

اشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة للقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته

إعداد

أسامة زياد احمد دبك

إشراف

د. محمد شراقة

د. سامح العطوط

قُدِّمَتْ هذه الأطروحةُ استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات
الضريبية في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2015

اشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة للقرار بقانون بشأن الضريبة على
الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته

إعداد

أسامة زياد احمد دبك

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2015/6/3، وأُجيزت.

التوقيع



أعضاء لجنة المناقشة

- د. محمد شراقة / مشرفاً ورئيساً

- د. سامح العطوط / مشرفاً ثانياً

- د. سليمان العبادي / ممتحناً خارجياً

- د. مجيد منصور / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى من وقف إلى جانبي داعماً ومسانداً

إلى أمي وأبي

أخوتي وأخواتي وزوجتي

إلى كل من ساهم في دعمي للوصول لهذا التحصيل العلمي

كما اخص باهدائي إلى أخي الدكتور أحمد دبك

إلى وطني الحبيب

إلى كل من رووا بدمائهم أرض فلسطين

إلى كل المعتقلين في سجون الاحتلال

إلى هؤلاء أهدي عملي المتواضع .

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان

إلى الدكتور محمد شراقة

الذي درسني ودعمني وتقبل الاشراف على بحثي المتواضع

كما اتقدم بجزيل الشكر والعرفان

إلى الدكتور سامح العطوط

الذي شرفني بإشرافه على هذا البحث

كما اشكر هنا واقدر واثنى ما قام به مشرفي ومساندي

واخي الدكتور احمد دبك

و زوجتي الاستاذة الجامعية ختام عامر على ما قامت به من مساعدة ودعم لأصل للمرحلة

النهائية من هذا الشرف العلمي

إلى كل الاصدقاء الاوفياء الذين ساعدوني للقيام بهذا العمل

الإقرار

أنا الموقع/ة أدناه، الرسالة التي تحمل العنوان:

اشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة للقرار بقانون بشأن الضريبة على
الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته

أقرُّ بأنَّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة، إنّما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة كلّها ، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة، أو لقب
علمي، أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية، أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other
degree or qualification.

اسم الطالب : اسامة زياد اهرديس

التوقيع : [Signature]

التاريخ: 3/6/2015

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الاهداء	ت
الشكر والتقدير	ث
الإقرار	ج
فهرس المحتويات	ح
ملخص	د
المقدمة	1
المشكلة الدراسية	4
أهمية الدراسة	4
أهداف الدراسة	4
الدراسات السابقة	5
منهجية الدراسة	7
خطة الدراسة	8
الفصل الأول -الوقائع المحددة لوعاء الضريبة على الدخل	9
المبحث الأول-الوقائع المكانية لوعاء الضريبة على الدخل	10
الفرع الأول : مبدأ التبعية السياسية	10
الفرع الثاني : مبدأ التبعية الاجتماعية	15
الفرع الثالث : مبدأ التبعية الاقتصادية	21
المبحث الثاني -الوقائع الموضوعية لوعاء الضريبة على الدخل	24
المطلب الأول : مفهوم الدخل	24
المطلب الثاني : سنة تحقق الدخل	31
المبحث الثالث -الوقائع الشخصية لوعاء الضريبة على الدخل	33
المطلب الأول : الشخص الطبيعي	34
المطلب الثاني : الشخص المعنوي	40
الفصل الثاني : تحديد وعاء الضريبة على الدخل	44
المبحث الأول : فكرة التكاليف الضريبية	45
الفرع الأول : أن تكون نفقة إنتاجية وليست استعمالاً للدخل	45

47	الفرع الثاني : أن تتفق في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة
48	الفرع الثالث : ضرورة أن تكون التكلفة إيرادية وليست رأسمالية
49	الفرع الرابع : أن تكون نفقة حقيقية
50	المبحث الثاني : التزيلات في القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل
52	المطلب الأول : فوائد القروض والمرابحات
52	الفرع الأول : فوائد القروض
53	الفرع الثاني : المرابحة
54	المطلب الثاني : بدل الإيجار
56	المطلب الثالث : الديون المعدومة
58	المطلب الرابع : الضرائب والرسوم والرخص
61	المطلب الخامس : نفقات استبدال الآلات التي بطل استعمالها
63	المطلب السادس : الاهتلاك
66	المطلب السابع : الاجور والرواتب وما في حكمها
68	المطلب الثامن : الخسارة المدورة
71	المطلب التاسع : نفقات اخرى وموقف القانون منها
71	المطلب العاشر : النفقات غير المسموح بتزيلها
76	الفصل الثالث : -اجراءات تقدير وعاء الضريبة
77	المبحث الأول : التقدير الذاتي
82	المبحث الثاني : التقدير الإداري
84	المبحث الثالث : التقدير بالاتفاق
87	المبحث الرابع : التقدير القضائي
91	المبحث الخامس : التقدير بإعادة النظر
99	الخاتمة
100	النتائج
101	التوصيات
103	المصادر والمراجع
ب	Abstract

اشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة للقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته

إعداد

أسامة زياد احمد ديك

إشراف

د. محمد شراقة

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التنظيم الفني لوعاء الضريبة على الدخل من الناحيتين النظرية والتطبيقية من خلال التعرف على عناصر تكوين وعاء الضريبة في فلسطين وكيفية تحديد هذه العناصر وكيفية تقدير هذا الوعاء وتصفيته، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي . فالدراسة التحليلية ستركز بشكل أساسي على تحليل نصوص القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011 مقارن بالتشريعين المقارنين الأردني والمصري، ومستثيرا برأي الفقه والقضاء من كل جزئية من جزئيات هذه الدراسة ؛ لاستخراج أحكامها مع بيان مواطن الخلل والقصور.

وفي ضوء كل ما تقدم انحصر موضوع هذه الدراسة أساساً بالتعرف على الضوابط والمعايير التي تحدد وعاء الضريبة على الدخل لكي يبين الخلافات المتعلقة بتحديد نطاق الدخل الخاضع للضريبة من حيث الموضوع والأشخاص والمكان، وبعد ذلك انطلقت هذه الدراسة بتناول الإشكاليات المتعلقة بتحديد الوعاء الذي ستفرض عليه الضريبة، الأمر الذي يتطلب البحث في التنزيلات المقررة للمكلف حتى الوصول إلى الدخل الصافي التي تفرض عليه الضريبة.

كما اقتضى البحث بالوعاء بحث النصوص المتعلقة بطرق تقدير الوعاء الضريبي وهي الطرق الذاتية المتمثلة بتقديم الإقرار الضريبي باعتباره أساس تقدير الضريبة ثم تناول الطرق الإدارية والقضائية لتقدير هذا الوعاء.

وفي نهايتها وضعت خاتمة عامة أشارت إلى أهم النتائج، وهي تتمثل فيما يلي:-

- 1- لم يضع المشرع تعريفاً شاملاً للدخل الخاضع للضريبة.
- 2- لم ينص المشرع صراحة على إخضاع الأرباح الرأسمالية والعارضة.
- 3- أن الضريبة تتحقق كقاعدة عامة بتحقق الدخل في نهاية سنة تحقق الدخل، وليس بمجرد تحقق الدخل.
- 4- أن المشرع لم يحدد نطاق سريان الضريبة مكانياً.
- 5- أن المشرع قد فرض الضريبة على الشخص الطبيعي وعلى الشخص المعنوي في قانون واحد، بمعنى أنه ليس هناك قانون ضريبة دخل للشخص المعنوي وقانون ضريبي آخر للشخص الطبيعي.
- 6- أن التنازلات بمقتضى القرار بقانون موضوع هذه الدراسة تنزل من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة باستثناء التامين على الحياة، حيث تفرض الضريبة على إجمالي أقساط التامين للحياة، بمعنى أن الضريبة تفرض على الدخل بعد تصفيته وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية.
- 7- أن المشرع- كقاعدة عامة- سمح بتنازل التكاليف الإنتاجية من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، وذكر على وجه الخصوص بعض التنازلات لا تنطبق عليها شروط التكاليف الإنتاجية.

أما بخصوص التوصيات، فقد أوصت الدراسة بما يلي:-

- 1- يجب التفريق بين الاحتياطات والمخصصات وعدم استخدامها كمصطلحين مترادفين.
- 2- جعل السنة الضريبية أساساً لفرض الضريبة بدلاً من السنة المالية تحقيقاً للمساواة بين المكلفين.

3- تحديد الضوابط المحددة لسريان الضريبة مكانياً.

4- المراجعة الشاملة لقواعد القانون الضريبي لتحقيق القواعد الأساسية لفرض الضريبة.

5- الاهتمام أكثر بالدراسات المتعلقة بالمعالجة الفنية للضرائب بشكل عام، والضريبة على الدخل بشكل خاص.

المقدمة

إن الضريبة فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل وهي تعد أداة مالية، تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأشخاص الآخرين وذلك بغرض تحقيق نفع عام. وعليه فالضرائب هي خير وسيلة للسلطة الفلسطينية لتحقيق حاجة خزintها من الإيرادات العامة، إذ هي فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل. ولكن في الواقع يبدو أن السلطة تلجأ في تمويل غالبية إيراداتها إلى المساعدات الخارجية لسد العجز والتي تكون على حساب كرامتها واستقلالها السياسي ، كما أنها تلجأ إلى القروض بفوائد؛ لتسديد التزاماتها من رواتب الموظفين ونفقاتها العمومية، والتي قد تمثل حلاً مؤقتاً لها، ولكنها تعتبر وبالأعلى عليها في الأجل البعيد بسبب الفوائد المترتبة عليها، وعليه فإنه يطلب من السلطة أن تهتم أكثر بالضرائب فهي بلا مقابل.

لا يمكن فصل بناء أي نظام ضريبي¹ عن البناء الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تعيشه أي سلطة في العالم ومنها السلطة الوطنية الفلسطينية، بمعنى أنه لا يمكن بناء نظام ضريبي مستقلاً عما يحيط به من ظروف مؤثره ، وعليه فإن تصميم أي نظام ضريبي يجب أن يكون على نحو يسهم في تحقيق الأهداف المختلفة للدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية، بمعنى أن يوظف الضريبة لتحقيق الغاية النهائية من فرضها، بحيث يستخدمها لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المبنية -بطبيعة الحال- على أساس العدالة الضريبية، إذ إن الضرائب في الدولة المعاصرة لم تعد أداة للحصول على الموارد لموازنتها فقط، بل أصبحت أداة لتحقيق سياساتها ووظائفها الاقتصادية

¹ - النظم الضريبي: هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفع الضريبة في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويعتبر أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الاهداف التي ترجو الوصول اليها، انظر: يونس احمد البطريق، المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 135. كما يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض الى كيان او وجود ضريبي معين. انظر يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2001، ص 19.

المتمثلة بتشجيع الاستثمار والتنمية وتحقيق التشغيل الكامل، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وكذلك أن يوظفها لتحقيق شيء من العدالة الاجتماعية المتمثلة بمعالجة التفاوت في توزيع الدخل لصالح الطبقات ذات الدخل المحدودة¹.

وتمثل الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل وضريبة الأملاك للخمس سنوات الماضية نسبة تتراوح بين 8% إلى 10% تقريباً من إجمالي إيراداتها الضريبية، بينما تمثل الضرائب غير المباشرة منها نسبة تتراوح بين 92% إلى 90% تقريباً، وهذا بناء على التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية الفلسطينية في رام الله، وهذا ما أوضحه في الجدول التالي²:

السنة / النسبة و(المبلغ بالمليون شكيل)	2010	2011	2012	2013	2014
نسبة الضرائب المباشرة	9.07%	8.03%	9.65%	10.34%	8.41%
نسبة الضرائب غير المباشرة	90.93%	91.97%	90.35%	89.66%	91.59%
مبلغ الضرائب المباشرة	526.05	514.1	678.2	767.9	744.8
مبلغ الضرائب غير المباشرة	5272.4	5891.5	6348.9	6658.5	8107

ومن الجدول السابق، نجد أن النظام الضريبي في أراضي السلطة الفلسطينية لا يحقق العدالة الضريبية لاعتماده على الضرائب غير المباشرة كالجمارك التي تمثل نسباً مرتفعة مقارنة بنسب الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل من إجمالي الإيرادات المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية، إذ إن الضرائب غير المباشرة لا تتلاءم ومقدرة المكلف على الدفع، على خلاف الضرائب المباشرة التي تحقق العدالة الضريبية؛ لأنها تعتبر من الضرائب الشخصية التي تتلاءم ومقدرة المكلف على الدفع، بالإضافة إلى فعاليتها بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة في تحقيق دور الضرائب الذي لم يعد يقتصر على اجتلاب الموارد للدولة، بل أصبح لها بالإضافة إلى هذا الدور المالي أدوار اجتماعية واقتصادية وغيرها.

¹ - للمزيد انظر:- يونس احمد البطريق، المرجع السابق، ص19.

² - هذه الاحصائيات قد قدمناها والمتعلقة بإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية كان مصدرها، موقع وزارة المالية الفلسطينية. <http://www.pmo.ps>، مع الجدير بالذكر أن القوائم المالية في عام 2010 كانت بالدولار الأمريكي وقد قمنا بضرب سعر الصرف الدولار بقيمة 3.5 شكيل لغايات توحيد العملة، علماً أن هذا التحويل للعملة لا يؤثر على حاصل النسبة المستخرجة للضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة.

ونشير إلى أن لكل نظام ضريبي مميزات وعيوب ، الامر الذي يقتضي ضرورة إحكام قواعد النظام الذي يتم اختياره للتطبيق في نظام سياسي معين في وقت معين بما يحقق أقصى مزايا ويتجنب معظم العيوب ويصعب أن يتحقق هذا إلا بدراسات جادة متأنية وأهدافه تصل بالنهاية إلى أفضل نظام ضريبي يتفق وفلسفة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

ومن النظم الضريبية على الدخل التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية هي لبنان، والذي بموجبه تفرض عدة ضرائب على عدة مصادر ، حيث تفرض ضريبة لكل مصدر من الدخل ، مما يترتب عليه تعدد الضرائب وتنوعها تبعا لتعدد مصادر الدخل ، وقد يتوج نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل بضريبة اخرى تصيب الدخل في مجموعه ، بعد خضوع كل فرع من فروع الدخل للضريبة النوعية التي يخضع لها وهي الضريبة العامة على الدخل او الواحدة على الدخل الذي اخذ بها المشرع الفلسطيني.

مصطلحات هذه الدراسة:-

التنظيم الفني للضريبة على الدخل: هو يمثل الطرق والإجراءات اللازمة لتحديد الدخول التي تفرض عليها الضريبة وتحصيلها، وبالرجوع الى المؤلفات نجد انهم يقسمون التنظيم الفني للضرائب الى الوعاء الضريبي والمعدل الضريبي، علما ان هذه الدراسة تقتصر على دراسة الوعاء الضريبي دون المعدل الضريبي.

الوعاء للضريبة على الدخل هو: المادة أو الواقعة أو الموضوع أو المحل أو المطرح التي/ او الذي تفرض عليها الضريبة على الدخل¹. ولتوضيح أكثر فالدخل هو وعاء الضريبة على الدخل، وهو مجموع الدخل الذي ينتج عن مختلف المصادر بعد خصم التكاليف والإعفاءات التي يقررها القانون ، علما أن مصادر الدخل لا تخرج عن ثلاثة مصادر:- رأس المال أو العمل أو امتزاج رأس المال والعمل معا .

¹ - للمزيد : د. رمضان صديق: "الضريبة على دخل الشركات العاملة في دولة الكويت". القاهرة، دار النهضة العربية،

اما **مصطلح الدخل** هو موضوع أو محل الضريبة المفروضة بالقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011، وبالرجوع إلى المادة 3 من هذا القرار بقانون نجد أنه أخذ بالدخل الموحد موضوعاً له، والذي بمقتضاه تفرض الضريبة على الدخل في مجموعه مهما تعددت مصادره.

مشكلة الدراسة:-

فالاشكالية التي تهدف هذه الدراسة للإجابة عليها، تتمثل بالتساؤلات المحورية التالية:-

ما هو النطاق المكاني لوعاء الضريبة على الدخل؟

ما المقصود بالدخل الخاضع للضريبة؟

متى يتحقق الدخل الخاضع للضريبة؟

هل الشخصين الطبيعي والمعنوي يخضعان لأحكام ضريبية واحدة؟

هل تفرض الضريبة على الدخل الصافي أم الدخل الإجمالي أم الدخل الخاضع للضريبة؟

كيف يتم تقدير الوعاء الضريبي؟

أهمية الدراسة:-

ترجع أهمية موضوع هذه الدراسة في مجال الضرائب لكون الضرائب تعتبر مصدراً هاماً لا يمكن الاستغناء عنه للدول الحديثة باعتبارها مصدراً مالياً للخزينة العامة، إذ هي فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل، بالإضافة لدورها كأداة فعالة تدخليه لمعالجة الإزمات الاقتصادية والاجتماعية، ومن ناحية أخرى لها أهمية كبرى للمكلفين بدفع الضرائب باعتبارهم الطرف الآخر في العلاقة الضريبية. كما أن لهذه الدراسة أهمية كبرى للسلطات الضريبية المختصة، وللمعظم أصحاب القضايا الضريبية، والمحامين المدافعين عنهم، وذوي الشأن الذين تنقصهم الخبرة في المجال الضريبي الفني بشكل عام، وخاصة القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011، وتعديلاته.

أهداف الدراسة :-

إن أهم الأهداف التي يسعى الباحث إلى تحقيقها خلال دراسته يمكن إجمالها في الآتي :

1. تطوير النظام الضريبي الفلسطيني ، حتى يلحق بالأنظمة المتطورة في الدول المتقدمة.
2. التعرف على التنظيم الفني للضريبة الموحدة في فلسطين والذي يمثل وسيلة النظام لتحقيق أهدافه .
3. التعرف على نطاق سريان الضريبة على الدخل في فلسطين
4. التعرف على عناصر تكوين وعاء الضريبة في فلسطين وكيفية تحديد هذه العناصر وكيف يمكن تقدير هذا الوعاء وتصفيته.
5. يتناول البحث قواعد الربط وإجراءاته وحق الإدارة الضريبية في الرقابة على إقرارات المكلفين .

الدراسات السابقة:-

لم يجد الباحث أي دراسات سابقة تتناول التنظيم الفني لضريبة الدخل في فلسطين بشكل عام، ولا لوعاء الضريبة على الدخل بشكل خاص، ومعظم الدراسات التي وجدتها في مكتبة جامعة النجاح الوطنية تدور حول الإطار المفاهيمي للضرائب ولم تتناول أي منها التنظيم الفني للضرائب، وعليه ستكون هذه الدراسة بعد مشيئة الخالق هي الأولى في هذا المجال .

ولكن بالرجوع إلى الدراسات في الدول العربية، فوجدت الدراسات التالية:-

- 1- دراسة نجيب البقالي، في منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، 2007-2008، وهي رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة في المغرب. وقد قامت إشكالية هذه الدراسة في البحث عن التوازن بين طرفي العلاقة في منازعات الوعاء الضريبي، وعن الضمانات التي خولها التشريع الجبائي للملزم، وكيف عمل القاضي الجبائي على حمايتها، أو سن ضمانات جديدة من خلال اجتهاداته في مجال الوعاء الضريبي، وذلك عبر دراسة بعض أهم المنازعات التي عرضت أمامه في المجال.

وفي النهاية قد خلصت هذه الدراسة إلى أن تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية والملزم بالضريبة، يبقى رهانا مرتبطا بعدة إصلاحات يجب القيام بها لتجاوز كل الثغرات التي يعرفها العمل القضائي في مجال المنازعات الضريبية.

فالملاحظ من إشكالية هذه الدراسة أنها دراسة للجانب الإجرائي لمنازعة الوعاء الضريبي دون أن تطرق إلى التنظيم الفني للوعاء الضريبي.

2- دراسة عبد الباسط الزبيدي، كتاب في وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، وهي دراسة مقارنة بين التشريع العراقي والتشريعات المقارنة، حيث تناول هذه الدراسة ماهية وعاء ضريبة الدخل ومن ثم دراسة عملية لوعاء ضريبة الدخل، وذلك للدخل الناتج عن العمل والدخل المتأتي من رأس المال والدخل المتأتي من العمل ورأس المال . ثم تناول الدخول غير الدورية . ولكن لم تنتهي هذا الكتاب بخاتمة تتضمن الخلاصة أو التوصيات أو ملاحظات.

3- دراسة محمد هشام الحموي، بحث في مشاكل تحديد الوعاء الضريبي على ارباح الأشخاص الاعتبارية، جامعة القاهرة ، لم يشر إلى تاريخ النشر، حيث تناولت هذه الدراسة الإشكاليات المحاسبية لوعاء الضريبة على الدخل في التشريع المصري وقد قامت هذه الدراسة على سرد مواد قانون ضريبة الدخل المصري ومن ثم التعليق عليها دون أن ينتهي الباحث إلى خلاصة وتوصيات.

4- دراسة محمد قاسم، وهي رسالة ماجستير مقدمة في جامعة النجاح الوطنية، 2003، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وأشكال التهرب الضريبي في الضفة الغربية، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن التهرب الضريبي يعود إلى عدة أسباب اقتصادية واجتماعية وإدارية وسياسية، وقد أوصت الدراسة إلى :

➤ العمل على الحيلولة دون اسباب التهرب الضريبي قبل العمل على علاجه.

➤ تفعيل وزيادة التنسيق بين الدوائر الحكومية والدوائر الضريبية.

➤ *ضرورة العمل على تحقيق الوعي الضريبي.

➤ *العمل على التفتيش الميداني في كافة المناطق.

➤ توفير الكادر الفني ذو الكفاءة والخبرة العالية المزودة بالانظمة الالكترونية الحديثة.

5-دراسة ايهاب منصور، بعنوان العقوبات الضريبية ومدى تأثيرها في مكافحة التهرب الضريبي، وهي رسالة مقدمة في جامعة النجاح الوطنية، 2004، وقد هدفت الدراسة الى التعرف على العقوبات الضريبية التي تحد من التهرب الضريبي، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها:

- انعدام الاستقرار الاقتصادي.
- النفور الطبيعي من الضرائب.
- سوء الاوضاع المعيشية للمكلفين.
- غياب القوانين الضريبية الحديثة وغياب الوعي الضريبي.
- تقصير وزارة المالية في توعية المكلفين وسوء الإنفاق العام.
- التساهل في تطبيق العقوبات الضريبية.

وبالنظر الى الدراسات السابقة يتبين ما يلي:-

- 1- انها لم تتناول القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل وتعديلاته.
- 2- ركزت على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين وبيان أسبابه ولم تتناول التنظيم الفني لوعاء الضريبة على الدخل في فلسطين.

- 3- ان الدراسة الاولى قد ركزت على التطبيق القضائي لمنازعات الوعاء الضريبي امام القضاء الاداري في المغرب، ولم تتناول الوعاء الضريبي من ناحية فنية.

وقد جاءت الدراسة الحالية لتناول بالبحث موضوع التنظيم الفني لوعاء الضريبة على الدخل وفقا للقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته، كذلك تتعرض هذه الدراسة للقرار بقانون السالف الذكر والذي بدأ العمل به في مطلع العام (2011)، وتلقي الضوء على أهم التغييرات في الوعاء الضريبي.

منهجية الدراسة:-

اما بالنسبة لمنهجية هذه الدراسة فإن الباحث سيعتمد بشكل أساسي في هذا البحث على المناهج التالية وهي الوصفي والتحليلي . وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمواد

القانونية المتعلقة بكل جزئية من جزئيات هذه الدراسة فضلا عن بعض المفاهيم كالدخل والجنسية والإقليمية والوعاء... الخ، وإتباع المنهج التحليلي الاستنتاجي لأجزاء البحث الأخرى وذلك بتحليل نصوص القانون الضريبي ذات العلاقة ، واستخراج أحكامها مع بيان الإشكاليات الفنية المتعلقة بها، معتمدين في ذلك على مجموعة من المراجع النظرية والإحصاءات والقوانين والأحكام القضائية في مجلة نقابة المحامين الاردنية، والموقع الالكتروني لوزارة المالية الفلسطينية.

خطة الدراسة:-

لا بد من وضع خطة علمية دقيقة تؤدي إلى الإحاطة الشاملة بموضوع الدراسة ، فسوف أتناول هذه الدراسة في ثلاث فصول على النحو التالي:-

الفصل الأول:- الوقائع المحددة لوعاء الضريبة على الدخل.

الفصل الثاني:- تحديد وعاء الضريبة على الدخل.

الفصل الثالث:- اجراءات تقدير وعاء الضريبة.

الفصل الأول

الوقائع المحددة لوعاء الضريبة على الدخل

إن لتحديد الوعاء أو الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل بنصوص واضحة أهمية بالغة من حيث تحقيق العدالة الضريبية؛ إذ إن وضوح النصوص المنظمة لوعاء الضريبة على الدخل سوف يسهل عملية فرض هذه الضريبة؛ لأن هذه العملية تتوقف على تحديد هذا الوعاء، كما سوف يزيد هذا الوضوح من الكفاءة الإدارية للجهاز الضريبي المختص.

ومن الضروري في هذا الفصل البحث في العناصر المحددة لنطاق وعاء الضريبة على الدخل وفقاً وفقاً للقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، من النواحي المكانية والموضوعية والشخصية في المباحث التالية:

المبحث الأول: الوقائع المكانية لوعاء الضريبة على الدخل.

المبحث الثاني: الوقائع الموضوعية لوعاء الضريبة على الدخل.

المبحث الثالث: الوقائع الشخصية لوعاء الضريبة على الدخل.

المبحث الأول: الوقائع المكانية لوعاء الضريبة على الدخل.

يترتب على تحديد النطاق المكاني لوعاء الضريبة على الدخل تحديد الدخول الواجب إخضاعها للضريبة مكانياً، والأصل أن القانون الضريبي يسري فقط على إقليم الدولة وهذا ما يطلق عليه اصطلاح "مبدأ إقليمية الضريبة"، ويعني هذا المبدأ أن القوانين الضريبية التي تسري في دولة معينة هي القوانين الوطنية لهذه الدولة دون سواها، بينما يكون لكل دولة الحرية المطلقة في إصدار تشريعاتها الضريبية.

ولكن يبدو أن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وكذلك القانون رقم 17 لسنة 2004 لم يتضمن نصاً صريحاً حول ضوابط سريان الضريبة من حيث المكان، على عكس قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964. الذي أخذ صراحة بمبدأ الإقليمية (التبعية الاقتصادية / أو مكان مصدر الدخل) حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل الذي يتحقق في فلسطين بغض النظر عن جنسية أو مكان إقامة صاحب الدخل، وذلك طبقاً للمادة 5 من قانون رقم 25 لسنة 1964 التي كانت تنص على " [إخضاع]...الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة او يجنيه فيها... "

وهناك تفاوت في تحديد مدى النطاق المكاني لفرض ضريبة الدخل، ومن صور هذا التفاوت قيام بعض الدول بفرض الضريبة على الأشخاص الذين ينتمون للدولة سياسياً تبعاً للجنسية (التبعية السياسية) وقيام بعضها بفرض الضريبة تبعاً للعلاقة الاقتصادية والاجتماعية التي تتحدد بناءً على مصدر الدخل ، أو المواطن أو الإقامة (التبعية الاقتصادية والاجتماعية) وقيام بعضها بفرض الضريبة بناءً على كليهما، وهذه المبادئ يمكن ردها إلى ثلاثة مبادئ، والتي سيتم تناولها في الفروع التالية:

الفرع الاول: مبدأ التبعية السياسية.

من المعلوم أن الضريبة تعد مظهراً من مظاهر السيادة للدولة على رعاياها، والأخذ بمبدأ الجنسية يؤكد هذا المظهر حيث يتحمل رعايا الدولة الالتزامات المالية المتمثلة في أداء الضريبة

لتمويل إنفاقها العام مقابل ما يتمتعون به من رعاية وحماية لهم ولأموالهم، وكذلك مقابل إستفادتهم من الإنفاق العام مع ملاحظة حقيقة أن الضريبة تدفع بلا مقابل.

ولكن في الواقع يبدو أن تطبيق القوانين الفلسطينية ومنها القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل يصادفها إشكال يتعلق بتحديد من هو الفلسطيني، حيث إن المشرع الفلسطيني لم يشرع حتى هذه اللحظة تنظيم الجنسية؛ لأن مسألة تحديد الجنسية متروك لمفاوضات الوضع النهائي بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي. علماً أن الأصل في الجنسية وما يتعلق بها يدخل ضمن الاختصاص الداخلي لكل دولة التي لها الحق أن تضع القواعد لمنح الجنسية وفقدانها... الخ، ولا يحد من حريتها سوى الاتفاقيات الدولية¹.

ويترتب على الأخذ بمبدأ التبعية السياسية أن تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسية تلك الدولة، نظراً لما للدولة من سيادة على جميع رعاياها، سواء أكانوا يقيمون في داخل حدود الدولة أم في خارجها، وبصرف النظر عن مكان تحقق دخلهم أو أموالهم، أي أن فرض الضريبة تطبيقاً لهذا المبدأ قد يمتد مكانياً، بحيث يتجاوز حدود الدولة ويلحق الدخل والثروات الخاصة برعاياها أينما كانت هذه الدخل حتى ولو كانت على أرض دولة أجنبية.

