

٩
١٠
١١
١٢
١٣
١٤
١٥
١٦
١٧
١٨
١٩
٢٠
٢١
٢٢
٢٣
٢٤
٢٥
٢٦
٢٧
٢٨
٢٩
٣٠
٣١
٣٢
٣٣
٣٤
٣٥
٣٦
٣٧
٣٨
٣٩
٤٠
٤١
٤٢
٤٣
٤٤
٤٥
٤٦
٤٧
٤٨
٤٩
٥٠
٥١
٥٢
٥٣
٥٤
٥٥
٥٦
٥٧
٥٨
٥٩
٦٠
٦١
٦٢
٦٣
٦٤
٦٥
٦٦
٦٧
٦٨
٦٩
٧٠
٧١
٧٢
٧٣
٧٤
٧٥
٧٦
٧٧
٧٨
٧٩
٨٠
٨١
٨٢
٨٣
٨٤
٨٥
٨٦
٨٧
٨٨
٨٩
٩٠
٩١
٩٢
٩٣
٩٤
٩٥
٩٦
٩٧
٩٨
٩٩
١٠٠

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا
برنامج المنازعات الضريبية

العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

إعداد
عبد الرحمن قاسم إبراهيم دقه

إشراف
د. عاطف علاونه

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

1424 هـ / 2003 م

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا
برنامج المنازعات الضريبية

العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

رسالة ماجستير مقدمة من

عبد الرحمن قاسم دقة

باشراف
الدكتور عاطف علاونة

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

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ٢٠٠٣/٦/٨ م واجيزت.

التوقيع

لجنة المناقشة :

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

نابلس - فلسطين

ربيع الآخر ١٤٢٤هـ - حزيران ٢٠٠٣ م

الإهداء

الى من علمني أن العلم والعمل هما الحياة . " والدي الحبيب رحمه الله "

الى رمز العطاء والحنان . " أمي الحبيبة "

الى زوجتي الوفية المخلصة التي تحملت عناء السهر والوقوف بجانبني طيلة فترة دراستي .

الى بناتي العزيزات : يارا ورغد ورانيه

الى إخواني الذين اعطوني العزم والأمل بمواصلة الدرب لحسن صبرهم ودوام تشجيعهم .

الى خالتي العزيزة - أولاد عمي الأوفياء - أهلي الأعزاء .

اليهم جميعا أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع رمزا للمحبة .

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين ، وبعد ،،،

أتقدم بجزيل الشكر والأمتان وعظيم العرفان من أساتذتي الأفاضل الذين أسهموا في تطوير هذه الدراسة وإثرائها وإخراجها الى حيز الوجود ، وأخص بالذكر الدكتور عاطف علاونه المشرف على هذه الرسالة والذي تابعها بكل صدر رحب وجدية ومثابرة وعطاء ، فلم ييخل بإبداء رأيه وتوجيهاته لإخراج الرسالة بأفضل صورة ممكنة .

وأنتقدم بوافر الشكر والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الدكتور طارق الحاج والدكتور محمد شراقة والدكتور فاروق زعيتر على تفضلهم بقراءة ومناقشة الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيمة .

كما وأنتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للدكتور حسن فلاح الحاج موسى الذي كان له أطييب الأثر لما قدمه لي من دعم ومساندة وتوجيهات كريمة طوال فترة إعداد هذه الرسالة .

ولا يفوتني توجيه الشكر والتقدير للإخوة محمد دقه وأحمد دقه ونبيل دهدي الذين قدموا لي الدعم والمساندة لإعداد هذه الرسالة .

كما وأنتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الإخوة محمود دقه وسمير دهدي ونبيل منصور الذين قاموا بطباعة هذه الرسالة .

وأنتقدم أخيرا بوافر الشكر والتقدير والإمتان الى عائلتي وأصدقائي المخلصين وزملائي الذين شاركوني وتحملوا معي الجهد والعناء ، وحثوني على المواظبة ، مما كان له الأثر في إتمام هذه الرسالة ، جزاهم الله تعالى جميعا عني كل خير ، وأثابهم بعملهم الجنة ان شاء الله تعالى.

فهرس المحتويات

	قرار لجنة المناقشة
أ	الاهداء
ب	شكر و تقدير
ح	الملخص باللغة العربية
1	المقدمة
3	مشكلة البحث
3	أهداف البحث
4	أهمية البحث
4	محددات البحث
5	الفصل التمهيدي:
5	1. التطور التاريخي لمفهوم الضريبة
9	2. أهمية ضريبة الدخل في النظم الاقتصادية الحديثة
12	3. لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في فلسطين
18	الفصل الأول: مؤشرات العدالة الضريبية
18	المبحث الأول: مفهوم العدالة الضريبية

25	المبحث الثاني: عمومية الضرائب
25	أ. العمومية الشخصية
31	ب. العمومية المادية
35	المبحث الثالث : شخصية الضريبة
36	أ. إعفاء الحد الأدنى
37	ب. التزيلات الضريبية
38	ج. الإعفاءات العائلية
39	د. اختلاف معدل الضريبة باختلاف مصدر الدخل
40	هـ. تطبيق التصاعد الضريبي
43	المبحث الرابع: الإزدواج الضريبي و التهرب من الضريبة
43	أ. الإزدواج الضريبي والعدالة الضريبية
47	ب. التهرب من الضريبة والعدالة الضريبية
	الفصل الثاني : محددات العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل
57	الفلسطيني
57	المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة و العدالة الضريبية
77	المبحث الثاني : النفقات الإنتاجية و العدالة الضريبية
89	المبحث الثالث : الاعفاءات الضريبية و العدالة الضريبية
112	المبحث الرابع : معدلات الضريبة و العدالة الضريبية

124	الفصل الثالث : آليات تحقيق العدالة الضريبية
124	المبحث الأول : القانون الضريبي
132	المبحث الثاني : الإجراءات والعدالة الضريبية
155	المبحث الثالث : الإدارة الضريبية
172	المبحث الرابع : التدقيق والقضاء
183	الخاتمة.
187	التوصيات.
191	المراجع.

الملخص

يهدف هذا البحث الى تحقيق ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين ،ومناقشة مفهوم العدالة الضريبية التي تسعى فلسطين الى تحقيقها من خلال سن التشريعات الضريبية ،ودراسة أثرها على الاستقرار النفسي لدى المكلفين ورفع مستوى الثقة بينهم وبين الدولة .

وقد قام الباحث بمراجعة الادبيات ذات الصلة بموضوع البحث والتي ساعدت في وضع الاطار النظري لهذا البحث ،والتي نأمل من الله تعالى أن تساعد في إخراجه من مجرد فكرة الى واقع ملموس .

ويتألف البحث من الفصول الرئيسية التالية :

مقدمة تتناول التطور التاريخي لمفهوم الضريبة، ثم أهمية ضريبة الدخل في النظم المالية الحديثة، و لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في فلسطين.

الفصل الأول والذي يتعرض الى مؤشرات العدالة الضريبية ، ويتناول مفهوم العدالة الضريبية ثم البحث في العمومية الضريبية سواء الشخصية أو المادية، ثم شخصية الضريبة المتمثلة بإعفاء حد أدنى للمعيشة وخصم أعباء الدخل، والتخفيض للأعباء العائلية، وكذلك اختلاف معدل الضريبة باختلاف مصدر الدخل وتطبيق التصاعد الضريبي، ثم بعد ذلك الازدواج الضريبي والتهرب من الضريبة.

وفي الفصل الثاني تناولت محددات العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المتمثل بالإيرادات الخاضعة للضريبة والنفقات الإنتاجية والإعفاءات الضريبية والمعدلات الضريبية ومدى انسجامها مع العدالة الضريبية.

أما الفصل الثالث فقد تناولت فيه آليات تحقيق العدالة الضريبية، حيث أن هناك آليات عدة يمكن بواسطتها تحقيق العدالة الضريبية تتمثل بالقانون الضريبي و الإدارة الضريبية

و الإجراءات التي تكفل تحقيق العدالة الضريبية لكل من المكلف و الإدارة الضريبية ، وكذلك التدقيق والقضاء.

و ختم البحث بتطلعات في مجال التشريع الضريبي ليخلص الى توصيات نرجو من الله سبحانه وتعالى أن يتم الاستفادة منها، لعل أهمها إخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة على إعتبار أن ذلك هو القاعدة العامة ، والاستثناء هو إعفاء بعض مصادر الدخل من الضريبة لاعتبارات اقتصادية او سياسية او اجتماعية ، ووضع نص قانوني يقضي الأخذ بمبدأ السلفيات ، وكذلك إستحداث محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل لكونها والعاملين فيها متخصصين في مجال الضرائب ، وإخضاع قرارات التقدير للتدقيق ، وتحديد الحالات التي يجوز فيها للموظف المفوض عن وزير المالية إعادة النظر في التقدير .

المقدمة

أدت التغيرات الجوهرية التي طرأت على النشاط الاقتصادي للدول منذ الحرب العالمية الثانية الى تغير الأهمية النسبية لبعض موضوعات المالية العامة، فقد اتسع الدور الذي تقوم به الدولة في توجيه الاقتصاد القومي خلال هذه الفترة التي شهدت تطورا كبيرا خلال هذه الحقبة من الزمن و خصوصا السنوات الأخيرة.

ارتفعت النفقات العامة بشكل مضطرب بسبب زيادة الخدمات التي تؤديها الدولة بدون مقابل، وأصبحت لهذه النفقات آثار بعيدة المدى على الحياة الاقتصادية من خلال توجيه هذا الإنفاق بشكل ملائم يكفل للمجتمع نموا اقتصاديا منتظما و يحقق له الاستقرار و الرخاء.

حتى يتحقق ذلك كان لا بد من توفير الإيرادات المطلوبة ومن أهمها الضرائب التي تمثل مصدرا أساسيا لهذه الإيرادات، حيث تقتطع الدولة الضريبة جبرا من الأفراد مساهمة منهم في تحمل الأعباء العامة وبصفة نهائية بدون مقابل ومن اجل تحقيق مصلحة عامة تعود عليهم بنفع عام.

حتى يتسنى للضرائب أن تقوم بدورها الفعال في رفد الخزينة بالإيرادات العامة من جهة وان لا تكون عبئا كبيرا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية ، كان لابد من سن تشريعات و قوانين تكفل للضرائب هذا الدور و تحقق الأهداف التي تحددها ضرورة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع مراعاة قواعد الضريبة العامة المتمثلة بالعدالة واليقين والملائمة و الاقتصاد في النفقات والتي تصب في مجملها في إنصاف المكلف وعدم تحميله أعباء مالية فوق طاقته من جهة ، و أن لا يتحمل تضحية في غير موقعها من جهة ثانية.

بالنسبة للوضع في فلسطين تحصل ضريبة الدخل بموجب القانون الضريبي رقم 25 لسنة 1964 ، كما يعمل في قطاع غزة بالقانون الضريبي رقم 13 لسنة 1947 ، و لم يطرأ على

هذين القانونين أي تعديل يذكر منذ الاحتلال الإسرائيلي لهذه المناطق في عام 1967 سوى التعديلات المتمثلة بالأوامر العسكرية الإسرائيلية والتي لم تكن أبدا تصب في صالح الاقتصاد الفلسطيني والمكلف الفلسطيني، وإنما كانت الغاية منها إرهاب المكلف الفلسطيني والعمل على إلحاق الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الإسرائيلي.

مع قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية أصبحت الحاجة ملحة لسن تشريعات ضريبية وطنية موحدة في كافة الأراضي الفلسطينية - الضفة الغربية و غزة - تحل محل القوانين الضريبية السائدة فيها وذلك تحضيراً لاستخدام الضرائب كأحدى أدوات السياسة المالية العاملة على إنعاش الاقتصاد الفلسطيني الذي عانى من ويلات الاحتلال، بحيث يتم الاستخدام على اعتبار أن الضريبة أداة إصلاحية توجيهية تستخدم لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها.

كما وأن فرض و تطبيق الضرائب يجب أن يكون منسجماً مع مبدأ الوفرة المالية الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الإيرادات تمكن الدولة من القيام بالمهام المنوطة بها و بنفس الوقت تضمن تحقيق التوازن مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يقضي بأن تكون الضريبة عادلة و كذلك المساواة في الأعباء الضريبية التي تقتضي مساهمة الجميع في تحمل النفقات العامة. من هنا تأتي أهمية العدالة في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، مع عدم إهمال القواعد العامة الأخرى لفرض الضريبة، وهو ما سوف يتم التطرق إليه في هذه الأطروحة.

مشكلة البحث

تکمن مشكلة الدراسة في مدى تحقيق العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لكل من المكلفين بحيث يتحمل كل منهم من الاعباء العامة ما يتناسب مع قدرتهم التكليفية ، وبالتالي مراعاة ظروفهم الشخصية والواقعية ، وللدولة بحيث تحصل على حقها بالمواعيد المحددة حتى تتمكن من الانفاق على خدماتها العامة ومشاريعها المختلفة ، وقد وضح الباحث مجموعة من التوصيات وذلك من أجل تعزيز مبدأ العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، وبنفس الوقت مراعاة مبدأ الوفرة المالية فيه .

أهداف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق ما يلي :

1. زيادة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين مما يؤدي الى رفع الوعي السياسي و الانتماء الضريبي للمكلفين.
2. مناقشة مفهوم العدالة الضريبية التي تسعى فلسطين الى تحقيقها من خلال سن التشريعات الضريبية سواء كانت عدالة مالية أو اجتماعية أو اقتصادية أو غير ذلك.
3. دراسة أثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى المكلفين ، ورفع مستوى الثقة بين المكلفين و الدولة ، وزيادة الالتزام الضريبي للمكلف.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في :

1. المعلومات والتوصيات للمشروع الضريبي والإدارة الضريبية إنطلاقاً من الدور الهام للضرائب في التنمية الاقتصادية و خاصة في ظل ندرة المؤلفات و الدراسات و الأبحاث حول هذا الموضوع في فلسطين.
2. إبراز القصور الوارد في بعض النصوص القانونية في قانون ضريبة الدخل الذي قد يستغل من قبل بعض المكلفين مما يستلزم العمل على تلافي هذا القصور والثغرات الموجودة في القانون الضريبي.
3. إبراز أهمية وإمكانية وكيفية إدخال مفاهيم العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل ضمن التعديلات المحتملة بشكل يكفل تحقيق العدالة الضريبية لطرفي المعادلة الأفراد والحكومة.

محددات البحث

اعتمد هذا البحث بشكل أساسي على مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والمعد بالقراءة الثانية.

الفصل التمهيدي

1- التطور التاريخي لمفهوم الضريبة.

كان الناس في العصور القديمة يعيشون أفراداً غير خاضعين لسلطة ما ، وعليه فإنه لم يكن هناك حاجة إلى توفير مال مشترك من أجل أن يتم الإنفاق على مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستوجب فرض الضرائب ⁽¹⁾.

لكن عندما تمركزت واستقرت الجماعات البشرية وتكونت العشيرة ثم المدينة ثم الأمة تطلب ذلك وجود سلطة عامة من أجل توفير الأمن والحماية لهذه التجمعات، وكذلك توفير العدل بين الناس، و استوجب ذلك توفير المال العام لهذه السلطة العامة، بقبول التبرعات والهبات التي يقدمها الموسرون، والأعمال التطوعية التي يقدمه غير الموسرين ⁽²⁾.

كان المظهر الأول للضريبة هو التضامن الشخصي بين الجماعات البدائية كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع ضد الخطر الخارجي ، وأشبه بخدمة شخصية يقوم الشخص من خلاله بعمل يعود بالفائدة على الجماعات كالدفاع والحراسة .

نتيجة لتطور تطور مفهوم الدولة أصبح من الضروري تأمين الموارد المالية اللازمة للقيام بوظيفتها الأساسية التي كانت تقتصر على الدفاع والمحافظة على الأمن، فتطور المفهوم الاختياري الطوعي للضريبة إلى تكليف إلزامي .

ففي القرن الثامن عشر سادت " نظرية العقد " التي نادى بها روسو ، والتي اعتبرت

(1) عواضة ، حسن - المالية العامة ، دراسة مقارنة - الطبعة الثالثة - بيروت - دار النهضة العربية - 1973 - صفحة (395) وما بعدها.

(2) الهزاية ، رفاعي - الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن و دورها في السياسة الضريبية للدولة - رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق في الجامعة الأردنية - عمان - 1983م - صفحة (1) وما بعدها.

الضريبة صفة تعاقدية بين الدولة والفرد ، وهناك من اعتبر الضريبة كعقد بيع (مونتسكيو) ، فالفرد يشتري من الدولة حق التمتع بالجزء الآخر والتأمين عليه ، و آخرون اعتبروها عقد إيجار كأدم سميث، فالدولة توفر الخدمات والمرافق العامة و الرعاية تدفع لها الضريبة لقاء ذلك، وهناك من اعتبرها عقد ضمان (كجير أدرن)، حيث أن الضريبة تدفع لقاء التمتع بسلامة أشخاصهم و أموالهم، و بعد ذلك ظهرت نظرية التضامن و التي تنطلق من الإيمان بوجود مصلحة عامة و مشتركة بين جميع المواطنين تقوم الدولة على رعايتها وتأمينها⁽¹⁾. مع تطور دور الدولة وتطور النظريات الاقتصادية أصبحت الضريبة المصدر الأول بين مصادر إيرادات الدولة و خاصة في النظم الرأسمالية، حيث يمتلك الافراد معظم وسائل الإنتاج، و لكي تتمكن الدولة من تمويل نفقاتها العامة، لا بد من لجوئها إلى الضرائب للحصول على الإيرادات اللازمة.

أما في النظام الاشتراكي حيث تسيطر الدولة ووسائل الإنتاج، فقد أصبحت الدولة قادرة على أن تستغني عن الضريبة كمصدر لإيراداتها، والاستعاضة عنها بسياسة التسعير للحاجات والخدمات العامة المقدمة من قبلها ، و إحلال القرارات التنظيمية المباشرة محلها، كالتي تصدرها الدولة في تقرير حجم و نوع الإنتاج و تحديد الاستهلاك.

هدف الضريبة في هذا النظام يقتصر على التوجيه و الرقابة، باعتبارها أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي، وأداة رقابة على الإنتاج و كفاءته، كما أن طبيعة مطرح الضريبة في النظام الاشتراكي يختلف عنه في النظام الرأسمالي، ففي النظام الاشتراكي مال جماعي، أما

(1) الدقر ، رشيد - المالية العامة - مطبعة الجامعة السورية -1958- صفحة (37) وما بعدها.

- بشور ، عصام -المالية العامة والتشريع المالي- الطبعة السادسة- دمشق -منشورات جامعة دمشق - مطبعة الروضة -1993/1992- صفحة (229) وما بعدها .

في النظام الرأسمالي فهو مال فردي، و عليه فإن مفهوم الضريبة في النظام الاشتراكي يختلف عنه في النظام الرأسمالي.

منذ نهاية القرن الثامن عشر، استقر تطور الضريبة السياسي على وجوب موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها، و كانت بريطانيا أول دولة أقرت هذا المبدأ، حين أصدرت وثيقة إعلان الحقوق عام 1628، التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل جبايتها، ثم تبعها الثورة الفرنسية عام 1789، إلى أن انتشر هذا المبدأ في معظم دول العالم، بحيث أصبح قاعدة دستورية لدى معظم الدول⁽¹⁾.

مما يجدر قوله أن الدولة الرأسمالية كانت قد تبنت حتى فترة طويلة الموقف الحيادي بحيث لا تتدخل في النشاطات الاقتصادية، واكتفت باعتبار الضريبة أداة مالية، إلا أن هذا الموقف لم يصمد طويلاً أمام الأزمة الاقتصادية التي حصلت عام 1929م وأدى بالدول الرأسمالية إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، و تطور مفهوم الضريبة كوسيلة ناجعة تمكن الدولة من التدخل في النواحي الاقتصادية والاجتماعية و توجيهها وما يتفق مع السياسة العامة .

الدولة عندما تفرض الضرائب فإنها تضع نصب عينيها أهدافاً محددة قد تختلف من دولة إلى أخرى حسب الظروف التي تعيشها تلك الدولة منفردة ، تتمثل بالأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية⁽²⁾.

إن المفهوم الحديث للضريبة بقي ملتزماً بالمبدأين الأساسيين للضريبة وهما وفرة الحصيللة وعدالة التكاليف، إلى جانب مبدأ آخر جديد لا يقل أهمية وهو مبدأ التدخل، وعليه فإن المبدأ

(1) عواضة ، حسن - المالية العامة- المرجع السابق- صفحة (396) و ما بعدها.

(2) بشور ، عصام - المالية العامة والتشريع المالي- المرجع السابق- صفحة (225) وما بعدها.

- عبدالله ، إبراهيم علي ، أنور العجارمة -مبادئ المالية العامة- عمان - دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع -لا يوجد سنة- صفحة (121) وما بعدها

التدخل لا يتعارض و مبدأي الوفرة في الحصيلة والعدالة في التكاليف، وذلك لأنه لا يوجد تعارض بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للضريبة وأهدافها المالية⁽¹⁾.

إن مفهوم الضريبة قد اخذ في تطور منذ أواخر القرن التاسع عشر، فبعد أن كانت الضريبة وسيلة مالية، تهدف إلى توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة دون أن يكون لها أهداف اقتصادية أو اجتماعية مقصودة مع عدم تجاهل دورها للأثار غير المقصودة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وهي ما يطلق عليها النظرية التقليدية، ثم أصبحت الضريبة أداة سياسية تستخدم في تحقيق سياسة الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية دون إهمال وظيفتها المالية، وهي ما يطلق عليها النظرية الحديثة⁽²⁾.

نتيجة للتطور التاريخي لمفهوم الضريبة، فإن فقهاء المالية العامة ذهبوا في تعريف الضريبة لمذاهب شتى، و يعود سبب التباين في تعريف الضريبة إلى اختلاف الاتجاهات الفكرية وبحكم تطور المذاهب السياسية والاقتصادية، و عليه فإنه يمكن تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث حيث عرفها البعض على أنها: "قريضة مالية تضامنية، تقتطعها الدولة بصورة نهائية و مباشرة و تستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة"⁽³⁾.

(1) الدقر، رشيد - المالية العامة- المرجع السابق - صفحة (36) وما بعدها.

- عواضة، حسن - المالية العامة- المرجع السابق - صفحة (411) وما بعدها.

(2) الهزائمة، رفاعي - الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن- المرجع السابق- صفحة(8) وما بعدها.

- نجم، منذر - قانون ضريبة الدخل بين الحاضر والمستقبل - رام الله، فلسطين - جالكسي للخدمات الاستشارية -1995- صفحة (27) وما بعدها .

(3) بشور، عصام - المالية العامة والتشريع المالي -المرجع السابق - صفحة (218) وما بعدها .

- عواضة، حسن -المالية العامة -المرجع السابق -صفحة (398) وما بعدها .

2 - أهمية ضريبة الدخل في النظم الاقتصادية الحديثة:

بدأت الدول تفرض ضريبة على الدخل منذ النصف الثاني من القرن الثامن عشر، ضمن قيود وتمويل نفقات الحروب، حيث فرضت بريطانيا الضريبة على الدخل عام 1779 بصورة مؤقتة لتمويل الحرب ضد فرنسا ثم عادت و ألغتها عام 1802، ثم جددتها عام 1842 لتظل معمولاً بها حتى الآن، وبالرغم أن الضريبة على الدخل تعود إلى عهد حديث نسبياً، إلا أنها أصبحت تشكل في الوقت الحاضر المصدر الأهم للإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة اقتصادياً، و ترجع أهمية الدخل كمطرح للضريبة إلى ارتفاع ملحوظ في دخول الأفراد الناشئة عن العمل و رأس المال نتيجة التقدم الصناعي و ازدهار المهن الحرة، وبخاصة في الدول الرأسمالية ، حيث احتلت ضريبة الدخل مكاناً مرموقاً في التشريعات الضريبية الحديثة، و ذلك نظراً لأهميتها المالية و الاقتصادية و الاجتماعية⁽¹⁾.

بالتالي فإن ضريبة الدخل في الدول الرأسمالية يقع عليها الدور الرئيسي في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية التي تسعى تلك المجتمعات إلى تحقيقها، ، كما تمارس دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال الحوافز الضريبية المختلفة، و توجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي لهذه المجتمعات والتي تعاني بطبيعتها من ظاهرة التقلبات الاقتصادية بين ازدهار و انكماش، إضافة إلى زيادة الدور التوجيهي للضرائب في المجتمعات الرأسمالية سواء بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة، أو بين المناطق المختلفة، و ذلك بتحقيق أقصى معدل للنمو

(1) بشور ، عصام - المالية العامة والتشريع المالي - المرجع السابق - صفحة (256) و ما بعدها .

الاقتصادي⁽¹⁾.

أما في الدول الاشتراكية فإن مفهوم الضريبة فيها يختلف عنه في الدول الرأسمالية، حيث أنه في الدول الاشتراكية تسيطر الدولة على معظم النشاط الاقتصادي، وفي العصر الحديث فإن كثيرا من البلدان تسود فيها أنظمة اقتصادية مختلطة، يوجد فيها قطاع عام كبير إلى جانب القطاع الخاص، إلا أن الضريبة من خصائص النظام الرأسمالي، و تميل إلى الاضمحلال في النظام الاشتراكي، و أن جميع إيرادات الأفراد تصبح مبدئيا من قبيل النفقات العامة، و أن جميع نفقات الأفراد تصبح من قبيل الإيرادات العامة، و قيام الدولة ببيع السلع و الخدمات بسعر أعلى من سعر الكلفة يوفر لديها الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات الدولة و تمويل استثماراتها، و بالتالي فإن الضريبة تفقد معنى وجودها، حيث أن الدولة تملك الثروة القومية و تقوم بنفسها بتوزيع الناتج القومي بما يتفق و سياستها و أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية، و الدول الاشتراكية المعاصرة احتفظت جزئيا بالضرائب، التي تلعب دورا يأتي في الدرجة الثانية في توجيه الإنتاج و التوزيع و مراقبتهما، كما أن نسبة الضرائب المباشرة من مجموع الحاصلات الضريبية في الدول الاشتراكية اقل بكثير عنها في الدول الرأسمالية⁽²⁾.

أما في الدول النامية، فإن الضرائب على الدخل و الأرباح تشكل جزءا بسيطا من الإيرادات، و عليه فإن دور الضريبة في الدول النامية يختلف عنها في الدول المتقدمة، و ذلك لاختلاف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في هذه الدول، حيث نلاحظ ضالة أهمية الضرائب

(1) عثمان، سعيد عبد العزيز - النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة - الاسكندرية - الدار الجامعية - 2000 - صفحة (26) وما بعدها.

(2) عواضة، حسن - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (481) وما بعدها.

المباشرة - كضرائب الدخل و رأس المال - وذلك بسبب تدني الدخل و انتشار الفقر وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي، و كذلك صعوبة تحصيل الضريبة و انتشار التهرب الضريبي، بسبب قلة الوعي الضريبي، و انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية ، و نلاحظ ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة في هذه الدول⁽¹⁾.

في الدولة التضامنية الحديثة يجب أن لا يقتصر اهتمامها على رفع مستوى دخل مواطنيها فحسب، بل تعني بكيفية توزيع هذه الثروات بين الأفراد، و أن تقلل من التفاوت الشاسع بينهم قدر الإمكان في نطاق تحقيق العدالة الاجتماعية باعتبار هذه العدالة إلى جانب الوفرة المالية تشكل هدفا أساسيا من أهداف الضريبة⁽²⁾.

إن المزايا الكثيرة لضريبة الدخل من عدالة في التكاليف وإتساع المطرح وملاءمة في الجباية جعلتها الوسيلة الصحيحة الناجعة لإعادة النظر بتوزيع الثروات من جهة ، ولتغذية خزائن الدولة من جهة أخرى، بحيث يتوفر للدولة الحديثة الأموال اللازمة التي تمكنها من تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد والجماعات⁽³⁾.

(1) عبد الله ، إبراهيم علي ، أنور العجارمة - مبادئ المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (135) وما بعدها .

(2) الهزائمة ، رفاعي - الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن - المرجع السابق - صفحة (24) وما بعدها .

(3) الدقر ، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (86) وما بعدها .

3 - لمحة تاريخية عن ضريبة الدخل في فلسطين.

فرضت الضرائب في فلسطين بصورة رسمية منذ الانتداب البريطاني، و صدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم 23 عام 1941 و التي نصت المادة الأولى منه على أن يعمل به اعتباراً من 1941/9/1، و بهذا تكون فلسطين رابع دولة عربية تفرض ضريبة الدخل⁽¹⁾، وباستعراض أحكام هذا القانون نجد أنه استحدث سلطة إدارية منوطاً بها مهمة تطبيق و تنفيذ أحكام هذا القانون، و إنشاء مطارح للضريبة بحيث شملت المكلفين الذين يحصلون على دخل من أي حرفة أو تجارة أو مهنة أو صنعة تعاطاها المكلف، و كذلك الرواتب و الأجور و ما في حكمها بما في ذلك رواتب التقاعد، و كذلك صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو ارض مستعملة من مالكةا، و حصص الأسهم أو الفائدة أو المخصصات، و رواتب التقاعد و بدل إيجار أية بناية، أو قيمة أية حاصلات تنأى من استعمال أي راس مال أو ملك، كما توسع في قاعدة الإعفاءات، و أوجب تنزيل النفقات و المصروفات الإنتاجية التي يتكبدها المكلف كلياً أو مطلقاً في سبيل إنتاج الدخل، كما اخذ بمبدأ وحدة دخل الزوج وزوجته، إضافة إلى استحداث سنة التقدير، و أخذ بمبدأ الإقليمية، كما فرضت ضريبة تصاعدية على دخل الأشخاص، حيث بدأت فئات الضريبة من نسبة 5% و بحد أعلى 30%، و ضريبة نسبية على أرباح الشركات بنسبة 10%، كما اخذ بفكرة التقدير الذاتي، كما و نظم كيفية التقدير والاعتراض والاستئناف وإجراءات التحصيل والعقوبات المترتبة

(1) مجلة نقابة المحامين التي تصدرها نقابة المحامين الأردنيين في عمان - الملحق الأول لعام 1995، صفحة (6) وما بعدها.

- جامعة القدس المفتوحة - محاسبة ضريبة الدخل - الطبعة الأولى - عمان - جامعة القدس المفتوحة - رقم المقرر 4434- عم 1998 - صفحته (34، 99) و ما بعدها.

على عدم الدفع⁽¹⁾.

ثم عدل بالقانون رقم 13 لسنة 1947 الذي لم يطرأ عليه تغير كبير، حيث أنشأ مطارح جديدة للضريبة، و ذلك عندما اخضع الأرباح التي تنأتى عن أي ملك بخلاف المباني أو الأراضي أو الأبنية الصناعية، كما اخضع أرباح التصدير و الأرباح الزراعية، كما استثنى استهلاك قيمة الأرض التي تقوم عليها البناية - إذا كان موضوع البحث يتناول بناية- من جملة التزيلات، كما أخذ هذا القانون بمبدأ الضريبة التصاعدية على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث خفض هذا القانون الشرائح الضريبية إلى ست شرائح تبدأ من نسبة 5% و بحد أعلى 50%، وضريبة نسبية على أرباح الشركات بنسبة 25%، كذلك معالجة الازدواج الضريبي في حالة اتخاذ التدابير اللازمة من قبل المسؤول بشكل أمر أو مرسوم⁽²⁾، بعد سنة 1948 بقي هذا القانون مستمرا في قطاع غزة، حيث بقي الوضع الضريبي فيها بدون تغيير، و أبقت الإدارة المصرية الأمور الضريبية على حالها كما كانت في عهد الانتداب، حيث استمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947.

أما في الضفة الغربية، استمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947 حتى انتهاء الانتداب البريطاني في عام 1948، و بعد ذلك قامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتتلاءم مع الوضع في الضفة الغربية حيث تم إنجاز القانون المؤقت رقم 50 لسنة 1951، الذي وحد تشريعات ضريبة الدخل في الضفتين، و بقي ساري المفعول حتى استبدل بالقانون رقم 12 لسنة 1954 و الذي استحدث دائرة لضريبة الدخل مرتبطة بوزير المالية و توسيع نطاق الخضوع للضريبة و القاضي بفرض الضريبة على الدخل المتأتي في الأردن، أو الذي

(1) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 23 لسنة 1941.

(2) قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 13 لسنة 1947.

يجنى فيه إضافة إلى إخضاع مصادر جديدة للضريبة منها مثلاً صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض مستعملة من مالكيها و رواتب التقاعد، و أرباح الأسهم أو الفائدة، إضافة إلى استحداث مرحلة جديدة من مراحل الطعن و هي مرحلة تمييز القرار لدى محكمة التمييز، بالإضافة إلى منح إعفاءات شخصية و عائلية و غيرها، و زيادة نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية⁽¹⁾.

إلا أن التطور الكبير الذي حصل بعد ذلك في مجال ضريبة الدخل، جاء بعد صدور القانون رقم 25 لسنة 1964 الذي أدخل تغييراً جوهرياً على مفهوم الدخل، و هذا القانون لم يعرف الدخل مباشرة، بل اكتفى بسرد عناصر الدخل الخاضع للضريبة، كما لم يشترط لإخضاع الدخل للضريبة لزوم توافر الدورية و الانتظام، بل اعتبر الدخل الناجم عن صفقة واحدة منفصلة خاضعاً للضريبة كما في العوض المقبوض لقاء بيع العلامة التجارية أو حقوق الطبع⁽²⁾، حيث توسع في شمول التكاليف الضريبية و زاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية، و نص على تشكيل محكمة استئناف ضريبة الدخل تتولى مهمة الفصل في المنازعات الضريبية، و تبنى معيار الإقليمية في إخضاع الدخل للضريبة.

في سنة 1967 و عندما أصبحت فلسطين بكاملها تحت الاحتلال الإسرائيلي، بقي وضع الضرائب كما هو عليه في كل من الضفة الغربية و قطاع غزة، حيث قام الحاكم العسكري الإسرائيلي بإصدار الأمر العسكري رقم (2) لسنة 1967 و الذي حدد فيه الأمور الأساسية لممارسة السلطات التشريعية أثناء الاحتلال، و من أهم هذه الأمور كانت الاعتراف

(1) مجلة نقابة المحامين التي تصدرها نقابة المحامين الأردنيين في عمان- الملحق الأول لعام 1995، صفحة (12) و ما بعدها.

- رفاعي الهزايمة-الإعفاءات الضريبية على الدخل في الأردن- المرجع السابق- صفحة (28) و ما بعدها.

(2) انظر مادة 5 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964.

بالاستقلالية التشريعية لمناطق الضفة الغربية و غزة عن إسرائيل، حيث أن جميع القوانين التي كانت سائدة قبل تاريخ 1967/6/28 يستمر سريانها بالقدر الذي لا تتعارض فيه مع الإعلان عن أي أمر آخر يصدر عن سلطات الاحتلال، إضافة إلى ذلك فقد تقرر بأن ممارسة السلطات التشريعية في الضفة الغربية و غزة من حق القائد العسكري الإسرائيلي أو من يعين بدلا عنه⁽¹⁾.

وقد قام الحاكم العسكري بإصدار الأوامر العسكرية رقم 38 و 35 لسنة 1967، و التي نصت على أن تبقى ضرائب الدخل و العقارات و الجمارك كما هي في الضفة الغربية و غزة إلى حين صدور خلاف ذلك، حيث تم رفع نسبة الضريبة على أرباح الشركات المساهمة إلى 38.5% في الضفة الغربية ، و 37.5% في غزة ، حيث تفرض على دخل الشركات المساهمة بنسبة ثابتة ، كما تم تعديل معدلات ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين بمعدل تصاعدي .

تجدر الإشارة إلى انه حدث تغيير لنظام تحصيل الضرائب خاصة ضريبة الدخل واستبداله بنظام السلف المحصلة سلفا ، إضافة إلى تعديل قيم الفئات و الإعفاءات عدة مرات خلال الفترة، وتشرف على تحصيل ضريبة الدخل دائرة ضريبة الدخل و هي دائرة مستقلة ومتخصصة في جباية هذه الضريبة⁽²⁾

نلاحظ أن التعديلات التي أدخلتها سلطات الاحتلال بواسطة الأوامر العسكرية على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 لم يبق منه إلا الغلاف الخارجي فقط،

(1) آفاق الاستثمار في محافظات شمال الضفة الغربية - محاضر وجلسات و الأوراق المقدمة، الإطار التنظيمي للاستثمار في فلسطين مقدمة من المحامي مازن القبطي - نابلس ، فلسطين - مركز البحوث والدراسات الفلسطينية- كانون أول - 1997 - صفحة (108) وما بعدها.

(2) جامعة القدس المفتوحة - محاسبة ضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (36،42) وما بعدها .

وكانت التعديلات لمصلحة طرف واحد فقط هو سلطات الاحتلال الإسرائيلي، واشتملت هذه التعديلات - المتمثلة بصورة الأوامر العسكرية - على تعديل سنوي في الشرائح الضريبية وإلغاء الإعفاءات السياسية والاقتصادية، وتعديل الإعفاءات العائلية، وتعديل في التنزيلات، وكذلك التعديل في السلف واستبدال صلاحية المحاكم المحلية للنظر في استئناف قرارات مأمور التقدير بعد الفصل في الاعتراض بتشكيل لجنة اعتراضات، أعضاؤها ليسوا قضاة⁽¹⁾، كما أن هذه التعديلات شملت أيضا قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المطبق في غزة رقم 13 لسنة 1947.

بعد انتقال المناطق الفلسطينية إلى السلطة الوطنية الفلسطينية أصبحت الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل ضمن صلاحياتها، ولم يتم حتى الآن أي تغييرات على القانون الضريبي الذي كان قائما خلال فترة الاحتلال باستثناء مجموعة من التسهيلات والتعديلات أقرها مجلس الوزراء الفلسطيني في 1/1/1995، تمثلت بتعديل كبير في الشرائح والنسب الضريبية إضافة إلى تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية⁽²⁾، كما وقدمت وزارة المالية مشروعا موحدا لقانون ضريبة الدخل يطبق في كل من الضفة الغربية وقطاع غزة تم إقراره في القراءة الثانية من قبل المجلس التشريعي.

إذا أخذنا بعين الاعتبار بأن الضريبة في العصر الحاضر تعبر عن سيادة الدولة فإن إنجاز المشروع الضريبي يعتبر مطلبا وطنيا لتحقيق هذه السيادة على أرض الواقع وإلغاء كافة القوانين والأنظمة الأجنبية، كما أن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يجب أن يكون

(1) علاونة، عاطف كمال - شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة - رام الله - جامعة النجاح الوطنية/ جامعة القدس المفتوحة - 1992 - صفحة (49) وما بعدها.

(2) دليل ضريبة الدخل - عرف حقوقك وواجباتك - السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - مديرية ضريبة الدخل - الأصدار الأول - 1997 - صفحة (7) وما بعدها.

منسجماً مع توجه السلطة الفلسطينية في وضع حزمة من التشريعات المالية و الاقتصادية التي تساعد في نمو الاقتصاد الفلسطيني عن طريق إيجاد المناخ الاستثماري المناسب المتسم بالشفافية و الوضوح و تحقيق العدالة الضريبية دون تحميل أصحاب الدخول المتدنية عبئاً اكبر من الالتزامات المالية و سد الفراغ التشريعي القائم⁽¹⁾، حيث سيشكل موضوع العدالة في القانون المقترح موضوع هذه الأطروحة .

(1) ورشة عمل حول مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والمقر بالقراءة العامة - سلسلة ورش عمل - مركز التنمية الديمقراطية - شباط/1999- الورقة الأولى حول مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مقدمة من حسن فلاح السفاريني -صفحة (5) وما بعدها .

الفصل الأول

مؤشرات العدالة الضريبية

المبحث الأول: مفهوم العدالة الضريبية

أن مفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم حساس وله انعكاسات سياسية ، و قد تبلور مبدأ العدالة الضريبية و تأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة وزادت بالمقابل التكاليف العامة، و أصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، و كان لا بد من المطالبة بعدالتها، ومفهوم العدالة الضريبية نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، و من دولة إلى أخرى، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة (موحدة النسبة) على جميع الأشخاص والأموال، في حين يراها الفقير في المساواة في التضيعة، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تتظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية إليها⁽¹⁾.

كما يوجد فرق بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة، و بين مفهوم العدالة كركن من أركانها، فالعدالة كهدف من أهداف الضريبة يقصد به أن وظيفة الضريبة في الميدان الاقتصادي و الاجتماعي هي إحداث تعديل في توزيع الدخل و الثروات بين أفراد و فئات المجتمع، أما مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة فيقصد به أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية كل بحسب قدرته النسبية بقدر الإمكان، و كما يبدو فإن العدالة و المساواة في الضريبة هي شيء نسبي حيث يختلف الجميع على معنى العدالة و دلالتها، فالبعض يرى

(1) بشور ، عصام -المالية العامة والتشريع المالي -المرجع السابق -صفحة (243)وما بعدها .

أن الضريبة حتى تكون عادلة يجب أن تكون عامة و موحدة⁽¹⁾، أي تفرض على جميع الأشخاص و الأموال العامة والخاصة و لا يعفى منها أحد، و أن يكون عبء الضريبة واحداً على الجميع، و لكن تحقيق وجهة النظر هذه عملية صعبة لصعوبة قياس اثر الضريبة بالنسبة لكل واحد من المكلفين يدفعها.

هناك من يرى أن الضريبة تدفع مقابل النفع الذي يصيب الممول من نشاط الشخص العام، وبالتالي فإن العدالة الضريبية تتعلق بحجم هذا النفع وتتناسب مع العبء الضريبي على الفرد، وعرف هذا الرأي الذي بنى مفهوم العدالة على أساس المنفعة "بنظرية المنفعة"، وهذا رأي يصعب التسليم به لأنه لا يوجد طريقة لتقدير المنفعة التي يحصل عليها كل شخص بمفرده من نشاط الدولة، إذ أن معظم خدمات الدولة غير قابلة للتجزئة يستفيد منها الجميع بصفة عامة⁽²⁾، إضافة إلى أنها مخالفة من الوجهة العلمية لمفهوم الضريبة الحديث ولطبيعتها القانونية، حيث أن المكلف يدفع الضريبة لأنه عضو متضامن في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة.

وهناك من يرى توزيع عبء الضريبة كل حسب قدرته على الدفع، و هذا الفريق بنى العدالة الضريبية على أساس المساواة في التضحية و عرفت بنظرية "القدرة على الدفع" ولكن كيف يمكن معرفة مقدرة كل واحد على الدفع حتى يحدد مبلغ العبء على أساسها، ويمكن القول أن المشرع لا يستطيع أن يحقق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الضريبية إلا بشكل نسبي فقط، بسبب نقصان وسائل التحقق من تساوي العبء الضريبي الواقع على كل فرد، وفي معظم الأحيان يضطر المشرع إلى فرض الضريبة مضحياً برغبته في تحقيق العدالة

(1) حشيش، عادل أحمد - أساسيات المالية العامة - بيروت - دار النهضة العربية - 1992 - صفحة (158) وما بعدها.

(2) عبد الله، إبراهيم علي، أنور العجارمة - مبادئ المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (130) وما بعدها.

النسبية بين الأفراد في تحمل العبء الضريبي في سبيل الحصول على إيرادات عاجل للخرينة⁽¹⁾.

عرفت قاعدة العدالة الضريبية بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع من الأعباء العامة ما يتناسب مع قدرته التكلفة، وبالتالي مراعاة ظروف المكلف الشخصية، و يجمع المهتمون بعلم الضرائب على ضرورة أن يكون التشريع الضريبي عادلاً، حيث أن العدالة الضريبية لها وجهان، العدالة الأفقية والعدالة الرأسية⁽²⁾:

العدالة الأفقية تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات المتساوية -الذين لهم نفس الدخل- بمعدلات ضريبية متساوية و بحيث يدفعون نفس المقدار من الضريبة. أما العدالة الرأسية (أو العمودية) تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية "الذين تختلف دخول بعضهم عن بعض" بمعدلات ضريبية غير متساوية، و بحيث يتباين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر حسب قدرة كل منهم على الدفع.

تقتضي العدالة الضريبية أن تشمل الضريبة على الدخل جميع المطارح و الأشخاص التي تمتد إليها سيادة الدول سواء كانت داخل الدولة أو خارجها، و دونما تمييز، و الضريبة إلى جانب وفرة الحصيلة يجب أن تكون عادلة في تكليفها، و ذلك بأن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف الممولين بصورة عادلة، و تقتضي العدالة عدم إرهاق الفئات الفقيرة

(1) البطريق ، يونس أحمد -المالية العامة - بيروت -دار النهضة العربية -1984-صفحة (44)وما بعده .

- بشور ، عصام -المالية العامة والتشريع المالي-المرجع السابق-صفحة (243)وما بعدها .

- أبو جبارة ، هاني - ضريبة الدخل في الأردن ، أهدافها وإنجازاتها-عمان - مجلس البحث العلمي- 1976 - صفحة (20) وما بعدها .

(2) فهدود ، محمد سعيد ، كمال حسين إبراهيم -نظام الزكاة وضريبة الدخل،دراسة نظامية،محاسبيةمقارنة-المملكة العربية السعودية -معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث - 1986م-1407هـ - صفحة (41)وما بعدها .

- بركات ، عبدالكريم صادق ، حامد عبدالمجيد دراز -علم المالية العامة - الاسكندرية - مؤسسة شباب الجامعة - بلا تاريخ -صفحة (251)وما بعدها .

بضريبة الدخل، بينما يقتضي اعتبار الحصيلة فرض ضريبة الدخل بحيث تورد للخزينة مبلغ كبيرة⁽¹⁾.

إن العدالة الضريبية في الوقت الحاضر يقصد بها أن يساهم أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكاليفية لكل منهم ، كما أن مقتضيات تحقيق العدالة الضريبية في ضريبة الدخل تتطلب البحث في العمومية الشخصية والمادية و التصاعد الضريبي ، إضافة الى ضرورة وجود بعض الإعفاءات في ضريبة الدخل⁽²⁾، وإجراءات الاعتراض والاستئناف وغيرها من الإجراءات الضامنة لتحقيق العدالة وإزالة الظلم والغبن الضريبي.

إلا أن معظم التشريعات الضريبية لا تتقيد بشمول الضريبة ووفرة الحصيلة، بل يرى بعضها الإبقاء على بعض الدخل خارج نطاق الضريبة - كلاً أو بعضاً - لمبررات وأسباب تراها، في مقدمتها تشجيع بعض النشاطات الاقتصادية أو الاجتماعية أو لتحقيق أهداف إصلاحية معينة، فالدولة المعاصرة عندما تفرض ضريبة تسعى بلا ريب للحصول على موارد وافرة لخزانتها العامة، إلا أنها في الوقت ذاته تحرص على أن تكون الضريبة عادلة في فرضها، بحيث تحقق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تهدف إلى تحقيقها من وراء فرض الضريبة.

فكما أن الضريبة يجب أن تكون وافرة في حصيلتها بحيث تمكن الدولة من توفير الأموال اللازمة للإنفاق على خدماتها العامة ومشاريعها المختلفة، يجب أن تكون الضريبة عادلة في فرضها، لأن العدالة شرط أساسي لكل إصلاح يقوم على تحقيق العدالة الاجتماعية، وحتى

(1) غناية، غازي - المالية العامة والتشريع الضريبي - عمان - دار البيارق - 1998 - صفحة (94) وما بعدها .

- الهزيمة، رفاعي - الأعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن - المرجع السابق - صفحة (60) وما بعدها .

(2) فلهود ، محمد سعيد ، كمال حسين إبراهيم - نظام الزكاة وضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (94) وما بعدها .

تكون حصيلة الضريبة وافرة لا بد أن يكون مطرحها شاملا لجميع المصادر، و كلما كان المطرح واسعا كلما كانت الموارد العامة وافرة، ويقتضي هذا الاتساع في المطرح التضييق من الإعفاءات الضريبية التي بسببها تنخفض حصيلة الضريبة⁽¹⁾.

