



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل
(دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني والأردني)

إعداد

كفاح سعيد فواز حسين

إشراف

د. محمد شراقة

د. بهاء الأحمد

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

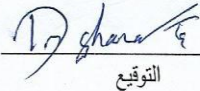
2022

دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل
(دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني والتشريع الأردني)

إعداد

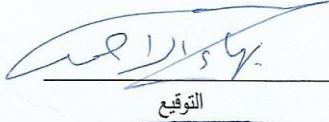
كفاح سعيد فواز حسين

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2022/9/14 وأجيزت:


التوقيع

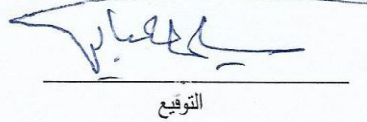
د. محمد شراقة

المشرف الرئيسي


التوقيع

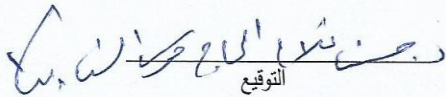
د. بهاء الأحمد

المشرف الثاني


التوقيع

د. سليمان العبادي

الممتحن الخارجي


التوقيع

د. حسن فلاح

الممتحن الداخلي

ب

ب

الإهداء

إلى من بها أعلو، وعليها أرتكز، إلى القلب المعطاء والدتي الغالية

إلى من علمني الوقوف والشموخ ... أبي الغالي

إلى سندي وفلذة كبدي ولدي الغالي "كريم"

إلى من بذلوا جهداً في مساعدتي... وكانوا خيرَ سندٍ لي ... أخواتي

إلى عائلتي ... إلى أصدقائي وزملائي....

إلى من احتضنتني كل هذه الأعوام فلسطين الحبيبة

إلى كل من علمني حرفاً... إلى كل ما ساندني.. ولو بابتسامة

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي هذا.

شكر وتقدير

لا يسعني وأنا أضع اللمسات الأخيرة لهذا الجهد المتواضع إلا أن أتوجّه بالشكر والعرفان إلى الأساتذة الذين أعطوا ولا زالوا يعطون بسخاء، وقدموا ولا زالوا يقدمون ثمرة فكرهم وتجربتهم لطالبي العلم، الدكتور محمد شرافة، والدكتور بهاء الأحمد.

لهم الشكر كلّ الشكر في إشرافهم على هذه الرسالة وما زودوني به من ملاحظات وإرشادات كانت العون والسند في إنجاز هذا العمل.

كل الشكر وعظيم الامتنان إلى الدكاترة الذين قدّموا فأحسنوا، وأعطوا من خلاصة علمهم وفكرهم، إلى جميع أساتذتي الأفاضل الذين أدّوا الأمانة العلمية بصدق وإخلاص في كلية القانون.

وأنتقدم بالشكر إلى حضرة الأساتذة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة، وخالص الدعاء لله عز وجل أن يبارك لهم سعيهم، ويُعظم لهم المثوبة على اهتمامهم بهذه الدراسة وتكبّدتهم عناء قراءتها وتقييمها.

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني

والتشريع الأردني)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد،

وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية

مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالب: آناح ساسر فواز مسون

التوقيع: آناح

التاريخ: ٢٠٢٢/٩/١٤

فهرس المحتويات

ج.....	الإهداء
د.....	شكر وتقدير
.....خطأ! الإشارة المرجعية غير معرفة.	الإقرار
ج.....	الملخص
1.....	الفصل الأول
1.....	خلفية الدراسة
1.....	مقدمة
3.....	الدراسات السابقة
6.....	مشكلة الدراسة
6.....	أسئلة الدراسة
7.....	أهمية الدراسة
7.....	أهداف الدراسة
8.....	منهجية الدراسة
9	الفصل الثاني
9.....	المبحث الأول: مفهوم الادارة الضريبية
9.....	المطلب الأول: تعريف الادارة الضريبية
14.....	المطلب الثاني: مبررات وحدود الادارة الضريبية
..14	للإدارة مبررات تسوغ لها القيام بعمل معين، كما لها حدود يجب أن تلتزم فيها عند القيام بالعمل.
19.....	المبحث الثاني: الطبيعة القانونية الادارة الضريبية وأساليب تقدير ضريبة الدّخل
19.....	المطلب الأول: التكيف القانوني لتصرف الإدارة الضريبية في ضريبة الدّخل
19..	الفرع الأول: معايير تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من الأعمال.
26.....	الفرع الثاني: موقف القضاء والفقهاء الضريبي:

.....33..	المطلب الثاني: أساليب تقدير ضريبة الدخل المباشرة وغير المباشرة
.....33.....	الفرع الأول: طرق تقدير ضريبة الدخل المباشر
.....35.....	الفرع الثاني: طرق تقدير ضريبة الدخل غير المباشرة
.....38.....	الفصل الثالث
.....38.....	دور في تحديد نطاق الخضوع لضريبة الدخل
.....38	المبحث الأول: مدى حرية الإدارة في تحديد النطاق الزمني لسريان الضريبة
.....38.....	المطلب الأول: مبدأ سنوية الضريبة
.....44.....	المطلب الثاني: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية
.....47.....	الفرع الثاني: مبررات مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية:
.....49.....	المبحث الثاني: مدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد النطاق الشخصي والمكاني لسريان ضريبة الدخل
.....49	المطلب الأول: المبادئ الواجب مراعاتها عند تحديد النطاق الشخصي والمكاني للضريبة:
.....56	المطلب الثاني: حرية الإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع لضريبة الدخل:
.....58.....	الفرع الثاني: أنواع الدخل الخاضع للضريبة
.....59.....	الفرع الثالث: تحديد الدخل الخاضع للضريبة:
.....69.....	الخاتمة
.....73.....	المصادر والمراجع
b.....	Abstract

دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل
(دراسة مقارنة بين التشريع الفلسطيني والأردني)

إعداد

كفاح سعيد فواز حسين

إشراف

د. محمد شراقة

د. بهاء الأحمد

الملخص

هدف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة بين التشريع الأردني والتشريع الفلسطيني.

منهج الدراسة:

اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي القائم على تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة، وخصوصاً القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، والقانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم 38 لسنة 2018، حيث تم تقسيم الدراسة إلى فصلين: الأول تم التطرق فيه إلى ماهية دور الإدارة الضريبية من خلال تحديد مفهوم دور للإدارة الضريبية والمصطلحات المرتبطة بها، بالإضافة إلى تحديد الطبيعة القانونية للإدارة الضريبية وأساليب تقدير ضريبة الدخل، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه دور في تحديد نطاق الخضوع لضريبة الدخل، وذلك من خلال تحديد حرية الإدارة الضريبية في تحديد النطاق الزمني والمكاني والشخصي والدخل الخاضع للضريبة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية يختلف من تشريع إلى آخر ، ولكن أول ما يلاحظ في هذا الصدد هو أن جل التشريعات المعاصرة تكاد تجمع على توزيع الاختصاص بين مرحلتين: مرحلة إدارية إجبارية يتم البت من خلالها في المنازعة من

طرف هيئات إدارية قبل أن ينتقل الاختصاص إلى جهات قضائية في مرحلة ثانية ، إذ نجد أنّ مختلف التشريعات الضريبية تحل أول حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها ، وأنّ المشرع الأردني كان حريصاً على تأكيد على مصادر الدّخل الخاضعة للضريبة بالنسبة للأشخاص المكلفون بها، حيث يظهر ذلك من خلال وضع قاعدة عامة بأن أي دخل متأتي للأشخاص داخل المملكة بأنه يخضع للضريبة، كما أكدت على بعض الأنشطة التي قد يمارسها الأشخاص ويتحصل منها دخل، ولا تستطيع الإدارة الضريبية التأكيد على خضوعها للضريبة أم لا، كما أكدت كقاعدة عامة أيضاً بأن أي دخل لم يتم النص عليه في هذا القانون ولا يخضع للإعفاء فإنه يخضع لضريبة الدّخل، كما لم يؤكّد المشرع الفلسطيني على تلك القواعد التي أشار إليها المشرع الأردني، مما يعطي حرية أكبر للإدارة الضريبية في تحديد الدّخل الخاضع للضريبة.

نتائج الدراسة:

أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات لعلّ أبرزها، أنه يجب على الإدارة الضريبية أن تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تصيب المجتمعات عند تقدير ضريبة الدّخل على الأشخاص، حيث تتأثر ضريبة الدّخل بتلك الظروف الاقتصادية والاجتماعية، كما حصل في ظل جائحة كورونا، وضرورة قيام الإدارة الضريبية بالاستفادة من دور الممنوحة لها في تقدير ضريبة الدّخل، فالإدارة الضريبية يجب أن تتّصف بالمرونة وعدم الجمود عند تقدير ضريبة الدّخل على الأشخاص.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية، تقدير ضريبة الدخل.

الفصل الأول

خلفية الدراسة

مقدّمة

لقد ظهرت ضريبة الدّخل من بداية تطور الحياة الاقتصادية والمالية في المجتمعات الإنسانية، حيث أصبح الناس ينتمون إلى دول أو ممالك يعيشون فيها ويمارسون نشاطاتهم اليومية، ويخضعون بناءً على وجودهم في هذه الدول إلى مجموعة من التعليمات والأعراف والقوانين المحلية التي تصدر عن الإدارة الحاكمة فيها، ولقاءً حصول الأفراد الذين يعيشون فيها على مجموعة متنوعة من الخدمات وتوفير الحماية لهم، فإنّه تتربّط عليهم بعض الالتزامات المادية تجاه الدولة، وم ع تطور العلوم المالية بدأ مفهوم الضريبة بالتبلور، وتُعدّ الضريبة على الدّخل واحدة من أنواع الضرائب المختلفة، وفي هذه الدراسة سيتم بيان مفهوم الضريبة على الدّخل.

تُقدر هذه الضريبة على الإيرادات المختلفة التي يكتسبها الفرد أو الشركة، وتكون نسبة هذه الضريبة تصاعديّة، أي كلما ارتفع الدّخل (الإيراد) ارتفع معدل الضريبة، ويمكن تقسيم هذا النوع من الضرائب إلى أربعة أقسام¹:

- 1 - ضرائب الدّخل على مستوى الأفراد: تُقدر هذه الضريبة على الرواتب أو دخل الفرد أو الاستثمار الشخصي، وتسعى العديد من الحكومات لتقديم أنظمة للأفراد يكون هدفها المساعدة في تخفيض الفاتورة الضريبية من خلال تقديم خصومات وعروض ضمن إطار محدّد.
- 2 - ضرائب الدّخل على مستوى الشركات: ويُقدر هذه الضريبة على صافي دخل الشركات فقط، أي الدخل مطروح منه التكاليف.

¹ الخطيب، خالد شحادة (2005)، اسس المالية العامّة، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص178

3 - الضرائب التي تقدر على الأجر وال رواتب : وهي ضرائب يقتطع صاحب العمل قيمتها من أجر

ورواتب الموظفين لديه خلال فترة عملهم وتقاضيهم للأجر، وتستخدم هذه الضريبة المحصلة

لأغراض تمويل نظام الضمان الاجتماعي في الدولة وتأمين الرعاية الصحية.

4 - الضرائب على أرباح رأس المال: هي ضرائب تُدفع على أي ربح متحقق بسبب بيع أحد الأصول،

وعادةً ما تُطبَّق على:

- مبيعات المنازل.

- معاملات الأسهم.

- معاملات السندات.

وتتأثر قيمة ضريبة الدخل ارتفاعاً أو انخفاضاً أو حتى إعفاءً من الضريبة بعدد من العوامل، أهمها:

1 - الوضع الاقتصادي العام: فمن الطبيعي أن تزداد قيمة الضريبة على الدخل في حالات الازدهار

الاقتصادي، وأن تنخفض قيمة الضريبة في حالات ركود الاقتصاد، لوجود ارتباط مباشر بين الدخل

الفردى وانتعاش أو كساد اقتصاد الدولة.

2 - قيمة الدخل: تؤثر قيمة الدخل بشكل مباشر على قيمة ضريبة الدخل المستحقة، بل إن قيمة الدخل

تُحدَّد فيما إذا كان دخل الفرد خاضعاً للضريبة على الدخل أم لا، حيث هناك ما يعرف بالإعفاء

الشخصي على ضريبة الدخل إذا لم يتج اوز الدخل قيمة مالية محددة فإن صاحب الدخل يُعفى

من الضريبة، وفي حالات استحقاق ضريبة الدخل فإن زيادة الدخل تؤدي إلى زيادة الدخل الخاضع

للضريبة، وتزداد قيمة الضريبة المستحقة".

3 - الحالة الاجتماعية: إن عدد أفراد الأسرة المُعالين من قبل رب الأسرة يؤثر على الخضوع لضريبة

الدخل، حيث تعفى وفقاً لقانون ضريبة الدخل حالات محددة من دفع الضريبة بسبب عدم خضوع

دخلها للضريبة بالنظر إلى ارتفاع عدد أفرادها.

وتعتبر الإدارة الضريبية الجهة المنفذة للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي رسمياً، وهي في إطار ذلك تسعى لتحقيق أهداف عدة، في مقدمتها تأمين حقّ الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات المالية، وتعزيز تجاوب المكلفين ومنع التهرب الضريبي، والعمل على تطوير التشريعات من خلال تنوع أوجه العمل التطبيقية وتبسيط الإجراءات وتخفيف أعباء على المكلفين.

ومن جانب آخر فلن الإدارة الضريبية باعتبارها أحد طرفي العملية الضريبية إلى جانب المكلفين بدفع الضريبة، فهي تتمتع بامتيازات تغلب غالباً على الطرف الآخر، وذلك باعتبار الضريبة مورداً سيادياً للدولة، من منطلق سيادتها على إقليمها الجغرافي بما يضمه من مواطنين وممتلكات مادية، وبالتالي فالإدارة الضريبية تجبي حقّ الدولة (الممثلة للمصلحة العامة) من الدخل التي يحصل عليها المكفون.

والإدارة الضريبية عندما تمارس نشاطها الإداري تمثل أحد الإدارات العامة للدولة، ولها مجموعة أغراض تسعى إلى تحقيقها، من أهمها تحقيق المصلحة العامة والقيام بكل ما هو مشروع في سبيل استمرار وانتظام المرفق العام الذي تتولى مسؤوليته، وهو الجهاز الإداري المختص بالشؤون الضريبية، وهي عندما تمارس مهامها الإدارية فإنها تطبق قواعد القانون الإداري وأحكامه بشكل عام وفي ذات النطاق تطبق نصوص القانون الضريبي وقواعده، لذا يرى الباحث أنه أمام إدارة عامة يحكمها قانون عام يطبق على باقي الإدارات العامة الأخرى، وقوانين تختصّ هي بتطبيقها، وهي عندما تطبقها فإنها تستخدم سلطات نُظّمها القانونية، وهذه السلطات قد ينظّمها القانون بصورة محدّدة وواضحة الجوانب، وقد ينظّمها من خلال منح الإدارة الضريبية صلاحية تسمح لها بالتقدير واختيار الإجراء أو التصرف القانوني المتفق مع الأغراض التي تسعى إليها الإدارة الضريبية.

الدراسات السابقة

- أجرى (البدراي، 2011) دراسة بعنوان (مفهوم دور للإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982)، وتوصّلت الدراسة إلى أنّ هناك فروقاً واضحة بين مصطلحات الادارة والاختصاص والصلاحية في فقه القانون العام، وأنّ دور هي الطريق المرسوم من الإدارة لاتخاذ قرارات

مبنية على معايير موضوعية تتسم بالمرونة، وتقوم دور للإدارة الضريبية على اعتبارين رئيسين هما مبدأ المشروعية وتحقق المصلحة العامة.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية كونها ستطرق إلى دور للإدارة الضريبية في كل من التشريع الفلسطيني والتشريع الأردني، على خلاف الدراسة السابقة التي تطرقت إلى دور للإدارة الضريبية في التشريع العراقي.

- أجرى (محب، 2018) دراسة بعنوان (دور لمأموري الضرائب في نطاق ضرائب الدخل دراسة مقارنة) وقد توصلت الدراسة إلى أنّ السواد الأعظم من الممولين غير مُمسكين بدفاتر وحسابات منتظمة ويحاسبون تقديراً، وأنّ الإدارة الضريبية المتمثلة في مأموري الضرائب لا تستطيع ممارسة عملها بدون دور، وأنّ دور لمأموري الضرائب مقيدة وليست مطلقة والتوسع في استعمالها أمر غير محدد. تتفق الدراسة الحالية مع هذه الدراسة كونها يتطرقان إلى نفس الموضوع، وهو دور للإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل، وإنما يختلفان كون الدراسة السابقة تطرقت إلى التشريع المصري، بينما الدراسة الحالية ستطرق إلى التشريع الفلسطيني والأردني.

- أجرى (الفاعوري، 2017) دراسة بعنوان (الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل) وتطرقت الدراسة لطرق تقدير ضريبة الدخل في القانونيين الأردني والمصري وبيان طبيعة طرق التقدير ومدى إلزاميتها للمكلف أو الممول أو الإدارة الضريبية، كما تمّ التمييز بين طرق تقدير ضريبة الدخل وغيرها من القرارات والأعمال.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية كونها تطرقت إلى الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل، بينما الدراسة الحالية ستطرق إلى دور فقط في تقدير ضريبة الدخل.

- أجرى (الربيعي، 2004) دراسة بعنوان (دور للإدارة في تقدير ضريبة الدخل في القانون العراقي) ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على سلطة الإدارة التقديرية في تقدير ضريبة الدخل في ظل القانون العراقي.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بأنها تحدد دور للإدارة في تقدير ضريبة الدّخل في العراق، أمّا الدراسة الحالية ستحدد سلطة الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدّخل في فلسطين والأردن.

-أجرت (فاطمة، سهام، 2012) "دراسة بعنوان (الاتجاهات الحديثة في تقدير الدّخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق)"، وقد توصلت الدّراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات، أبرزها: غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين، وضعف أداء الإدارة الضريبية، وسوء الأوضاع الاقتصادية والأمنية مما أدى إلى عزوف المكلفين عن تقديم أقراراتهم الضريبية في موعدها المحدّد، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير أداء الإدارات الضريبية بما يعزّز دورها في ردف الخزينة العامّة بالمتحصلات الضريبية".

وختلفت هذه الدراسة بأنّها تطرقت إلى الاتجاهات الحديثة في تقدير الدّخل الخاضع للضريبة، أما الدراسة الحالية فركّزت على دور في تقدير ضريبة الدّخل ومن ضمن ذلك ما تقوم به من إجراءات تتعلق بتقدير ضريبة الدّخل.

-أجرى (شرعب، 2006) دراسة بعنوان (امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني)، حيث أشارت الدراسة بأنّ الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية هي وسيلة مهمة لتحقيق غاية السعي إلى تطبيق القانون الضريبي بالشكل الصحيح، فالامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية ليست في حدّ ذاتها غاية وإنما وسيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة ورعاية مصالحها.

وتتفق الدراسة الحالية مع هذه الدراسة بأنّ كلتا الدراستين يسعيان إلى تطبيق القانون الضريبي بالشكل الصحيح من خلال منح الإدارة الضريبية سلطة في تقدير الضريبة، ودور الممنوحة للإدارة الضريبية هي من بين الامتيازات التي منحها المشرّع للإدارة الضريبية من أجل تحصيل وتقدير الضرائب على المكلفين بها.

-أجرى (الحو، 2005) دراسة بعنوان (بيئة قرار تقدير ضريبة الدّخل بغزة دراسة تحليلية)، وتوصلت الدراسة إلى أنّ قرار التقدير لضريبة الدّخل في الغالب قرار غير موضوعي يفتقد للعدالة، وذلك يعود

لأسباب متنوعة تقسم إلى أسباب تتعلق بالبيئة الداخلية، وهي العوامل المتعلقة بمتخذ القرار والمشاكل الإدارية والتنظيمية للجهاز الضريبي، وأسباب تتعلق بالبيئة الخارجية.

تتفق الدراسة الحالية مع هذه الدراسة بأنّ تقدير ضريبة الدخل والادارة الممنوحة للإدارة الضريبية ترتبط ببعض العوامل التي تؤثر على عدالتها، ومبدأ العدالة من أهم المبادئ التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقه.

مشكلة الدراسة

تعتبر دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل من المسائل القانونية التي تختلف من تشريع إلى آخر من حيث الحدود والأشكال المسموح من خلالها للإدارة الضريبية تقدير ضريبة الدخل على المكلفين، حيث نجد أن دور للإدارة الضريبية في التشريع الفلسطيني المنصوص عليها في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، تختلف في بعض الجوانب أحياناً وتتفق أحياناً أخرى مع ما جاء في "التشريع الأردني" والمنصوص عليه في قانون "رقم 34 لسنة 2014 والقانون رقم 38 لسنة 2018" معدّل لقانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014، وعليه تكمن إشكالية الدراسة في محاولة التعرف على دور للإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل في كل من "التشريع الفلسطيني والتشريع الأردني"، من خلال إجراء مقارنة بين التشريعين في محاولة للوصول إلى نقاط "القوة والضعف" في كلا التشريعين لتفادي تلك السلبيات.

