

مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)

إعداد
فادي عزام شتيوي داود

إشراف
د. فادي قسيم شديد
د. سامح العطوط

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

2015

مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة
(2011)

إعداد

فادي عزام شتيوي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2015/3/5م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

- د. فادي شديد / مشرفاً ورئيساً

- د. سامح العطوط / مشرفاً ثانياً

- د. مفيد أبو زنت / ممتحناً خارجياً

- أ.د. طارق الحاج / ممتحناً داخلياً

التوقيع

.....

.....

.....

.....

الإهداء

إلى المعلم الأول سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله

إلى منبع الحنان..... إلى من وقفت إلى جانبي وضحت بكل ما تملك حتى أصل إلى

ما أنا عليه الآن.... والدتي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى حياتي ومصدر إلهامي..... زوجتي الغالية التي قدمت لي الدعم والمحبة

إلى فلذات كبدي..... أولادي الأعزاء

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل الأصدقاء إليكم أقدم بأمانة وتواضع هذا الجهد.

الشكر والتقدير

أولاً الحمد والشكر لله رب العالمين الذي وفقني وأعانني في إتمام دراستي
والصلاة والسلام على نبي الأمة وبعد،

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى حضرة الدكتور فادي شديد، والدكتور
سامح العطوط على إشرافهما ومتابعتهما وما بذلاه من جهد من أجل إتمام
وإنجاح هذه الرسالة.

كما أتقدم بخالص الشكر والإمتنان إلى حضرة الأستاذ الدكتور طارق
الحاج، والدكتور مفيد أبو زنت على ما بذلاه من جهد في متابعة ومناقشة هذه
الرسالة لتخرج إلى القارئ في أدق وأوضح صورها.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى إدارة جامعة النجاح الوطنية وأعضاء الهيئة
التدريسية في جامعة النجاح الوطنية الذين كانوا لي عوناً ومنحوني من بحر علمهم.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى العاملين في هيئة ضريبة الدخل، وإلى مدير
ضريبة الدخل الأستاذ عاطف عمارنة على كل ما قدموه لي من معلومات تفيد
رسالتي وتعاونهم معي.

إلى كل الأصدقاء الذين وقفوا معي في مسيرتي التعليمية، وإلى كل من ساهم
وساعد في إتمام هذا العمل المتواضع ...

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حينما ورد، وأن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.


Declaration

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

Student's name:

Signature:

Date:

اسم الطالب: فادي عزام شعيري راور
التوقيع: 
التاريخ: ٢٠١٥/٣/٥

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
ك	فهرس الجداول
ل	فهرس الملاحق
م	الملخص
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
1	المقدمة
2	أهمية الدراسة
3	أهداف الدراسة
4	مشكلة الدراسة
6	فرضيات الدراسة
6	محددات الدراسة
7	منهجية الدراسة
7	الدراسات السابقة
11	مصطلحات الدراسة
12	الفصل الثاني: الإطار النظري
12	المبحث الأول: مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتوافقه مع التعليمات الخاصة به
14	المطلب الأول: مشروعية القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة
14	الفرع الأول: آلية تشريع القوانين في السلطة الوطنية الفلسطينية
17	الفرع الثاني: السلطة التشريعية في فلسطين
20	الفرع الثالث: اختصاص الرئيس في المجال التشريعي
23	الفرع الرابع: وجهات نظر في عدم مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته

24	الفرع الخامس: مبررات إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)
26	المطلب الثاني: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) مع التعليمات الخاصة به
28	الفرع الأول: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (1) لسنة (2012) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة
29	الفرع الثاني: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (2) لسنة 2012 بشأن الفوائد والعمولات المتعلقة
31	الفرع الثالث: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة
32	الفرع الرابع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (4) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة غير الشيك
33	الفرع الخامس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (5) لسنة 2012 بشأن إعفاء الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي
34	الفرع السادس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (6) لسنة 2012 بشأن التأجير التمويلي
35	الفرع السابع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (7) لسنة 2012 بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين
37	الفرع الثامن: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (8) لسنة 2012 بشأن خصم الضريبة من المصدر
39	الفرع التاسع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (9) لسنة 2012 بشأن احتساب الدخل

	والمصروف القابل للتزليل للعقود طويلة المدى
40	الفرع العاشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (10) لسنة 2012 بشأن الديون المعدومة
41	الفرع الحادي عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (11) لسنة 2012 بشأن تقسيط الضريبة
43	الفرع الثاني عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (12) لسنة 2012م بشأن شروط الإنابة لتمثيل المكلفين
44	الفرع الثالث عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (13) لسنة 2012م بشأن مرفقات الإقرار الضريبي
45	الفرع الرابع عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (14) لسنة 2012م بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها
47	الفرع الخامس عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (15) لسنة 2012م بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها
48	المطلب الثالث: النقد الموجه لبعض مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وأهم التعديلات عليه
49	الفرع الأول: آراء نقدية لبعض مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)
55	الفرع الثاني: أهم التعديلات على قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)م وتعليماته
60	المبحث الثاني: القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية
61	المطلب الأول: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية
61	الفرع الأول: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية القانونية

64	الفرع الثاني: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية المحاسبية
69	الفرع الثالث: انسجام التشريع الضريبي الفلسطيني مع الفروض والمبادئ المحاسبية
71	المطلب الثاني: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قواعد فرض الضريبة
71	الفرع الأول: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة العدالة
77	الفرع الثاني: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الملاءمة
79	الفرع الثالث: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الاقتصاد
82	الفرع الرابع: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة اليقين والوضوح
85	الفرع الخامس: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة سنوية الضريبة
85	الفرع السادس: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة المرونة
86	الفرع السابع: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الاستقرار
86	الفرع الثامن: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الإقليمية
87	الفرع التاسع: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة إمكانية التطبيق
88	المطلب الثالث : مدى توافق واختلاف القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية
89	الفرع الاول: مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية

97	الفرع الثاني: مدى الاختلاف بين القرار بقانون رقم (8) وتعليماته ومعايير المحاسبة الدولية
101	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات
101	الجزء الأول: منهجية الدراسة
111	الجزء الثاني: عرض نتائج التحليل الإحصائي
116	الفصل الرابع: النتائج والتوصيات
116	الفرع الأول: النتائج النظرية
125	الفرع الثاني: التوصيات
127	قائمة المصادر والمراجع
132	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
(1)	طبيعة الدفعات ونسبة الخصم عليها	39
(2)	الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية 2008-2011 (بأسعار العام 2008، مليون دولار)	81
(3)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	102
(4)	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	103
(5)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	103
(6)	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	104
(7)	مقياس ليكرت الخماسي	105
(8)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	105
(9)	المتوسطات الحسابية لمجال آثار فرض قانون رقم 8 لسنة 2011م على الحكومة والأشخاص الطبيعيين والمعنويين	108
(10)	T-test لدراسة تأثير متغير الجنس	111
(11)	اختبار One Way ANOVA لمتغير طبيعة العمل	112
(12)	اختبار One Way ANOVA لمتغير المؤهل العلمي	113
(13)	اختبار One Way ANOVA لمتغير سنوات الخبرة	114
(14)	الفروق بين فئات متغير سنوات الخبرة	115

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
133	أداة الدراسة بصورتها النهائية (الاستبانة)	(1)
137	المحكمين	(2)

مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)

إعداد:

فادي عزام شتيوي داود

إشراف:

د. فادي قسيم شديد

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم (8) الخاص بضريبة الدخل لعام 2011، وذلك من خلال بيان مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 والتعليمات الخاصة به. وتوضيح مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011. وبيان مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعليماته مع قواعد وأسس فرض الضريبة. وشرح مدى توافق القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة 2011 مع معايير المحاسبة الدولية. وتوضيح الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتحليل بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وتعليماته، واستطلاع آراء الخبراء حول هذا القرار من خلال استبانة.

وأظهرت نتائج الدراسة مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته، لأن إصدار القرارات بقانون تقع ضمن صلاحيات رئيس السلطة الفلسطينية في ظل عدم انعقاد المجلس التشريعي الفلسطيني، كما حاولت الدراسة توضيح مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011). وبينت أن إصدار هذا القرار يأتي في إطار تحديث وتطوير القوانين الضابطة لعمل السلطة الوطنية الفلسطينية، ومتطلبات التنمية والنهوض بالاقتصاد الفلسطيني، وفي سياق العمل على إنماء الإيرادات الضريبية وتعزيز القدرة على الاعتماد على الموارد والقدرات الذاتية، و الحد من التهرب الضريبي، وتوسيع القاعدة الضريبية.

وسلّطت الدراسة الضوء على نقاط القوة في القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، وكانت اعتماد مبدأ الجنسية وليس مبدأ الإقامة، وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال إضافة دخول جديدة، زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية والاجتماعية، وقلة عدد الشرائح، وتدني نسبة الحد الأعلى، وزيادة الإيرادات العامة.

كما أُلقت الضوء على النقد الذي وُجّه لبعض مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، حيث لاحظ بعض الفقهاء أنه من الناحية الاجتماعية لا يساهم القانون في خلق التوازن الاجتماعي وإعادة توزيع الدخل، كما أنه يعمل على زيادة الجباية من الفئات الأقل حظاً، إلى جانب عدم مراعاة القرار بقانون في بعض نصوصه لمبدأ العدالة الضريبية ومثال ذلك الإعفاءات المتساوية للأفراد المقيمين بغض النظر عن الوضع الاجتماعي. أما من الناحية الاقتصادية فقد أدى إخضاع دخول جديدة لضريبة الدخل إلى دخول القرار بقانون إلى مناطق محظورة اقتصادياً. ومن الناحية التمويلية يتهم البعض مواد القرار بقانون في أنها تشكّل استمراراً وإمكانية زيادة التهرب الضريبي خاصة في ضريبة القيمة المضافة، وذلك لأنه يركز على أصحاب الدخل الثابت، وعدم قدرة الدوائر الضريبية على متابعة أصحاب المهن الحرة.

كما أظهرت النتائج انسجام القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) مع الفروض والمبادئ المحاسبية، حيث اتضح أن القرار بقانون يتفق مع مبدأ الاستمرارية، حيث يتعامل مع المنشآت على فرض استمراريتها لسنوات قادمة، وليست للسنة المالية الحالية فقط. كما ينسجم هذا القرار مع مبدأ الإفصاح الكامل، حيث ألزم هذا القرار كل شخص بالإفصاح من خلال المستندات والمعلومات اللازمة والتوقيت الملائم.