من جهة أخرى فإن العدالة الضريبية تقتضي أن يشمل مطرح الضريبة جميع الأفراد والدخول دون استثناء، و شمول الضريبة قد يكون شخصيا يتناول كافة الأشخاص منفردين أو مجتمعين، ويقضي بأن تفرض الضريبة على جميع المواطنين و الأجانب القاطنين داخل البلد و أحيانا على المواطنين خارج الدولة، و قد يكون الشمول ماديا يتناول كل مال أو دخل مهما كان صاحبه أو مصدره، بحيث يؤدي نصيبه من الضريبة.

يشترط لتحقيق العدالة أن تفرض الضريبة على المكلفين بعد أن تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية لكل منهم، بحيث تتساوى التضحية التي يتحملها المكلفون حين دفع الضريبة، و هذا ما يسمى شخصية الضريبة، ومبدأ شخصية الضريبة لا يؤدي كعمومية الضريبة الى وفرة الحصيلة بل تحدث تناقصا مستمرا فيها، ومن هنا يبدو نوع من التضارب بين وفرة الضريبة وعدالتها .

هذا التضارب بين وفرة الضريبة وعدالتها يعود أحد أسبابه إلى الإعفاءات الضريبية، والتي تثير خلافات كبيرة بين الإدارة الضريبية و المكلفين، إذ تحرص سياسة الحكومة على التضييق ما أمكن من نطاق الإعفاءات الضريبية و ذلك من أجل شمول جميع المطارح الضريبية تحقيقا للوفرة المالية، في حين يحاول المكلفون توسيع هذا النطاق لتخفيف عبء

(1) الهزايمة، رفاعي -الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن -المرجع السابق -صفحة (61) وما بعدها.

- الدقر ، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق -صفحة (128) وما بعدها.

- حشيش ، عادل احمد -أساسيات المالية العامة -المرجع السابق -صفحة (157) وما بعدها.

الضريبة، و تقتضي مصلحة الخزانة العامة عدم التوسع في تفسير النصوص القانونية التي تمنح هذه الإعفاءات الضريبية بحيث تشمل أنواعا معينة من الدخول لم يقصد المشرع شمولها بالإعفاء، و تختلف طبيعة هذه الإعفاءات من الضريبة على الدخل تبعا للزمان والمكان و تبعا للاتجاه السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي للمشرع في الدولة⁽¹⁾.

في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة إلى الضريبة النسبية التي اخذوا بها في أول الأمر، إلا أنها تعتبر عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة، لذلك اتجهوا إلى فكرة تصاعدية الضريبة رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية، كما وجدت فيها الدولة أداة فعالة لتحقيق التفاوت في توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية المختلفة و الأفراد في المجتمع⁽²⁾.

ضريبة الدخل هي الضريبة الأكثر عدلاً بين مختلف الضرائب و الرسوم المفروضة، و يصدق هذا القول في الدول المتقدمة و النامية على حد سواء⁽³⁾.

يتمثل هذا التكليف التصاعدي في إعفاء الدخول المتدنية و رفع نسبة الضريبة على الدخل كلما ارتفع من شريحة لأخرى أعلى منها، و ضريبة الدخل تقف في طليعة الضرائب المباشرة كضريبة الأراضي و المسققات و غيرها، و تزداد الدعوات إلى زيادة حصيلة الضرائب المباشرة في العبء الضريبي على حساب حصيلة الضرائب غير المباشرة لتحقيق العدالة الضريبية.

من بين الأهداف الإيجابية لقوانين ضريبة الدخل إلى جانب وفرة المال للخزينة و تشجيع

(1) الهزيمة، رفاعي - الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن - المرجع السابق - صفحة (62) و ما بعدها.

(2) حشيش، عادل احمد - أساسيات المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (158) و ما بعدها.

(3) السالم، خليل - قانون ضريبة الدخل بين الوفرة و العدل - عمان - مؤسسة الاقتصادي للصحافة والنشر - 1985 - صفحة (9) و ما بعدها.

الإدخار والاستثمار، تحقيق العدالة الاجتماعية، و ذلك بأن يعاد توزيع الدخل لتضييق الفجوة بين الثراء الفاحش و الفقر المدقع.

معظم الأنظمة الضريبية الحديثة تعتبر الضريبة على الدخل هي ضريبة شخصية تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية للمكلف و ظروفه الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي تحدد العبء الضريبي عليه تبعاً لمقدرته المالية.

سوف تكون مناقشة النقاط الهامة والتعريفات المختلفة للعدالة والمبادئ التي تقوم عليها العدالة، والعوامل المؤثرة عليها الواردة في هذا المبحث، المادة الأساسية لهذه الأطروحة.

المبحث الثاني : عمومية الضرائب

إن مفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم نسبي يتوقف على القيم السائدة سياسية كانت أم اقتصادية، فتتغير حسب الزمان والمكان مما يجعل من الصعب تعريفها والوصول إليها بطريقة مطلقة، كما أن السعي إلى تحقيق العدالة كغاية يتطلب توافق المبادئ التي تسود النظام الضريبي وتحكم تطبيقه مع القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين، وعليه فإن المفهوم الحديث للعدالة الضريبية يشق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض عموميتها، ومعاملة الممول وفق قدرته على الدفع⁽¹⁾.

عمومية الضرائب تعتبر من المبادئ التي تقوم عليها قاعدة العدالة الضريبية- إلى جانب مبدأ الوحدة ومبدأ الكفاءة-، حيث تقتضي عمومية الضرائب فرض الضريبة على الأشخاص والأموال التي تمتد إليها سيادة الدولة، فمبدأ العمومية يتناول الأشخاص والأموال⁽²⁾.

إن مقتضيات تحقيق العدالة في ضريبة الدخل تتطلب البحث في العمومية الشخصية والعمومية المادية، وتثبيت القواعد الكفيلة بتحقيق هذه العدالة في القوانين الضريبية بشكل عام وقانون ضريبة الدخل بشكل خاص .

أ. العمومية الشخصية:

يقصد بها أن تفرض الدولة الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين

(1) بركات، عبد الكريم صادق - النظم الضريبية ، النظرية والتطبيق - بيروت - مكتبة مكابي -1977-صفحة (37) وما بعدها.

(2) عناية، غازي - الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة -الاقتصاد الإسلامي- الجزائر - المطبوعات الجميلة(منشورات دار الكتب)-1991-صفحة (63) وما بعدها .

- هويدي، عبد الجليل - المالية العامة- الطبعة الثانية -دار الفكر العربي- 1983-صفحة (208) وما بعدها.

لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، والقول بغير ذلك يبدو مجافياً لمنطق العدالة⁽¹⁾.

أن تطبيق مبدأ الإعفاء من الضريبة لا يخل بمبدأ العدالة العمومية ما دام هذا الإعفاء مبنياً على مقتضيات المصلحة العامة ومقتضيات العدالة نفسها، كالإعفاء المقرر لاعتبارات اجتماعية كإعفاء بعض الأشخاص لظروفهم العائلية أو لاعتبارات اقتصادية كإعفاء المستثمرين في بعض المشاريع والقطاعات المختلفة، أو لاعتبارات سياسية كإعفاء أعضاء السلكين السياسي والقنصلي من الضرائب المترتبة على رواتبهم ومخصصاتهم التي يتقاضونها بحكم أعمالهم مراعاة للاتفاقيات والأعراف الدولية والمعاملة بالمثل بين الدول⁽²⁾. حيث أن قاعدة العمومية الشخصية في ضريبة الدخل تقتضي أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص، وتتبع الفرد أينما حل، فهي تستند إلى أحد المبادئ الآتية:

1. مبدأ التبعية السياسية - الجنسية - والذي ينص على أن الضريبة تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة، وعليهم أن يؤديوها وفقاً لقدرتهم المالية وليس وفقاً للفوائد التي يجنونها، بحيث أصبحت الدول تفرض الضريبة وفقاً للغايات المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تحددها بموجب سياساتها العامة⁽³⁾.

مبدأ التبعية السياسية يقتضي أن تفرض الضريبة على الشخص مادام متمتعاً بجنسية الدولة، ذلك أن سيادة الدولة على جميع رعاياها الذين ينتمون إليها سياسياً يقتضي خضوع هؤلاء الرعايا لكافة القوانين التي تصدرها مقابل التمتع بحماية الدولة، وعليه فإن إخضاع الرعايا

(1) هويدي، عبد الجليل - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (208) وما بعدها .

- بركات، عبد الكريم صادق - النظم الضريبية، النظرية والتطبيق - المرجع السابق - صفحة (38) وما بعدها.

(2) عنابة، غازي - الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة - المرجع السابق - صفحة (64) وما بعدها.

(3) عوضة، حسن - المالية العامة - دراسة مقارنة - المرجع السابق - صفحة (397) وما بعدها .

لضريبة الدخل يكون إخضاعاً تاماً وأينما وجدوا، بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاوله نشاطهم حتى ولو كان هذا النشاط على إقليم دولة أجنبية، غير أن هذا المبدأ قد وجه إليه انتقادات من بعض الكتاب لأنه يؤدي إلى الازدواج الضريبي بالنسبة للمواطن الذي يعمل في الخارج، كما أنه يثير بعض الصعوبات الإدارية في التطبيق لأن الرقابة على الدخل الذي يحصل عليه الشخص في الخارج غير مجدية⁽¹⁾.

2. مبدأ التبعية الاقتصادية (مبدأ مصدر الدخل): ويقتضي هذا المبدأ أن تفرض الدولة الضريبة على الشخص إذ ساهم في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة⁽²⁾، واستناداً إلى ذلك فإن الدولة التي يتحقق فيها الدخل من أي مصدر كان، ومهما كان تصنيفه في إخضاع أرباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال، وسواء كان مقيماً في الدولة أم غير مقيم، المهم هو أن يتحقق الدخل في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سبباً كافياً لإخضاعه لضريبة الدخل، خاصة وأن الضريبة كفريضة مالية تتخذ من المال بكل صوره مطرحة لها.

مبدأ التبعية الاقتصادية يأخذ شكل ضابط المصدر، أي مصدر تحقق الدخل ومصدر الأموال أو مكان أداء الخدمة، ويطلق على هذا الضابط إقليمية الضريبة، ويعني أن الضريبة تسري فقط على أراضي الدولة، لأنها لو تجاوزت الضريبة حدود الدولة أو امتد تطبيقها إلى دول أخرى فإن ذلك يمثل امتداداً لسيادة الدولة على أراضي تلك الدول ومن ثم انتقاصاً من سيادة الدول الأخرى وهذا ما يطلق عليه اصطلاحاً إقليمية

(1) فرهود، محمد سعيد، كمال حسين إبراهيم-نظام الزكاة وضريبة الدخل-دراسة نظامية، محاسبية مقارنة- المملكة العربية السعودية - معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث -1986م-1407هـ-صفحة (44) وما بعدها.

(2) خصاونة، جهاد سعيد - المالية والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني - الطبعة الأولى - عمان - دار وائل للطباعة والنشر - 2000/1999-صفحة (284) وما بعدها .

الضريبة⁽¹⁾، أو إقليمية الدخل.

تقتضي العدالة الضريبة التوافق والانسجام ما بين هذين المبدئين وما بين النظام السياسي والاقتصادي للدولة والذي بدوره يحدد أي المبدئين يتوافق والعدالة الضريبية، على أنه يمكن الجمع بين هذين المبدئين وتحقيق عدالة أكثر، ويمكن معالجة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الناجم عن ذلك عن طريق التشريعات الوطنية والاتفاقيات الدولية.

مبدأ إقليمية الضرائب له إستثناءات تقتضيها أحياناً المصلحة العامة للدولة أو العلاقات السياسية بين الدول أو حتى بهدف منع الازدواج الضريبي الدولي، ويعني ذلك أنه في حالات معينة قد تقوم الدولة بإرادتها المنفردة أو باتفاقها مع دول أخرى بإيقاف تطبيق قوانينها الضريبية في أحد أقاليمها أو على بعض الأشخاص المقيمين بها، وفي حالات أخرى تقوم الدولة بمد نطاق تطبيق قانونها الضريبي بالنسبة لبعض الأموال والأفراد المقيمين في الخارج، كما قد تنص بعض المعاهدات بين الدول على إعفاء رجال السلك الدبلوماسي من ضرائب معينة بشرط المعاملة بالمثل بهدف تحسين العلاقات السياسية بين الدول وتسهيلاً عليهم في ممارسة مهامهم الدبلوماسية، كما توجد اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي الدولي بين الدول لتشجيع حركة انتقال رؤوس الأموال والأفراد بين الدول لزيادة الرفاهية على مستوى الدول المشتركة في اتفاق منع الازدواج الضريبي، وقد برر فقهاء المالية العامة الذين نادوا بتطبيق مبدأ إقليمية الضريبة رأيهم بما يلي⁽²⁾:

(1) حجازي، المرسي السيد -النظم الضريبية - الاسكندرية -الدار الجامعية -1998- صفحة (95) وما بعدها .
(2) فريهود ، محمد سعيد ، كمال حسين إبراهيم - نظام الزكاة وضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (45) وما بعدها .

أ. أن قانون ضريبة الدخل كغيره من الأنظمة والقوانين الأخرى لا ينفذ إلا في إقليم الدولة التي أصدرته ولا يتعدى أقاليم الدول الأخرى لأن الدولة ليس لها سلطان على تلك الأقاليم.

ب. إن تطبيق مبدأ إقليمية ضريبة الدخل يؤدي إلى القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي في الدولة، وبالتالي يتلافى العيب الذي قد يترتب على تطبيق مبدأ الجنسية أو الموطن أو الإقامة المعتادة.

ج. إن تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة يؤدي إلى تقليص الصعوبات الإدارية، ذلك أن فرض ضريبة الدخل استناداً إلى مبدأ التبعية السياسية يتطلب فرض الضريبة على أرباح تتحقق خارج حدود الدولة، ويستدعي الحصول على معلومات عن الدخل الذي حصل عليه المكلف وجباية الضريبة مما يثير صعوبات إدارية تطبيقية لأنها قد تصطدم باستقلال الدولة الأجنبية، بل إن هذه الصعوبات تستمر حتى ولو وافقت الدولة الأجنبية على التعاون المتبادل في هذه الأمور، والسبب في ذلك يرجع إلى اختلاف الأنظمة الضريبية بين الدول المختلفة ومشكلات الصرف والحسابات.

كما أن مبدأ إقليمية الدخل لم يخل من الانتقادات، ومن هذه الانتقادات:-

أ- إن تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة على إطلاقه قد يؤدي إلى عدم فرض ضريبة على المكلفين الوطنيين الذين حصلوا على دخولهم في الخارج، وقد يكون هذا في غير صالح الدولة، كما قد يؤدي إلى فرض الضريبة على أجانب موجودين داخل إقليم الدولة، وقد يكون من صالح الدولة إعفاؤهم من الضريبة.

ب- يخالف مبدأ إقليمية ضريبة الدخل مبدأ الجنسية والمعيار السياسي في فرض الضريبة، مع أنه يفترض أن يبقى التزاماً على الشخص المقيم في دولة ما لصالح الدولة التي ما زال يحمل جنسيتها، حتى ولو كانت أمواله كلها في الخارج.

ج- صعوبة تحديد المكان الذي تتحقق فيه هذه الدخول.

يجب أن نشير إلى أن مبدأ إقليمية ضريبة الدخل على الرغم من هذه الانتقادات ما زال يلقى تأييداً كبيراً في الوقت الحاضر.

3. مبدأ التبعية الاجتماعية: إن مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم أساساً على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما، إما بصورة توطن وإما بصورة إقامة عادية، فالفرد استناداً لهذا المبدأ يعيش في الوسط الاجتماعي لتحقيق ظروف معينة دون أن يكون منتقياً سياسياً إلى هذا المجتمع، ومن هنا يترتب عليه التزامات وتنهض له حقوق تتلاءم مع طبيعة هذا الانتماء⁽¹⁾.

يعتبر مبدأ التبعية الاجتماعية أحدث هذه المبادئ -مبدأ التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية- وهو ضابط الإقامة أو الموطن، ويعني حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤدي إلى الأشخاص المقيمين بالدولة بغض النظر عن مصدر هذه الدخول⁽²⁾.

مبدأ الموطن أو الإقامة وهو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة إقامة فعلية ومستقرة، ويعتبر أنه موجود فيه دائماً ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة فترات غيبية متباعدة أو متقاربة، وللموطن ركنان: الأول مادي ويتمثل في الإقامة الفعلية، والآخر معنوي ويتمثل في النية، وهنا يشترك الموطن مع الإقامة العادية حيث يستلزم في الإقامة العادية الوجود الفعلي مع نية اتخاذ مكان ما محلاً للإقامة، إلا أنهما يفترقان وبوجه خاص من كون الموطن لا يمكن أن يتعدد، فلا يصح أن يكون للشخص أكثر من موطن، في حين يجوز أن يكون له أكثر من محل للإقامة⁽³⁾.

(1) خصاونة، جهاد سعيد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (287) وما بعدها.

(2) حجازي، المرسي السيد - النظم الضريبية - المرجع السابق - صفحة (99) وما بعدها.

(3) خصاونة، جهاد سعيد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (287) وما بعدها.

لا يقصد بالإقامة الإقامة العارضة، ذلك أنه من غير العدالة أن يطالب الأجنبي الذي يقيم بصفة عارضة مؤقتة في إحدى الدول بأداء ضريبة دخل التي قد تفرض على المواطنين أو على المقيمين فيها بصورة معتادة، ومن ثم فإن الأنظمة الضريبية لم تأخذ بهذا المبدأ.

وقد عرّف المشرع الفلسطيني وضع المقيم وعالجها بصورة واضحة من خلال المادة 2 من مشروع القانون حيث عرفت المقيم بأنه " الفلسطيني والأجنبي الذي يقيم في فلسطين وله مسكن وعنوان وأقام فيها ما يزيد عن ستة شهور بصورة مستمرة أو متقطعة، والمركز أو الفرع لشخص معنوي أجنبي مؤسس وفقاً للقوانين الفلسطينية".

لكن هل راعى المشرع الفلسطيني مبدأ العمومية الشخصية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني؟ فعندما نتفحص في هذا المشروع نجد أن المادة الثالثة التي تتحدث عن الوعاء الضريبي تنص على أن الضريبة تفرض "على الدخل الذي يتأتى لأي شخص في فلسطين" وبالتالي استثنى مشروع قانون ضريبة الدخل الذي يتأتى خارج فلسطين وبالتالي لا تتوفر العمومية الشخصية في مشروع القانون، كما سنبين بالتفصيل لاحقاً.

ب. العمومية المادية:

يقصد بها أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة لسيادتها، بمعنى أن تفرض الضريبة على جميع الأموال دون استثناء، إلا أن التشريعات الحديثة وإن كانت تأخذ بهذا المبدأ إلا أنه توجد بعض الاستثناءات في بعض تشريعاتها، فالضرائب على الأبنية والأراضي مثلاً يجب أن تفرض على كافة المباني والأراضي الموجودة في إقليم الدولة باستثناء ما تنص عليه القوانين أحياناً من إعفاء لبعض الأراضي الزراعية غير المنتجة أو بعض المباني مثلاً، والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن الحرة يجب أن تفرض على كافة الأرباح المتحققة داخل الدولة خلال مدة معينة، إلا إذا نص القانون على

إعفاء بعض الأرباح من الضريبة رغبة من المشرع في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة⁽¹⁾.

حيث أن العدالة العمومية تقتضي ملاحقة الأموال الخاصة والعامة على السواء وإخضاعها للضريبة دون تمييز، فإن هذا يتعارض أحيانا مع الإعفاء المقرر بالنسبة لبعض الأموال أو سعر الضريبة بناء على مقتضيات معينة كالمصلحة العامة أو المعاملة بالمثل⁽²⁾، وقد تفرق بعض التشريعات الضريبية بين أسعار الضرائب المفروضة على الإيرادات حسب مصدرها ومدى انتظامها واستقرارها، فتفرض ضرائب ذات سعر منخفض على الإيرادات الناتجة عن العمل مراعاة لعدم انتظامها واستقرارها، وأخرى ذات سعر مرتفع على الإيرادات الناتجة عن رأس المال نظراً لأنه أكثر إيراداً وانتظاماً.

فالعمومية المادية أو الشمول المادي للضريبة مؤداه إن كل مال أو دخل مهما كان صاحبه ومصدره يجب أن يؤدي نصيبه من الضريبة، والإستثناءات من هذا الشمول المادي تقتضيها في الغالب عدالة ضريبية وأهمها إعفاء الحد الأدنى للدخل والتركات الصغيرة بين الأصول والفروع من كل ضريبة على الدخل⁽³⁾.

إن تقرير بعض الإعفاءات لا يؤدي الى شمول الضريبة لكل الأشخاص و الأموال، فلا زال للإعفاءات دورها في النظام الضريبي و بتغيير الأساس الذي تستند إليه، أصبحت الإعفاءات أداة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية تحقيقاً للصالح العام، وقد تقرر هذه الإعفاءات لأهداف سياسية أو اقتصادية

(1) خصاونة، جهاد سعيد -المالية العامة والتشريع الضريبي- المرجع السابق -صفحة (102) وما بعدها.

- هويدي، عبد الجليل - المالية العامة -المرجع السابق -صفحة (209) وما بعدها.

(2) غناية-غازي-الزكاة والضريبة -دراسة مقارنة، الإقتصاد الإسلامي-المرجع السابق-صفحة (64) وما بعدها.

(3) الدقر، رشيد -المالية العامة- المرجع السابق -صفحة (141) وما بعدها.

أو اجتماعية⁽¹⁾، وأن تقرير هذه الإعفاءات يخالف مبدأ العمومية ، ويؤدي إلى تغيير في توزيع الاعباء ، وعليه يكلف بدفع الضريبة كافة الممولين وتصيب مختلف الأموال الخاضعة للضريبة دون تمييز لطبقة على أخرى من الطبقات أو لنوع من المال دون آخر ، هذا مع الأخذ بعين الاعتبار تقرير بعض الإعفاءات لتحقيق أهداف المجتمع مع الحرص على عدم الإخلال بالمساواة والعدالة.

تعني العمومية المادية في ضريبة الدخل أن يخضع للضريبة متى توافرت الواقعة المنشأة للدخل، التي يترتب عليها نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف ، وهذه العمومية تقتضي توافر المساواة أمام الضريبة ، وذلك بأن يتناسب ما يدفعه المكلف مع قدرته المالية وهو ما يسمى بالمقدرة التكاليفية الفردية⁽²⁾ .

تقتضي قاعدة العمومية كما سنرى لاحقاً بأن يأخذ مشروع القانون الفلسطيني بالمبادئ الثلاثة الإقامة، والإقليمية و الجنسية ، لكن نرى أن مشروع القانون اخذ بمبدأ الإقليمية فقط، وهذا شكل انتقاص من سيادة الدولة وبالتالي عدم خضوع كافة مصادر دخل المكلف للضريبة وهذا يتناقض أو لا يحقق العدالة المنشودة ، كما تقتضي قاعدة العمومية إخضاع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة للضريبة دون استثناء، إلا أن مشروع القانون قرر بعض الإعفاءات

(1) بركات ، عبد الكريم صادق -النظم الضريبية، النظرية والتطبيق- المرجع السابق- صفحة (38) وما بعدها.

- حشيش ، عادل أحمد - أساسيات المالية العامة -المرجع السابق- صفحة (177) وما بعدها.

- سعد ، محي محمد -الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية -مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية - بلا بلد ولا سنة -صفحة (98) وما بعدها.

(2) فراهود ، محمد سعيد ، كمال حسين إبراهيم - نظام الزكاة وضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (47) وما بعدها.

- نجم ، منذر -قانون ضريبة الدخل بين الحاضر والمستقبل-المرجع السابق -صفحة (25) وما بعدها.

لأسباب اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية ، ويترتب على ذلك إعفاء بعض الدخول من
الخضوع للضريبة، وهذا لا يحقق العدالة الضريبية المطلوبة.

المبحث الثالث: شخصية الضريبة

من الواضح أن الشرط الأساسي لعدالة الضريبة، هو شمولها أو عموميتها لكل فرد في المجتمع يتمتع بقدرة ضريبية تدل عليها كسبه لأحد الدخول مهما كان نوعه، وهذا الشمول في الضريبة يؤدي في الوقت ذاته إلى وفرة إنتاجها، ولذا يمكن القول بأن مبدأ عمومية الضريبة توفق إلى حد ما بين وفرتها وعدالتها، وعمومية الضرائب يكون شخصياً يتناول سائر الأشخاص منفردين أو متكثلين، كما يكون مادياً يشمل جميع المطارح والدخول كما ذكرنا في البحث الأول من هذا الفصل.

وقد جرى كثير من فقهاء المالية العامة على التمييز بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية، حيث أن الضرائب العينية هي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال الخاضعة لها دون مراعاة لظروف المكلف الشخصية "الاجتماعية منها والاقتصادية والعائلية" ومثلها الضرائب الجمركية والضرائب على المبيعات، وهكذا يمكن القول أن الضرائب العينية هي التي تقرر بصفة موضوعية فتتصب على الأموال (1).

أما الضريبة الشخصية فهي تلك الضريبة التي تفرض على الأموال الخاضعة للضريبة بعد أن تأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي للمكلف وظروفه الاقتصادية والاجتماعية إلى جانب الأموال الخاضعة للضريبة ومثلها الضريبة على الدخل (2).

من أهم ميزات الضريبة الشخصية أنها عادلة كونها تتمشى مع ظروف المكلف ومقدرته التكاليفية وتتفق والفكرة الحديثة للعدالة والمساواة في التضحية بين المكلفين، فلا يدفع المكلف

(1) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - بيروت - دار النهضة العربية - 1971 - صفحة (138) وما بعدها.

- بركات، عبد الكريم صادق - النظم الضريبية، النظرية والتطبيق - المرجع السابق صفحة (64) وما بعدها.
(2) بركات، عبد الكريم صادق - النظم الضريبية، النظرية والتطبيق - المرجع السابق - صفحة (64) وما بعدها.

الضريبة إلا حسب قدرته، وأنها أكثر مرونة من الضريبة العينية بحيث يمكن زيادة معدلها عندما تحتاج الدولة إلى مزيد من الإيرادات العامة، وبذلك تتلاءم مع الوضع الاقتصادي في البلاد، كما أن تطبيق الضريبة الشخصية يتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الاستقلال والكفاءة لكي تستطيع معرفة ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية والشخصية وتقديرها، كما أنها تهتم بالوعاء الضريبي (الأموال) ومركز المكلف وظروفه حيث تبنى المقدرة التكلفة على عنصرين، الوعاء الضريبي من جهة والمركز الشخصي للمكلف من جهة أخرى⁽¹⁾.

العدالة الضريبية تتطلب عموميتها لجميع الأفراد وجميع الدخول، ويشترط لتحقيق هذه العدالة أن تفرض الضريبة على المكلفين بعد أن تؤخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية لكل منهم، بحيث تتساوى التضحية التي يتحملها المكلفون حين دفع الضريبة، وهذا ما يسمى مالياً "شخصية الضريبة"، ومبدأ شخصية الضريبة لا يؤدي كعمومية الضريبة إلى وفرة الحصيلة بل تحدث تناقصاً مستمراً فيها، ومن هنا يبدو نوع من التضارب بين وفرة الضريبة وعدالتها يعود سببه إلى تطبيق مبدأ شخصية الضريبة، وهذا التضارب ناشئ عن الوسائل التي تستعملها الدول تحقيقاً لشخصية الضريبة⁽²⁾، ومن أهم هذه الوسائل ما يلي :

أ- إعفاء الحد الأدنى :

وهو يعني إعفاء جزء من دخل المكلف باعتباره ضرورياً ولازمياً لتوفير الحد الأدنى لمعيشته، وحيث أن إعفاء الحد الأدنى للمعيشة يعتبر مورداً ضرورياً لتوفير أسباب العيش العادي، وهذا الإعفاء يؤدي بلا شك إلى تخفيض حصيلة الضريبة بنسبة ارتفاع نصابه،

(1) خصاونة، جهاد -المالية العامة والتشريع الضريبي- المرجع السابق- صفحة (109) وما بعدها.

(2) الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق- صفحة (140) وما بعدها.

وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو مقدار الدخل الضروري اللازم للفرد ولأسرته للمحافظة على حياتهم من الناحيتين المادية والمعنوية، ويقتضي هذا العنصر فسي تشخيص الضريبة أن دخل المكلف إذا كان أقل من الحد الأدنى اللازم للمعيشة فلا ضريبة عليه، وإذا زاد دخل المكلف عن هذا الحد فلا ضريبة إلا على الزيادة⁽¹⁾.

النظم الضريبية الحديثة متفقة على ضرورة إعفاء الدخل اللازم لتأمين الحد الأدنى لمعيشة المكلف، ومبرر هذا الإعفاء أصبح اليوم يقوم على ضرورة تأمين الحد الأدنى لمناعم الحياة، وهذا الحد الاعتباري يختلف طبعاً مع الزمن ومع الأوضاع الخاصة بكل دولة وبيئة⁽²⁾.

وقد أخذ مشروع القانون بهذه القاعدة وذلك عندما نصت الفقرة 1 من المادة 12 منه على إعفاء بقيمة 1500 دينار للشخص المقيم، كما نصت الفقرة 2 من هذه المادة على إعفاء بنسبة 35 % من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت وما في حكمها.

ب- التزيلات الضريبية :

إن شخصية الضريبة تتطلب أن لا تسري إلا على الدخل الصافي الذي يستطيع المكلف التصرف فيه، وبناء عليه يجب خصم جميع تكاليف الدخل الخاضع للضريبة من نفقات صيانة واستهلاك واستثمار. كما نصت عليها المواد 9، 10 من مشروع القانون .

إن الاتفاق على تحديد واضح لمفهوم الدخل يمثل الخطوة الأولى من خطوات تحديد وعاء الضريبة على الدخل، وعادة ما تفرق التشريعات المالية في تحديدها لوعاء الضريبة بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي، وذلك تمثيلاً مع العدالة الضريبية بوجوب التفريق بينهما،

(1) فرهود، محمد سعيد ، كمال حسين ابراهيم - نظام الزكاة وضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (50) وما بعدها.

(2) الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (83) وما بعدها.

وتقيد المشرعون المليون بهذا التفريق⁽¹⁾، فالدخل الاجمالي هو ما يقبضه المكلف دون تنزيل ما أنفق على هذا الدخل من نفقات مختلفة، أما الدخل الصافي فهو الدخل الذي يتبقى من الدخل الاجمالي بعد أن تنزل منه الأعباء والتكاليف أو ما يسمى بأعباء الدخل، والنظم الضريبية الحديثة مجمعة على أن نفقات الصيانة والاستغلال وأقساط الاستهلاك وغيرها يتحتم تنزيلها من الدخل الاجمالي بحيث يبقى الدخل الصافي مطرحا للضريبة⁽²⁾.

وقد يرى المشرع الضريبي خصم هذه الأعباء قبل فرض الضريبة، لأنها تنقل كاهل المكلف وتضعف قدرته التكاليفية، وهذه الأعباء يجب أن تكون مرتبطة بإنتاج الدخل، وتعتبر هذه الأعباء والنفقات من تكاليف الدخل التي تخصم من الدخل الإجمالي للوصول الى الدخل الصافي، ويجب أن نشير الى أن تطبيق خصم أعباء الدخل يجب أن يتم بحذر شديد حتى لا يتخذ وسيلة للتهرب من دفع الضريبة⁽³⁾، وهذه الأعباء والتكاليف تتمثل بنفقات الصيانة والاستهلاك والاستغلال.

ج- الإعفاءات العائلية :

حكمة التخفيض بسبب الأعباء العائلية إنما يرجع أساساً إلى الرغبة في مراعاة مقدرة المكلفين على الدفع، إذ لا شك أن عبء الضريبة يكون أخف وقعاً على الشخص الذي لا ترهقه التكاليف العائلية منه على الشخص الذي يعول أسرته، ومن ثم ينبغي أن يخصم جزء من الدخل بسبب الأعباء العائلية⁽⁴⁾، كما نصت عليها المادة 12 من مشروع القانون، وذلك

(1) عناية، غازي - الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة - المرجع السابق - صفحة (103) وما بعدها.

- الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (82) وما بعدها.

(2) خصاونة، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (267) وما بعدها.

(3) فرهود، محمد سعيد، كمال حسين إبراهيم - نظام الزكاة وضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (57) وما بعدها.

(4) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - المرجع السابق - صفحة (140) وما بعدها.

بإعفاء مبلغ 500 دينار عن كل من الوالدين والزوج والأبناء المعالين والمعالين من الدرجة الأولى والثانية.

لا شك أن المكلف المتزوج ولديه أولاد يعولهم تقل قدرته المالية عن المكلف العازب ولا يعيل أحد وذلك في حالة تساوي دخولهما ، وعلى هذا الأساس تتطلب العدالة الضريبية أن يراعى المكلف الأول عند فرض الضريبة على دخله، وذلك اما بخصم جزء من هذا الدخل وعدم فرض الضريبة عليه أو بتخفيض الضريبة بنسبة معينة تختلف باختلاف عدد الأولاد الذين يعولهم المكلف، وذلك لأنه كلما زادت الاعباء العائلية على المكلف كلما قل ما يتبقى من دخله لدفع الضرائب⁽¹⁾، وهذا الإعفاء هو تطبيق لاختلاف المقدرة التكاليفية وتقتضيه العدالة الضريبية والمساواة في التضحية بين المكلفين، اضافة الى هدف اخر تبتغيه الدولة وهو تشجيع النسل، وقد يتم التخفيض للاعباء العائلية أما بتخفيض معدل الضريبة بنسبة معينة مقابل الاعباء العائلية أو بتخفيض مقدار معين من الدخل مقابل الاعباء العائلية. من أجل تطبيق الإعفاء للأعباء العائلية لا بد للمشرع من تحديد المقصود بالعائلة، وعادة تقتصره التشريعات الضريبية على الزوجة والأولاد الصغار والعاجزين عن الكسب، ذلك أن التطبيق الكامل للأعباء العائلية يقتضي بحث حالة كل مكلف وما يعوله من زوجة وأولاد ووالدين وأقارب، ومراعاة إختلاف نوعية النفقة.

د- إختلاف معدل الضريبة باختلاف مصدر الدخل (التمييز بين مصادر الدخل المختلفة):

إن هذا التمييز من القواعد العامة التي سادت علم المالية العامة، حيث أن الدخل الذي ينشأ عن العمل كالرواتب والأجور- يجب أن تكون معاملته أفضل من الذي ينشأ عن العمل

(1) خصاونة، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (111) وما بعدها.

ورأس المال معا- كالأرباح التجارية والصناعية - ويعامل هذا الأخير معاملة أفضل من الدخل المتأتي من رأس المال وحده- مثل أرباح وفوائد الأسهم والسندات، ويتحقق هذا التمييز عادة بتغيير معدل الضريبة على الدخل المختلفة في ظل نظام الضرائب النوعية أو بخصم نسبة من الدخل المراد رعايته قبل ضمه لباقي الدخل المختلفة في ظل نظام الضريبة الموحدة⁽¹⁾، وهذا التمييز بين مصادر الدخل يؤدي عادة الى تخفيض حصيلة الضريبة، كما فعل مشروع القانون عندما راعى الدخل من الرواتب والأجور حيث أعفى من الضريبة 35% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت وما في حكمها .

هـ- تطبيق التصاعد الضريبي: ٥٨٢١٩٠

إن مبدأ شخصية الضريبة يتطلب أن يدفع أصحاب الدخل الكبيرة ضريبة أكثر مما يدفع أصحاب الدخل البسيطة، وفي هذا تحقيق للعدالة الضريبية، والمعدل المتصاعد الذي يزداد بزيادة الدخل الخاضع للضريبة يعتبر أفضل وسيلة لتحقيق هذا المبدأ، ومراعاة للعدالة الضريبية ولشخصيتها أخذ مشروع القانون بهذا المبدأ حيث نصت الفقرة أولاً من المادة 16 منه على أن تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع لأي شخص بشكل تصاعدي، بدأت بنسبة 5% وانتهت بنسبة 20% وذلك وفقاً لتصاعد الدخل وارتفاعه، وبما أن الدخل البسيطة "الصغيرة والمتوسطة" تشكل القسم الأكبر من الدخل القومي، فإن اعتدال نسبة الضريبة على هذه الدخل تمشياً مع شخصيتها تؤدي إلى تقليل حصيلتها بما لا يعوضه ارتفاع النسبة على الدخل الكبرى⁽²⁾.

(1) الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (143) وما بعدها.

- خصاونة، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (112) وما بعدها.

(2) الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (143) وما بعدها.

إن اختيار معدل الضريبة من أدق مراحلها، ذلك إن وفرة الضريبة وعدالتها تتوقفان على حسن تحديد هذا المعدل، وأصبح من المقرر في العصر الحديث إن تحديد معدل الضريبة على الوجه الذي يحقق أهدافها المالية والإصلاحية معاً، إنما يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة، وهذا المعدل يجب أن يحدد مسبقاً من قبل المشرع وعندها يطبق على كل مطرح خاضع للضريبة، وهو ما يعرف بالمعدل الثابت (الضريبة النسبية) وهو المحدد بنسبة مئوية أو النسبة المعينة تبقى ثابتة سواء زاد مطرح الضريبة الخاضع للتكليف أو نقص، أو المعدل المتصاعد (الضريبة التصاعدية) وهي الضريبة التي يزيد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، حيث يتدرج المعدل صعوداً كلما ارتفع مقدار الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

ثار جدل طويل في القرن التاسع عشر حول مدى عدالة وملاءمة كل من الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، انتهى لمصلحة الضرائب التصاعدية⁽²⁾، خصوصاً بعد توسع نشاط الدولة وزيادة الأعباء الملقاة على عاتقها، يضاف الى ذلك الاتجاه بالضرائب نحو شخصيتها لتكون متكيفة مع الاوضاع الشخصية للمكلف، الامر الذي يتطلب تحقيق العدالة الضريبية.

أن مشروع القانون يأخذ بمبدأ شخصية الضريبة والمساواة في التضيحية بين المكلفين، وذلك عندما أخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي للمكلف وظروفه الاقتصادية والاجتماعية، حيث نص المشروع على منح المكلف إعفاء حد أدنى للمعيشة - كإعفاء الإقامة - وسمح بتنزيل جميع تكاليف الدخل الخاضع للضريبة، ومنح المكلف إعفاءات عائلية، كما ميز بين مصادر

(1) الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (91) وما بعدها.

(2) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - المرجع السابق - صفحة (144) وما بعدها.

الدخل وطبق التصاعد الضريبي بحيث تستوفي الضريبة على الدخل لأي شخص بشكل تصاعدي ، وهذا يساعد على تحقيق العدالة الضريبية .

المبحث الرابع : الازدواج الضريبي والتهرب من الضريبة

أ. الازدواج الضريبي و العدالة الضريبية :

إن ظاهرة الازدواج الضريبي وانتشارها هي ناتج طبيعي لتطبيق النظم الضريبية واعتمادها الضرائب المتعددة بدلاً من الضريبة الموحدة، وهذه الظاهرة تتحقق عندما يؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة أو التشريعات المقارنة لمختلف الدول إلى خضوع المكلف لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي يتعرض هذا الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مره لأكثر من سلطة مالية، على الرغم من وحدة المناسبة التي تفرض من أجلها الضريبة، مما يمكن إعتباره مساساً بمبدأ العدالة الضريبية .

وقد عرف فقهاء المالية العامة الازدواج الضريبي على أنه "فرض نفس الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس الشخص لنفس المال في المدة ذاتها" (1).

وبالتالي وحتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي يجب أن يكون الشخص هو نفسه الذي يتحمل العبء الضريبي أكثر من مرة سواء من الناحية القانونية أو الاقتصادية.

كما و يتطلب تحقيق الازدواج الضريبي قيام الشخص بأداء الضريبة أكثر من مرة لنفس المدة ولنفس المال ، أما قيام الشخص بدفع الضريبة أكثر من مرة ولكن بسبب اختلاف العنصر الخاضع للضريبة فينفي شروط ظاهرة الازدواج الضريبي ، ولتحقيق شرط وحدة الوعاء الضريبي لا بد من شموله على وحدة المال موضوع الضريبة ووحدة الواقعة

(1) موسى ،حسن فلاح الحاج -أهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن- رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق في جامعة القاهرة - 1996 -صفحة (275)وما بعدها.
- عناية ،غازي - المالية العامة والتشريع الضريبي -المرجع السابق -صفحة (174)وما بعدها.

المنشئة للضريبة⁽¹⁾.

كما وإن تشابه الضرائب المسببة للازدواج الضريبي من حيث نوعها أو طبيعتها تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وإذا اختلفت الضرائب المفروضة ينتفي شرط تحقق هذه الظاهرة⁽²⁾.

من ناحية أخرى يتحقق الإزدواج الضريبي عند فرض الضريبة أكثر من مرة لنفس الفترة الزمنية و لنفس المناسبة التي تدفع عنها الضريبة، وفي حالة فرض الضريبتين لأكثر من غاية أو مناسبة، فإذا قام تاجر باستيراد بضاعة ونقلها عبر أكثر من بلد واحد ودفع كل مرة تم فيها نقل البضاعة عبر حدود كل دولة ضريبة جمركية فإن ظاهرة الازدواج الضريبي لا تعتبر متحققة في هذه الحالة وإنما تكون حيال تكرار ضريبي⁽³⁾.

أدى تطور التجارة الدولية الى تعدد اشكال و صور ظاهرة الازدواج الضريبي بحيث أصبح وجود أكثر من قاعدة تبنى عليها ظاهرة الازدواج الضريبي، حيث نجد الإزدواج الضريبي الداخلي والدولي ، و الإزدواج الضريبي المقصود و غير المقصود .

يظهر تأثير الإزدواج الضريبي على مبدأ العدالة الضريبية من حقيقة إن الازدواج الضريبي عندما يحدث في نظام ضريبي ما، فإنه لا بد وأن ينال من هيكل التنظيم الفني للضرائب فيه، وكذلك النتائج المترتبة على هذا التنظيم، بحيث لو أمعنا النظر في كل نوع من أنواع الازدواج الضريبي لوجدنا أنه يمس بصورة أو بأخرى القواعد العامة للضرائب و بخاصة قاعدة العدالة ، هذا فضلاً عن تأثيره في الوعاء الضريبي، وهو الأمر الذي له انعكاساته على

(1) المحجوب، رفعت - المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة- دار النهضة العربية - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - 1978-صفحة (314) وما بعدها.

(2) البطريق، يونس أحمد- إقتصاديات المالية العامة -بيروت-الدار الجامعية -1985-صفحة (213) وما بعدها.

(3) الحمش، منير -دراسات في المالية العامة وإجهااتها الحديثة -دمشق -1985-صفحة (174) وما بعدها.

الإيرادات العامة المتوقع الحصول عليها من الضرائب، علاوة على تأثيره في علاقة الأفراد بالدولة من خلال إدارتها المالية المختصة.

تقضي القواعد العامة للضريبة أن يدفع المكلف ما عليه من ضريبة، وفي حال تعرضه لأداء أكثر من ضريبة -الازدواج الضريبي- فيجب منع هذا الازدواج تمثيلاً مع قواعد العدالة الضريبية، كون ظاهرة الازدواج الضريبي تتنافى وفكرة العدالة لأنها تؤدي إلى فرض الضريبة أكثر من مرة على مطرح واحد في فترة زمنية واحدة⁽¹⁾.

لهذا فإن أي نظام ضريبي يريد أن يصدر متفقاً مع ما تقضي به أصول السياسة الاقتصادية والمالية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار منع أو تلافي الازدواج الضريبي ، وذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا النظام ، في ضوء الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

الازدواج الضريبي الداخلي والذي غالباً ما يكون مقصوداً قد يؤدي إلى إرهاب المواطنين وإتقال كاهلهم بأعباء الضريبة وهذا بدوره يجعلهم يحجمون عن الاستثمار، وبالتالي انخفاض الإنتاج وانخفاض حركة التبادل التجاري ، ولكن على الرغم من ذلك فإن المشرع يعتمد الى إحداث الازدواج الداخلي لتحقيق بعض الأغراض المالية أو الاقتصادية كتمويل مشروعات التنمية المستهدفة أو معالجة بعض الظواهر الاقتصادية المتفشية كالنضخم، أو الاجتماعية كالإنفاق أو الإسراف المتزايد، أو السياسية كتخفيف الناس على المشاركة في الحياة العامة بدافع الشعور الوطني⁽²⁾.

(1) القيسي، أعاد حمود -المالية العامة والتشريع الضريبي- الطبعة الثالثة - عمان -مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع 2000-صفحة (146) وما بعدها.

(2) غناية، غازي -المالية العامة والتشريع الضريبي-المرجع السابق-صفحة (178) وما بعدها.

أما آثار الازدواج الضريبي الدولي فعادة ما يترتب عليه نتائج اقتصادية سيئة بحيث يلقى عبئاً ضريبياً على المكلفين، فكلما أصاب المال الواحد أكثر من ضريبة بسبب عبور الحدود الدولية ، أو بسبب وجود موقعه مثلاً في بلد وإقامة مالكه في بلد آخر نقل العبء على دافع الضريبة الى حد أن تعدد الضرائب قد يلتهم جزءاً كبيراً من الإيراد، وهذا يدفع بالمكلفين للتهرب من الضريبة بشتى الوسائل ، كما أن من آثاره من الناحية الاقتصادية أنه يعرقل رؤوس الأموال ويحول دون استثمارها على الوجه الصحيح، كما أنه لا يساعد على قيام التبادل التجاري والصناعي بين الدول⁽¹⁾ .

نتيجة للآثار السيئة للازدواج الضريبي عملت الدول جاهدة على محاولة منعه أو معالجته وذلك على الصعيدين الداخلي والدولي من خلال معالجة اسباب وجود هذه الظاهرة سواء نتيجة لوجود أكثر من سلطة مالية أو تضارب في التشريعات المالية في الداخل أو من خلال إبرام إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي و الخارجي .

(1) التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة-جامعة الدول العربية-الأمانة العامة لجامعة الدول العربية -القاهرة-1995-صفحة (121)وما بعدها.

ب- التهرب من الضريبة والعدالة الضريبية :

تتعرض ردة فعل المكلف على النظام الضريبي والوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الإيرادات بمحاولات كثيرة لتفادي عملية اقتطاع إيراداته أو انتقاصها ، وذلك بلجوء بعض أفراد المجتمع إلى محاولة التخلص بشتى الطرق والوسائل من أدائها وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي، وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم التي تتطوي على الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني، سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة في الميعاد القانوني⁽¹⁾، وبالتالي تهدد بشكل مباشر مبدأ العدالة الضريبية.

التهرب الضريبي هو التخلص من عبء الضريبة وذلك بمخالفة القانون وباستخدام إحدى الوسائل الإحتيالية التي حددها القانون حصراً، ويمكن التفريق بين التهرب ونقل العبء الضريبي (الانعكاس الضريبي)، بحيث أن التهرب الضريبي لا يؤدي الممول الضريبي نهائياً إلى الخزينة العامة فيضيع حقها في الضريبة وتهبط حصيلتها، أما نقل عبء الضريبة (الانعكاس الضريبي) فيتحول عبؤها من دافعها إلى مكلف آخر وهكذا حتى يستقر العبء نهائياً على عاتق من يتحملها فعلاً، وبذلك تحصل الخزينة العامة على حقها كاملاً في الضريبة، وحتى تتحقق جريمة التهرب من الضريبة يتوجب توفر الشروط التالية⁽²⁾:

أ. التخلص من العبء الضريبي.

ب. مخالفة قواعد القانون.

(1) القاضي، محمد محمد مصباح - جرائم الممول المضرة بالخزينة العامة - القاهرة - دار النهضة العربية - 1996 - صفحة (26) وما بعدها.

- سرور، أحمد فتحي - الجرائم الضريبية - القاهرة - دار النهضة العربية - 1990 - صفحة (309) وما بعدها.

(2) صادق، مورييس - موسوعة التهرب الضريبي - القاهرة - دار الكتاب الذهبي - 1999 - صفحة (1) وما بعدها.

ج. استخدام إحدى الطرق الإحتيالية.

