والفلسطيني لم تحدد الجهة التي يحق لها الاستملاك وإنما اكتفوا بأن يكون للنفع العام ومقابل تعويض عادل، ولما كانت الحكومات والأشخاص المعنوية العامة بتصرف إلى تحقيق المصلحة العامة فإن من الطبيعي أن يقتصر هذا الحق عليها لوحدها وإن كان قانون الاستملاك وضع عبارة "الأشخاص الاعتباريين الآخرين" دون تحديدهم الأمر الذي يساوي بين الأشخاص الاعتباريين العامة والخاصة، وعلى ذلك فإن للإدارة اختيار العقار الأصلح لها لتحقيق منفعة كالحداثق ومواقع السفارات المقدمة للدولة الأجنبية.

3- أن يستهدف نزع الملكية تحقيق المنفعة العامة

وهو شرط نصت عليه الدساتير والقوانين المتعلقة بالاستملاك فتحدد المنفعة العامة رهن بسلطة الإدارة التقديرية دون تقيدها بأي قيود وعلى ذلك فإن صدور قرار من مجلس الوزراء القاضي بالاستملاك ونشره في الجريدة الرسمية يعتبر بينه قاطعة على أن المشروع المراد استملاكه يعتبر مشروعاً للنفع العام وقد سجلت محكمة القضاء المصري بأنه "بإستقصاء نصوص القانون رقم 5 لسنة 1907 بشأن نزع ملكية العقارات للمنافع العمومية تبين ونتيجة لذلك أصبحت الأموال مملوكة للأمة وليست مملوكة للتاج.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص215.

(2) هيكل، السيد خليل: القانون الإداري السعودي، مرجع سبق ذكره، ص249.

أما في منتصف القرن التاسع عشر فقد أخذ المشرع الفرنسي بالتفرقة بين الأموال العامة للدولة والأموال الخاصة⁽¹⁾.

ونتيجة لعدم تضمن التشريع الفرنسي لمعيار واضح ودقيق لتمييز الأموال العامة عن الأموال الخاصة فقد كثرت الجدل حول ذلك وقد صدرت العديد من المؤلفات أشهرها كتاب الفقه الفرنسي (رورون) المنشور سنة 1833 ونتيجة لذلك انقسمت النظريات حول ذلك.

وعليه فإن المرسوم الصادر بنزع ملكية هو الذي يقر المنفعة العامة ولم يحدد هذا المرسوم أركان المنفعة العامة لأنها تختلف باختلاف الظروف والأحوال.

4- أن يكون الاستملاك مقابل تعويض عادل

وهذا الشرط يخفف حدة الاستملاك وأثره على مالك العقار المستملاك، ويحدد مبلغ التعويض بالتفاوض بين المستملاك والمالك على ثمن العقار المستملاك، ويجوز اللجوء إلى القضاء لتحديد مقدار التعويض وهو ما أخذت به محكمة التمييز الأردنية بقرارها رقم 88/1134⁽²⁾.

إن المرسوم الصادر بنزع الملكية هو الذي يقر المنفعة العامة ولم يحدد هذا القانون أركان المنفعة العامة، لأنها تختلف باختلاف الظروف والأحوال⁽³⁾.

الفرع الثاني - التأميم

ويعرف التأميم بأنه "نقل ملكية المشروع أو مجموعة اقتصادية مملوكة للأفراد أو لغيرهم من أشخاص القانون الخاص للدولة بوصفها التشخيص القانوني للأمة بقصد تحقيق المصلحة العامة مقابل تعويض عادل" وهو أسلوب تلجأ إليه الدول للتخلص من سيطرة رأس

(1) شبحا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية، بيروت، 1981، ص 341

(2) مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التمييز في القضايا الحقوقية المنشورة في مجلة نقابة المحامين من سنة 1989 - سنة 1992 ج 7 القسم الثاني صادر عن المكتب الفني بنقابة المحامين ص 175.

(3) شبحا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 221.

المال الأجنبي ومثاله تأمين شركة قناة السويس في مصر، وقد يكون لأسباب اقتصادية تتمثل بسيطرة الدولة على وسائل الإنتاج ولمنع الاستغلال وإستجابة للرأي العام.

ولا يعتبر التأمين طريقاً من طرق إدارة المرافق العامة بل هو تصرف قانوني يقضي بنقل ملكية مشروع من الأفراد إلى الدولة فإذا خصصت الدولة هذا المشروع لتخفيف المنفع العام إذا جعلته مرفقاً عاماً أو ألحقته بأحد المرافق العامة، وبالتالي فهو يدخل ضمن دائرة الأموال العامة بعد أن كان مشروعاً خاصاً، ويعتبر التأمين من اختصاص السلطة التنفيذية، ويملك المشرع بواسطة البرلمان إقرار هذا الاختصاص⁽¹⁾.

الفرع الثالث - المصادرة:

ويقصد به حرمان المالك من ملكة عقاراً أو منقولاً دون تعويض عقوبة له على ما بدر منه بموجب حكم من المحكمة صاحبة الصلاحية، أو بموجب قرار إداري شريطة أن يتم ذلك في الأحوال المحدد بالقانون.

وقد عرفها آخرون بأنها عقوبة مالية تنزع بموجبها ملكية شيء للمحكوم عليه جبراً من غير مقابل ليصبح ملكاً للدولة وهي دائماً عقوبة إضافية وليست عقوبة فرعية⁽²⁾.

على أن المصادرة تتفق مع عقوبة الغرامة ولكنها تختلف عنها في أن موضوع المصادرة الأشياء أو النقود أو كليهما معاً أما الغرامة فهي نقود دائماً.

والمصادرة نوعان: مصادرة عامة تشمل جميع أموال المحكوم عليه المنقولة والغير منقولة وتصبح كالوريثه الشرعية له في كل أمواله، وقد رفضت جميع الدساتير والشرائع هذا النوع من المصادرة.

أما المصادرة الخاصة فهي تصيب شيئاً معيناً من أملاك المحكوم عليه قياساً على حجم الجريمة أو ذاتها أو ثمارها، وقد أخذت التشريعات بهذا النوع، ومنها التشريع الأردني حيث

(1) الشيخلي، عبد القادر: القانون الإداري، دار بغداد لل نشر، عمان، 1994، ص 189.

(2) السراج، عبود: قانون العقوبات القسم العام، جامعة دمشق، بلا سنة نشر، ص 404.

نصت المادة (235) من قانون الجمارك الأردني رقم 16 لسنة 1983 والتي جاء فيها "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد تقضي بها نصوص نافذة أخرى يعاقب على التهريب.

1- غرامة.

2- غرامة جمركية.

3- مصادرة البضائع المحجوزة في حالة فرار المهربين أو عدم الاستدلال عليهم.

أما في الضفة الغربية فإن قانون الجمارك الأردني رقم 1 لسنة 1962 الساري المفعول جاء في المادة 147 بهذا الخصوص ما يلي: "بالإضافة إلى ما جاء في المادة 148 تحجز البضائع وتصادر وتطبق أيضاً العقوبة المحددة في المادة 149 على المخالفات التالية...". أما المادة 149 منه فتتص "وفي جميع الأحوال التي تقرر فيها المحاكم مصادرة البضاعة المهربة يجب عليها أن تقرر في الوقت نفسه علاوة على الغرامة المنصوص عليها في هذا القانون مصادرة جميع وسائل النقل والبضائع والأشياء من أي نوع كانت التي استخدمت لإخفاء الغش (حتى ولو كان مقدماً بها بيان صحيح) إلا أنه إذا كانت واسطة النقل مركبة عمومية وضبطت المهربات من أحد المسافرين عليها أثناء وجوده على المركبة وتبين أن لا علم ولا علاقة لصاحب المركبة أو سائقها بالمهربات المضبوطة فلا يحق مصادرتها...الخ⁽¹⁾.

وأشير أخيراً إلى أن موضوع الاستيلاء المؤقت الذي هو إمتياز للإدارة لتحقيق مصلحة عامة لقاء تعويض حيث يتسم هذا الموضوع بالتنوع والتعدد إذ يمكن الإستيلاء على خدمات يقدمها أشخاص معنيون أو استعمال ملكية فردية أو أموال منقولة أو مبان أو الإستيلاء على مؤسسة أو شركة خاصة بكافة محتوياتها، وكذلك فإن الإستيلاء المؤقت يغدو وسيلة غير اعتيادية من قبل الإدارة تستخدم في ظروف معينة وحالات محددة وواضحة لا تتدرج ضمن الأساليب التي تلجأ إليها السلطة العامة⁽²⁾.

(1) قانون الجمارك الأردني رقم 1 لسنة 1962.

(2) شطناوي، علي خطر: الوجيز في القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص731.

الفصل الثاني

الإجراءات والوسائل القانونية لحماية المال العام

الفصل الثاني

الإجراءات والوسائل القانونية لحماية المال العام

تمهيد:

تتفرد الأموال العامة بقواعد خاصة لحمايتها تميزها عن غيرها من الأموال وذلك نظراً للأهمية الكبرى التي تحتلها هذه الأموال باعتبارها ركيزة الدول في قيامها بوظائفها على النحو المنشود بل إن تخصيص المال العام للمنفعة العامة هو المبرر الأساسي لإخضاع ذلك المال لنظام قانوني خاص يختلف عن ذلك الذي تخضع الأموال الخاصة، ولعل أهم مميزات النظام القانوني للأموال العامة تكمن في قواعد الحماية الإستثنائية المقررة لهذه الأموال حفاظاً على تخصيصها لأطول مدة ممكنة وسد كل الثغرات التي تؤدي إلى عرقلة أوجه ذلك التخصيص.

وقد حرصت العديد من الدول على النص في دساتيرها على وجوب حماية المال العام وصيانتها، ولعل الدول الأوروبية الشرقية التي تبنت الفكر الاشتراكي حرصت في دساتيرها على وجوب وحماية ودعم هذه الأموال فالمشرع الدستوري السوفيتي في المادة (131) من الدستور الخاص باتحاد الجمهوريات الاشتراكية السوفيتية الصادر في 5 ديسمبر 1996 نصت على أن "كل مواطن من مواطني الاتحاد السوفيتي ملزم بحفظ وتوطيد الملكية الاجتماعية الاشتراكية بوصفها الأساس المقدس والمصون للنظام السوفيتي ومصدر ثراء الوطن وقوته ومصدر حياة من الرخاء والثقافة لجميع العمال والأفراد الذين يعتدون على الملكية الاجتماعية الاشتراكية هم من أعداء الشعب"⁽¹⁾.

وقد سلكت بعض الدول العربية التي تبنت التوجه الاشتراكي في دساتيرها كالعراق حيث نصت المادة (15) من الدستور العراقي والتي جاء فيها: "لأموال العامة والممتلكات القطاع العام حرمة خاصة على الدولة وجميع أفراد الشعب صيانتها، والسهر على أمنها وحمايتها وكل تخريب فيها أو عدوان عليها يعتبر تخريباً في كيان المجتمع وعدواناً عليه"⁽²⁾.

(1) شبحا، إبراهيم عبد العزيز: مبادئ وأحكام القانون الإداري، الدار الجامعية، 1994، ص384.

(2) الدستور العراقي الصادر سنة 1970.

وكذلك فقد نصت المادة (33) من الدستور المصري على أن "الملكية العامة حرمة وحمايتها ودعمها واجب على كل مواطن وفقاً للقانون باعتبارها سنداً لقوة الوطن وسنداً للنظام الإشتراكي ومصدراً لرفاهية الشعب⁽¹⁾."

أما في الدستور الأردني لسنة (1952) فلا يوجد نص يقضي بذلك وكما لا يتضمن القانون الأساسي الفلسطيني نصوصاً تخص حماية الأموال العامة من كل إعتداء عليها لكي يكون مثل هذا النص أساساً للتشريعات العادية المختلفة الهادفة إلى تقرير تلك الحماية أو حتى محفزاً للمشروع العادي لإصدار تشريع شامل وواضح في هذا الإتجاه بدلاً من بعثرة النصوص التشريعية التي قررت مظاهر الحماية المختلفة للمال العام من التشريعات أو حتى ضمن التشريع الواحد.

وقد اختلفت الدول فيما بينها من الأساليب أو الآليات التشريعية التي اتبعتها لحماية المال العام تماماً كاختلافها في نظرتها إلى ذلك المال بحسب المذاهب الإقتصادية السائدة فيها وإن كانت في معظمها قد اتفقت على وجود نوعين من الحماية القانونية وهما الحماية المدنية والحماية الجزائية وإن أعطت بعض التشريعات للإدارة صلاحية معينة باتخاذ إجراءات إدارية محددة لحماية المال ولإيضاح أوجه هذه الحماية سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مباحث.

المبحث الأول: حماية المال العام في الإسلام.

المبحث الثاني: الحماية المدنية للمال العام

المبحث الثالث: الحماية الجزائية للمال العام.

المبحث الرابع: الحماية الإدارية للمال العام.

المبحث الخامس: حماية المال العام في التشريعات المقارنة.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص558.

المبحث الأول: حماية المال العام في الإسلام

لقد أضفى الشرع الإسلامي على المال العام حماية خاصة فجعل مسؤولية الحماية في عنق الخليفة (رئيس الدولة) والعمال في الأمصار حيث كان الرسول "عليه السلام" قد مارس بنفسه الإشراف على إنفاق واستحصال الأموال العامة وعلى إدارتها.

إن الإسلام وهو عقيدة تحدد صلة الإنسان بالله والشرعية تكفل مصالح العبد وتنظيم كافة شؤون الحياة ومن الواجبات التي فرضها الإسلام وأصلح بها الحياة في شتى نواحيها واجب الحساب والمساءلة، ولذلك أقام الإسلام فيها رقيبين يكمل أحدهما الآخر:

الأول: الإيمان بالحساب والثواب والعقاب

الثاني: حكم السلطان والقانون الذي يقرر مسؤولية كل إنسان عما أوكل إليه من عمل ويحاسبه إن أهمل أو قصر أو أساء استعمال سلطاته.

وقد أناط الإسلام تنفيذ القانون وفرض هيئته على الخاصة والعامة لكل من ولي أمراً من أمور المسلمين ولا شك بأن المال العام من أمور الأمة الحيوية الهامة التي لا تقوم حياتها إلا به ولذا فقد أرسى الفقهاء قاعدة تضمين الصانع عملاً بمبدأ المصلحة المرسله.

وهذا ما توجبه الشريعة الإسلامية من محاسبة وتحقيق العدل والإنصاف، وقد جاء في الآيات القرآنية الكثير من السور التي تحض على الأمانة وعدم الإعتداء على الأموال بشكل عام وهناك العديد من الأحاديث النبوية الشريفة بهذا الصدد.

ولا يختلف اثنان الآن على أن ترك المحاسبة والمساءلة وعدم عقاب المفرطين والمهملين يسبب المحاباة واختلاف الموازين، وقد قال الرسول عليه السلام "إنما أهلك من كان قبلكم إذا سرق منهم الشريف تركوه وإذا سرق منهم الضعيف أقاموا عليه الحد".

وقد حرم الإسلام العمل في المال الذي جاء عن طريق غير مباح، كما حرم العمل في المجالات التي تؤدي إلى الحرام وتعين عليه، أو من يعمل على تهريب المعادن وإضعاف اقتصاد الأمة الإسلامية وإفقارها.

وإن الإسلام قد حض على إتقان العمل وحسن الرعاية والمسؤولية وقد جاء في الحديث النبوي الشريف "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته".

على أن الإسلام قد قام بتقييد الحق إذا ما دعت المصلحة العامة لذلك وهذا ما أخذت به المادة (1216) من مجلة الأحكام العدلية والتي جاء فيها "لدى الحاجة يؤخذ ملك كائن من كان بالقيمة بأمر السلطان ويلحق إلى الطريق لكن لا يؤخذ من يده ما لم يُنبأ ويدفع الثمن".

وورد النص كذلك في المادة (162) من مرشد الحيران "لا ينزع ملك أحد من يده بغير حق شرعي" والمادة (165) منه وإذا اقتضت المصلحة العامة أخذ الملك لتوسيع طريق العامة يؤخذ بقيمة ولكن لا يؤخذ من يد صاحبه ما لم يؤد له ثمنه مقيداً بمعرفة من يوثق بعدالته من أهل الخبرة⁽¹⁾.

فالأصل في الإسلام أنه لا ينزع ملك أحد من يده جبراً عنه بغير حق شرعي، فإن حصل نزاع الملك باختياريه وتصرفه الجائز شرعاً الناقل للملك جاز ذلك وانتقل الملك حتى وجد العقد مستوفياً شرائطه الشرعية كالبيع والهبة وهو ما جاء في المادة (164) من مجلة الأحكام العدلية.

وقد سوغ العلماء نزاع الملك جبراً عن المالك في بعض الأحوال للضرورة وذلك فيما إذا كان المالك مديناً بدين ثابت عليه وامتنع عن قضاء دينه فإنه يجوز للقاضي أن يبيع من ملكه جبراً عنه بقدر ما يقضي دينه إذا طلب الدائن ذلك وهو ما جاء في المادة (165) من المجلة.

ومن الأحوال التي يجوز فيها نزاع الملك بغير رضا المالك ما اقتضت المصلحة العامة ذلك كأن تكون الأرض محتاجة إلى إيجاد طريق للناس فإنه يجوز للقاضي نزاع الملك ولو جبراً عن المالك لأن المصلحة العامة مقدمة على المصلحة الخاصة ولكن لا تؤخذ منه إلا بعد إعطائه ثمنها المقدر، بمعرفة أهل الخبرة الموثوق بعدالته وإذا كانت الأرض المراد نزاعها وقفاً وجب مراعاة الوقف بقدر ما يمكن، أما إذا كانت الأرض المقتضى أخذها للمصلحة العامة ملكاً

(1) باشا، محمد قدرى: مرشد الحيران إلى معرفة أحوال الإنسان، ط1، الدار العربية للتوزيع، الأردن، 1987، ص29.

للحكومة ولكنها تحت يد أحد المزارعين بإذن الحكومة يزرعها وينتفع بها ويدفع في نظير ذلك الخراج فإنه يجب رفع الخراج عن المزارع بمجرد أخذها منه والعذر لا يزال شرعاً، أما إذا أصلحها وصرف عليها مصروفات زائدة عن المنفعة التي استفادها منها فأخذت منه فإن الحكومة ملزمة بالتعويض حسب المادة (165) من المجلة.

إن الأموال العامة تؤدي الرسالة الاجتماعية المناطة بها ولا يعدو من يتولى إدارتها أو الإشراف عليها في أن يكون نائباً عن الجماعة يتحدد في عمله بمقاصد الشارع الهادفة إلى تحقيق المصلحة العامة، لأن وظيفة هذه الأموال تتعلق بهذه المصالح مباشرة مما يقتضي ضمان استمرار انتفاع الناس بها ودفع المنازعات التي قد تنثور حولها⁽¹⁾.

وقد كفل الإسلام حماية المال العام عن طريق غير مباشر من خلال تقييد الملكية الخاصة ولزوم أن تصب في مجرى مصلحة الجماعة، وعندما نقول في سبيل الله فنعنى بالضبط في سبيل المجتمع وبذلك يتضح أن الإسلام قد جعل حماية الملكية منوطة بالفرد وبالدولة وعلى حد سواء أو بمعنى آخر أن هنالك حماية فردية وأخرى جماعية أو اجتماعية فإن حماية المال العام في الشريعة تكفل عن طريق تطبيق قاعدة "درء المفاسد أولى من جلب المنافع" وأن اتساع قاعدة الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر هو هدف من أهداف الشرع الإسلامي.

فالناس في الشريعة الإسلامية مسؤولون عن حماية المال العام ما استطاعوا إلى ذلك سبيلاً فالمسؤولية هنا فرض عين في عنق كل مسلم مروّساً كان أو رئيساً والإعراض عن هذا العمل وعدم العمل به مجلبة للإثم والحساب.

والإسلام يهتم بالمال العام للأمة ويسعى إلى إجادة الحماية والحفاظ عليها ووصفها بأنها قوام الحياة وعمرانها.

والإسلام في تنظيمه للمال العام وضع قيوداً وقواعد واسعة تنتسج لما يأتي به الزمان وتستحدثه جهود الإنسان وبضبط هذه القواعد وتلك الخطوط بحدود تؤكد حق الفطرة الإنسانية

(1) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص 330.

في التملك والتعمير ويرجع البعض الآخر من القيود إلى وجود واجبات عامة لا تفرضها الشريعة على الجماعة وهي تلك التي تسمى فروض الكفاية كإنشاء دور العلم والمستشفيات... الخ وهذا النوع من التكاليف التي تقع على عاتق الجماعة كلها تحمل ملكيتها تكون مقيدة من حيث أهدافها ومن حيث الانتفاع بها واستعمالها⁽¹⁾.

المبحث الثاني: الحماية المدنية للأموال العامة

يقتضي تخصيص المال العام لتحقيق المنفعة العامة خضوعه لقواعد قانونية خاصة من شأنها كفالة الحماية القانونية اللازمة لضمان استمرار هذه الأموال في تأدية وظائفها المرجوة من تخصيصها للنفع العام. فإذا كان تقرير هذه الحماية ضمن إطار قانون العقوبات يستلزم وجود نصوص قانونية واضحة وصريحة تحدد الأفعال الماسة بالمال العام والمعتبرة جرائم وعقوباتها وذلك بالإستناد إلى مبدأ الشرعية الجزائية التي تقضي بأنه لا يجرم فعل ولا يعاقب عليه إلا بنص، فإن مظاهر هذه الحماية ومداهما في القانون المدني تعتبر من المبادئ القانونية العامة التي يمكن للقضاء أن يطبقها ولو لم ينص عليها في التشريع⁽²⁾.

إلا أنه وعلى الرغم من ذلك فقد حرصت التشريعات على أوجه الحماية المدنية للمال العام، حيث نصت المادة 87 من القانون المدني المصري "وهذه الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم". وهذا مطابق لما نصت عليه المادة (60) من القانون المدني الأردني وهذا مطابق لما نصت عليه المادة (2/71) من مشروع القانون المدني الفلسطيني، أما في مجلة الأحكام العدلية فقد جاء فيها بالمادة (1235) بأن الأموال العامة التي يعود نفعها للعامة وغير قابله للتملك".

بالرجوع إلى هذه النصوص فإنه يتبين من خلالها أنها قواعد أمر لا يجوز للإدارة أو الأفراد مخالفتها لتعلقها بالنظام العام.

وعلى ذلك فإن الحماية المدنية للمال العام تتجلى في ثلاث قواعد هي:

(1) الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص333.

(2) جمال الدين، سامي: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص219.

1- عدم جواز التصرف في الأموال العامة.

2- عدم جواز اكتساب المال العام بالتقادم.

3- عدم جواز الحجز على الأموال العامة.

وسنتناول هذه القواعد على النحو التالي:

الفرع الأول: عدم جواز التصرف في الأموال العامة

1- الأصل الفقهي والقضائي لقاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة.

لقد كانت فكرة الأموال العامة في القوانين الفرنسية منبثقة من حظر التصرف في أموال الناجح حظراً عاماً مطلقاً لا يمكن التحايل على هذا الحظر لجواز التصرف فيها بإجراءات معينة، وعند قيام الثورة الفرنسية ألغت مبدأ عدم التصرف في هذه الأموال، ثم صدر التقنين المدني الذي لم يحرم التصرف فيها، وإن كان قد أوجب أن يكون ذلك التصرف في شكل معين تبعاً لقواعد خاصة، وعليه فقد قرر الفقه الفرنسي أن قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة بصورتها الراهنة هي قاعدة حديثة النشأة ذات أصل فقهي وقضائي تقتقر إلى السند التشريعي، وقد استمر تطبيق هذه القاعدة في القانون الفرنسي كقاعدة عرفية إلى أن تدخل المشرع حديثاً في "تقنين دومين الدولة" ونص صراحة على أن أموال الدومين العام تكون غير قابلة للتصرف أو لإكتسابها بالتقادم على أن تقرير قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة ليس مقصور على الدول الرأسمالية التي تبنت النظرية التقليدية للمال العام، وإنما تقررت هذه القاعدة في الدول الإشتراكية التي رفضت تبني النظرية التقليدية للمال العام وغدت قاعدة وضعية في تشريعاتها⁽¹⁾.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص 562.

2- أساس قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة

يرجع أساس هذه القاعدة إلى ضرورة حماية التخصيص للمنفعة العامة الذي رصدت من أجله الأموال العامة للإدارة ذلك أنه يترتب على إباحة التصرف في هذه الأموال انتقال ملكيتها من ذمة الإدارة إلى ذمة الغير وبالتالي انقطاع التخصيص المذكور.

وعلى ذلك فأساس هذه القاعدة لا يكمن في طبيعة الأموال العامة باعتبارها غير قابلة للملكية الخاصة كما ذهب إلى ذلك فقهاء مدرسة التوجه الطبيعي على النحو الذي سبق إبرازه، وإنما يكمن هذا الأساس في فكرة التخصيص لذلك فإن قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة تدور وجوداً وعدمياً ببقاء التخصيص أو زواله فهي تبقى ما بقي التخصيص وتزول بزواله وإذا كان الأساس لهذه القاعدة يكمن تبعاً لمنطق النظرية التقليدية للأموال العامة في فكرة التخصيص للمنفعة العامة وضمن بقاءه فإن أساسها يكمن في قوانين الدول الإستراتيجية والتي عزفت عن النظرية التقليدية فضلاً عن وجوب حماية هذه الأموال إلى فكرة أساسية أخرى ترتبط بالنظام القانوني والسياسي السائد في غالبية هذه الدول وهي اعتبار الدولة هي المالك الوحيد لجميع وسائل وأدوات الإنتاج، لأن في إجازة هذا النوع من الملكية ما يؤدي إلى وجود استغلال يتناقض وطبيعة النظام القانوني والسياسي السائد في هذه الدول⁽¹⁾.

3- مدى سريان قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة

إذا كان أساس هذه القاعدة يكمن في حماية الأموال العامة واستمرار تخصيصها فإن هذا الأساس هو الذي يحدد نطاق تطبيق هذه القاعدة أي مداها. وذلك على النحو التالي:

أ- تسري هذه القاعدة على التصرفات المدنية التي يترتب على إبرامها انتهاء تخصيص هذه الأموال للمنفعة العامة لخروجها من ذمة الإدارة، فلا يجوز للشخص الإداري أن يقوم ببيع هذه الأموال أو هبتها أو الإيضاء بها ولكن يجوز للدولة أن تنتازل لغيرها من الأشخاص الإدارية عن جزء من الأموال المملوكة لها ويجوز لها أن تشتري مالا مملوكاً لهذه الأشخاص

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 149.

ويجوز أيضاً ان تكون الأموال العامة محلاً لإمتياز تمنحه الإدارة لأحد الأفراد أو أن تكون محلاً لتراخيص تمنحها الإدارة لإنتفاع الأفراد بهذه الأموال.

ب- تسري هذه القاعدة على أموال الإدارة التي تكون لها صفة المال العام عقارات أو منقولات.

ج- تسري هذه القاعدة على الأموال العامة دون الثمار أو المنتجات التي قد تغسلها هذه الأموال ذلك أن هذه الأموال لا تكون مخصصة للمنفعة العامة، ومن ثم يكون لجهة الإدارة حرية التصرف فيها دون أن يكون هذا التصرف مشوباً بالبطلان.

د- إن قاعدة عدم جواز التصرف ليست بقاعدة مطلقة وإنما هي قاعدة نسبية ذلك أن تطبيقها يرتبط بطيلة فترة تخصيص الأموال للمنفعة العامة.

4- جزاء مخالفة قاعدة جواز التصرف "البطلان".

ذكرنا أن قاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العامة تمنع الإدارة من التصرف في هذه الأموال طالما كانت هذه الأموال محتفظة بصفتها العامة فإذا أرادت التصرف فيها وجب عليها أن تقوم ابتداءً بتجريد هذه الأموال من صفتها العامة فتصبح في عداد أموالها الخاصة الجائز التصرف فيها، غير أن الإدارة تتصرف في بعض مفردات هذه الأموال على الرغم من احتفاظها بالصفة العامة، فإذا تم ذلك كان تصرفها في هذا الشأن باطلاً.

ويشترط لوقوع هذا البطلان أن تكون التصرفات المبرمة بشأن المال العام من قبيل التصرفات المدنية، ومثال ذلك أن يقوم أحد مسؤولي المتاحف العامة التي تفتح أبوابها للجمهور ببيع إحدى القطع الأثرية الموجودة فيه قبل أن يصدر قرار من المرجع المختص بإنهاء تخصيص هذه القطعة للنفع العام فمثل هذا التصرف يعتبر باطلاً على أن بعض الفقهاء اعتبروا البطلان هنا بطلاناً نسبياً إذ هو مقرر لمصلحة الإدارة وحدها صاحبة الحق بالتمسك فيه بينما يرى الآخرون أن البطلان هنا بطلان مطلق لتعلقه بالنظام العام، ولأنه ليس مشرعاً لمصلحة الدولة بل لحماية المنفعة العامة وقد صدر قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا المعنى في 27 إبريل 1967 جاء فيه "متى كان العقد قد تناول التصرف في أرض كانت قد اكتسبت صفة المال

العام فإنه يكون باطلاً بطلاناً متعلقاً بالنظام العام وفي هذه الحالة لا يغدر المشتري الحائز بجهله بعيوب سنده⁽¹⁾ .

5- النتائج المترتبة على تقرير قاعدة عدم جواز التصرف

من الآثار التي تنتج عن تقرير قاعدة عدم جواز التصرف بالأموال العامة ما يلي:-

أ- منع تجزئة حق الملكية على الأموال العامة:

إذ لا يستطيع المالك المتأخر لمبنى عام أن يطالب الإدارة بالتخلي عن نصف ملكية الحائط المشترك لما ينطوي عليه ذلك من تجزئة في ملكيته ومبدأ عدم جواز التصرف في الأموال العامة هذا هو الحال في القانون الفرنسي وهو مبدأ لا يوجد له مثيل في القوانين العربية.

ب- عدم جواز تقرير حقوق ارتفاق مدنية على الأموال العامة

حيث اعتبر الفرنسيون أن الأموال العامة لا يجوز تحميلها بحقوق ارتفاق مدنية وهو ما أخذ به المشرع المصري. وقبل أن ننهي الحديث حول هذه القاعدة بقي أن نشير إلى أن جانباً من الفقه ينظر إلى هذه القاعدة على أنها صورية أكثر منها واقعية إذ يتوقف تطبيقها على شرط إرادي مملوك للأفراد ويتبلور في قدرتها على إنهاء تخصيص المال العام بقرار منها تستعيد به قدرتها الكاملة على التصرف في هذا المال. على الرغم مما يحويه هذا النظر من صدق، خاصة عند ما يكون الشخص الإداري مالكاً للمال المخصص لأحد المرافق العامة التابعة له إذ تتوحد عندئذ سلطتنا رفع التخصيص والتصرف في المال إلا أنه من الناحية العملية فإنه يلاحظ أن سلطة تجريد الأموال من صفتها العامة لا تكون في غالب الأحيان لنفس الشخص الإداري مالك هذه الأموال، وإنما قد تكون لسلطة إدارية أخرى، وبذلك تصبح قاعدة عدم جواز التصرف قيداً حقيقياً على السلطة المالكة، كما تصبح قاعدة اختصاص أيضاً مقتضاها تدخل السلطة الإدارية

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص 575.

المختصة أصلاً للقيم بتجريد المال من الصفة العامة قبل أن تقوم السلطة مالكة ذلك بإجراء التصرف وتحت طائلة البطلان⁽¹⁾.

الفرع الثاني: عدم جواز اكتساب المال العام بالتقادم

1- أصل وأهمية مبدأ عدم جواز اكتساب المال العام بالتقادم

إن الأصل في هذا المبدأ هو الفقه والقضاء الفرنسي حيث أقره المشرع الفرنسي بالنسبة لبعض الأموال كالأشياء العسكرية، وبيوت العبادة، والأموال المخصصة لمرفق النقل والسكك الحديدية والأشياء الأخرى ذات القيمة التاريخية. ثم تم إقراره كقاعدة عامة تسري على جميع أموال الدولة.

وقد أقرت النظم الاشتراكية هذا المبدأ أيضاً حيث اعتبر الفقه السوفييتي أنه لا يجوز اعتبار التقادم المكسب كسبب من أسباب كسب الملكية بصفة عامة⁽²⁾، وقد أخذ المشرع المصري بهذه القاعدة حيث جاء في المادة (87) من القانون المدني النافذ " الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم".

وكذلك أخذ المشرع اللبناني بهذا التوجه بإصداره القرار رقم (244) الخاص بالأموال العمومية في المادة الثامنة منه، وكذلك المادة (71) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة (1951) وقد أخذ المشرع الأردني بنص المادة (60) بهذه القاعدة، وكذلك مشروع القانون المدني الفلسطيني في المادة (2/71) منه.

على أنه يجب التأكيد على أهمية عدم جواز امتلاك الأموال العامة بالتقادم، حتى إن بعض الفقهاء اعتبر هذه القاعدة ذات أهمية أكثر من قاعدة عدم جواز التصرف بالأموال العامة لأنه يصعب تصور قيام الدولة أو غيرها من الأشخاص الإدارية بالتصرف في الأموال العامة إلا إذا كانت غير عالمة بالصفة العامة لها. والخشية كل الخشية من تعديات الأفراد على هذه

(1) عبد الحميد، محمد فاروق: المركز القانوني للمال العام دراسة مقارنة، ط1، مطبعة خطاب، القاهرة، 1983، ص95.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص584..

الأموال عن طريق وضع اليد بغية اكتساب ملكيتها بالتقادم ولهذا كانت الحاجة أدعى إلى تزويد الإدارة بما يعينها على رد هذه التعديات من تقيد تصرفها في هذه الأموال:

على أن القضاء المصري أخذ بتغليب أهمية مبدأ عدم جواز اكتساب الأموال العامة بطريق التقادم من الناحية العملية، وهو ما يستخلص من كثرة الأحكام المتعلقة بأحكام التقادم ومنها القرار الصادر عن محكمة النقض المصرية رقم (184) الصادر في 74/1/17 والذي ينص على أن "وضع اليد على الأموال العامة مهما طال مدتة لا يكسب للملكية ما لم يقع بعد زوال صفة المال العام عنها". وقد قضت المحكمة الإدارية العليا المصرية في الطعن رقم 276 لسنة 1987 بأنه "ومن حيث أن الثابت من الكشوف الرسمية- المقدمة من الطاعنين- المستخرجة من سجلات مصلحة الضرائب العقارية بتاريخ 1984/6/7 أن قطعة الأرض رقم 78، 80 بحوض دابر الناحية ناحية نوى مركز شبين القناطر- محل النزاع- مقيدة بالسجلات (جرن روك) الأهلي، ومن ثم تعتبر من الأملاك العامة للدولة التي لا يجوز التصرف فيها أو وضع اليد عليها أو تملكها بالتقادم⁽¹⁾.

2- أساس قاعدة عدم جواز اكتساب الأموال العامة بالتقادم.

يكمن أساس هذه القاعدة في ضمان استمرار التخصيص للمنفعة العامة التي رصدت هذه الأموال من أجله، ولذلك فإن هذه القاعدة تسري على جميع الأموال طيلة فترة التخصيص، فإذا زال تخصيصها جاز اكتساب الأموال بالتقادم وهو الوضع السائد في القانون الفرنسي والقانون المصري حتى (1957) ثم قامت الحكومة المصرية بإصدار القانون رقم (147) لسنة 57 "لا يجوز تملك الأموال الخاصة المملوكة للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة وكذلك أموال الأوقاف الخيرية أو كسب أي حق عليها بالتقادم⁽²⁾".

إن السبب الذي من أجله قرر المشرع قاعدة عدم جواز اكتساب الأموال الخاصة للدولة أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بطريق التقادم وسلطة إزالة التعدي بالطريق الإداري

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص 590.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 160.

هو للرجبة في حماية هذه الأموال من تعديات الغير عليها لإكتسابها بالتقادم إزاء ما لاحظته الحكومة من أنه مهما بلغ إحكام الرقابة والإشراف من جانب الأشخاص العامة على هذه الأموال لم يمنع الغير من تملكها بطريق وضع اليد وأن تقرير رخصة إزالة التعدي بالطرق الإدارية للإدارة هو للحيلولة دون دخولها في إشكالات لا حصر لها نتيجة لما اعتادت عليه النيابة العامة من عدم البت في أمر التعرض، وإصدار قرارات بشأنها ببقاء الحال كما هو عليه، وعلى المتضرر أن يلجأ إلى القضاء فضلاً عن إطالة أمد التقاضي أمام المحاكم.

3- مضمون قاعدة عدم جواز اكتساب الأموال العامة بالتقادم

مؤدى هذه القاعدة أنه يتمتع على الغير التحدي بحيازته لمال من الأموال العامة مهما طال مدة حيازته، وكذلك الإدعاء باكتساب ملكيته بالتقادم، كما أنه لا يجوز لواقع اليد على هذا المال أن يحمي يده بإقامة دعوى وضع اليد (الحيازة) ذلك أن هذه الدعوى إنما شرعت لحماية الحيازة القانونية وحيازة الأفراد للأموال العامة بدون سند تعتبر حيازة غير مشروعة في نظر القانون ومن ثم فلا تحميها دعوى وضع اليد، فضلاً عن أن قاعدة عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم لا تمنع الغير فقط من اكتساب حق ملكية هذه الأموال، وإنما تمنع أيضاً اكتساب أي حق عيني آخر بالتقادم.

ويجب أن يلاحظ أن التحدي بهذه القاعدة مقصور على جهة الإدارة وحدها فلا يجوز لأحد من الأفراد الاحتجاج بها لدفع الدعوى وضع اليد المرفوعة من خصمه على أن هذه القاعدة إنما شرعت لمصلحة الإدارة فقط، وأنه وعملاً بهذه القاعدة فإنه ترفع دعوى باستحقاق هذه الأموال في أي وقت ذلك أنه من المتفق عليه أن دعوى الإستحقاق إذا ما تعلق بمال عام تكون غير قابلة للسقوط بالتقادم شأنها في ذلك شأن الأموال العامة⁽¹⁾.

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 397.

4- النتائج القانونية المترتبة على قاعدة عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم:

لما كانت العلة من تقدير هذه القاعدة هي منع تملك هذه الأموال جبراً عن الإدارة فإن اتحاد العله يقضي بأن يمتد هذا الحكم إلى سائر الأسباب القانونية التي تؤدي إلى تملك هذه الأموال جبراً عن الإدارة، وتأييداً لذلك يتفق الفقه على عدم سريان قاعدة الحيازة في المنقول سنداً للملك وقاعدة عدم جواز التمسك بقواعد الالتصاق لإكتساب ملكية هذه الأموال.

1.4- عدم جواز الاحتجاج بقاعدة الحيازة في المنقول سنداً للملكية

ومؤدى هذه القاعدة أنه لا يجوز للإدارة أن تسترد المال العام المنقول من تحت يد حائز دون أن تلتزم برد الثمن، إذا كان هذا المال قد سرق أو فقد حتى لو اشتراه الحائز من السوق بحسن نية.

وما يقال بشأن الحيازة من أنها لا تصلح كسبب من أسباب كسب ملكية المال العام، فإنه يصبح أيضاً بشأن أسباب كسب الملكية الأخرى كالاستيلاء والميراث والوصية والشفعة التي لا تجوز في الأراضي الأميرية التي تحت يد المستحقين لمنفعتها وفقاً لنص المادة (1660) من المجلة والمادة (1159) من القانون المدني الأردني، وهناك قرار لمحكمة النقض المصرية بهذا الصدد صادر بتاريخ 16 ديسمبر 1938 يقضي بأن "التمثال الأثري لا يجوز التبايع، بل بيعه وشراؤه باطل، وللحكومة أن تقاضي من يكون هذا التمثال في حيازته مهما كانت جنسيته لتسترده منه بغير تعويض تدفعه أو ثمن ترده، ولا يكون له أن يحتج عليها بحكم المادة (87) من القانون المدني، فإنه من المقرر قانوناً أن أحكام تملك المنقول بالحيازة لا ترد بحال على الأملاك العامة⁽¹⁾.

(1) شيحا، إبراهيم عبد العزيز: مبادئ وأحكام القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص398.

2.4 قاعدة عدم جواز التحدي بتطبيق قواعد الالتصاق على الأموال العامة

إذ لا يجوز التمسك به لإكتساب الملكية العامة، فعلى الرغم من أن المبادئ العامة في الالتصاق تقضي بأن يندمج المال الأقل أهمية في الأموال الأكثر أهمية التي تلتصق بها، إلا أن القاعدة في مجال الأموال الخاصة تنص على أن المال الخاص يتبع المال العام.

فإذا أقامت الإدارة مبنى عاماً على أرض غير مملوكة لها، فإنه لا يجوز لصاحب الأرض أن يمتلك المبنى العام بالالتصاق، بل الإدارة هي التي تنزع ملكية الأرض، ولكن لو كان العكس كأن يبني أحد الأفراد بناءً في أرض تعتبر من الأموال العامة، فإن الرأي الراجح في الفقه يرى بأنه يجوز للإدارة أن تمتلك البناء أو الغراس بالالتصاق مقابل دفع تعويض يقرره القانون في هذا الخصوص، ذلك أن استبعاد قواعد الالتصاق المدنية إنما قررت لمصلحة الأموال العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن قاعدة عدم جواز تملك المال العام بالتقادم يسري على التقادم المكسب للملكية، أما التقادم المسقط للحقوق المالية وفي هذا المجال بقي الإشارة إلى الحالة الثانية في التشريع الأردني حول التقادم المسقط للحقوق المالية المترتبة للدولة في ذمة الأفراد.

وبالرجوع إلى قانون دعاوي الحكومة رقم 25 لسنة 1958، فإن المحامي العام المدني حسب المادة 4/ج يعمل على تنفيذ الأحكام الصادرة لمصلحة الخزينة في الدعاوي الحقوقية بواسطة دوائر الإجراء ما لم يكن هناك نص يقضي بخلاف ذلك وهو ما ورد في قانون الإجراء رقم 31 لسنة 52 والذي جاء في المادة 6 منه "تتولى النيابة العامة "ممثلة بالمحامي العام المدني" تعقب معاملة الإجراء التي تعود للدوائر الحكومية" فهنا يتبين أن المشرع الأردني قد رسم طريقاً لتنفيذ الأحكام الصادرة لمصلحة الخزينة في القضايا الحقوقية من خلال دائرة الإجراء. وقد رسمت المادة 134 من قانون الإجراء هذا الطريق بأن نصت على أنه "لا تنفذ الإعلانات

والسندات والمقررات المذكورة في المادة الثانية من هذا القانون، فهذا النص يؤثر على حقوق الخزينة العامة المحكوم لها بها جراء تعرض المال العام للضرر⁽¹⁾.

الفرع الثالث: قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة

لاشك بأن قاعدة عدم جواز الحجز على المال العام تعتبر من القواعد الأساسية واللازمة لحماية الأموال العامة ضماناً لبقاء واستمرار تخصيصها للمنفعة العامة دون إنقطاع وهو ما أخذت به معظم التشريعات والقوانين المدنية العربية.

وترجع الحكمة من تقرير هذه القاعدة إلى أنه إذا كان نقل ملكية هذه الأموال من ذمة الإدارة إلى ذمة الغير غير جائز قانوناً سواء بالطريق الاختياري- حيث لا يجوز للإدارة التصرف فيها، وأن التنفيذ الجبري يكون غير وارد على الأموال العامة لأنه يؤدي إلى نقل ملكيتها وخروجها من ذمة الإدارة إلى ذمة الغير الا الذي يؤدي إلى إنقطاع سبل الإنتفاع بها.

ولا يقصد بعدم جواز الحجز هذا المعنى الضيق فقط، بل المقصود منع جميع صور التنفيذ الجبري على الأموال سواء أكان عن طريق الحجز بالمعنى الإصطلاحي أم بغيره كما هو الحال في إجراءات التنفيذ على العقار⁽²⁾.