أسئلة الدراسة

تحاول هذه الدراسة الإجابة على التساؤل الرئيس التالي: **ما دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل؟**

وينبثق عن التساؤل الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ما طبيعة دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل؟

- ما حدود الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل؟

- ما مدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة؟
- ما مدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة؟
- ما مدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد النطاق الزمني والمكاني لسريان الضريبة؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتعلّق بموضوع هام من شأنه استمرار المرافق العامة في تأدية وظائفها المنوطة بها، وهو دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل، حيث تشكّل ضريبة الدخل المصدر الرئيس لإيرادات الدول النامية والتي لا تمتلك ثروات أو مصادر طبيعية، حيث تعتمد فلسطين والأردن بشكل رئيس على الضريبة للإنفاق العام على مرافقها "الصحية والاقتصادية والاجتماعية والعسكرية والأمنية"، وبالتالي فإن تحديد دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل من الممكن أن يؤدي إلى زيادة حجم الإيرادات العامة، ولكن ضمن حدود وشروط حددها القانون، وبالتالي ستساهم الدراسة من الناحية النظرية في إغناء الأدب القانوني حول هذا الموضوع، أمّا من الناحية العملية فإنّها ستساعد أصحاب الاختصاص وخصوصاً الإدارة العامة لضريبة الدخل التابعة لوزارة المالية في التعرف على نقاط القوة والضعف في التشريع الضريبي الفلسطيني من خلال مقارنته بالتشريع الأردني.

أهداف الدراسة

- تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:
- التعرف بماهية الإدارة الضريبية ودورها في تقدير ضريبة الدخل.
 - التعرف على اعتبارات منح الإدارة الضريبية دور في تقدير ضريبة الدخل.
 - توضيح طرق الإدارة الضريبية ودورها في تقدير ضريبة الدخل.
 - تبيان حرية الإدارة الضريبية في تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة.
 - تحديد حرية الإدارة الضريبية في تحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.
 - توضيح حرية الإدارة الضريبية في "تحديد النطاق الزمني والمكاني لسريان الضريبة.

- "تحديد الطبيعة القانونية" الادارة الضريبية للإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدخل.

منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي القائم على تحليل النصوص القانونية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وهي القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 الفلسطيني بشأن ضريبة الدخل، والقانون رقم 38 لسنة 2018 الأردني المعدل لقانون ضريبة الدخل، كما سيستخدم الباحث المنهج المقارن من خلال إجراء مقارنة بين أحكام التشريعين الفلسطيني والأردني والتعرف على نقاط القوة والضعف الموجودة في كلا التشريعين.

الفصل الثاني

ماهية دور الإدارة الضريبية

يعتبر دور الإدارة الضريبية من الأمور الأساسية والضرورية لدى الإدارة الضريبية لما تمثله من حقّ تستوفي بموجبه الإدارة الضريبية من المكلفين ، لذلك سنتطرق في الفصل الثاني من هذه الدراسة إلى ماهية دور للإدارة الضريبية، وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم دور والمصطلحات المرتبطة بها، كما سنتطرق في المبحث الثاني إلى الطبيعة القانونية الإدارة الضريبية للإدارة الضريبية وأساليب التقدير وسلطة الإدارة في اللجوء إليها.

المبحث الأول: مفهوم الإدارة الضريبية

يرتبط مفهوم الإدارة الضريبية بالعديد من المفاهيم، لذلك سنتطرق في المطلب الأول إلى تعريف الإدارة الضريبية والمفاهيم المرتبطة بها، وتمييزها عن المفاهيم المشابهة لها، كما يجب التعرف إلى دور الإدارة الضريبية التي بموجبها منحت تقدير الضريبة على المكلفين بها.

المطلب الأول: تعريف الإدارة الضريبية

يرتبط تعريف الإدارة الضريبية بشكل رئيسي، لذلك سنقوم بتعريف دور والمصطلحات المرتبطة بها. مفهوم الإدارة الضريبية يمكن تعريفها: " وهو الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي ، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق وحماية حقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى ، وتعرف أيضا هي التي تختص بتنفيذ القوانين الضريبية واقتراح التعديلات والتشريعات¹ .

لقد اختلف الفقه في تحديد مفهوم الإدارة الضريبية، فقد ذهب جانب منه إلى القول إنّ مصدر هذه الإدارة إنما يكمن في إرادة المشرّع وحدها، مما يعني أن المشرّع في نظرهم هو صاحب القول الفصل فيما إذا كان للإدارة تجاه نشاط معين قدر من حرية التقدير من عدمه، وذلك بتدخله أو عدم تدخله في تنظيم ذلك

¹طالبي،(2012)، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، ص 3.

النشاط أو تحديد عناصره تحديداً دقيقاً، لذلك فقد أعطى هذا الجانب من الفقه الادارة الضريبية تعريفاً إيجابياً معتبراً إياها بمنزلة حق للإدارة معترف به من قبل المشرع الذي قد يجد نفسه في وضع يستحيل معه أن يبين للإدارة الأسلوب أو المسلك الذي تباشر به نشاطاً معيناً، أو قد يرى أنه من الأفضل أن يترك لها قدراً من الحرية في مباشرة أعمالها، حتى تتمكن من أداء المهام الموكلة إليها، وهذا يعني في النهاية أن الإدارة تتمتع، في حالة دور، بحرية شرعية في ممارسة نشاطها، فلا تكون خاضعة في ممارسة هذا النشاط لأي التزام قانوني، ومن ثم لا يمكن أن توصم عند إجرائه بعدم الشرعية¹.

وإضافة إلى ما تقدم فقد تبني جانب من الفقه تعريفاً سلبياً للإدارة الضريبية، فلا يرتبط أساساً بالقيود التي يضعها القضاء الإداري على نشاط الإدارة، وهو بصدد رقبته لهذا النشاط، ومن ثم فإنهم ينتهون إلى تعريف تلك الإدارة بطريقة سلبية حيال هذا الدور، أي حيال ما يمارسه القضاء الإداري من رقابة على أعمال الإدارة، على أساس أن دور لا تتحقق أو لا يعترف بها للإدارة، إلا فيما لا يخضع من تصرفاتها لرقابة هذا القضاء، لذلك عبر بعض الفقه الذي ينتمي إلى هذا الاتجاه بأن دور لا توجد إلا في الحالات التي تستقل فيها الجهة الإدارية وبمعزل عن الرقابة القضائية، بتقدير تتاسب الواقعة مع قاعدة القانون، وتتوقف هذه الإدارة عن كونها تقديرية متى خضعت الإدارة عند إجرائها لهذا التقدير للرقابة القضائية، وبناء على ذلك، يمكن القول إن دور تقاس بمدى رقابة القاضي الإداري على أعمال الإدارة، وفي الحقيقة إن الاتجاهين السابقين يتكاملان، إذ تكون دور للإدارة هي المجالات الإدارية التي لا يحد المشرع مسلك الإدارة اتجاهها مسبقاً، وتكون سلطة القضاء الإداري تجاهها مقيدة عند نهوضه بمهمة الرقابة القضائية على أعمال الإدارة².

¹ جيرار كورنو، (1998)، معجم المصطلحات القانونية، ترجمة منصور القاضي، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، ص531.

² كنعان، نواف (2001)، القانون الإداري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص23.

تُعرّف الضريبة بأنها رسوم إلزامية تُتقدير من قِبَل جهةٍ حكومية على الأفراد والشركات، أو تقع على عاتق من يدفع العبء الضريبي؛ كالمؤسسات التجارية أو المستهلكين النهائيين لسلع المؤسسة، من أجل تمويل الأنشطة الحكومية؛ كتمويل الأشغال والخدمات العامة، وعمل وصيانة البنى التحتية في بلد ما¹. إذن واضح أنها اقتطاع مالي غير عقابي، لكنه إلزامي، حيث يلزم المكلفون بأدائه بعد أن تحدده الحكومة ضمن قوانين ومعايير محدّدة، وهي تستوفيه تمكيناً للدولة من القيام بوظائفها المختلفة في المستوى الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

وفي ضوء ذلك، يمكن تحديد الخصائص الضريبية كالآتي²:

- 1- الضريبة النقدية: التي يقوم بدفعها المكلف نقدًا، وإذا كانت الضريبة في العصور القديمة تصبّ في الغالب عينًا، فلأن الاقتصاديات القديمة كانت كذلك.
- 2- الضريبة فريضة قسرية: بمعنى أنها إلزامية، تُجبي من أفراد مكلفين جبراً، إنطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد، وتتمثل الإلزامية في أن الدولة مجبرة على إستحقاق ديونها من المكلفين بالضريبة.
- 3- الضريبة فريضة حكومية: تتقديرها الحكومات ومن ينوب ع نها من الهيئات العامة، كالوزارات، والمجالس المحلية المركزية واللامركزية.
- 4- الضريبة نهائية: بمعنى أنها لا تسترد ولا يحقّ للمكلف دافعها أن يستردها.
- 5- الضريبة بدون مقابل: ليس هناك علاقة بين دفع الضريبة وبين حصول المكلف على نفع أو مقابل من الدولة، بل قد لا يحصل المكلف على نفع مقابل الضريبة.

¹ الخصاونة، جهاد (2010)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص14

² الخطيب، خالد وآخرون (2005)، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، طبعة الثانية، عمان، ص 145.

6-الضريبة فريضة مقتضيات السياسة المالية للدولة: إنّ الفكر الإقتصادي الوضعي حصر هدف الضريبة في تغطية النفقات العامة ، وهو من القوة حيث لا يمكن القول إن الإنفاق من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة والمحدّد لها.

والدولة توكل أمر تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية على أكمل وجه للإدارة الضريبية العامة التي تعمل على تطوير تلك القوانين بما يتماشى وتطوّر المجتمع وأهدافه؛ وذلك حمايةً لحقوق كلّ من الخزينة العامة والمكّلفين

وتمنح الدولة الإدارة الضريبية دوراً كأحد الامتيازات القانونيّة الذي يتيح لها أداء نشاطها العادي في ظروف طبيعية، واتخاذ قرارات إدارية ملائمة في حالة وجودها أمام ظروف معيّنة، ولم يلزمها القانون في اتخاذ أي قرار معيّن اتجاه هذه الحالات الخاصة والخارجة عن ظروف عملها الطبيعيّة، ويحدّد "دور الإدارة الضريبية" أحد أهم الصلاحيات الإدارية الواسعة والاختصاصات التنظيمية المخولة التي يتمنّع بها المديرون والمسؤولون عند اتخاذهم القرارات الإدارية في حال غياب نصّ نظامي يُعالج مسألة أو موضوعاً أو قضية إدارية أو مالية ما، سواءً في الظروف الاعتيادية أو الاستثنائية . إنّ تمتّع الإدارة بالادارة الضريبية يقوم على أساسيين: الأول تبرير عملي، والثاني مصدر نظامي ، أي ينبغي أن تتصوّر دائماً أن دور مرتبطة بفكرة التنظيم القانوني.

تميّز دور الادارة الضريبية عن المفاهيم المشابهة: هنالك مجموعة من المصطلحات التي قد تتداخل فيما بينها عندما نتناول مفهوم دور للإدارة الضريبية، فقد تبين أن هنالك مصطلحات تستخدم في ذات المفهوم أو المحتوى كما في مصطلح الادارة ، الصلاحية، الاختصاص، الأهلية، وهذا يظهر من تناول الفقهاء في القانون الإداري هذه المصطلحات دون تمييز بينها.

1 - الادارة : الادارة في الاصطلاح العام هي السيطرة على الشيء أو الموضوع، أو إطلاق القدرة عليه، وتعني كذلك القدرة على السيطرة والتأثير في الأشخاص والأحداث.

2 - الاختصاص: وأصل المصطلح اختصّ، وتعني الاختصاص في موضوع معيّن أو نشاط محدّد دون غيره، ولا يحتوي المفهوم العام، وهذا يعني أنّ من يمارس العمل أو النشاط قد يصل إلى درجة من المهارة المكتسبة أو المؤهلات المطلوبة قانوناً ونظماً ليمارس هذه المهام أو الأنشطة تحديداً دون غيرها، وهذا يفيد المحتوى المحدّد في نطاق معيّن، وهذا يبيّن الاختلاف بين مفهوم الإدارة والاختصاص من حيث الاصطلاح العام، فالأول يفيد القدرة والإمكانية والسيطرة غير المحددة بإطار معيّن في ذاتها، وهذا لا يعني عدم إمكانية التحديد لها بالأطر القانونية المعهودة، والثاني على النقيض، إذ يفيد الإمكانية والقابلية على ممارسة نشاط معيّن ومحدّد في إطار محدّد زمنياً وموضوعياً ومكانياً، مما يجعله واضح الحدود.

3 - الصلاحية: تأتي من الصلاح والأهلية للقيام بأمر ما، فيقال فلان يصلح لذلك مما يعني أنه قادر من الناحية الشخصية والعلمية والمهارية، ومسموح له قانوناً بممارسة ما يوكل إليه من مهمات. يتضح مما تمّ عرضه أن لكلّ مصطلح مفهومه العام، الذي قد يتفق خاصة من حيث (القيام بعمل، القدرة، السيطرة)، ففي ذات الوقت يمكن القول إنّ كلاً من الإدارة والاختصاص والصلاحية يرتبط بمفهوم قانوني عام، والدولة طرف رئيسي فيه، خاصة وأنّ العديد من الفقهاء ربطوا بين مفهوم الاختصاص على سبيل المثال والوظيفة العمومية. والإدارة لها مفهومها العام المختلف في إطار فروع القانون العام، فالإدارة لها مفهومها في إطار القانون الدستوري، وهي كذلك لها مفهومها في القانون الإداري والمالي، وهو ما يهمننا بالتّحديد، فالإدارة الضريبية هي إدارة من الإدارات العامة في الدولة، وهذا يعني سريان القانون الإداري بما تضمّه من قواعد عمل ومبادئ عامة ونظريات لتنظيم عمل هذه الإدارة، إلى جانب وجود قانون اختصّ في تحديد اختصاصات وصلاحيات هذه الإدارة الضريبية التي تقوم على محور مهم، وهو تنفيذ القانون الضريبي، وهذا يعني وجود مدلولين للإدارة الضريبية، مدلول واسع له علاقة بالجانب العضوي والهيكلية

المكون لهذه الادارة ، فجميع العاملين في دور أعضاء في هذه الادارة التي منحها القانون اختصاصات تسهل لها ممارسة سلطاتها، وهذا يؤدي إلى وضوح التطابق بين مفهومي الادارة والاختصاص¹. نستنتج مما سبق أنّ المصطلحات الثلاث (الاختصاص، الصلاحية، الادارة)، تتلاقى في جوانب معينة، فالادارة أوسع مدى ونطاقاً من حيث الصلاحية والاختصاص، وتوزيع الاختصاصات أحد نتائج نظرية الفصل بين السلطات، حيث تختص كل سلطة بعمل منفصل تقوم به بعيداً عن اختصاصات السلطات الأخرى.

المطلب الثاني: مبررات وحدود الادارة الضريبية

لادارة مبررات تسوغ لها القيام بعمل معين، كما لها حدود يجب أن تلتزم فيها عند القيام بالعمل.

أولاً: مبررات الادارة الضريبية:

إنّ لفكرة الادارة الضريبية مبررات وأسانيد قانونية وفنية وعملية ومنطقية تحتم وجودها وتتمتع السلطات الإدارية المختصة بها عند القيام والاضطلاع بوظائفها:

أولاً: "استحالة وضع قواعد عامة لكافة تفاصيل الحياة الإدارية ، فهكذا يمكن تبرير هذه الادارة في أنّ المشرّع وهو يسنّ القوانين التي تتضمن عادة قواعد عامة مجردة لا يستطيع أن يتنبأ بجميع الحالات والمسائل التي تتعرض لها الإدارة، حتى يحدّد لها مقدّم السلوك الذي يجب عليها انتهاجه والقرار الذي يجب اتخاذه"².

ثانياً: "فكرة الصلاحية الإدارية : وتأتي فكرة منح الصلاحية الإدارية لرجال الإدارة من منطلق القناعة بأنّ المشرّع عادة لا يتمتع بقدر كافٍ من الخبرة الإدارية التي تمكنه من استنباط كافة الضوابط الإدارية التي تحكم سير العمل بالإدارة بما يناسبه وظروف تلك الإدارة وطبيعة مشاكلها وأسلوب عم لها، بينما يتمتع

¹ شيخا، عبد العزيز (1981)، أصول القانون الإداري اللبناني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص9
² محب، اشرف (2017)، الادارة الضريبية لمأموري الضرائب في نظام ضرائب الدّخل دراسة مقارنة، دار الكتب والدراسات العربية، ط1، القاهرة، ص34

رجال الإدارة العامة بتلك الخبرة بحكم طبيعة عملهم ، مما يجعلهم أكثر قدرة على تقدير الأمور واتخاذ القرار المناسب في مختلف الحالات".

ثالثاً: "الإدارة ضرورية لفاعلية العمل الإداري: إن التشريع يوضع دائماً في زمن معين وتلبية لظروف آنية ، ثم يستقرّ على حاله فترة طويلة بحكم ما يجب أن تتميز به التشريعات من استقرار ، فإذا تغيّرت الظروف وطرأت مستجدات فعادة ما يتمّ تعديله، وذلك يتطلب مراحل يمرّ بها وزمناً طويلاً، ولذلك فالتشريع لا يمكنه أن يلاحق التّطورات السّريعة التي يمرّ بها النشاط الإداري للدولة، أي أنّ يواكب التّغيرات المتلاحقة التي تصيب العلاقات الإدارية، مما يجعل الإدارة في حاجة إلى تغطية تلك التغيرات السريعة بقرارات إدارية تصدرها بسلطتها التّقديرية بين الحين والآخر، دون انتظار لإجراءات صدور التشريع، وخاصة في الحالات العاجلة التي تتطلّب فيها المصلحة العامة ضرورة اتخاذ إجراءات سريعة للحفاظ على أمن الدولة أو على النظام العام أو لمواجهة ظروف طارئة لم تكن في الحسبان"¹.

رابعاً: نقادي عيوب الادارة المقيدة: ذلك أنّ الإدارة ليست مجرد أداة لتنفيذ القوانين حرفياً، لأنّ ذلك يصيبُ نشاطها بالجمود والركود ويحرمها ملكة الابتكار والتجديد، لذلك يجب أن تكون للإدارة الضريبية سلطة حتى تتمكن من ممارسة نشاطها وتحقيق أهدافها، مما يكفل حسن سير المرافق العامة بانتظام وكفاية، ويحقّق المصلحة العامة.

من هنا تظهر أهمية الادارة الضريبية اتجاه المصلحة العامة فهي تقتضي الاعتراف بالادارة، حيث لا يمكن أن يقتصر دور الإدارة على مجرد أن تكون تابعا للقانون ومجرد آلة صماء، بل يتعين منحها القدرة على الاختيار وحتى لا توصل بالجمود، وحتى تنمو لديها ملكة الابتكار والإبداع.

¹ البدراني، قيس (2014)، مفهوم الادارة الضريبية للادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982، مرجع سابق، 217

الفرع الثاني: حدود ودور الادارة الضريبية في تقدير الضريبة : من أجل معرفة حدود دور للسلطة الماليّة في تقدير الضرائب، يجب أولاً تحديد ركائز القرار الإداري ومناقشة مدى إمكانية تمتع الإدارة الضريبية بدور في كلّ زاوية منه.

أولاً: ركن الاختصاص: الاختصاص القضائي هو الادارة القانونيّة الممنوحة لهيئة عامة أو لموظف للقيام بنشاط قانوني، ويلزم ذلك الموظفَ بمعرفة الحدود الموضوعية تحت تصرفه مسبقاً، بالإضافة إلى مزيا تقسيم العمل لمنع ازدواجية الصلاحيات بين سلطة الموظف لتقدير الضريبة التي غالباً ما يحددها القانون أو اللوائح والتعليمات الصادرة عن الإدارة الضريبية، فإذا كان الاختصاص مقصوراً على جهة إدارية واحدة، فإنّ الاختصاص يكون مانعاً، أما إذا شارك أكثر من طرف واحد، كان الاختصاص مشتركاً. ويتم تحديد عناصر الكفاءة من خلال أربعة عناصر¹:

أ- العنصر الشخصي: كما ورد في القرار الإداري بشأن التعيين أو النقل، يجب على الموظف المؤهل القيام بالأعمال المتعلقة بتقدير الضريبة.