للتهرب الضريبي شكلين وهما التهرب المشروع والذي لا عقوبة عليه ولا تجريم له،
والتهرب غير المشروع الذي يعاقب عليه القانون.

التهرب المشروع يمكن تسميته بتجنب الضريبة أو التملص الضريبي ، وبموجبه يتمكن
بعض المكلفين من استغلال الثغرات التي لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من دفع
الضريبة المستحقة أو جانب منها ⁽¹⁾، ويحدث عندما يمتنع المكلف عن القيام بالتصرف
المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

يأتي الغموض في القوانين مقصوداً من جانب المشرع لتحقيق بعض الأهداف
الاقتصادية أو الاجتماعية، كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية
ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية والسياحية ضمن شروط معينة تشجيعاً
لإنشاء هذه المؤسسات، وهكذا لا يرتكب المكلف أية مخالفة قانونية يترتب عليها أية عقوبة
عليه ⁽²⁾.

أما التهرب غير المشروع فيسمى عادة بالغش الضريبي، ويبرز حين يعتمد بعض
المكلفين لاتباع أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي
بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب أو زيادة
الأعباء الواجبة الخصم عند تقديم إقرارات الضرائب قبل ربطها، أو إخفاء
أموالهم بشكل لا يسمح بعدها للإدارة الضريبية بجباية قيمة الضرائب التي سبق

(1) فرحات، فوزت -المالية العامة والتشريع الضريبي العام- الطبعة الأولى - بيروت - مؤسسة بحسون للنشر
والتوزيع-1997-صفحة(75)وما بعدها.

(2) عواضة، حسن -المالية العامة، دراسة مقارنة-المرجع السابق-صفحة (458)وما بعدها.

ربطها عليهم⁽¹⁾، بحيث يقوم الممول بمخالفة القانون الضريبي بنية الغش المقصود به الإساءة الى الخزانة العامة.

تختلف أشكال التهرب غير المشروع - سواء المحلي أو الدولي - باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها، وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة، وكذلك باختلاف هدف التهرب ما إذا كان تهرباً جزئياً أو كلياً، فبالنسبة للضرائب المباشرة فإن التهرب الضريبي يتخذ شكلاً سلبياً، وذلك بالامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن الثروة والدخول، أو بإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة، ومن أشكاله أيضاً المبالغة في التكاليف والنفقات التي يلزم خصمها من الوعاء الضريبي، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن التهرب الضريبي يتخذ الشكل السلبي أيضاً بعدم الاعتراف بالواقعة المنشئة للضريبة، كإنكار ملكية السلع المستوردة، أو التقييم غير الصحيح للدخل الخاضع⁽²⁾.

في التهرب غير المشروع يعتمد فيه بعض المكلفين إلى إتباع بعض الأساليب والطرق الاحتياالية مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي، والطرق الاحتياالية التي حددها القانون على سبيل الحصر لا المثال، كأن يقدم المكلف إقراراً ضريبياً على أساس دفاتر أو مستندات مصطنعة، أو على أساس عدم وجود دفاتر أو مستندات أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة، أو تزوير وتغيير في بعض هذه المستندات أو إخفاء مصدر أو أكثر لضريبة⁽³⁾.

١-العالية العامة والتشريع الضريبي العام-الطبعة الاولى- بيروت - مؤسسة بحسون للنشر
199٧-صفحة (75)وما بعدها.

٢-غازي -الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة-المرجع السابق-صفحة (251)وما بعدها.

٣) القاضي، محمد محمد مصباح -جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة -المرجع السابق-صفحة (28)وما بعدها.
- سرور، أحمد فتحي -الجرائم الضريبية -المرجع السابق-صفحة (313)وما بعدها.

من الجدير بالذكر أن المادة (41) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد ذكرت صور التهرب من الضريبة ، بحيث أن كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرض أو إتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة، وذلك بأن يأتي المكلف عن قصد بأي فعل من الأفعال التي من شأنها أن تساعد على التهرب من الضريبة.

يعود التهرب من الضريبة الى أسباب متنوعة ومتعددة أهمها:

أ. الأسباب الأخلاقية:

نعني بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي عند بعض المكلفين، حيث يعتقدون بأن سرقة الإدارة الضريبية ليست بسرقة، ويعود ذلك إلى الميل العام إلى عدم الخضوع للقانون، بل السعي الدائم إلى وضع العراقيل أمام القانون حتى يتعذر تنفيذه⁽¹⁾.

المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع يعتبر السبب الأهم للتهرب من الضريبي، فإذا قل الوعي الضريبي أدى إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة، وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة واعتبار الضريبة شراً لا بد منه والتزامهم بها خوفاً من العقاب ومحاولتهم التهرب منها يعتبرونه نوعاً من اللباقة والمهارة⁽²⁾.

ب- الأسباب السياسية:

إن تطور الضريبة وتخطيها لميادين جديدة اقتصادية واجتماعية - إضافة للدور المالي - قد تدفع جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها أو محاولة التهرب منها، لذا فإن الضريبة عندما تتخذ كأداة لتطبيق سياسة اجتماعية واقتصادية معينة يظن من يتحملها بأنه

(1) فرحات، فوزت -المالية العامة والتشريع الضريبي العام -المرجع السابق- صفحة (77) وما بعدها.

- خصاونة، جهاد -المالية العامة والتشريع الضريبي -المرجع السابق- صفحة (139) وما بعدها.

(2) عناية، غازي -الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة- المرجع السابق- صفحة (252) وما بعدها.

مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة، فيتخذ من التهرب من الضريبة وسيلة لمقاومة هذه السياسة، وتبلغ هذه المقاومة أشدها عندما تنعدم الثقة بالحاكم⁽¹⁾.

تلعب سياسة الدولة في الأنفاق العام دوراً مهماً في التهرب الضريبي، فإذا شعر المكلفون بأن الحصيلة الضريبية قد أنفقت في وجوه لا تعود عليهم ولا على المجتمع بالفائدة، يقل الالتزام الضريبي وتزايدت مقاومتهم للضريبة، أما إذا أنفقت هذه الحصيلة في وجوه نافعة حسب قناعتهم، فإن المكلف يشعر بأن ما يدفعه يعود عليه وعلى المجتمع بالفائدة، وبالتالي يقل تهربهم من الضريبة.

ج- الأسباب الاقتصادية:

تلعب الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع دوراً مهماً في التهرب من الضريبة، فالملاحظ بشكل عام أن الأفراد تقل مقاومتهم لفكرة الضرائب المفروضة عليهم في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي لارتفاع دخولهم إضافة إلى سهولة تحميل الضريبة لآخرين، والعكس صحيح حيث يزداد التهرب الضريبي في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية.

تتأرجح الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة حول وضعية المكلف الاقتصادية والاحوال الاقتصادية العامة⁽²⁾.

د. الأسباب القانونية والإدارية :

نتيجة للطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة وتعقيد القواعد التشريعية التي تنظمها - سواء عن تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها كالإعفاءات والتخفيضات - والتي يكون هدفها غالباً تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي، فإن هذه القواعد التي

(1) فرحات، فوزت - المالية العامة والتشريع الضريبي العام - المرجع السابق - صفحة (78) وما بعدها.

(2) فرحات، فوزت - المالية العامة والتشريع الضريبي العام - المرجع السابق - صفحة (79) وما بعدها.

تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، لا بد وأن تزيد من احتمالات التهرب الضريبي⁽¹⁾.

حيث أن أحكام القوانين الضريبية نفسها تؤثر في ظاهرة التهرب الضريبي، فارتفاع معدل الضريبة ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى التهرب منها لذلك قيل أن رفع معدل الضريبة قد لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها، إضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يزداد في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل، ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تُحصّل بطريقة الحجز عند المنبع كالضريبة على الرواتب والأجور.

يضاف إلى الأسباب القانونية المتعلقة بأحكام القوانين الضريبية تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين، بالإضافة إلى سوء تنظيم الإدارة الضريبية وعدم كفاية وكفاءة العاملين لديها وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي⁽²⁾.

هـ الأسباب التقنية:

تتلخص هذه الأسباب في التعقيدات التي تغلف النظام الضريبي، فتطور النظام الضريبي وتدخله في كافة الميادين أحاطه بسلسلة من التعقيدات التي يصعب حلها حتى على موظف الضرائب، وبالرغم من ازدياد تقنية النظام الضريبي بقي المكلف يتهرب من الضريبة دون

(1) البطريق، بونس أحمد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (114) وما بعدها.

(2) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - بيروت - دار النهضة العربية - 1971 - صفحة (226) وما بعدها.

- خصاونة، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (139) وما بعدها.

أن يخالف القانون في بعض الأحيان، فعندما كان رجل الضريبة يعتمد على المظاهر الخارجية للتقدير، كان التهرب يضيق، ولكن عندما عهد إلى المكلف نفسه بضرورة إجراء التصريح عن دخله لدائرة الضريبة بدأت أسهم التهرب بالارتفاع⁽¹⁾.

كما أن التفاوت في التعرف الضريبة بين فئة وأخرى من السلع قد قلل من مهمة الإدارة الضريبة مما سمح للمكلف بتمرير وعائه الضريبي في فئة من الفئات ذات التعرف البسيطة، إضافة إلى أن الإكثار في المصروفات الضريبة والتي تتمثل في استعمال وسائل استثنائية لتنمية قطاعات اقتصادية واجتماعية معينة، فإن هذا الإسراف في استعمال هذه الوسائل جعلها مصدر تهريب ضريبي على نطاق واسع.

و- الأسباب الجزائية:

إن التهرب الضريبي يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون، وبناءً عليه تساعد العقوبة التي يفرضها المشرع على المتهرب من الضريبة على الإقلال من التهرب الضريبي، فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتبة عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها في حالة تهربه من الضريبة واكتشاف أمره، ومثال ذلك ما نص عليه مشروع قانون ضريبة الدخل في المادة 41 منه، وذلك بأن يعاقب كل من أتى فعلاً من الأفعال التي يقصد من ورائها المكلف بالتهرب من الضريبة، بأن "يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة بين خمسين ديناراً إلى خمسمائة دينار أو بكليهما العقوبتين معاً، وفي الأحوال كلها يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولاً بالتضامن مع المكلف في أداء قيمة الضريبة المستحقة التي لم يتم أدائها".

(1) فرحات، فوزت - المالية العامة والتشريع الضريبي العام - المرجع السابق - صفحة (80) وما بعدها.

ز - العوامل النفسية:

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب من الضريبة، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث على التهرب والعكس صحيح، ويعتقد بعض المالىين أن من العوامل النفسية ما لا مفر من وجوده بالنسبة لبعض الضرائب، فكثيراً ما تعترض الإدارة المالية صعوبات تطبيقية بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة وتحصيلها مما يباعدها بينها وبين تحقيق المساواة الفعلية بين المكلفين، على أنه مهما يكن من أمر فإن واجب المشرع الضريبي والإدارة الضريبية معاً القضاء على هذه المساوئ أو إضعاف أثرها على الأقل⁽¹⁾.

أثار التهرب من الضريبة:

يؤدي التهرب من الضريبة إلى أثار خطيرة للاقتصاد القومي، إذ أنه يقلل من الإيرادات وبالتالي من الإنفاق العام، وهذا يؤدي بدوره إلى الإقلال من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد اقتصادي، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخرانة العامة والمكلفين على حد سواء، حيث يؤدي التهرب إلى انخفاض الحصيلة الضريبية للخرينة، كما يؤدي التهرب إلى المساس بالعدالة الضريبية بين أفراد المجتمع نظراً لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئياً أو كلياً مما يساعد على تفشي انهيار الأخلاق وشعور بعدم الرضا ثم زيادة المحاباة وعدم الاكتراث بالعمل وأداء الواجب⁽²⁾، وهذا يشجع الملتزمين بدفع الضريبة على التهرب منها .

إن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد القومي وتنفوت على

(1) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - المرجع السابق - صفحة (228) وما بعدها.

(2) هويدي، عبد الجليل - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (292) وما بعدها.

- خصاونة، جهاد سعيد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (142) وما بعدها.

الدولة تنفيذ سياساتها المالية لأهدافها وأغراضها التنموية، نظراً لفقدان الخزينة العامة للدولة لحصائلها وموارد مالية من المفروض توفيرها من قبل النظام الضريبي، وكذلك فقد تنعكس آثار التهرب الضريبي في شكل زيادات في أعباء أفراد بعض الفئات من الجمهور مما يناقض سيادة مبادئ العدالة الضريبية في التطبيق، ويحفز بالتالي إلى ممارسة التهرب الضريبي، كما تؤدي هذه الظاهرة من ناحية العدالة إلى انعدام اعتدال النظام الضريبي بحيث يسمح لبعض المكلفين بتجنب الأعباء الضريبية، فيما يرزح تحت ثقلها مكلفون آخرون، كما قد يؤدي التهرب إلى إحداث خلل في كل منافسة اقتصادية⁽¹⁾.

يترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة، فهو يضر بالخزانة العامة، حيث تقل فيه حصيلته الضرائب، كما أنه يضر بالمولين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه فيحملون عبء الضريبة، بينما يقلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الناجم من التهرب، وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضرائب، كما أنه يضر بصالح المجتمع، حيث أن حرمان الخزينة العامة من حقها، فيه تعطيل للمشروعات النافعة وكذلك شيوع الغش فيه ما يضعف الأخلاق وعلاقات التضامن بين أفراد المجتمع الواحد⁽²⁾.

كما أن كثرة التهرب الضريبي قد تؤدي إلى أن ترفع الدولة معدل الضرائب المعمول بها أو أن تفرض ضرائب جديدة لتعويض خزينة الدولة عما فاتها من نقص في الحصيله

(1) عناية، غازي - الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة - المرجع السابق - صفحة (253) وما بعدها.

- فرحات، فوزت - المالية العامة والتشريع الضريبي العام - المرجع السابق - صفحة (75) وما بعدها.

(2) فوزي، عبد المنعم - المالية العامة والسياسة المالية - بيروت - دار النهضة العربية - 1971 - صفحة (226) وما بعدها.

من عمليات التهريب الضريبي، وبالتالي يزداد العبء الضريبي على المكلفين الأكفاء الذين لا يتهربون من دفع الضرائب، ونتيجة لذلك يتم توزيع الأعباء العامة توزيعاً غير عادل.

عند مناقشة التهرب في فلسطين فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار الوضع السياسي الذي يمر بالمنطقة وحيث أن المسيطر على المعابر هي دولة الاحتلال مما ينتقص من سيادة السلطة الفلسطينية الأمر الذي يساعد على التهرب الضريبي، بالإضافة إلى التأكد من أن العقوبات التي وضعها مشروع القانون هي مائعة للتهرب الضريبي وبالتالي تساعد على تحقيق العدالة الضريبية أم أن ذلك لا يحد من التهرب الضريبي وبالتالي لا تتحقق العدالة الضريبية، وحيث أن العقوبة التي نص عليها مشروع القانون متدنية جداً ولا تتسجم وحجم الضرر الذي قد يسببه التهرب من الضريبة، فإن النصوص القانونية لا تساعد في مكافحة التهرب الضريبي في فلسطين ، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في هذه النصوص وبجديه عالية.

الفصل الثاني

محددات العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

المبحث الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة والعدالة الضريبية.

إن الضريبة لا تفرض الا بقانون، وتفرض على الشخص الذي يحصل على دخل يزيد عن حد الاعفاء خلال مدة من الزمن، ولكن يبرز السؤال حول الوقت الذي ينشأ فيه دين الضريبة في ذمة المكلف، وهو ما اطلق عليه بالواقعة المنشئة للضريبة.

يرى البعض أن دين الضريبة يتولد في ذمة المكلف بمجرد تحقق الشروط التي استلزمها القانون، وهذه الشروط تعرف بالواقعة المنشئة للضريبة، ووفقا لذلك فان دين الضريبة ينشأ في ذمة المكلف قبل قيام السلطات الادارية بأي إجراء إداري لتحديد مقدار الضريبة، والبعض الآخر يرى أن هذا الدين ينشأ في ذمة المكلف بعد أن تتخذ الادارة الضريبية القرار الاداري الذي يحدد مبلغ الضريبة، وهذا الفريق يرى بضرورة توافر الواقعة المنشئة للضريبة، ولكن لا بد من صدور القرار الاداري لتحديد مقدار الضريبة، ويؤخذ على هذا الرأي أن التزام المكلف بالضريبة أمر يفرضه القانون، وأن الواقعة المنشئة للضريبة تقوم بمجرد حصول المكلف على دخل صافي يزيد عن حد الإعفاء بإنهاء السنة الضريبية⁽¹⁾.

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بحصول المكلف على الدخل الذي يخضع للضريبة، ويمكن أن يحصل عليه المكلف نقدا كما يرى البعض، والبعض الآخر يرى انه يكفي للحصول على الدخل بأن يوضع تحت تصرف المكلف بحيث يمكن الاستفادة منه او التصرف فيه، هذا في

(1) الحياوي، عادل -الضريبة على الدخل العام -رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق- جامعة القاهرة -1968-

صفحة (105) وما بعدها.

- البطريق، يونس احمد - اقتصاديات المالية العامة -المرجع السابق- صفحة (143) وما بعدها.

حالة الدخل الحقيقي الذي يعود على المكلف فعلاً، والدخل الحقيقي هو ما يعود على المكلف فعلاً من استغلاله الأموال التي يملكها أو ما يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعمله وجهده، وبناء عليه فإن ضريبة الدخل لا تفرض إلا في حالة تحقق الدخل الصافي، فإذا لم يتحقق هذا الدخل فلا تفرض الضريبة لعدم وجود الدخل ، وفي حالة وجود خسائر فإنها تدور للسنوات التالية⁽¹⁾.

وقد يفرض ضريبة على دخل حكومي أو افتراضي ، وهذا الدخل لا ينظر في تحديده إلى امتداد الدخل الذي يحصل عليه المكلف، ولكن يحدد وفقاً لمعايير نظريه، وقد يكون الدخل الحكومي مختلفاً عن الدخل الحقيقي زيادة أو نقصاً كما هو في التقدير المقطوع للدخل أو التقدير المقطوع للضريبة⁽²⁾.

كما تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بمرور المدة، حيث إن مدة السنة اللازمة هي شرط لازم لقيام هذه الواقعة، حيث يذهب الفقه إلى مبدأ السنوية الذي يجب الأخذ به، ومعنى ذلك أن الضريبة تفرض على مجموع الدخول الصافية التي يحققها المكلف في سنة معينة بعد انتهائها، ولا تفرض ضريبة على كل عملية قام بها على حدة، وإنما على النتيجة الصافية لمجموع العمليات خلال السنة، إذ لو لم تكن الضريبة سنوية لأدى الأمر إلى فرضها على نتيجة كل صفقة على حدة، ولما كانت بعض الصفقات قد تحقق ربحاً، بينما قد يسفر البعض الآخر عن خسارة، وقد تتجاوز هذه الخسارة الربح الذي تحقق من العمليات السابقة مما يجعل النتيجة النهائية لنشاط المكلف خسارة، ولذلك فإن فرضها على نتيجة كل صفقه على حدة فيه مجافاة للعدالة، إذ يؤدي إلى مشاركة الخزينة العامة في أرباح بعض الصفقات دون أن تتحمل

(1) خصاونة، جهاد -المالية العامة والتشريع الضريبي -المرجع السابق-صفحة (268)وما بعدها .

(2) الحيارى، عادل -الضريبة على الدخل العام -المرجع السابق-صفحة (114)وما بعدها.

نصيبها في الخسارة، ويعود سبب اختيار السنة كوحدة زمنية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هو تقدير المشرع بأنها المدة المناسبة⁽¹⁾.

يترتب على قيام الواقعة المنشئة للضريبة نتائج منها تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث السعر والوعاء وحدود الإعفاء واجراءات التحصيل، أي ان القانون الذي نشأت في ظله الواقعة المنشئة للضريبة هو الواجب التطبيق، كذلك يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل سواء من حيث الاشخاص أو الاموال بحيث أن تغير الجنسية أو الإقامة أو الموطن أو نقل المال الخاضع للضريبة الى خارج الدولة أو ادخاله اليها لا يغير من الامر شيئاً ما دام أن هذا الدخل تحقق في ظل الواقعة المنشئة للضريبة، كذلك سريان مدة التقادم بمجرد ميلاد الواقعة المنشئة للضريبة التي يسقط حق الدولة بعدها فيما لا تطالب به من ديون الضريبة⁽²⁾.

أما الوضع في فلسطين فإن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني نص على أن "تفرض ضريبة على الدخل الذي يتأتى لأي شخص في فلسطين أو يجنيه منها ----- الخ"⁽³⁾. من خلال القراءة لهذا النص فإن المشرع الفلسطيني قصد ان يخضع لضريبة الدخل كل الدخول التي تتأتى للأشخاص المقيمين في فلسطين بغض النظر فيما إذا كانوا فلسطينيين أو أجنب، أي أن الدخول المتأتية داخل فلسطين هي وحدها التي تخضع للضريبة بغض النظر عن أصحابها سواء كانوا من الفلسطينيين أو الأجانب، يقيمون في فلسطين أو خارجها، كما

(1) الاختيار، رفيق - الضريبة على الدخل، أصول محاسبته وتحققها - الجزء الأول - الطبعة الثانية - دمشق - المطبعة الجديدة - 1965 - صفحة (79) وما بعدها.

- خصاونة، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (297) وما بعدها.

(2) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (115) وما بعدها.

(3) أنظر المادة 3 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

يأخذ مشروع القانون بنظرية المصدر، وهكذا فإن الدخل التي تخضع للضريبة يجب أن تتحقق داخل فلسطين.

تجدر الإشارة إلى أن مشروع القانون يأخذ بمبدأ الإقليمية ، أي ان الدخل الذي يتأتى أو يجنى في فلسطين هو الذي يخضع للضريبة بغض النظر عن صاحبه، فكل ما يهم هو واقعة نشوء الدخل، حيث تسري الضريبة على أي نشاط يزاول في فلسطين ما دام يجني دخلا لصاحبه، ولا ينظر الى الوسيلة التي أستخدمت لإنتاجه، إنما المهم هو نشوء الدخل.

إن ضريبة الدخل تعتبر اليوم من أهم المصادر لتمويل النفقات العامة، بسبب انتشار التجارة وظهور أنواع جديدة من الثروة المنقولة لم تتناولها الضرائب، وتعود أهمية الدخل كمطرح للضريبة لأسباب عدة منها، زيادة الدخل الناشئة عن العمل ورأس المال نتيجة التقدم الصناعي، وعدالة هذه الضريبة التي تعد مقياساً صحيحاً على مقدرة الفرد على المشاركة بالأعباء العامة، وأهمها طبيعة الدخل كإنتاج يتجدد بصورة دورية فلا تقضي عليه الضريبة⁽¹⁾.

في الآونة الأخيرة ازداد أنصار الرأي القائل بأن الدخل أفضل مقياس لقدرة الافراد على دفع الضرائب، وإن الضريبة التي تفرض على الدخل تحقق العدالة وتتصف بالمرونة وغازارة الحصيلة.

أن الدخل يعتبر بشكل عام محور الضريبة ، فانه لا بد من تحديد مطرح الضريبة - الوعاء الضريبي- من حيث الموضوع ، وبناء على ذلك لا بد من تعريف الدخل وتحديد المقصود منه، حيث يلاحظ عدم اتفاق التشريعات المالية الحديثة على تحديد واضح او تعريف واحد

(1) بشور ، عصام -المالية العامة والتشريع المالي- المرجع السابق صفحة (257) وما بعدها.

للدخل ، مما اتاح المجال لظهور عدة تعريفات للدخل تستند الى معايير متباينة، وتستند أهمية تحديد مفهوم الدخل الى التحديد الدقيق لمضمونه وعناصره، حتى نستطيع ان نقرر أي عناصر الثروة كدخل يجب اخضاعها للضريبة، ومن ثم التفريق بينها وبين عناصر الثروة الأخرى ،والتي نتناولها الضريبة كرأسمال وليس كدخل، نظرا للاختلاف في طبيعة هذه العناصر للثروة، ثم في طبيعة الضريبة المفروضة عليها، فعناصر الثروة كرأسمال تمثل الثروة المكتتاه او المكتسبة ، في حين تمثل عناصر الثروة كدخل، الثروة التي هي في طريق الاكتساب أو الاقتناء أو التكوين، وقد ساد الفكر المالي الحديث بعض النظريات الخاصة بتحديد مفهوم الدخل ومضمونه وعناصره ⁽¹⁾، وعليه فهناك نظريتان رئيسيتان تحكمان تعريف الدخل هما نظرية المصدر ونظرية الاثراء:

أولاً- نظرية المصدر (المنبع) :

ان تعريف الدخل حسب هذه النظرية هو " كل ثروة قابلة للتقويم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء يمكن اشباع حاجاته باستهلاكها دون مساس بماله الأصلي" ⁽²⁾، ووفقا لهذا التعريف فان الدخل يجب ان يتصف بما يلي:

- 1 - أن يكون الدخل نقدياً أو قابلاً للتقويم النقدي فمفهوم الدخل يتضمن عنصر النقدي سواء كانت مبالغ نقدية أو مبالغ عينية ،أو كالمزايا التي يقدمها رب العمل للعمل .
- 2- عنصر الدورية: أي أن يحصل الفرد على الدخل في مواعيد منتظمة، ولا يقصد بالدورية تكرار الدخل بشكل منتظم بصورة مطلقة، بل يكفي احتمال تجدد الدخل وتكرار الحصول.

(1) غناية، غازي -المالية العامة والتشريع الضريبي-المرجع السابق- صفحة(118)وما بعدها.

(2) بركات ،عبدالكريم صادق ، حامد عبدالمجيد دراز-علم المالية العامة - الاسكندرية - مؤسسة شباب الجامعة - بلا سنة -صفحة(411)وما بعدها.

3 - ثبات المصدر : ان مصدر الدخل لا يمكن ان يبقى ثابتا باستمرار ، فالمقصود بثبات المصدر هو ان تتوفر له قابلية البقاء نسبيا ، ومن هنا يمكن معرفة سبب التمييز في سعر الضريبة بين الدخل الناشئ عن عمل والدخل الناتج عن راس المال أو الدخل المختلط الناشئ عن العمل ورأس المال معا كالمشروعات التجارية والصناعية⁽¹⁾.

4- المدة (الفترة الزمنية) : حيث ان الدخل هو الايراد الذي يحصل عليه الانسان في مدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة ، وهذا الدخل يكون نتيجة اعمال السنة من بدايتها الى نهايتها. ثانيا: نظرية الإثراء (نظرية الزيادة الايجابية في ذمة المكلف):

وقد عرفت هذه النظرية الدخل بأنه " كل زيادة في المقدرة الاقتصادية للمكلف بيت فترتين، أيا كان مصدر هذه الزيادة سواء تمتعت بالدورية والانتظام ام لا، وبغض النظر عن المجهود الذي بذل لتحقيقها" ⁽²⁾ ، وتتبنى هذه النظرية المعنى الواسع للدخل بحيث تنطبق كل زيادة في القيمة الايجابية لذمة المكلف سواء كانت هذه الزيادة ناتجة عن دخل دوري متجدد ومنتظم او عن دخل عارض ، حيث يدخل في هذا المفهوم كل الارباح والاموال التي يحصل عليها المكلف بصورة منتظمة او استثنائية ، أي انها تشمل ايضا المكاسب والارباح الراسمالية والعرضية ، والارباح الراسمالية التي تخضع للضريبة هي الارباح المتحققة فعلا، ولا يشمل تعريف الدخل الأرباح الرأسمالية غير المتحققة او الناتجة عن اعادة تقييم الأصول ⁽³⁾.

أما مفهوم الدخل وفق مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، لم يرد بشأنه تعريف محدد، بل اكتفى بتعداد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، كما أخذ مشروع القانون بنظرية المنبع

(1) غناية، غازي -المالية العامة والتشريع الضريبي-المرجع السابق-صفحة (120)وما بعدها.

(2) بركات،عبدالكريم صادق،حامد عبدالمجيد دراز-علم المالية العامة-المرجع السابق-صفحة(415)وما بعدها.

(3) موسى،حسن فلاح الحاج - قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه إداريا وقضائيا-رسالة ماجستير-كلية الحقوق -الجامعة الأردنية -عمان -1988-صفحة (76)وما بعدها.

بدليل انه استبعد اخضاع الارباح الرأسمالية لضريبة الدخل، كما انه نص على جواز تنزيل أي مصاريف او نفقات او خسائر ترتبت على انتاج الدخل، كما اوجب استهلاك الموجودات على اساس سعر التكلفة، وهكذا نجد ان معظم مكونات الدخل الخاضع تتصف طبيعتها بالانتظام والدوريه، الامر الذي يتفق ونظرية المنبع ، ونجد أن مشروع القانون استبعد نظرية الإثراء، فهو لم يخضع أرباحاً تعد من قبيل الارباح الرأسمالية كالدخل من الخلو والمفتاحية و المبالغ المقبوضة من بيع حق الامتياز العلامة التجارية أو التصميم أو براءة الاختراع أو حقوق الطبع ، علماً بان هذه الدخول لا تتصف بالدورية او قابلية التكرار، ونتيجة لعدم تبني مشروع القانون نظرية الإثراء الى جانب نظرية المصدر فان هذا يعني أن هناك تقصير في مشروع القانون لأنه لم يخضع كافة مصادر الدخل للضريبة ، وهذا يخل بالعدالة الضريبية.

المشرع الفلسطيني لم يميز بين انواع الدخول لغايات فرض الضريبة ، ولم يفرق بين الدخل الناشئ عن راس المال ، والناشئ عن عمل او الناشئ عن كليهما معاً، لان المشرع اخذ بمبدأ الضريبة الموحدة، أي بتجميع مصادر الدخل للشخص الواحد من أي مصدر في وعاء ضريبي واحد، وفرض الضريبة على هذا الوعاء - ويقصد بالوعاء الضريبي المادة او الموضوع، الذي تفرض عليه الضريبة⁽¹⁾ ، وقد أورد مشروع القانون الفلسطيني مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، وهي كما يلي :-

أولاً : أرباح الاعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة وما شابهها :

الأصل يجب أن ينسجم مطرح الضريبة مع مبدأ الملاءمة بحيث يكون فرض الضرائب على انسب المصادر أو المواقع، فمثلاً على الزراعة غير ملائم والصناعة والتجارة والبنوك ملائم

(1) الحيارى، عادل -الضريبة على الدخل العام-المرجع السابق-صفحة (215) وما بعدها.

بحيث لا يشعر المكلف بعبء الضريبة، وأرباح الدخل من المصادر الملائمة مجزية ومناسبة بحيث تتلائم المطارح مع المقدرة التكاليفية .

فقد اقر المشرع الفلسطيني في الفقرة 1 من المادة 3 من مشروع القانون إخضاع أرباح الأعمال التجارية والصناعية والحرّة للضريبة في فقرة واحدة، فهو لم يفرق بين الاعمال التجارية والصناعية من جهة، والمهن الحرّة غير التجارية من جهة اخرى، بل جمعها في صعيد واحد على الرغم من ان طبيعة مصدر كل منها تختلف عن الاخرى، فارباح الاعمال التجارية والصناعية تأتي من مصدر خليط من العمل ورأس المال، أما أرباح المهن الحرّة غير التجارية فهي تعتمد اساسا على المجهود الشخصي ، وكون المشرع الفلسطيني يأخذ بنظام الضريبة الموحدة فليس هناك من ضرورة للفصل بين هذه الارباح ، وليس هناك ما يمنع من جمع إيرادات هذه الاعمال في وعاء واحد.

إن الربح الناشئ عن الأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرّة غير التجارية ملزم بالضريبة ، وهذا يتطلب توضيح المقصود بكل منها:

1-الأعمال التجارية والصناعية:

فالعمل التجاري يقصد به تداول المال المنقول بقصد تحقيق الربح ، وهو الفرق بين التكاليف المتحققة وبين الإيرادات المكتسبه، والتجارة تتضمن معنى التداول والوساطة بين المنتج والمستهلك، كما يشترط في العمل التجاري التداول في المنقول شراء او بيعا او استجارا او ايجارا بنية الكسب.

أما العمل الصناعي فهو تحويل المواد الأولية او المواد نصف المصنعة الى سلع

وبضائع مصنعة وتكون جاهزة للاستهلاك أو الانتفاع بها⁽¹⁾ ، والأعمال الصناعية تعتبر من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية ، ولهذا كانت الاحكام الضريبية التي تنطبق على الاعمال التجارية تسري تلقائيا على الاعمال الصناعية .

تجدر الإشارة إلى أن الأرباح الناجمة عن التصدير انها ارباح متحققة في فلسطين ، وبالتالي تكون خاضعة للضريبة ، وهذه الارباح تخضع للضريبة بناء على مبدأ " اقليمية الدخل" ، أي أن الدخل الذي يتأتى في فلسطين أو يجنى فيها هو الذي يخضع للضريبة، وعملية التصدير هذه تكون لبضاعة جرى انتاجها بالكامل في فلسطين، وبموجب هذا المبدأ ليس لمبدأ جنسية من قام بعملية التصدير أو اقامته أي اعتبار ولا يغير من الامر شيئا كون الجهة التي دفعت هذه الارباح هي جهه خارجية.

2- أرباح المهن الحرة غير التجارية وما شابهها من الاعمال :

إن المشرع نص في الفقرة 1 من المادة 3 من المشروع على اخضاع كل المهن للضريبة ، وقد اطلقت هذه الكلمة على عمومها بحيث تشمل الاعمال او المهن التجارية والصناعية والمهن الحرة غير التجارية.

أولا : أرباح المهن الحرة غير التجارية:

المهن الحرة غير التجارية هي تلك الأنشطة التي لا تعد اعمالا تجارية بالمعنى المستقر في القانون التجاري، والتي لا تعد اعمالا حرفية خاضعة للضريبة على الارباح التجارية والصناعية، وهذه المهن الحرة هي خدمات يغلب عليها العمل كعنصر اساسي للانتاج، ومع ذلك ليس هناك ما يمنع من اشتراك راس المال بقدر محدود في ممارسة هذه المهن مثل

(1) خصاونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي-المرجع السابق-صفحة (319) وما بعدها.

- الحباري ، عادل -الضريبة على الدخل العام-المرجع السابق-صفحة (232) وما بعدها.

الطبيب والمهندس والمحاسب والمحامي ، ومع ذلك يبقى العمل العنصر الاساسي للانتاج ، وتستند الضريبة على هذه المهن الى مبدأ قدرة الممول على الدفع، اذ يلعب العمل الانساني الدور الحاسم في خلق الايراد الخاضع لها ، ولا بد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف ، كما انها تحقق مبدأ اقليمية الضريبة⁽¹⁾.

إن المشرع الفلسطيني لم يبين وفقاً لهذا البند المذكور من مشروع القانون المقصود بالمهن الحرة غير التجارية التي تخضع للضريبة ، ولم يعدد صوراً من تلك المهن الحرة ، وسبب ذلك أن المهن الحرة اكثر من أن تعدد وتحصر من جهة ، ومن جهة أخرى انه ربما تستحدث مهن حرة أخرى في المستقبل لم تكن معروفة من قبل .

دخل المهن الحرة غير التجارية هو الايراد الناتج من مزاوله العمل الحر ، ويقصد بمزاوله العمل الحر أي العمل الذي يزاول باستقلال وحرية تامه وعلى مسؤولية صاحب المهنة الحرة ودون تدخل من الاخرين، والمهن الحرة كما عرفها بعض الباحثين بانها :

" عمل يمارسه صاحبه ويهدف من ذلك الى تقديم خدمات عامة معتمداً على تخصصه وخبرته ويحكم كل مهنة مجموعة من المعايير وطرق السلوك التي تضعها النقابات والهيئات الممثلة لكل مهنة ويتم الاتفاق عليها ومراعاتها " ، والمهنة الحرة تتطلب ممارستها قدراً من التخصص والمعرفة الفكرية ، حيث لا بد لصاحب المهنة ان يكون قد حصل على مؤهل علمي معين، وقد يحتاج لممارسة مهنته إجازة من جهات تنظيمية او قانونية معينة⁽²⁾.

(1) عبد المجيد ، عبدالفتاح عبدالرحمن - إقتصاديات المالية العامة، دراسة تطبيقية - عابدين- القاهرة - المطبعة الكمالية - 1990 - صفحة (346) وما بعدها.

(2) صيام ، وليد زكريا ، وآخرون - الضرائب ومحاسبتها - الطبعة الثانية - عمان - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - 1997 - صفحة (266) وما بعدها.

ثانيا: الأعمال المشابهة للأعمال الحرة.

إن مشروع القانون وفقاً للفقرة 1 من المادة 3 منه ينص على أنه يخضع للضريبة: " أرباح أو مكاسب أو إيراد من أي عمل أو حرفة أو مهنة أو تجارة أو مقاوله أو صنعة أو نقل أو تقديم خدمة " ، ومن هذه الأعمال ما يلي :

أ - البنوك والصارفة : يخضع للضريبة مجموع الأرباح التي تحققها البنوك وكذلك الصارفة من مختلف أعمالهم ، وتعتبر أعمالها من قبيل الأعمال التجارية والأرباح المتأتية منها تخضع للضريبة⁽¹⁾.

ب- أعمال التأمين : ويعرف عقد التأمين بأنه عقد يلتزم به المؤمن ان يؤدي الى المؤمن له او المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغا من المال او إيرادا مرتباً او أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث المؤمن ضده او تحقق الخطر المبين بالعقد ، وذلك مقابل مبلغ محدد او أقساط دورية يؤديها المؤمن له للمؤمن⁽²⁾، وتعتبر أعمال التأمين بمختلف أنواعه - ضد الحريق ، السرقة، الحياة، المركبات ، وغيرها - من الأعمال التجارية⁽³⁾ ، وعليه فإن الأرباح الصافية المتحققة لشركات التأمين تخضع لضريبة الدخل .

ج- أعمال النقل: ويقصد بالنقل " العقد المتبادل الذي يكون الغرض منه هو تأمين انتقال شخص أو شئ من موضع لآخر "⁽⁴⁾، وتعتبر أعمال النقل بمختلف أنواعه من الأعمال

(1) الاختيار، رفيق -الضريبة على الدخل، أصولها ومحاسبتها -المرجع السابق-صفحة (36)وما بعدها.

(2) خصاونة، جهاد -المالية العامة والتشريع الضريبي -المرجع السابق -صفحة (326)وما بعدها.

(3) أنظر الفقرة ط/1من المادة 6 من قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966.

(4) أنظر المادة 68 من قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966.

التجارية⁽¹⁾، وعليه فإن الدخل المتأتي من هذه الاعمال تخضع لضريبة الدخل في فلسطين للمقيمين وغير المقيمين⁽²⁾.

د - السمسرة : وهي عقد يلتزم فيه فريق ويدعى السمسار وتكون مهمته ارشاد فريق آخر الى فرصة لعقد اتفاق ما، او ان يكون وسيطا في مفاوضات التعاقد و ذلك مقابل اجر⁽³⁾، وتعتبر أعمال السمسرة من الأعمال التجارية والأرباح المتأتية منها تخضع لضريبة الدخل. هـ - الخبرة : وهي عبارة عن تكليف شخص معين يدعى (الخبير) من قبل المحكمة او من قبل أي جهة كانت بالنظر بالموضوع الفني المعروض أمامها، وذلك لإبداء الرأي حوله، وتعتبر الأتعاب من هذه الاعمال خاضعة لضريبة الدخل.

يجب أن نشير الى ان مشروع القانون لم ينص صراحة على اخضاع او عدم اخضاع الارباح المتأتية من الاعمال التجارية غير المشروعة ، الا ان العمومية التي جاءت بها الفقرة 1 من المادة 3 من مشروع القانون تقضي باخضاع مثل هذه الارباح لضريبة الدخل، والقول بعدم اخضاع مثل هذا الدخل يجافي المنطق والعدالة ،فهو لا يتفق مع المنطق ،لأنه عقوبة المخالف للقانون لا تكون باعفائه من الضريبة بل يجب اخضاعه لها ،بالإضافة الى العقوبة التي يمكن ان تفرض عليه كمصادرة الاموال كلها او بعضها ،وهو لا يتفق مع العدالة، لانه ليس من العدالة أن يدفع ضريبة كل ملتزم يحصل على دخله من طريق سوي وفي حدود القانون ، وان يعفى من الضريبة الشخص الذي يخالف القانون ويحصل على مكاسب غير مشروعة⁽⁴⁾.

(1) أنظر الفقرة أ، ز من المادة 6 من قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966.

(2) خصاونة ،جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي -المرجع السابق- صفحة (327) وما بعدها.

(3) أنظر الفقرة 1 من المادة 99 من قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966 .

(4) الحياوي ،عادل - الضريبة على الدخل العام -المرجع السابق- صفحة (246) وما بعدها.

3- المقاولات والتعهدات :

لقد نصت الفقرة 7 من المادة 3 من مشروع القانون على انه تفرض ضريبة على " الدخول الناجمة عن اعمال وعقود المقاولات والتعهدات والعطاءات "، وعليه فان الدخل المتأتي من المقاولات والتعهدات والعطاءات يعتبر خاضع لضريبة الدخل ، سواء تمت هذه المقاولات والتعهدات والعطاءات في اطار مؤسسة او بشكل فردي ، وسواء تمت بشكل متكرر او بصورة صفقة ، وسواء كان المقاول فلسطينيا او اجنبيا وسواء كان مقيما أو غير مقيم.

ثانيا : الرواتب والاجور وما في حكمها :

تعتبر الرواتب والاجور التي يحصل عليها الموظفون والعمال لقاء عملهم من بين العناصر التي تشترك في تكوين الوعاء الضريبي في فلسطين ، وقد تكون هذه الرواتب والاجور من الدولة او من سلطاتها المحلية أو السلطات شبه الرسمية، وقد تدفع من قبل المنشآت الخاصة او الأفراد ، وتعتبر هذه الرواتب والأجور من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة⁽¹⁾. الضريبة على الرواتب والأجور هي ضريبة مباشرة تصيب الدخل المتولد عن العمل الانساني ، وتتميز بأنها سنوية السعر ونسبية الاستحقاق، وشهرية التحصيل ، ذلك أن كل مدين خاضع لهذه الضريبة يلتزم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها الى دائرة الضريبة⁽²⁾.

تتعدد صور الرواتب والاجور الخاضعة للضريبة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فقد أجملتها الفقرة 3 من المادة 3 من مشروع القانون التي نصت على ما يلي :

(1) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق- صفحة (255) وما بعدها .

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن -اقتصاديات المالية العامة -المرجع السابق- صفحة (339) وما بعدها.

" بأنه يخضع لضريبة الدخل الدخل الناشئ عن الرواتب والاجور وما في حكمها وأية علاوات او مكافآت او مزايا وجميع المدفوعات الدورية وغير الدورية المتعلقة بها " .

1-الرواتب والأجور : ويقصد بالراتب المبلغ النقدي الذي تدفعه الجهات المختلفة شهريا الى موظفيها مقابل العمل الذهني او بذل الجهد الذي يؤديه لحسابها، اما الاجور فهي المبلغ النقدي المدفوع يوميا او اسبوعيا او غير ذلك مقابل العمل البدني الذي يؤديه العامل .

2 - العلاوات : وهي المبالغ الإضافية التي يحصل عليها المكلف من القطاع العام أو القطاع الخاص العاملين لديها بالإضافة لرواتبهم الأساسية ، وقد اعتبرت جميع هذه العلاوات خاضعة للضريبة الا ما استثني منها ، حيث نصت الفقرة 6 من المادة 7 على إعفاء علاوة السفر والتمثيل والمنامة للموظفين التي تدفع لهم في نطاق عملهم الرسمي ، كما نصت الفقرة 5 من المادة 10 من مشروع القانون على السماح بتنزيل مصاريف الضيافة الموقعة بحيث لا تزيد عن 3% من صافي الربح قبل الضريبة .

بالنسبة إلى هذه العلاوات فانها اذا صرفت في الوجوه التي لا يسمح مشروع القانون بها فانها تخضع للضريبة ، أما إذا صرفت في حدود تمكن الموظف من اداء عمله ووظيفته فانها تكون معفاة من الضريبة.

3- المكافآت : وهي المبالغ التي تدفع للموظف او المستخدم الذي يقوم بعمل مميز او يتميز بطابع خاص ويختلف عن العمل العادي علاوة على راتبه الاساسي والعلاوات الأخرى سواء اتخذت طابع المبالغ الشهرية او السنوية او نسبية او مقطوعة⁽¹⁾ ، فإذا كانت تتصف بالدورية فهي إذن في حكم الرواتب وتخضع للضريبة، أما إذا كانت مكافآت عرضية وغير دورية

(1) خصاونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحه (337) وما بعدها .

فهي لا تخضع للضريبة خاصة تلك التي نص عليها مشروع القانون في الفقرة 4 من المادة 7 على اعفاء "تعويضات إصابة العمل أو أية مبالغ تدفع عند انتهاء الخدمة والاموال المستحقة من التأمين على الحياة ويستلمه المستحقون من حقوق وظيفة المتوفى والتأمينات المستلمة من تأمينات الحوادث والصحة باستثناء ارباح صندوق الضمان الاجتماعي".

4- الالتزام : ويعني بانه " حالة قانونية يرتبط بمقتضاها شخص معين بنقل حق عيني أو القيام بعمل او بالامتناع عن عمل "، ومصادر الالتزام حسب هذا التعريف تنشأ عن العقد او القانون ، ويدخل تحت هذا الفهم ان المبالغ التي يقررها القانون كالمنفعة التي يلزم بها الفرد لزوجته وأولادها ، او بعض محارمه تخضع للضريبة اذا تم بصورة دورية ، الا انه لا يجوز ان تعتبر دخلا لمن قبضها الا اذا جرى تنزيلها من دخل دافعها ، والنفقة الشرعية ما هي الا التزام في ذمة المكلف اتجاه المنفع⁽¹⁾، ومثال ذلك المكاسب المترتبة لمدى الحياة .

كذلك تخضع للضريبة مبالغ الاعانات والهبات والمنح والوصايا متى كانت تصرف بطريقة دورية ، أي في صورة منتظمة تجعلها في حكم الرواتب والأجور.

5 - المساهمة : ويقصد بها كل مبلغ يترتب للمكلف سنويا لقاء عمل يقوم به سواء كان هذا الدخل ناشئا عن العقد او القانون ، ومن هذه المبالغ مكافآت اعضاء مجالس إدارة الشركات التي تدفع لهم سنويا لقاء قيامهم بإدارة اعمال الشركات⁽²⁾.

(1) الحيارى ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (260) وما بعدها .
- العرقاري ، مصطفى - الضريبة على الدخل - الضفة الغربية - نابلس - 1983 - صفحة (48) وما بعدها .
(2) العرقاوي ، مصطفى - الضريبة على الدخل - الضفة الغربية - المرجع السابق - صفحة (49) وما بعدها .
- خصارونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (339) وما بعدها .

ثالثاً - إيرادات الأملاك :

نص مشروع القانون في الفقرة 4 من المادة 3 على انه يخضع للضريبة " إيرادات تأجير الاموال المنقولة وغير المنقولة" ، ويقصد بالاملاك في هذا المجال الاملاك العقارية والمنقولات المادية ، حيث نص المشروع على اخضاع بدلات ايجار هذه الاملاك لضريبة الدخل .

1 - إيرادات الأملاك العقارية :

يقصد بالأملاك العقارية الأراضي والمناجم والمحاجر والمباني⁽¹⁾، فالمتعاملون بالعقارات إما أن يشتروها لغايات بيعها ، وإما أن يقوموا بتأجيرها للغير ، ففي حالة شراء العقارات بقصد بيعها بربح تعتبر اعمالا تجارية ، وذلك إذا اتخذ المكلف من شراء وبيع العقارات مهنة له ، على اعتبار أن شراء العقارات لبيعها بربح من الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية وذلك وفقا للفقرة س بند 1 من المادة 6 من قانون التجارة الاردني رقم 12 لسنة 1966 .