ويكون البحث في أساس هذا المبدأ ومداه وآثاره بالفقرات التالية:-

1- أساس ومدى تطبيق قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة

إن هذه القاعدة أساسها في أن السماح بإلقاء الحجز على الأموال العامة من شأنه تعطيل التخصيص للمنفعة العامة إضافة إلى أن الدول موثوق بملاءمتها وقدرتها على الوفاء بالالتزامات المالية أياً كانت قيمتها ودون الحاجة إلى اتباع الدائن لأساليب التنفيذ الجبري المدني.

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص103.

(2) شيحا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص604.

وتسري هذه القاعدة على الأموال العامة ولا تسري على الأموال الخاصة المملوكة للأشخاص الإدارية، ولذلك فإنه يصح الحجز قانوناً على الأموال الخاصة، وإن كان غالباً ما يمتنع قلم المحضرين عن توقيع الحجز بحجة ملازمة الدولة واعتبارها مديناً موسراً أو غير مماثل⁽¹⁾.

غير أن بعض الفقه المصري ذهب إلى عدم جواز الحجز على الأموال الخاصة المملوكة للدولة شأنها في ذلك شأن الأموال العامة.

أما في الأردن وفلسطين فإن الإتجاه الغالب هو حماية الأموال الحكومية العامة منها أو الخاصة وذلك من خلال ما يلي:

أ- أن المادة (11) من قانون دعاوي الحكومة رقم (25) لسنة (1958) حددت أسلوب تنفيذ القرارات الصادرة قضاء ضد الحكومة إذ نصت على مايلي "عند اكتساب الحكم الصادر ضد الحكومة الدرجة القطعية ترفع صور مصدقة عن الحكم النهائي إلى رئيس الوزراء الذي عليه أن يأمر بتنفيذه".

وعليه فإن المشرع قد حصن الحكومة من الخضوع لإجراءات التنفيذ الجبرية على أموالها ومساواتها بالأفراد من هذه الناحية.

ب- أن قانون الاجراء الأردني رقم 31 لسنة 1952 ويقابلة قانون التنفيذ الفلسطيني رقم 23 لسنة 2005، حيث نصت المادة 44 فقره، منه علي انه لايجوز الحجز ولا اتخاذ اجراءات تنفيذ أخرى علي الأموال العامة المنقولة وغير المنقولة التي للدولة والأشخاص الاعتباريين أو الهيئات المحليه أو أموال الاوقاف المخصصة لأداء عمله. وكذلك المادة 45 التي نصت على أنه لايجوز الحجز ولا اتخاذ إجراءات تنفيذ أخرى على المنشآت والادوات والمهمات المخصصة لإدارة المرافق العامة أو لتقديم خدمة عمومية للجمهور⁽²⁾.

(1) شبحا، إبراهيم عبد العزيز: أصول القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص197.

(2) قانون التنفيذ الفلسطيني رقم 3 لسنة 2005 المنشور في الوقائع الفلسطينية ع23 بتاريخ 2006/4/27.

أما في القانون اللبناني فمن المستقر عليه فقهاً وقضاءً أن الأموال الخاصة لا يجوز الحجز عليها أو اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبرية عليها شأنها في ذلك شأن الأموال العامة⁽¹⁾.

2- قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة هي قاعدة من النظام العام

تعتبر هذه القاعدة من القواعد المتعلقة بالنظام العام وهو ما قضت به محكمة الإستئناف المصرية المختلطة في حكمها الصادر بتاريخ 7 فبراير من 1978 بقولها "إن الحجز على أموال الحكومة العامة التي يجريه دائن قيد دينه في الميزانية هو حجز باطل بطلاناً مطلقاً". ويترتب على ذلك أنه يكون للقاضي أن يقضي بالبطلان بتلقاء نفسه ويجوز لكل ذي مصلحة التمسك به وفي أي مرحلة كانت عليها هذه الإجراءات، وأن هذا البطلان لا تصححه الإجازة كما يكون على قلم المحضرين عدم قبول طلبات الحجز التي يقدمها الأفراد إذا كان موضوع الحجز مالا من الأموال العامة وهو ما يجري عليه العمل فعلاً من جانب موظفي وزارة العدل المكلفين بتنفيذ الأحكام، وهو أيضاً ما يشهد به قلة أو ندرة الأحكام القضائية في شأن الحجز على الأموال العامة⁽²⁾.

3- النتائج المترتبة على قاعدة عدم جواز الحجز على الأموال العامة

يترتب على تطبيق هذه القاعدة عدم قبول طلبات الحجز التي يقدمها الأفراد أو الأشخاص المعنوية الخاصة التي يكون موضوعها التنفيذ الجبري على أحد عناصر الأموال العامة، فإذا اتخذت إجراءات لنزع ملكية المال العام كانت هذه الإجراءات باطلة بطلاناً مطلقاً لمخالفتها النظام العام، ولا تصححها الإجازة.

وإذا كان الحجز على المال العام غير جائز فكل ما يؤدي على إمكانية هذا الحجز يكون غير جائز أيضاً، وعليه فلا يجوز ترتيب حقوق عينيه تبعية على هذا المال ضماناً للديون التي تشغل ذمة الإدارة لصالح أحد الأفراد وتفريراً على ذلك فلا يجوز أن تكون هذه الأموال محلاً لرهن التأمين أو الحيازي أو لأية حقوق امتياز عامة أو خاصة ذلك أن مثل هذه الحقوق تمنح

(1) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: الأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص 608.

(2) شيجا، إبراهيم عبد العزيز: مرجع سبق ذكره، ص 611.

لأصحابها حقوقاً لا يتمتع بها غيرهم من الدائنين العاديين مثل حق الأفضلية، وحق التتبع عند بيع الأموال المحملة بها، وهو فرض غير متحقق بشأن الأموال العامة إذ لا يجوز بيعها.

بقي أن نشير إلى أن بعض فقهاء القانون أضافوا قاعدة رابعة على الحماية المدنية وهي قاعدة عدم قابلية الأملاك العامة لإكتساب الحقوق العينية عليها بحيث لا تخضع الأملاك العامة لقابلية اكتساب الحقوق العينية، وهذه الصفة تعتبر من نتائج عدم خضوع الأملاك العامة لقاعدة البيع غير أنها تخضع لحقوق من نسيج خاص بها على النحو التالي:

أ- قد تمنح بعض الإدارات العامة إجازات خاصة لبعض المواطنين لأشغال الطرق ببناء خشبية لبيع الصحف أو غيرها ولقاء أجور سنوية، وتتمكن من سحب هذه الإجازة في أي وقت تصبح هذه الأبنية عائقاً للسير في الطرقات أو تشكل خطراً على النظام العام.

وإذا لجأت الإدارة العامة إلى سحب تلك الإجازات بدون سبب مبرر فتصبح هدفاً للإلغاء أمام مجلس الدولة لتجاوز حدود السلطة أو إساءة استعمال السلطة.

ب- وقد تعمل الإدارة على منح بعض البائعين في الأسواق العامة رخص وقوف فهذه الرخص تحمل معنى الاعتراف لهم بحق من حقوقهم وإذا تقاضت أجوراً لقاء ذلك، فتحمل تلك الأجور صفة الضريبة⁽¹⁾.

المبحث الثالث: الحماية الجزائية للمال العام

تمهيد:

كانت الأحكام التي تحمي المال من التصرفات عامة، وعليه فإن المشرع في جميع القوانين والأنظمة على اختلاف أنواعها قد عنيت بتقرير حماية خاصة للمال العام تحفظه من أنواع التعدي الصادر من جمهور المنتفعين أو إهمالهم، غير أن هذه الحماية الجزائية ليست موحدة بحيث تشمل جميع الأموال العامة على قدم المساواة، ولكنها تنصب بصورة أوضح على

(1) بركات، زين الدين: مبادئ القانون الإداري السوري، دار الفكر، دمشق، 1972، ص 637.

الأموال الأكثر تعرضاً للجمهور كالطرق العامة ومجاري المياه وخلافه. والنصوص التي تقرر تلك الحماية لا يجمعها تشريع واحد، ولكنها مبعثرة في قوانين العقوبات وعدد من القوانين والمراسيم والقرارات الوزارية المختلفة.

بالرجوع إلى قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة (1960) الساري المفعول في الضفة الغربية يلاحظ بأن المشرع لم يتبع خطة واضحة لحماية المال العامل جزائياً ضد الإعتداء عليه حيث لم يعرف هذا القانون المال العام بل لم يستعمله بتاتاً حيث استعمل عبارات أخرى مثل أملاك الدولة أو الطرق العامة أو المحلات العامة. في حين عرف الموظف العام في المادة (169) منه: (يعد موظف بالمعني المقصود في هذا الباب كل موظف في السلك الإداري أو القضائي، وكل ضابط السلطة المدنية أو العسكرية أو فرد من أفرادها، وكل عامل أو مستخدم في الدولة أو في إدارة عامة).

وهذا التعريف يتلاءم مع أغراض هذا القانون، على أن الفقه الإداري اعتبر الموظف العام والمال العام من وسائل الإدارة في تحقيق غاياتها. وبالتالي كان الأولى بالمشرع الجزائي أن ينسجم مع القانون الإداري ويسايره في ذلك بأن يعرف المال العام ويحدد الأفعال المجرمة الواقعة عليه بشكل مستقل كما فعل في الوظيفة العامة بدلاً من بعثرة النصوص المتعلقة بالمال العام.

أما في مشروع قانون العقوبات الفلسطيني فقد سار على نفس النهج الذي اتبعه المشرع الأردني حيث لم يقدّم المشرع بوضع تعريف واضح للمال العام، واكتفى باستعمال الطرق العامة ووسائل النقل العامة، وغيرها من المسميات⁽¹⁾.

وسنتناول في هذا المبحث الجرائم التي تمس المال العام مباشرة مع التطرق بصورة موجزة إلى الجرائم الأخرى التي قد تصيب المال العام بشكل غير مباشر مع جرائم الرشوة والتزوير وخلافه من هذه الجرائم. وسنحصر هذه الجرائم الواقعة على المال العام في ظل

(1) مشروع قانون العقوبات الفلسطيني: وزارة العدل، مشروع تطوير الأطر القانونية في فلسطين رقم المشروع 93 لسنة 2001م، والجهة المقدمة، مجلس الوزراء، بالقراءة الأولى 2003.4/13

القانون رقم (16) لسنة (1960) بتقسيم هذه الأفعال بالنظر إلى صفة مرتكب الفعل إلى ثلاثة أصناف في الفروع التالية:

الفرع الأول:- جرائم المتعهدين.

الفرع الثاني:- الجرائم المرتكبة من موظف عام.

الفرع الثالث:- الجرائم المرتكبة من عموم الناس.

والقاسم في هذه الجرائم وقوعها على مال عام واشتراكها في إجراءات التحقيق والمحاكمة مع التطرق إلى ما يماثلها في مشروع العقوبات الفلسطينية.

الفرع الأول: جرائم المتعهدين

لقد ورد في نص المادة (133) من قانون العقوبات الأردني على ما يلي:

1- من لم ينفذ في زمن الحرب أو عند توقع نشوبها جميع الموجبات التي يفرضها عليه عقد تعهد أو استصناع أو تقديم خدمات تتعلق بالدفاع الوطني ومصالح الدولة العامة أو تموين الأهلين فيها يعاقب بالإعتقال المؤقت وبغرامة تتراوح ما بين خمسين ديناراً إلى مائتي دينار.

2- إذا كان عدم التنفيذ ناجماً عن خطأ غير مقصود عوقب الفاعل بالحبس فضلاً عن الغرامة المعينة في الفقرة السابقة.

3- يخفض نصف العقوبات المنصوص عليها في هذه المادة إذا كان التنفيذ قد تأخر فقط.

4- وتقرض هذه العقوبات بالفرضيات السابقة على أي شخص آخر كان السبب في عدم تنفيذ العقد أو في تأخير تنفيذه، وتأتي المادة (134) من القانون ذاته لتكمل السابق فنقول "كل غش يقترب في الأحوال نفسها بشأن العقود والمشار إليها في المادة السابقة يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة وبغرامة تتراوح من مائة دينار حتى مائتي دينار أردني".

وبهذا الخصوص ورد في المادة (77) من مشروع قانون العقوبات الفلسطيني على أنه:

أ- كل من أخل بتنفيذ كل أو بعض الالتزامات التي يفرضها عليه عقد مقولة أو نقل أو توريد أو التزام أو أشغال عامة ارتبط به مع الحكومة لحاجات القوات المسلحة أو مصالح الدولة أو تموين الأهالي أو ارتكب غشاً في تنفيذ هذا العقد يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على خمس سنوات.

ب- وتكون العقوبة السجن المؤقت إذا ارتكبت الجريمة في زمن الحرب أو عند توقع نشوبها.

ج- ويسري الحكم المشار إليه على المتعاقدين من الباطن والوكلاء والبائعين إذا كان الإخلال راجعاً إلى أفعالهم. ومن خلال استعراض المواد يتضح من النصوص المشار إليها أن هنالك جريمة بخصوص المقاولين والمتعاهدين بموجب عقود مع الدولة حال عدم الوفاء بها وأن هذه الجريمة تبنى على أركان وهي:-

1- أن يكون الفاعل ملتزماً بتنفيذ أحد العقود المذكورة بتلك المواد وهي عقد تعهد أو إستصناع أو تقديم خدمات، ويندرج تحت هذه العقود كعقود المقولة أو النقل أو التوريد أو عقود الإلتزام أو الأشغال العامة، ويشترط في عقود تقديم الخدمات أن تكون الخدمات المتعاقد عليها تتعلق بالدفاع الوطني ومصالح الدولة العامة وهو أمر متروك لتقدير المحكمة خلال المحاكمات، ومثال ذلك العقود التي يكون موضوعها تقديم أجهزة ومعدات القوات المسلحة أو تقديم أو توريد مواد تموينية لها أو إنشاء مطارات في مناطق معينة مثلاً.

2- الركن المادي للجريمة المتمثل بالإخلال بتنفيذ العقد أو الغش في تنفيذه، وقد يكون الإخلال بالتنفيذ كلياً أو جزئياً كما قد يكون على صورة التأخر في التنفيذ مع عدم الشرط المشرع وجود ضرر نتيجة الإخلال بالعقد الذي هو أمر متوقع في تلك الظروف أما الغش في الكمية مثل أن يحضر المورد للطحين كمية أقل من المتفق عليها، وقد يكون الغش في النوع كأن يكون في طبيعة البضائع أو صفاتها الجوهرية أو تركيبها أو الكمية التي تحتويها من العناصر المفيدة على أن الغش هنا يعتبر من الجرائم الخطرة التي لا يلزم التوافر الجريمة التثبت من أن ضرراً ما قد حدث بالفعل، وإنما يتعين للقول بوجود الغش أن يكون سلوك المتهم قد بلغ من الزيف درجة تجعل خطر الإنخداع به قائم. ولا يتصور وجود سبب لتبرير للغش الا أنه لو أخل المتعاقد الآخر -أي الحكومة- بالتزاماتها فلم يجد المتعاقد المورد على سبيل المثال بدأً من أن يمتنع هو

الآخر عند تنفيذ التزاماته أو ما يعرف في القانون المدني (بالدفع بعدم التنفيذ) فإن فعل هذا المورد فإن فعله هذا لا يشكل جريمة، لأنه مارس حقه الذي أعطاه إياه القانون سند النص المادة 59 من قانون العقوبات.

3- أن يقع الفعل بالإخلال أو الغش في التنفيذ في زمن الحرب فقط.

4- الركن المعنوي القصد الخاص وهو إنصراف الإدارة إلى عدم تنفيذ العقد رغم القدرة على تنفيذه أو إلى الغش في هذا التنفيذ.

على أنه يلاحظ أيضاً من إستقراء النصوص أن المشرعين الأردني والفلسطيني حصرا الجريمة بظرف زمني حال وقوع الحرب هو أمر فيه تضيق للمبدأ حيث أن الإخلال بتنفيذ العقود الإدارية في موعدها أو الغش في تنفيذها يصيب بالضرر أو يعرض للخطر ركيزة أساسية من ركائز الوجود الاجتماعي وهو انتظام وحسن سير المرافق العامة المكرسة لإشباع حاجات جمهور المواطنين سواء كان ذلك زمن السلم أو زمن الحرب وكتوريد أغذية أو أدوية ليست مطابقة للمواصفات، أو التأخير في بناء مستشفى حكومي. فالأسلم لو أن المشرع اعتبر أن ارتكاب هذه الجريمة معاقب عليها، وأن ارتكابها في زمن الحرب يعتبر ظرفاً مشدداً تزيد معه العقوبة وذلك حفاظاً على سير المرافق العامة كما فعل المشرع الأردني في جريمة السرقة بالمادة (405) من قانون العقوبات الذي شدد على وقوع السرقة في زمن الحرب إلى الأشغال الشاقة، على أنه لا يمنع أن يكون هناك نص في العقد المبرم بين الإدارة والأفراد يوجب شرك المسألة الجزائية المتمثلة في الغرامات على عدم التنفيذ للعقد.

الفرع الثاني الجرائم المرتكبة من الموظف العام

قد يرتكب الموظف أثناء ممارسته لواجبات وظيفته عدداً من الأفعال التي تمس المال العام، وبالنظر إلى خطورة هذه الأفعال والنتائج المترتبة عليها قد تناولها قانون العقوبات بالتجريم والعقاب في الفصل الثالث منه بعنوان "الجرائم التي تقع على الإدارة العامة" بينما رتبها مشروع قانون العقوبات الفلسطيني في الباب الثالث بالجرائم المضرة بالمصلحة العامة.

وبما أن المال العام والحماية الجزائية التي يتمتع بها هي موضوع هذا الفصل، فإننا سنركز الحديث على إحدى الجرائم التي تقع على المال العام مباشرة ألا وهي جريمة الاختلاس وسنتعرض للجرائم الأخرى مع التطرق إلى النصوص المتعلقة بها، فقد نصت المادة (169) من قانون العقوبات الأردني "يعد موظفاً بالمعنى المقصود في هذا الباب كل موظف عمومي في السلك الإداري أو القضائي وكل ضابط من ضباط السلطة المدنية أو العسكرية أو فرد من أفرادها وكل عامل أو مستخدم في الدولة أو في إدارة عامة". وهو تقريب مطابق لنص المادة (102) من مشروع قانون العقوبات الفلسطيني حيث جاء في المادة (102) منه "يقصد بالموظف العام في تطبيق أحكام هذا الباب كل موظف في السلك الإداري أو القضائي، وكل ضابط أو فرد في السلطة المدنية أو العسكرية، وكل عامل أو مستخدم في الدولة أو في الدوائر الحكومية".

من الجرائم التي يرتكبها الموظف العام حال أداء وظيفته ما يلي:

1- جريمة الاختلاس

ورد مصطلح الاختلاس كعنوان للمادة (174) عقوبات الأردني وتقابله المادة (111) من مشروع العقوبات الفلسطيني على أن قانون العقوبات الأردني لم يعرف هذه الجريمة وإنما تركها للفقهاء والقضاء، ولكنه حدد هذه الجريمة في المادة (174) منه بأنها:

1- كل موظف عمومي أدخل في ذمته ما وكل إليه بحكم الوظيفة أمر إدارته أو جبايته أو حفظه من نقود وأشياء أخرى للدولة أو لأحد الناس عوقب بالأشغال الشاقة المؤقتة وبغرامة تعادل قيمة ما اختلس.

2- كل من اختلس أموالاً تعود لخزائن أو صناديق البنوك أو مؤسسات الإقراض المتخصصة أو الشركات المساهمة العامة وكان من الأشخاص العاملين فيها (كل منهم في المؤسسة التي يعمل بها عوقب بالعقوبة المقررة في الفقرة السابقة).

3- إذا وقع الفعل المبين في الفقرتين بتزويد الشيكات أو السندات أو بدس كتابات غير صحيحة في القيود أو الدفاتر أو السجلات أو بتحريف أو حذف أو إتلاف الحسابات أو الأوراق وغيرها

من الصكوك وبصورة عامة بأية حيلة ترمي إلى منع اكتشاف الإختلاس عوقب الفاعل بالأشغال الشاقة المؤقتة مدة لا تقل عن خمس سنوات وبغرامة تعادل قيمة ما اختلس.

4- يعاقب الشريك أو المتدخل تبعاً بالعقوبة ذاتها.

أما في مشروع قانون العقوبات الفلسطيني فلقد ورد نص المادة (111) منه على ما يلي: "يقصد بالمال العام في تطبيق أحكام هذا القانون ما يكون مملوكاً أو معهوداً به إلى إحدى الجهات الآتية.

أ- الدولة ووحدات المجالس البلدية والقروية والمحلية.

ب- الهيئات والمؤسسات العامة.

ج- البنوك والشركات والجمعيات والوحدات الإقتصادية الأخرى التي تساهم الدولة بنصيب في رأس مالها.

د- أية جهة ينص القانون على اعتبار مالها من الأموال العامة.

أما المادة (112) من مشروع قانون العقوبات الفلسطيني فإنها تنص:

أ- كل موظف عام أو من في حكمه اختلس مالاً موضوعاً تحت يده بسبب وظيفته يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على عشر سنوات.

ب- إذا ارتكب الجاني تزويراً في الدفاتر أو الأوراق أو الحسابات بقصد إخفاء معالم الجريمة.

ج- إذا ارتكب الجريمة في زمن الحرب أو كارثة عامة وترتب عليها أضرار بمركز البلاد الاقتصادية.

على أن الملاحظ أن كلا المشرعين لم يجعل جريمة الإختلاس مقتصرة على الموظف العام بل جعلها تشمل الأفعال المرتكبة من بعض العاملين خارج أجهزة الدولة ممن لا ينطبق عليهم وصف الموظف العام وهم فئة العاملين في البنوك ومؤسسات الإقراض المتخصصة والشركات المساهمة العامة حيث هنا وسع دائرة الحماية لتشمل أموالاً أخرى مملوكة لبعض الشركات الخاصة الأمر الذي يبعد عنها صفة العمومية إلا أننا في دراستنا على دراسة جريمة

الإختلاس الواقعة من موظف عام على أن علة تجريم الاختلاس هو نفسها على إعتداء على مال عام ويزيد من خطورة هذا الإعتداء أن المال صفة وثيقة بالوظيفة التي يشغلها الجاني إذ يحوزه بسبب وظيفته ويعمل هذا التجريم كذلك أن الفعل ينطوي على خيانة للأمانة التي حملتها الدولة للموظف والثقة التي وضعتها فيه حينما عهدت إليه بحيازة المال لحسابها⁽¹⁾.

1.1 الركن المفترض وهو صفة الجاني

لقد توسع القضاء الأردني في تعريف الموظف العام في العديد من القرارات التمييزية ومنها القرار التمييزي جزاء (66/98) بخصوص موظفي البلديات، وتميز جزاء (66/122) بخصوص مستخدمي أمانة القدس، والعديد من هذه القرارات، ولعل علة التوسع هنا هو حماية الدولة أو غيرها مما هو في حفظها في أن يعيث به أحد التابعين لها سواءً بأخذه لنفسه أو بتسهيل سلبه من الغير⁽²⁾، وقد اشترطت المادة (169) من قانون العقوبات الأردني بأن يكون مرتكب الجريمة موظفاً عاماً وفي هذا المجال مضت محكمة التمييز بقرارها رقم (66/92) بما يلي "عرف القانون الموظف لأغراض جرائم الاختلاس واستثمار الوظيفة بأنه الموظف العمومي أو العامل المستخدم في الدولة أو في إدارة عامة، ويعتبر المستخدم في أمانة القدس المكلف بجباية أموالها موظفاً في إدارة عامة سواء كان استخدامه لهذا العمل دائماً أو مؤقتاً⁽³⁾ وأن هذا النص يطابق المادة (112) من مشروع قانون العقوبات الفلسطيني.

2.1 الركن المادي

الركن المادي في جريمة الاختلاس تكون بكتم المال من الجاني أو إبداله أو التصرف فيه تصرف المالك أو استهلاكه أو إقدامه على أي فعل يعد تعدياً على المال المختلس، أو الإمتناع عن تسليمه لمن يلزم تسليمه إليه، والعامل المشترك في هذه الأنشطة أنها تشكل تغييراً

(1) السعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الأردني، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، ط1، 1997، حقوق الطبع محفوظة، ص495.

(2) مجلة نقابة المحامين الأردنيين، منذ 53 - 82، ص266، لسنة 1976، تميز جزاء 79/3.

(3) مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التميز في القضايا الجزائية المنشورة في مجلة نقابة المحامين منذ بداية 1953 حتى نهاية 1982، الجزء الأول، إعداد المحامي توفيق سالم.

لنية المتهم إزالة المال الذي وجد بين يديه وسلوكه تجاه سلوك المالك من حيث نيته تتجه إلى تحويل الحيازة الناقصة إلى الكاملة، وبالنظر إلى أن الركن المادي لا يقوم بمجرد تغيير النية فلا بد من صدور فعل عن المتهم يعبر بصوره قاطعة عن هذه النية المتمثلة في تحويل الحيازة الناقصة إلى كاملة فهناك تلازم بين الإختلاس وسوء القصد أو قصد التملك متى قررت المحكمة أن الإختلاس قد ثبت لها تكون قد قررت أخذ المال بسوء قصد كأنه مملوك له فإن الإختلاس ليس فعلاً مادياً محضاً وليس بنية داخلية بحتة وإنما هو عمل مركب من فعل مادي هو الظهور على الشيء بمظهر المالك تسانده نية داخلية هي نية التملك، ومن صور الأفعال التي تعبر بصورة قاطعة عن تغيير نية الحيازة سحب الموظف العام للمال العام من الخزانة وإيداعها باسمه في أحد البنوك. وقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه متى توافر الإختلاس فلا يقبل من الجاني الدفع بأنه لم يسبق تكليفه برد المال المختلس⁽¹⁾.

3.1 أن يكون موضوع الجريمة المال المختلس قد دخل في حيازة المختلس بحكم الوظيفة

لقد قضت المادة (174) من قانون العقوبات الأردني بأنه عندما يكون المال المختلس ملكاً للدولة أو لأحد الناس طالما كان واقعاً تحت إشراف الدولة، وعليه اعتبار هذه الأموال ما تمثله من أهمية اقتصادية على الصعيد الوطني على النحو الذي تؤثر فيه أموال الدولة فاتحاد العلة يوجب اتحاد الحكم.

على أن المشرع المصري قد توسع هو الآخر في مفهوم المال العام عندما اعتبر أموال بعض الجهات الخاصة في المادة (119) من قانون العقوبات من أموال الأشخاص والهيئات العامة.

ولكن لا يكفي بأن يكون الجاني بجريمة الإختلاس المنصوص عليها في المادة (1/174) من قانون العقوبات الأردني موظفاً عاماً بل لابد من أن يكون المال الذي اختلسه قد وكل إليه بحكم الوظيفة أو إدانته أو جبايته أو حفظه، وقد يكون هذا المال عقاراً أو منقولاً نقداً أو أشياء أخرى مهما كان نوعها طالما كان مالاً، ولكن لا يشترط أن يكون الموظف المختص أصلاً

(1) السعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الجرائم الواقعة على الأموال، مرجع سبق ذكره، ص332.

يقبض المبالغ المملوكة للدولة بل يكفي أن يكون من مقتضيات أعمال هذه الوظيفة وتطبيقاً لهذا المعنى قضت محكمة التمييز الأردنية في قرارها رقم (82/132) مجلة النقابة ص 1707 لسنة 1982 "أن رجل الأمن مكلف بأن يحافظ على الأموال وبتسليم اللقطات والأموال الغير مطالب فيها والتصرف فيها وفق القوانين والأنظمة عملاً بالمادة الرابعة من قانون الأمن العام وأن إخفاء قسماً من الأسلحة المكلف بضبطها وتصرفه بها لمنفعته الشخصية يجعل نقله اختلاساً يعاقب عليه بمقتضى المادة (174) عقوبات وليس المادة (24) من قانون العقوبات العسكري، لأن هذه الأسلحة قبل أن تقرر المحكمة مصادرتها هي ملك لصاحبها.

ولا يهم أن يكون تخويل الاختصاص بمقتضى نص قانوني صريح بل يستوي في ذلك النص اللاتحي أو القرار الإداري أو حتى محرر أمر الرئيس الكتابي أو الشفوي فتسلم الموظف للمال بناءً على أمر شفوي من رئيسه يجعله في حيازته بسبب وظيفته وهو ما استقر عليه القضاء المصري⁽¹⁾.

4.1 الركن المعنوي (القصد الجرمي)

ويتمثل الركن المعنوي في هذه الجريمة بالقصد الجرمي المندمج مع الاختلاس، ذلك أن هذه الجريمة عمل مركب من فعل مادي ونية التملك والقصد العام لا يكفي بل لابد من توفر قصد خاص يتمثل في نية التملك.

أ- القصد العام وهو يقوم على العلم والإرادة علم المتهم بأن المال في حيازته الناقصة، وأن تلك الحيازة كانت بسبب الوظيفة وأنه غير مملوك له، وأن القانون لا يسمح له أن يسلك إزاءه على النحو الذي سلكه. على أنه لا يشترط أن يثبت الحكم توافر علم الجاني بصفته كموظف اعتباراً، لأن الشخص يعرف بالضرورة ما يتصف به من صفات على ما قرره النقض المصري، وإن كان هذا الحكم محل نقد، لأن العلم الذي يتطلبه القانون في القصد الجنائي يجب أن يمتد إلى جميع أجزاء النموذج القانوني للجريمة ومنه شرطها المفترض وإن كان لا يلزم أن يحدث الحكم استقلالاً عن توافر القصد الجنائي في تلك الجريمة بل يكفي أن يكون فيما أورده من وقائع

(1) لسعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الأردني، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 505.

وظروف ما يدل على قيامه، فإذا أثبت الحكم أن الموظف المتهم قد تصرف في المال الذي تعهدته على اعتبار أنه مملوك له فذلك لا يكفي لإثبات القصد الجرمي.

وطالما أن القصد الجرمي يقوم على أساس العلم والإرادة فلا بد أن تتجه إرادته إلى فعل الإختلاس وبناءً على ما تقدم لا يتوافر العقد الجرمي إذا فقد المال الذي بحوزته بحكم الوظيفة إهمالاً منه أو بسبب خطئه حتى ولو كان ذلك الإهمال أو الخطأ جسيماً فجسامة الخطأ لا ترقى به إلى مصاف القصد، وتطبيقاً لذلك لا يتوافر القصد لدى الموظف الذي يقصد في المحافظة على المال فيضيع أو يسرق منه ومتى توافر العقد فلا يؤثر في وقوع الجريمة أن يكون الجاني قد توقع إمكان رد الشيء المختلس مثل كشف وقوع الجريمة.

ب- القصد الخاص يتمثل القصد الخاص في نية التملك وهي نفس النية لدى السارق أو خائن الأمانة، فلا بد من أن تثبت نية إنكار أن الدولة مالكة للمال الذي اختلسه أحد الناس حسب الحال ونيته في أن يمارس عليه جميع سلطات المالك، ولا ينفي وقوع القصد الجرمي ثبوت نيته أو توقعه رد المال فيما بعد أو أن يقوم بتعويض الدولة تلقائياً أو أي جهة عادية أخرى عن كل ما أصابها من ضرر نتيجة جرمه⁽¹⁾.

فلا ينفي وقوع الاختلاس أيضاً أن يهدف الجاني من وراء جريمته إلى وضع كل ما إستهدفه في مشروع خيري أو معالجة مسكين أو إعالة أسرة في حالة عوز أو مهما كان الباعث شريفاً فإنه لا ينفي نية الإختلاس أو القصد الجرمي، لأن الباعث ليس من عناصر القصد الجرمي طبقاً للقواعد العامة المقررة في المادة (2/67) من قانون العقوبات الأردني. فالاختلاس والعقد الجرمي متلازمان فإذا كان الاختلاس يعني سلوك المتهم إزاء المال كما يسلك المالك عادة، فإن ذلك يفترض بالضرورة اتجاه نيته إلى هذا السلوك وما يعنيه بالذات القصد الخاص في هذه الجريمة، ولعل ذلك ما استندت إليه محكمة النقض المصرية في قضائها المستقر على أنه لا يشترط أن يتحدث الحكم إستغلالاً عن توافر القصد بل يكفي أن يكون فيما أورده من

(1) حسني، محمود نجيب: شرح قانون العقوبات القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص 104.

وقائع ما يدل على قيامه، وهو ما جاء في قرار محكمة النقض المصرية رقم 16 ديسمبر 1974⁽¹⁾.

وقبل أن نختم الحديث فإنه يجدر بنا الإشارة إلى أن الاختلاس إذا وقع بالتزوير والتحريف أو بدس كتابات غير صحيحة أو بإتلاف الحسابات أو الأوراق أو غير ذلك فإننا لا نكون بصدد جريمتين وإنما نكون بصدد جريمة واحدة وهي جريمة الاختلاس مقرونة بظرف مشدد وفي هذا المجال قضت محكمة التمييز بقرارها رقم (178/75) بأنه "إذا كان التزوير قد وقع لمنع اكتشاف الاختلاس فإن جريمة التزوير في هذه الحالة لا تعتبر جريمة مستقلة بل هي عنصر من عناصر جريمة الاختلاس"⁽²⁾.

ولابد من الإشارة إلى أن المادة (174) من قانون العقوبات الأردني قد ساوت في العقاب ما بين الفاعل والشريك والمتدخل تعبير وذلك خروجاً على القواعد العامة المقررة في المادة (81) من ذلك القانون التي جعلت من عقوبة المتدخل أخف من عقوبة الفاعل الأصلي إلا أن هذه الفقرة أغفلت النص على المحرض الأمر الذي يبقيه خاضعاً للقواعد المرسومة في المادة (81) هو الذي يخلق فكرة الجريمة لدى شخص آخر ويحمله على ارتكابها بوسائل مختلفة.

2- الجرائم الأخرى التي يرتكبها موظفون عامون وتمس بالمال العام

سوف نتناول هذه الجرائم بإيجاز حيث إن المعتدى عليه فيها واجبات الوظيفة العامة بالدرجة الأولى، إلا أنها بالنتيجة تمس المال العام بصوره المختلفة وهذه الجرائم هي:

1.2 جريمة الغش المرتكبة من موظف

تنص المادة 175 من قانون العقوبات الأردني "كل من وكل إليه بيع أو شراء أو إدارة أموال منقولة أو غير منقولة لحساب الدولة أو لحساب إدارة عامة فاقترف غشاً في أحد هذه

(1) السعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الأردني، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مرجع سبق ذكره، ص519.
(2) مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التمييز في القضايا الجزائية المنشورة في مجلة نقابة المحامين منذ سنة 1953 حتى نهاية سنة 1982، الجزء الأول، إعداد المحامي توفيق سالم.

الأعمال أو خالف الأحكام التي لا تسري عليها أما لجرمغم ذاتي أو مراعاة الفريق أو إضراراً بالفريق الآخر أو إضراراً بالإدارة العامة بموجب بالأشغال الشاقة المؤقتة وبغرامة تعادل قيمة الضرر الناجم".

ولا يوجد نص مثيل في مشروع قانون العقوبات الفلسطيني.

يتبين من خلال نص هذه المادة أن هذه الجريمة تختلف عن جريمة الاختلاس من عدة نواح أهمها:

أ- أنه لا يفترض في مرتكبها أن يكون موظفاً عاماً.

ب- أنها تقع على الأموال المنقولة أو الغير منقولة للدولة سواء كانت من قبيل الأموال العامة أو من الأموال الخاصة أما أركان هذه الجريمة فهي:

أولاً: أن يكون الفاعل مكلفاً ببيع أو شراء أو إدارة الأموال لحساب الدولة فإن كان الفاعل موظفاً عاماً فإنه يكفي أن يكون مكلفاً بذلك بقرار صادر عن المرجع المختص وفقاً لأحكام القانون، أما إذا انتفت صفة الموظف العام عن الفاعل أن يتم من خلال عقد يبرمه هذا الأخير معه كالعقود التي تبرمها الحكومة مع أحد الوسطاء لتكليفه بشراء بضاعة معينة مثلاً لحسابها ويشترط في جميع الأحوال أن يكون العمل الموكل به لحساب الحكومة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة وبمفهوم آخر فإن هذه الجريمة تنتفي إذا كان العمل المكلف به الشخص لحساب أحد المصارف مثلاً أو إحدى الشركات المساهمة العامة حتى ولو ساهمت بها الحكومة.

ثانياً: الركن المادي ويتمثل في ارتكاب الغش أثناء تنفيذ الشخص المكلف لإلتزامه أو مخالفته للأحكام التي تسري على ذلك الإلتزام سواء كان مصدر هذه الأحكام القانون أو النظام أو العقد المبرم معه أو قرار تكليفه بالعمل⁽¹⁾.

(1) السعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الأردني الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 558.

ثالثاً: الركن المعنوي: فهذه الجريمة جرمية قصدية إذ لا بد أن تتصرف إرادة الفاعل فيها إلى ارتكابها من خلال أعمال الغش أو بانتهاك الأحكام القانونية المفروض عليه واحترامها، كما تستلزم هذه الجريمة توافر القصد الخاص الذي يتحقق عند إرادة الفاعل الحصول على منفعة ذاتية أو محاباة بعض الأطراف أو إضراراً بالآخرين أو بالشخص المعنوي العام، وتأكيداً لذلك فقد قضت محكمة التمييز الأردنية بقرارها رقم 73/89 (أن جنائية الاختلاس خلافاً للمادة (175) عقوبات) يجب أن يتوافر فيها قصد خاص وهو إقتراف غش في عمليات الشراء وإدارة الأموال العامة تحقيقاً لمغرم ذاتي أو مراعاة لفريق أو إضراراً بآخر أو بالإدارة فإذا كانت الأموال قد صرفت بقصد خدمة الإدارة وليس بقصد الإضرار بها ودون أن ينتفع المتهمون بأية معاملة من المعاملات التي قاموا بها فلا يوفر ركن القصد في الجريمة المنسوبة كون المتهمين لم يقيّدوا بالنظام المالي أو نظام اللوازم في الإنفاق، لأن هذه المخالفات تقع تحت طائلة المسؤولية الإدارية والمدنية فقط وفي حدود ما أنفق على أبواب صرف لا يجيزها النظامان المذكوران ما دام القصد الجرمي مفقوداً في فعل المتهمين⁽¹⁾.

2.2 جريمة استثمار الوظيفة

نصت المادة (176) من قانون العقوبات الأردني الساري المفعول في الضفة الغربية ما يلي:- "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة أقلها عشرة دنانير:

1- كل موظف حصل على منفعة شخصية من إحدى معاملات الإدارة التي ينتمي إليها سواء فعل ذلك مباشرة أو على يد شخص مستعاراً باللجوء إلى صكوك سورية.

2- ممثلو الإدارة وضباط الشرطة والدرك وسائر متولى الشرطة العامة إذا أقدموا جهاراً أو باللجوء إلى صكوك سورية مباشرة أو على يد شخص مستعار على الإتجار في المنطقة التي يمارسون فيها السلطة بالحبوب وسائر الحاجات ذات الضرورة الأولية غير ما أنتجته أملاكهم.

(1) سالم، توفيق: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التمييز في القضايا الجزائية، مرجع سبق ذكره، ص 157.

ويطلق عليها في مصر جريمة التربح من أعمال الوظيفة، وقد أطلق عليها مشروع قانون العقوبات الفلسطيني جريمة استغلال الوظيفة والتربح فقد جاء في المادة (117) منها "كل موظف عام أو من في حكمة حصل لنفسه أو لغيره بغير حق على ربح أو أية منفعة أخرى من إحدى معاملات الجهة التي يعمل بها يعاقب بالحبس".

أركان هذه الجريمة هي:

أولاً: صفة الجاني حيث يجب أن يكون موظفاً عاماً حسب التعريف الوارد في المادة (169) عقوبات الأردني.

ثانياً: الركن المادي ويتمثل الركن المادي في الحصول على منفعة شخصية وبغض النظر عن نوع هذه المنفعة مادية أو معنوية فلا بد أن يكون قد اتجر بمعاملات الإدارة وإلا فلا جريمة، وفي هذا المعنى تقول محكمة التمييز الأردنية بأنه إذا لم يحصل الفاعل على النقود التي أدخلها بذمته عن طريق الإتجار بمعاملات الإدارة، وإنما تسلم النقود لحساب الخزينة كرسوم مستحقة لها عن رخصة معينة، فإن فعله بالتصرف بقسم من الرسوم لا تقع تحت طائلة المادة (176) تكراراً من قانون العقوبات الأردني، وإنما يعتبر من قبيل إساءة الائتمان وينطبق عليها المادة (422) منه "ولذلك يشترط لقيام الجريمة حصول المنفعة حقيقة وواقعاً وإلا فلا جريمة ولا يتصور الشروع المعاقب عليه في هذه الجريمة نظراً لصفاتها الجنحية وانعدام النص على العقاب على الشروع فيها⁽¹⁾.

ثالثاً: الركن المعنوي صورة الركن المعنوي في هذه الجريمة هي القصد الإجرامي القائم على العلم والإرادة علم بأركان هذه الجريمة وعناصرها وإنصاب الإرادة على ارتكابها، فالجهل والغلط ينفيان القصد الجرمي طبقاً للقواعد العامة ولا مجال لتطلب قصد خاص في هذه الجريمة إذ يكفي القصد العام.

(1) السعيد، كامل: شرح قانون العقوبات الأردني الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 562.

3.2 جريمة إساءة استعمال السلطة

تنص المادة (182) عقوبات أردني لسنة 60 على ما يلي:-

1- كل موظف يستعمل سلطة وظيفته مباشرة أو بطريق غير مباشر ليعيق أو يؤخر تنفيذ أحكام القانون أو الأنظمة المعمول بها أو جباية الرسوم والضرائب المقررة قانوناً أو تنفيذ قرار قضائي أو أي أمر صادر من سلطة ذات الصلاحية يعاقب بالحبس من شهر إلى سنتين.

2- إذا لم يكن الذي استعمل سلطته أو نفوذه موظفاً عاماً يعاقب بالحبس من أسبوع إلى سنة.

ومن الملاحظ أن مشروع قانون العقوبات الفلسطيني أخذ بهذه الجريمة حيث نصت المادة (118) منه على "كل موظف عام أو من في حكمه مكلف بتحصيل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات أو غيرها من العوائد طلب أو فرض أو حصل أو أمر بتحصيل ما ليس مستحقاً أو ما يزيد على المستحق مع كلمة بذلك يعاقب بالحبس.

يتضح ومن خلال النص في القانون الأردني فإن هذه الجريمة تسري إذا كانت الأموال المستحقة للخرينة على شكلي ضريبة أو رسم فقط مفروضين بموجب القانون، وبالتالي فهي لا تشمل الغرامات أو العوائد أو الأجور أو الأثمان التي قد تترتب للدولة في ذمة المكلفين.

2. 4 جريمة التهاون في واجبات الوظيفة دون سبب مشروع

تنص المادة (183) عقوبات أردني على:

1- كل موظف تهاون بلا سبب مشروع في القيام بواجبات وظيفته وتنفيذ أوامر أمره المستفيد بها إلى الأحكام القانونية يعاقب بالغرامة من عشرة دنانير إلى خمسين ديناراً أو بالحبس من أسبوع إلى ثلاثة أشهر.

2- إذا الحق ضرر بمصالح الدولة من جراء هذا الإهمال عوقب ذلك الموظف بالحبس من شهر واحد إلى سنة وضمن قيمة هذا الضرر.

وقد أخذ مشروع قانون العقوبات الفلسطيني في المادة (115) بهذه الجريمة حيث ورد فيها، "كل موظف عام أو من في حكمه تسبب خطأ في إلحاق ضرر جسيم بأموال الجهة التي يعمل بها، أو بأموال الغير المعهود بها إلى تلك الجهة بأن كان ذلك ناشئاً عن إهماله في أداء وظيفته أو عن إخلاله بواجباتها يعاقب بالحبس".