ب- العنصر الجوهري: ويتحدّد بالمسائل التي تدخل في اختصاص الهيئة أو الموظف، تتمثل ممارسة الإدارة الضريبية، على سبيل المثال في تخصيص المكوّن الأساسي للخبير عن طريق تحديد الأحرف الأولى في أسماء دافعي الضرائب.

ج- المكوّن المؤقت: "أي أنّ الموظف يستطيع أن يمارس الصلاحيات المخولة له فقط من لحظة توليه منصبه، على سبيل المثال يمكن للمقيم أن يستمرّ في تقدير الضريبة فقط من تاريخ وصوله إلى صلاحية المساهمة وقبل أن يتم سحبها منه لأي سبب".

د- المكوّن المكاني: أي تعريف مهارات الموظف بحدود إقليمية معيّنة، وإذا تجاوزت أفعاله هذه الحدود، فإنها لم تعد موجودة في هذا السياق.

¹ علاوي، ماهر صالح (1996)، مبادئ القانون الإداري، مطبعة العاتك، بغداد، ص161

ثانياً: ركن الشكل والإجراءات: أي المظهر الخارجي للقرار الإداري الذي لا يتخذ شكلاً محدداً ما لم ينص القانون على وجوب اتخاذ هيكلاً معيناً، ويكفي أن تظهر الإدارة بطريقة ما نيتها لتوضيح المستهدفين والمعنيين بالقرار ليكون بالتالي قراراً رسمياً .

ثالثاً: ركن السبب: أي المعطيات والمرجعيات والمادية والقانونية التي تتيح للشخص الإداري استخدام كفاءته وصلاحياته في صنع القرار . لقد تطور موقف القضاء الإداري في سيطرته على كل القضية، فبعد أن كان يكتفي بمراقبة شرعية القرار الإداري دون رصد الأسباب أصبح بإمكانه صنع القرار بما لا يشكل مخالفة للقانون الأساس .

رابعاً: ركن المحل: وهو التغيير الذي يحدث في الوضع القانوني الحالي في لحظة اتخاذ القرار ، لإنشاء مركز قانوني جديد أو إصلاح أو إلغاء مركز قانوني قائم، ونظراً لأهمية المكان، غالباً ما يطلق على القرار الإداري اسم مكان التعيين، وقد وضع القانون والهيئة شروطاً لصحة المكان في القرار الإداري .

خامساً: ركن الغاية: وهو النتيجة النهائية والمصلحة العامة التي يجب على المسؤول الإداري تحقيقها ، وتحددها القوانين والأنظمة السارية ويلتزم بها المدير دون انحراف أو تجاوز .

إن الاعتراف بدور سلطة قانونية ممنوحة للإدارة، يستلزم تحديد الأساس القانوني لهذه الإدارة ، وفي هذا الشأن ظهرت عدة أفكار أو نظريات لعل من أهمها:

1. فكرة تدرج القواعد القانونية: وهي فكرة ترجع في الأساس إلى الفقيه النمساوي "كلسن" في تفسير خضوع

الدولة للقاعدة القانونية، وبمقتضى هذه الفكرة تتدرج القواعد القانونية في الدولة في مراتب مختلفة،

بحيث تكون كل قاعدة قانونية في هذا التدرج تنفيذاً للقاعدة الأعلى منها مرتبة من ناحية، ومنشئة

للقاعدة الأدنى من ناحية أخرى، وعند تولي رجل الإدارة "تنفيذ القاعدة القانونية"، فإن اختصاصه يكون

مقيداً إذا وقف بقراره عند حدود التنفيذ الحرفي للقاعدة القانونية التي يستمد منها اختصاصه، في حين

يكون القرار تقديرياً إذا أضاف في قراره بعض العناصر غير الموجودة في القاعدة القانونية التي استمد

منها اختصاصه، وهو ما يمكن عدّه بمنزلة التخصيص لعمومية القاعدة القانونية. ولعلّ أهم ما يؤخذ

على هذه النظرية أنها تضيق من نطاق هودورهي إطار التخصيص ووضع العناصر الجديدة، في حين أنها "تتحقق كذلك في حال الاختيار بين قرارين أو أكثر، أو الامتناع عن اتخاذ القرار أو اتخاذه، أو اختيار الوقت المناسب لاتخاذ القرار، وفي هذه الحالات جميعها لا توجد أية إضافات لعناصر جديدة على القاعدة القانونية الأعلى"¹.

2. نظرية الحقوق الشخصية: وتقوم هذه النظرية على الربط بين الحقوق الشخصية والاختصاص المقيد، وبمفهوم المخالفة فإن دورها يتحقق في حالة غياب هذه الحقوق، وأساس ذلك أن الحقوق الشخصية تتميز بأن لها وسيلة قانونية لحمايتها تتمثل في الدعوى القضائية، وعن طريقها يمكن للأفراد مطالبة الإدارة بالعمل أو الامتناع عن العمل بوصفه التزاماً يقع على عاتق الإدارة، ومن ثم لا يستطيع الأفراد المطالبة بشيء لانقضاء الالتزام أو الرابطة القانونية بين الإدارة وبينهم، وعلى العكس من ذلك، فإنه في حالة الاختصاص المقيد، يكون هناك من الحقوق الشخصية ما يتولد مباشرة من المراكز المنصوص عليها في القوانين، ومن ثم يمكن حمايتها بالدعوى القضائية المتصلة بهذه الحقوق اتصالاً وثيقاً، إذ تتوافر المصلحة الشخصية لدى صاحب الحق للحصول على ما يطالب به من حقوق².

3. فكرة المشروع: والفكرة تعتبر النشاط الإداري باعتباره نوعاً من المشروعات الخاصة أو الفردية، وبما أن الأفراد يتمتعون بقدر كبير من الحرية التقدير لدى إدارتهم مشاريعهم الخاصة، فإن الإدارة تتمتع بهامش واسع من دور لدى توليها تسيير وإدارة مشروعاتها، أو مباشرة نشاطها الإداري، وبناء على ذلك فإن منح دور للإدارة يعتبر شكلاً من أشكال التشريع أو الصلاحية الذي يُمنح للإدارة تسهيلاً لعملها.

¹ جمال الدين، سامي (1992)، قضاء الملائمة والادارة الضريبية للإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص44

² جمال الدين، سامي (1992)، قضاء الملائمة والادارة الضريبية للإدارة، مرجع سابق، ص45

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية الادارة الضريبية وأساليب تقدير ضريبة الدّخل

سنتطرق في هذا المبحث إلى التكييف القانوني لتصرّف الإدارة الضريبية في ضريبة الدّخل، وهو ما سنخصّصه للمبحث في المطلب الأول، كما سنتطرق إلى حدود دور في تقدير ضريبة الدّخل بطرق التقدير المباشر وغير المباشر.

المطلب الأول: التكييف القانوني لتصرف الإدارة الضريبية في ضريبة الدّخل

تقوم الإدارة الضريبية بإصدار العديد من القرارات في إطار ممارستها لاختصاصها ، ومن بين هذه القرارات قرارات تقدير الضريبة. والإدارة الضريبية لا تقدّر سعر الضريبة، لأنّ الضريبة تكون محدّدة بنسب قانونية، وما تقوم به الإدارة هو تقدير وعاء الضريبة، إلّا أنّ هذا لا يمنع وجود علاقة وثيقة بين الإجراءات التي تتبّعها الإدارة ومقدار الضريبة المفروضة، وحيث أنّ الإدارة الضريبية من حيث التنظيم القانوني هي جزء من الادارة التنفيذية تمارس اختصاصها من خلال إصدار العديد من القرارات، ونظراً لما تتمتع به الإدارة الضريبية من صلاحيات واسعة خلال عملية تقدير الضريبة ، ولخطورة الآثار المترتبة على تلك القرارات ونظراً لخضوع هذه القرارات للطعن الإداري والقضائي، فقد ظهرت الحاجة الملحة لمعرفة الطبيعة القانونية لتلك القرارات، ولذلك سنتحدّث عن ذلك في فرعين : الأول نتحدّث فيه عن معايير تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من الأعمال وموقف الفقه الضريبي منها ، والثاني نتحدّث فيه عن موقف القضاء من هذه المعايير.

الفرع الأول: معايير تمييز القرارات الإدارية عن غيرها من الأعمال.

تمارس الدولة وفقاً لمبدأ الفصل بين السلطات ثلاث مهام أو وظائف هي : "الوظيفة التشريعية ، والوظيفة القضائية، والوظيفة التنفيذية . والوظيفة التشريعية تتضمن مهمة وضع القواعد السلوكية العامة والمجرّدة "، وتختصّ بممارسة الادارة التشريعية، أمّا الوظيفة القضائية فتتضمن الفصل في المنازعات وتختصّ بها الادارة القضائية، أما الوظيفة التنفيذية والتي تعمل على الضبط والتحكم والتخطيط والتنفيذ فتختصّ بها الادارة التنفيذية، غير أنّ هذا المبدأ لا يعنى الفصل التام بين هذه السلطات ، إذ لا تقتصر كلّ جهة على

ممارسة وظيفة خاصة ، وإنما تمارس بعض الأعمال الداخلة أصلاً في نشاط السلطات الأخرى ، فالإدارة التشريعية تمارس عملاً إدارياً عندما تصدر الميزانية والادارة التنفيذية قد تقوم بالفصل في خصومه عن طريق اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، بينما يمارس القضاء بعض الاختصاصات الإدارية المتعلقة بموظفي "الهيئات القضائية" فضلاً عن وظيفته الأصلية في الفصل في المنازعات ، لذلك كان من الواجب تمييز القرار الإداري عن أعمال الادارة التشريعية والادارة القضائية ، ثم نبحت في تمييز القرار الإداري عن العمل المادي للإدارة والعقود الإدارية¹.

أولاً- "القرارات الإدارية والأعمال التشريعية: القرارات الإدارية تقبل الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإداري ، وعلى العكس من ذلك فإن القوانين لا يمكن الطعن فيها إلا بالطريق الدستوري المقرر ، ويتردد الحديث بين معيارين لتحديد صفة العمل التشريعية أم إدارية" .

1. المعيار الشكلي:

وفقاً للمعيار الشكلي أو العضوي "يتم الرجوع إلى الهيئة التي أصدرت العمل أو الإجراءات التي أتتبع في إصداره دون النظر إلى موضوعه، فإذا كان العمل صادراً من الادارة التشريعية فهو عمل تشريعي، أما إذا كان صادراً من إحدى الهيئات الإدارية بوصفها فرعاً من فروع الادارة التنفيذية فهو عمل إداري ، ومن ثم يمكن تعريف العمل الإداري وفق هذا المعيار بأنه كل عمل صادر من فرد أو هيئة تابعة للإدارة أثناء أداء وظيفتها، فهذا المعيار يقف عند صفة القائم بالعمل دون أن يتعدى ذلك إلى طبيعة العمل ذاته، وهو معيار سهل التطبيق لو التزمت كل سلطة بممارسة نشاطها وأخذت بمبدأ الفصل التام بين السلطات، إلا أن طبيعة العمل تقتضي في أحيان كثيرة وجود نوع من التداخل والتعاون بين السلطات ، مما دعى بالفقه إلى البحث عن معيار آخر للتمييز بين القرارات الإدارية والأعمال التشريعية"².

¹ الزعبي، خالد (1993)، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، المركز العربي للخدمات الطلابية، عمان، ص36

² الزعبي، خالد (1993)، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص36

2. المعيار الموضوعي:

"يعتمد المعيار الموضوعي على طبيعة العمل وموضوعه بصرف النظر عن الجهة التي أصدرته أو الإجراءات التي اتبعت في إصداره ، فإذا تمثّل العمل في قاعدة عامّة مجردة فأنشأ مركزاً قانونياً عاماً ، اعتبر عملاً تشريعياً. أمّا إذا تجسّد في قرار فردي يخصّ فرداً أو أفراداً معيّنين بذواتهم فأنشأ مركزاً قانونياً خاصاً اعتبر عملاً إدارياً "، وينقض أنصار هذا الاتجاه المعيار الشكلي لأنه يقف عند الشكليات وعدم الاهتمام بطبيعة العمل وجوهره، ويأتي في مقدمة أنصار الاتجاه الموضوعي الفقيه دوجي وبونار وجيز ، ويؤمن هؤلاء الفقهاء بأنّ القانون يقوم على فكرتين أساسيتين هما فكرتا المراكز القانونيّة والأعمال القانونيّة¹:

أ- المراكز القانونيّة: وهي الحالة التي يوجد فيها الفرد إزاء القانون، وتقسّم إلى قسمين :

- المراكز القانونيّة العامّة أو الموضوعية : وهو كل مركز يكون محتواه واحد بالنسبة لطائفة معيّنة من الأفراد، فترسم حدوده ومعالمه قواعدٌ مجردة متماثلة لجميع من يشغلون هذا المركز ، ومثله مركز الموظّف العام في القانون العام والرجل المتزوج في القانون الخاص.

- المراكز القانونيّة الشخصية أو الفردية: وهي المراكز التي يحدّد محتواها بالنسبة لكلّ فرد على حده، وهي بهذا تختلف من شخص إلى آخر ، ولا يمكن أن يحدّد القانون مقدماً هذه المراكز لأنّها تتميز بكونها خاصة وذاتية ، ومثله مركز الدائن أو المدين في القانون الخاص ومركز المتعاقد مع الإدارة في القانون العام.

ب- الأعمال القانونيّة : وتمتاز بأنها متغيّرة ومتطوّرة بحسب الحاجة، ويتمّ هذا التغيير إمّا بإرادة المشرّع أو

إرادة شاغلها ويقسّم " دوجي " هذه الأعمال إلى ثلاثة أقسام :

¹ الزعبي، خالد (1993)، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص37

- أعمال مشرعة: وهي "كل عمل قانوني ينشئ أو يعدل أو يلغى مركزاً قانونياً عاماً أو موضوعياً ، ومن هذه الأعمال القوانين المشرعة واللوائح والأنظمة، والتي تتضمن قواعد تنظيمية عامة وغير شخصية".
- أعمال شخصية أو ذاتية: وهي الأعمال القانونية التي تنشئ أو تتعلق بمراكز شخصية لا يمكن تعديلها إلا بإرادة أطرافها، وأوضح مثال على هذه الأعمال العقود .
- أعمال شرطية: وهي الأعمال الصادرة بصدد فرد معين وتسنده إليه مركزاً عاماً، فهي تجسيد لقاعدة عامة على حالة أو واقعة فردية، ومثاله في القانون العام قرار التعيين في وظيفة عامة، فهذا القرار يعدّ عملاً شرطياً لأنه لا ينشئ للموظف مركزاً شخصياً، لأن هذا المركز كان قائماً وسابقاً على قراراً التعيين.

ويخلص "دوجي" إلى أن العمل التشريعي هو الذي يتضمن قاعدة عامة موضوعية " القوانين أو اللوائح"، بغض النظر عن الهيئة أو الإجراءات المتبعة لإصداره، في حين يعدّ إدارياً إذا اتسم بطابع الفردية، وهذا يصدق على القرارات والأعمال الفردية والأعمال الشريطية¹.

ويبدو أن المشرع والقضاء الفرنسيان يأخذان بالمعيار الشكلي ، فالأصل أن لا يقبل الطعن بالإلغاء ضد أعمال الإدارة التشريعية سواء في القوانين أو القرارات الصادرة من البرلمان، واعتمد المشرع على ذلك في الأمر الصادر في 1945/7/31 المنظم لمجلس الدولة، إذ نصّ على أن محلّ الطعن بسبب تجاوز الإدارة هو الأعمال الصادرة من السلطات الإدارية المختلفة ، إلا أن القضاء الفرنسي لجأ في بعض الحالات إلى الأخذ بالمعيار الموضوعي للتمييز بين الأعمال الإدارية والأعمال التشريعية قابلاً للطعن بالإلغاء في أعمال البرلمان المتعلقة بتسيير الهيئة التشريعية ، كاللوائح الداخلية للبرلمان والقرارات الصادرة بتعيين موظفيه، لا سيما بعد صدور الأمر النظامي في 1958/11/17 الذي سمح لموظفي المجالس برفع المنازعات ذات الطابع الفردي إلى القضاء الإداري².

¹ بطيخ، منى (2013)، الاتجاهات المتطورة لمفهوم ذاتية القرار الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، ص41

² بطيخ، منى (2013)، الاتجاهات المتطورة لمفهوم ذاتية القرار الإداري، مرجع سابق، ص42

وهو ذات الاتجاه الذي اعتمده القضاء الإداري، فهو وإن اعتمد المعيار الشكلي قاعدة عامة في الكثير من أحكامه، إلا أنه اعتبر في أحكام أخرى القرارات الصادرة من مجلس الشعب بإسقاط عضوية أحد أعضائه عملاً إدارياً يقبل الطعن فيه بالإلغاء ، مما قادَ نحو الاعتماد على المعيار المزدوج الذي لا يعدّ العمل تشريعياً لمجرد أنه صادر من الإدارة التشريعية مالم يتضمّن قاعدة عامّة مجردة، أما التصرفات الأخرى التي يباشرها خارج نطاق التشريع فهي ذات طبيعة إدارية تخضع لرقابة المشروعية وتدخل ضمن ولاية القضاء الإداري باعتبارها قرارات إدارية ومن مقتضيات هذا المعيار أيضاً أنه ليس لكل ما يصدر من الإدارة قرار إداري، ففي حكم لمحكمة القضاء الإداري ذهبت إلى عدم اختصاصها بنظر في قرار إيقاع الحجز على المصوغات الذهبية الصادر استناداً لقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 120 في 30-10-1996 لأن المحكمة تختصّ بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي ولا تختصّ بالنظر بقرار مجلس قيادة الثورة والذي له قوة القانون وليس قراراً إدارياً¹.

ثانياً- القرارات الإدارية والأعمال القضائية:

يشارك القضاء والإدارة في سعيهما لتطبيق القانون على الحالات الفردية، إذ ينقلان حكم القانون من العمومية إلى الخصوصية والواقعية وذلك بتطبيقه على الحالات الفردية ، ويظهر التشابه بينهما كذلك في أنّ الإدارة كلقضاء تسهم غالباً في الفصل في المنازعات ومعالجة تظلمات الأفراد، وفي الحالتين يكون القرار الإداري الصادر من الإدارة والحكم القضائي الصادر من الإدارة القضائية أداة لتنفيذ القانون ومع هذا التقارب سعى الفقه والقضاء إلى إيجاد معيار للتمييز بين العمل القضائي والعمل الإداري لخطورة النتائج المترتبة على الخلط بينهما، فالقرارات الإدارية يجوز بصورة عامة إلغاؤها وتعديلها وسحبها، أمّا الأحكام القضائية فطرق الطعن فيها محدّدة تشريعياً على سبيل الحصر.

¹ بطيخ، منى (2013)، الاتجاهات المتطورة لمفهوم ذاتية القرار الإداري، مرجع سابق، 42

وبرزت في مجال التمييز بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية نظريات عدّة يمكن حصرها ضمن معيارين¹:

1. المعيار الشكلي: ويقوم على أساس أن العمل الإداري هو العمل أو القرار الذي يصدر عن فرد أو هيئة تابعة لجهة الإدارة، بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل أو القرار ذاته، بينما يعدّ العمل قضائياً إذا صدر عن جهة منحها القانون ولاية القضاء وفقاً لإجراءات معيّنة، بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل، وهذا المعيار منتقد من حيث أنه ليس جلّ الأعمال القضائية أحكاماً، بل إنّ منها ما يعدّ أعمالاً إدارية بطبيعتها، ومن جانب آخر نجد أنّ المشرّع كثيراً ما يخوّل الجهات الإدارية سلطة الفصل في بعض المنازعات، فيكون لهذه الجهات اختصاص قضائي، وعلى هذا الأساس فإن المعيار الشكلي لا يكفي لتمييز الأعمال الإدارية عن الأحكام القضائية.

2. المعيار الموضوعي: المعيار الموضوعي أو المادي يقوم على أساس النظر في موضوع وطبيعة العمل نفسه دون اعتبار بالإدارة التي أصدرته، واعتمد هذا المعيار عناصر عدّة يتمّ من خلالها التوصل إلى طبيعة ومضمون العمل، فيكون العمل قضائياً، إذا تضمّن "إدعاء بمخالفة القانون، وحل قانوني للمسألة المطروحة يصاغ في تقرير، و القرار هو النتيجة الحتمية للتقرير الذي انتهى إليه القاضي، في حين يكون العمل إدارياً إذا صدر من سلطة تتمتع باختصاص تقديري وليس من سلطة تتمتع باختصاص مقيد كما في أحكام القضاء، وأن يصدر بشكل تلقائي وليس بناءً على طلب من الأفراد، وأن يكون الغرض من العمل إشباع حاجات عامة، ولا شك أنّ هذه العناصر لا تكفي لتمييز الأعمال الإدارية عن أعمال القضاء، لأنّ الكثير من قرارات الإدارة إنّما يصدر عن اختصاص مقيد، وكثيراً منها لا يصدر إلا بطلب من الأفراد، والإدارة عندما تفصل في المنازعات باعتبارها جهة ذات اختصاص قضائي إنّما يقترب نشاطها من نشاط القضاء ويهدف إلى حماية النظام القانوني للدولة.

