

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

الطعن القضائي في
منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد
رجاء أحمد محمد خويلد

إشراف
د.محمد شرافه

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية
الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين
1425 هـ / 2004 م



Handwritten signature in blue ink.

الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد

رجاء أحمد محمد خويلد

نوقشت هذه الاطروحة بتاريخ 2004/09/26 وأجيزت

التوقيع

أعضاء اللجنة

Handwritten signature of Dr. Mohamed Shrafeh.

د. محمد شرافه/ جامعة النجاح الوطنية (رئيسا)

Handwritten signature of Dr. Abd al-Karim / University of Birzeit (External Examiner).

د.نصر عبد الكريم/ جامعة بير زيت (ممتحنا خارجيا)

Handwritten signature of Dr. Tariq al-Hajj / University of Gaza (Internal Examiner).

د.طارق الحاج/ جامعة النجاح الوطنية (ممتحنا داخليا)

الإله _____ داء

إلى من وقف إلى جانبي داعماً ومسانداً

إلى زوجي ورفيق دربي أبو حابس مع خالص حبي وتقديري.

إلى أطفالي مهجة قلبي ونور عيني عدي و حلا.

إلى نبع الحنان الذي لا ينضب أمي الحنونة.

إلى توأم الروح نداء الحبيبة.

إلى كل من ساهم ولو بالنصيحة في اخراج هذا العمل إلى النور.

إلى الذين رووا بدمائهم الزكية ثرى الأرض لتحقيق الحرية والعدالة.

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع تعبيراً لهم عن حبي وامتناني.

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور محمد شراقة الذي قام بالإشراف على هذا البحث منذ الكلمة الأولى وإلى أن تم انجازه بمشيئة الله

كما وأتقدم بالشكر والثناء إلى من يقف على رأس هذا السرح الشامخ، الذي كان لي الشرف أن أكون أحد طلابه، إلى الدكتور رامي الحمد الله.

وأتقدم بوافر الشكر والتقدير للدكتور طارق الحاج الذي كان له الفضل الأول والأكبر في تحديد موضوع الدراسة، وعلى كل ما قدمه لي من مساعدة.

وأخص بجزيل الشكر والتقدير الدكتور نصر عبد الكريم الذي تفضل بالمشاركة في لجنة مناقشة الأطروحة ولم يتوانى عن تقديم النصيحة التي ساهمت في اخراج هذا العمل إلى النور.

كما وأخص بجزيل الشكر والثناء القاضي عيسى أبو شرار على العمل العظيم الذي قام به من جمع قرارات محكمة التمييز الأردنية التي كانت النبراس الذي أستضيئ به على مدار البحث وكذلك ما قدمه لي من استشارات قيمة واجابات لاستفسارات لم أكن في غنى عنها.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من الأخوة، الأخ جهاد حرب المقرر الإداري للجنة الموازنة في المجلس التشريعي على كل ما قدمه لي من مساعدة ودعم لا يمكن للكلمات أن تفيها حقها، والأخ هشام الزعبي جزاه الله عني كل خير، على كل ما قدمه لي من مساعدة ومساندة، وكذلك الأخ جهاد زماري مدير عام ضريبة الدخل.

وكذلك أتقدم بخالص الشكر لكل الأخوة الأعزاء والأصدقاء الأوفياء على ما قدموه لي من مساعدة، وأخص بالذكر السيد عبد المحسن رضوان، والأنسة أفنان السيد، والسيد محمد أبو عمشة، والأنسة كفاح مفارحة على ما قدمته لي من مساعدة في طباعة وتنسيق الرسالة.

سائلاً المولى عز وجل أن يوفقنا وإياهم لكل خير إنه سميع مجيب

المحتويات

ب	قرار لجنة المناقشة
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	المحتويات
ط	الملخص
1	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	محددات الدراسة
6	منهجية الدراسة
6	خطة الدراسة
8	الفصل التمهيدي :
8	1. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين
14	2. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن
15	3. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في مصر
17	الفصل الأول: ماهية القضاء الضريبي في المنازعات الضريبية
17	المبحث الأول: أهمية القضاء الضريبي
21	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية
21	1. طبيعة أطراف المنازعات الضريبية
23	2. الخصومة في المنازعات الضريبية
24	3. استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره
26	4. الطعن الإداري شرط لقبول الطعن القضائي
29	5. لا يضار طاعن بطعنه
32	المطلب الثاني: أهداف القضاء الضريبي
32	1. تحقيق العدالة والحماية
34	2. تحقيق رقابة على أعمال الإدارة

35	3. تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين
37	4. استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية
39	المطلب الثالث: مراحل الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل
46	المبحث الثاني: إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية
46	المطلب الأول: خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية
46	1. الصيغة الكتابية
48	2. السرعة
49	3. السرية
51	4. البساطة
52	المطلب الثاني: قانون الإجراءات الواجب التطبيق والمحكمة المختصة بمنازعات ضريبة الدخل
52	1. قانون الإجراءات الواجب التطبيق على منازعات ضريبة الدخل
56	2. المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل
59	المطلب الثالث: الإثبات في المنازعات الضريبية
59	1. أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية
62	2. عبء الإثبات في المنازعات الضريبية
67	3. طرق الإثبات في المنازعات الضريبية
67	أ. الأدلة الكتابية
70	ب. الشهادة
73	ج. القرائن
75	د. الإقرار
79	هـ. اليمين
81	و. الخبرة
84	ز. المعاينة
85	الفصل الثاني: التطبيقات القضائية في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين
85	المبحث الأول: محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل
86	المطلب الأول: الطبيعة القانونية والسند القانوني لتشكيل محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل
91	المطلب الثاني: صلاحيات محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل
91	1. صلاحية المحكمة المتعلقة بإجراءات الدعوى الضريبية

91	أ. تمديد مدة تقديم الرسوم
92	ب. تأجيل دفع الرسوم
93	ج. سرية الجلسات.
93	د. صلاحية المحكمة في حال تقديم استئناف
94	هـ. إسقاط الدعوى ووقفها
97	2. صلاحيات المحكمة المتعلقة بمبلغ الضريبة
98	أ. تحديد الضريبة المستحقة
100	ب. فرض الرسوم ومصاريف الدعوى وأتعاب المحاماة
105	ج. وزن البيانات
106	3. القيود المفروضة على المحكمة
110	المطلب الثالث: قرارات التقدير وقابليتها للطعن القضائي
110	1. قرارات التقدير التي يجوز إستئنافها
115	2. قرارات التقدير التي لا يجوز إستئنافها
119	المطلب الرابع: إجراءات الإستئناف المتبعة أمام المحكمة
119	1. مدة تقديم الإستئناف
121	2. رسم الإستئناف
121	3. لائحة الإستئناف ومحتوياتها.
128	4. تحفظ المكلف بإثارة أي نقطة غير مذكورة في لائحة الاستئناف
129	5. عدم دفع الضريبة المستحقة "المسلم بها"
131	6. الأشخاص الذين يحق لهم الإستئناف
133	7. توقيع لائحة الاستئناف من محامٍ
134	8. إجراءات النظر في الدعوى
137	المطلب الخامس: التمييز
143	المبحث الثاني: المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبية الدخل في فلسطين
143	المطلب الأول: الاحتلال الاسرائيلي وما نتج عن نقل الصلاحيات إلى الجانب الفلسطيني.
146	المطلب الثاني: تعدد التشريعات المطبقة في فلسطين
146	1. التشريعات العثمانية
147	2. تشريعات الانتداب البريطاني

148	3. التشريعات في ظل الإدارة المصرية
148	4. التشريعات الصادرة في ظل الحكم الأردني
149	5. التشريعات الصادرة في ظل الاحتلال الإسرائيلي
150	6. التشريعات بعد قدوم السلطة الفلسطينية
154	المطلب الثالث: الجهاز القضائي برمته وعدم اكتمال ملامحه
156	1. الجهاز القضائي في فترة الاحتلال الإسرائيلي
158	2. الجهاز القضائي في فترة السلطة الوطنية الفلسطينية
168	المطلب الرابع: عدم إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
176	المطلب الخامس: الجهاز الضريبي ونقص الكفاءات البشرية المتخصصة
180	الخاتمة والتوصيات
189	جدول إيرادات السلطة الوطنية
190	المراجع
b	الملخص باللغة الانجليزية

الطعن القضائي في
منازعات ضريبة الدخل في فلسطين
اعداد

رجاء أحمد محمد خويلد

اشراف

د. محمد شرافة

الملخص

نظراً لما يحتله الطعن القضائي في المنازعات الضريبية من أهمية كبيرة من بين مواضيع الضرائب المختلفة، لما يشكل من ضمانة أساسية للمكلف، وبسبب ما عاناه من تعطيل كامل فترة الاحتلال الإسرائيلي، حيث أصبح يعتبر موضوعاً جديداً على ساحة الضرائب الفلسطينية، وذلك لافتقار موضوع الطعن القضائي في المنازعات الضريبية للخبرة اللازمة، سواء على صعيد القضاء أو الدوائر الضريبية أو حتى المكلفين ووكلائهم (المحامين).

إضافة إلى أن الكثير من المبادئ القانونية في موضوع الضرائب تم ترسيخها بناءً على قرارات وأحكام المحاكم التي ساهمت بدور كبير ومباشر في ارساء هذه المبادئ، وبما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كانت معطلة أيام الاحتلال الإسرائيلي، فإن الطعن القضائي في منازعات الضرائب قد افتقر إلى هذا الدور الكبير الذي كان يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تؤديه.

لذلك فإن الكثير من أحكام الطعن القضائي ما زال يعتريها الغموض واللبس من قبل جميع الجهات ذات العلاقة، وبحاجة إلى دراسات مستفيضة لتزيل هذا الغموض، وتساعد القضاة والمحامين والعاملين في الدوائر الضريبية والمكلفين على جسر الهوة التي نتجت عن تعطيل الطعن القضائي لفترة من الزمن، وتمكينهم من مواكبة التطور الذي طرأ على موضوع منازعات ضريبة الدخل.

كما أن المكلف الفلسطيني ما زال يجد حائلاً يمنع من التوجه إلى القضاء الضريبي من منطلقات عدة تختلف من مكلف لآخر، فشعور المواطن الفلسطيني أن السلطة الوطنية هي الحلم الذي طال انتظاره يمنع بعض المكلفين من استيعاب فكرة مقاضاة هذه السلطة أمام القضاء، وبعض المكلفين يؤدي جهلهم وقلة معرفتهم بحقوقهم إلى تفويت حقهم في اللجوء إلى الطعن القضائي، وأحياناً يكون سبب عدم لجوء بعض المكلفين إلى الطعن القضائي ناتج عن عدم ثقتهم بالقضاء وقدرته على انصافهم أمام الإدارة الضريبية.

وهناك الكثير من الأسباب التي تقف وراء عدم لجوء المكلفين إلى القضاء الضريبي، لذلك سعت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على موضوع الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وتناولته بشئ من التفصيل لتحقيق الأهداف التالية:-

- بيان أهمية الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل وأهدافه.
- مساعدة المشرع الفلسطيني في تحديد المحكمة المختصة، والقانون واجب التطبيق على تلك المنازعات.
- التعريف بإجراءات الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل من لحظة صدور قرار التقدير، ولغاية صدور حكم التمييز.
- التركيز على أهم المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة التمييز الأردنية في موضوع الطعن القضائي، لتكون النبراس الذي يهتدي به المشرع الفلسطيني والقاضي.
- التعريف بأهم المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وذلك لتمكين الجهات المعنية من إيجاد الحلول المناسبة لها.

ولإثراء البحث وتحقيق الغاية العلمية والعملية قام الباحث بالاطلاع على مجموعة المراجع التي أوردتها في نهاية بحثه، معتمداً بالدرجة الأولى على النصوص القانونية وخاصة قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وعلى قرارات محكمة التمييز الأردنية.

وقد تناول الباحث الموضوع على النحو التالي:-

المقدمة: والتي تم من خلالها بيان أهمية الضرائب لخزينة الدولة، وأهمية الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل الذي يشكل الضمانة الأساسية والحقيقية للمكلف.

الفصل التمهيدي: تناول تطور الطعن القضائي في كل من فلسطين والأردن ومصر منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل في كل من هذه الدول ولهذه اللحظة.

الفصل الأول: تناول أهمية الطعن القضائي في المنازعات الضريبية وأهدافه ومراحلها، وذلك في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فتناول خصائص اجراءات الطعن القضائي، والمحكمة المختصة، والقانون واجب التطبيق والاثبات في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: والذي عالج التطبيقات القضائية في المنازعات الضريبية، في مبحثين، الأول تناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، من حيث تشكيلها وصلحياتها، والقرارات التي يجوز استئنافها، واجراءات الاستئناف، وما يجب أن تشتمل عليه لائحة الاستئناف، والتميز وأحكامه. المبحث الثاني فقد تناول أهم المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في المنازعات الضريبية، والتي تعدد التشريعات، وترهل الجهاز القضائي، وعدم صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لهذه اللحظة، وغيرها من المعوقات.

وبعد انتهاء الباحث من تناول جميع المواضيع آنفة الذكر استطاع أن يتوصل إلى عدة نتائج قادته إلى صياغة مجموعة من التوصيات التي يأمل أن تكون في موضعها، وأن يكون موفقاً في

طرحها وتؤدي إلى إثراء البحث وإفادة كل من المشرع الفلسطيني والقاضي وموظف الإدارة الضريبية والمحامي والمكلف، وكل طالب علم ومهتم، بهذا الموضوع وأهم هذه التوصيات:-

1. توحيد التشريعات الضريبية المطبقة في الضفة الغربية وقطاع غزة

2. إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي يرقى إلى مستوى الطموح، ويواكب متطلبات التطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الحقبة الماضية، ويحقق الأهداف المرجوة على أن يراعي في الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي ما يلي:-

- جعل الطعن الإداري يتم على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة، وذلك لقصّر أمد المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.

- عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

- إخضاع قرارات الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير للطعن القضائي لدى المحكمة المختصة.

3. إلغاء جميع القوانين والأوامر العسكرية الاسرائيلية، واستبدالها بتشريعات فلسطينية تتناسب مع الكيان الفلسطيني وتحقق طموحات وأهداف هذا الشعب.

4. القضاء على الإرث الاحتلالي الراسخ في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية بجعل قرارات التقدير موضوعية، وتعكس المقدرة الحقيقية للمكلف والتخلص من سياسة التقدير الباهظ.

5. تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته، ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها الجهاز القضائي بصورة عامة، والضريبي بصورة خاصة.

6. تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق القوانين المتعلقة بالضرائب، والقوانين التي تنظم السلطة القضائية، بتوفير الضمانات الكافية للمكلف التي تحمله إلى الالتجاء إلى القضاء الضريبي بثقة وقناعة.
7. توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم.
8. إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية، بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب، وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية.
9. إنشاء المحاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع الحاجة التي تتطلبها كثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم.
10. نشر الوعي الضريبي لدى المكلف الفلسطيني، وتوفير الثقة بينه وبين الإدارة الضريبية.
11. توفير عدد من المختصين القانونيين في الدوائر الضريبية.
12. تأهيل العاملين بالدوائر الضريبية وذلك بعقد دورات لهم تهدف إلى تعريفهم بالمسائل القانونية، وشرح قوانين الضرائب.
13. تجهيز الدوائر الضريبية بكل المستلزمات التي تتطلبها طبيعة عمل هذه الدوائر.
14. إنشاء دائرة معلومات في الجهاز الضريبي تتعلق بالطعن الإداري، والطعن القضائي، وكيفية إنهاء الملفات العالقة.
15. قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل، ودورات، وإصدار نشرات للمكلفين من مختلف القطاعات، بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل، وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.

16. تأهيل محامين في مجال الضرائب عن طريق دورات ونشرات تعدها وتشرف عليها نقابة المحامين.

مقدمة الدراسة:

تلعب الضرائب دوراً مهماً في حياة الدول في عصرنا الذي زادت فيه أعباء الدولة تجاه مواطنيها، وأصبحت مهامها والأعباء الملقاة على عاتقها كبيرة وبحاجة إلى إيرادات وافرة لتغطيتها، وتعتبر الضرائب أحد مصادر التمويل الأساسية للخزائن العامة، وتشكل الجزء الأهم والأكبر والأكثر استقراراً وأماناً بين مصادر الإيرادات هذه.

ويتم تحصيل الضرائب من المكلفين (الأفراد) ، أي يتم تحصيل قيمة الضرائب من ممتلكات الأفراد سواء من دخلهم أو من أي إيرادات وممتلكات أخرى خاصة بهم، كالضرائب المباشرة مثل ضريبة الأملاك وضريبة الدخل، أو عند قيامهم بالإنفاق كالضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة، ولخطورة وأهمية الضرائب أسبغت عليها الدساتير والقوانين في الدول المختلفة حماية خاصة، حينما نصت على "قانونية الضرائب"، بمعنى أنه لا يجوز فرض الضرائب إلا بالقانون، "فلا ضريبة إلا بقانون".

فالضرائب فريضة جبرية تفرضها الدولة بما لها من سلطة وسيادة على المكلفين دون مقابل لتحقيق أهداف الدولة وتغطية أعبائها.

وأساس فرض الضرائب هو مبدأ التكافل والتضامن بين أفراد الدولة الواحدة في تحمل الأعباء العامة، أي أنه تعبير عن مساهمة الفرد في تحمل الأعباء العامة، ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازم للإنفاق.

والضرائب تقتطع جزءاً كبيراً من أموال المكلفين، هذه الأموال التي من واجب الدولة حمايتها لا الإجحاف في الاقتطاع منها دون وجه حق وبنوع من المبالغة.

وتشكل الدولة الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، بما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد، فلإدارة الضريبة - وهي أحد أجهزة الدولة - امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها.

ولما تقدم ذكره من أهمية الضرائب، يجب أن تتمتع أيضاً بالحماية القضائية الفعالة، وذلك لما يعود من فائدة على الدولة والفرد معاً، فيصبح القضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة، والفرد طرف العلاقة الأضعف، إذا ما ثار خلاف ونزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك بعد استنفاد طرق الطعن الإداري المنصوص عليها بحكم القانون.

إن وجود طعن قضائي في المنازعات الضريبية، يؤدي إلى تفعيل مبدأ قانونية الضرائب، بالإضافة إلى تحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الأفراد كفلته الدساتير، كما أنه يحقق نوعاً من الرقابة على أعمال الإدارة، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة، والانتماء الوطني، والحماية المالية والاقتصادية لممتلكاته، حيث يعلم مسبقاً أن بإمكان القضاء أن ينصفه أمام الإدارة الضريبية، في حال وقوع نزاع وخلاف في شأن من شؤون الضريبة.

إن اللجوء إلى الطعن القضائي يجعل الإدارة الضريبية أكثر دقة وحرصاً على تطبيق القانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، وذلك خوفاً من أن يقوم القضاء بإبطال أحد تصرفاتها أو تعديله أو نقضه.

ويحتل (الطعن القضائي في المنازعات الضريبية) ، أهمية كبيرة خاصة لدى المكلف الفلسطيني، نظراً لأن فرض الضرائب وتحصيلها، قد ارتبط بالاحتلال الذي عانى منه شعبنا فترة طويلة من الزمن، واعتبر عدم الالتزام بالضرائب من قبل المكلف الفلسطيني تعبيراً عن مناهضته للاحتلال الإسرائيلي، فهو مطلب وطني ووسيلة من وسائل العصيان المدني الذي لجأ إليها شعبنا في مقاومته للاحتلال.

والاحتلال لم يتوقف على فرض الضرائب وتحصيلها بصورة غير شرعية فقط، بل تجاوزها إلى حرمان المكلف الفلسطيني من حق الطعن على هذه الضرائب، والتوجه إلى القضاء لإنصافه أمام إدارة الاحتلال.

ولأهمية هذا الموضوع سنقوم بتناوله بشيء من التفصيل، وإبراز أهميته وما يحقق للدولة والأفراد من فوائد جمة، وبيان ما يتمتع به القضاء الضريبي من خصوصية واستقلالية عن

القضاء، سواء المدني أو الإداري، وهذا ينبع من الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه، والتي جعلته متميزاً عن غيره من القوانين.

فالقضاء الضريبي خصوصية يمتاز بها، سواء في الإجراءات أو الإثبات أو غير ذلك من أمور سنبينها في حينه وموضعه إن شاء الله.

وقد ثار نزاع امتد طويلاً، وما زالت آثاره موجودة بين الفقهاء وأحكام المحاكم، حول كثير مما يخص القضاء الضريبي، مثل هل المحاكم المختصة هي المحاكم الإدارية أم العادية؟ والقانون الواجب التطبيق، وما ترتب على ذلك من آثار.

وسنتناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، كما سنقوم بإلقاء الضوء على ما ترتب عن نقل الملفات الضريبية من إدارة الاحتلال إلى الجانب الفلسطيني، وما طرأ على موضوع الضرائب بعد قدوم السلطة، من عودة التشريعات التي كانت مطبقة قبل الاحتلال، لتصبح هي القوانين السارية المفعول، وعدم صدور قانون فلسطيني يعالج موضوع الضرائب لهذه اللحظة، بالإضافة إلى ما يعاني منه الجهاز القضائي برمته من معوقات.

وسيتّم تناول ما جاء في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية من أحكام جديدة لم تكن في كل مواضعها موفقة، فقد أجرت تغييراً جوهرياً على أحكام الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وخاصة في تحديد المحكمة المختصة، ومرحل الطعن الإداري.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدة جوانب أهمها:

- الفراغ القانوني الذي تركه الاحتلال الإسرائيلي عند انتقال السلطة من الاحتلال إلى السلطة الفلسطينية وتعطيل الطعن القضائي في فترة الاحتلال.
- وندرة الحالات التي يتوجه فيها المكلف للقضاء لعرض المنازعة عليه، وإن حدث، تعرض الكثير منها للرد شكلاً من قبل المحكمة، وذلك بسبب خطأ المكلف أو المحامي

أو المدقق، وفي حال أن القضية قبلت من قبل المحكمة من ناحية الشكل، فقد يكون سبب الحكم فيها لمصلحة أحد الأطراف، هو جهل وعدم معرفة الخصم الآخر بالقانون، وهذا ينطبق على المكلف والإدارة الضريبية معاً.

• بالإضافة إلى رسوخ الإرث الاحتلالي الذي كان يقضي بحل جميع الخلافات عن طريق التصالح في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية، وعدم اللجوء إلى القضاء مما يؤدي إلى إهدار مصلحة الخزينة وإنقاص حقها، وعدم استقرار مراكز المكلفين، وتحصيل ما يمكن تحصيله.

• ونقص التشريع في مجال الضرائب بشكل عام، والطعن القضائي الضريبي بشكل خاص،

أهداف الدراسة:

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إلقاء الضوء على أهمية وجود قضاء ضريبي متخصص، وذلك ليس لمصلحة المكلف فقط وإنما لمصلحة خزينة الدولة أيضاً.
2. التعرف على إجراءات التقاضي الواجب إتباعها أمام المحاكم الضريبية.
3. مساعدة الجهات المختصة بما فيها المشرع الفلسطيني للعمل الجاد على سن التشريعات اللازمة لمعالجة مثل هذا الموضوع.
4. وأخيراً إلقاء الضوء على محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني.

أهمية الدراسة:

1. عدم وجود دراسات سابقة حول هذا الموضوع بالرغم من أهميته الكبيرة، وذلك لحدثة موضوع الضرائب.
2. وجود كثير من المنازعات الضريبية التي ما زالت عالقة منذ سنوات، ولم تنته ملفاتها مما يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة.
3. عدم وجود محامين في مجال الضرائب بالكم المطلوب، وافتقار مدقي الحسابات للخبرة والمعرفة الكافيتين، حيث الكثير من القضايا الضريبية إذا ما رفعت إلى المحاكم يتم ردها من قبلها.
4. إن معظم المنازعات الضريبية يتم حلها بالتصالح، وعن طريق الطعون الإدارية مما يؤدي إلى إجحاف كبير بالمكلفين، وإضرار بخزينة الدولة.
5. عدم وجود تشريعات فلسطينية حديثة تعالج كل أنواع الضرائب، حيث أن موضوع الضرائب، كما باقي الأمور القانونية الأخرى، تعالجه تشريعات خارجية مختلفة من أردنية ومصرية كانت سارية المفعول قبل عام (1967) ، وأوامر عسكرية إسرائيلية، حيث تختلف القوانين المطبقة في غزة عن المطبقة في الضفة الفلسطينية.

محددات الدراسة:

1. عدم وجود دراسات سابقة، وقلة الدراسات الميدانية التطبيقية في هذا المجال.
2. قلة وشح المراجع ذات العلاقة.
3. عدم سن التشريعات اللازمة، ومن أهمها قانون ضريبة الدخل الذي ما زال مشروع قانون.
4. اقتصر الدراسة على القوانين والمحاكم الضريبية في الضفة الفلسطينية.

5. سرية المعلومات الضريبية.

6. عدم وجود دائرة معلومات لدى الجهاز الضريبي توثق الطعون الادارية والطعون القضائية في منازعات ضريبة الدخل.

منهجية الدراسة:

قامت الباحثة في بحثها باتباع المنهج الوصفي وذلك لملائمته لأغراض الدراسة وقامت بمراجعة للقوانين والأدبيات حيث اعتمدت في بحثها على ما يلي:

1. القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
2. أحكام المحاكم والتي أهمها أحكام محكمة التمييز الأردنية.
3. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.
4. المراجع العلمية والنظرية في مواضيع القضاء الضريبي.
5. الإطلاع على الدراسات المقارنة لبعض دول المنطقة والتي تبحث في نفس الموضوع.

خطة الدراسة:

سيكون البحث هذا مقسماً إلى فصلين رئيسيين.

الفصل الأول: يبحث في ماهية المنازعات الضريبية وهو مكون من مبحثين:

المبحث الأول: والذي نلقي الضوء من خلاله على أهمية الطعن القضائي، وهو مكون من ثلاثة مطالب، المطلب الأول يتحدث عن طبيعة المنازعات الضريبية، المطلب الثاني يتناول الأهداف التي يسعى القضاء الضريبي إلى تحقيقها، من عدالة وضمأن حصول الدولة على حقها من أموال المكلفين في الأوقات المناسبة واستقرار المبادئ القانونية وإلى غير ذلك من الأهداف، والمطلب الثالث يتحدث عن مراحل الطعن القضائي.

المبحث الثاني: يبحث بإجراءات التقاضي، وخصائص هذه الإجراءات، والمحكمة المختصة، والقانون واجب التطبيق على تلك المنازعات، والإثبات في المنازعات الضريبية وهو مقسم إلى ثلاثة مطالب.

الفصل الثاني: سيبحث في التطبيقات القضائية الضريبية في فلسطين، فهو مكون من مبحثين:

المبحث الأول: وهو مخصص لتناول محكمه استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية بشيء من التفصيل، من حيث قانونيتها وطبيعتها واختصاصاتها، والمنازعات التي يجوز استئنافها والتي لا يجوز استئنافها، وإجراءات الاستئناف والأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف، كما سنتطرق إلى أحكام التمييز بشيء من التفصيل، وهو مقسم إلى خمسة مطالب.

المبحث الثاني: مخصص لمبحث المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي الضريبي في فلسطين، والتي أهمها الوضع الضريبي الذي تركه الاحتلال، وما تم نقله إلى السلطة الوطنية الفلسطينية- عند تسلمها الصلاحيات الادارية والمالية- من ملفات الضرائب، واختلاف التشريعات المطبقة من مصرية وأردنية وأحكام عسكرية إسرائيلية على أراضي السلطة الوطنية، والجهاز القضائي الضريبي وما يعانيه من خلل ومعوقات وعدم وجود التشريعات الفلسطينية التي تعالج موضوع الضرائب، أيضاً سنحاول التركيز على قضية مهمة وهي حداثة الطعن القضائي في فلسطين، الذي كان معطلاً أيام الاحتلال وما نجم عنه من مشاكل منها نقص إن لم نقل غياب وانعدام الكفاءات البشرية المتخصصة والملمة بهذا الموضوع، وفي نهاية الأطروحة ستكون الخاتمة التي سنعرض فيها النتائج التي توصلنا إليها، بالإضافة إلى التوصيات والمقترحات التي ستؤدي إن شاء الله إلى إثراء هذا البحث، والعمل على حل جميع المعوقات والمشاكل في هذا المجال، متمنين أن يكون هذا البحث نبراساً يفيد منه المشرع الفلسطيني والقاضي والمحامي والمدقق والمكلف وكل طالب علم وباحث، يريد أن ينهل من العلم ويزيد عليه.

والله من وراء القصد

الفصل التمهيدي

1. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين.

فرضت الضرائب في فلسطين بصورة رسمية ومنظمة منذ الانتداب البريطاني، وصدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم (23) لسنة 1941.

وبهذا تكون فلسطين رابع دولة عربية تفرض ضريبة الدخل (مجلة نقابة المحامين التي تصدرها نقابة المحامين الأردنيين في عمان، الملحق الأول 1995، ص (6) وما بعدها)¹، وفرضت على الناتج من العمل ورأس المال خلال الحرب العالمية الثانية².

وتلاه قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 وتم إقراره من المندوب السامي، والعمل به من تاريخ 1947/4/1م -والذي مازال ساري المفعول في قطاع غزة إلى هذه اللحظة-، الذي أعطى الحق للمكلف الذي لحقه إجحاف من قرار التقدير، أن يطرق باب الطعن القضائي ويستأنف هذا القرار لدى المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف عليا مدني، أي بصفتها الحقوقية.

ويتم الاستئناف لدى قاضٍ بريطاني من قضاة المحكمة العليا في غرفة القضاة، ويطبق القاضي البريطاني عند نظره الاستئناف، أصول المحاكمات الصادرة بمقتضى هذا القانون، وتسمع كافة الاستئنافات بصورة غير علنية إلا إذا أمر القاضي بخلاف ذلك بناءً على طلب أحد الفريقين، وإيفاءً بغايات هذا الاستئناف يؤلف القاضي الموماً إليه محكمة حقوقية³.

وقد قصر هذا القانون حق الاستئناف بالمكلف، والمكلف هو الذي يتحمل إقامة الدليل على أن التقدير المستأنف ضده باهظ، وللقاضي أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، أو يصدر بشأنه الأمر الذي يستصوبه، ويملك إعادة القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق ما يراه.

¹ دقة، عبد الرحمن قاسم: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)

جامعة النجاح الوطنية: نابلس، فلسطين، ص (12)

² جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، ط الأولى، عمان، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص (34).

³ صباح، سالم أحمد: الضرائب ومحاسبتها في فلسطين، ط الأولى، سنة 1996، ص (231).

ويعتبر القرار أو الحكم الصادر عن القاضي البريطاني نهائياً، ويجوز للقاضي الذي نظر الاستئناف إذا شاء أن يرفع إلى المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، مذكرة يضمنها أية نقطة قانونية لإبداء رأيها فيها⁴، ويشترط في ذلك أن لا يمنع القاضي الذي نظر في الاستئناف من الجلوس في المحكمة العليا عند الفصل في النقطة القانونية التي أحيلت إليها⁵.

ولقد اعتبر هذا القانون أن الاستئناف على النحو المنصوص عليه في مواده، يؤدي إلى تأجيل تحصيل الضريبة مع احتفاظ مأمور التقدير بحقه في أن ينفذ تحصيل الجزء غير المختلف عليه من الضريبة، إن لم تكن الضريبة بكاملها موقعاً للخلاف⁶، وفي حالة عدم إقرار المكلف بأي مبلغ من الضريبة المقدرة، يؤجل تحصيلها لحين الفصل في ذلك الاعتراض أو الاستئناف.

وقد اشترط القانون بداية على المكلف أن يسلك طريق الطعن الإداري، وذلك بإشعار خطي يوجهه إلى مأمور التقدير، يطلب فيه من المأمور أن يراجع وينقح الضريبة المقدرة عليه، ويذكر بدقة الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه، ويكون الاعتراض خلال 15 يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وإذا تم التوصل إلى اتفاق بين المكلف ومأمور التقدير يعدل التقدير تبعاً لهذا الاتفاق، ويبلغ المكلف إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، أما إذا تعذر الوصول إلى اتفاق، يقرر مأمور التقدير الضريبة بأمر كتابي، ويحق للمكلف عندها استئناف قرار التقدير إلى المحكمة المختصة (المحكمة العليا).

وبعد سنة 1948 بقيت الضرائب سارية في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، ثم قامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتطبق على الوضع في الضفة الغربية، وبقي الوضع الضريبي في قطاع غزة دون تغيير، وأبقت الإدارة المصرية الأمور الضريبة كما كانت في عهد الانتداب⁷.

⁴ انظر المادة (60) من قانون ضريبة الدخل، رقم (13) لسنة 1947.

⁵ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل، من بداية سنة 1986 وحتى نهاية سنة 1996، ج الثاني، ص (15).

⁶ انظر المادة (62) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

⁷ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (34).

وصدر القانون الموحد رقم (50) لسنة 1951 وظل العمل به سارياً حتى صدور القانون رقم (12) لسنة 1954⁸، الذي كان متأثراً بالقانون الفلسطيني رقم (13) لسنة 1947، ونص على الطعن القضائي، وجعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة الاستئناف النظامية، ويتم الاستئناف على قرارات مأمور التقدير وقرارات الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة التقدير.

ويجب على المكلف أن يسلك طريق الطعن الإداري قبل الطعن القضائي، "يجوز لكل من لحقه إجحاف من تقدير وقع عليه ولم يتمكن من الاتفاق مع مأمور التقدير بالصورة المنصوص عليها في الفقرة (د) من المادة (52) من هذا القانون أن يستأنف ذلك التقدير إلى محكمة الاستئناف وفقاً لنظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القانون، ويعتبر مأمور التقدير مستأنفاً عليه، وعندما يكون أمر التقدير صادراً عن وزير المالية أو من ينييه بمقتضى المادة (50) فيكون الوزير أو من ينييه مستأنفاً عليه، وإيفاءً لغايات قانون ضريبة الدخل تعتبر محكمة الاستئناف محكمة حقوقية"⁹.

ثم صدر القانون رقم (25) لسنة 1964 والذي طبق على الضفة الغربية والأردن، حيث أنه ما زال ساري المفعول على الضفة الفلسطينية لهذه اللحظة.

ولقد عالجت المادة (57) منه موضوع الطعن القضائي، وجعلت الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبذلك تم نقل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية من محكمة الاستئناف النظامية إلى محكمة خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وبتشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، تم تحويل جميع القضايا المنظورة أمام محكمة

⁸ عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات، 1983 ص (10).

⁹ المادة (53) من قانون ضريبة الدخل رقم (12) لسنة 1954.

الاستئناف النظامية إليها¹⁰.

وفي عام 1967 وبعد وقوع الضفة الغربية تحت براثن الاحتلال الإسرائيلي، أجرى الاحتلال عدة تعديلات على قانون ضريبة الدخل، مما أدى إلى نفسه بالكامل، فصدر أمر عسكري عن إدارة الاحتلال نقل الاختصاص من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية، والذي جاء فيه "على الرغم مما ورد في القانون والنظام تحال جميع صلاحيات المحكمة الخاصة باستئنافات ضريبة الدخل إلى محكمة البداية - الجنوب التي تنتظر في هذه الاستئنافات وهي مشكلة من قاضٍ فرد فقط"¹¹.

ثم صدر أمر عسكري آخر بإلغاء صلاحية المحاكم بنظر المنازعات الضريبية بتاتاً، ومنح هذه الصلاحية للجنة الاعتراضات¹²، أي أن المحتل قد ألغى الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وقصره على الطعن الإداري، وأسند استئناف قرارات تقدير ضريبة الدخل إلى لجنة الاعتراض التي حلت محل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وكان ذلك في سنة 1970، أي بعد ثلاث سنوات من الاحتلال.

إلا أن الواقع في الأراضي الفلسطينية في فترة الاحتلال لم يمكن المكلفين من ممارسة حقهم بالاعتراض والاستئناف بشأن ضريبة الدخل، وذلك بسبب الممارسات التي قوبل بها المكلفون عند محاولتهم الاعتراض على تقديرات الضريبة، حيث كانت تنتهي أغلب الحالات في زيادة مقدار الدخل الخاضع للضريبة والإضرار بالطاعن، مما أدى إلى جعل المكلف يقبل بالتقديرات الأولية دون أن يقدم اعتراضات عليها إلى الدوائر الضريبية، أما فيما يتعلق بالاستئنافات، فبالرغم من إلغاء محاكم الاستئناف والاستعاضة عنها بلجنة الاعتراضات التي كانت تتكون من موظفي دائرة ضريبة الدخل ومن الإسرائيليين، إلا أن اللجنة لم تر النور ولم تباشر عملها إطلاقاً¹³.

¹⁰ انظر المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

¹¹ انظر المادة (2/أ) من الأمر العسكري الإسرائيلي رقم (109).

¹² انظر الأمر العسكري رقم (406).

¹³ علاونة، عاطف كمال: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، 1992، ص (164).

وظلت لجنة الاعتراضات صاحبة الاختصاص بنظر منازعات ضريبية الدخل حتى قدوم السلطة. وبقدم السلطة الوطنية وتوقيع اتفاقات اوسلو، صدر قرار عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية يفيد ببقاء التشريعات التي كانت سارية المفعول قبل قدوم الاحتلال، وسريانها على أراضي السلطة الفلسطينية حتى صدور التشريعات الفلسطينية الحديثة التي تلغي أو تعدل هذه القوانين، وجاء نص القرار على النحو الآتي (*يستمر العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التي كانت سارية قبل تاريخ 1967/6/5 في الأراضي الفلسطينية "الضفة الغربية وقطاع غزة" حتى يتم توحيدها.*تستمر المحاكم النظامية والشرعية والطائفية على اختلاف درجاتها في مزاوله أعمالها طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.* يستمر السادة القضاة النظاميون والشرعيون وأعضاء النيابة العامة في ممارسة أعمالهم كل في دائرة اختصاصه وفقاً للقوانين.* يسري هذا القرار اعتباراً من تاريخه، ويبلغ من يلزم لتنفيذه وينشر في الجريدة الرسمية)¹⁴ وقد نتج عن هذا القرار عدة نتائج منها:

- عودة التشريعات التي كانت مطبقة على كل من غزة و الضفة الغربية قبل الاحتلال، لتصبح هي المطبقة في الوقت الحالي، وهذه التشريعات قديمة ولا تتناسب مع التطور الذي طرأ على المنطقة ويزيد عمرها على الخمسين عاماً، وقد حدثت عليها تعديلات كثيرة في البلد الأم التي انبثقت عنها.
- اختلاف القوانين المطبقة في غزة عن القوانين المطبقة في الضفة الفلسطينية، فالمطبق في غزة هو القانون رقم (13) لسنة 1947 والمطبق في الضفة الفلسطينية هو القانون رقم (25) لسنة 1964، وأدى هذا إلى اختلاف جوهرى في الأحكام فيما يتعلق بالقضاء الضريبي والمحكمة المختصة، فنجد أن المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية في قطاع غزة هي المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، أما في الضفة الفلسطينية فإن المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبية الدخل هي محكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل.

¹⁴ القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994.

- أدخلت سلطات الاحتلال بواسطة الأوامر العسكرية تعديلات عديدة على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بحيث لم يبق منه إلا الغلاف الخارجي فقط¹⁵، وكانت التعديلات لمصلحة طرف واحد وهو سلطة الاحتلال¹⁶، وهذه التعديلات بالرغم من عدم شرعيتها وإجحافها بالمكلف، إلا أنه لم يتم النص على إلغائها صراحة، وما زال البعض منها مطبقاً على أرض الواقع في الدوائر الضريبية.

وبالرغم من مرور عشر سنوات على قدوم السلطة، فإن الكثير من التشريعات مازالت غير موحدة، ولم تصدر تشريعات فلسطينية حديثة، وما زال العمل بالقوانين القديمة قائماً، ولذلك وبناءً على ما تقدم فإنه حبذا لو قام المشرع الفلسطيني بإنجاز مشروع قانون ضريبة الدخل وإصداره بصورته النهائية، كقانون ساري المفعول، حلاً لكل الاختلاف والتخبط الذي تعاني منه الدوائر الضريبية والمكلف معاً.

فالمشرع الضريبي الفلسطيني قطع دوراً كبيراً في وضع تشريع خاص بضريبة الدخل، وتم إقراره بالقراءة الثانية.

ولقد تناول مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الطعن القضائي، وجعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة البداية بصفتها الاستئنافية، "..... ويعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى محكمة البداية بصفتها الإستئنافية، باعتبارها المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل"¹⁷.

وبذلك يكون المشرع قد نقل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية بصفتها الإستئنافية.

والباحثة لا تجد مبرراً للطريق الذي سلكه المشرع في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، بتحويل الاختصاص من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية.

¹⁵ دقة، عبد الرحمن قاسم: العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المرجع السابق، ص(15)

¹⁶ علاونة، عاطف كمال: شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة، المرجع السابق، ص(49).

¹⁷ انظر المادة (4/29) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.

فالمشرع قد أهمل الأهداف المرجوة والتي أدت إلى تشكيل محكمة خاصة، فالمحكمة المختصة فقط بقضايا ضريبة الدخل قضاتها أقدر من غيرهم على النظر والبت في المنازعات الضريبية التي تتطلب نوعاً من الخبرة والدراسة المالية والمحاسبية في أمور الضرائب، حيث أن هذه الخبرة، لا يمكن توافرها إلا من خلال الاستمرار والاستقرار والتخصص بنظر المنازعات الضريبية، كما أنه أهمل مبدأ سرعة البت في المنازعات الضريبية.

فاختصاص محكمة خاصة فقط بشؤون الضرائب يؤدي إلى السرعة في إنهاء المنازعات، مما لو كان الاختصاص للمحاكم العادية بصفتها الإستئنافية.

2. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن.

إن أول قانون لضريبة الدخل عرفته الأردن كان سنة 1933 وكان الأردن من أوائل الدول التي سنت قانون الضريبة على الدخل¹⁸، وفي عام 1945 صدر القانون رقم (26) وقد نص على الأسس الفنية والقانونية التي تقوم عليها ضريبة الدخل، وفي سنة 1951 وعلى أثر توحيد الضفتين صدر القانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951¹⁹، وظل العمل به سارياً حتى صدور القانون رقم (12) لسنة 1954 الذي كان متأثراً وإلى حد كبير بالقانون رقم (13) لسنة 1947.

وبعد ذلك تم إنشاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، استناداً للقانون رقم (25) لسنة (1964) الذي عدل عدة مرات إلى أن استقر العمل بالقانون رقم (57) لسنة 1985، الذي أبقى الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وقصر الاستئناف على القرار الصادر عن مأمور التقدير استناداً إلى الطعن الإداري وقرار الوزير أو الموظف المناب من قبله، بإعادة النظر سواء كان القرار يقضي بزيادة الضريبة أو إنقاصها، والقرار المتعلق بالرديات، أما غير ذلك من الحالات التي نص عليها القانون رقم (25) فلم

¹⁸ عراقوي، محمد مصطفى: الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، المرجع السابق، ص (10).

¹⁹ صيام، زكريا مصطفى وحسام الدين مصطفى الخدش: الضرائب ومحاسبتها، ط الأولى، 1414هـ 1994م، ص

(18).

يتطرق إليها هذا القانون، وجعل انعقاد المحكمة في عمان أو في أي مكان آخر تراه المحكمة مناسباً.

ويعتبر قانون ضريبة الدخل في الأردن من أكثر القوانين تعديلاً في المملكة، فقد تم إدخال تعديلات أساسية عليه منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل في الأردن عام 1933 وبلغ عددها سبع مرات، وكان آخرها القانون المعدل رقم (25) لسنة 2001²⁰.

3. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في مصر.

إن أول قانون لضريبة الدخل عرفته جمهورية مصر العربية كان سنة 1939، وقد تناول والقوانين التي أعقبته أحكام الاعتراض والطعن على قرارات ربط الضريبة.

ودار خلاف كبير حول تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في هذه المنازعات، فلائحة ترتيب المحاكم الأهلية كانت تمنع المحاكم العادية من نظر المنازعات المتعلقة بربط الضرائب والرسوم، وجعلت الاختصاص بنظرها للجان إدارية مشكلة لهذا الغرض، فلأصحاب الشأن رفع أمرهم إلى الجهة الرئاسية المختصة²¹، إلا أن قوانين الضرائب على الدخل التي صدرت فيما بعد قد جعلت الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية للمحاكم العادية.

وبهذا أصبحت تشريعات الضرائب المصرية تجيز للمكلف والإدارة الضريبية الطعن بقرارات ربط الضريبة لدى المحاكم العادية، إلى أن جاء قانون مجلس الدولة الذي جعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية مشتركاً بين محكمة القضاء الإداري والمحاكم الإدارية²²، إلا أنه وبسبب عدم صدور قانون الإجراءات الذي ينظم نظر هذه النزاعات، ظل الاختصاص بذلك للمحاكم العادية²³، وعلى هذا نصت قوانين ضريبة الدخل اللاحقة لقانون مجلس الدولة (أي جعل

²⁰ أبو نصار، محمد وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط الثانية، عمان الأردن، مركز أحمد ياسين ص (39).

²¹ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990، ص (19).

²² بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (25).

²³ انظر المادة (73) من القانون المصري رقم (165) لسنة 1955 بشأن مجلس الدولة.

الاختصاص للمحاكم العادية)، "لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار"²⁴.

²⁴ المادة (161) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981.

الفصل الأول

ماهية القضاء الضريبي في المنازعات الضريبية

المبحث الأول

أهمية القضاء الضريبي

التقاضي حق للجميع، كفلته الدساتير والتشريعات في الدول المختلفة، كما نصت عليه كل مواثيق حقوق الإنسان التي أوجبت على الدولة أن تكفل لرعاياها حرية التقاضي في قضاء عادل ونزيه، "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي"²⁵.

ويجب أن يكون هذا القضاء محايداً بين أطراف النزاع، مهما كانت طبيعة هذه الأطراف، سواء كانوا من أشخاص القانون الخاص أو من أشخاص القانون العام.

وهذا ما يميز الجهاز القضائي عن غيره من أجهزة الدولة، فيجب أن يتمتع بالعدالة والنزاهة والحياد والاستقلالية، حتى يحوز على ثقة الفرد فيطمئن إلى أحكامه، ويكون الملاذ الذي يلجأ إليه إذا لحقه إجحاف أو ظلم.

ويعتبر القضاء جهة مستقلة عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، لا سلطان على أعضائه إلا للقانون، وما يمليه عليهم مبدأ تحقيق العدالة، "السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، ويحدد القانون طريقة تشكيلها واختصاصاتها وتصدر أحكامها وفقاً للقانون. وتعلن الأحكام وتنفذ باسم الشعب العربي الفلسطيني"²⁶، "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون، ولا يجوز لأي سلطة التدخل في القضاء أو شؤون العدالة"²⁷.

²⁵ القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة 2003.

²⁶ المادة (97) من القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة 2003.

²⁷ المادة (98) من القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة 2003.

كما أن قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002 أكد على استقلال القضاء في نصوص مواده "السلطة القضائية مستقلة، ويحظر التدخل في القضاء أو في شؤون العدالة"²⁸، "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون"²⁹.

وهذا ما نص عليه الدستور الأردني "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون"³⁰.

إن استقلالية الجهاز القضائي هي التي توفر له النزاهة والحياد وبالتالي تحقيق العدل.

وتتبع أهمية القضاء الضريبي من الأهمية التي تتمتع بها الضرائب ذاتها، ومدى تأثيرها على حياة كل من الدولة والفرد، فهي تشكل أهم عنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تحتاجها لتغطية نفقاتها وقيامها بالأعباء الملقاة على عاتقها تجاه مواطنيها.

وهي تكون الجزء الغالب من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها اعتماداً أساسياً في تغطية النفقات العامة، حتى ذهب البعض إلى القول بأن حصيللة الضرائب والرسوم تكاد تكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة الحديثة.

وتزداد أهمية هذه الإيرادات بزيادة الوظائف التي تقوم بها الدولة، بالإضافة إلى أن الضرائب تعتبر أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، فهي تلعب دوراً هاماً في تحقيق أغراض السياسة المالية، وعن طريق الضرائب تحقق الدولة بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، مثل إعادة توزيع الدخل بالإضافة إلى الأهداف الأخرى للضرائب التي لا تقل أهمية عن الهدف المالي أو الهدف الاجتماعي وتحقيق الرفاهية للمجتمع³¹.

وكذلك تؤثر على حياة الأفراد الذين يتحملون عبء هذا الالتزام، حيث يرون فيه أنه اقتطاع من

²⁸ المادة (1) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.

²⁹ المادة (2) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.

³⁰ المادة (97) من الدستور الأردني.

³¹ النور، عبد الناصر وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها**، ط الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1424هـ - 2003م، ص

(11).

ثمار جهودهم³².

فيؤدي فرض الضرائب المباشرة، وغير المباشرة إلى اقتطاع جزء أساسي من دخل الفرد، الأمر الذي يقلل من حجم إنفاقه واستهلاكه³³.

ويكون فرضها واقتطاعها جبراً، ولا يتوقف على رضا المكلف أو رغبته، وإنما تفرض عليه بنص القانون³⁴.

ولا يكفي لحماية الفرد من تعسف الإدارة الضريبية، وجود نصوص قانونية تنظم الضرائب وفرضها وتحصيلها، فالقانون بحاجة إلى قضاء يراقب حسن تطبيقه، فلا يتم تضيق أو إنقاص حق الدولة من الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة الإدارة الضريبية في مدى التزامها بتطبيق القانون عند قيامها بأي عملية من عمليات ربط الضريبة وتحصيلها وعدم تعسفها في ذلك، لأن الإدارة الضريبية تميل إلى تغليب مصلحة الدولة على مصلحة المكلف، مما قد يؤدي إلى إلحاق الإجحاف به وإهدار حقوقه، فيكون القضاء هو الحكم العادل إذا ما قام خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

كما وتتبع أهمية القضاء الضريبي من كون موضوع الضرائب حديثاً نسبياً، وبالتالي فقوانينه حديثة مقارنة مع القوانين الأخرى، وغالباً ما تكون مواده يعتريها الغموض، بالإضافة إلى ماثيره الضرائب من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها³⁵.

فضلاً عن أن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمرين، مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تطبيقها وتفسيرها، وبالتالي جهل المكلفين في كثير

³² سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الوطنية، 1998، ص (13).

³³ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (21).

³⁴ انظر الجدول في الملحق ص(189) الذي يبين مجموع إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من سنة 1996 ولغاية سنة 2002 من ضرائب ورسوم.

³⁵ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (9).

من الأحيان بها، مما يؤدي إلى نشوء نزاعات وخلافات بين الجهة التي تقوم بتطبيقها، وهي الإدارة الضريبية، والجهة التي يطبق عليها القانون وهي جهة المكلفين.

كما أن الضرائب وباختلاف أنواعها وعلى الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، نتيجة التدخل المستمر لتلك الإدارة في شؤون المكلفين وإحساس المواطنين بها³⁶، فالنزاعات الضريبية كثيرة جداً وبحاجة للقضاء ليقول كلمته فيها.