يتبين من خلال النص أنه لا يشترط لقيام الجريمة حصول ضرر في مصالح الدولة ذلك أن مثل هذا الضرر في حال حدوثه لا يعدو إلا أن يكون ظرفاً مشدداً للعقوبة، فإذا كان تهاون الموظف في أداء واجبات وظيفته جرمية فإنّ خطئه في تنفيذ تلك الواجبات دون أن يتهاون في تنفيذها لا يعتبر جريمة حتى ولو ترتب عليه ضرر في مصالح الدولة، وفي هذا الصدد قضت محكمة التمييز الأردنية بقرارها رقم (77/195) أنه "يشترط لإدانة المتهم بجريمة الإهمال المؤدي إلى ضياع أموال عامة أن يقوم الدليل القاطع على أنه قد تهاون في القيام بواجب الإشراف، وأن يكون هذا التهاون هو الذي أفضى إلى ضياع تلك الأموال⁽¹⁾".

الفرع الثالث الجرائم الواقعة على المال العام والمرتكبة من عامة الناس

سوف نتناول الجرائم الواقعة على الأموال العامة من قبل عامة الناس حيث أن هذه الأموال هي الأكثر تعرضاً لجمهور المواطنين، وبالتالي أكثر تعرضاً لأفعال التعدي الصادرة منهم أو لأهلهم. وهذه الجرائم هي:

1- الإعتداء على طرق النقل والمواصلات

لقد وردت هذه الأفعال في الفصل الثاني من الباب التاسع بعنوان "في الجنايات التي تشكل خطراً شاملاً، وقد نصت عليها المواد (376) من المادة (382) من القانون الأردني الساري المفعول.

(1) مدغمش، جمال: شرح قانون العقوبات الأردني باجتهادات محكمة التمييز الأردنية الكاملة، دار الإسراء للنشر والتوزيع، عمان، بلا سنة نشر، ص285.

أما في مشروع قانون العقوبات الفلسطيني فقد وردت هذه الجرائم في الكتاب الثالث في المواد 186-207. ولتلافي تكرار شرح هذه المواد بعد إثبات نصوصها فإننا سنتناولها على النحو التالي:

عناصر المال العام التي أسبغ عليها المشرع الحماية الجزائية هي الطرق العامة والجسور، والخطوط الحديدية، والآلات، والإشارة والأسلاك اللازمة لسير المخابرات البرقية أو الهاتفية أو إذاعات الراديو، ولا يشترط في هذه العناصر شكلاً أو تركيباً معيناً أو نوعية محددة أو أن تكون موضوعة في مكان خاص بها. وقد عرف القانون الطريق العام في المادة الثانية منه التي نصت على "وتشمل عبارة (الطريق العام كل طريق يباح للجمهور المرور به في كل وقت وبغير قيد فيدخل في هذا التعريف الجسور وكافة الطرق التي تصل المدن أو البلاد بعضها البعض ولا يدخل فيه الأسواق والميادين والساحات والشوارع الكائنة داخل المدن أو القرى أو الأنهار". وعليه فإن الطريق حتى يعتبر عاماً لا بد أن يكون المرور به مباحاً للجميع، وأن يكون واصلًا بين مدينة وأخرى في المملكة أو بين المملكة وبلد آخر⁽¹⁾.

وبهذا الوصف يكون صالحاً لتطبيق المادة (376) عقوبات أردني عليه أما إذا كان الطريق بين حي وآخر داخل المدينة الواحدة وأحدث تخريباً في الطرق الداخلية فلا يكون مرتكباً لجريمة التخريب المنصوص عليها في المادة (376) الأمر الذي يتناقض مع نص المادة (402) عقوبات أردني بخصوص جريمة السلب في الطريق العام والتي هي جناية تصل عقوبتها إلى السجن المؤبد وحيث إن وصف الطريق في هذه الجريمة هو في الشارع العام داخل المدينة أو الحي.

2.1 إن أفعال الإعتداء المجرمة بموجب النصوص مدار البحث فتنصب أساساً على أعمال التخريب أو إلحاق الضرر عن قصد بتلك العناصر أو تعطيلها أو تحطيمها أو قطعها فيما يتعلق بسير المخابرات البرقية أو الهاتفية أو إذاعات الراديو.

(1) نجم وتوفيق، محمد صبحي وعبد الرحمن: الجرائم الواقعة على الأشخاص والأموال في قانون العقوبات الأردني، دار الثقافة للنشر، 1987، ص317.

3.1 أما العقوبات المقررة فهي تتدرج من عقوبة الحبس لمدة شهر حتى عقوبة الإعدام وبحسب جسامة الفعل وخطورته أو الضرر المترتب عليه أو أن يقترن ذلك الفعل بظروف مشددة كأن يؤدي إلى حدوث خطر على سلامة السير أو غرق سفينة أو مركبة هوائية أو أن يحصل إتلاف خطوط البرق والهاتف أثناء فتنة أو عصيان مسلح وقع في المملكة.

ومن المتصور أن يحدث التهديم أو التخريب وسائر الأفعال المنصوص عليها في المواد مدار البحث عن طريق الخطأ وفي هذه الحالة يعاقب الفاعل بالحبس مدة لا تتجاوز الستة أشهر أو غرامة على خمسين ديناراً. وبلغ من شدة عناية الشارع منع الإعتداء على الترع والمصارف والجسور العامة أنه نص في المادة (76) من قانون العقوبات المصري على اعتبار كل من العمد ومشايخ البلاد مسؤولين مدنياً بالتضامن عن أعمالهم في المحافظة على الجسور ومجاري المياه والأعمال الصناعية والمهمات الموجودة في حصته والمسلمة إليه وفقاً للأوضاع التي يتفق عليها بين وزارتي الأشغال العمومية (الري الأبد) والداخلية⁽¹⁾.

2- هدم أو تخريب أملاك الدولة

لقد نصت المادة (443) عقوبات أردني لسنة (1960) بأنه "كل من هدم أو خرب قصداً الأبنية والأنصاب التذكارية والتماثيل أو غيرها من الإنشاءات المعدة لمنفعة الجمهور أو للزينة العامة أو أي شيء منقول أو غير منقول له قيمته التاريخية يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبالغرامة من خمسة دنانير إلى خمسين ديناراً.

ولا يوجد نص بهذا التفصيل في مشروع قانون العقوبات الفلسطيني ولكن جاءت المادة (382) من المشروع بما يلي "كل من خرب أو أتلّف عمداً بأية طريقة كانت وسيلة من وسائل خدمات المرافق العامة أو وسيلة من وسائل الإنتاج ذات النفع العام يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على خمس سنوات".

(1) مهنا، محمد فؤاد: دروس القانون الإداري، الدروس التي اعطيت على طلبة السنة الثانية بكلية الحقوق جامعة الإسكندرية 1970، المجموعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة، ص 183.

تتمثل عناصر المال العام محل الحماية حسب قانون العقوبات الأردني في الأبنية والأنصاب التذكارية والتماثيل أو الإنشاءات المعدة لمنفعة الجمهور أو للزينة العامة أو أي شيء منقول أو غير منقول له قيمة تاريخية.

ويشترط في هذه العناصر لغايات تطبيق النص أن تكون معدة لمنفعة المواطنين وبذلك فإن المشرع الأردني تبنى فكرة (الإعداد الخاص) للمال ليتناسب مع أهداف المرفق أو لجعله صالحاً لتحقيق الخدمات العامة لجمهور المواطنين وقد تبنى مجلس الدولة الفرنسي هذه الفكرة وطبقها في إحدى المناطق الأثرية ببلدة فرنسية تدعى "D'Ahes" واعتبرها من الأموال العامة على أساس أنها مخصصة لمرفق عام ذي طبيعة ثقافية وتاريخية وأن المنطقة قد أجريت فيها تعديلات خاصة مستهدفة تحقيق الأهداف الثقافية والتاريخية منها⁽¹⁾.

واستناداً إلى ذلك فإن قيام شخص بتخريب شاطئ معد من قبل الدولة ليكون متنفساً للمواطنين بعد تنظيفه وتنظيمه وتمهيد الطريق له يكون واقعاً ضمن المادة (443) أردني عقوبات، أما إذا كان الشاطئ مهماً لم تمسه يد الحكومة بالتنظيم والترتيب فلا مجال لإدراج هذا النص وإنما يندرج بنصوص أخرى. والركن المادي لهذه الجريمة يتمثل في قيام الفاعل بأعمال الهدم أو التخريب سواء كان ذلك من خلال إتلاف المال محل الحماية بشكل عشوائي أو إتلاف جزء معين منه بذاته ربما يعطل انتفاع الجمهور به وسواء كان ذلك التخريب باستعمال هدم أو حرق أو خلافه.

على أن هذه الجريمة من الجرائم القصدية التي لا بد أن يكون الهدم أو التخريب قد حصل بإرادة الفاعل الذي يجب أن يكون قد أراد الفعل والنتيجة معاً.

3- الجرائم المتعلقة بالمياه

لقد جاء في المادة (455) من قانون العقوبات الأردني ما يلي:

"يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على خمسة وعشرين ديناراً أو بإحدى هاتين العقوبتين من أقدم بدون إذن:

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص 83.

1- على القيام بأعمال التنقيب عن المياه الكائنة تحت الأرض أو المتفجرة أو على حصرها ما لم يكن المقصود حفر آبار غير متفجرة في الأملاك الخاصة.

2- على إجراء حفريات تبعد عن حد ضفاف مجاري المياه ومعابرها وأقنية الري والتجفيف والتصريف مسافة أقل من عمق هذه الحفريات وفي كل حال أقل من عمق هذه الحفريات وفي كل حال أقل من ثلاثة أمتار.

3- على نزع حجارة أو تراب أو رمل أو أشجار أو شجيرات أو أعشاب من تلك الضفاف أو من أحواض مجاري المياه المؤقتة أو الدائمة أو من البحيرات والمستنقعات والبرك والغدران.

4- على التعدي بأي شكل كان على ضفاف الينابيع ومجاري المياه المؤقتة والدائمة والمستنقعات والبحيرات والبرك والغدران أو على حدود ممرات أقنية الري والتصريف أو معابر المياه أو قساطلها المصرح بإنشائها للمنفعة العامة.

5- على منع جري المياه العمومية جرياً حراً.

6- على القيام بأي عمل دائم أو مؤقت من شأنه التأثير على كمية المياه العمومية وجريها.

ولم يكتفِ المشرع الأردني بهذه النصوص بل تعداها إلى قانون سلطة المياه الأردني رقم 18 لسنة 1988 باعتباره من القوانين الجزائية التكميلية فيما يتعلق بالمياه، والذي نص في المادة 25/أ منه "تعتبر جميع مصادر المياه الموجودة داخل حدود المملكة ملكاً للدولة سواء كانت تلك المصادر على سطح الأرض أو في باطنها وفي المياه الإقليمية أو الأنهر أو البحار الداخلية ولا يجوز استعمالها أو نقلها إلا وفقاً لأحكام هذا القانون.

على أن المشرع الفلسطيني لم يأخذ في مشروع قانون العقوبات بالاتجاه الذي أخذه المشرع الأردني ولكن أحسن المشرع الفلسطيني في إصداره لقانون المياه رقم 3 لسنة 2002 والذي اعتبر الموارد المائية في الفصل السادس في المادة (22) بأنها أموال عامة وتحصل وفق

قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به وفرض عقوبات في المادة (35) حيث نصت: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد تنص عليها القوانين الأخرى".

أ- يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد عن سنة واحدة أو بغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على خمسة آلاف دينار أو بما يعادلها بالعملة المتداولة من ارتكب أيًا من الأفعال التالية:

1- أحدث تلوثاً في أي مصدر من مصادر المياه أو أنظمة التزويد به أو تسبب في وقوعه وعدم إزالته خلال المدة التي تحددها له السلطة.

2- القيام بحفر الآبار الجوفية بدون ترخيص أو خالف شروطه أو الرخصة.

3- الإعتداء على أي مصدر مائي أو نظام للصرف وأدى إلى إلحاق التلف بها أو تعطيل أي منها.

4- القيام بإيصال المياه أو السماح بإيصالها لنفسه أو للغير دون أن يكون مصرحاً له بذلك.

ب- يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن شهر واحد ولا تزيد عن ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن ألف دينار أو ما يعادلها بالعملة المتداولة كل من:

1- قام بأي من الأعمال والمهام التي لا يجوز لغير السلطة القيام بها بمقتضى أحكام القانون دون موافقتها الخطية المسبقة.

2- تصرف بمصادر المياه أو بالمياه أو بالمشاريع الخاصة بها أو بالمجاري العامة بصورة تخالف أحكام هذا القانون.

لقد جانب الصواب المشرع الفلسطيني بهذا الإتجاه إذ أن المشرع الأردني قد جرم كافة أفعال الإعتداء على المياه باعتبارها عنصراً من عناصر المال العام فهو أي الماء شريان الحياة الذي لا يمكن استبداله أو الإستغناء عنه، ومن هنا فإن المشرع الأردني اعتبر أي إعتداء على

المياه هو اعتداء على إحدى أهم ركائز المجتمع وكيانه وحبذا لو سلك المشرع الفلسطيني هذا السلوك عند مناقشته لمشروع قانون العقوبات الفلسطيني.

على أن من أهم أفعال الإعتداء التي جرمها كل من القانونين الأردني والفلسطيني هي القيام بأعمال التنقيب عن المياه الكائنة تحت الأرض أو حفر الآبار بدون ترخيص أو منع جريان المياه العمومية وغيرها من الصور الواردة في المواد سالفه الذكر. وقد نصت المادة (30) فقرة (د) من قانون سلطة المياه الفلسطيني على أنه "إذا أدين أي شخص بارتكاب أي فعل من الأفعال المنصوص عليها في الفقرتين أ وب من هذه المادة فيترتب على المحكمة أن تحكم عليه في الوقت نفسه بقيمة الأضرار التي نتجت عن الجريمة وإلزامه بإزالة أسباب الجريمة وآثارها وإعادة الحال إلى ما كانت عليه قبل ارتكابها خلال المدة التي تحددها له، وإذا تخلف عن ذلك فللسلطة أن تقوم بتلك الأعمال والرجوع على المحكوم عليه بجميع نفقاتها مضافاً إليه 50% من هذه النفقات، وهو يطابق المادة (42) من قانون العقوبات الأردني بخصوص الالتزامات المدنية، مع الإشارة إلى أن هذه الالتزامات لا يشملها قانون العفو العام وتأدية الجاني لها قد يكون له أثر مخفف على العقوبة في بعض الجرائم ومن مثال ذلك ما نصت عليه المادة 2/177 عقوبات أردني لسنة 60 "إذا حصل الرد والتعويض أثناء المحاكمة وقبل أي حكم في الأساس ولو غير مبرم خفض من العقوبة ربعها".

4- الإعتداء على الطرق والمحلات العامة

لقد وردت هذه الصور من صور الإعتداء في الباب الثاني عشر من قانون العقوبات والمتعلق بالمخالفات، وهي أقل أنواع الجرائم خطورة وهي تقع على مادتين المادة (459) والتي عدت الجرائم فيها إلى: تخريب للساحات والطرق العامة وحرث أو زرع أو غرس بدون تفويض أو نزع اللوحات، بالإضافة المادة (460) والتي عدت الجرائم فيها إلى: رفع مصب المياه وزحم الطريق العام والإهمال بالحفريات، وإطفاء قناديل الشوارع العامة، ورمي القاذورات، ورمي أقدار على الناس أو وضع إعلانات على الأنصاب التاريخية والأبنية العامة،

والعقوبات هنا عقوبات تكميلية يعاقب بالحبس ما بين أربع وعشرين ساعة وأسبوع أو بالغرامة من نصف دينار إلى خمس دنانير.

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن العديد من القوانين العربية تشددت في الجرائم الواقعة على الأموال العامة، وفرضت عقوبات مختلفة كل حسب طبيعة النظام الإقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد. فالمشرع المصري وضع كثيراً من هذه النصوص منها القانون رقم 53 الصادر في 4 مايو لسنة 1949 بخصوص حماية الطرق العامة، وكذلك القانون رقم 68 لسنة 1956 بخصوص الاعتداء على الترع والمصاريف والجسور العامة والقانون رقم 140 لسنة 1956 في إشغال الطرق العامة⁽¹⁾ على القانون رقم 35 لسنة 1972 بشأن حماية الأموال العامة يعتبر من القوانين الهامة بهذا الصدد⁽²⁾. ومن اللافت للنظر ما ورد بشأن الحماية الجنائية للمال العام في دولة قطر حيث عاقبت المادة (252) من قانون العقوبات رقم 14 لسنة 1971 بشأن تعطيل المصارف والمجاري بعقوبة الحبس تصل إلى خمس سنوات والمادة 251 وتنص "على الحبس خمس سنوات لكل من قام بعمل يجعل أي طريق عام أو جسر غير صالح للاستعمال" وكذلك المادة (250) التي قضت بنفس العقوبة لمن يرتكب جريمة الإلتاف لأجهزة توريد المياه أو توزيعها أو توليد الكهرباء أو تخزينها أو نقلها أو توزيعها أو أي جهاز للبرق والهاتف واللاسلكي والإرسال الإذاعي والتلفزيوني⁽³⁾.

الفرع الرابع: إجراءات التحقيق والمحاكمات

الأصل في جرائم الاعتداء على المال العام أنها كغيرها يوجد من الجرائم ما تخضع لإجراءات التحقيق والمحاكمة والتي ينص عليها قانون أصول المحاكمات الجزائية، أما عندنا في فلسطين فهو قانون الإجراءات الجزائية رقم 3 لسنة 2001. إلا أن المشرع وإدراكاً منه لخطورة هذه الجرائم والآثار الضارة التي يمكن أن تجرّها على المجتمع، فقد أخضعها مع بعض

(1) البنا، محمود عاطف: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص272.

(2) الطماوي، سليمان محمد: مبادئ القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص36.

(3) عواضه، حسن محمد: المبادئ الأساسية للقانون الإداري دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط1، 1997.

الجرائم الأخرى التي لا تقل عنها من حيث الخطورة والضرر إلى بعض الأحكام الإجرائية الخاصة وذلك بموجب قانون الجرائم الاقتصادية الأردني رقم 11 لسنة 1993 الذي سبق الإشارة إليه وأن الهدف من هذا القانون توسيع نطاق الحماية الجزائية لتشمل بعض الأموال الخاصة بسبب مساهمتها بتحقيق النفع العام بشكل أو بآخر.

وقد عرفت المادة الثالثة من هذا القانون الجريمة الاقتصادية وخصائصها إذ نصت على ما يلي:- "تشمل الجريمة الاقتصادية الجرائم التي تسري عليها أحكام هذا القانون أو التي تعتبر كذلك وفقاً لأحكام هذا القانون أو أي قانون آخر وتتعلق بالأموال العامة، وتلحق الضرر بالمركز الاقتصادي للبلاد، أو بالثقة العامة بالاقتصاد الوطني أو العملة الوطنية أو الأسهم أو السندات أو الأوراق المالية المتداولة.

ويستفاد من الأحكام السابقة أن الجرائم الاقتصادية لا يضمنها تشريع واحد بل على العكس فهي موجودة في عدة تشريعات في الأردن⁽¹⁾ وفيما عدا ما نصت عليه المادة الرابعة من القانون المذكور، فإن للقضاء سلطة تقديرية في اعتبار جريمة ما من الجرائم الاقتصادية إذا كان هناك ما يكفي من الأدلة لاعتبارها كذلك، ومن ثم تحويلها إلى الجهة المختصة لإجراء التحقيق والمحاكمة فيها على هذا الأساس، وذلك سنداً لنص المادة التاسعة من القانون، وقد نص القانون على بعض الإجراءات الخاصة في التحقيق والمحاكمة بشأن الجرائم الاقتصادية على النحو التالي:

1- من حيث الإجراءات:

أ- تعتبر محكمة البداية هي المختصة للنظر في الجرائم الاقتصادية وفقاً للصلاحيات والإجراءات المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات.

(1) صالح، نائل عبد الرحمن: الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص82.

ب- على المدعى العام أن يصدر قرار الظن في أي قضية خلال سبعة أيام من تاريخ إقفال التحقيق فيها، وترفع إلى النائب العام أو المحكمة حسب مقتضى خلال ثلاثة أيام من صدور قرار الظن.

ج- يصدر النائب العام قرار الاتهام في القضية، ويعيدها إلى المدعى العام خلال مدة سبعة أيام من تاريخ إيداعها لديه وعلى المدعى العام إحالتها إلى المحكمة بلائحة الإتهام خلال مدة ثلاثة أيام من تاريخ إعادتها إليه.

2- من حيث المحاكمة:

أ- تباشر المحكمة النظر في القضية خلال مدة عشرة أيام من تاريخ ورودها إليها ولا يجوز التأجيل لأكثر من ثلاثة أيام الا عند الضرورة، وللمحكمة أن تعهد جلساتها خارج أوقات الدوام الرسمي.

ب- تصدر المحكمة قرارها في القضية خلال ثلاثة أسابيع من تاريخ ختام المحاكمة فيها ولها تأجيل إصدار القرار لمرة واحدة، ولمدة لا تزيد عن عشرة أيام.

أما بالنسبة للمشرع الفلسطيني فقد رسم أخيراً إجراءات للقضايا المتعلقة بالمال العام حين قام المشرع بإصدار قانون ينظم الإجراءات المتعلقة بقضايا المال العام من خلال القانون رقم 7 لسنة 2006 بشأن قرار قانون محكمة الجنايات الكبرى المنشور في العدد رقم أربعة وستون الصادر بتاريخ 31 مايو 2006 حيث تنص المادة (5) منه على (تختص المحكمة بالنظر في الجرائم التالية حيثما وقعت في فلسطين...)

ج- جرائم الإعتداء على المال العام والأمن العام المحاله لمحكمة الجنايات الكبرى من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء وديوان الرقابة المالية والإدارية وهيئة الكسب غير المشروع أيا كانت العقوبة المقرره لها وبقرار من النائب العام. حيث رسم هذا القانون من خلال المادة 6 منه الإجراءات الخاصة بالمحاكمة حيث تعقد المحكمة جلساتها للنظر بالدعوى خلال مدة لا تزيد على أسبوع وتتعقد جلسات المحكمة في أيام متتالية ولايجوز التأجيل

لأكثر من أربعة أيام... ثم جاءت المادة 9 بأن أوجبت النطق بالحكم خلال أسبوعين وقد احسن المشرع بالاخذ بهذا الاتجاه حين أحال القضايا المتعلقة بالمال العام إلى محكمه خاصه وفق قانون خاص نظرا لأهمية المال العام وخطوره الإعتداء عليه.

وأخيراً فإنه يجدر بنا الإشارة إلى أن المشرع المصري توسع في إطار الحماية الجزائية للأموال العامة من خلال قانون حماية الأموال العامة المعد له بالقانون رقم 63 لسنة 1975 والذي نص على صور أخرى من صور الإعتداء المجرمة على المال العام، ولا يوجد ما يقابلها في قانوني العقوبات الأردني والفلسطيني، ولعل أهم هذه الصور أو الجرائم هي جريمة إضرار الموظف العام عمداً بأموال أو مصالح الجهة التي يعمل بها، أو يتصل بها بحكم عمله أو بأموال الغير أو مصالحهم المعهودة بها إلى تلك الجهة أو تخريبها ومثال لذلك أن يحطم أحد الموظفين عمداً جهاز حاسوب أو أجهزة طبية تعود للدائرة التي يعمل بها.

المبحث الرابع: الحماية الإدارية للمال العام

يأتي هذا النوع من الحماية ليكمل سلسلة الحماية التي يتمتع بها المال العام، فمما لا شك فيه أن أموال الدولة العامة والخاصة تعد من الوسائل الهامة التي تستعين بها الإدارة في أدائها لوظائفها، جنباً إلى جنب مع وسائل أخرى أهمها الموظف العام وامتيازات السلطة العامة ومنها إصدار القرارات الإدارية وحق التنفيذ المباشر وغير المباشر وغير ذلك من الوسائل والامتيازات.

ومن هنا كان على الإدارة واجب اتخاذ جميع الإجراءات الإدارية التي تمكنها من حماية المال العام والحفاظ عليه، وينسحب ذلك أيضاً على أموالها الخاصة التي من الممكن أن تتحول إلى أموال عامة بمجرد تخصيصها للنفع العام، مما يبرر إحاطتها أيضاً بنوع من الحماية يختلف عن تلك المقررة لأموال الأفراد الخاصة وهو الاتجاه الذي سلكه المشرع المصري بنص المادة (970) من القانون المدني.

أما في الأردن فلا يوجد نص شبيه بالنص المصري ولا وجود له في التشريعات الفلسطينية، وعلى ذلك فإن هناك العديد من الإجراءات التي يمكن للإدارة العامة أن تتخذها تحت عنوان الحماية الإدارية والتي يمكن إجمالها بما يلي:

1- الحماية الإدارية للمال العام ضمن إطار الوظيفة العامة.

2- صلاحية الإدارة بإزالة الإعتداء الواقع على أموالها.

الفرع الأول: الحماية الإدارية ضمن إطار الوظيفة العامة

أنط الدستور الأردني بالسلطة التنفيذية مهمة التشريع فيما يتعلق برقابة وتخصيص الأموال العامة، وكذلك فيما يتعلق بتشكيلات دوائر الحكومة ودرجاتها ومنهاج المادتين (114) و(120) منه بما يعرف بالأنظمة المستقلة حيث نصت المادة (114) من الدستور الأردني "لمجلس الوزراء بموافقة الملك على أن يضع أنظمة من أجل مراقبة تخصيص وإنفاق الأموال العامة وتنظيم مستودعات الحكومة".

وكذلك نصت المادة (120) من الدستور الأردني "بأن التقسيمات الإدارية في المملكة الأردنية الهاشمية، وتشكيلات دوائر الحكومة ودرجاتها وأسمائها ومنهاج إدارتها وكيفية تعيين الموظفين وعزلهم والإشراف عليهم وحدود صلاحياتهم واختصاصاتهم تعين بأنظمة يصدرها مجلس الوزراء بموافقة الملك".

ودون التعمق في الأنظمة والقوانين الدستورية فإن المعروف أن الدستور أقوى من القانون الذي هو أقوى من الأنظمة مع العلم أن السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل لإصدار التشريعات بينما تقدر السلطة التنفيذية العديد من الأنظمة المستقلة وذلك استجابة لإرادة المشرع الدستوري مع الإشارة إلى أن السلطة التنفيذية أقدر من السلطة التشريعية على إصدار الأنظمة المناسبة نظراً لمعرفتها بالحاجات اليومية المتجددة، ولسرعة تلبية هذه الحاجات فقد قام المشرع الأردني من خلال السلطة التنفيذية بإصدار بعض الأنظمة لحماية المال العام ومن هذه الأنظمة ما يلي:

1- نظام الخدمة المدنية الأردني رقم 1 لسنة 1988 يقابله قانون الخدمة المدنية 4 لسنة 1998 فلسطين.

2- نظام اللوازم رقم 32 لسنة 1993 يقابله قانون اللوازم الفلسطيني رقم 9 لسنة 1998.

3- النظام المالي الأردني رقم 3 لسنة 1994 يقابله فلسطيني القانون رقم 7 لسنة 1998 قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية الفلسطيني رقم 8 لسنة 1998.

وسنتناول هذه الأنظمة بالمقارنة مع القوانين الفلسطينية وذلك على النحو التالي:

1- نظام الخدمة المدنية رقم 1 لسنة 1988 وهو المطبق في الأردن⁽¹⁾ أما عندنا في فلسطين فالمطبق هو قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم 4 لسنة 1998.

لقد تناولنا سابقاً لدى بحثنا في الجرائم الواقعة على المال العام والتي يرتكبها موظفون عامون وبين أركان هذه الجرائم والعقوبات الجزائية المترتبة عليها ولكن هذه العقوبات ليست العقوبات الوحيدة المفروضة على الجرائم التي يرتكبها الموظفون إذ هناك عقوبات تأديبية إضافية منوطة بالإدارة توقعها على هؤلاء الموظفين نظراً لكونها تشكل جريمة تأدية تفرض من قبل الإدارة بالإضافة إلى المسؤوليات الجزائية والمدنية أيضاً.

ولما كان الهدف من نظام الخدمة المدنية يقوم على أن الوظيفة العامة مسؤولية وأمانة أخلاقية تحكمها وتوجه مسيرتها القيم الدينية والوطنية والقومية والحضارة العربية فإن التعريف الأوسع للجريمة التأديبية على أنها "عدم التزام الموظف العام بالأسس التنظيمية والأخلاقية أثناء تأدية الوظيفة العامة وخارجها"⁽²⁾ يظل هو الأقرب إلى هذا الهدف وأكثر إنسجاماً معها.

أما العقوبة أو الحكم التأديبي فقد عرفته محكمة العدل العليا الأردنية في القرار رقم (75/107) على أنه "هو الذي يصدر عن الهيئات المختصة لمحاكمة الموظفين أو بعض الطوائف والجماعات على ما يرتكبونه من أعمال تكون ماسة بوظائفهم أو بشرف مهنتهم"⁽³⁾.

(1) نظام الخدمة المدنية الاردني رقم 1 لسنة 1998.

(2) الفريجات، محمد أحمد: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص108.

(3) طلال، محمد: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا منذ سنة 1972 إلى سنة 1981 صادرة عن نقابة المحامين الأردنيين المكتب الفني، صفحة90.

وانسجاماً مع هذه الفلسفة فقد أكد النظام مدار البحث على أنه يتعين على الموظف أن يتوخى في عمله المحافظة على مصالح الدولة وممتلكاتها وأموالها وعدم التفريط بأي حق من حقوقها، وأن يبلغ رئيسه المباشر عن كل تجاوز عليها أو إهمال أو إجراء أو تصرف آخر يغير بمصلحة الدائرة، ذلك سنداً للمادة 43/د من نظام الخدمة المدني الأردني بينما في قانون الخدمة المدني الفلسطيني فقد ورد في المادة (66) منه الواجبات التي يتحتم على الموظف العام القيام بها.

على الرغم من وجود بعض الشبه بين المسؤولية التأديبية والجنائية إلا أن الدعوى التأديبية مستقلة عن الدعوى الجزائية وهو ما أخذت به محكمة العدل العليا في الأردن بالقرار رقم 71/62 حيث جاء فيها "أن المخالفة المسلكية التي يرتكبها الموظف قوامها مخالفة الموظف لواجبات وظيفته وهي مستقلة عن التهمة الجزائية التي أدين بها الموظف، وشمول قانون العفو العام للتهمة الجزائية لا يمنع من ملاحقة الموظف تأديباً عن المخالفة المسلكية⁽¹⁾".

وقد أخذ المشرع الأردني بهذا المبدأ حيث نصت المادة (140) فقرة ب من نظام الخدمة المدنية الأردني بأنه "بتبرئة الموظف من الشكوى أو الدعوى التي قدمت ضده بمقتضى أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة أو الحكم بعدم مسؤوليته عما أسند إليه لا تحول دون اتخاذ الإجراءات التأديبية اللازمة بحقه بمقتضى أحكام هذا القانون عن المخالفة التي ارتكبها وفرض العقوبة المناسبة إذا أدين بها". ولا يوجد نص مشابه في قانون الخدمة الفلسطيني.

أما العقوبات المفروضة في القانون الفلسطيني فهي مشابهة تقريباً لما هو في نظام الخدمة المدنية الأردني حيث نصت المادة (68) من الخدمة المدنية الفلسطيني وهي نفس العقوبات في 132/أ في الأردني وهذه العقوبات هي:

1- التنبيه أو لفت النظر.

2- الإنذار.

(1) طلال، محمد: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا، مرجع سبق ذكره، صفحة 92.

3- الخصم من الراتب بما لا يزيد عن راتب خمسة عشر يوماً ويقابله في الأردني الخصم من الراتب الشهري بما لا يتجاوز نصفه.

4- الحرمان من العلاوة الدورية أو تأجيلها مدة لا تزيد على ستة أشهر ويقابلها في الأردني تأخير في الزيادة السنوية لمدة لا تزيد على سنة.

5- الحرمان من الترقية حسب أحكام هذا القانون ولا يوجد مثلها في الأردني.

6- الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز ستة أشهر مع صرف نصف الراتب لا يوجد مثلها في الأردني.

7- تخفيض الدرجة.

8- الإنذار بالفصل.

9- الإحالة إلى المعاش ويقابلها في الأردني الاستغناء عن الخدمة.

10- الفصل من الخدمة ويقابلها في الأردني العزل.

وهناك عقوبتان في نظام الخدمة المدنية الأردني لا يوجد مثلها في الفلسطيني وهما

الفقرتان و- تنزيل الراتب - تخفيض الدرجة.

على أن المشرع قد قرر في المادة (69) من قانون الخدمة المدنية الفلسطيني بأنه "لا

تكون الإحالة للتحقيق على مخالفة تأديبية ممن سلك سلطة توقيع العقوبة على الموظف".

إن القاعدة العامة في نظام الخدمة المدنية الأردني أن هذا النظام لم ينص على عقوبة

تأديبية معينة لكل مخالفة تأديبية بل تركت لتقدير سلطة التأديب في كل حال على حده تحت

رقابة القضاء، وهو ما اتجهت إليه محكمة العدل العليا في الأردن بالقرار رقم 79/85 والذي

جاء فيه "وإن كان للسلطة المختصة تقدير خطورة الذنب الإداري وما يناسبه من جزاء إلا أن

مشروعية هذه السلطة التي هي سلطة تقديرية هو أن لا يشوب استعمال هذه السلطة غلو في

إيقاع العقوبة إذ يجب أن يكون هناك ملائمة بين خطورة الذنب الإداري وبين نوع الجزاء

ومقداره، ولمحكمة العدل العليا الحق في مراقبة مقدار العقوبة ومدى تلاؤمها والذنب الإداري الذي اقترفه الموظف⁽¹⁾.

إلا أن هناك استثناء في هذه القاعدة ورد في المادة (96) فقرة (6) من قانون الخدمة المدنية الفلسطيني حيث جاء فيها "تنتهي خدمة الموظف لأحد الأسباب التالية...

1- الحكم عليه بحكم نهائي من محكمة فلسطينية مختصة بجناية أو بجنحة مخلة بالشرف أو الأمانة، بينما ورد النص في نظام الخدمة المدنية الأردني في المادة 3/أ/154 حيث قضت بعزل الموظف حكماً إذا حكم عليه من محكمة مختصة بجناية أو جنحة مخلة بالشرف كالرشوة والإختلاس والسرقة والتزوير وسوء استعمال الأمانة والشهادة الكاذبة، وأي جريمة أخرى مخلة بالأخلاق العامة، أو حكم عليه بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر لإرتكابه أي جريمة من الجرائم.

ولعل موقف المشرع الأردني كان موفقاً أكثر من المشرع الفلسطيني في تحديد الجرائم وكذلك من حيث العقوبة أو يجب أن لا تقل عن ثلاثة أشهر حبس حيث إنه يفهم من النص الفلسطيني أي عقوبة مهما كانت بسيطة فهل يعقل أن يفصل موظف لحبسه ثلاثين يوماً على جنحة ما، وأن يقطع مورد رزقه أو رزق أطفاله؟؟.

لابد من الإشارة أخيراً إلى أن هناك عقوبات تبعية غير تلك المنصوص عليها في القانون أو النظام منها عدم جواز إعادة تعيين الموظف الذي تم عزله من الوظيفة وقد يتم حرمانه من جميع الحقوق المالية والتقاعدية وفقاً للحالات المنصوص عليها في قوانين التقاعد المدنية والعسكرية⁽²⁾.

2- قانون اللوازم العامة 9 لسنة 1998⁽³⁾. "يقابله في الأردن النظام اللوازم رقم 32 سنة 1993 حيث عرفت المادة 1 من قانون اللوازم العامة الفلسطيني بأنها الأموال المنقولة اللازمة لأية دائرة وصيانتها والتأمين عليها والخدمات التي تحتاج إليها الدائرة".

(1) طلال، محمد: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا، مرجع سبق ذكره، صفحة 107.

(2) الفريجات، محمد أحمد: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص 110.

(3) قانون رقم 9 لسنة 1998 بشأن اللوازم العامة الصادرة في الوقائع الفلسطينية ع 26، بتاريخ 26/11/98.

لقد تضمن القانون العديد من النصوص التنظيمية التي رآها المشرع فعالة وكافية للحفاظ على الأموال المنقولة العائدة للدوائر التي ينطبق عليها سواء من ناحية تحديد صلاحيات الشراء وتشكيل اللجان لهذه الغاية ولجان الاستلام اللازمة المورد التي يشترط أن تكون مطابقة للمواصفات المطلوبة وغير ذلك من الأمور المتعلقة بحفظ اللوازم وتخزينها وصرفها والرقابة عليها.

وبالرجوع إلى الفصل الرابع من هذا القانون فإن المادة (45) منها تنص "يشكل وكيل الوزارة لجنة أو أكثر من موظفي الدائرة للتفتيش عن اللوازم وموجودات المستودعات للتأكد من حسن استعمال وسلامة طرق التخزين في الوقت الذي يراه مناسباً، على أن لا يقل عدد عمليات التفتيش عن مرة واحدة في السنة، وترفع تقريرها لوكيل الوزارة وتأتي المادة (47) منها في الفقرة هـ: "عند وقوع أي تعدٍ خارجي على المستودع فعلى أمين المستودع أن يعلم وكيل الوزارة بذلك وعليه فوراً أن يجري التحقيق اللازم ويتخذ الإجراءات المناسبة".

وتأتي الفقرة و من نفس المادة "إذا وقع تزوير في قيود أو اختلاس أو نقص في موجودات المستودع على الجهة التي اكتشفت الحالة التي تبلغ رئيس الدائرة فوراً، وعلى رئيس الدائرة أن يجري التحقيق اللازم ويتخذ الإجراءات المناسبة ثم تأتي الفقرة ز "إذا وقع تزوير في قيود أو اختلاس أو نقص في موجودات المستودع فعلى الجهة التي اكتشفت الحالة التي تبلغ رئيس الدائرة فوراً، وعلى رئيس الدائرة أن يجري التحقيق اللازم، ويتخذ الإجراءات المناسبة ثم تأتي الفقرة ز "على رئيس الدائرة أن يعلم الوزير ورئيس هيئة الرقابة العامة بأي نقص يحصل في الأموال العامة، وعلى الوزير بالتنسيق مع رئيس هيئة الرقابة العامة النظر فيما إذا كان يجب إعادة إجراء التحقيق والتدقيق اللازمين، واتخاذ الإجراءات المناسبة التي تكفل الحفاظ على الأموال العامة".

يلاحظ أن كل هذه الإجراءات الإدارية تنصب في قناة الحفاظ على المال العام في أي صورة كانت، وقد يكون من نتائج هذه الإجراءات تحويل القضية إلى القضاء إذا تبين نتيجة التحقيق أن هناك شبهة بارتكاب جريمة جزائية، أما إذا تبين أن الأمر لا يعدو كونه إهمالاً ولا يصل حدّ ارتكاب جريمة فإنه يتم تغريم الموظف الذي بعهدته لوازم بقرار إداري عن المرجع

المختص حسب المادة (62) من النظام المالي الأردني أما في القانون الأردني، فإن المادة (51) منها نصت على أنه "يعاقب كل من يخالف أحكام هذا القانون بالعقوبات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها".

3- القانون الفلسطيني رقم 7 لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية يقابلها في النظام المالي الأردني رقم 3 لسنة 1994.

لقد عرف القانون الفلسطيني الإيرادات بأنها "تشمل الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية والمنح وأية إيرادات أخرى تحصل عليها السلطة الوطنية.

لقد تضمن هذا القانون العديد من الإجراءات الإدارية التي تهدف إلى ضمان الرقابة على الأموال العامة من خلال تنظيم السجلات والقيود اللازمة والأسس المحاسبية الواجب اتباعها عند إجراء أي تصرف بهذه الأموال سواء كانت على شكل إيرادات أو نفقات أو سلف وأمانات...الخ.

وقد جاء في المادة 9 من القانون ذاته "لمجلس الوزراء أن يضع أنظمة مراقبة آفاق الأموال العامة وتنظيم وحفظ الموجودات العامة وتأتي المادة 10 فتقول "تكون لوزارة المالية مسؤولية إدارة حساب الخزينة العام وتعمل وفق تعليمات الوزير".

أما المادة (18) فتقول: "يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمراقبة إيرادات ونفقات الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات والهيئات المحلية والصناديق الخاصة وطرق تحصيلها وصرفها، وعليه تقديم تقرير سنوي شامل للرئيس والمجلس التشريعي تتضمن جميع الملاحظات والآراء والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها.

وتأتي المادة (47) من القانون الفلسطيني بالنصوص التالية:

أ- يعتبر الوزير هو المسؤول الأول عن رقابة حسابات الوزارات والمؤسسات العامة ومعاملاتها المالية والتحقق من أنها تقوم بمراعاة أحكام هذا القانون في أعمالها المالية

والمحاسبية، ويعتبر الوزير المختص أو مسئول المؤسسة عن تنفيذ أحكام هذا القانون فيما يتعلق بوزارته أو مؤسسته.

ب- يعتبر الموظف المالي مسؤولاً عن القيام بالأعمال المالية المتعلقة بدائره بما في ذلك النفقات والالتزامات وجباية الأموال العامة وحفظها وقيدتها بصورة تتفق مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها.

ج- يعتبر جميع المدققين الداخليين في كافة الوزارات والمؤسسات العامة موظفين تابعين للوزارة من الناحية الفنية.

أما في النظام المالي الأردني فقد نصت المادة (54) منه على ما يلي: "مع مراعاة أحكام أي قانون آخر إذا وقع اختلاس أو ضياع في الأموال العامة أو حصل تلاعب أو تزوير في المستندات أو السجلات أو القوائم المالية أو في أي وثيقة أخرى تتخذ الإجراءات التالية:

أ- على الوزير المختص إعلام الوزير فوراً بذلك، ويتخذ الإجراءات اللازمة بما في ذلك التحقيق وتشكيل اللجان اللازمة، وتزويد الوزير بنتائج تلك الإجراءات.

ب- للوزير إذا استدعى الأمر أن يشكل لجنة تحقيق خاصة تمثل فيها الوزارة وديوان المحاسبة والدائرة ذات العلاقة لإعادة أو إكمال التحقيق، وعلى هذه اللجنة رفع نتيجة تحقيقاتها إلى الوزير.

ومن هنا فيبدو أن المشرع الأردني كان أكثر توفيقاً من المشرع الفلسطيني بهذه النصوص حيث يمكن في القانون الأردني تشكيل لجان التحقيق في الأفعال المنصوص عليها في المادة السابقة يعاقب عليها في قانون العقوبات وبالتالي فإن التحقيق فيها من إختصاص النيابة العامة حسب ما نصت عليه قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني 3 لسنة 2001 في المادة 19 منه.

الفرع الثاني: صلاحيات الإدارة بالتنفيذ المباشر

تتمتع الإدارة وهي بصدد إدارة أموالها العامة بإمكانيات السلطة العامة، فما تصدره بهذا الشأن من قرارات تعتبر قرارات إدارية إضافة إلى تمتعها بحق التنفيذ المباشر الذي يعني أن تقوم الإدارة نفسها بتنفيذ قراراتها في مواجهة الأفراد تنفيذاً جبرياً دون حاجة للالتجاء إلى القضاء إذا لم ينفذها الأفراد طوعاً واختياراً.

وهذا الإمكان الممنوح للإدارة يعتبر خروجاً على الأصل العام والذي يقضي بأن الأفراد لا يأخذون حقهم بيدهم عند منازعة الغير لهم في هذا الحق إذ يتوجب عليهم أن يلجأوا إلى القضاء بوصفه صاحب الولاية العامة في طعن المنازعات ليقرر لهم حقوقهم ويعطي كل ذي حق حقه، أما الإدارة فإنها تخرج عن الأصل من ناحيتين فهي تصدر بنفسها قراراً تنفيذياً ثم تنفذه بنفسها على الأفراد رائدها في ذلك الحرص على تحقيق المصلحة العامة⁽¹⁾.

ويبرز هذا الإمكان الممنوح للإدارة في حماية المال العام من خلال التشريعات التي أعطت للإدارة الحق بالتدخل مباشرة عند حصول أي إعتداء على المال العام من قبل الأفراد سواء كان ذلك الإعتداء على صورة الإمتناع أم على صورة الاعتداء المادي على المال العام وسنتناول ذلك في مطلبين على النحو التالي:

أ- الإعتداء بفعل سلبي أو بالإمتناع.