نص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على اخضاع إيرادات تأجير الأموال المنقولة وغير المنقولة للضريبة ، و يجري تقاص ضريبة الابنية والاراضي داخل مناطق البلديات التي يدفعها المكلف في أي سنة عن البناية او الأراضي المؤجرة التي تأتي له منها دخل من ضريبة الدخل المستحقة عليه، على ان لا يتجاوز مبلغ التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار⁽²⁾.

تجدر الإشارة إلى أن بدل الخلو والمفتاحية تعتبر من الارباح الرأسمالية بالنسبة لقابضها ، وهذه الارباح لا تخضع لضريبة الدخل، وكان حري بالمشرع الفلسطيني أن يسلك الطريق

(1) خصاونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (369) وما بعدها .

(2) انظر المادة 14 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

الذي سلكه المشرع الاردني وذلك بان يخضع بدلات الخلو والمفتاحية وبنص صريح كما هو الحال بقانون ضريبة الدخل الأردني⁽¹⁾، الذي اخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى من بدل الخلو والمفتاحية ، ومبرر ذلك أن الذي يقبض هذه البدلات هم اصحاب الدخول المرتفعة وهم الذين يستثمرون في قطاع البناء والعمران ، والذي يدفع هذا البديل هم اصحاب الدخول الاقل منهم وبالتالي فإن عدم إخضاع هذه الدخول للضريبة يعمل على توسيع الهوة والفجوة بين طبقات المجتمع وهذا يجافي العدالة، حيث انه من مقتضيات العدالة تقليل الفوارق الاجتماعية ما أمكن ، وحتى تتيح لدافعي هذه البدلات من استرجاع ما دفعوه من خلال استهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية المقبولة ، يضاف الى ذلك ان الاستثمار في قطاع البناء والعمران في هذه السنوات كان كبيرا ومزدهرا ، كما ان المبالغ التي كانت تدفع كبدايات خلو ومفتاحية كبيرة جدا ، وبالتالي فان عدم إخضاع مثل هذه البدلات يحرم الخزينة العامة من موارد مهمه هي بحاجة ماسة اليها لمواجهة النفقات العامة المتزايدة .

2 - ايرادات الاملاك المنقولة :

يقصد بالأملاك المنقولة كل ملك خلاف العقارات مثل السيارات والطائرات والسفن ، الآلات ، الأثاث وغيرها⁽²⁾، وعليه فان ضريبة الدخل وفقا لمشروع القانون تسري على ما يملكه الشخص سواء كان من العقارات أو المنقولات ، وبناء عليه فان الدخل المتأتي من الاملاك المنقولة يخضع للضريبة ، اذا تأتى هذا الدخل عن طريق تأجير هذه الأملاك.

(1) انظر الفقرة 7- أ من المادة 3 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 .

(2) خصاونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (373) وما بعدها .

من الجدير بالذكر ان إيرادات استغلال واستثمار الأشياء المعنوية غير المادية غير خاضعة للضريبة ، حيث ان كلا من العلامة التجارية والتصميم وبراءة الاختراع وحقوق التأليف والطبع تعتبر من العناصر المعنوية للمحل التجاري ، وأن الربح المتأتي منها يعتبر ربحاً رأسمالياً غير خاضع لضريبة الدخل لعدم وجود نص يخضعها للضريبة ، ويجدر بالمشرع الفلسطيني أن يخضع هذه الإيرادات لضريبة الدخل ، وذلك لأن مثل هذه العناصر أصبحت اليوم لها قيمة نقدية كبيرة جداً في التعامل ، وعدم إخضاعها للضريبة يحرم الخزينة من الحصول على إيرادات لا بأس بها، وتزيد من حدة الفوارق الاجتماعية ، وهذا لا يتوافق مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يحتم ضرورة التقليل من هذه الفوارق ما أمكن ، وذلك بإخضاع هذه الإيرادات لضريبة الدخل .

فعندما ينسجم مبدأ الملاءمة ومطرح الضريبة فإن الإيرادات تأخذ بأنسب الظروف عند الدفع ومن جهة أخرى أن مصادر الإيرادات تكون مجزية وعادلة لا تؤدي إلى إعاقة الاقتصاد بحيث لا تصيب الطبقة الفقيرة والضرائب تحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية .

إن مشروع القانون ذكر مصادر الدخل على سبيل الحصر مما يؤدي إلى عدم إخضاع جميع الإيرادات لضريبة الدخل ، ويترتب عليه تهرب الكثير من مصادر الدخل من الضريبة، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية ، كما أن هذا يتعارض مع مبدأ ذاتية القانون الضريبي ، حيث أن الأصل في الإيرادات يجب أن تذكر على سبيل المثال لا الحصر هذا من جهة ، واعتبار أي مصدر دخل لم يذكر بشأنه إعفاء في قانون ضريبة الدخل أو في أي قانون آخر فهو خاضع للضريبة ، ومن جهة أخرى أن السيادة يجب أن تكون على المال والشخص والإقليم ، حيث تعتمد فلسفة مشروع القانون في تحديد الوعاء الضريبي على المعيار الجغرافي وألغى معايير الإقامة والسيادة والجنسية، سواء جنسية المكلف أو جنسية رأس المال، وبالتالي جعل كافة

الأرباح المتحققة للمؤسسات والشركات المالية في الخارج والناجمة عن رأس مال فلسطيني غير خاضعة للضريبة، الأمر الذي ينقص من سيادة فلسطين الضريبية ، ويقلل من فرص توقيع اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى⁽¹⁾.

كما أن اعتماد المعيار الجغرافي أو الاقليمي سوف لا يشجع كثيرا من ابناء الشعب الفلسطيني في الخارج للقدوم الى فلسطين واتخاذها مقرا لإدارات أعمالهم المنتشرة في العالم وفي بقاع الارض ، بل سوف يؤدي الى هروب رأس المال الفلسطيني الى الخارج بحثا عن اعفاء ضريبي ، حيث تكون الأرباح معفاة في الخارج بسبب قانون تشجيع الاستثمار في البلد المعني ومعفاة في الداخل بموجب هذا القانون ، وبالتالي يكون القانون مهرب ومنفر للعمل والاستثمار في الداخل ، كما أعفى مشروع القانون كافة الأرباح الرأسمالية بصورة عامة من ضريبة الدخل مخالفا بذلك التوجهات والنظريات الضريبية الحديثة.

تجدر الإشارة الى أن الأصل في أي قانون ضريبي وفقا للتوجهات الحديثة بان يتجه الى توسيع قاعدة التكاليف الضريبي وذلك بإنشاء مطارج جديدة وتوسيع مصادر الدخل ، فجد ان المشروع كان قد تبنى مبدأ الاقليمية وبالتالي فان أي استثمارات خارجية او إيرادات رأسمالية والدخل الزراعي وغيرها غير خاضعة للضريبة ، وهذا سوف يؤثر على قاعدة التكاليف الضريبي ويقلل من توسيعها.

لتحقيق مزيدا من العدالة الاجتماعية في مشروع القانون فان الضريبة تفرض على دخل كل فرد من افراد الاسرة على حدة ، حيث ان الاصل اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفا

(1) المذكرة التي قدمت من عطفة وكيل وزارة المالية عاطف علاونة الى رئيس المجلس التشريعي - حول مشروع قانون ضريبة الدخل المقدم من قبل لجنة الموازنة لمناقشته في القراءة الاولى في 25/7/2000 - صفحة (1) وما بعدها .

مستقلا عن الآخر، وهذا ما اخذ به مشروع القانون ، ولكن استثناء من هذا الاصل يعتبران مكلفا واحدا بناء على طلبيهما ، أما إذا لم يتم دمج الدخلين معا ، فالاصل استقلال الذمة المالية لكل من الزوج والزوجة، كما ويعتبر كل ابن من ابناء الاسرة مكلفا مستقلا عن الآخر من جهة وعن والده من جهة اخرى ، الا اذا كان الدخل قد نشأ عن معاملة تصرف وهمية اجراها المكلف لصالح ولد من اولاده لم يكمل الثامنة عشر من عمره عند تحقق الدخل ، وعندها يعتبر هذا الدخل عائدا لوالده ويحاسب هذا الاخير عنه ضريبيا⁽¹⁾.

(1) انظر المادة 13 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

المبحث الثاني : النفقات الإنتاجية والعدالة الضريبية.

لقد وضعنا في المبحث السابق مكونات الوعاء الضريبي ، وبأن الضريبة ولأغراض تحقيق العدالة لا تفرض على اجمالي الدخل بل تفرض على صافي الدخل ، وعليه لا بد من معرفة النفقات التي يتوجب خصمها من الدخل الاجمالي للوصول الى صافي الدخل، وبعد ذلك ينزل من هذا الدخل الأعباء العائلية للوصول الى الدخل الملزم بالضريبة الذي اعتبره القانون الدخل الخاضع للضريبة .

اما من حيث تحديد مفهوم التكاليف واجبة الخصم ، فان المشرع الضريبي قرر مبدأ عاما هو خصم جميع التكاليف ، ولكن مع ذلك عدد بعض التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، وقد جاء هذا التعداد على سبيل المثال، وكان لعدم تحديد المشرع لمعنى النفقة اثره في اجتهاد الفقه للقيام بهذا التحديد، وهذا التحديد له أهميته ، حيث ان انواع التكاليف التي ذكرها المشرع كما ذكرنا جاءت على سبيل المثال ، ويمكن تعريف التكاليف بأنها تتضمن كافة المبالغ التي ترتبط بشكل وثيق بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة او التي يرجع الاصل فيها مباشرة الى مزاوله النشاط التجاري او الصناعي⁽¹⁾.

يمثل الدخل الخاضع للضريبة الفرق الناتج بين نتائج اعمال المكلف على اختلافها، والأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال وتلازم نوع العمل ، والنفقات هي المصاريف اللازمة لسير العمل في المشروع الى جانب النفقات المالية التي تمثل مكافأة الأموال

(1) لطفي، امين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الاعمال- الضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الاشخاص- الطبعة الاولى- رقم الايداع 1991/7295 - 1991 - صفحة (154) وما بعدها.

- عبد المولى، السيد - الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين- القاهرة - دار النهضة العربية- 1995- صفحة (188) وما بعدها.

المستثمرة فيه⁽¹⁾، ونلاحظ أن المشرع استخدم كلمتي تكاليف ومصاريف بمعنى مترادف على الرغم من الاختلاف بينهما ، ويقصد بنود التكاليف بأنها كل انواع النفقات التي يجب خصمها من الإيراد ولها علاقة مباشرة بتكلفة السلعة التي تنتجها او الخدمات التي تؤديها المنشأة ، ومثال ذلك تكلفة المبيعات ، اما بنود المصاريف فهي كافة النفقات التي يجب خصمها من الإيرادات ، ولكن ليس لها علاقة مباشرة بتكلفة السلع التي تنتجها او الخدمة التي تؤديها المنشأة مثل المصروفات البيعية والإدارية والعمومية ، اما بنود الخسارة فانها تؤدي الى اختفاء اصل من اصول المنشأة دون الحصول او توقع الحصول على عائد وعلى ذلك فبنود الخسارة ليست بنود نفقة⁽²⁾.

ذهب عدد من فقهاء المالية العامة الى عدم اعطاء تعريف للتكاليف ، وإنما بيان الشروط الواجب توفرها في النفقة حتى تعد تكلفة يمكن بالتالي خصمها من الربح الاجمالي للحصول على الربح الصافي الذي يشكل وعاء الضريبة ، حيث ان ذلك سوف يؤدي الى تحديد ادق لمضمون التكاليف فضلا عن تبيان طبيعتها، وقد اجمع الفقه على ان النفقة التي يجب تنزيلها من الدخل الإجمالي يجب أن تكون حقيقة ومؤكدة، ومن قبيل الاستغلال العادي وليس من قبيل المصروفات الرأسمالية، وتتفق في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وأن تكون قد أنفقت خلال السنة المالية موضوع البحث وألا يكون مبالغ بها⁽³⁾.

(1) الاختيار ، رفيق - الضريبة على الدخل ، اصول محاسبته وتحقيقها - المرجع السابق - صفحة (140) وما بعدها.

(2) لطفي ، أمين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية - المرجع السابق - صفحة (157) وما بعدها.

(3) الحباري ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفح (298) ومل بعدها.
- عبد المولى ، السيد - الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين - المرجع السابق - صفحة (190) وما بعدها.

نصت المادة 9 من مشروع القانون على ان "يستقطع من الدخل الخاضع للضريبة التكلفة والمصروفات والخسارة التي ترتبت على انتاج الدخل وذلك لغرض تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة-----الخ"(1).

كما نصت المادة 10 من مشروع القانون على انه "يسمح بعمل التنزيلات التالية المتعلقة ببودود المصروفات والخسائر وفقا للشروط الموضحة -----الخ"(2).

نلاحظ أن مشروع القانون ميز بين التنزيلات المطلقة "المادة 9" والتنزيلات المشروطة "المادة 10"، وقد جاءت هذه المواد بمصطلحات فضفاضة ستكون موضع خلاف ما بين الادارة الضريبة والمكلفين مثل بيعه وتسويقية ونقل وتوزيع ومصروفات ادارية ورسوم قانونية، هذه المصطلحات تعمل على خلق إشكاليات وصعوبات لا تساعد في تسهيل العمل الضريبي، وتعمل أيضا على خلق خلافات سوف تؤدي الى المحاكم وبالتالي الى بطء في العمل الضريبي وتأخيرته (3).

يجب ملاحظة التفرقة بين التنزيلات والتي تمثل الفرق بين اجمالي الدخل وصافي الدخل ، او ما يعرف بتكلفة الحصول على الدخل، والخصميات الاخرى التي تجري على اوعية الضريبة، حيث يتضح ان التنزيلات المتعلقة بتكلفة الحصول على الدخل تنزل من اجمالي الدخل ، في حين تنزل الاعفاءات العائلية واعفاءات تشجيع الاستثمار من صافي الدخل الخاضع للضريبة، بينما يجري التقاص المتعلق بدفعات خصم المصدر او التقاصات الخاصة

(1) انظر المادة 9 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

(2) انظر المادة 10 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

(3) المذكرة التي قدمت من عاطف علاونة الى رئيس المجلس التشريعي في 2000/7/25 - المرجع السابق - صفحه

(5) و ما بعدها .

الأخرى تنزل من الضريبة المستحقة⁽¹⁾.

وستتحدث عن أهم أنواع التكاليف واجبة الخصم سواء ما أشار إليه مشروع القانون صراحة أو ضمناً أو لم يشر ، ولكنها تبقى في نطاق القاعدة العامة بوجوب خصم جميع الاعباء والتكاليف التي تصرف في سبيل إنتاج الدخل ومنها :

1. الرواتب والأجور: سمح المشرع الفلسطيني بتزليل الرواتب والأجور من الدخل لأنها تعتبر من بين التكاليف الواجب خصمها من الربح، كما أنه لا يجوز تزليل الرواتب والأجور الخاضعة للضريبة ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منها، ودفعت لدائرة ضريبة الدخل⁽²⁾.
2. المواد: وتمثل هذه المواد بتعبير آخر المشتريات⁽³⁾، وتشمل كل ما يبتاعه المكلف أو يحصل عليه من مختلف الموجودات المتداولة اللازمة لممارسته مهنته أو حرفته : البضائع، المواد الأولية وما يتصل بها من وسائل التصنيع خلال الدورة المالية الخاضعة للضريبة .
3. نفقات الصيانة والإصلاح: وهي تلك النفقات التي تنفقها المنشأة للمحافظة على الأصل وبحيث لا تؤدي الى زيادة جوهرية في قيمته أو قوته الإنتاجية أو تخفيض تكاليف إنتاجه ، حيث تكون ذات طبيعة إيرادية يستلزم تنزيلها من الدخل⁽⁴⁾.
4. نفقات الدعاية والإعلان : النفقات التي تنكبدها المنشأة في سبيل تحقيق غايات تتصل بنشاطها الإنتاجي لتنشيط مبيعات المنشأة وزيادة أرباحها ، وتتمثل في المواد والأشياء المستخدمة في الدعاية والأجور المدفوعة للموظفين وأجور استخدام الوسائل الاعلامية

(1) جامعة القدس المفتوحة - محاسبة ضريبة الدخل - المرجع السابق - صفحة (150) وما بعدها .

(2) انظر الفقرة 5 من المادة 11 من مشروع القانون .

(3) الاختيار، رفيف - الضريبة على الدخل ، اصول محاسبتها وتحققها- المرجع السابق- صفحة (119) وما بعدها .

(4) لطفي ، أمين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية - المرجع السابق - صفحة (258) وما بعدها .

- والمبالغ المدفوعة لمكاتب الاعلان كعمولات و لبناء اللوحات المستخدمة كوسائل إعلامية.
5. أقساط التأمين التي تدفعها المنشأة: أن المبالغ المدفوعة لشركة التأمين عن الاخطار التي تتعرض لها عند مباشرة نشاطها من التكاليف واجبة الخصم من الدخل كالتأمين ضد الحريق ، والسرقه والتلف وغيرها في أي مرحلة من حياة المنشأة المستمرة⁽¹⁾.
6. الإيجارات : أن الإيجارات التي أوجب المشرع تنزيلها من الدخل هي الإيجارات المدفوعة للابنية او الاراضي او الآلات او الماكينات أو غيرها التي تستأجرها المنشأة في سبيل الانتاج والعمل ، وعليه فان الآلات أو الماكينات التي يتم استئجارها لا يسمح باستهلاكها كما لو ان هذه الاصول ملكا للمنشأة.
7. الفوائد: إن المشرع أجاز تنزيل الفائدة الواجبة الدفع على مال مقترض ومستثمر في انتاج الدخل ، ولكن لا بد من ان تقنع الادارة الضريبية بان تلك الفائدة هي فائدة مستحقة على مال اقترض واستثمر في انتاج الدخل ، وقد جرى العرف بين الناس أن تحدد الفائدة بنسبة مئوية ثابتة من قيمة الدين يدفعها المدين في الموعد المحدد ،دون أن تتوقف قيمتها على مدى الأرباح التي يحققها مقابل استعماله المال المقترض⁽²⁾.
8. الضرائب والرسوم: إن المشرع الفلسطيني أجاز تنزيل الضرائب والرسوم التي يدفعها المكلف كضريبة المعارف والنفایات والرسوم الجمركية ورسوم الحراسة والصحة والتنظيف والإنتاج⁽³⁾، وكذلك رخص المهن والصحة وغيرها التي تتفق في سبيل إنتاج الدخل .
9. نفقات التدريب والبحث العلمي : وهي النفقات التي يتكبدها المكلف لتدريبه وتدريب

(1) لطفي ،امين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية - المرجع السابق - صفحة (239) وما بعدها .

(2) الحباري ،عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (319) وما بعدها .

(3) الحباري ،عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (332) وما بعدها .

مستخدمين لغايات العمل، وكذلك نفقات الأبحاث والتطوير التي انفقت في سبيل إنتاج الدخل في السنة موضوع البحث بشرط أن تكون هذه النفقات من مسؤولية المكلف⁽¹⁾.

10. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والاجور للمؤسسات المالية: الأصل أن الضريبة الإضافية وإن كانت متعلقة بالعمل إلا أنها لا تخصم من الدخل ، إلا أن مشروع القانون اعتبر أن ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والاجور للمؤسسات المالية نفقات واجبة الخصم ويسمح بتزيلها من الوعاء الضريبي.

11. الاستهلاك والإطفاء: إن الغرض من الأخذ بمبدأ الاستهلاك هو تمكين المكلف من إحلال أصل جديد محل الأصل القديم ، واعتمد المشرع الفلسطيني التكلفة التاريخية للأصل أساساً للاستهلاك .

إن الأصول التي تستخدم في إنتاج الدخل نوعان : الأصول المادية والأصول غير المادية (المعنوية) ، الأصول المادية ومن أمثلتها الأراضي والمباني والسيارات والآلات والأثاث وغيرها، بالنسبة إلى الأراضي، لا تدخل في نظام الاستهلاك لانتهاء حكمة الاستهلاك بالنسبة لها ، ذلك أن الأرض لا تنقص قيمتها بسبب الاستعمال⁽²⁾، أما بالنسبة إلى الأصول المادية الأخرى فقد نص مشروع القانون على استهلاكها ما دامت تستخدم في سبيل إنتاج الدخل.

أما الأصول غير الملموسة ، فقد سمح المشروع بإطفاء مصاريف التأسيس والشهرة والأصول المعنوية الأخرى مثل حق براءة الاختراع والعلامة التجارية ، واعتبارها ضمن المصاريف واجبة الخصم ، وترك لمأمور التقدير حرية تنزيلها دفعة واحدة أو على عدة سنوات وذلك حسبما يراه مناسباً.

(1) خصاونة ، جهاد - المالية العامة والتشريع الضريبي - المرجع السابق - صفحة (403) وما بعدها.

(2) الحيارى ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (361) وما بعدها .

كذلك سمح مشروع القانون باحتساب معدلات نفاذ للمصادر الطبيعية كالمناجم والآبار التي تتناقص قيمتها من سنة الى اخرى حتى تتلاشى ويصبح استغلالها غير اقتصادي⁽¹⁾، وقد سمح مشروع القانون باحتساب معدل نفاذ لهذه الصناعات وتزيلها من الدخل باعتبار أنها من النفقات واجبة الخصم .

12. مخصص الديون المشكوك فيها للبنوك التجارية : وتهدف هذه المخصصات لاطهار المركز المالي للمنشأة على حقيقتها ، ولذلك ربما ان هذه المخصصات تمثل نفقات محتملة فهي تخالف الاساس الذي حدده المشرع في المادة 9 من مشروع القانون ، لان المصاريف المقبول تتزيلها من الوعاء الضريبي هي المصاريف التي انفقت واستحققت في سبيل انتاج الدخل.

إلا أن مشروع القانون استثنى من هذه المخصصات مخصص الديون المشكوك فيها للبنوك التجارية وسمح لها بان تستقطع نسبة مئوية من القروض المستحقة المتعثرة وغير المحصلة كمخصصات للديون المشكوك فيها وفقا لتعليمات سلطة النقد⁽²⁾ .

من وجهة نظر سلطة النقد الفلسطينية فإنه يمكن للبنوك التجارية أن تستقطع مبالغ معينة كمخصص ديون مشكوك فيها وتعفى من ضريبة الدخل مؤقتا حتى يتم التحصيل ، والبحث في هذه الديون تعتبر ظاهرة ايجابية للجهاز الضريبي الفلسطيني ، حيث تعكس تفهم دائرة ضريبة الدخل لدورها الوطني لتشجيع الائتمان والتسهيلات على أنواعها ، وينتقل دورها كتحصيل بشكل أساسي الى دورها في المساهمة في تشجيع الاستثمار والائتمان⁽³⁾.

(1) لطفي ، امين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية - المرجع السابق - صفحة (170) وما بعدها .

(2) انظر الفقرة 2 من المادة 10 من مشروع قانون ضريبة الدخل .

(3) محمد قرش - سلطة النقد الفلسطينية - المقاصة - 2003/3/30 .

وفقا لتعليمات سلطة النقد الفلسطينية فإن هناك مخصص عام يخصص لمقابلة خسائر غير محددة في التسهيلات الائتمانية المقدمة من المصرف للمعتمدين أسخاصا كانوا أو مؤسسات ،ويؤخذ على الديون والتسهيلات الجيدة التي لم يمضي على إستحقاق أي قسط من أقساطها أو فائدتها أو عمولاتها أكثر من ثلاثة أشهر ويتم تسديدها بانتظام، وهناك أيضا المخصص الخاص الذي يخصص لمقابلة الخسائر المحددة في بعض التسهيلات الائتمانية كل على حدة، ويؤخذ على الديون والتسهيلات غير الجيدة التي مضى على استحقاق أي قسط من أقساطها أو الفائدة أو العمولة المتعلقة بهذه التسهيلات أكثر من ثلاثة أشهر ، وبحيث يتم دراسة كل قرض على حدة وبناء على شهادة من سلطة النقد ، ويتم احتساب المخصص وفقا لتعليمات سلطة النقد الفلسطينية⁽¹⁾ .

أما وجهة نظر البنوك التجارية فانها ترى ضرورة إستبعاد كافة مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والديون المتعثرة من وعاء الضريبة ودون ربطها بنسبة معينة، على أساس أنها إيرادات لم تتحقق فعلا، فاذا تم استيفاء الدين كاملا يتم رد المخصص للإيراد، وفي حالة عدم تحصيله فإن البنك بعد مدة إذا عجز عن التحصيل بكافة السبل وبعد إنقضاء فترة محددة يمكن أن يعد هذا الدين، وتطالب هذه البنوك الإدارة الضريبية بعدم مطالبته بضريبة على إيراد لم يتحقق، وبالتالي استيفاء ضريبة مسبقة على إيراد مشكوك في تحصيله⁽²⁾. يرى الباحث أن يتم الأخذ بالمخصص الخاص فقط وبعد دراسة كل قرض على حدة وبناء على شهادة من سلطة النقد الفلسطينية، لأنه في هذه الحالة يتم تحديد القروض والتسهيلات

(1) تعميم رقم 93 - د 2001/7/4 الصادر عن سلطة النقد الفلسطينية الى كافة البنوك العاملة في فلسطين بتاريخ 2001/7/22.

(2) تيسير التميمي - نائب المدير العام للبنك العقاري المصري العربي - 2003/3/30 .

التي مضى على استحقاق أحد أقساطها أو أكثر أو التأخير في دفع الفوائد أو العمولات أكثر من ثلاثة أشهر ، في حين أن المخصص العام يترتب عليه حجز أرباح لمقابلة خسائر محتملة غير مؤكدة الحدوث لديون جيد يتم تسديد أقساطها وفوائدها وعمولاتها بانتظام ودون تأخير.

13. التبرعات : أجاز المشرع للمكلف اعتبار التبرعات التي يدفعها المكلف خلال السنة التي يتحقق فيها الدخل من الاعباء واجبة الخصم ، وان يتم دفع هذه التبرعات الى صناديق الزكاة والجمعيات الخيرية والجمعيات غير الهادفة للربح وان تكون مسجلة رسميا لدى السلطة الوطنية الفلسطينية على أن لا يزيد مبلغ التبرع عن 20% من صافي الدخل ، كما أجاز التبرع لمؤسسات السلطة الوطنية مهما بلغ حجم هذه التبرعات .

14. الخسائر: إن الخسارة التي تلحق بالمكلف خلال السنة السابقة لسنة التقدير من أي مصدر من مصادر الدخل الخاضع للضريبة عبئا على الدخل قابلا للتزويل من دخله ، وتبرير ذلك ان العدالة تقتضي انه اذا كانت الارباح تحسب على المكلف ، فمن العدل ان تحسب له الخسائر بحيث تنزل من دخل المكلف لتلك السنة⁽¹⁾، وإذا لم يمكن تقاص الخسارة المتحققة خلال السنة السابقة لسنة التقدير بكاملها فان الجزء المتبقي يرحل للسنوات القادمة ، و لمدة لا تزيد عن خمس سنوات ، وذلك ابتداء من السنة التالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة ، كما ان مشروع القانون لم يضع قيودا على مقدار الخسارة التي يجب تنزيلها من الدخل الخاضع للسنوات القادمة.

إن مقتضيات العدالة الضريبية تقتضي أن الخسارة المتحققة من دخول خاضعة للضريبة يتم تقاصها ، لأنها لو كانت ربحا لخضعت لاحكام مشروع القانون ، ويستثنى من الخسائر واجبة

(1) الحياوي ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (369) وما بعدها .

الخصم " الخسائر التي يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض "(1)، وعليه فان الخسارة التي يمكن استردادها لا يجوز خصمها من الدخل وذلك بنص مشروع القانون.

15. الضيافة: سمح المشرع الفلسطيني بتزليل نفقات الضيافة كنفقة انتاجية ، وعلى أن تكون النفقة فعلية ومؤيدة بمستندات وان لا يتجاوز حدها الاعلى 3% من صافي الربح لكل من الشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء، وان تكون النفقة في سبيل انتاج الدخل.

16. الديون المعدومة: تقوم بعض المنشآت بهدف تنشيط حركة مبيعاتها وزيادة اقبال الزبائن عليها بالبيع لأجل بالإضافة الى البيع النقدي ، غير أن للبيع الآجل مخاطر أهمها تغيير الأوضاع المالية للعملاء نحو الاسوأ مما ينعكس سلبا على مقدرتهم على سداد التزاماتهم ، وهذا يؤدي الى ظهور ما يسمى بالديون المعدومة او الهالكة ، وتعتبر الديون الهالكة من ضمن المصاريف والنفقات الانتاجية المقبولة ضريبيا، بشرط أن يكون هذا الدين معدوما وناشئا عن ممارسة المنشأة لنشاطها وأن يتحقق خلال السنة السابقة لسنة التقدير مباشرة (2)، وشريطة توافر الشروط المنصوص عليها في الفقرة 6 من المادة 10 من مشروع القانون، وفي مقدمتها صدور حكم قضائي، إفلاس المدين أو إعساره، أو وفاته دون وجود تركة تكفي للتنفيذ عليها أو تقادم الدين، أو عدم قدرة المدين على تسديد ديونه رغم مطالبته بها وإثبات عدم وجود أية أموال لديه ومرور مدة لا تقل عن ثلاث سنوات على هذا الدين.

17. المصاريف العامة: إن هناك بعض المصاريف التي لم يتناولها أي نص ولكنها متعلقة بنشاط المكلف ، ومن اهم هذه المصاريف رسوم الهاتف والانارة والمياه والمطبوعات

(1) أنظر الفقرة 3 من المادة 11 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

(2) لطفي، أمين السيد احمد-الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية-المرجع السابق- صفحة (251)وما بعدها.

- الحيارى، عادل - الضريبة على الدخل العام- المرجع السابق- صفحة (328)وما بعدها.

ومصاريف السفر وما له من علاقة بإنتاج الدخل من غير ذلك ، ان هذه المصاريف تعد من قبيل النفقات في سبيل انتاج الدخل من الواجب تنزيلها من الوعاء الضريبي.

الأصل في مشروع القانون أن تتميز نصوصه بالوضوح والدقة والبساطة ،حتى لا تثير أية خلافات أو إشكاليات بين الإدارة الضريبية والمكلف بشأن أي نص من نصوص مشروع القانون حتى تتمكن السلطة الوطنية الفلسطينية من تشجيع الاستثمار الداخلي وان تكون قادرة على منافسة الدول المجاورة لاجتذاب الاستثمار العربي والاجنبي الى فلسطين وتحقيق العدالة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية ، إلا أننا نجد أن مشروع القانون جاء بمصطلحات فضفاضة في بعض الجوانب المتعلقة بالنفقات واجبة الخصم ، مثل المصاريف البيعية والتسويقية والتوزيع والادارية، وقد تعمل هذه المصطلحات على خلق إشكاليات لا تساعد في تسهيل العمل الضريبي.

إن العدالة الضريبية تقتضي السماح بتتزيل النفقات والمصاريف التي تكبدها المكلف في سبيل إنتاج الدخل، لأنه لولا هذه النفقات والمصاريف لما تحقق هذا الدخل ، وتتحقق هذه العدالة عندما تكون النفقات والمصاريف حقيقية ومن قبيل الاستغلال العادي وليس مصروفات رأسمالية ، وأن تكون في سبيل إنتاج الدخل وأن لا يكون مبالغاً فيها، وأن تكون قد أنفقت خلال السنة المالية موضوع البحث .

فيما يتعلق بنفقات التدريب والبحث العلمي فإنني اوصي بأن يتم استهلاكها على عدة سنوات بدلا من سنة واحدة ،وبالنسبة لمخصصات الديون المشكوك فيها فإن سلطة النقد الفلسطينية قد سمحت لجميع البنوك العاملة في فلسطين تكوين المخصصات الكافية لتغطية المخاطر التي تكتنف التسهيلات الائتمانية أو الديون سواء المخصصات العامة أو المخصصات الخاصة ، وأن يتم ربطها بنسبة معينة وفقا لتعليمات سلطة النقد ،الا أنه باعتقادي يتعين الأخذ

فقط بالمخصص الخاص لأنه يتم تحديده على أساس دراسة كل قرض على حدة ووفقاً للقواعد التي حددتها سلطة النقد ، والأخذ بأي مخصص آخر يترتب عليه استقطاع جزء من الأرباح وعدم إخضاعه للضريبة بحجة مواجهة التزامات ومخاطر محتملة على ديون يتم تسديد أقساطها وفوائدها وعمولاتها بانتظام ، وهذا لا يحقق العدالة الضريبية لخزينة الدولة لأن ذلك يحرمها من الحصول على حقها من الأرباح المستقطعة لغايات هذا المخصص ، أما بالنسبة للخسائر فإنني أرى ضرورة وضع سقف لتتزايد الخسائر المدورة للسنوات التالية بحيث لا يزيد التتزايد عن 50% من الدخل الخاضع وهو المعمول به في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 للحفاظ على حق الخزينة ، أما نفقات الضيافة فأرى ضرورة تعديلها بحيث لا تتجاوز 1% من الدخل الصافي بدلا من 3% باعتبارها نسبة عالية ، وفيما يتعلق بالديون المعدومة فإن الشروط التي وضعها المشرع الفلسطيني لتتزايد تلك الديون كافية وعادلة وتحافظ على حقوق الخزينة.

بشكل عام فإن مشروع القانون قد حقق عدالة ضريبية للمكلف ، وذلك عندما سمح للمكلف بتتزايدها من الوعاء الضريبي ، إلا أن هناك بعض التتزايد غير الملائمة ومثالها معدل النفاذ الطبيعي ، حيث أنه لا يوجد هناك مدة محددة لاحتساب معدل النفاذ للمحاجر والمناجم وهذا يؤدي إلى تهرب ضريبي ويؤثر بالتالي على خزينة الدولة .

المبحث الثالث : الاعفاءات الضريبية والعدالة الضريبية

بوجه عام يطلق مصطلح صافي الدخل للإشارة الى الدخل بعد استقطاع كافة التخفيضات المرتبطة بنفقات المشروع المباشرة وغير المباشرة باستثناء الاعفاءات التي تمنح بمقتضى القوانين الضريبية، في حين يطلق اصطلاح الدخل الخاضع الى ذلك الجزء من الدخل بعد استقطاع كافة التخفيضات المرتبطة بالنفقات التي يجوز خصمها والاعفاءات الضريبية ايضاً، ومن ثم فان الدخل الخاضع للضريبة " الوعاء الضريبي " هو عبارة عن صافي الدخل مطروحاً منه الاعفاءات الضريبية ⁽¹⁾، ويمكن تقسيم الإعفاءات الى إعفاءات شاملة وأخرى جزئية.

أولاً - الإعفاءات الشاملة :

انطلاقاً من مبدأ العدالة الضريبية يفترض في ضريبة الدخل التسوية في المعاملة بين جميع المطارح الضريبية وجميع الأشخاص دونما تمييز في تحمل اعباء الضريبة ، ذلك ان العدالة والمساواة عنصران متلازمان ويكمل أحدهما الآخر ويدعمه ⁽²⁾. ينص مشروع القانون على عدد غير قليل من الاعفاءات من ضريبة الدخل ، فاعفى بعض الفعاليات إعفاء كاملاً شاملاً او إعفاء جزئياً محدوداً ، وقد نصت المادة 7، 8 من مشروع القانون على بعض الاعفاءات الشاملة من ضريبة الدخل وعددها تعداداً حصرياً ، لا مجال للتوسع فيه ،ومن هذه الاعفاءات مايلي :

(1) لطفي ، امين السيد احمد - الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية - المرجع السابق - صفحة (281) وما بعدها .

(2) الدقر ، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (141) وما بعدها .

1 - الإعفاءات لاعتبارات اقتصادية :

يقصد من تقرير الإعفاءات الاقتصادية تشجيع أو توجيه بعض النشاطات الاقتصادية نحو الطرق التي تؤدي لتحقيق التقدم والازدهار الاقتصادي ، فقد يحجم بعض المكلفين عن بعض النشاطات الاقتصادية لقلّة الربح في هذه النشاطات أو ان الاستثمار فيها يتضمن بعض الأخطار الى غير ذلك من الأسباب التي تدفع بالسلطة السياسية لتقرير مثل هذه الإعفاءات التي تحقق بموجبها فلسفتها السياسية⁽¹⁾، إلا أن منح هذه الإعفاءات لا يحقق عدالة ضريبية لأنه يحابي بين أصحاب الدخل المختلفة وذلك بسبب طبيعة العمل وليس بسبب شخصية المكلف أو وضعه الضريبي ، حيث أن إعفاء دخل الصادرات أو الأرباح الرأسمالية أو الدخل الناجم عن الزراعة هو غير عادل مقارنة بأصحاب الدخل الأخرى الخاضعة للضريبة لأنه يشكل محاباة في الإعفاء لمصلحة المكلفين أصحاب الدخل المعفاة على حساب المكلفين الآخرين الذين لم يشملهم هذا الإعفاء ، وقد وردت مثل هذه الإعفاءات في مشروع القانون وفي قوانين أخرى ، وعلى أية حال فإن الإعفاءات الاقتصادية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تشمل ما يلي :

أ - فوائد الودائع لاجل ، وفوائد حسابات التوفير والجارية في البنوك ومراوحة العملاء في البنوك الإسلامية :

نصت الفقرة 2 من المادة 7 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة المفروضة "---- فوائد الودائع لاجل وفوائد حسابات التوفير والجارية في البنوك ومراوحة العملاء في البنوك الإسلامية " .

(1) الحباري ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (376) وما بعدها.

إن إعفاء هذه الفوائد والمراوحة يشجع المكلفين على ادخار أموالهم وإيداعها لدى البنوك وذلك من أجل استثمارها مباشرة أو إقراضها لمستثمرين آخرين ، ولزيادة الاستثمار لا بد من زيادة الادخار ⁽¹⁾، وذلك عن طريق إعفاء فوائد هذه الودائع من الضريبة.

لكن هذا التبرير لا يتفق واعتبارات العدالة الاجتماعية التي تعمل على توزيع الأعباء الضريبية توزيعاً عادلاً وإعادة توزيع الثروة بين الأفراد ، بل على العكس فإن هذا النوع من الإعفاءات المحابية لرأس المال يؤدي إلى زيادة تركز الثروة لدى مالكيها الحاليين ، في حين لا يتمتع عنصر الإنتاج المهم وهو العمل بمثل هذا الإعفاء ، كذلك فإن هذا الإعفاء يؤدي بنظرنا إلى نتائج غير منطقية أحياناً ⁽²⁾، مثلاً من حيث المعاملة بين الدخل الناشئ عن العمل والدخل الناشئ عن رأس المال .

٥٨٢١٩٠

ب- الدخل الناجم عن الزراعة :

نصت الفقرة 5 من المادة 7 من مشروع القانون على أن يعفى من الضريبة " الدخل الناجم عن الزراعة بما فيها البستنة والأشجار المثمرة وزراعة الخضروات المحمية والعادية وتربية الحيوانات والطيور والدواجن والنحل " .

يلاحظ من النص أن الإعفاء جاء مطلقاً وسواء كان الشخص فرداً أو شركة فإن الإعفاء يشملها، كما يعفي هذا النص الدخل الناجم عن الاستغلال الزراعي بكافة أنواعه من ضريبة الدخل ، ويشمل الإعفاء أيضاً ما يتعلق بالنتائج الزراعي سواء قام بالعمل المالك أو المستأجر .
يرر إعفاء الدخل الزراعي أن الملكيات الزراعية في فلسطين صغيرة نسبياً ، والنشاطات

⁽¹⁾ الهزيمة، رفاعي- الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن- المرجع السابق- صفحة (109) وما بعدها .

- السالم ، خليل - قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل - المرجع السابق - صفحة (97) وما بعدها .

⁽²⁾ الهزيمة ، رفاعي- الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن- المرجع السابق- صفحة (110) وما بعدها .

الزراعية تعتمد في معظمها على مياه الأمطار التي قد تتحسب في بعض السنين مما قد يلحق أضراراً فادحة بالمزارعين، كما أن الزراعة بطبيعتها لا تدر دخلاً كبيراً، مما يستدعي تشجيع هذا القطاع⁽¹⁾، إلا أنه يجب إخضاع كبار المزارعين (الاستثمارات الزراعية) للضريبة خوفاً من التهرب حتى لا يشكل ذلك محاباة لهؤلاء المزارعين على حساب الآخرين وبالتالي لا تتحقق العدالة الضريبية.

ج - أرباح صادرات المنتجات الزراعية و الصناعية:

نصت الفقرة 10 من المادة 7 من مشروع القانون على أنه يعفى من الضريبة " أرباح صادرات المنتجات الزراعية و الصناعية".

لقد أعفى مشروع القانون أرباح صادرات المنتجات الصناعية والزراعية من الضريبة، وتبرير هذا الإعفاء هو تشجيع القطاع الزراعي في الأراضي الفلسطينية والعمل فيها، وكذلك تشجيع الاستثمارات في القطاع الصناعي بوجه عام، أو من أجل الاستثمار في أوجه معينة في قطاعات معينة من الصناعة.

نلاحظ أن هذا النص جاء مخالفاً لمبدأ جغرافية الضريبة الذي لا يخضع الدخل المتأتي من خارج فلسطين، ورغم أن أرباح التصدير تكون لبضاعة جرى إنتاجها بالكامل في فلسطين، فقد جاء النص بإعفاء أرباح صادرات المنتجات الزراعية والصناعية من الضريبة.

إن من أجل اهتمام السلطة الوطنية الفلسطينية بتشجيع التصدير ليتمكن المصدرون من المنافسة في الأسواق الخارجية، كما أن زيادة التصدير كهدف من أهداف الاقتصاد الوطني تقضي بإعفاء أرباحها كاملة من الضريبة، ولأن يكون في هذا أي ضرر على الخزينة، ففائدة الاقتصاد الوطني من حيث زيادة الإنتاج وزيادة فرص الاستخدام وزيادة مكاسب البلد من

(1) الهزيمة، رفاعي - الأعباءات من الضريبة على الدخل في الأردن - المرجع السابق - صفحة (88) وما بعدها.

العملات الأجنبية أكبر بكثير من خسارة الخزينة العامة⁽¹⁾، إلا أن مشروع القانون حابي بين أصحاب هذه الدخول وأصحاب الدخول الأخرى ، وهذا يخل بالعدالة الضريبية.

د - الإعفاء من ضريبة الدخل في قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم 1 لسنة 1998 :
لقد منح المشرع الفلسطيني إعفاءات ضريبية لدخول نص عليها قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم 1 لسنة 1998 ، و قد جاء هذا الاعفاء منصبا على الأرباح التجارية والصناعية لتشجيع الانتاج المحلي و حمايته، و تشجيع الاستثمار والادخار و اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية و غير ذلك من الاعتبارات الاقتصادية، و هذه الاعفاءات الواردة في قانون تشجيع الاستثمار تنطلق من مبررات إنتاجية و اقتصادية⁽²⁾ .

الاستثمار يهدف الى تحقيق الربح سواء اتخذ شكل الاستثمار مصنعا أو مزرعة أو ملكية عقار او سندات او اسهم ، ومن اجل تشجيع الاستثمار فانه يحتاج الى مناخ ملائم للاستثمار يتحقق بتوفير العنصر الاقتصادي و السياسي و القانوني⁽³⁾.

الإعفاءات الضريبية على الاستثمار تحفز المستثمرين لتوظيف اموالهم في القطاعات الانتاجية، فإذا كانت هذه الاعفاءات لا تشكل حافزا إلا أنها بالتأكيد لا تشكل عوائق في طريق تدفق رؤوس الاموال الى النشاطات الانتاجية، فجميع التشريعات منحت المشروعات المبتدئة "اجازة ضريبية"⁽⁴⁾ .

وقد يؤخذ على هذه الاعفاءات انها تتناقض مع مبدأ عمومية الضريبة ، كما أنها وسيلة قانونية للتهرب من الضريبة، حيث ان القادرين فقط هم الذين يستفيدون من هذه الاعفاءات،

(1) السالم ،خليل - قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل - المرجع السابق - صفحه (22) وما بعدها .

(2) الهزيمة،رفاعي- الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن- المرجع السابق صفحة (115) وما بعدها.

(3) ابو جبارة ،هاني-ضريبة الدخل في الاردن، أهدافها وانجازاتها- المرجع السابق- صفحة (66)وما بعدها.

(4) ابو جبارة ،هاني-ضريبة الدخل في الاردن، اهدافها وانجازاتها- المرجع السابق- صفحة (71)وما بعدها.

مما يوسع الهوة ما بين اصحاب رؤوس الاموال الكبيرة - اصحاب الدخول المرتفعة - و اصحاب رؤوس الاموال الصغيرة والمحدودة وهؤلاء يمثلون الغالبية العظمى من المجتمع و بالتالي فان العدالة الاجتماعية المنشودة لا تتحقق بالصورة المطلوبة، كذلك هذه الاعفاءات تؤدي الى تخفيض ايرادات الخزانة العامة للدولة.

هـ - الأرباح الرأسمالية :

نصت الفقرة 1 من المادة 8 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة "الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات او اوراق مالية، بشرط ان لا يكون بصورة دورية و منتظمة او ان لا يكون من طبيعة عمله التجارة بذلك".

يهدف المشرع من وراء هذا الاعفاء تشجيع الاستثمار في العقارات و المباني و كذلك الاصول المنقولة والى تشجيع قيام الشركات المساهمة العامة على اختلاف انواعها اعتقادا منه بانها تخدم الاقتصاد الوطني، و من ثم تشجيع ذوي الادخار البسيط على توظيف اموالهم في هذه الشركات ،ونجد أن المشرع الفلسطيني عندما اعفى الأرباح الرأسمالية من الضريبة انه ابتعد عن نظرية الاثراء في تحديد الدخل.

ان اعفاء الأرباح الرأسمالية المتأتية من بيع العقارات والأبنية له مردود سلبي، إذ يحفز كثيرا من الأفراد الى استثمار اموالهم المدخرة في عقارات و أراضي غير منتجة اقتصاديا ، فباستثناء الأراضي التي ينشأ عليها ابنية سكنية او تستغل زراعيًا، فان الاقتصاد القومي ككل لا يستفيد منها، كما هو الحال عند استثمار المدخرات في قطاعات الصناعة والزراعة مثلا⁽¹⁾.

(1) ابو جبارة، هاني - ضريبة الدخل في الاردن، اهدافها واتجاهاتها- المرجع السابق- صفحة (33) وما بعدها.

ويترتب على حصول الافراد على دخل مجاني مضامين تتعلق بالعدالة الضريبية، حيث إن إعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة يزيد من سوء التوزيع بين دخول الافراد و ثروات فئات المجتمع، كما أن هذا الإعفاء فيه محاباة و امتيازاً لرأس المال على العمل، ويزيد من سوء التوزيع بين دخول الأفراد و ثروات المجتمع، و لا يساعد على تضيق الفجوة بينهما، إذ تتراكم دخول و ثروات بأيدي فئة قادرة مالياً على استثمار أموال معفاة من الضريبة⁽¹⁾.

2. الإعفاءات لاعتبارات اجتماعية :

يقصد المشرع من هذه الاعفاءات كفالة مستوى معين من المعيشة للمكلف وأسرتة بالقدر الذي يتوافق مع الفلسفة السياسية السائدة في المجتمع، ذلك إن عدم تقرير مثل هذه الاعفاءات يؤدي الى خضوع جميع المكلفين دون تمييز للضريبة بما فيهم الفقراء و صغار المكلفين، و هذا يؤدي الى عدم تحقيق مستوى المعيشة المرغوب بالنسبة لبعض المكلفين، و بالتالي عدم تحقيق العدالة الاجتماعية المطلوبة⁽²⁾.

خلافاً لمبدأ شمول الضريبة يعمد المشرع الضريبي في كثير من الحالات الى إعفاء عدد من الدخول و المؤسسات من الضريبة، و ذلك لاعتبارات اجتماعية أو إنسانية تنطلق من الطبيعة التضامنية للدولة الحديثة، و عليه سوف نتناول من الاعفاءات الواردة في مشروع القانون ما يلي:

أ - دخل الضرير أو المصاب بعجز أو إعاقة:

نصت الفقرة 9 من 7 من مشروع القانون على انه يعفى من ضريبة الدخل "دخل الضرير أو المصاب بعجز أو إعاقة تزيد عن 50% من دخله المتأتي من عمل يدوي أو وظيفة".