ولكن التساؤل هنا هل يعتبر أساس الضريبة هو سيادة الدولة؟ للإجابة عن هذا التساؤل لا بد من الرجوع الى تطور الضريبة ، حيث يعكس تطور الضريبة في مراحلها المختلفة أنها كانت تعد عملاً من أعمال السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، فقد كانت الضريبة تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة أي تلك الضرائب التي تفرض على الرؤوس وتتخذ من شخص الإنسان وعاءاً لها ، ومع تطور الضريبة أصبحت الأموال على اختلاف صورها تشكل الوعاء الأمثل لفرض الضريبة² كما انعكس تطور الدولة ، والفكر المالي، على تطور التكيف والأساس القانوني للضريبة ، حيث ظهرت النظريات التي ترجع أساس فرض الضريبة إلى العقد المالي (الضريبة ثمن للخدمات العامة) وإلى إرجاع أساس فرضها إلى السيادة والتضامن المالي (الضريبة مساهمة في الأعباء)، وبناء على مبدأ التبعية السياسية تعد الضريبة مظهراً من مظاهر

¹ - د. هشام علي صادق: "الجنسية والمواطن ومركز الأجانب". المجلد 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1977، ص 75.

² د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1983 ، ص 216 وما بعدها .

السيادة للدولة على رعاياها، والأخذ بهذا المبدأ يؤكد هذا المظهر حيث يتحمل رعايا الدولة الالتزامات المالية المتمثلة في أداء الضريبة لتمويل إنفاقها العام مقابل ما يتمتعون به من رعاية وحماية لهم ولأموالهم ، وكذلك مقابل استفادتهم من الإنفاق العام، وقيل أنه يترتب على أعمال هذا المبدأ تجنب مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ، إذا ما تم توحيد الأخذ به في كل التشريعات الضريبية لكل الدول¹.

وعليه فالضريبة يفرضها المشرع جبرا عن طريق سن القوانين بصورة مطلقة دون أن تتوقف على قبول أو عدم قبول المواطنين للضريبة، وقد رأى هذا الفقيه أن من يفرض الضريبة هو صاحب السيادة في الدولة الذي يملك إنشاء الضريبة دون الحصول على رضا رعاياه، فالبرلمان في الدول الديمقراطية هو سلطة إنشاء القوانين، فالضريبة يفرضها البرلمان أو السلطة المختصة بإصدار القانون وذلك تطبيقاً لمبدأ شرعية الضريبة الذي يقضي بأنه لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون.

وقد استقر فقها على أن الدولة تستند في فرض الضرائب إلى ما لها من سيادة على الأشخاص والأموال داخل نطاق إقليمها².

وقد عبرت وثيقة إعلان حقوق الإنسان التي أصدرتها الجمعية الوطنية الفرنسية في عام 1789 عن مبدأ سيادة الأمة في المادة الثالثة من هذا الإعلان الشهير، التي نصت على "الأمة هي مصدر كل سيادة، ولا يجوز لأي فرد أو هيئة ممارسة السلطة إلا على اعتبار أنها صادرة منها"³. إن مبدأ التبعية السياسية لا يحقق بعض أهداف الضريبة على الدخل فالحد من التفاوت بين الدخل والثروات لإعادة توزيعها في إطار من العدالة الاجتماعية من أهداف الضريبة ، وطبيعي أن لا تكون تلك الدخل التي يراد إعادة توزيعها دخول مجتمع الجنسية إنما هي دخول المجتمع الذي نمت فيه وتزايدت⁴.

¹ الدكتور رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص198 وما بعدها .

² د.حسين خلاف: "الأحكام العامة في قانون الضريبة". القاهرة، مكتبة النهضة المصرية، 1956، ص8-9.

³ د. محمد رفعت عبد الوهاب : "مبادئ النظم السياسية". بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2002، ص140.

⁴ د. عادل الحيارى ، الضريبة على الدخل العام ، دراسة مقارنة ، مطابع مؤسسة الاهرام ، 1968 ، ص142.

إن تطبيق هذا المبدأ يؤدي ازدواج ضريبي دولي بالنسبة للمواطنين ممن يحصلون على دخول من خارج حدود بلادهم وهو الأمر الذي لا يتفق مع العدالة في شيء إذ يكون العبء الضريبي مرتفعاً باقتطاع نسبة عالية من الدخل¹.

والأخذ بمبدأ التبعية السياسية يلزم المكلف الفلسطيني بأن يستمر شعور الفرد بالانتماء إلى دولته الأم في مشاركته بالأعباء العامة ومساهمته في تطور اقتصادها وتنميتها، وفي الواقع إن مساهمة الشخص المنتج في تحمل الأعباء العامة للدولة ما هو إلا وفاءً لدين عليه مقابل المنافع العامة كتعليمه وتدريبه إلى أن أصبح منتجا وفي الوقت نفسه يجب أن لا يغفل حق الدولة التي أتاحت له الفرصة لمزاولة النشاط وتحقيق دخله وإنماءه ويمكن التخفيف من حدة الضريبة على الدخل التي تتحقق في الخارج بخضم مبلغ الضريبة على الدخل المستحق لدولة المصدر أو الموطن، أو الإقامة من الضريبة التي تفرض على هذا الدخل من الدولة الأصل وذلك عن طريق معاهدات تجنب الازدواج الضريبي².

إذ إن تلك المعاهدات يمكن أن تخفف العبء الضريبي بالنسبة للمكلف ومن خلالها يمكن تجنب الازدواج الضريبي أما بالنسبة للصعوبات التي تواجهها الإدارة الضريبة بالنسبة لربط وتحصيل الضريبة التي تفرض على أساس التبعية السياسية ، فيمكن الإشارة إلا أن المكلف الذي يزاول نشاطا خارج حدود دولته ليس هاربا من بلده إنما هو مواطن صالح وسيلته ببلده قائمه ومستقره ويلجأ إليها في الخارج عند الحاجة ، إذ أن الأصل في ربط الضريبة على الدخل هو الإقرار الذي يقدمه المكلف في الوقت المحدد مبينا فيه إيراداته ومصروفاته ومن ثم يسدد الضريبة المستحقة من واقعها. وهذا ما أقرته الفقرة 9 من المادة 7 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 التي نصت على إعفاء الدخل المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية دولية، وينبغي هنا الإشارة إلى أهمية اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في

1 د. احمد جامع ، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، 1975، ص233.

2 حيث يكون الشخص امام دولتين (دولة الجنسية ، ودولة مصدر الدخل) مثلا الأولى قامت بتعليمه وتدريبه واستكمال تكوينه ، وتأهيله ، وفي خلال كل ذلك التمتع بالرعاية والحماية واستفاد من مرافقها العلميه ومقابل ذلك يلزم أن يساهم في الاعباء العامة لهذه الدولة عندما يصبح منتجا وقد أصبح منتجا في دولة أخرى ترعى مشروعاته بعد أن أتاحت له الفرصة وايضا يستفيد من مرافقه العامه وينمو نشاطه ويزيد دخله فيها فيجب أن يساهم في الاعباء العامه لتلك الدولة ويمكن التخفيف من حدة العبئ الضريبي أو الازدواج عن طريق الاتفاقات الدولية.

الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي ومعالجة الازدواج الضريبي تحقيقاً للعدالة الضريبية.

والملاحظة أن المجاملات الدولية قد جرت على إعفاء ممثلي الدول الأجنبية من ضريبة الدخل بشرط المعاملة بالمثل، وتأكيداً على ذلك فقد جاء في الفقرة 13 من المادة 7 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 إعفاءً بشروط " الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل.

وشرط المعاملة بالمثل يقتضي أن تكون بالدولة الأجنبية ضريبة مماثلة لهذه الضريبة وأن يكون قانون البلد الأجنبي يعفي بدوره الموظفين الدبلوماسيين الفلسطينيين من أداء هذه الضريبة وأن يقتصر هذا الإعفاء على الموظفين الدبلوماسيين دون غيرهم من الأشخاص أو الموظفين الآخرين كما لا يشمل الإعفاء أسرة الممثل الدبلوماسي وحاشيته كالزوجة والأولاد والخدم الخصوصيين، وأن يكون الإعفاء مقصوراً على ما يمنح للموظف الدبلوماسي من مرتبات ومخصصات مقابل عمله السياسي أو الدبلوماسي وبصفته هذه، دون أن يشمل ذلك الإيرادات الأخرى التي قد يحصل عليها بغير هذه الصفة¹.

وجدير بالذكر انه تم المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل المبرمة بين حكومة دولة فلسطين وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية، والمرفقة بالقرار بقانون رقم 3 لسنة 2013، وكذلك تم المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بين حكومة دولة فلسطين وحكومة جمهورية صربيا، المرفقة بالقرار بقانون رقم 4 لسنة 2013، وأيضاً تم المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع جمهورية فيتنام الاشتراكية رقم 18 لسنة 2013. وفي الختام يرى الباحث أن مسألة السيادة في الدولة على رعاياها لا تبرر ملاحقة غير المواطنين لفرض الضريبة على دخولهم، فالتضامن الاجتماعي أيضاً يمثل الوجه الآخر للأساس القانوني

¹ - د. زين العابدين ناصر، ود. السيد عطية عبد الواحد: "محاضرات في الضريبة الموحدة على الدخل". دار النهضة العربية، ص58 وما بعدها.

الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب على الأفراد إذ يساهم كل منهم بقدر يساره الاقتصادي في تحمل الأعباء العامة مما يسهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في إطار فلسفة الدولة السياسية. هذا بالإضافة إلا أن منطق الأمور يحتم بان مجتمع مصدر الدخل هو صاحب الحق في أداء الواجب الضريبي وليس مجتمع الجنسية، وهذا ما سنتناوله في الفرع الثاني.

الفرع الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية:

نظرية التضامن الاجتماعي، وضع الفيلسوف ديجي نظرية التضامن الاجتماعي عندما أنكر نظرية سيادة الدولة، حيث رأى أن روابط أفراد الجماعة تقوم على فكرة التضامن الاجتماعي. وهذه النظرية تستند على فكرة الدولة التضامنية، ومن ابرز من نادى بفكرة التضامن الاجتماعي في أساس الضريبة الفقيه الفرنسي لورا-بوليه عندما قال: " أن الضريبة تمثل الجزء الذي يقع على عاتق كل مواطن من أجل تطبيق مبدأ التضامن الوطني ومن أجل تسديد نفقات الخدمات ذات النفع العام ومن أجل تسديد النفقات الأخرى الناتجة عن ديون الدولة"¹.

وبالتالي فإن حق الدولة في فرض الضرائب حديثاً يقوم على فكرة التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة التي تمارسها الدولة على المواطنين كافة، بمعنى أنه يقع على الأفراد أداء الضرائب استناداً لمبدأ التضامن الاجتماعي بوصفه واجباً وطنياً، وللدولة فرض الضرائب بما لها من سلطة عامة على الأشخاص والأموال بموجب القواعد الدستورية.

وتتحقق العلاقة الاجتماعية بين صاحب الدخل والدولة سواء كان من رعاياها أو أجنبيا عنها ، إذ أن المهم هو توطن صاحب الدخل أو أن تكون الدولة هي مصدر الدخل الذي تحقق إذ يكون لها الحق في فرض الضريبة عليه وعده من المكلفين بأحكامها ، ولذلك فمن المناسب أن نتعرض بإيجاز لأساس هذا المبدأ من حيث فكرة المواطن والإقامة ومصدر الدخل.

إنه لطالما أن التشريع الضريبي يعتبر مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، فسيادة الدولة تقتضي فرض الضريبة على جميع المواطنين، والمقيمين، وعلى جميع الأموال التي تتحقق على إقليم

¹ - قيس حسن عواد البداري: "المركز القانوني للمكلف الضريبي". الطبعة الأولى؛ دار المناهج، عمان، 2005، ص38.

الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على إقليمها، وبالتالي لا يجوز إعفاء أحد من أدائها إلا بنص قانوني أو بناءً على نص قانوني¹.

يقوم هذا المبدأ أساساً على مكان سكن أو إقامة الفرد الدائم أو الإقامة الفعلية؛ فهناك فرق بين الإقامة و الموطن، على أنه لا يمكن أن يكون للفرد إلا موطن واحد².

فموطن الشخص ما هو إلا مكان سكنه الذي ينوي العودة إليه كلما ابتعد عنه أي بيته الطبيعي فالموطن يعني الإقامة الدائمة مع توافر النية للبقاء والاستقرار في بلد ما³، إذ يتكون من ركنين الأول مادي : ويتمثل في الإقامة ، والثاني : معنوي ويتمثل في توفر النية .

أما الإقامة تتحقق بأن يتصف وجود الشخص بالدولة بالاستمرار ليس عابراً أو زائراً إذ يكون وجوده في هذا الوصف عارضاً أو مؤقتاً ولا يترتب عليه ما يتعلق بالضريبة على الدخل إذ لا تنشأ علاقات اقتصادية بينه وبين ذلك البلد تقتضي فرض الضريبة ، باستثناء الدخل حيث تفرض عليه الضريبة بموجب ضابط مصدر الدخل ، شريطة أن يتصف وجوده في ذلك البلد بالاستمرار وليس أن يكون له سكن ثابت⁴ .

أما النية فيجب أن تتوافر مقترنة بركن الإقامة وتتوفر إذا ما قصد الشخص البقاء على الدوام في الدولة التي يقيم فيها ، والعودة إليها كلما ابتعد عنها وبالنسبة للشخص المعنوي فتعد البلد الذي سجل فيه هي بلد الموطن ، ويعنى الأخذ بضابط الموطن لتحديد نطاق سريان الضريبة أن تخضع دخول كل المتوطنين للضريبة بصرف النظر عن مكان تحقق تلك الدخول ولا يهم إن كانت تلك الدخول نمت في بلد الموطن، أو تحققت في الخارج⁵.

الكثير من الدول في تشريعاتها الضريبية تقضي بخضوع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للضريبة على الدخل ، والضابط الذي يعتد به في كثير من هذه الدول وخاصة بالنسبة للأشخاص المعنويين

¹ - ولقد نصت المادة 88 من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 على أن "فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون".

² - د. عادل الحيارى: "الضريبة على الدخل العام". المرجع السابق، ص 149 وما بعدها.

³ د. عيسى أبو طبل ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، دار النهضة العربية ، 1967 ، ص12.

⁴ د. محمد حسن الجزيري ومحمود بحيري ، الضريبة العامة على الإيراد ، دار النهضة العربية ، ص25.

⁵ الدكتور عادل الحيارى ، الضريبة على الدخل العام ، مرجع سابق ، ص150.

هو ضابط الإقامة وكذلك مصدر الدخل إذ يخضع الأشخاص المعنوية للضريبة تبعا لإقامتها ومنشأ حدوث أرباحها¹ .

وبالنسبة للشخص الطبيعي فإن مسألة الإقامة ليس من المسائل سهلة التحديد من الناحية العملية والتطبيقية إذ يمكن أن يكون للشخص موطن واحد وأكثر من محل للإقامة ولا لزوم لأن يكون للشخص محل إقامة رئيسي في دولة ما حتى يكون من حقها ، وحدها فرض الضريبة ، إذ لا يشترط في الإقامة البقاء في بلد معين مدة محدودة من الزمن حتى يكون الشخص مقيما فيه فقد لا يتواجد الشخص في مكان الإقامة طوال السنة الضريبية ومع ذلك يعد مقيما في ذلك المكان² .

أما الشخص المعنوي فهو شخص افتراضي منح صفة الشخصية المعنوية تسهila لمهمته في تحقيق أغراضه حتى يكون أهلا لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات إذ يكون متمتعاً بشخصية قانونية مستقلة ، عن شخصية ممثليه أو بذمة مالية مستقلة عن ذمة ممثليه من الأشخاص الطبيعيين³ واهم مثال على الأشخاص المعنوية شركات الأموال بكل أنواعها سواء كانت مساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التوصية بالأسهم، إذ تتكون هذه الشركات من مجموعة من الأسهم القابلة للتداول على اختلاف أنواعها ويقوم على إدارتها مجموعة من الأفراد يكونون لها مجلس إدارة تحت إشراف جمعية عمومية إذ يزاول أعضاء مجلس الإدارة أعمالهم باسم الشخص المعنوي وتتحقق نتيجة أعمالهم حقوقا للشخص المعنوي ، وتستمر الحقوق والالتزامات لاصقه بالشخص المعنوي حتى لو تغير بعض من أعضاء مجلس إدارته أو جميعهم⁴.

ونشير هنا الى الضريبة على شركات الاشخاص تفرض الضريبة على الدخل على كل منهما حسب حصته في الشركة، وقد قضت محكمة التمييز الاردنية هنا على أنه: " ان كل شريك في الشركه العادية يعتبر مكلفا مستقلا عن الاخر لغايات فرض الضريبة تطبيقا لأحكام التشريعات

¹ الدكتور عادل الحيارى ، الضريبة على الدخل العام ، مرجع سابق ، ص160.

² يذهب البعض إلى أن محل الإقامة العادية للأفراد هو المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء اليه مع عائلته ، فإذا اقام به جزء من السنة اعتبر مقيما فيه خلال تلك السنة ، مما يترتب عليه أن الشخص الذي يوجد في دولة أجنبية معظم السنة ليزاول أعمال تجارية ، أو يشغل وظيفه بها ولكنه يعود إلى محل إقامته عدة أشهر من كل سنة ويقوم في بيت له يعد مقيم في البلد الذي يقع فيه بيته .

³ الدكتور فؤاد العطار ، النظم السياسية والقانون الدستوري ، دار النهضة العربية ، 1973 ، ص176.

⁴ الدكتور عيسى ابو طبل ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، مرجع سابق ، ص314وما بعدها.

الوارده في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل وعلى ذلك فليس ما يمنع من السير في اجراءات التقدير بحق البعض دون البعض الاخر دون الاخلال بحق الإفادة من ايه تنزيلات على تقدير دخل الشركه نتيجة لإعادة اجراءات التقدير حسب مقتضى النقص قياسا على احكام الفقرة الثالثة من المادة 367 من قانون الاصول الحقوقية¹.

والملاحظ أن المشرع الفلسطيني عرف المقيم في المادة 1 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل بأنه: " الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. 2. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها. 3. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. 4. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها".

وبالرجوع إلى المادة 1 من القرار بقانون السابقة يبدو بأن المشرع لم يأخذ بقواعد موحدة بالنسبة لجميع الأشخاص، بل فرق بين الفرد الفلسطيني والفرد الأجنبي، حيث اعتبر الشخص الطبيعي الفلسطيني مقيماً في فلسطين طوال السنة الضريبية، إذا سكن فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوماً سواء أكانت متصلة أم متقطعة، حيث لم يقيد القانون الفلسطيني السكن في فلسطين للمدة المشار إليها بأي قيد ولا شرط، كما يشترط أن يكون له موطن دائم في فلسطين ومحل عمل رئيسي فيها، وبالتالي لا يعتبر الفلسطيني مقيماً في فلسطين إذا تغيب عنها حتى لو كان له موطن دائم في فلسطين ومحل عمل رئيسي فيها، وذلك حسب التفسير الحرفي للنص السابق، إلا أنه ينبغي على المشرع التدخل للعمل على جعل الفلسطيني مقيماً في حالة تغيبه عن فلسطين طالما كان له موطن دائم في فلسطين ومحل عمل رئيسي.

أما الشخص الطبيعي غير الفلسطيني فيعتبر مقيماً في فلسطين إذا سكن مدة لا تقل عن 183 يوماً سواء أكانت متصلة أم متقطعة. ولم يشترط أن يكون له محلاً أو موطناً للسكنى أو نشاطاً اقتصادياً

¹ - قرار محكمة التمييز الرديئة رقم 140 لسنة 1985، المنشور في مجلة نقابة المحامين، ج5، لسنة 1985، ص

كالفلسطيني، وبالتالي يعتبر الشخص الأجنبي مقيماً في فلسطين حتى لو كانت إقامته عابرة أو لزيارة أو سياحة أو دراسة، وعليه ينبغي على المشرع أن يقيد سكن الأجنبي في فلسطين بأن يكون له محلاً للسكن أو نشاطاً اقتصادياً، وذلك للحد من الازدواج الضريبي الدولي وتحقيقاً للعدالة الضريبية؛ لأن الشخص قد يكون مقيماً في فلسطين لغرض السياحة وبالتالي ليس من العدل إخضاع ما يتحقق له من أرباح في بلد آخر له بها مشروعاته الاقتصادية.

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية فيعتبر الشخص المعنوي مقيماً في فلسطين إذا كان مؤسساً وفقاً للقوانين الفلسطينية وكان مركز إدارته في فلسطين، إلا أن المشرع لم يعتبر الشخص المعنوي مقيماً إذا تأسس وفق القوانين الأجنبية واتخذ فلسطين محلاً لعمله، وكان محل مركزه الرئيسي لنشاطه الاقتصادي في خارجها، وعليه فالعبرة في فرض الضريبة على الأشخاص المعنويين للبلد الذي تم فيه تسجيل الشخص المعنوي، ولا يهم أن يكون النشاط الاقتصادي الفعلي لذلك الشخص يتم في بلد التسجيل نفسه أو في بلد آخر. ولا يهم أن تكون مباشرة الإدارة والرقابة في بلد التسجيل أو في غيره، وهذا يتفق مع قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، إلا أن التشريع الفلسطيني لم يتضمن نصاً على شركات القطاع العام كما في التشريع المصري، حيث نصت الفقرة 2 من المادة الثانية منه التي نصت على أنه: - "ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية: 1- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري. 2- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر. 3- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها. وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي." وكذلك قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 حيث عرف الشخص الاعتباري المقيم بأنه: - "الشخص الاعتباري الذي: 1- تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية وكان له في المملكة مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها، أو 2- مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في المملكة، أو 3- تملك الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية العامة أو المؤسسات العامة نسبة تزيد على (50%) من رأسماله."، وعليه يستحسن الباحث أن يتبنى المشرع موقف التشريعات المقارنة السالفة الذكر.

ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ كضابط لفرض الضريبة أنه يؤدي إلى فرض الضريبة على جميع الدخول المحققة للأشخاص المقيمين سواء أكانوا الأشخاص الطبيعيين أم المعنويين، وبغض النظر عن مكان تحقق هذه الدخول حتى ولو تحققت تلك الدخول في ارض أجنبية.

وكذلك تسري الضريبة على كافة الدخول المحققة في فلسطين، أياً كانت جنسيات أصحابها، وأياً كانت محال إقامتهم. فالعبرة بتحقيق الدخل في فلسطين ليكون خاضعاً للضريبة على الدخل (ضابط الإقليمية).

وفي هذا الصدد أيضاً يطرح التساؤل التالي: ما هي الآثار المترتبة على التفرقة بين المقيم وغير المقيم؟ إن عملية التمييز بين المقيم وغير المقيم ترتب آثاراً تطال الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، فيما يتعلق بالشخص الطبيعي، تظهر التفرقة بين المقيم وغير المقيم، حيث نصت المادة 12 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل على أنه : "للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة يمنح الشخص الطبيعي المقيم الاعفاءات الآتية: أ. إعفاء سنوي مقداره (30000 شيكل). ب. المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات ثابتة لموظفي ومستخدمي القطاع العام. ج. المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدمي القطاع الخاص. د. مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير. هـ. 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 وبعد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك. و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبعد أقصى طالبين في كل سنة. 2. لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة".

من هذا النص نجد أن الشخص الطبيعي المقيم يتمتع دون غيره بالإعفاءات السالفة الذكر، فكل مقيم من حقه أن يتمتع في هذه الإعفاءات أما غير المقيم فلا يتمتع بها بالنسبة للدخول التي يحصل عليها من فلسطين، أو من خارجها، وبالتالي تخضع للضريبة كل الدخول المتأتية له دون أي إعفاءات من هذا القبيل.

إن الأسباب التي دعت المشرع الفلسطيني للتفرقة بين المقيم وغير المقيم في المادة السالفة الذكر، هي أن الفرد المقيم يتحمل من أعباء الدولة بما يستحق أن ينظر إليه بعين العطف وذلك بخلاف غير المقيم ، الذي يساهم في أعباء الدولة التي يقيم بها ، ثم إن الفرد المقيم يعيد إنفاق دخله في فلسطين ، وهو بهذا يزيد من حركة النشاط الاقتصادي في البلاد في حين أن غير المقيم ليس له أي قسط في الغالب من هذا القبيل.

الفرع الثالث: مبدأ التبعية الاقتصادية / إقليمية الضريبة.

يقضي هذا المبدأ بأن تفرض الدولة الضريبة على مكان تحقق الدخل، لذا يطلق عليه مبدأ إقليمية الضريبة، ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ قيام الدولة بفرض الضريبة على كل دخل ينشأ أو يتحقق على إقليمها لجميع الأشخاص بغض النظر عن جنسياتهم أو أماكن إقامتهم؛ بينما لا تفرض الضريبة على الدخول التي تتحقق من مصادر خارج حدود الدولة حتى ولو كان الأشخاص المحقق لهم الدخل هم من رعايا الدولة، أي أن تحقق الدخل على إقليم الدولة يعد سبباً لفرض الضريبة على ذلك الدخل من قبل تلك الدولة¹.

ولكن يترتب على الأخذ بهذا المبدأ صعوبات في تحديد مكان بعض الأموال والأنشطة الاقتصادية التي تنتج الدخول وبخاصة تلك الثروة المنقولة التي يسهل نقلها من مكان إلى آخر، إذ يترتب على ذلك صعوبة تقدير تلك الأموال وفرض الضريبة عليها، فضلاً عن أنه يؤدي إلى تعدد الضرائب بالنسبة للمكلف الذي تنشأ له دخول في عدة دول مما يترتب عليه عدم تناسب الضرائب التي يطالب بها مع قدرته التكليفية التي تعد من أهم أسس فرض الضرائب.

¹ د. عادل الحيارى: "الضريبة على الدخل العام". المرجع السابق، ص 183 وما بعدها.

إن الأخذ بمبدأ مصدر الدخل يؤدي إلى تعدد الضرائب بالنسبة للمكلف الذي تنشأ له إيرادات من عدة دول مما يعيق تداول الأموال فلا يصح تكليف المكلف بالدفع إلى عدة دول ضرائب قد يزيد مجموعها على مقدار الضريبة التي قد يدفعها ، لو تجمعت مصالحه في دولة واحدة ، مما يترتب عليه تناسب الضريبة التي يطالب بها مع قدرته التكليفية التي تعد من أهم أسس فرض الضرائب¹.

كما أن الأخذ بضابط التبعية الاقتصادية يؤدي إلى تلافي الازدواج الضريبي إذا التزمت كل الدول بإتباع هذا المبدأ كما أن إتباع ضابط التبعية الاقتصادية يقضي على جميع الصعوبات العملية التي تقابل التطبيق².

¹ د. احمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص229.

² د. احمد ثابت عويضة ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، دراسة مقارنة ، مطبعة مخيمر ، 1958 ، ص84.

وفي الجدول رقم (1) نبين موقف بعض التشريعات من الضوابط السالفة الذكر وذلك على النحو

التالي:-

الدول	فلسطين/ القرار رقم 8 لسنة 2011	الأردن/ قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.	مصر/ من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005
الإقليمية	لم يتضمن نصاً، ولكن نص على إعفاء يستفاد منه أنه اخذ بمبدأ الإقليمية/ وفقاً للمادة 7: دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائع في فلسطين.	المادة 3- أ- يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخل التالية:-	مادة (6): تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية: 1. المرتبات وما في حكمها. 2. النشاط التجاري أو الصناعي. 3. النشاط المهني أو غير التجاري. 4. الثروة العقارية.
الجنسية	لم يتضمن نصاً	البند 2 من الفقرة ج من المادة السالفة - مجموع الدخل الصافية التي يحققها فرع الشركة الأردنية العاملة خارج المملكة والمعلن في بياناتها المالية الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني خارجي ⁰	لم يتضمن نصاً
الإقامة	لم يتضمن نصاً،	المادة 3/ الفقرة ج- يخضع للضريبة:- 1- الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة ⁰	مادة (7) :- "تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة."

ومن هذه المقارنة، نجد ان المشرع الفلسطيني على خلاف التشريعات المقارنة لم يتضمن نصاً على الضابط المكاني المحدد للوعاء الضريبة على الدخل، وعليه يرى الباحث انه من العدالة أن

تفرض الدولة الضريبة على موطن دخول المتوطنين والمقيمين التي تتحقق على إقليمها أما ما يتحقق في الخارج ، فحق الضريبة عليها يتقرر للدولة التي تحققت فيها وعلى إقليمها ، وهذا هو ضابط مصدر الدخل والأخذ بهذا الضابط يترتب عليه القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي وفي هذا أيضا ما يقضي على الصعوبات العملية في التطبيق ، ويحقق الملائمة الإدارية كما أنه أكفى الضوابط على الدخل بالحد من التفاوت بين الدخل على إقليم الدولة وتحقيق العدالة والإقليمية على هذا الإقليم¹ .

المبحث الثاني: الوقائع الموضوعية لوعاء الضريبة على الدخل.

الإشكالية التي تطرح في بحث وعاء ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني هي تحديد المقصود بالدخل، ثم الواقعة الزمانية لتحقيق هذا الدخل ولذلك نتناول الوقائع الموضوعية في مطلبين التاليين:-

المطلب الأول: مفهوم الدخل.