ب- الامتناع عن القيام بفعل تأمرهم الإدارة بتنفيذه لتسهيل الإنتفاع بالمال العام المرخص لهم باستعماله.

أ- إمتناع الأفراد عن تسديد المستحقات المالية المترتبة في ذمتهم للخزينة العامة

إذا امتنع الأفراد عن تسديد ما عليهم من ضرائب أو رسوم فللإدارة بعد إنذارهم حسب الأصول أن تلجأ إلى الحجز الإداري وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952

(1) الطماوي، سليمان: نشاط الإدارة، دار الفكر العربي، ط1، 1952، ص153.

والذي عرف الأموال الأميرية على أنها: "جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون المتحققة للخزانة المالية".

وعليه واستناداً إلى أحكام هذا القانون فإنه إذا تخلف المكلفون بتأدية هذه الأموال عند دفعها بالتاريخ المقرر تنشر أسماؤهم والمبالغ المطلوبة منهم في الجريدة الرسمية الخاصة بالحكومة وكذلك في صحف يومية واسعة الإنتشار حسب قانون ضريبة الدخل، وإذا استمر تخلفهم عن الدفع بعد مرور 60 يوم من تاريخ النشر بالجريدة الرسمية، تحجز أموالهم الجائز حجزاً قانونياً بقرار من الحاكم الإداري لاستيفاء الأموال الأميرية على أنه يجب مراعاة نصوص القانون عند إلقاء الحجز ومراعاة أحكام المادة (268) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية والتي وضعت فيها عدة إستثناءات من الأموال لا يجوز الحجز فيها⁽¹⁾، وتباع بعد ذلك إذا لم يتم الدفع أو تتم عليها التسوية اللازمة خلال مدة يعينها الحاكم الإداري إذا كانت من الأموال المنقولة، أما إذا كانت الأموال غير منقولة كالعقارات فتباع بعد مرور سنة من تاريخ الحجز وذلك سندا لنص المواد (6) و (7) من القانون حيث تشكل لجنة التحصيل الأموال الأميرية بموجب هذا القانون، وتقرر بناء على طلب الجابي المناط به تحصيل الأموال الأميرية، وتقرر حجز وبيع المقتنيات التي بحوزة المكلف لإستيفاء المبلغ المطلوب منه.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون تحصيل الأموال الأميرية هو من الوسائل الإستثنائية التي تعتبر خروجاً عن المبدأ العام وبالتالي يجب عدم التوسع فيه والتعامل معه ضمن هذا الإطار وهو ما قرره محكمة العدل العليا الأردنية بقرارها رقم 51/21 "إن احترام الحكومة على اتخاذ إجراءات الحجز على أموال المستدعي تسديداً للدين بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية يعطيه الحق بمراجعة محاكم الحقوق العادية لإبطال هذه الإجراءات"⁽²⁾ فهنا أكدت محكمة العدل العليا أن المكلف يستطيع اللجوء إلى القضاء العادي لإقامة دعوى منع مطالبة وذلك لإثبات براءة ذمتهم بالمبالغ المطلوبة منه بموجب هذا القانون.

(1) قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001. والمنشورة بالوقائع الفلسطينية ع38 بتاريخ 2001/9/5.

(2) نده، حنا: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا منذ سنة 1952 إلى سنة 1971، مرجع سبق ذكره، ص115.

ب- إمتناع الأفراد عن تنفيذ فعل تأمرهم به الإدارة

تثور هذه الحالة عندما يرخص لأحد الأفراد باستعمال المال العام بإحدى الصور المقررة الا أنه ولاعتبارات معينة كاعتبارات الصيانة مثلاً، قد تؤدي بالإدارة إلى الطلب من ذلك الشخص بالقيام بعمل معين لتسهيل أعمال الصيانة وبالتالي تسهيل الإنتفاع بالمال العام فإذا امتنع عن ذلك جاز للإدارة أن تقوم بهذا العمل وعلى حسابه مباشرة ودون اللجوء إلى القضاء، وتطبيقاً لهذه الحالة في الأردن في قانون الطرق الأردني رقم 24 لسنة 1986 والذي عرف الطريق على أنها "الأرض المخصصة للمرور العام وبالتالي فإنها تعتبر من الأموال العامة" وكذلك الأمر فيما يتعلق بحرم الطريق والذي عرفه القانون على أنه "المساحة من الأرض التي تشمل الطريق والمحصورة بين حدودها المقدره لغايات المنفعة العامة"⁽¹⁾. واستناداً للمادة (8) من هذا القانون المشار إليه فإنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي القيام بأية أعمال ضمن حرم الطريق إلا بتصريح خطي مسبق من مدير الأشغال العامة، فإذا تبين في أي وقت من الأوقات أن الأعمال التي تم إنجازها في الطريق قد أثرت على صلاحيته أو على كفاءته، أو أنها نفذت بصورة تعرض السلامة العامة للخطر، أو أنها تعرقل أعمال صيانة الطريق أو توسيعه، فلوزير الأشغال العامة أن يطلب من الشخص الذي قام بتلك الأعمال إزالتها كلها أو أي جزء منها أو أية أعمال أخرى تتعلق بها ويرى أنها ضرورية لتلافي تلك الأسباب، فإنها تنفذ من قبل الوزارة بالنيابة عنه وتحصل نفقاتها منه بعد إضافة 50% من قيمتها إلى تلك النفقات، وتعتبر قوائم وكشوف الحساب التي ينظمها مدير الأشغال بينه رسمية قاطعة على تلك النفقات، ولا يجوز إثبات ما يخالفها وذلك سنداً لنص المادتين (12) و(8) من القانون.

أما عندنا فإنه لا يوجد تشريع فلسطيني مشابه لما هو موجود في قانون الطرق الأردني سالف الذكر والمعمول به في هذه الحالة هو قانون تنظيم المدن والقرى رقم 79 لسنة 1966 بالنسبة لحالة الإعتداء على الطرق داخل المدن والقرى، أما في المناطق خارجها يطبق القانون وهو قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1961.

(1) قانون الطرق الأردني رقم 24 لسنة 1986.

الفرع الثالث - حالة الإعتداء المادي على المال العام

وتتمثل هذه الحالة أن يقوم أحد الأشخاص بالاعتداء على المال العام بإحدى صور الاعتداء كالإتلاف والتخريب والهدم أو تلويث المياه العامة وغير ذلك من الأفعال المادية التي قد تكون مجرّمة في قانون العقوبات، إلا أن ذلك لا يمنع الإدارة من اتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة لرد التعدي وإزالة آثاره سواء كان ذلك قبل الطريق القضائي أو بعده. وهناك عدة تطبيقات سننطرق إليها وهي:

1- الأعمال التي تقام على جوانب الطرق العامة:

إذا كان هذا القانون قد تضمن بعض صور الإعتداء السلبي على المال العام، فإنه تضمن كذلك تطبيقاً لحالة الإعتداء المادي في المادة (13) من قانون الطرق الأردني منه والتي نصت على مراعاة الأحكام الخاصة بالجرائم والعقوبات للمحافظة بناءً على تنسيب مدير الأشغال أن يتخذ الإجراءات التي يراها ضرورية سواء قبل اتخاذ أي إجراء قضائي لدى المحكمة المختصة أو بعد ذلك:

أ- لإيقاف أية أعمال على الطريق بدون تصريح للقيام بها بما في ذلك إقامة الإنشاءات للمرافق والمحلات العامة على جوانب الطريق قبل الحصول على موافقة الوزارة على إقامتها.

ب- رفع أي تعد أو إعتداء على جرم الطريق مهما كان نوعه بما في ذلك رفع وإزالة أية مواد أو أنقاض أو إشارات أو علامات أو شواهد أو إعلانات وضعت على الطريق أو على جوانبه دون الحصول على موافقة الوزارة.

ج- في جميع الأموال التي مارس فيها المحافظ صلاحياته المنصوص عليها في الفقرة السابقة من هذه المادة تتم إزالة الأضرار والإعلانات التي يأمر بإزالتها ورفعها من قبل الشخص الذي قام بها أو وضعها أو إلقائها على نفقته الخاصة وخلال المدة التي يحددها المحافظ مع تحميله النفقات.

أما في فلسطين فإنه لا يوجد قانون طرق كما هو الحال في الأردن، على أن المطبق عندنا هو قانون تنظيم المدن والقرى رقم 79 لسنة 1966 المعدل بالأمر العسكري الإسرائيلي رقم (814) الصادر بتاريخ 79/12/11 حيث يحال المرتكب بجريمة الإعتداء على الطرق العامة داخل المدن والقرى إلى محكمة خاصة هي محكمة البلدية والتي نظم القانون أصول أعمالها. ولا يأخذ الإشارة إلى أن هناك مخالفة تسمى مخالفة عرقلة حرية المرور خلافاً للمادة (61) من نظام بلدية نابلس لسنة (1935) الصادر بمقتضى المادة (99) من قانون البلديات لسنة (1933). أما في الطرق الموجودة خارج المدن والقرى، فإن القانون المطبق لحمايتها هو قانون العقوبات.

2- الأعمال التي تشكل إعتداءات على أعمدة أسلاك البرق والهاتف

حيث تقتصر على أسلاك البرق والهاتف، وتشمل الأعمدة وجميع الأدوات الأخرى المستعملة لحماية هذه الأسلاك لحمل هذه الأسلاك وربطها وبالتالي فإنه يخرج عبر نطاق تطبيق قانون أسلاك الكهرباء وأعمدتها وأبراج التقوية الخاصة بالبلث الإذاعي والتلفزيوني أو الخاص بالاتصالات اللاسلكية. أما أفعال الاعتداء فقد ورد النص عليها من قانون صيانة أسلاك البرق والهاتف⁽¹⁾ فهي إلحاق الضرر بأسلاك البرق والهاتف والأعمدة والأجهزة بقطعها أو كسرها أو تخريبها أو سرقتها فإذا حصلت مثل هذه الأفعال وكان لدى المسؤول كالمحافظ إستناداً لأسباب معقولة عائدة لتقديره الشخصي ما يبرر اعتقاده بأن أهالي المنطقة التي وقع فيها الضرر:

أ- قاموا بإيقاع الضرر المذكور أو تأمروا أو ساعدوا بأي وجه على إيقاعه.

ب- أو تخلفوا عن تقديم ما في استطاعتهم من المساعدة لإظهار المجرم أو المجرمين لإلقاء القبض عليهم.

ج- أو تأمروا على تهريب أي شخص أو إيوائه يشتبه باشتراكه في ارتكاب الجرم.

(1) قانون صيانة أسلاك البرق والهاتف لسنة 1936 المنشور في ع 543 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 1936/12/19.

د- أو اتفقوا على إخفاء أية بيينة جوهريّة ومن شأنها إثبات ارتكاب الجرم فيجوز له بعد إجراء التحقيق أن يقرر فرض مبلغ على أهالي المنطقة التي حصل فيها الضرر مساوياً لقيمة الضرر والنفقات اللازمة لإزالته يدفع إلى المصلحة ذات العلاقة ويجوز له أيضاً فرض غرامة مشتركة عليهم لا تزيد على خمسين ديناراً تدفع لصندوق الخزينة، وتحصل قيمة الضرر والنفقات بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية، وذلك سنداً لنص المادة السادسة من القانون. ومن الواضح أن المشرع من خلال هذا القانون يحقق هدفين الأول: أنه قد يصعب أحياناً معرفة الفاعل أو المجرم الحقيقي الذي ارتكب الأفعال الضارة بأسلاك البرق والهاتف لمرورها ضمن مناطق مترامية الأطراف وبعيدة عن عين السلطات الأمنية وبالتالي جاء هذا النص ليعوض الإدارة عما يصيبها من أضرار من هذه الناحية والثاني أنه يرتب على عاتق المواطنين واجب مراقبة هذا العنصر من الأموال العامة وواجب تقديم المساعدة في الكشف عن الفاعل الحقيقي وتحت طائلة العقاب، وهو ما أكدته محكمة العدل العليا بقرارها رقم (52/22) والذي جاء فيه "أن تقديم المساعدة من قبل الأهليين عند التعدي على خطوط الهاتف أمر وجوبي يدعو إليه القانون ذاته، ولا يحتاج لتكليف من سلطات الأمن، عدم تكليف سلطات الأمن الأهليين بمساعدتهم لا يخلي الأهليين من مسؤوليتهم المترتبة عليهم بنص القانون⁽¹⁾.

3- الاعتداء على الآثار القديمة

ابتداءً نقول إن قانون الآثار القديمة المؤقت لسنة 1966 الساري المفعول في فلسطين⁽²⁾، وفي الأردن قانون الآثار رقم 31 لسنة 1988. لقد عرف قانون الآثار القديمة الأثر على أنه:

أ- أي أثر تاريخي ثابت أو منقول أنشأه الإنسان وكونه أو نقشه أو بناءه أو اكتشفه أو أنتجه قبل سنة 1700 ميلادية بما في ذلك أي جزء أضيف إلى ذلك الأثر أو أعيد بناؤه بعد ذلك.

ب- البقايا البشرية وبقايا الحيوانات التي يرجع تاريخها إلى ما قبل سنة 600 ميلادية.

(1) نده، حنا: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا، مرجع سبق ذكره، صفحته 124.

ج- أي أثر ثابت أو منقول يرجع تاريخه إلى ما بعد سنة 1000 ميلادية يعلن الوزير بأمر أنه أثر قديم".

وبالنظر لما تمثله الآثار من أهمية عظمى في معرفة تاريخ بلادنا والحضارات التي تواردت عليها وأسرارها الذي يجعل منها مرجعاً علمياً وفكرياً هائلاً للباحثين والدارسين إضافة إلى كونها تشكل مركز جذب سياحي هام، فإنها بهذه المثابة تعتبر من أهم عناصر المال العام وتستحق فعلاً الحماية الإستثنائية المقررة له سواء كانت الحماية الجزائية والحماية المدنية المنصوص عليها في القانون المدني التي أكدت عليها أحكام هذا القانون ومن خلال العقوبات المفروضة في المادة (46) من القانون التي تتمثل في أن يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين أو بغرامة من 20 دينار إلى 200 دينار، ولا يجوز تخفيض الحبس عن شهرين والغرامة عن عشرين دينار عند وجوب أسباب مخففة تقديرية وعلاوة على ذلك:

1- تصدر أية آثار ارتكبت المخالفة من أجلها أو بصدها.

2- يهدم ويزال على نفقة المخالف أي بناء أنشئ، أو أي نبات زرع، أو أي شيء أحدث خلافاً لهذا القانون.

3- يكون مرتكب المخالفة مكلفاً بدفع نفقات إصلاح أي ضرر ألحقه بأية آثار حسب تقدير المدير.

المبحث الخامس: حماية المال العام في التشريعات الأخرى

بالإطلاع على التشريعات المختلفة والتي توافرت للدراسة في هذا الاتجاه تبين أنها تتدرج تحت ما يسمى في فقه القانون العام بقانون العقوبات التكميلي أو القسم الخاص لقانون العقوبات، ذلك أن الحماية التي تضمنتها هذه التشريعات لعنصر المال محل الحماية هي من نوع الحماية الجزائية باستثناء قانون صيانة أموال الدولة رقم 20 لسنة 1966 بحيث يخلو هذا القانون من إيقاع العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات، ويخلو كذلك من التدابير الإحترازية المنصوص عليها في المادة (28) من قانون العقوبات الأردني مثل التدابير

المانعة للحرية والمصادرة العينية والكفالة الإحتياطية وإقفال المحل ووقف هيئة معنوية عن العمل أو حلها.

وبما أن الحماية الجزائية للمال العام أو حتى أموال الدولة الخاصة لم تقتصر في الأردن على قانون العقوبات بل امتدت إلى تشريعات أخرى تناولنا بعضها سابقاً، وسنتناولها مع التطرق إلى هذه الحماية الموجودة في التشريعات تباعاً.

الفرع الأول: الحماية الجزائية للمال العام في التشريعات الأخرى

لقد سبق القول إن الحماية الجزائية للمال العام ليست مقررّة بنصوص قانونية يجمعها تشريع واحد بل هي نصوص مبعثرة سواء في قانون العقوبات أو غيره من القوانين، كما أن الأموال العامة لا تعتبر في مرتبة واحدة من حيث تمتعها بهذه الحماية فهي تختلف فيما بينها بهذه الناحية، إذ تنصب الحماية بصورة واضحة على الأموال العامة الأكثر تعرضاً للجمهور كالطرق العامة أو تلك التي يترتب على المساس بها الإضرار بمركز البلاد الاقتصادي أو بمصلحة قومية لها⁽¹⁾.

ومن هذا المنطلق فإن بعض التشريعات حرصت على تقرير الحماية القانونية بمختلف صورها لعنصر المال العام الذي تتناوله بالتنظيم فتؤكد على تقرير الحماية المدنية والجزائية له كما تنص على إعطاء صلاحيات معينة للإدارة لإزالة الإعتداء الواقع على ذلك المال على نفقة المعتدي بحسب أهمية ذلك المال ومقدار تعرضه للجمهور.

ويمكن القول أن أهم التشريعات التي تضمنت هذا النوع من الحماية للمال العام ما يلي:

1- قانون الآثار القديمة المؤقت رقم 51 لسنة 1966.

لقد بينا سابقاً أن هذا القانون أكد على جميع أوجه الحماية المقررة للمال العام فيما يتعلق بالآثار، لما لها من أهمية عظيمة خاصة، وأن بلادنا العربية وبالأخص فلسطين والأردن تمتاز

(1) كنعان، نواف: القانون الإداري الأردني، مرجع سبق ذكره، ص 285.

بتعدد المواقع الأثرية فيه المكتشف منها والغير مكتشف، وبعض هذه المواقع قد يكون بعيداً عن أعين الإدارة، وبالتالي بعيداً عن رقابتها الأمر الذي حدا بالمشرع إلى تجريم العديد من الأفعال الماسة بهذا العنصر من عناصر المال العام وتشديد العقوبات عليها لردع من تسول له نفسه العبث بهذه الثروة القومية.

ومن هذه الأفعال المجرمة ما نصت عليه المادة 46 من هذا القانون التي عاقبت بالحبس مدة لا تزيد على سنتين أو بغرامة من 20 دينار إلى 200 دينار، ولا يجوز تخفيض الحبس عن شهرين وبالغرامة عن عشرين ديناراً عند وجود أسباب مخففة تقديرية كل من ارتكب أي عمل محظور بموجب هذا القانون، أو أي قرار صادر بمقتضاه... الخ المادة. هذا بالإضافة إلى المادة 47 من القانون ذاته وضعت عدة جرائم والعقوبات المقررة لها قانوناً.

2- قانون الطرق الأردني رقم 24 لسنة 1986

وقد سبق أن تحدثنا عن هذا القانون ما يهمنا هنا هو التطرق إلى العقوبة المفروضة في المادة 31 منها، وهي عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على أربعة أشهر أو غرامة لا تزيد على مائة دينار أو بكلتا العقوبتين كل من ألحق أي إتلاف أو ضرر في الطريق بأيّة صورة من الصور أو أقدم على أي عمل من شأنه جعل الطريق غير صالحة أو نزع أية علامات أو إشارات موجودة على جوانب الطريق أو أتلفها⁽¹⁾.

3- قانون المحافظة على أراضي وممتلكات الدولة الأردني رقم 14 لسنة 1961

أضفى المشرع من خلال هذا القانون حمايته الجزائية على الأموال غير المنقولة المملوكة ملكية خاصة للدولة إذ إن نطاق تطبيق هذا القانون حسب نص المادة 2 منه يمتد ليشمل جميع الأموال غير المنقولة المسجلة باسم الخزينة أصالة أو بالنيابة عن لهم منفعة فيها أو المقيدة في سجل المحلولات وأية أراضٍ وأملاك أخرى للدولة وإن لم يجر تسجيلها بما في ذلك الأراضي الموات، إلا أنه يستثنى من نطاق تطبيقه الأراضي الحرجية أمر المحافظة عليها

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص 125.

بدائرة الحراج وفق قوانين الزراعة منها قانون الزراعة رقم 20 لسنة 1973. وقد أنشئت بموجب القانون مدار البحث محكمة خاصة للنظر في قضايا الإعتداءات على أراضي الدولة وأملاكها وفي هذا المجال واستناداً للمادة 5 من القانون فإن للمحكمة أن تقرر:

أ- فرض عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاثة أشهر، أو بالغرامة من عشرين ديناراً إلى مائة دينار أو بكليتا العقوبتين على كل من يعتدي على أراضي الدولة وأملاكها.

ب- رفع يد المعتدى فور تقديم الدعوى بحقه دون الالتفات إلى أي إيداع بالتصرف من قبله ولا يكسب الحكم على أي شخص بالإعتداء على أراضي وأملاك الدولة صفة واضع اليد لذلك الشخص.

ج- إزالة جميع ما أحدثه المعتدى على أراضي وأملاك الدولة على نفقة المعتدي وإعادة الحال إلى ما كان عليه قبل الإعتداء وإذا رفعت هذه النفقات من أموال الحكومة فتحصل من المعتدى بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية.

ويلاحظ أن نص المادة الخامسة من القانون أنها وردت بصيغة الجواز للمحكمة مع أن المشرع المعتدي أخذ منحى آخر في المادة 970 من القانون المدني المصري الذي قرر الوجوب والإلزام للمحكمة وللحكم الإداري لرفع يد المعتدي وإزالة جميع ما أحدثه على أراضي الدولة وأملاكها وعلى نفقته الخاصة وذلك لمواجهة الانتشار الكبير لهذا النوع من الإعتداءات على أراضي الدولة.

علماً أن المشرع في الأردن قام بإصدار العديد من القوانين التي تضمنت بعض صور الحماية الجزائية للمال العام مثل قانون تنظيم شؤون المصادر الطبيعية رقم 12 لسنة 1968 وقانون الزراعة رقم 20 لسنة 1973 الذي تضمن أيضاً بعض صور الحماية الإدارية فيما يتعلق بالثروة الحرجية، إلا أنه لا مجال للتطرق لها.

وأخيراً لا يفوتنا الإشارة إلى أن قانون العقوبات يظل هو الأصل العام الذي يجب الرجوع إليه لسد النقص أو إستجلاء أي غموض قد يعتري هذه التشريعات⁽¹⁾.

الفرع الثاني: قانون صيانة أموال الدولة رقم 20 لسنة 1966

دراسة هذا القانون تستدعي أولاً دراسة وضع ديوان المحاسبة من خلال قانونه، ذلك أنه لا يمكن إعمال نصوص قانون صيانة أموال الدولة إلا من خلال ديوان المحاسبة.

1) ديوان المحاسبة: تنص المادة 119 من الدستور الأردني على أنه "يشكل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها:

1. يقدم ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمن آراءه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك.

2. ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة.

وقد صدر قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952 تنفيذاً لرغبة المشرع الدستوري والذي نص على تحويل دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات التي كانت موجودة آنذاك إلى دائرة مستقلة تسمى ديوان المحاسبة.

ويمكن تسجيل الملاحظات التالية على المادة 119 من الدستور الأردني ونصوص قانون ديوان المحاسبة:

1- إن الرقابة لديوان المحاسبة على واردات الدولة ونفقاتها وحساب الأمانات والسلف والقروض والتسويات والمستودعات ليست رقابة محاسبية فحسب بل تمتد لتشمل ما هو أكثر من ذلك إذ أنه وفقاً لنص المادة 119 من الدستور فإن رقابة الديوان تنصب على واردات الدولة

(1) السعيد، كامل: الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني، ط1، نشر بدعم من الجامعة الأردنية، سنة 1981، ص142.

ونفقاتها وطرق صرفها أيضاً، وهذه العبارة الأخيرة وردت مطلقة دون تفيد، وعليه فإن هذه الرقابة تمتد لتشمل أنواعاً أخرى منها رقابة قانونية تعني بالتصرفات المالية سواء كانت على شكل نفقة أو إيراد مستندة إلى نص تشريعي يجيزها، ومنها أيضاً رقابة الأداء أو ما يسمى برقابة على مردود الإنفاق كما يمارس الديوان الرقابة الإدارية كرقابته على تعيينات الموظفين في الدوائر الخاضعة لرقابته وترفيعاتهم ورواتبهم وكافة شؤونهم.

2- لا تمتد رقابة ديوان المحاسبة على كافة الأموال المملوكة للدولة حيثما وجدت وفي أي صورة كانت إذ تقتصر رقابته على جهات معينة هي الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية والقروية ومجالس الخدمات المشتركة.

3- الأصل في رقابة ديوان المحاسبة أنها رقابة لاحقة بمعنى أنها تجري بعد إكمال التصرفات المالية وهو ما يستشف بمفهوم المخالفة للمادة 24 من قانون الديوان التي نصت على "يحق لرئيس المحاسبة بموافقة رئيس الوزراء أن يقرر التدقيق في النفقات قبل الصرف" وبالإستناد لهذا النص فإن الديوان يمارس حالياً الرقابة المسبقة إذ يدقق في المستندات التي تزيد قيمتها عن ألف دينار بتكليف من رئيس الوزراء.

4- على الرغم من أن الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة ملزمة بتسهيل مهمته في التدقيق في كافة وثائقها المالية وفي أي مرحلة كانت وفي مستودعاتها أيضاً وبالطريقة التي يراها الديوان مناسبة، إلا أن الرأي الذي يتبناه الديوان منها وفي مثل هذه الحالة لا يملك الديوان أية وسيلة بأن يجبر هذه الدوائر على التقيد برأيه، وكل ما يملكه حيال هذه المسألة هو أن لا يجيز مستند الصرف المتعلق بالمعاملة المعترض عليها، وأن يضمن هذه المخالفة في تقديره السنوي الذي يرفعه لمجلس النواب في بدء الدورة العادية لمجلس النواب أو أن يرفعها على شكل تقارير خاصة للمجلس إذا كانت هذه المخالفة من الخطر والأهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها.

وعلى الرغم من أن دور ديوان المحاسبة يكمن في الرقابة على واردات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها إلا أن لهذه الرقابة دوراً كبيراً في صون المال العام والمحافظة عليها فكثيراً ما يكتشف

الديوان أثناء قيامه بمهامه وجود عمليات تلاعب وتزوير واختلاس المال العام، فيتم إحالتها إلى القضاء لمحاسبة المعتدين كما أن التقرير السنوي لديوان المحاسبة لسنة 1993 أظهر أن الديوان حقق وفراً مالياً للخزينة في تلك السنة مبلغ مقداره حوالي 7 ملايين دينار تقريباً⁽¹⁾.

أما في فلسطين فإنه بعد قيام السلطة الوطنية الفلسطينية فقد قام المشرع بإصدار القانون رقم 17 لسنة 1995 بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة⁽²⁾. حيث جاء في المادة 2 منه "وتهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج". ويمكن إستنتاج الملاحظات التالية على هذا القانون:

- 1- الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة حسب المادة 7 من القانون تشمل الوزارات وأجهزة السلطة المختلفة والهيئات والمؤسسات العامة والنقابات والجمعيات والاتحادات بمستوى أنواعها أو مستوياتها وكافة الشركات الخاصة التي تساهم فيها السلطة، أو تتلقى مساعدة منها بالإضافة على وحدات الحكم المحلي ويجوز لرئيس السلطة إخضاع جهات أخرى إلى رقابة الهيئة.
- 2- تمارس هذه الهيئة المشكلة بحكم القانون وظائف رقابية ثلاثة هي: رقابة مالية ورقابة إدارية ورقابة قانونية.

- 3- وقد نصت المادة 13 من القانون على إعطاء صلاحيات واسعة للهيئة في بحث شكاوى المواطنين عن الإهمال في الوظيفة وحق الطلب والاطلاع على أية ملفات أو أوراق وسماع من تراه مناسباً وكذلك وقف الموظف عن العمل إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك وطبقاً للقوانين وإحالة من تراه مناسباً للقضاء.

- 4- حددت المادة 14 من هذا القانون أنواع المخالفات المالية التي تقوم الهيئة بمراقبتها وإتخاذ كافة الإجراءات لاسترجاع المبالغ التي صرفت دون وجه حق واستردادها.

(1) فريحات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سبق ذكره، ص 129.

(2) مجموعة التشريعات الفلسطينية من عام 1994-1998، مج 1. من أ. س، إعداد ديوان الفتوى والتشريع، وزارة العدل، ص 474.

5- حددت المادة 18 أنواع المخالفات الإدارية التي تقوم الهيئة بمراقبتها.

6- من خلال المادة 25 من القانون ترفع التقارير إلى رئيس السلطة بشكل دوري ويقوم رئيس الهيئة برفع نتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية وإرسالها إلى رئيس السلطة وإلى وزارة المالية والجهات المعنية.

7- قامت المادة 34 من القانون بإلغاء قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952 وتؤول صلاحيات واختصاصات ديوان المحاسبة أينما وردت إلى الهيئة، كما يلغي كل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

وبالرجوع إلى قانون صيانة أموال الدولة الأردني رقم 20 لسنة 1966 فقد عرف هذا القانون أموال الدولة بما يتناسب مع أغراضه على أنها "أية أموال منقولة تعود للدولة أو لإدارة عامة أو صندوق مالي خاضع لإشرافها بما في ذلك النقود والسندات والتحويلات ذات القيمة المالية".

لقد أصبح قانون صيانة أموال الدولة ساري المفعول من تاريخ 1951/4/1 ونشر في الجريدة الرسمية في العام 1912 بتاريخ 1966/4/5 وهذا القانون له صفة المرجعية والسبب هو الحرص على أموال الدولة والرغبة في تحصيلها ممن استولوا عليها حتى ولو تصرفوا فيها لغيرهم.

الفرع الثالث - محكمة صيانة أموال الدولة:

لقد نص هذا القانون على تشكيل محكمة خاصة تسمى (محكمة صيانة أموال الدولة) وسوف يتم التطرق إلى هذه المحكمة على النحو التالي (تنص هذه المادة 3 من القانون على تشكيل المحكمة من رئيس محكمة إستئناف عمان رئيساً، وعضوية موظفين آخرين الأول: ينتخبه رئيس ديوان المحاسبة، والثاني: ينتخبه وزير المالية. ويمثل الإدعاء العام النائب العام أو من ينيبه إضافة إلى رئيس ديوان المحاسبة أو من يفوضه من موظفي الديوان. وتتعدّد هذه المحكمة عند حدوث سرقة لأموال الدولة أو إختلاسها).

ولا يشترط لكي تطبق المحكمة أحكام هذا القانون أن يصدر حكم قطعي من المحكمة المختصة على الموظف أو الشخص الذي سرق أموال الدولة أو اختلسها إذ يكفي أن يعترف هذا الموظف أو ذلك الشخص خطياً بإدخاله لأموال الدولة المكلف بإدارتها أو الإشراف عليها بذمته ولو لم يلاحق جزائياً لأية أسباب كانت.

أما اختصاصات هذه المحكمة كما بينتها المادة 4 من هذا القانون هي:

1- التحقيق في أية أموال منقولة أو غير منقولة تسربت لأي شخص كان من قبل أي موظف أو أي شخص وأن يعتقد أن ذلك الموظف قد باعها أو وهبها أو أجرها أو رهنها بقصد تهريبها للحيلولة دون حجزها من قبل الدولة.

2- التحقيق في أية أموال منقولة أو غير منقولة يعتقد أن ذلك الموظف أو الشخص المدان حصل عليها أو أجرى أية تحسينات عليها، أو أقام أية عمارة أو غرس أية أشجار أو أية إجراءات أخرى بسبب ما حصل عليه من أموال مسروقة أو مختلصة سواء أكانت هذه الأموال المنقولة أو غير المنقولة مسجلة باسمه أو يضع يده عليها أم مسجلة باسم زوجته أو أقاربه أو أي شخص أجنبي آخر.

وفي هذا المجال نص القانون على أن جميع الأموال غير المنقولة التي سجلت باسم الموظف منذ شغله لوظيفته أو باسم أصول أو فروع أو زوج أو أخوة ذلك الموظف تعتبر أنها من أموال الدولة إلا إذا أثبت ذلك الشخص المسجلة الأموال غير المنقولة باسمه أنها ليست من تلك الأموال.

ولمحكمة صيانة أموال الدولة عدة صلاحيات منها:

1- أن تحكم بإعادة الأموال التي يثبت لها أن المدان قد تصرف بها على النحو الوارد في الفرع الأول من هذا المطلب له وتسجيلها باسمه إلا إذا أثبت صاحبها أنه حصل عليها بحسن نية ولقاء عوض عادل.

2- أن تدعو أي شخص للشهادة أو تطلب منه إبراز أية وثيقة.

3- للمحكمة أن تقبل أية بينة شفوية أو خطية من أجل الفصل بالدعوى وتصدر قرارها بالإجماع أو الأكثرية واستناداً إلى قناعتها المطلقة.

4- للمحكمة أن تمنع أي شخص من السفر وأن تلقي الحجز التحفظي على أية أموال يطلب إليها رئيس ديوان المحاسبة.

5- تحصل الأموال بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية بعد صدور الحكم من المحكمة.

بقي الإشارة إلى أن هناك اتجاهاً لتعديل هذا القانون في الأردن للتوسع في شمول الجرائم وعدم اقتصارها على جريمتي السرقة والاختلاس، بل لتشمل أيضاً جرائم (رشوه واستثمار الوظيفة العامة وغير ذلك من الأفعال وتطبيقه على الشريك والمحرّض والمتدخل وإعادة تشكيل محكمة صيانة أموال الدولة بحيث يكون القضاة جميعهم من القضاة النظاميين⁽¹⁾).

أما فلسطين فإن هذا القانون لم يجد طريقه إلى النور حتى الآن وبقي ساري المفعول من ناحية نظرية فقط الأمر الذي يتوجب على المشرع الفلسطيني تفعيل هذا القانون مع معالجة الثغرات الواردة فيه بما يتناسب وروح العصر والتطورات والتحديات التي يعيشها الواقع الفلسطيني.

(1) كنعان، نواف: القانون الإداري الأردني، ص 187، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث

الدين الضريبي

الفصل الثالث

الدين الضريبي

تعتبر الضريبية من أهم الإيرادات العامة للدولة، حيث تشكل الضرائب الجزء الأكبر من هذه الإيرادات، والدين الضريبي يترتب على كل مكلف (طبيعي أو معنوي) وذلك حسب القوانين الضريبية، ويعتبر الدين الضريبي ديناً في ذمة المكلف إلى حين تحصيله ودخوله الخزانة العامة للدولة.

تقوم الدولة بتحديد النفقات العامة الملقاة على عاتقها، وهذا يستلزم منها تحديد الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات حتى تتمكن من الوفاء بها على أكمل وجه، وعند تحديد الضريبة أو الدين الضريبي فإنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار مبدئي الوفرة المالية (بحيث تتوفر للدولة الأموال والإيرادات اللازمة حتى تتمكن من القيام بالواجبات الملقاة على عاتقها على أكمل وجه) ومبدأ العدالة الضريبية (للمكلف وذلك بأن يساهم بجزء من دخله في تغطية النفقات العامة الملقاة على عاتق الدولة حسب المقدرة التكاليفية للمكلف وللخزانة العامة، وذلك بأن تحصل على حقها في المواعيد المحددة).

وحتى تتمكن الدولة من القيام بالمهام الملقاة على عاتقها لا بد من تحديد الدين الضريبي والذي يقصد به المبلغ المترتب في ذمة الممول لصالح الخزانة العامة⁽¹⁾. ويتبين من خلال التعريف أن للضرائب أهمية اقتصادية وذلك بتوفير بنية أساسية من طرق وقطارات وحل المشكلات الاقتصادية من بطالة وتضخم وركود اقتصادي، كما تساهم في تحسين أوضاع المجتمع فمثلاً إنكلترا خلقت ما يسمى بالثورة الصامتة حيث مكنتها الضريبة من تعزيز البنية الاقتصادية وأصبحت من الدول الصناعية المتقدمة⁽²⁾.

(1) حوسو، محمود ذيب: النظام القانوني للمنازعات الجنائية، برنامج المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، بحث غير منشور، 1999، ص8.

(2) اليحيى وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة، ط1، 1996، ص24.

إضافة إلى الأهمية الاجتماعية للضرائب والتي تتمثل في إشباع الحاجات العامة من صحة وتعليم ورعاية أفراد المجتمع، كما أن هناك أهمية سياسية وأخلاقية.

ويكون البحث في هذا الموضوع من حيث مفهوم وأسس الدين الضريبي وتحصيله في

المبحثين التاليين:-

المبحث الأول:- أساس الدين الضريبي وتحصيله.

المبحث الثاني:- ضمانات التحصيل وحماية الدين الضريبي.

المبحث الأول:- أساس الدين الضريبي وتحصيله.

تنص المادة 88 من القانون الأساسي الفلسطيني على ما يلي: فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون⁽¹⁾، وتنص المادة 89 من ذات القانون على ما يلي:- " يبين القانون الأحكام الخاصة بتحصيل الأموال العامة وبإجراءات صرفها على أن كافة المواد التي تليها حتى المادة 97 من القانون تأتي استكمالاً للنظر المتعلق بالضرائب والأموال العامة وهي تقرأ تحت بند واحد وهو الضرائب والمال العام. وبإستقراء هذه النصوص يتضح أن المشرع الفلسطيني أخذ بتوجه المشرع الأردني حيث نصت المادة 111 من الدستور الأردني على ما يلي: "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون"⁽²⁾. ولا تدخل في بابها أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأموال الدولة، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال. " وهو ما إتجه إليه القضاء المصري، حيث جاء في قرار لمحكمة القضاء الإداري المصري الصادر بتاريخ 30 يوليو 1952، في القضية رقم 568 ما يلي: " إن الدولة إذا كان لها دستور مكتوب وجب عليها إلزامه في تشريعها وفي قضائها وفيما تمارسه من سلطات إدارية وتعيين اعتبار

(1) القانون الأساسي المعدل لسنة 2002، المنشور في الوقائع الفلسطينية، ع2، في 2002/3/12.

(2) الدستور الأردني لسنة 1952، الفصل السابع، الشؤون المالية.

الدستور فيما يشتمل من نصوص وفيما ينطوي عليه من مبادئ، وهو القانون الأعلى الذي يسمو على جميع القوانين، والدولة في ذلك إنما تلتزم أصلاً من أصول الحكم الديمقراطي وهو الخضوع لمبدأ السيادة الدستورية⁽¹⁾.

إذاً الدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون وهو الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من خلال كيفية نشوء الدين الضريبي.

ويكون البحث في موضوع الدين الضريبي من حيث تحديد وتقدير معدلات الضريبة وتحصيلها بالفروع التالية:-

الفرع الأول: تحديد الدين الضريبي وتحصيله

1- تحديد الدين الضريبي:

المقصود بتحديد الدين الضريبي: (تحديد دين الضريبة) هو حساب قيمة الضريبة بواسطة تطبيق المعدلات الضريبية الواردة في النظم والقوانين الضريبية على الوعاء الضريبي ويتحدد معدل الضريبة في النظم والقوانين وفقاً للطريقتين التاليتين⁽²⁾:

1 الضرائب التوزيعية.

2 الضرائب القياسية.

وستنطلق بإيجاز إلى هذين الأسلوبين من الضرائب

1- **الضرائب التوزيعية** ويقصد بها الضرائب التي تتحدد قيمتها الإجمالية مقدماً أو بعبارة أخرى المبالغ الإجمالية الواجب تحصيلها مقدماً من هذه الضرائب وبعد ذلك يتم توزيع هذه المبالغ بين الأقاليم المختلفة، لكل إقليم على حدى وعادة ما يتم تحقيق ذلك بواسطة لجان تخصص لهذا الغرض ومن الجدير بالملاحظة في هذا الشأن أن هذا الأسلوب لا ينطبق إلا في الحالات التي

(1) حسني، أحمد نجيب: مجموعة مجلس الدولة لأحكام القضاء الإداري، السنة السادسة، مج3، بلا دار نشر 1226

(2) يحيى وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص82.

يتم تحديد المبالغ الإجمالية للضرائب التوزيعية مقدماً حيث لا يمكن استخدام هذا الأسلوب مثلاً بالنسبة للضرائب على الإنفاق

2-الضرائب القياسية: ويقصد بها تحديد سعر الضريبة إما في شكل نسبة معينة من المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل مبلغ مطلق على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة دون القيام بتحديد إجمالي للمبالغ التي سيتم تحصيلها⁽¹⁾.

أما كيفية نشوء هذا الدين الضريبي وكنتيجة لهذين الأسلوبين من الضرائب فقد اختلفت الآراء حوله، فمن الآراء ما يرى بأنه لا يكفي لنشأة دين الضريبة تحقق الشروط والظروف التي حددها المشرع، وإنما لا بد من صدور قرار يربط الضريبة من قبل الجهة الإدارية المختصة بتقدير ضريبة الدخل⁽²⁾. أما محكمة النقض المصرية، فقد جاء في قرار لها "أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون، أما واردة الضريبة فهي أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة ولا تعتبر مصدراً للالتزام بالضريبة أو شرطاً لتكونه⁽³⁾.

إن نستنتج أن دين الضريبة ينشأ بتحقق الواقعة القانونية.

شروط الواقعة القانونية:

حيث تحدد هذه الشروط بعدة أنواع سنتناولها بإيجاز وهي:

أ-شروط موضوعية: أي أن تفرض ضريبة الدخل على ما يتحقق للمكلف من إيرادات.

ب- شروط شخصية: حيث جاء في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني⁽⁴⁾ في المادة الأولى منه حول تعريف الشخص المعنوي والشخص الطبيعي والمكلف: نظراً لكون اختلاف الأحكام عند

(1) يحيى وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص83.

(2) بيومي، زكريا: المنازعات الضريبية بربط وتحصيل الضريبة، جامعة القاهرة، بلا سنة نشر، ص20.

(3) بيومي، زكريا: المنازعات الضريبية بربط وتحصيل الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص95 وما بعدها

(4) قانون ضريبة الدخل رقم 17 السنة 2004، المنشور بالوقائع الفلسطينية ع53 بتاريخ 28 فبراير 2005.

التعاطي مع شخصية المكلف وتحديد الشخصية له أهمية كبيرة في تكييف الوقائع القانونية عند تطبيق الأحكام نظراً لكون اختلاف الأحكام عند التعاطي مع شخصية المكلف.

ج- شروط مكانية: أي تحديد المكان الذي يخضع فيه المكلف لأحكام الضريبة سواء أكان داخل حدود فلسطين أم خارجه.

د- الشروط الزمانية: أي المدة التي يترتب فيها على المكلف دفع الضريبة وهي عادة ما تحدد بسنة واحدة، وقد نصت المادة (3) من قانون ضريبة على ما يلي: "الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة مالية بصورة دورية أو بصورة متقاطعة أو لمرة واحدة".

أما المشرع الفلسطيني فقد أخذ طريقة فرض الضريبة بما يخدم المصلحة العامة ومصلحة الضريبة دون الأخذ بشرط معين، حيث نصت المادة (5) من قانون الضريبة الدخل على ما يلي: - "فرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة ويتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة".

3- أهمية تحديد دين الضريبة:

يتم تحديد الدين الضريبي بالتحقق والتثبت من وجود الواقعة القانونية للربط عليها وتكمن أهمية تحديد الدين الضريبي على النحو التالي:

أ- تحديد مبلغ الدين الضريبي: حيث أعطى المشرع مأمور التقدير صلاحيات واسعة للوصول إلى دخل المكلف الحقيقي الخاضع للضريبة، حيث نصت المادة (19) من قانون ضريبة الدخل على المأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاته وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات " إلخ المادة" فالمشرع أعطى مأمور التقدير صلاحية واسعة في التحقق والتثبت، وبعد ذلك يقوم بربط الضريبة، ثم يتم تبليغ المكلف بالضريبة المستحقة بواسطة إشعار.