وتبين من الدراسة أن هناك توافقاً بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الملائمة، حيث بينت الدراسة أن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يراعى أن تتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين، حيث يتم اختيار الوقت المناسب للمكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب.

وتبين من الدراسة أن هناك توافقاً بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الاقتصاد، حيث إن حجم جباية الإيرادات الضريبية مُجدٍ ، ويغطي أية مصاريف قد تتحملها الإدارة الضريبية في عملية التحصيل والجباية.

كما اتضح أن هناك توافقاً بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة اليقين، حيث إن الضريبة المفروضة على الدخل وفق القرار واضحة ومحددة ومؤكدة في جميع جوانبها من حيث تعريف الدخل الخاضع وغير الخاضع والمعفي، والمعدلات الضريبية وتواريخ استحقاقها وتواريخ الدفع والإعفاءات والتنازلات من الدخل والعقوبات والغرامات وإجراءات التقسيط أو التأجيل.

كما يتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة السنوية، حيث تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية..، حيث يُحاسب المكلف عما حصل عليه من دخل وخلال فترة زمنية مدتها سنة ميلادية .

أما بخصوص قاعدة المرونة فيلاحظ من القراءة في مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أن القانون غير مرن ولم يتطرق إلى الظروف الاقتصادية المتغيرة في المجتمع الفلسطيني.

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الإقليمية، حيث يتم فرض ضريبة الدخل على الفلسطيني المقيم في فلسطين. والفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها. والشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو منقطعة. أو الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها.

وبخصوص قاعدة العدالة الضريبية تبين أن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يحقق نوعين من العدالة وهما العدالة الأفقية التي تعني معاملة المكلفين المتشابهين في الظروف معاملة

متشابهة، والعدالة الرأسية التي تعني معاملة المكلفين المختلفين في الظروف معاملة مختلفة وهذا ما تحقق في توحيد النسب الضريبية على الشرائح المتشابهة في المجتمع الفلسطيني.

ولكن هناك نوع من العدالة لا يتحقق في فلسطين وهو مبدأ المنفعة من الضرائب: الذي ينص على أن ما يدفعه المكلف من الضرائب يجب أن يتناسب طردياً مع المنفعة المستلمة. والواقع إن الخدمات المقدمة للمواطن الفلسطيني لا تتناسب مع الضريبة المفروضة عليه

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك توافقاً بين القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة (2011) مع معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الأول المتعلق بعرض البيانات والقوائم المالية، والمعيار السابع المتعلق بقائمة التدفقات النقدية، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (12) الخاص بضريبة الدخل.

وفي ختام الدراسة أوصى الباحث بضرورة تعديل القرار بقانون بحيث يتم الانتباه إلى أهم قاعدة من قواعد الضريبة وهي العدالة والمساواة، والأخذ بعين الاعتبار إعفاءات عائلية : كالأزوجة والأولاد وإعالة أقارب الأب والأم مثلاً ومكان السكن، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار إعفاء الإيجار للموظفين الذين يستأجرون منازل. وضرورة البحث عن مصادر جديدة لتمويل خزانة السلطة وألا تسعى الحكومات المتعاقبة لزيادة الإيرادات الضريبية من خلال إخضاع دخول جديدة وذلك عبر توسيع القاعدة الضريبية.

كما أوصى بضرورة أن يتم تخفيض الضريبة على دخل القطاع الزراعي إلى الضريبة في ظل ما يعانيه هذا القطاع من انخفاض واضح في أدائه ودخله، وتعرضه للهجمة الاستيطانية وغيرها من الممارسات الإسرائيلية الجائرة بحقه ، مما ينعكس على العزوف عن هذا المجال الهام الذي يحافظ على الأراضي والثروة الحيوانية والزراعية بشكل عام.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

يعد التشريع الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف التنمية الشاملة، في ظل توجه المجتمع إلى الأخذ بسياسة الاقتصاد الحر، حرصاً على مواكبة النظام العالمي، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن هذه المتغيرات، وعن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع.¹

وتحصل حكومات الدول على مواردها المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة بطرق وأشكال مختلفة، وتعتبر الضرائب التي تحصلها الدول من الموارد المالية الرئيسة التي تمكنها من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية، إلا إن هيكلة النظم الضريبية وأنواعها تختلف من دولة إلى أخرى بحيث تحدد تشريعياً المبادئ والقواعد الأساسية للنظام الضريبي، ومصادر الدخل الخاضعة للضريبة وآلية تحصيلها وحوافز تشجيع تسديد الضريبة وعقوبات التهرب من تسديد الضريبة والتأخير في سدادها، وبشكل يمكن الحكومات من تحقيق الشفافية والعدالة في توزيع العبء الضريبي.²

وبعدّ ضريبة الدخل إحدى أنواع الضرائب التي ترفد الخزنة العامة للدولة بالإيرادات العامة، حيث تعد هذه الضريبة التزاماً مالياً يؤديه المكلف قانوناً لخزينة الدولة تبعاً لما يحققه من دخل أو أرباح، وهي قاعدة قانونية لتوزيع الأعباء العامة سنوياً فيما بين الأفراد والهيئات، كل حسب دخله الصافي، ووفقاً لمعايير تسنها التشريعات الضريبية، أي أن الضريبة على الدخل قد اتخذت صفة

¹ اللماوي، فايز السيد، اللماوي، أشرف فايز، الضرائب على الدخل الجديد، الطبعة الثانية، 2008، ص7

² الحجاوي، حسام، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن، معهد الدراسات المصرفية،

عمان، الأردن، 2004

الالتزام القانوني مقابل ما تؤديه الدولة من خدمات عامة تعود على الجميع مع مراعاة أن لا ضريبة بدون قانون.

وتحظى الضرائب باهتمام كبير في دول العالم بشكل عام، وفي الأراضي الفلسطينية بشكل خاص، لأن معظم إيرادات السلطة الفلسطينية المحلية متأتية من الضرائب، التي يمكن لها أن تحقق العديد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، حيث تساعد الضرائب في العمل على إعادة توزيع الثروة فيما بين طبقات المجتمع، لأن الضريبة التي تحصل من أصحاب الدخل المرتفعة تُستخدم في تغطية نفقات الخدمات المقدمة لجميع أفراد المجتمع ومن بينهم أصحاب الدخل المتدنية من الطبقة الفقيرة. كما تساعد الضرائب في توجيه الاقتصاد من خلال تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الداعمة للاقتصاد المحلي³.

وهذا يوضح أهمية وجود قانون واضح وعادل وواقعي ينظم الهيكلية الضريبية، ويقلل من المنازعات الضريبية ويحد من التهرب الضريبي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه ورغم تعاقب القوانين وتعديلها إلا أن الجدل دائما يُثار حول القوانين الضريبية الجديدة، ما بين مؤيد ومعارض، لذا يقدم هذا البحث دراسة لمدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011).

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة من خلال بيان الأهمية النظرية والتطبيقية، وتبرز الأهمية النظرية من خلال التعرف إلى الجدل الفقهي بين الفقهاء القانونيين حول القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م وأثره على البيئة الاقتصادية والاجتماعية في الأراضي الفلسطينية، حيث تسعى الدراسة إلى توفير أساس نظري للقرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م وتعليماته لتكون مرجعا في تفسيره وشرحه

³ العطوط، سامح، أثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2009، ص154.

لإزالة الغموض الذي يعيق فهم القرار بقانونه وتعليماته لجميع المهتمين من العاملين في الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.

كما تبرز الأهمية النظرية في هذا البحث كونه من الأبحاث الجديدة التي تتناول دراسة القرار لقانون رقم 8 لسنة (2011) م وتعليماته، الذي يعدّ من المواضيع الهامة والقليلة التي أجريت في هذا الإطار، وهو من المواضيع الهامة التي تهتم كل من السلطة التشريعية و الإدارة الضريبية والمكلف، ويؤمل أن يكون هذا البحث نقطة انطلاق لدراسات حديثة في هذا الموضوع.

أما الأهمية العملية فتبرز من خلال التعرف إلى أسباب الجدل الكبير التي أثارها القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به داخل المجتمع الفلسطيني سواء الأفراد أو الشركات أو النقابات، والتعرف على الآثار الفعلية التي ستعكس على المجتمع الفلسطيني، والجدل الفقهي الذي تثيره التعليمات داخل المجتمع، إضافة لما أعطته لمأمور التقدير من صلاحيات عما أراده المشرع، والتعرف إلى ملامح القانون الجديد، وأهم التعديلات عليه. وتعليماته من خلال الوعي الذي يوفره تفسير نصوص هذه القوانين.

فمن ناحية الإدارة الضريبية تعتمد على تفسير النصوص القانونية لتقوم بوضع الإجراءات اللازمة في ضوء ذلك؛ لتحديد كيفية تحصيل الضريبة وأسسها على أساس التعليمات التي تم وضعها من قبل الإدارة الضريبية لتفسير ما غمض من نصوص القانون، وبالتالي تحقق الكفاءة في العمل وتزيد من فعالية تطبيق القانون الضريبي دون وجود أخطاء في التطبيق يترتب عليها عدم العدالة الضريبية إذا لم يتم فهم النص القانوني للضريبة.

وهناك أهمية لفهم القانون الضريبي والتعليمات الصادرة بموجبه بالنسبة للمكلف، حيث يحقق فهم التعليمات الصادرة عن القانون الضريبي قاعدة اليقين للمكلف من خلال توضيح النصوص ومدى مطابقة التعليمات الصادرة بموجبه، التي تحكم دفع الضريبة، وتحقيق الطمأنينة للمكلف، حيث يشعر بالعدالة والمساواة في تطبيق القانون الضريبي .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

-بيان التوافق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به.

-توضيح مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به.

-توضيح مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011).

-بيان مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع قواعد وأسس فرض الضريبة.

-شرح مدى توافق القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة (2011) مع معايير المحاسبة الدولية.

-توضيح الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحي تين القانونية والمحاسبية.

-بيان آثار فرض القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته على الحكومة والأشخاص الطبيعيين المعنويين.