إن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل لم يعرف الدخل كما لم يحدد مصادره، كالتشريع الأردني رقم (57) لسنة 1985 الذي لم يعرف الدخل، وكذلك لم يعرف التشريع رقم (25) لسنة 1964 الدخل ، وإنما قاما بتعداد مصادر الدخل على سبيل المثال لا الحصر في المادة الخامسة من القانون رقم (25) لسنة 1964 والمادة 3/أ من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 تنص على ما يلي: " يخضع لضريبة الدخل الذي يتأتى من المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من:

1. ارباح او مكاسب اي عمل او اي حرفة او تجارة او مهنة.... الخ.

2. الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من اي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة

للسكن او المنامة او المأكل او الإقامة او اي علاوة أخرى باستثناء بدل التمثيل وعلاوة

¹ د. احمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، مرجع سابق ، ص85.

الضيافة وجزء منها باستثناء علاوة الاعاشة والسفر. ويشترط في ذلك ان تتفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفة، على ان تنظم احكام هذه الفقرة بتعليمات يصدرها المدير.

ومن المبادئ التي استقر عليها الفقه والقضاء¹ ان صاحب المهنة كالمحامي والطبيب لا يعتبر مستخدما بالمعنى المقصود في البند (ب) من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل إلا اذا كان مرتبطا بالتزامات عقد عمل بمن يدفع له الاتعاب في صورة مرتب ثابت ومنقطعا لهذا العمل.

اذا كانت العلاقة بين صاحب المهنة وبين من يدفع له الاتعاب لا تتجاوز رابطة العميل بعميله بحيث يقدم صاحب المهنة خدمته مع احتفاظه بحريته في مزاولة مهنته فان ما يتقاضاه عن ذلك من الاتعاب في صورة مرتب ثابت ولا تتناوله ضريبة الاستخدام المنصوص عليها في البند (ب) من الفقرة الاولى للمادة الخامسة وإنما يعتبر من قبيل الارباح والمكاسب المتأتية من مهنة بالمعنى المقصود في البند (أ) من الفقرة الاولى من هذه المادة، وحينئذ لا يخضع الدخل المتأتي في هذه الحالة للإعفاء المنصوص عنه في الفقرة الاولى من المادة 15.

وأفردت المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل 25 لسنة 1964 بندا خاصا للدخل الذي يتأتى للمكلف من مزاولة مهنة او تجارة او صناعة، وبندا خاصا للدخل المتأتي من التزام او مساهمة مما يقطع بان الدخل الذي يتأتى من مزاولة المهنة يختلف اختلافا اساسيا عن الدخل الذي يجنيه الشخص من الالتزام او المساهمة.

ان ما ورد في قرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم 8 لسنة 1969 من اعتبار المكافأة التي تعطى لعضو مجلس ادارة شركة هي (مساهمة) بالمعنى الوارد في البند (د) للمادة الخامسة منه انما بسبب ان المكافأة لم تتأت لعضو مجلس الادارة من تعاطي حرفة او تجارة او مهنة او صناعة. ثم جاءت الفقرة (1-ط) من القانون رقم 25 لسنة 1964 على ان تخضع للضريبة "ارباح او مكاسب أي مصدر غير مشمول في البند من (أ-ح) من هذه المادة.....) مع ملاحظة ان ما تسير عليه الإدارة الضريبية عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة حسب قاعدة ان المشرع اخذ بنظرية المصدر كأصل ونظرية الاثراء كاستثناء والاستثناء ما نصت عليه البند (ج) من

¹ رقم القرار: 290 / 1979: محكمة تمييز حقوق المنشور في: مجلة نقابة المحامين لسنة 1979: ص193.

الفقرة (1) من المادة (5) السالفة الذكر وهذا يعتبر اخلاقاً في مبدأ شرعية القانون، انطلاقاً من قواعد العدالة ووضوح النص الذي جاء بتعداد مصادر الدخل على سبيل المثال لا الحصر مما يعني ان الاصل الخضوع والاستثناء عدم الخضوع.

إن الأخذ بتعريف واسع للدخل يكون مدعاة إلى ازدياد عدد الأشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة، وهذا يؤدي بطبيعة الحال إلى تزايد حصيلة تلك الضريبة على فرض أن الظروف الأخرى بقيت ثابتة، كما أن الأخذ بتعريف ضيق للدخل يكون مدعاة إلى إفلات عدد كبير من الدخول من تحمل ضريبة الدخل، وهذا يؤدي إلى تناقص حصيلة هذه الضريبة. ولكن تعتبر مسألة تحديد مفهوم الدخل مسألة ضرورية، وذلك حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال أو العناصر التي لا تعد من قبيل الدخول من الخضوع للضريبة، وحتى لا تفلت بعض الأموال التي تعد من قبيل الدخول من الخضوع لهذه الضريبة¹.

حيث يعرف الدخل بحسب نظرية المصدر بأنه كل قوة شرائية نقدية جديدة يحصل عليها المكلف بصورة دورية خلال فترات زمنية معينة بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها، وفي هذا نجد أن لم يأخذ بنظرية المصدر بل وسع في قاعدة الخضوع عندما نص في المادة 3 القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أن " ... تكون كافة الدخول المحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة."

كما يبدو من نظرية المصدر أن الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل وليس الدخل الإجمالي، بمعنى أن الدخل الذي يخضع للضريبة هو القيمة النقدية التي تتحقق للمكلف من أي مصدر كان و تتصف بالدورية، وبالتالي يترتب على تطبيق هذه النظرية عدم إخضاع الدخول الرأسمالية والعارضة لكونها محققة من صفقة واحدة بالرغم من كونها دخلاً حقيقياً، لما تدخله من زيادة إيجابية على الذمة المالية للمكلف؛ بينما تخضع للضريبة الدخول المحققة بصفة دورية بالرغم من صغرها، وعليه يبدو أن هذه النظرية تضيق وعاء الضريبة على الدخل بعكس نظرية الإثراء التي توسع وعاء الضريبة على الدخل، وبالتالي فهذه النظرية في هذا الجانب لا تحقق

¹ - د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي". الطبعة الأولى؛ دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص120.

قاعدة العدالة، إذ ليس من العدل عدم فرض الضريبة على الأرباح الهائلة التي تتأتى من عملية يانصيب أو مقامرة أو بيع بعض الأصول لكونها تحققت من مصدر لا يتصف بالدورية والانتظام، في حين تفرض الضريبة على أجر العامل الذي يحصل على دخله بعرق جبينه لمجرد أنه يتصف بالدورية والانتظام.

كما يعرف الدخل حسب نظرية الإثراء بأنه الزيادة في القيمة الإيجابية في ذمة المكلف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً خلال فترة زمنية معينة. وقد ظهرت هذه النظرية لتجنب القصور الذي شاب نظرية المصدر، وللدخول من تضيق مفهوم الدخل الخاضع للضريبة (الوعاء)، بحيث تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل، فتعتبر كل زيادة إيجابية تطرأ في الذمة المالية للشخص خلال فترة زمنية معينة دخلاً يخضع للضريبة، إذ يخضع بموجب هذه النظرية أي دخل تحقق من أي مصدر سواء أكان ثابتاً أم غير ثابت، وسواء أكان عارضاً أم رأسمالياً¹.

وبالرجوع إلى القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 نجد أنه جاء وفقاً للمادة 3 منه بقاعدة عامة تقضي بإخضاع كافة الدخول المحققة للمكلف من أي مصدر كان، ما لم يرد نص على إعفائها في هذا القانون، واستناداً لهذه القاعدة فإن كافة الدخول الرأسمالية الناتجة عن كافة التصرفات الناقلة للملكية للأصول المنقولة وغير المنقولة كالبيع والمقايضة والهبة والقسمة العينية وإعادة تقييم الأصول من أجل اندماج الشركات أو تحويلها فتكون خاضعة لضريبة الدخل ما لم تستثنَ بنص على إعفائها.

واستثناءً يبدو أنه تضمن نصاً على إعفاء الأرباح الرأسمالية من الضريبة، وذلك بموجب المادة 7 منه التي نصت على: "14- أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص مقيم. 16- ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح. 17- الإرث، ولا يعفى بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات المورثة". ومن هذا النص يتضح أن المشرع قد أعفى بعض الأرباح الرأسمالية والعارضة من الضريبة استثناءً يعني أنه كقاعدة عامة قد أخضعها للضريبة واستثناءً قد أعفيت

¹ - د. السيد عبد المولى: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين". دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص

من الضريبة، لأنه ليس من العدالة في شيء أن لا يخضع الشخص الذي يحصل على دخل كبير من عملية عارضة ، لأي ضريبة بينما يخضع العامل صاحب الدخل المحدود للضريبة . بينما في الأردن، نجد أن المادة 4 من القانون رقم 34 لسنة 2014 قد نصت على أنه: " -الأرباح الرأسمالية المتحققة من داخل المملكة باستثناء الأرباح المتحققة على الأصول المشمولة بأحكام الاهتلاك في هذا القانون."

وفي الجدول رقم (2) نبين أن التشريع الفلسطيني والتشريعات المقارنة في مصر الأردن اخذت موقفا وسطا بين نظريتي المصدر والإثراء على النحو التالي:-

النظرية/ الدولة	فلسطين/ القرار رقم 2011/ 8.	الأردن/ قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.	مصر/ من قانون رقم 91 لسنة 2005
موقف وسط بين النظريتين الإثراء والمصدر	لم يسرد مصادر الدخل للضريبة.	المادة 3 منه نصت "أ- يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخل التالية:- 1- الدخل المتأتي من نشاط الأعمال. 2- الفوائد والعمولات والخصميات وفروقات العملة وأرباح الودائع والأرباح المتأتية من البنوك وغيرها من الأشخاص الاعتبارية المقيمة. 3- الإتاوات . 4- الدخل من بيع البضائع سواء تم بيعها في المملكة أو تصديرها منها. 5- الدخل من بيع أو تأجير منقولات واقعة في المملكة. 6- الدخل من تأجير عقارات واقعة في المملكة والدخل من الخلو والمفتاحية . 7- الدخل من بيع أو تأجير الأصول المعنوية الموجودة في المملكة بما في ذلك الشهرة. 8- الدخل من أقساط التأمين المستحقة	مادة (17): تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البند 1 و 2 و 4 من المادة 25 من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد

			<p>بموجب اتفاقات التأمين وإعادة التأمين للاخطار داخل المملكة.</p> <p>9- الدخل من خدمات الاتصالات بجميع صورها بما في ذلك الاتصالات الدولية .</p> <p>10- الدخل من النقل داخل المملكة وبين المملكة وأي دولة أخرى.</p> <p>11- الدخل الناجم عن إعادة التصدير .</p> <p>12- بدل الخدمة الذي يجنيه الشخص غير المقيم من المملكة والناشئ عن خدمة قدمها لأي شخص إذا تمت مزاوله العمل أو النشاط المتعلق بذلك البديل في المملكة أو إذا تم استخدام مخرجات هذه الخدمة داخلها .</p> <p>13- الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب إذا زاد مقدار أو قيمة كل منها على ألف دينار سواء كانت نقدية أو عينية .</p> <p>14- الدخل الناجم عن أي عقد في المملكة كأرباح الوكالات التجارية وما ماثلها سواء كان مصدره داخل المملكة أو خارجها .</p> <p>15- أي دخل آخر لم يتم إعفاؤه بمقتضى أحكام هذا القانون.</p>
نظرية الاثراء فقط	لم يتضمن نصا	لم يتضمن نصا	لم يتضمن نصا
نظرية المصدر	لم يتضمن نصا	لم يتضمن نصا	لم يتضمن نصا

يلاحظ من الجدول السالف ان التشريعات المقارنة قد اخذت موقفا وسطا بين النظريتين، وذلك من خلال سردها لمصادر الدخل التي تتصف بالدورية والدخول الرأسمالية والعارضة، على التشريع الفلسطيني الذي اتى بقاعدة عامة وفقا للمادة 3 منه التي نصت على اخضاع كافة الدخول المتحققة من كافة المصادر، ولم يحدد هذه المصادر وعليه يرى الباحث أنه إذا كان أساس فرض الضريبة

هو مقدرة الشخص على الدفع ، فمن المنطق أن تفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية كلما ازدادت مقدرة المكلف الاقتصادية ، وبالتالي يصبح مفهوم الدخل من الشمول بحيث يغطي الأرباح الرأسمالية وغيرها من الدخول العارضة ما دامت تزيد في مقدرة المكلف الاقتصادية والقول بخضوع الدخول التي تتصف بالدورية للضريبة وعدم خضوع الإيرادات غير الدورية لها لا يتفق والمنطق ، إذ ما دام كلا الدخلين يزيد من مقدرة الشخص فينبغي معاملتهما المعاملة نفسها . فضلاً عن أن التضييق في مفهوم الدخل كوعاء للضريبة لا يحقق أغراض السلطة الفلسطينية ولا يساير التطور الطبيعي لنظامها الطبيعي ، حيث نجد من الانظمة المقارنة أنها تتجه صراحة نحو التوسع في مفهوم الدخل كوعاء للضريبة طبقاً لنظرية الإثراء بحيث يتسع مداه¹ . وهذا التوسع في مفهوم الدخل يستند إلى عدة اعتبارات تتلخص فيما يلي²:

1- سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية لا يؤدي إلى الحد من تداول الأموال في السوق لأن المكلف لا يتوانى عن التصرف في أمواله سعياً وراء الربح بغض النظر عن سريان الضريبة عليه من عدمه .

2- سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية يحد من فرص التهرب إذ قد تلجأ بعض المؤسسات إلى الحد من توزيع أرباحها على الشركاء وذلك بترحيل الجزء الأكبر منها إلى الاحتياطات تهرباً من دفع الضريبة ، التي تستحق على توزيعاتها الدورية ، بحيث يمكن الحصول على قيمة ما يوزع من الأرباح خلال عدة سنوات ببيع الأسهم بسعر يزيد كثيراً عن سعر الإصدار ، دون سريان الضريبة على هذه الأرباح الرأسمالية التي تمثل الفرق بين السعرين³.

3- يمكن الرد على ما قيل بأن ظهور بعض الأرباح الرأسمالية ، يكون نتيجة للتقلبات النقدية في مستوى الأسعار العام ، بحيث لا تمثل هذه الأرباح سوى زيادة وهمية للقوى الاقتصادية

¹ د. عبد المنعم فوزي وآخرين ، النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، 1970 ، ص 81 وما بعدها .

² د. عطيه صقر ، الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية ، كلية الشريعة القاهرة ، ص 278.

³ د. عبد المنعم فوزي وآخرين ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 87.

نتيجة تدهور قيمة العملة ، حيث يمكن الاستعانة بجدول الأرقام القياسية للأسعار لاستبعاد اثر التقلبات النقدية وتقدير نسبة الزيادة الحقيقية للقوة الاقتصادية¹.

4- إن نجاح المؤسسات يحقق الكثير من الأرباح الرأسمالية وخاصة في سمعة المحل التجاري، الأمر الذي يلزم معه ضرورة سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية شأنها في ذلك شأن الأرباح الدورية المنتظمة .

5- إن الأرباح الرأسمالية تزيد من المقدرة التكلفة للمكلف التي تؤخذ بالاعتبار عند فرض الضرائب، والتي يجب أن تكون أساس فرض الضريبة ، بحيث يتعارض عدم سريان الضريبة عليها ومبدأ العدالة .

المطلب الثاني: سنة تحقق الدخل.

تقتضي قاعدة الملائمة من المشرع الضريبي أن يحدد مدة كافية لتحقيق الدخل، فعادة ما تأخذ الدول بمبدأ السنوية، أخذ التشريع المقارن المصري بمبدأ السنوية إلا انه خرج عنه في حالات محددة، كحالة التنازل عن المنشأة وتوقفها، فتكون نشأة دين الضريبة هو من تاريخ توقفها والتنازل عنها.² وقد عرفت المادة 1 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 السنة المالية بأنها: "الفترة المكونة من اثني عشر شهراً متتالية والتي يقفل الشخص حساباته في نهايتها. الفترة الضريبية: الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام هذا القرار بقانون".

ثم نصت المادة 4 منه على أنه : "1- تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية. 2. يجوز للمكلف الذي يقفل حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك.

وبالنسبة للتشريعات المقارنة نلاحظ أن التشريع الأردني رقم (57) لسنة 1985 قد حدد وفق المادة (5) الإطار الزمني لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة على أن "تفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جناه أي شخص أو تأتي من أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها " ، وسمحت المادة (6) منه للمكلف الذي اعتاد أن يقفل حساباته في موعد مختلف عن

¹ د. عبد المنعم فوزي وآخرين ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص86.

² د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص، المرجع السابق، ص 165-172.

نهاية كانون الأول بان تكون له سنة خاصة بتواريخ لاحقة من تاريخ بداية السنة، إلا أن المشرع الأردني وتحقيقاً لمصلحة الخزينة خرج عن مبدأ السنوية. وقد اقرت محكمة التمييز الاردنية بان الفقه والتعامل اجازا للمؤسسات الحديثة اذا بدأت نشاطاتها ان تتخذ سنة حسابية تقل عن اثني عشر شهرا وذلك من مبدأ السنة الحسابية القصيرة الى السنة الحسابية التي يريد اتباعها او تضيف هذه السنة الحسابية القصيرة الى السنة الحسابية التي تريد إتباعها، وبالتالي تكون اول سنة اقل او اكثر من اثني عشر شهرا.¹

كما فسر القرار رقم 5 لسنة 1967 الصادر عن الديوان الخاص بتفسير القوانين سنة التقدير بأنها تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الاول من السنة ذاتها اعتباراً من صدور قانون السنة المالية رقم 27 لسنة 1966.² وتطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة يحاسب المكلف عن الدخل المتحقق له عن كل سنة على حدة أي ان كل سنة مستقلة عن السنوات الضريبية السابقة واللاحقة ما لم يرد نص في القانون على خلاف ذلك كما هو في الخسائر الضريبية التي ترحل الى سنوات لاحقة، على فرض ان المكلف كان مصدر دخله هو بيع الشقق من بناء له، وتطبيقاً لهذا المبدأ يحاسب المكلف عن الشقق المباعة، طالما ان البيع قد تم لأجزاء من البناء المتمثل بالشقق لان تأجيل محاسبة المكلف إلى حين إتمام بيع جميع الشقق فيه إهدار لهذا المبدأ وهذا المثال هو احد تطبيقات القضاء الضريبي.³

كما نصت المادة 5 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل على أنه: "يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق، ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات والمترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير. 2. للمدير أن يحدد مكلفين أو فئات من المكلفين من ذوي المهن الحرة

1 رقم القرار: 1985/587 محكمة تمييز حقوق المنشور في: مجلة نقابة المحامين لسنة: 1985 صفحة رقم: 583
2 وقد حدد القانون الجديد في المادة الاولى منه بان السنة المالية تبدأ باليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي باليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة.
3 رقم القرار: 447 / 1987 محكمة تمييز حقوق والمنشور في: مجلة نقابة المحامين لسنة: 1987 صفحة رقم: 956.

يتم محاسبته على الأساس النقدي وذلك بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية. 3. يتم احتساب الضريبة عن عقود التأجير التمويلي وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير. 4. تحتسب الضريبة (بالشكل) إلى حين صدور العملة الوطنية، وفي حال إدارة حسابات بعملات متداولة أخرى تحتسب الضريبة وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بناءً على تنسيب من المدير. ومن هذا النص يتبين للباحث بأن ضريبة الدخل تفرض على ما يتحقق للمكلف من إيرادات، ولا يعترف لها بالإيرادات المقبوضة والمصروفات المدفوعة فيها والتي تخص فترات مالية سابقة ولاحقة.

واستثناء يكون فرض الضريبة على أساس القبض ويكون ذلك على تحقق إيرادات المهن غير التجارية و مهنة المحاماة و الطب وغيرها، وأعمال أخرى تقتضي طبيعتها لأن يكون أساس القبض هو المحدد لتحقيق إيراداتها.

و الخلاصة أن حساب الضريبة وفقاً للمادة (5) من القرار بقانون السالف الذكر يكون بناء على الدخل المتحقق على أساس الاستحقاق. ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات المترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك والشركات والمؤسسات المالية، فتستوفي الضريبة عنها في سنة قبضها بموجب تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير. كما أعطى للمدير الحق أن يحدد فئات من المكلفين ذوي المهن الحرة يتم محاسبتها على أساس القبض وذلك بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية.

المبحث الثالث: الوقائع الشخصية لوعاء الضريبة على الدخل.

قد اطلق القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 بموجب المادة 1 منه مسمى المكلف وعرفه على أنه "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون".

وقد تم تعريف المكلف على أنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط معين، إما نتيجة عمله أو نتيجة أرباحه أو الفوائد التي يحصل

عليها من رأس ماله، وهذا المكلف يحدد بالقانون شأنه في ذلك شأن الضريبة الملزم بدفعها، والتي يحددها القانون كذلك¹.

وبناء عليه فإن المكلفين بالضريبة تتنوع صورهم من حيث طبيعتهم القانونية إلى مكلف طبيعي ومكلف يتمتع بالشخصية المعنوية، وسوف يتم تناول ذلك في مطلبين الأول يتناول الشخص الطبيعي والثاني يتناول الشخص المعنوي على النحو التالي:-

المطلب الأول: الشخص الطبيعي.

بالرجوع الى مواد القرار بقانون نجد أنها ميزت بالمعاملة الضريبية بين الشخص الطبيعي وبين الشخص المعنوي، وذلك في تحديد الوعاء الضريبي لكل منهما، فقد افرد قواعد خاصة للشخص الطبيعي فيما يتعلق بالنسب والمعدلات الضريبية، بحيث قسم الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة إلى شرائح، وذلك استنادا للمادة 16 منه التي نصت على أنه: "1- تُستوفى الضريبة عن الدخل الخاضع لأي شخص طبيعي حسب النسب والشرائح الآتية: أ. من (1 حتى 40000 شيكِل) بنسبة (5%) . ب. من (40001 حتى 80000 شيكِل) بنسبة (10%) . ج. ما زاد عن ذلك بنسبة (15%)". كما تم تعديل القرار بموجب تعليمات من مجلس الوزراء على الشريحة الثالثة وهي من 80000 الى 125000 (15%)، وما زاد عن 125000 الف بـ (20%).

و ايضا في تصفية الوعاء الضريبي فيما يتعلق بتتزيل نفقة الضيافة قد ميز الشخص الطبيعي عن الشخص المعنوي. حيث نصت الفقرة 1 من المادة 8 منه على تتزيل " ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (150000 شيكِل) سنوياً أيهما أقل للشخص الطبيعي والمعنوي باستثناء الشركات المساهمة العامة حيث يتم قبول هذه النفقة لها بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل الإجمالي أو (300000 شيكِل) أيهما أقل سنوياً".

وكذلك ميز الشخص الطبيعي المقيم إعفاءات استنادا للمادة 12 منه التي نصت على أنه : " 1. للتوصل لمقدار الدخل الخاضع للضريبة يمنح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات الآتية: أ. إعفاءً سنوياً مقداره (30000 شيكِل). ب. المبلغ الفعلي المدفوع كبذل مواصلات ثابتة لموظفي

¹ - د. رمضان صديق: "إنهاء المنازعة الضريبية". دار النهضة، القاهرة، 2006، ص 10.

ومستخدمي القطاع العام. ج. المبلغ الفعلي المدفوع كبديل مواصلات فعلية أو (10%) من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل لمستخدمي القطاع الخاص. د. مساهمة الموظف أو المستخدم في صناديق التقاعد أو الادخار أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي وأية صناديق أخرى موافق عليها من الوزير. هـ. 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 وبحد أقصى (4000 شيكل) سنوياً، على أن لا تزيد عن (10 سنوات) كحد أعلى، شريطة تقديم المستندات المعززة لذلك. و. إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) سنوياً لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة وبحد أقصى طالبين في كل سنة. 2. لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة كلياً أو جزئياً وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة."

فالملاحظ من النصوص أن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي المقيم هو الدخل بعد تخفيض الإعفاءات على خلاف الشخص المعنوي الذي لم يمنحه القانون ميزة تنزيل هذه الإعفاءات المحددة في المادة 12 سائلة الذكر.

وتطبيقاً لذلك فعلى فرض أن هناك موظفاً يعمل في بنك فلسطين الإسلامي بجنين راتبه الشهري 1000 دولار لسنة 2013، ولديه بدل مواصلات فعلية شهرياً بقيمة 100 دولار، وهو متزوج وله ثلاثة أبناء أحدهما يدرس في جامعة النجاح على نفقة والده، والآخر يدرس في الجامعة الأردنية على حساب الحكومة الفلسطينية، ولديه استقطاعات من راتبه 20 دولار شهرياً.

للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تتبع المعادلة التالية:

أولاً: نتوصل لدخله القائم

وعليه فدخله القائم (الدخل الإجمالي)¹ هنا هو 1000 دولار + 12* 100 دولار = 12*

دخله الاجمالي = 12000 + 1200

= 13200 دولار

¹ - الدخل الإجمالي: دخل المكلف القائم من كل مصدر دخل خاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون.

ثانياً: نتوصل إلى دخله الصافي¹، ولكن في هذا المثال لا يوجد لدى المكلف نفقات إنتاجية (التزيلات)²، فعليه يكون الدخل الصافي هو الدخل الإجمالي نفسه.

ثالثاً: نتوصل إلى دخله الخاضع للضريبة³.

وطالما أن المكلف ليس لديه تبرعات مقبولة وخسائر مدورة فإن دخله الخاضع = الدخل الصافي - الإعفاءات⁴.

وأيضاً نلاحظ أن القانون قد اخذ بحساب الضريبة بالشيكل، وعليه يتم تحويل العملة إلى شيكل (13200 * 4 = 52800 شيكل).

وعليه فالدخل الخاضع للضريبة = 52800 - (30000 شيكل إعفاء شخصي + 6000 شيكل إعفاء طالب جامعي)

وعليه فالدخل الخاضع للضريبة = 16800

رابعاً: نتوصل إلى الضريبة التي تساوي الدخل الخاضع للضريبة * نسبة الضريبة المقررة. نلاحظ أن الدخل الخاضع لهذا المكلف يكون في الشريحة الأولى وهي 1 - 40000 شيكل بنسبة 5%.

فالضريبة = 16800 * 5%

= 840 شيكل

خامساً: نتوصل إلى رصيد الضريبة⁵.

وعليه رصيد الضريبة = الضريبة - الاستقطاعات

= 960 - 840⁶

¹ - الدخل الصافي: ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون.

² - التزيلات: النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل، خلال الفترة الضريبية. الإعفاءات: التخفيض على صافي الدخل.

³ - الدخل الخاضع للضريبة: مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار بقانون.

⁴ - الإعفاءات: التخفيض على صافي الدخل.

⁵ - رصيد الضريبة المستحقة: الضريبة بعد إجراء أي تقاص أو خصم أو دفعه على الحساب وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون.

⁶ - تحويل الاستقطاعات إلى شيكل (120 دولار * 4)

= -120 شيكل

الملاحظ أنه يستحق للمكلف مبلغ 120 شيكل على خزينة السلطة الفلسطينية.

وعليه تطبق في هذه الحالة المادة رقم 35 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل التي نصت على أنه: "للكلف الحق باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه ، وذلك بموجب طلب خطي يقدم للدائرة الضريبية . 2. يقوم المقدر وفي حال تم التأكد من طلب المكلف باسترداد الزيادة بإصدار كتاب خطي يوضح فيه المبلغ الواجب رده، وذلك خلال شهرين من تاريخ المطالبة، وترسل نسخة منه إلى وزير المالية والذي يصدر قراره برد المبلغ المذكور خلال مدة لا تتجاوز الشهرين من تاريخ تسلمه الكتاب."

وتطبيق آخر على الشخص الطبيعي، فعلى فرض أن هناك شخصا اسمه محمد يعمل في إحدى الشركات المساهمة في مدينة جنين من (2012/1/1) ، وبتاريخ (2012/12/31) قبض راتبا صافيا مبلغ (11629) شيكل وكان تفاصيله كما يلي :

راتب أساسي	4000 شيكل
علاوة مهنة	2000 شيكل
علاوة مخاطرة	500 شيكل
بدل مواصلات	1300 شيكل
علاوة ادارية	2500 شيكل
بدل مهمة سفر	2200 شيكل

فإذا علمت أن محمد لديه (3) أولاد يدرسون في جامعة النجاح الوطنية، على حسابه الخاص ويخصم عليه:

مساهمة في صندوق التقاعد	450 شيكل
مساهمة في صندوق تأمين صحي	225 شيكل
اقتطاع ضريبة دخل عن الراتب	196 شيكل

المطلوب: الضريبة عن شهر 12-2012 على المكلف محمد.

أولاً: نحدد الدخل الإجمالي لمحمد عن شهر (2012/12) =
12500 = 2200 + 2500 + 1300 + 500 + 2000 + 4000 شيكل

ثانياً: نحدد الدخل الخاضع للضريبة لمحمد عن شهر (2012/12) ¹ :
الدخل الاجمالي لمحمد عن شهر (2012/12) = 12500 شيكل.
يخفف ما يلي =

إعفاء الشخص الطبيعي المقيم (عن شهر) = (2500) شيكل

إعفاء مساهمة (صندوق التقاعد + التأمين) = (675) شيكل.