ب- **التأكد والتحقق من وجود الواقعة القانونية:** حيث يتوجب التأكد من وجود الوقائع القانونية التي تؤكد انشغال الذمة المالية للمكلف، وقد أعطى المشرع صلاحيات واسعة لمأمور التقدير حسب المادة (22) من القانون الفلسطيني في الفقرة الثانية منها، والتي أعطت صلاحية إجراء التحقيق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم، وأن يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والمستندات الأخرى، المتعلقة بالعمل، ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون. وقد أضافت الفقرة الثالثة صلاحية طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون، كما يجوز للمدير أو الموظف المفوض من قبله خطياً تبادل المعلومات الضريبية مع الدوائر المالية والضريبية لغايات الحفاظ على حق الخزينة فقط.

الفرع الثاني - طرق وأساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتتجسد هذه الطرق في تقدير المادة الخاضعة للضريبة والنشاط الخاضع للضريبة في الأساليب التالية:-

1- أسلوب المظاهر الخارجية:

حيث تستند إلى المظهر الخارجي للممول والنشاط الخاضع للضريبة⁽¹⁾ مثل المنزل المقيم فيه الممول، وفيما إذا كان ملكاً أو إيجاراً، أما فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية فتعتمد على أجرة المحل وعدد الآلات المنتجة وعدد العمال.....الخ، وبناءً على ما سبق فإن هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة لا تعتمد على تقديم الإقرارات أو المستندات من الممول، لذلك فإن هذه الطريقة لا تتوخى الدقة في التقدير، بل تعتبر طريقة بدائية يمكن الأخذ بها في حالة انخفاض درجة الوعي لدى بعض الدول⁽²⁾.

2- أسلوب التقدير الجزافي:

تعتمد هذه الطريقة على التقديرات الجزافية أي التقريبية والتي يتم التقدير بناءً على قرائن مرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة مثل تقدير الربح التجاري للممول بواسطة رقم مبيعات

(1) المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل**، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر 2000، ص 41.

(2) يحيى وخريوش، حسين وحسن: **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص 79.

الخ وعليه فإن هذه الطريقة تعتمد في تقدير المادة الخاضعة للضريبة على القرائن المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة وليس على الحقائق⁽¹⁾.

3- أسلوب الإقرارات المقدمة من غير الممول:

تقوم هذه الطريقة على إقرارات مقدمة من أشخاص آخرين غير الممول عن بعض إيرادات الممول. مثل الطلب من الشركات تقديم إيرادات ضريبية عن قيمة الأرباح والفوائد الموزعة.

4- أسلوب الإقرارات المقدمة من الممول (التقدير الذاتي):

ويكون الدور فيها للممول، إذ يقوم بتقديم إقرار ضريبي عن إيراداته وتقديمها لمصلحة الضرائب، علماً أن هذه الطريقة هي أكثر الطرق شيوعاً في الدول المتقدمة كونها تخفف كثيراً من أعباء الإدارة الضريبية وتقلل من نفقات الجباية.

5- أسلوب التقدير الإداري المباشر:

وفي هذه الطريقة تعتمد على الإدارة الضريبية لتقدير الضريبة الواجبة عن المكلف حيث تقوم الإدارة بإجراء التحديتات اللازمة عن نشاط الممول، والقيام بتفتيش دفاتره ومستنداته وإستجوابه وتجميع كافة البيانات والمعلومات المفيدة عند تقدير المادة الخاضعة للضريبة⁽²⁾.

6- الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل:

المبدأ المقرر في التشريع الفرنسي أن الاختصاص بربط الضرائب المباشرة للضرائب المماثلة لها ينعقد للإدارة العامة للضرائب، أما تحصيل هذه الضرائب (ضريبة الدخل، والضريبة على الشركات الضرائب المباشرة المحلية)، فينعقد لإدارة الحسابات العامة وهي إحدى الإدارات التابعة لوزارة المالية أو وزارة الميزانية، ويعهد إليها بصفة أساسية بأعمال

(1) المحاميد، موفق سمور علي: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل - دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص43.

(2) يحيى وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص82.

الخزينة العامة والحسابات الحكومية، ويتولى التحصيل على المستوى المحلي محاسبو الخزائنة ويباشرون أعمالهم تحت إشراف المحاسب المباشرة التي يتم تحصيلها عن طريق أوراد إسمية، واستثناء من هذا المبدأ يتولى محاسبو الإدارة العامة للضرائب تحصيل الضرائب المباشرة التي تحصل بدون أوراد إسمية⁽¹⁾.

ويلاحظ أن مبدأ الفصل بين الإدارات المختصة يربط الضرائب المباشرة وبين الإدارات المختصة بتحصيلها المعمول به في التشريع الفرنسي لا يجد ما يبرره، على أن المشرع الفرنسي اتخذ مساراً آخر بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فالإدارة العامة هي المختصة بربط جميع أنواع الضرائب بما فيها الضرائب غير المباشرة والتي تختص عن طريق محاسبيها بتحصيل الضرائب الغير مباشرة، كما تتولى الإدارة العامة للجمارك المختصة بربط الضريبة الجمركية تحصيل هذه الضريبة، وكذلك الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على البضائع المستوردة والغير مباشرة الأساسية⁽²⁾.

فالضرائب تقسم إلى عدة أقسام منها ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية وضريبة الأبنية وما إلى ذلك من ضرائب، وقد حدد القانون الإطار الذي ينظم فيه كل نوع من هذه الأنواع وقسم الاختصاص بتحصيل الدين الضريبي لكل دائرة من هذه الدوائر، فهنا نجد أن التحصيل يكون بإحدى الحالتين التاليتين:-

1.6 التحصيل من دائره ضريبية الدخل:

لقد بينت المادة (45) من قانون ضريبة الدخل طريقة تحصيل ضريبة الدخل حسب النص التالي: تقوم الدائرة (ويقصد بالدائرة دائرة ضريبة الدخل حسب المادة 1 من هذا القانون) بتنفيذ أحكام هذا القانون، وترتبط بالوزير، ويكون لها مدير عام ومن تدعو الحاجة إليه من المساعدين ومأموري التقدير والموظفين.

(1) عبد الرؤوف، محمد أحمد: المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، 1998، ص249.

(2) عبد الرؤوف، محمد أحمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، مرجع سبق ذكره، ص250.

2.6 التحصيل من دائرة مستقلة عن دائرة الضريبة

وهذا النظام غير معمول به إلا في الأنظمة التي تعطي دائرة الضريبة صلاحية محددة، وتقتصر على التحقق والتنشيط لربط الضريبة وفق أحكام القانون الضريبي. وقد أخذ النظام التونسي بهذا المبدأ وفقاً للفصل الحادي عشر من مجلة المحاسبة العمومية التونسية رقم 81 لسنة 1973 التي جعلت صلاحية الجباية من صلاحية المحاسبين العموميين ومنحهم سلطات الرقابة على حق يصدر المعاليم وجعلهم يخضعون مباشرة لسلطة وزير المالية⁽¹⁾.

بقي الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية هي التي تحدد الاختصاص المكاني لتحديد مكان وصلاحية الجهة المختصة بالتنفيذ حتى لا تحدث أية إشكاليات عندما يريد دفع الدين الضريبي من قبل المكلف.

الفرع الثالث - طرق تحصيل الدين الضريبي

بعد أن تحدثنا في الفرع الأول عن الدين الضريبي بشكل عام، فإننا سوف نبحت تباعاً طرق تحصيل الدين الضريبي الذي هو من الوسائل التي تحمي الضريبة، حيث إن المشرع قد وضع أصولاً في تحصيل الدين الضريبي وهو بالنتيجة يأخذ بالحماية المقرر لهذا الدين والسؤال الذي يطرح نفسه هو كيف سيتم تحصيل الدين الضريبي؟ ويعد هذا السؤال من أكثر موضوعات ضريبة الدخل أهمية وحساسية، وعليه نتوقف طبيعة العلاقات التي تنشأ بين المكلفين دافعي الضريبة وهم ممولو نفقات الدولة ودائرة ضريبة الدخل حيث أن المهم ليس فرض الضريبة وإنما في النهاية تحصيلها، فكفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على صحة ما يفرض من ضرائب ولكن المهم هو ما يتم تحصيله من هذه الضرائب، إن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلاً في سنة ضريبة وليس ما تم تقديره على المكلفين. وتختلف طرق تحصيل الضريبة وتتعدد من تشريع ضريبي لآخر، ومن

(1) الدبك، احمد زياد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، رسالة ماجستير، لسنة 2003، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ص 60.

مكلف لآخر حسب طبيعة الدخل الذي يخضع للضريبة، وحسب توقيت تحصيل الضريبة حيث تتعدد طرق تقدير الضريبة باختلاف وقت تحصيلها وهي:

1- نظام خصم المصدر

حيث يقوم هذا النظام على تحصيل الضريبة المستحقة مباشرة من قبل المصدر الذي يتولى دفعها للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة التي قدمها وهي تعد بالنسبة للمكلفين الذين لهم دخول خاضعة للضريبة، ويطلب من هؤلاء الحصول على شهادة تفيد صحة المبلغ المستقطع من المكلف لعمل مقاصة من مجموع الضريبة المستحقة، وعادة ما يتم توريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب صلاحية الاتفاق مع الممول على مقدار الأقساط ومواعيد استحقاقها، وقد يتم الوفاء المباشر لدين الضريبة عن طريق قيام الممول بلمصق طوابع الواردات على بعض المحررات والأوراق الثبوتية⁽¹⁾.

وتطبق هذه الطريقة في معظم التشريعات الضريبية في العالم خاصة على الرواتب والأجور وما في حكمها حيث تلزم التشريعات الضريبية أصحاب العمل بخصم المستحقات الضريبية على دخل الأجور ورواتب موظفيهم وعمالهم مباشرة، وتسلمهم صافي دخلهم بعد خصم الضريبة.

وينطبق تعريف أصحاب العمل على كافة المؤسسات التي تضم مستخدمين لديها بما في ذلك منشآت الأعمال والشركات العادية والمساهمة والجمعيات، وينطبق على كافة الوحدات الحكومية من وزارات ووحدات شبه حكومية وبلديات وحكومات محلية، وهي جميعها ملزمة بعمل خصم مصدر وتعتبر هذه طريقة سهلة من طرق تحصيل الدين الضريبي.

حيث وضع المشرع عملية التحصيل للضريبة المستحقة على المكلفين على طرف ثالث وهو صاحب العمل، ويشمل خصم المصدر كل الأجور والمكافآت وما في حكمها بغض النظر عن طريقة جانيها مثل كون الأجور تدفع شهرية أو أسبوعية أو حسب حجم الإنتاج، أو حسب

(1) اليحيي وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

نسبة من الربح أو المبيعات. ويتم خصم المصدر من إجمالي الدخل وليس من صافي الربح وقد بدأت العديد من التشريعات الضريبية العمل على تطبيق هذه الفكرة على المدفوعات الأخرى من غير الرواتب مثل أنشطة المقاولات والنقل والتأمين وغيرها حيث يتولى صاحب العمل خصم مقدار الضريبة المستحقة للمكلف عند دفع مستحقاته التي يحصل عليها مقابل خدماته وتبقى عملية خصم المصدر من الرواتب وما في حكمها أكثر تنظيماً من الحالات الأخرى وتعتبرها معظم التشريعات الضريبية طريقة تحصيل مستحقة بحيث يعد المستقطع بهذه الطريقة ضريبة نهائية لمعظم المكلفين المستخدمين ولا يطلب منهم أي إقرارات ضريبة إضافية طالما لا يوجد لهم مصادر دخل أخرى خاضعة للضريبة⁽¹⁾، ولطريقة خصم المصدر إجراءاتها وتفصيلاتها وهي تختلف من تشريع ضريبة لآخر، وبصورة عامة يجب أن تضم التشريعات نصوصاً توضح العناصر الأساسية لطريقة تحصيل ضريبة الدخل بواسطة خصم المصدر وهذه العناصر تشمل كلاً من:

أ- تحديد الجهات الملزمة بخصم المصدر أي الجهات التي لديها مستخدمون..

ب- طريقة حساب الضريبة المستحقة واستقطاعها وأشهرها نماذج حساب ضريبة الدخل للمكلفين.

ج- فترة تحويل الضريبة المستحقة: وذلك بتقديم كشوف خصم بصورة دورية أو شهرية....

د- المستندات المطلوبة لعمل خصم مصدر مثل نماذج شهادة خصم المصدر التي تعطي للمكلف ونماذج كشوف معدلات الضريبة....الخ.

2- نظام دفع السلفيات المقدمة (تحت الحساب).

لقد عمدت العديد من التشريعات الضريبية على العمل على تحصيل الضريبة أثناء السنة الضريبية وليس بعد الانتهاء منها وعلى دفعات دورية شهرية أو ربع سنوية، وتعرف (بالدفعات على الحساب) أو (الدفعات المقدمة) أو (السلفيات) تحت الحساب، وتخالف هذه الطريقة قاعدة

(1) صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1997، ص 361.

الضريبة المتعلقة بضرورة التحقق من حصول الدخل قبل تحصيل القيمة المستحقة عليها، ولكن المشرع الضريبي وجد في هذه الطريقة ما يضمن حق الدولة من الإيرادات المستحقة على المكلفين، كما يتم تحصيلها بطريقة مناسبة بحيث تتم على دفعات، ومن نتيجة الدخل الذي يتدفق خلال السنة الضريبية.

ويتطلب استخدام طريقة السلفيات المقدمة كوسيلة رئيسية لتحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين تحديد وتعريف كل من:

أ- الأشخاص المكلفين بدفع سلفيات على حساب الضريبة وهم في الأغلب: أصحاب الأعمال والشركات المساهمة العامة والخاصة.

ب- أساس تحديد حتمية الدفعة أو السلفية حيث يأخذ دخل المكلف للسنة السابقة على سنة الضريبة والتي تعرف بسنة الأساس.

ج- عدد الدفعات المطلوب دفعها وتواريخ استحقاقها.

د- طريقة دفع السلف وتوضيح الآلية والنماذج والإشعارات الواجب استخدامها.

هـ- تغير قيمة السلفه من زيادة أو نقصان وإعادة النظر فيها ووقف العمل بها.

3- طريقة الدفع عند تقديم الإقرار والتسوية النهائية:

يتم دفع قيمة الضريبة المستحقة بكاملها في الحالات التي لا يستخدم منها طرق خصم المصدر أو نظام السلفيات المسبقة مع تقديم الإقرار الضريبي، في حين يرفق مع الإقرار الضريبي رصيد الضريبة المستحقة في حالة كون المكلف دفع سلفيات أو خصم مصدر أو دفع الاثنين معاً وتعمل معظم الدول على منح مرحلة لدفع الضريبة المستحقة عن السنة الضريبية المنتهية أو لتسوية فرق الضريبة المستحقة، وتكون مرحلة دفع الضريبة هي نفس مرحلة تقديم الإقرار الضريبي إذ يجب أن ترفق مبلغ الضريبة والإقرار معاً، وتصل المرحلة هذه في معظم التشريعات الضريبية إلى أربعة أشهر، ولا يسمح بتمديداتها إلا في حالات خاصة بحسب ما تنص

عليه التشريعات الضريبية، وحتى في الحالات التي يمكن تمديد فتره تقديم الإقرار لمدة أخرى قد تصل إلى ستة شهور بعد نهاية السنة كما هو الحال في قانون الضريبة الأمريكي حيث يجب دفع 90% من قيمة الضريبة المتوقعة لحظة طلب تأجيل فترة تقديم الإقرار الضريبي وعليه فإن طريقة الدفع عند تقديم الإقرار الضريبي لا تمنح المكلف تأجيل دفعها في حالة طلبه تأجيل تقديم الإقرار.

وتعد طريقة دفع الضريبة عند تقديم الإقرار الضريبي الأولى من قبل المكلف أو عند تحديدها من قبل مأمور الضريبة هي من أكثر الطرق استخداماً لتحصيل الضريبة المفروضة على كافة أنواع الدخل باستثناء دخل الرواتب، ويتم دفع الضريبة عادة بشكل موجه لدائره ضريبة المكلف في الفترة الممنوحة للدفع بعد إنتهاء السنة الضريبية، وهي نفس الفترة الممنوحة لتقديم الإقرار الضريبي للمكلف. ويعد تقديم الإقرار الأولي ودفع قيمة الضريبة المستحقة أو الرصيد المستحق في حالة نظام السلفيات بمثابة تسوية نهائية للضريبة في معظم حالات المكلفين حيث نجد أن الإقرار الأولي المقدم من المكلفين يصبح نهائياً بصورة آلية في معظم التشريعات الضريبية مالم يكن هناك شكوك حول صحته بل إن معظم الدول المتقدمة تفحص فقط عيّنه يتم اختيارها عشوائياً من الإقرارات الضريبية المقدمة لا تزيد عن (5%) من مجموع إقرارات المكلفين وتقبل (95%) من تقديرات المكلفين⁽¹⁾.

4- طريقة دفع متأخرات الضريبة بالتقسيط:

قد تنشأ الخلافات التي قد تنشأ بين المكلفين ودائرة الضريبة على تقدير قيمة الضريبة، أو على الشك في البيانات المقدمة من مأمور الضريبة والدخول في مراحل الطعن المختلفة، أو بسبب ما يمكن أن يواجهه المكلف من عسر وتزداد هذه التراكمات مع مرور الوقت نظراً لأسعار الفوائد التي تضاف إليها بسبب تأخير الدفع والغرامات المضافة عليها الأمر الذي قد يتطلب تسويه ومعاملة خاصة مع المكلف. ومن المعلوم أن قيمة الضريبة المستحقة على مكلف يملك منشأة أعمال على سبيل المثال تبلغ ثلث أرباحه السنوية، وهو مطالب بدفعها في تاريخ

(1) صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، 366.

معين في حالة عدم وجود نظام السلفيات، وقد يجد المكلف نفسه لا يملك ذلك المبلغ في التاريخ المحدد خاصة أن منشآت الأعمال التي تستخدم أساس الاستحقاق في المحاسبة على أنشطتها حيث قد تجد أن معظم المبيعات هي ديون على عملائها. وهنا يقع المكلف في مشكلة سداد الضريبة المستحقة، وتجد دائرة الضريبة نفسها مضطرة للتعامل مع المكلف بصورة رحيمة مثلها مثل أي دائن يحرص على مدينه حتى يتمكن من تحصيل حقه، فلا جدوى هنا من إشهار إفلاس المكلف، لأن ذلك قد يؤدي إلى ضياع الضريبة المستحقة بصورة نهائية، ومن هنا فإن دائرة الضريبة غالباً ما تجد نفسها تعمل على جدولة دين المكلف وتقسيمه على أقساط متباعدة وحتى يتم سداد الضريبة المستحقة⁽¹⁾، ويتصل بتسوية الضرائب المستحقة لسنة ضريبية معينة تسوية الضرائب المستحقة في السنوات السابقة، فكثيراً ما يبقى الخلاف قائماً بين المكلف ودائرة الضريبة على قيمة المستحقات الضريبية سنة بعد أخرى، وهو إجراء شائع في الدول النامية بحيث تبقى الملفات مفتوحة للمكلف لأكثر من سنة ضريبية، ويتم التعامل مع ما يدفعه المكلف بصفتها دفعات على حساب الضريبة التي لم يتم تحديد قيمتها النهائية، وكثيراً ما نجد أن المكلف يقوم بدفع مبالغ عن سنة ضريبية معينة لم تبلغه دائرة الضريبة أن تلك المدفوعات سجلت لحساب ما يستحق عليه من سنة سابقة والجدول التالي يبين طريقة تحصيل ودفع ضريبة الدخل⁽²⁾.

جدول رقم 1. طريقة تحصيل ودفع ضريبة الدخل

الشخص الذي يقوم بعملية التحصيل	طرق التحصيل
صاحب العمل	أولاً: طرق الخصم من المبلغ 1- الرواتب
الجهة التي تطلب الخدمة المعينة	2- دفعات المقاولات
المكلف خلال سنة الضريبة.	ثانياً: نظام السلفيات 1- سلفيات الشخص الطبيعي
المكلف خلال السنة الضريبية.	2- سلفيات الشخص المعنوي
المكلف قبل استحقاق الدفع	3- خصم تعجيل الدفع

(1) صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، 368.

(2) صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 360.

طرق التحصيل	الشخص الذي يقوم بعملية التحصيل
ثالثاً: التسوية النهائية 1- دفع الضريبة عند تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف.	المكلف بعد انتهاء السنة الضريبية.
2- السداد الفوري للرصيد المتبقي	المكلف.
3- طريقة التقسيط والدفعات	المكلف بالتفاهم مع دائرة ضريبة الدخل.
4- دفعات لسداد ديني سابق.	المكلف بالتفاهم مع دائرة ضريبة الدخل
5- الحجز من قبل المحكمة	قرار الحجز على أموال المكلف بقيمة الضريبة المستحقة

5- التحصيل الجبري للضريبة

يعتبر التحصيل الجبري للضريبة من أهم طرق التحصيل، بعد أن يتم تقديم الإقرارات الضريبية، وتتم عملية الفحص والرقابة الضريبية تقوم الإدارة بتأسيس الغرض الضريبي وربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة وفقاً لأوراد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها، وتقع هذه الأوراد من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية وتحدد فيها مبالغ الضريبة والتاريخ المحدد للدفع فإذا لم يمتثل الممول لهذا التاريخ تضطر الإدارة أحياناً إلى ربط مبلغ إضافي كجزاء على هذا التأخير، ثم بعد ذلك إذا وجدت أن الممول متقاعس أيضاً عن الدفع، بمعنى أن حقوق الدولة معرضة للخطر فهنا تمارس الإدارة الضريبة سلطات واسعه بعد ضمان تحصيل الضريبة، وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في هذا الشأن حيث يناط بها وكما أشرنا من قبل تحصيل الإيرادات العامة اللازمة للنفقات العامة التي تتمثل بالنسبة لها في الضرائب المقررة على عاتق حقوق الخزنة العامة فإنه لا بد من إعطاء الإدارة عدة صلاحيات وحقوق ولعل أهمها وأخطرها هو في التحصيل الجبري لأموال المدين ويقع التحصيل الجبري على أمرين:-

- الحجز التحفظي.

- الحجز التنفيذي.

1.5 الحجز التحفظي: جاء في المادة (41) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ما يلي:

1- يصدر قرار حجز الأموال من قبل المحكمة المختصة على كل مكلف تخلف عن دفع الضريبة المستحقة بناء على طلب المدير بعد موافقة الوزير.

2- على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ لحساب الدائرة أو قام بتوريدها إليها تطبيقاً لأحكام هذا القانون أن يعطي المكلف الذي حجزت أو اقتطعت منه هذه المبالغ شهادة بناءً على طلبه معفاة من جميع الرسوم، وأن يوضح في هذه الشهادة المبالغ التي قام بحجزها، وتاريخ الحجز، وتاريخ توريدها لحساب الدائرة. وتعتبر الشهادات الصادرة عند الجهات التي قامت بالخصم لحساب الضريبة المستحقة على المكلف سنداً للوفاء بهذه الضريبة في حدود المبالغ المدفوعة. أما عن المادة (42) من نفس القانون والتي جاءت تحت عنوان عقوبة المنع من السفر " بعد رفع سعر المكلف لفرض ضمان تحصيل الضريبة المستحقة عليه بقرار من المحكمة المختصة بناء على طلب يتقدم به المدير بعد موافقة الوزير وموضاً أسباب طلبه ومبرراته ". فمما سبق فإنه يمكن أن نستنتج بأن الحجز التحفظي هو إجراء لمنع المكلف المدين للخرينة العامة من التصرف في ممتلكاته خوفاً من ضياع حق الخزينة وهو إجراء تتخذه الجهات المختصة بذلك قانوناً. " فهنا يقع الحجز التحفظي على جميع ممتلكات المكلف إلا أن أحكام الحجز المؤقت اقتصر نطاقها على مقتنيات المكلف كما سبق أن ذكرنا في المادة الثانية من قانون تحصيل الأموال الأميرية وهو يقع بناء على قرار المحكمة المختصة وهي البداية بصفتها صاحبة الولاية العامة وقرارها قابل للإستئناف لدى محكمة إستئناف ضريبة الدخل. وكذلك يعتبر الحجز من الإجراءات المتخذة لمجابهة الإمتناع عن دفع الأموال العامة. ويتم الحجز بموجب طلب مقدم إلى محكمة للحجز على أموال المحكوم عليه بموجب أحكام المادة (266) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001⁽¹⁾، وتتخذ الجهات المختصة إجراءات الحجز التحفظي بسبب الخوف من قيام المكلف بتهريب أمواله إلى الخارج أو مغادرة البلاد أو أي سبب يدعو إلى القلق والخشية من ضياع حق الخزينة العامة.

(1) قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001 المنشور في الوقائع الفلسطينية ع38، بتاريخ 5 سبتمبر 2001.

ويجوز للمحكمة أن تجبر المكلف على تقديم كفالة، وهو أمر نصت عليه أحكام المادة (277) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية أن يتم استدعاء المكلف الى المحكمة وإخباره بأن هناك طلباً مقدماً ضده لمنعه من السفر وتخيره المحكمة بين منعه من السفر أو تقديم كفالة (مالية أو عدلية) حسب واقع الحال وحسب قناعة المحكمة مقابل السماح له بالسفر، وضرورة تقديم كفيل يضمن حق الدولة جراء سفر المحكوم عليه.

أما القانون المصري فإن هناك القانون رقم 146 لسنة 1950 الذي أعطى حقاً لمصلحة الضرائب تمكيناً لها من المحافظة على حقوق الخزانة العامة، ويشمل الأموال التي يرى المدير العام لمصلحة الضرائب استيفاء الضرائب منها سواء أكانت عقارات أم منقولات وسواء أكانت تحت يد الممول نفسه أم تحت يد غيره وهو ما قرره المادة 90 من القانون رقم 253 لسنة 1935 على أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تكرر الحجز التحفظي بالنسبة للممول نفسه عن المبالغ المستحقة نفسها فإذا دفعت المصلحة لإنقضاء أربعة أشهر من تاريخ توقيعه دون إخطار الممول بمقدار الضريبة ثم عمدت بعد ذلك إلى توقيعه مرة أخرى كان عملها باطلاً ولا يعتد به⁽¹⁾.

2.5 الحجز التنفيذي: وهو قيام الإدارة بالتنفيذ الجبري على أموال المدين في حالة عدم قيام المكلف المدين بدفع الضريبة المستحقة عليه، أي أن هذا الإجراء يتم بموجب قرار إداري عملاً بأحكام تنظيم ذلك بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952 حيث جاء في المادة 34 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ما يلي: "إذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوماً من تاريخ تبليغه إشعاراً خطياً بدفعها بموجب أحكام هذا القانون فإنه يجوز لمأمور التقدير -بعد موافقة المدير- أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به، وقد نصت المادة 5 من القانون المشار إليه ما يلي: (إذا كان شخص مكلف بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول، وتخلف ذلك الشخص عن دفع ذلك المبلغ في الوقت المعين فتطبق أحكام هذا القانون لتحصيل المبلغ المذكور).

(1) عطية، محمود رياض: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، 1963، ص 585.

أما عن كيفية تنفيذ أمر الحجز فالمادة 8 من قانون تحصيل الأموال الأميرية تنص على أن الجابي بمجرد وصول قرار الحجز إليه من الحاكم الإداري أن يستصحب المختار أو عضواً يعينه الحاكم الإداري لهذه الغاية من أعضاء مجلس الإدارة وأن يدخل إلى منزل المكلف أو أرضه أو متجره وأن يحجز من مقتنياته بقدر ما يرى فيه الكفاية لتأدية المطلوب منه مع نفقات الحجز وفيما عدا الأموال المنصوص عليها في الفقرة (ج) من هذه المادة يحتفظ الجابي بالأموال المحجوزة مدة أسبوع أو يودعها شخصاً ثالثاً ذا ملاءمة على نفقة المكلف وعند إنتهاء تلك المدة تباع تلك الاموال بالمزاد العلني حسبما نصت عليه هذه المادة إذا لم يؤد المكلف ما هو المطلوب منه مع نفقات الحجز .

فهنا وضع المشرع شروطاً شكلية وجب على الجابي اتباعها ويجب الأخذ بعين الاعتبار بخصوص المادة السابقة أنه يجب الاحتفاظ بالمقتنيات لمدة أسبوع، وعند الإنتهاء يجب التنفيذ عليها فوراً. وينقضي الحجز التنفيذي إما بالتنفيذ على ممتلكات المكلف بالبيع أو الدفع للدولة حسب ما نصت عليه المادة 8 كما ذكرنا سابقاً، ويمكن أن يتم تقسيط المبلغ المطلوب من المكلف ولكن ذلك لا يلغي الحجز حيث يبقى ساري المفعول لحين تسديد باقي المبلغ.

أما عن كيفية بيع الأموال غير المنقولة (العقارات)، فهذا ما تنص عليه المادة 10 فقرة (م) من قانون تحصيل الأموال الأميرية حيث ورد فيها " إذا لم يعثر على مقتضيات كافية وظهر أن للمكلف أموالاً غير منقولة يجوز للحاكم الإداري حجز وبيع تلك الأموال المنقولة أو قسم كاف فيها بالمزايدة العلنية، وتستوفى أثمان البيع تسديداً للذمة المطلوبة أما ما يزيد عن تلك الأثمان بعد تنزيل الذمة المستحقة ونفقات البيع وتكليف الإجراءات الأنفة ذكرها فإنه يرد للمكلف. فهنا أعطت هذه المادة صلاحية واسعة للحاكم الإداري أي مأمور التقدير صلاحية التصرف بالأموال غير المنقولة كلها أو ضم منها لاستيفاء مستحقات الضرائب من ثمنها وبالمقابل إعادة الباقي إلى المكلف بعد تنزيل المبالغ المستحقة من الضرائب ومصروفات اجراءات الحجز والبيع أما الفقرة (ب) من هذه المادة فقد نصت على أنه "إذا لم تكن الأموال غير المنقولة." مسجلة في دوائر التسجيل، فإن الخزينة المالية تعتبر في هذه الحالة حائزة لصفة (محكوم له)، وتعتبر الذمة المستحقة بصفة دين (المحكوم به)، وللحاكم الإداري أن يقرر حجز

وبيع تلك الأموال غير المنقولة وفقاً لأحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجله ويقتضي فرض الضريبة جبراً على أموال المكلفين المتخلفين وحصول الخزينة على المستحقات من أثمان المحجوزات نقداً إلا أن المادة 11 من قانون تحصيل الأموال الأميرية فقرة (م) " إذا وضعت الأموال غير المنقولة في المزايدة ولم يظهر لها طالب فعلى الحاكم الإداري حينئذ أن يقدر قيمة تلك الأموال غير المنقولة من قبل خبيرين أحدهما من دائرة الأراضي والمساحة يعينه وزير المالية، وبعدئذ يقرر تسجيلها باسم الخزنة المالية في دائرة تسجيل الأراضي ثم ينفذ هذا القرار على الفور من قبل مدير الأراضي والمساحة بعد موافقة وزير المالية " .

أما الحجز التنفيذي الإداري فقد نصت الفقرة الأولى من المادة 91 من القانون رقم 41 لسنة 1939 معدلة بالقانون رقم 146 لسنة 1950 على أن تحصل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بتخفيض هذا القانون بالطرق الإدارية" ويكون التنفيذ الذي يصدر باسم الملزمين قانوناً بتسديد الضرائب للخزنة، وقد أضاف المشرع الى المادة 92 من القانون رقم 14 لسنة 1939 فقرات ثلاث بمقتضى القانون رقم 275 لسنة (1956)، وتتضمن هذه المواد بفقراتها المتعددة على حق مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات، وكذلك الضرائب التي يقضي القانون بحجزها وتوريدها للخزنة وجعل سند التنفيذ في الحالة الأولى إقرار الممول، وفي الحالة الثانية قرار إداري بقيمة ما لم يتم أدائه في المواعيد يصدر من الموظف الذي له حق توقيع المورد بهذا أصبح في استطاعته مصلحة الضرائب تحصيل ما لم يتم أدائه دون حاجة إلى انتظار صدور ورد أو تنبيه على أن توقيع الحجز في الحالتين المشار إليهما لا يخل بحق المصلحة في تقدير الضرائب المستحقة وربطها بالمادة 92، فقرة 4 من القانون المشار أعلاه⁽¹⁾.

الفرع الرابع - طريقة التحصيل في السلطة الوطنية الفلسطينية:

تستخدم ضريبة الدخل الفلسطينية عدة طرق في جمع الضريبة وهي طرق خصم المصدر، وطريقة السلفيات، وطريقة الدفع بعد نهاية التي تكون عند تقديم الإقرار أو تسليم المكلف إشعار التقدير، أو عند التسوية النهائية للضريبة عند تحديدها من قبل مأمور الضريبة.

(1) عطية، محمد رياض: الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 587.

يقع الالتزام بدين الضريبة على من تحققت له الواقعة، ويترتب في ذمة هذا الشخص دين الضريبة، إلا أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد تفرض على المشرع اختيار طرق أكثر ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية، ولقد كانت طريقة جباية الضرائب من قبل أشخاص آخرين غير السلطات العامة شائعة حتى القرن الماضي غير أن الدول وجدت أن الممولين يلاقون العنت والإرهاق من الملتزمين، لأن هؤلاء الآخرين يحاولون الحصول على أكبر ربح مستطاع، ثم إن الخزنة لم تكن تفيد من إطاراد الزيادة في الثروة القومية، لأنها لم تكن تحصل إلا على المبلغ المنفق عليه مع الملتزم لا غير وهكذا تركت الدول هذه الطريقة، وأصبح تحصيل الضريبة من أخص أعمال الحكومات.

وتقوم الإدارات المالية المختلفة بكل دولة بجباية مبلغ الضريبة من المدنيين بها ولو لم يكن الحال كذلك في الماضي بل كثيراً ماكانت الدولة تمنح إمتياز جباية الضرائب لبعض الملتزمين من الأفراد أو الشركات لقاء إقتضاء عمولة أو مبلغ من المال يتفق عليه غير أن عيوب طريقة جباية الأموال من قبل أشخاص غير السلطات العامة أدى إلى عزوف الدول عن هذه الطريقة⁽¹⁾.

1- طريقة خصم المصدر

إن البند الذي يجري تطبيقه على خصم المصدر هو خصم الرواتب وما في حكمها ويتم ذلك وفقاً لنظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والأجور رقم 16 لسنة 1965 حيث طلب من كافة المستخدمين وما في حكمها بصورة شبيهة على أن يتم توريدها شهرياً لدائرة ضريبة الدخل كما أعطى القانون الحق لمأمور الضريبة التحقق من صحة عملية خصم المصدر من المستخدمين لدى سجلات صاحب العمل.

(1) الحيارى، عادل: الضريبة على الدخل العام دراسة مقارنة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1968، ص540.

وخلال فترة الاحتلال تم إضافة مصادر أخرى وذلك بصدر سبعة تعديلات تتعلق
بخصم المصدر ما بين الفترة (1978 – 1987)⁽¹⁾ وقد حدد دليل ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة
1997 أنواع الدفعات الواجب الخصم منها على أساس خصم المصدر وهي:-

(1) أجور من يقدم خدمات مكتبية.

(2) دفعات نقل عمال إلى محل العمل.

(3) دفعات مقابل تقديم خدمات وبضائع

(4) دفعات مقابل أعمال بناء.

(5) دفعات مقابل إيجارات وعوائد.

(6) عمولات تأمين من مؤمن.

من الناحية العملية نجد أن خصم المصدر الوارد في القائمة أعلاه لا يطبق ويقتصر من
حالات التعامل مع المؤسسات الحكومية بالطلب من الفئات الواردة أعلاه بمراجعة ضريبة الدخل
بغرض إحضار شهادة خصم مصدر أشبه ما تكون بشهادة براءة الذمة والتي تفيد أن المكلف
صاحب العلاقة قام بتسوية وضعه الضريبي مع دائرة الدخل وبالتالي لا ينفذ باعتباره إحدى
طرق تحصيل الضريبة، كما هو وارد في النصوص القانونية ذات العلاقة حيث تجد أن لا يقوم
أحد بخصم بنسب معينة من الدخل المدفوع وتوريده لدائرة الضريبة كما هو الحال في خصم
الرواتب، كما أن النسب المحددة للخصم مبالغ منها حيث تحدد خصم 25% من قيمة الدفعات في
حالة عدم إحضار شهادة مصدر ويدور الحديث هنا على الخصم من إجمالي الدفعات وليس
صافي الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي نجد مغالاة تهدف لدفع المكلفين بمراجعة دائرة ضريبة
الدخل.

(1) صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، ص372.

أما في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني النافذ فقد نصت المادة 30 منه على أنه: يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المنبع أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسديد الحساب والدفع على أقساط وبرمجه الديون وفقاً للوائح والأنظمة الخاصة بذلك.

ولا يشير القانون هنا إلى ما ورد في دليل الضريبة الفلسطيني لسنة 1997 بالنسبة لما يتعلق لخصم المصدر المتعلق بأنشطة الأعمال الأخرى.

2- نظام التحصيل المباشر:

جاء في المادة 16 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ما يلي: - "بموجب أحكام هذا القانون كل شخص مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وهو أساس تطبيق هذا القانون وتكون تلك الإقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل مأمور التقدير وبخلاف ذلك يتعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون وعليه:

1) يتعين على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام المادة 17 من هذا القانون.

2) يتعين على الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الإستثمارية السارية المفعول تقديم الإقرار الضريبي.

فهنا وبالرجوع إلى المواد السالفة الذكر نجد أن الأصل هو التحصيل المباشر، وقد جاء في المادة 5 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أن تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة، ويتم تطبيق التنازلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة، ولا بد من التفرقة بين التزامات الغير بدفع الضريبة باعتبار إلتزامه بدفع الضريبة المحدد بالقانون تحصيلاً مباشراً، والحالات الأخرى التي يعتبر فيها إلتزام الغير بالمكلف الأصلي فإذا كان الإلتزام المفروض عليه لاعتباره مديناً للمكلف بالإيراد الخاضع

للضريبة فيعتبر التزامه بدفع الضريبة المحدد بالقانون تحصيلاً مباشراً والحالات الأخرى التي يعتبر فيها التزام الغير بالمكلف الأصلي فإذا كان الالتزام المفروض عليه لاعتباره مديناً للمكلف بالإيراد الخاضع للضريبة فيعتبر التزامه مباشراً كالتزام الولي والقيم ومسؤولية الغير السالفة⁽¹⁾."

وقد جاء الفصل السادس من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تحت عنوان إجراءات تحصيل ضريبة الدخل، حيث نصت المادة 30 على ما يلي:-

(1) يتم تحصيل الضرائب من خلال سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المنبع أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع على أقساط وبرمجة الديون وفقاً للوائح والأنظمة الخاصة بذلك.

(2) يجوز للمكلف أن يؤدي الضريبة خلال سنة ممارسته الأعمال على أساس نظام السلفيات.

(3) تنظيم قواعد تطبيق الفقرة السابقة وأسس حساب السلطة المشار إليها ومواعيد دفعها والحوافز الممنوحة لها بتعليمات من الوزير وتنسيب المدير.

3- التحصيل من المنبع للموظفين

في ظل العمل بهذا النظام يكون المدين بالإيراد مسؤولاً عن اقتطاع دين الضريبة من الممول المكلف قانوناً بالضريبة، قبل توزيع الإيراد أو تسليمه إليه وبحيث يؤول إليه الإيراد مخصصاً منه الضريبة، كما يكون المدين بالإيراد مسؤولاً عن توريد الضريبة إلى الخزنة العامة ويمكن القول بأن الممول الأصلي أو المكلف بالضريبة هو الدائن بالإيراد أو المستفيد بالتوزيع الذي تحققت في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة، أما المدين بالإيراد فلا يعدو أن يكون مسؤولاً عن الوفاء بالضريبة للخزنة العامة⁽²⁾ ولقد نظمت المادة 31 من القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 أحكام التحصيل من المنبع حيث نصت على ما يلي:

(1) الدبك، أحمد زياد: تحصيل دين ضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

(2) عبد الرؤوف، محمد أحمد: المنازعة الضريبة في التشريع المصري المقارن، مرجع سبق ذكره، ص 275.

أولاً: يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلًا قانونيًا أو تجاريًا أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون بما فيها خصم الضريبة المستحق توريدها لحساب الدائرة.

ثانياً: على كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر وعلاوة أو مكافأة وما في حكمها أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة، وتورد تلك المبالغ للدائرة مع كشف مرفق بها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع، ويجوز لمأمور التقدير اعتبار المبالغ المقتطعة على هذا الوجه ضرائب نهائية في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي وعدم وجود مصادر دخل أخرى لذلك المكلف، ويحق له إعادة النظر فيها خلال سنتين من تاريخ الاقتطاع إذا اقرت لديه أدلة وبيانات في الكشف، ويتم الاقتطاع وفقاً لنسب ضريبة الدخل والشرائح والإعفاءات المقررة.

(2) إذا تخلف صاحب العمل عن خصم أو دفع الضريبة التي يترتب عليه خصمها ودفعها بموجب أحكام هذا القانون تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه.

(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 ويجوز لمأمور التقدير الاطلاع على السجل للتأكد من التزام بأحكام هذا القانون.

(4) وفقاً للقانون يجوز لمأمور التقدير أن يطلب من صاحب العمل تخفيض أو زيادة الضريبة الواجب اقتطاعها من الرواتب والأجور لتصويب أي اقتطاع ضريبي ويتعين على صاحب العمل أن يستجيب لطلبه تحت طائلة المسؤولية.

(5) يتم تقاص أي مبلغ يخصم بموجب أحكام هذه المادة من الضريبة المفروضة على الدخل عن السنة التي جرده فيها الخصم أو عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة.

(6) للوزير وبتنسيب من المدير إصدار تعليمات الخصم من المنبع على أن تحدد هذه التعليمات الجهات المخولة بالخصم، وكذلك البضائع والسلع والخدمات التي تشملها ونسب الخصم.

وبالرجوع إلى النصوص السابقة فإن التزام التحصيل يقع على شخص ثالث يرتبط بعلاقة مديونية بالإيرادات الخاضعة للضريبة والمتحقق لدائنه المكلف ويكون هذا التحصيل بخصم محدد ومن ثم يورد إلى الدائرة الضريبية المختصة ويتميز هذا النظام بعدة مميزات من أهمها:-

(1) معالجة التهرب الضريبي حيث يلزم صاحب العمل أو الطرف الثالث بدفع قيمة الضريبة خوفاً من المسؤوليات التي تلحق به جراء التهرب.

(2) الاقتصاد في الجباية حيث ثبت أن هذه الطريقة تقتصد الدولة في النفقات الإدارية.

(3) الدورية والتكرار حيث إن هذا النظام يحقق للدولة إيراداً دورياً ومستمراً طالما أن المكلف يعمل.

وهناك بعض العيوب على هذا النظام منها:

1- إيقال المكلف، لأن الدين الضريبي ينشأ بتحقيق الشروط حسب القانون حيث إن المكلف ملزم بالدفع في نهاية السنة الضريبية، وإذا فرضت الضريبة مسبقاً فقد يؤدي ذلك إلى زيادة عجزه بالقدرة على التسديد⁽¹⁾.

2- ضياع حقوق الخزينة نتيجة الجهل والإهمال بتطبيق قواعد تحصيل وتقدير الضريبة. وخلاصة القول أن هذه تعتبر من أفضل طرق التحصيل، ومن أقوى الضمانات لتسديد دين الضريبة حيث إن المبلغ المدفوع لا يعتبر نهائياً، بل يجري تقاصها من الضريبة المفروضة على الشخص متسلم الدخل أي تقوم السلطات الضريبية في نهاية السنة الضريبية بحاسبة المكلف فإذا تبين أنه قد دفع عن طريق الحجز عند المنبع أكثر من مبلغ الضريبة المستحقة عليه ردت إليه الزيادة أما إذا كان ما دفعه أقل فيطالب بالفرق وهذا النظام مستوحى من النظام

(1) الديك، احمد زياد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الإنجليزي الذي يطبق القواعد نفسها فيما يتعلق بهذا النقطة⁽¹⁾. وبهذا أخذ المشرع الأردني في قانون الضريبة على المبيعات في المادة 21 منه على ذلك حيث ورد النص كما يلي.