كما وتكمن أهمية القضاء الضريبي في الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وهي كثيرة وحيوية في حياة كل من الفرد والدولة، وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني من هذا الفصل.

³⁶ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (136).

المطلب الأول

الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

تختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات من حيث طبيعة أطراف هذه المنازعات الضريبية، باعتبار أن أحد أطرافها هي الدولة بما لها من سلطة وسيادة في مواجهة الطرف الآخر (المكلف) ، ومن حيث طبيعة الخصومة، فهي خصومة موضوعية وليست خصومة شخصية، كذلك تختلف من حيث استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره، واشترط المشرع على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، كما أن طبيعة المنازعة الضريبية هي التي أدت إلى استبعاد المبدأ القاضي بأن الطاعن لا يضرار بطعنه، وتجاوز هذا المبدأ من قبل القاضي، وذلك من أجل تحقيق مصلحة هي أجدر بالحماية من مصلحة المكلف.

وقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول تحديد طبيعة القانون الضريبي، وما زال هذا الخلاف مجال بحث الفقهاء والباحثين.

ويتوقف على تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية نتائج هامة، منها: تحديد القانون واجب التطبيق، واستحقاق المبلغ المتنازع عليه، وقوة الإقرار المقدم من المكلف، وأدلة الإثبات في المنازعات الضريبية، والمحكمة المختصة بنظر هذه المنازعات، وطبيعة قرار مأمور التقدير، وسيتم التطرق إلى هذه العناصر آنفة الذكر بشيء من التفصيل في هذه الجزئية من المبحث، والأجزاء المقبلة على النحو التالي:

1. طبيعة أطراف المنازعات الضريبية:

تختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية التي تنظرها المحاكم العادية، باختلاف طبيعة أطراف الدعوى الضريبية³⁷، حيث أن أحد أطراف الدعوى الضريبية هي الإدارة الضريبية،

³⁷ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (7).

وباعتبارها أحد أجهزة الدولة، فإنها تتمتع بسلطات عامة تستمدتها من سلطة الدولة وسيادتها، وبهذا تكون المنازعة الضريبية بين طرفين غير متكافئين.

والإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية³⁸، وهي سلطات وامتيازات بقصد تمكينها من حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة.

وأهم هذه السلطات والامتيازات، تقرير امتياز الحكومة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، وإتباع إجراءات الحجز الإداري، والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي مصلحة الضرائب حق الإطلاع على كافة المستندات والمحركات والبيانات الخاصة بالمصلحة والهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد، ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات الممولين، كما أنها تتمتع بحق توقيع جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخي في تحصيلها.

والطرف الآخر هو المكلف، وهو المدعي في المنازعات الضريبية، أي أن عبء الإثبات يتحمله المكلف وليس الإدارة الضريبية، بالرغم من أنها الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية، وهذا ما درجت عليه قوانين ضريبة الدخل.

وبما أن الدولة طرف في النزاع الضريبي، فقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول هذه المنازعة، فاعتبرها بعض الفقهاء منازعة إدارية، لأن أحد أطرافها جهة الإدارة، وبالتالي نادوا بتطبيق القانون الإداري عليها، فربط الضرائب غالباً ما يكون بقرار إداري، والسلطات الإدارية في مزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة، سواء في المجال الإداري أو في المجال الضريبي، وبيعت من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون³⁹.

³⁸ عطية، قدرتي نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، (رسالة دكتوراة غير منشورة) مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1960، ص (121).

³⁹ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (21).

وبعض الفقهاء اعتبرها منازعة مدنية ويجب تطبيق القانون المدني عليها، بمقولة أن القانون المدني هو الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي⁴⁰، وأنه اكتمل تطوره واستقرت نظرياته⁴¹.

إلا أن فريفاً ثالثاً من الفقهاء اعتبر المنازعة الضريبية ذات طبيعة خاصة استناداً إلى الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه، ونادوا بتطبيق نصوص خاصة بالضرائب على المنازعات تلك، تتناسب مع ذاتية القانون الضريبي.

2. الخصومة في المنازعات الضريبية:

الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم، وليست خصومة شخصية ملكاً للمتقاضين يسبونها وفق مصالحهم، كما هو الحال في إطار القانون الخاص.

فالقضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي، استناداً إلى أن الممول يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي، وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن⁴².

ولما كانت الخصومة في المنازعات الضريبية ليست خصومة شخصية، وإنما هي خصومة موضوعية مردها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون⁴³، يكون دور القضاء رقابة نشاط الإدارة الضريبية ومدى احترامها الشرعية ومبدأ سيادة القانون، حيث يدور النزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة.

وقد استقر الفقه على أن الدعوى الضريبية يملكها القاضي، فهو الذي يسيرها ويوجهها بغية إنزال قاعدة الشرعية على تصرفات الهيئات العامة، ودور القاضي يتضمن البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقاً سليماً على المنازعات المعروضة أمامه، وطلب المكلف زيادة

⁴⁰ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (48).

⁴¹ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (50)..

⁴² بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (15)

⁴³ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (53).

الضريبة وتخفيضها لا يمكن تبريره إلا على أساس أن ربط الضريبة قد تم بالمخالفة للقانون الموضوعي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها، وحتى لو استند الممول إلى اعتبارات شخصية، فإن ذلك يكون دائماً حسب القواعد التي ينص عليها القانون الموضوعي.

ومهمة القاضي الضريبي في بعض الدول تفوق قاضي المشروعية، فهو يملك ليس فقط إلغاء قرار ربط الضريبة، بل وتعديل التقديرات وتخفيض أو زيادة مبلغ الضريبة، وله في الاستئناف إعادة ربط ضريبة ألغائها قاضي أول درجة، فالتضاء الضريبي في الحقيقة يعلو قضاء المشروعية⁴⁴.

3. استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره:

إن الضرائب وهي أهم مورد من موارد الخزينة، يجب أن تحصل على النحو المقدر في إيرادات الدولة وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها⁴⁵.

وإذا كان الأصل في المنازعات الإدارية، أن الطعن القضائي لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الإداري موضوع النزاع، إلا أن هذه القاعدة ورد عليها استثناء فأجيز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ مؤقتاً، إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها⁴⁶.

أما في المنازعات الضريبية فإن اللجوء إلى المحكمة المختصة للطعن في مقدار الضريبة لا يوقف استحقاق الضريبة، وذلك أخذاً بالقاعدة المعمول بها في مجال تحصيل الضريبة والتي مقتضاها (ادفع ثم استرد) ، وبذلك لا يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ قرار ربط الضريبة مؤقتاً، لأن من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها (فلا يترتب على رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف إيقاف استحقاق الضرائب).

⁴⁴ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (16).

⁴⁵ عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص (170).

⁴⁶ سعد، محيي محمد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (43).

ولا يجوز للمكلف أن يمتنع عن دفع الضريبة محتجاً بقيام منازعة أو معارضة بشأنها، لأن وقف تنفيذ مثل هذه القرارات يؤدي إلى عدم إمكان توفير المصادر المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام وظهور وتزايد العجز في الميزانية العامة⁴⁷.

ولقد نظمت قوانين ضريبة الدخل مواعيد استحقاق الضرائب والضريبة واجبة الأداء، فألزم المشرع المكلف أن يدفع على حساب الضريبة المستحقة، 50% من مقدار الضريبة المقدرة نهائياً، أو من مقدار الضريبة المستحقة إذا لم تكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً، وذلك في حال قيام المكلف بالطعن على قرار التقدير، ويؤجل تحصيل رصيد الضريبة الذي يزيد على 50% إلى أن تفصل المحكمة في ذلك النزاع، وأوجب على مأمور التقدير أن يحصل من المكلف الجزء غير المختلف عليه، أي أن يحصل المبلغ الذي يسلم به المكلف إذا زاد عن النسبة التي حددها القانون، وبعبارة أخرى فعلى المكلف الذي يرغب في الطعن على قرار التقدير أن يدفع مبلغاً من الضريبة يساوي 50% من الضريبة المقدرة عليه نهائياً، أو المستحقة أو المبلغ الذي يسلم به عن السنة موضوع النزاع أيهما أكثر⁴⁸.

كما أن الاستئناف يرد شكلاً إذا لم يقدم المكلف مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفع المبلغ غير المختلف عليه⁴⁹، يستفاد من نص المادة (2/ج/34) من قانون ضريبة الدخل رقم (82) أنه خطاب إلى المستأنف بأن يبين المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه في لائحة استئنافه، وأن يدفع هذا المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه --- «50 51» .

⁴⁷ محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، (رسالة دكتوراة غير منشورة)

،كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص (234).

⁴⁸ استناداً لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

⁴⁹ استناداً لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 1982.

⁵⁰ تمييز حقوق رقم (87/374) هـ ع ، ص (1580) من مجلة نقابة المحامين لسنة 1987.

⁵¹ تجدر بالملاحظة أن جميع قرارات محمة التمييز الاردنية والتي تم التطرق إليها في هذه الاطروحة تم تجميعها من قبل

القاضي عيسى أبو شرار في مرجع الاجتهاد القضائي الجزء الأول والثاني.

4. الطعن الإداري شرط لقبول الطعن القضائي:

لقد فرض المشرع الضريبي على المكلف، وفي جميع التشريعات الضريبية في مختلف الدول، سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء، ففي حالة حدوث خلاف بين المكلف وبين مأمور التقدير على الضريبة المقدرة، يتوجب عليه أن يعترض على هذا التقدير أولاً إلى الجهة الإدارية نفسها مصدرة القرار.

وإن الكثير من الضرائب وخاصة غير المباشرة، اقتصر الاعتراض فيها على الطعون الإدارية فقط، ولم تعط جهة القضاء صلاحية النظر في مثل هذه الطعون، ومثال ذلك ضريبة القيمة المضافة في فلسطين حيث يتم الاعتراض بخصوصها فقط عن طريق الطعن الإداري.

كما أن بعض الدول اقتصر فيها الاعتراض على ربط الضرائب وتحصيلها على الطعن الإداري فقط، كما هو الحال في العراق، ومثال ذلك أحكام المادة (25) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 "يجوز للمكلف أن يستأنف قرار رد الاعتراض الصادر عن السلطة المالية المختصة، وذلك بتقديم هذا الاستئناف لدى إحدى لجان التدقيق"، وتعتبر القرارات التي تصدرها لجان التدقيق قطعية ولا تقبل أي طعن إداري وقضائي، وهذا ما نصت عليه المادة (40) من قانون ضريبة الدخل العراقي سالف الذكر، بقولها "تكون قرارات اللجان المشكلة بموجب المادة السابعة والثلاثين من هذا القانون قطعية"⁵².

وترى الباحثة أن المشرع الضريبي كان مصيباً في النص أولاً على سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء، وجعل الطعن الإداري شرطاً لقبول الطعن القضائي لأسباب عدة منها:

- أن تقدير الضريبة يصدر عن الإدارة الضريبية التي تقوم بربط الضريبة على المكلف، وبما أن هذا القرار يصدر عن الإدارة الضريبية، باعتبارها أحد أجهزة الإدارة العامة، فهي أحق

⁵² فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه أدارياً وقضائياً، (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الأردنية، عمان، 1980، ص (182).

من غيرها في مراجعة قرارها وتصحيحه أولاً، قبل أن يكون عرضة للنقض من قبل الجهة القضائية.

- السرعة في تحصيل حق الخزينة من الضريبة المستحقة، وعدم إرجاء ذلك، فإجراءات التقاضي ومهما كانت سريعة فإنها تحتاج إلى وقت قد يطول، نظراً لطبيعة تلك الإجراءات مما يؤدي إلى تأخير توريد الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة.

- أن الإدارة الضريبية وبسبب طبيعة عملها فهي أكثر إطلاعاً على وضع المكلف، وعلى النشاط الاقتصادي وما يحققه المكلف من دخل، فهي أكثر التصاقاً بالمكلف، كما أنها تتمتع بالتخصص في الأمور الفنية بشؤون الضرائب، وذلك بسبب الخبرة التي اكتسبتها مع مرور الوقت وتعدد المشاكل وملفات المكلفين، مما يعطيها القدرة على حل المشاكل التي تنثور بينها وبين المكلفين.

- ولكي لا تزدهم المحاكم بالمنازعات الضريبية التي ترفع إليها، مما يؤدي إلى وقوع عبء كبير على الجهاز القضائي، كما أن الطعن الإداري يؤدي إلى تخفيف العبء على المكلف أيضاً، لأن اللجوء إلى القضاء يتطلب رسوم استئناف وأتعاب محاماة وأحياناً مصاريف خبير.

- ولم يشأ المشرع الضريبي أن يجعل العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- وهي علاقة مستمرة بحكم استقرار النشاط أو تتابع الواقعة المنشئة للضريبة- علاقة تقاضٍ تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسها، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين الممول على تحديد وعاء الضريبة، بما يحقق نوعاً من الثقة بين الممول والمصلحة⁵³.

واستقرت أحكام المحاكم على اعتبار أن عدم سلوك طريق الطعن الإداري أولاً قبل اللجوء إلى القضاء يؤدي إلى رد الاستئناف شكلاً، "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض

⁵³ سعد، محيي محمد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، المرجع السابق، ص (134).

على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون، لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف⁵⁴.

واشترط القانون رقم (25) لسنة 1964 الساري المفعول في الضفة الفلسطينية- وكغيره من القوانين الضريبية- اللجوء إلى الطعن الإداري قبل الطعن القضائي، وقصر الطعن الإداري على مرحلة واحدة يتم بعدها سلوك طريق الطعن القضائي.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية فقد اشترط الطعن الإداري قبل اللجوء إلى القضاء وجعله على مرحلتين وهي:

المرحلة الأولى:

ويتم فيها اعتراض المكلف على قرار مأمور التقدير الذي رفض تقديره الذاتي أو الذي قام بعمل التقدير الإداري، ويتم الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه القرار⁵⁵، ويقدم الاعتراض إلى المقدر نفسه الذي أصدر القرار⁵⁶.

المرحلة الثانية:

إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير، عند النظر في اعتراضه، فيحق للمكلف وخلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة، أن ينقل اعتراضه خطياً إلى لجنة مشكلة من ثلاثة مأموري تقدير الضريبة⁵⁷.

والباحثة ليست مع ما ذهب إليه المشرع الفلسطيني في المشروع سالف الذكر، بجعل الاعتراض الإداري على مرحلتين، بل حبذا لو اقتصر، كما في التشريعات الأخرى، على مرحلة واحدة هي

⁵⁴ تمييز حقوق رقم (85/168)، ص (1156)، سنة (1985).

⁵⁵ انظر المادة (21/ب) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

⁵⁶ انظر المادة (28/أ) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

⁵⁷ انظر المادة (2/29) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

مرحلة اللجنة فقط، وقصر المدة التي يحق للمكلف الاعتراض خلالها على قرار التقدير إلى ثلاثين يوماً فقط، وذلك كي لا يؤدي إلى إطالة أمد النزاع، وبالتالي عدم اكتساب الضريبة المقدرة صفة القطعية حتى فترة طويلة، لأن ذلك سيؤدي إلى تأخير حصول الخزينة على حقها من الضرائب، خاصة أن المشرع أرجأ تحصيل الضريبة- في حالة الاعتراض أو الطعن القضائي- إلى أن يصدر حكم قطعي بها، "وفي حال تحديد قيمة الضريبة بإجراء إداري من قبل المديرية أو من قبل المحكمة المختصة، فعلى المكلف دفعها خلال شهرين من صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة، وفي حالة الاعتراض أو الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير، يؤجل تحصيل الضريبة إلى أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها"⁵⁸.

فحبذا لو أخذ المشرع بما هو معمول به في دول الجوار، من التفريق بين مبلغ الضريبة الذي يسلم به المكلف وجعله مستحق الأداء رغم الاعتراض أو الطعن، ومبلغ الضريبة الذي ينازع فيه المكلف والمختلف عليه، فيتم إرجاء تحصيله إلى حين صدور حكم قطعي به، أو اكتساب قرار التقدير الصفة القطعية.

5. لا يضار طاعن بطعنه:

الأصل في جميع المنازعات أن لا يتضرر الشخص من الطعن الذي يقدمه، سواء كان بالاستئناف أو التمييز، ويعتبر مبدأ (لا يضار طاعن بطعنه) من المبادئ القانونية التي استقر العمل عليها في المحاكم، وأصبح هذا المبدأ مقنناً في نصوص القوانين، فنجد في المادة (191) فقرة (4) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية في باب أحكام عامة ونصها (لا يضار الطاعن بطعنه).

ويفيد هذا المبدأ أنه لا يجوز للمحكمة وعند نظرها أي منازعة أن يكون حكمها مضراً بالشخص الذي قدم الطعن، وتسوء مركزه القانوني الذي كان عليه قبل الاستئناف أو التمييز.

⁵⁸ المادة (24) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

وهذا المبدأ يمكن إعماله في المنازعات الأخرى غير الضريبية، لأنه لا يتفق وقانون ضريبة الدخل وإنما يتفق مع القواعد العامة، وحيث أن قانون ضريبة الدخل قانون خاص، فهو الواجب التطبيق على منازعات ضريبة الدخل⁵⁹.

فطبيعة هذه المنازعات تجعل من تطبيق هذا المبدأ إهداراً لمصلحة الخزينة التي هي أجدر بالحماية من المصلحة الخاصة للمكلف، لذلك نصت القوانين جميعها، بما فيها قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على مخالفة هذا الحكم، وأعطت للمحكمة صلاحية زيادة الضريبة المقدرة، وذلك يعني أن المكلف وفي مرحلة الاستئناف إذا طلب تخفيض الضريبة المقدرة عليه بناءً على قرار مأمور التقدير، فإن المحكمة تملك، ليس فقط تخفيض الضريبة أو إقرارها، وإنما أيضاً لها صلاحية زيادة الضريبة المقدرة، مما يؤدي إلى الإساءة والإضرار بمركز المكلف، (للمحكمة أن تقر التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه)⁶⁰.

ولا يجوز التوسع في صلاحية المحكمة في زيادة الضريبة ومخالفة مبدأ لا يضر طاعن بطعنه، وإنما يكون ذلك في أضيق الحدود.

فصلاحية المحكمة بزيادة الضريبة يجب أن تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف، وقام بالاستئناف عليه، وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور،⁶¹ "إن الاستئناف الوارد في المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجاً على القاعدة (لا يضر طاعن بطعنه) بتحويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه فإن صلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف والمقدم بخصوص الاستئناف وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور، أما مصدر الدخل الذي لم

⁵⁹ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (159).

⁶⁰ المادة (4/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

⁶¹ ملاحظة: جميع قرارات محكمة التمييز الأردنية والتي وردت في هذه الأطروحة تم اقتباسها من مرجع أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الأول والثاني.

يتناول قرار مأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحيّة الوزير بفتح ملف التقدير ومحاسبة
المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل⁶².

⁶² تمييز حقوق رقم (86/587) هـ ع ، ص (337) من مجلة نقابة المحامين لسنة 1986.

المطلب الثاني

أهداف القضاء الضريبي

يسعى القضاء الضريبي بشكل عام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها فض المنازعات بين أطراف الدعوى، أيًا كانت طبيعة هذا النزاع، أو طبيعة هذه الأطراف، فالكل سواسية أمام القانون والقضاء.

والعدل يجب أن يعم الجميع، ومن حق كل فرد في المجتمع أن يحظى بقضاء عادل ونزيه، أي أن الأهداف العامة للقضاء، هي تحقيق العدالة والمساواة وسيادة القانون، وهناك أهداف أخرى يسعى القضاء الضريبي إلى تحقيقها، وهذا ما سنتناوله بشيء من التفصيل على النحو التالي:

1. تحقيق العدالة والحماية:

الطعن القضائي هو أنجح الضمانات للممولين⁶³، وتتبع أهمية القضاء بصورة عامة من ضرورة تحقيق العدل بين الناس، ورفع الظلم عنهم، والمحافظة على حقوقهم وحررياتهم التي ضمنها لهم الشرائع السماوية والديساتير والنظم القانونية⁶⁴، وبذلك تتجلى وظيفة القضاء بأسمى صورها، والعدل والقضاء صنوان لوجه واحد⁶⁵.

فمجرد وجود القوانين في مجتمع لا يكفي لضمان أمنه وحمايته واستقراره، ذلك أن كل شخص يميل إلى تفسير النصوص القانونية بما يخدم مصلحته التي قد تتعارض مع مصالح غيره، فيقوم الخلاف بينهم مما يدفعهم إلى الالتجاء للقضاء لحل هذه الخلافات، وهنا لا بد أن يجدوا فيه الوسيلة العادلة لحل هذه الخلافات، وإرغام المتخاصمين على احترام القانون والامتثال لحكمه، فالكل سواء أمام القانون مهما اختلفت مراكزهم، حتى ولو كان أحد أطراف هذا النزاع الدولة ممثلة بأحد أجهزتها (الإدارة الضريبية) فضرورة القضاء في المجتمع من ضرورة القانون الذي

⁶³ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 1424هـ - 2004 م، ص (14).

⁶⁴ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (14).

⁶⁵ سعد، محيي محمد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (31).

وبما أن هدف القضاء بصورة عامة هو تحقيق العدالة بين أطراف النزاع، فإن هذا الهدف يصبح مطلباً أكبر عندما يكون أطراف الدعوى غير متكافئين كما هو الحال في المنازعات الضريبية.

والممول يثق بالقضاء أكثر من ثقته بالإدارة الضريبية، لأن القضاء ليس خصماً للمكلف، وإنما هو حكم عادل يقف موقفاً واحداً من الإدارة الضريبية والمكلف، وثقة الممول بالقضاء الضريبي ليست بالشيء الجديد أو الغريب، وإنما تتفق مع واقع كل المواطنين حول مختلف النزاعات، لأن جهة القضاء دائماً هي الأكثر ثقة وأماناً للمواطنين من بقية سلطات الدولة، وخصوصاً السلطة التنفيذية.

ويعتبر الطعن القضائي ضامناً لحقوق المكلفين، فهو يحقق الحماية للمكلف من تعسف الإدارة الضريبية في قراراتها عند ربط الضريبة على المكلف، أو في حالة خطأ الإدارة أثناء تطبيق القانون، فهو أي القضاء يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ⁶⁷.

والحماية التي يهدف القضاء الضريبي إلى اضافتها ليست مقتصرة على المكلف فقط وإنما تمتد لتشمل أيضاً حماية حق خزينة الدولة في أموال المكلفين، وهذا يتضح من الصلاحيات التي منحها المشرع للقاضي الضريبي حيث أجاز له أن يصدر حكمه بزيادة مبلغ الضريبة.

وبالرغم من أن زيادة مبلغ الضريبة يتنافى مع المبدأ القانوني المعمول به (لا يضار طاعن بطعنه) ، إلا أن المشرع قد أهمل هذا المبدأ وذلك لضمان حماية حق الدولة، وحصولها على مبلغ الضريبة المستحقة كاملاً غير منقوص.

وهذه الحماية التي يضيفها القضاء على حق الدولة في الحصول على الضريبة المستحقة كاملة يرد على الذين يعتقدون أن القضاء الضريبي وجد لمصلحة المكلف فقط، فالقضاء الضريبي قد

⁶⁶ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (14).

⁶⁷ أبو كرش، شريف مصباح: ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (38).

يكون لمصلحة الدولة أكثر من مصلحة المكلف خصوصاً بسبب حداثة موضوع الضرائب، وهذا الأمر مرتبط بالهدف الثاني.

2. تحقيق رقابة على أعمال الإدارة:

وتبرز أهمية هذه الرقابة من كون القانون الأساسي قد أضفى على فرض الضرائب حماية خاصة، وذلك لأهمية موضوع الضرائب بنصه على قانونية الضرائب، "فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون"⁶⁸، أي لا ضريبة إلا بقانون.

ويعتبر مبدأ (لا ضريبة إلا برضا المكلفين بها) ، من مبادئ الحكم الديمقراطي الذي تستند إليه جميع الحريات السياسية، لأن اختصاص البرلمان (باعتباره ممثلاً لمجموع المكلفين) بتقرير الضريبة يعد ضماناً ضرورية ولازمة لعدم تعسف السلطة التنفيذية تجاه المكلفين⁶⁹.

وكذلك نص الدستور المصري على أن "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون"⁷⁰.

والمبدأ المقرر أن الضريبة تفرض بقانون، وهو ما يعرف بمبدأ شرعية الضريبة، وهو من المبادئ الأساسية للقانون العام، هذا المبدأ أمّلته ضرورة سياسية وأخرى قانونية، تتمثل الأولى في رضا المكلفين وموافقتهم على فرض الضريبة عن طريق من يمثلونهم في البرلمان، والضرورة القانونية تتمثل في إعلان الحقوق الصادر سنة 1789 والذي ينص في المادة (14) منه على أن لجميع المواطنين الحق - سواء بأنفسهم أو عن طريق من يمثلونهم - في التأكد من

⁶⁸ انظر المادة (88) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003.

⁶⁹ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (23).

⁷⁰ انظر المادة (119) من الدستور المصري.

ضرورة الضريبة والفريضة العامة والموافقة عليها عن رضا تام وعلى تحديد مقدارها ووعائها وتحصيلها ومدتها⁷¹.

وهذه النصوص تدل على الحماية التي أسبغها المشرع على فرض الضرائب، وإن التقيد بهذا المبدأ (قانونية الضرائب) يحتاج إلى رقابة جهة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وليس هناك جهة أكثر نزاهة واستقلالية وحيادية من القضاء للقيام بهذه الرقابة، والتأكد من مدى التزام السلطة التنفيذية بها، ولا تتوقف رقابة القضاء على بحث مدى قانونية الضرائب فقط، وإنما تتعداها لتشمل أيضا الرقابة على حسن تطبيق القانون الضريبي، أي أنه يحقق الرقابة على الإدارة الضريبية عند ممارستها نشاطها، وهذه الرقابة مستمدة من اختصاص أصيل تتمتع به السلطة القضائية وهو الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.

فالمحكمة وعند نظرها المنازعة الضريبية، تبحث في مدى التزام الإدارة الضريبية عند ربطها للضرائب بالقانون، ومدى مطابقة قيمة الضريبة لواقع الحال، لذلك فإن مأمور التقدير يعمل جاهداً وعند تقديره للضريبة المستحقة على المكلف أن يكون قراره صحيحاً ومطابقاً للحقيقة والقانون، وإن كل الإجراءات التي سلكها واعتمدها في تقدير الضريبة كانت متفقة والقانون، حتى لا يكون قراره عرضة للتعديل أو الإلغاء من قبل القضاء، وهذا بذاته يعتبر ضماناً وحمايةً لحق المكلف.

فالرقابة التي تمارسها المحكمة أثناء نظرها المنازعة، تمنع الإدارة الضريبية من التعسف في استعمال الحق، وإلحاق الإجحاف بالمكلف، وتفسير القانون التفسير الخاطئ.

3. تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين:

إن اللجوء إلى القضاء لفض المنازعة الضريبية يرفع يد الإدارة الضريبية عنها ويصبح اختصاص النظر فيها للمحاكم.

وقد نظم القانون إجراءات التقاضي الضريبي وجعلها تتصف بالسرعة وعدم إطالة أمد النزاع،

⁷¹ محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، المرجع السابق، ص (23).

وحدد مراحل الطعن القضائي، وذلك ليضع حداً لاستمرار هذه المنازعات مما يؤدي إلى حدوث استقرار في مراكز المكلفين القانونية، ولا تصبح عرضة للتغيير.

فصدور حكم من المحكمة بشأن المنازعة الضريبية المعروضة أمامها، واستنفاد طرق الطعن بشأنها يكسبها الصفة القطعية بحيث تصبح الضريبة مستحقة الأداء.

واكتساب الضريبة الصفة القطعية استناداً إلى حكم المحكمة، لا يكون في مواجهة المكلف فقط، بحيث يتمتع عليه الطعن بها مرة أخرى، بل تكون في مواجهة الإدارة الضريبية أيضاً، حيث لا تملك تعديلها أو تقديرها من جديد، بعد أن اكتسبت الصفة القطعية.

وقد تنبه المشرع الضريبي في القوانين الضريبية اللاحقة إلى أهمية أعمال هذا المبدأ (استقرار المراكز المالية للمكلفين) ، ومنع الوزير أو الموظف المفوض من قبله إعادة النظر في التقدير الذي صدر حكم المحكمة المختصة بشأنه، فيجوز أن يعيد النظر في التقدير الذي أجري على أي شخص لمحاسبته عن دخل من أي مصدر لم يكن من الأمور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع، عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف أو التمييز⁷²، للوزير أو الموظف المفوض خطياً من قبله، أن يعيد النظر في التقدير الذي أجري على أي شخص لمحاسبته عن دخله من أي مصدر لم يكن من الأمور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف أو التمييز⁷³.

وهذا يعني أن حكم المحكمة قد أعطى المكلف حماية لمصدر دخله موضوع النزاع عند صدور حكمها من إمكانية إعادة النظر فيه، وهذا يؤدي إلى الاستقرار في وضعه المالي إلى حد ما، حيث لا يبقى مصدر دخله هذا معرضاً لتقدير ضريبي آخر عن طريق إعادة النظر فيه، مما يؤدي إلى إشاعة الأمن والاستقرار لدى المكلفين⁷⁴.

⁷² خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، ط الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، 1999م ص (429).

⁷³ المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985.

⁷⁴ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (176).

4. استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية:

وكما هو معروف فإن موضوع الضرائب يعتبر حديثاً نوعاً ما، وقواعده ليست مقننة في قانون واحد وخصوصاً ما يتعلق بقوانين الإجراءات، كما أن النصوص الضريبية غالباً ما تمتاز بالغموض والإبهام، وتحتاج إلى من يفسرها التفسير القانوني الصحيح.

فالمسائل القانونية تحتل نسبة كبيرة من مسائل الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، لاسيما وأن الإدارة الضريبية وفق معظم تشكيلاتها تتكون ممن لديهم الخبرة في الأمور المالية والمحاسبية أكثر ممن لديهم الخبرة في القانون، لذلك تكثر الخلافات المستندة على مسائل قانونية بين المكلف والإدارة الضريبية، وبما أن القضاء مهمته الأولى فض المنازعات ويتمتع بالتخصص في نظرها أيًا كانت قيمتها، فالقضاة الذين تتشكل منهم المحاكم الضريبية أقدر على تفسير القوانين الضريبية ومدى مطابقتها للواقع.

إن القضاء الضريبي في كثير من الدول يلعب دوراً هاماً في إرساء النظريات والمبادئ القانونية، وإزالة كل لبس أو غموض يكتنف التشريعات الضريبية وتفسير القانون التفسير السليم⁷⁵.

وتأكيداً على ما تقدم فإن الكثير من الباحثين قد قاموا بتناول المبادئ التي أقرتها المحاكم الضريبية بالدراسة والتحليل، وذلك في محاولة لمعالجة المشاكل التي تواجه موضوع الضرائب، والتوصل إلى حلول قانونية مستندة على أحكام المحاكم السابقة، فعند البحث في أي موضوع يتعلق بالضرائب ولنقل على سبيل المثال -عبء الإثبات في المنازعات الضريبية- فإننا نجد الباحث يستعين بأحكام الاستئناف والنقض التي صدرت بخصوصها، ويستند إليها للوصول إلى المبادئ القانونية العامة التي تحكم موضوع الضرائب.

فمعظم الفقهاء تناولوا موضوع الضرائب من خلال قرارات المحاكم، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي لعبته أحكام المحاكم في إرساء النظريات والمبادئ القانونية الضريبية.

⁷⁵ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، المرجع السابق ص (176).

وهذا لا يعني أن هذه الأحكام كانت منسجمة في جميع قراراتها بل العكس هو الصحيح، و يعود ذلك لكثرة التبدل والتعديل الذي يطرأ على القوانين الضريبية وعدم وضوح النص فيها، وأحياناً عدم انسجامها، إلا أن هذا لا ينفي الدور الذي لعبه القضاء الضريبي في إرساء النظريات الخاصة بشؤون الضرائب، واستخلاص واستقرار المبادئ القانونية التي تحكم موضوع الضرائب.

المطلب الثالث

مراحل الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل

أجمعت الكثير من تشريعات ضريبة الدخل على حق المكلف بسلوك طريق الطعن القضائي إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة، وذلك استناداً إلى الحق الأصلي الذي كفلته دساتير الدول كافة، في التجاء الفرد إلى القضاء لإنصافه ورفع الظلم عنه، ويتم التقاضي على ثلاث درجات، ضمن القضاء العادي، وهي ما يعبر عنها بطرق الطعن العادية وهي (البداية والاستئناف والتمييز أو النقض).

وقد اختلفت مراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية من دولة إلى أخرى، فقصرتها بعض التشريعات على درجة واحدة⁷⁶، وأخرى جعلتها تتم على مرحلتين⁷⁷، والبعض الآخر جعلها كالمنازعات المدنية تتم على ثلاث مراحل⁷⁸، وباستعراض أحكام الطعن القضائي في القانون رقم (13) لسنة 1947، نجده قصر الطعن القضائي على مرحلة واحدة هي الاستئناف لدى المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، وهي أعلى محكمة موجودة، وتكون الأحكام الصادرة عنها نهائية وغير قابلة للطعن، "يكون قرار القاضي الذي نظر في الاستئناف وكل أمر يصدره نهائياً"⁷⁹.

أما مراحل الطعن القضائي المنصوص عليها في القانون رقم (25) لسنة 1964 فإنها تتم على مرحلتين، مرحلة الاستئناف ومرحلة التمييز، وبالرغم من أن هذا القانون هو المطبق على أراضي الضفة الفلسطينية، إلا أن الطعن القضائي في المنازعات الضريبية كان معطلاً إلى حين قدوم السلطة، وذلك لأن الاحتلال وكما أوضحنا قد ألغى الطعن القضائي بمراحله المختلفة، وقد أعادت السلطة الفلسطينية منه الاستئناف فقط في البداية، عندما نصت على إعادة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أما بالنسبة لمحكمة التمييز فان السلطة ومنذ أن تسلمت ملف

⁷⁶ قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

⁷⁷ قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

⁷⁸ قانون ضريبة الدخل المصري رقم (187) لسنة 1981.

⁷⁹ المادة (6/60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

العدل من المحتل لم تعمل على إلغاء الأوامر العسكرية التي عطلت العمل بمحكمة التمييز، ولم تنص على إعادة تشكيل هذه المحكمة إلا منذ وقت قريب، وما زالت هذه المحكمة التي أطلق عليها اسم محكمة النقض لم تفعل بالشكل المطلوب.

وبالانتقال إلى مشروع قانون ضريبة الدخل، نجد أنه جعل مراحل الطعن القضائي على درجتين، مرحلة الاستئناف، والمرحلة الثانية، وهي الطعن بالنقض لدى محكمة النقض، "يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة المختصة بالضرائب قابلاً للطعن لدى محكمة النقض أياً كانت قيمة النزاع، ويخضع ذلك لأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية"⁸⁰.

ومراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية في الأردن تتم على درجتين، الاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتمييز لدى محكمة التمييز، وهي نفسها المعمول بها استناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964.

وتختلف مراحل الطعن القضائي في مصر عما هو موجود في فلسطين والأردن، فقد جعلها المشرع المصري على ثلاث درجات هي (البداية والاستئناف والنقض) ، ونجاوزها لتشمل أيضاً مرحلة (التماس إعادة النظر إذا توافرت شروطه).

والطعن القضائي في كل مرحله، هو حق لكل من المكلف والإدارة الضريبية⁸¹، وإعطاء الإدارة الضريبية الحق بالطعن لدى محكمة البداية تجده الباحثة شيئاً مبرراً، لأن الطعن يتم على قرار اللجنة التي تنظر في الاعتراض الإداري الذي يقدمه المكلف، معترضاً به على قرار المأمورية المختصة، أي أن المأمورية المختصة والتي صدر عنها قرار ربط الضريبة ليست هي التي تنظر في الطعن الإداري، وإنما لجنة مشكلة للنظر في هذه الاعتراضات⁸²، وبالتالي فقد يكون قرار اللجنة ضد مصلحة الضرائب نفسها وفي صالح المكلف، مما يؤدي إلى وجود مصلحة للإدارة الضريبية في الطعن على قرار اللجنة هذا.

⁸⁰ المادة (31) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

⁸¹ انظر المادة (161) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157) ، لسنة 1981.

⁸² انظر المادة (158) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157) ، لسنة 1981.

ويحق أيضاً لكل من الإدارة الضريبية والمكلف استئناف الحكم الصادر عن محكمة البداية لدى محكمة الاستئناف، ويجوز استئناف كل الأحكام الصادرة عن محكمة البداية مهما كان مبلغ الضريبة المقدرة⁸³.

وبهذا يختلف الاستئناف عن النقض الذي يعتبر طريقاً للطعن غير عادي، بمعنى أنه لا يطرح الدعوى التي صدر فيها الحكم من جديد، وإنما يطرح فقط الحل الذي انتهت به هذه الدعوى مع التسليم بالوقائع التي قررها الحكم المطعون فيه⁸⁴، ولا يجوز الطعن بالنقض إلا في الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف وتوافر بشأنها أحد أسباب الطعن التي نص عليها القانون.

وتتصدر مهمة محكمة النقض في مراقبة الحكم المطعون فيه من حيث سلامة التطبيق القانوني، والطعن بالتماس إعادة النظر - من طرق الطعن غير العادية - للطعن في الحكم النهائي، ويتم رفعه إلى نفس المحكمة التي أصدرته متى توافر سبب من الأسباب التي بينها القانون على سبيل الحصر بقصد إعادة النظر فيه⁸⁵.

وبذلك يكون المشرع المصري، وفيما يتعلق بمنازعات الضرائب على الدخل، قد فتح مجال الطعن القضائي على مصراعيه، وعامل المنازعات الضريبية كغيرها من المنازعات العادية، وخصوصاً ما يتعلق بمراحل الطعن القضائي، ولم يورد نصوصاً أو أحكاماً خاصة بها، ولم يشترط شروطاً معينة لسلوك أي مرحلة من مراحل الطعن، غير الشروط العامة أو الخاصة بطريق الطعن نفسه، والتي أوردها القانون على سبيل الحصر بغض النظر عن طبيعة المنازعات.

إن مراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية في كل من فلسطين والأردن تتم على مرحلتين هما: الاستئناف والتمييز، وبذلك يكون المشرع قد حرم المكلف من مرحلة من مراحل التقاضي الضريبي هي مرحلة البداية، وقد يكون السبب وراء ذلك قصر أمد المنازعات، وتحقيق

⁸³ انظر المادة (162) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157)، لسنة 1981.

⁸⁴ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (301) وما يليها.

⁸⁵ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (364).

السرعة لإضفاء الصفة القطعية للضريبة المستحقة، إلا أن البعض اعتبر أن قرار مأمور التقدير هو قرار قضائي، وبالتالي تعتبر المرحلة التي تمر بها المنازعة الضريبية أمامه هي مرحلة تقاضٍ من الدرجة الأولى، ويتضح ذلك من اسم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، لأنه لو أخذنا بالتفسير الحرفي لذلك فإن الاستئناف لا يكون إلا على قرار محكمة الدرجة الأولى.

وبالرغم من أن الباحثة ليست مع هذا الاتجاه إلا أن إيضاح ذلك يتطلب تناول طبيعة قرار مأمور التقدير على ضوء أحكام محكمة التمييز الأردنية.

فتطبيقاً للمعيار الشكلي للقرار الإداري، فإن قرار مأمور التقدير قرار إداري لأنه صادر عن جهة الإدارة، فيكون القرار إدارياً إذا صدر عن جهة الإدارة، وقضائياً إذا صدر عن جهة القضاء، ويعرف القرار الإداري بأنه "إفصاح جهة الإدارة عن إرادتها الملزمة بقصد إحداث مركز قانوني معين بما تملكه من سلطه وسيادة".

كما قررت المحكمة الإدارية العليا في مصر في حكمها الصادر في (1990/4/21) طعن رقم 576 لسنة 32ق) أن القضاء الإداري استقر على أن القرار الإداري هو عمل قانوني من جانب واحد، يصدر بالإرادة الملزمة لإحدى الجهات الإدارية في الدولة، بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح في الشكل الذي يتطلبه القانون، بقصد إنشاء وضع قانوني معين ابتغاء مصلحة عامة⁸⁶.

وبالنظر إلى هذا التعريف نجد أن القرار الصادر عن مأمور التقدير هو قرار إداري استناداً إلى الجهة مصدرة القرار، "وإن حضور المكلفين أمام مأمور التقدير وإجراءات التحقيق عن مداخلهم وفرض الضريبة عليهم ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام. إن مأمور تقدير ضريبة الدخل ليس بمرجع قضائي ولا هو خصم للمكلف، بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطه تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريقة الذي رسمها القانون، لا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية"⁸⁷.

⁸⁶ بيومي، زكريا محمد: المنازعات في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1993، ص (39).

⁸⁷ تمييز حقوق رقم (84/600)، ص (528)، لسنة 1985.

وبهذا اعتبرت محكمة التمييز الأردنية في حكمها هذا قرار مأمور التقدير قراراً إدارياً لأنها نفت كونه مرجعاً قضائياً، واعتبرت حضور المكلفين أمام مأمور التقدير، والتحقيق الذي يجريه المأمور ليس من مسائل الخصومة التي هي شرط في الدعوى الضريبية، وان قضايا ضريبة الدخل وأثناء تقدير الضريبة من قبل المأمور أو النظر في الطعن لا تتخذ صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية، "إن الشخص الذي أصدر قرار التقدير يعتبر مستأنفاً عليه، وهو الذي يملك صلاحية تمييز الحكم الذي تصدره محكمه استئناف ضريبة الدخل"⁸⁸، ففي هذا القرار اعتبرت محكمة التمييز الموقرة الشخص الذي يصدر قرار التقدير "مستأنفاً عليه"، وهذا دليل قاطع على أن قرار مأمور التقدير قرار إداري، ذلك أن اجتهاد القضاء الإداري قد استقر على أن الخصومة في المنازعات الإدارية توجه ضد الشخص مصدر القرار الإداري، وفي هذا الحكم تطبيق لقواعد القانون والقضاء الإداريين⁸⁹.

ويعتبر القرار قضائياً إذا صدر عن جهة القضاء استناداً للمعيار الشكلي، وبما أن مأمور التقدير يمثل جهة الإدارة (أحد أجهزة السلطة التنفيذية)، أي ليس جهة قضائية فهذا يعني انتفاء الصفة القضائية عن القرار الصادر عنه، وبالتالي لا يعتبر قراراً قضائياً لأن مصدره ليس قاضياً ولا عضواً في السلطة القضائية، بل هو عضو في السلطة التنفيذية.

واستناداً للمعيار الموضوعي لا يعتبر عملاً قضائياً لأنه ليس كاشفاً عن مركز قانوني، وإنما هو منشئ أو معدل أو ملغ لمركز قانوني.

إلا أن محكمة التمييز الأردنية وفي بعض أحكامها اعتبرت قرار مأمور التقدير قراراً قضائياً "إن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولي يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات من الدرجة الأولى"⁹⁰، وكذلك قضت أيضاً بأنه "يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ

⁸⁸ تمييز حقوق، رقم (77/333)، عدد (1،2)، مجلة نقابة المحامين، ص (153)، لسنة 1926.

⁸⁹ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (189).

⁹⁰ تمييز حقوق، رقم (81/605)، ص (633)، لسنة 1982، عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الأول من سنة 1964-1985، المرجع السابق.

تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم عملاً للمادة (50) من قانون البيئات⁹¹، إن هذه القرارات الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية تبين أن مأمور التقدير هو بمثابة محكمة من الدرجة الأولى حيث يعتبر القرار الصادر عنه قراراً قضائياً.

إلا أن توجه محكمة التمييز هذا يعتبر متناقضاً مع الأحكام الأخرى الصادرة عنها والذي بينت فيه أنه قرار اداري، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهو يعتبر منافياً لما استقر عليه العمل والمبادئ القانونية، ويعتبر خروجاً على مبدأ الفصل بين السلطات التي أصبحت تتبناه معظم دساتير العالم.

لذلك ترى الباحثة أن محكمة التمييز، وقد اعتبرت في حكمها قرار التقدير قراراً قضائياً إنما توخت السرعة والعجلة، واستقرار المراكز القانونية، وضمان حق الخزينة وتحصيله في الموعد المحدد، ولكي تعطي الإقرار المقدم من المكلف صفة الثبات والصدق والإلزام لصاحبه، وأكبر دليل على اعتبار القرار الصادر عن مأمور التقدير أنه ليس عملاً قضائياً ما ورد في قرارها بمفهوم المخالفة، "وان مسألة تمثيل المكلف أمام مأمور التقدير لا تعتبر من مسائل الخصومة التي هي من النظام العام".

إن أهم ما يميز العمل القضائي عن سائر أعمال الدولة هو عنصر الخصومة أو المنازعة " وبما أن الحكم السابق نفى هذه الصفة عن مسألة مثول المكلف أمام مأمور التقدير، فانه يكون قد نفى أهم عنصر من عناصر العمل القضائي، وذلك يفيد أن قرار التقدير هو إداري وليس قضائي.

إن تحديد طبيعة قرار مأمور التقدير من الأهمية بمكان، فهو يلعب دوراً أساسياً في تحديد القانون الذي يجب تطبيقه على المنازعات التي تثور بشأنه، والمحكمة المختصة بنظر المنازعات المتعلقة به.

⁹¹ تمييز حقوق، رقم (86/410)، ص (231)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989، مرجع القاضي عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الثاني، من سنة 1986 - 1994.

وترى الباحثة أن قرار مأمور التقدير هو قرار إداري وليس عملاً قضائياً وذلك لما تقدم ذكره، وبذلك لا يكون الاعتراض الذي يقدم إليه درجة من درجات التقاضي.

وتخلص الباحثة من ذلك إلى أن المشرع حرم المكلف من مرحلة من مراحل الطعن القضائي. وحبذا لو أخذ المشرع بما هو معمول به في التشريع المصري الذي جعل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية على ثلاث درجات، وذلك إنصافاً للمكلف ليتاح له المجال لبسط قضيته ومراجعة قرار المحكمة على أكثر من درجة، فموضوع الضرائب من الأهمية بمكان، الأمر الذي يتطلب جعل مراحل التقاضي فيه على ثلاث درجات.

المبحث الثاني

إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

المطلب الأول

خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

تتميز إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات بخصائص عامة أهمها:

1- الصبغة الكتابية:

هي التي تسمح بدراسة الدعوى جيداً بالتفصيل والتعمق، وقد ترتب على الصبغة الكتابية للإجراءات أن أصبحت الدفاتر المحاسبية والمستندات الكتابية هي الوسيلة الوحيدة للإثبات في القانون الضريبي مع استبعاد شهادة الشهود واليمين⁹².

ولقد أزم المشرع الضريبي المكلف في بعض الحالات بإمسك الدفاتر المحاسبية، وأن يكون إقراره مستنداً لهذه الدفاتر، ففي قانون رقم (25) لسنة 1964، وبالرغم من أن المشرع لم ينص صراحة على وجوب إمساك الدفاتر المحاسبية من قبل بعض المكلفين، إلا أنه أعطى لمدير دائرة ضريبة الدخل الصلاحيات الكاملة بإصدار التعليمات إلى فئات المكلفين التي يحددها، ويرى لزاماً وضرورياً عليها الاحتفاظ بحسابات للإيرادات والمصروفات، وتحديد القواعد والأساليب التي يتم حفظ الحسابات بموجبها شريطة أن لا يتعارض ذلك وأحكام القانون التجاري⁹³.

ولقد ذهب المشرع إلى أبعد من مجرد إلزام المكلفين بمسك الحسابات، بأن اشترط لإجراء تنزيل المصاريف والنفقات التي تكبدها المكلف في سبيل الإنتاج، أن يكون قد أمسك الحسابات بدقة

⁹² بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (8)

⁹³ انظر المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

وأبرزها لمأمور التقدير، وإلا فلن يتم الاعتراف بهذه المصاريف والنفقات واقتطاعها من الدخل إلا إذا أثبت المكلف لمأمور التقدير بصورة مقنعة أن تلك الخصميات أو التزييلات قد دفعت فعلاً⁹⁴.

وبالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فقد ألزم الشركات المساهمة العامة والخاصة بتقديم إقرارها مرفقاً بالحسابات الختامية⁹⁵، وبين مرفقات الإقرار الضريبي " على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل وفق هذا القانون أن يرفق بالإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص المرفقة"⁹⁶.

وأعطى المشرع المصري للإقرار المقدم- بناء على الدفاتر المحاسبية المنتظمة- قوة قانونية في الإثبات، وجعل مهمة إثبات عدم صحة هذه الدفاتر تقع على عاتق مأمور التقدير، إذا أراد طرحها، وتقدير الضريبة بعيداً عن إقرار المكلف (وفي حالة عدم اعتداد المأمورية بالإقرار الضريبي المعتمد من أحد المحاسبين والمستند إلى دفاتر ممسوكة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن طبقاً للمادة (36) من القانون، فإن عليها يقع عبء الإثبات)⁹⁷، وهذا يعتبر خروجاً على الأصل في الإثبات في المنازعات الضريبية الذي يحمل المكلف عبء الإثبات.

ولم تقتصر الصيغة الكتابية على التصرفات الصادرة عن المكلف، بل تجاوزتها لتشمل كل ما يصدر عن مأمور التقدير بخصوص ربط الضريبة أو تعديلها، فأوجب المشرع أن يكون ذلك بإشعارات أو مذكرات خطية، ترسل إلى المكلف ولا يجوز أن تتم شفهيًا، ومثال ذلك، قرار مأمور التقدير بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، يجب أن يكون بمذكرة خطية

⁹⁴ انظر المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

⁹⁵ انظر المادة (3/18) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

⁹⁶ المادة (20) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

⁹⁷ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (125).

ترسل إلى المكلف ، وبدون ذلك لا يعتبر أنه بلغ ، ولا تبدأ مدة التقادم للطعن القضائي بالسريان إلا من تاريخ تبليغ المكلف هذه المذكرة الخطية.

2- السرعة:

كذلك تتميز إجراءات التقاضي الضريبي بالسرعة، لتعلقها بأوضاع مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تحتتمل الإرجاء، وذلك لأهمية الضرائب، ودورها الذي تلعبه كعنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تستخدمها لتغطية نفقاتها، فيجب حصولها على حقها من الضرائب بأسرع وقت.

ونصت جميع التشريعات الضريبية على أن يتم نظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة، لتقصير أمد المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، رعاية لصالح الخزينة العامة وعملاً على استقرار الأوضاع المالية للمكلفين على أسس سليمة⁹⁸.

وضرورة الإسراع في إنهاء المنازعة الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمد النزاع إلى العدالة البطيئة التي تضر بمراكز الممولين الضريبية⁹⁹.

واستناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964، فإن قضايا ضريبة الدخل تعطى صفه الاستعجال¹⁰⁰ تعطى جميع قضايا ضريبة الدخل المستأنفة صفة الاستعجال¹⁰⁰.

وكذلك ورد في مشروع قانون ضريبة الدخل حكم يقضي بإعطاء قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال"----، تعطى قضايا ضريبة الدخل المستأنفة إلى المحكمة المذكورة صفة الاستعجال¹⁰¹.