(1) ابو جبارة، هاني - ضريبة الدخل في الاردن، اهدافها وانجازاتها- المرجع السابق- صفحة (32) وما بعدها.

(2) الحباري، عادل - الضريبة على الدخل العام- المرجع السابق- صفحة (407) وما بعدها.

إن المشروع يسمح بإعفاء دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي الذي يحول كليا و بصفة دائمة بين الفرد و ممارسة أي مهنة أو عمل، فإن دخل هؤلاء معفي من الضريبة، شريطة أن يكون هذا الدخل ناجما عن عمل يدوي أو وظيفة لا عن دخل ناجم عن تجارة أو تأجير عقار أو أملاك منقولة تدر دخلا خاضعا للضريبة ،و قصد المشرع الضريبي من إقراره هذا النوع من الاعفاءات تشجيع هؤلاء المعاقين على العمل مهما كان نوعه ليتمكنوا من إعالة أنفسهم، و بخاصة إن إنتاجيتهم تقل عن أمثالهم من غير المعاقين، إضافة الى أن أصحاب العمل يحجمون أحيانا عن تشغيلهم بسبب وضعهم الصحي.

ب- رواتب التقاعد ومكافآت التوفير:

نصت الفقرة 4 من المادة 7 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة دخل "مكافآت التوفير ----الخ".

تعتبر رواتب التقاعد ومكافآت التوفير مكافأة يحصل عليها الشخص الطبيعي بصورة دورية تمتد بامتداد حياته وهي لا تمثل مكافأة عن خدمة حالية بل عن خدمة سابقة، و هي ناتجة عن تخصيص جزء من الدخل للاستعمال المستقبلي يقدم للجهة التي يفترض أن تلتزم بتقديم دفعات دورية مستمرة للموظفين عندما يصلون الى سن معينة، و يمكن القول بأنه نوع من الإعادة للمبالغ التي سبق أن دفعت من قبل الموظف خلال مدة خدمته قبل التقاعد، و يستبعد منه الدفعات المقطوعة التي تدفع على سبيل التعويض أو المكافأة كذلك الدفعات الاختيارية التي يمكن أن يدفعها المكلف بإرادته لمستخدميه⁽¹⁾.

هذه الرواتب والمكافآت تساعد الدولة على القيام بمسؤوليتها اتجاه مواطنيها، إذ لو لا وجود

(1) الهزيمة، رفاعي - الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن - المرجع السابق - صفحة (173) وما بعدها.

هذه الرواتب و المكافآت ستتولى الدولة ترتيب رواتب لهؤلاء الافراد من خزينتها العامة، و بالتالي فان ذلك سيشكل عبئا إضافيا الى الأعباء الأخرى التي تتولاها الدولة، وهذا الإعفاء يحقق عدالة ضريبية لأن هذه الرواتب والمكافآت تمنح للشخص بعد خدمته لمدة طويلة قلما يجد بعدها فرصة عمل مناسبة، وهذا الراتب أو المكافأة لا يحقق العناصر الأساسية لمعيشته بسبب ضآلته مع تكاليف الحياة المضطربة.

ج - مكافأة اعتزال الخدمة أو الوفاة أو تعويض إصابة العمل أو أية أموال مستلمة من تأمينات الحوادث و الصحة:

فقد نصت الفقرة 4 من المادة 7 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة----- تعويضات إصابة العمل أو أية مبالغ تدفع عند انتهاء الخدمة ----- و ما يستلمه المستحقون من حقوق المتوفى والأموال المستلمة من تأمينات الحوادث والصحة باستثناء أرباح صندوق الضمان الاجتماعي".

تعتبر هذه المبالغ المقطوعة التي يحصل عليها الشخص الطبيعي أو ورثته لمرة واحدة عن خدمة سابقة في حالة انتهاء الخدمة حيث أخذها المكلف عن سني عمره التي قضاها في العمل فأصبحت حياته عرضة لعدم الاستقرار، أو الوفاة أو التعويض عما لحق به من أذى نتيجة عمله، باستثناء أرباح صندوق الضمان الاجتماعي، وهذه المبالغ جميعها معفاة من ضريبة الدخل سواء دفعت من الخزينة العامة أو غيرها من الجهات في القطاع الخاص، لان الإعفاء ورد مطلقا، وهذا الإعفاء يقتصر حسب النص على المبالغ المدفوعة تعويضا لإصابة العمل أو انتهاء الخدمة أو بسبب الوفاة، و يعتبر في حكم التعويضات المعفاة من ضريبة دخل تلك التي تدفع لمنكوبي الحوادث و الكوارث الطبيعية.

كما أن هناك شركات قد تقوم بالتأمين على عمالها و موظفيها خوفا من تعرضهم لأي أذى أو إصابة أو لأي مرض خلال مزاولتهم لأعمالهم، فإن المبالغ المستلمة من تأمينات الحوادث و الصحة تكون معفاة من ضريبة الدخل باستثناء الأرباح التي يحققها صندوق الضمان الاجتماعي.

تبرير هذا الإعفاء أنه قلما يجد الموظف أو المستخدم عملا يتناسب وقدراته بعد فترة الخدمة الطويلة التي قضاها في العمل ،والمبالغ التي يستلمها قد لا تحقق العناصر الأساسية لحياته ومعيشته ،كما أنها تساعد الدولة للقيام بمسؤوليتها تجاه المواطنين، إذ لولا هذه المبالغ لتولت الدولة ترتيب رواتب لهؤلاء المواطنين من خزينتها العامة.

د - الأموال المستحقة من التأمين على الحياة :

نصت الفقرة 4 من المادة 7 على انه يعفى من الضريبة "---- الأموال المستحقة من التأمين على الحياة ----".

إن المبالغ التي يحصل عليها المكلف أو ذوهه من شركات التأمين لقاء أقساط التأمين على الحياة تكون معفاة من الضريبة حتى يتمكن المكلف أو ذوهه من العيش بكرامة، وتحقيق مستوى حياة كريمة ، وخوفا من قسوة الحياة أثر موت المكلف على من كان يعيلهم ، كما يخلي طرف الدولة من الالتزام لهؤلاء، وذلك بمساعدة الدولة على القيام بمسؤولياتها تجاه مواطنيها ، والسماح بتنزيل هذه الأقساط أو بتقاص جزء منها يعتبر من الوسائل التشجيعية التي تقدمها الدولة للمكلفين.

إلا أن الإعفاء المتعلق بالتأمين على الحياة يمكن بوجه عام أن يوجه إليه نقدا من حيث انه يؤدي بأصحاب الثروات الى القيام بتأمينات ضخمة، و يجدون في هذه الطريقة وسيلة للتهرب من الضريبة، و يؤدي الى تفويت أهم هدف من أهداف الضريبة و هو الحد من

التفاوت في الدخل و الثروات، و يمكن مواجهة ذلك بالتفويت على المكلف الذي يقصد من وراء هذا التأمين التهرب من الضريبة و ذلك بقيام المشرع بوضع حد معين لإعفاء أقساط التأمين على الحياة وما تجاوز هذا الحد يخضع للضريبة⁽¹⁾.

هـ - الإرث :

نصت الفقرة 3 من المادة 8 من مشروع القانون على أن يعفى من الدخل "الإرث و لا يعفى بعد ذلك الإراد السنوي للممتلكات الموروثة".

يمثل الإرث الصورة الطبيعية التي نظمها الشرع الإسلامي الحنيف لانتقال الأموال من الموروث الى ورثته الشرعيين، و هو ضرورة اجتماعية دعت إليها حياة التكافل الاجتماعي التي هي طبيعة الإنسان، كما أنه يحقق هدفا من أهداف الضريبة وهو الحد من التفاوت في الدخل والثروات ، والميراث شرعا هو ما يستحقه الوارث من نصيب محدد في تركة مورثه بعد إخراج الحقوق المتعلقة بها، وعليه فإن انتقال هذه التركة الى الورثة معفي من ضريبة الدخل ، والمشرع الفلسطيني أعفى الإرث من ضريبة الدخل المتحقق بعد أن يؤول الى الورثة وتصبح في ذمته فانه يخضع للضريبة.

3. الاعفاءات المانعة للازدواج الضريبي :

إن ظاهرة الازدواج الضريبي تؤدي الى فرض الضريبة الواحدة اكثر من مرة على مطرح واحد في فترة زمنية واحدة، و يتنافى هذا مع فكرة العدالة الضريبية، الأمر الذي دفع علماء المالية العامة إعطاء الازدواج الضريبي اهتماما كبيرا، و ذلك للتخفيف من وطأتها الشديدة و ما تضعه من عقبات في وجه المعاملات التجارية و المالية داخل الدولة وخارجها، وتحاول معظم التشريعات الضريبية تجنب الازدواج الضريبي فتقرر مثلا بعض الاعفاءات من

(1) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام- المرجع السابق- صفحة (426) وما بعدها.

ضريبة الدخل لتتلافى النتائج غير العادلة التي تنتج عن هذا الازدواج الضريبي، و يعتمد
المشرع الى تجنب هذا الازدواج إما عن طريق النصوص أو عن طريق الاتفاقيات الدولية
بين الدول⁽¹⁾.

وقد استخدم مشروع القانون مثل هذه الاعفاءات، حيث أورد عددا من الإعفاءات في مشروع
القانون ، ومن هذه الاعفاءات:

أ - إعفاء أرباح الأسهم: نصت الفقرة 3 من المادة 7 من مشروع القانون على أن يعفى من
الضريبة "أرباح الأسهم التي دفعت عنها ضريبة دخل مثل أرباح الشركات المساهمة العامة
والخاصة الموزعة على المساهمين".

أن أرباح الشركات بمختلف أنواعها مساهمة عامة أو خاصة تستوفي عليها ضريبة دخل
بنسبة ثابتة تختلف باختلاف نوع النشاط الذي تمارسه، و تعتبر هذه الضريبة المستوفاة على
هذا الوجه ضريبة نهائية لا يجوز ردها أو تقاصها، و حينما تقوم الشركة بتوزيع أرباح
على المساهمين تكون قد دفعت عنها ضريبة دخل، و حتى لا تفرض الضريبة مرة أخرى،
فقد جاء النص صراحة على إعفاء هذه الأرباح عند توزيعها على المساهمين⁽²⁾.

ب - تقاص ضريبة الأبنية و الأراضي :

تنص المادة 14 من مشروع القانون على انه "يتم تقاص ضريبة المسقفات المدفوعة من قبل
أي شخص في أية سنة عن الأبنية و الأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة
الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة
المستحقة عن تلك السنة للإيجار".

(1) الهزيمة، رفاعي - الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن - المرجع السابق - صفحة (199) وما بعدها.

(2) انظر الفقرة 3 من المادة 7 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

إن المشرع الفلسطيني يسمح للمكلف بأجراء تقااص المبلغ الذي دفعه كضريبة الأبنية و الأراضي عن أراضيهِ وأبنيتهِ التي يملكها إذا كانت مؤجرة، و يحصل من جراء ذلك على دخل ، حيث يسمح له بتزليل هذا المبلغ من مبلغ الضريبة المستحقة عليه من دخل البناية أو الأراضي بشرط أن لا يزيد مبلغ التقااص هذا عن كامل مبلغ الضريبة المستحقة عن تلك السنة للإيجار، و يفهم من هذا النص أن التقااص يتم من مبلغ الضريبة نفسه و لا تنزل من الدخل الخاضع للضريبة.

المشرع الفلسطيني شابه الاتجاهات الحديثة عندما قرر تقااص ضريبة الأبنية و الأراضي من ضريبة الدخل، حيث أن هذه الاتجاهات تعتبر الضرائب بكافة أنواعها استعمالا للدخل ، فليس دقيقا القول بان هذه الضريبة تعتبر من أعباء الدخل باعتبار أن المكلف لم يتكبدها في سبيل إنتاج الدخل، لأنها تدفع بعد تحقيق الدخل و لا علاقة لها بإنتاج الدخل، كما أنها تجبى من المكلف لتمول بها النفقات اللازمة لإشباع الحاجات العامة⁽¹⁾.

ج- تقااص الضريبة المخصومة بطريقة الحجز لدى المنبع:

تنص الفقرة (5 - ثانيا) من المادة 33 من مشروع القانون على انه "يتم تقااص أي مبلغ يخضم بموجب أحكام هذه المادة من الضريبة المفروضة على الدخل عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة".

إن المشرع الفلسطيني تبنى فكرة الحجز من المنبع في جبايته للضريبة المستحقة، و ذلك لما تتميز به من سرعة التحصيل والاقتصاد في نفقات الجباية، حيث يجب على كل شخص مكلف بدفع أي مبلغ الى غيره خاضع للضريبة أن يقوم بخصم مبلغ معين من مجمل المبلغ

(1) الحيارى، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (431) وما بعدها.

و يحجزها لديه، وان يقوم بتوريدها الى دائرة ضريبة الدخل خلال مدة معينة باعتبار هذا المبلغ المخصص دينا للحكومة مستحقا عليه و يحصل منه باعتباره من الأموال الأميرية⁽¹⁾. كما تنص الفقرة (1 - ثانيا) من المادة 33 أن كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر وما في حكمها أو أية دفعات أخرى خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة و تورد تلك المبالغ للمديرية .

وعليه فان كل مبلغ يخصم وفقا لنص الفقرة (1، 5 - ثانيا) من المادة 33 من مشروع القانون يجري تقاؤه من الضريبة المستحقة على المكلف الذي خصم منه ذلك المبلغ عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عن سنة سابقة أو لاحقة⁽²⁾، وهذا التقاؤ تـبرره اعتبارات العدالة حتى لا يدفع المكلف الضريبة مرتين، إحداهما لدى المنبع والأخرى فيما بعد لدى دائرة ضريبة الدخل، وهذا التقاؤ يؤدي الى تجنب الازدواج الضريبي.

د- رواتب و مخصصات الممثلين السياسيين :

نصت الفقرة 2 من المادة 8 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة "الرواتب و المخصصات التي تدفع للموظفين الدبلوماسيين غير الفلسطينيين الممثلين للبلدان الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل".

إن العرف المتبع لدى جميع دول العالم هو معاملة الهيئات الدبلوماسية الأجنبية معاملة خاصة، و ذلك بمنحهم امتيازات لتمكنهم من القيام بمهامهم التي أوفدوا من اجل تحقيقها، و الإعفاء من ضريبة الدخل هو أحد هذه الامتيازات، حيث جرى العرف على إعفاء الممثلين السياسيين من الضريبة، و قد اخذ المشرع الفلسطيني بهذا العرف و أعفى رواتب

(1) الهزيمة، رفاعي -الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن- المرجع السابق- صفحة (195) وما بعدها.

(2) انظر المادة 33 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

ومخصصات الدبلوماسيين من سفراء و قناصل و ملحقيين و سائر الموظفين الأجانب لدى هذه الهيئات من ضريبة الدخل، و اشترط المشرع أن يكون الإعفاء على أساس المعاملة بالمثل و ذلك بان تعفى الدول الأجنبية الهيئات الدبلوماسية الفلسطينية في بلادها من الضريبة، و هناك قيد آخر و هو أن هذه الرواتب و المخصصات التي يتقاضونها تكون لقاء قيامهم بعملهم الرسمي و الدبلوماسي، بحيث لا يمتد هذا الإعفاء الى غيرها من الدخول العادية، و بحيث إن هذا الممثل السياسي الأجنبي الذي يقوم بعمل تجاري أو صناعي داخل فلسطين ، فيجب أن يدفع عن دخله المتحقق من هذا العمل ضريبة دخل.

ثانيا - الاعفاءات الجزئية:

هذه الاعفاءات في معظمها ذات طابع شخصي اجتماعي القصد منها ضمان حد أدنى من المعيشة اللائق للفرد بحيث يترك له ما يحققه من دخول ضمن هذا الحد، و ذلك تخفيفا عن كل فرد بما يتناسب مع الاعباء الشخصية والعائلية الملقاة على عاتقه، والأساس الذي تقوم عليه هذه الاعفاءات هو المقدرة على الدفع، و بالتالي الرغبة بترك جزء من الدخل غير خاضع للضريبة، و ذلك ليحقق الحد الأدنى للمعيشة و ذلك في ضوء المفهوم التضامني الحديث للدولة التي تهدف الى تحقيق الحد الأدنى اللائق لمعيشة مواطنيها، و معظم التشريعات الضريبية حرصت على مبدأ إعفاء الحد الأدنى اللائق للمعيشة و الاعفاءات العائلية باعتبارها عنصرا أساسيا من عناصر تشخيص الضريبة وتطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية⁽¹⁾، و سنتناول في هذا المبحث الاعفاءات الآتية :

(1) الهزيمة، رفاعي - الاعفاءات من الضريبة على الدخل في الاردن - المرجع السابق - صفحة (216) وما بعدها.

1- الاعفاءات ذات الطابع الشخصي :

حيث أن الأشخاص الطبيعيين هم الذين يشكلون نواة المجتمع بوساطتهم يتم تحقيق أهداف المجتمع، و بالتالي فهم الأولى بالرعاية الاجتماعية على الدوام، وعلى أساس ذلك فقد منحهم المشرع الضريبي العديد من الاعفاءات الضريبية لتمكينهم من تحقيق المستوى اللائق من الحياة الكريمة، و سنتناول فيما يلي الاعفاءات الواردة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني و هي كما يلي:-

أ - الاعفاءات الشخصية و العائلية:

الاعفاءات الشخصية هي مبالغ محددة قانوناً تنزل عادة من الدخل الإجمالي عند احتساب الدخل الصافي الخاضع للضريبة، و يستفيد منها الافراد الطبيعيون دون الأشخاص الاعتباريين الذين يقيمون⁽¹⁾ في فلسطين، و لا تخضع إلا عن سنة التقدير، و حسب أحكام المادة 12 من مشروع القانون فإن المكلف لا يحصل على هذه الاعفاءات إلا إذا توافرت الشروط الآتية:

1- يجب أن يكون المكلف مقيماً في فلسطين خلال جزء من السنة السابقة لسنة التقدير، و المشرع لم يفرق بين المواطن الفلسطيني والأجنبي من حيث مدة الإقامة ، حيث يجب أن تكون مدة الإقامة ستة شهور مستمرة أو متقطعة⁽²⁾.

2- أما بالنسبة للإعفاء المتعلق بالزوجة، فيجب أن تعيش مع زوجها الممول، أو انه هو الذي

(1) شامية، احمد زهير، خالد الخطيب- المالية العامة - الطبعة الاولى - عمان - دار زهران للنشر والتوزيع -

1993- صفحة (196) وما بعدها.

(2) انظر المادة 2 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

يتولى أعاليتها وحده و لم يشترط أن تكون الزوجة مقيمة في فلسطين، وفي هذه الحالة يُمنح الزوج إعفاء زوجة⁽¹⁾.

3- أما بالنسبة للإعفاء المتعلق بالأولاد، فقد اشترط مشروع القانون أن يكون الأولاد دون سن الثامنة عشرة، و لم يشترط المشرع أن يكون الأولاد مقيمين في فلسطين ويعيشون مع والدهم، وأنه هو الذي يتولى إعالتهم والأنفاق عليهم، كما أن مشروع القانون لم يحدد عدد الأولاد ، ويتولى المكلف الأنفاق عليهم حتى بلوغ كل منهم سن الثامنة عشر عاما⁽²⁾.

ب - الإعفاء الخاص بالإعالة:

إن مشروع القانون سمح للمكلف المقيم في فلسطين بإعفاء عن كل شخص يكون من مسؤولية المكلف شرعا إعالته، سواء كان من الدرجة الأولى كالوالدين والأبناء أو من الدرجة الثانية كالأخ والأخت الذين لا دخل لهم، ويكون ملتزما به حسب الشريعة الإسلامية السمحة⁽³⁾، وسبب هذا الإعفاء أن الدولة تقوم بمساعدة كل فرد في المجتمع لا يقوى على كسب عيشه بسبب السن أو عاهة تقعده عن العمل، فإذا قام أحد المكلفين بالأنفاق على قريب هذه حالته فإنه ينوب عن الدولة ويعفيها من القيام بهذا العبء، وهذا الإعفاء يشجع على التكافل الاجتماعي، حيث يشجع المكلفين للإقبال على مثل هذا الإنفاق، وبشرط أن يثبت المكلف بأنه يتولى إعالة شخص أو أكثر وفقا لنص المشروع.

(1) انظر الفقرة 3، 8 من المادة 12 مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

(2) انظر الفقرة 3 من المادة 12 ، والمادة 13 من مشروع القانون .

(3) انظر الفقرة 3 من المادة 12 من مشروع القانون .

ج - الإعفاء من أجل الدراسة الجامعية:

نصت الفقرة 4 من المادة 12 من مشروع القانون "إعفاء لغرض التعليم في مؤسسات التعليم العالي المعترف بها بقيمة 2500 دينار لكل فرد من العائلة باستثناء من حصل على منحة".
أن مشروع القانون سمح للمكلف لغرض التعليم بتزيل 2500 دينار عن كل فرد من أفراد العائلة، ومنح هذا الإعفاء للشخص الطبيعي دون المعنوي، وأن يكون الطالب ملتزماً بإحدى مؤسسات التعليم العالي المعترف بها⁽¹⁾، ويستثنى هذا الإعفاء كل من حصل على منحة، كما أن المشروع لم يضع قيداً لعدد الطلاب الذين سيضمحلهم هذا الإعفاء، وهذه النفقات مقبولة باعتبارها وسيلة تشجيعية على إكمال الدراسات العليا، إلا أن الانتقاد في هذا هو التوسع في منح هذه الاعفاءات ولم يقيد بها بعدد الأفراد أو الطلاب، كما أن المشرع لم يهتم بتحديد عدد سنوات الدراسة التي ينزل عنها هذا الإعفاء، وترك الباب مفتوحاً للتهرب، واشترط المشرع تقديم المستندات اللازمة.

2- الاعفاءات الجزئية المتفرقة:

و هناك إعفاءات جزئية متفرقة في مشروع القانون سنوردها فيما يلي:

أ - إعفاء الدخل المكتسب :

نصت الفقرة 2 من المادة 12 من مشروع القانون على "إعفاء بنسبة 35% من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت وما في حكمها التي يدفعها القطاع العام و قطاع المنشآت غير الهادفة للربح و القطاع الخاص".

إن ضريبة الدخل تفرض على جميع الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت التي يتقاضاها

(1) انظر الفقرة 4 من المادة 12 من مشروع القانون .

الموظفون والعمال من أي جهة كانت لقاء عملهم ، والمشرع الفلسطيني قد راعى الدخول الناجمة عن العمل وحده وعاملها معاملة اقرب الى التسامح، وذلك عندما سمح بتنزيل أو إعفاء مقداره 35% من الرواتب و الأجور والعلاوات والمكافآت وما في حكمها، وقصد المشرع من هذا الإعفاء الجزئي للرواتب والأجور وما في حكمها الى التسامح مع دخل العمل، إضافة الى تضيق الفجوة ما أمكن بين ذوي الدخول المحدودة -الرواتب و الأجور العادية مثلا - و ذوي الدخول العالية - أعضاء مجالس الإدارة و أمثالهم من كبار المسؤولين الفنيين و غيرهم-.

ب - إعفاء إيجار السكن ، و إعفاء شراء أو بناء المساكن :

نصت الفقرة 5 من المادة 12 من مشروع القانون على "إعفاء الإيجار لمسكن المقيم و من يعيل بحد أقصى 1800 دينار في السنة"، كما نصت الفقرة 6 من المادة 12 من مشروع القانون على "إعفاء شراء أو بناء المساكن بقيمة ثلاثة آلاف دينار" .

أن مشروع القانون منح المكلف إعفاء ضريبيا جزئيا من بدل إيجار المسكن الذي يدفعه الشخص المقيم عن البيت المستأجر الذي يسكنه وعائلته أو من يعيلهم⁽¹⁾، على أن لا يتجاوز هذا الإعفاء من بدل الإيجار للمسكن بحد أقصى 1800 دينار في السنة، كما منح المكلف إعفاء جزئيا من تكلفة شراء أو بناء مسكن للمكلف وأسرته ، وعلى أن لا يتجاوز هذا الإعفاء أيضا كحد أقصى 3000 دينار ، وذلك تشجيعا للمكلف في بناء مسكن له ، لكن هذا الاعفاء يجب أن يكون لمرة واحدة فقط ، وبخلاف ذلك فإنه يؤدي الى تهرب كثير من المكلفين عن طريق شراء أو بناء مساكن عالية التكاليف والاستفادة من تنزيل كلفتها بصورة دورية.

(1) انظر الفقرة 3 من المادة 12 من مشروع القانون .

ج - التبرعات لمقاصد خيرية و إنسانية :

نصت الفقرة 3 من المادة 10 من مشروع القانون على انه يسمح بتنزيل "التبرعات لصناديق الزكاة و الجمعيات الخيرية و الجمعيات غير الهادفة للربح و المسجلة رسميا في السلطة الفلسطينية بحيث لا تزيد 20% من صافي الدخل الخ"، إن المشرع سمح بتنزيل التبرعات إذا دفعت لمؤسسات وجمعيات غير هادفة للربح والمسجلة رسميا في السلطة الوطنية الفلسطينية، وعلى أن تدفع خلال السنة السابقة لسنة التقدير كتبرع للجهات المذكورة على أن لا يتجاوز الإعفاء 20% من صافي الدخل .

يشترط النص لهذا الإعفاء أن يحقق المكلف دخلا خاضعا ، وان يتم دفع هذه التبرعات في فلسطين، ويقصد من إنفاقها النواحي الخيرية و الإنسانية، وقصد المشرع من هذه الاعفاءات أن المكلف كونه عضوا في المجتمع يقع على عاتقه واجبات عديدة تجاه هذا المجتمع، وذلك بان يقدم جزء من دخله في وجوه الخير والإحسان إذا كان موسرا ، و بالتالي يخفف من الفوارق بين الأغنياء والفقراء ، وتحقق العدالة الضريبية كون هذه التبرعات تخفف العبء عن الدولة التي هي ملزمة بتحقيق الرفاهية كما وتقوي أواصر المجتمع .

د - المعالجة الطبية :

نصت الفقرة 7 من المادة 12 من مشروع القانون على إعفاء جميع المبالغ التي يدفعها المكلف المقيم في فلسطين عن نفسه أو أي شخص ممن يعيلهم لقاء معالجتهم الطبية من ضريبة الدخل على أن لا تزيد هذه المبالغ المعفاة عن قيمة الدخل الخاضع للضريبة.

نص الفقرة بهذه الصورة قد ينجم عنه نتائج لا تتفق وقصد المشرع، حيث أن المستفيدين من هذا الإعفاء هم الموسرون ، أما الطبقات الفقيرة أو حتى المتوسطة فان أوضاعهم المالية لا تمكنهم من إجراء هذه المعالجات الطبية في المستشفيات الخاصة عالية الكلفة أو في الخارج،

حيث يعتمدون في الغالب على التأمين الصحي لدى وزارة الصحة، و بالتالي لا تحصل هذه الطبقات - الفقيرة و المتوسطة - على مثل هذا الإعفاء، ولتحقيق العدالة الضريبية يجب تحديد سقف للمعالجة الطبية .

هـ - إعفاء (تنزيل) نسبة من الضريبة لمن يدفعها في الربع الأول من السنة، وكذلك المستردات من الضرائب نتيجة لتسوية أوضاع في سنوات سابقة:

نصت الفقرة 2 من المادة 19 من مشروع القانون على انه "يمنح الشخص الذي قدم الإقرار خلال المدة القانونية المنصوص عليها في هذه المادة ودفع الضريبة المستحقة عليه بتنزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول التالي لانتهائها، و الحق بتنزيل 4% منها إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لانتهاء السنة نفسها، والحق بتنزيل 2% إذا كان الدفع خلال الشهر التالي لانتهاء هذه السنة".

وقد هدف المشرع من هذا الإعفاء تشجيع المكلفين على دفع ما عليهم من ضرائب مستحقة دون تأخير لتوفير الأموال اللازمة للخزانة العامة لتتمكن من مواجهة النفقات العامة.

أما بخصوص المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع سنوات سابقة، فقد نصت الفقرة 8 من المادة 7 من مشروع القانون على انه يعفى من الضريبة "المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع في سنوات سابقة".

فان المبالغ التي دفعت بالزيادة على حساب ضريبة الدخل لصالح المكلف فله الحق في استردادها، و أن تكون هذه المبالغ المستردة معفاة من ضريبة الدخل، و ميرر هذا الإعفاء تشجيع المكلفين الالتزام بدفع الضريبة في مواعيدها المحددة، و حتى تتمو الثقة ما بين الإدارة الضريبية و المكلف، بحيث أن الإدارة الضريبية لا تأخذ إلا الضريبة المستحقة لها بموجب أحكام القانون، و أية مبالغ دفعت بالزيادة ترد للمكلف .

يشترط لكي يحصل المكلف على هذا الإعفاء أن يقدم المكلف إقراراً ضريبياً وصحيحاً يتضمن أرباحه و دخله الخاضع للضريبة، ودفع مبلغ الضريبة التي استحققت عليه فعلاً، وان يكون هناك درجة ثقة عالية بهذا الإقرار من قبل الإدارة الضريبية ،وعليه فان المكلف يستحق مثل هذا الإعفاء وينزل مبلغ الزيادة المستحقة للمكلف من دخله الخاضع للضريبة.

إن العدالة الضريبية تقتضي منح المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة في مواعيدها إعفاء ضريبياً لتمييزهم عن المكلفين غير الملتزمين ، حتى يشعر المكلف الملتزم بالامتياز الذي منح له نتيجة التزامه بدفع الضريبة بمواعيدها .

إن مشروع القانون قد نص على إعفاءات ضريبية وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو لتحقيق العدالة الضريبية ، إلا أن هناك إعفاءات قد لا تحقق العدالة الضريبية لأنها تحابي بين المكلفين كما هو الحال في الاعفاءات التي منحت لاعتبارات اقتصادية مثلاً، حيث أن هدف هذه الاعفاءات تشجيع وتوجيه الاستثمار ، وهناك إعفاءات تهدف الى تحقيق العدالة الضريبية كالإعفاءات المانعة للازدواج الضريبي والإعفاءات الجزئية وبعض الاعفاءات الاجتماعية التي تراعي الظروف الاجتماعية والشخصية والمقدرة التكليفية للمكلف .

من خلال ما سبق يتبين لنا أن حجم الاعفاءات الممنوحة للمكلفين كبيرة جداً سواء ما تعلق منها لغايات اقتصادية أو اجتماعية مما يؤثر بصورة سلبية على الإيرادات الضريبية وتحقيق العدالة بالنسبة لخزينة الدولة ،مما يتطلب إعادة النظر في إخضاع الأرباح الرأسمالية على اختلاف أنواعها مع التمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين ، وخاصة ما تعلق بأرباح الأسهم والفوائد ،إضافة الى توسيع قاعدة التكليف الضريبي بتبني معايير فرض الضريبة الثلاثة " الإقليمية ، الإقامة ، الجنسية " لتحقيق السيادة

الضريبة ، وجعل الخضوع للضريبة هو الاصل والاعفاء هو الاستثناء ، كما يتطلب ذلك أيضا تخفيض الاعفاءات الشخصية والعائلية وإعادة النظر فيها.

المبحث الرابع : معدلات الضريبة و العدالة الضريبية

بعد البحث في مصادر الدخل التي تخضع للضريبة، والمصاريف والنفقات والتنزيلات للأعباء العائلية التي يجري تنزيلها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة، والذي تُفرض عليه سعر الضريبة ومقدارها، يعمل المشرع الضريبي على تحديد سعر الضريبة من فترة لآخرى، اذ يراعي مستوى المعيشة ، او بمعنى اخر مستوى الاسعار ، وخطط الدولة المالية والاقتصادية وفقاً للموازنة العامة للدولة، وحجم نفقاتها، وغالباً ما يتم اعتبار الاهداف الاجتماعية والاقتصادية في تحديد سعر الضريبة الواجب فرضه على الدخل الخاضع للضريبة ،وسيتطرق البحث في هذا الجزء من الدراسة الى معدل الضريبة في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ومدى عدالة هذا المعدل وفقاً لمعايير مختلفة.

يحدد مبلغ الضريبة الواجب دفعه من المكلف ، بتطبيق معدل " او سعر" الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف ، ويتم تحديد وعاء الضريبة بعد مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للأفراد المقيمين في الدولة ، وان من اهم الامور التي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية هو تطبيق معدلات او اسعار ضريبية مختلفة ، و قد ميزت التشريعات الضريبية بين انواع مختلفة من المعدلات الضريبية، منها مايلي :-

أولاً : المعدل المحدد و المعدل المطلق :

تحدد التشريعات الضريبية معدل الضريبة بشكل مسبق، بحيث يعرف المكلف سلفاً النسبة المئوية التي يخضع لها، و قد يترك هذا المعدل مطلقاً، بحيث لا يمكن تحديده إلا بعد تحقيق

الضريبة وجبايتها فعلا، ويعود هذا التنوع الى أسلوب فرض الضريبة (1) .

ثانيا : اختلاف معدل الضريبة باختلاف مصدر مطرحها :

وذلك من حيث ضرورة التميز بين انواع الضرائب حسب مصادر المطارح التي تتناولها هذه الضرائب، فالدخل الناتج عن رأس المال مثلا اكثر ثباتا واضطرادا واقل جهدا وخطرا من الدخل الناتج عن العمل، ولذا يجب أن تكون الضريبة المفروضة على دخل رأس المال اشد وطأة من الضريبة على دخل العمل.

ثالثا : المعدل الثابت و المعدل المتصاعد :

معدل الضريبة الثابت (الضريبة النسبية) هو فرض نسبة "سعر" ثابتة على الوعاء الضريبي مهما كان حجمه، فالنسبة المقطوعة ثابتة لا تتغير بتغير الوعاء ، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء أكان المطرح الضريبي كبيرا أم صغيرا و سواء كان المكلف فقيرا أم غنيا ، و تزداد حصيلة الضريبة نفسها التي تزيد بها مقدار وعائها (2).

وقد دافع أنصار الضريبة النسبية عنها باعتبار انها تحقق العدالة بين المكلفين، وتمتاز بالبساطة ويسهل تحققها وجبايتها(3)، الا ان المعدل الثابت لا يحقق العدالة الضريبية ولا يتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف ،اذ يفرض بنسبة ثابتة على الدخل مهما كانت قيمته، وسواء كان المكلف من أصحاب الدخول الصغيرة أو الكبيرة ، وفي هذه الحالة تقتطع

(1) شامية، أحمد زهير ، خالد الخطيب- المالية العامة- الطبعة الاولى - عمان - دار زهران للنشر والتوزيع - 1993- صفحة (170) وما بعدها.

- الدقر، رشيد - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (92) وما بعدها .
- البطريق، يونس احمد - اصول الانظمة الضريبية - الطبعة الاولى - الاسكندرية - المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر - 1966- صفحة (149) وما بعدها .

(2) لطفي، علي - إقتصاديات المالية العامة - القاهرة - مكتبة عين شمس - 1983/1982 - صفحة (113) وما بعدها.

(3) البطريق، يونس احمد - اصول الانظمة الضريبية- المرجع السابق - صفحة (150) و ما بعدها.

الضريبة على الدخل المنخفض جزء اساسيا من الحاجات الأساسية للمكلف ، أما بالنسبة للدخول المرتفعة فتقتطع الضريبة جزء من المبالغ المخصصة للحاجات الكمالية للمكلف، وعليه يمكن القول بان التضحية لدى الفقير اكثر منها لدى الغني أو المقدر.

طبق المشرع الفلسطيني الضريبة النسبية على الدخل الخاضعة للضريبة، وخصوصا دخول الأشخاص الاعتباريين و ذلك كما يلي⁽¹⁾:

- أ- نسبة 10% على الدخل المتأتي لأحد القطاعات الصناعية أو الفنادق أو المستشفيات.
 - ب- نسبة 15% على الدخل المتأتي من الشركات المساهمة الخاصة والعامة الأخرى.
 - ج- نسبة 20% على الدخل المتأتي من البنوك أو شركات التأمين أو الصرافة أو الوساطة.
- يعتقد معارضو هذه الضريبة بان عدالتها غير حقيقية، ولاتحقق إلا مساواة حسابية ، وليس عدالة حقيقية ، فالعدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة بل على المساواة في التضحية⁽²⁾.
- أما المعدل المتصاعد (الضريبة التصاعدية) وهي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير قيمة مطرح الضريبة ، وبحيث يرتفع كلما زادت قيمة هذا مطرح ،حيث ان معدل الضريبة يختلف باختلاف قيمة مطرح الضريبة، وتزداد بالتالي حصيللة الضريبة بنسبة اكبر من نسبة تزايد قيمة مطرح الضريبة ، وتعود أسباب استخدام التصاعد الضريبي الى التزايد المستمر والسريع في النفقات العامة للدولة، فمما لاشك فيه ان حصيللة الضريبة التصاعدية تكون اكثر وفرة من غيرها من الضرائب، وكذلك وجود تفاوت كبير في توزيع الدخل القومي بين الافراد في المجتمع الواحد⁽³⁾.

(1) انظر الفقرة ثانيا من المادة 16 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

(2) شامية ،احمد زهير ، خالد الخطيب- المالية العامة- المرجع السابق- صفحة (171) وما بعدها.

(3) لطفي ،علي - اقتصاديات المالية العامة- المرجع السابق- صفحة (117) وما بعدها .

يمكن أن يتم التصاعد في الضرائب بإحدى طريقتين وهما التصاعد الظاهر والتصاعد المستتر.

أولا : التصاعد الظاهر:

يقصد بالتصاعد الظاهر أن يتفاوت سعر الضريبة تبعا لتفاوت قيمة الوعاء المفروض عليه الضريبة⁽¹⁾، و ينص مشروع القانون صراحة على أسعار متفاوتة تزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، و يمكن أن يتم التصاعد الظاهر بأكثر من طريقة :

1- التصاعد بالطبقات (التصاعد الإجمالي):

يقصد به تقسيم المادة الخاضعة للضريبة الى عدة طبقات تبدأ كل طبقة من الصفر، وتنتهي عند حد معين، و يزداد كلما انتقلنا من طبقة لأخرى، و يفرض على كل طبقة سعر خاص يزداد كلما انتقلنا من طبقة لأخرى، وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في التطبيق ، ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تعالج تفاوت الدخول داخل الطبقة الواحدة، حيث أن التصاعد لا يتحقق إلا عند الانتقال من طبقة لأخرى أعلى، وهذا يعني أن الضريبة التصاعدية تصبح نسبية بالنسبة للمكلفين الذين تقع دخولهم داخل طبقة واحدة⁽²⁾.

2.التصاعد بالشرائح (الأجزاء):

يقصد به تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدد من الشرائح المتساوية أو غير متساوية، ويقرر على كل شريحة سعرا يتصاعد كلما انتقلنا من شريحة الى أخرى أعلى منها، ويتلافى الأسلوب الحالي في التصاعد العيب الموجود في طريقة التصاعد بالطبقات، وهو أنه

(1) المحجوب، رفعت - المالية العامة، النفقات العامة و الإيرادات العامة - المرجع السابق - صفحة (308) وما بعدها .

- هويدي، عبد الجليل-المالية العامة-الطبعة الثانية -دار الفكر العربي- 1983- صفحة (278) وما بعدها .

(2) لطفي، علي - اقتصاديات المالية العامة- المرجع السابق- صفحة (122) وما بعدها .

في حالة زيادة الدخل بمقدار معين يترتب عليه الانتقال الى شريحة أعلى، فان ما يدخل في الشريحة الأعلى فقط هو الذي يخضع للسعر ارتفاعا في هذه الشريحة، أما باقي الدخل فانه يستمر في الخضوع للسعر الأقل، و تعد طريقة التصاعد بالشرائح اكثر أساليب التصاعد الفنية تطبيقا في العمل⁽¹⁾.

تحقق طريقة التصاعد بالشرائح عدالة ضريبية أفضل، كما وتحقق حصيلة غزيرة، وذلك بزيادة الأسعار التي تختص بالشرائح التي تزيد على المستوى المناسب لتوزيع الدخل⁽²⁾.

3. التصاعد بالنزول (الضريبة التنازلية):

ويمكن تعريفه بان التصاعد منظور اليه في تصاعده نظرة عكسية، أي من ذروته إلى بدايته وذلك عن طريق تخفيض سعر الضريبة كلما تناقص دخل المكلف، و تهدف هذه الطريقة من تحديد السعر المطبق إلى البحث عن المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف⁽³⁾.

ثانيا: التصاعد المستتر :

يعني أن تكون الضريبة في ظاهرها ضريبة نسبية، و لكنها تكون في حقيقتها ضريبة تصاعدية، ويأتي التصاعد ليس عن طريق الارتفاع بسعر الضريبة مع ازدياد كمية الثروة -ذلك أن هذا السعر يكون واحدا- بل عن طريق التحكم في وعاء الضريبة، أي عن طريق التحكم في المقدرة التكاليفية للمكلف، و هو ما يتم بشكلين هما⁽⁴⁾:

1- فرض الضريبة بمعدلات مختلفة من شرائح الدخل ، وذلك بأن تحدد سعرا واحدا

(1) حشيش، عادل احمد - أساسيات المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (173) وما بعدها

(2) الحيارى، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (500) وما بعدها

(3) حشيش، عادل احمد - أساسيات المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (174) وما بعدها

(4) شامية، احمد زهير ، خالد الخطيب - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (175) وما بعدها.

- المحجوب، رفعت- المالية العامة- النفقات العامة والإيرادات العامة- المرجع السابق- صفحة (309) وما بعدها.

للضريبة ثم يقسم مطرح الضريبة الى شرائح، و تحدد معدلات مختلفة من كل شريحة تخضع وحدها للضريبة، و ميزة هذه الطريقة أنها تراعي نوعا معينا من الدخل هي الدخل الصغيرة، ذلك إن السعر الضريبي الاسمي لا يتغير إلا في حالة تطبيقه على الأوعية التي يتناقص فيها الإعفاء تدريجيا حيث يطبق سعر الضريبة الفعلي، أما الشرائح العليا فلا تتمتع بالإعفاء بل يسري عليها السعر الضريبي الاسمي⁽¹⁾.

2-إعفاء حد أدنى لازم لمعيشة المكلف من وعاء الضريبة بالنسبة لكل المكلفين، على أن تفرض الضريبة بمعدل واحد، و تتميز هذه الطريقة بالوضوح و سهولة الفهم. المعدل المتصاعد يحقق العدالة الضريبية لأنه مرتبط بتحقيق المساواة في التضحية ، ويجب أن يكون التصاعد متناسبا ومقدرة كل مكلف بحيث أن يتساوى الجميع في تحمل أعباء الضرائب ، كما انه يراعي ظروف المكلف الشخصية .

وقد طبق المشرع الفلسطيني التصاعد بالشرائح على دخول الافراد كما يلي⁽²⁾:

عن كل دينار من أل 5000 دينار الأولى 5 % .

عن كل دينار من أل 5000 دينار الثانية 10 % .

عن كل دينار من أل 10000 دينار الثالثة 15 % .

وما زاد عن ذلك بقيمة 20 % .

أي أن الضريبة التصاعدية تقف عند حد 20 % بعد أن يصل الدخل الى مبلغ 20000

دينار ، وأي دينار بعد 20000 يخضع للضريبة بنسبة 20 % .

(1) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (502) وما بعدها .

(2) انظر الفقرة اولا من المادة 16 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

كان هناك خلاف بين انصار الضريبة النسبية وانصار الضريبة التصاعدية حول افضلية كل منهما، وانتهى الخلاف لصالح الضريبة التصاعدية الذي اصبح متبعا في جميع البلدان تقريبا، لأنه يلعب دورا حاسما في مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويستند الى مبدأ العدالة في التكاليف الذي تطور من المساواة الحسابية الى المساواة في التضحية، وتقوم فكرة الضريبة التصاعدية على ان الضريبة يجب ان تكون متناسبة واقتدار كل مكلف، إضافة الى أن الجميع يجب ان يتساووا في تحمل اعباء الضرائب ، وبحيث تكون التضحية متساوية⁽¹⁾.

يجمع الاقتصاديون على اعتبار الضريبة التصاعدية على الدخل أكثر عدالة من الضريبة النسبية وذلك للأسباب الآتية⁽²⁾:

1- لان المنفعة الحدية لوحدات الدخل تقل عادة كلما زاد هذا الدخل، ولذلك اذا اقتطعت الضريبة مقدارا من الدخل يتناسب معه، فان التضحية التي يتحملها اصحاب الدخل الصغيرة تعتبر اكبر من تلك التي يتحملها اصحاب الدخل المرتفعة.

2- لان مقدرة أصحاب الدخل المرتفعة على تنمية ثروتهم ودخلهم اكبر عادة من مقدرة أصحاب الدخل المتواضعة على ذلك، وعليه يجب ان يصحح هذا الوضع بواسطة الضريبة التصاعدية.

3- لان عبء الضرائب غير المباشرة انتقل نسبيا على أفراد الطبقات المتواضعة منه على أفراد الطبقات المرتفعة او الميسورة، مما يحتم استخدام الضريبة التصاعدية على الدخل لإعادة التوازن في توزيع الأعباء.

(1) عواضة، حسن -المالية العامة - المرجع السابق -صفحة (451) وما بعدها .

(2) عبد الله ، منيس اسعد - اقتصاديات المالية العامة - الطبعة الثانية - القاهرة - دار المعارف بمصر -1966- صفحة (257) وما بعدها .

ونلاحظ أنه إذا كانت العدالة الضريبية تقضي بضرورة فرض السعر التصاعدي، إلا أنها لا تعين على تحديد معدل التصاعد الملائم ، فلا يمكن الاستناد الى اساس علمي سليم عند تقريرو السعر الواجب تطبيقه على شرائح الدخل المختلفة.

الدرجة التي يقف عندها التصاعد الضريبي:

إن سعر الضريبة هو النسبة المقطوعة من الوعاء الخاضع للضريبة، هذا الوعاء الذي يعتمد على مقدار الدخل القومي لانه اصل الوعاء، و لا يمكن للضريبة أن تغترف من وعائها الى مالانهاية بحيث تستغرق كل الدخل القومي ذلك ان الدخل هو مصدر استهلاك المكلف وادخاره، وعليه لا بد ان يقف التصاعد الضريبي عند الحد الذي يدع للجماعة المبالغ التي يمكن بوساطتها إشباع الحاجات الاستهلاكية و تجديد الثروة القومية وتمويل الاستثمارات اللازمة، والدخل القومي يمثل بعد طرح المبالغ اللازمة للاستهلاك و تجديد الثروة و تمويل الاستثمارات، السلم الذي تتحرك عليه الضرائب ارتفاعا وانخفاضا حسب الظروف الخاصة بكل بلد، ولكنه يمثل الحد الاعلى الذي يمكن الوصول اليه، اما اذا تجاوزه فان ذلك سيؤدي الى نتائج اقتصادية و اجتماعية و نفسية ضارة (1).

كما أن الدرجة التي يقف عندها التصاعد الضريبي تختلف باختلاف الزمان والمكان والظروف والأحوال والمقدرة التكاليفية للمكلف ، ففي حالة الرخاء والازدهار الاقتصادي فان المعدل الضريبي يجب أن يكون عاليا وذلك لامتناس فائض الأموال لتلبية حاجات الدولة لمواجهة الالتزامات المترتبة عليها، ولمحاولة تضيق الهوة بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة، أما في حالة الكساد والركود الاقتصادي فالمعدل الضريبي

(1) الحيارى، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (504) وما بعدها

يجب أن يكون منخفضا وذلك لتشجيع الاستثمار من أجل تحقيق الرخاء وهذا يؤدي الى زيادة تشغيل الأيدي العاملة ، وكذلك للحيلولة دون هجرة رؤوس الأموال للخارج.

إذا قلنا بان الضريبة لا يمكن ان تتجاوز نسبة معينة من الدخل القومي، فانه من الصعوبة تحديد هذه النسبة التي يمكن القول بانها تمثل حدود الطاقة الضريبية - قدرة المجتمع على دفع الضرائب -، وعلى أية حال يتوقف الحد الاعلى لسعر الضريبة على عدة امور هي (1) :

1- الفلسفة السياسية التي تعتقها السلطة الحاكمة، فاذا كانت الدولة تعتق فلسفة فردية محافظة تؤمن بالفرد كأساس لها و لا تؤمن باي تدخل من حيث اعادة توزيع الدخل او تعتق فلسفة معتدلة تهدف الى تقليل التفاوت في الدخل عن طريق فرض الضريبة على الدخل المرتفعة، لتقليل الفجوة بين الدخل الدنيا و العليا.