مشكلة الدراسة:

تتركز مشكلة الدراسة في التعرف إلى مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، في ظل الجدل الفقهي والقانوني حول تفسير نصوص هذا القرار بقانون، وبالتالي هناك إشكالية حول مشروعية بنود القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م وتعليماته، وهناك إشكالية حول مسألة التوافق بين بنود القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م وتعليماته، وهناك إشكالية تتعلق بمبررات إصدار بنود القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م وتعليماته وهل هذه المبررات كافية

لإصداره، كما أن هناك إشكالية تتعلق ببيان التوافق بين بنود القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) م وتعليماته مع كل من قواعد وأسس فرض الضريبة، كما تبرز إشكالية أخرى حول مدى توافق القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة (2011) مع معايير المحاسبة الدولية . ومعرفة الفروق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته من الناحيتين القانونية والمحاسبية.

مما سبق يمكن القول إن المشكلة العامة للدراسة هي توضيح مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011).

تتضح مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

ما مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)؟

وتتفرع منه الاسئلة التالية:

-ما مدى التوافق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به؟

-ما مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به؟

-ما مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)؟

-ما مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع قواعد وأسس فرض الضريبة؟

-ما مدى توافق القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة (2011) مع معايير المحاسبة الدولية؟

-ما الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية؟

-ما آثار فرض القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته على الحكومة والأشخاص الطبيعيين والمعنويين؟

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة إلى فحص الفرضيات الآتية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) تعزى إلى متغير الجنس.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) تعزى إلى متغير طبيعة العمل
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) تعزى إلى متغير المؤهل العلمي
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) تعزى إلى متغير سنوات الخبرة

محددات الدراسة:

تحدد هذه الدراسة من الناحية العلمية بما يلي:

- القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) المتعلق بضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية.

- تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

- القوانين التي ترتبط بتنظيم الوضع الضريبي في الأراضي الفلسطينية وتثري موضوع

الدراسة، مثل القانون رقم (17) لسنة 2004.

منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تحليل بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته ويتعدى هذا المنهج مجرد تجميع البيانات حول القرار بقانون وتعليماته إلى تحليل مضمون بنود القرار بقانون وتعليماته والربط والتفسير واستخلاص النتائج منها.

الدراسات السابقة:

بعد البحث عن أصول موضوع الدراسة بشكل معمق ومن خلال البحث عن المراجع والدوريات والأبحاث السابقة في نفس موضوع الدراسة، اتضح قلة الكتب و الأبحاث والوسائل والأطروحات التي تتناول هذا الموضوع، باستثناء الموضوعات المتفرقة التي وردت في كتب القانون العام والخاص، بالإضافة إلى كتب التشريعات المالية بشكل غير موسع، وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع -على سبيل الذكر-:

دراسة (رسلان محمد، 2012)⁴ بعنوان السياسة الضريبية الفلسطينية كأحد محددات النشاط الاستثماري الخاص.

⁴ محمد، رسلان، السياسة الضريبية الفلسطينية كأحد محددات النشاط الاستثماري الخاص ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني، ديسمبر، 2012، ص 205.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مواءمة التعديلات الجديدة التي ضمنها قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) لمتطلبات تحفيز النشاط الاستثماري الخاص في الأراضي الفلسطينية، ومدى انسجامها مع احتياجات القطاع الخاص الفلسطيني، استخدم الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي بالاعتماد على البيانات الرسمية لدائرة تسجيل الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطينية، والتقارير الرسمية الصادرة عن معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية.

حاول الباحث الإجابة عن السؤال الآتي: هل أثر قانون الضريبة الفلسطيني الجديد وتعديلاته على النشاط الاستثماري الخاص في الأراضي الفلسطينية. وأظهرت نتائج الدراسة أن التعديلات التي وردت في القانون رقم (8) لسنة (2011) ولا سيما التي طرأت على المادة (5/16) الخاصة بالشرائح والنسب الضريبية للشركات، والتي بموجبها تم رفع معدل ضريبة الدخل إلى ما نسبته 30% الأمر الذي ولد اعتقاداً لدى أوساط واسعة من القطاع الخاص الفلسطيني بأن تلك التعديلات ستمثل عائقاً أمام أداء ذلك القطاع مما حدى بالحكومة الفلسطينية إلى إصدار قرار لاحق بتخفيض ضريبة الدخل إلى ما نسبته (20%) وذلك استجابة لمطالب القطاع الخاص.

وأشارت النتائج أن إصدار وتطبيق ثلاثة قوانين لضريبة الدخل خلال فترة زمنية لا تتجاوز سبع سنوات أحدث حالة من الارتباك وعدم الوضوح لدى القطاع الخاص.

دراسة (جهاد صبحي محمد خلف ، 2014)⁵ بعنوان ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) - دراسة تحليلية نقدية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين "قرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني"، ومعرفة وتبيان الأحكام الواردة في هذا القرار، ومعرفة الدوافع وراء إصداره، ثم الاستعانة بالأدبيات ذات العلاقة

⁵ جهاد صبحي محمد خلف ، ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) - دراسة تحليلية نقدية ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.

بالموضوع الضريبي من خلال المنهج الوصفي التحليلي المقارن، وقد تم مناقشة وتحليل موضوعات هذه الدراسة من خلال فصلين رئيسيين، تناولت التعرف على ضريبة الدخل ونشأتها وتطورها في فلسطين. بالإضافة إلى إلقاء الضوء على أهم التعديلات على القرار بقانون، وأهم الايجابيات والسلبيات التي اكتتفت القرار بقانون.

وأظهرت نتائج الدراسة أن القرار بقانون هدفه زيادة الإيرادات الضريبية وذلك من خلال إضافة دخول جديدة إليه، وليس انعكاسا للسياسة الاقتصادية أو للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، واعتري القرار بقانون والتعليمات الخاصة به غموض كثيرة وتعارض بين أحكامه، وأظهرت الدراسة أن القرار بقانون أعطى مدير عام الضريبة صلاحيات واسعة مخالفة للقانون الأساسي الفلسطيني. وقد أوصت الدراسة بضرورة أخذ المشرع الضريبي بالبيانات الاقتصادية والإحصائية، خاصة عند تحديد الإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية والدخول الخاضعة للضريبة والتي يجب تغييرها حتى تتحقق العدالة الضريبية، وضرورة وضع سياسات تحد من عملية التهرب الضريبي، وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الصلاحيات الممنوحة لمدير عام الضريبة وخاصة في مجال فرض الضريبة المقطوعة، وجعل تلك الصلاحيات مقيدة، وضرورة العمل على تبسيط القرار بقانون والتعليمات الخاصة به، وتوفير التوافق والانسجام بينهما.

دراسة (ماجد محمد رابي، 2003)⁶ بعنوان الأسباب الموجبة لاصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين. حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي توجب القيام بعملية الإصلاح للضرائب في فلسطين وذلك من خلال التعرف على نظام الضرائب المطبق في فلسطين ومدى ملاءمته للاقتصاد الفلسطيني، والوقوف على تطور أنظمة الضرائب في فلسطين منذ عهد الانتداب البريطاني مروراً بفترة الحكم الأردني ثم الاحتلال الاسرائيلي وصولاً إلى فترة السلطة الوطنية الفلسطينية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أكثر من نظام ضريبي يحكم مناطق السلطة

⁶ رابي، ماجد محمد، الأسباب الموجبة لاصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

الفلسطينية (قطاع غزة والضفة الغربية)، كما أن الأهداف التي وضعت من أجلها القوانين الضريبية تختلف عن أهداف التنمية في الأراضي الفلسطينية.

دراسة (أحمد قباجبة ، 2011)⁷، بعنوان النظام الضريبي الفلسطيني ، حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تحقيق النظام الضريبي للعدالة الاجتماعية، وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك غياب للعدالة الاجتماعية في النظام الضريبي، بالإضافة لغياب رؤية دولة الرعاية لدى الحكومة الفلسطينية من جانب ، ونسيان وجود المجتمع الفلسطيني تحت نير احتلال لا يسمح بالنهوض الاقتصادي لجميع المواطنين من جانب آخر، فقانون النظام الضريبي في فلسطين لا يأخذ بعين الاعتبار الحالة الاجتماعية للمواطن (مثل الزواج، وجود أطفال...الخ)، حيث إن الشرائح المفروضة عليها الضريبة، والمرتبطة بنسب الضريبة المطلوبة لا تشكل بأي حال من الأحوال أساساً للعدالة في توزيع الأعباء الضريبية بشكل عام.

دراسة (ماهر درغام، 2006)⁸، بعنوان تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003، حيث هدفت الدراسة إلى تقويم المشكلات والمعوقات سواء الاقتصادية أو الادارية أو الاجتماعية أو السياسية التي تعترض عمل دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك معوقات اقتصادية وادارية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لأداء دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة بالرغم من وجود مؤشرات ايجابية تدل على تحسن أداء الدائرة من عام 1996 الى عام 2003 في ظل السلطة الفلسطينية، كما أشارت نتائج الدراسة أن لضريبة الدخل أهمية كبرى يُعتمد عليها بشكل أساس لتسيير الحياة اليومية للمجتمع الفلسطيني، وذلك في ظل ندرة الموارد والامكانيات ولا سيما بوجود الاحتلال الاسرائيلي.

⁷ قباجبة، أحمد، النظام الضريبي الفلسطيني، منشورات مركز بيسان للبحوث والإنماء بالشرابة مع شبكة المنظمات الأهلية الفلسطينية، رام الله، فلسطين، 2011.

⁸ درغام، ماهر، تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003، مجلة تنمية الريف، 84(26)، ص 171.

دراسة (مفيدة الحلو، 2005)⁹ بعنوان: بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل في غزة، دراسة تحليلية، هدفت الدراسة إلى استكشاف وتحليل ماهية البيئة التي يخرج من رحمها قرار تقدير ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، وتأثيرها على موضوعية واستقلالية وسلامة القرار، وتحديد المؤثرات السلبية المحيطة بقرار التقدير وإيجاد سبل علاجها، وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن قرار تقدير ضريبة الدخل في الغالب قرار غير موضوعي يفتقد للعدالة ويعود ذلك لأسباب عدة منها المشكلات الادارية والتنظيمية للجهاز الضريبي، والظروف السياسية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية السائدة، وضعف الثقة في الحسابات والقرارات المقدمة من قبل المكلفين. وأوصت الدراسة بضرورة معالجة مشكلات الجهاز الضريبي من النواحي التنظيمية وإدارة الموارد البشرية، واحترام سيادة القانون، وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

مصطلحات الدراسة:

الضريبة (Tax): هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل لغرض تغطية الأعباء العامة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة بوصفها دخلاً للدولة¹⁰.