وترى الباحثة أن نظر قضايا ضريبة الدخل بالسرعة الممكنة من قبل المحكمة ليس لمصلحة المكلف فقط، وإنما هو لمصلحة الخزينة أولاً، وخصوصاً إذا أخذنا بعين الاعتبار أن مشروع

⁹⁸ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (8) .

⁹⁹ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (135).

¹⁰⁰ المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

¹⁰¹ المادة (2/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

قانون ضريبة الدخل قد نص على أن موعد دفع الضريبة يكون بعد أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها" وفي حالة الاعتراض أو الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير يؤجل تحصيل الضريبة إلى أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها"¹⁰².

وبناءً على صفة الاستعجال هذه فإن تبادل اللوائح فيها غير وجوبي، لأن هذا النوع من الدعاوى لا يخضع لحصر البينة، وذلك لعدم وجود نص بذلك في القانون ولا حتى في النظام يلزم على تبادل اللوائح¹⁰³.

إلا أنه" يحق للمستأنف عليه أو للمميز ضده أن يقدم لائحة جوابية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه لائحة الاستئناف أو التمييز"¹⁰⁴.

3- السرية:

السرية من السمات الأساسية لإجراءات التقاضي الضريبي، فالأصل كقاعدة دستورية أن تتم المحاكمة بصورة علنية إلا إذا رأت المحكمة أن تكون "سرية" مراعاة للنظام العام، أو محافظة على الآداب العامة¹⁰⁵، وهذا ما يتفق مع قانون المرافعات المدنية والتجارية، حيث يكون نظر الدعوى علنية، " تكون جلسات المحاكمة علنية إلا أنه يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم إجراءها سراً محافظة على النظام العام أو مراعاة للآداب أو حرمة الأسرة"¹⁰⁶.

ولكن الطعون الضريبية، وعلى الأخص المتعلقة بضرائب الدخل، تتطلب أن تنظر في جلسة

¹⁰² انظر المادة (2/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001..

¹⁰³ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الثاني، المرجع السابق، ص (27) وما يليها.

¹⁰⁴ المادة (11/ج) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

¹⁰⁵ خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الاردني، المرجع السابق، ص (433).

¹⁰⁶ المادة (115) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) لسنة 2001.

سرية، للمحافظة على أسرار الممولين منعاً للإضرار بهم¹⁰⁷، "تسمع كافة الإستئنافات مرافعة ولكن بصورة غير علنية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك"¹⁰⁸.

وهذا ما درجت التشريعات الضريبية على النص عليه وأيدته أحكام المحاكم، "----- أن رؤية الدعوى علناً أو سراً متروك لتقدير المحكمة عملاً بالمادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل"¹⁰⁹.

وقضت محكمة النقض المصرية بأن" الدعاوى الضريبية التي ترفع من الممول أو عليه جواز نظرها في جلسة سرية. م (163) ق (157) لسنة 1981. النطق بالحكم وجوب أن يكون في جلسة علنية والا كان باطلاً. م (174) مرافعات. علة ذلك. قانون المرافعات هو الشريعة العامة لإجراءات التقاضي الذي يجب الرجوع إليه كلما شاب القوانين الأخرى فيما عرضت له من هذه الإجراءات من نقص أو غموض. (الطعن رقم (277) لسنة 59 ق جلسة 995/11/16، نق جلسة 1975/2/5 س 26 ص (331) العدد الأول، الطعن رقم (1513) لسنة 53 ق جلسة 989/4/17، الطعن رقم (3751) لسنة 58 ق جلسة 1995/9/25)¹¹⁰.

وأغفل مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، النص على سرية نظر الدعوى، أسوة بغيره من المشرعين.

وترى الباحثة أن السرية في نظر الدعوى قررت لمصلحة المكلف، حفاظاً على أسرارهِ ومركزهِ المالي، فطبيعة العمل التجاري، وجو المنافسة الذي يسيطر عادة على هذه الأعمال، يتطلبان السرية وأن تكون بعيدة عن علم ومتناول الغير.

لذا وجب على المشرع الفلسطيني أن يضمن مشروع قانون ضريبة الدخل أحكاماً تتعلق بنظر الدعوى سراً، وعدم إهدار مصلحة المكلف هذه.

¹⁰⁷ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في رط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (8).

¹⁰⁸ المادة (4/57) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964.

¹⁰⁹ تمييز حقوق، رقم (79/49)، ص (1366)، لسنة 1979.

¹¹⁰ مراد، عبد الفتاح: التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة، ط الأولى، جمهورية مصر العربية، الهيئة القومية لدار الكتب والوثائق المصرية، ص (308).

ولا تقتصر السرية على إجراءات التقاضي وجلسات المحكمة فقط، بل فرض المشرع كذلك على كل موظف من موظفي الضرائب الالتزام بالسرية، والمحافظة على أسرار المكلفين التي يطلع عليها بحكم عمله، وأن عدم الالتزام بذلك يعرضه للمساءلة القانونية، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً¹¹¹.

كما يمنع على أية جهة حكومية وحتى جهة القضاء، أن تلزم أي موظف يكون من طبيعة عمله الإطلاع على أسرار المكلفين المتعلقة بدخولهم وأوضاعهم المالية، الإدلاء إليها بهذه الأسرار مهما كان السبب أو الدافع، فهذا الحق مقرر لمصلحة المكلف لا يجوز إهداره أو المس به¹¹².

وتطبيقاً لهذا المبدأ فقد حصر المشرع الأردني إبراز المستندات والكشوف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل دون غيرها¹¹³، " لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون أو المضطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند أو كشف، أو قرار تقدير، أو نسخاً عنها في أي محكمة غير محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اطلع عليه في سياق اضطراره بواجباته بمقتضى هذا القانون إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسبما يقرره المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة، أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل أو في سياق تعقيقه ذلك المجرم"¹¹⁴.

4- البساطة:

كما أن إجراءات التقاضي الضريبي تمتاز بالبساطة تسهياً على المكلف والإدارة الضريبية، لذلك جعل للإعلان المرسل بخطاب موسى عليه بعلم الوصول قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية¹¹⁵.

¹¹¹ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (9) .

¹¹² انظر المادة (49) من قانون ضريبة الدخل، رقم (57) ، لسنة 1985.

¹¹³ صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخداح: الضرائب ومحاسبتها، المرجع السابق، ص (275) .

¹¹⁴ المادة (49/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) ، لسنة 1985.

¹¹⁵ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (9) .

المطلب الثاني

قانون الإجراءات الواجب التطبيق والمحكمة المختصة بمنازعات ضريبة الدخل

1- قانون الإجراءات الواجب التطبيق على منازعات ضريبة الدخل:

قد تنص قوانين الضرائب على إجراءات معينة للتقاضي ينبغي إتباعها، ولكن في حال عدم النص صراحة على هذه الإجراءات في قوانين الضريبة، أو في حال ما إذا شاب هذه الإجراءات نقص أو غموض، يثور التساؤل عن القانون الواجب الرجوع إليه¹¹⁶، أي القانون الواجب التطبيق على تلك المنازعات.

وتختلف القوانين المطبقة على المنازعات الضريبية، فتارةً يطبق أحكام القانون الخاص، على اعتبار أن القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني، وأحياناً يطبق القانون العام استناداً إلى أن القانون الضريبي هو فرع من القانون العام، مثل التشريعات الإدارية والجنائية، وعلى اعتبار أن القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي، وقد يعترف أحياناً بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص¹¹⁷.

وقد انبنى على هذا التناقض في اختلاف القانون الواجب التطبيق، أن تعددت تفسيرات النصوص الضريبية، وتنوعت تبعاً لذلك الأحكام المطبقة في كل منها، مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدماً إلى الحلول الواجبة الإتباع، وهذا الأمر ترتب عليه عدم استقرار المكلفين في معاملاتهم مع الإدارة الضريبية.

وقد اختلف الفقهاء أيضاً في تحديد القانون الواجب التطبيق، فالبعض يرى أنه يجب تطبيق القانون الإداري على المنازعات الضريبية، بمقولة أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، ويرى البعض أن المنازعات الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة مستمدة من ذاتية القانون الضريبي، والتي تعني قدرة القانون الضريبي على تنظيم مراكزه وفق قواعده ومبادئه الخاصة،

¹¹⁶ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (13) .

¹¹⁷ عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص (5) .

ودون الاعتداد بما يتضمنه أي قانون آخر من قواعد ومبادئ بالنسبة لهذه المراكز¹¹⁸، ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به قانون الإجراءات المدنية والتجارية، باعتباره القانون العام للإجراءات المدنية، وفيما لم يرد بشأنه نص خاص في قانون الضرائب ذاته¹¹⁹، مستندين على أن القانون الضريبي إنما عني فقط بتحديد بعض الإجراءات على سبيل الحصر، مما يؤكد أن القاعدة هي وجوب تطبيق قواعد المرافعات المدنية والتجارية، والاستثناء هو ما نظمته القانون الضريبي من إجراءات خاصة.

وقد أيد القضاء هذا الرأي مقررًا وجوب اعتبار القانون المدني هو القانون العام، بحيث تطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه حكم ضريبي خاص¹²⁰، " يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به قدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضايا ضريبة الدخل"¹²¹.

والرأي الثابت هو ما اطرد عليه القضاء في أحكامه من أعمال قواعد المرافعات المدنية والتجارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

ودأبت قوانين ضريبة الدخل على إعطاء الصلاحيات لإصدار أنظمة تنظم الأصول الواجب إتباعها في مرحلة الاستئناف والتمييز، ومثال ذلك نظام أصول الاستئناف في قضايا ضريبة الدخل لسنة 1941 المستند إلى القانون رقم (13) لسنة 1947، بحيث تتضمن تلك الأصول أحكاماً تتعلق بدفع الرسوم، وتقديم الكفالات، والدفع إلى المحكمة، وتقديم البيّنات، وتحضير المذكرات المتعلقة بالنقاط القانونية لاستطلاع رأي المحكمة بشأنها¹²²، ونظام أصول استئناف

¹¹⁸ محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، المرجع السابق، ص (8) .

¹¹⁹ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (35) .

¹²⁰ عطية، قدرى نقولا: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص (49) .

¹²¹ تمييز حقوق، رقم (63/17) ، ص (9) ، سنة 1963.

¹²² صباح، سالم أحمد: الضرائب ومحاسبتها في فلسطين، المرجع السابق، ص (232) .

وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965، المستند إلى القانون رقم (25) لسنة 1964، بحيث تتضمن تلك الأصول أحكاماً تتعلق بدفع الرسوم والدفع إلى المحكمة وتقديم البيانات¹²³.

أما بالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فالمحكمة تمارس اختصاصاتها وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه، وأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية¹²⁴، وإذا انتقلنا إلى المادة التي تحدد الأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها استناداً لهذا القانون، لا نجد ذكراً لإصدار نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل¹²⁵، ومما تقدم تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفلسطيني لم يكن بحاجة إلى النص: بأن على المحكمة تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية، فتطبيق أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الضريبية أصبح أمراً ثابتاً لا حاجة للنص عليه في جميع التشريعات الضريبية، فقد أجمع القضاء والفقهاء على أنه وفي حال غياب النص الضريبي فإن قانون الإجراءات المدنية والتجارية هو الذي يطبق على المنازعات الضريبية.

بالإضافة إلى أن المشرع الفلسطيني لم ينص على إصدار نظام أصول استئناف وتمييز خاص بقضايا ضريبة الدخل، أي أنه وعندما تعرض للأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها لم يتطرق إلى صلاحية مجلس الوزراء بوضع نظام يتعلق بأصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، فهل كان إسقاطه لهذا الأمر من باب السهو، وهل تعداده للأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها كان على سبيل المثال لا الحصر؟

وبما أن المشرع الفلسطيني قد نص صراحة على أن القانون الواجب التطبيق هو قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية دون أن يتطرق إلى إصدار نظام خاص باستئناف وتمييز قضايا

¹²³ انظر المادة (74) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

¹²⁴ انظر المادة (1/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

¹²⁵ انظر المادة (50) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

ضريبة الدخل، فالرأي عندي أنه قد قصد عدم إصدار مثل هذا النظام، وبذلك يكون قد جانب الصواب.

إن وضع تشريع خاص بإجراءات التقاضي الضريبي، وتنظيمها في نظام واحد فقط خاص بموضوع الضرائب، يحقق فوائد عدة للمكلف، منها تحديد الإجراءات الواجب على المكلف إتباعها حينما يطرق باب الطعن القضائي، ووضوح هذه الإجراءات وتبسيطها وجعلها غير غامضة، وتجنيب المكلف تعريض طعنه للرد شكلاً، وتقويت حقه في الطعن.

كما أن وجود أصول خاصة بالمنازعات الضريبية، يسهل على القاضي الضريبي الرجوع إليها وأخيراً فإن النص على إجراءات خاصة بالنزاعات الضريبية، سيمكن من مراعاة الخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي، وما تتطلبه من إجراءات خاصة مختلفة عن الإجراءات المتبعة في المنازعات العادية والمنصوص عليها في قانون الأصول المدنية.

وهذا لا يعني عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على المنازعات الضريبية، ولكن في حدود المبادئ العامة، فهناك أصول عامة ومبادئ أساسية مشتركة سواء في مجال القضاء المدني أو الضريبي أو الجنائي أو الإداري وردت في قانون المرافعات يجب تطبيقها، مثل حرية الدفاع، وحيادة القضاة، وإعلان الأوراق، ونظام إدارة الجلسات، وولاية المحاكم في تصحيح الأحكام وتفسيرها¹²⁶، لأنه وإن كانت هذه الأصول قد وردت في قانون المرافعات المدنية إلا أنها تضمنت مبادئ أساسية لا تتعارض أحكامها مع مبادئ القانون العام¹²⁷.

والباحثة تميل إلى الرأي الذي يطالب بوجود قانون إجراءات خاص بالمنازعات الضريبية، على أن يراعى المبادئ العامة في التقاضي بما يتناسب مع طبيعة المنازعات الضريبية ويتوخى ما يلي:

- طبيعة المنازعة الضريبية باعتبارها من حيث الأصل منازعة إدارية.

¹²⁶ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (17) .

¹²⁷ عطية، قدرني نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص (27) .

- عدم توازن العلاقة بين المكلف (ذي المركز الضعيف) في مواجهة الإدارة الضريبية (ذات السلطة العامة).
- الحفاظ على النشاط الاقتصادي للدولة وخاصة فيما يتعلق بأسرار التجارة والصناعة وطبيعة المنافسة التجارية وضرورة الحفاظ على أسرار الممولين.
- ضرورة الإسراع في إنهاء المنازعات الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمد النزاع إلى العدالة البطيئة التي تضر كثيراً بمركز الممول، وبحق الخزانة العامة في الحصول على مواردها في وقت ملائم¹²⁸.

2- المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل:

اختلفت الآراء حول تحديد الجهات القضائية التي تختص بنظر المنازعات الضريبية، فذهب فريق إلى المطالبة بإسناد اختصاص نظر المنازعات الضريبية إلى القاضي المدني، بمقولة أنه القاضي الذي يطبق القانون المدني الذي يعتبر في نظرهم الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص، وبذلك يكون أجدر من غيره في تطبيق النصوص الضريبية التي وردت استثناء من أحكام القانون العام رعاية لمصالح الأفراد، حيث أن القاضي المدني إنما يلتزم بالأحكام العامة التي تكفل حقوق المكلفين، على خلاف القاضي الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن صالح الخزينة.

بينما ذهب فريق آخر إلى القول بوجود اختصاص القاضي الإداري بنظر المنازعات الضريبية، استناداً إلى أنه طالما كان دين الضريبة مستنداً إلى القرارات الإدارية المتخذة من جانب السلطة العامة، لذلك وجب أن يختص القاضي الإداري دون غيره بنظر المنازعات الضريبية، إلا أن الرأي الراجح هو أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بنظرها محاكم ضريبية مستقلة عن كل من المحاكم العادية والمحاكم الإدارية، لأن القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه التي تملئها قواعده ومبادئه، لذلك يجب إنشاء قضاء ضريبي يعمل على تأصيل مبادئ

¹²⁸ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (135).

القانون الضريبي وتوحيد أحكامه، وبذلك يتم تفادي الأحكام المتناقضة التي تطبق تارة أحكام القانون الخاص وتارة أخرى أحكام القانون العام، كذلك فإن سرعة البت في قضايا الضرائب والتي تتطلبها مصلحة الخزينة تحتاج إلى إنشاء قضاء ضريبي مستقل.

كما أن إنشاء قضاء ضريبي متخصص وتعيين قضاة لا ينظرون إلا في القضايا الضريبية سيجعلهم يكتسبون الخبرة اللازمة بعد مرور وقت معين، فموضوع الضرائب يتطلب نوعاً من الخبرة المحاسبية بالإضافة إلى الأحكام القانونية.

ولقد اختلفت تشريعات ضريبة الدخل المطبقة في أراضي السلطة الفلسطينية في تحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، فبينما نجد أن قانون ضريبة الدخل المطبق على قطاع غزة جعل اختصاص النظر في منازعات ضريبة الدخل للمحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، والقاضي الذي ينظر في هذه المنازعات هو قاض بريطاني من قضاة المحكمة العليا، ويملك أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، أو يصدر بشأنه الأمر الذي يستصوبه ويكون قراره نهائياً، أي لا يجوز الطعن فيه بالنقض¹²⁹.

أما فيما يخص القانون المطبق على الضفة الفلسطينية¹³⁰، فإنه عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبذلك يكون المشرع الأردني قد أقر بما للقانون الضريبي من ذاتية مستقلة، وأهمية وجود قضاء ضريبي متخصص، حيث أخرج المنازعات الضريبية من اختصاص المحاكم المدنية والمحاكم الإدارية، وأسندها إلى محكمة ضريبية متخصصة، وهذا ما يعمل به حالياً في الأردن.

أما في مشروع قانون ضريبة الدخل، فالاختصاص بنظر المنازعات الضريبية يكون لمحكمة البداية بصفتها الاستئنافية، "--- ويعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، باعتبارها المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل"¹³¹، وهذا يعني أن المشرع

¹²⁹ انظر المادة (60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 .

¹³⁰ قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 .

¹³¹ انظر المادة (29/4/ب) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.

الفلسطيني قد ألغى بذلك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وهذا برأي الباحثة يعتبر المأخذ القائل على هذا المشروع، فعقد الاختصاص للقضاء العادي، وتجاهل أهمية وضرورة وجود قضاء ضريبي متخصص، يتناقض مع الواقع والتطور الذي طرأ على تشريعات الضرائب.

وإن ما تثيره طبيعة المنازعات الضريبية من صعوبات وخصوصاً المشاكل التي عانى منها المكلفون خلال فترة الاحتلال، وما أدخله الاحتلال من تعديلات على القوانين ومن سن قوانين جديدة وفرض واقع على المكلفين، يتطلب وبالبحاح أن يكون الاختصاص بنظر هذه المنازعات لمحاكم خاصة، تضمن لقضائها الاستمرار والتخصص في نظر هذا النوع من المنازعات.

إن الخلل والضعف والترهل الذي عانى منه الجهاز القضائي برمته خلال فترة الاحتلال، والذي مازلنا نعاني من آثاره لهذه اللحظة، يجعلنا ندعو إلى ضرورة أن يكون الاختصاص لمحكمة خاصة، حتى لا تعاني المنازعات الضريبية مما تعاني منه الدعاوى في المحاكم العادية.

كما أن طبيعة الضرائب ولما لها من أهمية بالنسبة لخزينة الدولة، مما يقتضي سرعة البت في منازعاتها أجدد بأن يأخذها المشرع الفلسطيني بعين الاعتبار.

لهذا كله فالباحثة تتمنى على المشرع الفلسطيني أن يعدل عن هذا الاتجاه، ويعيد الاختصاص لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وتتشكل محكمة البداية بصفتها الاستئنافية من ثلاثة قضاة¹³² تتعقد محكمة البداية بصفتها الاستئنافية من ثلاثة قضاة¹³².

¹³²المادة (15) من قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (5) لسنة 2001.

المطلب الثالث

الإثبات في المنازعات الضريبية

1- أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية

يلعب الإثبات دوراً مهماً في حسم المنازعات بشكل عام، وقد عنيت جميع التشريعات بتنظيمه. والإثبات قانوناً هو " إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها".

ويعرف أيضاً بأنه " تأكيد مزاعم الخصم أو دفاعه بالدليل الذي يبيحه القانون"¹³³.

والإثبات الذي نقصده في المجال القانوني هو الإثبات الذي يتم أمام القضاء، ويكون بإقامة الدليل أو تقديمه، ولا يقصد بعبارة " إقامة الدليل" التي أوردناها في التعريف إنشاء الدليل ولكن المقصود بإقامة الدليل هو تقديمه إلى من يراد إقناعه¹³⁴.

والإثبات بهذا المعنى له أهمية كبيرة من الناحية العملية في العلاقات القانونية، لأن الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه- عند المنازعة- أن يقيم الدليل على مصدر هذا الحق، بل إن كثيراً من المتقاضين يخسرون دعاوهم ويفقدون بالتالي حقوقهم لأنهم لم يستطيعوا تقديم الدليل الذي يتطلبه القانون لإثبات هذه الحقوق، ولذلك قيل إن الحق إذا لم يقم عليه الدليل فإنه يصبح عند المنازعة هو والعدم سواء، وأن الدليل هو الذي يحمي الحق ويجعله مفيداً¹³⁵.

ولما للإثبات من أهمية علمية بالغة، كان لا بد أن تعنى جميع الشرائع بتنظيمه، وذلك ببيان الوسائل التي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات، حتى

¹³³ درعاوي، داوود سليمان محمد: موقف القاضي من الأدلة الملزمة في الإثبات (دراسة مقارنة)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، سنة 2003، ص (7).

¹³⁴ هرجة، مصطفى مجدي: قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية في أحدث الآراء وأحكام النقض والصيغ القانونية، 1994، ص (7)

¹³⁵ القضاة، مفلح عواد: البيئات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة)، ط الأولى، جمعية عمال المطابع التعاونية، عمان، سنة 1990، ص (24).

يستطيع أن يحقق العدالة، فكل نظام قانوني وكل تنظيم قضائي يقتضي حتماً وجود نظام للإثبات¹³⁶.

فتنظيم الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين المتخاصمين، وأن يدحض الادعاءات الكاذبة والكيدية، وهو بذلك يوفر أسباب الاستقرار في المجتمع ويحقق صالح الجماعة، وكما جاء في الحديث الشريف " لو يعطى الناس بدعواهم لادعى ناس دماء رجال وأموالهم"¹³⁷.

ولا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما بناء على البيانات المقدمة في الدعوى محل النظر " لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي"¹³⁸.

أما فيما يخص طرق الإثبات الجائزة أن يسلكها و يتمسك بها الخصم الذي يتحمل عبء الإثبات، فلم تحددها قوانين ضريبية الدخل كافة، وهذا يعني أن يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة في قانون البيانات، وما يشترط توافره في طرق الإثبات هذه لتكون مقبولة قانوناً كوسيلة إثبات.

وقد نظم قانون البيانات الفلسطيني الإثبات وأحكامه، ودور القاضي في الإثبات، ومدى صلاحياته بوزن البيانات والأخذ بها من عدمه، وحصر طرق الإثبات في سبعة أدلة هي:

1. الأدلة الكتابية
2. الشهادة
3. القرائن
4. الإقرار
5. اليمين
6. الخبرة
7. المعاينة¹³⁹

ومعنى ذلك أنه يحق للخصم أن يسلك أي طريق من طرق الإثبات، سواء الأدلة الكتابية، أو الشهادة، أو الإقرار، أو اليمين، أو المعاينة أو الخبرة لإثبات دعواه.

¹³⁶ الفضاة، مفلح عواد: البيانات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (11) .

¹³⁷ هرجة، مصطفى مجدي: قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية في أحدث الآراء وأحكام النقض والصيغ القانونية، المرجع السابق، ص (11).

¹³⁸ المادة (1) من قانون البيانات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001.

¹³⁹ انظر المادة (7) من قانون البيانات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

وفيما يتعلق بقوة هذه البيانات، ومدى إلزاميتها للمحكمة، ومدى صلاحية المحكمة في الأخذ بها من عدمه، فقد قررت محكمة التمييز وفي كل أحكامها أن للمحكمة صلاحية الأخذ بالبيينة أو بجزء منها أو طرحها جانباً، "---- يباط بمحكمة الموضوع صلاحية تقدير البيانات والحكم بما تقتنع به ويظمن إليها وجدانها سنداً للمادة (33) من قانون البيانات رقم (20) لسنة 1952¹⁴⁰، و"أن البيانات وتقديرها يعود لمحكمة استئناف ضريبة الدخل كمحكمة موضوع والطعن من هذه الجهة لا يصلح سبباً للنقض عملاً بأحكام المادة (138) من الأصول المدنية"¹⁴¹.

كما قررت محكمة التمييز أنه ليس لها رقابة على محكمة الاستئناف في تقديرها للبيينة المقدمة من قبل المكلف "لا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في تقديرها للبيينة ما دام أن تقديرها للبيينة لم يكن مخالفاً للقانون ولما لمحكمة الموضوع صلاحية في تقدير البيانات عملاً بالمادة (33) من قانون البيانات رقم (30) لسنة 1952 ----¹⁴² .

ولا تملك محكمة الاستئناف استبعاد أي من البيانات إذا توافرت شروطها، وذلك ضماناً لحق المكلف، لان استبعاد أي بيينة فيه إجحاف بحق من كانت البيينة لمصلحته، وخاصة في موضوع الخبرة، "تعتبر الخبرة المحاسبية بيينة صالحة للحكم إذا توافرت شروطها في الخبر، واعتمدت على تدقيق سليم للدفاتر والأوراق التجارية للمكلف، فإذا لم تقتنع المحكمة بصحتها فلها أن تقرر إعادة التقدير إلى الخبر لاستكمالها، أو تعهد بالمهمة إلى خبر آخر قياساً على أحكام الفقرة الرابعة من المادة (164) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، إلا أنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً لما في ذلك من حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات"¹⁴³.

وتميل الباحثة إلى ما ذهب إليه محكمة التمييز في قرارها هذا، باعتباره تأكيداً للمبادئ العامة في قانون الإثبات، ويؤدي إلى تحقيق إنصاف وعدالة أكبر لمن كانت البيينة في صالحه، فلا يجوز للمحكمة أن ترفض تقرير الخبرة، لعدم قناعتها بما جاء فيه بسبب عدم اكتماله، أو بسبب

¹⁴⁰ تمييز حقوق، رقم (85/132)، ص (1535)، لسنة 1985.

¹⁴¹ تمييز حقوق، رقم (90/806)، ص (579)، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1993.

¹⁴² تمييز حقوق، رقم (85/334)، ص (134)، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1986.

¹⁴³ تمييز حقوق، رقم (87/935)، ص (991)، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1989.

يتحمّله الخبير وحده وليس المكلف، وخصوصاً إذا كانت دفاتر المكلف وحساباته قانونية وسليمة، فلا يجوز أن يتضرر المكلف بسبب خطأ غيره، وهو هنا الخبير.

لذلك يتوجب على المحكمة إعطاء فرصة جديدة للخبير لاستكمال النقص في تقريره، أو إزالة اللبس والغموض، أو أن تعهد بالملف إلى خبير آخر، لكي لا تحرم المكلف من وسيلة إثبات قانونية.

ويكون تقديم البيانات والاعتراض عليها في كافة مراحلها، من حق الخصم وليس من حق المحكمة وعلى ذلك ليس لأحد المتداعين أن يحتج بأن المحكمة لم تكلفه بإقامة البينة لأن القانون لم يفرض عليها أي واجب بهذا الخصوص، وعلى كل واحد من المتداعيين أن يكون حذراً لإجراء ما يقتضي عمله من تقديم بينة أو اعتراض عليها في حينه (انظر تمييز رقم 53/72 ع 1 ص 514 سنة 53 وكذلك استئناف حقوق عمان 57/27 صلح حقوق ع 4 ص 275 سنة 57)¹⁴⁴.

2- عبء الإثبات في المنازعات الضريبية

القاعدة في توزيع الإثبات، هي أن الإثبات على المدعي، "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه"¹⁴⁵.

وهذا النص ليس إلا تقريراً لمبدأ عام أقرته الشرائع، وهو مبدأ احترام الثابت، فمن يدعي على خصمه خلاف هذا الوضع عليه إثبات ذلك.

فالأصل في الذمة البراءة، وتنص المادة (73) من القانون المدني الأردني على أن الأصل براءة الذمة، أي أن تكون ذمة كل شخص غير مشغولة بحق آخر، لأنه يولد وذمته بريئة ثم تشغل

¹⁴⁴ حمزة، أنس: الدعوى من البداية إلى النهاية، ط الأولى، جمعية عمال المطابع التعاونية، 1968، ص (93).

¹⁴⁵ المادة (2) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

بالمعاملات التي يجريها كل فيما بعد، وكل من يدعي خلاف هذا الأصل عليه أن يقيم الدليل على ما يدعي¹⁴⁶.

والمراد بالمدعي المكلف بالإثبات، ليس هو المدعي بالمعنى المفهوم عادة من هذا اللفظ، بل هو كل من يدعي على خصمه، لا فرق في ذلك بين من رفع الدعوى أو من رفعت عليه، وبعبارة أخرى إن مسألة من يكون عليه الإثبات لا يرتبط حكمها بمعرفة من هو المدعي ومن هو المدعى عليه، وإنما يقع الإثبات على من يدعي خلاف الثابت أصلاً أو ظاهراً أو عرضاً أو فرضاً¹⁴⁷.

وتعيين من يقع عليه عبء الإثبات مسألة بالغة الأهمية من الناحية العملية، ذلك أن تكليف أحد الخصوم بالإثبات يجعل الخصم الآخر في مركز أفضل لأن موقفه سيكون سلبياً، وسيكسب الدعوى دون مجهود إذا عجز المكلف بالإثبات عن إقامة الدليل على ما يدعيه.

لقد ثبت في جميع التشريعات الضريبية، وبشكل لا يقبل الجدل، أن عبء إثبات أن تقدير مأمور التقدير لضريبة الدخل هو تقدير باهظ، يقع على عاتق المكلف.

ودرجت جميع القوانين الضريبية على سن النصوص القانونية التي تفيد هذا المعنى، " إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ يقع على المستأنف"¹⁴⁸، وجاء القانون رقم (25) لسنة 1964 ليؤكد على نفس المبدأ، من تحميل المكلف عبء إثبات أن التقدير باهظ، " إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه تقدير باهظ تقع على المستأنف --"¹⁴⁹، "تقع على عاتق المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ بمقتضى المادة (53/د) من قانون ضريبة الدخل"¹⁵⁰، و" يقع على عاتق المكلف عبء إثبات أن تقدير مقدر

¹⁴⁶ القضاة، مفلح عواد: *البيانات في المواد المدنية والتجارية*، المرجع السابق، ص (20).

¹⁴⁷ هرجة، مصطفى مجدي: *قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية*، المرجع السابق، ص (99) وما يليها.

¹⁴⁸ المادة (3/60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

¹⁴⁹ المادة (6/57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

¹⁵⁰ تمييز حقوق، رقم (64/20) ص (276)، سنة 1964.

ضريبة الدخل كان باهظاً عملاً بالمادة (د/34) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 ولا يؤخذ بالدفع المجرد من الدليل¹⁵¹.

ولا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير، الإثبات أمام المحكمة المختصة محصور بالوقائع التي أثارها المكلف، وادعى بها في مرحلة الطعن الإداري، "لا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير الصادر عنه القرار المستأنف عملاً بالمادة (57) فقرة (6) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964¹⁵²، و"لا يجوز للمحكمة تنزيل خسارة الديون الهالكة والبضائع الكاسدة إلا إذا أبرز المكلف لمأمور التقدير حسابات بالأرباح والخسائر، وتقع على المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ لا يحق للمكلف الادعاء لأول مرة أمام محكمة الاستئناف بدفعات لم يدع بها أمام مأمور التقدير¹⁵³.

ويحق للمكلف إبراز بينات جديدة لدى محكمة الاستئناف، لم يتم إبرازها أمام مأمور التقدير ولا يجوز لمأمور التقدير أن يعترض على البينات الجديدة التي يقدمها المكلف للمحكمة، بحجة أنه لم يتم الاستناد إليها ابتداءً أمام مأمور التقدير، وللمحكمة الصلاحية الكاملة بقبولها دون الرجوع إلى رأي المستأنف عليه، فالقيد الذي رتبته القانون على المكلف ينصرف فقط إلى عدم جواز إثارة وقائع جديدة ابتداءً أمام المحكمة المختصة، أما بالنسبة للبيانات الإضافية فيمكن له إثارتها لأول مره أمام المحكمة، "----- تقع تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ على المكلف الذي يقدم بيناته أمام محكمة الاستئناف لإثبات ذلك، ولا محل لقول مأمور التقدير بأنه لا يحق للمكلف إبراز أية بينة إضافية جديدة أمام محكمة الاستئناف لم تكن مبرزة لدى مأمور التقدير¹⁵⁴.

¹⁵¹ تمييز حقوق، رقم (91/761)، ص (933) من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

¹⁵² تمييز حقوق، رقم (67/346)، ص (56)، سنة 1968.

¹⁵³ تمييز حقوق، رقم (64/16)، ص (304)، سنة 1964.

¹⁵⁴ تمييز حقوق، رقم (64/339)، ص (96)، سنة 1965.

ويتضح لنا مما تقدم أن الأصل أن يتحمل المكلف عبء الإثبات، وأنا لا أرى في ذلك خروجاً على القواعد العامة في الإثبات، لأن المكلف هو الخصم المدعي في الدعوى الضريبية، وأن الاستئناف محصور فيه فقط، بالإضافة إلى أنه إذا أخذنا بعين الاعتبار، أن دين الضريبة يترتب في ذمة المكلف بحكم القانون، وأن قرار مأمور التقدير ينطوي فقط على تقدير الضريبة المستحقة وليس فرضها، فقرار التقدير لا ينشئ الالتزام بدين الضريبة وإنما يكشفه، وأن الأصل أن يكون الشخص (طبيعي أو معنوي) مكلفاً بأداء الضريبة، استناداً إلى مبدأ التضامن والتكافل في تحمل الأعباء العامة تجاه المجتمع، أي أن الأصل في ذمة المكلف هي المديونية لصالح الخزينة وليس البراءة.

ولم ينص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أن عبء إثبات "أن التقدير باهظ" يقع على المكلف، واكتفى بما جاء من أحكام في قانون البيئات، إلا أن الباحثة ترى أنه لم يكن هناك مانع من التأكيد على مثل هذا الحكم، بالرغم من كونه أصبح مبدئاً ثابتاً في المنازعات الضريبية.

وتتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة، ويقع عندها عبء الإثبات على مأمور التقدير، وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في أحكامها المتعاقبة، وبينت أن عبء الإثبات الذي يتحمله المكلف يكون في الحالة التي يدور النزاع فيها بين المكلف والإدارة الضريبية حول مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، أما إذا كان النزاع يدور حول وجود أو عدم وجود مصدر للدخل خاضع للضريبة، عندها يقع عبء الإثبات على مأمور التقدير، "إن النص على أن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ تقع على عاتق المكلف إنما يتعلق حكمه بالاختلاف الحاصل على مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، وعلى ذلك فإن القول بأن تبعة إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت عليه الضريبة تقع على عاتق المكلف لا يتفق وأحكام القانون، إذ لا يجوز لمأمور التقدير في الأصل فرض ضريبة على مكلف ما لم يكن له مصدر دخل ثابت"¹⁵⁵، "استقر الاجتهاد على أن عبء إثبات

¹⁵⁵ تمييز حقوق، رقم (154)، ص (467)، سنة 1970.

وجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبات عدم وجود هذا المصدر، --¹⁵⁶.

وكذلك قضت محكمة النقض المصرية بأن "التزام مصلحة الضرائب بإقامة الدليل على مزاوله الممول للنشاط الذي تبغي المحاسبة عنه ضريبياً، "عبء إثبات مزاوله الممول لنشاط معين، وقوعه على عاتق مصلحة الضرائب". (الطعن رقم 558 لسنة 58 ق جلسة 1996/1/1، والطعن رقم 581 لسنة 56 ق جلسة 1994/3/7)¹⁵⁷.

ويقع عبء إثبات عدم صحة البيانات الواردة في إقرار المكلف، على مأمور التقدير إذا رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية لعدم قناعته بها¹⁵⁸.

ولم ينص المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل على أن المكلف هو الذي يتحمل عبء الإثبات، وإنما يكون الإثبات على الخصم الذي تخالف طلباته قرار اللجنة، "إن المادة (54) من القانون رقم (14) لسنة 1939 التي كانت سارية وقت صدور الحكم المطعون فيه إذ خولت لمصلحة الضرائب وللممول الطعن في قرار لجنة التقدير أمام المحكمة الابتدائية نصت على أن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي تخالف طلباته قرار اللجنة، وهذه القاعدة تسري على الطعن في مرحلتيه الابتدائية والاستئنافية لأن رفع الاستئناف ينقل الدعوى إلى محكمة ثاني درجة بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنه -- (جلسة 1952/2/28 طعن رقم 188 سنة 19 ق)¹⁵⁹.

ويجب على مأمور التقدير، وفي سبيل إثبات مصدر الدخل الجديد للمكلف، أن يلتزم بمشروعية الدليل، بحيث لا يمس بالحريات التي نص عليها الدستور، وإلا تعرض تصرفه هذا للإبطال من قبل المحكمة المختصة، فحماية حق الخزينة لا يبرر الاعتداء على الحقوق والحريات العامة التي كفلها الدستور، "ربط الضريبة، التزام مصلحة الضرائب في سبيله بمشروعية الدليل.

¹⁵⁶ تمييز حقوق، رقم (84/245)، ص (743)، سنة 1984.

¹⁵⁷ مراد، عبد الفتاح: التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة، المرجع السابق، ص (303).

¹⁵⁸ انظر المادة (21/أ) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

¹⁵⁹ هرجة، مصطفى مجدي: قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (144).

وقوانين الضرائب لا تعفيها من هذا الالتزام. القول بغير ذلك مخالف للدستور". (الطعن رقم 1598 سنة 48 ق جلسة 1982/11/15)¹⁶⁰.

3- طرق الإثبات في المنازعات الضريبية

لم تتناول قوانين الضرائب جميعاً لأدلة الإثبات بل أوردت نصوصاً متفرقة، على أنه يمكن الرجوع إلى قوانين الإثبات التي حددت أدلة الإثبات، وتطبيق ما ورد بها في مجال التشريع الضريبي، واستبعاد ما يتعارض منها مع هذا القانون.

فالتشريع الضريبي جعل الأدلة الكتابية أهم طرق الإثبات، وأعطاه قوة في الإثبات تتقدم على غيرها من الطرق، وكما بينا سابقاً، فالصبغة الكتابية من أهم خصائص الإجراءات الضريبية.

كما أن طبيعة التشريع الضريبي منعت الأخذ بالشهادة واليمين، وهما من طرق الإثبات، وقضت باستبعادهما إلا فيما ندر، وسنقوم بتناول طرق الإثبات مبينين أهم الأحكام المتعلقة بها، وإلقاء الضوء على أثرها في المنازعات الضريبية، مستتيرين في ذلك بقرارات محكمة التمييز الأردنية.

أ. الأدلة الكتابية

تعتبر الأدلة الكتابية من أهم طرق الإثبات، وتصلح لإثبات جميع الوقائع سواء كانت وقائع مادية أو تصرفات قانونية، وأياً كانت قيمة الحق المراد إثباته.

وقد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الإثبات، وذلك بقصد توفير الحماية والضمان للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود، وتأتي أهمية الكتابة في الإثبات كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف وقبل قيام النزاع¹⁶¹.

¹⁶⁰ قرّة، فتيحة: موسوعة قضاء النقض في المنازعات التجارية والمدنية والبحرية والضرائب، في المدة من يناير

1980- يناير 1988، منشأة المعارف بالاسكندرية، الكتب القانونية، ص (191) .

¹⁶¹ درعاوي، داوود سليمان محمد: موقف القاضي من الأدلة المازمة في الإثبات، المرجع السابق، ص (43) .

وتنقسم الأدلة الكتابية إلى أدلة كتابية رسمية وهي ما يعرف بالسندات الرسمية، وأدلة كتابية غير رسمية أي السندات العرفية والسندات غير الموقع عليها¹⁶².

والسندات الرسمية هي التي ينظمها الموظفون، أو التي يقوم بالتصديق عليها موظف أو شخص مكلف بخدمة عامة، ويكون موضوعها يقع ضمن اختصاصه، ومتضمنة الشروط القانونية التي استلزمها القانون¹⁶³.

وبين القانون مدى قوة السندات الرسمية في الإثبات، واعتبرها حجة على الكافة بما دون فيها من أمور، ولا يجوز دحضها أو إثبات عكسها إلا عن طريق الطعن بالتزوير فقط¹⁶⁴.

أما السندات العرفية فهي التي تشتمل على توقيع من صدرت عنه أو خاتمه أو بصمته، أو التي لم يتوافر فيها أحد الشروط التي تطلبها القانون في السند الرسمي¹⁶⁵.

وتعتبر السندات العرفية حجة على من صدرت عنه (أي من قام بالتوقيع عليها) ، إلا إذا أنكر ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة، ولا يعتبر السند العرفي حجة على الغير إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت، وقد رتب القانون الحالات التي يكون فيها للسند العرفي تاريخ ثابت والتي منها، "يكون للسند العرفي تاريخ ثابت من يوم مصادقة كاتب العدل عليه، أو من يوم إثبات مضمونه في ورقة أخرى ثابتة التاريخ رسمياً، أو من يوم أن يؤشر عليه قاض أو موظف عام مختص"¹⁶⁶.

أما السندات غير الموقع عليها، وهي الدفاتر التجارية فقد نظم القانون لها أحكاماً خاصة منها:

- أنها لا تكون حجة على غير التجار، أي أن حجتها تنصرف فقط في مواجهة التجار.

¹⁶² انظر المادة (8)، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

¹⁶³ انظر المادة (9) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

¹⁶⁴ انظر المادة (11) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

¹⁶⁵ انظر المادة (15) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

¹⁶⁶ انظر المادة (16،18) من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

- تجيز البيانات الواردة في الدفاتر التجارية للقاضي اعتبارها أساساً لتوجيه اليمين المتممة لأحد الأطراف.

ولم يفرق القانون في حجية الدفاتر سواء كانت منتظمة أو غير منتظمة، إلا أنه لا يجوز تجزئة ما ورد في الدفاتر التجارية المنتظمة إلا إذا قدم الخصم دليلاً عكسياً يوجب تجزئتها.

وتعتبر الدفاتر التجارية في المنازعات الضريبية من بين الأدلة الكتابية الأكثر أهمية للبحث والتحري، وقضت محكمة التمييز الأردنية بتطبيق القواعد القانونية المبينة في القانون التجاري بخصوص الدفاتر التجارية ومدى اعتبارها منتظمة أو غير منتظمة، ومدى قوتها وإلزامها للإدارة الضريبية، فالدفاتر التجارية لا تكن ملزمة لمأمور التقدير إذا لم تكن منتظمة حسب قواعد القانون التجاري "---- يستفاد من نص المادة (34) من قانون ضريبة الدخل أن واضع القانون فيما يتعلق بحسابات الأرباح والمصروفات التي تقيد في الدفاتر التجارية أو يجب التقيد بالأحكام الواردة في قانون التجارة، ومنع إصدار تعليمات بهذا الشأن مخالفة لها. لهذا فإن لمأمور التقدير حسب قناعته الشخصية أن يأخذ أو لا يأخذ بالحسابات المبينة في الدفاتر التجارية، إذا لم تكن هذه الدفاتر منتظمة حسب القواعد المبينة في القانون التجاري، وذلك بقطع النظر عما إذا كانت قد صدرت تعليمات بهذا الشأن أم لم تصدر، إذ أن أية تعليمات يصدرها المدير يجب أن لا تتعارض مع القواعد المبينة في القانون التجاري حسب صراحة النص"¹⁶⁷.

وترى الباحثة أن قرار محكمة التمييز هذا يعني وبمفهوم المخالفة أن على الإدارة الضريبية أن تأخذ بالدفاتر التجارية للمكلف إذا كانت هذه الدفاتر متفقة مع القواعد المبينة في القانون التجاري، وفي حال عدم الأخذ بهذه الدفاتر يقع على الإدارة الضريبية عبء إثبات عدم صحة هذه الدفاتر.

¹⁶⁷ تمييز حقوق، رقم (77/176)، ص (1210)، سنة 1977.

الشهادة :

هي إخبار شخص أمام القضاء بواقعة حدثت أمامه من غيره ويترتب عليها حق لغيره¹⁶⁸، وعلى الرغم من أن الشهادة هي إحدى طرق الإثبات المنصوص عليها في قانون البينات، إلا أن الأصل أن يكون الإثبات للتصرفات القانونية بالكتابة، والاستثناء أن يكون الإثبات بالشهادة، كما أن الأدلة الكتابية تعتبر ملزمة للقاضي بعكس الشهادة التي تخضع لتقدير قاضي الموضوع، ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في وزنها للشهادة والأخذ بها من عدمه، " لا رقابة لمحكمة التمييز على قناعة محكمة الموضوع ما دام أن هذه القناعة مبنية على أسس سائغة ومقبولة تؤدي إليها البيانات الواردة بالدعوى" (تمييز حقوق - هيئة عامة رقم 88/792 من مجلة نقابة المحامين السنة السابعة والثلاثون العدد الرابع والخامس ص 674)¹⁶⁹.

وقد حدد قانون البينات المواد والحالات التي يجوز الإثبات فيها بالشهادة، ومنها المواد التجارية بغض النظر عن قيمتها، والمواد غير التجارية إذا كان الالتزام لا تزيد قيمته عن 200 دينار¹⁷⁰، ولا يجوز الإثبات بشهادة الشهود فيما يخالف أو يجاوز ما اشتمل عليه دليل كتابي، إذا كان المطلوب هو الباقي أو هو جزء من حق لا يجوز إثباته إلا بالكتابة¹⁷¹.

إلا أنه يجوز الإثبات بشهادة الشهود كاستثناء في الحالات التي يجب إثباتها بالكتابة في أحوال معينة، منها وجود مبدأ ثبوت بالكتابة، أو إذا وجد مانع مادي أو أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، أو إذا كان العرف والعادة لا يقضيان بتفريغ الالتزام بسند كتابي، أو إذا فقد الدائن سنده الكتابي بسبب لا يد له فيه، أو إذا طعن بالعقد بأنه ممنوع بمقتضى القانون أو مخالف للنظام العام أو الآداب، أو إذا طعن في العقد بأن الظروف التي أحاطت بتنظيمه قد شابها غش أو تدليس أو إكراه أو أي عيب آخر من عيوب الإرادة¹⁷².

¹⁶⁸ القضاة، مفلح عواد: البينات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (119).

¹⁶⁹ القضاة، مفلح عواد: البينات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (122).

¹⁷⁰ انظر المادة (1/68) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

¹⁷¹ انظر المادة (70) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) ، سنة 2001.

¹⁷² انظر المادة (1/71) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

إن الإذن لأحد الخصوم بإثبات الواقعة بشهادة الشهود يقتضي دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق في نفيها بذات الطريق¹⁷³.

وللمحكمة من تلقاء نفسها أن تأمر بالإثبات بشهادة الشهود في الأحوال التي يجيز القانون فيها الإثبات بالشهادة متى رأت في ذلك فائدة لإظهار الحقيقة¹⁷⁴.

إلا أن طبيعة المنازعات الضريبية وما تتطلبه من صبغة كتابية وسرية في المعلومات، قد دعت بعض الفقهاء إلى المطالبة باستبعاد الشهادة كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، مع اعترافهم أن قوانين الضريبة لم تحدد طرق الطعن ولم تستبعد شهادة الشهود.

ولا ترى الباحثة سبباً لاستبعاد الشهادة، من موضوع المنازعات الضريبية، وخصوصاً أن المشرع قد نظم الشهادة في قانون البيئات، ورتب لها أحكامها متداركاً ما ترتبه هذه الشهادة من آثار قد تكون غير صحيحة، خصوصاً في حالة شهادة الزور.

وترى أن الضمانات التي أحاطها المشرع في قانون البيئات لضمان نزاهة الشهادة وجعلها منتجة، تجعل حرمان المكلف من الاستعانة بالشهود كطريق من طرق الإثبات إجحافاً بحقه، بشرط أن يتم تقييد الشهادة وقصرها على الحالات التي لا يمكن إثباتها إلا عن طريق الشهادة، وذلك لأن موضوع الضرائب وطبيعته هما اللتان تؤديان إلى استبعاد الشهادة، فيجب تقييدها حتى لا تكون حقوق خزينة الدولة متوقفة على شهادة الشهود.

هذا بالإضافة إلى أن شهادة تاجر بحق تاجر آخر قد لا تكون دقيقة، وذلك لما يحكم العمل التجاري من خصوصية، وكذلك علاقة التجار فيما بينهم، أي حتى لا يضار المكلف من الشهادة، حيث أن تقدير نسبة الربح في بعض الأعمال التجارية بهدف الوصول إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة، تنفع فيه الشهادة وتكون منتجة، وإن تحديد نسبة الأرباح التجارية لنشاط معين الأقدر به هو من يعمل في نفس مجال النشاط، وهذا ما جعل المشرع يجيز الإثبات بالشهادة في المواد التجارية بدون قيد وبغض النظر عن قيمة الدعوى.

¹⁷³ انظر المادة (73)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطينية، رقم (4)، لسنة 2001.

¹⁷⁴ انظر المادة (1/80)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطينية، رقم (4)، لسنة 2001.

ولقد كانت أحكام محكمة التمييز الأردنية محقة عند الأخذ بالشهادة في المنازعات الضريبية، وذلك باستثناء شهادة مدير ضريبة الدخل، التي استبعدتها وقررت أنه لا يجوز الاستماع لشهادة مدير ضريبة الدخل، وذلك لأنه بحكم قاضي بدائي نظر المنازعة في أحد مراحلها" --- لا يقبل طلب سماع شهادة مدير الضريبة المميز ضده، لأنه بحكم القاضي البدائي الذي لا يجوز دعوته للمناقشة في حكم أصدره¹⁷⁵، فلا يجوز له إبداء الرأي في تلك المنازعة.

وإذا سلمنا بما أقر به القضاء لطبيعة التحقيقات التي يجريها أمور التقدير عند نظر الطعن الإداري واعتبارها تحقيقات قضائية، فإن استبعاد شهادة مدير ضريبة الدخل يتفق مع المبادئ العامة المنصوص عليها في القوانين كافة، بحيث يمتنع على القاضي الفصل في النزاع، بسبب نظره نفس النزاع في مرحلة سابقة أو إبداء الرأي فيه.