2- أهمية تحديد المستوى المناسب لتوزيع الدخل ، لأنه يؤثر في تصاعد السعر الضريبي، و تحديد الحد الذي يجب ان يقف عنده، ومسألة تحديد هذا المستوى يعود بالطبع الى السلطة السياسية الحاكمة.

3- ثقة المحكومين بالسلطة السياسية الحاكمة، هذه الثقة تلعب دورا مهما في قدرة تلك السلطة على فرض الضرائب، و تصاعد سعرها.

4- ان الوعي الضريبي يلعب دورا مهما لينتقل أفراد المجتمع الضريبة. ان تعيين النسبة التي يمكن استقطاعها من الدخل القومي كضريبة والتي اذا استقطع اكثر منها أدى ذلك الى تجاوز الطاقة الضريبية، وبالتالي الى نتائج اقتصادية و اجتماعية غير مرغوب فيها، و الواقع أن ذلك يعتمد على تقدم علم الإحصاء، حيث أن بتقدمه يمكن معرفة المبالغ

(1) الحباري، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (506) وما بعدها

اللازمة للاستهلاك القومي ، وتجديد الثروة القومية و تمويل الاستثمارات الجديدة، و المتبقي يمكن اعتباره الحد الاعلى الذي يمكن اغترافه بواسطة الضرائب.

أن التصاعد الضريبي يحقق العدالة العمودية للضرائب، ذلك لأنه يميز بين أصحاب الدخل المتفاوتة، فنجد أن أصحاب الدخل المرتفعة يتحملون عبئا ضريبيا أكبر من أصحاب الدخل المنخفضة، وذلك لان المقدرة التكاليفية للغني أكبر منها عند الفقير ، وكما يجب تحديد الدرجة التي يقف عندها التصاعد الضريبي لان العدالة الضريبية تقتضي بأنه لا يمكن للضريبة أن تغترف من الوعاء الضريبي الى ما لانهاية بحيث تستغرق كل الدخل، لان ذلك سيؤدي الى أن الرغبة في العمل تضعف والميل الى الادخار ينعدم ، لأنه سيكون على حساب الضروريات، كما انه يحفز على التهرب من الضريبة ويثبط عن العمل⁽¹⁾، وبالتالي يؤثر على النشاط الاقتصادي ويضعفه، لذلك لابد من إنقاص حجم الضرائب بقدر المستطاع لتشجيع الاستثمار ، الامر الذي سيؤدي الى زيادة الطلب على تشغيل الأيدي العاملة ، و هذا يساعد على تضيق الهوة بين أصحاب الدخل المرتفعة والمنخفضة .

أما موقف المشرع الفلسطيني من الصور او الأشكال الفنية للتصاعد الضريبي، فان ضريبة الدخل -وفق مشروع القانون- هي ضريبة ذات معدل تصاعدي بوجه عام، حيث تفرض الضريبة على الاشخاص الطبيعيين بمعدل تصاعدي، و تفرض الضريبة على دخل الشركات المساهمة العامة و الخاصة او اي شخص معنوي آخر بمعدل نسبي ثابت⁽²⁾.

إن مشروع القانون بإخضاعه دخل جميع المساهمين في الشركات المساهمة لنسبة موحدة لا

(1) دراسة حول مشروع قانون ضريبة الدخل - وحدة البحوث البرلمانية - الرقم : د 98/25 - اعداد: عمر عبد

الرازق، محمود طعمة -المجلس الوطني الفلسطيني- رام الله -فلسطين - صفحة (5) وما بعدها .

(2) انظر المادة 16 من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني .

يساعد على تضيق الفجوة بين دخول الطبقات المختلفة للمكلفين، و اقترح البعض لتضييق هذه الفجوة فانه لا بد من إخضاع أرباح الشركات المساهمة الى ضريبة تصاعدية أسوة بدخول الأفراد و الشركات العادية، أو أن تضاف الأرباح الخاصة بكل مساهم الى مصادر دخله الأخرى ثم يجري إخضاع مجموعها لنسب الضرائب التصاعدية⁽¹⁾ .

يفرض مشروع القانون أسعارا ضريبية معتدلة نسبيا على مختلف المكلفين والقطاعات الاقتصادية-خصوصا في الوقت الحالي-، وقد جاءت النسب الضريبية هذه متفقة وتوجهات الاقتصاد الفلسطيني ومراعيًا لظروف المكلفين وأوضاعهم الشخصية، بفرض نسب ضريبية متدنية نسبيا، وذلك لحاجة فلسطين الى جذب الاستثمارات ، وأن تكون فلسطين في موضع تنافسي عند مقارنة المستثمر الأجنبي نتائج استثماراته في مختلف أقطار المنطقة ، وتأسيس وحدات إنتاجية أكثر مما لو كانت الضريبة أعلى ، وأن يقدم المشرع الفلسطيني هدف تشجيع الاستثمار على الهدف المالي لإعادة بناء الاقتصاد الفلسطيني بعد تدميره خلال سنوات الاحتلال، ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي والفساد الإداري⁽²⁾ .

إن مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد جاء برؤى جديدة تتوخى تشجيع الاستثمار وتوجيهه، ومراعاة لظروف المكلفين الشخصية والاجتماعية لتحقيق العدالة الضريبية، وليس تعظيم الجباية، بحيث جاء الحد الأقصى للمعدل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لا يتجاوز 20 % ، وقد جاء جدول الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بسيطاً ولم يتعد أربع شرائح، وهذا يتلاءم والظروف الشخصية للمكلفين وتعالج التهرب الضريبي

(1) ابو جبارة ،هاني-ضريبة الدخل في الاردن-أهدافها وانجازاتها- المرجع السابق- صفحة(40)وما بعدها.

(2) ملاحظات حول مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني - مشروع تعزيز عمل المجلس التشريعي الفلسطيني - إطار مرجعي لصياغة قانون عصري لضريبة الدخل في فلسطين - ورقة مقدمة الى المجلس التشريعي الفلسطيني من هاني محمود ابو جبارة - حزيران / 1999 - صفحة (3) وما بعدها.

وذلك عندما اقر مشروع القانون هذه النسب ، وهذا يساهم في تحقق العدالة الضريبية ، كما أن تباين المعدلات الضريبية على الاشخاص المعنوية ينسجم مع تشخيص الضريبة والتي تنص على اختلاف معدلات الضريبة باختلاف مصدرها وهذا يحقق مزيدا من العدالة الضريبية.

الفصل الثالث

آليات تحقيق العدالة الضريبية

المبحث الأول : القانون الضريبي

يعتبر القانون الضريبي من الآليات الأساسية في تحقيق العدالة الضريبية ، حيث أن وجود النص القانوني ووضوحه يزيل أي غموض أو إشكال حول أي مسألة ضريبية قد يثور بشأنها خلاف ، و بحيث يكون جميع الأشخاص والأموال سواسية أمام القانون لا يخضعون لأي تمييز أو محاباة ، وسواء تعلق ذلك بالإيرادات أو النفقات أو الإعفاءات أو المعدل الضريبي، أو ما يتعلق بإجراءات التقدير أو الاعتراض أو إجراءات التحصيل أو غير ذلك من أمور تطرق إليها القانون الضريبي ، حيث أن تطبيق النصوص القانونية بصورة صحيحة وسليمة يحقق الغاية التي سن من أجلها هذا القانون ، إضافة الى تحقيق العدالة الضريبية والتي تعتبر من أهم القواعد التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة.

تقتضي العدالة الضريبية أن تشمل ضريبة الدخل جميع المطارح والأشخاص ، بمعنى جميع الدخول و أصحابها دونما استثناء أو تمييز ، الأمر الذي يتفق في الوقت ذاته مع مبدأ الوفرة المالية في حصيلة الضريبة والذي يعتبر من الأولويات التي تحرص الدولة على مراعاتها و تحقيقها عند فرض الضريبة و ذلك تحقيقاً لأهدافها المالية ، فالدولة المعاصرة عندما تفرض الضريبة تسعى بلا ريب للحصول على موارد وافرة لخزائنها العامة ، فإنها في الوقت ذاته تحرص على أن تكون الضريبة عادلة في فرضها ، بحيث تحقق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تهدف إلى تحقيقها من وراء فرض الضريبة ، فكما أن الضريبة يجب أن تكون وافرة في حصيلتها ، يجب أن تكون عادلة في فرضها، لان العدالة

شرط أساسي لكل إصلاح يقوم على تحقيق العدالة الاجتماعية ، وعلى القوانين الضريبية أن تتضمن تحقيق هذه العدالة من خلال نصوص واضحة وأهداف محددة واجراءات كفيلة بتحقيق العدالة.

إلا أن معظم التشريعات الضريبية لا تتقيد دائما بشمول الضريبة ووفرة الحصيلة ، بل يرى بعضها الإبقاء على بعض الدخول خارج نطاق الضريبة ، كلا أو بعضا ، لمبررات و أسباب تراها ، في مقدمتها تشجيع بعض الفعاليات الاقتصادية أو الاجتماعية أو لتحقيق أهداف إصلاحية معينة .

العدالة الضريبية تتطلب أن يشمل مطرح الضريبة جميع الافراد والدخول دون استثناء ، ولكي تتحقق هذه العدالة يجب عند فرض الضريبة أن تراعي الأوضاع الشخصية للمكلفين بحيث تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهم عند فرض الضريبة وهو ما يسمى اصطلاحا بمبدأ شخصية الضريبة، وهذا المبدأ لا يؤدي كمبدأ الشمول إلى الوفرة المالية، بل يؤدي إلى نقص ظاهر في هذه الوفرة، حيث أن الاتجاه إلى تشخيص الضريبة يقلل من حصيلاتها، وهذا التضارب بين وفرة الضريبة وعدالتها يعود أحد أسبابه الرئيسة إلى الإعفاءات الضريبية⁽¹⁾، التي قد ينص عليها القانون الضريبي أو في أحد القوانين الأخرى ذات العلاقة.

الأصل في القانون الضريبي هو الخضوع و الاستثناء هو الإعفاء ، وعليه فإن القاعدة العامة في معظم القوانين الضريبية هو إخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة ، بحيث لا يتم إعفاء أي مصدر من هذه المصادر إلا بنص صريح في القانون الضريبي أو في أي قانون من القوانين الأخرى ذات العلاقة .

(1) الهزيمة ، رفاعي - الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن - المرجع السابق - صفحة (62) وما بعدها .

أما مشروع ضريبة الدخل الفلسطيني فقد عدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر لا المثال ، وهذا يؤدي إلى عدم إخضاع كافة الإيرادات لضريبة الدخل وبالتالي تهرب الكثير من مصادر الدخل ، وهذا يتعارض مع ذاتية القانون الضريبي ، لان الأصل أن الإيرادات يجب أن تذكر على سبيل المثال لا الحصر ، و اعتبار أن أي مصدر دخل لم يذكر بشأنه إعفاء في قانون ضريبة الدخل أو في أي قانون آخر فهو خاضع للضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن السيادة يجب أن تكون على المال و الشخص والإقليم .

للتوصل الى الدخل الخاضع للضريبة فقد سمح مشروع القانون بتزليل النفقات والمصاريف التي تكبدها المكلف على سبيل الحصر لتحقيق هذا الدخل ،حيث أن تنزيلها تقتضيها العدالة الضريبية لأنه بدونها لن يتحقق هذا الدخل ،وبشكل عام فان النفقات التي نص عليها مشروع القانون تحقق العدالة الضريبية في جانب كبير منها ،إلا أن هناك بعض الجوانب قد تؤثر على هذه العدالة كمعدل النفاذ الطبيعي وحيث انه لا يوجد مدة محددة لاحتساب معدل النفاذ فقد يؤدي هذا الى تهرب ضريبي ،ويؤثر بالتالي على خزينة الدولة .

كما ذكرنا فان القاعدة العامة في مشروع القانون قد عدد مصادر الدخل على سبيل الحصر ، ونص على إعفاء بعض هذه المصادر من الضريبة ، لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية وكذلك لاعتبارات العدالة الضريبية ،وبعضا من هذه الإعفاءات لا تحقق هذه العدالة كالاقتصادات الاقتصادية مثلا ،لأنها تحابي أصحاب الدخول المرتفعة على حساب أصحاب الدخول المنخفضة علما بان هذه الإعفاءات هي من اجل تشجيع وتوجيه الاستثمار .

لقد نص مشروع القانون على إعفاءات رئيسية ومحددة - والتي تطرقنا إليها في الفصل السابق - إلى جانب ذلك منح المشرع بعض الاعفاءات الأخرى في قوانين خاصة مستقلة عن مشروع القانون مثل قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998 وقانون المدن الصناعية

والمناطق الصناعية الحرة رقم 10 لسنة 1998، وقانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم 1 لسنة 2000 وغيرها، وقد جاءت هذه الاعفاءات في معظمها منصبة على الأرباح التجارية و الصناعية بهدف تشجيع الإنتاج المحلي و حمايته و تشجيع الاستثمار و الإدخار و اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية و غير ذلك من الاعتبارات .

القوانين التي تسري على الأراضي الفلسطينية يجب أن تكون صادرة عن السلطة الوطنية الفلسطينية ، وعليه فإن هناك قوانين صدرت عن السلطة الوطنية الفلسطينية شملت بعض النواحي ، أما النواحي الأخرى والتي لم يصدر بشأنها قوانين فلسطينية صادرة عن السلطة الوطنية الفلسطينية ، فإنه يسري عليها القوانين التي كانت سارية قبل احتلال باقي الأراضي الفلسطينية عام 1967 ، حيث كان يسري على الضفة الغربية القوانين الأردنية ، وعلى قطاع غزة القوانين المصرية .

حيث أن حالات الإعفاء مقرر صراحة في نص القانون ، فإن مصلحة خزانة الدولة تقضي بعدم التوسع في تفسير النصوص القانونية التي تمنح هذه الاعفاءات بحيث تشمل أنواعا من الدخول التي لم يقصد المشرع شمولها بالإعفاء ، وإن مبالغ الاعفاءات قد أعفيت من الخضوع للضريبة ، لأنه لولا هذا الإعفاء لكانت تعتبر أحد عناصر الدخل الخاضعة للضريبة ، غير أن المشرع لغاية يقصدها يقرر خصم هذه المبالغ من الدخل الخاضع للضريبة ⁽¹⁾ .

كان يجدر بالمشرع أن يجمع هذه الاعفاءات في مشروع القانون كي لا يضطر المكلف إلى تتبع النصوص القانونية الخاصة بالإعفاءات الضريبية ، في قوانين أخرى تحديدا لدخله

(1) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (375) وما بعدها .

الخاضع و بالتالي لالتزاماته الضريبية، و كل ما يتفرع عنها من مبالغ و إجراءات مالية وإدارية و قضائية ، وان هذه القوانين قد أوردت صورا خاصة من الاعفاءات الضريبية غير تلك التي وردت في مشروع قانون ضريبة الدخل .

إن مشروع القانون لم ينص على عقوبات رادعة لمنع التهرب من الضريبة حيث جاء بعقوبات بسيطة لا تتناسب وحجم الضرر الذي قد يلحق بالخزينة، ولذلك لا بد من وضع عقوبات تتناسب وحجم هذا الضرر، حتى لا يتهرب المكلف من دفع الضريبة المترتبة عليه، بحيث يتحمل كل مكلف العبء الضريبي الذي يتناسب و قدرته التكليفية، والعدالة الضريبية تقتضي أن يأتي المشروع بعقوبات رادعة لمنع التهرب، حتى لا يتحمل المكلف الملتزم عبئا ضريبيا اكبر من المكلف المتهرب من دفع الضريبة، وليتحمل كل منهم العبء الضريبي المترتب عليه وفق التشريع الضريبي .

مهما كان المعيار الذي تتبناه الدولة في فرض الضريبة، فان هذا لا يمنع حدوث الازدواج الضريبي الدولي أو الداخلي، ولغايات تحقيق العدالة الضريبية فإن الازدواج الدولي يمكن معالجته إما بواسطة التشريعات الوطنية وذلك بأن تقيد الدولة من حيث امتدادها الى خارج اقليمها ، أو عن طريق الاتفاقيات الدولية، أما الازدواج الداخلي فيمكن معالجته عن طريق إلغاء أو إصدار التشريعات الوطنية التي تحد منه، كما فعل المشرع الضريبي الفلسطيني في الفقرة 6 من المادة 3 من مشروع القانون والتي تنص على فرض ضريبة على "دخل فروع الشركات المقيمة في الخارج والتابعة للشركة الأم المقيمة في فلسطين بشرط أن لا يكون هنالك ازدواج ضريبي"، لكن ما فعله المشرع فيه انتهاك للسيادة الضريبية الفلسطينية ومخالفة صريحة لما تنتهجه التشريعات الضريبية الدولية والتي تعالج الازدواج الضريبي الدولي عن

طريق الاتفاقيات الدولية، وفي حالة تبني هذا النص فإنه لا مجال لأي دولة أخرى للاقدام على اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي مع فلسطين، لأن المشرع الفلسطيني حقق لها ما تريد .

إمعانا في تحقيق العدالة الضريبية فقد تبنى المشروع مبدأ التصاعد الضريبي على الأشخاص الطبيعيين عندما جاء بمعدلات ضريبية بسيطة تتلاءم والظروف الشخصية للمكلف وتعالج التهرب الضريبي، أما بالنسبة للأشخاص المعنويين، فقد فرض المشروع أسعار ضريبية بمعدل ثابت، والضريبة النسبية لا تحقق عدالة ضريبية، لأنها تخضع دخل جميع المساهمين في الشركات المساهمة لنسبة ثابتة وموحدة وهذا لا يساعد على تضيق الفجوة بين الدخول المرتفعة والمنخفضة، وبالتالي فإن جميع المكلفين يتمثلون في العبء الضريبي .

نص المشروع على إجراءات تكفل تحقيق العدالة الضريبية للمكلف كإثبات واقعة الدخل والمحافظة على سرية المعلومات و منح المكلف فرصة للتظلم والطعن سواء كان الطعن إداريا أو قضائيا، وكذلك سماع أقواله و مراعاة ظروفه و غير ذلك، وهنالك إجراءات تكفل حق الخزينة كسلطة التقدير وضبط السجلات وفرض الغرامات والسلفيات والتنفيذ المباشر وغيرها مما تكفل تحقيق العدالة الضريبية للدولة .

لتحقيق العدالة الضريبية فإنه لا بد من تدقيق أي إجراء ضريبي والتي من ضمنها قرارات التقدير، وذلك بهدف صون حقوق كل من المكلف والإدارة الضريبية بحيث لا يلحق بالمكلف أي ظلم أو إجحاف من جراء هذا التقدير، وحصول الخزينة على حقها بالمواعيد المحددة، فمشروع القانون لم ينص على استحداث دائرة للتدقيق لتتولى المهام المناطة بها، كما أن المكلف إذا شعر بأنه لم ينصف من مصدر قرار التقدير لدى الاعتراض لديه، فإن مشروع القانون أتاح له فرصة الطعن القضائي " سواء أمام محكمة البداية بصفقتها

الاستثنائية أو أمام محكمة النقض"، للدفاع عن حقه باعتبار أن حق الدفاع حق مقدس لرفع الظلم عنه ولتحقيق العدل.

لتحقيق الأهداف الضريبية فإن ذلك مرتبط بمستوى كفاءة الإدارة الضريبية وكوادرها، وهي التي تتولى تطبيق القانون الضريبي تطبيقاً صحيحاً وسليماً، وذلك لتحقيق العدالة الضريبية والابتعاد عن المحاباة بشكل لا يسمح للتهرب من الضريبة، كذلك لا بد من وجود هيكل إداري يتوخى تنظيم الإدارة الضريبية ومهامها بحيث تكون قادرة على الرقابة والإشراف لتطبيق القانون بشكل سليم، وكذلك تدريب وتأهيل الموظفين من أجل المعرفة التامة بالقوانين والأنظمة والتعليمات واكتساب الخبرات اللازمة للقيام بالمهام الملقاة على عاتقهم وفق القانون، حتى لا يلحق بالمكلف أي إجحاف من أي إجراء قد يتم بحقه، وبنفس الوقت حصول الخزينة على حقها بالمواعيد المقررة قانوناً، كما نظم مشروع القانون الإدارة الضريبية بحيث تقوم بتنظيم دوائرها وأعمالها وموظفيها بما يتلاءم ومتطلبات العمل الضريبي، وقد رتب مشروع القانون عقوبات للموظفين الذين يخلون بالواجبات الوظيفية المناط بهم.

الجدير بالذكر أن هناك عناصر يجب أن تتوفر في مشروع القانون وفي مقدمتها تحقيق السيادة الضريبية على الأشخاص والأموال والأرض ووضوح التشريع وتحقيق الوفرة المالية التي تمكن الدولة من القيام بالمرافق العامة على أكمل وجه، حيث يجب إعادة النظر في النصوص القانونية لتكون واضحة لتحقيق الالتزام الضريبي بها لكل من المكلفين والإدارة الضريبية، والحيلولة دون وجود خلافات ضريبية متشعبة مما يتعارض مع استقرار القضايا الضريبية ويتطلب ذلك تحقيق الوعي الضريبي والثقة الضريبية بين الدوائر الضريبية والمكلفين، وهذا ما لا نجده في مشروع القانون، كما حرص المشروع في بعض جوانبه على

تطبيق مبدأ الملاءمة و ذلك عندما نظم الحقوق والالتزامات المترتبة على المكلفين وذلك وفقا لظروفهم الواقعية والشخصية ،لاقتضاء حقوق الخزينة في افضل الظروف للمكلفين، كما هو الحال الخصم بالمصدر الذي يجري تطبيقه على الموظفين المستمدين دخلهم من الرواتب والأجور ، وفي جوانب أخرى لم يحقق مبدأ الملاءمة وذلك عندما استبعد بعض مصادر الدخل من الخضوع للضريبة إما نتيجة لعدم وجود نص بإخضاعها أو إعفائها وفقا نص المشروع كما هو الحال في الأرباح الرأسمالية أو الدخل الزراعي وغيره، وهذا يخل بالعدالة الضريبية التي ينشدها مشروع القانون ، وحاول مشروع القانون أيضا تبني قاعدة الاقتصاد في النفقات تطبيقا لقاعدة تتوخى الحيلة الكبرى بالنفقة الصغرى ،وذلك بتحصيل الضرائب بطريقة الخصم من المنبع عند فرضها على الرواتب والأجور وما في حكمها والدفع المرفق لتقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحسابات ، إلا انه في استبعاده لمبدأ السلفيات فانه يحول دون حصول الخزينة على إيراداتها بالسرعة الممكنة ، ويتطلب ذلك عددا كبيرا من الموظفين ووقتاً وجهدا كبيرين لتقدير دخول المكلفين وتحصيل الضرائب المترتبة عليهم .

كما أننا نجد أن هناك نصوص في مشروع القانون غير واضحة وتؤدي الى مزيدا من الخلاف بين المكلفين والادارة الضريبية ،منها على سبيل المثال الدخل المعفي بشروط كالارباح الرأسمالية الناجمة عن بيع العقارات والاوراق المالية بشرط أن لا تكون بصفة دورية ، والسؤال ما هو معيار الدورية لغايات الخضوع ،وكذلك تنزيل عناصر كلفة الانتاج الواردة في الفقرة 1 من المادة 9 من مشروع القانون ،ومثل هذه الامور قد تثير إشكاليات وخلافات بين المكلفين والادارة الضريبية قد يترتب عليها إخلال في تحقيق العدالة الضريبية لكل منهما.

البحث الثاني : الإجراءات و العدالة الضريبية

حتى تتحقق الضريبة فانه لا بد من توافر مجموعة من الإجراءات التطبيقية المكتبية والميدانية المؤيدة الى تنظيم جداول التكاليف و طرحها ذمة على المكلفين للتحويل طبقاً للقواعد المقررة بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة ، وهذا يعني أن هناك مجموعة من الإجراءات الإدارية التي قد تطول أو تقصر حسب الحال⁽¹⁾، وهناك مجموعة من الإجراءات نص عليها مشروع القانون كان القصد منها تحقيق العدالة الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية بحيث تكفل حق المكلف وأخرى تكفل حق خزانة الدولة والتي سنتناولها في ما يلي :-

أولاً : الإجراءات التي تكفل حق المكلف :

وهذه الإجراءات تهدف الى تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للمكلف ، ويتمثل ذلك فيما يلي :

1. المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلف وعدم إفشاؤها:

لقد ألزمت المادة 49 و كذلك الفقرة 2 من المادة 24 من مشروع القانون الموظف الذي يقوم بعمل رسمي بالمحافظة على سرية المعلومات و المستندات والكشوف و قرارات التقدير ، بحيث تعتبر جميع الأوراق و البيانات وإقرارات التقدير المتعلقة بدخول المكلف أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون .

وقد قدمت هذه المواد الحماية الكافية للموظف و ذلك بعدم تكليفه بتقديم أي مستندات أو كشوف أو إقرارات كان قد اطلع عليها لأي محكمة غير المحكمة المختصة ، كما لا يكلف هذا الموظف بإفشاء أي من هذه الأسرار أمام أي محكمة أو تبليغها أي أمر مما يكون قد

(1) شامية، احمد زهير ، خالد الخطيب - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (177) وما بعدها .

اطلع عليه من خلال اطلاعه بواجباته حسب ما نصت عليه أحكام هذا القانون إلا ما كان ضروريا لتنفيذ تلك الأحكام⁽¹⁾، ويعتبر كل موظف يفشي معلومات جمعها من خلال عمله وكأنه ارتكب جرما يعاقب عليه القانون .

2 - إثبات واقعة النشاط أو الدخل :

إن دين الضريبة مفروض بحكم القانون و ينشأ بمجرد توافر الواقعة التي يتطلبها قانون الضريبة ، دون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من المكلف أو الإدارة الضريبية ، ودون أن يتوقف ذلك أيضا على الإجراءات التي تتخذها جهة الإدارة ، حيث أن هذه الإجراءات يقصد منها تحديد الدين الضريبي للمطالبة به⁽²⁾، ونشوء الدين الضريبي يختلف عن تحصيل ذلك الدين ، فدين الضريبة يتولد بتوافر الواقعة المنشأة له طبقا للقانون و يكون المكلف ملزما بالوفاء به ، فإذا لم يوف بالتزامه كله أو بعضه تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ الإجراءات لتحصيل دين الضريبة.

قرار تحديد الدين الضريبي هو قرار كاشف لدين الضريبة الذي يتولد عند تحقق الواقعة المنشأة له ، هذا الدين الذي يتحقق دون الاعتداد بالإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية و هو أمر في صالح الدولة و المكلف⁽³⁾، في صالح الدولة لأنه يترتب عليه تفادي ما عسى أن تقع فيه الإدارة الضريبية من إهمال في اتخاذ إجراءات تحديد الدين الضريبي وتجنب وسائل التهرب من أدائه ، مما يؤدي الى تحصيل الضريبة تحصيلًا كاملاً ، وفي صالح

(1) ابو نصار ، محمد ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا الله شهبان - الضرائب ومحاسبتها ، بين النظرية والتطبيق - الطبعة الاولى - رقم الایداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (1996/1190) - 1996 - صفحة (265) وما بعدها .

(2) عطية ، قدری نقولا - ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية - 1960 - صفحة (99) وما بعدها .

(3) عطية ، قدری نقولا - ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - المرجع السابق - صفحة (109) وما بعدها .

المكلف لأنه يترتب عليه إيجاد حالة استقرار إذ يعرف كل مكلف الضريبة المستحقة عليه منذ تحقق الواقعة المنشأة لها ، فيرتب أمره على هذا الأساس دون انتظار صدور القرار الإداري مما يؤدي الى وضع حد للمنازعات الضريبية .

تجدر الإشارة الى أن الإدارة الضريبة يقع على عاتقها عبء إثبات واقعة النشاط أو الدخل، حيث انه بدون هذه الواقعة لا يوجد دخل خاضع للضريبة ، أما إذا ثبت للإدارة الضريبة بوجود واقعة منشأة للدخل لم يصرح عنها المكلف ، فان الإدارة الضريبة تتخذ الإجراءات المناسبة لإخضاعها لضريبة الدخل ، ومن الجدير بالذكر أن الإدارة الضريبة يقع على عاتقها عبء الإثبات في بعض الحالات ، ففي حالة عدم الاعتماد بالدفاتر والمستندات التي يمسكها المكلف ، فان عبء إثبات صحة هذه البيانات تقع على عاتق الإدارة الضريبة - كما هو الحال في الفقرة 1 من المادة 21 من مشروع القانون .

3 - الإقرار الضريبي :

إن الإدارة الضريبة تلزم المكلف بموجب أحكام القانون بتقديم إقرار ضريبي عن دخله - وهو ما يسمى بالتقدير الذاتي - ، ذلك أن المكلف يعتبر خير من يدلي عن دخله الخاضع للضريبة، وقد أتاح مشروع القانون للمكلف أن يجري لنفسه تقدير ذاتي وذلك إمعانا في تحقيق العدالة الضريبية للمكلف ، كونه هو الذي يقوم بتقدير دخله وتقديم البيانات الخاصة به .

ويمكن التمييز بين نوعين من الإقرارات ، إقرار المكلف والإقرار المقدم من الغير، ففي حالة إقرار المكلف يقوم المكلف بتقديم الإقرار عن دخله الى الإدارة الضريبة وذلك استنادا الى دفاتره و مستنداته ، وتقوم الإدارة الضريبة بالتحقق من صحة الإقرار بالطرق و الوسائل

التي تراها مناسبة⁽¹⁾، فإذا لم تقتنع الإدارة بعدم مطابقتها للحقيقة فلها أن تدخل عليه بعض التعديلات استنادا الى فحص المستندات المرفقة بالإقرار و استعلام الغير في هذا الصدد .

أما في حالة الإقرار المقدم من الغير فيتم تقدير المادة والتصريح عنها بواسطة شخص آخر غير المكلف بها ، وذلك بأن يقوم هذا الشخص بتقديم إقرار الى الإدارة الضريبية يحدد فيها مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة ، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرار على الرواتب و الأجور التي يدفعها ، أو المستأجر الذي يقدم إقرار عن قيمة الإيجار المدفوع ، وغالبا ما يصحب تقديم الغير للإقرار حجز مبلغ الضريبة المستحقة و توريده الى الإدارة الضريبية و هو ما يعرف بالحجز عند المنبع⁽²⁾.

تتميز طريقة الإقرار في إنها تحقق قسما من العدالة الضريبية و غزارة التحصيل ومرونتها ، فإذا كان الإقرار صحيحا تفرض الضريبة على الدخل الحقيقي ، إلا أن مسالة الوصول الى وعاء الضريبة الحقيقي لا ترتبط بالوسيلة المتبعة في حصر وتقدير هذا الوعاء بقدر ارتباطها بأخلاق المكلفين ، فكلما علت الأخلاق ونما الوعي الضريبي دفع الافراد عن طيب خاطر الضريبة المستحقة عليهم ، أما إذا كانت الأخلاق عليلة فان المكلفين لا يفهمون واجباتهم المالية ولا يقدرון الأسباب التي تجبى من اجلها الضريبة بل يعتبرون أن دفعها بمثابة ضرور لهم⁽³⁾.

توخيا في تحقيق العدالة الضريبية فان مشروع القانون نقل عبء الإثبات الى الإدارة الضريبية⁽⁴⁾، وذلك من اجل أن تبذل قصارى جهدها للوصول الى حقيقة وضع المكلف

(1) موسى ،حسن فلاح الحاج - قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن - المرجع السابق - صفحة (24) و ما بعدها.

(2) حشيش ،عادل احمد - أساسيات المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (169) وما بعدها .

(3) الحيارى ،عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (449) وما بعدها .

(4) انظر الفقرة 1 من المادة 21 من مشروع القانون .

وعدم المبالغة في تقدير دخله ، وحتى لا يكون هناك مبالغة في تقدير المكلف ، أو تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف قد يهدد حق الخزينة العامة بعدم حصولها على حقها نهائيا أو عدم حصولها على هذا الحق في الوقت المحدد .

4 - إتاحة الفرصة للمكلف لسماع أقواله والدفاع عن نفسه :-

يتعين على الإدارة الضريبية أن تتيح للمكلف سماع أقواله والدفاع عن نفسه ، حيث أن ذلك من القواعد العامة في القانون الضريبي ، لذلك فإن سماع وجهة نظر المكلف و الدفاع عنها هو حق مقدس منحه القانون الضريبي للمكلف من أجل الاستيضاح أو بيان بعض الأمور التي تستوجب التوضيح والنقاش ، فالقانون أتاح للمكلف الفرصة لسماع أقواله والدفاع عن وجهة نظره عند تعديل الإقرار أو تحديد السلفيات، أو غير ذلك من إجراءات قد يتم اتخاذها بشأنه ، فمن حق المكلف أن يسمح له بسماع أقواله وبيان وجهة نظره إذا كان تعديل الإقرار أو تحديد السلفية مثلا مجحفا بحقه ، وأيضاً عند مناقشة الاعتراض أمام مأمور التقدير أو لجنة الاعتراضات ، وحتى في حالة الاعتراض على إعادة النظر في التقدير أو أمام المحكمة ، فإن من حق المكلف إتاحة الفرصة له لسماع أقواله لان العدالة الضريبية تقتضي إتاحة هذه الفرصة للمكلف للدفاع عن حقه المقدس الذي منحه القانون له فيما لو شعر المكلف بان التقدير كان مجحفا و ظالما له، ونجد أن القوانين الضريبية أصرت على وضع النصوص الخاصة بسماع أقوال المكلف توخيا منها في تحقيق العدالة الضريبية المنشودة التي تسعى الى رفع الظلم والإجحاف الذي قد يلحق بالمكلف من جراء أي تقدير قد يتم بحقه .

5 - إعطاء الفرصة للمكلف للتظلم أو الاعتراض :-

إن الإدارة الضريبية عندما تقوم بتحديد الضريبة المفروضة على المكلف ، فإن هذه الضريبة يجب أن تكون عادلة للمكلف وللإدارة الضريبية على حد سواء ، وقد تكون مجحفة

في حق أحدهما ، وتحقيقاً للعدالة ورفع الظلم عن المكلف فإن معظم التشريعات الضريبية تجيز للمكلف بان يطعن في قرار التقدير الصادر بحقه إذا شعر بان هذا التقدير مجحفاً ، والطعن إما أن يكون إدارياً أو قضائياً .

أولاً : الطعن الإداري :

تكمن أهمية الطعن الإداري في قرار التقدير في توفير الوقت والجهد والنفقات للمكلف أو للإدارة الضريبية ، وتقليل الإجراءات ومنح الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع والبيانات المستجدة ، وقد يكون مصدر القرار نتيجة لممارسته العملية في هذا المجال أقدر على فهم القانون وتطبيقه ، ومن ثم إصدار القرار العادل ^(١).

حيث أن المكلف الذي يشعر بأنه قد لحق به ظلم أو إجحاف من التقدير الذي تم بحقه ، فله الحق أن يعترض على هذا التقدير، وطرق الطعن الإداري تقسم الى :

أ- الاعتراض على التقدير أمام مأمور التقدير الذي رفض التقدير الذاتي أو قام بعمل التقدير الإداري:

طبقاً للفقرة ب/3 من المادة 21 ، والمادة 28 من مشروع القانون ، فإن المكلف إذا لم يوافق على التعديل أو التصحيح أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة مسبقاً ، فللمقدّر تقدير دخل المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديه وتبليغ المكلف إشعاراً بذلك ، وإذا شعر المكلف بان هذا التقدير غير عادل ومجحفاً بحقه ، فإن المشرع منح المكلف حق الاعتراض بموجب إشعار يطلب فيه مراجعة التقدير والضريبة المقدرة خلال ثلاثين يوماً من تبليغه الإشعار . هدف هذا الاعتراض هو أن إمكانية التقريب بين وجهات نظر كل من المكلف و مأمور

(١) موسى ،حسن فلاح الحاج - قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن - المرجع السابق - صفحة (147) وما بعدها .

التقدير سهلة وبسيطة، حيث يكون التقدير أو التعديل أو الاتفاق الذي يجريه مأمور التقدير شأنه في ذلك ما يقوم به مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولي، فإذا تم الاتفاق بين المكلف و مأمور التقدير يصبح هذا التقدير نهائيا ولا يجوز الطعن فيه ولكل منهما الحق في التمسك به⁽¹⁾، و إذا لم يتم الاتفاق من خلال جلسة المراجعة على التصحيح أو التعديل أو التقدير، فللمكلف أو من يمثله أن ينقل اعتراضه خطيا أمام لجنة الطعن خلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة .

ب - الاعتراض أمام لجنة الطعن :

طبقا للمادة 29 من مشروع القانون فإنه إذا لم يتم الاتفاق خلال جلسة المراجعة أمام المقدر الذي رفض التقدير الذاتي أو قام بعمل التقدير الإداري ، فللمكلف أو من يمثله الحق بان ينقل اعتراضه على هذا التقدير خطيا أمام لجنة مكونة من ثلاثة مأموري تقدير وذلك خلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة ، حيث انه إذا انقضى الميعاد دون تقديم طعن من قبل المكلف ، اصبح القرار قطعيا ، ويتخذ قرار لجنة الطعن بالأغلبية ، وإذا تم الاتفاق بين المعارض و لجنة الطعن فان هذا التقدير يصبح قطعيا وغير قابل للطعن ، والاعتراض سواء كان أمام مأمور التقدير الذي رفض التقدير الذاتي أو قام بعمل التقدير الإداري ، أو الاعتراض أمام لجنة الطعن فان المشرع أعطى صلاحية جوازيه للمكلف بان يعترض على قرارات التقدير التي يجوز الاعتراض عليها .

يجب تقديم لائحة الاعتراض خلال المدة القانونية وموقعة من قبل المكلف أو من يمثله ، و ينبغي على المكلف أن يذكر في لائحة الاعتراض الأسباب التي يستند إليها في

(1) بيومي ، زكريا محمد - المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - 1990 - صفحة (174) وما بعدها .

اعتراضه⁽¹⁾، وإذا قدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة و اقتنع المقدر بان الشخص المعارض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة لأسباب معقولة كالمرض أو السفر أو السجن أو لسبب قهري آخر جاز له أن يمدد تلك المدة السى الأجل الذى يراه مناسباً⁽²⁾.

يتم تبليغ إشعار التقدير إما بتسليمه بالذات أو إرساله بالبريد المسجل⁽³⁾، أما إذا تعذر تبليغ المكلف بإشعار التقدير و ذلك لعدم معرفة عنوان محدد للمكلف ، فإن العدالة الضريبية تقتضى من المشرع الفلسطينى أن يتم تبليغ المكلف بإشعار التقدير بإحدى الوسائل الممكنة كالنشر فى الصحف المحلية اليومية مثلاً .

فى حالة الاعتراض من قبل المكلف على الضريبة المحددة بقرار إدارى فإنه يؤجل تحصيل الضريبة الى أن يصدر الحكم قطعياً بتحديد قيمتها⁽⁴⁾، و يجدر بالمشرع الفلسطينى أن ينص فى مشروع القانون بان يدفع المكلف عند تقديم اعتراضه المبلغ الذى يسلم به فى لائحة اعتراضه وذلك ضماناً لحصول الخزينة الدولة على حقها فى المواعيد المحددة قانوناً ، لتتمكن الدولة من تسيير أعمالها على اكمل وجه .

يتم دعوة المعارض الى جلسة للنظر فى اعتراضه ، حيث له حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه ، و لأمور التقدير حق طلب المعلومات الضرورية المتعلقة بدخل المكلف ، ويجوز للمعارض أن يبدي خلال جلسات الاعتراض أية أسباب لم تذكر .

إذا تم الاتفاق بين المعارض ولجنة الطعن فان هذا الاتفاق يصبح قطعياً و غير قابل للطعن

(1) انظر الفقرة 2 من المادة 29 من مشروع القانون .

(2) انظر الفقرة 2 من المادة 28 من مشروع القانون .

(3) انظر المادة 25 من مشروع القانون .

(4) انظر المادة 34 من مشروع القانون .

أما إذا لم يتم الاتفاق فانه يجوز للجنة الطعن بقرار معلل أن تقر التقرير أو تخفضه أو تزيده ،
و يعتبر هذا القرار قابل للطعن أمام محكمة البداية بصفتها الاستئنافية⁽¹⁾ .

ثانيا : الطعن القضائي :

يمتاز القضاء بأنه الجهة التي يطمئن إليها الأفراد و الجماعات و الدول على اختلاف أجناسهم
وعقائدهم في رفع الظلم عنهم ، فإذا كان قرار تقدير الضريبة مجحفا في حق المكلف ولم
ينصف عندما اعترض على هذا القرار لدى الجهة التي أصدرته أو أمام لجنة الطعن ، فانه
يستطيع اللجوء الى القضاء يبتغي العدالة و رفع الظلم .

بالتدقيق في مشروع القانون نجد أن المشرع أجاز للمكلف الطعن القضائي بقرار التقدير أمام
كل من محكمة البداية بصفتها الاستئنافية التي تختص بالطعن في القرارات الصادرة عن
لجنة الطعن، وحق الطعن بهذه القرارات الصادرة عن هذه اللجنة محصورا بالمكلف،
أما القرارات التي تصدرها محكمة البداية بصفتها الاستئنافية فإن حق الطعن بها لكل من
المكلف والإدارة الضريبية أمام محكمة النقض ، وسنتناول ذلك بالتفصيل في المبحث
الرابع من هذا الفصل.

6 - التسهيلات الممنوحة للمكلفين :

إن القانون الضريبي يأخذ بعين الاعتبار الظروف والأوضاع الشخصية عند إقرار مبلغ
الضريبة أو عند تحصيلها ، وقد منح المكلف تسهيلات وذلك إمعانا في تحقيق العدالة
الضريبية وقد نص على تسهيلات عدة تهدف الى مراعاة ظروف المكلف ومنها :

أ- مبدأ التقسيط للضرائب المتحققة على المكلف :

إن المادة 35 من مشروع القانون أعطت الحق للوزير أو من يفوضه خطيا بان يسمح لأي

(1) انظر الفقرة 1 من المادة 28 من مشروع القانون، والفقرة ب/ 4 من المادة 29 من مشروع القانون .

مكلف بناء على طلب يقدمه المكلف تقسيط الضريبة إذا وجدت أسباب لذلك شريطة أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الأقساط و تاريخ استحقاقها ، ومشروع القانون لم يحدد فترة للتقسيط ، بل ترك الأمر للسلطات الضريبية ونؤيد البعض في الاقتراح بحيث لا تمتد فترة التقسيط المتعلقة بسنة ضريبية واحدة لأكثر من سنة واحدة ، أما إذا تراكم دين الضريبة لعدة سنوات فليس هناك ما يمنع من أن تمتد فترة التقسيط لعدد مناسب من السنوات ⁽¹⁾ ، و نلاحظ من نص المادة أن صلاحية التقسيط منحت للوزير أو من يفوضه خطيا بالموافقة أو عدم الموافقة على التقسيط ، بحيث لا تعتبر هذه الطريقة حقا مكتسبا للمكلف يلجأ إليها كلما أراد ، بل له أن يلتمس من الإدارة الضريبية الموافقة ، والإدارة تنتظر في الأمر وفي جميع الظروف المحيطة وبعد ذلك تتخذ ما تراه مناسباً .

ب - مبدأ الإعفاء من الضرائب و الغرامات :

إن القانون الضريبي فرض غرامات على المكلف نتيجة عدم التزامه بالقانون وما رتبته عليه من مسؤوليات وواجبات عليه القيام بها ، وتكون هناك ظروف تحول دون قيامه بتنفيذ ما فرض عليه نتيجة ظروف خارجة عن إرادته ، فان المكلف قد يطلب تأجيل الدعوى لأسباب معقولة كالمرض أو السفر أو السجن أو لسبب قهري آخر ، لإتاحة الفرصة له لسماع أقواله و الدفاع عن وجهة نظره ، وإذا ثبت أن طلب تمديد فترة الاعتراض أو تأجيل الدعوى كان لأسباب جدية ، و لغايات تحقيق العدالة الضريبية فان مشروع القانون نص في المادة 39 منه على إعفاء المكلف من الضرائب والغرامات في حالة وفاة المكلف من غير تركة ، أو إفلاسه أو أنهى نشاطه ولم يتبق لديه أموال تفي بكل أو بعض مستحقات الضريبة ، كما أن مشروع القانون وفقاً للفقرة 3 من المادة 40 منه ، بأنه يحق للمدير أو من يمثله خطياً بإعفاء المكلف

(1) الحيارى ، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (550) و ما بعدها .

من المبلغ الإضافي كله أو جزء منه إذا كان سبب التأخير يعود لأسباب قهرية ، كما يجوز للمدير رد المبلغ الإضافي إذا توفرت مثل هذه الأسباب .

7- تبليغ المكلف :

إن مشروع القانون نص في المادة 25 منه على ضرورة تبليغ المكلف أي إشعار أو مراسلات صادرة عن الإدارة الضريبية بما فيها من مذكرات الدعوة إما بتسليمه باليد أو إرساله بالبريد المسجل إلى آخر عنوان معروف له أو لمحل عمله و ذلك من أجل منح الفرصة للمكلف للالتزام بما نص عليه القانون الضريبي وسماع أقواله والدفاع عن وجهة نظره ، وإمعانا في تحقيق العدالة الضريبية فقد نص مشروع القانون على تبليغ المكلف إذا تم بحقه أي إجراء ضريبي مثل تعديل الإقرار أو تحديد السلفية أو تقدير المكلف غاييا ، أو إعادة النظر في تقدير دخل المكلف أو غير ذلك ، وإذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوما من تاريخ تبليغ المكلف بدفعها ، فإنه يجوز للمدير أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة ⁽¹⁾، و نلاحظ أن القصد من تبليغ الكلف هو إعطائه الفرصة للدفاع عن وجهة نظره و سماع أقواله.

8 - منح المكلف الحوافز الضريبية في حالة الالتزام بالقانون :

أن مشروع القانون قد منح المكلف حوافز ضريبية من أجل الالتزام بالقانون الضريبي و منها قيام المكلف بتقدير الضريبة بنفسه (التقدير الذاتي) ومنحه خصما تشجيعيا إذا تقدم بالإقرار الضريبي ودفع الضريبة المستحقة عليه وعدم تعرضه للتقدير الجزافي أو فرض ضرائب إضافية إذا التزم بالمواعيد المحددة قانونا واعتبار التقدير الذاتي موافقا عليه إذا لم يبلغ

(1) انظر المادة 36 من مشروع القانون .

المكلف بموجب مذكرة خطية خلال ستة أشهر من تاريخ تسلم القرار يعلمه فيها المقدّر برفض إقراره كلياً أو جزئياً لأسباب معقولة⁽¹⁾.

يضاف إلى ذلك أن تقسيط الضرائب المتحققة على المكلف وإعفائه من الغرامات وتبليغ المكلف أي إجراء قد يتم بشأنه كل ذلك يعتبر حوافز رتبها المشرع من أجله التزامه بالقانون الضريبي، و كل هذه الحوافز من شأنها تحقيق العدالة الضريبية التي يسعى القانون الضريبي إلى تحقيقها .

إن العدالة الضريبية تقتضي التمييز بين المكلف الملتزم وغير الملتزم ، فليس من العدل أن يتحمل الملتزم العبء الأكبر من الضريبة ، في حين يفلت منها غير الملتزم ، وعليه فإن الهدف من منح هذه الحوافز هو مكافأة الملتزم بالقانون الضريبي وتمييزه عن المخالف له، وليس من العدل أيضا أن يتم معاملة المكلف المتهرب من الضريبة نفس معاملة المكلف الذي يقوم بدفع الضريبة في مواعيدها المحددة ، وكذلك تشجيعا للمكلف غير الملتزم لتأدية الضريبة المترتبة عليه في الميعاد المحدد وان يلتزم بالقانون الضريبي.