¹ كنعان، نواف (2010)، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص61

إزاء ذلك نشأ معيار مختلط يقوم على أساس المزج بين المعيارين الشكلي والموضوعي إذ ينظر إلى طبيعة العمل من ناحية، والشكل الذي يظهر فيه العمل والإجراءات المتبعة لصدوره من ناحية أخرى ، والمنتبَع لأحكام مجلس الدولة في فرنسا يجد أنه يأخذ في الغالب بالمعيار الشكلي لتمييز العمل القضائي عن القرار الإداري، إلا أنه يتّجه في بعض الأحيان إلى المعيار الموضوعي ، فهو يمزج بين المعيارين الشكلي والموضوعي؛ لأنّ العمل القضائي الذي لا يعدّ قراراً إدارياً ولا يخضع للطعن أمام القضاء الإداري لا يشمل حتماً كلّ ما يصدر عن الجهة القضائية¹.

ويبدو أنّ القضاء الإداري قد واكب هذا الاتجاه ، فقد قضت محكمة القضاء الإداري: "أنّ شرخ القانون العام قد اختلفوا في وضع معايير التفرقة بين القرار الإداري والقرار القضائي ، فمنهم من أخذ بالمعيار الشكلي، ويتضمن أنّ القرار القضائي هو الذي يصدر من جهة منحها القانون ولاية القضاء، ومنهم من أخذ بالمعيار الموضوعي ، وهو ينتهي إلى أنّ القرار القضائي هو الذي يصدر في خصومة لبيان حكم القانون فيها، وبينما رأى آخرون أنّ يؤخذ بالمعيارين معاً - الشكلي والموضوعي - وقد اتّجه القضاء إلى هذا الرأي الأخير ، على أنّ الراجح هو الأخذ بالمعيارين معاً مع بعض الضوابط، وبيان ذلك أنّ القرار القضائي يفترق عن القرار الإداري في أنّ الأول يصدر من هيئة قد استمدت ولاية القضاء من قانون محدّد لاختصاصها مبيّناً لإجراءاتها، وما إذا كان ما تصدره من أحكام نهائية أو قابلة للطعن، مع بيان الهيئات التي تفصل في الطعن في الحالة الثانية ، وأن يكون هذا القرار حاسماً في خصومة، أي في نزاع بين طرفين مع بيان القواعد التي تطبّق عليه ووجه الفصل فيه" ، ومن الجدير بالذكر ينحصر اختصاص محكمة القضاء بنظر طلبات الإلغاء المتعلقة بالقرارات الإدارية ، ولا يمتدّ اختصاصها للبحث في مشروعية أعمال الإدارة القضائية أخذاً بمبدأ استقلال القضاء ، وبالمعيار الشكلي في التمييز بين أعمال الإدارة القضائية والقرارات الإدارية².

¹ كنعان، نواف (2010)، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص66

² المسلماني، محمد (2014)، ماهية القرارات الإدارية دراسة مقارنة، مرجع سابق،، ص65

ثالثاً- القرارات الإدارية والأعمال المادية: العمل المادي مجرد واقعة مادية غير مؤثرة في المراكز القانونية التي تتصل بها، فإذا كان وجود الأثر القانوني هو معيار القرارات الإدارية، ف إن تغييب هذا الأثر يصبح هو معيار الأعمال المادية ، والأعمال المادية إما أن تكون أفعالاً إدارية أرادتها الإدارة وتدخلت لتحقيقها ، مثل الإجراءات التنفيذية التي لا تسمو لمرتبة القرار الإداري ؛ كهدم المنازل الآيلة للسقوط تنفيذاً لقرار الإدارة بالهدم، وقد تكون أفعالاً غير إردية تقع بطريق الخطأ والإهمال، مثل حوادث السير التي يسببها أحد موظفي الإدارة، والأعمال المادية لا تعتبر من قبيل الأعمال القانونية الإدارية ؛ لأنها لا ترتب آثاراً قانونية مباشرة، وتخرج هذه الأعمال من نطاق الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإداري¹.

نشير إلى أنّ عدم اعتبار العمل المادي قراراً إدارياً وإن كان يُمنع الطعن فيه بالإلغاء فإلّهُ يصحّ أن يخضع لنظر المحاكم المدنية عندما تقع منازعة، كما يمكن أن يكون محلاً لمنازعة إدارية تمسّ مصالح الأفراد عندما يكون محلاً لطلب التعويض على أساس دعوى القضاء الكامل.

رابعاً- القرارات الإدارية والعقد الإداري: بيّنا أنّ التصرفات القانونية التي تجريها الإدارة وتقصد بها إحداث الآثار القانونية، أما أن تتمثل بالتصرفات التي تقوم بها الإدارة من جانب واحد وإدارتها المنفردة ، وتشمل القرارات والأوامر الإدارية، وأما أن تتمثل بالأعمال القانونية الصادرة عن الإدارة بالاشتراك مع بعض الأفراد بحيث تتوافق الإرادتان وتتجهان نحو إحداث أثر قانوني معيّن ، وتلجأ الإدارة إلى إتباع هذا الأسلوب لتحقيق هدفها في إشباع الحاجات العامة، وفق ما يمكن تسميته بعقود الإدارة ، والعقود التي تبرمها الإدارة لا تخضع لنظام قانوني واحد، فهي على نوعين: الأول عقود الإدارة التي تخضع للقانون الخاص والتي تماثل العقود التي يبرمها الأفراد في نطاق القانون الخاص، والنوع الثاني هي العقود الإدارية التي تخضع للقانون العام والتي تبرمها الإدارة باعتبارها سلطة عامة تستهدف تنظيم مرفق عام.

الفرع الثاني: موقف القضاء والفقهاء الضريبي:

أولاً: موقف القضاء الإداري

¹ المسلماني، محمد (2014)، ماهية القرارات الإدارية دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص65

سنتطرق إلى موقف محكمة العدل العليا الأردنية من هذه المعايير :

1- معايير التمييز في قضايا القضاء الإداري إلى المعيار الشكلي للتمييز بين العمل الإداري والتشريعي ، حيث قضت محكمة القضاء الإداري في حكمها الصادر بتاريخ 1996/1/26 بـ"أنّ القضاء الإداري قد استقرّ على أنّ معيار التفرقة بين العمل التشريعي الذي يخرج عن اختصاصه وبين العمل الإداري الذي يدخل في صميم هذا الاختصاص (عدا ما تعلق بأعمال السيادة) ، هو معيار شكلي ، فالأعمال التشريعية هي تلك التي تصدر بهذا الوصف من الإدارة التشريعية أو عن الجهة القائمة بمقتضى الدستور بشؤون التشريع، أمّا القرارات الصادرة عن الإدارة التنفيذية وإن تناولت من حيث الموضوع قواعد لائحية أو تنظيمية ذات صفة عامة فإنّها لا تعدو أن تكون قرارات إدارية يجوز الطعن فيها بالإلغاء أمام القضاء الإداري، وإذا كان هذا هو الاتجاه السائد لدى القضاء الإداري ، وذلك بتبنيّه المعيار الشكلي لتمييز القرارات الإدارية، فإنّ ذلك لا يعني أنّ المعيار الموضوعي مستبعد كلياً، وإنّما كثيراً ما يلجأ إليه القضاء حينما لا يسعفه المعيار الشكلي مستبعد كلياً، لإخضاع بعض الأعمال التي تتعلق بحقوق وحرّيات الأفراد لرقابته، ولقد سبق وأن قضت محكمة النقض بأن فصل أحد موظفي البرلمان لا يخرج عن كونه عملاً إدارياً بحتاً مما يدخل تحت رقابة المحاكم وليس عملاً برلمانياً"¹.

أمّا فيما "يتعلّق بمعايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي فلم يستقرّ القضاء الإداري على معيار محدّد لبيان ذاتية القرارات الإدارية وتمييزها عن الأعمال القضائية إذ تارة يأخذ بالمعيار الشكلي مقررّاً في هذا الشأن أنّ (القرار الإداري هو إفصاح جهة الإدارة عن إرادتها)" ، ولهذا نجد أنه يستبعد من عداد القرارات الإدارية ومن ثم من ولاية الإلغاء:

- الأحكام الصادرة من جهة القضاء العادي أو من جهات قضائية أخرى، أمّا الأحكام الصادرة عن محاكم مجلس الدولة فإنّه يجوز الطعن فيها أمام هذا المجلس بالطرق التي يحددها القانون.

¹ المحاميد، موفق (2011)، الطبيعة القانونية لقرارات ضريبة الدخل دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،

- الأعمال التمهيديّة السابقة على صدور الأحكام ، كالقرارات الصادرة في طلبات الإعفاء من الرسوم القضائية وكذلك القرارات الولائية وقرارات قاضي التحقيق.
- أعمال النيابة العمومية في صدّد مباشرة الدعوى العمومية ، كقرارات القبض والتفتيش أو الحبس الاحتياطي أو الإحالة إلى المحاكم .
- أعمال الضبط القضائي والتي تبدأ عقب وقوع الجريمة وذلك بهدف جمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق والتي تعيّن الكشف عن الفاعل .
- الأعمال والقرارات الصادرة بعد الأحكام، مثل قرارات التصديق عليها وتنفيذها، وتارة أخرى ويُخذ بالمعيار الموضوعي فقد عرّفت محكمة القضاء الإداري العمل القضائي بقولها، القرار القضائي "هو الذي تصدره الحكومه بمقتضى وظيفتها القضائية، ويحسم على أساس قاعدة قانونية خصومة قضائية تقوم بين خصمين وتتعلق بمركز قانوني خاص ، أو عام ولا ينشئ القرار مركزاً جديداً، وإنما يقرّر في قوة الحقيقة القانونيّة، وجود حق لأي الخصمين أو عدم وجوده"، ويكون القرار قضائياً متى اشتمل على هذه الخصائص ، ولو صدر عن هيئة لا تتكون من عناصر قضائية، وأنها اسندت إليها سلطة قضائية استثنائية للفصل فيما يناط بها من خصومات، وطبيعة الحكم القضائي أنه يجوز قوة الأمر المحكوم فيه متى أصبح نهائياً، فيعتبر عنواناً للحقيقة فيما قضي به¹.
- 2-معايير التمييز في قضاء المحكمة الإدارية العليا الأردنية (محكمة العدل العليا سابقاً) : "استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا على الأخذ بالمعيار الشكلي للتمييز بين القرار الإداري والعمل التشريعي، وقد ساد هذا المعيار للتمييز بين العمل التشريعي والقرارات الإدارية في قضاء المحكمة ، وذلك كما يتّضح من مجموعة أحكامها التي استقر قضاؤها فيها على تعريف القرار الإداري الذي كانت تشير فيه دائماً إلى وجوب صدور القرار عن جهة الإدارة على أساس أنّ معيار التمييز للقرار الإداري هو جهة إصداره، غير أنّ محكمة العدل العليا قد اتّجهت في بعض أحكامها على خلاف الأصل الذي سارت عليه إلى الأخذ

¹ الفاعوري، احمد (2017)، الطبيعة القانونيّة لطرق تقدير ضريبة الدّخل، المجلة القانونيّة، ص289

بالمعيار الموضوعي ، وهي بصدد تكييفها للأعمال التي تصدرها الإدارة التنفيذية في فترة غياب البرلمان بسبب الحلّ أو الوقف، فاعتبرت الأعمال الصادرة عن الإدارة التنفيذية بهذه الصفة عملاً تشريعياً وتسمى قوانين مؤقتة وفقاً للاصطلاح الوارد في المادة 64 من الدستور الأردني¹.

"أما فيما يتعلق بمعايير التمييز بين القرار الإداري والعمل القضائي فقد تردّد القضاء الإداري في التمييز بين القرار الإداري والحكم القضائي بين المعيار الشكلي والمعيار الموضوعي، فأخذ بالمعيار الشكلي في بعض الأحكام وأخذ بالمعيار الموضوعي في أحكام أخرى، فتأثرت محكمة العدل العليا أولاً بالمعيار الشكلي للتمييز بين القرارات الإدارية والأحكام القضائية، واعتبرت القرار الصادر عن المحكمة الشرعية في نصب الوصي وعزله قراراً لا يقبل الطعن فيه، وأخذت المحكمة بالمعيار الموضوعي في بعض الأحيان حيث قضت بلفه قرار تقدير غرامة على المستدعي لمحاولته تهريب عملة صعبة إلى خارج المملكة وهو قرار لم يصدر عن محكمة وإتّما صادر عن سلطة إدارية ، ولم يفصل في خصومة لها خصائص الخصومة القضائية، كما أنّ إرادة المشرّع لم تكن صريحة أو قاطعة في دلالتها على أنّ تلك الإدارة هي سلطة قضائية، فإنّ القرار المطعون فيه يعتبر قراراً إدارياً لا قضائياً، وبالتالي فإنّ محكمة العدل العليا هي المختصة بنظر طلب الإلغاء"².

ثانياً: موقف الفقه الضريبي

1 - التمييز وفقاً لأراء الفقه الفرنسي : يكاد ينعقد إجماع الفقه في فرنسا على أنّ المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، بيد أنّ هذا الإجماع جاء وليد تطوّر معيّن، فقد عنى الفقه التقليدي الفرنسي بتحديد الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية واعتبرها من المنازعات الإدارية بطبيعتها، وليست بنص أو بتحديد القانون ما دامت تنطوي على منازعة في أعمال الإدارة العامة، لأنّ تحديد دين الضريبة في ذمّة كلّ ملزم لا يتأتّى إلا بعد إتمام عدّة عمليات إدارية تهدف إلى حصر الوعاء الضريبي وتقدير

¹ شطناوي، علي خاطر (2011)، موسوعة القضاء الإداري الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص323

² شطناوي، علي خاطر (2011)، موسوعة القضاء الإداري، مرجع سابق، ص323

قيمته، ثم يستخرج بعد ذلك السند الضريبي وهو قرار إداري قابل للتنفيذ، ويؤكد الفقه الفرنسي الحديث أنّ العملية الضريبية تعتبر من أعمال الإدارة العامة وتتطوي على استخدام وسائل القانون العام، وأنّ المنازعات المتعلقة بها تثير مسائل متعلقة بالقانون العام، وبهذه المثابة ينعقد الاختصاص بالفصل فيها لمحاكم القضاء الإداري ويطبّق هذا المبدأ على جميع الضرائب والرسوم، ويقرر البعض أنّ الطابع الإداري للمنازعة الضريبية يرجع إلى أنّها تتناول علاقة الملزم بالإدارة الضريبية حين تباشر سلطتها واختصاصاتها بهدف تحقيق الصالح العام، وهي علاقة ينظمها القانون العام¹.

2 - التمييز وفقاً لآراء الفقه: يقرّر جانب كبير من الفقه ، أنّ المنازعة الضريبية تدور في أساسها حول قرارات إدارية، وتعتبر من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها ما دامت تتضمن طعناً في قرارات إدارية نهائية، وعلى العكس يرى البعض، أنّ المنازعة الضريبية لا تعتبر من الإدارية، لأنّ الضرائب ليست سلطة إدارية، فهي لا تؤدي للجمهور خدمة عامة تعتبر بها مرفقاً من المرافق، كما أنّ أساس تقديرها من أعمال السيادة وتنفيذها يتعلق بالذم الخاصة والملكية، ولذلك فالصبغة الإدارية في عملها ليست خالصة، ويرى هذا الفقه الأخير أنّ للقضاء العادي الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية ، وهذا الأخير لا يلقى تأييداً من الفقه لأنّ الرأي السائد يعتبر ربط وتحصيل الضرائب من العمليات الإدارية التي تهدف إلى التوصل إلى قرارات ربط وقرارات تحصيل تصدرها الإدارة الضريبية بوصفها إدارة عامة².

إنّ الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية يختلف من تشريع إلى آخر، ولكن أول ما يلاحظ في هذا الصدد هو أنّ جلّ التشريعات المعاصرة تكاد تجمع على توزيع الاختصاص بين مرحلتين: مرحلة إدارية إجبارية يتم البتّ من خلالها في المنازعة من طرف هيئات إدارية قبل أن ينتقل الاختصاص إلى جهات قضائية في مرحلة ثانية ، إذ نجد أنّ مختلف التشريعات الضريبية تحاول حلّ هذه المنازعات عن طريق

¹ عكاشة، حمدي ياسين (1987)، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص45

² كنعان، نواف (2010)، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص245

الإدارة الضريبية نفسها، بأن تتطلب تقديم تظلم إلى هيئة عليا أو إلى لجنة خاصة ، وهي تهدف من ذلك تخفيف العبء عن القضاء وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى ، فضلاً عن توفير وقت وجهد للملزم ، وتكاد تجمع جلّ التشريعات على استلزام التظلم قبل رفع الدعوى وانتظار نتيجته حتى تتحقق ال محكمة من وجوبه، وإذا كان الإجماع بين القوانين المعاصرة قد وقع على إلزامية المرحلة الإدارية الأولية، فإنّ الخلاف قد وقع أساساً حول تنظيم الاختصاص في المرحلة القضائية، فمن الفقهاء من ذهب إلى وجوب أن يعهد بالاختصاص إلى القضاء العادي على اعتبار أنّه القضاء الذي يطبق القانون المدني، والذي يعتبر في نظرهم الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نصّ خاصّ، يضاف إلى ذلك أنّ القضاء الإداري ما زالت محاكمه في أضيق نطاق بخلاف المحاكم العادية التي تتغلغل في أنحاء البلاد بحيث يتاح لها الإلمام بالظروف المحلية ومعرفة العرف الجاري، ومن شأن ذلك تحقيق ضمانات كافية للمكلف لا يحققها القضاء الإداري الذي ينحاز بطبعه إلى الدفاع عن مصالح الإدارة الضريبية¹.

إلا أنّ ما يعاب على هذا الاتجاه هو أن القاضي العادي غالباً ما يتأثر في أحكامه بقواعد القانون المدني وهو يبتّ في قضية ضريبية، رغم أن لا أحد يشك في أنّ للقانون الضريبي ذاتيته الخاصة به، بل لا بدّ من الاعتراف بالقانون الجنائي بخصوصياته وذاتية متميزة ، خاصة من حيث الأهداف التي يتوخى تحقيقها، ورغم ذلك تظلّ أغلبية التشريعات المعاصرة تسير في هذا الاتجاه، ومنها تشريعات دول المغرب العربي، وبالخصوص القانون المغربي ، قبل دخول المحاكم الإدارية حيز التنفيذ ، أمّا فقهاء القانون العام ، فيرون أن يعهد بالاختصاص في نظر المنازعة الضريبية إلى القضاء الإداري باعتبار أنّ هذه المنازعات تعدّ من قبيل المنازعات الإدارية بطبيعتها وتتضمّن طعنا في قرارات إدارية نهائية تدخل في اختصاص القضاء الإداري، ومن التشريعات العربية التي تسير في هذا النهج نذكر التشريع السوري ، وعلى أية حال

¹احميدوش، مدني (2008)، الوجيز في القانون الجنائي على ضوء آخر التعديلات، مرجع سابق، ص77

فإلخلاف واضح بين الفقهاء حول التكيف القانوني للقانون الضريبي، للمنازعات الضريبية بصفة خاصة، وإن كانت أغلبية الفقه تميل إلى اعتباره أحد فروع القانون العام¹.

¹ احميدوش، مدني (2008)، الوجيز في القانون الجبائي على ضوء آخر التعديلات، ط1، دار القلم، الرباط، ص78

المطلب الثاني: أساليب تقدير ضريبة الدخل المباشرة وغير المباشرة

هنالك طريقتان لتقدير ضريبة الدخل، طريقة تقدير ضريبة الدخل المباشر، وطريقة تقدير ضريبة الدخل غير المباشر.

الفرع الأول: طرق تقدير ضريبة الدخل المباشر

ويقصد بها تلك الاجراءات التي ترمي بها الإدارة الضريبية إلى تقدير الدخل من خلال النظر إلى محتوى الوعاء الضريبي نفسه وتشمل طرق التقدير المباشرة كلاً من التقدير الذاتي، الاتفاقي، الاحتياطي، الإضافي، والإداري.