الدخل (Income): الدخل هو صافي الربح الناتج عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات لفترة مالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً¹¹.

ضريبة الدخل (Income Tax): هي ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص (سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين كالشركات) الذين يمارسون المهن والنشاطات (التجارة، الخدمات... الخ) والذين

⁹ الحلو، مفيدة، بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل في قطاع غزة، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

¹⁰ الخطيب، خالد (2000)، الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، أصولها ومحاسبتها، مؤسسة زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 69.

¹¹ صبري، نضال رشيد (1997)، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، برنامج التعليم المفتوح، القدس، فلسطين، ص 129.

يزيد دخلهم عن مقدار معين من المال في السنة. حيث تقوم الدولة باقتطاع جزء من أرباح الأشخاص إذا زاد عن حد معين¹².

¹² الطحلة، داوود، (1999)، ضريبة الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد

110، ص38.

الفصل الثاني

الإطار النظري

يحتوي هذا الفصل على الإطار النظري والمفاهيمي الذي يشرح مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011). وذلك من خلال دراسة مدى التوافق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به . وفحص مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به. وتوضيح مبررات إصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، وبيان مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع قواعد وأسس فرض الضريبة. والتعرف على مدى توافق القرار بقانون وتعليماته رقم 8 لسنة (2011) مع معايير المحاسبة الدولية، وأخيرا توضيح الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية.

المبحث الأول: مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتوافقه مع التعليمات الخاصة به.

تمهيد:

ظهرت عملية فرض الضرائب منذ القدم، حيث كانت السلطة السيادية للدولة أو للقبيلة أو الجماعة تجمع الضرائب طوعا أو قسرا لتسهيل نفقاتها؛ خاصة العسكرية منها لكن مع تطور الأجيال وتطور الدول الحديثة أصبحت جباية الضرائب من الأمور المهمة لجميع القضايا الاجتماعية والتربوية والاقتصادية والعسكرية وغيرها من الأمور الحياتية الأخرى لرعاية الدولة، حيث فرضت الضريبة على شكل قانون لأول مرة في إنجلترا عام 1429 م، أما في فلسطين ففرضت الضرائب بصورة رسمية ومنظمة منذ الانتداب البريطاني، حيث صدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم 23 لسنة 1941 م، والذي بدأ العمل به من تاريخ 1941/9/1م، وكانت فلسطين الدولة العربية الرابعة

التي تفرض فيها ضريبة الدخل، وفي عام 1947 عدل قانون الضريبة بقانون جديد يحمل رقم 13 لسنة 1947.¹³

بعد جلاء الانتداب البريطاني عن فلسطين سنة 1948م بقي العمل في هذا القانون في قطاع غزة واستمر العمل بقانون رقم 13 لسنة 1947م، أما بالنسبة للضفة الغربية فلنّه بجلاء الانتداب البريطاني انتهى العمل بقانون 13 وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قانون رقم 50 لسنة 1951م، وبعد أن أصبحت الضفة الغربية والقطاع تحت الاحتلال الإسرائيلي عام 1967م بقي الوضع الضريبي في فلسطين على ما هو عليه اعتماداً على الأمر العسكري رقم 2 لسنة 1967م الصادر عن الحاكم العسكري الإسرائيلي، وبناءً على الأمر العسكري السابق أصدر الحاكم العسكري أمرين عسكريين آخرين رقم 38 و 35 لسنة 1967م واللذين نصا على أن تبقى ضرائب الدخل كما هي في الضفة الغربية وغزة إلى حين صدور خلاف ذلك ومن الجدير بالذكر أن التعديلات التي أدخلت على القانون رقم 25 لسنة 1967م عن طريق الأوامر العسكرية التي فرضها الاحتلال.¹⁴

بعد توقيع اتفاقية أوسلو عام 1993م وقيام السلطة بالنصف الثاني من عام 1994م أصبحت ضريبة الدخل من ضمن صلاحيات السلطة الفلسطينية، حيث قامت السلطة الفلسطينية لأول مرة بإصدار قانون لضريبة الدخل يحمل رقم 17 لسنة 2004م والذي بدأ العمل به من تاريخ 1\1\2005، وفي عام 2008 أصدر رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية قراراً بقانون لضريبة الدخل حمل رقم 2 لسنة 2008 المعدل وفي 2011/10/24 أصدر رئيس السلطة الفلسطينية قراراً بقانون لضريبة الدخل يحمل رقم 8 لسنة 2011 المعمول به حالياً.¹⁵

وعند إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به، أثّرت العديد من التساؤلات حول مدى مشروعية هذا القرار في ظل عدم انعقاد المجلس التشريعي الفلسطيني بصفته

¹³ السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبد الرحمن قاسم، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مرجع سابق، ص 21-23

¹⁴ جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص 36-40 قديم

¹⁵ السلامين، ياسر غازي، والدقة عبد الرحمن قاسم، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، مرجع سابق، ص 26

الجهة المخولة عن تشريع القوانين في أراضي السلطة الفلسطينية، كما أثّرت التساؤلات حول مدى التوافق بين القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل مع التعليمات الخاصة به، كما دارت نقاشات حول مبررات إصدار هذا القرار في ذلك الوقت بالتحديد.

لذا يأتي هذا المبحث للحديث عن مدى مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به وذلك عبر تناول آلية التشريع في فلسطين، وواقع السلطة التشريعية في فلسطين، إضافة إلى اختصاص الرئيس في المجال التشريعي، كما هو مبين في المطلب الأول ومبررات إصداره للقرار بقانون، كما تناول المطلب الثاني مع الحديث عن توافق هذا القرار بقانون مع التعليمات الخاصة به، كما تناول المطلب الثالث، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: مشروعية القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة.

عند إقرار أي قانون في بلد ما لابد أن يكون هذا القانون متوافقاً مع التشريعات والقوانين السائدة وآلية التشريع في ذلك البلد، لذا يأتي هذا المطلب لتوضيح مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به، وذلك من خلال خمسة فروع، وهي: الفرع الأول: آلية تشريع القوانين في السلطة الوطنية الفلسطينية ، و الفرع الثاني: السلطة التشريعية في فلسطين ، و الفرع الثالث: اختصاص الرئيس في المجال التشريعي ، و الفرع الرابع: وجهات نظر في عدم مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته، و الفرع الخامس: مبررات إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

الفرع الأول: آلية تشريع القوانين في السلطة الوطنية الفلسطينية:

تعدّ عملية تشريع القوانين عملية محكومة بآليات مدروسة ومذاهب قانونية معروفة، ولكن الحالة الفلسطينية لها خصوصية بسبب الظرف الفلسطيني، فمنذ تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية في عام (1994) بعد توقيع اتفاق "مزع-أحيراً" بين منظمة التحرير الفلسطينية والحكومة الإسرائيلية، وبشكلت بعد ذلك سلطة حكومية ذاتية انتقالية فلسطينية مكونة من 24 عضواً من داخل وخارج

قطاع غزة والضفة الغربية، منحت كافة الصلاحيات التنفيذية والتشريعية والقضائية، إلى حين إجراء الانتخابات الرئاسية والتشريعية، التي تمت فعلياً في يناير من العام 1996.¹⁶

وقبل تشكيل المجلس التشريعي كانت آلية تشريع القوانين تعتمد على أن تقدم الوزارة أو الجهة المختصة مشروع القانون أو الاتفاقيات أو ما في حكمها، حسب القانون رقم (4) لعام 1995، بشأن إجراءات إعداد التشريعات إلى ديوان الفتوى والتشريع التابع لوزارة العدل، الذي يقوم بعمل صياغة قانونية مناسبة للمشروع، على أن تتم دراستها مسبقاً، وبعد ذلك يتم رفع المشروع المعدل إلى أمين عام مجلس الوزراء، الذي يحيل المشروع بدوره إلى لجنة وزارية مختصة برئاسة وزير العدل ورئيس ديوان الفتوى والتشريع وعدد من الوزراء، وبناءً على توصيات اللجنة فإن مجلس الوزراء له أن يقبل المشروع أو يرفضه، أو أن يُدخل تعديلات عليه، وبعد موافقة المجلس يحال المشروع مرة أخرى إلى الديوان لوضعه في صياغة قانونية مناسبة، ومن ثم يُرفع إلى رئيس السلطة الوطنية لإصداره والأمر بنشره في الجريدة الرسمية¹⁷.

أما بعد تشكيل المجلس التشريعي فقد أعطي المجلس حق تشريع القوانين، ومنها القانون الأساسي، والتشريعات العادية، مع بقاء صلاحيات إصدار التشريعات الثانوية في يد رئيس السلطة الوطنية كمثل للسلطة التنفيذية¹⁸.

¹⁶ مركز المعلومات الوطني الفلسطيني، الخلفية التاريخية للانتخابات الفلسطينية، رام الله، فلسطين، 1996، ص 1.
¹⁷ القانون رقم (4) لعام 2005 بشأن إجراءات إعداد التشريعات في الأراضي الفلسطينية، الصادر في 17/4/1995، المواد من 8-1.

¹⁸ العيلة، عبد الحميد، (2002)، المستشار في الدائرة القانونية في المجلس التشريعي، بعنوان " المؤسسة التشريعية في ظل السلطة الوطنية"، منشورة في مجلة القانون والقضاء، ددعا 7، آذار، ص 6

أما بالنسبة لآلية عيرشتاء، فإن من حق أعضاء البرلمان والحكومة اقتراح القوانين مقررًا كقاعدة تامة، وقد نص القانون الأساسي للسلطة الوطنية على أن لرئيس السلطة والسلطة التنفيذية والسلطة التشريعية حق التقدم بمشروع قانون¹⁹.

وحتى يصبح مشروع القانون المقترح قانوناً ويجري العمل به يجب أن يقرّه المجلس التشريعي، وتتم إجراءات التصويت عليه.