وبالإضافة إلى عدم قبول شهادة مدير ضريبة الدخل لأنه بحكم القاضي البدائي، فقد استبعدت محكمة التمييز وفي أحكامها أيضاً شهادة الشريك في الشركة المكلفة، وذلك إعمالاً لقواعد القانون المدني وللمبدأ الذي ينص على أنه لا يجوز أن يكون للشاهد في الدعوى مصلحة، والشريك هنا له مصلحة وهي تقليل قيمة الضريبة المستحقة، " لا تقبل شهادة أحد الشركاء في الشركة المكلفة لأن له في شهادته جلب مغنم ودفع مغرم وذلك عملاً بالمادة (80) من القانون المدني " ¹⁷⁶.

وينصرف هذا المبدأ على شهادة الشهود، إذا كان الشهود من الأقرباء فإن الحكم بقبول شهادة الأقرباء متوقف على مبدأ تحقيق الغنم ودفع الغرم، "استقر الاجتهاد على أن شهادة أقرباء المكلف تكون مقبولة قانوناً ما دام لم تدر مغنماً لهم ولا تدفع مغرمًا عنهم في الدعوى التي شهدوا بها"¹⁷⁷.

وتتمتع الشهادة بحجة إثبات أقوى إذا ما أيدت شهادة المكلف شهادة شخص آخر، مثل شهادة

¹⁷⁵ تمييز حقوق، رقم (64/38)، ص (563)، سنة 1964.

¹⁷⁶ تمييز حقوق، رقم (85/343)، ص (138)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

¹⁷⁷ تمييز حقوق، رقم (91/394)، ص (51)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

تاجر يعمل بنفس عمل المكلف، وتصبح شهادة المكلف والتاجر معاً بيئةً منتجةً وفعالةً حيث أنه لا يمكن لمحكمة الاستئناف أن تهمل هاتين الشهادتين، وعندها لا تصبح شهادة المكلف بيئةً فردية، " ---- إذا قدم المكلف شاهداً مع شهادته هو على النفقات من رسوم وضرائب وفوائد وأجور وغيرها فلا يمكن أن تكون بيئةً فرديةً على النفقات، وعلى المحكمة أن تصدر قرارها بالاستناد إلى الشهادتين بشأن هذه النفقات"¹⁷⁸.

هذا وقد قال البعض أنه لا يجوز إعمال الشهادة في موضوع ضريبة الدخل، لأن سرية المعلومات هي التي تحكم العمل التجاري، ولا يمكن لتاجر أن يشهد بنفسه على ربح تاجر آخر، لأن ذلك يتطلب أن يطلع الشاهد على مبيعات المكلف، وهذا ما يتنافى مع سرية المعلومات والمنافسة.

إلا أن محكمة التمييز قد ردت على هذا الادعاء بحكمها" إنه ليس من الضروري أن يطلع تاجر على مبيعات تاجر آخر كي تكون شهادته مقبولة على نسبة ربح زميله لغايات تقدير الضريبة، وإنما يكفي أن يشهد وهو تاجر بنفس الصنف أن نسبة الربح هي مبلغ معين"¹⁷⁹.

ب. القرائن:

القرينة هي ما يستنبطه المشرع أو القاضي من أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول، والاستنباط بالقرينة أي اعتبار دلالة الواقعة الثابتة على الواقعة غير الثابتة يكون في الصورة العادية من عمل القاضي، ولكن المشرع يتدخل أحياناً ليقوم بهذا الدور في بعض الوقائع، وتسمى القرينة في الصورة الأولى قرينة قضائية وفي الثانية قرينة قانونية¹⁸⁰.

فالقرائن القضائية هي التي لم ينص عليها القانون، ويستنبطها القاضي من ظروف ووقائع الدعوى ومستنداتها، بما له من سلطة تقديرية، ولا يجوز الإثبات بالقرائن القضائية إلا في

¹⁷⁸ تمييز حقوق، رقم (67/345)، ص (238)، سنة 1968.

¹⁷⁹ تمييز حقوق، رقم (72/328)، ص (75)، سنة 1973.

¹⁸⁰ القضاة، مفلح عواد: البيئات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (195).

الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود¹⁸¹، وللقاضي السلطة المطلقة في استنباط القرائن التي يعتمد عليها في تكوين عقيدته، ولا يخضع في ذلك لرقابة محكمة التمييز شريطة أن يكون استنباطه لهذه القرينة وتكوين اقتناعه بها سائغاً¹⁸².

أما القرائن القانونية فهي الاستنباط الذي يقوم به المشرع من واقعة ثابتة ومعروفة للدلالة على واقعة غير معروفة، بحيث يضمنها في نصوص القانون، وبهذا تختلف عن القرائن القضائية بأن القرائن القانونية هي من استنباط المشرع ويوردها في القانون، أما القرائن القضائية فهي من استنباط القاضي.

وتتمتع القرائن القانونية بقوة إثبات مطلقة، فهي قاعدة إثبات أكثر منها وسيلة إثبات فقط، وتعفي من تقرر لمصلحته من أية طريق أخرى من طرق الإثبات¹⁸³.

وقد أورد المشرع الضريبي بعض القرائن القانونية في قوانين الضرائب، والتي منها صورية الشركة التي تقوم بين الأصول والفروع حسب القانون المصري، وقضت محكمة النقض المصرية في حكم لها جاء فيه " الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض. وجوب ربط الضريبة باسم الأصل أو الزوج. م (41) ق (14) لسنة 1939 المعدل بالقانون (78) لسنة 1973 مؤداه قيام قرينة قانونية على صورية الشركة أياً كان الفرع بالغاً أو قاصراً علة ذلك. لصاحب الشأن إثبات عكسها". (الطعن رقم 1695 لسنة 50 ق جلسة 1986/4/25)¹⁸⁴.

وكذلك أورد المشرع الأردني ما يفيد اعتبار المعاملات التي تتم بين الأصول والفروع أنها معاملات وهمية ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة، "لما كان الاقتناع بأن الشركة وهمية أو غير وهمية هو تقدير للظروف المحيطة بالشركة ففي هذه الحالة يكفي أن يقرر مأمور التقدير بحسب

¹⁸¹ درعاوي، داود سليمان محمد: موقف القاضي من الأدلة الملزمة في الإثبات، المرجع السابق، ص (193).

¹⁸² القضاة، مفلح عواد: البيئات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (210).

¹⁸³ انظر المواد (106، 107، 108، 109)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

¹⁸⁴ قررة، فتيحة: موسوعة قضاء النقض الضريبي، المرجع السابق، ص (145).

قناعته الشخصية، ما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا، ولا يحتاج في ذلك لإقامة الدليل على ما توصل إليه، كما هو الشأن في حالة الادعاء بوجود مصدر دخل جديد¹⁸⁵.

وتنقسم القرائن القانونية إلى قرائن بسيطة كالتي تعرضنا لها، وأثرها أنها تغني من تقرررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى للإثبات، وتثقل عبء الإثبات من المدعي إلى المدعى عليه، ويجوز نقضها بالدليل العكسي ما لم يوجد نص في القانون يقضي بأنها قرينة قاطعة لا يجوز دحضها.

أي أن الأصل في القرائن القانونية أنها قرائن بسيطة، ولكن هناك قرائن قانونية قاطعة لا يمكن نقض دلالتها بإثبات العكس، والتي منها قوة الأمر المقضي، ومؤداها أن الأحكام التي حازت الدرجة القطعية تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة. وتوافر القرينة القانونية سواء البسيطة أو القاطعة لمصلحة أحد الخصمين يؤدي إلى إلزام القاضي بالأخذ بها، وليست متوقفة على قناعة القاضي، ولا يملك سلطة تقديرية في وزنها والأخذ بها كما الشأن بالنسبة للقرائن القضائية¹⁸⁶.

ج. الإقرار:

يعتبر الإقرار أحد طرق الإثبات التي نصت عليها قوانين البينات، والإقرار هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر بحيث لا يكون القصد هو إنشاء الحق في ذمته¹⁸⁷.

وللإقرار أهمية خاصة في الإثبات في المنازعات الضريبية، خاصة أن القوانين الضريبية أولته اهتماماً كبيراً حينما جعلت إحدى طرق التقدير تتم بناءً على الإقرار المقدم من المكلف، ولقد أوجب المشرع الضريبي على المكلف في بعض الحالات التي حددها في القانون أن يتقدم بكشف تقدير ذاتي.

¹⁸⁵ تمييز حقوق، رقم (77/334)، ص (324) سنة 1978.

¹⁸⁶ القضاة، مفلح عواد: البينات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (199).

¹⁸⁷ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (466).

" يجب على كل شخص لم يتسلم الإشعار المذكور بالفقرة السابقة من هذه المادة، وكان دخله من المصادر الواردة في المادة الخامسة من هذا القانون يزيد على مجموع التتزيلات والإعفاءات المنصوص عنها في المواد (8 و9 و10 و11 و14) عليه أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر حزيران من كل سنة إلى مكتب مأمور تقدير ضريبة الدخل كشفاً ينطوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه"¹⁸⁸.

ولقد أورد المشرع الفلسطيني وفي مشروع قانون ضريبة الدخل أحكاماً تتعلق بتكليف بعض فئات المكلفين بتقديم إقرارات عن دخلهم، "يطلب من المكلفين من الفئات التالية أن يتقدموا بإقرار ضريبي:

- كل شخص طبيعي له منشأة أعمال أو مشارك في شركة عادية أو توصية يزيد رأس مالها عن 10000 دينار.
 - كل شخص طبيعي يمارس نشاطاً مهنيًا أو حرفة يعمل بصورة مستقلة، ويزيد دخله عن 10,000 دينار.
 - شركات المساهمة العامة والخاصة مهما كان رأسمالها.
 - الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على الراتب وما في حكمه ويرغب في الاستفادة من إعفاءات نص عليها القانون مثل إعفاء الإيجارات وتكلفة المرض وتكلفة التعليم"¹⁸⁹.
- والمشرع الضريبي الأردني اعتمد على الإقرار الذاتي¹⁹⁰، وأولاه أهمية كبيرة ورتب له أحكاماً، واعتبر الإقرار وبعد مرور عام على تقديمه، بدون قيام مأمور التقدير بفحصه ومراجعته وإرسال مذكرة خطية بذلك أنه موافق عليه، ويتم التقدير بناءً عليه"¹⁹¹.

¹⁸⁸ المادة (2/35)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

¹⁸⁹ المادة (18)، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

¹⁹⁰ المادة (26) من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57)، لسنة 1985.

وحددت القوانين الضريبية الفترة التي يجب فيها على المكلف تقديم الإقرار الضريبي، ورتبت جزاءات على عدم تقديمه خلال هذه الفترة المحددة، بالإضافة إلى تعريضه للتقدير الجزافي من قبل مأمور التقدير وهذا يعود لما للإقرار من فوائد، منها ضمان تحصيل دين الضريبة وفي الوقت المناسب، وتخفيف الضغط على الإدارة الضريبية، وحسن سير العدالة الضريبية، لأن الإقرار يتقدم به المكلف وهو بطبيعة الحال يجب أن يكون الأكثر دقة على عكس واقع المكلف الحقيقي وليس المفترض.

وتتبع أهمية الإقرار الضريبي من جوانب عدة منها:

- أن الإقرار الضريبي هو اعتراف المكلف بحقيقة دخله ومصادر هذا الدخل، وبما أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل الحقيقي وليس على الدخل المفترض، فالمكلف الأقدر على تحديد هذا الدخل.
- إن الإقرار الضريبي باعتباره اعتراف المكلف بحجم دخله ومصادر هذا الدخل فهو ملزم له لا يجوز الرجوع عنه.
- يؤدي تقديم الإقرار إلى توفير الوقت والجهد على الإدارة الضريبية في ربطها للضريبة. ولأهمية هذا الإقرار فإنه يجب معرفة قوة هذا الإقرار القانوني، ومدى كونه ملزماً للمكلف أولاً بحيث هل يجوز له أن يعدل عن هذا الإقرار أو يصححه، ومدى إلزام هذا الإقرار لمأمور التقدير.
- وبالرغم من أن المشرع الضريبي لم يلزم مأمور التقدير بقبول إقرار المكلف، بل أجاز له قبوله كما هو وتقدير الضريبة بناءً على ما جاء فيه، أو قبول الإقرار مع إجراء بعض التعديلات عليه، أو رفض الإقرار وربط الضريبة بطريق التقدير الإداري (التقدير الجزافي)¹⁹².
- إلا أن الثابت في موضوع الضرائب أن الإقرار الضريبي المقدم من المكلف لدائرة الضريبة

¹⁹¹ المادة (29/د) ، من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) ، لسنة 1985
¹⁹² أنظر المادة (21) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

يعتبر ملزماً للمكلف، فلا يجوز له العدول عن هذا الإقرار أو الطعن فيه إدارياً أو قضائياً إذا تم ربط الضريبة بناءً على هذا الإقرار بدون إجراء أي تعديل عليه من قبل مأمور التقدير، " إقرار المكلف أمام مأمور التقدير ملزم له "193، " يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم، عملاً بالمادة (50) من قانون البيئات"194.

كما انه لا يجوز للمكلف الطعن بقرار مأمور التقدير القاضي بتعديل الإقرار وموافقة المكلف على هذا التعديل " لا يجوز تقبل الطعن في الأحكام الصادرة بناء على اتفاق الخصوم "195.

ولكن السؤال الذي يثار: هل يجوز للمكلف العدول عن إقراره أو تصحيحه؟ ردت على ذلك محكمة التمييز الأردنية ببيان حجية هذا الإقرار، وإلزامه للمكلف، وأسبغت على هذا الإقرار صفة الإقرار القضائي " يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب لحكم عملاً للمادة (50) من قانون البيئات"196.

وترى الباحثة أنه وبما أن تقدير الضريبة يجب أن يستند على الحقيقة والواقع، وليس على المفترض فيحق للمكلف العدول عنه قبل صدور قرار التقدير، بغض النظر عن سبب العدول هذا، حتى لو كان متعلقاً بمسألة موضوعية كتقدير الأرباح، إذا اقتنع مأمور التقدير بذلك، ويجوز للمكلف العدول عن إقراره أو عن التعديل الذي قبله إذا كان هذا العدول بسبب خطأ قانوني، فالاتفاق المشوب بخطأ قانوني لا يصلح أساساً لفرض الضريبة.

والإقرار يشمل أيضاً الاتفاق الذي حدث بين المكلف ومأمور التقدير أثناء قيام مأمور التقدير بتعديل إقرار المكلف.

¹⁹³ تمييز حقوق، رقم (96/798)، ص (3765)، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1996.

¹⁹⁴ تمييز حقوق، رقم (86/410)، ص (231)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986.

¹⁹⁵ المادة (191)، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية، رقم (2) لسنة 2001.

¹⁹⁶ تمييز حقوق، رقم (86/410) ص (331)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

ولقد أعطى القانون الضريبي حماية للإقرار كبينة قاطعة، بأن ألزم مأمور التقدير وفي حال قيامه بتعديل الإقرار المستند إلى الحسابات المنتظمة، بحجة عدم صحة البيانات الواردة فيه، إثبات عدم صحة هذه البيانات، ومثال ذلك مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فبالرغم من أنه أعطى مأمور التقدير الصلاحية في قبول الإقرار أو رفضه، إلا أنه في حال ما إذا قام مأمور التقدير برفض الإقرار أو تعديله، فعليه يقع عبء إثبات ذلك.

ولقد كان المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل مصيباً عندما أعطى الإقرار المقدم من المكلف حماية وقوة، فهو بالإضافة إلى كونه ملزماً للمكلف، فهو أيضاً ملزم لمأمور التقدير بحيث إذا رفض مأمور التقدير الإقرار أو قام بتعديله، فإنه يجب عليه أن يثبت عدم صحة هذا الإقرار.

ولا يكفي رفض الإقرار بحجة أن قناعته ودرأيته تبينان له أن الإقرار غير صحيح، وإنما يجب عليه أن يثبت عدم صحة الإقرار، " لمأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية إذا توافرت لديه أو له بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاته وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات"¹⁹⁷، وهذا الشرط المقيد لصلاحيات مأمور التقدير في المادة سالفة الذكر لا نجد له حكماً مشابهاً في قانون رقم (25) لسنة 1964، وقد كان المشرع مصيباً في ذلك حمايةً للمكلف من تحسف مأمور التقدير.

هـ اليمين:

تنقسم اليمين إلى يمين حاسمة، ويمين متممة، واليمين الحاسمة هي التي يوجهها أحد الخصوم إلى خصمه في المسائل المتنازع عليها أو في أية مسألة منها ليحسم نزاعاً قائماً¹⁹⁸.

أما اليمين المتممة فهي التي توجهها المحكمة من تلقاء نفسها لأي من الخصمين، لتبني على ذلك حكمها في موضوع الدعوى أو قيمة ما تحكم به¹⁹⁹.

¹⁹⁷ المادة (21/أ)، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

¹⁹⁸ انظر المادة (131)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

وقد نظم قانون البيئات الفلسطيني اليمين وأحكامها وقوتها في الإثبات، وما يهمني التعرض إليه في هذا البحث من أحكام تتعلق باليمين ما يلي:

1- يجوز لكل من الخصمين في أية حالة كانت عليها الدعوى أن يوجه اليمين الحاسمة إلى خصمه، أي أنها غير محصورة بفترة معينة أو مرحلة معينة من مراحل نظر الدعوى.

2- يجوز للمحكمة أن تمنع توجيه اليمين إذا كان الخصم متعسفاً في توجيهها.

3- يجوز لمن وجهت إليه اليمين الحاسمة أن يردها على خصمه²⁰⁰.

4- لا يجوز توجيه اليمين الحاسمة في واقعة مخالفة للنظام العام أو الآداب²⁰¹.

5- لا يجوز التوكيل في تأدية اليمين²⁰².

6- يترتب على توجيه اليمين الحاسمة التنازل عما عداها من البيئات بالنسبة للواقعة المتعلقة بها²⁰³.

7- لا يجوز للخصم أن يثبت كذب اليمين بعد أن يؤديها الخصم الذي وجهت إليه أو ردت عليه، على أنه إذا ثبت كذب اليمين بحكم جزائي، فإن للخصم الذي أصابه ضرر منها أن يطالب بالتعويض.

8- كل من وجهت إليه اليمين الحاسمة فحلفها، حكم لصالحه، أما إذا نكل عنها دون أن يردها على خصمه، خسر دعواه في الواقعة المتعلقة بها، وكذلك من ردت عليه اليمين فنكل عنها²⁰⁴.

¹⁹⁹ انظر المادة (146) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

²⁰⁰ انظر المادة (132) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

²⁰¹ انظر المادة (133) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

²⁰² انظر المادة (137) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

²⁰³ انظر المادة (144) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

²⁰⁴ انظر المادة (145) ، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

وبالنظر إلى الأحكام التي وضعها القانون لتنظيم توجيه اليمين بنوعها سواء الحاسمة أو المتممة والآثار المترتبة عليها، وخاصة فيما يتعلق بجواز رد اليمين ممن وجهت إليه، إلى من وجهها، فهذا الحكم لا يتناسب مع طبيعة أطراف الدعوى الضريبية باعتبار أحد أطرافها هي الدولة التي تقضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها، فالنظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة سواء أكانت يميناً متممة أم يميناً حاسمة.

كما أن الاعتراف للدولة بتوجيه اليمين إلى المكلف من شأنه التسليم للمكلف بإمكانية نقل عبء الإثبات الذي وضعه القانون على عاتقه، خاصة أن قواعد الإثبات في القانون الضريبي تعد من النظام العام²⁰⁵.

و. الخبرة:

للمحكمة عند الاقتضاء أن تحكم بنذب خبير واحد أو أكثر للاستشارة برأيهم في المسائل التي يستلزمها للفصل في الدعوى رأي خبير²⁰⁶.

ونظمت قوانين الإثبات موضوع الخبرة ووضعت لها أحكاماً متعلقة بتنظيم عمل الخبير، والمدة التي يجب فيها إنجاز مهمته والمسائل التي يقوم بإبداء الرأي فيها، وما قد يتعرض له من رد من قبل أحد الخصوم، وعلى ماذا يجب أن يشتمل محضر أعمال الخبير، وكيفية التقرير الذي يقدمه، وجواز قيام المحكمة بمناقشة الخبير في تقريره.

وأجاز القانون للمحكمة أن تعيد المهمة للخبير ليتدارك ما تبينته من وجوه الخطأ أو النقص في عمله أو تقريره، كما أنه يجوز للمحكمة أن تعهد بالمهمة إلى خبير آخر أو أكثر²⁰⁷.

ورأي الخبير لا يقيد المحكمة ولكنها تستأنس به، وإذا حكمت خلافاً لرأي الخبير عليها بيان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه²⁰⁸.

²⁰⁵ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (424).

²⁰⁶ انظر المادة (156)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

²⁰⁷ انظر المادة (148)، من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

وإن الأمور الضرائبية تحتاج إلى خبرة في العمل المحاسبي والبيانات المالية، لذلك فإن حسم النزاعات المتعلقة بموضوع الضرائب قد يكون متوقفاً على شهادة الخبرة، وعادة ما يكون الخبير مدقق حسابات.

وبعد الإطلاع على مواد القانون رقم (25) لسنة 1964 لا نجد في مواده ذكراً لمسألة الخبير المعين من قبل المحكمة، وعادةً تتم الاستعانة بخبير من قبل المحكمة إما بناء على طلب المكلف أو بناء على قرار المحكمة بذلك إذا رأت حاجة للاستعانة برأي الخبير في واقعة معينة أثناء نظرها للنزاع الضريبي.

ولا تملك المحكمة استبعاد الخبرة نهائياً أثناء إصدارها الحكم، وإنما إذا رأت أن تقرير الخبرة غير مستوفٍ فلها أن تطلب من الخبير أن يكمله أو أن تعهد إلى خبير آخر لإبداء رأيه، "إذا رأت المحكمة وجوب تدقيق دفاتر المكلف بمعرفة أحد الخبراء من مدققي الحسابات وانتخبت أحد الخبراء وقدم تقريره، فلا يحق لها أن تعتبر المكلف عاجزاً عن إثبات ادعاءاته لمجرد أن المحكمة وجدت نواقص في تقرير الخبير، وقد كان عليها إما أن تعيد التقرير إلى الخبير ليعيد النظر فيه على ضوء إرشاداتها أو أن تنتخب خبيراً آخر"²⁰⁹.

وينطبق على الخبرة كبينة ما ينطبق على بقية البيانات من حق المحكمة في وزنها، واعتماد ما تراه مناسباً واستبعاد ما لا تقنع فيه، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك، "إذا طلب المكلف تدقيق حساباته بمعرفة خبير ليثبت ما ورد في أسباب استئنافه ولم تقنع المحكمة بما أورده الخبير فإن أمر القناعة بالبينة متروك لها، وهي غير مكلفة قانوناً بأن تذكر أسباب عدم قناعتها، لا محل للقول بأنه كان على المحكمة أن تطلب إلى الخبير إكمال أي نقص أو توضيح ما غمض في تقريره طالما أنها قالت في قرارها بأنها لا تقنع بما ورد في التقرير جملةً وتفصيلاً--"²¹⁰.

²⁰⁸ انظر المادة (185)، من قانون البيانات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) لسنة 2001.

²⁰⁹ تمييز حقوق، رقم (73/200)، ص (232)، سنة 1973

²¹⁰ تمييز حقوق، رقم (73/57)، ص (425)، سنة 1973.

إن قرار محكمة التمييز الأردنية هذا به إجحاف بحق المكلف، وكان الأجدر بها أن تقضي بأن على المحكمة أن تعهد بالملف إلى خبير آخر أو أن تطلب من الخبير نفسه إعادة تقريره حسبما تراه من إرشادات.

ولقد تداركت محكمة التمييز الأردنية قرارها ذلك وعالجت ما فيه من حرمان للمكلف من وسيلة إثبات قانونية، حيث جاء في قرار لها " تعتبر البيئة المحاسبية بيئة صالحة للحكم إذا توافرت شروطها بالخبير، واعتمدت على تدقيق سليم للدفاتر والأوراق التجارية للمكلفة فإذا لم تقتنع المحكمة بصحتها فلها أن تقرر إعادة التقرير إلى الخبير لاستكمالته أو تعهد بالمهمة إلى خبير آخر قياساً على أحكام الفقرة (4) من المادة (164) من قانون أصول المحاكمات المدنية، إلا أنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً لما في ذلك من حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات"²¹¹.

وتستخلص الباحثة من الأحكام التي صدرت عن محكمة التمييز، أن الخبرة تعتبر منتجة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية، وأنه إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير، واعتمد هذا الخبير على أسس سليمة فإن محكمة الاستئناف تتجه إلى الأخذ بالخبرة، وإذا لم تقنع بهذا التقرير، فلها أن تطلب من الخبير استكمال تقريره، أو أن تعهد لخبير آخر بالملف لإيفاد رأيه وتقديم تقرير بخبرته، ولكنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً، وذلك لأن في هذا الاستبعاد حرمان للخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات مما يؤدي إلى إجحاف بحقه.

والملاحظ بموضوع الخبرة، أن أحكام محكمة التمييز الأردنية، قد اختلفت بشأن الخبرة ومدى الصلاحية التي تتمتع بها المحكمة للأخذ بها أو استبعادها، لذلك فالرأي عندي أنه يجب على محكمة الاستئناف أن تأخذ بتقرير الخبرة طالما توافرت فيه الشروط المطلوبة، واستندت على الأسس السليمة، وإذا وجدت أن هناك أمراً غير واضح فعليها أن تطلب من الخبير أن يوضح اللبس الذي يعتلي تقريره، وإعطائه مهلة لإزالة هذا اللبس إذا تطلب الأمر ذلك، أو أن تعهد بالمهمة إلى خبير آخر.

²¹¹ تمييز حقوق، رقم (87/935)، ص (991)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

ز. المعاينة:

يعد الانتقال للمعاينة من إجراءات التحقيق التي يجوز لمحكمة الموضوع أن تأمر بها، إذا رأت أن هذا الانتقال مجدٍ في حل النزاع²¹²، ويقصد بالمعاينة مشاهدة المحكمة نفسها محل النزاع للتحقق من صحة الأوصاف التي يدعيها صاحب الشأن²¹³.

وبالرغم من أن قانون البيئات الفلسطينية نص على اعتبار المعاينة وسيلة من وسائل الإثبات إلا أنه أغفل تنظيم إجراءاتها.

وتخضع المعاينة للقواعد العامة المقررة قانوناً في دعاوى المدنية أو الإدارية، والأصل أن المعاينة اختيارية ما لم تكن هي الوسيلة الوحيدة للمكلف لإثبات دعواه، فحينئذ يتعين على المحكمة اجابته إليها، والانتقال إلى دائرة الضريبة للإطلاع على ملف المكلف²¹⁴.

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية أنه إذا كان الثابت أن الطاعن ركن إلى ملف الضرائب للتدليل على ما بذله من جهد في سبيل أداء مهمته، وعاب على تقرير الخبير المقدم قصوره في البحث بسبب عدم الإطلاع على الملف المذكور، وكان هذا الإطلاع هو وسيلة الطاعن الوحيدة لإثبات دعواه، فقد كان على المحكمة الانتقال إلى مصلحة الضرائب والإطلاع على الملف المشار إليه، وإذا هي لم تقم بهذا الإجراء، فإن ذلك منها يكون مصادرة للطاعن في وسيلته الوحيدة في الإثبات التي هي حق له مما لا يسوغ معه قانوناً حرمانه منها، لما كان ذلك فإن الحكم المطعون فيه يكون قد عابه قصور يستوجب نقضه، (نقض 1978/6/27 س 29 ص 561)²¹⁵.

وتعتبر المعاينة- كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية- نادرة الحدوث على أرض الواقع.

²¹² بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (521).

²¹³ القضاة، مفلح عواد: البيئات في المواد المدنية والتجارية، المرجع السابق، ص (235).

²¹⁴ محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، المرجع السابق، ص (812).

²¹⁵ بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص (522).

الفصل الثاني

التطبيقات القضائية في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول

محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

تبين لنا في الفصل الأول أن التشريعات الضريبية، قد منحت المكلف الحق في الطعن القضائي، إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة، وله أن يستأنف ذلك القرار إلى المحكمة المختصة، إلا أن التشريعات الضريبية اختلفت في تحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، ومن يحق له الاستئناف والحالات التي يجوز استئنافها ومراحل الطعن القضائي.

وسنقوم في هذا المبحث بتناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، وذلك استناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964، باعتباره القانون الساري المفعول في أراضي الضفة الفلسطينية، وسنبين السند القانوني لتشكيلها، ومتى شكلت، ومتى بدأت فعلياً بممارسة اختصاصاتها، ومكان انعقادها، وأيضاً كيفية تشكيلها واختصاصاتها.

وسنتناول الحالات التي يجوز استئنافها والحالات التي لا يجوز استئنافها، وصلاحيات هذه المحكمة، وسنتطرق أيضاً إلى إجراءات الاستئناف، المتبعة أمام هذه المحكمة، من حيث الشروط الواجب توافرها في صحيفة الدعوى ومدة الطعن، ورسوم الاستئناف ومن يحق له الاستئناف إلى غير ذلك من أمور.

وفي المطلب الأخير من هذا المبحث سنتناول مرحلة التمييز بشيء من التفصيل، وإلقاء الضوء على الأحكام المتعلقة بها.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية والسند القانوني لتشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

يتوقف تحديد الطبيعة القانونية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على طبيعة المنازعات الضريبية، وبيننا فيما سبق كيف انقسم الفقهاء في تحديد طبيعة هذه المنازعات إلى ثلاثة اتجاهات، اتجه يرى أن هذه المنازعة هي منازعة إدارية، تدور حول ربط الضريبة الذي يصدر عن جهة الإدارة الضريبية، وبذلك ينعقد الاختصاص بنظرها للمحاكم الإدارية، واتجاه ثانٍ يرى أن المنازعة الضريبية هي منازعة مدنية، لأن أحد أطرافها هو المكلف الذي شرع الطعن القضائي لحماية مصلحته من تعسف الإدارة الضريبية، فالأجدى تحقيقاً لهذا الهدف تطبيق القانون المدني على هذه المنازعات، لأنه القانون العام الذي استقرت مبادئه باعتباره الشريعة العامة للتقاضي، والأكثر ضماناً للمكلف من القانون الإداري، لذا فإن الاختصاص بنظر هذه المنازعات يجب أن يكون للمحاكم العادية النظامية، واتجاه ثالث نادى بأن المنازعة الضريبية لها طبيعة خاصة مستقلة مستمدة من استقلال القانون الضريبي نفسه تخرجها عن المنازعات الإدارية أو المنازعات المدنية، لذلك فيجب أن يكون الاختصاص بنظر هذه المنازعات لمحاكم خاصة مستقلة بالمنازعات الضريبية.

وجدير بالملاحظة أن فكرة استقلال القانون الضريبي ليست فكرة دستورية يأخذ بها الشارع، أو فكرة فرضها القضاء، وإنما هي من الأفكار التي طورها الفقه²¹⁶.

وقد حسم المشرع هذا الخلاف²¹⁷، ومنح الاختصاص بنظر النزاعات الخاصة بضريبة الدخل، لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي محكمة خاصة، وبذلك يكون قد تبنى الاتجاه الذي دعا إلى جعل الاختصاص لمحكمة خاصة مستقلة، " مع مراعاة ما ورد في الفقرة الثانية من هذه المادة تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل)²¹⁸، وتجب

²¹⁶ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص (29).

²¹⁷ قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

²¹⁸ المادة (57) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964.

الإشارة هنا أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي محكمة خاصة تنشأ لغرض النظر في النزاعات الضريبية.

ويطرح السؤال هنا حول تعريف هذه المحكمة، وهل هي محكمة نظامية أو إدارية خاصة؟ حيث أنها تجمع بين خصائص المحكمة النظامية كمحكمة قضاتها من القضاة النظاميين، وأحكامها تخضع للطعن لدى محكمة التمييز، وتطبق قدر الامكان أصول المحاكمات الحرفوقية، وبالمقابل لها خصائص المحكمة الخاصة، فالدعاوى ترفع مباشرة لها بدون مرورها بمحكمة الصلح مثلاً.

وفي الحقيقة أن المشرع الضريبي قصد وجود طرف ثالث بين المكلف ومأمور الضريبة، للحكم في المنازعات الضريبية، وبالتالي يجب الافتراض أنها محاكم قضائية، أعطيت صفة خاصة لغرض خصوصية نوع القضايا المطروحة أمامها²¹⁹.

وترى الباحثة أن المشرع كان موفقاً عندما نص على إنشاء محكمة خاصة، لأن إنشاء مثل هذه المحكمة يحقق مصالح كثيرة تعود على كل من المكلف والإدارة الضريبية بالفوائد التالية:

أولاً: سرعة البت في المنازعات الضريبية، لأن المحكمة لا تنظر إلا في نوع خاص من القضايا، ألا وهي قضايا ضريبة الدخل²²⁰ التي يتوقف عليها حق الخزينة العامة في تحصيل مبلغ الضريبة المختلف عليه، كما أنه يضمن سرعة استقرار مراكز المكلفين المالية، حيث أن وجود محكمة متخصصة فقط بنظر المنازعات الضريبية يؤدي إلى تحقيق هذه السرعة مهما كان حجم هذه المنازعات وعددها، على عكس ما لو كان الاختصاص للمحاكم النظامية، لأن حجم العمل لدى المحاكم النظامية سيكون أكبر بكثير وذلك بسبب اختصاصاتها بنظر المنازعات المدنية الأخرى المتعددة، مما سيؤدي إلى إهدار مبدأ سرعة التقاضي في المنازعات الضريبية، والذي هو مطلب لصالح الخزينة العامة قبل أن يكون لصالح المكلف، وخصوصاً في الحالات التي يتوقف فيها تحصيل الضريبة المختلف عليها على صدور حكم من المحكمة.

فبالقاء نظرة سريعة على القضايا التي تنظرها المحاكم النظامية، يتبين لنا الكم الهائل من

²¹⁹ جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (242).

²²⁰ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الثاني، المرجع السابق، ص (29).

القضايا التي يتم عرضها يومياً على تلك المحاكم، مما يؤدي إلى إبقاء هذه القضايا مطروحة أمامها لمدد زمنية طويلة قد تستغرق سنوات، وهذا يتنافى مع مبدأ السرعة الذي يجب أن تتسم به إجراءات التقاضي الضريبي، فبالرغم من وجود محكمة خاصة بنظر المنازعات الضريبية تبقى هذه القضايا لفترة ليست بالقصيرة، فماذا سيكون الحال لو كان الاختصاص للمحاكم العادية؟!.

وثانياً: إن خاصية المنازعات الضريبية تحتاج إلى نوع من المعرفة والخبرة القانونية المتخصصة في الأمور المالية والمحاسبية، وهذا ما يتجه إليه القضاء الحديث من الدعوة إلى تخصص القضاة أنفسهم في الأمور المالية والمحاسبية، وإن هذه الخبرة تتكون لدى القضاة مع الوقت، ونتيجة للاستمرار والاستقرار.

والتخصص في نوع معين من المنازعات يؤدي إلى فوائد جمة، منها تخفيف العبء على القضاة حيث لا يكون ملقى على عاتق القاضي الإلمام بكل القوانين المطبقة حتى يمكنه الفصل في المنازعات المختلفة التي تعرض عليه، ويكفيه الإلمام بنوع واحد من المنازعات التي تفتح له المجال للإبداع والإطلاع على آخر المستجدات القانونية التي تطرأ على هذا النوع منها، والنصوص القانونية التي تحكم موضوع النزاع المتخصص فيه، مما يؤدي إلى الانسجام في الأحكام التي تصدر بصدد المنازعات التي تكون من طبيعة واحدة، وتحقيق عدالة أكبر، وعدم قيام تناقض بين أحكام المحاكم الذي ينتج عنه إهدار العدالة في بعض الأحيان.

ولنظرنا إلى طبيعة المنازعة الضريبية نجد أنها من أكثر المنازعات التي تتطلب التخصص، حيث أنها تتعلق بأمور فنية محاسبية، لذلك يتوجب على القاضي الضريبي أن يكون على درجة مقبولة من معرفة المبادئ المحاسبية، وكيفية مسك الحسابات وإعداد الميزانيات ومبادئ علم الاقتصاد، ولأنه لا يمكن فصل هذه الأمور عن المنازعة الضريبية نفسها، فيجب أن يمتلك القاضي الذي ينظر المنازعات الضريبية المؤهل العلمي المحاسبي بالإضافة إلى علم القانون،

كما أن تخصص القاضي في المواد الضريبية سيمكنه من الاحاطة بتفاصيل المنازعات الضريبية التي أصبحت تؤثر على النشاط الاقتصادي وتعوق تقدمه²²¹.

والسند القانوني لتشكيل مثل هذه المحاكم وغيرها من المحاكم الخاصة هو ما نص عليه الدستور الأردني " تمارس المحاكم النظامية في المملكة الأردنية الهاشمية حق القضاء على جميع الأشخاص في جميع المواد المدنية والجزائية بما في ذلك الدعاوى التي تقيمها الحكومة أو تقام عليها باستثناء المواد التي قد يفوض فيها حق القضاء إلى محاكم خاصة بموجب أحكام هذا الدستور، أو أي قانون آخر نافذ المفعول"²²²، أي أن الدستور الأردني قد استثنى من اختصاص المحاكم النظامية الدعاوى التي تجعل نصوص قوانينها الاختصاص لمحكمة خاصة، وهذا ما توافر في مواد قانون ضريبة الدخل.

وتعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل جزءاً من السلطة القضائية، وضمن وزارة العدل، ويتمتع قضاتها بما يتمتع به أعضاء السلطة القضائية من استقلال، ويسري على قضاتها ما يسري على القضاة النظاميين من أحكام، ويخضعون للتشكيلات القضائية الخاصة بالقضاة النظاميين، وتتعد برئاسة قاضٍ لا تقل درجته عن الثانية، وعضوية قاضيين لا تقل درجتهم عن الرابعة، وتعد جلساتها في عمان أو القدس حسبما تراه مناسباً، وتمارس عملها وفق أحكام قانون الضريبة والأنظمة ذات العلاقة²²³، وقد باشرت أعمالها فعلياً بتاريخ 1965/5/16، وقبل هذا التاريخ كانت تستأنف قرارات تقدير ضريبة الدخل أو إعادة النظر في التقدير إلى محكمة الاستئناف العادية²²⁴، استناداً إلى القانون السابق²²⁵.

وقد نص القانون رقم (25) لسنة 1964 على أن يظل هذا الاختصاص منعقداً لمحكمة الاستئناف النظامية حتى يتم إنشاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على أرض الواقع

²²¹ سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، المرجع السابق، ص (238).

²²² المادة (102) من الدستور الأردني.

²²³ الرفاعي، خليل محمود: المحاسبة الضريبية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998، ص (148).

²²⁴ خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي، المرجع السابق، ص (431).

²²⁵ قانون ضريبة الدخل، رقم (12) ، لسنة 1954.

ومباشرتها عملها، وعندها يتم تحويل كافة القضايا المنظورة أمام محكمة الاستئناف النظامية إلى هذه المحكمة.

وكتحصيل حاصل فإن المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل في الضفة الفلسطينية، هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استناداً إلى أن قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 هو الذي كان مطبقاً على الضفة الغربية قبل الاحتلال، وظل هذا الاختصاص منعقداً لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حتى تم إلغاء هذه المحكمة بموجب الأوامر العسكرية الإسرائيلية، وتحويل هذا الاختصاص إلى لجنة الاعتراضات كما ذكر آنفاً.

وبقدوم السلطة (عبر اتفاقية أوسلو) فإن السند القانوني لعودة الاختصاص إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، هو القرار الرئاسي الذي ينص على عودة العمل بالقوانين التي كانت مطبقة وسارية المفعول قبل عام 1967، إلى حين صدور تشريعات فلسطينية تلغيها، والإبقاء على المحاكم كما كانت عليه، هذا بالإضافة إلى القرار الرئاسي الخاص²²⁶ بعودة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وممارسة عملها، والذي ينص على أنه "عملاً بأحكام المادة (57) من القانون رقم (5) لسنة 1964 المعمول به بالضفة الغربية بشأن ضريبة الدخل تشكل محكمة خاصة تسمى "محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل" يكون مقرها مدينة رام الله."

²²⁶ القرار الرئاسي، رقم (106)، الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، بتاريخ 1997/3/1.

المطلب الثاني

صلاحيات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

الاستئناف هو أول طرق الطعن القضائي على قرار المقدر أو الموظف المفوض عن وزير المالية²²⁷، وتختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في النظر في جميع المنازعات المتعلقة بربط ضريبة الدخل، والتي أجاز القانون للمكلف اللجوء فيها إلى المحكمة، ولم يحدد القانون قيمة النزاع في المرحلة الإستئنافية، ومن أجل تحقيق الهدف المرجو من هذا المبحث ترى الباحثة أن تقسم هذه الصلاحيات إلى قسمين، صلاحيات تتعلق بتحديد قيمة الضريبة المستحقة، وصلاحيات أثناء نظر الدعوى كوزن البيّنات والأخذ بها، ثم سنتناول القيود الواردة في القانون المتعلقة ببعض صلاحيات محكمة الاستئناف.

1. صلاحيات المحكمة المتعلقة بإجراءات الدعوى الضريبية:

أ. تمديد مدة تقديم الاستئناف.

حدد نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، المدة التي يجوز للمكلف أن يستأنف خلالها الأوامر القابلة للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل، وذلك بخمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغ المكلف للقرار أو الأمر المستأنف، ويجوز لمحكمة الاستئناف المختصة أن تقرر تمديد هذه المدة، ويكون ذلك بناء على طلب كتابي يتوجه به المكلف إليها، مبيّناً فيه الأسباب التي يستند إليها لطلب التمديد، ولم يحدد النظام هذه الأسباب، بل اكتفى بأن تكون أسباباً معقولة فقط، وقد ترك للمحكمة صلاحية تقدير هذه الأسباب وقبولها من عدمه، بشرط أن يتم تبليغ المستأنف عليه بذلك (وهو هنا الإدارة الضريبية أو الوزير أو الموظف المناب من قبله) وإعطائه فرصة الرد على هذه الأسباب، وإيداء رأيه فيها²²⁸.

²²⁷ صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخدّاش: الضرائب ومحاسبتها، المرجع السابق، ص (274).

²²⁸ انظر المادة (3/أ/ج)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

كما أن النظام²²⁹ لم يحدد المدة القصوى للتمديد بل ترك ذلك لتقدير المحكمة، ويجب أن يكون طلب تمديد مدة الاستئناف الذي يتقدم به المكلف أثناء مدة الاستئناف وليس بعد انقضاء المدة القانونية للاستئناف، " يجب تقديم طلب تمديد مدة الاستئناف في قضايا ضريبة الدخل قبل انقضاء المدة القانونية للاستئناف، لأن نص المادتين (2،3) من نظام أصول استئناف قضايا ضريبة الدخل 1964 ورد على تمديد المدة، أي التي لا تزال قائمة ولم ينص على منح مدة جديدة بعد انقضاء المدة القانونية"²³⁰.

ب. تأجيل دفع الرسوم.

أوجب نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل على المكلف عند تقديمه لائحة الاستئناف، دفع رسم الاستئناف، وحدده ب 2% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة على المستأنف ومقدار الضريبة الذي يسلم به، على أن لا يقل الرسم عن دينارين ولا يزيد على المئة دينار.

ويجوز للمحكمة أن تقرر تأجيل دفع رسوم الاستئناف، وتقديم المستأنف لائحة استئنافه دون أن يدفع الرسوم المقررة، وذلك بناء على طلب كتابي يتقدم به المستأنف خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف، يطلب فيه تأجيل الرسوم استناداً إلى أسباب معقولة لديه، وبأنه غير مقتدر على دفع رسم الاستئناف، بشرط تبليغ المستأنف عليه بذلك وإعطائه فرصة للرد على الأسباب الواردة فيه، فإذا اقتنعت المحكمة بالأسباب، ولم تثبت الإدارة الضريبية عكس ما يدعيه المكلف من عدم قدرته على الدفع، يجوز للمحكمة تأجيل دفع الرسوم، ويصبح الرسم الذي تم تأجيله مستحق الأداء إذا أصبح المكلف قادراً على دفع الرسم المعين، وأثبت المستأنف عليه ذلك في أي مرحلة من مراحل نظر النزاع، حيث تأمر المحكمة بوقف إجراءاتها وتحدد مدة معينة تطلب فيها من المكلف تسديد الرسوم، فإذا لم يتم بذلك خلال المدة المحددة يتم رد الاستئناف، كما أن الرسم غير المدفوع والذي تم تأجيله يعتبر ديناً محكوماً به للخزينة العامة على المستأنف، بحيث يتم

²²⁹ نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965.

²³⁰ تمييز حقوق، رقم (64/270)، ص (902)، سنة 1964.

تحصيله من قبل دائرة الإجراء، وذلك فيما لو تم رد الاستئناف لأي سبب من الأسباب، أو تم إسقاط هذا الاستئناف²³¹.

ج. سرية الجلسات.

الأصل أن رؤية الدعوى الضريبية من قبل المحكمة يكون سراً، وذلك حفاظاً على مصلحة المكلف، لان نظر المنازعة الضريبية يتطلب البحث في دخل المكلف وأرباحه من أعماله المختلفة، والذي يتطلب العمل التجاري وروح المنافسة أن تكون سرية.

ويجوز للمحكمة أن تقرر نظر المنازعة الضريبية بصورة علنية، ويكون قرارها هذا غير خاضع لرقابة محكمة التمييز، "---- أن رؤية الدعوى علناً أو سراً متروك لتقدير المحكمة عملاً بالمادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل"²³².

د. صلاحية المحكمة في حال تقديم استئناف.

إذا قدم المكلف استئنافاً ضد مأمور التقدير إلى المحكمة المختصة، وفي أثناء ذلك قام الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً بإعادة التقدير، وذلك استناداً للمادة (54) من القانون وأصدر قراره (الوزير أو الموظف المفوض) القاضي بزيادة الضريبة، يحق للمكلف أن يستأنف هذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فإذا استأنف قرار إعادة النظر هذا يصبح المكلف قد قام فعلياً بتقديم استئنافين لدى المحكمة المختصة، عندها تقوم المحكمة بتكليف المستأنف أن يدفع الفرق بين الرسم المترتب على استئناف قرار الوزير أو الموظف المفوض من قبله، والرسم المترتب أو الذي دفع عن الاستئناف المقدم ضد قرار مأمور التقدير، وتقوم المحكمة عندها بالنظر بالاستئناف المقدم ضد قرار الوزير أو الموظف المفوض من قبله بعد

²³¹ انظر المادة (4/ج/هـ)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

²³² تمييز حقوق، رقم (79/49)، ص (1366)، سنة 1979.

إسقاط الاستئناف المقدم ضد قرار مأمور التقدير، وذلك إذا كان الاستئناف متعلقين بسنة تقدير واحدة²³³.

والمشرع الفلسطيني -وفي مشروع قانون ضريبة الدخل- لم يورد نصاً مشابهاً لهذا النص، لأنه أصلاً لم ينص على حق المكلف في استئناف القرار الصادر عن الوزير أو الموظف المناب من قبله.

هـ إسقاط الدعوى ووقفها.

وقف الدعوى يعني عدم السير بها لسبب أجنبي عن المركز القانوني لأطرافها، وسقوط الخصومة يعني زوالها واعتبارها كأن لم تكن²³⁴.

ولم ترد في قانون ضريبة الدخل ونظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل أية نصوص خاصة تتعلق بإسقاط ووقف الدعوى أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل²³⁵، ولذا فإنه يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة التي تنظم هذا الموضوع من قانون أصول المحاكمات المدنية، ويتم إسقاط الدعوى في الحالات التالية:

1. للمحكمة أن تسقط لائحة الاستئناف إذا كانت لا تتطوي على أسباب الاستئناف، وفقاً لنص المادة (1/13) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية رقم (42) لسنة 1952²³⁶.
2. إذا كانت الحقوق مقدرة بأدنى من قيمتها فكلفت المحكمة المدعي أن يصحح القيمة خلال مدة معينة بدفعها وتخلف عن القيام بذلك عندئذٍ تقرر المحكمة إسقاط الدعوى.

²³³ انظر المادة (7/57)، من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (25)، لسنة 1964.

²³⁴ القضاة، مفلح عواد: أصول المحاكمات المواد المدنية والتجارية والتنظيم القضائي في الأردن، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط الثانية، 1992، ص (234) وما يليها.

²³⁵ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص (149).

²³⁶ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص (195).

3. إذا كانت الحقوق المطلوبة مقدرة تقديراً مقبولاً ولكن الرسوم التي دفعت كانت ناقصة وكلفت المحكمة المدعي بأن يدفع الرسم المطلوب خلال مدة معينة وتخلف عن القيام بذلك.

4. يمكن إسقاط الدعوى بطلب من أحد الخصوم بسبب غيبة وعدم حضور الخصم الآخر أو إسقاط الدعوى من قبل المحكمة نفسها بسبب غياب طرفي الخصومة²³⁷.

5. وفاة أحد الخصوم، أو فقدان أهلية الخصومة أو زوال صفة من يباشر الدعوى، توقف السير في الدعوى.

6. كما أن الخصومة قد تتوقف باتفاق أطرافها، فقد يرغب الأطراف في وقف الخصومة فترة من الوقت لمحاولة إنهاء نزاعهم ودياً، فأجاز لهم القانون ذلك²³⁸، دون أن يجحف هذا الإسقاط بحق المستأنف في تجديد استئنافه بعد أن يقوم بدفع الرسوم القانونية المترتبة على ذلك، فإن لم يتقدم أي من فرقاء الدعوى خلال ستة شهور من تاريخ التأجيل بطلب لمتابعة الدعوى يجوز للمحكمة أن تبلغهم إشعاراً تكلفهم فيه بيان الأسباب التي تحول دون إسقاط الدعوى، وإن لم يبين أي منهم سبباً تقتنع به المحكمة تصدر قرارها بإسقاط الدعوى، "يجوز وقف الدعوى بناء على اتفاق الخصوم على عدم السير فيها مرة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ إقرار المحكمة لاتفاقهم، ولا يجوز لأي من الخصوم أن يطلب خلال تلك المدة إعادة قيد الدعوى إلا بموافقة خصمه"²³⁹.

7. يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقرر وقف الدعوى إذا رأت أن تعليق الحكم في موضوعها على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليه الحكم، ويحق لأي من الخصوم عند زوال الأسباب أن يطلب السير في الدعوى²⁴⁰.

²³⁷ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الثاني، المرجع السابق، ص (36) .

²³⁸ القضاة، مفلح عواد: أصول المحاكمات المدنية والتجارية والتنظيم القضائي في الأردن، المرجع السابق، ص (278) .

²³⁹ المادة (1/123) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني.

²⁴⁰ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الثاني، المرجع السابق، ص (36) .