إعفاء جامعي لطلابين (عن شهر) (2*500) = (1000) شيكل

الدخل الخاضع للضريبة لمحمد عن شهر (2012/12) = 8325 شيكل.

ثالثاً: الضريبة المستحقة على محمد عن شهر (2012/12)

= ((3333 * 5%) + (3333 * 10%) + (1659 * 15%)) = 249 + 333 + 167 = 749 شيكل

= 196 - 749 = 553 شيكل وهي الضريبة المستحقة على محمد عن شهر (2012/12).

وتطبيق آخر على فرض ان هناك شركة عادية (تضامن) مسجلة في فلسطين لحسنين وأبناءه محمد ومحمود اللذان يدرسان في الصف الثامن، والتي كانت حساباتها لسنة 2012، على النحو التالي:

المبيعات 300,000 ش

المشتريات: 150,000 ش

المصاريف الإدارية و العمومية : 60.000 ش و التي تشمل :

رواتب: 20,000 ش

ايجار محل : 10,500 ش

تبرعات مقبولة 2000 ش

¹ - تجاوزنا عن الدخل الصافي الى الدخل الخاضع؛ لأنه لا يوجد لدى المكلف تنزيلات مقبولة حسب المعطيات الواردة في الحالة.

مخصص مكافأة نهاية الخدمة: 5,000 ش

ايجار منزل : 12,500

مصاريف كهرباء و مياه: 5,000 ش

م.هاتف: 5,000 ش

علما أنه حسب عقد الشركة ان نسبة المساهمة في رأس المال و توزيع الأرباح بالتساوي¹.

المطلوب: 1) تقدير الدخل الخاضع للشركة عن العام 2012:

أولاً: الدخل الصافي لمحمدين عن العام 2012

= المبيعات - التتريلات

$$= (300000 - (5000 + 5000 + 2000 + 10500 + 20000 + 150000)) \times 2$$

$$= 107500 - 300000 = 192500 \text{ شيكل}$$

ثانياً: نتوصل للدخل الخاضع مع ملاحظة أن الدخل الخاضع هو لحسنين وهو الأب وذلك عن العام 2012.

$$= 107500 \text{ ش} - 30000 \text{ (إعفاء الشخص الطبيعي المقيم)}$$

$$= 77500 \text{ شيكل الدخل الخاضع لحسنين عن العام 2012}$$

ثالثاً: الضريبة المستحقة على حسنين

$$= ((37500 \times 10\%) + (40000 \times 5\%)) = 5750 \text{ شيكل}$$

¹ - الجدير بالذكر أن الشركة العادية العامة الوطنية هي من شركات الأشخاص، فلا تخضع لضريبة الدخل ، بل توزع أرباحها على الشركاء، فيحاسب كل شريك بحسب نصيبه من أرباح الشركة.

طالما أن الشركة وهمية فالدخل يكون لحسنين فقط، وذلك تطبيقاً لنص المادة 15 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 التي نصت على أنه: "إذا نشأ دخل عند معاملة التصرف التي أجراها المكلف لصالح أي ممن يعلمهم ولم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل لأغراض هذا القرار بقانون دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف".

2 لم يعترف القرار بقانون بالمخصصات وهنا في المثال مخصص مكافأة نهاية الخدمة ولا بأجار المنزل الخاص .

المبحث الثاني: الشخص المعنوي.

عرّفت المادة الأولى من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 " الشخص المعنوي" بأنه " كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية؛ كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، كما عرّف الشركة بأنها " شمل الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقاً لقانون الشركات المعمول به، أو الشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين، وتعامل الجمعية التعاونية بما يتعلق بعملها الذي يستهدف الربح كشركة مساهمة عامة".

والملاحظ مما تقدم ان الشخص المعنوي هي كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، وهذا المدلول للشخص المعنوي لا يقتصر على الأشخاص المعنوية الخاصة بل يتضمن ايضاً الأشخاص المعنوية العامة.

ولكن عندما ذكر صور الأشخاص المعنوية نجد أن المشرع ذكر الأشخاص المعنوية الخاصة كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، بينما لم يذكر الأشخاص المعنوية العامة كالدولة أو التنظيمات الإدارية اللامركزية سواء أكانت المحلية أو المرفقية أو المهنية.

وبالرجوع إلى المادة رقم 7 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 نجد انه نص على إعفاء الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أعمالها التي لا تستهدف تحقيق الربح، بمعنى أن الضريبة تفرض على أرباح الأشخاص المعنوية أيما كان عملها، طالما انه لا يستهدف تحقيق الربح.

كما نصت المادة 7 منه على اعفاء دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها. وكذلك دخلها والشركات غير الربحية والنقابات والاتحادات المهنية الجمعيات التعاونية 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.

وتستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة وفقا للمادة 16 منه لأي شخص معنوي بنسبة (15%)، علما أنه قد تم إجراء تعديل على هذه الشريحة حيث أصبحت على النحو التالي:

1 - 125000 شيكل (15%)

وما زاد عن 125000 شيكل (20%) .

كما تُستوفى الضريبة بنسبة (5%) على شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، أما الدخول الأخرى المتأتية للشركة من غير هذا النشاط يطبق عليها أحكام هذا القرار بقانون وكما ورد في الفقرة (2) من هذه المادة. وتطبيقا لذلك ظهرت نتيجة أعمال شركة التأمين على الحياة المساهمة العامة خلال عام (2012) كما يلي:

شركة التأمين على الحياة العالمية المساهمة العامة

حساب الأرباح و الخسائر عن الفترة المنتهية في 2012/12/31

المبلغ بالشئقل	نوع المصاريف	المبلغ بالشئقل	الإيرادات
20000	رواتب و أجور	300000	إيراد اقساط التأمين على الحياة
23000	إيجارات		
15000	تبرعات		
15000	مصاريف ضيافة		
10000	مصاريف قرطاسيه		
2000	م.هاتف		
2900	م.دعاية وإعلان		
1000	صافي الارباح		
7600	استهلاك اصول ثابتة		
9000	م.سفر		

المطلوب: احتساب الضريبة المستحقة على الشركة للعام (2012):

بما أن طبيعة نشاط الشركة هو التأمين على الحياة فيتم اولا التوصل الى الدخل الخاضع للشركة لعام (2012) كما يلي:

المجموع الكلي لأقساط التأمين = 300000

الضريبة المستحقة على الشركة للعام (2012) = $300000 * 5\%$.

= 15000 شيقل

تطبيق آخر تم تأسيس شركة مساهمة خصوصية في فلسطين من المواطن محمد وزوجته خلال عام 2002م وقد بلغ دخله الخاضع للضريبة لسنة 2012، 30000 شيقل.

جد الضريبة.

الضريبة المستحقة = الدخل الخاضع * نسبة الضريبة.

= $30000 * 15\%$

= 4500 شيقل

وفي الختام نورد الجدول رقم (3) لتبيان الأحكام المتعلقة بالشخص الطبيعي والمعنوي في التشريع الفلسطيني والتشريعات المقارنة في مصر والأردن على النحو التالي:-

فلسطين/ القرار بقانون الدخل رقم 8 لسنة 2011.	الأردن/ قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.	مصر/ من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005	مفهوم الشخص الطبيعي والمعنوي/ الدولة
الشخص الطبيعي: المكاف الفرد او الشريك في شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة وأية شركات يحددها القانون.	لم يعرف الشخص الطبيعي.	لم يعرف الشخص الطبيعي.	الشخص الطبيعي
الشخص المعنوي: كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية، كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المساهمة العامة او ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الاجنبية سواء كانت مقيمة او غير مقيمة.	لم يعرف الشخص المعنوي	لم يعرف الشخص المعنوي.	الشخص المعنوي

فالملاحظ من الجدول المتقدم أن التشريع الفلسطيني قد تضمن نصا على تعريف الشخصين الطبيعي والمعنوي على خلاف القانونين المصري والأردني ولكن نطاق الضريبة الموحدة في جميع هذه التشريعات يكون على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، أما في فلسطين فيلاحظ أن دخل الشخص الطبيعي الذي تفرض عليه الضريبة قد يكون من الافراد ام شركاء في شركات التضامن او التوصية البسيطة، حيث يعامل كل شريك على أنه المكلف فرد دون اعتبار للشخصية المعنوية للشركة التي يكون شريكا فيها، أما شركات الاموال كالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وغيرها الاشخاص المعنوية كالجمعيات والهيئات العامة تعامل معاملة الشخص المعنوي فيما يتعلق بالسعر الضريبي وتقديم الاقرار الضريبي.

الفصل الثاني

تحديد وعاء الضريبة على الدخل

إن لتحديد الوعاء لضريبة الدخل بنصوص واضحة أهمية بالغة من حيث تحقيق العدالة الضريبية؛ إذ إن وضوح النصوص المنظمة لوعاء الضريبة على الدخل سوف يسهل عملية فرض هذه الضريبة؛ لأن هذه العملية تتوقف على تحديد هذا الوعاء، كما يزيد هذا الوضوح من الكفاءة الإدارية للجهاز الضريبي المختص.

ويقصد بالوعاء الضريبي كما سبق الإشارة إليه هو المادة أو الواقعة التي تفرض عليها الضريبة أو المال الذي يخضع لها، أو يقصد به من تفرض عليه الضريبة سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً.

بينما يقصد بوعاء الضريبة على الدخل بوجه خاص: القيمة المالية أو النقدية التي يحصل عليها الشخص سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً وفقاً لأوضاع نص عليها القانون الضريبي بعد خصم التكاليف والإعفاءات التي يقررها القانون.

يتضح من قراءة نصوص القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل أنها قد شرعت ابتداءً بتحديد الوعاء الضريبي الذي تسري عليه الضريبة على الدخل. ومن ثم تصفية وعاء الضريبة على الدخل، إذ أنه بعد أن حدد الوعاء الذي ستفرض عليه الضريبة قد شرع القرار بقانون تحديد التكاليف التي ينفقها المكلف في سبيل الحصول على دخله، ثم تحديد تنزيلات أخرى لغايات يبتغيها لانزالها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي، ثم تضمن هذا القانون نصاً على التخفيضات (الإعفاءات) المسموحة من الدخل الصافي لأهداف يبتغيها للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، وعليه سوف يتم تناول التكاليف في المبحثين التاليين.

المبحث الأول: فكرة التكاليف الضريبية.

إن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 قد ضيق من مدلول التكاليف واجبة التنزيل من وعاء الضريبة على الدخل وذلك عندما إقتصرها على التكاليف الإنتاجية، وذلك طبقاً لصدر المادة 8 منه التي نصت على أنه: " للتوصل الى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي انفقت او استحققت كلياً وحصرها في سبيل انتاج الدخل الاجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: "...

يبدو من النص السابق أنه أتى بقاعدة عامة تقضي بتنزيل كافة التكاليف التي ينفقها المكلف في سبيل إنتاج دخله الخاضع للضريبة، ثم سردت على سبيل المثال لا الحصر بعض النفقات الإنتاجية على وجه الخصوص التي يجب تنزيلها من وعاء الضريبة على الدخل، وهذا ما سيتم تفصيله في المبحث الثاني من هذا الفصل ، و بتحليل القاعدة العامة التي أتى بها القرار بقانون السالف الذكر في صدر المادة 8 أن هناك شروطاً معينة لابد من توفرها في التكاليف الإنتاجية، والتي سيتم التعرض لها في الفروع التالية:-

الفرع الأول: أن تكون نفقة إنتاجية وليست استعمالاً للدخل.

قد تضمن القرار بقانون نصاً حول استبعاد تنزيل نفقة استعمال الدخل، حيث نصت المادة 9 منه على أنه: " لا يجوز التنزيلات الآتية:

- 1- النفقات المنزلية او الشخصية او الخاصة.
- 2- كلفة أي عمران او تحسينات التي تزيد على راس المال.
- 3- الخسارة او أي نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين او عقد تعويض....
- 4- المبالغ المدفوعة كضريبة دخل."

ولكن يبدو أن الفقه الضريبي قد تطرق لمعايير التمييز بين نفقة إنتاج الدخل ونفقة استعمال الدخل، إلا أنه لم يضع معياراً حاسماً للفرقة بين ما يعتبر تكليفاً على الدخل وما يعتبر استعمالاً له. مع الملاحظة أن النفقة الإنتاجية لدى الفقه هي الوسيلة اللازمة لإنتاج الدخل أو الحصول عليه؛ بينما تعد نفقة الاستعمال هي الغاية من الحصول على الدخل وليست الحصول عليه، كأجر العامل الذي

يعمل في المصنع هو تكلفة للحصول على الدخل بالنسبة لصاحب المصنع (صاحب العمل)، بعكس الأجر الذي يعطيه صاحب العمل لخدمه الخاص هو من استخدامات الدخل، أي ليس له شأن في إنتاج الدخل، ويترتب على المبلغ الذي يدخل في نطاق استخدامات الدخل أنه لا يجوز تنزيله وإلا أدى ذلك إلى عدم إبقاء أي دخل تفرض عليه الضريبة.¹

لا يوجد معيار للتفريق بين النفقات الإنتاجية ونفقات استعمال الدخل الأمر الذي يؤدي إلى تعدي السلطات الضريبية على حق المكلفين؛ عندما تسعى إلى التوسع في نطاق نفقات الاستعمال على حساب النفقات الإنتاجية، ففي هذا ظلم للمكلفين، فعندئذ يحق للمتضرر أن يلجأ في مواعيد الطعن القضائي إلى القضاء المختص وأن يثبت ادّعاءه. بعد تحديد ما يجب أن يخصم من الدخل باعتباره تكاليف واجبة الخصم ، ثم ما يعد مصروفا إداريا يلزم أن يخصم قبل حساب الضريبة لأنه يجب أن تحسب الضريبة على صافي الدخل .

إن المبالغ التي تخصم من الإيراد الإجمالي تعرف بالتكاليف أو الأعباء وهي وحدها التي يجوز خصمها من ذلك الإيراد .فاستعمالات الدخل هي التي ينفق فيها المكلف دخله سواء في الحصول على سلع استهلاكية من مأكّل وملبس ومسكن وعلاج وغيره أو في أوجه استثمار مثل اقتناء عقار أو شراء أوراق ماليه. ومن المنطقي أنه لا يجوز خصم استعمالات الدخل الصافي من وعاء الضريبة لأنه لو تم ذلك ما بقي شيء من الدخل يمكن أن يكون وعاء ضريبة , وليست كل النفقات التي ينفقها صاحب المنشأة تتصف بالوضوح حتى يمكن اعتبارها تكليفا أو استعمالا للدخل وللتفرقة بين ما يعد تكليفا وما يعد استعمالا له يمكن القول إذا كانت النفقة تحقق غاية لصاحب الدخل ، بحيث لا تنقطع من قطاع العمل أو ترك المهنة أو زوال المشروع اعتبرت استعمالا للدخل أما إن كانت النفقة لازمة للحصول على الدخل اعتبرت تكليفا عليه.²

وان الاستعمال هو الغاية للدخل والتكاليف هي السبيل للحصول عليه ، فالدخل الصافي لا تحسب عليه الضريبة كما هو بل هناك إعفاءات اقتصادية واجتماعية وأخرى يقررها المشرع من صافي الدخل المشار إليه والذي تحسب الضريبة عليه .

¹ - د. أمين السيد لطفي: "الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة". الطبعة الأولى؛ لا ناشر، القاهرة، 1992، ص158.

² الدكتور عاطف صدقي ود. احمد محمد الرزاز ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، 2000 ، ص161وما بعدها.

الفرع الثاني: أن تنفق في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة.

ومن نص المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 السالفة الذكر المتقدم يبدو أن النفقات التي تنزل من الدخل الخاضع للضريبة هي تلك النفقات التي تنفق في سبيل الحصول عليه، بينما لا تنزل النفقات التي ينفقها المكلف على دخل غير خاضع للضريبة؛ كالنفقة التي تنفق في سبيل الحصول على دخل لا تنطبق عليه شروط وظروف الواقعة الضريبية، كأن ينفقها على دخل يتحقق في سنة سابقة أو لاحقة لسنة سريان الضريبة.

وكذلك لا يجوز تنزيل النفقات التي ينفقها المكلف في سبيل إنتاج دخله المعفى من الضريبة، وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة التمييز الأردنية بأنه: "يجب استبعاد تنزيل فوائد القرض الذي يستدينه المكلف لشراء الأسهم؛ لأن الأرباح الناجمة عن شراء الأسهم تعد من الأرباح الرأسمالية التي لا تخضع لضريبة الدخل....، ولأن المال المدفوع ثمناً للأسهم هو رأسمال مدفوع في نشاط معفى من الضريبة وليس من النفقات التي أنفقت في سبيل إنتاج الدخل"¹.

ولكن الملاحظ أن القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل قد نص في الفقرة 2 من المادة منه على استبعاد كافة المصاريف والنفقات التي تخص أي نشاط أو دخل معفى من الضريبة بموجب تعليمات تصدر من الوزير بناء على تنسيب الوزير.

يظهر من النص السابق أنه يستبعد تنزيل نفقة الدخل المعفى بناء على رخصة، وهذا امر خلاف الاصل وبعيد عن العدل والمنطق، إذ إنه ليس من العدل ولا من المنطق أن يثري المكلف على حساب الخزينة العامة، حيث إن الدولة لا تنثري من الدخل المعفى من الضريبة، وعليه لا يجوز أن تغرم أو تضار الدولة بتنزيل تكاليف الدخل المعفى من الدخل الخاضع للضريبة؛ لأنه يجرمها مبلغ الضريبة الواجب أدائه لو لم يقرر هذا التنازل. أضف إلى ذلك أن كلفة الدخول المعفاة من الضريبة يجب أن ترتبط بالمال المستخدم للحصول على الدخل، وليس بالدخل نفسه، وبالتالي يتعارض هذا السماح مع الأصل الذي يقضي بعدم السماح بتنزيل النفقات والمصاريف التي يتكبدها الشخص في سبيل إنتاج دخله المعفى من الضريبة؛ لأن هذه النفقات والمصاريف لا ترتبط بالدخل

¹ - : محكمة التمييز الأردنية، حقوق، القرار رقم 1986/721، مجلة نقابة المحامين الاردنية، عدد6، لسنة 1989، ص947.

الخاضع للضريبة؛ وإنما ترتبط بالدخل المعفي من الضريبة. وهذا التباين يؤدي إلى مزيد من المنازعات الضريبية.

ومن كل ما تقدم يمكن القول إجمالاً إنه يجب أن تكون النفقة مرتبطة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة بصرف النظر عن مشروعيته أو عدم مشروعيته، بينما لا تعتبر من قبيل التكاليف الإنتاجية واجبة الخصم النفقات الشخصية والخاصة وأية نفقات أخرى لا تتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة.

الفرع الثالث : ضرورة أن تكون التكلفة إيرادية وليست رأسمالية.

يبدو ان القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل لم يتضمن نصاً على معيار للتمييز بين التكاليف الإيرادية والتكاليف الرأسمالية ، غير أن الفقه قد تطرق للتمييز بينهما وقد حددوا المقصود بالنفقة الإيرادية هي النفقة التي لا يقابلها زيادة في قيمة الأصول الثابتة أو زيادة في الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية أو إن تضمن استرداد قسم من رأس المال، فكل هذه النفقات لا تعتبر من قبيل النفقات الإيرادية القابلة للتزليل لأنها تحدث زيادة إيجابية في أصول المكلف، ولكنها تنزل عن طريق الاهتلاك بحيث توزع على عدة سنوات. ويطلق عليها النفقات الرأسمالية.¹ بينما يقصد بالنفقات الرأسمالية هي المبالغ التي تنفق من أجل الحصول على أصول ثابتة جديدة أو لقصد زيادة الكفاية الإنتاجية للأصول القديمة كأصول المنشأة من الآلات والمعدات وغيرها، وزيادة الكفاية الإنتاجية تتحقق إما بزيادة الإيرادات أو بتخفيض التكاليف، ف شراء جهاز مبتكر يعمل على تقليل تكاليف إنتاج المصنوعات يعتبر من قبيل النفقات الرأسمالية، أما نفقات الصيانة فلا تعتبر من النفقات الرأسمالية، وإنما تعتبر من قبيل النفقات الإنتاجية لأنها لا تؤدي إلى زيادة الكفاية الإنتاجية وإنما إلى مجرد المحافظة عليها.²

وعليه فالنفقة الرأسمالية يجب أن يوزع تنزيلها على السنوات التي يمتد إليها نفعها عن طريق استهلاكها -كقاعدة عامة- وفقاً للفقرة 8 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل؛ لأن النفقة الرأسمالية لا تعد نفقة إيرادية واجبة التزليل خلال الفترة الزمنية التي تحقق خلالها الإيراد، وإنما يمتد نفعها إلى عدد من السنوات التالية ، وبالتالي يجب أن توزع على السنوات التي

¹ - د. عادل احمد حشيش: "التشريع الضريبي المصري". دار الجامعة الجديدة للنشر ،مصر ، 1999، ص 106.

² - د. عاطف صدقي ود. محمد احمد الرزاز: "التشريع الضريبي المصري". القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2006، ص 263.

يمتد إليها نفعها عن طريق الاهتلاقيات ، تلك هي فكرة التكاليف الواجبة الخصم وللوصول إلى صافي الربح الذي يجب أن تحسب عليه الضريبة نجد أنه هناك بعض المصروفات الإدارية التي يجب أن يتحملها النشاط بان تخصم من إجمالي الربح حتى يتم حساب الضريبة على الربح الصافي. حيث يعبر عن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة برقمين من المبالغ الرقم الأول يمثل مجمل الربح وهو يشير إلى الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المبيعات ، ويشير الرقم الثاني إلى صافي الربح وهو يمثل الفرق بين مجمل الربح والمصروفات العمومية والإدارية بمعنى أن :

إجمالي الربح = قيمة المبيعات - تكلفة المبيعات

صافي الربح = إجمالي الربح - المصروفات العمومية والإدارية .

ومن أمثلة المصروفات العمومية والإدارية قيمة إيجار العقارات ، التي تشغلها المنشأة ، التبرعات والإعانات ، والإكراميات ، الرواتب ، الفوائد والعمولات ، مصاريف السفر ، الديون المعدومة وغير ذلك من مصروفات لا تخص الإنتاج .

الفرع الرابع: أن تكون نفقة حقيقية.

نصت الفقرة 3 من المادة 13 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: "إذا ثبت للمقدر ان معاملة من المعاملات مصطنعة او وهمية، يجوز له ان يستبعد تلك المعاملة وتقدير الضريبة المستحقة على الاشخاص المعنيين بناء على ذلك." كما تضمن نصاً على إمكانية تنزيل الخسائر الإنتاجية التي يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو مطالبة بالتعويض وفقاً للمادة 9 منه.

كما انه قرر - كقاعدة عامة - عدم تنزيل الاحتياطات والمخصصات، ولكن الملاحظ أن هذه القاعدة لا تسري على احتياطي الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المتعلقة بشركات التأمين المنصوص عليها في هذا القانون، والمخصصات الإلزامية، ومخصص الديون المشكوك فيها للبنوك التجارية المنصوص عليها أيضاً في هذا القانون، وكذلك مخصص الفوائد والعمولات على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك والمؤسسات المالية. وذلك طبقاً للفقرة ر- و -ش من الفقرة 1 من المادة 8 منه. ومن خلال المادة 8 من القرار بقانون يلاحظ أنه -كقاعدة عامة - لا يشترط لتنزيل النفقة أن تكون نفقة موثقة بالسجلات والمستندات.

المبحث الثاني: التنزيلات في القرار بقانون في القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل.

إن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 في تقريره للتنزيلات لا يعتمد على أساس التفرقة بين مصادر الدخل إذ يخضع الدخل الصافي الكلي (بعد خصم التنزيلات) للضريبة كوحدة واحدة، على عكس بعض التشريعات التي تعتمد نظام الضريبة النوعية التي تعمل على تقسيم الدخل الكلي إلى عدة أوعية تبعاً لمصادر الدخل ، حيث يتحدد الدخل الصافي في كل وعاء على أساس أحكام خاصة مستقلة به كدخول العقارات والأرباح الصناعية والتجارية، والرواتب والأجور وما إلى ذلك، و للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة السابقة لسنة التقدير ، وهنا نذكر بعضاً من التكاليف بصفه خاصة وهي لا تعني أنها على سبيل الحصر بل أنها على سبيل المثال.

وقد تثير التتزيلات المذكورة على وجه الخصوص¹ الكثير من الإشكاليات بين مأمور التقدير والمكلفين، ولكن لا يتسع في هذا المبحث تناول جميع هذه التتزيلات، ولذلك نوجزها بأربعة مطالب على النحو التالي.

¹ - ومما تجدر الإشارة إليه أن النفقات المنصوص عليها على وجه الخصوص في المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 تتمثل فيما يلي:- "للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو أُسْتُحِقَّت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع. ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات. ج. المراجعة وفوائد القروض. د. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية. هـ. الرواتب والأجور المدفوعة. و. مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها. ز. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة. ح. 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 الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي. ي. نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي. ك. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ل. 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 الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. م. النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديد لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ن. فروقات العملة المدنية. س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مალأ لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل 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 الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ف. الديون المدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة. ص. 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. ق. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة. ر. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير. ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير."

المطلب الأول: فوائد القروض والمرابحات.

نص البند ج من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل على تنزيل المربحة وفوائد القروض والتي سوف نتناولها في هذا المطلب في فرعين على النحو التالي:

الفرع الأول: فوائد القروض.

والمقصود بالفائدة هي ذلك العوض الذي يدفعه الشخص مقابل استعماله لنقود شخص آخر، وتحدد الفائدة بنسبة مئوية ثابتة من قيمة الدين يدفعها المدين إلى الدائن في موعد محدد دون أن تتوقف قيمتها على مدى الأرباح التي يحققها المدين مقابل استعماله المال المقرض، وبناءً على ذلك لا يمكن القول أن هناك فائدة ومن ثم المطالبة بتنزيلها من الدخل، إلا إذا نشأت عن دين حقيقي كان المكلف قد اقترضه وأثبت وجوده ووجدت فائدة مستحقة عليه، وعلى ذلك فالقرض لا يجري إلا بين شخصين منفصلين لكل منهما ذمة مالية مستقلة عن الأخرى، ونتيجة لذلك لا يجوز للمكلف الذي يمتلك مشروعاً إنتاجياً أن يطالب لنفسه بفائدة عن رأس ماله المستغل في مشروعه الخاص؛ لأن المكلف لا يعتبر مديناً لمشروعه الخاص، فالمكلف في هذه الحالة يحصل على دخله نتيجة استثمار رأس ماله وعمله، كما أنه ليس من المنطق أن ينزل المكلف من ربحه فائدة رأس ماله المستثمر في مشروعه؛ لأن من صفات القرض الحقيقي أن يجري بين شخصين مختلفين لكل منهما ذمة مالية مستقلة عن الآخر، وأن يستعمل المكلف رأس مال شخص آخر مستقل عنه.¹

قد نصت الفقرة ج من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على تنزيل فوائد القروض دون ذكر أن تكون متعلقة بإنتاج الدخل، ولكن استناداً للقاعدة العامة التي جاءت في صدر المادة 8 السابقة منه فإنه يشترط في الفائدة حتى تكون تكليفاً على الدخل أن تتوفر فيها شروط النفقة الإنتاجية، وتطبيقاً لذلك فقد أكد القضاء الضريبي بأنه: "...لا تعتبر الفائدة نفقة إنتاجية إلا إذا أنفق المكلف القرض على مشروعه أثناء تشغيله في مرحلة الإنتاج".²

والملاحظ أيضاً أن القرار بقانون لم يستعمل كلمة المدفوعة، وعليه يكفي لتنزيل الفوائد أو الفائدة أن تكون مستحقة على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي (القبض)، وبالتالي تنزل هذه

¹ - د. السيد عبد المولى: "النظم النقدية والمصرفية". دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص 275 وما بعدها.

² - محكمة التمييز الأردنية، حقوق، القرار رقم: 500 / 1986، مجلة نقابة المحامين الأردنية، ع6، 1988، ص 2094.

الفوائد في سنة استحقاقها¹؛ لأن الأصل في حساب الضريبة في فلسطين² - كما سبق إيضاحه - هو أساس الاستحقاق.

كما يشترط لتنزيل هذه النفقات ان تتعلق بإنتاج الدخل وفي هذا قضت محكمة التمييز الاردنية على أنه: "الفوائد البنكية والعمولات التي يتكبدها المكلف عن قرض انشاء البناء محل الضريبة هي فوائد رأسمالية وليست انتاجية ولا تنزل من الدخل اضافة الى ان المقترض من بنك الاسكان هو ابن المكلف وليس المكلف، ولا تنزل الفوائد عن القروض الممنوحة للمكلف اذا لم يكن لها علاقة بإنتاج الدخل محل الضريبة"³

الفرع الثاني: المراجعة.

والمقصود بالمراجعة هي أحد بيوع الأمانة التي تقوم على قيام البائع بكشف الثمن الذي كان قد اشترى به السلعة لمن يرغب في شرائها منه. وبيع المراجعة من العقود الشرعية التي تعامل بها الناس منذ قديم الزمان، وحتى يومنا هذا. وبيع الأمانة تقتضي أن يكون الثمن الأول معلوماً وان يكون الربح أيضاً معلوماً⁴.