أولاً: التقدير الاتفاقي: أ] الاتفاق على المبلغ المقدّر لتحويل الدخل بناءً على الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف، وذلك وفقاً للتقارير والبيانات والمستندات المقدمة من المكلف المؤيدة لمقدار الدخل، وهو يدعم ويؤكد الخسائر المنكبة من قبل المؤسسات المالية المختصة، واقتناعاً من الإدارة الضريبية بصحة هذه الوثائق والبيانات، وبالاستناد إلى المعززات المقدمة من المكلف يحتمل اعتماد هذا الاتفاق رسمياً ويدفع المكلف المبلغ المتفق عليه.

ثانياً: التقدير الذاتي: يقوم المكلف بنفسه باحتساب ضريبة الدخل المترتبة على نتائج نشاطه وتسديد مبلغ الضريبة للسلطة المالية مع إرفاق بياناته وحساباته وتقدير ضريبة الدخل، وفي المكلف بذلك بالتزاماته الضريبية عن السنة موضوع التقدير، علماً أنّ اضطلاع المكلف بالتقدير لا يحول دون قيام الإدارة الضريبية بتدقيق البيانات والتقارير التي قدمها المكلف وسدّد الضريبة على أساسها، فلذا ثبت ارتكابه إحدى المخالفات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل فليّنه سيكون عرضة للعقاب.

ثالثاً: التقدير الاحتياطي: ويعرّف بلّغه الأسلوب الذي تلجأ فيه الإدارة الضريبية إلى احتساب مبلغ الضريبة بصورة مؤقتة لحين إجراء التقدير النهائي، وبذلك يكون هذا التقدير قابلاً للزيادة أو النقصان وذلك لكون الإدارة الضريبية غير متأكدة من صحة المعلومات المتاحة لديها أو لكونها معلومات غير كاملة، فقد تجعل الإدارة الضريبية من التقدير احتياطياً لحين صدور تعليمات معينة، أو لحين اكتمال المعلومات الخاصة

بدخل المكلف، وقد يجري التقدير احتياطياً لحين تقديم المكلف لكافة حساباته ومهما كان الأمر ف إن هذا التقدير لا يمكن الاعتراض عليه، كما أن الإدارة الضريبية ليس لها أن تعتبره تقديراً نهائياً إلا بعد تحقق الأمر الذي أصبح لأجله التقدير احتياطياً وإجراء التعديلات اللازمة على ذلك التقدير إذا اقتضى¹.

رابعاً: التقدير الإضافي: يعرف التقدير الإضافي بأنه مجموعة الاجراءات التي تتبّعها الإدارة الضريبية في تقدير الضريبة على مصادر أو عناصر الدخل التي لم تخضع سابقاً للضريبة رغم وجود نص يقضي بإخضاعها، فبعد أن تتولّى الإدارة الضريبية تقدير دخل المكلف وربط الضريبة عليه يتحدد التزام ذلك المكلف بدین الضريبة مما يقتضي معه عدم جواز الرجوع في التقدير كقاعدة عامة، إلا أن الإدارة الضريبية قد لا تلبث أن تعود على المكلف مرة أخرى وتخضعه لتقدير آخر يتبع التقدير السابق - بصورة استثنائية - إذا تبين لها أن التقدير السابق لم يصل إلى الدخل الحقيقي للمكلف و إنما تناول جزءاً منه، ومن أسباب إجراء التقدير الإضافي وقوع الإدارة الضريبية في خطأ يترتب عليه تقدير الدخل بأقل من رقمه الحقيقي أو تترتب عليه ضريبة أقل من المقدار الذي كان ينبغي أخذه من المكلف، كما لو قدرت دخل إحدى الشركات باعتبارها مشاركة فاستوفت الضريبة بعد تقسيم الربح على الشركاء ثم تبين بعد ذلك أنها شركة أموال اذ يقتضي الأمر احتساب الضريبة على دخل المشاركة بكامله دون خصم أي سماح ووفقاً لأسعار تختلف عن الأسعار المفروضة على الشركاء في المشاركات².

خامساً: التقدير الإداري: حيث تقوم الإدارة بتقدير دخل المكلف مباشرة بالاستناد إلى ما لديها من معلومات، وهو أمر لا يلقى في الغالب قبولاً لدى المكلفين فيمتنعون عن تقديم حساباتهم أو التقارير الخاصة بلقشطتهم، أو عدم المراجعة رغم الاستدعاء، وبعبارة أخرى فليقّه بعد انقضاء المدّة المحددة لتقديم التقارير تقوم الإدارة الضريبية بفحص هذه التقارير ل تقرّر قبولها أو رفضها، فلإذا ما رفضتها أو لم يقدم

¹ محمد، فاطمة، جاسم، سهام (2012)، الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق، مجلة دراسات البصرة، العدد 13، ص184

² جاسم، زينب منذر (2011)، التقدير الإضافي في قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، عدد 50، ص272

بغية إكمال رقابتها على إقرارات المكلفين ودفاترهم التجارية ، وفي هذا الصدد قرّرت الهيئة التمييزية إلزام اللجنة الاستئنافية الثانية بإجراء الكشف بنفسها لمعرفة مدى سعة المحل وموقعه والمواد المعروضة فيه وعدم الاكتفاء بتقرير المكلف.

ثانياً : طريقة التقدير الجزافي: وهو التقدير الذي تعتمد فيه الإدارة الضريبية على قرينة أو أكثر ذات صلة بمصدر دخل المكلف ، وهو يختلف عن طريقة المظاهر الخارجية في استناد التقدير على قرائن مرتبطة بالدخل وتشكّل عنصراً من عناصره ، وعلى أيّ حال فإنّ التقدير الجزافي يقوم على أساس كفيّ لتقدير بمقتضاه الإدارة الضريبية وفق تقديرانها.

ويفترض ألاّ تلجأ الإدارة الضريبية إليه إلا إذا امتنع المكلف عن تقديم تقرير عن دخله من دون عذر مقبول، وهذا ما يدعو الإدارة الضريبية إلى تحديد الدّخل بنسبة عالية رغبة منها في التشديد على المكلف ودفعه للالتزام بتقديم التقارير، والقانون قد يحدّد نسبة الريح في نشاطات معيّنة على أساس جزافي، وعادة ما تلجأ الإدارة إلى التقدير الجزافي عند عدم تقديم المكلف لتقريره عن الدّخل وبصورة أساسية على المكلفين غير المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية ، أو المشمولين بذلك النظام وقد رفضت حساباتهم من قبل الإدارة الضريبية، وتمارس الإدارة الضريبية التقدير جزافاً من خلال إصدار الضوابط السنوية ، وهي قرائن افتراضية مرتبطة بعنصر أو عناصر معيّنة من الدّخل تستند إليها الإدارة الضريبية في تحديد هوامش الأرباح الخاضعة للضريبة ، وواضح أنّ التقدير الجزافي هو استبدال للأساس القائم على الجزم واليقين والمدعوم بالمستندات والتقارير بـأساس آخر قائم على التخمين والافتراض.

"تنص المادة 1/47 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني إلى طرق تقدير ضريبة الدخل على الآتي¹:

- التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته.

¹ المادة 1/17 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني

- التقدير الإداري من قبل المقدر في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي أو عدم قبوله بصورة كلية أو جزئية.
- التقدير باتفاق المكلف والدائرة على قيمة الضريبة المستحقة في حال عدم موافقة المقدر على التقدير الذاتي أو اعتراض المكلف على التقدير الإداري.
- التقدير من قبل المحكمة".

الفصل الثالث

دور في تحديد نطاق الخضوع لضريبة الدخل

تعتبر دور في تحديد نطاق الخضوع لضريبة الدخل من الأمور الهامة، لذلك سنبحث في مدى حرية تحديد النطاق الزمني لضريبة الدخل، ومدى حرية الإدارة في تحديد النطاق الشخصي والمكاني لسريان ضريبة الدخل.

المبحث الأول: مدى حرية الإدارة في تحديد النطاق الزمني لسريان الضريبة

عند الحديث عن تحديد النطاق الزمني لسريان ضريبة الدخل، ومدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد ذلك، يجب أن نتطرق إلى مبدأ سنوية الضريبة والذي يعتبر المبدأ الأساس الذي تستند إليه الإدارة الضريبية عند تقدير ضريبة الدخل من حيث الزمان، كما يجب التطرق إلى مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية والتي يجب أن تستند إليها الإدارة الضريبية عند تقدير ضريبة الدخل من حيث الزمان.

المطلب الأول: مبدأ سنوية الضريبة

يجب أن نتطرق إلى مفهوم مبدأ سنوية الضريبة، من خلال التعرف على مفهوم مبدأ سنوية الضريبة والنتائج المترتبة على هذا المبدأ، والتي ترتبط بالنطاق الزمني لتقدير ضريبة الدخل من قبل الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم مبدأ سنوية الضريبة

يقضي مبدأ سنوية الضريبة على الدخل بإخضاع الإيراد الذي يتخذ وعاءً للضريبة . ويعبر عن دخل المكلف لأحكام قانون ضريبة الدخل من حيث التقدير وتقدير الضريبة في ختام فترة زمنية معينة هي سنة مكونة من إثني عشر شهراً ميلادياً ، أي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم

الأخير من شهر كانون الأول فيها، أو الإثني عشر شهراً التي يختارها المكلف لتسوية حساباته، وتعرف هذه الفترة بالسنة المالية أو فترة الضريبة¹.

ويشكل الأخذ بهذا المبدأ أهمية بالنسبة إلى المكلف والإدارة الضريبية في أن معاً، فهو يمكن المكلف من الوقوف على حقيقة ما آل إليه نشاطه، ويعطيه صورة واضحة عن مركزه المالي؛ لأنّ مدّة السنة هي مدّة مناسبة من الناحية المالية، فهي ليست طويلة ولا قصيرة، وتكفي لممارسة النشاط وتوليد الدّخل، أمّا بالنسبة إلى الإدارة الضريبية فلنّ التقدير السنوي له أهمية بالدرجة الأساس لانسجامه مع إعداد الموازنة العامّة وتنفيذها، حيث تمثّل حصيلة الضريبة جزءاً مهماً في تغطية النفقات العامّة التي تحدّدتها هذه الموازنة والتي تحدّد خلال سنة، فتكون سنوية الموازنة متّفقة مع سنوية الضريبة، وهذا من شأنه أن يؤدّي إلى تحقيق قاعدة الملاءمة لدى المكلف من حيث اعتبار الاقتطاع السنوي الذي يخضع له دخله بعد تحقّقه في نهاية السنة وقتاً ملائماً له، ومن ناحية الإدارة الضريبية لاعتبار حصولها على إيرادات الضريبة في الوقت الذي تضطلع فيه بالإفناق العام وتنفيذ الموازنة وقتاً ملائماً لها، ويعدّ هذا المبدأ من المبادئ المسلّم بها والتي تجمع التشريعات على الأخذ به بالنسبة إلى جميع المكلفين أفراداً أو شركات على الرغم من أنّها تقرّ عليه بعض الاستثناءات، فقد أخذ به القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، عندما اشترط لتقدير الضريبة على الدّخل الصافي الذي يزيد عن حدّ الإعفاء تحقّقه خلال فترة زمنيّة معيّنة هي سنة، كذلك الحال بالنسبة إلى قانون ضريبة الدّخل الأردني النافذ، وقد جاءت أحكام هذين القانونين عامة دون أن تميّز بين الشركات وغيرها من المكلفين بهذا الخصوص².

"وقد نصت المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 السنة المالية بأنها الفترة المكوّنة من إثني عشر شهراً متتالية والتي يقفل الشخص حساباته في نهايتها"³.

¹ الهلالي، علي (2001)، تقدير ضريبة الدّخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدّخل العراقي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ص164

² شيخة، مصطفى (1988)، التشريع الضريبي (ضريبة الدّخل)، الدار الجامعية، بيروت، ص44

³ المادة 1 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل رقم 8 لسنة 2011

"كما أشارت المادة (4) من القرار بقانون رقم (8) على مبدأ سنوية الضريبة لتقدير ضريبة الدخل من حيث الزمان، حيث جاء فيها، بأنه¹:

- تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية.

- يجوز للمكلف الذي يقلل حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك.

وعليه يتّضح لنا أنّ الإدارة الضريبية في فلسطين عند تقدير ضريبة الدخل من حيث الزمان أخذت بمبدأ سنوية الضريبة.

ويحدّد مبدأ الضريبة السنوية، مثله مثل أي مبدأ آخر، بعض النتائج التي لها تأثير كبير على التطبيق العملي، ومن حيث النتائج كلّ منها هو مبدأ منفصل، وبعضها ينظّمه القانون، وبعضها محدد على أساس من الواقع العملي والإجماع يتم عرض هذه النتائج في حالتين:

1- استقلال السنوات المالية عن بعضها البعض: تعني استقلالية السنة المالية أنّ لكل سنة وحدتها الزمنية الخاصة بها والتي تختلف عن السنوات السابقة أو التي تليها؛ لذلك لديها حساباتها الخاصة للدخل أو المصروفات ولديها تعليماتها المستقلة وأرباحها مستقلة عن أرباح الآخرين ، وكذلك خسائرهم. وكل واحد منهم لديه مجموعة خاصة به من الظروف التي يجب أخذها في الاعتبار فقط عند تقدير وتقدير الضريبة، وهي ليست حجّة لسنوات أخرى، إن تكييف هذا المبدأ له عواقب عديدة، منها²:

- لايجوز الموافقة على التقدير المعدّ لسنة سابقة للسنة التالية أو حتى الاتفاق عليها بين مصلحة الضرائب.

- لا يجوز إنفاق سنة معينة على دخل سنة أخرى، كما لا يضاف دخل سنة معينة إلى دخل سنة أخرى.

¹ المادة 4 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011

² الربيعي، صفا (2009)، سريان قانون ضريبة الدخل من حيث الزمان، رسالة ماجستير، جامعة الإسراء، عمان، ص41

- نتيجة للضريبة غير الصالحة لسنة معينة على الضريبة للسنوات اللاحقة، لا يعتبر الحكم على السؤال المتنازع عليه بشأن تقدير الضريبة في سنة واحدة حجة لسنوات أخرى ، نفس المشكلة تتعلق به يتم تقديم المنفعة؛ بسبب الظروف المتغيرة أو التغييرات في الأحكام القانونية.

- يتم التعرف على هذا المبدأ من خلال الفقه المالي والمحاسبي والتطبيقات العملية معظم قوانين الضرائب، بما فيها السلطات القضائية التي تدعم ذلك أيضاً، ومع ذلك فإن هذا المبدأ ليس مطلقاً، كما تم استيفاء الاستثناءات التالية¹:

- لا يجوز الموافقة على التقدير المعدل لسنة سابقة للسنة التالية أو حتى الاتفاق عليها بين مصلحة الضرائب.
- لا يجوز إيفاق سنة معينة على دخل سنة أخرى، كما لا يضاف دخل سنة معينة إلى دخل سنة أخرى.
- حالة تحويل الخسائر الضريبية مع مراعاة السنوات التي تم فيها التحويل كحلقة وصل ثابتة للحفاظ على أموال المشروع ومساعدتها في الأزمات الاقتصادية.
- حالة الديون المعدومة بسبب تقديرها واستيفاء الضرائب في سنة تحصيلها، بعد سنة من سنة الدين.
- حالة إعادة تدوير الإهلاك والاستثناء الوارد فيها يأتي من جانبين: الأول هو عملية الإهلاك نفسها، وهي استثناء لمبدأ استقلالية السنوات المالية؛ لأن الإهلاك هو مصروف بنسب موزعة على سنوات الإهلاك، في حين أن المصاريف مرتبطة في الأصل بسنة الدفع ووقت الدفع. وتتعرف جميع قوانين الضرائب بمبدأ الإهلاك المنخفض، مما يعني أنه يتم تحديد الاستثناء على الإطلاق. ومع ذلك، قد تحدّد بعض القوانين حالة مشابهة للخسارة التي يُسمح فيها بإعادة تدوير الإهلاك لعدة سنوات؛ بحيث يتم تحميل النسب المئوية لبعض السنوات على سنوات أخرى، وهو استثناء آخر يرتبط

¹ الربيعي، صفا (2009)، سريان قانون ضريبة الدخل من حيث الزمان، مرجع سابق، ص 45

مقياسه بتغييرات السنة اللاحقة في السنة أو السنة اللاحقة. وبالإضافة إلى هذا القانون، تم تضمين العديد من الحالات الأخرى، على سبيل المثال بانخفاض الدّخل من عدة سنوات وتوزيع السنوات اللاحقة وخصم المصروفات المتعلقة ببعض السنوات السابقة وسقوط الديون المعدومة.

- تقادم الدفاتر التجارية، يتعلق هذا الاستثناء بالمصطلح المنصوص عليه في القواعد العامّة لتقادم دفاتر الأعمال: لأنّه من المسموح للشركة الاحتفاظ بالدفاتر التي تعتبرها عادة استثناءً من هذا المبدأ؛ لتأكيد الاستقلال من السنوات المالية في السنوات التالية التي تدخل في حدود الكتب¹، والمدة محددة 10 سنوات بموجب القانون الفلسطيني والأردني .

2- وجوب الانتظار إلى نهاية السنة المالية للمنشأة ل تحديد مقدار الربح الذي يتحقق، فالواقعة المنشأة للضريبة هي تحقّق ربح في نهاية السنة المالية للمنشأة من أحد أو كلّ مصادر الدّخل، وللواقعة المنشأة للضريبة أهمّيّتها عندما لا يوجد نصّ مخالف في النظام القانوني المطبق ، فمثلاً تسري الضريبة على ربح المنشأة في سنة معيّنة بالسعر الذي كان سائداً وقت اختتام السنة وحتى إذا تغيّر هذا السعر فيما بعد ، إلا إذا نصّ المشرّع الضريبي على السعر الجديد بأثر رجعي.

وعلى الرغم من أهمية المبدأ السنوي، إلا أنّه لا يتم اعتباره ككلّ في جميع الحالات؛ لأنّ دخل دافعي الضرائب له بعض الاستثناءات التي تتج اوز نطاق الإطار السنوي بالزيادة أو النقصان أو غير ذلك، وقد تكون هذه الاستثناءات محكومة بموجب قانون الضرائب، وللتأكد إذا كان هذا المبدأ مصدره تشريعي أو إذا كان الواقع العملي يعترف به، فإن مصدره له اتفاقيات أو مبادئ محاسبية قابلة للتطبيق، وبما أن هذه الاستثناءات مهمة جداً، يصبح من المهم جداً التعامل معها وتحديد أهمّيّتها وهي مقسمة وهي ذات صلة بالشركة في هذا الشأن على النحو التالي:

- الاستثناءات التي تحاسب بموجبها الشركة مدّة تقلّ عن السنّة: وتشمل مصادر الدّخل المتوقّفة، وهذا يعني أنّ قلّة دخل المكلّف وتوقف عادات العمل أو الأنشطة الاقتصادية لأي سبب أدّى إلى تراجع

¹ الهلالي، علي (2001)، تقدير ضريبة الدّخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدّخل العراقي، مرجع سابق، ص171

دخل المكلف، وهذا يدفع المكلف إلى إنهاء جميع أنشطته تمامًا أو إنهائه جزئيًا، ويجب تقييم إنهاء مصدر الدخل بأي وسيلة وتحصيله في نفس العام الذي يحدث فيه الإنهاء، حتى لو كانت الفترة أقل من عام واحد، وتعدّ ضريبة الإنهاء استثناءً من القاعدة العامة للدخل السنوي والدخل النهائي.

- حالة تقدير دخل الشركة بصورة احتياطيّة في البداية، كانت القضية مرتبطة بظهور أسباب أو ظروف معيّنة، جعلت تحصيل الضرائب من دافعي الضرائب قبل السنة المقدرة وخلال سنة التحقّق من الدخل، يتمّ عمل تقديرات لضمان تحصيل الضرائب. كما أنّه يمنح هذه الإدارة للإدارة الضريبية على أساس الجواز وليس الإلزام.