هذا في الوضع الطبيعي، لكن وفي إطار العدوان الإسرائيلي المستمر على أراضي السلطة الفلسطينية منذ 28 سبتمبر 2000م منذ بداية الانتفاضة الأقصى فقد ترك العدوان والحصار الإسرائيلي آثاره السلبية والمدمرة على مجمل الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الفلسطينية وعلى عمل مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، ومن بينها المجلس التشريعي الفلسطيني الذي تعطلت إمكانية عقد جلساته واجتماعات لجانه، مما أثر بشكل مباشر على أداء المجلس لدوره، وقيامه بمهامه؛ فقد منع نواب الشعب الفلسطيني المنتخبون من التنقل وممارسة عملهم، وتكفي الإشارة إلى أن المجلس التشريعي لم يتمكن من عقد سوى (42) جلسة منذ بدء العدوان الإسرائيلي في أيلول 2000 وحتى مطلع 2004 بالمقارنة مع (44) جلسة عقدها في دورته الأولى عام 1996-1997.²⁰

وبالرغم من هذه الظروف الصعبة، وبالرغم من توجه الجهد الفلسطيني نحو التصدي ومواجهة العدوان الإسرائيلي، إلا أن المجلس التشريعي حرص على عدم تغييب دوره التشريعي والرقابي

¹⁹ العيلة، عبد الحميد، (2002)، المستشار في الدائرة القانونية في المجلس التشريعي، بعنوان " المؤسسة التشريعية في ظل السلطة الوطنية"، منشورة في مجلة القانون والقضاء، ددعلا7، آذار، ص7.

²⁰ موقع المجلس التشريعي الفلسطيني، <http://www.pal-plc.org/index.php/2010-07-06-16-36->

والسياسي، فواصل عمله وعقد جلساته في رام الله وغزة عبر نظام الربط التلفزيوني الـ video conference ، وهو بذلك أول برلمان في العالم وفي التاريخ يعقد جلساته بهذه الطريقة²¹.

الفرع الثاني: السلطة التشريعية في فلسطين.

يتربع الدستور (القانون الأساسي) على قمة النظام القانوني في الدولة وعلى هذا الأساس تعتبر القواعد القانونية المنصوص عليها في صلب الدستور أول مصدر من مصادر الشرعية، كما أنها أسمى القواعد القانونية في مدرج النصوص التشريعية في الدولة لأنها تنشئ وتنظم السلطات العامة الهيمج، وتحدد دائرة اختصاص كل منها، وتبين كيفية ممارسة هذه الاختصاصات، يمجع السلطات ملزمة باحترام هذه القواعد وممارسة وظائفها في الحدود المرسومة على الوجه المبين في الدستور²².

ولقد نص القانون الأساسي للسلطة الوطنية في المادة (2) على أن الشعب الفلسطيني مصدر السلطات، يمارسها عن طريق طرق السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية على أساس مبدأ الفصل بين السلطات.

ولقد حدد الدستور الفلسطيني الجهة المختصة أصلاً بالتشريع والاختصاصات المنوطة بها، فاعتبر أن المجلس التشريعي الفلسطيني المنتخب مباشرة من الشعب هو السلطة المختصة بالتشريع، على أن يتولى المجلس مهامه التشريعية والرقابية على الوجه المبين في نظامه الداخلي²³.

[http://www.pal-plc.org/index.php/2010-07-06-16-36-](http://www.pal-plc.org/index.php/2010-07-06-16-36-38/740.html)

²¹ موقع المجلس التشريعي الفلسطيني،

38/740.html

²² عمر بن اندع، القضاء الإداري الفلسطيني " مبدأ المشروعية ". الطبعة الأولى. الإسكندرية: شنمأة المعفرا، 2004، ص38.

²³ ادعيس، معن، اختصاصات رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالمقارنة مع اختصاصات مجلس الوزراء والمجلس التشريعي في المجال التشريعي، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير قانونية (60)، رام الله، فلسطين، 2006، ص6.

وتسمى السلطة التشريعية في النظام الدستوري الفلسطيني بالمجلس التشريعي الفلسطيني، وهذا ما يفهم من نص المادة (47) الفقرة (1) من القانون الأساسي الفلسطيني، إذا جاء فيها: " المجلس التشريعي الفلسطيني هو السلطة التشريعية المنتخبة.

وتظهر حالة جدلية في حال غياب المجلس التشريعي أو تعطله عن العمل، فماذا يكون العمل وقتها؟ إن صلاًل هو أن التشريع من اختصاص السلطة التشريعية، وأن وظيفة السلطة التنفيذية هي تنفيذ القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية، وأن هذا الأمر في الظروف العادية، أما في الظروف غير العادية فإن السلطة التنفيذية بوصفها سلطة إدارية ، تستطيع ممارسة نشاطات أخرى كثيرة، ليتسنى لها إدارة المرافق العامة وتسييرها، وقد تواجه حالات طارئة وأمور مستعجلة لا تحتمل التأخير في وقت لا يكون فيه المجلس التشريعي منعقداً أو قد يكون منحلاً²⁴.

وفي هذه الحالة تقوم السلطة التنفيذية بإصدار ما يسمى بالقوانين المؤقتة " أنظمة الضرورة"، والتي تعرف بأنها مجموعة القواعد القانونية التي تصدر عن السلطة التنفيذية عند غياب البرلمان لمواجهة الأزمات، ودفع الأخطار الجسيمة التي تحدث بالدولة مثل حالات طوارئ وحالات الحرب والاستعجال²⁵.

وفي هذا الخصوص نص القانون الأساسي الفلسطيني المعدل في المادة (43) منه على ما يلي: " لرئيس السلطة الوطنية في حالات الضرورة التي لا تحتمل التأخير في غير أدوار انعقاد المجلس يغير شتلاً إصدار قرارات لها قوة القانون . ويجب عرضها على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور هذه القرارات وإلا ازل ما كان لها من قوة القانون، أما إذا عرضت على المجلس التشريعي على النحو السابق ولم يقرها زال ما يكون لها من قوة القانون"²⁶.

²⁴ أبو العثم، فهد عبد الكريم، القضاء الإداري، ط1، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص 57.

²⁵ اتابينذلا، محمد جمال قلطم، موجز في القضاء الإداري الأردني. الطبعة الأولى. ن.م.م. دار العلوم، 2005، ص22

²⁶ القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003، المادة (43)

وفي هذا الصدد يجب الإشارة إلى إن هذه القوانين يجب أن تتقيد بشروط حتى تعتبر مصدراً من مصادر تيعرشلأ، وهذه الشروط هي²⁷:

1- القيد الزمني: وهذا يعني عدم جواز إصدار السلطة التنفيذية ورئيسها صلاحية لهذه القوانين في أوقات انعقاد المجلس التشريعي، ذلك لأنه من يتولى جهة التشريع. والفترة الزمنية التي يجوز فيها إصدار مثل هذه القوانين المؤقتة تشمل الفترة التي يكون فيها المجلس غير منعقد أو منحل.

2- قيد الضرورة: وهذا يعني أن تكون القوانين المؤقتة في أمور تستوجب اتخاذ تدابير عاجلة لا تحتل ريثاً، أو تستدعي صرف نفقات مستعجلة غير قابلة للتأجيل. وهذا يعني أن القوانين المؤقتة لا يجوز إصدارها إلا في حالة الضرورة، لذلك يطلق عليها تشريعات الضرورة²⁸. وقد أصاب المشرع الفلسطيني عندما أطلق عليها اسم قرارات لها قوة القانون ولم يطلق عليها اسم قوانين مؤقتة كما فعل نظيرة الأردني. وذلك لأن كلمة قانون تعني القانون الصادر عن الجهة المختصة بالتشريع وهي المجلس التشريعي. وإن كانت الضرورة بحد ذاتها تشكل أساساً للنقاش وحل الجهة التي تتولى تقدير حالة الضرورة.

3- القيد الإجرائي ورقابة المجلس التشريعي: ونجد أن أهم ما يميز القانون المؤقت أو القرارات ذات القوة القانونية هو أنه يجب أن يعرض على المجلس التشريعي في أول متجاءع مدقعي، وإذا أخلّت السلطة التنفيذية بهذا الالتزام فإن الجزاء الذي يترتب على ذلك هو أن القانون المؤقت يصبح فاقداً للصفة القانونية والدستورية. ولكن تثار مسألة المدة الزمنية التي يجب على البرلمان أن يبدي رأيه خلالها. لقد حدث جدل فقهي كبير حول هذا الأمر، إلا أن الرأي السائد حول ذلك هو أن تبقى هذه القرارات محتفظة بقوتها القانونية ونفاذها حتى يبدي البرلمان

²⁷ عمر ياندع، القضاء الإداري الفلسطيني "مبدأ المشروعية". الطبعة الأولى. الإسكندرية: شنمأة المعفرا، 2004، ص40-41

²⁸ ايكيوشا، عمر محمد، القضاء الإداري "دراسة مقارنة". ط1. نامع: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001، ص32.

رأيه فيها مهما طالّت المدة ²⁹. ونجد أن القانون الأساسي الفلسطيني لم يحدد مدة أقصى لذلك متمشياً بذلك مع هذا الرأي ، مع الإشارة أيضاً أنه وإذا أصدر المجلس التشريعي قانوناً عادياً في الأمور التي نظمها القانون المؤقت أثناء وجود هذا الأخير فإن هذا الأمر يزيل وعمل القانون تقوُّماً.

4- قيد المدى أو القيد الموضوعي، وهذا يعني أن القوانين المؤقتة يجب أن لا تخالف أحكام الدستور قوة القانون، نبوء على ذلك يكون للقوانين المؤقتة قوة القانون بمقتضى أحكام القانون الأساسي الفلسطيني رغم كونها قرارات صادرة عن رئيس الدولة، وفيما يتعلق بتتوال الأمور التي أوجب القانون الأساسي تنظيمها بقانون فقد استقر اجتهاد محكمة العدل العليا الأردنية على أن الفقه والقضاء قد اتفقا على أن القانون المؤقت يستطيع أن يتناول ما يتناوله القانون العادي من تناعوضوم³⁰. ولا يوجد نص في القانون الأساسي الفلسطيني يخالف هذا الاجتهاد.

الفرع الثالث: اختصاص الرئيس في المجال التشريعي

يشير القانون الأساسي الفلسطيني أنه وفي حال عدم انعقاد المجلس التشريعي فإن هناك صلاحيات لرئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث أجازت المادة (43) من القانون الأساسي لرئيس السلطة الفلسطينية وضع قرارات لها قوة القوانين في غير أدوار انعقاد المجلس التشريعي، إذا استدعت الضرورة لذلك، ولم يكن بالإمكان الانتظار إلى حين انعقاد المجلس التشريعي، على أن يتم عرض هذه القرارات على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور هذه القرارات وإلا زال ما كان لها من قوة القانون.

وهناك شروط لا بد من توافرها حتى يستطيع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية وضع قرارات لها قوة القانون بحسب نص القانون وهي:

²⁹ اتابينذله، محمد جمال قلطم، موجز في القضاء الإداري الأردني. الطبعة الأولى. نامة: دار العلوم، 2005، ص 23-24.