وبعد استعراض هذه الحالات، فإن الحالة التي تحدث عادة هي أن المحكمة وبعد أن تقرر قبول الاستئناف شكلاً، فإنها تعرض على الطرفين إنهاء القضية مصالحةً، وعادة ما يستجيب الطرفان لذلك ويحدد موعد آخر من أجل التوصل إلى تسوية بشأن القضية المعروضة، بالإضافة إلى أن المكلف قد يطلب من المحكمة إسقاط الدعوى مؤقتاً، لإتاحة الفرصة له لتسويتها مع دائرة ضريبة الدخل، والمحكمة لا تملك إسقاط الدعوى مؤقتاً بناءً على طلب المكلف، إلا بعد موافقة المستأنف عليه،" إذا طلب المستأنف إسقاط استئنافه لإتاحة الفرصة له لتسوية النزاع مع دائرة ضريبة الدخل، فإن هذا الإسقاط يعتبر إسقاطاً مؤقتاً لا يجوز الحكم به ما لم يوافق على ذلك المستأنف عليه، أو تم في غيبته وذلك عملاً بالمادة (3/219) المعدلة من قانون أصول المحاكمات الحقوقية²⁴¹."

أما بخصوص وقف السير في الدعوى لتعليق الحكم في موضوعها على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليها الحكم استناداً إلى قاعدة (أن الجنائي يوقف المدني) لا تجد لها مجالاً للتطبيق في القانون الضريبي، لأن الدعوى الضريبية هي دعوى مستقلة وليست متفرعة عن جريمة جنائية، ولا يقصد بها تعويض الضرر الناتج عن جريمة، وإنما موضوعها ينحصر في تقدير دخل المكلف وأرباحه، والقانون الضريبي لا يعترف بهذه القاعدة، فليس هناك ما يلزم القاضي الضريبي بوقف الفصل في النزاع المنظور أمامه فيما يتعلق بطلب تخفيض الأرباح الخاصة بممول معين، نظراً لطرح الإدارة الضريبية الدعوى الجنائية ضد نفس الممول لإخفائه- بطريق الغش- حقيقة أرباحه المطلوب تخفيضها أمام القاضي الضريبي²⁴².

ولكن السؤال الذي يتبادر للذهن هنا هو إذا كان المكلف يستند في استئنافه لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إلى بيانات هي عبارة عن دفاتر وحسابات وقيود، تعتقد الإدارة الضريبية أنها مزورة، وقامت الإدارة الضريبية واستناداً إلى الفصل السادس عشر من القانون الخاص بالجرائم والعقوبات، إلى رفع دعوى تزوير ضد المكلف لدى المحكمة المختصة (الجزائية)، وفي هذه الحالة ماذا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فعله؟ هل تملك استبعاد هذه

²⁴¹ تمييز حقوق، رقم (71/279)، ص (192)، سنة 1972.

²⁴² عطية، قدرتي نقولاً: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص (37).

البيانات من تلقاء نفسها دون انتظار صدور حكم بصدها وإلحاق الإجحاف بالمكلف، أم تأخذ بهذه البيانات على قناعتها بها، والتي قد يصدر حكم من المحكمة الجزائية بكونها مزورة؟ وهذا يؤدي إلى إهدار حق الخزينة، لذلك فالباحثة ترى أنه يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن توقف السير في الدعوى حتى يتم الفصل في المسألة الأخرى، وخاصة في حالة ما إذا كان الحكم في موضوع الدعوى الضريبية متوقفاً على الحكم الذي سيصدر في تلك المسألة، لأن ذلك أكثر عدلاً وأقرب للصواب، برغم ما قد ينجم عنه من تأخير الحكم في الدعوى الضريبية، وبشرط أن تكون المسألة الأخرى متعلقة بعملية ربط الضريبة وبجريمة من الجرائم التي نص عليها القانون الضريبي نفسه، وأن الحكم في الدعوى الأخرى سيكون له أثره المنتج على الدعوى الضريبية.

وقد تضمن قانون ضريبة الدخل الأردني الحديث، والساري المفعول حالياً في الأردن، أحكاماً تتعلق بإسقاط الاستئناف²⁴³، فإذا تم إسقاط الاستئناف مؤقتاً بسبب الغياب أو لأي سبب آخر يجوز تجديد تقديم طلب الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الدائرة للمكلف بقرار المحكمة، ويكتسب القرار المستأنف صفة القطعية إذا لم يتم تجديده خلال هذه المدة، كما أنه لا يجوز تجديد الاستئناف الذي تم إسقاطه للسبب نفسه أكثر من مرتين، وإذا أوقف الاستئناف بحكم القانون إما لوفاة المستأنف أو فقد أهلية الخصومة، أو لزوال صفة من كان يباشر الخصومة عنه، فيجب السير بالدعوى خلال سنة من تاريخ تبليغ المكلف أو الورثة أو من يقوم مقامهم قانوناً، وبخلاف ذلك يكتسب القرار الدرجة القطعية²⁴⁴.

2. صلاحيات المحكمة المتعلقة بمبلغ الضريبة:

سنطلق على هذا النوع من الصلاحية "بالأصلية"، وذلك تمييزاً لها عن غيرها من الصلاحيات والتي تم التعرض إليها، لأنها تمس المنازعة الضريبية من الناحية الموضوعية، وتتعلق بمقدار الضريبة المستحقة.

²⁴³ انظر المادة (34) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 2001.

²⁴⁴ أبو نصار، محمد، وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص (271).

تملك المحكمة أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه، أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تستصوبها²⁴⁵، وترى الباحثة أن هذه صلاحيات جاءت جامعة لكل الحالات التي يمكن أن يكون عليها حكم المحكمة، وهذا ما تواترت عليه قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة لهذا القانون، سواء قانون رقم (34) لسنة 1982 أو قانون رقم (57) لسنة 1985 الأردنيين، وقد أقرت محكمة التمييز الأردنية وفي أحكام كثيرة لها بهذه الصلاحيات، حيث جاء في حكم لها "أجاز قانون ضريبة الدخل لمحكمة الموضوع أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه وفقاً لما تستصوبه بهذا الشأن إستناداً للفقرة الرابعة من المادة (57) من القانون المذكور²⁴⁶"، و"إعمالاً لأحكام المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 فإن لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه، أو تعيد القضية لمقدر الضريبة لإعادة التقدير طالما أن مصادر الدخل منحصرة بحدود مصادر الدخل موضوع قرار التقدير المستأنف"²⁴⁷، وقد بينت محكمة التمييز في قراراتها أن ليس لها رقابة على محكمة الاستئناف في استعمالها لصلاحياتها، "---- ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في استعمالها لصلاحياتها المنصوص عليها أيضاً"²⁴⁸، وسنقوم الآن بعرض هذه الصلاحيات كل على حده بشيء من التفصيل على النحو الآتي:

أ. تحديد الضريبة المستحقة:

1. للمحكمة وعلى ضوء البيانات المقدمة في الدعوى أن تقرر رد الاستئناف وإقرار التقدير كما ورد في القرار المستأنف²⁴⁹، أي أن لا تضيف في حكمها على قرار التقدير المستأنف ضده أي جديد، سواء بالنقص أو الزيادة، بل تبقى التقدير كما جاء في القرار المستأنف ضده، وبذلك يكون الحكم ضد ما يطلبه المستأنف في استئنافه، إذا اقتنعت المحكمة أن التقدير الصادر عن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله

²⁴⁵ انظر المادة (5/57)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964 .

²⁴⁶ تمييز حقوق، رقم (85/141)، ص (1140)، سنة 1985 .

²⁴⁷ تمييز حقوق، رقم (94/1149)، ص (3674)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁴⁸ تمييز حقوق، رقم (85/503)، ص (351)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

²⁴⁹ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص (193) .

مطابق للحقيقة والواقع والقانون، وبهذا يكون رد الاستئناف موضوعياً، وإقرار القرار المستأنف ضده.

2. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف، وتخفيض الضريبة إلى الحد الذي يسلم به المستأنف، وذلك إذا تبين لها ومن خلال البينة المقدمة في الدعوى صحة ما يدعيه المستأنف باستئنافه.

3. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وإصدار قرار بتخفيض الضريبة إلى حد يقع بين تقدير مقدر الضريبة والحد الذي يسلم به المستأنف.

4. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وزيادة الضريبة المقدرة، وفي ذلك خروج على القاعدة الفقهية القائلة (لا يضار طاعن بطعنه) ، " يحق لمحكمة استئناف ضريبة الدخل بمقتضى المادة (57) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 أن تقرر زيادة الضريبة المفروضة على المستأنف، ولو لم يطلب مأمور التقدير ذلك"250.

إلا أن صلاحية محكمة الاستئناف في زيادة الضريبة يجب أن تكون مقيدة ومستندة إلى بيانات تثبت صحة ما استقر عليه حكمها بزيادة الضريبة، وأن لا تكون هذه الزيادة بسبب تعرضها لمسألة لم تكن مطروحة في لائحة الاستئناف، ومثال ذلك أن تقوم محكمة الاستئناف بالنظر إلى مصدر دخل جديد للمكلف لم يكن يشمل القرار المستأنف، حيث أن محاسبة المكلف على مصدر دخل جديد ليس من اختصاصها، بل من اختصاص الوزير أو الموظف المفوض من قبله، عن طريق إعادة النظر في التقدير، " إن الاستئناف الوارد في المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجاً على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه) ، بتحويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه فإن صلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المأمور، أما مصدر

²⁵⁰ تمييز حقوق، رقم (71/257) ، ص (1314) ، سنة 1971 .

الدخل الذي لم يتناوله قرار مأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحيه الوزير بفتح ملف التقدير، ومحاسبة المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل المذكور "251، و "أن ما ورد في المادة (5/57) من قانون ضريبة الدخل من أن للمحكمة عند النظر في الاستئناف أن تزيد التقدير، إنما يتعلق فقط عند معالجة المحكمة لأحد أسباب الاستئناف، ولا يفيد أن تستخرج المحكمة من الأوراق أي خطأ قانوني وقع فيه مأمور التقدير غير معروض عليها من أحد الطرفين لا من قريب ولا من بعيد، ثم تقرر فسخ القرار بالاستناد إلى ذلك، إذ أن مثل هذا الخطأ على فرض وقوعه يمكن أن يعالج من قبل الوزير بالاستناد للمادة (54) من القانون، ولا تستطيع المحكمة من تلقاء نفسها أن تعالجه"252.

5. للمحكمة أن تقرر إلغاء التقدير إذا ثبت لها ومن خلال ملف التقدير، والبيانات المقدمة في الدعوى، بأن القرار المستأنف تشوبه مخالفات تؤدي إلى البطلان أو أنه صدر باطلاً.

6. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وإعادة القضية إلى المستأنف عليه حسب الحال، سواء كان صادراً عن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المناب من قبله خطياً، وذلك لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها المحكمة، " إن المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 أجازت لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها"253.

ب. فرض الرسوم ومصاريف الدعوى وأتعاب المحاماة:

الحكم بالرسوم ومصاريف الدعوى هو من صلاحية المحكمة التي تنظر الدعاوي على اختلاف أنواعها، ويتم الحكم بها للمحكوم له، ويتحملها الخصم الذي خسر دعواه، وقد ضمنت قوانين أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأحكام الخاصة بهذه الرسوم والمصاريف وأتعاب

²⁵¹ تمييز حقوق، رقم (86/587) هـ، ع، ص (337)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986 .

²⁵² تمييز حقوق، رقم (74/256)، ص (602)، لسنة 1975 .

²⁵³ تمييز حقوق، رقم (85/516)، ص (3047)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987 .

المحاماة، " تحكم المحكمة للمحكوم له بمصاريف الدعوى ورسومها وأتعاب المحاماة عند إصدارها الحكم الذي تنتهي به الخصومة"²⁵⁴.

وتقدير هذه الرسوم والمصاريف يتم بالاستناد إلى قيمة الدعوى استناداً إلى نظام رسوم المحاكم، وبالنسبة لرسوم ومصاريف الدعوى في المنازعات الضريبية، فلها أحكام خاصة تختلف عن الدعاوى الأخرى تتناسب مع طبيعة هذه المنازعات، وهي لا تخضع لنظام رسوم المحاكم.

إن نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1965 هو الذي ينظم الأحكام المتعلقة بالرسوم ومصاريف الدعوى، والأسس التي يجب على المحكمة أن تأخذها بعين الاعتبار، عند تحديد قيمة هذه الرسوم والمصاريف، وحدد الرسم بمبلغ قدره 2% من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المكلف ومقدار الضريبة المقدرة عليه بحد أدنى هو ديناران وأن لا يزيد على مئة دينار، وفي حالة عدم تسليم المكلف بأي مبلغ من الضريبة المقدرة يكون الرسم قدره 2% من مبلغ الضريبة المقدرة كاملاً²⁵⁵.

كما بين النظام سالف الذكر الخصم الذي يتحمل رسوم ومصاريف الدعوى وأتعاب المحاماة، وذلك في المادة (13) منه على النحو الآتي:

1. يتحمل المستأنف (المكلف) جميع الرسوم والمصاريف إذا أقرت المحكمة قراراً مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطأً، أي أن تقديرها لمقدار الضريبة لا يقل عن التقدير الذي أجراه المستأنف عليه.

2. يتحمل المستأنف عليه جميع الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة إذا كان القرار الصادر عن المحكمة بتقدير الضريبة المستحقة مساوياً للمبلغ الذي سلم به المكلف في لائحة استئنافه.

²⁵⁴ المادة (1/186) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية، رقم (2) ، لسنة 2001.
²⁵⁵ انظر المادة (4/أ/ب) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

3. لا تصدر المحكمة أمراً بتضمين الرسوم والنفقات إذا كان المبلغ الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل الواجب دفعه يقع بين المبلغ الذي قدره مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله والمبلغ الذي سلم به المكلف لتلك الضريبة.

وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه " إذا كان الدخل الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل يقع ما بين تقدير الموظف المناب والمكلف بدليل أن كلاً منهما لا يزال ينازع في الضريبة المفروضة، فلا يجوز للمحكمة أن تفرض الرسوم والنفقات على أي من الفريقين "256.

وترى الباحثة أن المشرع -وفي النظام سالف الذكر- قد جانب الصواب بالنسبة للحالة التي يقع فيها قرار المحكمة بين مبلغ الضريبة المقدرة والمبلغ الذي سلم به المكلف، حيث لا يتم الحكم بالرسوم والمصاريف على أي طرف من أطراف الدعوى.

وكان الأجدر به لو حمل عبء الرسوم والمصاريف لكل خصم بالقدر الذي خسر فيه دعواه، لأن الرسوم حق لخزينة الدولة، وفيه تفويت لحقها هذا، وقد تدارك المشرع الأردني هذا الحكم وعدله ونص على رسوم الدعوى النسبية في القوانين اللاحقة والذي مفاده أنه يحكم لكل طرف من أطراف الدعوى بالرسوم والمصاريف النسبية بما يتناسب مع حجم ما خسره أو ربحه من دعواه²⁵⁷، وبهذا قضت محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه " على محكمة استئناف ضريبة الدخل أن تحكم برسوم الدعوى النسبية، تطبيقاً لحكم المادة (11/ج) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل إذا قدرت نسبة الاستهلاك بما يزيد عن تقدير مأمور التقدير "258.

²⁵⁶ تمييز حقوق، رقم (80/301)، ص (655)، سنة 1981.

²⁵⁷ انظر المادة (11)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (10)، لسنة 1986.

²⁵⁸ تمييز حقوق، رقم (85/551)، ص (19998)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

وجاء في حكم آخر لها أنه " يحكم للمكلف الذي خسر جزءاً من دعواه بالرسوم والمصاريف النسبية وأتعاب المحاماة ما دام أنه ربح الجزء الأكبر من دعواه"²⁵⁹.

إن الحكم بالرسوم ومصاريف الدعوى يكون عند الفصل في الدعوى، وذلك باستثناء الحالة التي يكون فيها حكم محكمة الاستئناف بإعادة القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير، فإن الحكم بالرسوم والمصاريف على فريق دون آخر يكون سابقاً لأوانه، "إن الحكم على الفريق الخاسر بالرسوم والمصاريف الاستئنافية وأتعاب المحاماة لا يكون إلا في الحالة التي تفصل فيها المحكمة في أساس الدعوى، إذا لم تفصل محكمة استئناف ضريبة الدخل في موضوع الاستئناف وإنما قضت بفسخ القرار المستأنف وإعادة الأوراق إلى مأمور التقدير من أجل إتاحة الفرصة للمستأنف لبيسب أسباب اعتراضه وسماع دفاعه، فإن محكمة الاستئناف لا تملك في هذه الحالة حق الحكم على مأمور التقدير بالرسوم والمصاريف الاستئنافية وأتعاب المحاماة"²⁶⁰.

كما أن حكم محكمة استئناف ضريبة الدخل بالرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة يعتبر غير سليم وجدير بالإلغاء، وذلك إذا كان حكمها في موضوع الدعوى مخالفاً للقانون حيث تتبع مخالفة الحكم للقانون الصادر بتحديد الرسوم والمصاريف، "إذا كان قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مخالفاً للقانون فيصبح حكمها بالرسوم والأتعاب على غير أساس سليم من القانون"²⁶¹.

وجاءت القوانين اللاحقة للقانون رقم (25) بحكم جديد متعلق بالرسوم، ومفاده أن للمحكمة أن تقرر إضافة نسبة 10% من المبلغ الذي حكمت به على المكلف، والذي لم يكن قد سلم به عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وقد ثار الخلاف حول طبيعة هذه الضريبة المضافة، هل هي تعويض، بحيث لا يجوز استبدالها بعقوبة الحبس، أم أنها عقوبة وهذا يعني إمكانية استبدالها بعقوبة الحبس إذا تخلف المكلف عن دفعها؟.

²⁵⁹ تمييز حقوق، رقم (95/1106)، ص (3698)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁶⁰ تمييز حقوق، رقم (80/300)، ص (652)، سنة 1981.

²⁶¹ تمييز حقوق، رقم (95/1098)، ص (3716)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

وترى الباحثة أن المقصود بإضافة نسبة معينة على المبلغ غير المسلم به من قبل المكلف والحكم به عليه، هو تعويض الخزينة عما لحقها من ضرر نتيجة تأخر حصولها على حقها من الضريبة، ذلك لأن فرض هذه النسبة مرتبط بالسنوات التي بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه "أجازت المادة (5/34) من قانون ضريبة الدخل لمحكمة استئناف الضريبة أن تحكم بإضافة 10% من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة إن قضت برد الاستئناف أو أي جزء فيه"²⁶²، و"إن الفقرة الرابعة من المادة (20) من القانون رقم (13) لسنة 1975 المعدل لقانون ضريبة الدخل تجيز للمحكمة في الأصول التي تقرر فيها رد الاستئناف أو أي جزء منه أن تحكم في نفس الوقت بإضافة 10% من المبلغ الذي لم يسلم المستأنف به من الضريبة المحكوم بها، وذلك بقطع النظر عن الأسباب التي دعت إلى بقاء القضية تحت يد المحكمة على أساس إن هذه الإضافة هي لقاء تخلف المستأنف عن التسليم بمقدار الضريبة الحقيقي"²⁶³.

وترى الباحثة أن الحكم بإضافة نسبة 10% على المبلغ الذي لم يسلم به المكلف، فيه إجحاف لمبدأ الحق في التقاضي، وقد يؤدي إلى منع المكلف من التوجه إلى القضاء، خوفاً من أن تقوم هذه الأخيرة بإضافة نسبة 10% إلى المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف، وحكمت به المحكمة عليه، وهذا يؤدي إلى حرمانه من حقه في التقاضي، كما أنه يؤدي إلى توقيع عقوبة على المكلف، حتى لو كانت تأخذ مفهوم التعويض، فهي من وجهة نظر الخزينة وأثرها عليها تعتبر تعويضاً، أما من وجهة نظر المكلف وأثرها عليه فهي تأخذ مفهوم العقوبة، وهي مرتبطة بعدد السنوات التي بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وهنا يثور التساؤل: ما ذنب المكلف إذا بقيت القضية منظورة لدى المحكمة عدة سنوات، بسبب الإجراءات التي تتخذها المحكمة أثناء نظر الدعوى، مما يؤدي إلى إبقائها عدة سنوات قبل صدور الحكم فيها من قبل المحكمة؟.

²⁶² تمييز حقوق، رقم (95/341)، ص (3640)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁶³ تمييز حقوق، رقم (95/341)، ص (3640)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

لذلك ترى الباحثة أن لا يتضمن نص القانون مواد تعطي المحكمة صلاحية إضافة نسبة معينة إلى المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف وحكمت هي به، حتى لو كانت هذه الصلاحيات جوازية، وللمحكمة الحكم بها من عدمه، وليس عليها رقابة في ذلك من محكمة التمييز، " إن إضافة نسبة 10% المشار إليها في المادة (20) من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل أمر تركه القانون لخيار المحكمة فإذا ارتأت في ظروف القضية أن تفرض هذه النسبة فرضتها. _____²⁶⁴.

وترى الباحثة وكما بينت سابقاً، أن ذلك فيه إجحاف بالمكلف، وإهدار لمبدأ حق التقاضي، لأنه قد يؤدي إلى عزوف المكلفين عن الطعن بالاستئناف على قرار تقدير الضريبة خوفاً من أن يؤدي طعنهم ذلك إلى فرض هذه النسبة الإضافية، مما يجعل إجمالي المبلغ الذي أصبحوا مدينين به لخزينة الدولة يفوق مبلغ التقدير الذي قاموا بالطعن فيه بالاستئناف.

ج. وزن البينات:

يقع عبء إقامة الدليل على أن التقدير باهظ على المكلف، أما إثبات وجود مصدر دخل جديد فيقع على عاتق مأمور التقدير، ولم يحدد قانون ضريبة الدخل طرق الإثبات، بل ترك ذلك للأصول العامة في قوانين الإجراءات، ولم يستثن أياً من طرق الإثبات، لأنه يرتكز على الواقع ومدى مطابقته للحقيقة، كما أنه لا يعتد بالمراكز القانونية، ولا يضيفي الشرعية على الأعمال غير المشروعة، وقد ترك وزن البينات وتحديد طرقها لتقدير القاضي الذي يملك صلاحية تقييمها والأخذ بها أو طرحها، ولا يخضع لرقابة محكمة التمييز في ذلك، " لمحكمة استئناف الضريبة اعتماد نسبة الربح التي حققها المكلف من تجارته حسب ما ورد بإقراره في كشف التقدير الذاتي المقدم من قبله، واستبعاد البينة المقدمة من قبله حول تلك السنة رغم زيادتها عما ورد في ذلك الكشف، لأن للمحكمة مطلق الحرية في تقدير قوة هذا الإقرار في الإثبات وترجيحه على أية بينة أخرى"²⁶⁵، و " لا يرد الطعن على الحكم المميز من حيث اعتماد محكمة استئناف ضريبة الدخل على تقرير الخبرة، لأن تقرير الخبير لا يخرج عن كونه أحد أدلة

²⁶⁴ تمييز حقوق، رقم (80/180)، ص (224)، سنة 1981.

²⁶⁵ تمييز حقوق، رقم (93/1076)، ص (888)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1994.

الإثبات التي تستقل محكمة الموضوع بتقديرها دون معقب عليها في ذلك، فلها أن تأخذ به متى اطمأنت إلى سداه²⁶⁶، و"يعود تقدير الأمور الواقعية لمحكمة الموضوع"²⁶⁷، و" لمحكمة استئناف الضريبة صلاحية وزن البينة والأخذ بما تقتنع به وطرح ما لا تقتنع به ولا رقابة عليها في ذلك من محكمة التمييز ما دام أنها استندت إلى بينات مقدمة في الدعوى، وتوصلت إلى نتائج سائغة نتيجة وزن البينة"²⁶⁸.

3. القيود المفروضة على المحكمة:

بالرغم من الصلاحيات الواسعة والشاملة التي تملكها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتي أعطاها إياها القانون، وأقرتها عليها محكمة التمييز الأردنية، إلا أن هذه الصلاحيات مقيدة بمجموعة من القيود نوجزها فيما يلي:

1. إن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مقتصر فقط على الفصل في مقدار الضريبة المستحقة، وبهذا يخرج من دائرة اختصاصها الفصل بطلب إعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية الدعوى الضريبية.

ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة دعوى على الخزينة لاستردادها، "إن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل غير مختصة بنظر الطلب بإعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية دعوى الضريبة، ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة الدعوى على الخزينة لاستردادها"²⁶⁹.

كما أنها لا تختص بأوامر الدفع وتحصيل الضريبة المستحقة بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية، "تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل حصراً بالنظر في أوامر قرارات التقدير، والتي يجوز استئنافها بمقتضى قانون ضريبة الدخل، ليس لها

²⁶⁶ تمييز حقوق، رقم (94/900)، ص (3594)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁶⁷ تمييز حقوق، رقم (95/750)، ص (3697)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁶⁸ تمييز حقوق، رقم (95/1083)، ص (3713)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁶⁹ تمييز حقوق، رقم (72/69)، ص (1002)، سنة 1972.

اختصاص بأوامر الدفع والتحويل التي تخضع لقانون تحصيل الأموال الأميرية على الأسس المبينة في الفصل الرابع من قانون ضريبة الدخل، والنزاع بهذا الخصوص يتبع القواعد العامة²⁷⁰.

2. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محاسبة المكلف عن مصدر دخل جديد، لم يشمل قرار مأمور التقدير، وأن صلاحية محاسبة المكلف على مصدر دخل جديد هي من اختصاص وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً²⁷¹، "إن الاستئناف الوارد في المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجاً على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه) ، بتحويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه فإن صلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف، والمقدم بخصوص الاستئناف، وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور، أما مصدر الدخل الذي لم يتناوله قرار مأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحية الوزير بفتح ملف التقدير ومحاسبة المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل المذكور²⁷².

3. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تجزئة الدعوى، لأن هذا يخالف الأصول العامة في قانون الإجراءات²⁷³، تكون محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها الفاصل بأحد أسباب الاستئناف منفرداً أو القاضي بإعادة القضية إلى مأمور التقدير بالأمر الوارد بذلك السبب قد جزأت الدعوى الاستئنافية بين المراجع القضائية المتعددة، إذ أنها أقيمت على جزء من الدعوى المتعلقة بالأسباب التي لم تفصل بها ورفعت يدها عن الجزء الآخر المتعلق بالسبب الذي فصلت فيه بطريق التمييز، حيث أن هذا الإجراء يتعارض

²⁷⁰ تمييز حقوق، رقم (79/121) ،ص (1388) ، سنة 1979.

²⁷¹ انظر المادة (54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

²⁷² تمييز حقوق، رقم (86/537) هـ، ع ، ص (337) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986.

²⁷³ جميع قرارات محكمة التمييز التي وردت في الأطروحة، مستمدة من عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الأول والثاني.

مع وحدة الدعوى الاستئنافية والقواعد المقررة للفصل في الاستئناف بمقتضى المادة (229) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية بما يجعل إجراءاتها باطلة بدءاً من قرارها الفاصل بذلك السبب مع ما تبعه من قرارات وأحكام صادرة عن المقدر والمحكمة²⁷⁴.

4. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إعادة الملف إلى مأمور التقدير دون الفصل في أسباب الاستئناف الموضوعية "أجازت المادة (345/هـ) من قانون ضريبة الدخل لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير على ضوء الفصل الموضوعي لأسباب الاستئناف، وليس لاستدراك مخالفات أصولية يتوجب على محكمة الاستئناف أن تتولى تداركها بنفسها"²⁷⁵.

5. يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنتظر في كل الطلبات التي أوردتها المكلف في لائحة استئنافه. "يتوجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنتظر في جميع طلبات المستأنف وتفصل فيها"²⁷⁶.

6. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقدر دخل المكلف بأقل مما أقر به المكلف "لا يجوز أن يقل الدخل المقدر بواسطة المحكمة عن الدخل الذي أقر به المكلف على اعتبار أن المكلف ملزم بإقراره عملاً بالمادة (50) من قانون البيئات"²⁷⁷.

7. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استبعاد الخبرة متى توافرت شروطها، لأن في ذلك حرماناً للخصم من وسيلة إثبات قانونية، "يعتبر تقرير الخبرة بينة صالحة للحكم إذا توافرت شروط الخبرة في الخبرير واعتمد في تقريره على أسس سليمة فإذا لم تقنع المحكمة بالتقرير فلها أن تعيده للخبير لاستكمالها أو أن تعهد بالمهمة إلى خبرير آخر قياساً على أحكام المادة (83) من قانون أصول المحاكمات المدنية، ولا تملك المحكمة استبعاد الخبرير نهائياً، لما في ذلك من حرمان للخصم من وسيلة قانونية من وسائل

²⁷⁴ تمييز حقوق، رقم (88/184)، ص (1001)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

²⁷⁵ تمييز حقوق، رقم (91/494)، ص (635)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

²⁷⁶ تمييز حقوق، رقم (71/61)، ص (644)، سنة 1971.

²⁷⁷ تمييز حقوق، رقم (73/328)، ص (381)، سنة 1974.

الإثبات خصوصاً إنه تم اعتماده من قبلها أثناء إجراءات المحاكمة، وعليه يكون قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل القاضي باستبعاد الخبير من مجمل البيئات لتجاوز الخبير المهمة الموكلة إليه ورد الاستئناف لأن المكلف لم يقدم أية بيينة سوى الخبرة مخالفاً للقانون"278.

8. لا يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تسقط مصدراً للدخل أقر به المكلف أمام مأمور التقدير "لا يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تسقط مبيعات المكلف من المواد المدعومة طالما أقر المكلف أمام مأمور التقدير ببيعه للمواد المدعومة وأقر وكيله في مرافعته بمبيعات من هذا الصنف وحدد مقدار مبيعات موكله منها"279.

²⁷⁸ تمييز حقوق، رقم (96/786)، ص (3761)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

²⁷⁹ تمييز حقوق، رقم (94/454)، ص (3589)، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1996.

المطلب الثالث

قرارات التقدير وقابليتها للطعن القضائي

1. قرارات التقدير التي يجوز استئنافها:

هناك نوعان من قرارات التقدير استناداً إلى مصدر هذه القرارات، فقرارات تقدير صادرة عن مأمور التقدير، وقرارات إعادة التقدير صادرة عن الوزير أو الموظف المفوض من قبله، وأعطى قانون ضريبة الدخل الحق للمكلف استئناف قرارات التقدير، سواء تلك الصادرة عن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله، إذا توافرت شروط الاستئناف، والأصل في القرارات القابلة للاستئناف أنها القرارات المتعلقة بتحديد مقدار الضريبة المستحقة، وما قد يصدر عن مأمور التقدير من قرارات للوصول إلى مقدار الضريبة المستحقة.

وباستعراض قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، فأنا نجد أن القرارات التي تقبل الاستئناف أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل هي:

1. قرار مأمور التقدير المتعلق باعتبار المعاملات وهمية، كمعاملة التصرف للأولاد²⁸⁰، فيجوز لمأمور التقدير أن يهمل أي معاملة إذا رأى أن هذه المعاملة وهمية وتهدف إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على الشخص، ويجوز له اعتبار أن تلك المعاملة كأن لم تكن، وأن يقدر الضريبة المستحقة بناءً على ذلك، ويحق للمكلف أن يستأنف قرار مأمور التقدير لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، " ليس في أحكام هذه المادة ما يمنع الاعتراض على القرار الذي يتخذه مأمور التقدير لدى ممارسته صلاحية الخيار المخولة في الفقرة (1) من هذه المادة عن طريق رفع استئناف ضد ذلك القرار وفقاً لأحكام المادة السابعة والخمسين²⁸¹."

²⁸⁰ عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (177).

²⁸¹ انظر المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

2. القرارات التي يتخذها مدير ضريبة الدخل لدى ممارسته للصلاحيات المخولة له، والمتعلقة بالأرباح والمكاسب غير الموزعة على أنها أرباح ومكاسب موزعة²⁸²، فهذه القرارات تخضع للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون، ويجب على مدير ضريبة الدخل وعند ممارسة صلاحياته هذه أن يراعي توافر الشروط التالية:

- أن الشركة المعنية لم تقم بتوزيع الأرباح كلها أو قسم منها على مساهميها قبل نهاية أية سنة من سني التقدير.
- إن توزيع هذه الأرباح لم يكن ليؤثر في صيانة أو اضطراب نمو عملها التجاري لو تم توزيعه.
- إن عدم توزيع هذه الأرباح أو جزءاً منها يترتب عليه تجنب دفع الضريبة أو تخفيضها.
- يجب على المدير قبل ممارسة هذه الصلاحيات استشارة اللجنة التي تم النص عليها في الفقرة (4) من نفس المادة "تؤلف لجنة قوامها خمسة أشخاص يكون ثلاثة منهم على الأقل من موظفي حكومة المملكة لإسداء المشورة إلى المدير فيما يتعلق بممارسة الصلاحيات المخولة له في هذه المادة، ويختار المدير أعضاء اللجنة كلما دعت الحاجة من قائمة من الأشخاص لا يزيد عددهم على عشرة يضعها وزير المالية بإعلان ينشر في الجريدة الرسمية".
- إعطاء فرصة معقولة للشركة لتقديم دفاعها.
- أن تكون هذه الشركة من الشركات التي يسيطر عليها مالا يزيد على خمسة أشخاص، وأن لا تكون هذه الشركة من الشركات الفرعية أو الثانوية التي تمس بمصالح الجمهور بصورة جوهرية.

²⁸² أبو شرار، عيسى، ج الثاني: الاجتهاد القضائي، المرجع السابق، ص (22).

- لا يجوز أن يصدر المدير التعليمات إذا كانت الشركة - قد وزعت كحصاص أرباح قبل نهاية سنة التقدير تلك- مبلغاً لا يقل عن خمسة وسبعين % من دخلها الخاضع للضريبة عن تلك السنة 283.

- إن هذه الصلاحية الممنوحة لمدير ضريبة الدخل حددت بفترة زمنية معينة، وهي حتى ست سنوات من نهاية سنة التقدير، ويتضح من نص المادة هذه، أنه يجوز لمدير ضريبة الدخل إعادة النظر في مقدار الضريبة المقدرة، وهذا يتشابه مع صلاحية وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله المنصوص عليها في المادة (54) من القانون.

والسؤال هنا، هل يجوز للمدير استخدام صلاحياته بإعادة النظر في الحالة التي تكون الضريبة المقدرة (المستحقة) قد صدر فيها حكم من المحكمة، حيث ترى الباحثة أنه كان الأجدر بالمشرع أن يضيف شرطاً آخر إلى تلك الشروط مفاده أن لا تكون المحكمة قد حكمت في قرار التقدير؟.

3. القرار الذي يتخذه مدير ضريبة الدخل لدى ممارسته للصلاحيات المخولة له، بالفصل في أي مسألة تنشأ فيما يتعلق بالبضائع المخزونة، العائدة لأي عمل أو تجارة أو حرفة توقفت أو نقلت، فإن قرار المدير الصادر بالفصل في هذه المسائل يكون قابلاً للاستئناف 284، وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون 285.

4. القرار الذي يتخذه مأمور التقدير لدى ممارسة صلاحية الخيار المخولة له والمتعلقة بموضوع الاعتراف بوجود شركة من عدمه، حيث يملك مأمور التقدير عدم الاعتراف بوجود شركة إذا لم يقتنع أن ثمة شخصين أو أكثر يتعاطون بالاشتراك عملاً، فيحق لمأمور التقدير أن يعتبر أن الأرباح والمكاسب التي تحققت من عمل معين أنها تعود

²⁸³ انظر المادة (22) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

²⁸⁴ أبو كرش، شريف مصباح: ادارة المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص (186) .

²⁸⁵ انظر المادة (23) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

للشخص الذي يختاره هو من مجموع الأشخاص الذين يدعون أن بينهم شراكة، ويكون قرار مأمور التقدير بهذا الشأن قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57)²⁸⁶.

5. قرار مأمور التقدير المتعلق بتحديد النسبة المئوية من رأس المال المستثمر لاحتساب الضريبة المستحقة عند إجراء التقدير على شخص غير مقيم، وخاضع للضريبة باسم شخص مقيم، وكان المقدار الحقيقي لأرباح أو مكاسب هذا الشخص غير المقيم لا يمكن التوصل إليها بسهولة، يجوز عندئذ لمأمور التقدير تقدير الضريبة المستحقة، على أساس نسبة مئوية عادلة ومعقولة من رأس المال المستثمر في العمل الذي يتعاطاه الشخص غير المقيم بواسطة الشخص المقيم، بشرط أن تقرر النسبة المئوية على كل حالة على أساس ماهية العمل، وتكون تلك النسبة قابلة للاستئناف وفقاً للمادة (57) من القانون²⁸⁷.

6. القرارات الصادرة عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً، بإعادة النظر في التقدير أو في أية إجراءات اتخذها مأمور التقدير ويشترط في ذلك:

- إن صلاحية إعادة النظر منوطة بوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً.
- إن مدة هذه الصلاحية تكون فقط خلال سنة التقدير أو خلال أربع سنوات من انتهاء سنة التقدير التي جرى خلالها تبليغ إشعار التقدير بمقتضى الفقرة (1) أو (4) أو (5) من المادة (56).
- لا يجوز لوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله إصدار قرار من شأنه تخفيض الضريبة إلا في الحالات التالية:
- لغايات تصحيح الأخطاء الحسابية.
- لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها في المواد (5/14) والنقاص المنصوص عنه في المواد (60/32/31/30) من هذا القانون.

²⁸⁶ انظر المادة (49) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

²⁸⁷ انظر المادة (50) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

- في الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المستحقة بموجب المادة (53) أو المادة (56) على 50 ديناراً قبل إجراء أي تقاص.

- وفي حالة زيادة مقدار الضريبة المقدرة على المكلف فيجب أن تتاح الفرصة للمكلف وقبل إصدار القرار القاضي بزيادة الضريبة لسماع أقواله وبسط قضيته.

- وتكون الأوامر والقرارات الصادرة عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله القاضي بزيادة الضريبة قابلة للاستئناف، وكل أمر أو تقدير يؤدي إلى تخفيض الضريبة يكون غير قابل للاستئناف²⁸⁸.

7. القرارات الصادرة عن مأمور التقدير بعد الاعتراض بدون موافقة المكلف، والتي يقرر فيها الضريبة بأمر كتابي، ففي هذه الحالة والتي لا يتفق فيها مأمور التقدير مع المكلف على مبلغ الدخل المقدر، يكون قراره قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون²⁸⁹.

8. دفع الضريبة من قبل الأشخاص الذين هم على وشك مغادرة البلاد بناء على التكاليف الذي أصدره مأمور التقدير استناداً إلى الصلاحيات المخولة له بذلك، فيجوز له في الحالة التي يعتقد فيها أن شخصاً قدرت عليه الضريبة، يحتمل أن يغادر البلاد قبل أن تصبح هذه الضريبة مستحقة الدفع، أو إذا اعتقد أن الضريبة المستحقة على أي دخل خاضع للضريبة قد يتعذر تحصيلها في النهاية، فله أن يكلف المكلف بإشعار كتابي بدفع الضريبة المستحقة أو تقديم ضمانات يفتتح بها خلال مدة محددة، وللمكلف الحق في الاعتراض والاستئناف والتميز على هذا القرار، ويسوى المبلغ الذي دفعه طبقاً لنتيجة ذلك الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز²⁹⁰، وذلك بشرط أن يكون قد قام بدفع الضريبة بمقتضى هذا التكليف أو قدم ضمانات كافية على دفعها.

²⁸⁸ انظر المادة (54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 196 .

²⁸⁹ انظر المادة (56) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964 .

²⁹⁰ أبو كرش، شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص (186) .

9. قرار مأمور التقدير الصادر بشأن المبلغ الواجب رده إلى المكلف نتيجة زيادة المبلغ الذي سبق وأن اقتطع من دخله كضريبة²⁹¹، وهي "الرديات"، حيث أعطى المشرع لمأمور التقدير صلاحية إصدار شهادة بالمبلغ الواجب رده والإيعاز لوزارة المالية لدى تسلمها هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها، وذلك إذا ثبت له بصورة تقتنه أن شخصاً قد دفع عن أي سنة من سني التقدير بطريق الخصم أو خلافه مقداراً من الضريبة يزيد عن مقدار الضريبة المستحقة، وقد علق القانون رد مثل هذه المبالغ على شرط أن لا يكون المكلف الذي دفع ضريبة زيادة عن الضريبة المستحقة قد تخلف عن تقديم كشف بشأنها، أو أهمل تقديمه، أو قدرت الضريبة المستحقة عليه بما يزيد على المبلغ المبين في الكشف، وبشرط أن يكون ذلك الشخص قد تلقى إشعاراً بالضريبة المقدرة عليه عن تلك السنة إلا إذا أقيم الدليل على وجه يقنع المدير أن إهمال ذلك الشخص أو تخلفه عن تقديم كشف صحيح لم يكن مبعثه احتيالياً أو فعلاً أو إغفالاً مقصوداً، وفيما عدا المبالغ الواجب ردها نتيجة الفصل في اعتراض أو استئناف أو تمييز، لأنه عندها يجب رد المبلغ الزائد عن مبلغ الضريبة المقدرة والذي تم تحصيله من المكلف دون شرط أو قيد، ولقد أعطى المشرع لكل من لحقه إجحاف من جراء قرار أصدره مأمور التقدير بشأن المبلغ الواجب رده الحق في استئناف ذلك القرار²⁹².

2. قرارات التقدير التي لا يجوز استئنافها:

بعد أن تناولنا القرارات التي يجوز استئنافها، نجد أن القانون قد أعطى مأمور التقدير أو المدير صلاحيات أخرى منها، إصدار إشعار إلى بعض المكلفين بتقديم كشوفات عن دخولهم، متضمنة المعلومات اللازمة التي يحتاجها مأمور التقدير للتوصل إلى مقدار الضريبة المستحقة، وهذا ما تناولته المواد (34، 35، 37، 42، 43، 44).

²⁹¹ صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخداس: الضرائب ومحاسبتها، المرجع السابق، ص (275).

²⁹² انظر المادة (66)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964.

وهذه الأوامر والتعليمات لم يجز القانون للمكلف الاعتراض عليها أو عدم تنفيذها، كما أن القانون وفي المادة (26) أجاز لمأمور التقدير أن يصدر تعليمات متضمنة إيقاف أو تخفيض أو زيادة الضريبة التي يحق لأي شركة خصمها من حصص الأرباح التي تدفعها إلى حاملي الأسهم، دون أن يكون للشركة حق في الاعتراض أو الاستئناف على قرار مأمور التقدير هذا، والقرارات التي لا يجوز استئنافها هي:

1. قرار مأمور التقدير بقبول الكشف الذاتي وتقدير الضريبة المستحقة بناء على الكشف المقدم من المكلف دون تعديل.

2. قرار مأمور التقدير بتعديل كشف التقدير وموافقة المكلف على هذا التعديل، حيث تقدر الضريبة بناءً على هذا التعديل.

3. قرار مأمور التقدير نتيجة النظر في اعتراض المكلف على التقدير، وموافقة المكلف على هذا القرار، حيث تم تعديل التقدير بناءً على طلب المكلف وموافقة مأمور التقدير أثناء نظر الاعتراض، وأساس عدم جواز استئناف مثل هذه القرارات أنها: إما أن تصدر بناء على إقرار المكلف والذي يعتبر حجة عليه، ولا يجوز له أن يرجع عنه لأن القاعدة تقول (من سعى لنقض ما تم من قبله فسعيه مردود عليه) ، وإما أنها تتم بموافقة كل من مأمور التقدير والمكلف وبالتالي فهي ملزمة للطرفين ولا يجوز لأحدهما الرجوع عنها.

وثمة نوع من القرارات التي أجاز القانون استئنافها أصلاً ولكن بشروط، فإذا تخلفت هذه الشروط فإن القانون لا يجيز استئنافها ومنها:

1. قرار وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطأ بإعادة النظر في التقدير، القاضي بتخفيض الضريبة، "كل أمر أو تقدير ينطوي على تخفيض الضريبة بمقتضى هذه المادة لا يعتبر قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57)²⁹³.

²⁹³ المادة (2/54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

2. القرار الذي يصدره مأمور التقدير إلى من هم على وشك مغادرة البلاد بدفع الضريبة أو تقديم ضمانات كافية على دفعها، فإذا لم يلتزم من صدر بحقه هذا القرار وتم تحصيل هذه الضريبة وفقاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية فإن المكلف الذي تم تحصيل الضريبة منه على هذا الوجه، يفقد حقه في الاستئناف.

3. قرار مأمور التقدير المتعلق بالرديات، إذا كان المكلف المستحقة له هذه المبالغ قد تخلف عن تقديم كشف بشأنها أو أهمل في ذلك، أو قدرت عليه الضريبة بما يزيد على المبلغ الذي بينه في كشفه فإنه يفقد حقه في الاستئناف.

4. كما أن قانون ضريبة الدخل 294 رفض أن يكون التقدير موضع طعن في حالة وجود تباين بين تقدير قيمة الضريبة المستحقة، وإشعار الضريبة، أو بسبب وقوع خطأ يتعلق باسم المكلف أو بوصف أي دخل خاضع للضريبة.

5. كما رفض فكرة إبطال مذكرة أو إشعار التقدير الصادر عن مأمور الضريبة لمجرد وجود نقص شكلي، أو لوجود خطأ، أو سهو، أو نقص فيها، وذلك حسب نص المادة (58) من قانون ضريبة الدخل 295.

وبالانتقال إلى مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فإن قرار التقدير الذي أجاز المشرع استئنافه، هو القرار الصادر عن لجنة الطعن بتقدير الضريبة المستحقة، دون موافقة المكلف، وهذا القرار هو الذي يكون قابلاً للاستئناف لدى المحكمة المختصة، ونلاحظ هنا أن المشرع الفلسطيني، وفي المشروع قد حرم المكلف من حقه في الاستئناف في ثلاث حالات كان الأجر بالمشرع عدم إسقاط حق الاستئناف فيها، الحالة الأولى وهي اعتبار المعاملة أنها وهمية²⁹⁶،

²⁹⁴ قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964.

²⁹⁵ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (241).

²⁹⁶ انظر المادة (15)، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

والثانية قرار إعادة النظر في التقدير من قبل وزير المالية أو الموظف المناب من قبله²⁹⁷،
والحالة الثالثة، القرار المتعلق بالرديات²⁹⁸.

إن هذا الإسقاط فيه إجحاف بحق المكلف في اللجوء إلى المحكمة المختصة لإنصافه، لذلك يجدر
بالمشرع تدارك هذا الخلل في قراءته الأخيرة للمشروع قبل إقراره، والنص على حق المكلف
في استئناف القرار الصادر باعتبار المعاملة أنها وهمية، كذلك القرار الصادر عن وزير المالية
أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير والقرار المتعلق بالرديات.

²⁹⁷ انظر المادة (26) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

²⁹⁸ انظر المادة (38) من مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية لسنة 2001.

المطلب الرابع

إجراءات الاستئناف المتبعة أمام المحكمة

سنعتمد في هذا المبحث على نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965 بحيث نتناول في هذا المطلب:

1. مدة تقديم الاستئناف.
2. رسم الاستئناف.
3. لائحة الاستئناف ومحتوياتها.
4. الأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف.
5. توقيع لائحة الاستئناف من محامٍ.
6. إجراءات النظر في الدعوى.

1. مدة تقديم الاستئناف

حددت مدة الاستئناف التي يحق للمكلف فيها الطعن بالاستئناف استناداً لنظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، بخمسة عشر يوماً من تاريخ استلام المكلف إشعاراً كتابياً من مأمور التقدير بتقدير الضريبة، في حال رفض مأمور التقدير تعديل التقدير طبقاً لما يراه المكلف، أو من تاريخ استلامه الأمر الصادر عن وزير المالية أو الموظف المناب من قبله القاضي بزيادة الضريبة عما كانت عليه قبل إعادة النظر في التقدير²⁹⁹، " يترتب على كل من يرغب في استئناف أي قرار أو أمر قابل للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل المعمول به أن يقدم لائحة استئنافية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه القرار أو الأمر المستأنف³⁰⁰ .

²⁹⁹ عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (178) .

³⁰⁰ انظر المادة (3/أ) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

واعتمد النظام في احتساب مدة الاستئناف من تاريخ تبليغ القرار أو الأمر المستأنف، وهذا ما يجعل التطرق للتبليغ وأحكامه، إثراءً للبحث لا غنى عنه، حيث أن قانون ضريبة الدخل قد عالج موضوع التبليغ، ويقصد بالإشعار كما هو منصوص عليه في المادة (52) من القانون، أي إشعار يتعلق بالمكلف ويكون صادراً عن مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله، وقد حدد طرق التبليغ وحصرها بالطريقتين التاليتين:

1. تسليم التبليغ (الإشعار) إلى المكلف بالذات أي باليد، وهذه الحالة لا تثير أية مشكلة حيث يبدأ سريان مدة الطعن من ثاني يوم يستلم فيه المكلف التبليغ.

2. تبليغ المكلف عن طريق إرسال إشعار في البريد المسجل، إلى آخر عنوان معروف لمحل عمله أو إلى آخر عنوان خاص معروف له، وهنا تثار مشكلة احتساب مدة الطعن حيث عالجها القانون بأن قسم الإقامة إلى إقامة في الوطن وإقامة خارج الوطن، وأعطى لكل منها مدة معينة يبدأ بعدها سريان مدة الطعن، فالمكلف المقيم في الوطن في حال تبليغه الإشعار بالبريد المسجل يعتبر الإشعار أنه بلغ بعد مرور مدة لا تزيد عن الستة أيام من يوم إرساله في البريد، أي أن المشرع قدر أن الفترة التي قد يحتاجها البريد ليصل إلى أي مكان داخل الوطن لا تتجاوز الستة أيام بعدها يبدأ احتساب مدة الطعن، أما إذا كان المكلف غير مقيم في الوطن فيأخذ بعين الاعتبار المدة التي قد يستغرقها وصول البريد إلى الجهة المرسل إليها حيث يتم بعدها احتساب مدة الطعن³⁰¹.

ويكفي لإثبات أن التبليغ قد تم بالوجه القانوني وأن المكلف قد بلغ، أن يكون الإشعار قد عنون وأرسل في البريد على الوجه الصحيح، ويعتبر كل إشعار بمقتضى ذلك أنه سلم حسب الأصول إلى الشخص المعنون له فيما لو رفض ذلك الشخص أن يتسلمه، وإذا قام وكيل المكلف أو محاميه أو العامل عنده أو أحد أفراد أسرته باستلام الإشعار يعتبر أن المكلف قد استلم الإشعار.

³⁰¹ انظر المادة (1/55) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25)، لسنة 1964.

2. رسم الاستئناف

يجب على المستأنف أن يدفع عند تقديمه لائحة الاستئناف، رسماً قدره 2% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه ومقدار الضريبة الذي يسلم به، على أن لا يقل هذا الرسم عن دينارين ولا يزيد عن 100 دينار، ويدفع الرسم كاملاً عن مبلغ الضريبة المقدرة، إذا لم يسلم المستأنف بأي جزء منها وبغض النظر عن أي خصم أو تقاص³⁰².

3. لائحة الاستئناف ومحتوياتها:

يجب على المكلف الذي يرغب في الاستئناف أن يقدم لائحة استئنافه خلال المدة القانونية، والأصل أن يتم تقديم اللائحة إلى المحكمة المختصة (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل).

ويجوز تقديم اللائحة بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو رئيس محكمة البداية النظاميتين التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاص أي منهما³⁰³، ويتم أيضاً دفع رسوم الاستئناف إلى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطتها، والسؤال الذي يثور هنا، هل يجوز تقديم طلب تمديد مدة الاستئناف أو طلب عدم دفع الرسوم إلى أحد هاتين المحكمتين النظاميتين سالفتي الذكر؟ إن المحكمة المختصة بالتمديد هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبالتالي فطلب التمديد يجب أن يقدم إليها وكذلك تقديم طلب عدم دفع الرسوم يتم إليها.