أ- على المسجل دفع رصيد الضريبة دورياً للدائرة وفق إقراره أو الإقرار المعدل وذلك في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون.

ب- على مستورد السلعة دفع الضريبة المستحقة عليها عند الإفراج عن السلعة من دائرة الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لدفع الرسوم الجمركية، ولا يجوز التخليص عليها قبل تسديد الضريبة المستحقة عليها⁽²⁾.

4- واقع تحصيل الدين الضريبي:

شهدت المبالغ التي تم تحصيلها من ضريبة الدخل خلال فترة الأعوام 1995-2000 تنذباً وذلك على النحو التالي:

جدول رقم 2. نسبة التحصيل للضرائب من الأعوام 1995-2000

الأعوام	المبلغ
1995	21 مليون دولار
1996	26.5 مليون دولار
1997	34 مليون دولار
1998	33.1 مليون دولار
1999	38 مليون دولار
2000	37.8 مليون دولار

المصدر: مديرية ضريبة الدخل، فرع نابلس، 2006/2/19.

حيث يلاحظ أنه منذ قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية إلى أراضي الضفة الغربية وقطاع غزة، ونتيجة للعملية السلمية الناجمة عن إتفاق أوسلو وقيام السلطة باستلام مهامها، وبدء تدفق

(1) الحيارى، عادل: الضريبة على الدخل العام، مرجع سبق ذكره، ص553.

(2) منصور، ايهاب خضر: العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، الدراسات العليا، سنة 2003، ص38.

رؤوس الأموال إلى الضفة وغزة، وانتشار المؤسسات المالية والمشاريع فقد ارتفع نسبة التحصيل بشكل مضطرد.

جدول رقم 3. نسبة التحصيل للضرائب من الأعوام 2000-2005

الأعوام	المبلغ بالشكيل	المبلغ بالدولار
2000	216 مليون شكيل	48 مليون دولار
2001	100 مليون شكيل	23 مليون دولار
2002	101 مليون شكيل	22 مليون دولار
2003	115 مليون شكيل	25 مليون دولار
2004	150 مليون شكيل	33 مليون دولار
2005	214 مليون شكيل ⁽¹⁾	47 مليون دولار

*متوسط سعر صرف الشكيل على الدولار

المصدر: ضريبة الدخل، فرع نابلس، 2006/2/19.

وبالإطلاع على الأرقام السابقة نجد أن هناك تذبذباً واضحاً، وهذا ناتج عن إنتفاضة الأقصى، والتي أثرت على الأوضاع السياسية والاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني، فقد شهدت هذه الفترة تحولات كبيرة سياسية واقتصادية، وقد حصل إرتفاع في نسبة التحصيل من الضرائب عامة، وضريبة الدخل بشكل خاص، وذلك يرجع لعدة أسباب أهمها الإصلاح المالي الذي قاده السلطة الوطنية والمتجسدة في السيطرة على المحروقات بكافة أنواعها، والتبغ، وزيادة الإستيراد بشكل كبير، وتخفيض ضريبة الشراء على السيارات مما زاد من إستيرادها، وبالتالي زادت الإيرادات بشكل كبير⁽²⁾.

المبحث الثاني: ضمانات تحصيل وحماية الدين الضريبي وخصائصه

لقد نظمت التشريعات المالية شروطاً متعددة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل حتى تضمن الحكومات الحصول على الأموال الضريبية المقدرة والمرسومة وذلك بتقرير هذه التشريعات لتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيداً عن شواهد الظلم والتعسف وقريباً من شواهد

(1) وزارة المالية الفلسطينية - مقابلة مع مسؤول اعتذر عن ذكر اسمه 2006/2/19.

(2) مديرية الضريبة، فرع نابلس.

العدالة والمعاملة اللينة، وبحيث تنتهي هذه القواعد على مظاهر السلوك والالتزام الأخلاقي وتكريسها في نفوس الممولين، وكذلك على مظاهر الإجراءات الإدارية والقانونية الكفيلة للجان التحصيل وعلى اختلاف أنواعها⁽¹⁾.

وقد جاء في المادة 44 من قانون الضريبة الفلسطينية ما يلي: تعتبر 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.

يتضح من النص أن المشرع قد وضع ضوابط وإجراءات لحماية وتحصيل الدين الضريبي بشكل واسع إن لم يكن بشكل مطلق، وتتجسد هذه الضوابط فيما يلي في ضوابط التحصيل وهي:

الفرع الأول- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

لقد اعتبر المشرع المصري الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى قوانين الضرائب ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها للخزانة العامة (المادة 90 / 1 معدلة بالقانون رقم 146 لسنة 1950)، وهذا الامتياز عام ويتقدم على غيره من حقوق الامتياز الأخرى ما عدا المصروفات القضائية، فتتقدم عليه (المادتان 1138 و 1141 مدني مصري) ولا يجب فيه الشهر ولو كان محله عقاراً ولا يثبت فيه حق (1134 مدني مصري). غير أن المادة 2/1139 مدني نصت على أن تستوفي المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب من الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت فصل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمي ما عدا المصروفات القضائية⁽²⁾. كما أعطى المشرع الضريبي امتياز المبالغ

(1) عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، 1998، ص 171.

(2) عطية، محمود رياض: الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 584.

المستحقة للخرينة العامة من الشهر إذا ورد على عقار وواجب استيفاء دين الضريبة من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر (1).

والهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على كافة أموال المكلف المدني للإدارة الضريبية إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة ضماناً لتحصيله تحصيلاً كاملاً، وحماية لحقوق الخريضة العامة، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة (2)، وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة.

ويجوز للإدارة الضريبية أن تشترع في تطبيق أحكام تحصيل الأموال الأميرية المعمول به وفي هذه الحالة يمارس المقدر جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ولجنة تحصيل الأموال الأميرية، ويجوز حسب المادة 42 من قانون الضريبة الفلسطينية الطلب من المحكمة باتخاذ إجراء بمواجهة المتخلف عن دفع الدين الضريبي وذلك بمنعه من السفر حيث جاء في المادة 42 من هذا القانون "يصدر منع سفر المكلف لغرض ضمان تحصيل الضريبة المستحقة عليه بقرار من المحكمة المختصة بناء على طلب يتقدم به المدير بعد موافقة الوزير وموضحاً أسباب طلبه ومبرراته".

الفرع الثاني: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب

يتميز دين الضريبة من حيث أدائه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين الأولى من ناحية مكان الأداء والثانية من ناحية زمان الأداء فمن حيث مكان الأداء فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضريبة وهي هنا (الدائن) وليس مقر المكلف الذي هو المدين في هذه العلاقة أو مركز عمله، وهنا يخالف الأصل المقرر بالنسبة للديون العادية الأخرى ويعبر عن ذلك بأن دين الضريبة محمول لا مطلوب، وهذا الأصل أكدت عليه صراحة

(1) عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، 1968، بلا دار نشر، ص169.

(2) بطريق، يونس: النظم الضريبية، دار النشر الثقافة بالإسكندرية، 1997، ص580.

بعض تشريعات الضرائب⁽¹⁾، ويلاحظ أن التشريعات تستعمل ما يوصي بضرورة الدفع لدائرة الضريبة المبلغ المستحق خلال فترة وإن وجد اعتراض على المبلغ فمثلاً، المادة 32 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 جاء فيها: " في حالة تحديد قيمة الضريبة بإجراء إداري من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة المختصة فعلى المكلف دفعها خلال شهر من صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة". وأنه باستعراض النصوص القانونية فإن معظمها تدل بصراحة على أن دين الضريبة دين محمول لا مطلوب. وقد اتجه جانب من الفقه إلى القول بأن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضريبة ودون حاجة إلى مطالبة، ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بتبنيه المكلف لدفع الضريبة المستحقة عليه ويكون لها مباشرة إجراءات التحصيل دون أن يعتبر ذلك مخالفة للقانون إلا أن الإدارة الضريبية تقوم من قبيل التفسير على المكلفين على توجيه هذا التنبيه². على أن المشرع الفلسطيني سلك مسلكاً آخر حيث أوجبت المادة 23 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أن يتم تبليغ أي إشعار صادر بموجب أحكام هذا القانون وجميع المراسلات الصادرة عن الدوائر أو إحدى مديرياتها بما فيها مذكرات الدعوة لأي شخص إما بتسليمه بالذات أو المفوض عنه قانوناً أو إرساله بالبريد المسجل إلى آخر عنوان معروف له أو لمحل عمله، وفي حال إرسال الإشعار بالبريد المسجل فإن الشخص مقيم في فلسطين، أو في اليوم التالي لليوم الذي يصل فيه عادة إلى جهة الإرسال في سياق البريد العادي إذا لم يكن الشخص مقيماً في فلسطين. على أنه يجب أن لا يفهم من سياق هذا النص بأن الضريبة لا تحقق إلا بعد الإخطار حيث أن المادة 16 من قانون الضريبة الفلسطيني النافذ أوجبت على كل شخص مكلف بتقديم الإقرار الضريبي، وهذا معناه أنه يتوجب على المكلف أن يذهب بنفسه إلى دائرة الضريبة ليدفع ما يتوجب عليه من مبالغ على أن المادة 34 من ذات القانون إشارة إلى أنه في حال عدم قيام المكلف بالدفع خلال الموعد بدفع الضريبة المستحقة، فإنه يجوز لمأمور التقدير بعد موافقة المدير أن يشرع بتطبيق قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به.

(1) الدراوشه، ايمان محمد نوح: التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الأردني دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية الدراسات الفقهية والقانونية، 2002، ص130.

(2) عطيه، قدري نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سبق ذكره، ص160.

أما من حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف أجلاً للوفاء ولكن هذا لا يحول دون جواز الوفاء بدين الضريبة على أقساط على نحو ما يقرره القانون⁽¹⁾.

وهذا الاتجاه أخذ به المشرع الفلسطيني حيث جاء في المادة 33 من قانون الضريبة (لوزير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة وبشكل يحافظ على حق الخزينة وذلك بناءً على طلب المكلف وبتنسيق المدير إذا وجدت أسباب تستوجب ذلك شريطة أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط وتاريخ إستحقاقه، وإذا قسّطت الضريبة ولم يدفع المكلف أحد الأقساط خلال أشهر من تاريخ إستحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع دون حاجة إلى إنذار).

الفرع الثالث- دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو مقداره

على المكلف المبادرة بتسديد دين الضريبة متى حل ميعاد إستحقاقها وإن كان هناك خطأ في تقدير الضريبة ذلك أن أحد المبادئ الضريبية المتفق عليها هما مبدأ الدفع ثم المعارضة، ويتفرع هذا المبدأ عن مبدأ وجوب أداء دين الضريبة نتيجة مؤاها أن المنازعة أو الطعن في ربط الضريبة أن دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة أو الطعن فيه وهو ما يعرف بمبدأ الدفع ثم المعارضة⁽²⁾، والهدف من هذا المبدأ هو رعاية حقوق الخزينة العامة والحيلولة دون تهرب المكلفين من سداد الضريبة خاصة إذا ما تقدم المكلف بطعن أو تظلم على غير أساس من القانون ودون أن يترك القانون الضريبي فرصه للمكلف أن يتوقف عن دفع دين الضريبة بحجة أن هناك نزاعاً بينه وبين الإدارة الضريبية بشأن أساس هذا الدين أو مقدماً، ومن ناحية أخرى فإن هذا المبدأ الدفع ثم المعارضة ينطوي في حقيقته على تقيد لحق المكلف في التظلم أو الطعن في الربط بعد سداد الضريبة المتنازع عليها ولذلك قضت المحكمة الدستورية العليا في إيطاليا في قضية معروضة أمامها أصدرت الحكم فيها بتاريخ 1961/3/31 ينص على ... بأن مبدأ الدفع ثم المعارضة يخالف أحكام المواد (113، 24، 3) من الدستور الإيطالي حيث تقضي المادة

(1) عبد الرؤوف، محمد: المنازعة الضريبة في التشريع المصري المقارن، مرجع سبق ذكره، ص254.

(2) عطيه، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سبق ذكره، ص169.

الأولى منها بالمساواة بين جميع المواطنين أمام القانون وتقضي المادة الثانية بأحقية كل مواطن في الإلتجاء إلى القضاء، وتقضي المادة الثالثة بأحقية كل مواطن في الطعن أمام القضاء العادي أو الإداري في القرارات أو التصرفات الصادرة عن جهات الإدارة العامة⁽¹⁾.

ولم تعد التشريعات الضريبية تأخذ بهذا المبدأ على الإطلاق، فقد أصبح من المبادئ غير المتفق عليها إلا أن التشريع الضريبي الأمريكي أجاز اللجوء إلى محكمة الضريبة دون اشتراط قيام المكلف بدفع التعديلات الضريبية مقدماً قبل مباشرة حق التقاضي، أما اللجوء إلى محكمة المقاطعة، فيشترط دفع تلك التعديلات مقدماً كذلك الأمر عند اللجوء إلى محكمة الإدعاءات⁽²⁾.

أما التشريع المصري وبصفة خاصة قانون الضرائب على الدخل ما زال يتبع مبدأ أن الضريبة واجبه الأداء رغم المنازعة، إذ يقضي بأن الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية لا يترتب عليه إيقاف إستحقاق الضريبة ولا يمنع من أدائها، وما زال القانون يعتبر القرارات الصادرة من لجنة الطعن في القرارات الجائز تنفيذها مؤقتاً والتي يتم تحصيل الضريبة على مقتضاها بيد أن التنفيذ الجبري في هذه الحالة يجري على مسؤولية الإدارة الضريبية طالبة التنفيذ وتلتزم بتعويض المكلف عما لحقه من ضرر من جراء هذا التنفيذ⁽³⁾ على أنه في حال أن المكلف قد دفع زيادة عن المبلغ المستحق عليه كدين للضريبة، فإنه يرد إليه لاحقاً على شكل رديات، أو أن يعتبر رصيماً له يخصم من السنوات القادمة.

أما في التشريع الفلسطيني فإن المشرع لم يلزم المكلف بمباشرة الدفع للضريبة المستحقة وإنما يلزم بدفع الضريبة التي يسلم بها في الإقرار بموجب أحكام المادة 15 فقرة "1" من القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وقد أجاز المشرع الاعتراض على قرارات التقدير وفق أحكام المادة 26 من القانون فالأصل أن الضريبة واجبة الأداء منذ تبليغ المكلف بها وفق ما سبق الإشارة له عند البحث عن زمان الوفاء وقد رسم المشرع إجراء في القانون الفلسطيني يسير

(1) عبد الرؤوف، محمد: المنازعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص255.

(2) الدراوشة، إيمان محمد نوح: التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الأردني دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص135.

(3) عبد الرؤوف، محمد: المنازعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص255.

باتجاه وجوب دفع مبلغ من المال في حالة الاعتراض حيث جاء في المادة 27 فقره 4 من القانون الفلسطيني رقم 17. "على المكلف المعارض أن يدفع المبلغ الذي يسلم به في لائحة الاعتراض عند تقديم اعتراضه كدفعة على حساب الضريبة" ولم يتضمن النص صراحة رد الاعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ المشار إليه وأنه يفهم ضمناً من نص المادة 27 فقرة 4 أنه يتوجب على المكلف دفع المبلغ واعتقد أنه في حالة عدم الدفع يرد الاعتراض شكلاً كون هذا الإجراء شكلياً.

وبالرجوع إلى المادة 28 فقرة 8 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 فقد جاء منها على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم من الضريبة المقدرة عليه، وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه ايضاً بدفعة إلى المستأنف عليه ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المسلم به على هذا الوجه. وقد أوجبت المادة 32 من القانون الفلسطيني ضرورة دفع المكلف للضريبة المستحقة عليه خلال المدة المحددة وهي شهر من صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة. وعلى ذلك فإن المكلف وفقاً للمادة 28 فقره 6 من القانون الفلسطيني التي أجازت للمحكمة زيادة الضريبة، ولها أن تحكم بإضافة مبلغ 10% من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة فإنه يتجه نحو خيارين: اللجوء إلى الطعن مع دفع الرسوم وفقاً لنص المادة 28 فقره (4) من القانون الفلسطيني، أو عدم الطعن في قرار التقدير خوفاً من الغرامات. وهنا نرى أن القانون أعطى المشروع الضريبي مخالفة لمبدأ قانوني هام استقر عليه الفقه والقضاء وهو لا يضر الطاعن بطعنة إذ أن هذا القانون الضريبي خالف هذا المبدأ.

الفرع الرابع: دين الضريبة لا يقاص من دين آخر

لقد نظم القانون المدني شروطاً لأحكام المقاصة، فالمقاصة هي طريقة من طرق انقضاء الإلتزام تقع عندما يكون هناك شخصان كل منهما دائن ومدين للآخر في نفس الوقت، فينقضى الدينان بقدر الأقل منهما فيكون المدين بالدين الأقل قد وفى دينه بتعفى حقه، ويكون المدين بالدين الأكبر قد وفى بعض دينه بحقه، ويتعين عليه الوفاء، وتظهر الأهمية العملية للمقاصة في

ضمان الوفاء بالالتزام فمن ناحية تحول دون عملية الوفاء المزدوج وما تتطلبه من جهد ووقت ونفقات ومخاطر ومن ناحية أخرى تعتبر المقاصة وسيلة ضمان فعالة، فهي تحت كل من طرفيها مزاحمة باقي دائن الطرف الآخر فيما لو اضطر إلى الوفاء بما عليه ثم الرجوع بما له على مدينه⁽¹⁾.

فالمقاصة في القانون المدني وفاء وضمان وفاء يقع بحكم القانون إذ مجرد تقابل دينين توافرت فيهما شروط معينة ينقضي كلا الدينين بقدر الأقل منهما الأمر الذي يترتب عليه تبسيط المعاملات وإختصار في نفقات الوفاء حيث تنقضي الإلتزامات المتبادلة في وقت واحد دون تعدد الإجراءات وهو الأساس الذي تقوم عليه عمليات غرفة المقاصة. وهو ضمان لان الدائن يضمن بها استيفاء دينه مقدماً دون أن يتراحم مع سائر الدائنين فيتجنب بذلك أخطار مدينة ومن ثم تكون المقاصة في شأنها أن تقدم للدائن تأمينا فهي من هذه الوجهة أداة ضمان⁽²⁾.

وقد اختلف الفقهاء حول جواز المقاصة في القانون أو تحريمها. وقد سكنت التشريعات الضريبية بهذا الشأن فلم يتضمن قاعدة عامة تفيد إجازة المقاصة أو تحريمها.

وقد أجاز البعض إجراء المقاصة في الضريبة إعمالاً لأحكام القانون المدني باعتباره القانون العام الواجب التطبيق على كافة الأمور التي لم تنظمها القوانين الخاصة، ومن بينها قانون الضريبة، وهذا لم يتناول المقاصة في مواده بتنظيم خاص. ومؤدى هذا الرأي أنه متى توافرت الشروط المقررة للمقاصة في القانون المدني فليس هناك ما يحول دون وقوع المقاصة بين مبلغ المستحق على الفرد للدولة ودينه المستحق له من قبل الدولة وضيق البعض مجال المقاصة في الشؤون الضريبية فجعلها مقصورة داخل وعاء الضريبة النوعية الواحد، وتشدد البعض الآخر في قبول المقاصة، فلم يجز إلا المقاصة الاختيارية التي تقع من جانب الدولة وحدها وفريق لم يجز المقاصة، وقد اختلفت التبريرات حول هذا الرأي، فذهب البعض إلى القول بأن الأحكام المدنية المنظمة للمقاصة لا تقع إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز،

(1) الفار، عبد القادر: أحكام الالتزام الحق في القانون المدني الاردني، دار الثقافة عمان، ط2، 1991، ص45.

(2) السنهوري، عبد الرزاق: الوسيط، ج3، مرجع سبق ذكره، ص875.

وطالما كانت الديون المستحقة على الدولة حقوقاً غير قابلة للحجز فلا تجوز المقاصة بينها وبين ديون الضريبة القانونية لدين الضريبة تتنافى مع فكرة المقاصة بحقوقه أن دين الضريبة يجب أن يحصل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً أو جزئياً، وهناك العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لا مجال لسردها في هذا المقام⁽¹⁾.

على أن القضاء الفرنسي سواء أكان في مجلس الدولة أو محكمة النقض مستقر استقراراً تاماً منذ زمن بعيد على عدم جواز المقاصة في ديون الضرائب إلا في حالة وجود حكم تشريعي خاص يسمح، وكذلك قضاء محكمة النقض البلجيكية أيضاً⁽²⁾.

والقضاء المصري وإن تناقضت أحكامه فذهب إلى ما يفهم منه جواز الإلتجاء إلى طريق المقاصة توافرت شروطها المقررة في القانون المدني إلا أنه يمكن القول بأنه يميل إلى عدم إجازة المقاصة تطبيقاً لمبدأ استقلال القانون المالي عن القانون الخاص⁽³⁾.

أما المشرع الفلسطيني فقد أجاز إجراء المقاصة حيث تنص المادة 12 من قانون ضريبة الدخل على ما يلي: "يتم تقاض ضريبة المستحقات المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون شريطة أن لا يتجاوز التقاض للضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار. وهذه هي الحالة التي أوردتها المشرع الفلسطيني وهي تنطبق على العقارات، أما المشرع الأردني فقد سلك مسلكاً آخر حيث نصت المادة 19/ب من قانون ضريبة الدخل الأردني على أنها أجازت للمقدراً يعتبر المبالغ المقطوعة المشار إليها في الفقرة (أ) ضرائب نهائية وله أن يجري تقاضها من الضريبة المستحقة عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عند سنة أخرى سابقة أو لاحقة وكذلك فإن المادة 20 من نفس القانون أجازت تقاض كل مبلغ يخصم بموجب المادتي (18-19) من الضريبة المفروضة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الذي دفع له ذلك الدخل عن السنة التي جرى فيها الخصم عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة" على أنه أجاز

(1) عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سبق ذكره، ص173.

(2) عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سبق ذكره، ص175.

(3) عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سبق ذكره، ص176.

المشرع الأردني المقاصة في ضرائب الأبنية والمقاصات في عدة نصوص لا مجال للتطرق إليها.

الفرع الخامس: سلطة الدولة في التحقق والتحصيل

إن القانون الضريبي إذ ينظم حقوق الإدارة وامتيازاتها بقصد تحديد دين الضريبة وضمان تحصيله إنما يوجب أن يتم ذلك وفق القانون ودخول القانون الضريبي للإدارة الضريبية حقوق معينة من بينها حق الاطلاع لضمان دقة تحديد دين الضريبة كما فرض التزامات خاصة من بينها التزام التبليغ الذي يقع على عاتق فريق من الموظفين لتفادي التهرب من أداء دين الضريبة وكذلك أجاز للإدارة الضريبية أن تتخذ إجراءات متعددة بقصد المحافظة على أموال الممول بالإضافة إلى منحها حق التحصيل بالطرق الإدارية كما سبق ذكره.

وسنتناول هذه الحقوق على التوالي:

1:5 حق الاطلاع والفحص

يخول المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع لدى كل من الهيئات العامة والخاصة على ما تريد الاطلاع عليه من بيانات ودفاتر ومستندات ولو لم يكن حائزاً هذه المحررات خاضعاً للضريبة وبقصد تمكين هذه الإدارة من تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً ولا تستطيع هذه الهيئات أن تحتج بما تحتويه هذه البيانات من أسرار، لأن المشرع يحيط حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي تضمن المحافظة على أسرار الممولين على أن المشرع كفّل حق الاطلاع بتقرير تهديدات مالية إلزام الممولين بتقديم كافة دفاترهم ومستنداتهم إلى مصلحة الضرائب كما فرض العقوبة خبراء الامتناع عن تقديمها أو إتلافها قبل إنقضاء هذا النقاد الذي يسقط بعده حق الحكومة في المطالبة بالضرائب المستحقة، ويترتب على فحص الملفات والميزانيات بواسطة مصلحة الضرائب معرفة الكثير من أسرار الممول وخاصة فيما يتعلق بمهنته كما أن الكثير من أسرار الممول تكون الاطلاع عليها لمنع تسربها إلى المنافسين والإضرار بهم والإخلال بتكافؤ الفرص، إلا أن المشرع اعتبر مصلحة الضرائب جهة أصلية في الاطلاع على هذه الوثائق

والأسرار للتحقق من صرف أموال الممول وربط الضريبة على القيمة الحقيقية التي تخضع للضرائب واضعاً في اعتباره أن المصلحة العامة واجبه حمايه قبل أي مصلحة خاصة على أن هناك قاعدة عامة تخضع لها مصلحة الضرائب قبل طرح أي دليل وهو مشروعية هذا الدليل والتزام مصلحة الضرائب بهذه المشروعية وقوانين الضرائب لا تعفيها من ذلك وقد أخذ به القضاء فقد حكمت محكمة النقض المصرية بأنه ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدھا في سبيل ربط الضريبة والحصول على حقوق الخزنة العامة بمشروعية الدليل فهو قول لا سند له من القانون، ويتعارض مع نصوص الدستور إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب بينما كفل الدستور هذه الحريات عن استعمال الدولة لحقھا في العقاب فلم يطلق يدها في المساس بحريات الأفراد وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتھا والقول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول⁽¹⁾.

على أن المشرع المصري ألزم جميع الجهات الحكومية وشبه العامة بما في ذلك إدارات الكسب غير المشروع والقطاع العام والنفقات بالألا تمتنع في أية حالة بحجة المحافظة على أسرار المهنة عن إطلاع موظفي مصلحة الضرائب (ضمن من لهم صفة الضابطة القضائية) على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفه الذكر موافاة مصلحة الضرائب بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة، ويلاحظ أن هذا النص قد قصر حق الاطلاع على موظفي مصلحة الضرائب الذين يتمتعون بصفة الضبطية القضائية وأن يكون حق الاطلاع مقصوراً على الأمور الخاصة بربط الضريبة فلا تتعداه إلى أمور أخرى غير مرتبطة بربط الضريبة مثل الاختراع. (م 142 ضرائب الدخل المصري).

وأن المشرع المصري لم يقصر الإلزام على صحة مراقبة الضريبة على الجهات الخاضعة للضريبة، بل يمتد أيضاً إلى الجهات المعفاة منها حيث قرر في المادة 1451 من

(1) حسني، أحمد نجيب: مجموعة مجلس الدولية لأحكام القضاء الإداري، السنة السادسة، مج3، طعن رقم 1598، سنة 48، جلسه 1982/11/15، ص543.

القانون المصري على أنه تلتزم المعاهد التعليمية والرهنيات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي مصلحة الضرائب عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات، وهذا النص قصد به مراقبة توافر شروط الإعفاء.

واعتبر المشرع اللبناني (مع الأخذ بالحسبان أن لبنان بلد تجاري يمثل مركزاً مالياً ومصرفياً هاماً في المنطقة العربية) أن شروط نجاح الأعمال المالية والمصرفية هو الحفاظ على أسرار العملاء المالية، وهو ما جاء بالمادة (103) المعدل بموجب القانون رقم 61/6/20 اللبناني، حيث قررت في الفقرة الأولى بأنه "يلزم كل شخص حقيقي أو معنوي في لبنان باطلاع موظفي المالية المختصين لدى الطلب على جميع ما لديه من سجلات ومستندات ومعلومات تساعد على تحديد أسس الضريبة التي تتوجب عليه أو على غيره من المكلفين" وعادت وقررت في الفقرة الثانية بأن أحكام هذه المادة لا تنطبق على المصارف الخاضعة لفائدة "3 أيلول سنة 1956 المتعلق بسرية المصارف"⁽¹⁾.

وللحفاظ على أسرار العملاء والمكلفين فقد ألزمت المادة 104 من القانون اللبناني موظفي الدوائر المالية الذين توجب عليهم وظيفتهم أو اختصاصاتهم أن يتدخلوا في طرح ضريبة الدخل أو في جبايتها أو في درس الاعتراضات المقدمة بشأنها أن يلتزموا بسر المهنة، وفي حالة مخالفتهم لهذا الالتزام تطبق عليهم قانون العقوبات.

بقي أن نشير إلى ضمانات عدم إساءة استعمال حق الاطلاع حيث إن موظف الضرائب قد يسيء استعمال هذا الحق كأن يفشي أسرار الممولين الأمر الذين يعرضهم لأخطار وخسائر جسيمة لذلك أحاط المشرع حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي تكفل المحافظة على الأسرار وتجعل مصلحة الضرائب أمينة على كل ما تطلع عليه، وقد نص المشرع في المادة 84 من القانون رقم 14 لسنة 1939 على أن كل شخص بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات

(1) حشيش، شبيحة: عادل احمد ومصطفى رشدي، النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، سنة 1992، ص 147.

ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقضي به المادة 310 من قانون العقوبات وإلا كان مستحقاً للعقوبات المنصوص عليها فيها كما نصت المادة 45 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 14 لسنة 1939 على أنه لا يجوز لموظفي الضرائب بأي حاله من الأحوال استعمال حق الاطلاع في غير الأغراض المتصلة بالضريبة⁽¹⁾.

أما المشرع الفلسطيني فقد سلك سلوك المشرع المصري حيث نصت المادة 47 من قانون الضريبة الفلسطيني على اعتبار جميع الأوراق والبيانات وإقرارات التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين أسراراً محظوراً إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون ولا يطلب من موظف الضريبة أن يبرز أي مستند أو كشف أو قوائم في أي محكمة غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل إذا أفشي موظف الضريبة معلومات جمعها أو إطلع عليها من خلال عمله يعتبر كأنه ارتكب جرمًا يعاقب عليه لدى إدانته مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز ألف وخمسمائة دولار أمريكي (1500) أو بكليتا العقوبتين⁽²⁾.

2.5 واجب التبليغ على الموظفين العموميين

ألزم المشرع الضريبي الموظفين القضائيين والإداريين ومندوبي القضاء بضرورة التبليغ عن كل الحالات التي تصل الى علمهم بشأن التهرب من الضرائب فقد نصت المادة 80 من قانون الضريبة المصري على أنه "على مندوبي القضاء والموظفين القضائيين والموظفين الإداريين أن يبلغوا مصلحة الضرائب بأن كل بيان يتصل بعلمهم من شأنه ان يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش في أمر الضرائب أو ارتكاب طرق إحتيال الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو تعريضها لخطر عدم الأداء سواء أكان هذا العلم بمناسبة قضية مدنية أم تجارية أم تحقيق في مواد الجنايات أو الجنح ولو انتهى التحقيق.

أما المشرع الفلسطيني فلم يسلك مسلك المشرع المصري وإن كان قد فرض بموجب المادة 40 من قانون الضريبة الفلسطيني على المحاسب والمدقق في حال إعطائهم لشهادات دون

(1) حشيش، شريحة: عادل احمد و مصطفى رشدي، النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، سنة 1992، ص147.

(2) حشيش، عادل أحمد وآخرون: النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، 1992، ص147.

أن يبين التحفظ على صحة الحسابات الختامية إن وجد فيها أية شبهة، يستوجب فيه الإعلان عن ذلك التحفظ والشبهة.

3.5 سلطات أخرى وهي علي النحو التالي:

5. 1.3. الكشف الحسي جاء في المادة 22 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عند توافر أدلة أو بيانات لدى مأمور التقدير يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله أن يجري التحقيق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم وأن يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل "...

إلا أن المشرع المصري أعطى صلاحية تتمثل حسب المادة 144 من القانون ضريبة الدخل المصري صلاحية الدخول إلى أماكن العمل دون إخطار سابق خلال ساعات العمل وهي صلاحية إستثنائية من صلاحيات أفراد الضابطة العدلية.

جاء في المادة 22 من القانون الفلسطيني بخصوص ضبط السجلات والمستندات " ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمده لا تزيد على ثلاثين يوماً تجدد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة وبموافقة المدير الخطية".

ويلاحظ هنا أن المشرع وقف ضد وضع قيد خلال مدة ثلاثين يوماً. والسبب هو عدم إطلاق يد موظف الضريبة في التحفظ على السجلات والمستندات خوفاً من وقوع ضرر جراء التحفظ كما هو الحال في الحواسيب التي يمكن التحفظ على البرامج المحفوظة داخلها وبخاصة المؤسسات الكبيرة من أن يؤدي ذلك إلى وقوع ضرر يصيب المنشأة.

2.3.5 الإستجواب نصت المادة 27 من القانون الفلسطيني " يجوز لمأمور التقدير أن يستجوب المكلف وغيره بما يحقق الفائدة المرجوة.

3.3.5 حلف اليمين لم يتضمن المشرع الفلسطيني أي نص بالنسبة لحلف اليمين كون حلف اليمين لا يصلح أداة إثبات في قضايا الضرائب على عكس القضايا الحقوقية، وكذلك فإن المكلف لا يستطيع الإحتجاج بطلب اليمين أمام المحكمة في قضايا وبالرجوع الى المادة 68 من قانون

البيانات الفلسطينية رقم 4 السنة 2001 لا تجيز الشهادة في أي مبلغ يزيد على مئتي دينار وإنما لا يثبت ذلك إلا بالبينة الخطية.

المبحث الثالث: سلطات الترغيب والترهيب في تحصيل الدين الضريبي

لعل هذا الموضوع هو من الجوانب المهمة من دراستنا إذ أن الحماية تتمثل بالإضافة إلى ما سبق تناوله في دور الوسائل الملزمة للتحصيل من وسائل ترغيب وترهيب وضع المشرع هذه الوسائل لجباية الدين الضريبي حيث أن المشرع يهدف من خلالها حث الأفراد على القيام بالالتزامات الضريبية ووجوب أن يتوصل المكلف بأنه سوف يقع تحت طائلة المسؤوليات المالية والبدنية وسنتناول ذلك على النحو التالي.

الفرع الأول: وسائل الترغيب في التحصيل:

لقد أخذت بعض التشريعات الضريبية بعدة أساليب لكي تدفع الأفراد على الالتزام بتسديد الضريبة بمنحه خصومات معينة أو تقديم مكافآت مالية لمن يكون له دور في كشف عن المعلومات وعن الجرائم الضريبية كل ذلك من أجل الحيلولة دون ضياع حق الخزينة بتشجيع المكلفين على دفع الضريبة المستحقة وبأسرع وقت ممكن فالتشريع الضريبي المصري لم يأخذ بنظام التخفيض في البداية إلا أن تخلف الكثير من الممولين عن دفع الضريبة في مواعيد استحقاقها كان سبباً في سن المشرع المصري (القانون رقم 3 سنة 1999 المعدل) بحيث ضم هذا القانون خصومات للمكلف يختلف باختلاف المدة التي يجب أن يسدد ما يستحق عليه خلالها أما المشرع اللبناني فإنه لم يأخذ بنظام التخفيضات في القانون الضريبي الصادر بموجب المرسوم الإشتراعي رقم 144 سنة 1959.

وكذلك أخذ المشرع الأردني بنظام التخفيض وذلك بموجب المادة 28 فقره ب من قانون ضريبة الدخل الأردني التي تنص على ما يلي "لكل شخص تقدم بكشف صحيح ودفع الضريبة المعترف بها الحق بتنزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمول بالكشف أو الشهر الأول التالي لإنتهائها والحق بتنزيل 4% إذا كان الدفع خلال الشهر التالي لإنتهاء السنة

نفسها والحق بتنزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث التالي لإنهاء هذه السنة، ومنح الخصم ذاته عن أي مبالغ دفعت على الحساب واقتطعت ودفعت" أما المشرع الفلسطيني فلم يأخذ بنظام تخفيضات في القانون رقم 17 لسنة 2004 وهذا أخذ على المشرع بعدم الأخذ في نظام تخفيض، لأن وجود هذا النظام يخلق الحافز لدى المكلف بضرورة التسديد خلال فترة حتى يستفيد من الخصم، وحيث إن المشرع وضع في المادة 48 من قانون الضريبة، لأن لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير اللوائح اللازمة فيما يتعلق بمكافآت موظفي الدائرة لضمان حسن تحقيق الضريبة فالرأي بأن يوضع من قبل مجلس الوزير نظام التخفيضات للموظفين المحسنين لعملهم لتشجيعهم.

الفرع الثاني: وسائل الترهيب

والمقصود بذلك العقوبات والجزاءات التي حملتها التشريعات المترتبة على الجرائم الضريبية وقبل التحدث عن هذه العقوبات فانه لا بد من اعتبار الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الاقتصادية، حيث إن التعريف للجريمة الاقتصادية للدولة (هو كل فعل أو إمتناع يعاقب عليه القانون ويخالف سياسته الاقتصادية للدولة)⁽¹⁾.

فمن المعلوم أن قانون الضريبة ينشأ عن التزام الممول بدين الضريبة والتزاماته الأخرى التي يفرضها عليه قانون الضريبة فهذه الالتزامات الأخيره لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ولا تدور معها وجوداً أو عدماً، وإنما هي التزامات أصلية تقع على عاتق دافعي الضريبة سواء نشأ في ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ فالتاجر مثلاً من الأشخاص الذين يتحملون ضريبة الأرباح التجارية إلا أنه قد لا ينشأ في ذمته دين الضريبة بسبب عدم تحقيقه ربحاً في سنته المالية ومع ذلك يتعين عليه أن يقوم بالإقرار المفروض عليه إلى مصلحة الضرائب وعلى ذلك إن الالتزام بدين الضريبة لا يترتب عليه بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على التحقق الواقعة المنشئة لها بخلاف الالتزامات الأخرى كالالتزام بالإقرار في

(1) السراج، عبود: قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق 1985، ص2.

المثال السابق فإنها تنشأ بمجرد سريان قانون الضريبة، ولا تتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لدين الضريبة⁽¹⁾.

ولقد قضت محكمة النقض المصرية على أنه لا يخاطب الشارع في الجرائم الضريبية بعامة وفي جرائم التهريب الجمركي بخاصة إلا المكلف بأداء الضريبة وإذا شاء أن يبسط نطاق التجريم إلى غيره فإنه ينص على ذلك صراحة يدل على ذلك ما تقضي به المادة 34 من لائحة الجمارك من أن تكون العقوبات في مواد التهريب مستوجبة الطريق بالتضامن من على الفاعلين والمشاركين في الإحتيال أي كانوا وعلى أصحاب البضائع ولا يوجد ما يدل على أن الشارع في قانون الجمارك الجديد قد أراد الخروج على هذا الأصل.

ويجب هنا التمييز بين سلطة الدولة في فرض الأعباء الضريبية وسلطة إدارة الضرائب في ربط الضريبة وتحصيلها فالأولى ليست إلا مظهراً من مظاهر سيادة الدولة باعتبارها نظاماً قانونياً يقرها القانون الدستوري وتباشرها عن طريق التشريع في حدود هذا الدستور أما سلطة الإدارة في ربط الضريبة وتحصيلها فيقرها قانون الضريبة وهي تباشرها في حدود هذا القانون.

وهذه السلطة في ربط الضريبة وتحصيلها تقابلها الالتزامات التي فرضها القانون الضريبي على المحمول وغيره من الأشخاص لمنع التهرب من الضريبة⁽²⁾.

بعد هذه المقدمة حول وسائل التهريب سوف نقسم فيما يلي النظرية الجزائية الضريبية متناولين فيها الجزاءات الغير عقابية والعقابية والتعويض على النحو الآتي:-

الفرع الثالث: نظرية الجزاءات الضريبية:

إن الهدف من فرض الالتزامات الضريبية إنما هو لضمان مصلحة الدولة الضريبية أي مصلحتها من إقتضاء الضريبة ولتأكيد هذا الضمان وحماية لهذه المصلحة من العبث وضع

(1) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990، ص15.

(2) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص24.

القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، فلقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية بحيث وصلت إلى الإعدام والإيداع الطويل بالسجون، ثم تطورت الفكرة الخاصة بالجزاءات الضريبية إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي باخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالح ومعاقبته عقاباً ينطوي على تعويض الضرر الذي حاق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبي فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجنائية وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى إدخال العقوبة المقيدة في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه، ومن أمثلة ذلك فضلاً عن التشريعات المصرية قوانين الولايات المتحدة وإنجلترا وفرنسا⁽¹⁾ ويمكننا أن نجمل الجزاءات الضريبية المترتبة على الجريمة في مجموعتين.

(1) جزاءات غير عقابية وهذه ما تنطوي على فرض أحكام شديدة على مرتكبي الجريمة مما يؤدي إلى عدم تمتعهم بالمزايا التي تنص عليها القواعد الأخرى التي يخضع لها سائر المخاطبين بالقانون الضريبي أو على فكرة تدابير وقائية.

(2) جزاءات عقابية وتنطوي إما على فكرة العقوبة المختصة أو على فكرة العقوبة التعويضة أو بعبارة أخرى العقوبة التي تهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر بسبب وقوع الجريمة كما في الغرامة الضريبية.

ومن الملاحظ أن التنفيذ المباشر لا يعتبر من قبيل الجزاء الذي يوقع على مال الممول لإقتضاء الدين، لأنه لا يعدو أن يكون تنفيذ الالتزام عليه ولا يحمل في طياته مطلقاً فكرة حرمانه من بعض المزايا القانونية التي يكفلها تطبيق القواعد العامة.

الفرع الرابع: الجزاءات غير العقابية

وتتمثل هذه الجزاءات في صور متعددة أهمها.

(1) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص188.

1) تعديل أساس ربط الضريبة (التقدير الجزافي): إذا لم يقدم الممول تقريراً صحيحاً عن أرباحه المتحققه، أو لم يؤسسه على أساس من دفاتر منتظمة أمينة مؤيدة بالمستندات والتزام الممول الذي لم يبلغ في الميعاد القانوني بوقف منشأته بدفع الضريبة عن سنة كاملة مما ينطوي على ربط الضريبة على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقية⁽¹⁾.

2) جزاءات إجرائية مثل:

أ- منع الموظفين والإداريين من القيام بأعمالهم أو وضع إشارتهم على الأوراق والمحركات التي لم يسدد عنها الممول ضريبة الدمغة حسب المادة 23 من قانون الضريبة المصري رقم 111 سنة 1980.

ب- عدم جواز التمسك بالأحكام أو الأعمال الرسمية التي لا تسدد بشأنها ضريبة الدمغة حيث نصت المادة 23 من قانون الدمغة المصري على " إن كل حكم يصدر أو عمل رسمي يؤدي وكذلك كل عقد يتم خلافاً للأحكام الواردة في القانون المذكور لا يجوز التمسك به حتى تؤدي الرسوم المستحقة والغرامات والتعويضات وعلى المحاكم أن تقرر ذلك من تلقاء نفسها⁽²⁾.

ج- جزاءات مدنية ويقصد بها جبر الضرر الذي عاد على الدولة من وقوع الجريمة باعتبارها عملاً غير مشروع وهي في الوقت ذاته تتحرر من كل معنى من معاني العقاب لأنها لا تتجاوز حدود الضرر المذكور ومثال ذلك ما جاء في القانون المصري رقم 157 لسنة 1981 بعد أن نص على اعتبار كل من عدم أداء الضريبة في الميعاد أو عدم حجزها من المنبع وتوريدها للخزانة في الميعاد القانوني جريمة ضريبية نص في المادة 172 على أن تستحق فائده تأخير على من لا يؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات في المواعيد القانونية أو لا يحجزها عند المنبع ويوردها للخزانة في الميعاد القانوني. ويلاحظ أن مطالبة الإدارة الضريبية للملتزم الأصلي في جريمة التهرب الضريبي بالضريبة المستحقة أو ببقية الضريبة التي لا يؤديها أداء

(1) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط1، دار النهضة المصرية، 1960، ص192.

(2) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مرجع سبق ذكره، ص193.

كاملاً يعني مطالبة الدولة بذلك الجزء من دينها المستحق لها والذي كان عرضة للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون ولذلك يعتبر من قبيل التعويض العيني.

ولا يجوز الخلط بين هذه الجزاءات المدنية والعقوبات المفوضية فبينما تبدو الأولى مجسده تماماً من عنصر العقاب فإن الثانية تعتبر عقوبة في الأصل وإن خالطها عنصر التعويض⁽¹⁾.