³⁰ الطهر اوي، يناه، القانون الإداري . الكتاب الأول . بدون طبعة . عمان : دار الثقافة، 2001، ص 76.

أولاً: حتى يجوز لرئيس السلطة الوطنية وضع قرارات لها قوة القانون يجب أن لا يكون المجلس التشريعي منعقداً، ويجب على الرئيس أن يتحرى فيما إذا كان المجلس التشريعي منعقداً أم غير ذلك قبل إقدامه على وضع قرارات بقانون، وهذا لأن المجلس التشريعي هو الجهة المختصة التي تملك التشريع، وبشكل استثنائي يمكن لرئيس السلطة الوطنية الفلسطينية وضع قرارات بقانون.

إذن يملك رئيس السلطة التنفيذية أحقية وضع قرارات لها قوة القانون وإصدارها، وذلك في غير أدوار انعقاد المجلس التشريعي وذلك بنص المادة (43) من القانون الأساسي أنه "لرئيس السلطة الوطنية في حالات الضرورة التي لا تحتل التأخير في غير أدوار انعقاد المجلس التشريعي، إصدار قرارات لها قوة القانون، ويجب عرضها على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها بعد صدور هذه القرارات، وإلا زال ما كان لها من قوة القانون، أما إذا عرضت على المجلس التشريعي على النحو السابق ولم يقرها، زال ما يكون لها من قوة القانون".

ثانياً: أن يكون هناك حالة ضرورة لا تحتل التأخير في وضع القانون والانتظار إلى حين انعقاد المجلس التشريعي.

ثالثاً: أن تعرض هذه القرارات بقانون على المجلس التشريعي في أول اجتماع له بعد صدور هذه القرارات، ويكون للمجلس الحرية الكاملة في إقرار هذه القرارات أو إبطالها.

وبناءً على ما تقدم فقد قام رئيس دولة فلسطين رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية وبعد الاطلاع على القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 م حاكم وتعديلاته ولا سيما (المادة (43 منه)، والاطلاع على قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م وتعديلاته وبناءً على تنسيب مجلس الوزراء بتاريخ (2010/10/25م)، وبناءً على الصلاحيات المخولة له فقد قام بإصدار القرار بقانون قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م) بشأن ضريبة الدخل وأشار هذا القرار في المادة (48) إلى أنه: "يعرض هذا القرار بقانون على المجلس التشريعي في أول جلسة يعقدها لإقراره".

ومن الجدير ذكره أن الرئيس بعد توقيعه للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) قد وجه تعليمات لديوان الفتوى والتشريع بتأجيل نشره حتى تتم مراجعته على ضوء ما وصل مكتب الرئيس من ملاحظات عليه قبل نشره، وبالفعل تمت المراجعة من قبل المستشار القانوني للرئيس، ونائب رئيس ديوان الفتوى والتشريع، ومستشارين آخرين من جهات رسمية مختلفة، وتم التوصل لتصحيح بعض الفقرات التي تضمنتها مواد هذا القرار بقانون، وتم التصحيح بتعليمات رسمية من الرئاسة، حيث يمكن للرئيس تصحيح أي مواد في القانون قبل نشره، لأن القانون قبل نشره في الجريدة الرسمية لا يترتب عليه أي أثر، ويملك الرئيس تصحيحه بالطريقة التي يراها مناسبة، ومن المفترض عدم تسريب القانون قبل نشره في الجريدة الرسمية، والنسخة التي توزع ويتم العمل بها دون سواها هي النسخة المنشورة في الجريدة الرسمية. ومن بين الفقرات التي تم تصحيحها ما يلي³¹:

أولاً- المادة (7) بشأن الدخل المعفى من الضريبة، حيث تم تعديل الفقرة (5) التي كانت تنص على إعفاء (50%) من الراتب التقاعدي، حيث تم تصحيح هذه الفقرة بإعفاء الراتب التقاعدي كاملاً من ضريبة الدخل.

ثانياً- المادة (33) فقرة (4) تم تصحيح عبارة "للمدير أن يطلب من السلطات المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه أو تقديم كفيل ..."، بحيث أصبح "للمدير أن يطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه أو تقديم كفالة أو كفيل..."، وقد جاء هذا التصحيح انسجاماً مع القانون الأساسي وما تقتضيه حماية وضمان حريات المواطن ومنها حرية التنقل، التي لا يجوز تقييدها إلا بأمر قضائي.

ثالثاً- المادة (33) فقرة (2) تم تصحيح عبارة "إذا لم يتم الدفع خلال المدة المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة للمدير أو من يفوضه خطياً أن يشرع في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال

³¹ علي أبو دياك الجدول القائم حول نشر قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل لسنة (2011)، وكالة الأنباء والمعلومات الفلسطينية وفا، بتاريخ 2011/11/21، <http://www.wafa.ps/arabic/printnews.php?id=117872>، تم الرجوع إليه بتاريخ 2013/1/2.

الأميرية المعمول به، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري والحجز على أموال المكلف أينما وجدت"، وقد تم التصحيح بإضافة عبارة "بقرار من المحكمة المختصة" في آخر الفقرة بعد عبارة أينما وجدت، وكان مرد هذا التصحيح أن الحجز على أموال المكلف يجب أن لا يكون بقرار من مدير الضريبة وإنما يكون بقرار من المحكمة المختصة، وفي ذلك أيضاً تأكيد على ضمان صدور قرار الحجز عن جهة قضائية بدلاً من صدوره عن مدير الضريبة.

يتضح مما سبق - ومن وجهة نظر الباحث - مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته، لأن إصدار القرارات بقانون تقع ضمن صلاحيات رئيس السلطة الفلسطينية في ظل عدم انعقاد المجلس التشريعي الفلسطيني.

الفرع الرابع: وجهات نظر في عدم مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته

منذ إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته تعدد وجهات النظر التي تناولت هذا القرار بقانون، فقد أثارت دراسة قام بها (مركز الحق، 2013)³² الجدل حول مشروعية القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعليماته، إذ تبنت وجهة نظر مختلفة تتمثل فيما يلي:

1. يستند القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل في إصداره إلى المادة (43) من القانون الأساسي، ولا ينطبق عليه الشرط الدستوري الوارد في النص المذكور والخاص بوجود "ضرورة لا تحتل التأخير" لصحة عملية إصداره من الناحية الدستورية، لأنها تعني بالمفهوم المستقر دستورياً وقضائياً وجود خطر جسيم داهم وحال يهدد بانهيار كلي أو جزئي لأجهزة أو مؤسسات السلطة أو يهدد الوحدة الوطنية ، ولا يمكن مواجهته بالإجراءات التشريعية المعتادة بما يستدعي تدخلاً استثنائياً من الرئيس من خلال القرار بقانون لمواجهة هذا الخطر الجسيم ودون المساس بأية تشريعات لا تتعلق بطبيعة الخطر. وحيث إن هذا القرار بقانون، لا يشكل حاجة ماسة

³² مؤسسة الحق، (2013)، ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل، من موقع

http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=589:2012-07-17-

[09-02-16&catid=86:2012-05-09-07-29-49&Itemid=201](http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=589:2012-07-17-09-02-16&catid=86:2012-05-09-07-29-49&Itemid=201)، تم الوصول إليه بتاريخ 2013-8-7

للاقتصاد الفلسطيني لا تحتل التأخير، أي بمعنى أن عدم إصداره لا يشكل تهديداً للاقتصاد الفلسطيني ينذر بتبعات خطيرة، خاصة في عدم وجود فراغ دستوري مع وجود قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 الصادر عن المجلس التشريعي صاحب الاختصاص الدستوري الأصيل في التشريع.

2. لقد انفردت الحكومة بإعداد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل ورفعته إلى رئيس السلطة لإصداره لقرار بقانون، دون أي نقاش مجتمعي أو مشاركة في عملية الإعداد قبل الإقرار والنشر في الوقائع والنفاذ، علماً بأن مدير عام دائرة ضريبة الدخل قد صرح بأن إعداد هذا القرار بقانون قد استغرق خمسة عشر شهراً، ويلقى هذا القرار بقانون معارضة من مجموعة العمل البرلمانية الخاصة بالشأن المالي والاقتصادي التي أوصت في تقريرها الصادر بتاريخ

2011/11/16 بوقف العمل به كما ويلقى معارضة من عدد من الخبراء ومن القطاع الخاص علاوة على المعارضة الشعبية. ويعتقد الباحث أنه كان ينبغي على الحكومة أن تقدم "مذكرة إيضاح" "إيضاحية" للقرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل توضح فيها مدى دستورية هذا القرار بقانون وفلسفته وأهدافه وغاياته وانعكاساته الاجتماعية والاقتصادية ومدى قدرته على الحد من التهرب الضريبي، مع تفسير كامل لكافة النصوص القانونية الجديدة التي جاء بها مقارنة مع ما ورد في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 الصادر عن المجلس التشريعي جهة الاختصاص. كما كان ينبغي عرض القرار بقانون على كافة المؤسسات المعنية من القطاعين العام والخاص، ومناقشتها بشكل مستفيض، وتقديم الدوافع التي دعت لإصدار هذا القرار بقانون الذي كان من أهم دوافعه رغبة السلطة في زيادة إيراداتها لسد العجز الذي حصل بسبب انخفاض مستوى المساعدات الخارجية الذي انخفض من (1.7) مليار دولار في العام 2008 إلى 750 مليون دولار في العام 2011³³.

³³ جريدة القدس، الثلاثاء 2012/2/14، تصريح رئيس الوزراء سلام فياض خلال لقائه مع الكتاب والصحفيين في مكتبه في

رام الله، ص 1، ص 33.

الفرع الخامس: مبررات إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)

أثيرت العديد من التساؤلات حول ضرورة إصدار هذا القرار بقانون في ظل غياب المجلس التشريعي. وكثر الجدل حول ما اذا كانت الحالة الفلسطينية كانت لا تحتمل تأخير إصداره. ولتوضيح هذا الجدل يمكن القول أنه ومنذ نشأة السلطة الفلسطينية في العام 1994م كان هناك قانونين لضريبة الدخل واحد في الضفة الغربية والآخر في قطاع غزة، لذا سعت السلطة لسن قانون ضريبة دخل يجمع بين شقي الوطن، وبالفعل تم إصدار قانون ضريبة الدخل رقم (17 لعام 2004، ولكن ومع مرور الوقت ظهرت بعض المشكلات التي تعلقت بتطبيق هذا القانون، وتم تعديله ثلاث مرات، وذلك عبر القرار بقانون 2007، والقرار بقانون 2008، والقرار بقانون 2009، ومؤخراً فقد وقع الرئيس الفلسطيني محمود عباس على القرار بقانون رقم (8 لسنة 2011) بشأن ضريبة الدخل بتاريخ 2011/9/26، وتم نشره في الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 2011/10/24.