ويجب أن تشمل لائحة الاستئناف على مجموعة من العناصر حددتها المادة (5/أ) من النظام وتشمل ما يلي:

1. اسم المستأنف وشهرته ومهنته ومحل إقامته وعنوان التبليغ.

2. اسم المستأنف عليه ووظيفته وعنوان التبليغ.

³⁰² انظر المادة (4/أ،ب)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

³⁰³ الخطيب، خالد: الضريبة على الدخل في الأردن، زهران للنشر والتوزيع، ص (264).

وبما أن المستأنف عليه في القضايا الضريبية هو مصدر قرار التقدير، أي لا يكون بصفته الشخصية وإنما بصفته الوظيفية (مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله) لذلك فإن عدم ذكر اسم المستأنف عليه لا يجعل اللائحة غير قانونية، " إن عدم ذكر اسم المستأنف عليه واسم المحكمة التي يستأنف إليها قرار ضريبة الدخل في الوكالة لا يجعلها غير قانونية ولا يتضمن أية جهالة، ذلك لأنه ورد فيها تفويض الوكيل بتقديم الاستئناف، وهذا يفيد وجوب تقديمه إلى محكمة الاستئناف المختصة، ولأن القانون قد نص على أن الاستئناف يقدم ضد سلطة ضريبة الدخل التي تصدر القرار"³⁰⁴.

وبالرغم من أن محكمة التمييز أقرت أن عدم ذكر اسم المستأنف عليه لا يؤدي إلى عدم قانونية الاستئناف، إلا أنه يجب أن يكون الاستئناف ضد من أصدر قرار التقدير، فإذا كان قرار تقدير ضريبة الدخل صادر عن مأمور التقدير، فإن المستأنف عليه هو مأمور التقدير، ولا يجوز أن يستأنف المكلف ضد الوزير أو الموظف المفوض من قبله، وإذا كان قرار التقدير المستأنف، صادر عن الوزير أو الموظف المفوض من قبله، فلا يجوز أن يكون المستأنف عليه هو مأمور التقدير، لأن ذلك يؤدي إلى بطلان الاستئناف، " إن المادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل تعتبر الشخص الذي صدر قرار أو أمر التقدير عنه مستأنفاً عليه، لذلك فإذا قدم المكلف استئنافه ضد الموظف المناب فإن الاستئناف يكون باطلاً لكونه مقدماً على غير الخصم الحقيقي"³⁰⁵.

إلا أن محكمة التمييز قد عدلت عن حكمها هذا " إن التشريعات التي تعالج إجراءات استئناف قرارات التقدير سواء صدرت عن مأمور التقدير أو عن الوزير أو عن الموظف المناب عنه هي نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل والمادة (57) من قانون ضريبة الدخل والمادة (220) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، وحيث أن هذه التشريعات نصت على الحالات التي يترتب عليها بطلان لائحة الاستئناف دون أن يكون الخطأ في اسم المستأنف عليه منها، وبناءً على ذلك فإن الحكم الصادر عن محكمة استئناف ضريبة الدخل القاضي ببرد

³⁰⁴ تمييز حقوق، رقم (65/308)، ص (1570)، سنة 1965.

³⁰⁵ تمييز حقوق، رقم (76/100)، ص (1865)، سنة 1965.

الاستئناف شكلاً بحجة أنه مقدم ضد مأمور التقدير كمستأنف عليه مع أن القرار المطعون فيه صادر عن الموظف المناوب من وزير المالية في غير محله³⁰⁶.

3. رقم وتاريخ إشعار التقدير لضريبة الدخل المقدرة عليه وسنة التقدير المستأنفة.

وأهمية ذلك تكمن بأن القانون رقم (25) لسنة 1964 قد أوجب تقديم لائحة استئناف مستقلة عن كل سنة تقدير، وذلك لبحثها وتحديد السنة موضوع الاستئناف للنظر في طلبات المستأنف وتدقيقها بوضوح ويسر، " إذا كانت لائحة الاستئناف التي قدمتها الشركة المكلفة تنحصر بالضريبة المستحقة عن سنة التقدير 1978 فقط، فلا يجوز النظر في التقدير المتعلق بسنة التقدير 1977 حتى لو تعرضت المستأنفة في أسباب استئنافها للتقدير المتعلق بهذه السنة لأن المادة (أ/3/57) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 توجب أن تستأنف الضريبة عن كل سنة تقدير بلائحة مستقلة³⁰⁷.

4. تاريخ تبليغه إشعار القرار أو الأمر المستأنف.

وأهمية ذلك تكمن في معرفة أن الاستئناف قد قدم في المدة القانونية للاستئناف، لأنه وكما بينا سابقاً فإن المدة القانونية للاستئناف تبدأ من تاريخ تبليغ الإشعار، ولكن هل يجوز للمكلف تقديم الاستئناف قبل تبليغه إشعار التقدير كما هو الحال في مرحلة الطعن الإداري، "---- من الجائز قانوناً تقديم الاعتراض قبل تبليغ إشعار التقدير³⁰⁸.

وبالرغم من أن محكمة التمييز الأردنية لم تتعرض في أحكامها إلى جواز تقديم الإستئناف قبل تسلم إشعار التبليغ، إلا أنني أرى أنه من الأولى أيضاً جواز ذلك في مرحلة الاستئناف، لأن ذلك لا يضر بمصلحة المكلف ولا بمصلحة الإدارة الضريبية.

5. مبلغ ضريبة الدخل المقدرة عليه بالقرار أو الأمر المستأنف.

³⁰⁶ تمييز حقوق، رقم (88/393)، ص (998)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

³⁰⁷ تمييز حقوق، رقم (81/647)، ص (641)، لسنة 1982.

³⁰⁸ تمييز حقوق، رقم (72/116)، ص (701)، سنة 1972.

حيث يجب أن يبين المستأنف في لائحة الاستئناف مبلغ ضريبة الدخل الذي تم تقديره عليه، والفائدة من ذلك تكمن في أن رسوم الاستئناف يتم تحديدها بنسبة مئوية من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة في قرار التقدير ومقدار الضريبة التي يسلم بها المستأنف، كما أن قابلية الحكم الاستئنافي للتمييز تتوقف على قيمة الضريبة المقدرة³⁰⁹.

6. أسباب استئناف المستأنف المذكورة بإيجاز في فقرات مستقلة مرقمة.

وأهمية ذلك، أنه لا يجوز للمكلف إثارة أي موضوع أمام محكمة الاستئناف لم تتضمنه لائحة الاستئناف، ما لم يكن متعلقاً بالنظام العام، كما لا يجوز إثارة أو إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض، "لا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير الصادر عنه القرار المستأنف عملاً بالمادة (6/57) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964"³¹⁰، و"إذا لم تثر واقعة أمام مصدر القرار - مأمور التقدير - فلا يجوز إثارتها لأول مرة أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل"³¹¹.

ويستطيع المستأنف أن يضيف إلى لائحة الاستئناف أسباباً لم يوردها في لائحة الاستئناف إذا قبلت المحكمة ذلك، وبما لا يتعارض مع عدم إثارة أسباب لم يعرضها ابتداءً على من أصدر القرار المستأنف، " لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل عملاً بالمادة (222) من قانون أصول المحاكمات المدنية أن تسمح للمستأنف أن يقدم أثناء المرافعة أسباباً لم يذكرها في لائحة الاستئناف"³¹².

وأجاز نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل للمحكمة أن تسمح بتعديل أسباب الاستئناف المبينة في لائحة الاستئناف بعد سماع الطرفين حول هذا التعديل.³¹³

³⁰⁹ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (202).

³¹⁰ تمييز حقوق، رقم (67/346)، ص (56)، لسنة 1968.

³¹¹ تمييز حقوق، رقم (70/198)، ص (604)، سنة 1970.

³¹² تمييز حقوق، رقم (78/449)، ص (737)، سنة 1979.

³¹³ أنظر المادة (7/هـ) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 1965.

7. المبلغ الذي يسلم به المستأنف من الضريبة المقدرة عليه.

وفائدة ذلك في تحديد رسوم الاستئناف واجبة الدفع ومن يتحمل هذه الرسوم حيث يتم احتساب هذه الرسوم ب 2% من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المستأنف ومبلغ الضريبة المقدرة عليه، وتحديد من يتحمل الرسوم هذه عند إصدار الحكم، متوقعة على مدى تطابق أو مخالفة الحكم لهذا المبلغ.

بالإضافة إلى أن المحكمة لا تملك أن تحكم بأقل مما أقر به المكلف في لائحة استئنافه، " لا يجوز أن يقل الدخل المقدر بواسطة المحكمة عن الدخل الذي أقر به المكلف على اعتبار أن المكلف ملزم بإقراره عملاً بالمادة (50) من قانون البيئات"³¹⁴.

ولم يشترط نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل أن تتضمن لائحة الاستئناف إيصالاً بدفع مبلغ الضريبة الذي يسلم به المستأنف، وبالتالي لم يرتب رد الاستئناف شكلاً إذا لم يورد المستأنف بياناً يثبت أنه قام بدفع ذلك المبلغ، بالرغم من أن قانون ضريبة الدخل قد أوجب على المكلف أن يدفع 50% من مقدار الضريبة المقدرة نهائياً أو من مقدار الضريبة المستحقة إذا لم يكن هناك ضريبة نهائية، أو المبلغ غير المختلف عليه من الضريبة أيهما أكثر، وذلك في حالة الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز.

وقد تدارك المشرع الأردني وفي قانون ضريبة الدخل اللاحق هذا الأمر، فأورد حكماً في مواده يفيد أن على المكلف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد³¹⁵.

وقد ثار الخلاف حول تحديد المبلغ واجب الدفع والذي يسلم به المكلف، فهل ينصرف إلى المبلغ الذي أورده في كشفه الذاتي، باعتبار أن هذا الإقرار ملزم للمكلف، أم يجوز للمكلف أن يعدل عن هذا المبلغ ويسلم بمبلغ أقل منه؟ وذهبت محكمة التمييز الأردنية وفي حكم صادر عنها إلى

³¹⁴ تمييز حقوق، رقم (73/328)، ص (381)، سنة 1974.

³¹⁵ انظر المادة (2/ج/34)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (57)، لسنة 1985.

عدم إلزام المكلف بالمبلغ الذي أقر به في كشفه الذاتي، " لدى الإطلاع على المادة (2/ج/34) من قانون ضريبة الدخل وجدنا نصها (على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد في هذه الفقرة على ذلك الوجه) ويستفاد من هذا النص أنه خطاب للمستأنف يطالبه بأن يقوم بما يلي: 1. أن يبين المبلغ الذي يسلم به من الضريبة في لائحة استئنافه 2. أن يدفع هذا المبلغ، أو يدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه، وبما أن القانون قد عني في المرحلة الاستئنافية بما يجب أن تشتمل عليه لائحة الاستئناف، وما يرفق بها حتى يكون الاستئناف مقبولاً، ولما لم يتعرض القانون في هذه الفقرة إلى الكشف الذي يقدمه المكلف لبيان التفاصيل المتعلقة بدخله الخاضع للضريبة، وبما أن الضمير بكلمة "يدفعه" الواردة في المادة المشار إليها أنفاً يعود على المبلغ الذي يسلم المكلف به معداً في لائحة الاستئناف، فإن ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف من أن على المستأنف أن يدفع المبلغ الذي بينه في الكشف المذكور هو من قبيل إضافة حكم للقانون وهو أمر يعود للسلطة التشريعية. قد يتبادر إلى الذهن ما حكم الإقرار الوارد في الكشف؟ فالجواب على ذلك إنه كأى إقرار صادر فهو ملزم للمقر وفق القواعد والأسس المبينة في الباب السابع من قانون البيئات، وتبحث فيه محكمة الاستئناف خلال البحث في موضوع الاستئناف وليس كشرط لقبول الاستئناف شكلاً. وبما أن محكمة الاستئناف لم تتبع حكم النقض وكان إصرارها مخالفاً للقانون لذا قررت أكثرية الهيئة العامة نقض حكمها وإعادة الدعوى إليها لتمتثل لحكم النقض عملاً بالمادة 253 من قانون أصول المحاكمات الحقوقية³¹⁶.

إن المقصود بأحكام المادة (2/ج/34) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 من أن على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة، المبلغ الذي يسلم به بموجب الكشف المنصوص عليه بأحكام المادتين (26 و 27) من القانون المذكور، والقول بغير ذلك يجعل ما جاءت به أحكام المادة (2/ج/34) السالفة الذكر من قبيل اللغو، إذ أن المستأنف هو الذي يحدد المبلغ الذي يريده وقد يختار عدم التسليم بأي مبلغ

³¹⁶ تمييز حقوق، رقم (87/374) هـ ع ، ص (1560) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

وبالتالي يتهرب من دفع الضريبة المستحقة التي أقر بها هو نفسه، هذا بالإضافة إلى أن ما ذهبت إليه محكمة التمييز الموقرة لا يتفق وقاعدة (من سعى إلى نقض ما تم من قبله فسعيه مردود عليه)³¹⁷.

8. ما يطلبه المستأنف في استئنافه.

يجب أن تتضمن لائحة الاستئناف طلبات المستأنف، و أن تكون واضحة محددة، ويترتب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل النظر في جميع طلبات المستأنف، ولا يجوز لها تجزئة هذه الطلبات، بأن تعيد جزءاً من الدعوى إلى المستأنف عليه وتبقي جزءاً منها بيدها، بل يجب عليها أن تنظر أولاً في جميع هذه الطلبات، ثم لها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير بناء على التعليمات التي تراها، " يتوجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنظر في جميع طلبات المستأنف وتفصل بها"³¹⁸، ويجب على المكلف عند إيداء طلباته في لائحة استئنافه أن يلتزم بعدم إثارة أي طلب لأول مره أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ما دام أنه لم يثر هذا الطلب أمام من أصدر القرار المستأنف، كما يجب على المكلف أن يراعي عند إيداء طلباته أن تكون هذه الطلبات مما يدخل في اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، "----- لا يجوز للمكلف أن يثير أي طلب أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل لأول مرة ما دام أنه لم يثر هذا الطلب أمام الموظف المناب عملاً بالمادة (7/د) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، إن محكمة استئناف ضريبة الدخل غير مختصة لنظر الطلب بإعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية دعوى الضريبة، ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة دعوى على الخزينة لاستردادها"³¹⁹.

هذا ما يجب أن تتضمنه لائحة الاستئناف وذلك استناداً للمادة " (5/أ) " من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، و هناك بعض النقاط التي يجب بحثها قبل الانتهاء من لائحة الاستئناف لأهميتها وهي:

³¹⁷ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (200).

³¹⁸ تمييز حقوق، رقم (71/61)، ص (644)، سنة 1971.

³¹⁹ تمييز حقوق، رقم (71/61)، ص (1002)، سنة 1972.

- تحفظ المكلف بإثارة أي نقطة غير مذكورة في لائحة الاستئناف.

قد يورد المكلف وفي البند المتعلق بأسباب استئنافه نقطة مفادها، أنه يحتفظ بحقه في إثارة أي نقطة أو سبب أو طلب لم يضمنه في لائحة استئنافه، فما الحكم هنا، وكيف تتعامل المحكمة المختصة مع هذا الأمر؟!، إن تضمين لائحة الاستئناف هذا البند هو في مصلحة المكلف، حيث يحتفظ بحقه في إثارة أي سبب آخر بعد إطلاعه على ملف التقدير، وهل يجوز أن يطرح سبباً لم تتم إثارته أمام المستأنف عليه في مرحلة الاعتراض الإداري، أي أن تكون إثارته أمام المحكمة المختصة لأول مرة، وباستعراض أحكام محكمة التمييز الأردنية المتعاقبة، فإننا نجد أنه لا يجوز للمكلف إبداء أية أسباب أو إثارة أية وقائع لم تطرح على المستأنف عليه في مرحلة الاعتراض، وهذا ثابت في أحكام محكمة التمييز الأردنية استناداً لنص المادة " (7/د) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، أي أن تحفظ المكلف بإثارة أية أسباب أخرى، لا ينصرف إلى أسباب ووقائع جديدة لم يتم إثارتها قبلاً أمام المستأنف عليه، وإنما هذا التحفظ فقط ينصرف إلى الأسباب التي لم يوردها في لائحة استئنافه، وكان قد ذكرها وأثارها في مرحلة الاعتراض الإداري أمام المستأنف عليه، وأما بالنسبة لموقف محكمة التمييز من ذلك، فقد كان لها موقفان مختلفان، فبحكم لها بينت أن تحفظ المكلف بإثارة أية أسباب أخرى لا يغير شيئاً، وبالتالي لا يفيد إلا إذا كان السبب متعلقاً بالنظام العام، "لا يقبل من المكلف إثارة موضوع البضائع المتبقية القديمة لفوات موديلها كل موسم أمام محكمة الاستئناف إذا لم يذكر هذا السبب في لائحة استئنافه، ولا يغير من الوضع شيئاً مجرد قوله في لائحة الاستئناف بأنه يحتفظ لنفسه بحق إثارة أسباب أخرى غير التي ذكرها فيها، إذ أن القانون قد أوجب بيان أسباب الاستئناف في لائحة الاستئناف وضمن المدة القانونية، ولم يجز قبول أسباب خلافها ما لم تكن متعلقة بالنظام العام"³²⁰.

أما في حكم آخر لمحكمة التمييز الأردنية، فلم تشترط أن يكون السبب متعلقاً بالنظام العام حتى تمكن إثارته إذا لم تتضمنه لائحة الاستئناف، واشترط المكلف في لائحة استئنافه حقه بإثارته، "إذا ذكر المكلف في لائحة استئنافه بأنه يحتفظ بإثارة أي نقطة لم يثرها في لائحته الاستئنافية

³²⁰ تمييز حقوق، رقم (73/145)، ص (1047)، سنة 1973.

لحين إطلاعها على تقدير مأمور التقدير، وأضاف أنه ينكر جميع الأمور الواقعية والقانونية التي قررها مأمور التقدير، فإن هذا التحفظ يمنحه حق إثارة موضوع مصادر دخله الأخرى التي لم يفسح له المجال لبسطها"³²¹، فحكمها هذا لم يحدد أن يكون السبب متعلقاً بالنظام العام لجواز إثارتته.

وترى الباحثة أنه يجب أن يمنح المشرع المكلف الحق بإثارة أي سبب جديد لم تتضمنه لائحة الاستئناف حتى لو لم يحتفظ بحقه في إثارة ذلك إذا كان الأمر يتعلق بالنظام العام، ويقتصر حقه بإثارة الأسباب الأخرى والغير متعلقة بالنظام العام بمدى تضمينه ذلك في لائحة استئنافه، أي أن يحتفظ في لائحة الاستئناف بحقه في إثارة الأسباب الأخرى وغير المتعلقة بالنظام العام.

- عدم دفع الرسوم.

لقد أوجب النظام على المستأنف، أن يدفع عند تقديمه لائحة الاستئناف، رسم الاستئناف، وعالج موضوع تأجيل دفع الرسوم وتقديم اللائحة دون دفع الرسوم المقررة، ويفهم من هذا أنه لا يجوز للمستأنف أن يقدم لائحة الاستئناف دون دفع الرسوم إلا إذا حصل على موافقة المحكمة المختصة بذلك، لذا فإن لائحة الاستئناف المقدمة دون دفع الرسم أو الموافقة على عدم دفعه وتأجيله توجب رد الاستئناف شكلاً³²².

- عدم دفع الضريبة المستحقة "المسلم بها".

أوجب قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 على المكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وإذا لم يبلغ المكلف إشعار التقدير قبل أحزيران في أي سنة من سني التقدير، أو إذا تبلغ الإشعار قبل ذلك، ولكنه قدم اعتراضاً أو استئنافاً أو تمييزاً، فإنه يترتب عليه أن يدفع 50% من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً أو من مقدار الضريبة المستحقة، إذا لم يكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً.

³²¹ تمييز حقوق، رقم (73/234)، ص (1020)، سنة 1974.

³²² انظر المادة (4/أ، ج)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

وقد بين القانون الأصول الواجب إتباعها بالنسبة لدفع الضريبة المستحقة في الأحوال التي يقع فيها الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز، حيث يتم تأجيل تحصيل رصيد الضريبة الذي يزيد على مبلغ 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة، حتى يتم الفصل في ذلك الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز، وألزم المادة نفسها مأمور التقدير أن يحصل الجزء غير المختلف عليه من الضريبة، إذا زاد عن مبلغ 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة، وبعبارة أخرى فالمكلف ملزم بدفع 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة إذا لم تكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً، أو مبلغ الضريبة الذي يسلم به المكلف أيهما أكثر، ويجب على المكلف أن يدفع هذا المبلغ قبل تقديم الاستئناف وإلا تعرض لرد الاستئناف³²³، إلا أن النظام لم يورد في مواده نصاً يلزم المكلف بإرفاق وصل دفع الضريبة الملزم بدفعها أثناء تقديم اللائحة الاستئنافية أو ما يثبت أنه دفعها استناداً للقانون.

وترى الباحثة أن ذلك لا يحتاج إلى نص لأنه ثابت بنص القانون، ولأن القاعدة التي يجب إعمالها بخصوص الضرائب هي قاعدة الدفع أولاً فالمعارضة.

وقد ألزمت محكمة التمييز، المحكمة المختصة أن تبحث بموضوع دفع الضريبة المسلم بها قبل أن تقرر قبول الدعوى "تستنفذ محكمة استئناف ضريبة الدخل ولايتها بعد قبولها للاستئناف شكلاً بخصوص المدة ودفع الضريبة المسلم بها"³²⁴.

ولا تملك المحكمة المختصة بعد قبول الدعوى شكلاً أن تقرر رد الدعوى لعدم دفع الرسوم، ولا يجوز للمستأنف عليه أن يتمسك بعدم دفع الضريبة الواجبة الدفع بعد أن تقرر المحكمة قبول الدعوى شكلاً.

³²³ انظر المادة (62) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

³²⁴ تمييز حقوق، رقم (87/374) هـ ع ، ص (1580) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

4. الأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف.

القرارات التي تستأنف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، هي في الحقيقة قرارات صادرة عن مأمور تقدير ضريبة الدخل، أو مدير عام ضريبة الدخل، أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله.

وتصدر هذه القرارات في مواجهة المكلف، والمكلف وحده هو صاحب الحق في تقديم الاستئناف، أما المقدر أو وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطأً فلا يحق له الطعن في قرار التقدير باعتباره مصدر القرار³²⁵.

فصاحب المصلحة في استئناف هذه القرارات هو المكلف فيما إذا وجد أن مثل هذه القرارات فيها إجحاف بحقه، كما أنه لا يعقل أو يتصور أن تكون الجهة التي أصدرت القرار، هي الجهة التي تستأنف القرار.

ووجود مصلحة في من يستأنف القرار هو من المبادئ العامة في أصول المحاكمات المدنية " لا تقبل دعوى أو طلب أو دفع أو طعن لا يكون لصاحبه مصلحة قائمة فيه يقرها القانون"³²⁶.

إن قصر الاستئناف على المكلف، فيه استقرار نسبي لقرارات التقدير، خاصة وأن الإدارة الضريبية تملك مراجعة وتدقيق قراراتها في مرحلة الاعتراض الذي أوجبه القانون كشرط للطعن القضائي.

كما أن القانون أعطى الإدارة الضريبية صلاحية أن تقرر مبلغ الضريبة الذي تراه مناسباً دون موافقة المكلف، سواء في مرحلة التقدير الأولي، أو مرحلة الاعتراض، وهذا القرار الذي يصدر عن الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة دون موافقة المكلف على مقدارها، يكون محل الاستئناف فقط.

³²⁵ خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي، المرجع السابق، ص (334).

³²⁶ المادة (3) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) ، لسنة 2001.

وهذا ما هو معمول به في الأردن، حيث أعطي حق الاستئناف للمكلف فقط أو من يمثله، أما جهة الإدارة الضريبية فلا تملك استئناف قرارها إلى المحكمة المختصة، وهذا عكس ما هو مطبق في جمهورية مصر العربية، حيث منحت حق الاستئناف على قرارات التقدير لكل من المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء.

وتتفق الباحثة مع اتجاه المشرع الذي قصر الاستئناف على المكلف وذلك لعدة أسباب منها:

1. إن قرار تقدير الضريبة، يصدر عن جهة الإدارة، ولا يعقل أن تقوم الإدارة بالطعن على ما تم من قبلها.

2. إن القانون اشترط الطعن الإداري قبل اللجوء إلى مرحلة الاستئناف، وتملك جهة الإدارة الضريبية مراجعة قراراتها أثناء نظر الاعتراض، وتعديل قرار التقدير الأولي، حيث أعطى القانون لمأمور التقدير صلاحية إقرار التقدير أو تخفيضه أو زيادته أو إلغائه أثناء نظر الاعتراض.

إن حق الاستئناف ينحصر في الشخص الذي جرى بحقه التقدير وفرضت الضريبة عليه، وكذلك يشمل الممثلين والحراس القضائيين والأوصياء والممثلين الشخصيين والقانونيين والقيمين المشتركين بالتضامن والأفراد والمصنفين والقيمين على طوابق الإفلاس، والمتولين إدارة أي ملك أو مشروع نيابة عن فاقد الأهلية، والشخص الممثل أو القيم أو الوصي أو الوكيل أو العميل التجاري أو فرع الشركة لمن كان غير مقيم، وأخيراً مدراء الشركات الذين لهم حق التقاضي ورفع الاستئناف³²⁷.

وبهذا يكون الحق بالاستئناف للمكلف فقط دون الإدارة الضريبية، والمكلف قد يكون شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً.

ولا تعامل الشركات العادية المقيمة على أنها المكلف، وإنما كل شريك فيها هو مكلف بشخصه، لذلك يتعين على كل شريك في الشركة العادية أن يتقدم بلائحة استئناف مستقلة، ولا يحق لهم أن

³²⁷ عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (178).

يقدموا الاستئناف باسم الشركة العادية المقيمة باعتبارها غير مكلفة في ظل قوانين ضريبة الدخل السارية المفعول، وإنما يتم توزيع الدخل المتحقق على الشركاء فيها ومحاسبتهم عن هذا الدخل كل على حدة، أما الشركة العادية غير المقيمة فيتم تقديم الاستئناف باسمها حيث اعترف لها القانون بالشخصية الاعتبارية كما هو في الشركات المساهمة.

5. توقيع لائحة الاستئناف من محامٍ.

حدد نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965 وفي المادة (5) بأنه ينبغي أن توقع لائحة الاستئناف من المستأنف بالذات أو من محاميه، ويشترط في دعوى الاستئناف التي تزيد قيمتها عن 500 دينار أن يرفعها محامٍ أستاذ، وإذا قدمت من قبل المكلف مثل هذه الدعوى فيتوجب عدم قبول لائحة الاستئناف عملاً بأحكام المادة (34) من قانون نقابة المحامين النظاميين رقم (11) لسنة 1966³²⁸، " إذا قدمت لائحة استئناف ضريبة دخل بدعوى تزيد قيمتها عن 500 دينار دون أن تكون موقعة من محامٍ أستاذ فيتوجب عدم قبول لائحة الاستئناف عملاً بالمادة (34) من قانون المحامين النظاميين رقم (11) لسنة 1966"³²⁹، وقد اعتبرت محكمة التمييز وفي حكم آخر لها أن اللائحة قانونية بالرغم من كونها غير موقعة من محامٍ أستاذ ما دامت مقدمة من قبله ودفع رسم إبرازها حيث جاء في هذا القرار " إن المقصود من المادة (2/41) من قانون نقابة المحامين رقم (11) لسنة 1972 هو أن تكون اللائحة معدة من محامٍ لأن الأصول قد وضعت ضماناً للعدل، ولم يكن القصد ضياع الحق بتطبيق المعنى الحرفي للقانون، وعليه فتعتبر لائحة الاستئناف بالرغم من أنها غير موقعة من أحد المحامين ما دام أن الذي قدم لائحة الاستئناف ودفع رسمها هو محامٍ، (تمييز حقوق رقم 86/564، مجلة نقابة المحامين، صفحة 1510 عدد 12، 11 سنة 34)³³⁰.

وتقوم المحكمة المختصة بالحكم بأتعاب المحاماة عند البت في الدعوى، وذلك مع حكمها بالرسوم والمصاريف استناداً لنظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل "يحكم بالرسوم

³²⁸ عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (180).

³²⁹ تمييز حقوق، رقم (64/107)، ص (635)، سنة 1967.

³³⁰ فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً، المرجع السابق، ص (199).

والمصاريف وأتعاب المحاماة عند البت في الدعوى وفق نظام رسوم استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل³³¹.

6. إجراءات النظر في الدعوى.

بعد أن يتقدم المستأنف بدعواه ويقوم بقيدها لدى ديوان المحكمة، يتم تحديد موعد للنظر في الدعوى، ويبلغ الطرفان - المستأنف والمستأنف عليه - بذلك الموعد.

وفي حالة حضور الطرفين فإن المحكمة تتحقق من توافر الشروط الشكلية في الدعوى، كالتثبت من التوكيل الصحيح من قبل المستأنف لوكيله، ودفع رسوم الاستئناف، وتقديم الاستئناف ضمن المدة القانونية، وهذه الشروط تعتبر من النظام العام، يجوز للمستأنف عليه أن يثيرها في أية مرحلة من مراحل الدعوى، كما يجوز للمحكمة أن تثيرها من تلقاء نفسها، إلا أن محكمة التمييز الأردنية قضت بأن على محكمة الاستئناف أن تتحقق من مدة الاستئناف ودفع المبلغ المستحق في البداية، وإذا ما قررت السير في إجراءات الدعوى، فإنه لا يجوز لها أن تبحث مسألة المدة القانونية أو دفع المبلغ المستحق، "تستنفذ محكمة استئناف ضريبة الدخل ولايتها بعد قبولها للاستئناف شكلاً بخصوص المدة ودفع الضريبة المسلم بها"³³².

وإذا ما وجدت المحكمة بأن الدعوى مستوفية للشروط الشكلية فإنها تقرر قبولها شكلاً، وفي الأعم الأغلب فإن وكيل المستأنف يطلب إمهاله لمباحثة الجهة المعنية بضريبة الدخل في محاولة منه للتوصل إلى مصالحة مع المستأنف عليه، ولا يعترض في العادة ممثل المستأنف عليه على هذه المباحثة والتأجيل لهذه الغاية، وقد تقوم المحكمة نفسها بعرض إنهاء القضية على الطرفين مصالحةً، وفي الغالب يستجيب الطرفان لذلك، ويحدد موعد آخر من أجل التوصل إلى تسوية بشأن القضية المعروضة، وعند ذلك يعقد الطرفان جلسة أو أكثر للتوصل إلى مصالحة، فإذا ما تم الاتفاق على ذلك فإن تلك التسوية تعرض على المحكمة في الموعد المحدد، ويتم تسجيلها والتوقيع عليها وصدور قرار من المحكمة بها.

³³¹ تمييز حقوق، رقم (87/680)، ص (966)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

³³² تمييز حقوق، رقم (87/374)، ص (1580)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

وبالرغم من أن عرض النزاع للتصالح- سواء من قبل أطراف الخصومة أو من قبل المحكمة- هو ما جرى عليه العمل لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إلا أن الباحثة لا نجد له سنداً قانونياً في قانون ضريبة الدخل، وإنما يستند إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية، وهو ما يعرف بإسقاط الاستئناف مؤقتاً، والذي تعرضنا له سابقاً عند حديثنا عن إسقاط الدعوى ووقفها.

والباحثة لا تؤيد ما جرى العمل عليه لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من عرض المنازعة للتصالح، وذلك لعدة أسباب منها: إن قانون ضريبة الدخل قانون خاص نص على إجراءات معينة للتقاضي، ليس منها عرض المنازعة للتصالح.

واشترط قانون ضريبة الدخل لجوء المكلف للطعن الإداري قبل التوجه إلى المحكمة، يعطي الفرصة للتوصل إلى المصالحة لو كان ذلك بالإمكان، إن ذلك يؤدي إلى إطالة أمد النزاع الذي يجب أن تتصف إجراءاته بالسرعة التي تعتبر خاصية من خصائصه، ولو أراد المشرع عرض المنازعة للتصالح لنص على ذلك صراحة، كما فعل المشرع الأردني في القانون المعدل، فقد نص على حل بعض قضايا استئناف وتمييز ضريبة الدخل لدى المحاكم المختصة بمصالحة، وذلك قبل صدور الحكم القطعي بها، وعلى المحكمة في هذه الحالة تصديق هذه المصالحة، واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها³³³.

وفي حالة عدم التوصل إلى مصالحة يتم إبراز ملف التقدير المتعلق بالدعوى كبيئة من قبل المستأنف عليه، بناء على طلب المحكمة، وتطلب المحكمة من المستأنف تقديم بيناته إلى أن ينتهي من تقديم هذه البيئات.

ويعترض المستأنف عليه على أية بيئة فردية أو غير قانونية في كل فرصة تسنح له بذلك، ثم يقوم بتقديم بيناته هو الآخر، وغالباً ما تقتصر البيئات المقدمة من قبل المستأنف عليه على ملف

³³³ أنظر المادة (2/34)، من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

التقدير، وإذا قدم بينة جديدة، غير ملف التقدير يجوز للمستأنف أن يقدم بينة داحضة لهذه البينة
ثم يقدم كل منهما مرافعته، وعلى ضوء ذلك تصدر المحكمة قرارها³³⁴.

³³⁴ أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الثاني، المرجع السابق، ص (33).

المطلب الخامس

التمييز

من المبادئ القانونية المسلم بها، أن التقاضي يتم على درجات، وهذا ما ينطبق أيضاً على قضايا ضريبة الدخل، وفي الأغلب الأعم يكون التقاضي على ثلاث درجات، محاكم الدرجة الأولى، هي الصلح والبداية، ومحاكم الدرجة الثانية هي البداية بصفقتها الاستئنافية ومحاكم الاستئناف، ومحاكم الدرجة الثالثة وهي التمييز أو النقض.

وتخرج النزاعات الإدارية عن هذا التقسيم، حيث يتم التقاضي فيها على درجة واحدة لدى المحكمة الإدارية " محكمة العدل العليا".

أما التقاضي في المنازعات الضريبية فيتم على درجتين، الاستئناف والتمييز، وهذا ما هو معمول به في الأردن وفلسطين، أما في جمهورية مصر العربية فيتم التقاضي في المنازعات الضريبية على ثلاث درجات.

والتمييز يعني لجوء أحد أطراف الخصومة للطعن في أحكام وقرارات محكمة الاستئناف، أي تمييز الحكم، وقد يلجأ إلى التمييز طرفي الخصومة معاً.

ويشكل الطعن أمام محكمة التمييز آخر فرصة للمكلف في مجال الاعتراض على قيمة الضريبة المقدرة عليه من قبل دائرة ضريبة الدخل، وذلك بصفقتها أعلى محكمة قضائية.

وهناك من التشريعات الضريبية ما تضع قيوداً على لجوء المكلف إلى محكمة التمييز، مثل وضع حد أدنى لقيمة الضريبة المتنازع عليها، ووضع رسوم عالية على هذه القضايا³³⁵.

ومع أن مرحلة الاستئناف في النزاعات الضريبية، مقصورة على المكلف، ولم تشمل جهة الإدارة الضريبية، حسب القوانين المطبقة في الأردن وفلسطين، فالتمييز هو حق لكل من المكلف وجهة الإدارة الضريبية، وهذا يعني أنه يجوز لجهة الإدارة الضريبية أن تميز حكم محكمة

³³⁵ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (242) .

الاستئناف، وتختص محكمة التمييز الموقرة بصفتها الحقوقية بالنظر في الطعون على قرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي أعلى محكمة في الأردن وتقابلها محكمة النقض في فلسطين.

إن القانون رقم (25) لسنة 1964 الساري المفعول في الضفة الفلسطينية قد عالج أحكام التمييز الذي نص على أن كل حكم صادر عن محكمة الاستئناف يكون قابلاً للتمييز إذا تجاوز مبلغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله 100 دينار، أي أن معيار تحديد ما إذا كان الحكم قابلاً للتمييز من عدمه، هو مقدار مبلغ الضريبة المقدرة³³⁶.

وليست المشكلة في أعمال هذا المعيار، وهو مبلغ الضريبة المقدرة، وإنما في تحديد مبلغ الضريبة المعتمد، كأساس لقابلية الحكم للتمييز من عدمه، فهل هو مبلغ الضريبة المقدرة من قبل مأمور التقدير أم أنه مبلغ الضريبة الذي حكمت به المحكمة؟ واستناداً للقانون نجد أن قابلية الحكم للتمييز تكون استناداً لمبلغ الضريبة المقدر من قبل الإدارة الضريبية.

وترى الباحثة أن في هذا إجحافاً وإخلالاً بمبدأ العدالة والمساواة، وكان الأجدر بالمشروع اعتماد مبلغ ضريبة الدخل المقدرة بحكم محكمة الاستئناف، وذلك لعدة أسباب منها:

1. إن القرار المميز هو حكم محكمة الاستئناف وليس قرار مأمور التقدير.

2. إن اعتماد مبلغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل الإدارة الضريبية، تحدد سلفاً قابلية الحكم للتمييز من عدمه، بغض النظر عن مقدار الضريبة المقدرة بحكم المحكمة، وهذا يمنع المكلف من اللجوء إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إذا لم يتجاوز مبلغ الضريبة المقدرة من قبل مأمور التقدير 100 دينار، خوفاً من أن تقوم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بزيادة الضريبة عليه، وعدم تمكنه من تمييز حكمها، فيقبل بقرار

³³⁶ انظر المادة (8/57)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

الإدارة الضريبية خوفاً من ذلك فقط وليس لقناعته بالتقدير الذي أجرته الإدارة الضريبية.

3. إن قرار محكمة الاستئناف القاضي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة، يصبح أقوى لأنه صادر عن جهة قضائية لا عن الجهة الإدارية، وبالتالي قرارها هو الملزم والأجدي باعتباره الأساس لقابلية الحكم للتمييز.

4. إن اعتماد مبلغ الضريبة المقدرة من قبل الإدارة الضريبية، فيه إجحاف وظلم للمكلف وإهدار للعدالة، وذلك في الحالة التي يكون فيها مبلغ الضريبة أقل من 100 دينار "أي غير قابل للتمييز" حسب قرار جهة الإدارة الضريبية، وتحكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بزيادة هذا التقدير ليزيد على 100 دينار، ولتوضيح هذه النقطة نعرض المثال التالي:

- مكلف قدرت الضريبة عليه من قبل جهة الإدارة الضريبية بأقل من 100 دينار، استأنف هذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فحكمت هذه المحكمة بزيادة الضريبة لتصل إلى 150 ديناراً، هذا المكلف لا يستطيع أن يميز الحكم لدى محكمة التمييز، لأن مبلغ الضريبة المقدرة من قبل جهة الإدارة الضريبية أقل من 100 دينار.

- مكلف قدرت الضريبة عليه من قبل جهة الإدارة الضريبية بأكثر من 100 دينار ولنقل بـ 150 ديناراً، استأنف هذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فحكمت هذه المحكمة بتخفيض الضريبة لتصل إلى 80 ديناراً، هذا المكلف يستطيع أن يميز الحكم لدى محكمة التمييز لأن مبلغ الضريبة المقدرة من قبل جهة الإدارة الضريبية أكثر من 100 دينار.

والسؤال الذي تطرحه الباحثة، هل من العدالة أن يحرم المكلف في المثال "أ" من تمييز الحكم، بالرغم من أن الضريبة المستحقة عليه بموجب حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بلغت

150 ديناراً، في الوقت الذي يسمح فيه للمكلف في المثال "ب" من تمييز الحكم، بالرغم من أن الضريبة المستحقة عليه بموجب حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بلغت 80 ديناراً.

مما تقدم يمكن القول، أن ذلك فيه ظلم وعدم مساواة، وأنه شرع لمصلحة جهة الإدارة الضريبة فقط، حيث أنها تملك إلى جانب المكلف تمييز الأحكام أمام محكمة التمييز، ومصلحتها تكون فقط في الحالة التي تكون فيها الضريبة المقدرة أكثر من 100 دينار، ويصدر حكم المحكمة بتخفيض هذه الضريبة، وتتقي مصلحة الإدارة الضريبة في تمييز حكم محكمة الاستئناف القاضي سواء بتخفيض الضريبة عن 100 دينار فكأن مبلغ الضريبة كله والبالغ 100 دينار لا يستحق عناء الإدارة الضريبة بتمييز الحكم، وفي حال صدور حكم المحكمة بزيادة قرار التقدير البالغ 100 دينار فإن هذا الحكم هو في مصلحة الإدارة الضريبة، أي لا تحتاج إلى تمييزه.

لذلك تتمنى الباحثة على المشرع أن يعدل عن هذا النص بأن يعتمد مبلغ الضريبة المقدرة من قبل المحكمة لاعتمادها أساساً لقابلية الحكم الاستئنافي للتمييز.

وعندما يكون الحكم أو القرار الصادر عن محكمة الاستئناف غير قابل للتمييز للسبب الذي ذكرناه آنفاً فإنه يحق للمكلف تمييزه، بشرط حصوله على إذن بذلك من الجهة المختصة، والجهة المختصة بمنح إذن التمييز هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل نفسها، ويتقدم المكلف والذي يقل مبلغ الضريبة المقدر عليه من قبل جهة الإدارة الضريبة عن 100 دينار ويرغب في تمييز الحكم الصادر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى المحكمة نفسها، أي إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بطلب منحه إذن التمييز، وذلك خلال 10 أيام من تفهم الحكم إذا كان وجاهياً، وإلا فمن تاريخ تبلغه إذا كان غيبياً، وإذا رفضت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منح الإذن بالتمييز، يحق لطالب الإذن أن يتقدم بالطلب إلى رئيس محكمة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل برفض منحه الإذن³³⁷، وإذا صدر القرار بالإذن بالتمييز سواء من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو

³³⁷ انظر المادة (8/ب) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

من رئيس محكمة التمييز، فيجب على طالب الإذن أن يتقدم بلائحة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه القرار بالإذن.

وقد اعتبرت محكمة التمييز أن الضريبة المفروضة على شركاء في شركة عادية تكون قابلة للتمييز، إذا زادت الضريبة المفروضة على الشركاء جميعاً عن مبلغ 100 دينار، وبصرف النظر عن مقدار ضريبة كل واحد منهم على أفراد³³⁸، وبهذا اعتبرت محكمة التمييز الشركاء في شركة عادية بحكم الشخص الواحد لغرض الضريبة³³⁹.

ويكون تمييز الأحكام القابلة للتمييز بمقتضى قانون ضريبة الدخل خلال 15 يوماً من تاريخ تفهم حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إذا كان وجاهياً، ومن تاريخ تبليغه إذا كان غائباً³⁴⁰، أما مدة الطعن بالتمييز في الأحكام التي تحتاج إلى إذن فتكون كما أوردنا سابقاً، وهي على النحو التالي:

1. خلال 10 أيام من تاريخ القرار إذا كان الحكم وجاهياً أو من تاريخ تبليغه القرار إذا كان غائباً، يقدم المكلف طلب منح الإذن إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
2. إذا رفضت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منح الإذن للمكلف، يقدم طلباً إلى رئيس محكمة التمييز خلال 10 أيام.
3. عند منح المكلف الإذن سواء من قبل محكمة الاستئناف أو من قبل محكمة التمييز، يقدم لائحة التمييز خلال 10 أيام من تاريخ منحه الإذن.

ويجوز لمحكمة التمييز أن تقرر تمديد المدة التي يجوز خلالها تقديم لائحة التمييز، وينطبق على قرار التمديد الصادر عن محكمة التمييز ما ينطبق على قرار تمديد مدة الاستئناف الصادر عن محكمة الاستئناف، فبرجاء الرجوع في ذلك إلى مدة الاستئناف وذلك منعاً للتكرار.

³³⁸ انظر حكم محكمة التمييز، رقم (63/174)، تاريخ 1963/6/9.

³³⁹ عرفاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (180).

³⁴⁰ انظر المادة (1/8)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

ويتم تقديم لائحة التمييز إما إلى ديوان محكمة التمييز أو إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بواسطة محكمة الاستئناف النظامية التي يقيم المميز في منطقة اختصاصها.

أما فيما يتعلق برسوم التمييز، وتقديم التمييز، دون دفع الرسم المعين، فينطبق عليها ما ينطبق على رسوم الاستئناف باستثناء نسبة الرسوم، فهي 3% من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المكلف ومبلغ الضريبة المقدرة بحكم محكمة الاستئناف بحد أدنى 3 دنانير وحد أقصى 100 دينار³⁴¹، وتفرض رسوم التمييز وتحصل في حالة ما إذا كان المميز هو المكلف، أما إذا كانت الإدارة الضريبية هي الممیزة فلا يترتب عليها دفع رسوم التمييز.

وتتظر محكمة التمييز في القضايا المميّزة تدقيقاً إلا إذا قررت المحكمة نفسها غير ذلك، سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أي من الطرفين ووافقت على ذلك³⁴².

إن قرار محكمة التمييز قطعي ولا يقبل أي طريقة أو طرق المراجعة القضائية³⁴³.

³⁴¹ أنظر المادة (9/أ)، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34)، لسنة 1965.

³⁴² عراقوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص (180).

³⁴³ الخطيب، أحمد: الضريبة على الدخل، أصول محاسبتها في الأردن، المرجع السابق، ص (268).

المبحث الثاني

المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

المطلب الأول

الاحتلال الإسرائيلي وما نتج عن نقل الصلاحيات إلى الجانب الفلسطيني

باننتقال المناطق الفلسطينية من إدارة الاحتلال الإسرائيلي إلى السلطة الوطنية الفلسطينية أصبحت الضرائب المباشرة والضرائب المحلية ضمن صلاحياتها، كما نص البند الأول من المادة الخامسة من الملحق الأول، ونصت المادة نفسها على قيام السلطات الاسرائيلية بتحويل 75% من ضريبة الدخل المستقطعة من العمال الفلسطينيين داخل الخط الأخضر إلى السلطة الوطنية الفلسطينية³⁴⁴.

وقد نجم عن الاتفاقيات المعقودة بين الجانبين الفلسطيني والاسرائيلي أن تم تقسيم المناطق إلى أربعة من حيث كيفية التعامل مع المكلفين بضريبة الدخل، والقانون واجب التطبيق، والسلطة التي يحق لها الجباية، ولمن يتم تحصيل مبلغ الضريبة.

وقسمت المناطق إلى أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية ومناطق C خارج المستوطنات، ومناطق C المستوطنات والأراضي الاسرائيلية، ونظمت هذه الاتفاقيات أسس التعامل مع اقتطاعات ضريبة الدخل من رواتب الأجيرين، وأسس خصم الضريبة بالمصدر عند تقديم خدمات أو بيع بضائع، وأسس التعامل بخصم الضريبة بالمصدر على النقلات³⁴⁵.

ما يهم الباحثة في هذا الموضوع هو أن السلطة الفلسطينية واسرائيل تقاسمتا الصلاحيات في عملية سن الضريبة، والجهة التي تجبي الضريبة، والجهة التي تقوم بتقدير الدخل استناداً لجنسية المكلف - فلسطيني أو اسرائيلي- ومنطقة تحقق الدخل، ولنضرب مثلاً على ذلك: فلسطيني

³⁴⁴ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (40).

³⁴⁵ وزارة المالية 1997: دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك، السلطة الوطنية الفلسطيني، مديرية ضريبة الدخل، الاصدار الأول، ص (38) وما يليها.

يعمل لدى فلسطيني في مناطق الأراضي الاسرائيلية، ففي هذه الحالة فإن القانون الاسرائيلي هو الذي يطبق على دخل هذا العامل لغايات فرض ضريبة الدخل، واسرائيل هي التي تفتح ملف الاقتطاع الخاص بالمكلف، وتمنحه الاعفاءات حسب قانونها، وهي أيضاً التي تقوم بتقدير دخله وتجبي هذه الاقتطاعات، ونلاحظ من هذا المثال أن السلطة الفلسطينية ليس لها أي دور في أي مرحلة من مراحل ربط الضريبة على ذلك المكلف في هذا المثال، بعكس لو كان المكلف اسرائيلياً يعمل لدى اسرائيلي في أراضي السلطة الفلسطينية، فنجد أن القانون المطبق في هذه الحالة هو القانون الفلسطيني والاسرائيلي، والسلطة التي تجبي الاقتطاعات هي اسرائيل والسلطة الفلسطينية، والسلطة المخولة بتقدير دخله هي السلطة الفلسطينية والاسرائيلية.

ومن هنا تتضح كيفية المغايرة في التعامل، ألم يكن الأجدى بالمفاوض الفلسطيني أن يتنبه لذلك ويطلب بأقل الحقوق وهي المعاملة بالمثل!؟

وتخلص الباحثة مما تقدم إلى أن الاتفاقيات هذه أوجدت حالة معينة متعلقة ببعض المكلفين الذين يتم تحصيل الضريبة منهم لحساب السلطة الفلسطينية وحسب القانون الفلسطيني، إلا أن فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها يتم من قبل الارتباط العسكري، أي أن ملفاتهم ليست لدى الادارة الضريبية الفلسطينية، وبالتالي فهم لا يستطيعون أن يمارسوا حقهم في الطعن القضائي لدى المحاكم الضريبية الفلسطينية، هذا من ناحية الاتفاقيات.

أما من ناحية الملفات الضريبية التي كانت قبل قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية لدى الجانب الإسرائيلي، فبالإضافة إلى أن تقديرات الاسرائيليين لضريبة الدخل على المكلف الفلسطيني لم تكن عادلة وكانت تتسم بالمغالاة في التقدير والاجحاف به، في الوقت الذي حرم من حقه في الالتجاء إلى القضاء لإنصافه، فإن عدم دفع الضريبة لدولة الاحتلال كان مطلباً وطنياً ووسيلة من وسائل العصيان المدني وتعبيراً عن مناهضته للاحتلال.

وبسبب عدم حصول السلطة الوطنية الفلسطينية على ملفات المكلفين التي يمكن على أساسها مطالبتهم بالضريبة المستحقة، قامت السلطة الوطنية الفلسطينية وللأسباب المتقدمة أعلاه عن

طريق مجلس الوزراء الفلسطيني بإقرار مجموعة من التسهيلات أهمها إلغاء ديون ضريبة الدخل عن السنوات قبل سنة 1989.

واستطاعت الادارة الضريبية الفلسطينية معالجة الكم الأكبر من هذه الملفات، واعتمدت في حلها على مبدأ التسوية والاتفاق مع المكلف أخذاً بمبدأ تحصيل ما يمكن تحصيله، والباحثة لا تلقي باللوم باللوم على الادارة الضريبية في توجيهها هذا، لأن قلة المعلومات المتوفرة لديها وسحب بعض الملفات وخاصة ملفات من كانوا يتعاملون مع دولة الاحتلال، والوضع الاقتصادي الذي عانى منه الشعب الفلسطيني فترة الانتفاضة الأولى، والحساسية التي كان يتعامل بها المكلف مع الادارة الضريبية الاسرائيلية هي التي دفعت السلطة الوطنية الفلسطينية والادارة الضريبية أن تتجه هذا الاتجاه لإغلاق الملفات العالقة، وعدم حاجة المكلف للالتجاء إلى القضاء.