- حالة الرجوع في التقدير: تتعلق هذه الحالة بالسبب أو الحالة، والسبب واضح، فبعد تقدير وتحصيل الضرائب وتحصيلها من دافع الضرائب، قد يستغرق الأمر عدة سنوات حتى يتم إرجاعها إلى دافع الضرائب، سواء كانت من الشركة أو من دافع الضرائب، في حين يعيده آخرون إلى دافع الضرائب، ولا تشمل التقديرات التي تم إجراؤها والضريبة محصلة الدخل الفعلي، أو إجمالي دخل دافع الضرائب أو لم يتم تقييم دخل دافع الضرائب في البداية للضرائب. وقد حدث هذا لأن دافع الضرائب غير متأكد من أحد مصادر دخله، سواء باستخدام الاحتيال أو المعلومات الكاذبة أو بحسن نية، فكان الخطأ بسبب تقديم الجهل للإقرار؛ لأنه إذا أخطأ المثلّم وكان الدخل المقدّر أقل من الدخل الفعلي أو كان التحصيل أقلّ من المبلغ الذي يجب الوفاء به، فقد تحلّ المؤسسة المالية سبب هذه المشكلة، وفي جميع الأحوال تحتاج فترة زمنية لاكتشافها. في هذه الحالة، يحق للمؤسسة المالية إعادة المبلغ المتنبّي من دخلها إلى دافع الضرائب، بحيث تقبل التقدير الإضافي الثاني بعد التقدير الأول، ويكون دافع الضرائب مسؤولاً عن الفرق بينهما، أو إذا لم يكن خاضعاً للضريبة، يتم أولاً تقدير دخله في البداية. وإذا تبين أن التقييم لم يتم منذ بداية تحقيق الدخل، فإنّ الدخل يحدّد كدخل مطلق، ولا يؤخّر الدخل على فترة محددة، وإذا كانت الإدارة الضريبية تعتقد بوضوح أنّ القيمة المقدّرة للدخل أقلّ من قيمتها، فإنّها تسمح بالرجوع خلال خمس سنوات.

المطلب الثاني: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية

يسري القانون بشكل عام على الوقائع والتصرفات التي تحدث في المستقبل، أي أنه يسري بأثر مباشر منذ لحظة نفاذه، ولا يمتد إلى ما قبل ذلك، وبالتالي، فإن عدم رجعية القاعدة القانونية تعني بأنها لا تستطيع أن ترعى الوقائع والتصرفات التي تمت مفاعيلها تحت سيادة التشريع القديم. كما أن التشريع الجديد لا يطبق على الحالات القانونية التي انتهت جميع مفاعيلها تحت سيادة التشريع السابق.

الفرع الأول: ماهية مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية والاستثناءات عليه: فمسألة تنازع القوانين من حيث الزمان تثير مشاكل جمة وصعوبات كبيرة لاسيما بالنسبة للأعمال والتصرفات القانونية التي نشأت في ظل القانون القديم ولكن آثارها استمرت في ظل القانون الجديد، وأصبح من البديهي القول أن الدول عادة ما تقيم نظامها القانوني على أساس رصين ومبدأ قويم يتمثل في سريان أحكام القانون أيًا كان فرعه، والمجال الذي ينظمه بأثر مباشر لا يقبل الرجعية، وليس فيه خطاب لما جرى من أعمال قانونية نشأت وانقضت حينها في الماضي، وليس من المستغرب أن نجد مثل هذا المبدأ يحكم القانون الضريبي الذي فيه من الأحوال والاعتبارات، ما يجعل تطبيقه عليه ينال الأولوية والأسبقية¹.

وتتميز القوانين الضريبية بخاصية عدم الاستقرار من حيث الزمان، ويكاد ينعقد الاتفاق قضاء وفقها وتشريعاً على أن أحكام القانون الضريبي تتناول اقتطاع جزء من أموال الشخص وتوريدها إلى الخزينة العامة بدون مقابل. وهذا الاقتطاع يمرّ عادة بمراحل عديدة تبدأ بتحقيق الوعاء الخاضع للضريبة وتحديد مقداره، ثم تحديد مقدار الضريبة، وأخيراً اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها، ومن المسلم به أن إتمام كلّ هذه المراحل قد يتطلب، في كثير من الضرائب، فترة زمنية ليست بالقصيرة، مما يعني أنه ليس بالضرورة أن تحدث جميعاً في ظل قانون ضريبي واحد، بل قد يتحقق بعضها في ظل القانون الضريبي القديم، بينما لا يكتمل البعض الآخر ولا ينجز إلا في ظل القانون الجديد، وهذا ما يفتح باب التساؤل والاجتهاد في

¹ العسري، جواد (2005)، مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء، مجلة مسالك، العدد 7، دار السلام للطباعة والنشر، ص94

الوقت ذاته حول أي قانون واجب التطبيق، القديم أم الجديد، وإذا كان الأخير، يجب ألا يصطدم مع مبدأ عدم الرجعية¹.

وفي هذا الإطار وضع كل من القضاء الدستوري والإداري معايير وضوابط، للسماح للمشرع بسن قواعد قانونية تسري بأثر رجعي، وذلك حماية لاستقرار المراكز القانونية للملزمين.

وقد استقر القضاء الدستوري في التجارب المقارنة على مجموعة من الضوابط والمعايير، للسماح لرجعية القوانين الضريبية، والتي حاول القضاء الدستوري تبنيها رغم ضعف التبرير والتأويل، ومنها نجد²:

- أن يكون القانون الصادر بأثر رجعي يرمي إلى تحقيق مصلحة عامة.
- مراعاة القرارات القضائية الحائزة على قوة الشيء المقضي به.
- عدم مخالفة مبدأ عدم رجعية المقتضيات ذات الطابع الجزائي، وإجراءات التقادم.
- عدم المساس بحق الملكية.

ومن الاستثناءات التي قد ترد على مبدأ عدم رجعية النصوص الضريبية نجد³:

- 1 - سريان القوانين الضريبية بأثر رجعي لأنها لا تتضمن أحكاماً موضوعية ولا تضيف جديداً إلى القانون السابق، بل كل ما تفعله هو بيان ما يضمن من أحكام النص الضريبي، ولذا فهي تعتبر جزءاً مكتملاً له فيلحق به، ويستند صدوره إلى تاريخ نفاذه أي يعتبر كما لو كان قد صدر في ذات الوقت الذي صدر فيه القانون محل التفسير ويطبق على الوقائع التي حدثت قبل صدور ما لم يفصل فيها بحكم نهائي، ومن قبيل القوانين التفسيرية تصحيح الأخطاء بصورة رجعية لأنها لا تضيف جديداً في الموضوع، بل تقتصر على استبدال الخطأ بالصواب.

2- النص الصريح على الرجعية ، ويقصد بهذا الاستثناء أن ينص المشرع في القانون الجديد على أنه

يسري بأثر رجعي من تاريخ يحدده.

¹ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015)، الضرائب المباشرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ص32

² العسري، جواد (2005)، مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء، مرجع سابق، ص96

³ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015)، الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص33

ومن المشكلات التي يثيرها مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، ما يلي¹:

1- ارتباط الأثر الفوري بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة : لكل ضريبة واقعة منشئة لها، ويطبق الأثر الفوري للقانون على الوقائع المنشئة للضريبة التي تتم أو تكتمل في تاريخ العمل به، ولا تطبق بأثر رجعي على الوقائع المنشئة للضريبة التي تمت أو اكتملت قبل هذا التاريخ، وإنما يسرى بشأنها القانون النافذ في تاريخ اكتمالها ، ذلك لأن الالتزام بالضريبة طبقاً للقانون السائد في وقت وجود الواقعة، وليس طبقاً لقانون لاحق ، أو بعبارة أخرى : فإن مركز الممول يتحدد في اللحظة التي يلتزم فيها بدين الضريبة، وهي ذات اللحظة التي يصبح للمصلحة حق في مطالبتها بالوفاء بها، وذلك بمقتضى القانون الساري عندئذ.

2- الوقائع التي لم تكتمل في القانون القديم : تبدأ ولاية القانون الجديد، بما له من أثر مباشر، من يوم نفاذه، ليس فقط على ما سوف ينشأ من أوضاع قانونية في ظلّه، ولكن كذلك على الأوضاع القانونية التي بدأ تكوينها أو انقضاؤها في ظلّ الوضع القديم، ولم يتمّ هذا التكوين أو الانقضاء إلا في ظل القانون الجديد، وكذلك على الآثار المستقبلية لوضع قانوني سابق تكوّن أو انقضى، أي على الآثار التي تترتب على هذا الوضع ، ابتداءً من يوم نفاذ القانون الجديد.

3- الاحتفاظ بالمراكز القانونية المستقرة : احتراماً لمصادقية التشريع الضريبي، وحفاظاً على الحقوق المكتسبة التي اكتسبها الممولون من تطبيق القانون، وخشية أن يؤدي تطبيق القانون الجديد بأثر فوري إلى حرمان هؤلاء الممولين من حقوقهم، إذ يؤدي مقتضى تطبيق الأثر الفوري للقانون الجديد أن تلغى الإعفاءات الممنوحة لأولئك الممولين منذ تاريخ العمل به، ولو لم تنته المدد الممنوحة لهم. وعلاجاً لهذا الوضع فقد ميّز القانون في المادتين الثانية والثالثة من مواد إصداره بين نوعين من الإعفاءات

¹ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015)، الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص34

المؤبّدة أو التي ليس لها مدد تنتهي عندها، والإعفاءات المؤقتة أو محدّدة المدّة، فقرر إلغاء جميع الإعفاءات التي ليس لها مدد محدّدة والتي كان ينص قانون الضرائب على منحها¹.

الفرع الثاني: مبررات مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية:

من مبررات مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية:

1/ مراعاة قواعد المنطق: إذ أنّه ليس من المنطق أن يسري أثر القوانين، ومنها القوانين الضريبية، على الوقائع التي سبقت تشريعه ونفاذه؛ لأنّ القاعدة القانونية تعني تكليفاً يوجه للأشخاص بأمر وينبغي لتحمل هذه التكاليف أن يكونوا على علم به، ويفترض علمهم بالتكليف عند نشر القانون أو بانقضاء المدّة التي حدّدها القانون بعد النشر لاستكمال نفاذه، ولذلك فإن المنطق يقتضي أن لا يسري حكم القانون إلا على الوقائع التي تعقب نفاذه.

2/ إنّ مبدأ رجعية القانون الضريبي يتناقض مع قاعدة اليقين: وقاعدة اليقين تعني أن تكون الأحكام القانونية التي تختصّ بالضريبة واضحة لا لبس فيها، وتحدّد وقت وإجراءات تحصيل الضريبة، وأن توضع تحت يد المكلف كافة القوانين والقرارات الضريبية التي يخاطب بها لكي يكون على بينة من حقيقة الالتزام القانوني الواقع عليه، وإجمالاً فإن رجعية القوانين الضريبية تتناقض مع هذه القاعدة، فرجعية القوانين الضريبية ستفضي إلى الاضطراب في القواعد القانونية التي يخاطب بها المكلفون، إذ أنهم سيفاجئون ببروز عبء مفاجئ يلتزمون به وهو ما يتسبب في إرباك أوضاعهم المالية وعدم استقرار معاملاتهم.

3/ إنّ انسحاب القانون على الماضي يؤدي إلى تقدير تهكّمي ونقويض العدالة: من المعروف أنّ تقدير ضريبة الدّخل تتخلّلها صعوبات فنية كثيرة، لأنّ هذا التقدير يمرّ بعدّة مراحل تتمثّل بحصر المال الخاضع للضريبة وتقديره وتحديد مبلغ الضريبة، إضافة إلى تحديد الشخص المالك والمكلف دفعها، وتزداد هذه الصعوبات إذا تعلّق الأمر بضريبة تُجبي عن مدة سابقة على صدور القانون الخاص بها، فسّن قانون يتضمن تقدير ضريبة معينة وجعلها سارية المفعول على بعض أنواع الأنشطة أو التصرفات التي تمت

¹ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015)، الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص35

خلال السنة السابقة يثير مشاكل كثيرة في التطبيق، إذ من جانب يتعذر على الإدارة الضريبية تحديد الأنشطة المالية والتجارية التي قام بها المكلفون خلال السنة السابقة على العمل بالقانون.

4/ إن رجعية القوانين الضريبية تؤثر على الإدخار والاستثمار: فمن أبرز التأثيرات الملموسة لرجعية القوانين الضريبية هي زيادة الأعباء المالية على المكلفين، ذلك أن تقدير ضريبة جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة وسريانها على الماضي، يؤدي إلى مطالبة المكلفين بدفع مبالغ إضافية لم تكن في حسابهم، كما تؤدي رجعية القوانين الضريبية إلى عدم استقرار سياسات التمويل، ذلك أن تغيير أحكام القانون الضريبي ومحاولة الأخذ بالأحكام الجديدة وتطبيقها على المكلفين عند تقدير إيراداتهم عن سنوات سابقة يعرقل وضع سياسة رصينة للمنشآت ويضعف الحافز على الادخار والاستثمار.

5/ تؤثر رجعية القوانين الضريبية على الخزينة العامة: إن المخاطبين بأحكام القانون الضريبي هم أصحاب العلاقة الضريبية، المكلف والإدارة الضريبية، حيث تمثل الإدارة الضريبية الخزينة العامة ومسؤولة عن جباية الإيرادات الضريبية وتوريدها إليها، ولذلك ليس من الضرورة بمكان أن يصيب المكلف ضرر من رجعية القوانين الضريبية، بل قد ينال هذا الضرر من الخزينة العامة، ويتحقق هذا خصوصاً إذا لم يقرّ المشرع في ظلّ القانون الجديد تقدير ضريبة جديدة أو رفع سعر القائم منها، بل على العكس يقضي بإلغاء إحدى الضرائب المقررة سابقاً أو تخفيض سعرها، وسحب هذا الأمر على السنوات السابقة لصدوره، مما يعني إلزام الإدارة الضريبية بإعادة الأموال المستقطعة عن السنوات التي شملها الأثر الرجعي، والتي سبق وأن وردت إلى الخزينة العامة إلى من استقطعت من إيراداتهم مما يضر ذلك بمصلحة الخزينة وينال من سياسة الدولة الاقتصادية¹.

¹ احمد، رائد، (2009)، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مرجع سابق، ص313

المبحث الثاني: مدى حرية الإدارة الضريبية في تحديد النطاق الشخصي والمكاني

لسريان ضريبة الدخل

للإدارة الضريبية حرية في تحديد النطاق الشخصي والمكاني لسريان ضريبة الدخل، وبالتالي سنتطرق إلى حدود تلك الحرية في ما جاء بالقوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها، لذلك سنتطرق إلى المبادئ الواجب مراعاتها عند تحديد النطاق الشخصي والمكاني للضريبة، كما سنتطرق إلى حرية الإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

المطلب الأول: المبادئ الواجب مراعاتها عند تحديد النطاق الشخصي والمكاني

للضريبة:

على الإدارة الضريبية عندما تقوم بتحديد النطاق الشخصي والمكاني لسريان ضريبة الدخل اتباع المبادئ التالية:

أولاً: مبدأ التبعية السياسية: وينص هذا المبدأ على أن الضريبة يجب أن تُتقدير على مواطني الدولة وليس على مواطني الدول الأخرى، وبالتالي فإن الضريبة ستصاحبهم أينما كانوا وأينما وصلوا أنشطتهم ، وتعتمد الدولة على تحديد هذا الاعتماد على الجنسية، فكل من يحمل جنسيته يخضع للضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً.

والجنسية: ارتباط سياسي أو قانوني يكمن في العقل والجسد ، والمطلوب اعتماد هذا المبدأ هو أن توفر الدولة الحماية والرعاية لمواطنيها، وتسمح لهم بالتمتع بمرافقها العامة، وهذا يقتضي الدفع وهو ضريبة، وينسجم المبدأ أيضاً مع سيادة الدولة على مواطنيها، وهذا يعطي شرعية للالتزامات التي تتقديرها على مواطنيها بما في ذلك الضريبة. ويتم تحديد جنسية الشخص الطبيعي من خلال عناصر مختلفة، أهمها الحق في الدم : أي حمل جنسية الدولة بسبب أصل عائلته ، حيث يمكن للفرد التمتع بالجنسية وفقاً لحق المنطقة، أي بسبب الأساس الجغرافي، وجنسية الميلاد.

أما الشخص الاعتباري فتتحدّد جنسيته وفق عدّة معايير من أهمها¹:

- معيار المقعد: إذا كان الشخص الاعتباري يحمل جنسية الدولة التي أنشئ فيها وأكمل إجراءات التأسيس وفق قوانينه.
- معايير جنسية الشركاء: تحدّد جنسية الشخص الاعتباري على أساس جنسية الشركاء، أي الأشخاص الذين يشاركون في ملكية ممتلكات الشخص الاعتباري كلياً أو جزئياً.
- معيار مركز الاستغلال: عندما يحمل الشخص الاعتباري جنسية الدولة التي يمارس فيها النشاط.
- معيار المركز الإداري الرئيس: عندما يحمل الشخص الاعتباري الجنسية في البلد الذي يتم فيه النشاط التجاري الرئيس، حيث يجتمع مجلس الإدارة في نفس المكان.
- معيار الرقابة والإشراف: أي أن الشخص الاعتباري يحمل جنسية الدولة التي يمارس منها سلطة الإدارة والإشراف والرقابة.

إنّ الرابط بين الإدارة الضريبية والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة هو القانون الضريبي، وإنّ هذا الاستقرار في صورة النظام الضريبي استدعى مراحل زمنية عديدة حتى وصل إلى الصورة المعتادة في أي نظام ضريبي لأي دولة، وهنا يجب الإشارة إلى دور المواطنة في نشوء هذا الصورة المنظمة وإمكانية التأثير فيها.

ويجب الإشارة إلى أنّ أهمّ الخصائص التي تتميز بها الضرائب كتنظيم مالي هي خاصية الجبرية والإكراه، وخاصية الارتباط بالادارة ووجودها، فالضريبة استقرت في أذهان دافعيها بأنّها جبرية ولا مجال لعدم دفعها إلا بالخروج عن الإطار القانوني، والضريبة قديمة قدم الادارة الحاكمة للمجتمع بغض النظر عن بساطة أو تعقيد الادارة².

¹ مقل، عبد الهادي (2001)، شرح قانون الضرائب على الدّخل، مكتبة جامعة طنطا، مصر، ص178

² حجازي، المرسي (2001)، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ص23

والضريبة وإن بدأت طوعية فلأسباب اجتماعية وعُرفية، ثم تحوّلت تدريجياً إلى صورة الإكراه والإجبار، سواء على الشعوب المهزومة عسكرياً، أو على مواطني تلك الإدارة بعد ازدياد الحاجة إلى الموارد المالية لسدّ متطلّباتها، وقد استقر الأمر على الجبرية المطلقة للضريبة ولعصور عديدة، وكان المبرّر لهذه الجبرية غالباً هو اللجوء إلى المواطنة وواجب المواطن على اختلاف النظم السياسية والاجتماعية الغربية، ونجد أنّ اللجوء إلى الضريبة كان أساس الربط بين الضريبة والمواطنة، وأصبح أول واجب لأي مواطن دفع الضريبة من ماله الخاص كجزء من تحمّله العبء العام، وقد فسرت المقدرة التكلفة بأنّها المقدرة الشخصية لكل مواطن حرّ لأجل نفسه وعن من يعتمدون عليه في معيشتهم.

وقد ظهر ذلك بشكل جليّ مع النظام الجمهوري بالمعنى الحديث وخاصة بعد الثورة الفرنسية 1798، فقد تمّ إقرار التزام جميع المواطنين بأداء الضرائب في موثيق الثورة الفرنسية 1792، 1793، وكانت ترد كافة الطلبات لاستثناء الأفراد من بعض أنواع الضرائب، كالضرائب المباشرة على أساس الفقر أو عدم القابلية، وكان أساس الرفض أنه لا وجود لمواطن بدون دفع ضريبة ولا دفع للضريبة بدون تمثيل سياسي يقابله انعدام التمثيل السياسي إن لم تدفع الضريبة، ويمكن تلخيص هذا الأثر للمواطنة في تقدير الضرائب وأدائها باراء (روبسير) الفرنسي الذي رفض أي استثناء من قاعدة خضوع المواطنين للضرائب، واعتبار أن عدم إخضاع الأفراد الأكثر فقراً في المجتمع من كل الضرائب المباشرة كصورة من صور الإعفاءات أو المنح الاجتماعية يمثّل أهانة وتقليل من كرامة هؤلاء الأشخاص وتحويلهم إلى مستوى أدنى من المستويات التي يتكون منها المجتمع الفرنسي¹.

لقد كان لأفكار الثورة الفرنسية دورها في الربط بين المواطنة وتبرير الالتزام بأداء الضريبة، وخاصة من خلال نظرية العقد المالي التي صاغت عدّة أوجه للتعاقد بين المواطن والإدارة في سبيل أداء الضريبة، مرة بضرورة عقد بيع خدمات يدفع مقابلها الموطن، وأخرى بصورة عقد شراكة بين الإدارة والمواطنين، يساهم كلّ مواطن فيها بحصته في إنشاء واستمرار الشركة، وثالثة في عقد تأمين ضدّ المخاطر، يدفع

¹ عواد، قيس (2015)، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مركز الدراسات الإقليمية، المجلد (5) العدد (13)، ص5

المواطن مقابل التأمين الذي تقدّمه له الدولة، هذه الصياغات العقدية رغم عدم واقعيتها إلا أنّها كانت مثلاً على الربط بين التزام الفرد بأداء الضريبة وصلته بالادارة السياسية¹.