(3) تدابير الأمن فقد يأخذ قانون العقوبات الضريبي بنظام تدابير الأمن مثال ذلك القانون رقم 363 لسنة 1956 بتنظيم تحصيل رسم الإنتاج أو الاستهلاك على الكحول والمرسوم رقم 203 لسنة 1952 بتحصيل رسم الإنتاج والاستهلاك على الأسمدة والمرسوم بقانون رقم 16 لسنة 1953 بتنظيم تحصيل رسم الإنتاج أو الاستهلاك على السكر فقد أجازت هذه القوانين غلق المحل في أحوال معينة وهو تدبير أمن هادئ⁽²⁾، أما في القانون الفلسطيني فقد وضع مجموعة من الحوافز والإجراءات لتشجيع المكلف على دفع الضريبة، فقد نصت المادة 17 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أن يمنح الشخص الذي قدم الإقرار خلال المدة القانونية المنصوص عليها في هذه المادة ودفع الضريبة المستحقة عليه تنزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول التالي لإنتهائها، والحق بتنزيل 4% منها إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لإنهاء السنة نفسها، والحق بتنزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث لانتهاء هذه السنة.

وكذلك ما جاء في المادة (33) من قانون الضريبة رقم 17 لسنة 2005:

1- تقسيط الضريبة: حيث أجاز القانون في نص هذه المادة تقسيط الضريبة، وحدد معطيات لذلك، فوضعت لوائح قانونية خاصة وافق عليها وزير المالية وهي التقسيط أربعة أقساط تبدأ من تاريخ التقدير من قبل مدير الدائرة، وإذا أراد المكلف تمديد المدة يتقدم بطلب

(1) سرور، أحمد فتحي: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 197.

(2) الشوربجي، البشري: جرائم الضرائب والرسوم، مرجع سبق ذكره، ص 486

للمدير العام، فيمنح قسطين إضافيين، وإذا أراد أكثر يتقدم بطلب لوزير المالية للحصول على أكثر من ستة أقساط بشرط أن يلتزم المكلف بموعد تسديد الأقساط.

2- اتجاه إيجابي غير محسوس: وهنا يتوقف على خبرة مأمور التقدير وحسب درايته، وسلوكه الإيجابي في التعامل مع المكلف، ومستوى فهمه للنصوص القانونية، بحيث يتعامل مع روح القانون (تفسيرات إيجابية) لمصلحة المكلف. وهذا يتم من خلال السلوك الإيجابي لمأمور التقدير، وحسن تصرفه، واستقباله للمكلف، وبناء محضر جلسة وقرار يساعد في بناء الثقة بين المكلف ودائرة ضريبة الدخل، مثل تخفيض نسبة الربح على المهنة، اعتماد البيانات المدونة بالإقرار في نسب المصاريف الغير معتمدة بسبب عدم وجود مستندات مؤيدة، مثل نفقات ترميمات وتشطيبات مباني من قبل المهنيين أو الحرفيين الغير مسجلين... الخ.

3- إعفاء المكلفين من الفوائد والغرامات إذا تبين أن المكلف يعاني من ضعف أو عجز في السيولة.

4- تمديد فترة الأقساط أو زيادة عددها، بحيث تتناسب مع قدرة المكلف على الدفع، أو نسبة سيولته... الخ.

الفرع الخامس: الجزاءات العقابية

إن التشريعات المتضمنة لنصوص التجريم في صور الضرائب يطلق البعض اسم قانون العقوبات الضريبي ويعرف هذا القانون بأنه مجموعة النصوص المبينة لجرائم وعقوبات قصد بها حماية المصلحة الضريبية للدولة أي مصلحة الخزنة في قيام كل مكلف بالأعباء الضريبية من ضريبة ورسوم حتى يتسنى للدولة بدورها أن تباشر نشاطها في خدمة المجموع⁽¹⁾.

(1) الشوربجي، البشرى: جرائم الضرائب والرسوم، مرجع سبق ذكره، ص24

1.5 العقوبات البحتة:

تتطوي القواعد الجنائية على جزاءات عقابية كالسجن والغرامة والمصادرة وقد أخذت العديد من التشريعات بعقوبة السجن في الجرائم المنطوية على جسامه معينة وقد نص القانون العام للضرائب في فرنسا على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وهو نفس النهج الذي أخذت به الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا وإيطاليا وفي جميع الأحوال التي يجوز فيها توقيع عقوبة السجن ويخضع تطبيقها وتنفيذها للقواعد العامة المقررة في قانون العقوبات كما انه يجوز في الجرائم الضريبية الحبس الاحتياطي وفقاً للنص عليه قانون الإجراءات الجنائية⁽¹⁾.

5.2 العقوبات التعويضية

تتميز الجريمة الضريبية بانطوائها على تهديد للمصلحة الضريبية للدولة سواء بتعريضها للخطر أو بإلحاق الضرر بها، ولذا كان من الطبيعي أن يلجأ المشرع الضريبي إلى سبيل العقوبات التعويضية في هذا النوع من الجرائم وتتميز هذه العقوبات بطبيعتها المختلطة. فهي ليست تعويضاً خالصاً وليست عقوبة محضة وإنما هي في الواقع تجمع بين الصفتين كما في الغرامة الضريبية وغرامة المصادرة.

5.3 الغرامة الضريبية

عرف قانون العقوبات الضريبي نوعاً معيناً من الغرامات أطلق عليه اسم الغرامة الضريبية وهي تحدد عادة بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة. وقد يقدر القانون مبلغ الغرامة إذا تعذر معرفة مقدار الضريبة وتتميز هذه الغرامة بأنها لا توقع إلا في الجرائم التي تتطوي على اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وهي الجرائم الضريبية، وقد كان تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية من أهم الموضوعات التي دار حولها البحث في قانون العقوبات

(1) سرور، احمد فتحي: الجرائم الضريبية والنقدية، مرجع سبق ذكره، ص195.

الضريبي، وقد اعتبرها البعض تعويضاً وتأثر بها المشرع المصري بينما اعتبرها البعض عقوبة مالية وهو ما تأثر به الفقه الإيطالي⁽¹⁾.

وذهب رأي آخر إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية وقد جاء في قرار محكمة التمييز الأردنية رقم 86/414 ص 221 من مجلة نقابة المحامين لسنة 1989 مايلي: (إن المبلغ المضاف بمقتضى المادة 27 من قانون ضريبة الدخل لسنة 1982 يعد ضريبة إضافية، بصريح القانون ولا تعد غرامة وتحصل نقداً ولا يجوز استبدالها بالحبس، لأنها ليست عقوبة جزائية)⁽²⁾.

وذهب رأي آخر إلى أن الغرامة الضريبية لها ضريبة جنائية خاصة، وذهب رأي إلى أن الغرامة الضريبية هي من قبيل الجزاءات الإدارية⁽³⁾ قولاً منه بأنها تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة وقد ذهب الرأي الغالب في الفقه والقضاء إلى اعتبار هذه الغرامة ذات طبيعة مختلطة أي تجمع بين صفات العقوبة والتعويض، وهو ما استقرت عليه قرارات المحكمة العليا المصرية.

أما المشرع الفلسطيني فقد استعمل الغرامة كعقوبة على المكلف، حيث نصت المادة 38 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على أن "يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد نسبة 2% من الضريبة المستحقة أو التي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور".

كما أن المادة 39 في البند الأول منها جعلت عقوبة الغرامة عقوبة إضافية لعقوبة الحبس وأعطت صلاحية للمحكمة لفرضها، حيث نصت هذه المادة على "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر، ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا

(1) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 198.

(2) أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل منذ بداية 1986، ص 141.

(3) رباح، غسان: قانون العقوبات الاقتصادي، منشورات بحسون، بيروت، ط 1، 1990، ص 210.

تقل عن مائة دولار، ولا تزيد عن ألف دولار أمريكي، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكتلتا العقوبتين معاً...".

الفرع السادس: أقسام الغرامة.

تقسم الغرامة إلى عدة أقسام:

1:6- الغرامة الضريبية والغرامة النسبية

يلجأ المشرع إلى تحديد مقدار الغرامة النسبية بالقياس إلى عنصر معين يتمثل في حتمية المال محل الجريمة أو حجم السلعة فالمادة 11 من قانون تأمين عمليات شركة النفط العراقية المحدودة تنص على غرامة توازي ثلاثة أمثال قيمة المال موضوع المخالفة، والمادة 1/20 من قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي تنص على غرامة لا تقل عن خمسة أضعاف الرسوم الجمركية المقررة ولا تزيد على عشرة أضعافها. ولكن تحقق الغرامة النسبية الغرض منها هو في الردع ينبغي النص على حد أدنى لها لأن تقديرها على أساس محل الجريمة ربما يؤدي في بعض الحالات إلى الحكم بغرامة نسبية ضئيلة لا تكون مجدية، وهو ما وضعه المشرع العراقي موضع الاعتبار في بعض القوانين الاقتصادية، فالمادة 75 من قانون البنك المركزي تنص على غرامة لا تقل عن عشرة بالمائة ولا تزيد عن 100% من مبلغ المخالفة⁽¹⁾.

تتفق الغرامة النسبية مع الغرامة الضريبية في طبيعتها فكل من الإثنتين عقوبة تعويضية والأصل فيهما هو العقاب وعلى هذا الأساس تسرى على الغرامة النسبية جميع القواعد التي عرضنا لها بشأن الغرامة الضريبية إلا ما نص عليه القانون إستثناءً.

2:6 الغرامة الضريبية عقوبة تكميلية:

عرف القانون الضريبي بشكل عام الغرامة الضريبية كعقوبة تكميلية، أي تلحق المحكوم عليه تبعاً للعقوبة الأصلية نص القانون عليها صراحة في الحكم، وهي غالباً ما تكون عقوبة وجوبية.

(1) الحديثي، فخري عبد الرزاق: قانون العقوبات، الجرائم الاقتصادية، مطبعة جامعة بغداد، 1980، ص164.

3:6- الغرامة التهديدية

وهي تعتبر وسيلة غير مباشرة للتنفيذ العيني الجبري، أي أنها تشبه الإكراه البدني.

4:6- غرامة المصادرة

وهي الغرامة التي يتعين القضاء بها بدلاً من الحكم بالمصادرة إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة لأي سبب كان.

إذن نستنتج مما سبق إلى الصفة الأساسية للجزاءات التي تتخذ ضد الذات المعنوية هي إضعاف ذمتها المالية فالمقصود بالجزاء إذا هو القضاء على الكسب الذي ارتكبت الجريمة لأجله وعند الاقتضاء الحد من دائرة نشاط الذات المعنوية الضار بالحياة الاقتصادية، وعلى ذلك فإن المشرعين يخصون الذات المعنوية بنوع من الجزاءات وهي الجزاءات المالية، وبالرجوع إلى الأنظمة التي نظمت مسؤولية الذات المعنوية جنائياً نجد أنها قد أقرت الغرامة كعقوبة رئيسية وإلى جانبها جملة من العقوبات الفرعية والتدابير⁽¹⁾.

الفرع السابع: الجرائم الواقعة على أحكام قانون ضريبة الدخل وعقوباتها

نظمت المادة 39 و40 من قانون الضريبة الفلسطينية رقم 17 لسنة 2004 الجرائم المرتكبة أحكامه وضد أحكام أي نظام صادر بمقتضاه، وبينت العقوبات الخاصة بكل جريمة أو مخالفة كما تعرضت المادة 40 إلى جريمة خاصة تتعلق بالمحاسب القانوني حين ارتكابه لمخالفة، وتقسّم الجرائم حسب قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية إلى ثلاثة أقسام هي:

1- الجنائية

2- الجنحة

3- المخالفة

(1) سرور، احمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص202.

ويقوم هذا التقسيم أساساً على درجة خطورة الفعل والممثلة بمقدار العقوبة المنصوص عليها في القانون للفعل الجرمي.

لقد نصت المادتان 23 و24 من قانون العقوبات الأردني على أن العقوبات التكميلية (عقوبات المخالفات) هي الحبس من 24 ساعة إلى أسبوع والغرامة من نصف دينار إلى خمسة دنانير.

كما أوضحت المادتان 21 و22 من القانون ذاته العقوبات وهي الحبس من أسبوع إلى ثلاث سنوات والغرامة من خمسة دنانير إلى 200 دينار إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، أما العقوبات الخاصة بالجنايات فهي ما تجاوزت ذلك ونص عليها من المواد 17-20 من قانون العقوبات الأردني على أن التشريعات الاقتصادية في العالم ومنها التشريع الفلسطيني وأكثر التشريعات العربية تجد أن عقوبة الإعدام عقوبة شديدة في مجال الجرائم الاقتصادية فاستبعدتها واكتفت بالعقوبات الماسة بالحرية، والعقوبات الجزائية الأخرى، وعقوبة الإعدام لا تطبق اليوم في عدد غير ضئيل من دول العالم ومن بينها الدول الاشتراكية.

وقد عاقب المشرع العراقي في قانون الجمارك العراقي في المادة 44 منه بالإعدام على بعض الجرائم الضريبية⁽¹⁾.

أما أركان الجريمة فهي ثلاثة:

أ- **الركن القانوني:** وهو النص الوارد في القانون على اعتبار القيام بفعل ما أو الامتناع عن فعل ما عملاً جرمياً.

ب- **الركن المادي:** وهي الأفعال المادية التي تعبر عن الفعل المجرم سواء كانت أفعالاً إيجابيه أو أفعالاً سلبية كحالة الامتناع عن فعل ما.

(1) السراج، عبود: شرح قانون العقوبات الاقتصادي في التشريع السوري والمقارن، مطبعة خالد بن الوليد، بلا سنة نشر، 172 ص.

ج-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⁾.

1.7 أنواع الجرائم الضريبية وعقوباتها

تنص المادة 39 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 على ما يلي "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن مائه دولار ولا تزيد عن ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بكلتا العقوبتين معاً كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل من الأفعال التالية:

- 1- قدم الإقرار الضريبي السنوي بالإستناد على دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر التي خالفت عن المديرية أو إحدى دوائرها المختصة.
- 2- قدم إقراراً ضريبياً غير صحيح 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 أخفاها عن موظف الضريبة.
- 4- أتلف أو أخفى الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل إنقضاء 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.

(1) خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، دار وائل، عمان، ط1، 1999-2000، ص446.

6- وزع أرباحا على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

7- إصطنع أو غير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح أو زيادة.

8- أخفى نشاطا أو أكثر مما يخضع للضريبة.

9- إمتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها وأعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤولية أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل والتأكد في مقدارها.

10- أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

11- عدم التصريح عن ممارسة النشاط أو إنهائه خلال المدة المحددة.

12- لم يخصم الضريبة أو خصمها، ولم يقدّم بتوريدها لحساب الدائرة.

13- لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون.

إلا أنه وعلى الرغم من إيقاع العقوبة المقررة بحق المعني، فإنه لا يعفى الشخص من مسؤولية دفع الضريبة. (م 43 من القانون).

بقي الإشارة إلى أنه في جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار⁽¹⁾.

(1) مسعد، محي محمد: العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، ط1، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، مصر، 2000، ص173.

بالإضافة إلى العقوبات السابقة فإن هناك عقوبات فرعية، وهي عقوبة حجز الأموال التي نصت عليها المادة 41 من القانون الفلسطيني رقم 17، حيث يصدر قرار الحجز من قبل المحكمة المختصة على المتخلف عن الدفع بناءً على طلب المدير بعد موافقة الوزير وعقوبة المنع من السفر التي نصت عليها المادة 42 من القانون الفلسطيني، حيث يصدر القرار بمنع السفر من قبل المحكمة المختصة بناءً على طلب المدير بعد موافقة الوزير وموضحاً أسباب طلبه ومبرراته.

على أن المادة 44 من القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 اعتبرت الضريبة ديناً ممتازاً مقدماً على جميع أموال المدينين، ويتم ذلك بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952 حيث إن المادة الأولى نصت إذا كان شخص مكلفاً بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول، وتخلف ذلك الشخص عن دفع ذلك المبلغ في الوقت المعين فنطبق عليه أحكام هذا القانون لتحصيل المبلغ المذكور والمادة 2 من قانون تحصيل الأموال عرفت المتخلف على أنه الشخص الذي يتخلف عن دفع أموال أميرية مستحقة عليه في تاريخ استحقاقها.

مما لا شك فيه أن الضريبة والرسوم من ضمن الأموال الأميرية العامة التي قصدها المشرع كما أن تحصيل الأموال الأميرية يطبق على المكلف الذي يريد مغادرة البلاد مثل أن يقوم بتسديد الضريبة المستحقة عليه بعد أن تتم مخاطبته من قبل مأمور التقدير يطالب بدفع الضريبة خلال مدة محددة في الأشعار، ولم يدفع أو يؤمن دفعها بضمانة يقتنع بها مأمور التقدير⁽¹⁾.

والجدول التالي يلخص المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف بدفع ضريبة بصورة عامة.

جدول رقم 4. أمثلة على المخالفات الضريبية

أنواع المخالفات	أمثلة على المخالفات الضريبية
مخالفات بسبب قيام المكلف بعمل ما	1- تقديم بيانات غير دقيقة المقدمة في الإقرار الضريبي 2- عدم إيراد دخل خاضع للضريبة 3- دفع حتمية ضريبة أقل مما هو مقرر

(1) منصور، إيهاب خضر أحمد: العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص 99.

أنواع المخالفات	أمثلة على المخالفات الضريبية
	4- إتلاف مستندات وفواتير ذات أهمية لتقدير الضريبة 5- ادخال بنود مصروفات لا يسمح القانون بتتزيلها من الدخل. 6- الادعاء بقصد الحصول على الإعفاءات من غير وجه حق.
مخالفات سبب عدم قيام المكلف بعمل ما	1- عدم تقديم الإقرار الضريبي 2- عدم دفع قيمة الضريبة المستحقة مع الإقرار. 3- عدم دفع السلفيات المقررة بعد تقسيطها. 4- عدم تقديم بيانات محددة طلبها مأمور التقدير. 5- عدم الإستجابة لطلب مأمور الضريبة بمراجعة مكتب الضريبة. 6- عدم تعبئة نماذج وبيانات معينة تطلبها دائرة الضريبة

الفرع الثامن: إنقضاء دين الضريبة

1.8: تقادم الدين الضريبي

يعتبر قانون الضريبة مصدراً للدين والمطالبة الضريبية وبالتالي يعتبر هو سند الانتهاء وقد نصت المادة 377 من القانون المدني المصري على ما يلي:-

1) تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم السنوية المستحقة للدولة ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ إنتهاء المرافعة في الدعوى التي مرت في شأنها هذه الأوراق أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل المرافعة.

2) تتقادم بثلاث سنوات أيضاً الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها.

ثم صدر القانون رقم 646 لسنة 53 بشأن تقادم الضرائب والرسوم والتي نصت على:-

1- تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة لأي شخص اعتيادي ما لم ينص القانون على مدة أطول.

2- يبدأ سريان التقادم للحق في المطالبة الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق من يوم دفعها إلا إذا ظهر الحق في طلب بعد إجراءات اتخذتها الجهة بالحصول التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه بالرد بموجب كتاب موصى عليه وقد ذهب المشرع اللبناني إلى أنه ينقطع مرور الزمن بمجرد قيام مدير المالية بتحويل القضية إلى المحاكم المختصة بواسطة النيابة العامة حيث تحدث هذه الفقرة بموجب المادة 20 من القانون رقم 70/1 تاريخ 1990 الممول به اعتباراً من 1970/1/20⁽¹⁾.

ويتضح لنا أن المشرع المصري اعتبر مدة التقادم في الضرائب والرسوم بوجه عام هي خمس سنوات ما لم ينص في القوانين إلى حد أطول. أما ما لم يرد بشأنه نص خاص فتكون المدة بجميع أنواعها ورسومها المستحقة للدولة هي خمس سنوات⁽²⁾.

أما المشرع الأردني وفي القانون رقم 57 لسنة 1985 فإنه لم يرد به قاعدة تقادم الدين الضريبي وإنما ترك في ذلك للقواعد العامة ولم يضع المشرع الفلسطيني "في قانون ضريبة الدخل" مدة يتقادم فيها دين الضريبة المستحق إذ لم تؤد خلال فترة زمنية محددة.

إلا أننا نجد قانون الضريبة الدخل الملغى رقم 25 لسنة 1964 فقد نصت المادة 7 منه على ما يلي: لا تقام دعوى جزائية طبقاً لهذا القانون بعد مرور ستة سنوات من السنة المالية التي نفذت فيها المخالف". لقد جانب المشرع الفلسطيني الصواب في عدم الأخذ بمثل هذا النص في القانون الجديد رقم 17 لسنة 2004 وذلك ضماناً لاستقرار التعاملات المالية.

2.8 المقاصة:

لقد تناولت القوانين المدنية موضوع المقاصة ومن ضمنها القانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976، ومشروع القانون المدني الفلسطيني وهي عبارة عن التقاء دينين في ذمة شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر، فيقضى الدينان بحكم القانون بقدر الأقل منهما شريطة أن يكون كل

(1) عطية، جميل ناصيف: موسوعة ضريبة الدخل شرح قانون ضريبة الدخل وقضاياها، منشورات دار الأفق الجديدة، بيروت، ط1، 1981، ص118.

(2) عبد اللطيف، محمد: التقادم المكسب والمسقط، ط1، القاهرة 1958، مطابع دار للجامعات المصرية، ص585.

منها خالياً من النزاع مستحقاً الأداء صالحاً للمطالبة به قضاء، وأن يكون من الدين حقاً قابلاً للحجز. فالمقاصة في القانون المدني وفاء وضمنان.

أما بالنسبة للقانون الضريبي فهناك اختلاف فيما إذا كان يعتبر المقاصة طريقة من طرق الوفاء بدين الضريبة تقسم اعتبره من طرقها الوفاء بدين الضريبة وقسم رفض ذلك، أما المشرع الفلسطيني فقد جاء في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 في الفصل الثالث في المادة 12 منة يتم تقاص ضريبة المستحقات المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عبر الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له دخلاً من ضريبة الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة وقد وضع شرط أن لا يتم تجاوز المبلغ المراد التقاص عليه قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار.

3.8 الإعفاء:

يعتبر الإعفاء طريقة من طرق سقوط الالتزام بالدين الضريبي والإعفاء لا يكون إلا بموجب القانون وفي حدوده وقد نصت المادة 6 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 في المادة 6 منه على الحالات المعفية من الضريبة المفروضة وهي تقع في 14 حالة لا مجال للتطرق إليها، وقد أحسن المشرع الفلسطيني بإضافة المادة 7 من القانون بأن وضع عدة حالات للدخل المعفي من الضريبة بشروط وهي تقع على أربعة حالات وهي الأرباح الرأسمالية والرواتب والمخصصات المدفوعة للدبلوماسيين غير الفلسطينيين والأرض والجمعيات التعاونية.

الفصل الرابع

قدرة القوانين الضريبية الفلسطينية على حماية دين الضريبة
-دراسة إحصائية-

الفصل الرابع

قدرة القوانين الضريبية الفلسطينية على حماية دين الضريبة - دراسة إحصائية-

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج ومجتمع وعينة وأداة ودلالات الصدق والثبات المستخدمة في هذه الدراسة ومتغيرات وإجراءات الدراسة والمعالجات الإحصائية وفيما يلي بيان ذلك.

منهجية الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي الميداني وهذا الأسلوب يناسب أغراض الدراسة، إضافة إلى مناقشات ومعلومات من العاملين في دوائر ضريبة الدخل والمختصين الأكاديميين، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لملاءمته أغراض هذه الدراسة، وقد تم اختيار عينة عشوائية ممثلة للمجتمع المراد دراسته، وهم كافة العاملين من موظفي دوائر الضرائب في المحافظات الشمالية للضفة الغربية في مدن نابلس، وجنين، وطولكرم، قلقيلية، وسلفيت، وقد شملت هذه العينة المدراء العاميين، ومدراء الأقسام، ومأموري التحصيل، حيث إن هذا المجتمع مؤلف من مائة وعشرين موظفاً تقريباً، وحيث تم اختيار عينة مؤلفة من خمسة وثمانين فرد من هذا المجتمع.

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من موظفي دائرة الضريبة (ضريبة الدخل والضريبة الجمركية) في محافظات الشمال الفلسطيني وهي مدن نابلس، جنين، طولكرم، قلقيلية، سلفيت، وكان عدد الموظفين حين توزيع الاستبيان في مدينه نابلس حوالي 40 موظفاً في مدينة جنين، حوالي 20 موظفاً في مدينة طولكرم، حوالي 15 موظفاً في مدينة قلقيلية، 10 موظفين في مدينة سلفيت، 10 موظفين وهي عدد الموظفين في العام 2005، وقد تم توزيع الاستبانة على المدراء العاميين والمدراء ورؤساء الأقسام ومأموري التحصيل.

عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة الحالية من (85) فردا في مدن الشمال من العاملين في دوائر الضريبة بمدن (نابلس، طولكرم، جنين، قلقيلية، سلفيت)، ومن فئات مختلفه من الموظفين تتدرج وظائفهم من درجه مدير عام إلى مامور تحصيل وتم اختيارهم بالطريقة الطبقيّة العشوائية والجدول والرسوم البيانية التالية تبين توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها.

جدول رقم 5. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية%
ذكر	72	84.7
أنثى	13	15.3
المجموع	85	100

جدول رقم 6. توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية%
من 25-40 سنة	41	48.2
من 41-50 سنة	38	44.7
اكتر من 50 سنة	5	5.9
لم يجب	1	1.2
المجموع	85	100

جدول رقم 7. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	العدد	النسبة المئوية%
دبلوم كلية مجتمع	13	15.3
جامعي/بكالوريوس	57	67.1
دراسات عليا	15	17.6
المجموع	85	100

جدول رقم 8. توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع مديرية الضريبة

نوع مديرية الضريبة	العدد	النسبة المئوية%
مباشرة-ضريبة الدخل	47	55.3
غير مباشرة-ضريبة جمركية	35	41.2
لم يجب	3	3.5
المجموع	85	100

جدول رقم 9. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات مهنية ضريبية

دورات مهنية ضريبية	العدد	النسبة المئوية%
لا	7	8.2
نعم	69	81.2
لم يجب	9	10.6
المجموع	85	100

جدول رقم 10. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات تقنية (حاسوب واتصالات)

دورات تقنية	العدد	النسبة المئوية%
لا	55	64.7
نعم	21	24.7
لم يجب	9	10.6
المجموع	85	100

جدول رقم 11. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات اخرى

دورات اخرى	العدد	النسبة المئوية%
لا	60	70.6
نعم	16	18.8
لم يجب	9	10.6
المجموع	85	100

جدول رقم 12. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة	العدد	النسبة المئوية%
من 1-5 سنوات	3	3.5
من 6-10 سنوات	32	37.6
10 سنوات فأكثر	50	58.8
المجموع	85	100

جدول رقم 13. توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات العمل في مجال الضريبة

عدد السنوات في مجال الضريبة	العدد	النسبة المئوية%
من 1-5 سنوات	5	5.9
أكثر من 5 سنوات	78	91.8
لم يجب	2	2.4
المجموع	85	100

جدول رقم 14. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المحافظة

المحافظة	العدد	النسبة المئوية%
نابلس	36	42.4
جنين	10	11.8
قلقيلية	9	10.6
طولكرم	20	23.5
سلفيت	10	11.8
المجموع	85	100

أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير أداة الدراسة بعد الاطلاع على الدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة ومن هذه الدراسات، "الحماية القانونية للمال العام"⁽¹⁾ و"تحصيل دين الضريبة في فلسطين"⁽²⁾، و"تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين"⁽³⁾، حيث تناولت الدراسة الحالية تعريف الضريبة

(1) الفريجات، محمد أحمد عبد المحسن: الحماية القانونية للمال العام، مرجع سابق.

(2) الدبك أحمد زياد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، مرجع سابق.

(3) المغربي، اسامة محمد حامد: تحديد معدلات ضريبة الدخل في فلسطين وأثارها الاقتصادية، نابلس، جامعة النجاح الوطنية، 2004.

وكيفية حماية الدين الضريبي ومدى تأثير الضريبة على المجتمع والقوانين المتعلقة بذات الصلة ومدى قدرة هذه القوانين على حماية الدين الضريبي، بالإضافة إلى المناقشات والمعلومات التي تم الحصول عليها من قبل العاملين في مجال الضرائب والباحثين الأكاديميين.

صدق الأداة:

للتأكد من صدق الأداة وفعاليتها في قياس ما وضعت لقياسه، عرضت على لجنة من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في جامعات النجاح، القدس المفتوحة، مديرية ضريبة الدخل ومركز الحاسوب العربي لإبداء الرأي حول صلاحية الأداة، وتم التعديل واعتماد الفقرات التي أجمع عليها (70%) من المحكمين.

ثبات الأداة:

لقد تم استخدام معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Chronback Alpha)، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.80) وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة:-

لقد تم إجراء الدراسة وفق الخطوات التالية:-

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- توزيع الاستبانة.
- تجميع الاستبانة من أفراد العينة وترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).
- تفريغ إجابات أفراد العينة.

- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها.

تصميم الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات التالية:

1- المتغيرات المستقلة:

- الجنس: وله مستويان: (ذكر، أنثى).
- عدد سنوات العمل في مجال الضريبة: ولها مستويان: (من 1-5 سنوات، أكثر من 5 سنوات).
- نوع مديرية الضريبة: ولها مستويان: (مباشرة ضريبة الدخل، غير مباشرة ضريبة جمركية)
- المستوى التعليمي: وله ثلاث مستويات: (دبلوم كلية مجتمع، جامعي/ بكالوريوس، دراسات عليا)
- المحافظة: ولها خمس مستويات: (نابلس، جنين، قلقيلية، طولكرم، سلفيت).
- الحصول على دورات مهنية ضريبية: ولها مستويان: (نعم، لا)
- الحصول على دورات تقنية (حاسوب واتصالات): ولها مستويان: (نعم، لا)
- الحصول على دورات أخرى: ولها مستويان: (نعم، لا)
- الخبرة: ولها ثلاث مستويات: (من 1-5 سنوات، من 6-10 سنوات، أكثر من 10 سنوات)
- العمر: وله ثلاث مستويات: (من 25-40 سنة، من 41-50 سنة، أكثر من 50 سنة)

2- المتغيرات التابعة:

وتتمثل في استجابات أفراد عينة الدراسة الحالية على أسئلة الاستبانة المتعلقة بالتعرف على العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين للتعرف على سبل حمايته.

المعالجات الإحصائية:

من أجل معالجة البيانات استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
2. اختبار "ت" لمجموعتين مستقلتين Independent t test.
3. اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.
4. اختبار LSD للمقارنات البعدية.
5. اختبار كاي تربيع.
6. معادلة كرونباخ الفا.

نتائج الدراسة

فيما يلي عرض لنتائج الدراسة تبعا لتسلسل أسئلتها وفرضياتها:-

أولاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الأول:

ما واقع العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين؟

للإجابة عن السؤال استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لكل فقرة، ولكل مجال من مجالات الاستبانة، ونتائج الجداول (15)، (16)، (17) تبين ذلك، بينما يبين الجدول (18) خلاصة النتائج.

ومن أجل تفسير النتائج اعتمد الباحث النسب المئوية الآتية:

(100%-80%) كبيرة جدا.

(79.9%-60%) كبيرة.

(59.9%-40%) متوسطة.

(39.9%-20%) قليلة.

(20%) قليلة جدا

أ-مجال الخلل الجوهرى في القانون:

جدول رقم 15. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل الجوهرى مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
1	2	النصوص القانونية تشدد على أن دين الضريبة مطلوب رغم المنازعه فيه	3.80	1.08	76.0%	كبيرة
2	7	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة تحظر عقد اي صفقة أو تسويات تهدر الدين الضريبي أو اي جزء منه	3.58	1.37	71.6%	كبيرة
3	6	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا تعطي الحق للمكلف المقاصة مع دين الضريبة	3.49	1.25	69.8%	كبيرة
4	1	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس اتجاه دين الضريبة	3.34	1.03	66.8%	كبيرة

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
5	5	لا تساوي النصوص القانونية بين الدين الضريبي والديون الخاصة الأخرى لمصلحه الأول	3.31	1.32	66.2%	كبيرة
6	4	لا تعبر النصوص القانونية أي شأن للتقدم في مسألة الدين الضريبي	3.09	1.29	61.8%	كبيرة
7	3	النصوص القانونية تشدد على أن استيفاء دين الضريبة شرط لنيل الحقوق الدستورية لأي مواطن	2.61	1.35	52.2%	متوسطة
		الوسط الحسابي لمجال الخلل الجوهرية	3.30	0.76	66.0%	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (15) أن واقع العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين لفقرات مجال عوامل الخلل الجوهرية كانت كبيرة على الفقرات ذات الأرقام (1، 2، 3، 4، 5، 6) حيث تراوحت النسبة المئوية للاستجابة عليها بين (62% - 76%)، وكانت متوسطة على الفقرة (7) حيث وصلت النسبة المئوية للاستجابة إلى (52%)، وفيما يتعلق بالمعدل العام للمجال كانت بدرجة كبيرة حيث وصلت النسبة المئوية للاستجابة إلى (66%).

ب- مجال الخلل في الإجراءات:

جدول رقم 16. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل في الإجراءات مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
1	2	هناك معايير واضحة لتحديد الوعاء الضريبي	3.88	1.07	77.6%	كبيرة
2	1	هناك معايير واضحة لتحديد دين الضريبة	3.87	1.11	77.4%	كبيرة
3	3	يوجد نماذج ميسرة لكافة	3.59	1.17	71.8%	كبيرة

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
		انواع المكلفين والشرائح الضريبية المختلفة لتحديد دين الضريبة				
4	4	هناك حوافز مختلفة لتشجيع المكلفين على الالتزام بدين الضريبة من ناحية الاعتراف والتسديد	3.00	1.26	60.0%	كبيرة
5	5	هناك غرامات مختلفة تترتب على المكلفين غير الملتزمين بالاعتراف ودفع دين الضريبة	2.92	1.34	58.4%	متوسطة
6	7	هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعه الدين الضريبي والبت فيه	2.55	1.25	51.0%	متوسطة
7	6	الإجراءات المطبقة تكفل تحصيل دين الضريبة في مواعيدها المقررة وترتب غرامات على التأخير	2.39	1.24	47.8%	متوسطة
	8	هناك إجراءات مشددة وخاصة بتحصيل الدين الضريبي	2.15	1.11	43.0%	متوسطة
		الوسط الحسابي لمجال الخلل في الاجراءات	3.04	0.78	60.8%	كبيرة

يتضح من الجدول رقم (16) أن واقع العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين لفقرات مجال عوامل الخلل في الإجراءات كانت كبيرة على الفقرات ذات الأرقام (1، 2، 3، 4) حيث تراوحت النسبة المئوية للإستجابة عليها بين (60% - 78%)، وكانت متوسطة على الفقرات (5، 6، 7، 8) حيث تراوحت النسبة المئوية للإستجابة عليها بين (43%-58.4%)، وفيما يتعلق بالمعدل العام للمجال كانت بدرجة كبيرة حيث وصلت النسبة المئوية للإستجابة إلى (60.8%).

ج- مجال الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي:

جدول رقم 17. الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي مرتبة تنازليا وفق المتوسط الحسابي

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
1	5	هناك التزام بتطبيق النصوص القانونية الخاصة بدين الضريبة من قبل مأموري وموظفي الضرائب	3.06	1.13	61.2%	كبيرة
2	7	لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى أي صفقات تمس دين الضريبة مع المكلفين	2.99	1.25	59.8%	كبيرة
3	1	يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجه قضايا الدين الضريبي	2.84	1.22	56.8%	متوسطة
4	6	تتبنى الإدارة الضريبية سياسات متشددة حيال قضايا الدين الضريبي	2.55	1.03	51.0%	متوسطة
5	4	البنية التحتية للإدارة ملائمة من ناحية التجهيزات والمؤهلات	2.41	1.11	48.2%	متوسطة
6	2	يوجد مستويات قضائية ملائمة وكافية لمعالجه قضايا الدين الضريبي	2.25	1.19	45.0%	متوسطة
7	8	هناك جهات إدارية وقضائية خاصة تتولى الرقابة على عمل اللجان والمستويات الإدارية والقضائية فيما يتعلق بقضايا الدين الضريبي.	2.08	1.05	41.6%	متوسطة
	3	يوجد فرق تفتيش وآليات منهجية ومهنية لرصد حالات وطرق التهرب الضريبي في كافة المواقع	1.98	1.11	39.6%	قليلة

الرقم	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التقدير
		الجغرافية والقطاعات الاقتصادية.				
	9	هناك رقابة دورية ومشددة على الذمة المالية لمأموري ومستشاري الضرائب العاملين لدى الإدارة الضريبية.	1.92	1.16	38.4%	قليلة
	10	المحاكم الحالية مؤهلة بكفاءة المنازعات ذات العلاقة بالدين الضريبي.	1.87	0.92	37.4%	قليلة
		الوسط الحسابي العام لمجال الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي	2.85	0.59	57.0%	متوسطة

يتضح من الجدول رقم (17) أن واقع العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين لفقرات مجال عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي كانت كبيرة على الفقرات ذات الأرقام (1، 2) حيث كانت النسبة المئوية للاستجابة عليهما على التوالي (61.2% - 59.8%)، وكانت متوسطة على الفقرات (3، 4، 5، 6، 7، 8) حيث تراوحت النسبة المئوية للاستجابة عليها بين (39.6% - 56.8%)، وكانت قليلة على الفقرتين (9، 10) حيث كانت النسبة المئوية للاستجابة عليهما على التوالي (37.4% - 38.4%)، وفيما يتعلق بالمعدل العام للمجال كانت بدرجة كبيرة حيث وصلت النسبة المئوية للاستجابة إلى (57%).

د- خلاصة النتائج:

جدول رقم 18. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية للمجالات والدرجة الكلية

الترتيب	المجالات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدرجة
1	الوسط الحسابي لمجال الخلل الجوهري	3.30	0.76	66.0%	كبيرة
2	الوسط الحسابي لمجال الخلل في الإجراءات	3.04	0.78	60.8%	كبيرة
3	الوسط للخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي	2.39	0.64	47.8%	متوسطة

الدرجة الكلية	2.85	0.59	57.0%	متوسطة
---------------	------	------	-------	--------

يتبين من الجدول (18) الآتي:-

- إن الدرجة الكلية لواقع العوامل التي تهدد الدين الضريبي كانت متوسطة حيث بلغت النسبة (57%).

- إن ترتيب المجالات جاء على النحو الآتي:-

المرتبة الأولى: مجال الخلل الجوهري حيث بلغت النسبة (66%) وهي نسبة كبيرة.

المرتبة الثانية: مجال الخلل في الإجراءات حيث بلغت النسبة (60.8%) وهي نسبة كبيرة.

المرتبة الثالثة: مجال الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن الدين الضريبي حيث بلغت النسبة (47.8%) وهي نسبة متوسطة.

ثانياً: نتائج الفرضيات

1- نتائج الفرضية الأولى:-

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الجنس"، استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (22) تبين ذلك:-

جدول رقم 19. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الجنس

الجنس	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
ذكر	72	2.84	0.58	83	-0.35	0.725
أنثى	13	2.91	0.64			

* دال احصائياً عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (19)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الجنس، حيث أن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.725$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى الذكور (2.84) درجة وللإناث (2.91) درجة.

2- نتائج الفرضية الثانية:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير نوع الضريبة"، استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (23) تبين ذلك:-

جدول رقم 20. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير نوع مديرية الضريبة

نوع مديرية الضريبة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
مباشرة	47	2.94	0.49	80	1.33	0.186
غير مباشرة	35	2.76	0.70			

* دال احصائياً عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول (20)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير نوع مديرية الضريبة، حيث إن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.186$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى مديرية الضريبة المباشرة (2.94) درجة ومديرية الضريبة الغير مباشرة (2.76) درجة.

3- نتائج الفرضية الثالثة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين نابلس تعزى لمتغير المستوى التعليمي " ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير المستوى التعليمي ومن ثم استخدم اختبار تحليل التباين الأحادي One way ANOVA للتعرف إلى دلالة الفروق للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين نابلس تعزى لمتغير المستوى التعليمي والجدولين (24) و(25) يبينان ذلك:

جدول رقم 21. الأوساط الحسابية للعوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي

المتغير	الوسط الحسابي
دبلوم كلية مجتمع	2.97
جامعي/بكالوريوس	2.84
دراسات عليا	2.80

يتضح من خلال الجدول (21) أن أعلى متوسط كان لدى مؤهل دبلوم كلية المجتمع، يليه البكالوريوس، وأخيراً الدراسات العليا، ومن أجل تحديد الفروق استخدم اختبار تحليل التباين الأحادي والجدول (22) يوضح ذلك:

جدول رقم 22. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المستوى التعليمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.25	2	0.12	0.35	0.704
داخل المجموعات	28.82	82	0.35		
المجموع الكلي	29.07	84			

* دال احصائيا عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول (22)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير المستوى التعليمي، حيث أن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.704$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة

تعني قبول الفرضية الصفرية، ويظهر ذلك من خلال تقارب المتوسطات الحسابية كما أظهرت نتائج الجدول (23).

4- نتائج الفرضية الرابعة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير عدد سنوات العمل في مجال الضريبة"، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (24) تبين ذلك:-

جدول رقم 23. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير سنوات العمل في الضريبة

سنوات العمل في الضريبة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
من 1-5	5	3.12	0.41	81	0.97	0.335
أكثر من 5	78	2.87	0.56			

* دال احصائياً عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول (23)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير نوع مديرية الضريبة، حيث أن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.335$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى سنوات العمل من 1-5 سنوات (3.12) درجة والأكثر من 5 سنوات (2.87) درجة

5- نتائج الفرضية الخامسة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى

متغير المحافظة "ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير المحافظة ومن ثم استخدم اختبار التباين الأحادي One way ANOVA للتعرف إلى دلالة الفروق للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين نابلس لمتغير المحافظة ونتائج الجدولين (24)، (25) تبين ذلك:

جدول رقم 24. الأوساط الحسابية للعوامل التي تهدد الدين الضريبي تبعاً لمتغير المحافظة

المتغير	الوسط الحسابي
نابلس	2.84
جنين	3.08
قلقيلية	2.27
طولكرم	2.84
سلفيت	3.21

يتضح من خلال الجدول (28) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار تحليل التباين والجدول (28) يوضح ذلك:

جدول رقم 25. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي تبعاً لمتغير المحافظة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	4.91	4	1.23	4.06	0.005
داخل المجموعات	24.16	80	0.30		
المجموع الكلي	29.07	84			

* دال احصائياً عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (25)، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير المستوى التعليمي، حيث إن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.005)$ أصغر من $(\alpha = 0.05)$ ، ومثل هذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية.

ومن أجل تحديد لصالح من كانت الفروق أتبع تحليل التباين الأحادي باختبار LSD للمقارنات البعدية ونتائج الجدول (26) تبين ذلك:-

جدول رقم 26. نتائج اختبار LSD للمقارنات البعدية لدلالة الفروق للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المحافظة

المقارنات	نابلس	جنين	قلقيلية	طولكرم	سلفيت
نابلس		-0.24	*0.57	-0.01	-0.037
جنين			*0.81	0.24	-0.13
قلقيلية				*0.58	*0.94
طولكرم					0.37
سلفيت					

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من خلال الجدول (26) وجود فروق ذات دلالة احصائية للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير المحافظة لصالح فئة محافظة قلقيلية أي يمكن القول بأن العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين في محافظة قلقيلية لها الأثر القليل مقارنة بالمحافظات الأخرى.

6- نتائج الفرضية السادسة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الحصول على دورات مهنية ضريبية"، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (30) تبين ذلك:-

جدول رقم 27. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات مهنية

الحصول على دورات مهنية	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
لا	7	2.92	0.55	74	0.18	0.855
نعم	69	2.88	0.57			

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (27)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الحصول على دورات مهنية، حيث إن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.885$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى الحاصلين على دورات مهنية (2.88) درجة والغير حاصلين على دورات مهنية (2.92) درجة.