ثانيا : الإجراءات التي تكفل حق الخزينة :

هذه الإجراءات تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية و يتمثل ذلك فيما يلي :-

1- سلطة التقدير :

أن القوانين الضريبية منحت الإدارة الضريبية سلطة تقدير المكلف و تحديد الضريبة المستحقة عليه، وذلك إمعانا في تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة لخزينة الدولة إلى جانب

(1) انظر الفقرة 1 من المادة 17 ، والمادة 19 ، والفقرة 2 من المادة 21 من مشروع القانون.

- انظر المادة 22 ، والفقرة 2 من المادة 40 من مشروع القانون .

تحقيق الوفرة المالية، وذلك من اجل حصول الخزينة العامة على حقها في المواعيد المحددة ، وحتى يمكن لأجهزة الدولة القيام بواجباتها على اكمل وجه، حيث أن العدالة الضريبية تقتضي ذلك من اجل أن يساهم جميع المكلفين دون استثناء بواجبهم اتجاه الدولة بدفع الضريبة المستحقة عليهم في المواعيد المحددة ،ولتمكين الضريبة من تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

من المهم اتخاذ الوسائل الكفيلة لحصر وتقدير الضريبة بطريقة سهلة و ميسرة وذلك بهدف الحرص للوصول إلى التقدير الصحيح لوعائها ، حيث يجب أن تتميز هذه الإجراءات بالسهولة و البساطة لتخفيض نفقات تحصيل الضريبة ، كما أن تحديد الضريبة يجب أن يكون بأقرب قدر للحقيقة و تحقيق المساواة بين الافراد في تحمل عبء الضريبة ، و عدم التعمق في أسرار المكلف الشخصية وفي عمله و الإقلال من تهرب المواطنين من الضريبة^(١).

إن مشروع القانون نظم عملية التقدير وذلك من خلال الإقرار المقدم من قبل المكلف ومرفقاته ،واتخاذها أساسا للتقدير ،ومن اجل استيفاء خزينة الدولة على حقها ،يتحقق ذلك من خلال تدقيق الإقرار، و ينجم عن هذا التدقيق ، أما قبول هذا الإقرار والموافقة عليه دون أي تعديلات ،أوعدم قبول الإقرار كلياً أو جزئياً، فيرسل المقدر مذكرة رسمية تتضمن ملاحظاته إلى المكلف يدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته فيها ، ونتيجة لذلك أما أن يوافق المكلف على تعديل الإقرار ، ويكون هذا الاتفاق غير قابل للطعن ، أو أن يرفض المكلف تعديل إقراره أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة مسبقاً للمكلف ، فيصدر المقدر قراراً بتقدير

(١) هويدي ،عبد الجليل - المالية العامة - المرجع السابق - صفحة (281) وما بعدها .

المكلف وذلك في ضوء المعلومات المتوفرة لديه⁽¹⁾.

بناء على ذلك فإن مشروع القانون أعطى الإدارة الضريبية سلطة التقدير إذا لم يتقدم المكلف بالإقرار الضريبي، أو أن إقراره لم يقبل بصورة كلية، و قد حدد مشروع القانون إجراءات تكفل للإدارة الضريبية حصولها على حقها ومنها :

أ- التقدير الإداري :

إذا لم يقدم المكلف الإقرار الضريبي أو لم يتم قبوله بصورة كلية فإن مشروع القانون منح الحق للإدارة الضريبية بإجراء التقدير الإداري⁽²⁾، والذي يقسم إلى ثلاثة أقسام :

1. التقدير في حالة عدم تقديم الإقرار أو عدم قبوله بصورة كلية :

أن المكلف الذي لم يتقدم بالإقرار الضريبي أو لم يتم قبوله بصورة كلية فإن لمأمور التقدير أن يقوم بتقدير دخل المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة ، و إذا كان المكلف يمسك حسابات رسمية فإن المقدّر يقوم بتقدير المكلف استناداً إلى هذه الحسابات إذا اقتنع بصحتها ، وللمقدّر إجراء التقدير بناء على قناعاته والمعلومات المتوفرة لديه ، أما إذا لم يمسك حسابات رسمية فيتم تقدير المكلف بناء على خبرة المقدّر و حكمه على المكلف .

يعتبر التقدير الإداري نوعاً من العقوبة على عدم التزام المكلف بتقديم الإقرار المنصوص عليه في مشروع القانون ، وقد أعطى مشروع القانون في الفقرة 1 من الماد 28 منه للمكلف الذي تم تقديره بموجب هذه الطريقة حق الاعتراض على هذا التقدير لدى مأمور التقدير .

2. التقدير من المنبع :

يتولى عملية التقدير من المنبع الشخص الذي قام بدفع الدخل للمستفيد ، ويقتطع الضريبة

(1) انظر المادة 21 من مشروع القانون .

(2) انظر الفقرة 2 من المادة 17، والمادة 22، و الفقرة ب/3 من المادة 21 من مشروع القانون .

ويوردها إلى دائرة ضريبة الدخل ، وذلك استنادا إلى المادة 33 من مشروع القانون ، وهذا التقدير أما أن يكون على دخل الأشخاص غير المقيمين أو التقدير على الرواتب والأجور ، و سواء أكانت هذه العملية اقتطاعا من المنبع أو تقديرا من المنبع فإنها وسيلة من وسائل منع التهرب الضريبي .

3. التقدير المقطوع للضرائب :

نصت المادة 37 من مشروع القانون على إعطاء الصلاحية لمدير ضريبة الدخل أو من يفوضه خطيا بفرض ضريبة دخل مقطوعة على أي شخص طبيعي في أي سنة من السنوات ، و على أن لا تزيد هذه الضريبة عن 1500 دينار عدا الشركات المساهمة ، وعلى أن لا تزيد عن خمس سنوات و يبلغ المكلف إشعارا بذلك .

ب- طريقة الاتفاق :

هذه الطريقة يستطيع سلوكها كل مكلف سواء تقدم بالإقرار الضريبي أم لا ، ذلك أن مرحلة الاتفاق بين الإدارة الضريبية و المكلف لابد أن تأتي بعد قيام المقدر بتقدير الضريبة و عدم موافقة المكلف على ذلك ، حيث انه إذا قدرت الضريبة على شخص و اعترض ذلك الشخص على الضريبة المقدرة عليه ووافق مأمور التقدير على الدخل الذي يقدر به دخله ، يعدل دخله تبعا لذلك و يبلغ الشخص إشعارا بالضريبة المستحقة عليه⁽¹⁾، و بالتالي يقصد بالاتفاق هو تقابل وجهات نظر كل من الإدارة الضريبية و المكلف .

(1) انظر الفقرة 3/1 من المادة 21 من مشروع القانون.

- انظر الفقرة 4/1 من المادة 29 من مشروع القانون.

- الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام- المرجع السابق- صفحة (467) وما بعدها.

ج- التقدير من قبل المحكمة :

إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف ولجنة الطعن خلال جلسة الاعتراض ، فإن القرار الصادر عن هذه اللجنة قابل للطعن لدى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية ، والتي تنتظر بدورها في الطعن بقرارات التقدير ، وبالتالي فإن للمحكمة أن تقر التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه وفق التعليمات التي تحددها في القرار⁽¹⁾، وإذا شعر المكلف بإجحاف قرار المحكمة المختصة فله أن يطعن بهذا القرار لدى محكمة النقض .

2- سلطة التحصيل :

بعد تحديد وعاء الضريبة و تحديد مقدارها تأتي مرحلة تحصيل الضريبة ، وذلك اقتضاء دينها من المكلف ، الأمر الذي يعني بأن تقوم الإدارة الضريبية بما يلزم نحو تحصيل دين الضريبة الذي يتقرر في ذمة المكلف ، وتقوم الإدارة الضريبية في كل دولة بجباية مبلغ الضريبة من المكلفين بها ، وذلك وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونا ، حيث يترك للدوائر أمر اتخاذ التدابير و الإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب .

الدين الضريبي هو دين محمول لا مطلوب ، ومن الأصول الضريبية المقررة أن المكلف ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية دون أن يقع على عاتقها عبء السعي إليه للمطالبة بأدائها و ذلك بقصد تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة ، إلا أن هذا لا يمنع الإدارة الضريبية من قبيل التيسير على المكلفين من مطالبة المكلفين بالوفاء بها ، وهو الأمر الذي تتبعه الإدارة الضريبية من الناحية الفعلية⁽²⁾، و مشروع القانون يأخذ بطريقة التسديد النقدي ، وقد يكون معجلا بحيث يتم التسديد النقدي دفعة واحدة عقب انتهاء

(1) انظر الفقرة 4 من المادة 30 من مشروع القانون .

(2) عطية ، قدرتي نقولا-ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها- المرجع السابق- صفحة (166) وما بعدها .

السنة الضريبية ، أو مؤجلاً بحيث يتم على دفعات خلال السنة الضريبية نفسها عن طريق الحجز من المنبع ، وتتميز طريقة التسديد النقدي بأنها سهلة و قصيرة وبعيدة عن التقدير و توفر جهد التحصيل و تحد من التهرب الضريبي ، كما أنها تعتبر من افضل طرق التحصيل لأنها تمكن الخزانة العامة من الحصول على مبلغ الضريبة بمجرد تحقق الدخل ولو كان تحققه قبل انتهاء السنة الضريبية نفسها⁽¹⁾.

قد تلجا الإدارة الضريبية إلى التسديد المؤجل نتيجة لتراكم دين الضريبة على بعض المكلفين عدة سنوات أو نتيجة لقيام هؤلاء المكلفين بمعارضة الإدارة الضريبية أو لعدم تمكنها من كشف حقيقة دخولهم أو بسبب قصور الجهاز الضريبي عن مطالبتهم بما عليهم من ضرائب أو لأي سبب كان ، فيصبح أمر تقسيط الضريبة مفروضاً على الإدارة الضريبية لكون مبلغ الضريبة كبير بحيث يعجز الدخل عن سداده دفعة واحدة⁽²⁾.

3 - الحصول على المعلومات وضبط السجلات :

للإدارة الضريبية الحق في الحصول على المعلومات اللازمة حول نشاط المكلفين من شتى المصادر ، وسواء كان ذلك من المكلف نفسه أو من الغير ، وذلك إمعاناً في المحافظة على حقوق الخزانة العامة و حصولها على هذا الحق في المواعيد المحددة ، وتحقيقاً للعدالة الضريبية لخزينة الدولة ، ومن أجل تغطية الالتزامات الملقاة على عاتقها على اكمل وجه ، حيث أن مأمور التقدير يستطيع جمع معلومات لا باس بها من ملفات و إقرارات المكلفين أنفسهم ، كما أن في مقدوره طلب المعلومات من الغير - المؤسسات الحكومية والأهلية -

(1) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (541) وما بعدها .

(2) الحياوي، عادل - الضريبة على الدخل العام - المرجع السابق - صفحة (543) و ما بعدها .

عن مقدار العطاءات و التعهدات و حتى مبيعات المكلفين لهذه المؤسسات ، و أية معلومات قد يراها مأمور التقدير ضرورية لغايات فحص صحة المعلومات المقدمة من المكلف حول دخله .

إن مشروع القانون الزم المحاسب القانوني الذي يقوم بمراجعة حسابات أي منشأة بإعطاء شهادة على صحة الحسابات الختامية لهذه المنشأة ، و إذا ثبت بان هذا المحاسب أعطى شهادة غير صحيحة أو ساعد المكلف على التهرب من الضريبة، فإن مشروع القانون رتب له عقوبة جزاء ذلك (1).

الإدارة الضريبية لها حق طلب الإيضاحات و التبريرات لأية بيانات أو مستندات يراها ضرورية لتقدير دخل المكلف ، وقد يكون شفويا أو كتابة (2) ، كما أن مشروع القانون الزم المكلفين بتقديم كافة دفاترهم ومستنداتهم إلى الإدارة الضريبية ، وفرض أيضا عقوبة جـراء الامتناع عن تقديمها أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد في القوانين المرعية (3) .

يخول المشرع الإدارة الضريبية حق الاطلاع لدى كل الهيئات العامة والخاصة على ما تريد الاطلاع عليه من بيانات و مستندات بقصد تمكين الإدارة الضريبية من تحديد الدين الضريبي تحديدا دقيقا ، ولا تستطيع هذه الهيئات أن تحتج على ما تحويه هذه البيانات من أسرار ، وذلك لان المشرع يحيط حق الاطلاع بسياج من الضمانات التي يتضمن المحافظة على أسرار المكلفين (4).

(1) انظر المادة 42 من مشروع القانون .

(2) سعد ، محي محمد - الاطار القانوني للعلاقة بين المكلف والادارة الضريبية - المرجع السابق- صفحة (214) و ما بعدها .

(3) انظر المادة 41 من مشروع القانون .

(4) انظر المادة 24 ، 49 من مشروع القانون .

إن مشروع القانون الزم الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف استنادا إلى أحكام المادة 25 من مشروع القانون ، وذلك لاستدعائه واستجوابه بقصد الحصول على المعلومات أو التأكد من صحتها ، وأن تجري التدقيق أو التحقق اللازم على محلات المكلفين ومكاتبهم ، وإن تدخل مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والدفاتر والمستندات المتعلقة بالعمل ، كما أن لها حق ضبط هذه السجلات و المستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون⁽¹⁾.

4- السلفيات :

وذلك بأن يقوم المكلف بدفع مبالغ ضريبية على حساب الضريبة المستحقة عليه ، حيث أن الدين الضريبي ينشأ بمجرد توافر الواقعة التي يحددها قانون الضريبة ، دون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية والمكلف ، أو على الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية ، وحيث أن الوقائع التي ينشأ عنها الدين الضريبي تتحقق خلال السنة الضريبية ، فإن العدالة الضريبية تستوجب بأن يتم دفع مبالغ ضريبية - سلفيات - إلى الإدارة الضريبية ، وذلك انسجاما مع وقت نشوء الدخل الذي يتحقق خلال السنة الضريبية ، وهذه السلفيات تعتبر دفعات على حساب الضريبة المستحقة التي سيتم تحديدها في نهاية السنة الضريبية .

وبما أن مشروع القانون قد ألغى العمل بمبدأ السلفيات و ذلك بحجة ملائمة هذه العملية مع مبدأ التحقق الضريبي ، أي دفع الضريبة بعد تحقق الدخل ، متناسيا أن مبدأ السلفيات يلبي مبدأ الملائمة الذي يحقق العدالة الضريبية لصالح خزينة الدولة ، لان الدخل سوف يتحقق آجلا أو عاجلا ، على انه من القواعد المستقرة في علم الضرائب أن الضريبة تتولد بتولد

(1) انظر المادة 24 من مشروع القانون .

الإيراد نفسه ، ولا يتوقف نشوء الضريبة على قرار التقدير الذي يعتبر كاشفا للضريبة ، وتعتبر السلفيات عبارة عن أقساط لا تتقل كاهل المكلف في نهاية السنة ، كما وأنها تساعد الإدارة الضريبية على التعامل مع المكلفين طوال السنة ، وهذا يسهل عملية الإدارة و الجباية والمتابعة و مكافحة التهرب الضريبي ، إضافة إلى أنها تساعد الخزينة على تغطية الاحتياجات العامة ، إضافة إلى أن مبدأ السلفيات يعتبر من أرقى الأنظمة المعمول بها في كافة الدول المتقدمة⁽¹⁾ .

5- فرض الغرامات على المتخلفين في دفع الضريبة :

أن القانون الضريبي من أجل المحافظة على حقوق الخزينة وحصولها على هذا الحق بالمواعيد المقررة قانونا ، فان مشروع القانون الزم المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي بدفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه⁽²⁾، كما الزم كل شخص مسؤول عن دفع الرواتب و الأجور و ما في حكمها أو أي دفعات أخرى خاضعة للضريبة أن يخصم منها الضريبة المقدرة ، و توريد تلك المبالغ للمديرية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع⁽³⁾، وفي حالة تقسيط الضريبة واستتكتف عن دفع أحد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع دون الحاجة إلى إنذار⁽⁴⁾.

يتبين من ذلك أن المشرع الفلسطيني حرص من خلال النصوص الضريبية الحفاظ على حقوق خزينة الدولة ولتحقيق ذلك فان المشرع فرض غرامات على المتخلفين في دفع

(1) المذكرة التي قدمت من عطوفة وكيل وزارة المالية عاطف علونة الى رئيس المجلس التشريعي - حول مشروع قانون ضريبة الدخل المقدم من قبل لجنة الموازنة لمناقشة القراءة الاولى في 25/7/2000 - صفحة (1) و ما بعدها .

(2) انظر الفقرة 1 من المادة 19 من مشروع القانون .

(3) انظر الفقرة 1 - ثانيا من المادة 33 من مشروع القانون .

(4) انظر المادة 35 من مشروع القانون .

الضريبة ، وذلك لضمان تسديد الضريبة في مواعيدها المحددة قانونا ، حيث قرر مشروع القانون في المادة 40 منه فرض غرامات على المكلف إذا لم يدفع الضريبة المستحقة أو لم يتقدم بالإقرار الضريبي في المواعيد المحدد ، وزيادة في تحقيق العدالة الضريبية للمكلف فإن مشروع القانون منح المكلف إعفاء من المبلغ الإضافي كله أو قسما منه إذا اقتضت الإدارة الضريبية بأن تأخر المكلف عند الدفع لسبب قهري ، ويجوز رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعا في حالة توفر الأسباب المذكورة ⁽¹⁾.

6- إعادة النظر في التقدير :

أن مشروع القانون أتاح للإدارة الضريبية من أجل الحصول على حقها في المواعيد المحددة، القيام بالإجراءات التي نص عليها القانون، حتى تكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها على اكمل وجه ، لأن المشرع الضريبي يعلم بأن بعض المكلفين يخفون دخولهم تهربا من الضريبة ، فلا بد من اتخاذ الإجراءات الكفيلة بوضع الأمور في نصابها ، لذلك فقد منح مشروع القانون صلاحية إعادة النظر في التقدير لوزير المالية أو من يفوضه خطيا⁽²⁾، وحيث أن وزير المالية لا يقوم بعملية التقدير بل يقوم بتفويضها لعدد من موظفي دائرة ضريبة الدخل وغالبا ما يكون لديهم الخبرة العملية الواسعة في ممارسة التقدير، دون أن يلحق ظلم أو إجحاف بالمكلف الذي يجب أن يشعر بعدالة الضريبة التي يقوم بدفعها للدولة .

مشروع القانون لم يحدد صلاحية إعادة التقدير، حيث يفهم من نص المادة 26 من مشروع القانون بأنه للوزير أو من يفوضه بأن يبقى الضريبة على حالها أو يزيدها أو ينقصها ولكن بشرط أن يتوافر لديه أدلة أو معلومات جديدة حصل عليها المقدر تتطلب إعادة فتح ملف

(1) انظر المادة 40 من مشروع القانون .

(2) انظر المادة 26 من مشروع القانون .

الضريبة ، على أن لا تزيد الفترة عن أربع سنوات من تاريخ قبول الضريبة المستحقة وبشرط أن لا تكون المحكمة قد فصلت فيه ، ويجدر بالمشرع الفلسطيني تحديد هذه الصلاحية وذلك من أجل تحقيق الاستقرار الضريبي للمكلفين ، وتحقيق العدالة الضريبية لخزينة الدولة وهذا يتطلب أن تبذل الإدارة الضريبية كل طاقاتها أثناء الفحص والتدقيق للوصول إلى كل ما يتعلق بدخل المكلف والتأكد من عدم إخفائه لأي معلومات تتعلق بهذا الدخل، ومن الجدير بالذكر أن قرار الموظف المفوض غير قابل للطعن .

7- سلطة التنفيذ المباشرة :

يقصد بالتنفيذ المباشر حق السلطة الإدارية في تنفيذ قراراتها في مجال الضبط الإداري بالقوة الجبرية عند الاقتضاء دون الحصول إلى إذن سابق من القضاء ، ويعتبر التنفيذ المباشر من أخطر وسائل الضبط الإداري التي خولها القانون للإدارة ، إذ تستطيع تنفيذ قراراتها على الفرد مباشرة دون اللجوء إلى اتخاذ الإجراءات القضائية ، وقد خول القانون الإدارة هذا الامتياز بهدف تحقيق سير المرافق العامة بانتظام و الحفاظ على كيانها واستقرارها⁽¹⁾.

الأصل في القانون هو حق الإدارة الضريبية في اللجوء دائما إلى طريق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة ، وذلك بتحويل الإدارة كافة الامتيازات التي تستطيع بها تحصيل الضرائب تحصيلًا مباشرًا⁽²⁾.

ولما كانت حصيلة الضرائب تكون الجزء الغالب من إيرادات الدولة ، لذلك وجب أن تدخل

(1) الطهراوي ، هاني علي - القانون الإداري - الطبعة الأولى - عمان - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع -1998 - صفحة (246) وما بعدها .

(2) عطية ، قدرني نقولا - ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها -المرجع السابق- صفحة (41) و ما بعدها .

هذه الحصيلة خزانة الدولة في مواعيدها المقررة قانونا ، فقد عمد المشرع الضريبي منذ البداية اللجوء إلى كافة الإجراءات التي تكفل الحصول على الضرائب في أوقاتها المقررة من أجل القيام بالواجبات الملقاة على عاتق الدولة خير قيام ، ومن هذه الإجراءات التي تكفل حصول الإدارة الضريبية على هذا الحق في الأوقات المحددة تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة ، وفقا للمادة 36 من مشروع القانون فقد أجاز المشرع لإدارة الضريبة بأنه إذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة بالمواعيد المحددة أن تشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به .

المبحث الثالث : الإدارة الضريبية

أن تحقيق الضريبة المثلى لأي مجتمع رهن بمستوى كفاءة إدارته الضريبية، وكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة الى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول احسن وافضل الضرائب إلى أسوأها⁽¹⁾.

الإدارة الضريبية الكفؤة هي التي تتولى تطبيق نصوص القانون الضريبي بشكل صحيح وسليم ، وبشكل لا يلحق الظلم والإجحاف بالمكلف ، والابتعاد عن المحاباة ، وبشكل لا يسمح للمكلف من التهرب من الضريبة ، وعليه فإن الإدارة الضريبية تعتبر من أهم آليات تحقيق العدالة الضريبية ، لأنه لو حصل خلل في الإدارة الضريبية أو عملها ، فمن الطبيعي أن يلحقه خلل في تطبيق النصوص الضريبية من قبلها .

لذلك أصبح من الضروري مع تزايد الحاجة لإيرادات متزايدة ، التطلع لإيجاد إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية لمنع حدوث أي اختلال ما بين وظائف هذه الإدارة وإمكاناتها، فعند ازدياد الاعباء عليها فإن هذه الإدارات يجب أن ترفع من كفاءتها ومن درجة تدريب الموظفين وحسن استخدامهم⁽²⁾.

الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والضرورية في نفس الوقت ، فهمامها صعبة حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي ، ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع المكلفين بأنواعها المختلفة وبإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة ، وهي إذ يناط بها تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة ، و لذلك فإن قوة هذه الإدارة أو

(1) دراز ، حامد عبد المجيد- النظم الضريبية - بيروت -الدار الجامعية - 1993 - صفحة (105) وما بعدها .

(2) بركات ، عبد الكريم صادق - النظم الضريبية ، النظرية و التطبيقية - بيروت -مكتبة مكاوي - 1977 - صفحة (183) وما بعدها .

ضعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إلى أحكام الرقابة والوصول إلى حقوق الخزينة كاملة ، وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية .

الإدارة الضريبية تعتمد في قيامها بمهامها على أفراد عديدين ممثلين في موظفيها ، وكذلك على هياكل إدارية معينة ممثلة في أقسامها وتنظيماتها المختلفة ، وكذلك على ما لديها من سلطات و وسائل وما لها من حقوق ، وعليها أن تلتزم بما يفرض عليها من واجبات والتزامات⁽¹⁾ .

أهمية الإدارة الضريبية:

إن الإدارة الضريبية تختص بتنفيذ القوانين الضريبية و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى ، وكذلك اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال ، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

إن الإدارة الضريبية يناط بها مهام كبيرة ووظائف إدارية رئيسة مثل التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ، ويعني التخطيط الضريبي تحليل الأوضاع القائمة والتنبؤ بما ستكون عليه الأوضاع في المستقبل وتحديد الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية ، وبالتالي رسم السياسات والخطط والبرامج التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة وتنسيق الأنشطة وزيادة فعالية الرقابة وتحقيق أهداف التخطيط ، أما التنظيم الضريبي فينطوي على حصر المهام الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في ظل النظام الضريبي

(1) سعد ، محي محمد - الاطار القانوني للعلاقة بين الممول و الادارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة (192) وما بعدها .

السائد وذلك بهدف تشكيل الهيكل التنظيمي ، وتحديد واختيار العاملين فيها والقادرين على القيام بهذه الوظائف، وتفوض كل فرد السلطات والصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأكمل ، أما التوجيه فيأتي بكل ما يتضمنه من إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية من تقدير وربط ومراجعة وفحص وتعديل الربط وتحصيل الضريبة وإصدار القرارات والتعليمات والتفسيرات المتعلقة بها وإجراءات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي وإيصال كل هذه التوجيهات للمرؤوسين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها حتى تضمن تضافر الجهود وتوحيد المعاملة بين فروع الإدارة الضريبية ، وتحقيق الأهداف المرجوة دون إشراف أو تبذير، أما المراقبة فيقع عليها مسؤولية ما حققته الإدارة الضريبية من إنجازات ، ثم تحديد العقوبات التي حالت دون التنفيذ الكامل لأهداف التخطيط الضريبي والعمل على إزالتها في المستقبل⁽¹⁾ .

يتوقف مدى نجاح الإدارة الضريبية على سرعة ودقة ووضوح وشمول البيانات عن الموقف الضريبي الكلي للمكلف أمام متخذ القرارات الضريبية ، وهذا يتطلب توافر نظام معلومات ضريبية ذات كفاءة ودقة تساعد المسؤولين على إصدار قرارات ضريبية في الوقت المناسب، كما أن تشخيص أي مشكلة ضريبية على أسس علمية يتطلب وجود نظام فعال للمعلومات الإدارية يساعد على تجميع البيانات وتحديثها وتشغيلها وتوصيلها إلى متخذي القرارات. وعليه فإنه لضمان نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها يجب أن تتوافر لها عدة مقومات من أهمها ما يلي⁽²⁾:

(1) براز ، حامد عبد المجيد - النظم الضريبية - المرجع السابق - صفحة (107) وما بعدها .

(2) بشور ، عصام ، نور الله نور الله ، يونس البطريق - التشريع الضريبي - الطبعة الخامسة - منشورات جامعة دمشق - 1995 / 1996 صفحة (50) وما بعدها .

1. توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها .
2. توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة وفرض العقوبات المناسبة لضمان سير العمل .
3. توفر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات وعلى مكافآت تشجيعية تتطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم .
4. تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين و تحديد ما يستحقه من ضرائب .
5. تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها ، إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات وإضافات في الأسعار _ رغم ما تهدف إليه من تحقيق المزيد من العدالة - وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات والصعوبات التي تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها، تنهي ما ينشأ بينها وبين المكلفين من منازعات ، وكما يؤدي تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب إلى دفع المكلفين للتهرب منها.
- يضاف الى ذلك ومن أجل ضمان نجاح الإدارة الضريبية فلا بد من وضع هيكل إداري سليم وفعال ، والعمل على تدريب وتأهيل الموظفين ، وكذلك تقليص عدد المستويات الإدارية .

الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية:

بوصف الإدارة الضريبية كإحدى الإدارات العامة في الدولة وبالتالي فإن موظفيها يخضعون لنفس النظام الذي يخضع له الموظفون العاملون بالدولة ، فيتمتعون بنفس الحقوق ويلتزمون بنفس الالتزامات ، و قد يتمتع موظفوا الإدارة الضريبية ببعض الحقوق الخاصة ، وذلك

لتمكينهم من مباشرة أعمالهم كحق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف ، ويتمتعون ببعض المزايا المادية مقابل ما يقومون به من تحصيل الإيرادات الضريبية - كما هو الحال في المادة (50) من مشروع القانون - وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية في فلسطين تسمى مديرية ضريبة الدخل وهي تابعة لوزارة المالية .

بالرغم من اختلاف تنظيم إدارة الضرائب المباشرة عن إدارة الضرائب غير المباشرة إلا أنه يكاد يكون الإجماع يعتقد على أن يكون تنظيم إدارة الضرائب وفقاً لمركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ ، وبناء عليه تتولى الإدارة المركزية وظائف الأبحاث و التخطيط والتوجيه الفني وإدارة القوة العاملة ، والمتابعة والمراقبة ، بينما تتولى الإدارات التنفيذية التخطيط قصير الأجل ، حصر المكلفين ، ربط الضريبة ، تحصيل الضريبة والمتابعة والمراقبة⁽¹⁾ .

إلا أنني أرى ضرورة وحدة النظام والإدارة الضريبية بحيث تكون دائرة واحدة للإيرادات العامة لتوفير الوقت والجهد والنفقات وتحقيق وحدة القرار والحيلولة دون التهرب الضريبي. وهنا لابد من التعرض إلى الجهاز الإداري والتنظيمي لدوائر ضريبة الدخل بعد استلام السلطة الوطنية الفلسطينية لصلاحيات الضرائب ، فقد أصبحت دائرة ضريبة الدخل ترتبط بوزير المالية بعد أن كان يشرف عليها الحاكم العسكري أيام الاحتلال ، كما وعاد مأمور التقدير يقوم بالصلاحيات التي أناطها به قانون ضريبة الدخل ، إضافة إلى أن الضريبة لم تعد عقاباً - كما كانت تمارس سلطات الاحتلال - بل أصبحت أداة لتحقيق الأهداف المتوخاة منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، وقد قامت السلطة الوطنية الفلسطينية بوضع مشروع قانون ضريبة الدخل ، بحيث جاء بهيكل تنظيمي للإدارة الضريبية ليرتقي بها عما كانت

(1) دراز ، حامد عبد المجيد - النظم الضريبية - المرجع السابق - صفحة (113) وما بعدها .

عليه أيام الاحتلال ، وذلك لمقابلة متطلبات المكلفين وحقوقهم وكذلك الالتزامات المترتبة عليهم ، وبحيث يحقق أهداف الضريبة على نحو صحيح ، وليضمن تحقيق العدالة الضريبية ، حيث أنطت المادة (47) من مشروع القانون تنفيذ أحكام القانون بمديرية ضريبة الدخل والتي ترتبط بوزير المالية ، ويكون لها مدير عام ومن تدعو الحاجة إليه من المساعدين والمقدرين والموظفين ، وأجازت تلك المادة للمدير أن يمارس جميع الصلاحيات المخولة له بمقتضى أحكام القانون أن يؤلف لجنة أو أكثر من مأموري التقدير للنظر في اعتراض المكلف و الفصل فيها ،وتصدر قرارها بالأغلبية ، ويعتبر القرار الصادر عن تلك الجهة أعلى نفاذا من قرار مأمور التقدير بمقتضى أحكام هذا القانون .

كما أن للمدير صلاحية وضع نماذج الكشوف والإشعارات والمذكرات وإقرارات الضريبة وأية نماذج أخرى يراها ضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون وأي نظام صادر بموجبه ، كما ويجوز له تعديل أو إلغاء النماذج المستخدمة من قبل.

تجدر الإشارة إلى انه لم يتم حتى هذه اللحظة إصدار نظام إدارة ضريبة للدخل ، لتنظيم دائرة ضريبة و يرتب أقسامها و توضيح مناهج العمل فيها ، و يعود سبب ذلك إلى أن مشروع القانون لم يقر بعد كقانون، وبالتالي لم يتم وضعه موضع التنفيذ ، كما أن للمدير بموجب مشروع القانون الصلاحية التامة في تفويض صلاحياته إلى موظف من موظفي دائرة ضريبة الدخل ووفقا للشروط والقيود التي يقرها ، وله أن يصدر التعليمات التي نصت عليها أحكام القانون وذلك بعد موافقة الوزير عليها .

سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها :

إن الإدارة الضريبية لكي تمارس حقوقها المقررة لها بالقانون ومهامها المكلفة بها ، فإن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطات وحقوق واسعة ، ولكي تستطيع ممارسة حقها في التحقق من صحة و سلامة البيانات الواردة في الإقرارات ، فإنها تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة ، و حتى تستطيع تحصيل الضريبة فإنها تتمتع بسلطات تضمن لها التحصيل لمبالغ الضريبة من المكلفين، وكذلك فإن سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات فهي سلطة مقررة لمتابعة تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة ولكي تضمن تحصيل الضريبة ومعاينة العاثرين بالقوانين والمتهربين من أداء واجبهم الضريبي ، كما أن الإدارة الضريبية من حقها تتبع المدين بالضريبة وتتبع أمواله حتى تستوفي حق الخزينة العامة⁽¹⁾.

وقد منح مشروع القانون للإدارة الضريبية سلطات و حقوق ليس فقط من أجل تحقيق العدالة الضريبة وإنما لتحقيق أهداف كثيرة ومن ضمنها العدالة ، وذلك لصالح خزينة الدولة ، ولضمان حصولها على حقها في المواعيد المحددة، وحتى تتمكن من تنفيذ المسؤوليات التي تكفلت بها، وهذا يستوجب البحث فيما يلي :-

أ- سلطات الفحص والرقابة:-

إن غالبية الضرائب تؤسس على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفون بملئها بمعرفتهم ، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق و سلامة هذه البيانات ، ومن هنا جاء حق الإدارة وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي ، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على

(1) سعد ، محي محمد - الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة (203)
و ما بعدها .

أساس من العدالة⁽¹⁾ ، وبموجب المادة 24 من مشروع القانون فقد أتاححت للإدارة الضريبية سلطة الفحص ومراجعة سجلات المكلفين وذلك بقصد التأكد من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي ، وعلى ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص أتاححت لها عدة حقوق و أهمها :

1-الحق في الاطلاع :

يخول المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع لدى كل من الهيئات العامة والخاصة وعلى كل ما تريد الاطلاع عليه من بيانات ودفاتر ومستندات بقصد تمكين الإدارة من تحديد الدين الضريبي تحديدا دقيقا ، وتحصيله في المواعيد المحددة قانونا ، ولا تستطيع هذه الهيئات أن تحتج على ما تحتويه هذه البيانات من أسرار ، وذلك لأن المشرع يحيط حق الإطلاع بسياج من الضمانات التي تتضمن المحافظة على أسرار المكلفين⁽²⁾ .

لحماية حقوق خزينة الدولة فقد كفل المشرع حق الإطلاع بتقرير تهديدات مالية إلزام المكلف بتقديم كافة دفاترهم ومستنداتهم إلى دائرة ضريبة الدخل ، وفرض عقوبة جزاء الامتناع عن تقديمها أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد في القوانين المرعية ، كما نصت على ذلك المواد 24 ، 41 ، 49 من مشروع القانون .

2-الحق في الاستيضاح أوالتبرير:

إن الإدارة الضريبية لها حق طلب الإيضاحات أو التبريرات لأية بيانات أو مستندات تراها ضرورية ، لتقدير الوعاء الضريبي ، والاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من

(1) سعد ، محي محمد - الاطار القانوني للعلاقة بين الممول و الادارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة (204) و ما بعدها .

(2) عطية ، فندري نقولا- ذاتية القانون الضريبي و اهم تطبيقاتها - المرجع السابق- صفحة (144) وما بعدها .

جانب المكلف ، حيث يستطيع موظف الإدارة الضريبية المختص أن يرسل خطابا إلى المكلف يدعوه فيه إلى الحضور إلى مكتبه للاستيضاح عن شيء محدد وغير واضح في قراره ، وقد يطلب منه أن يصطحب معه بعض الأوراق مثل كشف حساب البنك⁽¹⁾ .

وقد نصت المادة 25 من مشروع القانون أن للإدارة الضريبية حق تبليغ المكلف أو دعوة أي شخص للحضور إليها للاستيضاح والتبرير وذلك حرصا على مصلحة خزينة الدولة وحماية لها.

3-الحق في الفحص الدقيق :

ذلك بأن تقوم الإدارة الضريبية بالفحص الدقيق للتأكد من صحة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الخارجية والحالة الضريبية الشخصية ، وقد نصت على ذلك الفقرة 1 من المادة 24 من مشروع القانون .

4-الحق في تفتيش السكن :

هذا الحق يشوبه الخطورة ، لأنه يتعلق بتفتيش سكن المكلف ، وهذا الحق ينبغي أن يطبق في أضيق الحدود،لأنه يتعارض مع حرية المسكن والحريات الشخصية التي يكفلها الدستور، إضافة إلى أن هذا الحق ينبغي أن يكون تحت رقابة القضاء وفي أضيق الحدود ، كما يفهم ذلك من النص العام للمادة 24 من مشروع القانون .

ب- سلطات ضمان تحصيل الضريبة :

بعد أن تمت عملية الفحص والرقابة الضريبية على الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين ، فإن الإدارة الضريبية تقوم بربط الضريبة من أجل تحصيل المبالغ المقررة

(1) سعد ، محي محمد - الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة - (214) وما بعدها .

قانونا ، وتصدر قرارات ربط الضريبة باسم الملتزمون بها قانونا ، و توقع هذه القرارات من الإدارة الضريبية و تحدد فيها مبلغ الضريبة والتاريخ المحدد للدفع ، فإذا لم يلتزم المكلف بهذا التاريخ تقوم الإدارة الضريبية بربط مبلغ إضافي كجزاء عن هذا التأخير ، وإذا تقاعس المكلف عن الدفع ، فإن الإدارة تمارس سلطاتها التي خولها لها القانون بهذا الصدد ، وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية ، وذلك من أجل حصول الخزانة العامة على حقها و في المواعيد المحددة ⁽¹⁾، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية أن تصل إلى كامل حقوق الخزينة العامة ، لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها الإدارة الضريبية إزاء هذه المهمة و التي من أهمها ما يلي:

1- سلطة توقيع الحجز على أموال المدين :

أن المكلف إذا لم يقدّم ما عليه من ديون ضريبية و في المواعيد المحددة ، و بعد استفاد كافة الوسائل المتاحة و اتخاذ الإجراءات الضرورية يكون الغرض منها المحافظة على أموال المكلف حتى تتمكن من التنفيذ عليها ، وعليه فإن مشروع القانون أتاح للإدارة الضريبية أن تقوم بتوقيع حجز على أموال المكلف وتتبعها ، وذلك من أجل استيفاء الضرائب تحت أي يد كانت ⁽²⁾.

2- امتياز الخزنة:

نصت المادة 46 من مشروع القانون بان جميع الضرائب المستحقة تعتبر دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ، ويكون دين

(1) سعد ، محي محمد - الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة (216) وما بعدها .

(2) انظر الفقرة 1 من المادة 43 من مشروع القانون .

الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل المديرية و دوائرها ، حيث أن الأصول الضريبية تقتضي إثارة حق الدولة في اقتضاء دين الضريبة و استيفائها بحيث تتقدم على سائر المدينين في الحصول على الضريبة المستحقة من أموال المكلف ، و بذلك تستثنى من قاعدة المساواة بين الدائنين ، و ذلك بقصد ضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلًا كاملاً حماية لحقوق الخزنة ، وقد قنن المشرع هذا الأصل رعاية لصالح الخزنة فجعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين ، ومؤدى ذلك أن المشرع منح الخزنة العامة من الأولوية و حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة لها رعاية لصالح الخزنة العامة (1).

3- فرض غرامة عند تأخير الدفع :

قرر المشرع الفلسطيني في المادة 40 من مشروع القانون بأنه إذا لم تدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة قانوناً ، فإن للإدارة الضريبية تبليغ المكلف خطياً بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة أما بالذات أو بالبريد المسجل ، و إذا لم تدفع الضريبة فإنه يضاف إليها غرامة تأخير الدفع ، ومن أجل تحقيق العدالة الضريبية فإن مشروع القانون منح الإدارة الضريبية حق إعفاء المكلف من المبلغ الإضافي كله أو قسماً منه إذا اقتضت بأن تأخر المكلف عن الدفع كان لسبب قهري ، كما ويجوز لها رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توفر الأسباب المذكورة .

4- تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة :

نصت المادة 36 من مشروع القانون بأن المكلف إذا تخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه خلال تسعين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بدفعها بموجب أحكام هذا القانون ،

(1) عطية ، قنري نقولا - ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها - المرجع السابق - صفحة (160) وما بعدها .

ولضمان تحصيل الدين الضريبي و حصول الخزينة على حقها في الميعاد ، فقد أجاز مشروع القانون للإدارة الضريبية تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة .

5- منع المدين بالضريبة من مغادرة البلاد :

نصت المادة 44 من مشروع القانون بأنه إذا توفر لدى الإدارة الضريبية ما يحملها على الاعتقاد بان الضريبة المستحقة على مكلف ما من المتعذر تحصيلها ، ولغرض ضمان تحصيل هذه الضريبة ، فللإدارة الضريبية أن تطلب من الجهات المختصة بناء على طلب موضحا فيه الأسباب والمبررات بمنع المكلف من مغادرة البلاد إلا بعد تسوية قضيته .

إنني أرى ضرورة أن يكون العمل الضريبي مركزي لتحقيق الالتزام الضريبي من قبل الموظفين ووحدة القرار الضريبي ، كما يجب عدم حصر المواقع العليا في الإدارة الضريبية بموظفين محددين ، وإنما يتعين تغير مواقعهم في مواقع أخرى تتناسب وقدراتهم ، كذلك لا بد من التدريب المستمر لموظفي الإدارة الضريبية من أجل اكتساب خبرات جديدة والقدرة على اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة من أجل تطبيق القانون على أكمل وجه .

إضافة الى ذلك فانه يتعين إدخال إصلاحات جوهرية سواء فيما يتعلق بالهيكل التنظيمية أو رقد هذه الدوائر بكفاءات مهنية متخصصة تتمتع بخبرات واسعة في مجال البنوك والتأمين والمقاولات وغيرها من الاعمال المتخصصة .

التزامات الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية كإحدى الإدارات العامة في الدولة تلتزم بالالتزامات العامة التي يشار إليها في القانون الإداري أو في تنظيمات الإدارة العامة ، وفي اللوائح والقوانين المنتظمة للسلطات العامة في الدولة ، وهي كإدارة متخصصة في تأسيس الضرائب و تحصيلها تفرض عليها التزامات خاصة في هذا المجال ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة

والعدالة ، ولا يوجد في القوانين الضريبية عنوانا محددا أو صريحا يتضمن التزامات الإدارة الضريبية كما هو الحال بالنسبة للنصوص الصريحة على التزامات المكلفين⁽¹⁾، و التزامات الإدارة الضريبية تتمثل فيما يلي :

أ-الالتزامات العامة للإدارة الضريبية : ومن أهم هذه الالتزامات ما يلي :

1. عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها :

ينبغي على كل إدارات الدولة إلا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون ، وتتص على هذا الالتزام غالبا كل القوانين والدساتير ،وعليه فان أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات ينبغي أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح وإزالة التعسف ، والإدارة الضريبية خولها القانون بسلطات عديدة بحيث تتيح لها التدخل في أمور عديدة تتعلق بالمكلف وبوسائل معيشته ، وهذا يتطلب الاستخدام الصحيح لهذه السلطات وعدم التعسف بها⁽²⁾.

2. التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة :

يتعين على كل إدارة من إدارات الدولة ومنها الإدارة الضريبية أن تقوم بتطبيق القوانين وتفسيراتها على نحو صحيح ، وفي حالة التطبيق الخاطئ لها فانه يجب المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء والعودة إلى التطبيق الصحيح لهذه القوانين ، كما أن التعليمات والأنظمة التي تصدرها الإدارة الضريبية يجب أن تكون متفقة مع القوانين ، كما أن التفسيرات التي تضعها يجب أن لا تكون متناقضة ، حتى تتمكن من تطبيقها بشكل صحيح على الحالات المشابهة ،

(1) سعد ، محي محمد -الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة - (221) و ما بعدها .

(2) سعد ، محي محمد -الاطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة - (222) وما بعدها .

3. الالتزام بإخطار المكلف :

يعتبر ذلك من الالتزامات العادية التي يترتب على الإدارة الضريبية القيام بها ويقع ضمن اختصاصاتها العادية حيث يكون واجب الإدارة الضريبية تبليغ وأخطار المكلف بقرار التقدير والضريبة المستحقة ومواعيد دفع الضريبة وما إلى ذلك ، إمعانا في تحقيق العدالة الضريبية لإتاحة الفرصة للمكلف للدفاع عن نفسه ، وقد نصت المادة 25 إلى جانب مواد أخرى في مشروع القانون تنص على هذا الالتزام .

4. الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته :

أن تمسك الإدارة الضريبية بهذا الالتزام يجنبها الكثير من الاستفسارات والتساؤلات ، كما يجنب المكلف الكثير من الأخطار ، وهذا الالتزام يبسط إجراءات التعامل مع المكلفين ويتلافى كثيرا من المشاكل والتعقيدات التي قد تنور من جراء عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم، كما أن وضوح القرارات الإدارية يساعد في تطبيق هذا الالتزام ، وينبغي أيضا على الإدارة الضريبية أن تحيط المكلف علما بكل التعليمات والتفسيرات التي تصدرها عن طريق النشرات الدورية والمجلات لتوعية المكلفين بواجباتهم الضريبية⁽¹⁾ .

كذلك يجب الاهتمام بالعلاقات الإنسانية من جانب الإدارة الضريبية بحيث يكون المكلف دائما على بينة من حقوقه والتزاماته ، والعمل على تسهيل أدائه لهذه الالتزامات ، ويتعين أيضا تنمية الشعور لدى المكلف بأهمية الضريبة وأهمية الالتزام الضريبي باعتباره واجبا خلقيا وقانونيا، وأن تحديد الدين الضريبي يتم وفقا للقانون ، وأن من بين حقوق المكلف حق

(1) سعد ، محي محمد - الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - المرجع السابق - صفحة (227) وما بعدها .

اللجوء إلى هيئات قضائية محايدة⁽¹⁾ .

5. الالتزام برد المبالغ التي حصلت بها بالزيادة :

إن الإدارة الضريبية تقوم بتحصيل المبالغ الضريبية من المكلف ، فإذا قامت بتحصيل مبالغ أكثر من المبالغ المقررة وجب عليها أن ترد إلى المكلف كل المبالغ التي حصلت بها والتي تزيد عما هو مقرر دفعه ، وقد نص مشروع القانون في المادة 38 منه على إعادة الضريبة المحصلة بالزيادة إلى المكلف وذلك وفق إجراءات حددها القانون ، ويعتبر هذا الالتزام من الالتزامات المنطقية ، وتحقيقاً للعدالة الضريبية فإنه لا بد من رد المبالغ المحصلة بالزيادة للمكلف ، لأن إصرار الإدارة الضريبية على احتفاظها وامتلاكها لهذه المبالغ دون وجه حق فيه إخلال لهذه العدالة .

كل ذلك تقتضي العدالة الضريبية أن تلتزم الإدارة الضريبية في حالة تأخرها عن دفع المبالغ المستحقة للمكلف بأن تدفع مقابل تأخر عن هذه المبالغ باعتبارها ودائع نقدية ، ونجد أن مشروع القانون لم يتطرق لحق المكلف بهذا المقابل، حيث كان يجدر بالمشروع الضريبي الفلسطيني أن ينص على احتساب فائدة تأخير على المبالغ التي حصلت بها الإدارة الضريبية بالزيادة ، وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية ، وحتى تتولد الثقة لدى المكلفين تجاه الإدارة الضريبية بأنها لا تحصل سوى المبالغ المستحقة لها وفقاً للنصوص القانونية المقررة.

(1) عبد الرؤوف ، محمد احمد - المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن - المرجع السابق - صفحة (3) وما بعدها .

المبحث الرابع : التدقيق والقضاء

يعتبر التدقيق و القضاء من الآليات المهمة لتحقيق العدالة الضريبية ،فالتدقيق مرحلة مهمة للتأكد والتحقق من أن كل إجراء ضريبي أو محاسبي قد تم بصورة صحيحة ووفق القانون الضريبي ، لحفظ حقوق كل من طرفي المعادلة المكلف والخزينة ، أما القضاء فانه الجهة التي يطمئن إليها الأفراد والجماعات والدول على اختلاف أجناسهم وعقائدهم لتحقيق العدالة الضريبية، فإذا لم ينصف المكلف من مصدر القرار فإنه يستطيع اللجوء الى القضاء لحل المنازعات التي ترفع إليه لرفع الظلم الذي قد يلحق بالمكلف وصيانة حقوقه.