إنّ عدم واقعية هذه النظرية قد دفعت إلى البحث عن مبرر واقعي يقوم على أسس اجتماعية وسياسية ، وقد قدّمت نظرية التضامن الاجتماعي هذا الأساس إذ كان من محتوياتها التزام مواطني الدولة بأداء الضريبة وفقاً لرابطتهم السياسية- الجنسية- ورابطتهم الاجتماعية والاقتصادية بالمجتمع الذي يطالبهم بأداء الضريبة، ولم تربط دفع الضرائب بتقديم الخدمة العامّة، وإنّما على أساس المشاركة الجماعية في الأعباء العامّة، ويمكن القول كتلخيص للجانب الاجتماعي لهذه النظرية أنّ الضريبة مساهمة تطلبها الدولة من المواطنين بمقتضى واجبهم العام من أجل ضمان الحياة الاجتماعية ، بغض النظر عن المنافع الخاصة للخدمات العامّة التي تقدم إلى المساهمين بشكل فردي، ولقد فسّرت هذه النظرية على سبيل المثال وأوجدت المبرر الاجتماعي والسياسي لأداء أفراد لم يستفيدوا من قروض استدانتها الدولة في فترات زمنية سابقة وتحملوا عبء سدادها بواسطة الضرائب، كذلك فسّرت قيام الأجنبي بدفع الضريبة رغم كونه غير حامل لجنسية الدولة المنقّدة للتحاسب الضريبي ؛ فالأجنبي قد اختار المكان الذي قد يقيم فيه أو يمارس نشاطاً اقتصادياً فيه ، واستفاد من الإمكانيات المتعدّدة لتحقيق أغراضه من إمكانيات تشريعية واقتصادية واجتماعية متوفرة².

إنّ هاتين النظريتين (العقد المالي والتضامن الاجتماعي) حكمت وأثّرت في تشكيل صور النظم الضريبية في الدول الغربية، ورغم استقرار أفكار النظرية الثانية إلا أنّه وجدت معارضة واضحة خاصة من مفكري الاشتراكية كماركس الذي كان يسخر من مفهوم البرجوازية الاشتراكية ويعتبر أنّ أفضل الضرائب حيث لا ضرائب. بل إنّ الأفضل من ذلك إقامة دولة لا يتم تقدير أي تكاليف فيها ، وإلغاء كلّ الضرائب الممثلة للاشتراكية البرجوازية، فالمواطنة وفقاً لهذا المفهوم تعني التخلّص من كلّ فوضى الملكية والفقر ، إنّ هذه

¹ حجازي، المرسي (2001)، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص24

² عواد، قيس (2015)، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص6

الآراء أثرت إلى حدّ كبير في ضآلة أهمية الضرائب في النظم الاشتراكية وعدم الاعتماد عليها كمورد مالي للدولة، وعلى الرغم من هذه الآراء المختلفة فقد استقر الأمر في النظم المالية الضريبية على اعتماد الضرائب كأحد المرتكزات الأساسية في النظم المالية، واعتمد ذلك في العديد من التشريعات والقوانين الضريبية في معظم الدول ، والدول التي كانت سابقا ضمن المنظومة الاشتراكية، وفقا لمبادئ التضامن الاجتماعي¹.

ثانياً: مبدأ التبعية الاجتماعية: بغض النظر عن الجنسية، فإن وجود شخص في إقليم الدولة، وفقاً لهذا المبدأ، هو المعيار الحاسم لتحديد نطاق الضرائب، ويتحدّد مبدأ التبعية الاجتماعية بمعيارين²:

- المسكن: أي الإقامة الشرعية للشخص فيما يتعلّق بنشاطه القانوني وعلاقاته بالآخرين، لأنّه يعتبر هناك بشكل دائم حتى لو غاب عنه مؤقتاً، ولدى المواطن تصوران، الأول حقيقي ويحدّده مكان إقامته المعتاد، والثاني قضائي ويتحدّد بمكان المركز الرئيس لشؤون ومصالح الشخص، إذا كان تحديد مكان إقامة الشخص الطبيعي يتمثل في حقيقة الإقامة في مكان أو شغل مكان عمل، فإن محلّ إقامة الشخص الاعتباري يتحدّد بأحد المعيارين، وهما معيار مكان التأسيس وموقع مركز الإدارة الرئيس.

- الإقامة: وهي المكان الذي يلجأ إليه الإنسان بسهولة، ولكي تتحقّق إقامة الشخص الطبيعي. فإلته يجب تحقق عنصرين هما أساسيين:

- 1 - العنصر المادي: ويتحقّق من خلال الوجود الطبيعي والفعلي للفرد داخل حدود الدولة على أساس الاستمرارية والعادة، دون الحاجة إلى الإقامة الدائمة في البلد المعني.
- 2 - العنصر المعنوي: تتحدّد بنية الحياة؛ لأنّ نية الإنسان يجب أن تستقرّ في البلد بالطريقة المعتادة، أي الاستمرار لفترة على النحو الذي يتمّ فيه تصوّر العادة وبالتالي، فإن الإقامة في دولة ما يشالي نية يقينية للفرد للإقامة والالتزام. (توضيح)

¹ عواد، قيس (2015)، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص7

² ناشد، نشأت (2008)، ربط الضريبة على الدّخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص234

"وقد نص القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 إلى معيار الإقامة، وحدّدها على النحو التالي¹:"

- الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدّة لا تقلّ عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقّق فيها الدّخل سواء كانت إقامته متّصلة أو متقطّعة.

- الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى الإدارة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها.

- الشخص الطبيعي المقيم الغير فلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقّق فيها الدّخل مدة لا تقلّ عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطّعة.

- الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها".

"أما قانون ضريبة الدّخل الأردني فقد أشار إلى الشخص المقيم على نوعين: الأول يتعلّق بالشخص الطبيعي المقيم، والثاني الشخص الاعتباري المقيم².

- الشخص الطبيعي المقيم: من أقام فعلياً في المملكة لمدّة لا تقلّ عن (183) يوماً خلال الفترة الضريبية، سواء أكانت إقامته متّصلة أو متقطّعة، أو الموظف الأردني الذي يعمل فعلياً لأي مدّة خلال الفترة الضريبية لدى الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية العامّة أو المؤسسات العامّة داخل المملكة أو خارجها.

- الشخص الاعتباري المقيم: الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية وكان له في المملكة مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها، أو مركز إدارته

¹ المادة 1 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل رقم 8 لسنة 2011

² المادة 1 من قانون ضريبة الدّخل الأردني رقم 34 لسنة 2014

الرئيس أو الفعلي في المملكة، أو تملك الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية العامة أو المؤسسات العامة نسبة تزيد عن (50%) من رأسماله".

"يتضح لنا أنّ المشرّع الفلسطيني بين الشخص الطبيعي الفلسطيني المقيم، والشخص الطبيعي غير الفلسطيني المقيم، خلاف المشرّع الأردني الذي لم يميز بينهما، وكانت المدة هي (183) يوماً، أما المشرّع الفلسطيني فحددها للشخص الطبيعي الفلسطيني المقيم ب (120) يوماً، أما الشخص الطبيعي غير الفلسطيني المقيم فحددها ب (183) يوماً.

ثالثاً: مبدأ التبعية الاقتصادية: ينصّ المبدأ على أنّ الولاء الاقتصادي هو الأساس لتحديد نطاق الضرائب . يشترط الاتحاد أن يخضع الشخص لضريبة الدولة التي يتم فيها الاستفادة، بغض النظر عن جنسيته أو إقامته أو مكان إقامته؛ لأنّ السبب الكافي للخضوع للضريبة وفقاً لهذا المعيار هو المشاركة في الأنشطة في منطقة الدولة أو الاستفادة فيها، يختلف معيار تحديد مكان منشأ الدّخل باختلاف موقف الدول عن تفسير مبدأ التبعية الاقتصادية، إنّ أهم المعايير المعتمدة في هذا الشأن هي¹:

- معيار المؤسسة المستقرة: تُعرّف المؤسسة المستقرة بأنّها مكان يتم فيه ممارسة النشاط التجاري والصناعي بشكل مستمر ومنتظم، ولها كيان مستقل يتم تحديد وجود مؤسسة مستقرة بإحدى طريقتين ، مزاولة النشاط من خلال مكان ثابت، ومزاولة النشاط من خلال مندوب عمل.

- معيار النشاط الإقليمي المعتاد: وفقاً لهذا المعيار، لا يشترط أن يتم ممارسة النشاط في مكان دائم أو من خلال ممثل، ولكن يجب أن تكون الممارسة مستمرة.

- معيار مصدر الدّخل: وعليه فإنّ الدّخل من الضرائب يخضع للضريبة وفق تقسيم نوعي للنشاط الذي يولده الدّخل؛ لأنّ في كلّ قسم أنواع من المصادر التي تخضع لضريبة معينة، الصناعة والإنتاج، بيع البضائع، التجارة في الخدمات، أعمال التأمين وإعادة التأمين.

¹ خروة، سها (2019)، نطاق تطبيق ضريبة الدّخل دراسة مقارنة، مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية، مجلد 41، العدد 78، ص139

- معيار النشاط الإقليمي العارض: يتقدير هذا المعيار ضريبة على الأرباح عندما تتحقق من خلال الانخراط في أنشطة تجارية في إقليم الدولة سواء كان ذلك بالصدفة أو بمعزل عن الآخرين، وهو يعتبر معيار أوسع امتداد لمحتوى مبدأ الإقليمية، وهو مطبق على نطاق واسع في قوانين الضرائب المعاصرة.

المطلب الثاني: حرية الإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع لضريبة الدخل:

الفرع الأول: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة: يقصد بوعاء الضريبة أو الدخل الخاضع للضريبة، أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة الشيء أو الموضوع الذي تتقدير عليه الضريبة . ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكلفة، على اعتبار أن المقدرة التكلفة هي التي تشكل موضوع الضريبة، وعليه يجب أن نفرق بين موضوع الالتزام بالضريبة وهو التزام المكلف بدفع مبلغ معين من المال إلى الإدارة المالية وبين الوعاء الذي هو المال الذي تتقدير عليه الضريبة¹.

وكذلك يجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلاً، وقد يكون مصدر الضريبة رأسمالاً أو دخلاً ، إلا أن الدخل هو المصدر الرئيس للضرائب ، فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته، وإنما تدفع مما يدره من ربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها ، ففي الضرائب على الدخل يكون وعاءها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضاً ، وأن الدخل هو الوعاء المفضل لديها كونه من طبيعة دورية ومتجددة ، وخير معبر عن المقدرة التكلفة للمكلف ، إلا أنها أجازت تقدير الضريبة على رأس المال ولكن بصورة استثنائية ولمرة واحدة أو لمدة محدودة ، وذلك من أجل المحافظة على رأس المال ، بحيث لا تؤدي الضريبة إلى القضاء عليه أو على جزء كبير منه. ومما تقدم فإن اختيار الوعاء هو نقطة البداية في تنظيم أية ضريبة، لأن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء (المطرح) الذي تتقدير عليه الضريبة. وعموماً فإنه

¹ العمري، هشام (1986)، اقتضائيات المالية العامة والسياسات المالية، مطبعة عصام، بغداد، ص96

يمكن تعريف وعاء ضريبة الدّخل بأنّه المبالغ التي تقوم الإدارة التنفيذية للضرائب (الإدارة الضريبية) بتحديد الضريبة المستحقة الدفع عنها، أو أنّه المال الذي يحصل عليه الشخص سواء كان طبيعياً أم معنوياً، طبقاً لأوضاع نصّ عليها القانون الضريبي بعد خصم التكاليف والاعفاءات التي يقرها القانون¹. كما يشير الدّخل الخاضع للضريبة إلى تعويض أي فرد أو شركة يستخدم لتحديد المسؤولية الضريبية، ويتمّ استخدام إجمالي مبلغ الدّخل أو إجمالي الدّخل كأساس لحساب المبلغ الذي يدين به الفرد أو المنظمة للحكومة للفترة الضريبية المحددة، وهناك قواعد مختلفة تنطبق على كلّ نوع من أنواع الدّخل، والتي تؤثر بالتالي على مقدار الضريبة التي سيتعيّن عليك دفعها لتقديم الإقرار الضريبي والمطالبة بالخصومات، ستحتاج إلى معرفة نوع الدّخل الذي كسبته مثلاً:

1- الدّخل الوظيفي: هو أجر الشخص أو راتبه الذي يدفعه صاحب العمل. يمكن أن يتضمّن أيضاً أي إجازات أو هدايا أو امتيازات إضافية يتلقاها من صاحب العمل، لكن هناك عدد قليل من النفقات التي يمكن خصمها من دخل العمل، رغم وجود استثناءات للأشخاص في المبيعات.

2- الإيرادات التجارية: يمكن تحقيق دخل الأعمال من قبل فرد أو شراكة أو شركة، ويشمل ذلك أيّ أموال تكسبها من مهنة أو تجارة أو أي عمل آخر تتوقع تحقيق ربح فيه، يمكن أيضاً اعتبار بعض أنواع إيرادات الإيجار دخلاً تجارياً، على سبيل المثال، إذا كان المالك يقدّم خدمات غير شائعة، مثل غسيل الملابس أو تنظيف المنزل، أو إذا كان المالك يدير مكتباً مع موظفين يديرون العقارات المؤجرة. يسمح هذا النوع من الدّخل عموماً بخصم نفقات العمل.

3- الدّخل من الممتلكات: يتطلب القانون أيضاً من دافع الضرائب دفع ضريبة على الدّخل من الممتلكات، والتي تشمل الفوائد من الاستثمارات والقروض، والإيجار من العقارات الاستثمارية، ولا يمكن خصم المصاريف من هذا النوع من الدّخل ما لم تكن مرتبطة بشكل مباشر بكسب الدّخل.

¹ شمس الدين، عبد الأمير (1987)، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ص66

الخصم الشائع من دخل الممتلكات هو الفائدة على القرض الذي تم اقتطاعه لشراء العقار، وهناك أيضاً قواعد خاصة بدخل الملكية تمنعك من تحويل دخل الممتلكات إلى الزوج أو الزوجة لغرض وحيد هو تقليل مبلغ الضريبة التي يتعين عليك دفعها.

4- مكاسب رأس المال : أرباح رأس المال مكاسب ضريبية مختلفة وفق القانون ، فلذا بعت ممتلكات رأسمالية، لكأسهم سوق الأوراق المالية، بأكثر مما دفعته، فإنّ الفرق يعتبر مكسباً رأسمالياً، وإذا بعت شيئاً ما بأقل مما دفعته، فإن مبلغ الخسارة يعتبر خسارة رأسمالية ، أما إذا كان لديك مكسب رأسمالي، فسيتم تقدير ضريبة على 50% منه فقط.

الفرع الثاني: أنواع الدّخل الخاضع للضريبة

1- تعويضات ومزايا الموظفين : هذه هي أكثر أنواع الدّخل الخاضع للضريبة شيوعاً وتشمل الأجور والرواتب، بالإضافة إلى المزايا الإضافية

2- دخل الاستثمار والأعمال : بالنسبة للأشخاص الذين يعملون لحسابهم الخاص، فهم يخضعون أيضاً للالتزام الضريبي، وتحديداً من خلال دخل أعمالهم. على سبيل المثال، صافي دخل الإيجار ودخل الشراكة مؤهل كدخل خاضع للضريبة.

3- الدّخل الضريبي المتنوع: وهذا يشمل الدّخل الذي لا يتناسب مع الأنواع الأخرى، وهي تشمل مزايا الوفاة والتأمين على الحياة والديون الملغاة والنفقة والعناصر المتضمنة في تجارة المقايضة وغيرها. هل هذه فقط أنواع الدخول وهل للوفاة مزايا توضيح)

الفرع الثالث: تحديد الدّخل الخاضع للضريبة:

"لقد نصت المادة رقم (3) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني أن الدّخل الخاضع للضريبة أشار إلى أنّه لم يرد فيه نصّ على الإعفاء في هذا القرار تكون كافة الدّخول المتحقّقة لأي شخص من أي مصدر دخل خاضعة للضريبة"¹.

"كما نصت المادة رقم (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 حيث حدّد الدّخل الخاضع للضريبة بأنّه أي دخل يخضع للضريبة يتأتّى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء، ويشمل أيضا الدخول التالية²:

- الفائدة والعمولة والخصميات وفرقيّات العملة والأرباح المتأثّية من الودائع والأرباح من البنوك
- الإتاوات.
- الدّخل المتحصّل من بيع البضاعة بغض النظر إن تمّ بيعها في المملكة أو تصديرها.
- تأجير أو بيع منقولات تقع في المملكة.
- تأجير عقارات تقع في المملكة بالإضافة إلى الدّخل من المفتاحية والخلو.
- تأجير أو بيع الأصول المعنوية الواقعة في المملكة بما يشمل الشهرة.
- أقساط التأمين المستحقة.
- الدّخل المتأتي من خدمات الاتصالات بما في ذلك الاتصالات الدولية.
- الدّخل المتأتي من النقل في داخل المملكة وبين المملكة وأي دولة أخرى.
- الدّخل المتحصّل من إعادة التصدير.

¹ المادة 3 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

² المادة 3 من قانون ضريبة الدّخل الأردني رقم 34 لسنة 2014

- بدل الخدمة الذي يجنيه الشخص غير المقيم من المملكة والناشئ عن خدمة قدّمها لأي شخص إذا تمت مزاولة العمل أو النشاط المتعلق بذلك البديل في المملكة أو إذا تم استخدام مخرجات هذه الخدمة داخلها.

- الدّخل المتحصّل من أرباح الجوائز واليانصيب في حال زاد مقدار أو قيمة كلّ منها عن ألف دينار، سواء كانت نقدية أو عينية.

- الدّخل المتحصّل من أي عقد في المملكة كأرباح الوكالات التجارية وما مائلها سواء كانت مصدره داخل المملكة أو خارجها.

- أي دخل آخر لم يتم اعفاؤه بموجب أحكام هذا القانون".

يتّضح لنا أنّ المشرّع الأردني كان حريصاً على التأكيد على مصادر الدّخل الحاضعة للضريبة بالنسبة للأشخاص المكلفين بها، حيث يظهر ذلك من خلال وضع قاعدة عامّة بأن أي دخل متأتى للأشخاص داخل المملكة بأنّه يخضع للضريبة، كما أكدت على بعض الأنشطة التي قد يمارسها الأشخاص ويتحصّل منها دخل، ولا تستطيع الإدارة الضريبية التأكيد على حصولها للضريبة أم لا، كما أكدت كقاعدة عامة أيضاً بأن أي دخل لم يتم النص عليه في هذا القانون ولا يخضع للإعفاء فإنّه يخضع لضريبة الدّخل، وبالتالي نرى أنّ المشرّع الأردني أصاب في ذلك وحدّ من حرية الإدارة الضريبة نوعاً ما في تقدير الأشخاص والدخول الخاضعة للضريبة.

بينما في الوقت نفسه لم نجد المشرّع الفلسطيني يؤكّد على تلك القواعد التي أشار إليها المشرّع الأردني، مما يعطي حرية أكبر للإدارة الضريبية في تحديد الدّخل للأشخاص والدخول الخاضعة للضريبة.

"وقد نصت المادة رقم (7) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 بأن

الدخول التي تعفى من الضريبة كالاتي¹:

- دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح.

¹ المادة 7 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

- دخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة وفقاً لأحكام القانون.
- أي مبلغ مدفوع كتعويض بسبب الإصابة أو الوفاة وفقاً للتشريعات السارية.
- مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كلّ سنة.
- الراتب التقاعدي.
- مهمة السفر أو بدل التمثيل المدفوعة لموظفي القطاع العام أو الخاص شريطة إنفاقها في سبيل الوظيفة.
- المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع عن سنوات سابقة.
- الدّخل من الوظيفة أو الاستخدام المتحقّق للأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة لا تقلّ عن (50%) وفقاً لتقرير اللجنة الطبية المختصة.
- الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعدّدة الأطراف تعقدها الإدارة الوطنية.
- المبالغ الإضافية التي تدفع كبّدلات أو علاوات بحكم العمل في الخارج لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الفلسطيني لدى ابتعائهم للعمل في الخارج، ولا يشمل هذا الإعفاء علاوة غلاء المعيشة.
- الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها.
- الدّخل المتحقّق لأي صندوق موافق عليه من قبل الوزير كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كلّ من المستخدمين ، والمستخدمين
- الدّخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثّلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل.
- أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص المقيم.
- دخل الشخص المتحقّق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعه في فلسطين.

- ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يُرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح.
- الإرث، ولا يعفي بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات الموروثة.
- دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها.
- دخل الجمعيات الخيرية والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية الجمعيات التعاونية واونية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة شريطة:
 - أ. أن يكون الدخل من عمل لا يستهدف الربح.
 - ب. أن لا يكون الدخل ناتجاً عن أعمال تجارية أو استثمارية ذات طبيعة تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص
 - ج. الالتزام بتقديم نسخة من الحسابات الختامية سنوياً مصادق عليها من المدقق القانوني".
- "كما ونصت المادة رقم (12) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 أن للشخص الطبيعي المقيم إعفاءات تالية¹:
 - إعفاءً سنوياً.
 - المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات ثابتة لموظفي ومستخدمي القطاع العام.
 - المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدمي القطاع الخاص.
 - مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير.
 - إعفاء شراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط، أو إعفاء من مبلغ الفوائد الفعلية المدفوعة على قرض بنكي أو مؤسسة إقراض أو إسكان انفق على شراء أو بناء مسكن ويحدّ

¹ المادة 12 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحدّ أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك.

- إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجته أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة ويحد أقصى طالين في كلّ سنة".

يتضح لنا أنّ المشرّع الفلسطيني حدّد الإعفاءات الضريبية التي يجب على الإدارة الضريبية الالتزام بها عند تحديد الدّخل الخاضع للضريبة، وبالتالي فإنّ ليس كلّ الأشخاص الخاضعين للضريبة مكفون بأدائها، وإتّما هنالك إعفاءات يجب على الإدارة الضريبية التقيد والالتزام بها قبل تحديد النطاق الشحضي والدّخل الخاضع للضريبة.

"كما ورد في نص المادة 4/أ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 الأشخاص والدّخول المعفاة من الضريبة على النحو التالي¹:

- مخصّصات المَلِك.
- دخل المؤسسات الرسميّة العامّة والمؤسسات العامّة والبلديات من داخل المملكة.
- أرباح الشركات الأجنبية غير العاملة في المملكة.
- دخل الأوقاف الخيرية ودخل مؤسسات تنمية أموال الأيتام.
- أرباح الأسهم وأرباح الحصص التي يوزعها الشخص المقيم.
- الأرباح الرأسمالية المتحققة من داخل المملكة.
- الدّخل المتأتّي من داخل المملكة من المتاجرة بالحصص والأسهم والسّندات وإسناد القرض وسندات المقارضة وذكوك التمويل الإسلامي وسندات الخزينة، وصناديق الاستثمار المشترك والعقود المستقبلية وعقود الخيارات المتعلقة بأيّ منها.

¹ المادة (4/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014

- الدّخل الذي يحقّقه المستثمر غير الأردني المقيم من مصادر خارج المملكة.
 - التّعويضات التي تدفعها جهات التأمين.
 - الدّخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الأردنيين الممثلين للدول الأخرى في المملكة شريطة المعاملة بالمثل.
 - الدّخل المتحقّق من توزيع التراكات للورثة والموصى لهم وفق أحكام التشريعات النافذة.
 - مكافأة نهاية الخدمة المستحقة للموظف بمقتضى التشريعات النافذة أو أي ترتيبات جماعية تمّت بموافقة الوزير.
 - أوّل (3500) دينار من إجمالي الراتب التقاعدي الشهري بما فيه المعلولية.
 - دخل الأعمى ودخل المصاب بعجز كلي من الوظيفة.
 - ما يتحقّق للبنوك والشركات المالية غير العاملة في المملكة من البنوك العاملة في المملكة من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات التي لا تتعاطى بالفائدة.
 - أرباح شركات إعادة التأمين غير العاملة في المملكة الناجمة عن عقود التأمين التي تبرمها معها شركات التأمين العاملة في المملكة.
 - الدّخل الذي تشمله اتفاقات منع الازدواج الضريبي التي تعقدها الحكومة وبالقدر الذي تنصّ عليه الاتفاقيات".
- يتّضح لنا أنّ هنالك اختلاف بين الإعفاءات الضريبية على الأشخاص المكلفين بأدائها ما بين المشرّع الاردني والمشرّع الفلسطيني، ولعلّ ذلك ناتج عن اختلاف السياسة الضريبية تختلف في كلتا الدولتين؛ من خلال سعي الدول إلى تشجيع الاستثمار في مجال معين أحياناً، أو من باب العدالة الاجتماعية تقوم بإعفاء أشخاص معينين أو في ظروف معينة من أداء الضريبة.

"نصت المادة رقم 4/ج من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 صراحة إعفاء الأشخاص

والجهات التالية من الضريبة وفق شروط وأحكام معينة، وهذه الجهات هي¹:

- الأحزاب والنقابات والهيئات المهنية بما فيها الغرف التجارية والصناعية والجمعيات التعاونية والجمعيات الأخرى المسجلة والمرخصة قانوناً من عمل لا يستهدف الربح.
- المؤسسات الدينية أو الخيرية أو الثقافية أو التربوية أو الرياضية أو الصحية التي لا تستهدف الربح.
- الشركة المعفاة المسجلة بموجب قانون الشركات والمتأتى لها من مزولة أعمالها خارج المملكة باستثناء الدخول المتأتية لها من مصادر الدّخل الخاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون.
- الشركة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح المسجلة بموجب قانون الشركات".

"نصت المادة (8) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 إلى أنّ التوصل

لمقدار الدّخل الخاضع للضريبة لأي شخص يتطلب تنزيل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت

كلياً، وحصراً في سبيل بيان الدّخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها مايلي²:

- مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع.
- المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات.
- المرابحة وفوائد القروض.
- ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية.
- الرواتب والأجور المدفوعة.
- مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالترولي من تاريخ دفعها.

¹ المادة (4/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014

² المادة 8 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

- مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة.
- التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين (بفتح الدال) وعائلاتهم وأقساط التأمين على حياتهم ضد إصابة العمل.
- ط. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادّخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي.
- نفقات التدريب الفعلية للموظّفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدّخل الصافي السنوي.
- النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدّخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.
- النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدّخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.
- النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديد لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدّخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.
- فروقات العملة المدنية.
- النسبة المحدّدة من كلفة الأصول ، كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكفّف حالياً أو مالياً لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدّخل، وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون.
- نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدّخل الإجمالي أو (150000 شيكل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدّخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً.

- الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة.
- الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمنها وما سبق تنزيله عن استهلاكها.
- حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة.
- مخصص الأضرار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تسيب من المدير.
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتسيب من المدير."
- "إلا المادة 9 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 حددت الدخل الخاضع للضريبة من قبل الإدارة الضريبية حدّ تنزيلات غير مقبولة لا يجب تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة¹:
- النفقات المنزلية أو الشخصية أو الخاصة.
- كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد على رأس المال.
- الخسارة أو أي نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض.
- المخصصات والاحتياطات على اختلاف أنواعها، مع مراعاة ما ورد في البندين (ر، ش) من الفقرة (1) من المادة (8) من هذا القرار بقانون.
- المبالغ المدفوعة كضريبة دخل.
- المصاريف الرأسمالية.

¹ المادة 9 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

- الرواتب أو الأجر أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منه ودفعت للدائرة.
- الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول.
- الغرامات الجزائية".

"أما المادة 10 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 في حال الخسارة فإنه يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النحو التالي¹:

- إذا لحقت خسارة بأي شخص خلال الفترة الضريبة في أحد مصادر دخله الخاضع للضريبة بمقتضى هذا القرار بقانون فيجري تنزيلها من مجموع دخله الصافي في الفترة الضريبة نفسها من المصادر الأخرى.

- إذا بلغت الخسارة مقداراً لا يمكن تنزيهه بالكامل على الوجه المبين في الفقرة (1) من هذه المادة يدور رصيدها إلى الفترة الضريبة التالية مباشرة ثم إلى الفترة الضريبة التي تليها بحد أقصى لا يزيد عن خمس فترات ضريبة.

- لا يجوز تنزيل الخسارة التي إن كانت ربحاً لما خضعت للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.
- على الرغم مما ورد في الفقرات السابقة من هذه المادة لا يتم تنزيل الخسارة أو تدويرها إلا إذا أبرز المكلف حسابات أصولية صحيحة".

"كما المادة 11 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 يتم تنزيل الدخل الخاضع للضريبة التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة، والجمعيات الخيرية والجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسمياً في فلسطين، والتبرعات لمؤسسات الإدارة الوطنية، والصناديق الخاصة والعامّة بموجب دعوة رسمية بحيث لا تزيد عن (20%) من الدخل الخاضع خلال الفترة الضريبة نفسها"².

¹ المادة 10 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011

² المادة 11 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011

الخاتمة

لقد تطرّقنا في هذه الدراسة إلى حدود دور للإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدّخل، حيث تطرّقنا إلى ماهية دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدّخل، بالإضافة إلى التّطرق إلى حدود دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدّخل في النطاق الشخصي، والنطاق المكاني والزمني، بالإضافة إلى حدود دور الإدارة الضريبية في تقدير الدّخل في تحديد الدّخل الخاضع للضريبة، حيث استندنا في هذه الدراسة إلى القرار بقانون بشأن ضريبة الدّخل رقم 8 لسنة 2011، وقانون ضريبة الدّخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، وفي ضوء ما تمّ التطرق إليه واستعراضه لتحديد حدود دور الإدارة الضريبية في تقدير ضريبة الدّخل والتي تمّ إبرازها في أربع مجالات، الأول: حدود دور الإدارة الضريبية في تحديد النطاق المكاني لتقدير ضريبة الدّخل، والثاني: حدود دور الإدارة الضريبية في تحديد النطاق الزمني في تقدير ضريبة الدّخل، والثالث: حدود دور للإدارة الضريبية في تحديد النطاق الشخصي في تقدير ضريبة الدّخل، وأخيراً: حدود دور الإدارة الضريبية في تحديد الدّخل الخاضع للضريبة، وعليه توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج .

نتائج الدراسة:

- تعتبر دور إحدى الامتيازات القانونية للإدارة، وهو حقّ يتيح للإدارة ممارسة نشاطها العادي في الظروف الطبيعية، واتخاذ القرارات الإدارية الملائمة في حالة وجودها أمام ظروف معينة، ولم يلزمها القانون من اتخاذ قرار معين بصدد هذه الحالات الخاصة الخارجة عن ظروف عملها الطبيعي.
- تبين أنّ هنالك مصطلحات تستخدم في ذات المفهوم أو المحتوى الادارة الضريبية كما في مصطلح الادارة ، الصلاحية، الاختصاص، الأهلية.
- إن لفكرة دور للإدارة الضريبية مبررات وأسانيد قانونية وفنية وعملية ومنطقية تحتم وجودها وتمتع السلطات الإدارية الضريبية المختصة بها عند القيام والاضطلاع بوظائفها.
- إن الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية يختلف من تشريع إلى آخر ، ولكن أول ما يلاحظ في هذا الصدد أنّ جلّ التشريعات المعاصرة تكاد تجمع على توزيع الاختصاص بين مرحلتين: مرحلة إدارية إجبارية يتمّ البتّ من خلالها في المنازعة من طرف هيئات إدارية قبل أن ينتقل الاختصاص إلى جهات قضائية في مرحلة ثانية ، إذ نجد أنّ مختلف التشريعات الضريبية تحلّ هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها.
- الإدارة الضريبية عند ممارستها دور في تحديد النطاق الزمني لسريان ضريبة الدخل تستند إلى مبدأ سنوية الضريبة، بالإضافة إلى مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية.
- لقد أشار المشرع الفلسطيني والأردني إلى النطاق الشخصي لسريان ضريبة الدخل عندما قاما بتعريف الشخص بأنّه الشخص الطبيعي أو المعنوي (الاعتباري).
- الإدارة الضريبية عند ممارستها دور في تحديد النطاق الشخصي والمكاني لسريان ضريبة الدخل تستند إلى مبدأ التبعية السياسية، ومبدأ التبعية الاجتماعية، ومبدأ التبعية الاقتصادية.
- على الإدارة الضريبية عند ممارستها دور في تحديد الدخل الخاضع للضريبة أن تأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات التي نص عليها القانون، بالإضافة إلى التنزيلات من ضريبة الدخل.

- المشرع الأردني كان حريصاً على تأكيد مصادر الدخل الحاضرة للضريبة بالنسبة للأشخاص المكلفين بها، حيث يظهر ذلك من خلال وضع قاعدة عامة بأن أي دخل متأتى للأشخاص داخل المملكة بأنه يخضع للضريبة، كما أكدت على بعض الأنشطة التي قد يمارسها الأشخاص ويتحصل منها دخل، ولا تستطيع الإدارة الضريبية التأكيد على خضوعها للضريبة أم لا، كما أكدت كقاعدة عامة أيضاً بأن أي دخل لم يتم النص عليه في هذا القانون ولا يخضع للإعفاء فإنه يخضع لضريبة الدخل.
- لم يؤكد المشرع الفلسطيني على تلك القواعد التي أشار إليها المشرع الأردني، مما يعطي حرية أكبر للإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

التوصيات:

- يجب على الإدارة الضريبية أن تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تصيب المجتمعات عند تقدير ضريبة الدخل على الأشخاص، حيث تتأثر ضريبة الدخل بتلك الظروف الاقتصادية والاجتماعية كما حصل في ظل جائحة كورونا.
- ضرورة قيام الإدارة الضريبية بالاستفادة من دور الممنوحة لها في تقدير ضريبة الدخل، فالإدارة الضريبية يجب أن تتّصف بالمرونة وعدم الجمود عند تقدير ضريبة الدخل على الأشخاص.
- يجب على الإدارة الضريبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة مراجعة الإعفاءات والتنازلات الممنوحة للأشخاص والتأكد من استفادته منها.
- ضرورة قيام الإدارة الضريبية عند تحديد النطاق المكاني والأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل أن تتأكد من خضوعهم لمبدأ التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية.
- ضرورة قيام الإدارة الضريبية عند تحديد النطاق الزمني لسريان ضريبة الدخل أن تتأكد من خضوع وعاء الضريبة لمبدأ سنوية الضريبة، وعدم رجعية القوانين الضريبية.
- ضرورة قيام الإدارة الضريبية بمراجعة كافة الأشخاص الخاضعين للضريبة تحقيقاً لمبدأ المساواة في الضريبة، وعدم تكليف أشخاص بالضريبة وعدم تكليف آخرين.

المصادر والمراجع

- أحمد، رائد، (2009)، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 2.
- احميدوش، مدني (2008)، الوجيز في القانون الجبائي على ضوء آخر التعديلات، ط1، دار القلم، الرباط
- البدراي، قيس (2014)، مفهوم دور للإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (14)، العدد (51).
- بطيخ، منى (2013)، الاتجاهات المتطورة لمفهوم ذاتية القرار الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1
- جاسم، زينب منذر (2011)، التقدير الإضافي في قانون ضريبة الدخل دراسة مقارنة، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، عدد50
- الجبوري، ماهر (2004)، دور للإدارة في تقدير ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
- جمال الدين، سامي (1992)، قضاء الملائمة ودور للإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- جيرار كورنو، (1998)، معجم المصطلحات القانونية، ترجمة منصور القاضي، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت.
- حجازي، المرسي (2001)، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- خروءة، سها (2019)، نطاق تطبيق ضريبة الدخل دراسة مقارنة، مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية، مجلد 41، العدد 78.
- الخصاونة، جهاد (2010)، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

- الخطيب، خالد شحادة (2005)، اسس المالية العامّة، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- دراز، حامد عبد المجيد (2004)، النظم الضريبية دراسة مقارنة تطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (2015)، الضرائب المباشرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان
- الزعيبي، خالد (1993)، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، المركز العربي للخدمات الطلابية، عمان.
- شباط، يوسف (2002)، المالية العامّة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، جامعة دمشق.
- شطنأوي، علي خاطر (2011)، موسوعة القضاء الإداري الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- شمس الدين، عبد الأمير (1987)، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، ط 1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.
- شيوخا، عبد العزيز (1981)، أصول القانون الإداري اللبناني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
- شيخة، مصطفى (1988)، التشريع الضريبي (ضريبة الدّخل)، الدار الجامعية، بيروت.
- الشيخلي، عبد القادر (1994)، القانون الإداري، د.ط، دار بغداد للنشر والتوزيع، عمان.
- طاقة ، محمد وآخرون (2007)، اقتصاديات المالية العامّة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، طبعة الأولى، بغداد.
- الطمأوي، سليمان (1967)، القضاء الإداري، الكتاب الأول قضاء الإلغاء، دار النهضة العربية، القاهرة.
- طالب، محمد (2012)، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، ص3.
- العسري، جواد (2005)، مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء، مجلة مسالك ، العدد 7، دار السلام للطباعة والنشر.
- عكاشة، حمدي ياسين (1987)، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية.

- علأوي، ماهر صالح (1996)، مبادئ القانون الإداري، مطبعة العاتك، بغداد.
- العلي، عادل (2002)، المالية العامّة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل.
- العمري، هشام (1986)، اقتصاديات المالية العامّة والسياسات المالية، مطبعة عصام، بغداد.
- عناية، غازي (2016)، المالية العامّة والتشريع الضريبي، المعهد العالمي للفكر الإسلامي، عمان.
- عواد، قيس (2015)، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، مركز الدراسات الإقليمية، المجلد (5) العدد (13).
- الفاعوري، احمد (2017)، الطبيعة القانونية لطرق تقدير ضريبة الدخل، المجلة القانونية.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014.
- القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.
- القيسي، اعاد (2000)، المالية العامّة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- كنعان، نواف (2001)، القانون الإداري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- كنعان، نواف (2010)، القانون الإداري، الكتاب الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- المحاميد، موفق (2001)، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- المحاميد، موفق (2011)، الطبيعة القانونية لقرارات ضريبة الدخل دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- محب، اشرف (2017)، دور لمأموري الضرائب في نظام ضرائب الدخل دراسة مقارنة، دار الكتب والدراسات العربية، ط1، القاهرة.
- محمد، فاطمة، جاسم، سهام (2012)، الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق، مجلة دراسات البصرة، العدد 13.



**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**THE PALESTINIAN TAX ADMINISTRATION ROLE
IN ESTIMATION OF INCOME TAX:
A COMPARATIVE STUDY OF PALESTINIAN AND
JORDANIAN LEGISLATIONS**

**By
Kifah S. Hussien**

**Supervisors
Dr. Mohammed Sharaqa
Dr. Baha' Al-Ahmed**

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

2022

THE PALESTINIAN TAX ADMINISTRATION ROLE IN ESTIMATION OF INCOME TAX: A COMPARATIVE STUDY OF PALESTINIAN AND JORDANIAN LEGISLATIONS

By

Kifah S. Hussien

Supervisors

Dr. Mohammed Sharaqa

Dr. Baha' Al-Ahmed

Abstract

Aim of the Study

As its title indicates, this study sought to examine the role which the Palestinian tax administration plays in estimation of the income tax in the light of the Palestinian and Jordanian legislations.

Study Methodology

In examination of the tax administration role in assessment of tax income, the researcher used the descriptive analytical approach based on analysis of the relevant legal texts and Decree-by-Law No. 8 of 2011, pertinent to Palestinian income tax and the Jordanian Income Tax Law No.34 of 2014 amended by Income Tax Law No. 38 of 2018. The researcher divided the study into two chapters. Chapter one was devoted to nature of tax administration role and the terms and expressions associated with it. The chapter also dwelt on the legal status of the tax administration and methods used in estimation of tax income.

Chapter two addressed the importance of spelling out the scope of income taxation through the definition of tax administration freedom in determining the spatiotemporal and personal scopes and income subject to taxation.

Results of the Study

After data analysis it was found that the mandate to look into tax disputes differs from one legislation to another. More contemporary laws almost unanimously agree that mandate is divided into two stages. In the first stage, compulsory and administrative, administrative bodies deliberate into the dispute. In the second stage, the mandate is transferred to judicial parties. It was also found that the tax laws always try to settle tax disputes through the tax administration itself. The Jordanian lawmaker was careful to emphasize the sources of income subject to tax for taxpayers. The general rule is that

any income made by persons in the kingdom proper is taxable. Also that administration can't decide whether some business activities, practiced by persons and yielded some income not stipulated by this law and is not tax-exempted, would be taxable. In contrast, the Palestinian lawmaker failed to emphasize issues raised by the Jordanian lawmaker, thus giving more freedom to the tax administration to determine the taxable income.

Recommendations of the Study

The researcher, on the basis of the study findings, suggests that the Tax Administration keep abreast of socio-economic developments in all communities when assessing income tax imposed on individuals. Income tax is affected by the socio-economic circumstances such as the times of the corona virus pandemic. The researcher also suggests that the tax administration benefit from the role it has in assessing the income tax. The tax administration should also enjoy flexibility and should not be inactive when assessing income tax on individuals.

Keywords: Tax administration; income tax assessment.