7- نتائج الفرضية السابعة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الحصول على دورات تقنية حاسوب واتصالات"، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (31) تبين ذلك:-

جدول رقم 28. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات تقنية

الحصول على دورات تقنية	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
لا	55	2.89	0.58	74	0.334	0.740
نعم	21	2.84	0.55			

* دال إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول (28)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الحصول على دورات تقنية، حيث إن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.740$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى عدم الحصول على دورات تقنية (2.89) والحصول على دورات تقنية (2.84) درجة.

8- نتائج الفرضية الثامنة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير الحصول على دورات أخرى"، من أجل اختبار الفرضية استخدم اختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين (Independent t-test) ونتائج الجدول (32) تبين ذلك:-

جدول رقم 29. اختبار t-test لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير الحصول على دورات أخرى.

الحصول على دورات أخرى	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T	مستوى الدلالة
لا	60	2.92	0.58	74	0.194	0.194
نعم	16	2.71	0.50			

* دال احصائياً عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول (29)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير الحصول على دورات أخرى، حيث إن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.194$) أكبر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

ومن خلال النظر للجدول تبين تقارب المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط لدى الغير حاصلين على دورات أخرى (2.92) درجة والحاصلين على دورات أخرى (2.71) درجة

9- نتائج الفرضية التاسعة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير سنوات الخبرة " ومن أجل اختبار الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة ومن ثم استخدم اختبار التباين الأحادي One way ANOVA للتعرف إلى

دلالة الفروق للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين نابلس تبعاً لمتغير سنوات الخبرة ونتائج الجدولين (30) و (31) تبينان ذلك:

جدول رقم 30. الأوساط الحسابية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

المتغير	الوسط الحسابي
من 1-5 سنوات	3.29
من 6-10 سنوات	2.89
أكثر من 10 سنوات	2.81

يتضح من خلال الجدول (30) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار تحليل التباين والجدول (31) يوضح ذلك:

جدول رقم 31. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.72	2	0.36	1.04	0.356
داخل المجموعات	28.34	82	0.35		
المجموع الكلي	29.07	84			

* دال إحصائياً عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (31)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير سنوات الخبرة، حيث إن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.356)$ أكبر من $(\alpha = 0.05)$ ، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

10- نتائج الفرضية العاشرة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى إلى متغير العمر" ومن أجل اختبار الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير العمر ومن ثم استخدم اختبار التباين الأحادي One way ANOVA للتعرف إلى دلالة الفروق

للعوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين نابلس تعزى لمتغير العمر ونتائج الجدولين (32) و (33) تبيينان ذلك:

جدول رقم 32. الأوساط الحسابية تبعاً لمتغير العمر

المتغير	الوسط الحسابي
من 25-40 سنة	2.98
من 41-50 سنة	2.75
أكثر من 50 سنة	2.63

يتضح من خلال الجدول (32) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية استخدم اختبار تحليل التباين والجدول (35) يوضح ذلك:

جدول رقم 33. اختبار التباين الأحادي ANOVA لدلالة الفروق في العوامل التي تهدد الدين الضريبي في فلسطين تبعاً لمتغير العمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى المعنوية
بين المجموعات	1.34	2	0.67	1.97	0.146
داخل المجموعات	27.61	81	0.34		
المجموع الكلي	28.95	83			

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (33)، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، في العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تعزى لمتغير العمر، حيث إن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.146)$ أكبر من $(\alpha = 0.05)$ ، ومثل هذه النتيجة تعني قبول الفرضية الصفرية.

11- نتائج الفرضية الحادية عشرة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دين الضريبة"، طبق اختبار كاي تربيع على التوزيع التكراري لفئات الإجابة

وهم: درجة قليلة جدا (العدد= 5)، درجة قليلة (العدد= 10)، درجة متوسطة (العدد= 31)، درجة كبيرة (العدد= 29)، درجة كبيرة جدا (العدد= 10) والنتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 34. اختبار كاي تربيع من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس اتجاه دين الضريبة

34.23	قيمة كاي
0.000	مستوى الدلالة
4	درجات الحرية

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (34)، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دين الضريبة، حيث إن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.000)$ أصغر من $(\alpha = 0.05)$ ، ومثل هذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية.

وتجدر الإشارة بأن مجموع التكرار الأعلى (29) و (10) هي للفئة درجة كبيرة ودرجة كبيرة جدا وهذا يعني وجود اتجاه لعينة الدراسة بالموافقة على أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دين الضريبة.

12- نتائج الفرضية الثانية عشرة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه"، طبق اختبار كاي تربيع على التوزيع التكراري لفئات الإجابة وهم: درجة قليلة جدا (العدد= 22)، درجة قليلة (العدد= 19)، درجة متوسطة (العدد= 27)، درجة كبيرة (العدد= 9)، درجة كبيرة جدا (العدد= 8) والنتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 35. اختبار كاي تربيع من حيث أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه.

16.12	قيمة كاي
0.003	مستوى المعنوية
4	درجات الحرية

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (35)، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه، حيث أن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.003)$ أصغر من $(\alpha = 0.05)$ ، ومثل هذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية.

وتجدر الإشارة بأن مجموع التكرار الأعلى (22) و (19) هي للفئة درجة قليلة ودرجة قليلة جدا وهذا يعني وجود اتجاه لعينة الدراسة بالموافقة القليلة على أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه.

13- نتائج الفرضية الثالثة عشرة:

من أجل دراسة صحة الفرضية القائلة بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ ، من حيث أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي، طبق اختبار كاي تربيع على التوزيع التكراري لفئات الإجابة وهم: درجة قليلة جدا (العدد=16)، درجة قليلة (العدد=14)، درجة متوسطة (العدد=32)، درجة كبيرة (العدد=14)، درجة كبيرة جدا (العدد=9) والنتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 36. اختبار كاي تربيع من حيث أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي

18.12	قيمة كاي
0.001	مستوى المعنوية
4	درجات الحرية

* دال احصائيا عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

يتضح من الجدول (36)، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، من حيث أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي، حيث إن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.001$) أصغر من ($\alpha = 0.05$)، ومثل هذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية

وتجدر الإشارة بأن مجموع التكرار الأعلى (16) و (14) هي للفئة درجة قليلة ودرجة قليلة جداً وهذا يعني وجود اتجاه لعينة الدراسة بالموافقة القليلة على أنه يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي.

النتائج

1. وجود عوامل تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين ومن هذه العوامل عوامل سياسية وقانونية واجتماعية وثقافية، فالمحددات السياسية الحالية تعصف بالاستقرار السياسي وتحول دون تطبيق القانون، كما أن ثقافة الفرد تحت الاحتلال دأبت على التمرد على القانون، وساعد غموض القانون في بعض جوانبه على ضياع دين الضريبة أيضاً.

2. تبين بأن عوامل الخلل الجوهري في القانون نفسه حصل على أعلى نسبة بالموافقة مقارنة بالعوامل الأخرى، يليها عوامل الخلل في الإجراءات، وأخيراً عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عن دين الضريبة. وذلك لأنه يوجد كثيراً من النقاط التي يلفها الغموض في قانون الضريبة رقم 2004/17، ولأن النص القانوني هو الذي ينظم الإجراءات والمستويات الإدارية، فمسؤولية النص تكون أكبر، والغموض فيه يؤدي إلى تعثر الإجراءات وعدم وضوحها، أما بالنسبة لعوامل الخلل في المستويات الإدارية، فتعود إلى عدم الملاءمة والكفاءة في تشكيل وتنظيم هذه المستويات.

3. ظهرت موافقة بشكل كبير بأن النصوص القانونية تشدد على أن دين الضريبة مطلوب رغم المنازعه فيه، وإن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة تحظر عقد أي صفقة أو تسويات تهدر الدين الضريبي أو أي جزء منه ولا تعطي الحق للمكلف المقاصة مع دين الضريبة ولا

تساوي بين الدين الضريبي والديون الخاصة الأخرى لمصلحه الأول، وتعير شأناً للتقادم في مسألة الدين الضريبي.

4. وجدت موافقة متوسطة على أن النصوص القانونية تشدد على استيفاء دين الضريبة شرطاً لنيل الحقوق الدستورية لأي مواطن. حيث ينص قانون المرشحين للمجالس البلدية والنيابية على وجوب البراءة الضريبية، حيث ورد في قانون رقم 13 لسنة 1995 بشأن الانتخابات في المادة 16 فقرة 5 منها ما يلي "يجوز اعتماد أي من الوثائق المستعجلة حالياً في المنطقة لغرض إثبات مكان الإقامة، وتعتبر كإثبات كافٍ بشهادة ثلاثة أشخاص من البالغين 18 عام أو أكثر والمقيمين في نفس المنطقة أو أية وثائق تثبت أن الفرد قد سدد مؤخراً باسمه الشخصي ضرائب أو رسوماً محلية مترتبة عليه في المكان الذي يدعي الإقامة فيه". وكذلك فإن القانون رقم 5 لسنة 1996 بشأن انتخابات مجالس الهيئات المحلية الفلسطينية في المادة 24 فقرة 5 ما يلي "أن يكون مقيماً ضمن الهيئة المحلية المرشح لمجلسها وأن لا يكون مرشحاً في دائرة أخرى أن يقدم شهادة بدفع جميع الرسوم والضرائب المستحقة عليه لصالح المجلس".

5. تبين أن هناك موافقة كبيرة على أن هناك معايير واضحة لتحديد الوعاء الضريبي ولتحديد دين الضريبة ويوجد نماذج ميسرة لكافة أنواع المكلفين والشرائح الضريبية المختلفة لتحديد دين الضريبة وهناك حوافز مختلفة لتشجيع المكلفين على الالتزام بدين الضريبة من ناحية الاعتراف والتسديد.

6. هناك موافقة متوسطة على أن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعه الدين الضريبي والبت فيه، إن الاجراءات المطبقة تكفل تحصيل دين الضريبة في مواعيدها المقررة وترتب غرامات على التأخير، وإن هناك إجراءات مشددة وخاصة بتحصيل الدين الضريبي. لقد جاءت الموافقة من قبل المبحوثين في هذا المجال مخالفة لواقع الحال، الذي يتسم بغياب القانون بسبب المحددات السياسية الحالية.

7. وجدت موافقة بشكل كبير على أن هناك التزاماً بتطبيق النصوص القانونية الخاصة بدين الضريبة من قبل مأموري وموظفي الضرائب وإن الإدارة الضريبية لا تلجا إلى أي صفقات تمس دين الضريبة مع المكلفين. جاءت هذه الموافقة من قبل المبحوثين مخالفة لواقع الحال، حيث لم يعترف المبحوثين بخرقهم للقانون بعقد الصفقات الضريبية، بالرغم من أن هذا الأمر شائع ومعروف، وأن مكاتب الخدمات الضريبية والمحاسبية تمارس دور الوسيط والسمسار في عقد هذه الصفقات التي تستهدف المال العام، وأذكر هنا أن ما يحدث هو مخالف للنصوص القانونية.

8. تبين أن هناك موافقة بشكل متوسط على وجود مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي، بأن الإدارة الضريبية سياسات متشددة حيال قضايا الدين الضريبي البنية التحتية للإدارة ملائمة من ناحية التجهيزات والمؤهلات، وجود مستويات قضائية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي، هناك جهات إدارية وقضائية خاصة تتولى الرقابة على عمل اللجان والمستويات الإدارية والقضائية فيما يتعلق بقضايا الدين الضريبي وأخيراً وجود فرق تفتيش وآليات منهجية ومهنية لرصد حالات وطرق التهرب الضريبي في كافة المواقع الجغرافية والقطاعات الاقتصادية والمستويات الإدارية. حيث تتابع هذه المستويات تحصيل الدين من خلال دائره الجبايه التابعه لمديره ضريبه الدخل. أما بالنسبة للسياسات المتشددة وفي واقع الحال لا تطبق الإدارة الضريبية سياسات متشددة أتاحها لها القانون لحماية الدين الضريبي مثل حجز الأموال أو المنع من السفر. وبالنسبة للبنية التحتية، فهناك حاجة لتأهيل العاملين من الناحية القانونية والميدانية، كما أن الأنظمة الإلكترونية لا تعمل على الوجه الأمثل. وبالنسبة للمستويات القضائية فهذا عائد لضعف ونقص الكفاءات ذات الاختصاص.

9. وجدت موافقة بشكل قليل على أن هناك رقابة دورية ومشددة على الذمة المالية لمأموري ومستشاري الضرائب العاملين لدى الإدارة الضريبية وعلى أن المحاكم الحالية مؤهلة بكفاءة المنازعات ذات العلاقة بالدين الضريبي. وهذه تعتبر من نقاط الضعف الجوهرية في النظام الضريبي الذي يحرر القائمين على تطبيقه من نطاق الرقابة، مما يتيح تفشي الرشوة والفساد

الإداري، وفيما يتعلق بعدم وجود محاكم مؤهلة بكفاءة للحكم في المنازعات المتعلقة بالدين الضريبي، فهي أيضاً من نقاط الضعف الخطيرة في النظام الضريبي الفلسطيني في الوقت الذي أصبح القضاء الضريبي شبه مستقل في بعض الدول ويتميز بإجراءات خاصة مثل الأردن على سبيل المثال.

10. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين تبعا لمتغيرات الجنس، ونوع مديرية الضريبة، والمستوى التعليمي، وعدد سنوات العمل في مجال الضريبة، والحصول على دورات مهنية، والحصول على دورات تقنية، والحصول على دورات أخرى، وسنوات الخبرة والعمر، ويعكس ذلك مستوى علمي متقارب وفهم موحد من قبل المبحوثين، ويرى الباحث أن السبب في ذلك يعود إلى تشابه ظروف العمل لدى أفراد العينة بغض النظر عن هذه المتغيرات.

11. ظهر بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية من حيث العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين باختلاف المحافظة لصالح فئة محافظة قلقيلية أي يمكن القول بأن العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين في محافظة قلقيلية لها الأثر القليل مقارنة بالمحافظات الأخرى، ونتج هذا التفاوت بين النتائج ما بين المحافظات الفلسطينية عن التفاوت في المساحة وعدد السكان، ودرجة الاستقرار الأمني، واختلاف القطاع الاقتصادي السائد (الزراعة، التجارة، الخدمات).

12. ظهر بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية من حيث أن النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس تجاه دين الضريبة وكانت إجابات عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على بند الفرضية. حيث أن النصوص القانونية التي تتعلق بدين الضريبة من وجهة نظر المبحوثين يشوبها الغموض والالتباس فيما يتعلق بدين الضريبة، مثل النص المتعلق بالإعفاءات الزراعية، وقد جاءت المادة 6 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 ما يلي "يعفى من الضريبة بموجب أحكام هذا القانون كل من الدخول التالية (دخل الشخص الطبيعي من المزارعين حسب المعايير المحددة لهذا الإعفاء وفق لوائح

وتعليمات تصدره لهذه الغاية). علماً أن اللوائح والتعليمات لم تصدر لغاية تاريخه وعليه فإن القانون قد أخضع الشخص المعنوي على الدخل الزراعي.

13. وجد بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية من حيث إن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه وكانت الإجابات لموظفي دائرة الضريبة تميل إلى الموافقة القليلة بأن هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه. الإجراءات الإدارية والقضائية لمتابعة وملاحقة الدين الضريبي غير واضحة، حيث لم توظف الأدوات التي يتيحها القانون مثل حجز الأموال، والمنع من السفر، والملاحقة القضائية.

14. تبين بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية من حيث أنه توجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي وكانت الإجابات تميل إلى الموافقة القليلة إلى وجود مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي. وهو ما يعكس حالة الترهل الإداري وعدم الكفاءة في معالجة قضايا الدين الضريبي في الإدارة الضريبية وذلك لعدم التأهيل الكافي والتخصص الدقيق وتطبيق الصلاحيات والإجراءات الواجبة، حيث تسود حالات التهرب الضريبي والصفقات الضريبية التي تهدر الدين الضريبي.

التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الباحث يوصي بما يلي:-

1- تحسين أداء وسائل مؤسسات الضريبة المتعددة وإطلاق يد السلطة القضائية المختصة في هذا المجال لكي تقوم بالواجب الملقى على عاتقها بواسطة التشريع نفسه وهذا يستتبع بالطبع تعزيز استقلالية تلك السلطة، وعدم التدخل بشؤونها أو إقحامها بشكل أو بآخر في الشؤون السياسية الضيقة أو تصويرها بأنها مقصورة في هذا المجال، ولست هنا في مجال الدخول بمتاهات الموضوع وتفصيله على أهميته والحيلولة دون فقدان تلك الاستقلالية بالذات.

2- ايجاد سلطة للبحث والتحري عن الجرائم الاقتصادية بشكل عام والضريبة بشكل خاص ما قبل التحقيق القضائي إلى مشروع القانون بحيث يبقى مشوباً بنقص هام من هذه الناحية، ففي فرنسا مثلاً موظفو الادارة العامة للرقابة الاقتصادية، وموظفو البوليس الاقتصادي، وموظفو إدارة الضريبة ومأمورو الضابطة القضائية، وقد ذهبت بعض الدول مثل سويسرا بأنه يجري التحقيق بالجرائم الاقتصادية بواسطة قضاة يكتسبون خبرة فنية كافية بسبب ممارستهم التحقيق بقسم واحد من الأقسام المنشأة لهذه الغاية.

3- إيجاد نيابة مختصة في الجرائم المالية وأن يتضمن المشرع نصوصاً يلزم الدوائر المختصة ووزارة المالية أو الجهات التي تقوم بمراقبة المال العام بإحالة القضايا إلى النيابة المختصة بعد إجراء التحقيق اللازم بما يهدف إلى حصر المبالغ التي تم اختلاسها أو التزوير بشأنها والطريقة التي تم فيها هذا الفعل دون أن يهدف ذلك التحقيق إلى تقرير براءة الموظفين المعنيين أو إدانتهم أو تجريم أفعالهم.

4 - ضرورة سن قانون العقوبات الاقتصادي والذي يتضمن مختلف أنواع الجرائم الاقتصادية حتى لا تبقى مبعثرة في ثنايا بعض النصوص الخاصة بحيث يصعب التعرف عليها بالشكل العلمي المطلوب.

5- ايجاد قانون خاص بأصول المحاكمات لدى القضاء المالي نظراً لخصوصية الموضوع ودقة واستقلالية أبحاثه وسرعة البت بالأفعال غير القانونية التي تمس حياة المواطن اليومية وبالتالي وضع حد للإستغلال الجشع من قبل بعض التجار، وكل ذلك يتطلب تغييراً جذرياً في مفهوم النظرة الحديثة للدولة القائمة اساساً على المؤسسات، ومن غير هذا الاتجاه فإن التشريع أو الملاحقة في موضوع الجرائم الاقتصادية أو القضاء المالي يبقى تشريعاً وملاحقة ناقصة المنطق ضائعة الهدف ولا تصل إلى الغاية الأصلية لمباشرة نشاط القضاء المالي بالشكل الأنسب وبما يتلاءم مع مستقبل أفضل.

6- ضرورة إلزام المستشفيات والمحاكم ومديريات الأراضي وغيرها من الجهات بإتخاذ الإجراءات المناسبة لغايات التحصيل على حساب الضريبة، وذلك من خلال إدراج هذا الإلتزام ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل.

7- ضرورة إدراج النصوص المناسبة في قانون ضريبة الدخل التي تكفل الأخذ بإصدار الصكوك الضريبية كوسيلة من وسائل التحصيل أسوة بالمشروع المصري.

8- تنظيم عمل الأشخاص الذين يقومون بمراجعة الإدارة الضريبية نيابة عن المكلف أسوة بالنشرع الأمريكي.

9- الأخذ بمسلك القانون المصري فيما يتعلق بالإلزام المكلفين بتقديم إقرار الثروة الذي يشتمل على ما لديهم وأولادهم وزوجاتهم من أموال كل خمس سنوات لما لذلك من أثر في تقليص حالات التهرب الضريبي.

10- العمل على توفير الخبرة الضريبية لدى قضاة محكمة الاستئناف والنقض وذلك من خلال

أ- تفعيل أحكام الانتداب بين وزارتي العدل والمالية.

ب- وضع برامج لإعداد قضاة ضريبيين ضمن إطار التدريب القضائي.

ج- عقد دورات لتأهيل القضاة وإطلاعهم على تفاصيل القانون المالي.

11- تفعيل النصوص الجزائية في مجال قانون ضريبة الدخل مع رفع الحد الأقصى للغرامة وتبني التكرار كظرف مشدد على جرائم التهرب بحيث أن التكرار يتضمن وجوب الحبس بالإضافة إلى الغرامات المقررة.

12- بصدر قرار قانون محكمة الجنايات الكبرى رقم (7) لسنة 2006، فإن المشرع الفلسطيني يكون قد أنجز خطوة هامة في حماية المال العام، ولكن يتوجب أن تخرج هذه المحكمة إلى حيز الوجود بسرعة وأن يتم تشكيل هيئاتها وإنجاز كافة الأمور الإدارية المتعلقة بتشكيل هذه المحكمة.

المراجع

أبادى، محي الدين الفيروز: القاموس المحيط، ح4، باب اللام، فصل الميم، المكتبة التجارية، القاهرة، 1913.

أبو زهرة، محمد: التكافل الاجتماعي في الإسلام، الدار القومية، القاهرة، 1964.

أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة لتمييز في قضايا ضريبة الدخل منذ بداية 1986 - 1996.

باجنيد، خالد عمر عبد الله: القانون الإداري اليمني، ط3، دار جامعة عدن للطباعة، 2000.

بدوي ونشار، محمد طه و محمد حمدي: الكتاب الأول في أصول القانون الضريبي، ط1، 1959، آذار، دار المعارف مصر.

بركات، زين الدين: مبادئ في القانون الإداري السوري والمقارن، دار الفكر، 1972.

بطريق، يونس: النظم الضريبية، دار النشر الثقافية، الاسكندرية 1997.

بكير، نجيب محمد: دراسات في القانون الإداري وفقاً لأحدث التشريعات، مكتبة عين شمس، القاهرة، بلا سنة نشر.

البناء، محمود عاطف: مبادئ القانون الإداري، مكتبة القاهرة، بلا سنة نشر.

بيومي، زكريا: المنازعات الضريبية بربط وتحصيل الضريبة، جامعة القدس بلا.

الجرف، طعيمة: القانون الإداري، مكتبة القاهرة الحديثة، 1964.

الحديثي، فخري عبد الرزاق: قانون العقوبات الجرائم الاقتصادية، مطبعة جامعة بغداد، 1980-1981.

حسني محمود نجيب: مجموعة مجلس الدولة لاحكام القضاء الإداري السنة السادسة، مج3.

حسني، محمود نجيب: شرح قانون العقوبات القسم الخاص، دار النهضة العربية بالقاهرة 1986.

حشيش و شيحة. عادل حمد و مصطفى رشدي: النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، لسنة 1992.

حلمي، محمود: موجز مبادئ القانون الإداري، ط1، 1977-1978، دار الفكر العربي.

الخلو، ماجد راغب الخلو: القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1996.

حوسو، محمد محمود ذيب: النظام القانوني للمنازعات الجبائية، كلية الدراسات العليا، برنامج المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، بحث غير منشور 2000.

الحيارى، عادل: الضريبة على الدخل العام، دراسة مقارنة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق 1968.

حيدر، علي: درر الحكام في شرح مجلة الأحكام، تعريب فهمي الحسيني، مج1، دار الجيل بيروت، ط1، 1991.

خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الاردني، دار وائل، عمان، ط1، 2000.

الدين، سامي جمال: أصول القانون الإداري، 1993، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية.

ذنيبات، محمد جمال مطلق: الوجيز في القانون الإداري، الدار الدولية للنشر ودار الثقافة للنشر، ط1، 2003.

رباح، غسان: قانون العقوبات الاقتصادي الجرائم الاقتصادية والقضاء المالي في التشريعات العربية، منشورات بحسون الثقافة، بيروت، ط1، 1990.

الزعبي، خالد سماره: القانون الإداري وتطبيقاته في الأردن، ط2، مكتبة دار الثقافة عمان، 1993.

السراج، عبود: قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985.

السراج، عبود: قانون العقوبات القسم العام، جامعة دمشق، بلا سنة نشر

- السرور، أحمد فتحي: **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، 1990.
- السرور، أحمد فتحي: **قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية**، مكتبة النهضة المصرية، ط1، 1960.
- السعيد، كامل: **الأحكام العامة للجريمة في قانون العقوبات الأردني**، ط1، نشر بدعم من الجامعة الأردنية، 1981.
- : **شرح قانون العقوبات الأردني**، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، ط1، 1997.
- : **شرح قانون العقوبات الجرائم الواقعة على الأموال العامة**، دار الثقافة، عمان 1993.
- السنهوري، عبد الرزاق: **الوسيط في شرح القانون المدني**، دار النهضة العربية، بيروت 1952.
- شطناوي، علي خطار: **الوجيز في القانون الإداري**، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2003.
- الشوربجي، البشري: **جرائم الضرائب والرسوم**، دار الجامعات المصرية، د.ت.
- الشيحا مصطفى رشدي: **التشريع الضريبي المصري ضرائب الدخل حتى عام 1996**، ط2، دار المعرفة الجامعية، 1997.
- الشيحا، إبراهيم عبد العزيز: **أصول القانون الإداري اللبناني**، الدار الجامعية، بيروت، 1981.
- : **أصول القانون الإداري**، منشأة المعارف الإسكندرية، د.ت.
- : **الأموال العامة**، منشأة المعارف الإسكندرية، 2002.
- : **مبادئ وأحكام القانون الإداري**، الدار الجامعية، 1994.
- : **مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني**، الدار الجامعية، بيروت 1994.

- الشيخلي، عبد القادر: القانون الإداري، دار بغداد للنشر، عمان، 1994.
- صالح، نائل عبد الرحمن: الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع عمان، 1990.
- صبري، نضال رشيد: محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، 1997.
- طلال، محمد: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا منذ سنة 1972-1986 صادرة عن نقابة المحامين الأردنيين.
- الطماوي، سليمان: مبادئ القانون الإداري، الكتاب الثالث، أموال الإدارة العامة وامتيازاتها لسنة 1973.
- الطماوي، سليمان: نشاط الإدارة، دار الفكر العربي، ط1، 1952.
- الظاهر، خالد خليل: القانون الإداري، دراسة مقارنة الكتاب الثاني، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- عبد الحميد، محمد فاروق: لمركز القانوني للمال العام، دراسة مقارنة، ط1، مطبعة خطاب القاهرة، 1983.
- عبد الرؤوف، محمد احمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، 1998.
- عبد اللطيف، محمد: التقادم المكسب والمسقط، مطابع دار النشر للجامعات المصرية، ط1، القاهرة، 1958.
- عبد الله، عبد الغني بسيوني: القانون الإداري، الدار الجامعية، بيروت، 1992.
- عطية، جميل ناصيف: موسوعة ضريبة الدخل شرح قانون ضريبة الدخل وقضاياها، منشورات دار الافاق الجديدة العقوبات الاقتصادية في التشريع السوري والمقارن، مطبعة خالد بن الوليد بلا سنة نشر.
- عطيه، قدري نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، 1960.

- عطيه، محمود رياض: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، 1963.
- عنايه، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، 1998.
- عواضه، حسن محمد: المبادئ الأساسية للقانون الإداري، دراسة مقارنة، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، د.ت.
- الفار، عبد القادر: أحكام الالتزام آثار الحق في القانون المدني الأردني، دار الثقافة عمان، ط2، 1991.
- فهمي، مصطفى أبو زيد: القانون الإداري، ج2، ط3، 1990.
- قدري، محمد: مرشد الحيران إلى معرفة أحوال الإنسان، ط1، الدار العربية للتوزيع الأردني، 1987.
- القيسي، أعاد حمود: الوجيز في القانون الإداري، عمان، ط1، 1998.
- كنعان، نواف: القانون الإداري الأردني، الكتاب الثاني، ط1، 1996.
- : قرارات الاستملاك في التشريع الأردني، مجلة أبحاث اليرموك، مج9، ع4، 1993.
- الليبناني، سليم رستم باز: شرح المجلة، دار إحياء التراث العربي، لبنان، ط3، د.ت.
- المحاميد، موفق سمور علي: الطبعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة، 2000.
- محفوظ، عبد المنعم: الوسيط في القانون الإداري، ط1، كتاب الثاني، د.ت.
- مدغمش، جمال: شرح قانون العقوبات الأردني باجتهادات محكمة التمييز الأردنية الكاملة، دار الإسراء للنشر والتوزيع، عمان، د.ت.
- مدغمش، جمال: قرارات الهيئة العامة لمحكمة التمييز في القضايا الحقوقية المجموعة الكاملة، 1996، حقوق الطبع محفوظة.

مسعد، محي محمد: العلاقة القانونية بين الممول والادارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، ط1، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، مصر، 2000.

مهنا، محمد فؤاد: القانون الإداري العربي الديمقراطي، مطبعة الشاعر، 1965.

: دروس القانون الإداري، الدروس التي أقيمت على طلبة السنة الثانية بكلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1970-1971، المجموعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة.

: مبادئ وأحكام القانون الإداري، الناشر منشأة المعارف بالإسكندرية، 1975.

الناهي، صلاح الدين: التعليقات الوافية على متون القوانين المركبة في العراق، شرح القانون المدني الوافي، الرسالة الرابعة، مطبعة دار المعرفة، بغداد، 1955.

نجم، توفيق. محمد صبحي وعبد الرحمن: الجرائم الواقعة على الأشخاص والأموال في قانون العقوبات الأخرى، دار الثقافة للنشر، 1987.

ندى، حنا: مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا من سنة 52- سنة 71 نقابة المحامين.

هيك، السيد خليل: القانون الإداري السعودي، ط1، 1994، جامعة الملك سعود.

اليحيى وخريوش، حسين وحسن: المالية العامة، جامعة القدس المفتوحة.

يعقوب، محمود داوود: المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي، دار الأوتل، دمشق، ط1، 2001.

رسائل جامعية:

الدبك، احمد زياد: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، لسنة 2003.

الدراوشة، إيمان محمد نوح: **التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الاردني**، دراسة مقارنة (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، كلية الدراسات الفقهيّة والقانونية، 2002.

الفريحات، محمد أحمد عبد المحسن: **الحماية القانونية للمال العام**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، إشراف الدكتور علي خطر، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، أيار، 1996.

منصور، ايهاب خضر: **العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، لسنة 2003.

القوانين

الدستور الاردني سنة 1952.

قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001 المنشور في الوقائع ع38 سبتمبر / ديوان الفتوى والتشريع.

قانون الآثار الأردني رقم 51 لسنة 1966.

قانون الآثار القديمة قانون مؤقت رقم 52 لسنة 1966.

قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم 3 لسنة 2001 المنشور في الوقائع عدد رقم 38 سبتمبر 2001.

القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2002 المنشور في الوقائع الفلسطينية ع2، المنشور 12-3-2002.

قانون البينات الفلسطيني رقم 4 المنشور في الوقائع الفلسطينية عدد 38 سبتمبر 2001.

قانون التنفيذ رقم 23 لسنة 2005 المنشور في ع63 من الوقائع الفلسطينية تاريخ 27-4-2006.

- قانون الجمارك الأردني رقم 1 لسنة 1962.
- قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962.
- قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم 4 لسنة 1998.
- قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994، المنشور في الجريدة الرسمية رقم 3970 بتاريخ 1994/5/31.
- قانون الطرق الأردني رقم 24 لسنة 1986.
- قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960.
- قانون المحافظة على أراضي وأملاك الدولة رقم 14 لسنة 1961.
- القانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976 من منشورات نقابة المحامين الاردنية المكتب الفني ط3، لسنة 1992.
- القانون المدني الأردني لسنة 1975 من منشورات نقابة المحامين الأردنيين بلا سنة نشر.
- القانون المدني العراقي رقم 4 لسنة 1951.
- القانون المدني المصري رقم 35 لسنة 1972.
- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952.
- قانون دعاوي الحكومة الأردني رقم 25 لسنة 1958.
- قانون رقم 9 لسنة 1998 بشأن اللوازم العامة.
- قانون صيانة أسلاك البرق والهاتف لسنة 1936 المنشور في ع543 الصادر في الجريدة الرسمية 1936/12/19.
- قانون صيانة أموال الدولة رقم 20 لسنة 1966.

قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 المنشور بالوقائع الفلسطينية ع53 بتاريخ 28-2-2005.

قرار بقانون رقم 7 لسنة 2006 بشأن قانون محكمه الجنايات الكبرى المنشور في الوقائع الفلسطينية ع64، 31 مايو 2006.

مجلة الأحكام العدلية، ط1، الإصدار الأول دار الثقافة للنشر عمان، 1999.

مشروع القانون المدني الفلسطيني.

مشروع قانون العقوبات الفلسطيني -وزارة العدل- مشروع تطوير الأطر القانونية في فلسطين رقم المشروع 2001/93م. والجهة المقدمة مجلس الوزراء بالقراءة الأولى 2003/4/13.

نظام الخدمة المدنية الأردني رقم 1 لسنة 1988.

نظام بلدية نابلس رقم 35 الصادر بمقتضى المادة 99 من قانون البلديات لسنة 1933.

مصادر مختلفة

التقرير المقدم من اللجنة الخاصة المكلفة من المجلس التشريعي الفلسطيني حول تقرير هيئة الرقابة العامة السنوي الأول لعام 1996.

جريدة القدس 1 كانون الثاني 2003، ع11985، العمود الأول.

جريدة القدس الأحد 2004/2/29 ع12400، ط1.

الزبيدي باسم. الفساد في فلسطين - مركز البحوث والدراسات الفلسطينية ايلول من ص160.

شبكة الانترنت www.css-jordan.org.

الشفافية والمسائلة ونقاشات عامة بين المواطنين وصناع القرارات من منشورات الملتقى المدني القدس بلا سنة نشر.

مجموعة التشريعات الفلسطينية من عام 1994-1998، مج1، من أس إعداد ديوان الفتوى والتشريع وزارة العدل.

مجموعة التشريعات الفلسطينية من عام 1994-1998، مج2، إعداد ديوان الفتوى والتشريع وزارة العدل.

مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التميز في القضايا الجزائية المنشورة في مجلة نقابة المحامين منذ بداية 1953 حتى نهاية 1982 الجزء الأول إعداد المحامي توفيق سالم.

مجموعة المبادئ القانونية لمحكمة التميز في القضايا الحقوقية المنشورة في مجلة نقابة المحامين من سنة 1989 إلى 1992 ح7 القسم الثاني (د-ي) الصادر عن المكتب الفني بنقابة المحامين.

المذكرات الإيضاحية لمشروع القانون المدني الفلسطيني - ديوان الفتوى والتشريع وزارة العدل 2003.

وزارة المالية الفلسطينية.

الملحق رقم 1. الاستبيان

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا
برنامج المنازعات الضريبية

عزيزي موظف ضريبية الدخل المحترم،،،

تحية وبعد،،،

يقوم الباحث بدراسة ميدانية بهدف معرفة العوامل التي تهدد ضياع الدين الضريبي في فلسطين للتعرف إلى سبل حمايته، وقد تم اختياركم لتكونوا جزءاً من عينة الدراسة، لذا نأمل منكم الإجابة بموضوعية على أسئلة الاستبيان، مؤكداً اقتصار استخدام المعلومات الواردة في هذا الاستبيان على أغراض البحث العلمي.

راجين أن تأخذوا الملاحظات التالية بعين الاعتبار:

- يعبأ الاستبيان من قبل موظفي دائرة الضريبة (ضريبة الدخل والضريبة الجمركية) في شمال الضفة الغربية (نابلس، جنين، طولكرم، قلقيلية، سلفيت).
- يستهدف الاستبيان الفترة الزمنية، منذ بداية قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية (تموز 1994).

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

أمجد لبادة

الجزء الأول: معلومات عامة:

أولاً: المستوى التعليمي:

3. دبلوم كلية مجتمع

1. ثانوية عامة أو أقل

4. دراسات عليا

2. جامعي - بكالوريوس

ثانياً: نوع مديرية الضريبة:

2. ضريبة جمركية - غير مباشرة

1. ضريبة دخل - مباشرة

ثالثاً: هل تلقيت دورات أكاديمية إذا الجواب نعم فهل الدورات:

1. دورات مهنية (ضريبة)

2. دورات تقنية (حاسوب واتصالات)

3. دورات أخرى مع (التحديد)

رابعاً: الخبرة:

1. من (1-5) سنوات

2. من (6-10) سنوات

3. أكثر من (10) سنوات

خامساً: عدد السنوات التي عملتها في مجال الضريبة:

1. من (1-5) سنوات

2. أكثر من (5) سنوات

سادساً: العمر:

1. من (25-40) سنة

2. من (41-50) سنة

3. أكثر من 50 سنة

سابعاً: الجنس:

1. ذكر

2. أنثى

الجزء الثاني: قدرة القوانين الضريبية الفلسطينية على حماية الدين الضريبي

يرجى وضع إشارة (X) في المربع المناسب، أمام كل فقرة من الفقرات الآتية:-

أولاً: قياس عوامل الخلل الجوهري - في القانون نفسه

رقم	الاستقصاء	5	4	3	2	1
		درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1.	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا يشوبها الغموض والالتباس اتجاه دين الضريبة.					
2.	النصوص القانونية تشدد على أن دين الضريبة مطلوب رغم المنازعة فيه.					
3.	النصوص القانونية تشدد على أن استيفاء دين الضريبة شرط لنيل الحقوق الدستورية لأي مواطن.					
4.	لا تعير النصوص القانونية أي شأن للتقادم في مسألة الدين الضريبي.					
5.	لا تساوي النصوص القانونية بين الدين الضريبي والديون الخاصة الأخرى لمصلحة الأول.					
6.	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة لا تعطي الحق للمكلف المقاسة مع دين الضريبة.					
7.	النصوص القانونية الخاصة بالضريبة تحظر عقد أي صفقات أو تسويات تهدر الدين الضريبي أو أي جزء منه.					

ثانياً: قياس عوامل الخلل في الإجراءات

رقم	الاستقصاء	5	4	3	2	1
		درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1.	هناك معايير واضحة لتحديد دين الضريبة.					
2.	هناك معايير واضحة لتحديد الوعاء الضريبي.					
3.	يوجد نماذج ميسرة لكافة أنواع المكلفين والشرائح الضريبية المختلفة لتحديد دين الضريبة.					
4.	هناك حوافز مختلفة لتشجيع المكلفين على الالتزام بدين الضريبة من ناحية الاعتراف والتسديد.					
5.	هناك غرامات مختلفة تترتب على المكلفين غير المتلتزمين بالاعتراف ودفع الضريبة.					
6.	الإجراءات المطبقة تكفل تحصيل دين الضريبة في					

1	2	3	4	5	الاستقصاء	رقم
درجة قليلة جداً	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جداً		
					مواعيدها المقررة وترتب غرامات على التأخير.	
					7. هناك إجراءات إدارية وقضائية واضحة لمتابعة الدين الضريبي والبت فيه.	
					8. هناك إجراءات مشددة وخاصة بتحصيل الدين الضريبي.	

ثالثاً: قياس عوامل الخلل في المستويات الإدارية المسؤولة عند دين الضريبة.

1	2	3	4	5	الاستقصاء	رقم
درجة قليلة جداً	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جداً		
					1. يوجد مستويات إدارية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي.	
					2. يوجد مستويات قضائية ملائمة وكافية لمعالجة قضايا الدين الضريبي.	
					3. يوجد فرق تفتيش وآليات منهجية ومهنية لرصد حالات وطرق التهرب الضريبي في كافة المواقع الجغرافية والقطاعات الاقتصادية.	
					4. البنية التحتية للإدارة الضريبية ملائمة من ناحية التجهيزات والمؤهلات.	
					5. هناك التزام تام بتطبيق النصوص القانونية الخاصة بدين الضريبة من قبل مأموري وموظفي الضرائب.	
					6. تتبنى الإدارة الضريبية سياسات متشددة حيال قضايا الدين الضريبي.	
					7. لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى أي صفقات تمس دين الضريبة مع المكلفين.	
					8. هناك جهات إدارة وقضائية خاصة تتولى الرقابة على عمل اللجان والمستويات الإدارية والقضائية فيما يتعلق بقضايا الدين الضريبي.	
					9. هناك رقابة دورية ومشددة على الذمة المالية لمأموري ومستشاري الضرائب العاملين لدى الإدارة الضريبية.	
					10. المحاكم الحالية مؤهلة لتعالج بكفاءة المنازعات ذات العلاقة بالدين الضريبي.	

**An- Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

Protection of Public Money and Tax Dues

**By
Amjad Nabeeh Abdel-Fattah Lubadeh**

**Supervised By
Dr. Mohammed Sharaqa**

***Submitted in Partial Fulfillments of the Requirements for the Degree of
Masters of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An- Najah
National University, Nablus, Palestine.***

2006

Protection of Public Money and Tax Dues

By

Amjad Nabeeh Abdel-Fattah Lubadeh

Supervised By

Dr. Mohammed Sharaqa

Abstract

This study investigated the legal reality pertaining to the protection of public money and tax money given their great importance for the country to carry out its duties towards the society and the citizen in particular. Protection of public and tax money plays an important role in the life of the country. This protection represents values of integrity and fighting of corruption which has become rampant in many countries. In this theoretical part, the researcher explored the means of such protection from a legal aspect. He held a comparative study of all aspects pertinent to public money and tax dues in terms of definition and means of legal protection. Specifically, the researcher examined the legal and administrative procedures and the scholars' opinions thereof.

To these ends, the researcher developed a questionnaire on the legal reality to protect tax dues. The questionnaire was distributed randomly among a sample of 85 employees involved in tax collection in the northern West Bank. In this study, the researcher used the descriptive field methodology.

After data collection and analysis, using SPSS, it was found that there were factors threatening the loss of tax money in Palestine. This result was moderately supported by the sample. It was also found that there were factors of serious imbalance in the law itself. This received the highest percentage of support in comparison with other factors, followed by shortcomings in procedures and administrative levels, respectively, in

charge of the tax dues. Further, there was a significant agreement, among the respondents, that the legal texts stress that the tax dues are required despite dispute over them. The tax-related legal texts prohibit conclusion of any deal or settlement that wastes tax dues or any of them. However, these tax legal texts fail to give the right to the clearing payer to the tax dues and differentiate between tax dues and other personal debts in favor of tax. These legal texts also illustrate the importance of lapse of time in the issue of tax dues.

Moreover, it was found that there were clear administrative and judicial procedures to follow up and discuss the tax dues. The procedures applied guarantee the collection of tax dues according to the deadlines and imposition of fines on taxpayers who fail to beat these deadlines. Also, it was found there were strict measures particularly when it came to collection of tax dues. There was an average support for this.

There was also a significant agreement among the respondents that there were commitments to apply the legal text pertinent to the tax dues by the tax assessors and employees. However, there was little agreement, among the respondents, concerning the presence of appropriate and sufficient administrative levels to deal with tax dues issues. Also there was a low percentage among respondents concerning the presence of a strict periodic control of tax assessors and consultants' liabilities. However, the current courts are qualified and efficient to settle disputes pertinent to the tax dues.

There was, in addition, agreement, among respondents, that the tax legal texts are clear-cut and leave no room for any misunderstanding regarding tax dues. However, there was a little agreement, among the

respondents, concerning the presence of clear administrative and judicial measures to follow up and discuss tax dues. Finally, it was also found that there was a little agreement on the presence of appropriate administrative levels to process/ deal with the tax dues issues.

In the light of the study findings, the researcher suggests the following recommendations:

- Improvement of the performance and the means of tax institutions.
- Freeing the hand of the judiciary authority in order to carry out its duties through legislation itself.
- Establishment of a criminal investigation department or authority to look into economic-related crimes and tax-related crimes in particular.
- Enactment of economic penalty laws which detail all kinds of economic-related crimes which are at present scattered in some legal texts, thus making them difficult to identify in a scientific fashion.