أولا - التدقيق :

لقد ازداد الاهتمام بالمدقق والتدقيق نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات المحاسبية ،وما استلزمه من فصل ملكية المشروع عن إدارته من اعتماد رأى المدقق الخارجي المحايد ، وتبدو أهمية التدقيق من أن البيانات والقوائم المالية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي حول عدالة تصويرها لواقع حال المشروع واستخدامها لعدة أغراض تخدم عدة طوائف كالإدارة والمساهمين والموظفين والدائنين والضريبة وغيرهم .

تعريف التدقيق :

يقصد بتدقيق الحسابات بأنه عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها

للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ، ونقل النتائج الى الأطراف المعنية ⁽¹⁾.

أهداف التدقيق :-

تطورت أهداف التدقيق في وقتنا الحاضر عما كانت عليه سابقا ،ويمكن تلخيصها كما يلي ⁽²⁾:

1-فحص جميع عمليات المشروع والتأكد من سلامتها وصحتها.

2-تقييم كفاءة أنظمة الرقابة المستخدمة .

3-تقرير مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع والمركز المالي .

4-التأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل العمليات المالية .

أهمية التدقيق :

تكمن أهمية التدقيق الى انه يهدف الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، فإدارة المشروع تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، وتحرص أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة ، إضافة الى أطراف أخرى ذات علاقة تعتمد على هذه البيانات عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة، ولن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا تم تدقيق هذه البيانات من قبل هيئة خارجية مستقلة ومحايدة من اجل إبداء رأي فني ومحايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها

(1) عبد الله ،خالد امين ، هاني ابو جبارة، سليمان عطية -تدقيق الحسابات ، الناحية العملية -الطبعة الاولى - عمان - الاردن - معهد الدراسات المصرفية - 1988- صفحة (9) وما بعدها.

(2) البشتاوي ،سليمان حسين ، عبدالله احمد دعاس، أركان نشأت توماس- تدقيق الحسابات- الجزء الاول- الطبعة الاولى- عمان - مؤسسة ألاء للطباعة والنشر - 1996 -صفحة (27)وما بعدها.

ومدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع والمركز المالي⁽¹⁾.

معايير التدقيق :

هي عبارة عن مجموعة من الاسس التي يجب على المدقق أن يتبعها عند قياس نوعية أداء الطرق الخاصة بالتدقيق، وتهدف الى قياس جودة أداء المدقق عند قيامه بعمله والأهداف التي يجب تحقيقها عند تطبيق هذه الإجراءات، وتقسّم هذه المعايير الى ما يلي⁽²⁾ :

أ- معايير عامة : وتشمل العناية المهنية الجيدة والاستقلالية ، إضافة الى الأهلية العلمية والعملية والتدريب والكفاءة الجيدة.

ب- معايير العمل الميداني : وتتمثل بوضع خطة كاملة لعملية التدقيق والدراسة الشاملة لنظام الرقابة الداخلية المعمول به والحصول على أدلة وقرائن ثبوتية جديرة بالثقة لإبداء رأي معقول حول القوائم المالية المدققة.

ج- معايير إعداد التقرير : وذلك بأن يتضمن التقرير إذا ما أعدت الحسابات وفق المبادئ المحاسبية الدولية ، وان هذه المبادئ ثابتة لا تتغير عن السنة السابقة، إضافة الى أن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية موضحة بشكل كاف، وان يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية أو امتناعه عن إبداء الرأي .

مما تقدم يتبين لنا أن التدقيق بشكل عام يحكمه ضوابط ومعايير وقواعد لا يجوز الخروج عنها، وإلا يمثل إخلالا بعملية التدقيق ولا تؤدي الغرض الذي وضعت من أجله لإبداء رأي

(1) جامعة القدس المفتوحة- تدقيق الحسابات- الطبعة الاولى- عمان - منشورات جامعة القدس المفتوحة- رقم المقرر 4436 - 1998 - صفحة (9) وما بعدها.

(2) البشتاوي ، سليمان حسين ، وآخرون - تدقيق الحسابات- المرجع السابق- صفحة (19) وما بعدها.
- عبد الله ، خالد امين ، وآخرون- تدقيق الحسابات- المرجع السابق- صفحة (13) وما بعدها.

فني ومحايدين وتقرير مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ليطرح الأطراف المعنية والتي منها الضريبة .

كما أن التدقيق الذي يتم في ضريبة الدخل يحكمه التشريع الضريبي من أجل أن يتم العمل الضريبي بصورة صحيحة وسليمة ، وإلا قد يكون هناك إخلال بتطبيق أي إجراء أو تقدير ضريبي قد يتم بحق المكلف ، والغرض من هذا التدقيق هو تحقيق العدالة الضريبية للمكلف بحيث لا يلحق به ظلم أو إجحاف من جراء هذا التقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية ، فلا بد من وجود جهة تراقب وتشرف على تطبيق النصوص القانونية لضمان تطبيقها بشكل صحيح ، وبالنسبة للإدارة الضريبية فإن التدقيق يضمن لها حصولها على حقها بالمواعيد المقررة قانوناً بشكل يكفل لها القيام بالمهام الملقاة على عاتقها بأكمل وجه .

التدقيق مرحلة مهمة تحقق نوع من الرقابة والإشراف على شرعية قرار التقدير ، وتراعي حقوق المكلف ، ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار أن هذا التدقيق يجب أن يتم وفق التشريعات الضريبية سارية المفعول ، ويجب أيضاً مراعاة أن هناك مسائل يتم الاعتراف بها محاسبياً لا يعترف بها ضريبياً مثل المخصصات والاحتياطات والمصاريف الرأسمالية .

حسب التشريعات الضريبية يوجد دوائر خاصة للتدقيق في الإدارة العامة وذلك للتحقق من صحة تطبيق النصوص القانونية على أي إجراء أو تقدير ضريبي قد يتم بحق المكلف ، بحيث يتم تطبيقها تطبيقاً سليماً يكفل حقوق كل من المكلفين والإدارة الضريبية .

إن هذه الدائرة تعتبر من الدوائر الحساسة في الإدارة العامة باعتبارها مسؤولة مباشرة عن تدقيق قرارات التقدير الصادرة عن المقدرين أو الموظف المفوض عن وزير المالية ، وذلك استناداً لأحكام التشريعات الضريبية سارية المفعول .

نظرا لأهمية العمل الذي تقوم به هذه الدائرة فانه لا بد من ضرورة الاختصاص من قبل المدققين العاملين في تلك الدائرة بحيث يكونوا على دراية كافية ومعقولة بالأصول المحاسبية وقواعد المراجعة والتشريعات الضريبية سارية المفعول ، وكذلك لا بد من ضرورة وجود مدقق واحد على الأقل في كل دائرة من دوائر ضريبة الدخل يرتبط بدائرة التدقيق ويتولى مهمة تدقيق قرارات التدقيق وذلك للتحقق من صحة هذه القرارات والإجراءات الضريبية وسلامتها ومتفقة والقانون الضريبي .

دائرة التدقيق تكون مسؤولة أمام مدير عام ضريبة الدخل وتتولى إدارة التدقيق بما فيها الإشراف والرقابة والتوجيه والمتابعة والتقييم وتكون مسؤولة عن كافة المدققين والموظفين بما فيهم مدققي المكاتب الإقليمية وتتولى دائرة التدقيق وظائف كثيرة منها^(١):

- 1- وضع خطة للتدقيق ومتابعتها بعد إقرارها.
- 2- تطوير خطط التدقيق وتحديد عدد العمليات المراد تدقيقها سنويا وأنواع وأساليب التدقيق التي يجب اتخاذها ومراقبة تطبيق هذه الخطط ونجاحها .
- 3- تقسيم وتوزيع العمل على المدققين والإشراف الإداري على كافة موظفي دائرة التدقيق وتلقي التقارير لانجازاتهم وفحصها ، إضافة الى ممارسة أعمال التدقيق .
- 4- تقييم النتائج وإعداد التوصيات ورفعها للإدارة العامة .
- 5- تحديد المجالات ذات الأهمية الخاصة ، حيث يكمن خطر على المردود والحقوق والتحصيلات وبالتالي إلقاء الضوء على القطاعات ذات الأولوية للمكافئين لتخضع لعملية التدقيق .

(١) المنكرة الموجهة من مدير عام ضريبة الدخل الى مدير دائرة التدقيق في مديرية ضريبة الدخل بتاريخ 1996/10/31 بخصوص الوصف الوظيفي لدائرة التدقيق ومدققي المكاتب.

المدقق يكون مسؤولاً أمام مدير دائرة التدقيق ويتولى مهمة تدقيق قرارات التقدير من كافة النواحي الشكلية والقانونية والمحاسبية، وبحيث يتحقق من أن هذه القرارات قد صدرت استناداً لأحكام القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأنها تتفق والمبادئ المحاسبية لغايات ضريبة الدخل.

تقوم دائرة التدقيق بتقسيم وتوزيع الأعمال على المدققين وبعد ذلك يتولى كل مدقق تنفيذ الأعمال التي أنيطت به ، بحيث يقوم بإجراء الفحص اللازم على الملفات التي سيجري تدقيقها وذلك للتحقق من مطابقتها للنصوص الضريبية والمبادئ المحاسبية لغايات ضريبة الدخل ، حيث يتولى المدقق فحص الحسابات الخاصة بالمكلف والتي من ضمنها حساب المبيعات والمشتريات والمصاريف والأصول وغيرها التي قد يراها المدقق ضرورية وذلك للتأكد من صحتها وسلامتها.

الإجراءات التي تقوم بها دائرة التدقيق تهدف الى أن يتحمل كل مكلف العبء الضريبي المترتب عليه و بما يتناسب ومقدرته التكاليفية بحيث يكون المكلفين كافة سواسية أمام القانون وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية.

تجدر الإشارة الى أن مشروع القانون لم ينص على إخضاع قرارات التقدير إلى التدقيق، وبحيث لا تكون هذه القرارات قانونية ملزمة قبل أجازتها من التدقيق ، حيث لم ينص على وجود دائرة للتدقيق تتولى مهام الفحص والتحقيق من مدى مطابقة قرارات التقدير للقانون الضريبي ، الأمر الذي قد يجعل كثيراً من هذه القرارات تتم بطريقة جرافية ومخالفة للقانون ، لان المقدر يعلم بأنه ليس هناك جهة رقابية تتولى مهمة فحص هذه القرارات والتحقق من صحتها ، و مشروع القانون لم يحذو حذو بعض التشريعات الضريبية الأخرى -كما هو الحال في الفقرة 3/ب من المادة 48 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57

لسنة 1985- والتي تجيز للمدير أن يخضع قرارات التقدير بما فيها القرار الخاص بقبول كشف التقدير الذاتي والتي تصدر عن المقدرين أو اللجان المشكلة جميعها أو بعضها الى التدقيق من قبله مباشرة أو من قبل من يعينه من الموظفين لتلك الغاية ، ولا تكون قرارات التقدير التي تخضع للتدقيق قانونية وملزمة قبل إجازتها على ذلك الوجه ، ويجدر بالمشرع الفلسطيني أن ينص على اشتراط التدقيق لقرارات التقدير ليحقق الالتزام بالقانون الضريبي من قبل المكلف والإدارة الضريبية ، ولضمان تطبيق النصوص القانونية بصورة صحيحة ، حتى لا يكون هناك محاباة من قبل المقدرين لأي قرار من قرارات التقدير ، ولتحصل الخزينة على حقها بالمواعيد المقررة ، لتحقيق العدالة الضريبية التي ينشدها القانون الضريبي .

ثانيا - القضاء :

يعتبر القضاء هو الجهة الوحيدة التي يطمئن إليها المكلفون ، وقد حرص المشرع على إعطاء أي مكلف الحق في التظلم القضائي إذا لم ينصف لدى جهة الإدارة مصدرة القرار ، وذلك بعد استنفاد طرق الطعن الإداري ، فقد أجاز المشرع الضريبي للمكلف اللجوء الى الطعن القضائي للدفاع عن حقه ، باعتبار أن حق الدفاع هو حق مقدس كفلته كافة الشرائع والقوانين والدساتير ، وضمنت حياده واستقلاله وذلك لتحقيق العدالة ورفع الظلم ، وللقضاء دور حاسم في حل المنازعات التي ترفع إليه من جهة ، ويلعب دورا هاما في إرساء المبادئ القانونية وإزالة أي غموض يكتنف التشريعات الضريبية وتفسيرها التفسير السليم من جهة أخرى ، إضافة الى إشاعة الأمن والاستقرار لدى المكلفين⁽¹⁾.

(1) موسى ، حسن فلاح الحاج - قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن- المرجع السابق- صفحة (176) وما بعدها.

بالتدقيق في مشروع القانون نجد أن المشرع أجاز للمكلف الطعن القضائي بقرار التقدير أمام كل من محكمة البداية بصفتها الاستئنافية ومحكمة النقض ،كما يلي :-

1. محكمة البداية :

تختص محكمة البداية بصفتها الاستئنافية بالطعن بقرارات التقدير الصادرة عن لجنة الطعن وفقا للفقرة ب من المادة 29 من مشروع القانون ،وطبقا للمادة 30 منه ،فان هذه المحكمة تمارس اختصاصاتها وفقا لأحكام مشروع قانون ضريبة الدخل والأنظمة الصادرة بموجبه وأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية ،ويجب أن يكون قضاة هذه المحكمة أو أحدهم على الأقل يتمتعون بخبرة محاسبية وضريبية، لان القضايا الضريبية هي قضايا محاسبية وقانونية ،واعتماد المحكمة على الخبرة القانونية فقط سيؤدي إلى إهدار حق الخزينة وظلم المكلفين حيث ستعتمد المحكمة في النهاية على تعيين خبراء من الخارج أنيط بهم العدالة دون مراقبة ،كما خلطت هذه المادة بين اختصاصات محكمة استئناف ضريبة الدخل واختصاصات المحاكم الأخرى سواء الجزائية أو المدنية ،حيث يمكن للمديرية أن تلجأ إلى هذه المحكمة في حالة الحصول على قرار بمنع المكلف من السفر والحجز على ممتلكات المكلفين لغرض استيفاء الضريبة المستحقة ، أو لأي غرض آخر مثل الفصل بينها وبين المكلف في قضايا أخرى غير الخلاف على قيمة الضريبة المستحقة مثل الغرامات وانقضاء وقت محدد يتعلق بتقديم إقرار أو تقديم طعن .

تعقد المحكمة المختصة جلساتها في المركز أو في أي مكان آخر تراه مناسبا وذلك تيسيرا للتقاضي وتوفيرا للوقت والجهد لكلا الطرفين ،مما يساعد المحكمة على سرعة البت في القضايا المرفوعة وتعطي قضايا ضريبة الدخل المستأنفة الى المحكمة صفة الاستعجال من أجل تحقيق الاستقرار الضريبي حتى لا تبقى قضايا المكلفين معلقة دون حل .

المكلف وحده صاحب الحق في تقديم الاستئناف ،أما المقدر فلا يحق له الطعن في قرار التقدير باعتباره مصدر القرار ،ويجب على المستأنف أن يدفع عند تقديم لائحة الدعوى رسم المحكمة حسب رسوم المحاكم المدنية عن كل سنة 1% من قيمة المبلغ المختلف عليه بين تقديري المكلف والمديرية أو خمسين دينار، ومحكمة البداية بصفتها الاستئنافية لها الحق أن تقرر التقدير كما هو مقدر من قبل المقدر أو أن تزيد أو تخفضه أو تلغيه .

تجدر الإشارة إلى أن القرارات الصادرة عن الموظف المفوض عن وزير المالية والمتعلقة بإعادة النظر بالتقدير، فإن المشرع الفلسطيني لم ينص على الطعن بها- إذا شعر المكلف بأنه قد لحق به ظلم من جراء هذه التقدير- لدى المحكمة المختصة وفقا لنص المادة 26 من مشروع القانون ،واعتبر هذا القرار قرارا نهائيا غير قابل للطعن ، ويعتبر ذلك مخالفا لحق الدفاع الذي منحه المشرع الضريبي للمكلف، وهذا يمثل إخلالا بالعدالة الضريبية التي يسعى القانون الضريبي الى تحقيقها ، لذلك لا بد من إتاحة الفرصة للمكلف للاعتراض على القرار الصادر عن الموظف المفوض عن وزير المالية إذا شعر المكلف بأنه قد لحق به ظلم أو إجحاف من جراء هذا التقدير .

حتى تتحقق العدالة الضريبية فإنني أرى ضرورة أن ينص مشروع القانون على استحداث محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تتولى النظر في قضايا ضريبة الدخل بما فيها الطعن المتعلق بالقرار الصادر عن الموظف المفوض عن وزير المالية بإعادة التقدير بحيث تعطى قضايا ضريبة الدخل المستأنفة صفة الاستعجال من جهة ، وتمتعها نتيجة لتخصيصها في هذا المجال بالخبرة المحاسبية والضريبية من جهة أخرى ،لحماية حقوق كل من المكلف والادارة الضريبية ،وتجعل المكلف يشعر بالطمأنينة والثقة عندما ينظر في قضيته أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل .

2. محكمة النقض :

توجد على قمة التنظيم القضائي العادي في كل بلاد العالم تقريبا محكمة عليا واحدة تسمى محكمة النقض أو محكمة التمييز ، وهي محكمة قانون وليست محكمة موضوع ، بمعنى إلغاء الحكم المطعون فيه لمخالفته للقانون وذلك بهدف تحقيق الصالح العام.

طبقا للمادة 31 من مشروع القانون ، فان محكمة النقض تختص بالنظر في كل حكم أو أمر تصدره المحكمة المختصة بالضرائب قابلا للطعن لديها ، أيا كانت قيمة النزاع ، ويملك كل من المقدر والمكلف حق تمييز الأحكام التي يجوز تمييزها ، وتخضع محكمة النقض لأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية مع مراعاتها لأحكام قانون ضريبة الدخل ، وتنتظر في القضايا المرفوعة إليها تدقيقا باعتبارها محكمة قانون وليس محكمة موضوع ، بمعنى إلغاء الحكم المطعون به لمخالفته للقانون بهدف تحقيق الصالح العام ، وليس تحقيق مصلحة الخصوم.

هذه المحكمة تصدر قرارها بتأييد أو نقض القرار المميز أو بإعادة القضية إلى محكمة البداية ، ولا يجوز الطعن في أحكام محكمة النقض بأي طريق من طرق الطعن ⁽¹⁾.

يبدو أن المشرع الفلسطيني قصد من الطعن القضائي إتاحة أكثر من فرصة للمكلف للاعتراض على أي قرار ضريبي ، وفي أي مرحلة من مراحل التقدير ، وذلك إذا شعر المكلف بأنه لحق به ظلم من جراء أي تقدير قد يتم بحقه ، حيث أتاح مشروع القانون للمكلف مرحلة الاعتراض الإداري ، وإذا شعر بأنه لم ينصف في هذه المرحلة أتاح له مشروع القانون اللجوء الى الطعن القضائي ، لإتاحة الفرصة للمكلف حق الطعن والدفاع ، لتكفل له

(1) انظر المادة 242 من قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001.

من وراء ذلك إنصافه والحصول على حقه الذي كفله القانون له، ويهدف مشروع القانون من منح المكلف اللجوء للطعن الإداري ثم الطعن القضائي لتحقيق العدالة الضريبية التي ينشدها القانون الضريبي .

الا أن إجراءات الاعتراض ومراحلها الطويلة جدا قد يغرق الدائرة في مراجعات وإشكاليات قد تخل بتحقيق العدالة الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية، ولهذا فأنني أرى ضرورة منح المكلف مرحلة واحدة في الطعن الإداري لتحقيق صفة الاستعجال في الفصل في قضايا المكلفين ، وحصول الخزينة على حقوقها الضريبية من المكلفين ، وبخلاف ذلك فإن منح المكلف مراحل متعددة للطعن الإداري والقضائي فيه إهدار لحق الخزينة العامة وعدم حصولها على حقوقها في أسرع وقت ممكن مما يؤثر سلبا على قيامها بالاعباء الملقاة على عاتقها.

الخاتمة

إن مفهوم العدالة هو مفهوم نسبي ،و يعني بأن يتحمل كل عضو في المجتمع من الأعباء العامة ما يتناسب مع قدرته التكليفية ، ويجمع فقهاء علم الضرائب على ضرورة تحقيق التشريع الضريبي للعدالة، مع العلم أن للعدالة الضريبية صورتان ،عدالة أفقية "ضريبة متساوية على أصحاب الدخل المتساوية " ، وعدالة رأسية "ضريبة متفاوتة على أصحاب الدخل المتفاوتة " ، وتقتضي العدالة الضريبية تحقيق العمومية الضريبية سواء كانت العمومية شخصية أو مادية ، إلا أن هذا يتعارض مع الإعفاءات المقررة بالنسبة للضريبة على بعض الأموال أو سعرها بناء على مقتضيات معينة كالمصلحة العامة أو المعاملة بالمثل.

النظام الضريبي السليم في الدولة التضامنية المعاصرة يقوم على التوافق بين مبدأ الوفرة المالية والعدالة الضريبية، وهذا التناقض الظاهر بين المبدئين ناتج عن سبب آخر وهو مبدأ شخصية الضريبة والذي يعني مراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف خلال كل المراحل في نطاق العدالة الضريبية ، والنظام الناجح هو الذي يستطيع التوفيق بين العدالة الضريبية وحصيلتها المالية وفقاً لمبدأ شخصية الضريبة ، حيث تستخدم الدولة عدة إجراءات للتوفيق بين شقي هذه المعادلة من خلال إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ومراعاة الأعباء العائلية .

أن ظاهرة الازدواج الضريبي تتنافى ومبدأ العدالة الضريبية، ولحد من هذه الظاهرة يتعين على الدولة سن القوانين والتشريعات لمنع الازدواج الداخلي ، وإبرام الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الدولي ، كذلك ظاهرة التهرب الضريبي فإنها تضر بمبدأ العدالة الضريبية ، حيث يمكن الحد منها من خلال تنمية الوعي الضريبي أو من خلال الإجراءات الجزائية أو اللجوء الى إجراءات وقائية كالحجز من المنبع أو حق الاطلاع ، وهذه الإجراءات تهدف لإخضاع جميع الأشخاص والأموال للضريبة بدون استثناء.

إن العناصر والأسس التي يمكن من خلالها أن تحقق العدالة الضريبية، نجد أن مشروع القانون الفلسطيني قد حدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، حيث تبني نظرية المصدر واستبعد نظرية الإثراء، واعتمد في تحديده للوعاء الضريبي على المعيار الجغرافي وإلغاء معيار الإقامة والجنسية وعلية تكون الأرباح المحققة في الخارج معفاة من الضريبة، وبنفس الوقت قام بإعفاء الأرباح الرأسمالية، ويترتب على ذلك انخفاض حصيلة الضريبة أو محاباة بعض أصحاب الدخل المرتفعة وهذا يخل بمبدأ العدالة الضريبية، وفيما يتعلق بالتكاليف فقد أقر مشروع القانون تنزيلها من الدخل ضمن شروط معينة، كما ميز بين التنزيلات المطلقة وتلك المشروطة وجاء بمصطلحات فضفاضة قد تكون موضع خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، في حين أن النصوص القانونية يجب أن تكون واضحة ودقيقة وبسيطة خوفا من حصول إشكاليات بين الطرفين، إلا أنه ومع ذلك، فإن مجال تحقيق العدالة الضريبية كمبدأ رئيسي فقد بذل المشرع الفلسطيني كل جهد في سبيل تحقيق العدالة ولو كان على حساب الوفرة المالية، وكان العدالة من وجهة نظر المشرع الفلسطيني هي العدالة النسبية القائمة على المقدرة والمساواة، وليست العدالة المطلقة التي تساوي بين المكلفين.

أما الإعفاءات الضريبية فيجب أن تنظم بصورة لا تقود إلى القضاء على أهداف الضريبة، وذلك بحيث تكون في حدود تتناسب مع ظروف المكلف الشخصية ومقدرته التكليفية ومع المستوى المناسب لتوزيع الدخل، وهذا ما جاء به مشروع القانون وبالتالي تكون العدالة الضريبية قد تحققت وهذا المبدأ.

اعتمد المشرع الفلسطيني النسب المتصاعدة فيما يتعلق بالمعدل الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، كما تبني تقليل عدد الشرائح بحيث وصل عددها إلى أربعة شرائح ضريبية، وهذا من أجل تشجيع الاستثمارات المحلية والدولية في الأراضي الفلسطينية لتحقيق مزيدا من

العدالة الضريبية، وفيما يتعلق بالشركات فإنه يفرض عليها ضريبة بمعدل نسبي ثابت ، حيث نجد أن المشرع قد وضع نسبة ضريبية على أرباح الشركات تراوحت ما بين 10-20% حسب نوع النشاط الذي تمارسه الشركة ،وقد جاءت هذه النسب متفقة وتوجهات الاقتصاد الفلسطيني بفرض نسب ضريبية متدنية نسبيا ،و تتلاءم والظروف الشخصية المحيطة وتعالج التهرب من الضريبة .

تتحقق العدالة الضريبية بواسطة آليات تتمثل في القانون الضريبي والإجراءات والإدارة الضريبية والتدقيق والقضاء، ففيما يتعلق بالقانون الضريبي نجد أن بعض نصوصه يشوبها الغموض وعدم الوضوح عندما يتعلق الأمر بالنصوص الخاصة بالإيرادات والنفقات والإعفاءات،وحيث أن الأصل فيه هو إخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة،والاستثناء هو الإعفاء ويكون ذلك بنص صريح، أما في مشروع القانون نجد أنه عدد مصادر الدخل على سبيل الحصر لا المثال، وبالتالي عدم خضوع كافة مصادر الدخل للضريبة، إلا أنه أسنثنى من هذا الخضوع بعض مصادر الدخل وذلك بإعفائها ، لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية إضافة الى تحقيق العدالة الضريبية.

كما أن مشروع القانون نص على إجراءات تكفل تحقيق العدالة الضريبية للمكلف وذلك عندما نص على سرية المعلومات المتعلقة به ، وأنه الأقدر على تحديد دخله الخاضع للضريبة، كما أتاح له السماع لأقواله والدفاع عن نفسه ومنحه حق الاعتراض والطعن إداري وقضائي ، وبنفس الوقت راعى ظروف المكلف من حيث تقسيط مبلغ الضريبة وإعفائه من الغرامات في حالات معينة ، وهناك إجراءات تكفل حق الخزينة ، للإدارة الضريبية الحق في تعديل هذا الإقرار إذا تبين أنه غير سليم أو صحيح، وفي حال عدم تقديمه لهذا الإقرار تلجأ الإدارة الضريبية الى التقدير الإداري لدخله ،وحقها في الحصول على المعلومات

اللازمة للوصول الى الدخل الحقيقي ، وحرصا على حصول الخزينة على حقها بالمواعيد

المقررة فقد فرضت الغرامات على المتخلفين.

٥٨٢١٩٠

إن الإدارة الضريبية تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق المكلف والخزينة معا ، وكذلك اقتراح التعديلات والتشريعات وإصدار التعليمات التفسيرية وإعداد النماذج المستندية ، وتعتمد الإدارة الضريبية للقيام بمهامها على أفراد ممثلين بموظفيها وكوادرها ، وعلى هياكل إدارية معينة وعلى ما لديها من سلطات ووسائل لتحقيق أهداف السياسة الضريبية وبالتالي تحقيق الأهداف المنشودة للقانون الضريبي ، ومنها تحقيق العدالة الضريبية.

إن الإدارة الضريبية يجب أن تمارس التدقيق على إجراءات التقدير لتصون حقوق كل من المكلف والإدارة الضريبية ، بحيث يتم بموجب التشريعات الضريبية سارية المفعول وذلك عن طريق دوائر خاصة تتولى مهام التدقيق للتحقق من صحة تطبيق نصوص القانون الضريبي بصورة صحيحة وسليمة ، كما أن القضاء له دور كبير في الحفاظ على حق المكلف ، بحيث لا يلحق به ظلم أو إجحاف من أي تقدير ضريبي ، وحق الإدارة الضريبية لتحصل على حقها بالمواعيد المقررة قانونا ، ويمثل أيضا الجهة التي يطمئن إليها المكلفين لتحقيق العدالة ، وله دور حاسم في حل المنازعات التي قد تنشأ بين الطرفين وكذلك استقرار القضايا الضريبية. وكل من التدقيق والقضاء يحقق نوعا من الرقابة على شرعية قرار التقدير والتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي بحيث يكفل حقوق كل من المكلفين والإدارة الضريبية.

التوصيات

توصي الدراسة بما يلي :

1- إدخال المزيد من النصوص القانونية المتمسمة بالوضوح وعدم الغموض والمرونة، حتى يكون بالإمكان تطبيقها تطبيقاً سليماً، بحيث تحصل الخزينة العامة على حقها بالمواعيد المحددة، وتتحقق العدالة الضريبية، والاستعانة ببعض الخبرات القانونية والعاملين في مجال ضريبة الدخل، إضافة إلى اشتراك القطاع الخاص وأساتذة الجامعة.

2- إخضاع كافة مصادر الدخل للضريبة على اعتبار أن ذلك هو القاعدة العامة ، والاستثناء هو إعفاء بعض مصادر الدخل وذلك لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية قد يراها المشرع ، حيث جاء مشروع القانون على غير ذلك ، بحيث جاء النص فيه على تعداد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر لا المثال ، وبذلك يكون قد خالف أبسط قواعد الفقه الضريبي والتي تقوم على أساس قاعدة الخضوع للضريبة هي الأساس وان الإعفاء هو الاستثناء.

3- وضع نص قانوني يخضع الأرباح الرأسمالية المتحققة للضريبة، حيث أن عدم إخضاع هذه الأرباح للضريبة سيزيد الفجوة بين طبقات المجتمع خصوصاً وان المستثمرين في مجال الأصول هم من طبقة الموسرين وهذا يخل بمبدأ العدالة الضريبية ، حيث أن مشروع القانون أعفى الأرباح الرأسمالية بصورة عامة مخالفاً بذلك التوجهات والنظريات الضريبية الحديثة وبالتالي يؤثر على حصيلة الخزينة ويخل بالعدالة .

4- إخضاع الدخل الناجم عن الزراعة المروية والبيوت البلاستيكية والمشاتل وكذلك الثروة الحيوانية والطيور والدواجن والنحل، شريطة أن لا تقل مساحة الأرض المستثمرة أو رأس

المال المستثمر عن مقدار معين ، بدلا من الإعفاء المطلق للدخل الناجم عن الزراعة لان ذلك يشكل محاباة للزراعة على حساب الصناعة والتجارة والقطاعات الإنتاجية الأخرى .

5- تحديد حد أقصى للعلاوات التي يتقاضاها الموظف ، حيث تكون معفاة من الضريبة إذا صرفت في حدود تمكن الموظف من أداء عمله أو وظيفته ، أما إذا لم تصرف في ذلك أو إذا تجاوزت الحد المقرر فانها تخضع للضريبة ، وذلك خوفا من استخدامها وسيلة للتهرب من الضريبة وإمعانا في تحقيق العدالة الضريبية.

6- تحديد النفقات التي أنفقت، أو استحققت كليا، وحصرها في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة الضريبية موضوع البحث ، وان يأتي بمصطلحات محددة ودقيقة وواضحة بحيث تقضي على أي خلاف متوقع، أو إشكال قد ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف ، كما يجب أن تكون هذه النفقات قد صرفت في سبيل إنتاج الدخل ، حيث أن مشروع القانون ميز بين تنزيلات مطلقة وتنزيلات مشروطة وجاء بمصطلحات فضفاضة ستكون موضع خلاف ، حيث أن هذا التمييز ليس له ما يبرره وبالتالي يجب أن يتم صياغة كل هذه النفقات والمصاريف تحت مادة واحدة .

7- تجميع كافة النصوص الخاصة بالإعفاءات من ضريبة الدخل والواردة في قوانين أخرى ذات العلاقة في مشروع القانون ، بحيث يتمكن المكلف من الاطلاع على هذه الاعفاءات الممنوحة له قانونا أو نظاما بسهولة ويسر ، وبحيث ينفذ التزاماته الضريبية على اكمل وجه بدلا من أن ترد هذه الاعفاءات مبعثرة في عدد كبير من القوانين والأنظمة الأخرى ، بحيث يصعب على المكلف تتبع هذه القوانين لتحديد التزاماته الضريبية الأمر الذي يؤثر على وعيه الضريبي وبالتالي يعيق تعاونه السليم مع الإدارة الضريبية .

8 - وضع نص قانوني يقضي الأخذ بمبدأ السلفيات، وذلك بدفع المكلف خلال السنة دفعات ضريبية على حساب الضريبة المستحقة عليه، استنادا الى أن هذا المبدأ يلبي مبدأ الملائمة، لأن الدخل سوف يتحقق آجلا أو عاجلا، علما بأن القواعد المستقرة في علم الضرائب أن الضريبة تتولد بتولد الإرادة نفسه، ولا يتوقف نشؤ الضريبة على قرار التقدير الذي يعتبر كاشفا وليس قرارا منشأ للضريبة، كما أن المكلف يدفع السلفيات على أقساط ولا يتقل كاهله في نهاية السنة عند تحديد الضريبة المستحقة عليه.

9 - استحداث محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لكونها وكون العاملين فيها متخصصين في مجال الضرائب، إضافة الى السرعة في البت في القضايا الضريبية، حيث أن لها صفة الاستعجال، في حين أن مشروع القانون إختص بها محكمة البداية الى جانب اختصاصها بالقضايا المدنية والجزائية، وهذا يزيد من العبء المترتب عليها، إضافة الى افتقارها الخبرة في المجال الضريبي، وتأخيرها في البت في القضايا الضريبية، حيث تبقى القضايا معلقة.

10- إخضاع قرارات التقدير الصادرة عن المقيدين بما في ذلك قرار قبول الإقرار السنوي للتدقيق من قبل مدير عام ضريبة الدخل أو من قبل من يعينه ، ولا تكون قرارات التقدير الخاضعة للتدقيق قانونية وملزمة قبل إجازتها على ذلك الوجه ويعتبر أي تبليغ لها باطلا ، لما يمثله هذا الإجراء المهم من صمام أمان ، وبحيث تراقب تطبيق نصوص القانون الضريبي تطبيقا سليما وصحيحا ، وبحيث تحافظ على حقوق الخزينة من جهة ، وتحمي المكلفين من تعسف أو محاباة موظفي الإدارة الضريبية من جهة أخرى .

11- إلزام جميع المكلفين دون استثناء بتقديم الإقرار الضريبي الذاتي ، وذلك لما يمثله هذا الإقرار قاعدة معلومات يستند إليه المقدر عند تقدير المكلف ، وبحيث يتساوى جميع المكلفين أمام القانون الضريبي من حيث الحقوق والواجبات والتي منها تقديم الإقرار الضريبي.

12- وضع نص قانوني يمدد فيها الفترة التي سيتم خلالها إرسال المذكرة الخطية للمكلف تشعره فيها بأنه تم رفض تقديره الذاتي بصورة كلية أو جزئية ، خلال مدة ولتكن سنة من استلام المديرية لإقرار المكلف وملحقاته، وإلا اعتبر هذا الإقرار موافقا عليه ، حيث أن مشروع القانون حدد هذه المدة بستة اشهر وهي مدة غير كافية لمأمور التقدير لفحص ما لديه من إقرارات ضريبية ، وتعتبر مدة سنة كافية .

13- تحديد الحالات التي يجوز فيها للموظف المفوض من قبل الوزير إعادة النظر في التقدير - زيادة أو نقصان - حتى لا تكون نتائج إعادة النظر في التقدير من الضالة بحيث تستنزف الكثير من الوقت والجهد والنفقات يمكن أن تستخدم في قضايا أخرى تستحق مثل هذه الأمور وحتى يتحقق الاستقرار الضريبي .

14- وضع نص قانوني يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين حتى لا تبقى معلقة دون حل من قبل المقرر أو الموظف المفوض من قبل الوزير ، لما في ذلك من بث الطمأنينة والاستقرار في نفوس المكلفين وتوفيراً للوقت والجهد والنفقات .

15- إلزام جميع المكلفين الملزمين بتقديم الإقرار الضريبي خلال المدة القانونية بمسك حسابات باستثناء الموظفين والمستخدمين الذين يقتصر دخلهم على الوظيفة أو الاستخدام فقط.

"وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

المراجع

1. الاختيار ، رفيق : الضريبة على الدخل ، أصول محاسبتها وتحققها - الجزء الأول - الطبعة الثانية - دمشق - المطبعة الجديدة - 1965 .
2. بركات ، عبد الكريم صادق : النظم الضريبية ، النظرية والتطبيق - بيروت - مكتبة مكابي - 1977 .
3. بركات ، عبد الكريم صادق ، حامد عبد المجيد دراز : علم المالية العامة - الاسكندرية - مؤسسة شباب الجامعة .
4. البشتاوي ، سليمان حسين ، وآخرون : تدقيق الحسابات - الجزء الأول - الطبعة الأولى - عمان - مؤسسة آلاء للطباعة والنشر - 1996 .
5. بشور ، عصام : المالية العامة والتشريع المالي - الطبعة السادسة - دمشق - منشورات جامعة دمشق - مطبعة الروضة - 1993/1992 .
6. بشور ، عصام ، وآخرون : التشريع الضريبي - الطبعة الخامسة - منشورات جامعة دمشق - 1996/1995 .
7. البطريق ، يونس احمد : أصول الأنظمة الضريبية - الطبعة الأولى - الاسكندرية - المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر - 1966 .
8. بيومي ، زكريا محمد : المنازعات الضريبية في تحصيل الضرائب - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - 1990 .

9. أبو جباره ، هاني : ضريبة الدخل في الأردن، أهدافها وإنجازاتها -عمان- مجلس البحث العلمي-1976 .
10. جامعة القدس المفتوحة : تدقيق الحسابات - الطبعة الأولى - عمان - جامعة القدس المفتوحة - 1998 .
- " " " :محاسبة ضريبة الدخل - الطبعة الأولى - عمان -جامعة القدس المفتوحة - 1998.
11. حجازي ،المرسي السيد : النظم الضريبية -الاسكندرية - الدار الجامعية -1998.
12. حشيش ،عادل احمد : أساسيات المالية العامة - بيروت -دار النهضة العربية - 1992.
13. الحمش ،منير : دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة -دمشق - 1985 .
14. خصاونة ، جهاد سعيد : المالية العامة والتشريع الضريبي - الطبعة الأولى - عمان - دار وائل للطباعة والنشر 2000/1999 .
15. دراز ،حامد عبد المجيد : النظم الضريبية - بيروت - الدار الجامعية - 1993 .
16. الدقر ، رشيد : المالية العامة - مطبعة الجامعة السورية - 1958 .
17. السالم ،خليل : قانون ضريبة الدخل بين الوفرة والعدل - عمان - مؤسسة الاقتصادي للصحافة والنشر - 1985 .
18. سرور ، احمد فتحي: الجرائم الضريبية- القاهرة - دار النهضة العربية - 1990.
19. سعد ،محي محمد :الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية .

20. شامية ، احمد زهير ، خالد الخطيب : المالية العامة - الطبعة الأولى - عمان - دار
زهران للنشر والتوزيع - 1993 .
21. صادق ،موريس: موسوعة التهرب الضريبي- القاهرة - دار الكتاب الذهبي- 1999.
22. صيام ،وليد زكريا ، وآخرون : الضرائب ومحاسبته - الطبعة الثانية -عمان -دار
المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة -1997 .
23. الطهراوي ، هاني علي :القانون الإداري - الطبعة الأولى - عمان - مكتبة دار الثقافة
للنشر والتوزيع - 1998 .
24. عبد الله ، خالد أمين ، و آخرون : تدقيق الحسابات ، الناحية العملية - الطبعة
الأولى - عمان -الأردن - معهد الدراسات المصرفية - 1988 .
25. عبد الله ،منيس اسعد: اقتصاديات المالية العامة- الطبعة الثانية - القاهرة- دار
المعارف بمصر- 1966 .
26. عبد الله ،إبراهيم علي ،أنور العجارمه : مبادئالمالية العامه - عمان - دار صفاء
للطباعة والنشر والتوزيع.
27. عبد الرؤوف ،محمد احمد : المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن -
الطبعة الأولى - القاهرة -دار النهضة العربية - 1998 .
28. عبد المجيد ، عبدالفتاح عبدالرحمن : اقتصاديات المالية العامة - القاهرة - المطبعة
الكمالية ،عابدين -1990 .
29. عبد المولى ،السيد : الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - القاهرة - دار
النهضة العربية - 1995.

30. عثمان ،سعيد عبد العزيز :النظم الضريبية ، مدخل تحليل مقارن - الاسكندرية -
الدار الجامعية - 2000 .
31. العرقاوي ،مصطفى : الضريبة على الدخل - الضفة الغربية ، نابلس - 1983 .
32. علاونه ، عاطف كمال : شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة -
رام الله - جامعة النجاح الوطنية/جامعة القدس المفتوحة -1992 .
33. عناية ، غازي: الزكاة والضريبة - الجزائر- منشورات دار الكتب - 1991 .
- : المالية العامة والتشريع الضريبي-عمان- دار البيارق-1998.
34. عواضة ،حسن : المالية العامة ، دراسة مقارنة - الطبعة الثالثة - بيروت -دار
النهضة العربية 1973 .
35. فراهود ،محمد سعيد ، كمال حسين ابراهيم : نظام الزكاة وضريبة الدخل - المملكة
العربية السعودية - معهد الاداره العامة ، إدارة البحوث - 1986م-1407هـ .
36. فرحات ،فوزت : المالية العامة والتشريع الضريبي العام - الطبعة الأولى - بيروت -
مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع - 1997 .
37. فوزي ،عبد المنعم : المالية العامة والسياسة المالية - بيروت - دار النهضة العربية
- 1971 .
38. القاضي ،محمد محمد مصباح : جرائم الممول المضرة بالخزينة العامة - القاهرة -
دار النهضة العربية - 1996 .
39. القيسي ،أعاد حمود : المالية العامة والتشريع الضريبي - الطبعة الثالثة - عمان -
مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع -2000 .

40. لطفي ، أمين السيد احمد : الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على منشآت الأعمال - الطبعة الاولى - رقم الإيداع 1991/7295 - 1991 .
41. لطفي ، علي : اقتصاديات المالية العامة - القاهرة - مكتبة عين شمس - 1983/1982 .
42. المحجوب ، رفعت : المالية العامة - دار النهضة العربية - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي - 1978 .
43. نجم ، منذر : قانون ضريبة الدخل بين الحاضر والمستقبل - رام الله ، فلسطين - جالكسي للخدمات الاستشارية - 1995 .
44. أبو نصار ، محمد ، وآخرون : الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق - الطبعة الأولى - رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية 1996/1190 - 1996 .
45. هويدي ، عبد الجليل : المالية العامة - الطبعة الثانية - دار الفكر العربي - 1983 .
- المراجع :**
1. جامعة الدول العربية . (1995) . التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة - الأمانة العامة لجامعة الدول العربية - القاهرة .
2. القبطي ، مازن . (1997) . آفاق الاستثمار في محافظات شمال الضفة الغربية - محاضر وجلسات والأوراق المقدمة ، الإطار التنظيمي للاستثمار في فلسطين - نابلس ، فلسطين - مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - كانون أول 1997 .
3. نقابة المحامين الاردنيين . (1995) . مجلة نقابة المحامين التي تصدرها نقابة المحامين الأردنيين في عمان - الملحق الأول .
4. وزارة المالية . (1997) . دليل ضريبة الدخل اعرف حقوقك وواجباتك - السلطة الوطنية الفلسطينية - مديرية ضريبة الدخل - الإصدار الأول .

الرسائل الجامعية:

1. الحباري، عادل : الضريبة على الدخل العام - رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة القاهرة - 1968 .
2. عطية ، قدرى نقولا : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية - 1960 .
3. موسى ،حسن فلاح الحاج: أهم اوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن - رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة القاهرة - 1996 .
- قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً - رسالة ماجستير-الجامعة الأردنية-عمان-1988.
4. الهزايمة ،رفاعي:الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ودورها في السياسة الضريبية للدولة-رسالة ماجستيرمقدمه إلى كلية الحقوق -الجامعة الأردنية-عمان-1983 .

القوانين :

1. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 23 لسنة 1941 .
2. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 13 لسنة 1947 .
3. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 .
4. قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966 .
5. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985.
6. قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم 1 لسنة 1998 .
7. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم 2 لسنة 2001 .
8. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والمقر بالقراءة الثانية .

AN-Najah National University
High Studies Collage
Tax Disputes Section

Taxation Justice in Palestinian National Income Bill

By
Abed Al- Rahman Q. I. Daqqah

Directed by
Dr. Atef Allawnah

This Thesis has been admitted as a completion of a Master Degree of Tax Disputes at the high studies college at AN-Najah National University in Nablus- Palestine

2003

ABSTRACT

Taxation Justice in Palestinian National Income Bill

This research aims at achieving and spreading tax values among tax payers and discussing tax equivalence which Palestinians aims at achieving through applying new laws and studying it's a facts on the spiritual settlement among them it also raises up the trust-level between tax payers and The country.

The researcher reviewed the related literature, which helped him in setting the theoretical framework of the research, which hopefully will come out into being in the future.

The research consists of the following:

The introduction which dealt with the historical development of the concept of taxation, the importance of the income tax in the modern monetary systems and the historical background of the income tax in Palestine.

Chapter one dealt with the standards of the taxation justice, the concept of taxation justice, the taxation generality – both financial and personal , the tax character represented by due exemption to the minimum level of living , the income load , reduction on family burden and finally the difference in the tax average according to the income source , applying the ascending tax system , the taxation duality and the escape from paying taxes .

Chapter two dealt with the limitations on the taxation justice in the Palestinian bill of the national income. The revenues covered by taxes, productive expenses, tax exemptions, tax averages and their harmony with the taxation justice represent this.

Chapter three dealt with the tools of realizing the taxation justice. These are represented by taxation law, tax administration, auditing , judgment and procedures to insure justice for the tax payer and the administration as well .

Recommendations and aspirations in the field of tax legislation and the fairness of the clauses of the Palestinian tax Bill concluded the research. The research recommends the following to bridge the gaps in the Palestinian tax Bill:

1. Entering more legal texts characterized by clarity and flexibility to ensure correct application which leads to the treasury's getting its due sums on time. The taxation justice would be realized through the aid of experienced workers in this field and involving the private sector and university teachers.
2. Imposing taxes on all sources of income in principle and exempting some as an exception as the legislator sees it convenient. This agrees with the principles of the taxation philology. The bill of law mentioned these in general and as a result many income resources have been exempted from taxes.
3. Adopting the principle of advance payments which meets the suitability, aware of the fact that the settled bases in taxation says that the tax is generated through the generation of the revenue itself. The estimation is only an explorer not a founder.
4. Establishing a resume court of law because all staff are specialized in the taxation field. It also hastens setting all tax issues instead of the court of law suggested by the bill of law, as it deals with civil issues as well.
5. Ratifying the estimation decisions and accepting the annual report by the manager or his delegate. Decisions should not be compulsory before

passing them. This ensures the correct and safe application of these decisions.

6. Limiting the expenses as allowed generally and specifically to generate income. Precise and obvious terminology should be introduced to avoid any misunderstanding or disagreement in applying the legal texts. The absolute and the conditioned deductions should not be distinguished but they should be reworded in one item in the suggested bill of law.

7. Setting a deadline for setting all issues between the estimator and the official representing the minister. This comforts the taxpayer, saves time and expenses.

8. Including the agricultural income in the tax process. This includes the watered agriculture, the green houses, livestock, poultry and bees. The cultivated area and the capital used should be specified.

Total exemption from taxation would be a bias in favour of the agricultural income.

9. Forcing all those accountable to submit a tax statement within the legal period by book keeping excluding the employees who have no other source except their jobs.