ولكن ما تتمناه الباحثة هو أن تكون هذه التسهيلات وهذه السياسة (تحصيل ما يمكن تحصيله) لفترة محدودة يفترض أنها انتهت منذ السنوات الأولى لقدوم السلطة الفلسطينية، وأن الجهاز الضريبي الفلسطيني أصبح قادراً على إجراء تقديرات تعبر عن الدخل الحقيقي للمكلف، وأن تكون أقرب إلى الواقع وبناءً على معلومات صحيحة.

المطلب الثاني

تعدد التشريعات المطبقة في فلسطين

تعددت وتباينت التشريعات التي حكمت الأراضي الفلسطينية بتعدد الأنظمة السياسية والإدارية التي حكمت ونظمت الأوضاع فيها طوال السنوات الممتدة ما بين زوال الإدارة العثمانية عن الأراضي الفلسطينية ولغاية قيام السلطة الوطنية على أجزاء من الاقليم الفلسطيني³⁴⁶.

وبالقاء نظرة سريعة على تاريخ فلسطين يتبين لنا بجلاء ما تعرضت له فلسطين ولفترة طويلة امتدت من الحكم العثماني ولوقتنا الحاضر من احتلال من قبل دول مختلفة، وكانت كل دولة تقوم بتطبيق سلة القوانين الخاصة بها على الأجزاء الخاضعة لها من فلسطين، وقد أسفر ذلك بالإضافة الى تعدد التشريعات، عن فصل الضفة الغربية عن قطاع غزة من ناحية التشريعات، فالقوانين المطبقة في الضفة الغربية تأخذ الصبغة الأردنية أما قطاع غزة فتغلب على قوانينه الصبغة البريطانية.

وباستعراض القوانين سواء التي كانت سارية المفعول أو التي ما زالت سارية المفعول على أراضي السلطة الوطنية نجد أن هناك منظومة قوانين مكونة من تشريعات وأنظمة قانونية لدول مختلفة تعاقبت على احتلال هذا الوطن ويمكن حصرها على النحو التالي:

1. التشريعات العثمانية:

استمر الحكم العثماني لفلسطين ما يقارب الأربعمائة عام، إلا أن نشاط العثمانيين التشريعي بمعناه الوضعي المعاصر بدأ في القرن التاسع عشر مع ظهور الحركة الاصلاحية المعروفة بالتنظيمات القانونية العامة.

وهذه القوانين والتشريعات منها ما زال ساري المفعول ومنها ما تم الغاؤه من قبل الحكومات التي تعاقبت بعده، فقد أورثنا العثمانيون وعلى سبيل المثال مجلة الأحكام العدلية، وقانون

³⁴⁶ الرئيس، ناصر: القضاء الفلسطيني ومعوقات تطوره، ط الثانية، مؤسسة الحق، أيلول- 2003، ص (93).

الأراضي، وأنظمة الطابو، وقوانين انتقال الأموال غير المنقولة، وقانون أصول المحاكمات الحقوقية³⁴⁷.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التشريعات العثمانية كانت واحدة على صعيد اقليم فلسطين بكامله، ولم تشهد فلسطين بفترتها سوى التشريعات العثمانية.

2. تشريعات الانتداب البريطاني:

بانتهاء الحرب العالمية الأولى وقعت فلسطين تحت الانتداب البريطاني وأصبحت تدار من قبل المندوب السامي، وقد قامت الادارة البريطانية في بداية عملها التشريعي بتثبيت القوانين العثمانية التي لا تتعارض مع صك الانتداب ومقتضيات الحكم في فلسطين، بينما غيّبت حكومة الانتداب البريطاني الحقوق والصلاحيات التشريعية لسكان الأراضي الفلسطينية الخاضعين لها³⁴⁸.

وكانت التشريعات التي أصدرتها متأثرة بالنظام القانوني الانجليزي، وكانت تصدر باسم حكومة فلسطين، وأهمها كان مرسوم دستور فلسطين لسنة 1922.

وتميزت حقبة الانتداب البريطاني بالزخم التشريعي حيث عمل المندوب السامي على إصدار القوانين المنظمة لجميع نواحي الحياة اليومية للفلسطينيين وخاصة الادارية والاقتصادية منها، مما أدى إلى الإلغاء التدريجي لكثير من القوانين العثمانية التي كانت سارية المفعول في فلسطين. وتعتبر قوانين الطوارئ وأنظمة الدفاع من أهم القوانين الانتدابية التي شرعت للأراضي الفلسطينية.

وبالرغم من مرور أكثر من سبعين عاماً على التشريعات تلك إلا أن الكثير منها ما زال ساري المفعول حتى اللحظة، وخاصة التشريعات التي عرفت بأنظمة الدفاع، وأهم ما كان يميز هذه

³⁴⁷ جامعة بير زيت: المقتفي "منظومة القضاء والتشريع في فلسطين"، دليل قاعدة التشريعات، الاصدار الثاني، بير زيت، فلسطين، أيلول/ سبتمبر - 2000، ص (9).

³⁴⁸ جامعة بير زيت: المقتفي "منظومة القضاء والتشريع في فلسطين"، المرجع السابق، ص (94).

التشريعات تخيبيها شبه الكامل لما درجت على اقراره التشريعات عموماً من ضمانات قانونية لحماية الحقوق والحريات فضلاً عن شدة وصرامة أحكامها.

وفرضت الضرائب بصورة رسمية ومنتظمة منذ هذه الحقبة، وكان أهمها القانون رقم (13) لسنة 1947، ولعبت الضرائب غير المباشرة الدور الرئيس في تمويل موازنة ادارة الاحتلال البريطاني، وكانت حصيله مجموع الضرائب بكافة أنواعها تصل الى 14% من الدخل القومي الفلسطيني³⁴⁹.

3. التشريعات الصادرة في ظل الادارة المصرية:

ترتب على انتهاء الانتداب البريطاني لفلسطين، انفصال منطقة غزة ووضعها تحت رقابة القوات المصرية، التي عينت حاكماً إدارياً وعهدت إليه بإدارة غزة وتنظيم وضعها وتسيير أمورها، وقد أبقى الحاكم الإداري جميع الأنظمة والقوانين وأصول المحاكمات التي كان معمولاً بها أثناء الانتداب البريطاني، واستمرت الادارة المصرية على قطاع غزة حتى تاريخ 5/6/1967، ولم تتدخل بشكل عام بالنظام القانوني السائد فيه، ولم تعمل على سن قوانين جديدة، وإنما كانت تلجأ الى تعديل القوانين الموجودة إذا اقتضت الضرورة، ولاعتبارات النظام العام، وأبقت الادارة المصرية الأمور الضريبية على حالها كما كانت عليه في عهد الانتداب البريطاني³⁵⁰.

وأهم ما يميز هذه التشريعات أن النطاق الاقليمي لها هو قطاع غزة فقط، ومن هنا بدأ الاختلاف في القوانين المطبقة في غزة عنها في الضفة الغربية.

4. التشريعات في ظل الحكم الأردني:

بعد انتهاء الانتداب البريطاني على فلسطين خضعت المنطقة الشرقية من فلسطين (الضفة الغربية) لسيطرة الجيش العربي الأردني، وتم تطبيق قانون الدفاع الأردني لسنة 1935

³⁴⁹ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (34).

³⁵⁰ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (34).

والأنظمة الصادرة بمقتضاه، وتم ابقاء القوانين المعمول بها في فلسطين سارية المفعول إلا ما يتعارض منها مع قانون الدفاع.

وبعد توحيد الضفتين قامت الحكومة الأردنية باصدار قوانين جديدة موحدة للضفتين، والغاء بعض القوانين العثمانية والانتدابية التي كانت مطبقة، وقامت باصدار قوانين ضرائب جديدة، وهي في حقيقتها تشبه قوانين الضرائب السابقة مع بعض التغييرات، ومن أهم تلك القوانين قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1946³⁵¹.

وأهم ما يميز فترة الحكم الأردني هو الغاء معظم القوانين القديمة واستبدالها بقوانين جديدة، بعكس الوضع في قطاع غزة الذي أبقت الإدارة المصرية فيه معظم التشريعات السابقة من عثمانية وبريطانية، وكان النطاق الاقليمي لهذه التشريعات يشمل الضفة الغربية والضفة الشرقية.

5. التشريعات في ظل الاحتلال الاسرائيلي:

بعد وقوع الضفة الغربية وقطاع غزة تحت برائن الاحتلال الاسرائيلي في عام 1967، قامت دولة الاحتلال بالتأكيد على بقاء سريان القوانين التي كانت سارية قبل تاريخ 1967/6/7 وإلغاء كل ما يتعارض مع ذلك أو مع أية أوامر أخرى صادرة عن دولة الاحتلال.

وعمدت سلطات الاحتلال الاسرائيلي بعد ذلك إلى استبدال أو إلغاء القوانين السارية بصورة غير مباشرة، وذلك عن طريق تغيير مضمون هذه القوانين ومحتواها، وأصدرت حوالي 1600 أمر عسكري عالجت ونظمت من خلالها مختلف جوانب الحياة للشعب الفلسطيني، بحيث لا يوجد مجال إلا وطلاته الأوامر العسكرية الاسرائيلية سواء من جانب تدخلها المباشر في تعديل ما نظمته القوانين المحلية من مراكز قانونية، أو من جانب استحداثها لمراكز قانونية جديدة تعالج وتنظم أوضاعاً وشؤوناً لم يتم علاجها وتنظيمها من قبل التشريعات المحلية السارية³⁵².

³⁵¹ جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص (34).

³⁵² الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (113).

فعلى صعيد الضرائب أبقّت دولة الاحتلال القوانين السابقة سارية المفعول بما فيها قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 إلا أنها قامت بإجراء تعديلات عليه مما أسفر عن نفسه بالكامل ولم تبق منه الا الغلاف الخارجي فقط، فقامت بالغاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في الضفة الغربية وقصرت الطعن على المنازعات المتعلقة بالدخل بالطعن الاداري وشكلت ما عرف بلجنة الاعتراضات، مما يعتبر منافياً ومناقضاً للقانون سالف الذكر.

وبالرغم من عدم شرعية معظم الأوامر العسكرية الاسرائيلية إلا أنها طالت مختلف جوانب ومناحي الحياة الفلسطينية بما فيها قوانين الضرائب، بالاضافة الى أن الجزء الأكبر من هذه الأوامر ما زال ساري المفعول لهذه اللحظة على أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

6. التشريعات الفلسطينية بعد قدوم السلطة الوطنية:

نتيجة لتوقيع اتفاقيات السلام بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل انشئت السلطة الوطنية الفلسطينية، وتم نقل الصلاحيات الادارية والتشريعية لها، وأول ما نقل إليها هو ذلك الإرث القانوني المتمثل في ازدواج الأنظمة القانونية في الضفة الغربية وقطاع غزة.

وقامت السلطة الوطنية الفلسطينية وبعد تسلمها صلاحياتها بمعالجة الفراغ القانوني الذي قد تشهده الأراضي الفلسطينية، فأصدرت قراراً يفيد ببقاء التشريعات التي كانت مطبقة قبل الاحتلال الاسرائيلي سارية على أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية حتى صدور التشريعات الفلسطينية الحديثة³⁵³.

وبالنسبة للأوامر العسكرية الاسرائيلية فقد صدر عن رئيس السلطة الوطنية قرار يتعلق بنقل الصلاحيات التي كانت منوطة بالحاكم الاداري في قطاع غزة والحاكم العسكري الاسرائيلي في الضفة الغربية تتوّل إلى السلطة الفلسطينية جميع السلطات والصلاحيات الواردة في

³⁵³ لمزيد من المعلومات حول القرار رقم (1) لسنة 1994 أنظر الصفحة (15) وما يليها من هذه الأطروحة.

التشريعات والقوانين والمراسيم والأوامر السارية المفعول في الضفة الغربية وقطاع غزة قبل
1994/5/19م³⁵⁴.

وهذا القرار أسفر عن إضفاء الشرعية على الاستمرار في تطبيق الأوامر العسكرية على
أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقام المشرع الفلسطيني بسن مجموعة من التشريعات التي تنظم بعض جوانب الحياة، ولكن ما
زال الكثير من المسائل الهامة والحيوية لم تصدر تشريعات فلسطينية بشأنها بالرغم من أهميتها،
ومثال ذلك قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وغيره، ولذلك يجدر بالمشرع الفلسطيني أن يراعي
الأولويات ويعمل على إنجاز القوانين التي تنظم مناحي هامة للشعب الفلسطيني بأسرع ما يمكن.

وبعد استعراض التشريعات المختلفة التي طبقت على فلسطين منذ الحكم العثماني ولهذه اللحظة
والتي ما زال البعض منها ساري المفعول، ويشكل الحزمة القانونية والنظام القانوني المطبق في
فلسطين، نخلص الى نتائج هامة يمكن اجمالها بما يلي:

1. قدم بعض التشريعات السارية المفعول، فهناك قوانين يمتد عمرها إلى ما يزيد عن 100
عام-مجلة الأحكام العدلية العثمانية- وحتى القوانين الأردنية والتي تشكل الجزء الأكبر
من حزمة القوانين هذه، فهي قديمة وتم التعديل عليها مراراً في بلدها الأم، فقانون
ضريبة الدخل الساري المفعول على أراضي الضفة الغربية سن في سنة 1964 وكذلك
قانون ضريبة الدخل المطبق على قطاع غزة فقد سن من سنة 1947 أي قبل ما يزيد
عن 50 عاماً

2. عدم مواكبة هذه التشريعات للتطور ومتطلبات الحياة الجديدة، وهذا ناتج عن قدم هذه
التشريعات الذي ذكرناه آنفاً، فبرغم أن موضوع الضرائب يتسم بالتطور السريع ويمتاز
بالتغيير والتبديل المستمر، لأنه يتعلق بالنشاط الاقتصادي الذي شهد في الحقبة الماضية
تطوراً كبيراً، إلا أن قوانين ضريبة الدخل التي عندنا يمتد عمرها الى ما قبل 50 عاماً،

³⁵⁴ المادة (1) ، من القانون رقم (5) ، لسنة 1995، بشأن نقل السلطات والصلاحيات.

وبالرغم من أن هذه القوانين شهدت إلغاءً وتعديلاً من قبل نفس الدول التي انبثقت عنها،
فقانون ضريبة الدخل في الأردن شهد تعديلاً وتبديلاً منذ قانون رقم (25) لسنة 1964
ولهذه اللحظة بما يزيد عن سبع مرات كان آخرها عام 2002.

3. عدم الانسجام بين هذه التشريعات، فالتشريع وكما هو معروف يعتبر انعكاساً لسياسة
الدولة التي تصدره، ويتناسب مع وضعها الجغرافي والاقتصادي والاجتماعي الخ،
ويخدم مصالحها ويحقق أهدافها، فالتشريعات العثمانية تعكس سياسة الدولة العثمانية
ومصالحها اللتين تتعارضان مع سياسة حكومة الانتداب ومصالحها، وكذلك التشريعات
الأردنية جاءت متناسبة مع وحدة الضفتين ولتحقيق أهداف ومصالح المملكة الأردنية
والتي تتعارض مع سياسة ومصالح الدول الأخرى، وعلى الأخص دولة الاحتلال
الاسرائيلي التي كانت الأوامر العسكرية التي انبثقت عنها تهدف الى تحقيق الأمن لدولة
الاحتلال والسيطرة على خيرات هذا الشعب

4. اختلاف التشريعات المطبقة في الضفة الفلسطينية عن التشريعات المطبقة في قطاع
غزة، وحدث ذلك بعد انتهاء الانتداب البريطاني فألحق قطاع غزة بالادارة المصرية
التي أبقت القوانين السابقة سارية المفعول ولم تقم بسن التشريعات إلا ما ندر، على
خلاف الضفة الغربية التي تم ضمها الى الأردن وتوحيدها مع الضفة الشرقية، فقامت
حكومة الأردن بسن القوانين التي تتناسب مع وحدة الضفتين، فقانون ضريبة الدخل
المطبق على قطاع غزة هو القانون رقم (13) لسنة 1947 ومصدره دولة الانتداب
البريطاني، أما في الضفة الفلسطينية القانون رقم (25) لسنة 1964 وهو قانون أردني.

5. عدم شرعية بعض التشريعات، ونخص بذلك الأوامر العسكرية الصادرة عن دولة
الاحتلال الاسرائيلي، وحاز موضوع شرعية التشريعات الاسرائيلية المتعلقة بفلسطين
عام 1967 وصلاحيه دولة الاحتلال بإصدار التشريعات، اهتمام الكثير من الباحثين
وخاصة المهتمين والعاملين في مجال حقوق الانسان، الا أن هذا ليس مجال بحثنا وما
يهمنا هو التأكيد على عدم شرعية هذه الأوامر العسكرية الاسرائيلية، استناداً لمعاهدات

جنيف، لأنها صادرة عن دولة محتلة، ومتناقضة مع القوانين السارية المفعول، وجاءت لخدمة دولة الاحتلال فقط.

6. وبالرغم من قدم هذه التشريعات وعدم انسجامها وعدم تطورها واختلافها وعدم شرعية البعض منها، فهي أيضاً لم تكن لخدمة مصالح الشعب الفلسطيني ومتطلباته وتطلعاته، بل لخدمة الحكومات التي أصدرت هذه التشريعات وخصوصاً الأوامر العسكرية الاسرائيلية التي كانت تتصف باهدار حقوق الشعب الفلسطيني ومصادرة حريته والاجحاف به وتهدف إلى نهب خيراته.

المطلب الثالث

الجهاز القضائي برمته وعدم اكتمال ملامحه

تتكون الدولة من سلطات ثلاث، السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية والسلطة القضائية، وتقوم الدولة الديمقراطية على مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث، واستقلال القضاء وسيادة القانون.

ويعتبر مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث من أهم هذه المبادئ، فهو يهدف إلى حماية صلاحيات واختصاصات كل سلطة ومنع تدخل أي منها في صلاحيات السلطات الأخرى، ويهدف إلى منع احتكار السلطة والاستبداد في استعمالها، عن طريق تأسيس رقابة متبادلة بين تلك السلطات، بحيث تمارس كل منها صلاحياتها دون تدخل السلطات الأخرى، وفي الوقت نفسه تشكل كل منها رقابة على السلطات الأخرى ضمن حدود معينة.

وهذا المبدأ يعتبر الضمانة الأساسية لإعمال مبدأ المشروعية، لكونه يكفل احترام القوانين من الحكام، فضلاً عن المحكومين، ويضمن تطبيقها تطبيقاً صحيحاً.

ومقتضى هذا المبدأ أن تكون السلطة التي تسن القانون متميزة عن تلك التي تنفذه، ومغايرة لتلك التي تحكم بين الناس بمقتضاه، أي أن تكون السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية منفصلة ومتميزة عن بعضها البعض³⁵⁵.

ونجم عن مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث مبدأ استقلال القضاء (استقلالية السلطة القضائية) وهي التي تهمنا في مجال بحثنا، واستقلال القضاء يعني قيام السلطة القضائية بممارسة مهامها بشكل مستقل دون أي تدخل أو اعتداء من السلطات الأخرى، بما في ذلك الامتناع عن التدخل في مجرى القضايا المدرجة أمام المحاكم، وعدم تعريض الأحكام التي تصدر عنها لأي تأخير أو عرقلة في التنفيذ، وكذلك الامتناع عن التأثير على قرارات القضاة لصرفهم عن الاحتكام المطلق للقانون، ولما تمليه عليهم مقتضيات العدالة والانصاف.

³⁵⁵ عبيدات، سناء أحمد: الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، سلسلة تقارير دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية، ص (14).

وقد قننت دساتير الدول كافة مبدأ استقلال القضاء، وكذلك جاء القانون الأساسي الفلسطيني المعدل وقانون السلطة القضائية لينصا على استقلالية القضاء، السلطة القضائية والقضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون.

ويقصد باستقلال القضاة والسلطة القضائية إيجاد النظام للسلطة القضائية الذي يضمن تجرد القضاة ونزاهتهم وعدم خضوع القاضي لأي تأثير، لأنه إذا لم يكن القضاء مستقلاً اختل توازن المجتمع وفقدت الطمأنينة لدى السلطات العامة³⁵⁶.

ولكي تتحقق العدالة يجب أن يتحرر القاضي وسلطة القضاء من كل المؤثرات والمعوقات الوظيفية القضائية بتوزيع العدالة وفقاً للقانون³⁵⁷.

وبانتقال السلطة والصلاحيات إلى الجانب الفلسطيني عبر اتفاقيات أوسلو، ورثت السلطة الوطنية عن المحتل الجهاز القضائي، وقامت السلطة الوطنية ومنذ انشائها بالعناية بالجهاز القضائي ومحاولة القضاء على كل ما ألم به من تهمة وتفويت، وتحجيم لدوره أثناء فترة الاحتلال الإسرائيلي، وأولت اهتماماً كبيراً لتطويره وتمكينه من القيام بدوره على أكمل وجه باعتباره إحدى السلطات الثلاث.

وعلى طريق ذلك جاء القانون الأساسي وفي مواد أحكام تتعلق بالسلطة القضائية، وكان من أهمها التأكيد على استقلالية الجهاز القضائي وانشاء مجلس القضاء الأعلى، وكفالة حق التقاضي ووضع ضمانات للقاضي لضمان استقلاليته، ونص على تشكيل محكمة دستورية عليا وحدد اختصاصاتها.

وجاء قانون السلطة القضائية الفلسطيني ليؤكد على استقلالية الجهاز القضائي، وعلى ما أقره القانون الأساسي من مبادئ لتنظيم السلطة القضائية.

³⁵⁶ الخالدي، احمد: دراسة حول السلطة القضائية بين استقلالها في الدستور وتبعيتها في القوانين، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، 2001، ص (2).

³⁵⁷ الخالدي، أحمد: معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها" دراسة مقارنة بالوضع الفلسطيني في الفترة من 1994-1998، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، ص (5).

إلا أنه وبالرغم من كفالة القانون الأساسي لإستقلالية السلطة القضائية عن طريق النص صراحة على ذلك، وكذلك قانون السلطة القضائية، بهدف إيجاد جهاز قضائي فعال مستقل يحوز على ثقة المواطن الفلسطيني، ويعمل على ترسيخ مبدأ سيادة القانون وتحقيق العدالة، إلا أن الجهاز القضائي وبالرغم من مرور عشر سنوات على قدوم السلطة ما زال يعاني من الضعف والترهل والتغيب على الساحة الفلسطينية ويعود ذلك إلى أسباب عديدة منها:

1. الوضع الذي كان يعاني منه الجهاز القضائي في فترة الاحتلال.

2. عدم استقلالية السلطة القضائية على أرض الواقع بالرغم من الضمانات التي أقرها القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية.

3. عدم وجود العدد الكافي من القضاة والمحاكم وعدم تجهيزها بالتجهيزات الكاملة، وغير ذلك الكثير، وسنقوم بتناول بعض هذه المعوقات على النحو التالي:

1. الجهاز القضائي فترة الاحتلال الإسرائيلي.

لقد عانى الجهاز القضائي في فترة الاحتلال الإسرائيلي، -كغيره من مؤسسات الوطن- من صعوبات ومشاكل كثيرة سواء من الناحية الإدارية أو الوجودية أو التخصصية، ويمكن القول أن الجهاز القضائي الفلسطيني في فترة الاحتلال كان معطلاً، وانقسم الجهاز القضائي فترة الاحتلال إلى قسمين-كما الأرض الفلسطينية- وهو الجهاز القضائي في غزة، والجهاز القضائي في الضفة الغربية، وكما كان حال بقية التشريعات من حيث الاختلاف بين قطاع غزة و الضفة الغربية كذلك اختلفت التشريعات المتعلقة بالجهاز القضائي.

لم يدخل الاحتلال الإسرائيلي أية تغييرات على القوانين المتعلقة بالمحاكم والقضاء في قطاع غزة، حيث بقي الوضع دون تغيير جوهري باستثناء تعديلات طفيفة، وكان الحاكم العسكري هو الذي يعين القضاة ويتولى صلاحية عزلهم ونقلهم، وشكل لهذه الغاية لجنة أسماها (لجنة تعيين القضاة) وكان جميع أعضائها من ضباط وإدارة الحكم العسكري، وكان دور رئيس المحكمة العليا يقتصر على التنسيب، والقرار النهائي بالتعيين كان للجنة المذكورة، وبذلك يكون الحاكم

العسكري الإسرائيلي قد ألغى مبدأ استقلال القضاء بقيامه وعن طريق اللجنة تعيين أعضاء السلك القضائي الذي يتنافى مع مبدأ استقلالية القضاء.

وبالرغم من ذلك يمكن القول أن الجهاز القضائي في قطاع غزة ظل متواصلًا منذ فترة الانتداب البريطاني وحتى قدوم السلطة الوطنية، ولم يتعرض لهزات كبيرة وظلت التشريعات المتعلقة بالقضاء سارية المفعول، ولم يطرأ عليها تطور يذكر منذ الانتداب البريطاني، وأبقت إدارة الاحتلال على المحكمة العليا في غزة، وكان لها دور لا بأس به حيث تصدت للأوامر العسكرية وقررت في قرار لها بأن معاهدة جنيف أولى بالإعمال من الأوامر العسكرية، أي أنه لا يجوز لقوات الاحتلال أن تعدل في التشريعات الوطنية إلا فيما يتعلق بما يهدد أمن قواتها³⁵⁸.

وكان وضع الجهاز القضائي مختلفاً في الضفة الغربية عنه في قطاع غزة، حيث قامت إدارة الاحتلال بإلغاء محكمة بداية القدس وإخراج القدس ومعظم القرى المجاورة لها من النطاق الإقليمي لمحاكم الضفة الغربية، وحددت الصلاحية الإقليمية للمحاكم كمحكمة بداية الخليل التي أسمتها محكمة بداية الجنوب، وألغت محكمة التمييز التي كان مقرها القدس وأناطت صلاحيتها لمحكمة الاستئناف الموجودة في رام الله، وبذلك تم إلغاء كل حكم من أحكام القوانين المحلية الذي يقرر مراجعة محكمة التمييز، وأصبحت محكمة الاستئناف هي المحكمة الأعلى في التنظيم القضائي في الضفة الغربية³⁵⁹.

لقد طالبت يد الاحتلال الإسرائيلي كل جوانب الجهاز القضائي في الضفة الغربية من حيث تشكيل المحاكم ومكان إنعقادها وصلاحياتها الإقليمية والموضوعية.

وتم إنشاء المحاكم العسكرية وأنيطت بها صلاحية وحق النظر بكافة القضايا المتعلقة بالأمن والنظام العام، فضلاً على العديد من القضايا المدرجة ضمن اختصاصات المحاكم المحلية،

³⁵⁸ أبو شرار، عيسى: النظام القضائي في فلسطين، <http://www.aafaq.org/fact2/14.htm>، ص (16)

³⁵⁹ أبو شرار، عيسى: النظام القضائي في فلسطين، المرجع السابق، ص (27) وما يليها.

وإنشاء أيضاً لجنة الاعتراضات العسكرية التي منحت صلاحية محاكم الاستئناف المحلية وذلك في بعض القضايا³⁶⁰.

ونصب الحاكم الإداري نفسه مكان الملك والسلطة التنفيذية، ونقل جميع الصلاحيات المناطة بهما إلى نفسه استناداً للقوانين السارية المفعول، وقام بتولي تعيين القضاة وأعضاء النيابة عن طريق لجنة التعيين التي حلت محل المجلس القضائي، وقام بممارسة جميع صلاحيات المجلس ونقل صلاحيات وزير العدلية إلى قائد المنطقة.

إن الجريمة التي اقترفتها إدارة الاحتلال بحق الجهاز القضائي في الضفة الغربية أدت إلى إعلان المحامين الإضراب عن المثول أمام المحاكم، وكان هذا الإضراب مطلباً وطنياً شجعه وساهم فيه كل من نقابة المحامين ووزارة العدل في الأردن وأصبحت إمكانية فك الإضراب من المحرمات التي لا يجوز بحثها، ونتيجة لذلك سمحت إدارة الاحتلال للمحامين الإسرائيليين بالعمل في محاكم الضفة الغربية مما أدى إلى زيادة انتهاك حقوق المواطنين وحرمانهم من ضمانات التقاضي، وألحق الإضراب ضرراً بالغاً بمهنة المحاماة نفسها، وبإعداد محامين جدد ذوي كفاءات تؤهلهم في عمل المحاماة.

2. الجهاز القضائي في فترة السلطة الوطنية الفلسطينية:

بالإضافة إلى ما كان يعاني منه الجهاز القضائي في فترة الاحتلال الإسرائيلي والذي تم نقله إلى السلطة الوطنية على هذه الحالة، وبرغم من مرور 10 سنوات على قدوم السلطة إلا أنه ما زال أيضاً يعاني من مشاكل عدة نوجزها فيما يلي:

• عدم استقلال السلطة القضائية.

لقد نص القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية على استقلال السلطة القضائية، إلا أن ما يحدث على أرض الواقع مختلف، واستقلالية السلطة القضائية تعني الاستقلال الإداري والمالي والفني عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية.

³⁶⁰ الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (73).

الإلا أن السلطة القضائية تعاني من تدخل كبير من قبل السلطة التنفيذية في شؤونها ممثلة برئيس السلطة الوطنية ووزير العدل، وكذلك الأجهزة الأمنية، وفي الكثير من عملها وعمل النيابة العامة.

والسبب وراء عدم تفعيل مبدأ استقلالية السلطة القضائية على أرض الواقع يعود إلى أن القانون الأساسي الذي نص صراحة على مبدأ استقلالية السلطة القضائية، ونص أيضاً على إنشاء مجلس أعلى للقضاء، وأن السلطة القضائية تتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، فإنه ترك تنظيم ما نص عليه للقانون العادي، فعلى سبيل المثال نص القانون الأساسي على إنشاء مجلس القضاء الأعلى ولكنه لم يحدد كيفية تشكيله ولا اختصاصاته، بل أحال ذلك إلى القانون العادي وكان الأجدى أن يتناول القانون الأساسي السلطة القضائية كما تناول كلاً من السلطة التنفيذية والتشريعية بالتفصيل، لا أن يترك تنظيم ما نص عليه إلى القوانين العادية والتي منها قانون السلطة القضائية، فعدم تحديد كيفية تشكيل مجلس القضاء الأعلى والصلاحيات التي عليه ممارستها أدت إلى إهدار مبدأ استقلالية القضاء عن طريق القانون العادي " قانون السلطة القضائية فقانون السلطة القضائية أعطى لرئيس السلطة الوطنية ولوزير العدل صلاحيات تؤدي إلى تدخلهم في شؤون القضاء، ومن ذلك على سبيل المثال إنشاء مجلس قضاء مؤقت بناء على تنسيب وزير العدل³⁶¹.

كما أعطى صلاحية لوزير العدل بأن يتدخل بميزانية السلطة القضائية، وحتى لو كان ذلك من قبل الإشراف الإداري فإنه سيؤدي إلى المساس باستقلالية الجهاز القضائي، صلاحية دعوة مجلس القضاء الأعلى للإنعقاد وحضور جلساته، وقبول استقالة القضاة الذي يتم بناءً على قرار يصدر عن وزير العدل، ونقل القضاة وندبهم يكون بناءً على قرار من وزير العدل.

³⁶¹ انظر المادة (8) ، من قانون السلطة القضائية الفلسطيني، لسنة 2002.

يتضح مما سبق أن قانون السلطة القضائية قد اشتمل على أحكام متعلقة بصلاحيات وزير العدل الذي هو جزء من السلطة التنفيذية، وهذا يعني تدخل السلطة التنفيذية بعمل السلطة القضائية سواء بطريق مباشرة أو غير مباشرة.

• قيام السلطة التنفيذية بانتهاك قواعد القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية.

وقد أدى ذلك إلى المساس باستقلالية السلطة القضائية، ويعتبر تشكيل مجلس القضاء المؤقت غير شرعي وغير قانوني لأنه مخالف لقانون السلطة القضائية، وبالتالي فكل ما يصدر عنه هو غير شرعي.

• تداخل الصلاحيات المعطاة لوزير العدل مع صلاحيات مجلس القضاء الأعلى.

وأدى ذلك إلى وجود خلاف بين وزارة العدل ومجلس القضاء وصل إلى حد القطيعة وانعكست آثاره على الجهاز القضائي برمته.

ويشهد الوقت الحاضر خلافاً كبيراً بين وزير العدل والنائب العام ومجلس القضاء الأعلى حيث يشكل كل منهم محوراً مستقلاً، فوزير العدل يطالب بإعطائه جميع الصلاحيات التي منحها إياه قانون السلطة القضائية في الوقت الذي يرى مجلس القضاء الأعلى في ذلك إهداراً لمبدأ استقلالية القضاء مما دفع المجلس إلى سحب الصلاحيات تلك من وزير العدل.

• تدخل الأجهزة الأمنية في عمل السلطة القضائية.

تقوم بعض الإدارات والأجهزة بالتدخل في الوظيفة القضائية، ومما يزيد الأمر صعوبة تصرف بعض الأجهزة وكأنها مستقلة عن الأجهزة الأخرى، وتبدو فعلياً أن ليس لها مرجعية تشريعية أو قيادية واحدة يمكن من أن تكبح جماح أفرادها في الاعتداء على اختصاص القضاء³⁶²، فيتولى المستشارون بهذه الإدارات مهمة النظر في الشكاوي والمنازعات والخصومات الحقوقية والشخصية القائمة بين الأفراد والبت فيها، والذي يثير

³⁶² الخالدي، أحمد: معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها، المرجع السابق، ص (19).

الانتباه هنا هو ذلك الكم من القضايا التي تنتظرها هذه الإدارات وتبت بها سنوياً، وأيضاً تعاطي العديد من المحامين الفلسطينيين مع هذه الدوائر وتفضيلها على القضاء³⁶³.

وقد أدى ذلك إلى اهتزاز هيبة القضاء بسبب تدخل هذه الإدارات بقوة نفاذ الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية، عن طريق عدم تنفيذ قرارات المحاكم كالإفراج عن الموقوفين أو المطالبة باستبدال العقوبة المقررة، وهذا كله أدى إلى إنصراف المتقاضين إلى اللجوء نحو أصحاب النفوذ بأجهزة السلطة لحسم منازعاتهم مع ما يرافق ذلك من احتمالات الرشوة والفساد في إدارات السلطة، وفي إدارة توزيع العدالة بين الناس وفقاً للمصالح وليس وفقاً لأحكام القانون³⁶⁴.

ويجب حل هذه المعضلة، والتأكيد على عدم تدخل أجهزة الأمن بشؤون القضاء، وجهاز الشرطة هو الجهاز الوحيد الذي يتصل عمله بالقضاء والمحاكم من أجل تنفيذ قراراتها فقط، علماً أن هناك اقتراحاً بتشكيل شرطة قضائية تابعه للجهاز القضائي على غرار المجلس التشريعي.

• المعوقات البنيوية المادية " المحاكم وتجهيزها".

يتطلب الجهاز القضائي ليكون قادراً على تلبية طموحات الشعب الفلسطيني وتحقيق العدالة والأهداف المرجوه منه، امتلاك بنية تحتية قادرة على مواجهة التطورات التي أحدثتها التشريعات القضائية، تتمثل في توفير مقار للمحاكم مجهزة بالأجهزة اللازمة لعملها، وتوفير محاكم بالكم الذي يتناسب مع القضايا التي ترفع أمام القضاء الفلسطيني، ولهذا كان من المفترض بالسلطة الوطنية أن تتدارك قلة عدد هذه المحاكم بالعمل على توسيع انتشارها الأفقي، بحيث يمتد ليشمل كافة المدن الفلسطينية، وذلك كي تقلل من العبء والضغط القائم

³⁶³ الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (173).

³⁶⁴ الخالدي، أحمد، معوقات أداء السلطة القضائية، المرجع السابق، ص (20).

على صعيد المحاكم العاملة التي تعثر أداءها جراء الكم المرتفع من القضايا المرفوعة أمامها³⁶⁵.

وإنشاء محاكم صلح وبداية في كل مدينة من مدن الضفة والقطاع، وإنشاء المحاكم المتخصصة لتخفيف العبء عن المحاكم العادية، إضافة إلى أن الاختصاص يؤدي إلى قضاء أفضل، مثل محاكم ضريبية ومحاكم أراضي ومحاكم عمل.

وأن تكون هذه المحاكم مجهزة بالتجهيزات اللازمة التي تتطلبها طبيعة عملها ولتحقيق سرعه البت في القضايا المرفوعة أمامها، كما أن الأساليب الفنية والإدارية في إدارة السجلات قد مضى عليها زمن وهي تعتمد في أغلبها على النظام اليدوي في الإعداد والحفظ الأمر الذي ينعكس سلبياً على أداء السلطة القضائية³⁶⁶.

ويجب إصلاح وضع المحاكم وتطوير العمل فيها، وتزويد المحاكم بالأساليب الحديثة كالحاسوب لتسهيل عملها وتوسيع مبانيها وتوفير كافة المستلزمات الفنية التي تحتاجها المحاكم.

• المعوقات البنيوية البشرية "القضاة".

كما هو الحال بالنسبة لوضع المحاكم وما تعانيه، ينطبق الوضع على صعيد القضاة حيث يعاني الجهاز القضائي من نقص في عدد القضاة، ويلعب تعطل القضاء في فترة الاحتلال الإسرائيلي السبب الأكبر في ذلك مما أدى إلى نقص حاد في الكفاءات المتوفرة بسبب إضراب المحامين وامتناع القضاة الفلسطينيين عن العمل في المحاكم.

وتتحمل السلطة الوطنية الفلسطينية جزءاً من المسؤولية في استمرارية هذا الوضع وعدم وضع سياسة لتطوير الكفاءات القضائية، فعلى صعيد عدد القضاة تعاني المحاكم المختلفة من نقص واضح وملحوظ بهذا الصدد، إذا ما قورن بعدد القضايا المطروحة أمام المحاكم

³⁶⁵ الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (202).

³⁶⁶ الخادي، أحمد: معوقات أداء السلطة القضائية، المرجع السابق، ص (20).

بمختلف درجاتها، فمثلاً نرى أنه في العام 2001 نظر 100 قاضٍ في 96129 قضية أي بمعدل 961.3 قضية للقاضي الواحد³⁶⁷، مما انعكس سلباً على آلية السير بالدعوى، وعلى طول أمد النظر في القضايا المرفوعة أمام المحاكم، بحيث بات يستغرق البت بها أشهراً طويلة في حالات السرعة، وسنوات طويلة في الظروف الاعتيادية، وهذا أدى إلى التأثير على القاضي وقناعته ودقة متابعته وإمامه بموضوع الدعوى وتفصيلها وحيثياتها، كما أدى طول النظر في الدعوى في كثير من الأحيان إلى تناوب أكثر من قاضٍ على النظر في ذات القضية³⁶⁸.

ومما تجدر الإشارة إليه، كون النقص الواضح والملحوظ في عدد القضاة العاملين في سلك القضاء ليس بسبب انعدام الكفاءات والخبرات القانونية المؤهلة والقادرة على العمل بهذا الجهاز، وإنما بسبب عزوف القضاة عن العمل في هذا الجهاز القضائي وذلك لعدة أسباب منها:

1. المعوقات التي يتعرض لها الجهاز القضائي والتي تم الحديث عنها سابقاً، حتى أن بعض الكفاءات ذهبت إلى إنكار وجود جهاز قضائي على صعيد السلطة الوطنية بالمستوى المطلوب

2. ان التعيينات التي تتم في الجهاز القضائي كثيراً ما تكون قائمة على اعتبارات سياسية وانتقائية أكثر من كونها قائمة على اختيار الخبرة والكفاءة.

3. تدني الحوافز المالية من رواتب وعلاوات ومخصصات مقررة للقضاة.

4. حدوث اعتداء على بعض القضاة بسبب قيامهم بالعمل القضائي من بعض الجهات غير المسؤولة، فالقاضي قد لا يكون في مأمن على حياته في ظل غياب دولة القانون، وهذا كثيراً ما نجم عن عناصر لا مسؤولة خلال انتفاضة الأقصى بسبب غياب الأمن الفلسطيني.

³⁶⁷ معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، المراقب الاجتماعي، رقم (6)، آذار 2003، ص (70).

³⁶⁸ الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (157) وما يليها..

ولا يقتصر النقص الذي تعاني منه المحاكم على عدد القضاة وإنما يمتد ليشمل كل العاملين في المحاكم كالمحضرين الذين وظيفتهم تبليغ المعنيين بالأوراق القضائية المطلوب تبليغها، والتي لا يمكن للقاضي أن يباشر في نظر الدعوى المرفوعة أمامه إلا إذا تم تبليغ المدعى عليه شخصياً بالأوراق القضائية تلك.

كما ويعاني المحضرون أيضاً من نقص وإنعدام التكوين القانوني حيث يمارسون عملهم هذا دون أي تدريب أو تكوين قانوني وكذلك تعاني المحاكم من نقص في موظفي الخدمات ونقص في كافة الإدارات والدوائر المختلفة، ابتداءً من دائرة الإجراء و إنتهاءً بكتابة القضاة، فجميع دوائر وأقسام المحاكم تفتقر إلى الأعداد الكافية من الموظفين³⁶⁹.

وظهرت في الآونة الأخيرة نداءات من جهات مختلفة تطالب بإصلاح الجهاز القضائي، وعلت الأصوات المنادية بذلك، وطالبت أن تشمل الإصلاحات التي يدور الحديث عنها في أجهزة السلطة وما كشفت عنه الانتفاضة الحالية من فساد في أجهزة السلطة جميعاً، وطالبت القيادة السياسية ورئيس السلطة الوطنية بإجراء إصلاح إداري ليشمل جميع مرافق السلطة الوطنية بما فيها الجهاز القضائي، بل إن بعض الهيئات الرسمية وغير الرسمية قد أولت الإصلاح في الجهاز القضائي اهتماماً كبيراً فاق اهتمامها بإصلاح أجهزة السلطة الأخرى، وأصبحت المطالبة بالإصلاح مطلباً وطنياً يحوز على اهتمام كل مواطن فلسطيني، وتعدى موضوع الإصلاح مجرد كونه مطلب وطني داخلي فأصبح أيضاً مطلباً دولياً، ومن الاستحقاقات التي فرضها المجتمع الدولي على السلطة الفلسطينية.

وشهدت السلطة الوطنية الفلسطينية مؤخراً خلافاً دار بين وزير العدل ومجلس القضاء الأعلى والنائب العام، وكذلك شمل نقابة المحامين وأدى تفاقم الأمور إلى إعلان الإضراب من قبل المحامين عن الترافع أمام المحاكم.

وتفاقمت الخلافات لدرجة أن تم تداولها في الأوساط الإعلامية والندوات وورشات العمل واللقاءات المتعددة للوصول إلى مخرج من الأزمة التي يعاني منها جهاز القضاء.

³⁶⁹ الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، المرجع السابق، ص (16).

وأساس الخلاف يدور حول الصلاحيات التي منحها قانون السلطة القضائية لوزير العدل، والتي قام مجلس القضاء الأعلى والنائب العام بتجاوزها بحجة أن هذه الصلاحيات تتنافى مع مبدأ استقلال القضاء وتؤدي إلى خرقه في الوقت الذي يتمسك فيه وزير العدل بالصلاحيات التي منحها إياه القانون.

وقد صرح وزير العدل في الندوة التي عقدها منتدى الفكر والحوار أن هناك أوجهاً للخروج على القانون من أهل القانون نفسه، فمجلس القضاء الأعلى يعاني في إنشائه من بطلان في هذا التشكيل في لحظة الإنشاء لأن المادة (81) من القانون تقول بقرار من رئيس السلطة بناء على تنسيب وزير العدل يشكل مجلس القضاء فما هو رأي القانون إذا كان تشكيل المجلس قد خلا من الوزير، ولم تكن له صلاحية عقد اجتماع المجلس، ولم يعطى صلاحية إجراء المقتضى القانوني على الموازنة، بل إن الوزير لم يطلع على الموازنة وقامت النيابة العامة بإرسال موازنتها مباشرة لمجلس الوزراء مما أدى إلى تكريس عزل الأسرة العدلية عن بعضها بموجب هذه الموازونات³⁷⁰. وتوالت اللقاءات والندوات والتي تم عقدها لمناقشة موضوع إصلاح الجهاز القضائي، وشارك في هذه اللقاءات نقابة المحامين ووزارة العدل ومجلس القضاء وبعض المهتمين في هذا المجال، ويمكن تلخيص أهم المعوقات التي تم طرحها ويعاني منها الجهاز القضائي:

1. عدم شرعية مجلس القضاء الأعلى نفسه.
2. سحب الصلاحيات الممنوحة لوزير العدل استناداً لقانون السلطة القضائية من قبل مجلس القضاء الأعلى والنائب العام.
3. إن الصلاحيات الممنوحة لوزير العدل تؤدي إلى المساس باستقلال القضاء.

³⁷⁰ جريدة الحياة: المطالبة بالإصلاح وقرار قانون السلطة القضائية، العدد (3131)، ندوة عقدها منتدى الفكر والحوار،

4. إن التعينات التي تحدث في سلك القضاء والنيابة العامة لا تتم بصورة تخدم مصلحة الجهاز القضائي ولا يتم التدقيق بها وإنما تتم الترقيات طبقاً للمصالح الخاصة و(الواسطات).

5. لا يوجد مبدأ للمتابعة والمحاسبة والرقابة على أعضاء الجهاز القضائي يلزمهم بالبت في القضايا العالقة والإسراع في النظر في الملفات الموجودة أمامهم، وإلزامهم بساعات الدوام بحيث لا يأتي بعض القضاة ساعتين ثم يغادروا مما يؤدي إلى تراكم الملفات.

6. إن تدخل الأجهزة الأمنية في أعمال السلطة القضائية يعيق عمل القضاء.

7. عدم وجود نظام يعمل على تأهيل القضاة وتدريبهم وإعداد كفاءات متخصصة للنظر في نوع معين من المنازعات.

8. وجود الكثير من القضايا التي تبقى منظورة أمام المحاكم لفترات طويلة تستغرق السنوات.

9. إن الترقيات والترفيعات التي تجري لبعض القضاة سواء لدى محكمة الصلح أو محكمة البداية لا تتم حسب المعايير والكفاءة والإمكانات³⁷¹.

10. سوء وضع المحاكم وقلة عددها وعدم تجهيزها كما يجب.

وهناك الكثير من المعوقات التي تواجه الجهاز القضائي والتي يحتاج البحث فيها وتبينها وإلقاء الضوء عليها إلى دراسات مستفيضة ليس لها مجال في بحثنا هذا، إلا أنني أرى أنه يمكن حل بعض المشاكل التي يعاني منها الجهاز القضائي عن طريق:

1. تشكيل هيئة عليا بمشاركة مجلس القضاء الأعلى والنيابة العامة ووزارة العدل ونقابة المحامين لوضع تصورات لحل هذه المعوقات بشرط أن لا تمس هذه الهيئة باستقلالية القضاء أو فرض الرقابة عليه.

³⁷¹ جريدة الحياة: حول اصلاح الجهاز القضائي، العدد (31144) ، ندوة لمنتدى الفكر والحوار، 2004/7/21، ص (9).

2. تعديل قانون السلطة القضائية بحيث يتم توضيح صلاحيات الجهات المعنية من وزارة العدل ومجلس القضاء الأعلى والنيابة العامة بصورة تؤكد على استقلالية الجهاز القضائي وضمان تحقيق هذه الاستقلالية على أرض الواقع.
3. توفير الأموال اللازمة للجهاز القضائي ليقوم بإنشاء المحاكم بالكم المطلوب، وتجهيزها بكل مستلزماتها، وتعيين من يلزم من القضاة وموظفي المحاكم الآخرين.
4. الإسراع في الانتهاء من إنشاء معهد القضاء الفلسطيني ليقوم بدوره بتطوير وتأهيل القضاة.
5. أن يحدد قانون السلطة القضائية طريقة تعيين القضاة وأعضاء النيابة العامة وترقياتهم بحيث تتسم بالشفافية والنزاهة بناءً على المؤهل والخبرة والكفاءة والعدالة لا على المحسوبية.
6. إعادة تشكيل مجلس القضاء الأعلى بالشكل الذي يتطلبه القانون.
7. تفعيل الرقابة على أعضاء السلك القضائي بما يضمن سرعة البت في القضايا بعدالة ونزاهة ليعيد الثقة للمواطن بالجهاز القضائي وأن يقوم بهذه الرقابة مجلس القضاء الأعلى.
8. رفع يد الأجهزة الأمنية عن التدخل في أمور القضاء وإنشاء شرطة قضائية لهذا الغرض.

المطلب الرابع

تأخر إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

بالرغم من الأهمية التي تشكلها الضرائب سواء بالنسبة لخزينة الدولة أو المواطن الفلسطيني إلا أن المجلس التشريعي لم يقدّم لهذه اللحظة بإصدار تشريعات خاصة بالضرائب ومنها قانون ضريبة الدخل، وكان الأجدى بالمشروع الفلسطيني أن يضع القوانين الضريبية على سلم أولوياته وأن يقوم بسنها وإقرارها.

وما زال العمل ساري المفعول بالقوانين التي كانت قبل سنة 1967 وكذلك ما أجرته دولة الاحتلال من تعديلات وتشريعات على الضرائب، والقانون الساري المفعول لهذه اللحظة في الضفة الفلسطينية هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 وفي قطاع غزة قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947، كما أن قانون ضريبة القيمة المضافة الذي فرضته دولة الاحتلال الإسرائيلي هو الساري المفعول

وفي بداية عام 1995 أقر مجلس وزراء السلطة الوطنية مجموعة من التسهيلات وكذلك مجموعة من التعديلات تتعلق بشرائح الضريبة للأفراد والإعفاءات الشخصية والعائلية، وهي سارية المفعول بشكل موحد في الضفة الغربية وقطاع غزة، ومن هذه التسهيلات إلغاء ديون ضريبة الدخل عن السنوات قبل سنة 1989 وإلغاء فروق العملة، وغرامات التأخير عن ديون السنوات من 1989-1994 وتم منح خصم تشجيعي على تسديد الديون القديمة للسنوات من 1989-1994 تراوحت نسبته بين 30% و10% وذلك حسب تاريخ تسديد تلك الديون.³⁷²

إلا أن ما قامت به وزارة المالية ومجلس الوزراء الفلسطيني لا يسد الفراغ القانوني واختلاف التشريعات بين مناطق السلطة الوطنية، وقدم التشريعات السارية وعدم مواكبتها للتطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الخمسين عاماً الأخيرة، وما زال هناك تباين بالضريبة المطبقة في الضفة الغربية وغزة، إضافة إلى وجود عشرات الأنظمة والتعليمات والأوامر

³⁷² وزارة المالية (1997) : دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك، المرجع السابق، ص (10).

العسكرية الإسرائيلية، وهذا يعني ضرورة إيجاد تشريع وطني موحد ينبع من الواقع، ويعكس السيادة الفلسطينية شرط أن يكون سهلاً ولا يتضمن تفاصيل كثيرة، وأن يأخذ بالمقومات الأساسية لفرض الضرائب³⁷³.