قد تضمن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 نصاً على تنزيل المراجعات، ومن المعلوم أنه لا يمكن أن تكون هناك فائدة يتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة إلا إذا كانت نتاج قرض حقيقي ثابت مستعمل في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وتأسيساً على ذلك فإنه لا يمكن اعتبار المراجعة التي تتقاضاها المؤسسات المالية كالبنوك الإسلامية فائدة إلا إذا كانت نتاج قرض حسب المفهوم السابق.

وبناءً على ذلك يمكن القول إنه في حال كانت المراجعات المدفوعة نتاج معاملات استخدمت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة؛ فإنها تنزل من وعاء الضريبة، وذلك عندما تتوفر فيها شروط

1 - تفصيل هذه الشروط: د. رمضان صديق: "الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري". دار النهضة العربية، 2005، ص160 وما بعدها.

2 : المادة (5) من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011.

3 - قرار محكمة التمييز رقم 2185، لسنة 1997، المنشور في مجلة نقابة المحامين، ج1، سنة 1999 ص 2368.

4 - في هذا الشأن : د. هشام جبر "إدارة المصارف الإسلامية" نابلس، مطبوع من قبل البنك الإسلامي العربي، الطبعة الأولى، 2001، ص116 وما بعدها.

النفقة الإنتاجية استناداً إلى القاعدة العامة السالفة الذكر، وليس استناداً إلى الفقرة 8/3 التي ذكرت تنزيل فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل على وجه الخصوص.

وهنا لا يجوز للمكلف الذي يمتلك مشروعاً أن يحتسب لنفسه مزاولة عن رأس ماله المستغل في مشروعه الخاص وأن يحمل حساب الأرباح والخسائر بأي مزاولة لأن صاحب المشروع لا يعد قانوناً دائماً لمشروعه بمقدار المال الذي يوظفه فيه. وهنا نشير إلى شروط احتساب المزاولة وهي كالفائدة وهي كما يلي¹ :

أولاً : أن يكون الدين والذي نشأت عنه الفائدة قد استثمر في إنتاج الدخل.

ثانياً : كما يشترط أن يكون الدين الذي نشأت عنه الضريبة ديناً حقيقياً والفائدة استحققت الدفع في السنة السابقة لسنة التقدير .

ثالثاً: يشترط عدم المغالاة في تحديد الفائدة.

المطلب الثاني: بدل الإيجار.

نص البند ب من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على تنزيل "المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات، والملاحظ هنا أن المشرع الفلسطيني لم يحدد مضمون الإيجارات المسموح بتنزيلها على وجه الخصوص، بل اكتفى بذكر كلمة الإيجارات، على عكس الفقرة ب من المادة 9 من قانون ضريبة الدخل الملغى رقم 25 لسنة 1964 التي فصلت مضمون الإيجارات المسموح بتنزيلها من الدخل الإجمالي، وذلك حينما نصت هذه المادة من القانون الملغى على تنزيل بدل الإيجار الذي دفعه أي مستأجر عن أرض أو أبنية يشغلها من أجل إنتاج الدخل، فعلى سبيل المثال إن استأجر المكلف مبنى وكان يستخدم بعضاً من العقار في المشروع الإنتاجي ينزل بقدر ما استخدم من العقار والباقي إن استخدمه شخصياً كمسكن مثلاً لا ينزل قيمة الإيجار من التكلفة² .

وذلك إعمالاً للقاعدة العامة التي جاءت في صدر المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل نفسه والمتعلقة بشروط التكاليف الإنتاجية التي سبق ذكرها أنه يشترط لتنزيل الإيجارات

¹ د. محمد إبراهيم الخضري ، المبادئ التشريعية للضريبة العامة على الإيراد ، دار النهضة العربية ، ص92.

² د. دولا علي ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الكتاب الاول ، ص332.

من الوعاء الضريبي أن تكون هذه الإيجارات فعلية وحقيقية وليست وهمية، وأن يكون المكلف قد تكبدها مقابل المأجور الذي يستخدمه في سبيل إنتاج دخله، أو يزاول فيه نشاطه الخاضع للضريبة. والأصل أن لكل سنة ضريبية إيراداتها ونفقاتها المستقلة عن السنوات السابقة واللاحقة لها، وعلى ذلك فإنه في حالة كان مبلغ الإيجار لعدة سنوات، فإنه في هذه الحالة يجب توزيع مبلغ الإيجار على عدد السنين الممتدة لمدة الإيجار، ولكن الملاحظ أن القرار بقانون في المادة 8 منه قد سمح بتنزيل المبلغ المدفوع كبدايات الخلو و المفتاحيه على وجه الخصوص.

والمقصود بمبلغ الخلو و المفتاحيه هو المبلغ الإضافي الذي يدفعه المكلف إلى مالك العقار كي يرغبه في تأجير هذا العقار له، وهذا المبلغ هو خلاف الأجرة الأصلية بحيث يمكن اعتبار هذا المبلغ كزيادة في الإيجار.¹

والملاحظ أن تكاليف بدل الخلو و المفتاحيه هي من التكاليف أو النفقات الرأسمالية من حيث مدة الانتفاع منها بالنسبة إلى دافعها، والأصل أنه لا يسمح بتنزيل النفقات الرأسمالية من وعاء الضريبة، ولكن الملاحظ أن المشرع الفلسطيني قد سمح بتنزيلها كالمصاريف والنفقات الإنتاجية على أن يتم تنزيل مبلغها على خمس سنوات بالتساوي.²

ونص في البند و من الفقرة 1 من المادة 8 القرار بقانون نفسه بتنزيل نفقات التأسيس، إذ إن مدلول النفقات التأسيسية قد تشمل بدلات الإيجار المدفوعة عن مدة سابقة لبدء نشاطها المنتج للدخل، وعليه فتتزل الإيجارات في هذه الحالة من الدخل الخاضع للضريبة أو وعاء الضريبة باعتبارها

¹ -ومما تجدر الإشارة إليه أن المفتاحية أو الخلو في التعامل هو مبلغ معين من النقود الذي يتقاضاه مالك العقار المؤجر أو المستأجر الذي يشغله أو للاثنتين معا وذلك لقاء تلبية العقار المستأجر (الخلو) أو أن يطلب مالك العقار من المستأجر أن يدفع مبلغاً معيناً من النقود كشرط لموافقة على إبرام عقد أيجار عقار شاغر (المفتاحية). فجاءت الفقرة السابقة فسمحت للشخص الذي دفع مبلغ (المفتاحية أو الخلو) باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الإنتاجية عن طريق توزيعه على خمس سنوات بالتساوي وعد تنزيله من دخل السنة التي دفع فيها. - جهاد خصاونة: "المالية العامة والتشريع الضريبي". المرجع السابق، ص 371-372.

² - وقد سمح المشرع بموجب البند و من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بتنزيل مصاريف التأسيس و بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس شريطة توزيعها على خمس سنوات من تاريخ دفعها.

من نفقات التأسيس، ومبلغ نفقات التأسيس يتم تنزيلها بموجب الفقرة السابقة عن طريق توزيع مبلغها على خمس سنوات بالتساوي وعدم السماح بتنزيله من دخل السنة التي دفع فيها.¹ و قرر تنزيل التكاليف الرأسمالية (نفقات التأسيس) عن طريق توزيع مبلغها لينزل من دخول عدة سنوات تالية إلا انه لم يراع إن كانت هذه التكاليف قد انفقت على شراء أصل رأسمالي قابل للاستهلاك، وبالتالي يمكن القول إنه سمح للمكلف بتنزيل النفقة الرأسمالية مرتين مرة باعتبار الإيجارات من النفقات التأسيس، ومرة أخرى باعتبارها من الأصول الرأسمالية القابلة للاستهلاك، ولهذا فإن المنطق والعدالة - كما سبق توضيحه- تحتم على المشرع التدخل لعلاج هذه الإشكالية بحيث لا يسمح بتنزيل النفقة الرأسمالية للمكلف إلا لمرة واحدة، وذلك حتى لا تضار الدولة.

المطلب الثالث: الديون المعدومة.

نص البند ف من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل على تنزيل "الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة"، على عكس قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 الملغي الذي ترك تحديد الدين إن كان معدوماً أو غير معدوم للسلطة التقديرية لمأمور التقدير، وذلك طبقاً للفقرة 6 من المادة 9 منه التي نصت على أن: "الديون المعدومة إلى المدى الذي يقتنع فيه مأمور التقدير أنها أصبحت معدومة،". وقد حدد القانون السالف الذكر الحالات التي يمكن أن يهتدي بها مأمور التقدير على أن الدين أصبح من المتعذر تحصيله، أي أنه لم يترك اعتبار الدين معدوماً إلى السلطة التقديرية لمأمور التقدير دون قيد، وهذه الحالات طبقاً للفقرة 6 من المادة 9 منه السالفة الذكر تتمثل فيما يلي:-

أ - صدور قرار محكمة مختصة.

ب- إفلاس المدين أو إعساره وفقاً لأحكام القانون.

ج- وفاة المدين دون وجود تركة تكفي للسداد كلياً أو جزئياً.

¹ وقد جاءت المادة 11 قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 بأنه لا يجوز تنزيل أي مصروفات رأسمالية، واستثناء قد نص في المادة 9/ك على جواز تنزيل "مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل بما في ذلك مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية وتستهلك خلال المدة التي يحددها المكلف، على أن لا تتجاوز خمس سنوات من بداية تحقيق الأرباح."

د- اختفاء المدين أو سفره أو انقطاع أخباره بمدة لا تقل عن خمس سنوات دون وجود أية أموال يمكن التنفيذ عليها.

هـ- عدم قدرة المدين على تسديد ديونه رغم المطالبة اللازمة واثبات عدم وجود أية أموال منقولة أو غير منقولة لدى المدين يمكن التنفيذ عليها، ومرور مدة لا تقل عن ثلاث سنوات على هذا الدين، شريطة أن لا يزيد المبلغ الذي يتم تنزيله بموجب هذه الفقرة على نسبة 2% من الدخل الإجمالي أو ثلاثين ألف (30.000) دولار أمريكي في السنة أيهما أقل للأشخاص الطبيعيين والشركات المساهمة الخصوصية ونسبة 2% من الدخل الإجمالي أو مائة وخمسين ألف (150.000) دولار أمريكي في السنة أيهما أقل للشركات المساهمة العامة.

و- تقادم الدين وفقاً لأحكام القانون.

واستناداً للقانون رقم 17 لسنة 2004 فإنه متى ثبت لمأمور التقدير أن الدين المحقق أصبح من المستحيل تحصيله للأسباب سالفه الذكر، كإفلاس المدين أو وفاته دون أن يترك مالاً يكفي لسداد ديونه، عندئذ يعتبر هذا الدين معدوماً.

واستناداً للتعليمات رقم (10) لسنة 2012م بشأن الديون المعدومة فإنه " يجري تنزيل الديون المعدومة الناجمة عن أي مصدر دخل خاضع للضريبة ضمن النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الخاضع خلال الفترة الضريبية التي تم إثبات إعدام الدين فيها.

كما انه يعتبر الدين أو أي جزء منه معدوماً وبعد استنفاد الدائن لكافة الوسائل لتحصيل الدين في أي من الحالات الآتية: 1. صدور قرار قطعي من المحكمة يقضي بإفلاس المدين وكفيله أو إعسارهما. 2. وفاة المدين دون تركه تكفي لسداد ديونه كلياً ولا يوجد للكفيل أموال يمكن التنفيذ عليها. 3. اختفاء المدين أو سفره وانقطاع أخباره لمدة لا تقل عن (3) سنوات من تاريخ إعلام الدائرة بذلك ولا يوجد للمدين والكفيل أموال يمكن التنفيذ عليها ولمدة لا تقل عن (5) سنوات فيما يتعلق بالبنوك وشركات الإقراض المتخصصة. 4. إجراء المدين الصلح الواقعي من إفلاسه مع الدائنين.

كما تنزل الديون المدومة بما لا يتجاوز مبلغ (500000 شيكل) خمسمائة ألف شيكل أو (20%) من الدخل الصافي سنوياً أيهما أكثر.

كما يشترط لتنزيل الديون المدومة المشمولة بأحكام هذه التعليمات الشروط الآتية: 1. أن يحتفظ المكلف بحسابات أصولية وصحيحة وفقاً للقوانين السارية ومبادئ ومعايير المحاسبة الدولية مدققة ومصادق عليها من مدقق حسابات قانوني مرخص ومزاوّل. 2. تقديم البيانات والمستندات والمعلومات المتعلقة بالديون المدومة.

ولا يجوز إعدام أية ديون لذوي الصلة في البنوك ومؤسسات الإقراض المتخصصة، وذلك حسب تعليمات سلطة النقد الفلسطينية الصادرة في هذا الخصوص.

وكل مبلغ يسترد في أية فترة ضريبية من المبالغ التي تم تنزيلها باعتبارها ديوناً مدومة سابقاً يعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة خلال تلك الفترة الضريبية التي استرد فيها.

ومع ذلك يبدو أن القرار بقانون يحتاج إلى تعديل بحيث يتدخل المشرع تحقيقاً لشرعية فرض الضريبة أن يعمل المشرع الفلسطيني على إيضاح مسألة الديون المدومة، ولا يتركها وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة كما في التشريع الملغي وذلك تفادياً للمنازعة فيها وذلك بذكر الأسباب المؤدية إلى هلاك الدين أو أي معايير من عدم إمكانية تحصيله ، وترك الأمر إلى السلطات الضريبية وأعطاهم السلطة التقديرية في الحكم على كل واقعة على حدا .

المطلب الرابع:- الضرائب والرسوم والرخص.

يبدو أن القرار بقانون لم يتضمن نصاً على تنزيل الضرائب والرسوم ، حيث نصت الفقرة ب من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 بتنزيل "المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات".

يبدو من النص المتقدم أنه سمح بتنزيل الرسوم القانونية، ولكنه لم يتضمن نصاً على تنزيل الضرائب التي تعتبر تكليفاً على الدخل من وعاء الضريبة، على خلاف التشريعات الضريبية المقارنة.

في الاردن فقد نصت الفقرة د من المادة 9 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 على خصم الضرائب والرسوم المدفوعة.

وفي مصر نصت الفقرة 3 من المادة 23 من القانون المصري رقم 91 لسنة 2005 التي نصت على تنزيل" الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون".

يظهر من موقف التشريعات الضريبية في الدول السابقة أنها تستعمل لفظا الضرائب والرسوم كمترادفين، ولكن الملاحظ أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 لم يستعمل هذين اللفظين كمترادفين، ولكنه كما هو معلوم قد جاء بقاعدة عامة يكون للمكلف بمقتضاها تنزيل كل النفقات التي تكبدها كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وهذه القاعدة تشمل تنزيل كافة الضرائب والرسوم التي تعتبر تكليفاً على الدخل من وعاء الضريبة -فلسطينية كانت أم أجنبية- مثل الرسوم الجمركية ورسوم الإنتاج ورسوم السيارات وغيرها.

وعليه يخرج عن نطاق الضرائب الجائز تنزيلها من الوعاء الضريبي ما يؤديه المكلف عن دخله مثل الضريبة على الدخل، إذ إن هذه الضريبة تعتبر استعمالاً للدخل وليست عبئاً عليه، بمعنى أنه لا يمكن للمكلف أن يتكبد الضريبة على الدخل في سبيل إنتاج الدخل نفسه، بل تترتب الضريبة على الدخل بعد تحقق الدخل. أضف إلى أن الضريبة على الدخل تعتبر من الضرائب المباشرة التي تفرض على واقعة الحصول على الدخل، ولا يمكن أن تكون تكليفاً على الدخل؛ على عكس الضرائب غير المباشرة التي يمكن أن تكون تكليفاً على الدخل؛ عندما يتكبدها المكلف للحصول على الدخل، وتطبيقاً لذلك فقد أقر القضاء الضريبي المصري¹ بأن الضريبة على الدخل لا تعتبر تكليفاً على الدخل وإنما تعد استعمالاً للدخل، وبالتالي لا يجوز تنزيلها.

ومن جهة أخرى يبدو أن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 لم يتضمن نصاً على الغرامات والعقوبات المالية التي يتحملها المكلف بسبب ارتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية، وخصوصاً المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضرائب

¹ - وفي هذا المعنى : الطعن رقم 466 سنة 47ق جلسة 1979/1/30 س30 عدد1 ص 446، المشار إليه في مجموعة: د. احمد محمود حسني: "قضاء النقض الضريبي". دار النهضة، 1986، ص267.

المباشرة وغير المباشرة وتأخير دفع الضرائب المذكورة والمخالفات للتشريع الخاص بالعمل وللنصوص المتعلقة بتنظيم المرور ومراقبة الصرف أو الأسعار، كما في قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 الذي تضمن نصاً حول هذه المسألة، وذلك طبقاً للفقرة 9 من المادة 23 منه التي جاءت بقاعدة عامة تقضي بجواز تنزيل "الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية"، إلا أنه استثنى من التنزيل بموجب الفقرة 2 من المادة 24 منه " ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية".¹

كما يبدو أن المادة 13 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 قد نصت على أنه: " يتم تنزيل وتقاص ضريبة الأبنية والأراضي المدفوعة من قبل أي شخص في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تحقق له منها دخل من ضريبة الدخل على النحو الآتي: 1. تنزيل ما نسبته (40%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة كمصروفات. 2. تقاص ما نسبته (60%) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة من الضريبة المستحقة لموجب أحكام القانون شريطة أن لا يتجاوز التقاص قيمة الضريبة المستحقة عن الإيجارات لتلك الفترة الضريبي..". ومن النص المتقدم يظهر أنه يستعمل مصطلح التقاص وليس التنزيل، والواقع أن مصطلح التنزيل يختلف عن مصطلح التقاص، فالأول يعني التكلفة والخسارة التي تخضع من إجمالي الدخل بغرض تحديد صافي الدخل، بينما الأخير يعني ما يخصم من ضريبة الدخل المحسوبة لتحديد ضريبة الدخل المستحقة. ولكن من تحليل النص المتقدم يبدو أنه تضمن شروطاً أو قيوداً للحصول على حق التقاص.

وبمقتضى النص السالف يكون لأي شخص له دخل خاضع للضريبة في أية سنة من السنين يشتمل على دخل متأتي من بدلات إيجار أية أرض أو بناء، ويثبت أنه دفع ضريبة بمقتضى قانون ضريبة الأبنية والأراضي عن الدخل المذكور، يحق له إجراء تقاص بنسبة تعادل 60% من مقدار الضريبة المدفوعة بموجب قانون ضريبة المسققات المعمول به، وتنزيل المبلغ المتبقي المتمثل 40% من

¹ - لتفصيل ذلك :- د. عاطف صدقي ود. محمد احمد الرزاز: "التشريع الضريبي المصري". المرجع السابق، ص 279-

مقدار ضريبة المسققات كمصروف من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي، علماً أن هذا النص منتقد، إذ أنه يسبب خسارة لخزانة الدولة، لتقاصه من ضريبة الدخل المستحقة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة، أضف إلى ذلك أنه يؤدي إلى نتائج غير عادلة، إذ إن هذا الحق يمنح لملاك الأبنية والأراضي دون غيرهم من المكلفين.

وفي ضوء ما تقدم يعتقد أن التقاص يكون بين أصغر المبلغين التاليين: الأول مبلغ الضريبة المدفوعة على الأبنية والأراضي المؤجرة. والثاني مبلغ الضريبة المستحق على الدخل المتحقق عن إيجار الأبنية والأراضي.

المطلب الخامس: نفقات استبدال الآلات التي بطل استعمالها.

وقد نص البند ص من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه : - " 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".

ومن هذا النص فانه يقتضي استهلاك المبالغ المصروفة في سبيل استبدال الآلات بسبب بطلان استعمالها نظراً لظهور اختراعات جديدة ، و تنزيلها دفعه واحدة من دخل السنة التي أنفقت خلالها. إلا أن المشرع الفلسطيني نزل كل المبلغ المنفق في سبيل الحصول على الآلات بعد طرح العوض المقبوض من بيع تلك الماكينات بالإضافة إلى أقساط الاهتلاك المخصومة في السنوات السابقة على أن يخصم اصغر المبلغين المتقدمان ، وهذا يعني أنه إذا تم خصم قيمة الآلات من دخل السنة التي تم فيها الشراء فإن هذه الأصول لن يسري عليها نظام الاهتلاك لان كل الثمن يكون قد استنزل عند الشراء ، باعتباره من التكاليف وهذه المصروفات بعرف التشريع الأردني تعتبر من المصروفات الإيرادية التي يجوز خصمها من الدخل دفعة واحدة وليست من قبيل المصروفات الرأسمالية التي تستنزل من الدخل على دفعات في السنوات القادمة .

وعلى أي حال يشترط لخصم المبالغ المنفقة على استبدال الآلات ما يأتي :

أولاً :أن تكون الآلة في حالة استعمال أي يجب أن تكون مستخدمة في إنتاج الدخل ، فلو حصل أن المكلف لا يستخدم بعض آلاته وحفظها لديه كاحتياطي ولكن بمرور الوقت ظهرت اختراعات جديدة مما أدى إلى بطلان استخدامها فليس للمكلف الحق في طلب خصم ثمن الآلات المستبدلة مطروحا منه ثمن الاهتلاك للسنوات السابقة بالإضافة للثمن المتحصل من بيع الآلات القديمة .

ثانياً: أن يبطل استعمال الآلة ، يشترط لاستحقاق المكلف هذا الخصم أن يبطل استعمال الآلات التي استبدلها بمعنى أن تظهر اختراعات جديدة يترتب عليها الاستمرار في استعمال الآلات القديمة، يؤدي إلى عرقلة الكفاية الإنتاجية ، والإنتاج البطيء بالمقارنة والمشروعات المشابهة.

على فرض أن:-

المكلف يملك مشغل للخياطة والنسيج، وقد اشترى بتاريخ 2005/1/1 ماكينتي غزل وخياطة، فاستعمل أحدهما من تاريخ 2010/1/1 أبقى على الأخرى كاحتياط لكن في سنة 2013 ظهرت اختراعات جديدة، فقام بشراء آلة جديدة وطالب بتزليل بدل استبدال الآلات القديمة.

علما ان ثمن كل من الآلات التي اشتراها سنة 2005 هو 450000 ألف شيكل وان نسبة الاهتلاك السنوي لها على فرض هو 10% سنوي .

واشترى الآلة الجديدة بقيمة 200000 شيكل واستعملها بتاريخ 2013/1/1 وباع الآلة القديمة بهذا التاريخ بقيمة كل منهما 225000 ألف شيكل.

وعليه نفقة استبدال الآلة = ثمن الآلة القديمة المستبدلة - (قيمة مجموع الاهتلاك + ثمن بيع الآلة المستعملة المباعة)

ان احد الآلات لم تستخدم لذا لا تدخل في الحساب.

نفقة استبدال الآلة = 450000 - (3 عدد السنين مضروب * 10% نسبة الاهتلاك مضروب

* ثمن الآلة المستبدلة 450000 + 225000 ثمن الآلة المستبدلة المباعة)

نفقة استبدال الآلة = 450000 - (225000 + 135000)

= 90000 شيكل قيمة التزليل حسب القرار بقانون.

المطلب السادس: الاهتلاك.

نص البند س من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: " النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مალأ لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون". ويقصد بالاهتلاك هو النقصان الفعلي في قيمة الأصول إما بسبب الاستعمال أو بسبب مرور الزمن، والغرض من الاهتلاك من الناحية الاقتصادية هو ضمان استمرار أصول المنشأة في العملية الإنتاجية، ومن المعلوم أن نفقة الاهتلاكات تعتبر نفقة رأسمالية، والتي كقاعدة عامة لا يجوز تنزيلها من الدخل السنوي للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة، ولكن استثناءً سمحت التشريعات الضريبية بتنزيلها لعدة سنوات عن طريق استهلاكها بحسب نظام الاهتلاك¹.

ومازال يعمل بقرار مجلس الوزراء رقم (16) لسنة 2005م بلائحة الاهتلاك لغايات ضريبة الدخل ولم يصدر نظام بخصوص الاهتلاك للقرار بقانون حتى الان ، والذي كان ينص على :- "ترتب على الشخص الذي يطالب بإجراء تنزيلات بمقتضى أحكام الفقرة الأولى من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 عن استهلاك أي بناء يحتوي على ماكينات شغالة ويستعمل كلياً ورئيسياً من أجل تشغيل تلك الماكينات والآلات والمفروشات التي يملكها الشخص ويستعملها في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة أن يقدم كشفاً بذلك حسب النموذج المقرر.

كما يجب مراعاة الأحكام التالية عند إجراء التنزيل المنصوص عليه في المادة الأولى من هذه اللائحة:

¹ - ففيما يتعلق بلائحة الاهتلاك لغاية ضريبة الدخل لسنة 2005 التي صدرت عن مجلس الوزراء الفلسطيني في جلسته المنعقدة بتاريخ 2005/1/12، يبدو أنها قد جاءت على أنه إذا كان إجمالي الدخل اقل من قيمة الاهتلاكات في أي سنة يدور رصيدها إلى السنة التالية وهكذا، أي أن تنزيل الاهتلاك الذي لم ينزل في تلك السنة فإنه يضاف إلى مبلغ التنزيل المستحق عن الاندثار والاهتلاك في السنة التالية ويعتبر قسماً منه وإذا لم يكن في السنة التالية الدخل الخاضع للضريبة كافياً لتنزيل مبلغ الاهتلاك فإنه يدور إلى السنة التالية فالسنة التالية وهكذا.

- 1- لا تستهلك قيمة الأرض والأبنية والعقارات غير الصناعية.
 - 2- يجب ألا يزيد مجموع ما ينزل عن الاهتلاك والتلف عن الكلفة الأصلية للأصل.
 - 3- يكون الاهتلاك حسب القسط الثابت.
 - 4- إذا كان إجمالي الدخل أقل من قيمة الاهتلاكات في أي سنة يدور رصيدها إلى السنة التالية وهكذا.
 - 5- الاهتلاك يكون من كلفة الأصل على أساس سعر الشراء.
 - 6- الأصول المشمولة بأحكام الاهتلاك يجب ألا يقل عمرها الزمني عن سنة.
- وإذا اثبت الشخص لمأمور التقدير وجود استهلاك وتلف غير عاديين من جراء العمل في مناورات عمل إضافي أو بظروف غير طبيعية، فيجوز لمأمور التقدير إجراء تنزيل الاهتلاك على أساس نسب مئوية لا تزيد على ضعف نسب الفئات المقررة في الجداول المشار إليها في المادة الخامسة من هذه اللائحة.
- وتستهلك كلفة الأبنية في مشاريع الاستثمار المشترك في مجال الأبنية للمستثمر على عدد سنوات العقد بالتساوي، وتكون قيمة الاهتلاك دخلاً لمالك الأرض متأتياً له من ذلك المشروع الاستثماري، بالإضافة إلى ما قد يستحق له من مفتاحيات أو خلوات أو بدلات إيجار أو أي منفعة أخرى بموجب عقد الاستثمار.
- ويجري حساب المبالغ المسموح بتنزيلها بموجب الفقرة الأولى من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004 م وفقاً للنسب المئوية المقررة في الجداول الملحق بهذه اللائحة وأي بنود لم يتم حصرها في الجداول يتم التعامل معها بالقياس لمثيلها في الجداول.
- ومما تقدم فإن الاهتلاك يحسب عادة من ثمن تكلفة الأصل المادي عند الشراء، بمعنى يؤخذ من تكلفة الأصل القابل للاستهلاك عند الشراء أساساً لتحديد أقساط الاهتلاك السنوي¹. ولكن الملاحظ أن تحديد أساس حساب أقساط الاهتلاك كان محل اختلاف، فهناك من يرى إجراء حساب أقساط الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول وبصرف النظر عن تقلبات الأسعار. في حين يرى

¹ - المادة 25 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 2005/91.

آخرون أنه يجب إجراء الاهتلاك في أوقات التضخم النقدي على أساس التكلفة بعد مراعاة التقلب في الأسعار¹.

أما تحديد القيمة التاريخية للأصل المستهلك يجب الأخذ بعين الاعتبار ثمن شراء الأصل مضافةً إليه كافة المصروفات التي تنفق عليه حتى يصبح صالحاً للاستعمال². وهذا ما أكدته محكمة التمييز الأردنية عندما قضت بأن: " الاهتلاك يكون من قيمة الأصل التاريخية وليس من قيمتها عند إعادة تقييمها"³.

يوجد طرق متعددة لحساب الاهتلاك يخص بالذكر منها طريقة القسط المتناقص وطريقة القسط الثابت لكونهما أكثر طرق الاهتلاك انتشاراً وذبوعاً من غيرهما. والمقصود بطريقة القسط المتناقص هو تنزيل نسبة مئوية من الرصيد الدفترى للأصل في أول كل سنة، أي من صافي قيمة الأصل بعد استبعاد قيمة الاهتلاكات السابقة، ومن شأن اتباع هذه الطريقة أن تؤدي إلى تناقص الرصيد الدفترى للأصل تدريجياً، إلا أن هذا الرصيد يظل موجوداً لسنوات عديدة لا حصر لها.