أما مبررات إصدار هذا القرار بقانون فهي كما أشار مجلس الوزراء الفلسطيني أنه يأتي في إطار تحديث وتطوير القوانين الضابطة لعمل السلطة الوطنية الفلسطينية، ومتطلبات التنمية والنهوض بالاقتصاد الفلسطيني، وفي سياق العمل على إنماء الإيرادات الضريبية وتعزيز القدرة على الاعتماد على الموارد والقدرات الذاتية، علماً بأن ضريبة الدخل تشكل جزءاً ضئيلاً من إيرادات السلطة الفلسطينية بما نسبته (7%) من الإيرادات المحلية للسلطة الفلسطينية في العام 2010³⁴

ويشير مدير دائرة الرقابة والتدقيق في دائرة ضريبة الدخل هاشم الدروبي أن مبررات إصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) ما يلي³⁵:

³⁴ معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، مائدة مستديرة رقم (11) بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، بتاريخ 2011/12/7، ص1.

³⁵ مداخلة السيد هاشم الدروبي في ندوة المائدة المستديرة رقم (11) بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، بتاريخ 2011/12/7، ص3.

1. معالجة الصعوبات في التطبيق منها على سبيل المثال معالجة الديون المعدومة، ومعالجة نفقات الدخل المعفي، و أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات والأرباح الرأسمالية من بيع الأراضي والعقارات.

2. الحد من التهرب الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية وذلك بوساطة مواد جديدة أدخلت على القانون أو إجراء تعديلات منها: تسجيل المكلفين، والخصم بالمصدر، وغيرها.

3. مواكبة التطورات والأنشطة الاقتصادية والمعايير للمحاسبة والتدقيق.

4. الرقابة على إجراءات وقرارات التقدير والتركيز على التدقيق من خلال القانون.

وحيث إن قانون ضريبة الدخل يعتبر من أهم القوانين ذات الأثر المالي والتي من شأنها التأثير على البيئة الاقتصادية والاستثمارية في فلسطين ومن أهم القوانين التي يترتب عنها عوائد مالية للخزينة العامة، ومن خلال تحليل القوانين السابقة وإجراء المراجعات الشاملة لموادها تبين وجود العديد من الأسباب الموجبة لإصدار قرار بقانون جديد وأهمها:

1. معالجة القصور الذي اكتنف بعض مواد القانون والتي ترتب عنها ارتفاع نسبة التهرب الضريبي .

2. وجود تعارض وعدم انسجام بين مواد القانون مما ترتب عليه تعدد الاجتهادات والتفسيرات خلافا للأصول والتي تقتضي أن يكون القانون واضحا غير قابل للتأويل أو التفسير خاصة أن هذا القانون يترتب التزامات مالية على المكلفين تجاه الخزينة العامة .

3. عدم فاعلية آلية تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين .

4. معالجة الآثار السلبية المترتبة على اعتماد عملة الدولار في احتساب الضريبة³⁶.

المطلب الثاني: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) مع التعليمات الخاصة به.

ترافقت عملية إصدار القرار بقانون مع إصدار خمسة عشر من التعليمات الخاصة به، وذلك من أجل توضيح وتفسير بعض المواد والفقرات، نظراً لرؤية المشرع الفلسطيني أن هناك غموضاً يحيط بها، ومن المهم لأية تعليمات أن تكون متوافقة مع القرار بقانون الخاص بها، وقد قام الباحث بمناقشة مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع التعليمات الخاصة به من خلال خمسة عشر فرعاً هي الفرع الأول: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (1) لسنة (2012) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة، و الفرع الثاني: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (2) لسنة 2012 بشأن الفوائد والعمولات المتعلقة ، و الفرع الثالث: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، و الفرع الرابع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (4) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة غير الشيكال ، و الفرع الخامس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة 2008 مع تعليمات رقم (5) لسنة 2012 بشأن إعفاء الأشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي، و الفرع السادس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (6) لسنة 2012 بشأن التأجير التمويلي ، و الفرع السابع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (7) لسنة 2012 بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين ، و الفرع الثامن: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (8) لسنة 2012

³⁶ معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، مائدة مستديرة رقم (11) بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، بتاريخ 2011/12/7، ص1.

بشأن خصم الضريبة من المصدر ، و الفرع التاسع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (9) لسنة 2012 بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى، والفرع العاشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (10) لسنة 2012 بشأن الديون المعدومة ، و الفرع الحادي عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (11) لسنة 2012 بشأن تقسيط الضريبة، والفرع الثاني عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (12) لسنة 2012م بشأن شروط الإنابة لتمثيل المكلفين ، والفرع الثالث عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (13) لسنة 2012م بشأن مرفقات الإقرار الضريبي ، والفرع الرابع عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (14) لسنة 2012م بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، والفرع الخامس عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (15) لسنة 2012م بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها. وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (1) لسنة (2012) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة

جاءت هذه التعليمات لتوضيح البند رقم (2) من المادة الثامنة التي أشارت إلى " تستبعد المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتتسبب من المدير"، وأشارت المادة (2) من هذه التعليمات أنه لا يجوز أن تزيد المصاريف التي تم ردها في أي حال من الأحوال عن المصاريف المقبولة ضريبيا وفقا لاحكام القرار بقانون ³⁷ ، والمصاريف المقبولة ضريبيا هي كما ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) ما نسبته (2%) عن نفقات التدريب الفعلية للموظفين والمستخدمين، ونفقات البحث والتطوير بما لا يزيد عن (2 %) أيضاً،

³⁷ المادة رقم (2) من التعليمات رقم (1) لسنة (2012) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

ومصاريف تبني معايير المحاسبة الدولية وتطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية بما لا يزيد عن (2%)، ونفقات البحث عن أسواق جديدة بما لا يزيد عن (2%)، ونفقات الضيافة بما لا يزيد عن (1%)، وحصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي خارج فلسطين بنسبة لا تتجاوز (2%).

ومن القضايا المهمة التي فسرتها هذه التعليمات هو تحديد النفقات والمصاريف المتعلقة بأرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة للشخص المقيم (والتي هي أصلاً معفاة من الضريبة وفق المادة (14/7)، بالتالي تم تحديد ما يتم النفقات والمصاريف المتعلقة بها ب 20% فقط من قيمتها الموزعة أو بمعدل قيمة الاستثمارات بالأسهم السنوية مضر وبا في معدل الفائدة المعتمدة من قبل سلطة النقد خلال الفترة الضريبية أيهما أكثر. وفي هذا حفاظ على حق الخزينة من التهرب الضريبي الناجم عن زيادة المصاريف المتعلقة بالأسهم وحصص الأرباح الموزعة.

وهذا ما أكدت عليه المادة رقم (4) من هذه التعليمات، حيث نصت على أنه : يتم استبعاد نفقات ومصاريف الدخل المعفي بالكامل من نفقات ومصاريف المكلف الكلية ". أما بالنسبة للمصاريف المشتركة فقد تم وضع صيغة رياضية لحسابها منعا للجدل واللبس³⁸.

ويلاحظ مما سبق أن التعليمات رقم (1) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي جاءت متوافقة مع القرار بقانون رقم (8) المتعلق بضريبة الدخل وجاءت لتكمل النقاط التي بحاجة إلى تفسير فيما يتعلق بالمصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة.

الفرع الثاني: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (2) لسنة 2012 بشأن الفوائد والعمولات المعلقة:

جاءت هذه التعليمات لتفسر المادة (15) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على "1. يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق، ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات والمترتبة

³⁸ المادة رقم (4) من التعليمات رقم (1) لسنة (2012) بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التّأجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير ". والمادة (8/1ش) التي تشير إلى أنه: " تُنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استُحققت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية ومنها: " الفقرة (ش). مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير".

ولقد جاءت هذه التعليمات لتوضح أن تعليق الفوائد والعمولات يعني الانتقال في إخضاع الفوائد والعمولات للضريبة من مبدأ أساس الاستحقاق إلى مبدأ الأساس النقدي، بحيث يتم فرض الضريبة عليها في الفترة الضريبية التي تم خلالها قبض تلك الدخول أو انتفاء أحد شروط تعليقها³⁹.

كما وضحت هذه التعليمات المدة التي تعلّق فيها الفوائد والعمولات للضريبة وحددتها بمدة (180) يوماً على الأقل من توقف العمل عن الدفع، كما وضحت هذه التعليمات الشروط الواجب توافرها لإلغاء التعليق وهي أن يُمنح العميل أية تسهيلات ائتمانية جديدة، أو إن قام العميل بتسديد نسبة لا تقل عن (20%) من أصل الدين و / أو الفوائد و / أو العمولات ما لم يكن السداد قد تم في إطار جدولة التسهيلات، كما يُلغى تعليق الفوائد والعمولات التي تم تسديدها فقط في حالة التنفيذ على ضمانات العميل المتقدمة للسداد على أن لا تقل عن (20%) من أصل الدين و / أو الفوائد والعمولات⁴⁰.

³⁹ المادة (1) من تعليمات رقم (2) لسنة (2012) بشأن الفوائد والعمولات المعلقة ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁰ المادة (4) من تعليمات رقم (2) لسنة (2012) بشأن الفوائد والعمولات المعلقة ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

نلاحظ أن هذه التعليمات فيها تفسير واضح لهذه المادة لإزالة اللبس والغموض عنها وكانت هذه التفسيرات من وجهة نظر الباحث تتفق بشكل كامل وبنود القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل.

كما بينت المادة السادسة من هذه التعليمات البيانات الواجب إرفاقها مع الإقرار الضريبي السنوي بشأن الفوائد والعمولات المعلقة مصدقة من قبل مدقق قانوني ، وهذه البيانات حددتها المادة (6) من هذه التعليمات تتضمن كل من : اسم المدين ومبلغ الدين الأصلي ونوع الدين وتاريخ منح الدين، وضمانات الدين، وتاريخ التوقف عن الدفع، والإجراءات التي اتخذت للحصول، ورصيد ومقدار الفوائد والعمولات المعلقة عن الفترة الضريبية، والمبلغ المسدد خلال السنة من كل أصل من الدين والفوائد، وأخيراً حسابات العميل الأخرى⁴¹.