وسنقوم الآن بتناول المراحل التي مر بها مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على طريق إصداره كقانون.

إن سن التشريعات يتم ضمن آلية متسلسلة من لحظة اقتراح مشروع القانون الى أن يتم إصداره ونشره بالجريدة الرسمية، وقد نظم آلية سن التشريعات الفلسطينية القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي وقانوناً بشأن إجراءات إعداد التشريعات رقم (5) لسنة 1995.

والآلية التي يتم بها سن التشريعات تكون على النحو الآتي:

أولاً: اقتراح القوانين:

يتم تقديم مشاريع القوانين والاقتراحات إما من قبل مجلس الوزراء إلى رئيس المجلس التشريعي مرفقة بمذكراتها الإيضاحية³⁷⁴، ويقوم رئيس المجلس التشريعي بإحالتها إلى اللجنة المختصة لإبداء الرأي فيها³⁷⁵.

أو أن يتم تقديم مشاريع القوانين والاقتراحات من أحد أعضاء المجلس التشريعي أو أحد اللجان في المجلس، وتحول مباشرة الى اللجنة المختصة في المجلس التشريعي لإبداء الرأي، فيها فإذا رأى المجلس بعد الاستماع لرأي اللجنة قبول الاقتراح تتم إحالته الى اللجنة القانونية في المجلس لوضعه في مشروع قانون متكامل، لتقديمه للمجلس في الدورة نفسها أو التي تليها³⁷⁶.

³⁷³ جريدة الحياة: حلقة نقاش تطالب بادخال تعديلات على مشروع قانون ضريبة الدخل، العدد (3092) / 2004/5/30،

ص (8).

³⁷⁴ انظر المادة (70) ، من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، لسنة 2002.

³⁷⁵ انظر المادة (65) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

³⁷⁶ انظر المادة (56) ، من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، لسنة 2002 والمادة (67) ، من النظام الداخلي للمجلس

التشريعي الفلسطيني..

وفي حالة ما إذا كان الاقتراح مقدماً من قبل مجلس الوزراء فإنه يتعين على اللجنة أن تقدم إلى المجلس التشريعي تقريرها خلال مدة لا تتجاوز اسبوعين من تاريخ إحالته إليها، يتم بعدها إرسال نسخ لكل عضو من أعضاء المجلس التشريعي قبل ثلاث أيام على الأقل من موعد جلسة عرضه للمناقشة العامة، ويتم خلالها مناقشة عامة للمشروع إجمالاً بعد الاستماع الى تقرير اللجنة ثم يطرح المشروع على المجلس التشريعي للتصويت عليه بقبوله أو رفضه، فإذا قبله أحاله الى اللجنة المختصة لإجراء التعديلات المناسبة على ضوء المناقشة العامة التي أجراها، وعلى رئيس المجلس إحالة مشروع القانون الى اللجنة القانونية لإبداء ملاحظاتها القانونية اللازمة³⁷⁷.

ويؤخذ على النظام الداخلي للمجلس التشريعي أنه لم يحدد الفترة التي يجب فيها على اللجان المذكورة سابقاً إعادة المشروع الى المجلس لإحالته للقراءة الأولى، أي لم يحدد فترة زمنية بين القراءة العامة وإبتداء القراءة الأولى مما يؤدي إلى مرور وقت طويل بين المناقشة العامة والقراءة الأولى للمشروع، وهذا ما حدث مع مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حيث تمت المناقشة العامة بتاريخ 98/12/21 أما القراءة الأولى فتمت بتاريخ 2000/8/17 أي بعد انقضاء العامين تقريباً.

ثانياً: إقرار مشاريع القوانين والاقتراحات:

تتم المناقشة بقراءتين منفصلتين، القراءة الأولى والقراءة الثانية، وتجري القراءة الثانية خلال شهر من تاريخ إقرار المشروع بالقراءة الأولى، وتقتصر القراءة الثانية على مناقشة التعديلات المقترحة فقط.

بعد ذلك يجوز طرح مشروع القانون للقراءة الثالثة، وذلك بناءً على طلب كتابي مسيب من قبل مجلس الوزراء أو من قبل ربع أعضاء المجلس التشريعي خلال أسبوعين من القراءة الثانية وقبل إحالة المشروع لرئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه تمهيداً لنشره³⁷⁸.

³⁷⁷ انظر المادة (67) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

³⁷⁸ انظر المادة (68) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

وفور إقرار المشروع بالقراءة الثالثة أو مضي أسبوعين على إقراره بالقراءة الثانية دون التقدم بطلب لإحالة للقراءة الثالثة يحيل رئيس المجلس التشريعي المشروع إلى رئيس السلطة الوطنية لإصداره³⁷⁹.

يصدر رئيس السلطة الوطنية القوانين بعد إقرارها من قبل المجلس التشريعي خلال شهر من تاريخ إحالتها إليه، وله أن يعيدها إلى المجلس التشريعي خلال الشهر ذاته مرفقة بملاحظاته أو أسباب اعتراضه، وفي هذه الحالة يعيد المجلس التشريعي المشروع فإذا أقره بالأغلبية المطلقة للمجلس اعتبر نافذاً وينشر فوراً بالجريدة الرسمية³⁸⁰.

وبعد استعراض آلية سن التشريعات التي تتم من قبل المجلس التشريعي فإن ما يجري العمل عليه مختلف نوعاً ما، وخاصة في الحالة التي يكون فيها مشروع القانون مقدماً من مجلس الوزراء ويتم على النحو التالي:

تعد الوزارة المعنية مشروع القانون ويحيل الوزير المشروع إلى ديوان الفتوى والتشريع لصياغة المشروع بالصياغة القانونية³⁸¹.

ويقوم ديوان الفتوى والتشريع بدراسة المشروع المقترح وإدخال ما يراه مناسباً عليه من تعديلات، بشرط أن لا يغير من جوهره والغاية المستهدفة منه³⁸²، ثم يعيد ديوان الفتوى والتشريع المشروع إلى الوزارة المعنية التي تقوم بإحالته إلى مجلس الوزراء الذي يقوم باستكمال العملية التي تم التطرق إليها سابقاً في سن التشريعات وبعد إقرار المجلس التشريعي المشروع بالقراءة الثالثة أو بعد مرور أسبوعين على القراءة الثانية يحيل المجلس التشريعي المشروع إلى مجلس الوزراء الذي يحيله لرئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه، ثم يقوم ديوان الفتوى والتشريع بنشر القانون في الجريدة الرسمية.

³⁷⁹ انظر المادة (70) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

³⁸⁰ انظر المادة (71) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

³⁸¹ انظر المادة (1) ، من القانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

³⁸² انظر المادة (3) ، من قانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

ويلاحظ على آلية سن التشريعات الفلسطينية ما يلي:

1. أن القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي لم ينصا على صلاحيات ديوان

الفتوى والتشريع ودوره في العملية التشريعية.

2. لم يحدد النظام الداخلي المدة التي يجب خلالها طرح المشروع للقراءة الأولى بعد

المناقشة العامة.

3. لم يحدد القانون الأساسي ولا النظام الداخلي للمجلس التشريعي آلية نشر القانون والجهة

التي تقوم بنشره، والذي عالج هذا الأمر هو قانون رقم (4) لسنة 1995

4. قد يحدث في بعض الأحيان أن ديوان الفتوى والتشريع يقوم بنسف مشروع القانون الذي

قدمته الوزارة المعنية وإعداد مشروع مختلف، وهذا ما حدث للكثير من المشاريع منها

مشروع القانون الخاص بالجمعيات الأمر الذي يعني انتهاك للقانون نفسه³⁸³.

5. لم يعالج القانون الأساسي ولا النظام الداخلي للمجلس التشريعي الحالة التي تحدث عندما

لا يقوم رئيس السلطة الوطنية بالمصادقة على المشروع، ولا إعادته إلى المجلس

التشريعي بملاحظاته بل يبقى فترة طويلة دون إصدار، وهذا ما حدث بخصوص الكثير

من القوانين، ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

وبالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل فإن العمل على إعداده من قبل وزارة المالية -الوزارة

المعنية- كان منذ عام 1997، والدليل على ذلك أن مجلة البنوك في فلسطين أجرت مقابلة مع

وكيل وزارة المالية بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل، الذي صرح وفي أثناء المقابلة بأن

المشروع المقترح والذي سيتم إقراره واعتماده قريباً من أهم القضايا المطروحة للنقاش في

الأوساط المالية والمصرفية منذ أن تم نشره تمهيداً لمناقشته في المجلس التشريعي³⁸⁴، كما أنه تم

³⁸³ قانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

³⁸⁴ مجلة البنوك في فلسطين: مقابلة مع وكيل وزارة المالية، بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل، العدد الثالث، دار

الرسالة للطباعة والنشر، شباط، 1997، ص (30).

الإفصاح من قبل وزارة المالية بأنه تم الانتهاء من إعداد مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقترح³⁸⁵.

إلا أن هذا المشروع لم ير النور ولم يقدم إلى المجلس التشريعي إلا في أواخر العام 1998، وقدم المشروع من قبل لجنة الموازنة في المجلس التشريعي بتاريخ 1998/11/5، وتمت المناقشة العامة له بتاريخ 1998/12/21.

ومن هنا يبدأ الخلل، فالسؤال الذي يطرح نفسه لماذا قدم المشروع من قبل لجنة الموازنة في المجلس التشريعي وليس من قبل مجلس الوزراء؟ ألم تقم وزارة المالية ولفترة طويلة بالعمل على إعداد مشروع قانون لضريبة الدخل، وما مصير هذا المشروع؟

وأقر بالقراءة الأولى بتاريخ 2000/8/17 أي بعد ما يقارب العامين، وهذا يدل على خلل عانى منه المشروع أدى إلى تأخير إقراره، ثم أقر بالقراءة الثانية بتاريخ 2001/3/11.

وأحيل إلى مجلس الوزراء بتاريخ 2001/4/22 وبعدها أحيل إلى رئيس السلطة الوطنية بتاريخ 2001/5/23، ولكن رئيس السلطة الوطنية لم يصادق عليه ولا هو أعاده إلى المجلس التشريعي، وبالتالي لم يتم نشره بالجريدة الرسمية لهذه اللحظة.

والسؤال الذي يثور من يتحمل مسؤولية عدم نشر القانون؟ والجواب هو أن عدم نص القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي على الجهة التي تتولى نشر القانون، وعدم معالجة الحالة التي لا تتم فيها مصادقة رئيس السلطة الوطنية على المشروع ولا إعادته للمجلس بل بقاءه لدى رئيس السلطة الوطنية بدون نشر هو الذي أدى إلى حدوث هذا الخلل، فقد اكتفى القانون الأساسي والنظام الداخلي بالنص على نشره فوراً دون تحديد الجهة التي تقوم بنشره ولا الكيفية التي يتم فيها النشر.

ولقد جرت العادة كثيراً أن لا يقوم رئيس السلطة الوطنية بالمصادقة على المشاريع ولا إعادتها إلى المجلس التشريعي، بل تبقى عنده وهذا ما حدث مع الكثير من المشاريع والتي أهمها القانون

³⁸⁵ وزارة المالية: دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك، المرجع السابق، ص (7).

الأساسي، وكذلك مشروع قانون تنظيم تملك الأجانب للعقارات في فلسطين والذي أحيل لرئيس السلطة الوطنية بتاريخ 1997/10/4 ولم يصدر لهذه اللحظة، ومشروع قانون الهيئة العامة الفلسطينية للبتروول والذي أحيل إلى رئيس السلطة الوطنية بتاريخ 1997/12/7 ولم يصدر لهذه اللحظة:

وإن ما يثير الدهشة والغرابة في موضوع مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية أنه جرى العمل من قبل وزارة المالية على إعداد قراءة ثالثة له من أجل عرضه على المجلس التشريعي لإقراره بالقراءة الثالثة، فقد أرسل وزير المالية خطاباً إلى لجنة الموازنة بتاريخ 2003/12/25 بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لإعداده بالقراءة الثالثة أي بعد سنتين ونصف من إحالته إلى رئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه، وهذا يعتبر مخالفاً للنظام الداخلي للمجلس التشريعي، ولذلك طلب المجلس التشريعي من وزير المالية اعتبار مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية على أنه قانون، وطلب منه العمل على اقتراح مشروع معدل لقانون ضريبة الدخل ووافق وزير المالية على ذلك وهذا ما يجري العمل عليه حالياً حيث أن مشروع القانون تتم مناقشته من قبل لجان المجلس التشريعي ووزارة المالية.

والسؤال الذي يثور كيف سيتم التعامل مع مشروع القانون المقر بالقراءة الثانية والمشروع المعدل، فهل يمكن أن يكون مشروع معدل لقانون لم ينشر، إن القانون إذا لم ينشر فقد أحد أهم مقومات وجوده ولا يمكن له أن يرتب أي أثر بدون تحقق شرط نشره، وهل سيتم نشر هذا القانون (المشروع المقر بالقراءة الثانية) مع القانون المعدل له؟.

والسؤال الأهم من هذا كله من يتحمل مسؤولية ما حدث؟ إن أهمية وجود قانون لضريبة الدخل التي تلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف السياسة المالية، وتشكل تأثيراً على حياة كل مواطن أجدى بالاهتمام والمتابعة، وكان يجب على ديوان الفتوى والتشريع أن يقوم بمهامه وينشر القانون بعد استنفاد المدة القانونية له بعد إحالته لرئيس السلطة الوطنية، كما أن الباحثة لا تجد مبرراً لعدم مصادقة رئيس السلطة الوطنية عليه وعدم تقديم ملاحظاته عليه وإعادةه للمجلس التشريعي.

إن عدم المصادقة على المشروع وعدم نشره لا يعفي وزارة المالية من مسؤوليتها فهي تتحمل مسؤولية تصيرية تجاه هذا المشروع، وباستعراض ما حدث نجدها قد أهملت المشروع وبعد إقراره بالقراءة الثانية لمدة تقارب العامين، ولم تقم بمتابعته، ثم تذكرته وتقدمت بطلب لإقراره بالقراءة الثالثة.

ألم يكن مشروع قانون ضريبة الدخل من الأهمية بمكان حتى توليه وزارة المالية جل اهتمامها وتجند كل طاقاتها لمتابعته حتى خروجه إلى حيز التنفيذ؟.

من هنا ترى الباحثة أن وزارة المالية تتحمل المسؤولية الكاملة في عدم سن قانون ضريبة الدخل لهذه اللحظة، ولا يعفي ذلك المجلس التشريعي من تحمل مسؤولياته أيضاً، ويجب أن تتناط بالمجلس التشريعي صلاحية رقابة صدور القانون ونشره.

المطلب الخامس

الجهاز الضريبي ونقص الكفاءات البشرية المتخصصة

يقع على الادارة الضريبية العبء الأكبر في تحقيق أهداف الضريبة وتطبيق القانون التطبيق الصحيح

فالادارة الضريبية تلعب الدور الأساسي في عملية ربط الضريبة وتحصيلها وهي التي تقوم بتطبيق القانون الضريبي ووضعه موضع التنفيذ، كما أنها تساهم مساهمة كبيرة في محاربة التهرب الضريبي وتقوية شعور الانتماء لدى المكلف وبالتالي تحقيق الالتزام من قبله، ونجد معظم من كتبوا بالتهرب الضريبي ألقوا جزءاً من المسؤولية على عاتق الادارة الضريبية، ومما لا شك فيه أن الجهاز الاداري المؤهل والمدرب هو الذي سيكون قادراً على تطبيق القانون الضريبي بكفاءة عالية من شأنها أن تحد من حجم ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل بشكل ملموس³⁸⁶.

فالادارة الضريبية هي التي تقوم بتقدير الضريبة وربطها على المكلفين، وقد أعطتها قوانين الضرائب صلاحيات واسعة منها ربط الضريبة بطريق التقدير الجزافي (التقدير الاداري)، ونظر الطعون الضريبية، وبعض القوانين أعطتها صلاحية التصالح مع المكلف للوصول إلى مبلغ الضريبة المستحقة.

وتعتبر الإدارة الضريبة الأكثر اتصالاً والتصاقاً بالمكلف واطلاعاً على أوضاعه المالية وحقيقة دخله، فهي أداة الدولة في تحصيل الإيرادات الضريبية وحصول الخزينة على مستحققاتها من الضرائب.

إن عملية فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها تتألف من عناصر ثلاث، القانون الضريبي الذي يشرع الضريبة والإدارة الضريبية التي تربط الضريبة وتحصلها والمكلف الذي يقع على عاتقه

³⁸⁶ العوران، أحمد فراس، راجح أحمد الخضور: *التهرب من ضريبة الدخل في الأردن دراسة تحليلية من 1976-1997*، مجلة العلوم الاجتماعية، مج (32)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد (1) / 2004، ص (35).

العبء الضريبي، ولما تقوم به الإدارة الضريبية من دور مهم في العملية الضريبية فيجب أن تتمتع بمقومات مادية وبشرية تؤهلها وتجعلها قادرة على القيام بالدور الذي أنيط بها.

وقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية حقوقاً كما فرض عليها التزامات منها المحافظة على أسرار المكلفين المالية، وعدم التعسف في تقدير الضريبة، والالتزام بتطبيق القانون عند ربط الضريبة.

فعلى صعيد المقومات المادية فيجب أن تتواجد في كل منطقة دائرة ضريبية وذلك تسهيلاً على المكلف في الوصول إليها ومراجعتها.

وأن تجهز هذه الدوائر الضريبية بكل المستلزمات المادية من أثاث ومباني وأدوات مكتبية وكمبيوترات لازمة لتمكينها من القيام بأعمالها بأسرع وقت وعلى أكمل وجه، فوجود شبكة حاسوب تربط كل الدوائر الضريبية ببعضها لتسهيل الاتصال وتبادل المعلومات والتيسير على المكلفين يعد مطلباً هاماً وحيوياً لا يمكن للدوائر الضريبية الاستغناء عنه.

كما أنه يجب أن تتوفر دائرة معلومات متعلقة بالمكلفين، ومكتبة (أرشيف) تتعلق بالطعون الإدارية والمبالغ المطعون فيها وكيفية البت في هذه الطعون.

فالباحثة وبعد عدة زيارات قامت بها لدوائر ضريبة الدخل، لم تتمكن من الوصول إلى حقيقة عدد الملفات التي تم الطعن الإداري عليها في أية سنة من سنة 1994 ولهذه اللحظة وكم من الملفات التي تم انهاءها بالاتفاق، والنتيجة التي ينتهي إليها الطعن الإداري، وذلك لسبب عدم توفر دائرة معلومات أو دائرة متخصصة في توثيق هذه المعلومات وتنظيمها بصورة تمكن من دراستها والوصول إلى استنتاجات بشأنها.

أما على صعيد المقومات البشرية (موظفي الضرائب) فيجب أن يتمتعوا بالنزاهة والأمانة لأن طبيعة عملهم تقتضي ذلك، بالإضافة إلى تمتعهم بالذكاء والفتنة والدراسة ليقوموا بتقدير الضرائب إدارياً إذا تطلب الأمر، وبما يتناسب ويتوافق مع الدخل الحقيقي للمكلف لا الدخل

المفترض، والقدرة على الحصول والوصول إلى المعلومات الحقيقية اللازمة سواء من المكلف أو من مصادر أخرى.

كما أنه يجب أن يكون عدد العاملين في الدوائر الضريبية يتناسب مع عدد المكلفين ومع إمكانية فحص أكبر عدد من ملفات المكلفين سنوياً.

إن مهمة موظفي الدوائر الضريبية لا تنحصر فقط في فحص الملفات بل تتجاوزها إلى حصر المكلفين الخاضعين للضريبة سواء من يتقدم منهم بالاقرار الضريبي أو من يتخلف عن تقديم الاقرار، كذلك قيامها بعمل تقدير اداري لمن تخلف عن تقديم الاقرار وكان خاضعاً للضريبة، أيضاً يقع على عاتقها جمع المعلومات اللازمة عن المكلفين وحقيقة دخولهم للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف من أجل تمكينها من ربط الضريبة المستحقة فعلاً عليه.

ويجب أن يمتاز موظفوا الضرائب بالخلق الرفيع والهدوء والمعاملة الحسنة لأنهم الأكثر اتصالاً بالمكلفين وهم المرأة التي تعكس الوجه الحسن للدولة مما يعمل على زيادة الانتماء الوطني لدى المكلفين ومحاربة التهرب الضريبي والحد منه.

ويجب أن يتوافر في الدوائر الضريبية من الموظفين من يحمل مؤهل قانوني، فمعظم موظفي الدوائر الضريبية هم من ذوي التخصصات المحاسبية ويفتقرون الى الخبرات القانونية، وبما أن موضوع الضرائب حديث نسبياً وتحكمه مبادئ قانونية خاصة فلا بد من توافر المؤهلات القانونية لدى بعض الذين يعملون في هذه الدوائر.

وبما أن موظفي الضرائب وبحكم طبيعة عملهم قد يكونوا عرضة للإغواء والنفس الأمارة بالسوء لذلك يجب حمايتهم من مغريات قد تكون ملازمة لهم بسبب عملهم وذلك عن طريق منحهم علاوات وحوافز تشجيعية تحصنهم من الرشوة والفساد المالي.

وأهم ما يعاني منه الجهاز الضريبي في فلسطين من معوقات تكمن في ما يلي:

1. عدم تجهيز الدوائر الضريبية بالمستلزمات المادية من أدوات مكتبية وأثاث وغيره بالمستوى المطلوب.

2. عدم وجود شبكة حاسوب تربط الدوائر الضريبية مع بعضها البعض.

3. عدم وجود دائرة للمعلومات خاصة بالطعون الادارية.

4. افتقار العاملين فيها للخبرات والمؤهلات القانونية.

5. عدم وجود نظام حوافز وعلاوات خاصة بالموظفين العاملين بالدوائر الضريبية.

وأهم ما يخص موضوع البحث هذا هو ما يتعلق بالمؤهل القانوني لذا يجب أن يكون في الدوائر الضريبية موظفون لديهم المؤهل العلمي بالقانون بالإضافة إلى العلوم المالية والمحاسبية، لأن موضوع الضرائب قائم على المبادئ القانونية، فإذا لم يكن مأمور الضريبة ملم بهذه المبادئ القانونية، بالإضافة إلى خبرته المحاسبية فان ذلك سيوقعه في الكثير من الأخطاء القانونية عند ربط الضريبة على المكلفين، لذلك يجب على الأقل أن يكون في كل دائرة ضريبية من لديه مؤهل علمي في العلوم القانونية من بين موظفيها.

كما يجب أن يكون في الجهاز الضريبي دائرة مهمتها الرقابة على تقديرات الموظفين ومتابعة الطعون الضريبية ومعرفة ما ينتهي إليه الطعن الاداري من اتفاق، للوقوف على ما تم التوصل إليه وذلك للحد من التقديرات الباهظة التي يقدرها مأمورا التقدير ومنعاً من حدوث رشايي قد تؤدي الى تضییع الكثير من حقوق الخزينة العامة.

الخاتمة والتوصيات

لقد تم الانتهاء من إعداد هذا البحث بحمد الله وعونه، الذي تم من خلاله بيان الأهمية التي يحتلها الطعن القضائي في المنازعات الضريبية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لصالح كل من الدولة والمكلفين.

فالطعن القضائي يهدف إلى حسم المنازعات التي تقوم بين المكلفين والإدارة الضريبية، مما يساهم في حصول الدولة على حقها من الضريبة بصورة كاملة غير منقوصة، كما أن الطعن القضائي ومن خلال الأحكام التي تصدر بخصوصه يساهم مساهمة كبيرة في إرساء المبادئ القانونية في موضوع الضرائب التي تساعد المعنيين على حل المشكلات والمعضلات التي تظهر نتيجة تطبيق القوانين الضريبية، كما أن الطعن القضائي يشكل الضمانة الأكبر للمكلفين، لأن القضاء هو الحكم إذا ما ثار خلاف بين المكلف والإدارة والضريبة، على اعتبار أن القضاء جهة مستقلة ومحيدة عن كل من أطراف النزاع وتحوز على ثقة المكلف ويطمئن إلى أحكامها أكثر من ثقته واطمئنانه إلى قرارات الإدارة الضريبية.

فشعور المكلف أن هناك جهة يمكن لها أن تتصفه أمام الإدارة الضريبية -أحد أجهزة الدولة- إذا لحقه إجحاف من جراء قراراتها، يجعل المكلف أكثر شعوراً بالأمان على دخله ونشاطه الاقتصادي، وشعور المكلف بأن العدالة تعم الجميع وأن هناك من يراقب مشروعية ربط الضريبة وتحصيلها بما يحقق الشفافية لأهم مورد من موارد الدولة يجعله أكثر إنتماءً وحباً لوطنه مما يعمل على الحد من ظاهرة التهرب لضريبي.

وأثناء تناول هذا البحث تم التوصل إلى نتائج هامة منها: أن الطعن القضائي في المنازعات الضريبية يتمتع بخصوصية معينة يمتاز بها عن غيره من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجناحية بسبب ذاتية القانون الضريبي نفسه، فسرعة البت في المنازعات الضريبية وامتياز الدين الضريبي والامتيازات التي خولها القانون للإدارة الضريبية وإلزام المكلف بأن يعترض على قرار ربط الضريبة أولاً إلى الجهة مصدرة القرار قبل اللجوء إلى القضاء، والسرية التي أقرها القانون حماية للمكلف وأسراره، لعبت الدور الأساسي في تحديد المحكمة

المختصة، والقانون الواجب التطبيق، والإجراءات المتبعة أمام المحاكم المختصة، وطرق الإثبات وقوتها، وصلاحيات المحكمة أثناء نظر تلك المنازعات.

وتم التعرف على أهم المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة التمييز الأردنية في الأحكام الصادرة عنها على مدار 50 عاماً في المنازعات الضريبية، والتي كانت في مجملها تؤكد على الخصوصية التي تمتعت بها المنازعات الضريبية، والتي ساهمت إلى حد كبير في فهم أحكام القانون المتعلق بهذه المنازعات، ورفع اللبس والغموض الذي كان يكتنف نصوص المواد القانونية المتعلقة بها.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث، أن الطعن القضائي في فلسطين غير موجود وليكون الطرح موضوعياً أكثر فلنقل أنه غير مفعّل بالقدر الكافي لتحقيق الأهداف المرجوة منه، فلقد تبين وبعد عدة زيارات تمت لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والرئيس السابق لهذه المحكمة، أن عدد القضايا التي رفعت لهذه المحكمة لا تتجاوز 65 قضية أغلبها من محافظة بيت لحم وتعرض الجزء الأكبر منها للرد شكلاً من قبل المحكمة لأسباب يتحملها المستأنفون الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب اتباعها لتقديم استئنافاتهم.

وأما الجزء القليل الآخر الذي تم قبوله شكلاً تم حله تصالحاً بين الإدارة الضريبية والمستأنفين، وهذا إن دل على شيء فيدل على عزوف المكلفين عن التوجه إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وتكمن وراء ذلك أسباب كثيرة منها ما يتعلق بالمكلفين من عدم توفر المعرفة الكافية لديهم لممارسة حقهم في اللجوء إلى الطعن القضائي، وعدم الخبرة لدى المحامين بالأصول الواجبة الاتباع لسلوك طريق الطعن القضائي، وعدم ثقة المكلفين بجهة القضاء وقدرته على إنصافهم، بالإضافة إلى قناعة بعض المكلفين بأن توجيههم إلى القضاء سيؤدي إلى زيادة الضريبة المستحقة، وذلك بسبب عدم تصريحهم بحقيقة دخولهم، وأن مبلغ الضريبة الواجب تقديرها يفوق كثيراً ما قامت الإدارة الضريبية بتقديره وربطه عليهم، فيميلون إلى الاتفاق مع الإدارة الضريبية دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء، وهذا الأمر لا يتحملة المكلف فقط وإنما الجهاز الضريبي أيضاً الذي يفقد المقومات المطلوبة من تجهيزات مادية ومعلومات عن

حقيقة دخول المكلفين، كما أن موظفي الجهاز الضريبي يفتقرون إلى الخبرة والدراية والفتنة الكافية لإجراء تقدير يعكس الواقع الحقيقي للمكلف، بالإضافة إلى افتقارهم للمعرفة بالمبادئ القانونية والمعرفة القانونية اللازمة، مما يعكس رغبة لدى الإدارة الضريبية نفسها بأن تقوم بالتوصل إلى اتفاق مع المكلفين على مبلغ الضريبة دون خلق حاجة لدى المكلف بالتوجه إلى القضاء، وقد تولد ذلك من السياسة التي استخدمتها الإدارة الضريبية منذ قدوم السلطة لحل الملفات المتعلقة بالسنوات قبل سنة 1989 ولغاية 1994 وهي ما عرف بنظام الصفقات الذي اتبعه الجهاز الضريبي لفترة من الوقت، وبرغم إنتهاء نظام الصفقات هذا إلا أن آثاره ما زالت على أرض الواقع، كما أن عدم ثقة الإدارة الضريبية بقدرة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على البت في القضايا التي قد تطرح أمامها لسبب عدم توفر الخبرة الكافية لدى القضاة في هذه المنازعات وطول أمد الإجراءات، دفع الإدارة الضريبية إلى سلك كل السبل لمحاولة التوصل إلى اتفاق مع المكلف على مبلغ الضريبة المستحقة، إلا أن ما يؤخذ على الجهاز الضريبي أنه ما زال يعاني من الإرث الاحتلالي السابق، والذي كان يتسم بالتعسف والمغالاة بالتقدير، فالكثير من الملفات التي تم فيها تقدير الضريبة بمبالغ كبيرة، تم تنزيل هذه المبالغ بنسبة كبيرة عند التوصل إلى اتفاق مع المكلف أثناء نظر الطعن الإداري، وبالرغم من أن هذا ما يحصل على أرض الواقع إلا أن عدم وجود دائرة للمعلومات، وأرشيف يتعلق بالملفات التي يتم الطعن فيها إدارياً ومبالغ الضريبة المطعون فيها وما يسفر عنه الطعن الإداري من اتفاق، حال دون توثيق هذه المعوقات، بالإضافة إلى سرية المعلومات التي جوبه بها هذا البحث، وهو ما قادنا إلى نتيجة مهمة وهي أهمية وجود دائرة معلومات ودراسات وأرشيف لدى الجهاز الضريبي.

فالجهاز الضريبي يعاني من نقص في عدد مأموري التقدير، ونقص في الأجهزة اللازمة لتجهيز الدوائر، ونقص في الدورات التدريبية التي تقوم بإعداد وتأهيل مأموري التقدير للقدرة على الحصول على المعلومات وبناء جسر من الثقة والمعاملة الحسنة مع المكلفين بالإضافة إلى قلة خبرة من يعملون في الدوائر الضريبية بالأحكام القانونية المتعلقة بموضوع الضرائب، والمتضمنة في القوانين سارية المفعول، كما أن عدم وجود نظام حوافز ومكافآت مالية خاص

بموظفي الجهاز الضريبي كان له دور في عدم كفاءة موظفي الجهاز الضريبي في الحصول على المعلومات اللازمة وفحص أكبر عدد من ملفات المكلفين وحصر المكلفين، وإجراء التقديرات بحقهم سنوياً.

ومن النتائج التي قادني إليها البحث أيضاً هو أن الجهاز القضائي بصورة عامة وجهاز القضاء الضريبي بصورة خاصة يعاني من مجموعة معوقات أثرت بشكل أو بآخر على تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية والتي كان من أهمها، عدم وجود قضاة بالعدد الكافي متخصصين في موضوع المنازعات الضريبية، وعدم توفر الخبرة والمعرفة الكافيتين لديهم بخصوصية هذه المنازعات وما يتطلبه النظر فيها من خبرة ودراية في الأمور المحاسبية بالإضافة إلى العلوم القانونية، كما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قد تأثرت وإلى حد كبير بالخلاف الواقع بين أعضاء السلطة القضائية، أنفسهم فمنهم من يرى أهمية وجود هذه المحكمة لنظر المنازعات الضريبية، ومنهم من يرى أن هذه المنازعات يجب أن يكون لدى المحكمة البدائية بصفتها الاستئنافية، وانعكست آثار ذلك على المشرع الفلسطيني الذي مال إلى الإتجاه الذي يطالب بعقد الاختصاص لمحكمة البداية بصفتها الاستئنافية، وهذا ما أقره في مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية.

وبالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي لم يصدر لهذه اللحظة فإن المشروع الذي أقر بالقراءة الثانية يعتريه من وجهة نظري القصور وعدم الصواب، وخاصة فيما يتعلق بالطعن القضائي، إذ أن جعل الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل للمحكمة الابتدائية بصفتها الاستئنافية يعطل كل الأهداف المرجو تحقيقها وهي وجود قضاء ومحاكم ضريبية متخصصة في نظر تلك المنازعات، فالتخصص والخبرة والدراية وسرعة البت وخصوصية الإجراءات التي يتطلبها ذلك النوع من المنازعات أولى بأن يضعها المشرع موضع الاهتمام ويراعيها عند تحديد المحكمة المختصة، والقادر على تحقيق ذلك من وجهة نظر الباحثة هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وليست محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، وجعل المشرع مراحل الطعن الإداري تتم على مرحلتين، الأولى تتم خلال شهر من قرار مأمور التقدير وتكون أمام مأمور التقدير الذي صدر عنه قرار التقدير، والثانية خلال شهرين من صدور قرار

المرحلة الأولى وتكون لدى لجنة مشكلة لهذا الغرض، وكان الأولى بالمشروع أن يقصر الطعن الإداري على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة لعدم إطالة أمد النزاعات مما يؤخر في حصول الدولة على المبالغ الضريبية المستحقة، وهذا يعتبر مأخذاً آخر على المشروع الذي أرجأ تحصيل مبلغ الضريبة حتى صدور حكم بها من المحكمة المختصة، أو أن تصبح الضريبة المقدرة نهائية باستنفاد طرق الطعن بها، وهذا الأمر يتنافى مع مبادئ فرض الضريبة، وأن الضريبة واجبة الأداء رغم المنازعة في صحتها، كما أنه يعطل حصول الدولة على الأموال اللازمة لها لتغطية نفقاتها في الوقت المناسب، وكان الأجدى بالمشروع الفلسطيني أن يفرق بين مبالغ الضريبة المتفق عليها بحيث يقرر تحصيلها في مواعيدها، وأن يفرض على المكلف سداد هذه المبالغ غير المختلف عليها، وأن يقدم وصلاً بدفعها مع لائحة الاستئناف وإلا تعرض استئنافه للرد شكلاً، ومبالغ الضريبة المختلف عليها والتي يتم تأجيلها لحين صدور حكم المحكمة أو اكتساب الضريبة الصفة القطعية، والقصور الآخر الذي يعاني منه المشروع هو قصر المشروع القرارات القابلة للاستئناف على قرار مأمور التقدير فقط، أما قرار الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر في التقدير فلا يتم الطعن عليه لدى المحكمة المختصة، وهذا يعتبر انتهاكاً لحقوق المكلفين وخروجاً على ما هو مقرر في قوانين الدول المجاورة، ولذلك فالباحثة ترى أن يعدل المشروع عن حكمه وتوجهه هذا ويمنح المكلف الاستئناف على قرار إعادة النظر القاضي بزيادة الضريبة أو تخفيضها أو حتى إبقائها على ما هي عليه وإقرار قرار مأمور التقدير.

التوصيات

1. توحيد التشريعات الضريبية المطبقة في الضفة الفلسطينية وقطاع غزة، وإلغاء الأوامر العسكرية الاسرائيلية.
2. إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي يرقى إلى مستوى الطموح ويواكب متطلبات التطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الحقبة الماضية ويحقق الأهداف المرجوة على أن يراعي في الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي ما يلي:
 - جعل الطعن الإداري يتم على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة وذلك لتقصير أمد المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.
 - عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
 - عدم تأجيل تحصيل المبلغ غير المختلف عليه لحين صدور حكم المحكمة المختصة.
 - إعطاء صلاحيات بإصدار نظام ينظم الأصول الواجبة الاتباع في الاستئناف والتميز.
 - إخضاع قرارات الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير للطعن القضائي لدى المحكمة المختصة.
 - عدم إعطاء صلاحيات للمحكمة بالحكم بإضافة نسبة من المبلغ المحكوم به والذي لم يسلم به المكلف، إلى مبلغ الضريبة المحكوم بها عليه لتتأفي ذلك مع حق المكلف بالتقاضي ومما قد يؤدي إلى عزوف المكلف عن اللجوء إلى القضاء.
 - صياغة الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي بصورة واضحة سهلة الفهم من قبل المكلفين.
 - التأكيد على ضرورة الإسراع في نظر قضايا ضريبة الدخل من قبل المحكمة المختصة.

- النص على عدم جواز وقف الدعوى للتوصل إلى مصالحة (وهو ما يجري العمل به على أرض الواقع) عند نظر المنازعة الضريبية من قبل محكمة استئناف قضايا ضريبية الدخل، حيث يتم وقف الدعوى بعد قبولها من قبل المحكمة للتوصل إلى اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع دون مبرر، فالمكلف والإدارة الضريبية قد أعطيا الفرصة والوقت الكافي للتوصل إلى اتفاق بينهما في مرحلة الطعن الإداري ولم يحدث ذلك، فمنع التصالح بعد رفع النزاع لدى المحكمة يفيد على الأقل في الوقت الحاضر لترسيخ مبادئ الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق أحكام المحاكم.

3. إلغاء جميع القوانين والأوامر العسكرية الاسرائيلية واستبدالها بتشريعات فلسطينية تتناسب مع الكيان الفلسطيني وتحقق طموحات وأهداف هذا الشعب.

4. القضاء على الإرث الاحتلالي الراسخ في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية بجعل قرارات التقدير موضوعية وتعكس المقدرة الحقيقية للمكلف والتخلص من سياسة التقدير الباهظ.

5. تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها الجهاز القضائي بصورة عامة والضريبي بصورة خاصة.

6. تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق القوانين المتعلقة بالضرائب والقوانين التي تنظم السلطة القضائية، بتوفير الضمانات الكافية التي تحمل المكلف إلى الالتجاء إلى القضاء الضريبي بثقة وقناعة.

7. توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم.

8. إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية.

9. مراعاة توفر الخبرة المحاسبية في القضاة الذين ينظرون المنازعات الضريبية.
10. إنشاء محاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع الحاجة التي تتطلبها كثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم.
11. تجهيز المحاكم بالمستلزمات التي تحتاجها وتطوير الأنظمة المعمول بها في هذه المحاكم كإستخدام الحاسوب.
12. توظيف العدد اللازم من المحضرين والكتبة وغيرهم من العاملين في المحاكم.
13. نشر الوعي الضريبي لدى المكلف الفلسطيني، وتوفير الثقة بينه وبين الادارة الضريبية.
14. ترسيخ مبدأ حق المكلف في مقاضاة الادارة الضريبية لدى جهة القضاء المختص إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة عليه.
15. توفير عدد من المختصين القانونيين في الدوائر الضريبية.
16. تأهيل العاملين بالدوائر الضريبية بعقد دورات تهدف إلى تعريفهم بالمسائل القانونية وشرح قوانين الضرائب.
17. تمتع موظفي الدوائر الضريبية بالفتنة والذكاء والقدرة على التقاط المعلومات الصحيحة اللازمة.
18. تجهيز الدوائر الضريبية بكل المستلزمات التي تتطلبها طبيعة عمل هذه الدوائر.
19. إنشاء دائرة معلومات في الجهاز الضريبي تتعلق بالطعن الإداري والطعن القضائي وكيفية إنهاء الملفات العالقة.
20. التأكيد على التزام موظفي الضرائب بسرية المعلومات المتعلقة بدخول المكلفين ونشاطهم الاقتصادي مما يشكل الثقة بالدوائر الضريبية من قبل المكلفين.

21. تفعيل مبدأ الرقابة على موظفي الدوائر الضريبية لمنع ظاهرة الرشوة والفساد المالي.
22. اتباع نظام الحوافز المالية والمكافآت والعلاوات لموظفي الإدارة الضريبية لضمان النزاهة والإخلاص في العمل والتفاني فيه.
23. قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل ودورات وإصدار نشرات للمكلفين من مختلف القطاعات بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.
24. تأهيل محامين في مجال الضرائب عن طريق دورات ونشرات تعدها وتشرف عليها نقابة المحامين.

وفيما يلي جدول يبين مجموع إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من الضرائب والرسوم
عن الفترة الممتدة من 1996 ولغاية 2002 :

نسبة النمو %	2000	نسبة النمو %	1999	نسبة النمو %	1998	نسبة النمو %	1997	1996	المكونات
15-	1364	12-	1603.9	52	1821.5	28.8	1195.4	927.9	الإيرادات العامة
6.6	964	2-	903.6	13	921.5	19.3	816	684.2	الإيرادات المحلية
8.7	846	4	778.6	8	750.5	16	693.9	598.4	إيرادات ضريبية
7.2-	80	8.7	86.25	5	72	22	68.7	56.3	أ. الضرائب على الدخل والأرباح
26.2	326	32	258.3	23	195.5	45.6	159.4	109.5	ب. الجمارك والمكوس
7.4-	440	0	475.3	6	477	7.6	451.3	419.5	ج. ضريبة القيمة المضافة
80-	1	17-	5	59-	6	10.7	14.5	13.1	د. ضرائب أخرى
7.4-	116	27-	125.3	40	171	42.3	122.1	85.8	إيرادات غير ضريبية

المراجع

- بيومي، زكريا محمد: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1990.
- المنازعات في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1993.
- جامعة القدس المفتوحة: محاسبة ضريبة الدخل، ط الأولى، عمان، جامعة القدس المفتوحة 1998.
- الخطيب، خالد: الضريبة على الدخل، أصول محاسبتها في الأردن، زهران للنشر والتوزيع. خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، ط الأولى، دار وائل للطباعة والنشر 1999.
- الخمرة، أنس: الدعوى من البداية إلى النهاية، ط الأولى، جمعية عمال المطابع التعاونية 1968.
- سعد، محيي محمد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية 1998.
- أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، المبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة 1963 حتى نهاية 1985، ج الأول.
- الاجتهاد القضائي، إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل، من بداية سنة 1986 وحتى نهاية سنة 1996، ج الثاني.
- صباح، سالم أحمد: الضرائب ومحاسبتها في فلسطين، ط الأولى 1996.
- صيام، وليد زكريا، وحسام الدين مصطفى الخداس: الضرائب ومحاسبتها، ط الأولى 1994.
- عراقوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات، 1983.

علاونة، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام الله، جامعة النجاح الوطنية/ جامعة القدس المفتوحة 1992.

أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، ط الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع 1424هـ/2004م.

قرة، فتيحة: **موسوعة قضاء النقص الضريبي في المنازعات التجارية والبحرية والضرائب**، منشأة المعارف بالاسكندرية، الكتب الجامعية يناير 1980/1988.

القضاة، مفلح عواد: **أصول المحاكمات المدنية والتجارية والتنظيم القضائي في الأردن**، ط الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع 1992.

البيانات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة)، ط الأولى، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية 1990.

مراد، عبد الفتاح: **التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة**، ط الأولى، جمهورية مصر العربية: دار الكتب والوثائق المصرية.

أبو نصار، محمد، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، ط الثانية، عمان، الأردن: مركز أحمد ياسين.

نور، عبد الناصر، نائل حسن عدس، عليان الشريف: **الضرائب ومحاسبتها**، ط الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2003 م/1424هـ.

هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية (في أحدث الآراء وأحكام النقص والصيغ القانونية)** 1994.

الدوريات:

الخالدي، أحمد: **دراسة حول السلطة القضائية بين استقلالها في الدستور وتبعيتها في القوانين**، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام الله، فلسطين.

معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها" دراسة مقارنة بالوضع الفلسطيني في
الفترة من 1994-1998، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام
الله، فلسطين.

جامعة بير زيت: المقتفي" منظومة القضاء والتشريع في فلسطين، دليل قاعدة التشريعات،
الاصدار الثاني ايلول سبتمبر 2000.

الرئيس، ناصر: القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره، ط الثانية، مؤسسة الحق، أيلول،
2003.

أبو شرار، عيسى: النظام القضائي في فلسطين، صفحة الانترنت، العنوان
<http://www.aafaq.org/fact2/14.htm>.

عبيدات، سناء أحمد: الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية، سلسلة تقارير
دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية.

مجلة البنوك في فلسطين: مقابلة مع وكيل وزارة المالية، العدد الثالث، دار الرسالة للطباعة
والنشر، 1997، مجلة شهرية متخصصة في الشؤون المصرفية.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس) المراقب الاجتماعي-عدد رقم 6 آذار 2003

العوران أحمد فراس، راجح أحمد الخضور: التهرب من ضريبة الدخل في الأردن(دراسة
تحليلية للفترة من 1976-1997، مجلة العلوم الاجتماعية، مج32، العدد1، 2004.

الحياة الجديدة، صحيفة يومية سياسية شاملة، البيرة، رام الله الأعداد
3131،3151،3037،3144 ، السنة التاسعة.

وزارة المالية،(1997) دليل ضريبة الدخل اعرف حقوقك وواجباتك، السلطة الوطنية
الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل، الاصدار الأول.

الرسائل الجامعية:

عطية، قدرى نقولا: **ذاتية القانون الضريبي**، (رسالة دكتوراه غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1960.

محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، (رسالة دكتوراه غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

درعاوي، داوود سليمان محمد: **موقف القاضي من الأدلة الملزمة في الإثبات (دراسة مقارنة)**، (رسالة ماجستير غير منشورة) مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القدس، كانون أول 2003.

دقة، عبد الرحمن قاسم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل**، (رسالة ماجستير غير منشورة) ،جامعة النجاح الوطنية، نابلس/ فلسطين 2003.

فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، (رسالة ماجستير غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، عمان، 1988.

القوانين:

1. القانون الأساسي، المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية، 2002.
2. الدستور المصري.
3. الدستور الأردني.
4. قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.
5. قانون ضريبة الدخل رقم (12) لسنة 1954.
6. قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

7. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985.
8. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981.
9. القانون رقم (165) لسنة 1955 بشأن مجلس الدولة المصري.
10. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية.
11. قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001.
12. قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.
13. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطينية رقم (2) لسنة 2001.
14. قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2001.
15. قانون رقم (4) لسنة 1995 بشأن إجراءات إعداد التشريعات.
16. قانون رقم (5) لسنة 1995 بشأن نقل السلطات والصلاحيات.
17. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني.
18. النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.
19. نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965.
20. القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994.
21. القرار الرئاسي رقم (106) لسنة 1997 الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بتاريخ 1997/3/1.
22. الأوامر العسكرية الإسرائيلية رقم (109)، (406).

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Judicial Impugn in
Income Tax Disputes in Palestine**

**by
Raja Ahmad Mohammad Khwailed**

**Directed by
Dr.Mohammad Sharakah**

**Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Masster in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies at An-Najah
National University, Nablus, Palestin.**

2004

**The Judicial Impugn in
Income Tax Disputes in Palestine**
by
Raja Ahmad Mohammad Khwaileh
Directed by
Dr. Mohammad Sharakah

Abstract

Because of the importance of judicial impugn in taxes disputes among other tax issues, it represent a guarantee for appellant and because it suffered a lot during the occupation period it became as anew subject in the Palestinian taxes system because of the lack of experience in judicial impugn at different levels, weither by judicial system, taxes system or appetents or lawers Add to that a group of legal principles in tax subjects that been accepted by court decisions which contributes in putting these principles. Because the court of appeal in tax cases was inactive during occupation, the judicial impugn in tax disputes did not perform its role. For that reason a lot of impugn sentences are still mysterious and not clear for different parties, they need a lot of study and investigation to reveal that confusion.

Judges, lawers, appellants and tax departments cooperated to narrow the gap resulted from setting aside judicial impugn to enable them to cope with the developments that took place in income tax disputes.

The Palestinian lawyer still face many obstacles in dealing tax courts, these difficulties differ from one appellant to another. Because the Palestinian authority was the dream for many. It is still hard for many people to sue this authority in front of courts, for some, the reason for not impugning is the lack of trust in judicial

system, they feel that the system will not be fair in dealing with tax system. There are other reasons for not impugn in courts concerning income tax disputes. I talked about that in details to acheive that following goals:

- To show the importance of judicial impugn in income tax disputes and to state its goals.
- To help the Palestinian legislator in determining the suitable court that will deal with such disputes.
- To identify the procedures of judicial impugn in income tax disputes.
- to concentrate on the legal principles that were approved by the Jordanian courts concerning judicial impugn which will act as a lighthouse in guiding the Palestinian judge and legislator.
- To identify the problems and difficulties that face the judicial impugn procedures to enable the responsible departments to deal with such cases.
- To enrich the research and to acheive the scientific and practical goals, the researcher reviewed come of the references in which he depended on legal lawes especially the Jordanian tax law number 25 far 1964 and court judgments.

The researcher dealt with the subject as follows

Introduction: in which the importance of taxes was clarified, then, the importance of judicial impugn in income tax disputes, which is considered as a guarantee for appellat.

Introductory chapter, the researcher talked about the development of judicial impugn in Jordan, Egypt and Palestine since the issue of the first tax income law in these countries.

First chapter: it talks about the importance of judicial impugn, the objective and procedures of impugn, in the second part, the characteristics of judicial impugn and the specialized court and law were clarified.

Chapter two talked about judicial applications in tax disputes

First, it talked about court of appeal in income tax cases. It talked about the structure, authority and decision of these courts and the appealable decisions, the second part talked about the most important problems that face judicial impugn in taxes disputes such as ununiformity of legislations, weakness of judicial system. lac of Palestinian income tax law. And other obstacles.

After talking about the previous subjects, the researcher reached some results and recommendations that he hope to help the Palestinian judge and legislator and lawyer.

Recommendations:

1. Unify the legislations concerning taxes in west bank and Gaza
2. Pass the Palestinian tax law that cope with the developments and take into consideration the judgments related to judicial impugn.
 - Make the administrative impugn one phase. I.e. the committee can make decisions.

- Give the authority to court of appeal to deal with judicial impugn in tax disputes.
 - The decision of the minister or the judge can be reviewed for impugn by the specialized court.
3. Cancel all the Israeli military orders and replace it with Palestinian Lawes that suite the Palestinian situation.
 4. Eliminate the occupation heritage and make the impugn decision objective as possible.
 5. Activate the judicial system and emphasize it independence in dealing with all the cases.
 6. Activate the tax judicial impugn in tax disputes through passing specialized lawes that regulates the judicial authority and provide the needed guarantees to apply law.
 7. Provide the needed number of judges to suite the number of cases in courts.
 8. prepare Specialized judges to deal with tax disputes through training and rehabilitation to qualify there with the needed experience to deal with tax issues.
 9. Create different kinds of courts to deal with the big number of cases.
 10. Raise the awareness concerning taxes among Palestinian lewers and build up trust among the tax administration.
 11. Provide a number of legal specialized people to working tax departments.

12. Rehabilitate the tax personnel through training that aim to introduce the legal issues and explain tax law.
13. Equip the tax departments with what they need to carry out the work.
14. Create an information unit in tax system that deals with judicial impugn.
15. The tax administration must holds workshops and seminars to explain tax law and income tax law and to clarify the role of lawyers and personnel.
16. Rehabilitate lawyers in the field of taxes through training courses.