أما المقصود بطريقة القسط الثابت للاستهلاك هو تنزيل جزء ثابت المقدار في كل سنة من القيمة التي دفعت في اقتناء الأصل يتم تحديده على أساس عمره الافتراضي، وقد أخذ المشرع الفلسطيني بطريقة الاهتلاك الثابت، ثم اشترطت لائحة الاهتلاك السابقة لهذا القانون أن لا يزيد في النهاية مجموع الاهتلاك المنزل عن الكلفة الأصلية للأصل⁴. وللتوضيح نطرح المثال التالي على فرض أن ثمن تكلفة الأصل كان 3000 دينار، وان المدة المقدرة لبقاء ذلك الأصل هي عشر سنوات، فيكون قسط الاهتلاك السنوي هو 300 دينار وهو ناتج قسمة 3000 دينار على 10 سنوات، والنتائج هنا ثابت لا يتغير لمدة عشر سنوات، أي يكون الاهتلاك السنوي بنسبة 10% من ثمن تكلفة الأصل.

¹ - : محمد مرسي فهمي وآخرين: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية". دار النهضة العربية ، 1999، ص(86).

² - : د. عادل احمد حشيش: "التشريع الضريبي المصري". المرجع السابق، ص281.

³ : محكمة التمييز الأردنية، رقم القرار: 449 / 1978 ، مجلة نقابة المحامين، عدد4، 1979، ص737.

⁴ - : المادة 2 من لائحة الاهتلاك لغاية ضريبة الدخل لسنة 2005 بناء على ما أقره مجلس الوزراء الفلسطيني في جلسته المنعقدة بتاريخ 2005/1/12. المنشور في مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد 58، 08-09-2005، ص 125.

والإشكالية هنا تتعلق بتحديد تاريخ بدء حساب الاهتلاك، حيث يبدو أن المشرع الفلسطيني لم يحدد تاريخ بدء حساب الاهتلاك؛ ولكن من قرار الاهتلاك السابق يلاحظ أنه لا يجوز للمكلف المطالبة بقيمة استهلاك الأصل الذي نقصت قيمته بمرور الزمن أو أصبح من قبيل العوادم؛ لأن هذا الأصل لم يستعمل فعلياً في إنتاج الدخل.¹

على عكس المشرع المصري يبدو الذي حدد تاريخ بدء الاهتلاك الذي يبدأ من تاريخ الاستعمال، كما أجاز حسابه في تاريخ سابق لتاريخ الاستعمال، وذلك حينما سمح بتنزيل استهلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال؛ لأنها تكون من هذا التاريخ معرضة للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة العوامل المختلفة التي تؤثر فيها بمرور الزمن.²

والخلاصة أن سكوت المشرع الفلسطيني عن تحديد تاريخ بدء الاهتلاك، سيؤدي إلى تضارب وجهات النظر في هذا الموضوع، ربما نجد رأياً يقول إن حساب الاهتلاك يبدأ من تاريخ الاستعمال ورأياً آخر يقول إن حساب الاهتلاك يبدأ من تاريخ تملك الأصول وهكذا. وعليه فإنه ينبغي على المشرع الفلسطيني التدخل للعمل جعل حساب الاهتلاك من تاريخ استعمال الأصل في العمل والإنتاج، وكذلك المطلوب منه أن يعالج جميع الإشكاليات التي أشير إليها في هذا المطلب وأهمها النص على عدم جواز استهلاك الأراضي، وأن لا يزيد مجموع الاهتلاكات المسموح بتنزيلها على كلفة الأصل القابل للاستهلاك.

واخيراً يجب الإشارة إلا أنه لا يجوز احتساب قيمة الأرض التي تقوم عليها البناية بمعنى أن تنزيل أقساط الاهتلاك يتوقف إذا تم تنزيل مبالغ تساوي بمجموعها ثمن الأصل الرأسمالي .

المطلب السابع:- الاجور والرواتب وما في حكمها.

نص البند هـ من الفقرة 1 من المادة 9 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على تنزيل الرواتب والاجور المدفوعة، ولكنه لم يتطرق إلى ما يأخذ حكم الرواتب والاجور كالمزايا النقدية والعينية، على عكس نظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور

¹ - : المادة 1 من لائحة الاهتلاك نفسها.

² - : د. عادل احمد حشيش: "التشريع الضريبي المصري"، المرجع السابق، ص282.

وما في حكمها لسنة 2005 الصادر عن مجلس الوزراء بتاريخ 2005/1/12 الذي يبدو أنه تضمن نصاً على ما في حكم الرواتب والأجور، وذلك طبقاً للمادة 1 منه التي نصت على أنها: " أي راتب أو أجر أو مكافأة أو مخصص أو علاوة أو أي مبلغ آخر مهما كانت تسميته وأي امتياز آخر ويشمل العمولة التي يدفعها رب العمل للعامل كما يشمل المبلغ الذي يدفع على سبيل الالتزام". وعليه وتشمل الرواتب والأجور التي تنزل من إجمالي الدخل للوصول إلى الدخل الصافي كافة المبالغ التي يدفعها المكلف لموظفيه أو العاملين لديه مقابل أعمال يقومون بها في سبيل إنتاج دخله الخاضع للضريبة، ولا يهم الصورة التي تأخذها الرواتب والأجور فمنها المبالغ التي تعطى مقابل أعمال إضافية أو أجور مميزة أو إعانات، أو المكافآت السنوية، فتتوزل هذه المبالغ من الدخل ما دامت دفعت في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة الضريبية بصرف النظر عن كيفية إنفاقها سواء دفعت شهرياً أو أسبوعياً أو يومياً¹.

وكذلك يعتبر من التكاليف الجائز تنزيلها من دخل الإجمالي (وعاء الضريبة) للوصول إلى الدخل الصافي مكافآت ترك الخدمة التي يدفعها المكلف لعماله وموظفيه التي يلتزم بها رب العمل طبقاً للقانون، حيث يتم تنزيل كامل مبلغ المكافأة من حساب السنة التي دفعت فيها، بمعنى يعتبر تكليفاً على الدخل المتحقق في سنة دفعها، وهذا ما يستفاد من البند ز من الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 التي نصت على تنزيل مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة.

وفي الواقع أن المكلف قد يستعين بزوجه وبأبنائه أو أقاربه في العمل بمنشأته مقابل اجر، وبالرجوع في هذه المسألة إلى القرار بقانون نجد أنه أقر في المادة 14 منه بأن لكل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلة عن الآخر، أما فيما يتعلق بالأبناء الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر فقد اعتبرت هذه المادة أن دخلهم هو دخل أحد الوالدين، فضلاً عن أن الفقرة 1 من المادة 15 منه اعتبرت أن معاملة التصرف التي أجراها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل سن الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التي تحقق فيها الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف².

¹ - د. رمضان صديق: "الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري". المرجع السابق، ص 157.

² - الفقرة 1 من المادة 13 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

ومن استعراض هذه النصوص يبدو أن ما يدفعه المكلف من رواتب وأجور لزوجته تنزل من دخله طالما تكبدها فعلاً في سبيل إنتاج دخله الخاضع للضريبة، أما إذا استخدم أولاده الذين لم يكملوا سن الثامنة عشرة من العمر، فإنه لا يحق له المطالبة بتنزيل أجورهم ورواتبهم إذا كان يدفع لهم شيئاً؛ لأن دخلهم يعتبره القانون دخلاً له، أما إذا كان الأبناء أكملوا الثامنة عشرة من عمرهم فحينئذ يحق للمكلف تنزيل الأجور والرواتب المدفوعة لهم مقابل أعمالهم في مشروعه باعتبارها من التكاليف. إلا أنه ينبغي التحقق من تناسب الأجر الذي يتقاضاه هؤلاء العمال، وما يؤدونه من عمل فعلي مع مراعاة ظروف مشروعه والمقارنة بينه وبين المشروعات المشابهة¹.

المطلب الثامن: الخسارة المدورة.

تنزل الخسارة من الدخل للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، على أساس العدالة التي تقتضي الأخذ بقاعدة الغرم بالغنم، بمعنى أنه إذا كانت الأرباح تحسب على المكلف فمن العدل أن تحسب له الخسائر بحيث تنزل من دخل المكلف لتلك السنة فإذا لم يكفي دخل تلك السنة فلا بد من تنزيلها من دخول السنوات التالية، والقول باقتضاء الضريبة إذا وجد الربح دون النظر إلى جانب الخسائر يؤدي إلى الظلم والتحكم وهذا ليس من شأن الضريبة في مجتمع ينشد تحقيق العدالة الاجتماعية والضريبة.

وقد نصت المادة 10 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: "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. 2. إذا بلغت الخسارة مقداراً لا يمكن تنزيله بالكامل على الوجه المبين في الفقرة (1) من هذه المادة يدور رصيدها إلى الفترة الضريبة التالية مباشرة ثم إلى الفترة الضريبة التي تليها بعد أقصى لا يزيد عن خمس فترات ضريبة. 3. لا يجوز تنزيل الخسارة التي إن كانت ربحاً لما خضعت للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون. 4. على الرغم مما ورد في الفقرات السابقة من هذه المادة لا يتم تنزيل الخسارة أو تدويرها إلا إذا أبرز المكلف حسابات أصولية صحيحة."

¹ - د. احمد محمود حسني: "قضاء النقص الضريبي". المرجع السابق، ص256..

ومن النص المتقدم نجد أن الخسارة الضريبية هي النقص الفعلي في احد مصادر دخل المكلف المؤيدة بحسابات اصولية صحيحة، ويجب ان يكون هذا المصدر خاضعا للضريبة، في حين أن هذا المفهوم يختلف عن الخسارة المحاسبية التي تمثل الزيادة الحقيقية في النفقات عن إيرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال الفترة المالية، وعليه فالخسارة المحاسبية هي الخسارة المتعلقة بكافة مصادر دخل المكلف، بحيث لا تمييز بين المصادر الخاضعة للضريبة وغير الخاضعة للضريبة او تلك المعفاة من الضريبة، بينما الخسارة الضريبية ينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة، اما الدخول المعفاة فهي ليست محل نقاش في مجال تنزيلها.

وفي حالة تبين وجود الخسارة الضريبية في احد مصادر دخل المكلف يجري تنزيلها من دخول المصادر الاخرى للسنة الضريبية نفسها، وفي حالة عدم امكانية تسديد الخسارة من ارباح ودخول المصادر الاخرى في السنة نفسها يتم ترحيلها الى السنوات التالية بقصد ترحيلها من دخل المكلف فيها، وقد حدد المشرع الفترة التي ترحل لها بخمس سنوات، بحيث يسمح بتنزيل جميع الخسارة في كل سنة من السنوات الخمس.

وعليه سيوضح هذا المثال هذه العملية، وهو على النحو التالي:-

بلغت خسارة المكلف (أ) من مصدر ارباح الاستيراد والتصدير لسنة 2011 مبلغا وقدره 200000 شيقل، وقد حقق المكلف خلال السنوات اللاحقة الارباح التالية:-

20000 شيقل ربح الاستيراد والتصدير لسنة 2012

30000 شيقل ربح الاستيراد والتصدير لسنة 2013

40000 شيقل ربح الاستيراد والتصدير لسنة 2014

50000 شيقل ربح الاستيراد والتصدير لسنة 2015

60000 شيقل ربح الاستيراد والتصدير لسنة 2016

الصافي	المبلغ المسموح بتنزيله	الخسارة المنزلة شيقل	سنة التقدير
20000	100/100 * 20000	20000	2013
30000	100/100 * 30000	30000	2014
40000	100/100 * 40000	40000	2015
50000	100/100 * 50000	50000	2016
60000	100/100 * 60000	60000	2017

يلاحظ ان المبلغ (60000) شيقل هو الذي احتسب تنزيله من صافي ربح المكلف لسنة 2017 (التقديرية)، وذلك لأنه يمثل المبلغ المتبقي من الخسارة التي لحقت المكلف خلال الفترة البالغة (200000) شيقل.

اما في حالة تعذر تنزيل كامل خسارة المكلف من ارباح السنوات الخمس، فان المبلغ المتبقي من الخسارة يعد عبئا على رأس المال، وعلى المكلف أن يتحملة وحده.

ولكن يجب ملاحظة أن المشرع لم يشترط أن يجري تنزيل الخسارة الا من مصدر الدخل التي نجمت عنه نفسها. فإن لحقت مكلف معين خسارة مرحلة من نشاطه الاستيرادي فلا مانع من تنزيلها من الارباح التي حققها من دخل الصناعة او تجارة او حرفة اخرى، طالما ان جميع هذه الدخول تقع ضمن مصدر دخل واحد، وعليه يجب تنزيل خسارة احدهما من الارباح التي حققها الثاني او بالعكس، لأنهما يمثلان أرباح وخسائر تحققت في مصدر ضريبي واحد.

ومن التطبيقات القضائية على تدوير الخسارة ما قضت به محكمة التمييز الاردنية بأنه: - "توجب المادتان التاسعة والعاشرة من قانون ضريبة الدخل تنزيل الديون الهالكة في نفس السنة التي تحققت فيها من الدخل الخاضع للضريبة من مجموع دخول المكلف الاخرى عملا بقاعدة سنوية الضريبة فاذا زادت عن الدخل يجري تدويرها للسنة التالية مباشرة وهكذا ولا يحق للمكلف قانونا ان يختار هو بنفسه السنوات التي يرغب بتنزيل هذه الديون من الدخل المتحقق فيها، وعليه وطالما ان الديون الهالكة وقعت وتحققت بالنسبة للشركة المكلفة قبل سنة 1990 وان الشركة المكلفة حققت ارباحا من جميع السنوات التالية 90 و91 و92 و93 فكان عليها تنزيل هذه الديون الهالكة من السنة المالية 1990 وهكذا حتى يجري تقاصها كاملة، ولو فعلت الشركة المكلفة ذلك لكان التقاص قد تم وانتهى

قبل سنة 1994 التي اختارتها الشركة المكلفة بنفسها فتكون هي التي قصرت بحق نفسها والمقصر اولى بالخسارة ويكون طلبها تقاص هذه الديون الهالكة من دخلها عن سنة 1994 مخالفا للقانون¹

المطلب التاسع: نفقات أخرى وموقف القانون منها.

نصت الفقرة 1 من المادة 8 من القرار بقانون على أنه: " للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها..." ثم أدرج المشرع النفقات الواجب تنزيلها من الدخل الإجمالي بتسع عشرة بنداً، وإذا كان الأساس في تطبيق هذا النص وجوب التنزيل فإن السلطة المالية قد قطعت باب الاجتهاد عندما اعتبرت النص المشار إليه أمراً واجب التنفيذ وينبغي التقيد به.

وعلى الرغم مما نصت عليه المادة أعلاه من حيث تعدادها للنفقات واجبة التنزيل من الدخل الإجمالي، إلا أن هذا التعداد كان على سبيل التمثيل لا الحصر، ذلك ان هناك نفقات أخرى واجبة التنزيل من الدخل لم يعددها المشرع ضمن المادة الثامنة السالفة الذكر كنفقات التغليف والأجهزة الكهربائية والماء والكهرباء والإعلان وغيرها.

المطلب العاشر: النفقات غير المسموح بتنزيلها.

إن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل قد تطرق الى تحديد النفقات التي لا يجوز تنزيلها، حيث نصت المادة 9 منه على أنه: " لا يجوز إجراء التنزيلات الآتية: 1. النفقات المنزلية أو الشخصية أو الخاصة. 2. كلفة أي عمران أو تحسيناته التي تزيد على رأس المال. 3. الخسارة أو أي نفقات يمكن استردادها بموجب بوليصة تأمين أو عقد تعويض. 4. المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها، مع مراعاة ما ورد في البندين (ر، ش) من الفقرة (1) من المادة (8) من هذا القرار بقانون. 5. المبالغ المدفوعة كضريبة دخل. 6. المصاريف الرأسمالية. 7. الرواتب أو الأجور أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منه ودفعت للدائرة. 8. الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول. 9. الغرامات الجزائية."

¹ - محكمة التمييز الاردنية، رقم 335، لسنة 1998، مجلة نقابة المحامين، ج1، ص 2397.

ولكن الملاحظ على سلوك المشرع أنه قام بتحديد النفقات التي لا يسمح بتزيلها في القرار بقانون للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، علماً أن معيار النفقة الإنتاجية التي تحدثنا عنها تكفي معياراً لتحديد النفقات التي يسمح بتزيلها عن التي لا يسمح بتزيلها، والتي يتم في ضوءه استبعاد جميع النفقات التي لا علاقة لها في إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وعدم السماح بتزيلها من إيرادات الشخص الخاضع للضريبة، وبالتالي يستحسن عدم وجود هذا النص الذي يثير الكثير من الإشكاليات، وخاصة أن المشرع لم يفرق بين المخصصات والاحتياطات حيث إن المخصصات قد تكون نفقة إنتاجية على خلاف الاحتياطات.

فضلاً عن أن المادة 8 من القرار بقانون قد تطرقت إلى بعض النفقات التي لا يجوز تزيلها كنفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين على سبيل المثال لا الحصر بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي، بمعنى أنه لا يسمح بتزيل ما يزيد عن 2% من الدخل الصافي السنوي لهذه النفقة، ولم يشر القانون ما المقصود بالدخل الصافي السنوي إن كان المتعلق بالدخل المتحقق من المصدر المتعلق بهذه النفقة أو من جميع مصادر الدخل المتحققة للمكلف.

وفي ختام هذا الفصل نضع الجدول رقم (4) يوضح التزيلات على الدخل في فلسطين والأردن ومصر وذلك على النحو التالي:

فلسطين/ القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011.	الأردن/ قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.	مصر/ من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005
مادة (8) نصت على أنه 1. للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو أُستحقت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع. ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات. ج. المربحة وفوائد القروض. د.	المادة 6 نصت على: تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً على أن يحدد النظام أحكام هذا التزيل وإجراءاته: -أ- ضريبة الدخل الأجنبية المدفوعة عن دخله المتأتي من مصادر خارج المملكة والذي خضع للضريبة فيها وفق أحكام هذا القانون في حال عدم وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي أما في حال وجود تلك الاتفاقية يتم تطبيق الأحكام المتعلقة بطرق تجنب الازدواج الضريبي الواردة فيها.	مادة (33): تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب. ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس

<p>الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير . ويعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي :</p> <p>1- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة .</p> <p>2- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون .</p> <p>3- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات .</p> <p>4- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر . وفي تطبيق أحكام البندين 3 و 4 يشترط ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة على 3000 جنيه سنوياً . ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أى دخل آخر منصوص عليه في المادة 6 من هذا القانون.</p> <p>مادة (34): يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة 32 من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة</p>	<p>ب- أرباح المربحة والفوائد المدفوعة أو المستحقة.</p> <p>ج- مخصصات البنوك وفق أحكام قانون البنوك مع مراعاة ما يلي:-</p> <p>1- يلتزم البنك بتخفيض المخصص الخاص المرصود مقابل الائتمان غير العامل في أي من الحالات التالية:-</p> <p>أ- تحويل الائتمان غير العامل إلى ائتمان عامل وفق احكام قانون البنوك.</p> <p>ب- تحصيل قيمة الائتمان غير العامل .</p> <p>ج- شطـب قيمة الائتمان باعتباره ديناً هالكا .</p> <p>د- أي حالة أخرى يحددها البنك المركزي.</p> <p>2- في حال تخفيض المخصص الخاص للائتمان غير العامل يلتزم البنك بإظهار قيمة التخفيض الذي سبق قبوله ضريبياً في دخله الإجمالي وذلك في الفترة الضريبية التي جرى فيها التخفيض.</p> <p>د- مخصصات شركات التأمين المتعلقة بالأقساط غير المكتسبة ومخصص الادعاءات المبلغة تحت التسوية والمخصص الحسابي من دخلها الإجمالي على أن يضاف إلى هذا الدخل ما تم تنزيله من تلك المخصصات خلال الفترة الضريبية السابقة مباشرة وذلك بعد خصم حصة معيدي التأمين وفق الأحكام والإجراءات التي يحددها نظام يصدر لهذه الغاية.</p> <p>هـ- مخصصات الديون المشكوك فيها للمكلفين والشركات عدا الواردة في الفقرة (ج) من هذه المادة والذين يلتزمون بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية المعدة وفق معايير</p>	<p>ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المصارف والشركات المالية والمؤسسات المالية. هـ. الرواتب والأجور المدفوعة. و. مصاريف التأسيس، وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها. ز. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات النافذة. ح. 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 الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي. ي. نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الصافي السنوي. ك. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي، أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ل. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية</p>
--	---	--

<p>أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوى، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز 10% من صافى الإيراد السنوى. ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون.</p> <p>مادة (35): يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما فى ذلك التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويكون الخصم بنسبة 10% فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة . وفى تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة 29 من هذا القانون</p>	<p>المحاسبة الدولية والمدققة من محاسب قانوني .</p> <p>و- الديون الهالكة التي سبق احتسابها ضمن دخله الإجمالي وفي حال تحصيل الدين الهالك أو أي جزء منه بعد تنزيله يضاف المبلغ الذي تم تحصيله إلى الدخل الإجمالي في الفترة الضريبية التي تم تحصيله فيها.</p> <p>ز- المبالغ المدفوعة لتأمين الأخطار المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة .</p> <p>ح- استهلاك الأصول الرأسمالية وإطفاء الأصول المعنوية بما فيها الشهرة المستعملة لغايات إنتاج الدخل الخاضع للضريبة ومصاريف التتقيب عن المصادر الطبيعية وفق الأحكام التالية:-</p> <p>1- لا يجوز للمكلف استهلاك قيمة الأرض وأي أصول أخرى لا تفقد قيمتها مع مرور الزمن.</p> <p>2- يحدد استهلاك أو إطفاء الأصول بنسب مئوية من تكلفتها الأصلية على أن تُحدد طرق الاهتلاك والاطفاء والاحكام والنسب والإجراءات المتعلقة بذلك بموجب نظام يصدر لهذه الغاية.</p> <p>ط- الضرائب والرسوم المدفوعة على أنشطته الخاضعة للضريبة.</p> <p>ي- المبالغ المدفوعة تعويضاً مدنياً بمقتضى عقود أبرمها المكلف لغايات ممارسة أنشطته الخاضعة للضريبة.</p> <p>ك- المبالغ التي يدفعها صاحب العمل عن موظفيه للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي ، ومساهمة في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يؤسسه صاحب العمل بموافقة الوزير لمصلحة موظفيه.</p> <p>ل- نفقات الضيافة والسفر التي يتكبدها</p>	<p>وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. م. النفقات الفعلية للاستطلاع والبحث عن أسواق أو آفاق جديد لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ن. فروقات العملة المدنية. س. النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكانن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مალأ لقاء استهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. ع. نفقات الضيافة بنسبة لا تزيد عن (1%) من الدخل 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 الدخل الإجمالي أو (300000 شيكل) أيهما أقل سنوياً. ف. الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيق من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة. ص. الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم</p>
--	---	---

	<p>المكلف.</p> <p>م- نفقات معالجة الموظفين ووجبات طعامهم في موقع العمل وسفرهم وتنقلهم والتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل او الوفاة والتأمين الصحي الذي يدفعه صاحب العمل عن الموظفين</p> <p>ن- نفقات التسويق والبحث العلمي والتطوير والتدريب .</p> <p>س- نفقات الفترات الضريبية السابقة التي لم تكن محددة ونهائية</p>	<p>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. ق. حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (2%) سنوياً من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة. ر. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير. ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير. 2. تستبعد المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.</p>
--	---	--

الملاحظ التماثل في التشريعين الفلسطيني والأردن في وضع قاعدة عامة للتكاليف الانتاجية ثم ايرادها بعض النفقات على وجه الخصوص، على خلاف التشريع المصري اذا ترك امر تحديد التكاليف الإنتاجية للأئحة التنفيذية وهو ما يخالف مبدأ شرعية فرض الضريبة، التي تقتضي تنظيم مسألة فرض الضريبة بقانون صادر عن المجلس التشريعي وليس عن طريق السلطة التنفيذية.

الفصل الثالث

إجراءات تقدير وعاء الضريبة

بعد التعرف على عناصر تكوين وعاء الضريبة، وتحديد الإطار العام لفكرة التكاليف للوصول إلى الوعاء الصافي الذي تفرض عليه الضريبة يكون من الضروري التعرف على إجراءات تقدير وعاء الضريبة، حيث نصت المادة 17 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: 1-تقدر الضريبة على النحو الآتي: أ. التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته. ب. التقدير الإداري من قبل المقدر في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي أو عدم قبوله بصورة كلية أو جزئية. ج. التقدير باتفاق المكلف والدائرة على قيمة الضريبة المستحقة في حال عدم موافقة المقدر على التقدير الذاتي أو اعتراض المكلف على التقدير الإداري. د. التقدير من قبل المحكمة. 2. تقدر الضريبة على المكلف قبل نهاية سنته المالية في حال انتهاء أو تصفية أعماله لأي سبب كان بما فيها نيته مغادرة البلاد. 3. يكون إعادة تقدير الضريبة من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً". وعليه فسيتناول هذا الفصل أهم طرق تقدير وعاء الضريبة على الدخل في المباحث التالية: المبحث الأول: التقدير الذاتي.

المبحث الثاني: التقدير الإداري.

المبحث الثالث: التقدير بالاتفاق.

المبحث الرابع: التقدير القضائي.

المبحث الخامس: التقدير بإعادة النظر.

المبحث الأول: التقدير الذاتي.

يقوم التقدير الذاتي على أساس الإقرار الذي يقدمه المكلف بجميع دخوله ومصاريف الحصول على هذه الدخول ، فإن لم يكن هناك إقرار كان للإدارة الضريبية اللجوء إلى طريقة التقدير كأسلوبها المباشر لتحديد وعاء الضريبة¹.

فقد نصت الفقرة 1 من المادة 18 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: -" بموجب أحكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وفقاً للمواد (19) و(20) من هذا القرار بقانون، وتكون تلك الإقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر. 2. على الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول تقديم الإقرار الضريبي".

واستناداً على هذا نص نجد أن الإقرار هو أساس تحديد وعاء الضريبة وهو عبارة عن تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة وفقاً للمادة 1 من القرار بقانون السالف الذكر، بمعنى أنه نموذج يتضمن جميع البيانات اللازمة لتحديد الوعاء من جميع المصادر وما يتبع ذلك بالنسبة للبيانات التي يجب أن يتضمنها والتكاليف واجبة الخصم ، إلى أن يصل بالنهاية

¹ - قد تكلف الإدارة الضريبية غير المكلف بالضريبة (التقدير غير المباشر) في بعض الحالات لتقديم التصريح عن المادة الخاضعة للتكليف، كما في حالة صاحب العمل في الضريبة على الدخل الناتج عن العمل "ضريبة الرواتب والأجور" الذي يقدم إقراراً عن المرتبات والأجور التي يدفعها لموظفيه. وأهم ميزات هذه الطريقة تكمن في القضاء على العديد من فرص التهرب، إذ لا مصلحة لصاحب التصريح بتقديم بيان كاذب، وإذا كان هناك مصلحة في بعض الحالات الخاصة فإن التهرب يقتضي اتفاق إرادتين على القيام به، إرادة المكلف وإرادة مقدم التصريح، وأن يستفيد منه هذين الشخصين ما يتيح للدوائر المختصة فرصاً أكبر لكشف الكذب فيه، وقد حددت المادة 31 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 حالات التقدير غير المباشر، والتي نصت على أنه: "1. يعتبر المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لشخص غير مقيم أو يكون له علاقة تجارية معه، مسؤولاً عن القيام بالنيابة عنه بكافة الإجراءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون، بما فيها خصم الضريبة المستحقة وتوريدها لحساب الدائرة. 2. يتوجب على الشخص المقيم في حال دفعه أي مبلغ خاضع للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون لشخص غير مقيم خصم بنسبة (10%) من المبلغ كضريبة مقطوعة ونهائية، وتوريدها لحساب الدائرة، ويستثنى من ذلك أقساط إعادة التأمين التي تدفع لشركات التأمين في الخارج وفي حال عدم قيامه بذلك تحصل هذه النسبة منه باعتباره مكلفاً بدفعها. 3. يتوجب على صاحب العمل أو المسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمهما، أن يخصم عند دفعها الضريبة المستحقة وتوريدها للدائرة بموجب كشف تفصيلي وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع".

إلى الدخل الصافي الذي يمكن أن تحسب عليه الضريبة طبقاً للأسعار المقررة قانوناً، بحيث يقوم المكلف بحسابها وسدادها للإدارة الضريبية عند تقديمه لذلك الإقرار.

والواقع أن عملية حصر وتقدير وعاء الضريبة مسألة مهمة تواجه الجهاز الضريبي، وجمهور المكلفين، ولا شك أن قيمة أي وسيلة من الوسائل المتبعة في تقدير وعاء الضريبة على الدخل تتوقف على ما تحققه من عدالة واقتصاد وسرعة في حصر الوعاء، وتحقيق العدالة يقتضي ربط الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف بحيث لا تضار الخزينة العامة ولا يضار المكلف، أما تحقيق الاقتصاد والسرعة في حصر الوعاء فيعني أن تكون الوسيلة سهلة وقليلة النفقات وتتم في الوقت المناسب، حتى يكفل كل ذلك بتحصيل الضريبة بأقل نفقات وفي الوقت الملائم، تجنباً للتغيرات في القيمة الحقيقية لوحدة النقد وفي اقرب وقت لتحقيق الإيراد حتى يكون سدادها ميسر على المكلف.

ولجعل الإقرار الضريبي أساساً لتقدير الضريبة على الدخل ميزات حيث إنه يعد وسيلة تساعد الإدارة الضريبية على الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل بما يخدم فرض ضريبة عادلة، ويتمثل هذا الوعاء بالدخل الحقيقي من المصادر المختلفة، حيث أن المكلف هو اقدر من مأمور التقدير على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، فالمكلف نفسه هو الذي يعمل ويتحقق له الدخل، بينما مأمور تقدير الضريبة لا يعيش مع المكلف طوال الوقت وفي جميع الأماكن. وعلى ذلك فإن مأمور التقدير وحده لا يمكنه دون مساعدة المكلفين تقدير الضريبة بدقة على الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة على جميع المكلفين¹، على عكس الوسائل الأخرى كالتقدير الإداري والتقدير المقطوع التي قد تعتمد في تقدير الدخل على القرائن أو المظاهر الخارجية، وذلك عن طريق التخمين أو دراية السلطات الضريبية المختصة.

ولكن يعاب على جعل الإقرار الضريبي أساساً لتقدير الضريبة أنه يؤدي إلى احتكاك الإدارة بالمكلفين وتدخلها في أسرارهم الشخصية، فضلاً على أن كثيراً من المكلفين قد يتهربون من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً وذلك بتقديم إقرارات ضريبية كاذبة².

¹ - د. عادل احمد حشيش " الوسيط في الضرائب على الدخل " الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1988، ص180 وما بعدها.

² - للمزيد عن مزايا وعيوب الأخذ بأسلوب الإقرار الضريبي، د عادل الحيارى: "نظام الضريبة على الدخل العام". المرجع السابق، ص448 وما بعدها. / و د. رمضان صديق: "الإدارة الضريبية الحديثة". دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص176 وما بعدها.

ويشير الباحث هنا إلى مسألة مهمة تتمثل بأخلاقيات المكلف، حيث إن مسألة الوصول إلى الدخل الحقيقي مسألة لا ترتبط بالوسيلة المتبعة في تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة بقدر ارتباطها بأخلاق المكلفين، فكلما ارتفعت الأخلاق وانتشر الوعي الضريبي لديهم قاموا بأداء ما عليهم من التزامات ضريبية، وبالتالي سارعوا لدفع الضريبة عن طيب خاطر، بسبب معرفتهم لوجباتهم الوطنية اتجاه السلطة أو الدولة، أما إذ كانت أخلاقهم عليلة، فإنهم عندئذ لا يعرفون معنى الواجب الوطني ولا يقدرونه، وبالتالي لا يقدرّون الأسباب التي تؤدي من أجلها الضريبة، بل يعتبرون أن التهرب من الضريبة بمثابة مكسب لهم؛ ويعتبرون أن دفعها بمثابة ضرر لهم.

ويعتبر الإقرار الضريبي المقدم من ذي الصلة حجة قاطعة على مقدمه، وهو ملزم له وكذلك ملزم للإدارة الضريبية طالما لم يثبت كذبه ولا يشوبه خطأ في الواقع، والمكلف الذي يقدم كشفاً بدخله يعتبر مسؤولاً عن كافة البيانات والمعلومات المدرجة فيه.¹

والملاحظ أن القانون عاقب كل مكلف قدم إقراراً ضريبياً غير صحيح، بأن أغفل أو أنقص أو حذف من إقراره أي دخل أو أي جزء من الدخل واعتبره متهرباً من الضريبة². ولكن في حالة عدول المكلف عن الإقرار الضريبي غير الصحيح وتقديم إقرار معدل خلال ميعاد تقديم الإقرار لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة تهرب ضريبي³.

ولكن نود أن نشير إلا أنه إذا ما قدم المكلف الإقرار خلال المدة المحددة في القانون فهل يعتبر أنه قد ارتبط به نهائياً بحيث أنه لا يجوز له تصحيحه ؟

¹ - محكمة التمييز الأردنية، حقوق، رقم 92/507 المشار إليه في مؤلف: شوقي نمر معبدي "المفصل في قانون ضريبة الدخل الأردني". لا بلد، لا ناشر، لا تاريخ، ص175.

² - المادة 37 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011، حيث نصت على أنه: - "1. مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكليتي العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية: أ. تقديم الإقرار الضريبي السنوي استناداً لدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنوعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت بها. ب. تقديم إقرار ضريبي غير صحيح وذلك بإغفال أو إنقاص أو حذف أي دخل أو أي جزء منه. ج. تقديم إقرار ضريبي سنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه في دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن موظف الضريبة...".

³ - عبد الحميد المنشاوي: " التعليق على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية في ضوء أحدث أحكام النقض". الطبعة الأولى؛ منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006، ص356.

للإجابة عن هذا التساؤل نجد أن هناك من رأى أن التصحيح متاح للمكلف في أي وقت يشاء ما دامت السلطة الضريبية غير مقيدة بالأخذ بإقرار المكلف¹. كما ذهب إلى وجوب التفريق بين تعديل الإقرار وبين تصحيح الخطأ المادي، وعليه يحق للممول أن يعدل من الإقرار في المدة المحددة قانوناً لتقديم إقراره، وله أن يقدم إقراراً جديداً دون إبداء الأسباب في خلال ذات المدة، أما إذا انتهت هذه المدة فلا يجوز له العدول عن إقراره إلا إذا ثبت وجود خطأ مادي وقع فيه، وله أن يطلب تصحيح هذا الخطأ حتى إخطاره بربط الضريبة وقيمتها ، وحتى ذلك الحين له أن يطلب تعديل الإقرار وكتابة الملاحظات التي يراها².

والجدير بالذكر أن القضاء في دولة مصر العربية قد استقر على أنه يحق للمكلف أن يصحح إقراره، ولكن اختلف في أحكامه كما اختلف الفقه في تحديد الميعاد الذي يجوز للمكلف أن يعدل أو يصحح خلاله الإقرار، فقضت في بعض أحكامها أن الحق بتقديم الإقرار يبقى قائماً ومستمراً خلال المدة التي تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار حتى قيام الإدارة بربط الضريبة وهذا ما يتبين من حكم محكمة المنصورة الابتدائية بأن: "الصحيح في فقه الضرائب أن للممول الحق في العدول عن إقراره وتقديم إقرار آخر بدلاً منه إلى أن يتم ربط الضريبة"³، وحكم مطابق لهذا الحكم لمحكمة المنيا الابتدائية الصادر بتاريخ 1964/2/18 التي قضت "بأحقية الممول في تعديل إقراره إلى أن يتم ربط الضريبة، فإذا ما تم ذلك الربط سقط حقه في إجراء التصحيح"⁴.

أما القضاء الأردني يبدو أنه قضى بأن الإقرار أمام مأمور التقدير يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، ولا يجوز الرجوع عنه إلا لخطأ في الواقع أو كذب⁵.

وبالرجوع إلى القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل نجد أنه لم يتضمن نصاً حول مسألة جواز أو عدم جواز تصحيح الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.

¹ - د. رمضان صديق: "الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري". المرجع السابق، ص262.

² - د. رمضان صديق: "إنهاء المنازعة الضريبية". مرجع سابق، ص 263.

³ - حكم صادر بتاريخ 1946/2/20 في القضية رقم 1127 سنة 1946. المشار إليه: - د. عادل الحيارى: " الضريبة على الدخل العام". المرجع السابق، ص447.

⁴ - المشار إليه في مؤلف: د. عبد الباسط وفا: "فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري". دار النهضة العربية، 2001، ص16.

⁵ - : محكمة التمييز الأردنية، قرار رقم 1986/410، مجلة نقابة المحامين، عدد6، لسنة1986، ص231.

على خلاف القانون المصري¹ الذي أشار لمسألة تصحيح الإقرار الضريبي، حيث أجاز التصحيح ونظمه بموجب المادة 87 منه التي نصت على أنه: "إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ. وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي. ويكون للبنوك والشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها. وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية".

ولكن في الواقع يبدو أن السلطات الضريبية في فلسطين لا تقبل من المكلف تعديل إقراره الضريبي إلا لمرة واحدة فقط، وذلك خلال شهرين من تاريخ انتهاء المدة القانونية المحددة لتقديم الإقرار إذا تبين له وجود خطأ يؤدي إلى تغيير في مقدار الضريبة المستحقة عليه ما لم تكن الدائرة قد سبقته في اكتشاف الخطأ².

وعلى ضوء ما تقدم فإنه يمكن القول إنه من الضروري إجازة التصحيح من قبيل السلطات الضريبية؛ لأن الضريبة تنشأ في ذمة المكلف بقوة القانون، ولا تنشأ في ذمته بتقديمه الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية. لذلك فالقاعدة التي يجب العمل بها في مجال تقدير الضريبة هي التحري عن الحقيقة³، وتمشياً مع هذا القاعدة، فالمكلف غير مقيد بإقراره الذي لا يعبر عن الحقيقة، بحيث يصبح تعديل الإقرار ليس حقاً على المكلف بل واجباً عليه تمليه عليه شرعية فرض الضريبة، وما عليه في هذه الحالة إلا إثبات أن ما جاء بإقراره يخالف الحقيقة سواء أكان ذلك

¹ - : احمد مختار محمد أبو إسماعيل: "قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005". دار النهضة العربية، 2005، ص 87.

² - المادة 3 التعليمات بشأن الإقرار الضريبي والفترات الضريبية الصادرة عن وزير المالية الفلسطيني، بتاريخ 2005/6/20، رقم و/م/د ف ت/835/2005.

³ - : د عبد السلام محمد عبد السلام: "نظام الضريبة الموحدة على الدخل"، دراسة مقارنة، دار المسلم للنشر والتوزيع، 1995، ص 364/ و د. عادل الحيارى: "الضريبة على الدخل العام". المرجع السابق، ص 447/ و د. حسين خلاف: "الأحكام العامة في قانون الضريبة". المرجع السابق، ص 216.

بالنقصان أم بالزيادة ، لذلك يتعين على السلطات الضريبية في فلسطين أن تعيد النظر في مسلكها السالف الذكر على أن تراعي في ما جرى عليه العمل في القانون المصري.

المبحث الثاني: التقدير الإداري.

قد نصت المادة 21 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه:-
"1- يعتبر الإقرار الضريبي المقدم من المكلف مقبولاً بشكل مبدئي عند استلامه. 2. للمقدّر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه أسباب حول صحو أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي. 3. إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي يحدد مقدار الضريبة ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي ويكون القرار غير قابل للاعتراض أو الطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء. 4. إذا لم يوافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي، أو لم يلتزم بحضور جلسة المناقشة، يجوز للمقدّر أن يقدر دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه ويكون قرار المقدّر قابل للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير. 5. في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدّر إجراء التقدير بالفطنة والدراية، وإبلاغ المكلف بموجب إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدّر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير."

المكلف والموظف المختص بالتدقيق لمناقشة إقراره المقدم، وقد يؤدي حضور المكلف جلسة المناقشة إلى الاتفاق بين مأمور التقدير والمكلف، وذلك عندما يقنع مأمور التقدير المكلف أو العكس، فإذا تم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير أصدر مأمور التقدير قراره بالتعديل بالموافقة، بحيث تصبح الضريبة المحددة بناءً على هذا الاتفاق نهائية وواجبة الأداء فلا يجوز الاعتراض أو الطعن فيها، أما إذا لم يوافق المكلف على التعديل أو التصحيح أجرى مأمور التقدير التعديل اللازم حسب ما يتوفر لديه من معلومات، ويرسل للمكلف إشعاراً بالضريبة المفروضة ويكون المقدّر في هذه الحالة قابلاً للطعن، أما إذا لم يرسل المقدّر إشعاراً للمكلف بعدم قبول الإقرار خلال سنة واحدة من تاريخ استلامه من قبل الدائرة فيعتبر التقدير الذاتي الوارد بإقرار المكلف موافقاً عليه

وتتخصص صلاحية تعديله بعد ذلك بالوزير او الموظف من قبله بموجب المادة 26 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 وحسب توفر الشروط الواردة بها.

كما يلاحظ من النص المتقدم أن التقدير الإداري يعد بمثابة عقوبة على المكلف الذي يمتنع عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، ففي هذه الحالة يجوز للمقدّر إجراء التقدير بالفطنة والدراية، وإبلاغ المكلف بموجب إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدّر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير.

ويمتاز هذا الأسلوب بفعاليته فيحدد مقدار الضريبة بسرعة، كما أنه يعد أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً.

ومن عيوبه احتمال تعسف الإدارة المالية في تقدير دخل المكلف وفيه انحياز إلى جانب الخزانة العامة ويلقي في الوقت نفسه واجب الإثبات على عاتق المكلف، عند محاولته إثبات عكس هذا التقدير.

ولكن بصفة عامة سواء تم تقدير وعاء الضريبة بناء على الإقرار أو بناء على التقدير فإن الهدف الرئيسي لذلك هو الوصول إلى حقيقة الوعاء على أكمل وجه إذ أن هذا يعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة المكلف والخزانة العامة ، وعليه فإن قدر وعاء الضريبة في أقل من حقيقته كان هناك أضرار في مصلحة الخزانة ، وإذا قدرت بأكثر مما هو عليه كان فيه حرمان للمكلف من أمواله دون سند من القانون .

كما قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المقطوع وذلك استناداً للمادة 34 منه التي نصت على أنه: "1. للمدير أو من يفوضه خطياً إصدار قرار بفرض ضريبة مقطوعة على أي شخص، باستثناء الشركات المساهمة العامة وذلك في حال عدم تجاوز الضريبة المستحقة عن أي سنة من السنوات الخمس الأخيرة عن (10000 شيكل) ولمدة لا تزيد عن (5) سنوات على أن يبلغ المكلف إشعاراً خطياً بذلك. 2. للمدير أو من يفوضه خطياً أن يصدر قراراً يقضي بفرض ضريبة مقطوعة على فئة أو فئات معينة من الأشخاص، باستثناء الشركات المساهمة العامة. 3. يحق للمدير إلغاء أي من القرارات الصادرة استناداً لأحكام الفقرتين (1، 2) من هذه المادة، وأن يسري هذا القرار

على الفترات الضريبية اللاحقة لصدوره مع عدم الإخلال بأحكام (المادة 26) من هذا القرار بقانون. 4. على كل شخص فرضت عليه الضريبة المقطوعة بموجب أحكام هذه المادة دفع مبلغ الضريبة المقطوعة خلال (30) يوماً من انقضاء كل سنة من السنوات التي تسري عليها تلك الضريبة 5. لأي شخص فرضت عليه الضريبة المقطوعة بموجب أحكام هذه المادة الحق بالاعتراض على هذه الضريبة بموجب اعتراض خطي يقدم للدائرة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار ويكون القرار الصادر بعد النظر بالاعتراض قابلاً للطعن أمام المحكمة. ويؤخذ على طريقة التقدير المقطوع بعدها عن الحقيقة والعدالة وعدم قيامها على أساس من التحديد الدقيق إلا أن طبيعة المكان هو الذي يجبر المشرع على اللجوء إليه على فئة أو فئات معينة من الأشخاص كما هو واضح من النص السالف الذكر، والتي لم يحددها المشرع.

المبحث الثالث: التقدير بالاتفاق.

كقاعدة عامة إن القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 كما أسلفنا يأخذ بالإقرار الضريبي كأساس لتقدير الوعاء الضريبي، إلا أن دائرة ضريبة الدخل لا تعتمد مثل هذا الإقرار وتتنظر إليه بعين الشك والريبة، لأن الوعي الضريبي ما زال في بدايته، خاصة الأغنياء من المكلفين لا يتركون فرصة لتجنب الضريبة والتهرب منها إلا سلوكها، وهنا تجري بين دائرة الضريبة والمكلف مناقشات مدعمة بالأدلة والسجلات، وينتهي المطاف باتفاق الطرفين على مادة وعاء الضريبة، ويلاحظ أن وسيلة الاتفاق ليست حقا مكتسبا، لأولئك الذين يتقدمون بإقرارات بل هي وسيلة عامة يستطيع سلوكها كل مكلف سواء كان قد تقدم بإقرار إلى السلطات الضريبية أم لم يتقدم.

إذ أن مرحلة الاتفاق لا بد أن تأتي بعد قيام مأمور التقدير بتقدير الضريبة وعدم موافقة المكلف على ذلك، إذ نصت الفقرة 3 من القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 على أنه: "إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي يحدد مقدار الضريبة ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي ويكون القرار غير قابل للاعتراض أو الطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء".

ونصت الفقرة 5 من المادة 28 منه على أنه: "إذا وافق المقدر على ما أورده المعارض أو تم الاتفاق بين الطرفين على تقدير الدخل يقوم المقدر بتعديل التقدير تبعاً لذلك، ويعد التقدير نهائياً وملزماً للطرفين.

ثم نصت الفقرة 6 من المادة نفسها على أنه: "إذا لم يحضر المعارض الجلسة المحددة للنظر في الاعتراض أو لم يوافق المقدر على الوجه المبين في الفقرة السابقة فيجوز له بقرار معلل أن يقر التقدير المعارض عليه أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، ويعتبر القرار الصادر بموجب هذه الفقرة قابلاً للاستئناف أمام المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير."

ومن النصوص المتقدمة نجد أنه إذا قدرت الضريبة على شخص واعتراض الشخص على الضريبة المقدرة عليه ووافق مأمور التقدير على المبلغ الذي يقدر دخله به ، يعدل التقدير تبعاً لذلك ويبلغ ذلك الشخص إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه .

ولكنها لم تتضمن نصاً حول الخلافات المتعلقة بالاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف على تقدير الضريبة، ومن المعلوم أن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل يأخذ كقاعدة عامة بوسيلة الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف كوسيلة لتقدير الضريبة على الدخل، ولكن في التطبيق العملي يبدو أن الإدارة الضريبية في فلسطين غالباً تنتظر إلى هذا الإقرار بعين الشك والريبة، ومن هنا تجري بين مأمور التقدير والمكلف مناقشات مدعومة بالوثائق والمستندات، وقد ينتهي المطاف باتفاق بين الطرفين على تقدير الضريبة، حيث يقصر هذا الاتفاق على المكلف الذي قدم الإقرار الضريبي، بمعنى أن الاتفاق يأتي في مرحلة لاحقة بعد تقديم الإقرار الضريبي في حالة عدم موافقة مأمور التقدير على الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف، حيث يقوم مأمور التقدير بدعوة المكلف لجلسة لمناقشته، وفي حالة الاتفاق على مبلغ الضريبة يقوم مأمور التقدير بتعديل التقدير تبعاً لذلك ويبلغ ذلك الشخص إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، وذلك طبقاً للفقرة 4 من المادة 28 منه التي نصت على أنه: "يدعو المقدر المعارض إلى جلسة للنظر في اعتراضه، ولا يجوز للمعارض خلال جلسة الاعتراض إبداء أي أسباب غير مذكورة في لائحة الاعتراض، وله حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه وللمقدر حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز المستندات المتعلقة بدخل المعارض ويجوز له استجواب أي شخص يعتقد أن لديه

معلومات تتعلق بالتقدير المعترض...7- في كل الأحوال يبلغ المقدّر المعترض نتيجة اعتراضه بإشعار خطي".

وقد سبق أن نصت 3 من المادة 21 منه على أنه: "3- إذا وافق المكلف على تعديل الإقرار الضريبي يحدد مقدار الضريبة ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي ويكون القرار غير قابل للاعتراض أو الطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء."

ومن النص المتقدم يبدو أن الاتفاق بين مأمور تقدير الضريبة والمكلف على تقدير الضريبة في مرحلة تقدير الضريبة لا ينظر في مرحلة الاعتراض الضريبي طالما أنه لا يقبل الطعن أمام القضاء، وفي هذا الشأن يؤيد اتجاه محكمة التمييز الأردنية التي قضت بأنه: إذا كان المكلف الذي قدرت عليه الضريبة قد اعترض عليها ثم عاد فاتفق مع مأمور التقدير على المبلغ الذي ينبغي تقديره عليه، في هذه الحالة يجب تعديل التقدير تبعاً لذلك الاتفاق، ويعتبر القرار الذي يصدر نتيجة هذا الاتفاق قطعياً لا يجوز استئنافه، وأن رجوع مأمور التقدير عن قرار التعديل الصادر بنتيجة الاتفاق مخالف للقانون، كما اعتبرت هذه المحكمة استناد مأمور التقدير في الرجوع عن قرار التعديل إلى الأمر الصادر إليه من مدير ضريبة الدخل استناداً غير صحيح، إذ لا يوجد في القانون كما قضت بما يجيز لمدير الضريبة أن يصدر أمراً من شأنه تعديل الاتفاق أو إبطاله¹.

والملاحظ بهذا الصدد أنه بالرغم أن الاتفاق بين مأمور تقدير الضريبة والمكلف على تقدير الضريبة يعتبر اتفاقاً ملزماً غير قابل للطعن لدى الجهات الإدارية والقضائية المختصة، إلا أنه ليس عقداً ملزماً استناداً لقاعدة العقد شريعة المتعاقدين، بل هو اتفاق ملزم استناداً لقواعد ومبادئ القانون الضريبي، وبمراجعة نصوص القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل يبدو أنه لا يوجد ما يمنع الوزير بإعادة النظر في هذا الاتفاق، وذلك طبقاً للفقرة 1 من المادة 24 منه التي نصت على أنه: 1- للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي اتخذها المقدّر على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفوعه، ويشترط في ذلك أن لا

¹ - محكمة تمييز حقوق، القرار رقم: 218 / 58، مجلة نقابة المحامين، السنة السادسة، ع9، ص 640.

يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بتخفيض الضريبة إلا في الحالات الآتية: أ. تصحيح الأخطاء الحسابية. ب. تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون وأي تقاص أو خصم ورد النص عليه فيه. 2. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً أن يعيد النظر في التقدير الذي تم على ذلك المكلف للمحاسبة عن دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير. 3. يعتبر القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير..، وهذا النص يدل على أنه لا يطبق على هذا الاتفاق قاعدة العقد شريعة المتعاقدين حسب قواعد القانون المدني، بل هو اتفاق له طبيعة خاصة تنبثق من طبيعة القانون الضريبي وبالتالي ينطبق عليه قواعد ومبادئ القانون الضريبي المنظم له.¹

كما يبدو بهذا الصدد وجوب استبعاد مبدأ عدم قابلية الاتفاق للطعن، فالضريبة تتعلق بالنظام العام؛ والاتفاق قد يتعارض مع الأصل القانوني لفرض الضريبة والإلزام بها وذلك عندما يتعارض الاتفاق مع القانون الضريبي الذي ينظم تحديد دين الضريبة، وبالتالي ينبغي على المشرع التدخل للعمل على إجازة الطعن حتى في حالة الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير على دين الضريبة.

المبحث الرابع: التقدير القضائي.

نصت المادة 29 من القرار بقانون على أنه: "تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتتعد برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف يخضعون لأحكام قانون السلطة القضائية والأنظمة الصادرة بمقتضاه وتعد جلساتها في مدينة القدس أو في أي مكان آخر تراه مناسباً. 2. تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه. 3. تختص المحكمة بالنظر في أي استئناف يقدم للطعن في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها بمقتضى أحكام هذا القانون والمطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة

¹ - للمزيد : د. محمد وديع بدوى: " الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة". دار مطابع الشعب، مصر، 1964، ص99 وما بعدها.

نهائية أو دفعها على حساب الضريبة. 4. تعطى قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال وتجري المحاكمة بصورة علنية إلا إذا قررت المحكمة خلاف ذلك ويعتبر الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير أو قرار إعادة التقدير مستأنفاً عليه. 5. يتولى أي من موظفي الوزارة الحفوقيين وبتفويض خطي من قبل الوزير بناء على تنسيب من المدير تمثيل الدائرة في متابعة الدعاوى التي تكون الدائرة طرفاً فيها أمام المحاكم المختصة ويتولى تقديم اللوائح والطلبات والمرافعة في تلك الدعاوى إلى آخر درجة من درجات المحاكم والتنسيب للمدير بإجراء المصالحات. 6. للمحاكمة أن تؤيد ما ورد في قرار التقدير المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة ولها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تترتيها، ولها في حال قررت رد الإستئناف أو رد جزء منه أن تقرر إضافة (10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من مبلغ الضريبة المحكوم به عن كل سنة استمر فيها نظر القضية لدى المحكمة ولهذا الخصوص تعتبر أي مدة سنة إذا زادت عن ستة أشهر. 7. يتوجب على المستأنف القيام بالآتي: أ. دفع رسم عند تقديم الاستئناف في كل فترة ضريبية مستأنفة بنسبة تعادل (1%) من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة، على أن لا يقل عن مبلغ (300 شكيل) ولا يزيد عن مبلغ (600 شكيل) عن كل فترة ضريبية بصورة مستقلة ويدفع نصف الرسم عند تجديد الاستئناف. ب. التوضيح في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة وعليه أن يقدم للمحكمة إيصالاً بدفعه مرفقاً مع لائحة الاستئناف ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المسلم به على هذا الوجه. ج. إقامة الدليل على أن التقدير باهظ ولا يجوز للمستأنف إثبات أية وقائع لم يدع بها بداية أمام مصدر القرار المستأنف. 8. إذا صدر أي قرار بمقتضى أحكام المادة (26) من هذا القرار بقانون وكان المكلف قد قدم استئنافاً ضد قرار المقدر المتعلق بفترة ضريبية أو فترات ضريبية ذاتها يترتب على المحكمة الآتي: أ. إسقاط الاستئناف المقدم للطعن في قرار المقدر. ب. النظر في الاستئناف المقدم بمقتضى أحكام المادة (26) من هذا القرار بقانون أن يقوم المستأنف بدفع الفرق بين الرسم المترتب على استئناف قرار الموظف المفوض والاستئناف المقدم ضد قرار المقدر. 9. يتولى المقدر تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة. 10. كل حكم أو قرار تصدره المحكمة يكون قابلاً للطعن بالنقض خلال (30) يوماً من تاريخ

تفهمه أو تبلغه وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون. 11. يجوز للمدير أو من يفوضه خطياً بالاتفاق مع المستأنف أو الطاعن بالنقض حل أي من القضايا المنظورة مصالحةً قبل صدور الحكم القطعي بها، ويخضع الاتفاق في هذه الحالة للتصديق من قبل المحكمة.

فالملاحظ من النص المتقدم إنه خول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل سلطة أن تقرر التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تستصوبها، وهذا يدل على أن للمحكمة صلاحية الرقابة على القرارات المطعون فيها من حيث المشروعية والملاءمة، حيث يكون للمحكمة إذا تبين لها عدم مشروعية القرار أن تقضي بإلغائه، كما يكون لها أن تلزم الإدارة بإعادة نظر القرار المطعون فيه حسب التعليمات التي تستصوبها، كما يجوز لها أن تحل تقديرها محل تقدير الإدارة الضريبية إما بالزيادة أو التخفيض. والملاحظ إن الفقرة 6 من المادة 29 من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 السالفة الذكر؛ تقابل نص الفقرة هـ من المادة 34 من قانون ضريبة الدخل الأردني¹، ولكن يبدو من أحكام القضاء الأردني أن سلطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مقيدة في تقدير الوعاء الضريبي، وذلك عندما قضت محكمة التمييز أنه لا يحق لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إضافة أي دخل إضافي تأتي للمستأنف من هذه المهنة بحجة أنه لم يدخل في التقدير المذكور طالما إنها كانت قد قبلت التقدير الإجمالي². كما قضت بأنه لا يجوز لمحكمة استئناف ضريبة الدخل أن تسقط مبيعات المكلف من المواد المدعومة طالما أقر المكلف أمام مأمور التقدير ببيعه للمواد المدعومة وأقر وكيله في مرافعته بمبيعات من هذا الصنف وحدد مقدار مبيعات موكله منها³. كما قضت بأنه لا يجوز لمحكمة استئناف ضريبة الدخل اعتبار مصادر الدخل التي أقر بها المكلف وهمية⁴. كما قضت بأنه لا يجوز للمحكمة قبول أية طلبات جديدة لم يسبق عرضها على الإدارة

¹ - وقد نصت الفقرة هـ من المادة 34 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 على أنه: " للمحكمة أن تقرر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها...".

² - : محكمة التمييز الأردنية، القرار رقم : 1971/279، مجلة نقابة المحامين الأردنية، لسنة 1972، عدد3، ص193.

³ - : محكمة التمييز الأردنية، القرار رقم : 1994/454، مجلة نقابة المحامين الأردنية، لسنة 1996، ص2761.

⁴ - : محكمة التمييز الأردنية، القرار رقم : 1997/1478، مجلة نقابة المحامين الأردنية، لسنة 1998، عدد1، ص2323.

الضريبية المختصة في الاعتراض الضريبي؛ لأن مثل هذه الطلبات الجديدة المعروضة على المحكمة لأول مرة تعتبر في حقيقتها بمثابة اعتراض ضريبي يتعين عرضه أولاً على الإدارة المختصة للفصل فيه قبل تقديم الاستئناف

ومن ناحية أخرى وعلى خلاف ما تقدم، نجد في التطبيقات القضائية الأردنية أن لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل سلطة تقديرية في تقدير الوعاء الضريبي، حيث قضت محكمة التمييز الأردنية بما يلي: " لمحكمة استئناف ضريبة الدخل وفي حدود سلطتها التقديرية للبيانات المقدمة لها والتي تناقش فيها الخصوم الأخذ بتقرير الخبرة كلياً أو جزئياً بوصفه عنصراً من عناصر الدعوى متى اطمأنت إليه واقتنعت بالأسباب التي بني عليها والنتيجة التي انتهت إليها ولها تبعاً لقناعاتها بالبينة من عدمها إقرار تقدير المقدّر أو تخفيضه أو زيادته أو إلغائه عملاً بالمادة 34/هـ من قانون ضريبة الدخل، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في استعمال هذه الصلاحية ما دامت النتيجة التي توصلت إليها سائغة ومعقولة ولها أصلها الثابت في أوراق الدعوى".¹

وقضت في حكم آخر بأن لمحكمة الاستئناف كمحكمة موضوع الحق في تقدير ووزن البيانات وترجيح بينة على أخرى²، كما قضت بأنه يجوز لهذه المحكمة على ضوء البيانات والوقائع أن تقرر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير³. كما قضت بأن: " من حق محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقرر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه خلافاً للقاعدة العامة التي لا يجيز أن يضار المستأنف من استئنافه ولها في سبيل ذلك أن تعتمد على أي سبب وارد في ملف التقدير أو في محضر المحاكمة الاستئنافية"⁴

ومن الأحكام المتقدمة يظهر أن سلطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كاملة بنظر الاستئناف دون أية قيود وذلك للوقوف على حقيقة دخل المكلف الخاضع للضريبة؛ لأن هذه المحكمة تصنف من القضاء الموضوعي والكامل، إذ تسعى لتطبيق قواعد القانون الضريبي التي تتعلق بالنظام

¹ - محكمة التمييز الأردنية، حقوق، القرار رقم: 422 / 1998، مجلة نقابة المحامين، 1998، ص 2403.

² محكمة التمييز الأردنية رقم 91/487، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1991، ص 2398.

³ الفقرة هـ من المادة 34 من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985.

⁴ محكمة التمييز الأردنية رقم 78/449، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1979، ص 1737. ومحكمة التمييز الأردنية رقم 85/141، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 198، ص 1140. ومحكمة التمييز الأردنية رقم 85/132، مجلة نقابة المحامين الأردنيين، 1985، ص 1535.

العام كاملة والتي لا يجوز الاتفاق على ما يخالف أحكامها، أضيف إلى ذلك أن لها أن تثير من تلقاء ذاتها أية مسألة تتعلق بالقانون الضريبي لتعلقه بالنظام العام، وليس كالتقضاء الشخصي الذي يطبق قواعد القانون الخاص التي لا تتعلق غالباً بالنظام العام والتي يجوز الاتفاق على ما يخالف أحكامها.

المبحث الخامس: التقدير بإعادة النظر.

يبدو أن القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 أناط للوزير أو من يفوضه إعادة النظر في التقدير النهائي بعد انقضاء مواعيد الاعتراض وصيرورة التقدير قطعياً، وذلك خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير، وذلك للبحث في الخلافات المتعلقة بمبدأ الخضوع للضريبة أو مسائل أخرى تتعلق بالوقائع، وذلك طبقاً للمادة 26 منه التي نصت على أنه: 1- للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي اتخذها المقرر على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفوعه، ويشترط في ذلك أن لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بتخفيض الضريبة إلا في الحالات الآتية: أ. تصحيح الأخطاء الحسابية. ب. تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون وأي تقاص أو خصم ورد النص عليه فيه. 2. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً أن يعيد النظر في التقدير الذي تم على ذلك المكلف للمحاسبة عن دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير. 3. يعتبر القرار الصادر وفق أحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير.."

ومن النص المتقدم يبدو إنه يشمل إعادة النظر في كل الأمور المتعلقة بدخل المكلف والوقائع التي لم تكن من الأمور التي كانت قد فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عند نظرها ذلك التقدير

سواء عن طريق الاستئناف أم عن طريق التمييز (النقض) حيث لا يجوز إعادة النظر في تقدير ضريبة كانت المحكمة قد فصلت فيه.

وقد اشترط المشرع الضريبي الفلسطيني على الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً توافر عدة أسباب لإعادة النظر بالتقدير وإصدار قرار إعادة النظر بزيادة الضريبة أو تخفيضها للأسباب التالية:

إغفال واقعة النشاط أو الدخل الذي لم تتم محاسبة المكلف عليه من قبل مأمور التقدير، وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة التمييز الأردنية بـ: " أن خلو حسابات المكلفة من حساب الصندوق والخلط بين حسابات الصندوق وجاري مدين صاحب المؤسسة وعدم احتساب فاتورة مبيعات تبرر إعادة النظر بالتقدير وزيادة الضريبة لأنها تنطوي على إغفال بعض الحقائق وواقع الدخل وذلك عملاً بأحكام المادة 33/1 من قانون ضريبة الدخل¹.

ب- خطأ في تطبيق القانون المتعلق في الإعفاءات القانونية والمبالغ المدفوعة على حساب الضريبة وتصحيح الأخطاء الحسابية وأي مخالفات قانونية أخرى، وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة التمييز الأردنية بأنه: "... لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بزيادة الضريبة أو تخفيضها إلا لخطأ في تطبيق القانون أو إغفال حقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه وبخلاف ذلك يكون قراره بإعادة النظر في التقدير الجاري مخالفاً للقانون"².

كما أنه حدد الفترة الزمنية لإعادة النظر في التقدير وهي خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير، والملاحظ أن جوهر الإشكال في النص المتقدم يتعلق بتطبيق هذه الفترة من حيث تحديد بداية ونهاية الفترة التي يجوز خلالها إعادة النظر في التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه خطياً.

ولإيضاح هذا الإشكالية يمكن إيراد المثال التالي: وهو على فرض أنه صدر قرار مأمور التقدير عن دخل المكلف عن سنة 2006 بتاريخ 2008/12/15 واكتسب الصفة القطعية بتاريخ

¹ - محكمة التمييز الأردنية حقوق، القرار رقم (92/507) ، مجلة نقابة المحامين الأردنية، لسنة 1992، ص 868.

² - محكمة تمييز حقوق، القرار رقم (904 / 1994)، مجلة نقابة المحامين، لسنة 1994، ص 2598.

2009/1/14، بمعنى أن الشخص الذي قدرت عليه الضريبة لم يعترض على قرارات تقدير الضريبة في ميعاد الاعتراض المحدد قانوناً.

وفي هذا الصدد قضت محكمة التمييز الأردنية بما يلي: "...استقر اجتهاد محكمة التمييز على أن هذه المدة هي مدة سقوط وليست مدة تقادم وأنها من النظام العام تستطيع المحكمة إثارتها من تلقاء نفسها وأنها بالتالي لا تخضع لأحكام الوقف أو الانقطاع التي تخضع لها مدة التقادم، وأن على الوزير أو الموظف المفوض من قبله أن يبدأ إجراءاته وينتهي منها قبل انتهاء مدة الأربع سنوات المنصوص عليها بالمادة (33) المشار إليها أعلاه، وأنه لا يجوز ممارسة هذه الصلاحية بعد انتهاء السنوات الأربع وذلك استقراراً لمبدأ المعاملات . وحيث إنه من الثابت أن الموظف المناب قد مارس صلاحيته المنصوص عليها بالمادة (33) من قانون ضريبة الدخل يوم 6/4/1997 أي بعد مضي المدة القانونية المنصوص عليها بالفقرة (أ) من المادة (33) من قانون ضريبة الدخل لذلك يكون قراره بإعادة النظر بكشف تقدير المميز ضدها باطلاً ويكون قرار المقدر بالموافقة على الكشف المذكور محصناً بحكم القانون ويكون الحكم المميز بفسخه لقرار الموظف المفوض من قبل الوزير موافقاً لصحيح القانون والطعن من هذه الناحية لا يرد عليه ويتوجب رده...¹.

وفي ختام هذا الفصل نورد الجدول رقم 5 لتوضيح انواع التقدير في فلسطين مقارنة بالتشريعات المقارنة، وذلك على النحو التالي:-

نوع التقدير / الدولة	فلسطين/ القرار رقم 8 لسنة 2011.	الأردن/ قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014.	مصر/ من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005
التقدير الذاتي	مادة (18) منه نصت على أنه " 1. بموجب أحكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات	نصت المادة 17 منه على أنه " - أ- يلتزم كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدائرة حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية...."	نصت المادة (82) منه على أنه " : يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي

¹ - محكمة تمييز حقوق، القرار رقم 1791 / 1998، المجلة القضائية، لسنة 1998 ص 450-452.

	اللازمة وفقاً للمواد (19) و(20).....الخ"	تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة."
التقدير الإداري	5. مادة 21 منه نصت على أنه: " في حال عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد، يجوز للمقدر إجراء التقدير بالفطنة والدراية، وإيلاغ المكلف بموجب إشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ويكون قرار المقدر قابلاً للاعتراض خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير.	المادة 30- أ- إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في هذا القانون ، تقوم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية واي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة ذلك القرار المادة 31 منه نصت على أنه: " - أ- إذا لم يقدم المكلف إقراراً ضريبياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار الخطي بنتيجة قرار التقدير الأولي فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري بالاستعانة بأي من مصادر المعلومات التي تحددها التعليمات التنفيذية.
التقدير بالاتفاق	المادة 28 منه نصت على أنه: "5- إذا وافق المقدر على ما أورده المعارض أو تم الاتفاق بين الطرفين على تقدير الدخل يقوم المقدر بتعديل التقدير تبعاً لذلك، ويعد التقدير نهائياً وملزماً للطرفين."	المادة نصت على انه 33 " ز- للمكلف بعد الاطلاع على مضمون القرار الصادر بمقتضى الفقرة (و) من هذه المادة ، القيام بأي مما يلي :- 1- التوقيع بالموافقة على نتيجة القرار . 2- التوقيع بعدم الموافقة على نتيجة القرار ويعتبر امتناعه عن التوقيع أو تخلفه عن الحضور بمثابة عدم موافقة. ح- تقوم الدائرة بتبليغ المكلف

	<p>المعترض إشعاراً خطياً بنتيجة القرار الصادر بشأن الاعتراض وللمكلف المعترض في حال عدم الموافقة عليه الطعن به لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار.</p> <p>المادة 50-</p> <p>أ- للمدير بناء على تنسيب أي من أعضاء النيابة العامة الضريبية إجراء المصالحة في أي قضية لدى المحكمة وذلك قبل صدور الحكم بها من محكمتي البداية والاستئناف الضريبتين وعلى المحكمة في أي مرحلة كانت تصديق هذه المصالحة واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها.</p> <p>ب- إذا تمت المصالحة وفق أحكام هذا القانون يجوز لطرفي الدعوى أن يطلبوا من المحكمة في أي حالة تكون عليها الدعوى إثبات ما اتفقا عليه في محضر الجلسة ويوقع عليه وكيل الطاعن وعضو النيابة العامة الضريبية المختص وعلى المحكمة تصديق هذه المصالحة واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها</p>		
التقدير القضائي	<p>المادة 29 منه نصت على أنه: "6- للمحاكمة أن تؤيد ما ورد في قرار التقدير المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة ولها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تترتبها،...".</p>	<p>المادة 46- نصت على أنه: ".... ب- للمحكمة أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تلغي الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة بموجبه كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه."</p>	<p>مادة (125) نصت على أنه: "الدعوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى،</p>

			يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة".
التقدير بإعادة النظر	مادة (26) 1-لوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير على المكلف، أن يعيد النظر بالإقرار الضريبي أو بأي من الإجراءات التي اتخذها المقدر على أن يتاح للمكلف فرصة لسماع أقواله وتقديم دفعه، ويشترط في ذلك أن لا يصدر الوزير أو الموظف المفوض من قبله قراراً بتخفيض الضريبة إلا في الحالات الآتية: أ. تصحيح الأخطاء الحسابية. ب. تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون وأي نقص أو خصم ورد النص عليه فيه .	المادة 34- أ- مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة ، يجوز للمدير أو من يفوضه خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو من تاريخ تعديله حسب مقتضى الحال أو تاريخ إصدار قرار التقدير الإداري أو فرض الضريبة المقطوعة وفق أحكام المادة (32) من هذا القانون أن يقرر إعادة النظر في قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض أو في أي إجراءات تم اتخاذها من المدير أو المدقق أو هيئة الاعتراض، وبعد أن يتيح المدير أو من يفوضه للمكلف فرصة معقولة لسماع أقواله وبسط قضيته له إصدار قرار معدل لأي من هذه القرارات لزيادة الضريبة أو تخفيضها في أي من الحالتين التاليتين :- 1- وجود خطأ في تطبيق القانون. 2- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه .	مادة (124): على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الحالات الآتية: 1. عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة. 2. ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً. 3. ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، 4. ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. 5. عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً. 6. الخطأ في تطبيق سعر الضريبة. 7. الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على

الممول. 8. عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون. 9. عدم خصم الضرائب واجبة الخصم. 10. عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة. 11. عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا. 12. تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى. 13. ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة. وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه. وعلى وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط. وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (الجنة			
---	--	--	--

إعادة النظر في الربط النهائي) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ولا يكون قرار اللجنة نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة. ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة.			
--	--	--	--

الخاتمة

تم التعرف في هذه الدراسة على أهم إشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة على الدخل التي قد تنشئ بين المكلف والإدارة الضريبية عند تطبيق قواعد القرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل، إذ أتضح أن الضريبة تتولد بتولد الواقعة المنشئة للضريبة المتمثلة بكافة الدخول المحققة للمكلف من كافة مصادر الدخل خلال السنة المالية. وقد توصلنا بأن هناك نظريتين الأولى نظرية المصدر والثانية نظرية الاثراء التي توسع في مفهوم الدخل ولا تستوجب شروطاً مما تتطلبه النظرية الأولى، وقد لاحظنا أن التشريعات المقارنة قد مالت إلى نظرية الاثراء حيث أخضعت الأرباح الرأسمالية للضريبة والتي تنتج عن مجرد صفقة واحدة كما في التشريع المصري، كما استنتجنا بأن القرار بقانون السالف الذكر قد أخذ بنظرية الاثراء التي تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة، كما أتضح أنه لم يتبنى معياراً واضحاً لتحديد النطاق الشخصي والزمني لإخضاع الدخل للضريبة، كما لم يتضمن نصاً على النطاق المكاني (الإقليمية أو الإقامة أو الجنسية) للدخل الخاضع للضريبة كالتشريعات المقارنة، الأمر الذي يؤدي إلى إشكالية في التنظيم الفني لوعاء الضريبة على الدخل في فلسطين.

ثم تم التعرف على أهم الإشكاليات المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة على الدخل؛ إذ تفرض الضريبة على الدخل الخاضع بعد التنزيلات المقررة قانوناً.

ثم تم التعرف على المنازعات المتعلقة بتقدير الضريبة، والتي تشمل تقديم الإقرار الضريبي، ثم الرقابة الضريبية على صحة الإقرارات الضريبية ومن أمانتها، إذ أتضح أن تقدير الضريبة يتم من واقع الإقرار الضريبي، وإما رفض الإقرار الضريبي كلياً أو جزئياً، وفي هذه الحالة يجب تبليغ المكلف بالرفض الكلي أو الجزئي، كما تم التعرف على إشكاليات أخرى في التقدير وذلك مرحلة إعادة النظر والرقابة القضائية.

أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتي تجيب عن التساؤلات هذه الدراسة فيما يتعلق بالقرار بقانون بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011 فهي تتمثل فيما يلي:-

1- لم يضع المشرع تعريفاً شاملاً للدخل الخاضع للضريبة، ولكن اتضح أنه يميل نحو التوسع في مفهوم الدخل، حيث لا يشترط الدورية والانتظام في الدخول التي يجب إخضاعها للضريبة.

2- لم ينص المشرع صراحة على إخضاع الأرباح الرأسمالية، فمن المفروض النص عليها، ووضع قواعد خاصة لاحتساب الضريبة عليها مع مراعاة التقلب العام في الأسعار، علماً أن الأرباح الرأسمالية تزيد من المقدرة التكاليفية للمكلف التي تؤخذ بالاعتبار عند فرض الضرائب، والتي يجب أن تكون أساس فرض الضريبة، بحيث يتعارض عدم سريان الضريبة عليها ومبدأ العدالة.

3- أن الضريبة تتحقق كقاعدة عامة بتحقيق الدخل في نهاية سنة تحقق الدخل، فللوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، يجب الانتظار حتى نهاية السنة الضريبية للمكلف للتثبت من تحقق الدخل.

4- لم يحدد نطاق سريان الضريبة مكانياً على خلاف التشريعات المقارنة كما تبين في هذه الدراسة، وعليه فانه من العدالة بأن تفرض الدولة الضريبة على موطن دخول الفلسطينيين والمقيمين ولكن على الدخول التي تتحقق على إقليمها أما ما يتحقق في الخارج، فحق الضريبة عليها يتقرر للدولة التي تحققت فيها وعلى إقليمها، وهذا هو ضابط مصدر الدخل والأخذ بهذا الضابط يترتب عليه القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي وفي هذا أيضاً ما يقضي على الصعوبات العملية في التطبيق، ويحقق الملائمة الإدارية كما أنه أكفى الضوابط على الدخل بالحد من التفاوت بين الدخول على إقليم الدولة وتحقيق العدالة والإقليمية على هذا الإقليم.

5- فرض المشرع الضريبة الموحدة على الشخص الطبيعي وعلى الشخص المعنوي، وبالنسبة للشركات فتبين أنها تفرض باسمها باعتبارها تتمتع بالشخصية المعنوية لغايات قانون ضريبة الدخل، إلا شركات التضامن والتوصية البسيطة المسجلة في فلسطين بحيث تفرض الضريبة على نصيب كل شريك في أرباحها.

6- إن التنازلات تنزل من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة وهي تعتبر من أهم إشكاليات التنظيم الفني لوعاء الضريبة؛ لأنه بناءً على قيمة مبلغها يتحدد مبلغ الدخل الحقيقي الذي يخضع للضريبة، وقد وجدنا أنه من الملائم وتحقيق قاعدة العدالة الضريبية أن تسري الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي الذي يحصل عليه الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي؛ لأن الدخل الصافي يحدد المقدرة التكلفة، مع أن المشرع لتحقيق العدالة للشخص الطبيعي منح إعفاءات طبيعية تتسجم مع طبيعة الشخص الطبيعي دون طبيعة الشخص المعنوي كالإعفاء الشخصي للمقيم لتوفير الحياة الكريمة له، وأيضاً إعفاء سكن باعتبار السكن الملائم من الحقوق الطبيعية للإنسان.

7- أنه- كقاعدة عامة- سمح المشرع بتنازل التكاليف الإنتاجية من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، كما لم يقصر التنازلات فيها على التكاليف الإنتاجية، بل أتضح أنها تسمح لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية بتنازل بعض التنازلات والإعفاءات من صافي الدخل بالحدود والشروط المقررة بالقانون.

8- اخذ المشرع الفلسطيني بالتقدير الذاتي أساساً، واخذ في حالات تم تناولها في هذه الدراسة بالطرق الأخرى وهي:- التقدير الإداري والتقدير بالاتفاق، والتقدير القضائي، والتقدير بإعادة النظر، وقد توصلنا في هذا أن المكلف هو خير من يعرف مقدار الدخل الذي تحقق له خلال السنة، ومقدار ما تحمله من أعباء في سبيل تحقيقه، فكلما كان الإقرار واقعياً وصادقاً كان أفضل وسيلة لتحديد وعاء الضريبة وبالتالي تقدير الضريبة على الوعاء الحقيقي. .

أما بخصوص التوصيات، فتوصي هذه الدراسة بما يلي:-

1- يجب التفريق بين الاحتياطات والمخصصات وعد استخدامهما كمصطلحين مترادفين، علماً أن المخصصات تعد لمواجهة خسارة مؤكدة؛ بينما الاحتياطات تعد لمواجهة خسارة محتملة في المستقبل، وبالتالي فالأصل أن الاحتياطات لا تنزل لأنها لا تعتبر نفقات حقيقية، على عكس المخصصات إذ تنزل ما دامت مخصصة مقابل خسائر مؤكدة.

- 2- جعل السنة الضريبية أساساً لفرض الضريبة بدلاً من السنة المالية تحقيقاً للمساواة بين المكلفين.
- 3- تحديد الضوابط المحددة لسريان الضريبة مكانياً بشكل واضح ومما يحقق العدالة ولمعالجة حالي الأزواج الضريبي والتهرب الضريبي.
- 4- المراجعة الشاملة لقواعد القانون الضريبي لتحقيق القواعد الأساسية لفرض الضريبة.
- 5- الاهتمام أكثر بالدراسات المتعلقة بالمعالجة الفنية للضرائب بشكل عام، والضريبة على الدخل بشكل خاص.

المصادر والمراجع

المراجع:

أولاً: القوانين والمعاهدات:

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بين حكومة دولة فلسطين وحكومة جمهورية صربيا، المرفقة بالقرار بقانون رقم 4 لسنة 2013.

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع جمهورية فيتنام الاشتراكية رقم 18 لسنة 2013.

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل المبرمة بين حكومة دولة فلسطين وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية، والمرفقة بالقرار بقانون رقم 3 لسنة 2013.

بالقرار رقم 4 لسنة 2014 بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

قانون السنة المالية الاردني رقم 27 لسنة 1966.

قانون ضريبة الدخل الاردني الملغي رقم 25 لسنة 1964.

قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014.

قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 57 لسنة 1985.

قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

القرار بقانون الفلسطيني بشأن الضريبة على الدخل رقم 8 لسنة 2011

ثانياً: الكتب:

أبو اسماعيل أحمد مختار محمد: "قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005". دار النهضة

العربية، 2005.

أبو طبل، عيسى: "الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية"، دار النهضة العربية ، 1967 .

البدرى، قيس حسن عواد: "المركز القانوني للمكلف الضريبي". الطبعة الأولى؛ دار المناهج، عمان، 2005.

بدوي، محمد: "الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة". دار مطابع الشعب، مصر، 1964.

البطريق، يونس احمد: "المالية العامة" الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.

البطريق، يونس احمد: "النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2001، ص19.

البقالي، نجيب: "في منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات المعمقة في المغرب ، 2007-2008.

جامع، احمد: " علم المالية العامة"، دار النهضة العربية ، 1975.

جبر، هشام: "إدارة المصارف الإسلامية" نابلس، مطبوع من قبل البنك الإسلامي العربي، الطبعة الأولى، 2001.

الجزيري، محمد حسن وآخرون: "الضريبة العامة على الإيراد"، دار النهضة العربية ، ص25.

حسني، احمد محمود: "قضاء النقض الضريبي". دار النهضة ، 1986.

حشيش، عادل احمد: " الوسيط في الضرائب على الدخل" الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1988.

حشيش، عادل احمد: "التشريع الضريبي المصري". دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر ، 1999.

الحيارى، عادل: "الضريبة على الدخل العام" ، دراسة مقارنة ، مطابع مؤسسة الاهرام ، 1968 .

الخضري، محمد ابراهيم: "المبادئ التشريعية للضريبة العامة على الإيراد"، دار النهضة العربية.

خلاف، حسين: "الأحكام العامة في قانون الضريبة". القاهرة، مكتبة النهضة المصرية، 1956.

الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم: "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي". الطبعة الأولى؛

دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

صادق، هشام علي: "الجنسية والمواطن ومركز الأجانب". المجلد 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1977.

صدقي، عاطف وآخرون: "التشريع الضريبي المصري". القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2006.

- صدقي، عاطف وآخرون: "المالية العامة"، دار النهضة العربية، 2000 .
- صديق، رمضان: "الإدارة الضريبية الحديثة". دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
- صديق، رمضان: "الضريبة على دخل الشركات العاملة في دولة الكويت". القاهرة، دار النهضة العربية، 2003.
- صديق، رمضان: "الوجيز في الضريبة الموحدة في القانون المصري". دار النهضة العربية ، 2005.
- صديق، رمضان:: "إنهاء المنازعة الضريبية". دار النهضة، 2006.
- صقر، عطية: "الضريبة الموحدة في ميزان الشريعة الإسلامية"، كلية الشريعة القاهرة 278.
- عبد السلام، محمد: "نظام الضريبة الموحدة على الدخل"، دراسة مقارنة، دار المسلم للنشر والتوزيع، 1995.
- عبد المولى، السيد: "النظم النقدية والمصرفية". دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
- عبد الوهاب، محمد رفعت: "مبادئ النظم السياسية". بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2002.
- العتار، فؤاد: "النظم السياسية والقانون الدستوري" دار النهضة العربية ، 1973.
- علي، دولار: "الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية"، الكتاب الاول .
- عويضة، احمد ثابت: "ضريبة الأرباح التجارية والصناعية"، دراسة مقارنة ، مطبعة مخيمر ، 1958.
- فهيمى، محمد مرسي وآخرين: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية". دار النهضة العربية ، 1999.
- فوزي، عبد المنعم وآخرين: "النظم الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، 1970.
- لطفى، أمين السيد: "الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة". الطبعة الأولى؛ دار النهضة، القاهرة، 1992.
- المحجوب، رفعت: "المالية العامة"، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1983.
- معبدى، شوقي نمر: "المفصل في قانون ضريبة الدخل الأردني". لا بلد، لا ناشر، لا تاريخ.

المنشاوي، عبد الحميد: " التعليق على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية في ضوء أحدث أحكام النقض". الطبعة الأولى؛ منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006.

المولى، السيد عبد المولى: "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين". دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.

ناصر، زين العابدين وآخرون: "محاضرات في الضريبة الموحدة على الدخل". دار النهضة العربية.

وفا، عبد الباسط : "فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري". دار النهضة العربية، 2001.

ثالثا: المجالات

مجلة نقابة المحامين الاردنية.

مجلة الاجتهاد القضاء الاردنية.

رابعا: المواقع الالكترونية.

موقع وزارة المالية الفلسطينية. <http://www.pmf.ps>

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**The Technical Regulations Problems Concerning
The Income Tax No.8 for the Year 2011 and its
Amendments**

By

Osama Dabbak

Supervisors

Dr. Mohamed Sharaqa

Co- Supervisors

Dr. Sameh Al-Tout

**The Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of Requirements for the
Degree of Master of Tax Disputes, Faculty of Graduate Studies, An-
Najah National University, Nablus, Palestine,
2015**

**The Technical Regulations Problems Concerning The Income Tax
No.8 for the Year 2011 and its Amendments**

**By
Osama Dabbak
Supervisors
Dr. Mohamed Sharaqa
CO- Supervisors
Dr. Sameh Al-Tout**

Abstract

The study aims to explore the technical organization of taxable income and its effects, on income from both the theoretical and practical aspects through exploring the elements / components of taxable income in Palestine and then identifying these elements, so as to estimate and settle this to achieve this goal, the study used the descriptive and analytical method. the analytical part of the study basically focused on analyzing the items of the decision regarding the law No.8 for the year 2011 that regulate the relationship between taxation and income in Palestine and in comparison with both the Jordanian and the Egyptian laws, guided by the jurisprudence and legislations governing every bit and piece of this study, in an effort to formulate the rules of this law and explore the short comings of there rules. In the light of what had been started, the subject of this study will be restricted to identify the criteria and standards that specify the relationship between the taxable income and income so as to explore the differences or variations related to identifying the scope of income that should be governed by the law of taxation , particularly the subject , the individuals and the place. The study then dealt with the problems related to deciding the taxable income

through which the tax should be imposed. This entails discussing the reductions made for the benefit of the targeted person so as to finally get the net income that should be taxed.

However, the taxable income must be defined and estimated carefully so as to be able to impose the right tax. This in turn. Requires discussing the items dealing with estimating the elements of the taxable income that are represented. By handling the tax. Statement, seeing that as the basic for tax estimation, then discussing the administrative as well as legislative methods to decide the volume of this the taxable income.

The end, the study set a general conclusion that pointed out the most important results which came as follows:

1. There has been no comprehensive definition of the income subject to taxation.
2. The taxable income does not clearly state how capital income and the unexpected profits that should be dealt with.
3. Tax should be received by the end of the years, based on identifying the real income.
4. The taxable income did not decide the scope of spatial validity of taxation.
5. Taxation had been imposed on both actual and legal personalities.
6. Deductions have been made from the gross income so as to decide the amount / sum that should be actually taxed.
7. As a general rule, the production costs had been deducted from the gross income so as to decide the sum subject to taxation.

As for recommendations, the study recommended that:

1. We should differentiate between reserves and appropriations and use them as different terms.
2. Using the taxation year as the basis for imposing the tax instead of the fiscal year so as to realize equality among tax payers.
3. Indentify the criteria that designate the tax spatial validity.
4. Staring comprehensive revision of the principles of the law of taxation so as to realize the basic principles for imposing tax.
5. Paying more attention to studies dealing with the technical treatment of taxes in general. And the income tax in particular.