يلاحظ أن هذه التعليمات جاءت مكتملة ومفسرة للمادتين (1/5) والمادة (1/8ش) من مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، وبالتالي لا يوجد أي تعارض بين هذه التعليمات وبين القرار بقانون.

الفرع الثالث: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (3) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة.

تأتي هذه التعليمات لتوضيح عملية احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، حيث أشارت المادة (2/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) على أنه " للمدير أن يحدد مكلفين أو فئات من المكلفين من ذوي المهن الحرة يتم محاسبتهم على الأساس النقدي وذلك بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية". وجاءت هذه التعليمات لتوضيح الدخول التي تطبق

⁴¹ المادة (6) من تعليمات رقم (2) لسنة (2012) بشأن الفوائد والعمولات المعلقة ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

عليها هذه التعليمات وهي دخول كل من : الأطباء، والمهندسين، والمحامين، ومدققي الحسابات والمفوضين عن المكلفين، والخبراء والمستشارين، والمترجمين.

وأشارت هذه التعليمات إلى أن دخل الأشخاص عن هذه المهن يكون على الأساس النقدي بحيث يتحقق الإيراد عند قبضه بغض النظر عن تاريخ استحقاقه⁴².

وبالرغم من أن المادة (1/5) التي أشارت إلى أنه : " يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق" إلا أن المادة (2/5) أجازت للمدير بأن يحدد مكلفين أو فئات من المكلفين من ذوي المهن الحرة يتم محاسبتهم على الأساس النقدي⁴³ وبالتالي لا يوجد أي تعارض بين القرار بقانون والتعليمات الخاصة به.

الفرع الرابع التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (4) لسنة 2012 بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة غير الشيكال:

جاءت هذه التعليمات لتفسر المادة (4/5) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 التي تنص على أنه: " تحتسب الضريبة (بالشيكال) إلى حين صدور العملة الوطنية، وفي حال إدارة حسابات بعملات متداولة أخرى تحتسب الضريبة وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بناءً على تنسيب من المدير"⁴⁴، وجاءت هذه التعليمات لتوضح الحالة التي يكون فيها إدارة الحسابات بعملة غير الشيكال، حيث بينت أنه يتم اعتماد أسعار العملات مقابل الشيكال الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية بتاريخ الاستحقاق

⁴² المادة (2) من تعليمات رقم (3) لسنة (2012) بشأن احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴³ المادة (1/5) والمادة (2/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁴ المادة (4/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

لكل عملية مالية على حدة خلال الفترة الضريبية⁴⁵، ومن ثم يتم اعتماد سعر الصرف الرسمي الصادر عن سلطة النقد، كما يتم احتساب السلفيات والدفعات على الحساب على أساس صرف هذه العملة مقابل الشيك، ومن ثم يتم دفع رصيد الضريبة المستحقة بالشيك⁴⁶ وفي حال تم الدفع بعملة متداولة غير الشيك يتم تحديد سعر الصرف لهذه العملة مقابل الشيك بتاريخ الدفع⁴⁷، ويتم معالجة الفرق الناتج عن التسديد بالعملة الأخرى بالزام المكلف بدفع النقص ويتم تدوير الزيادة له دون الخصم التشجيعي⁴⁸.

يتضح من هذه التعليمات أنها جاءت مكتملة ومفسرة للمادة المذكورة ، ولا تتعارض مع أي من بنود القرار بقانون الأخرى.

الفرع الخامس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (5) لسنة 2012 بشأن إعفاء الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي:

جاءت هذه المادة لتفسر المادة (5/18) التي تنص على أنه : " للوزير بتنسيب من المدير إصدار تعليمات يعفي بموجبها فئات معينة من الأشخاص الطبيعيين من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة"⁴⁹ ويقصد بالإقرار هنا الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة، وتكون تلك الإقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدّر، وجاء في المادة (1) من هذه التعليمات

⁴⁵ المادة (2) من تعليمات رقم (4) لسنة (2012) بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى غير الشيك، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁶ المادة (4) من تعليمات رقم (4) لسنة (2012) بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى غير الشيك، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁷ المادة (5) من تعليمات رقم (4) لسنة (2012) بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى غير الشيك، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁸ المادة (6) من تعليمات رقم (4) لسنة (2012) بشأن احتساب الضريبة في حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى غير الشيك، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁴⁹ المادة (5/18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الفئات التي تعفى من تقديم الإقرار وهم : الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على نشاط الأعمال ولا يتجاوز دخله خمس ألف شيكل، والشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على الراتب والشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على دخل خاضع للضريبة المقطوعة وذلك في حال عدم تجاوز الضريبة المستحقة عن أية سنة من السنوات الخمس الأخيرة عن (10000 شيكل) ولمدة لا تزيد عن (5) سنوات. والشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله الاجمالي من الإيجارات فقط ولا يتجاوز مبلغ ثلاثي ألف شيكل خلال الفترة الضريبية.

كما استثنت هذه التعليمات الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ، ولم تتجاوز مبيعاته أو مشترياته مبلغ ثلاثمئة ألف شيكل قبل تنزيل أية مصروفات خلال الفترة وطالبته بتقديم إقراره الضريبي معزراً بالمستندات والمعلومات اللازمة⁵⁰.

يلاحظ من هذه التعليمات أنها لا تتعارض مع بنود المادة المتعلقة بها ولا مع أي من بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) المتعلق بضريبة الدخل.

الفرع السادس: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (6) لسنة 2012 بشأن التأجير التمويلي

توضح هذه التعليمات المادة (3/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، التي تنص على أنه: "يتم احتساب الضريبة عن عقود التأجير التمويلي وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير"⁵¹ ويلاحظ أن احتساب الضريبة ترك لتعليمات الوزير بتنسيب من المدير، وفسرت هذه

⁵⁰ المادة (1) من تعليمات رقم (5) لسنة (2012) بشأن إعفاء الأشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵¹ المادة (3/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

التعليمات في المادة الأولى من هو المؤجر والمستأجر وقيمة خيار الشراء ودفعات التأجير والقيمة الحالية لدفعات الإيجار والعمر الاقتصادي للأصل، والأصل المؤجر⁵².

كما بينت التعليمات الشروط التي يجب توافرها في عقد التأجير التمويلي ، وهو أن تكون مدة عقد التأجير تزيد عن 12 شهرا كي يتفق مع مبدأ سنوية الضريبة⁵³. وبينت التعليمات أيضا الطريقة التي تحتسب فيها إيرادات المؤجر المتأتية من عقد التأجير ، وهي أن تكون على أساس الاستحقاق بحيث تتحقق هذه الإيرادات لكل سنة من سنوات العقد عن الأقساط المستحقة خلال سنة⁵⁴. وفي حال إلغاء العقد يتم اعتبار كافة المبالغ المستحقة على المستأجر وغير المدفوعة من قبله إيرادات متحققة له في السنة التي تم إلغاء العقد فيها إذا سبق تنزيلها كمصروفات أو نفقات إنتاجية⁵⁵.

ولازمت هذه التعليمات المستأجر بفصل الأصول المستأجرة ومجمعات استهلاكها عن الأصول المملوكة، كما بينت هذه التعليمات أن المستأجر تمويليا يُعامل كمالك للمال وتعتبر دفعات الإيجار التي يؤديها بمثابة أقساط قرض أو تأجير منتهية بالتملك حسب مقتضى الحال⁵⁶.

يلاحظ مما سبق أن هذه التعليمات فسرت المادة (3/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تركها القانون لتعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير وهي لا تتعارض مع أيّ من بنود القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁵² المادة (1) من تعليمات رقم (6) لسنة (2012) بشأن التأجير التمويلي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵³ المادة (2) من تعليمات رقم (6) لسنة (2012) بشأن التأجير التمويلي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵⁴ المادة (3) من تعليمات رقم (6) لسنة (2012) بشأن التأجير التمويلي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵⁵ المادة (7) من تعليمات رقم (6) لسنة (2012) بشأن التأجير التمويلي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵⁶ المادة (9) من تعليمات رقم (6) لسنة (2012) بشأن التأجير التمويلي ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الفرع السابع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (7) لسنة 2012 بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين

تفسر هذه التعليمات المادة رقم (8/1/ر) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه: "الفقرة (ر). مخصص الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيب من المدير"⁵⁷. وبينت التعليمات معنى الأخطار السارية بأنها مخصص الأقساط غير المكتسبة لشركات التأمين⁵⁸، واستثنت من هذه الشركات شركات التأمين على الحياة⁵⁹، وحددت هذه التعليمات المبالغ التي يشملها مخصص الأخطار السارية بأنها تتضمن المبلغ الذي ترصده الشركة في نهاية الفترة الضريبية لمقابلة الالتزامات التي قد تنشأ خلال الفترة الضريبية المتبقية لعقود التأمين المبرمة خلال الفترة الضريبية الحالية وتنتهي خلال الفترة الضريبية القادمة. كما فصلت لأخطار النقل مخصصا بنسبة (30%) من قيمة أقساط عقود التأمين التي ما زالت سارية المفعول بنهاية الفترة الضريبية بعد استبعاد حصة معيدي التأمين⁶⁰. وفسرت التعليمات أيضا معنى عبارة (مخصص ادعاءات تحت التسوية) بأنها المبلغ الذي ترصده شركة التأمين في نهاية الفترة الضريبية لمقابلة الالتزامات التي قد تنشأ عن حوادث وقعت خلال

⁵⁷ المادة (8/1/ر) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵⁸ المادة (1) من تعليمات رقم (7) لسنة (2012) بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁵⁹ المادة (2) من تعليمات رقم (7) لسنة (2012) بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁶⁰ المادة (4) من تعليمات رقم (7) لسنة (2012) بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الفترة الضريبية الحالية بشرط أن يتم التبليغ عنها ولم يتم التوصل لتسوية بشأنها عند نهاية تلك الفترة⁶¹.

كما وضحت هذه التعليمات بشيء من التفسير الطريقة التي يتم احتساب الدخل الخاضع للضريبة لشركات التأمين (باستثناء شركات التأمين على الحياة)، كما ألزمت الشركات بأن يحتسبوا مخصصاتهم لكل فرع من فروع شركة التأمين على حدة⁶².

يلاحظ مما سبق أن هذه التعليمات جاءت مكاملة ومفسرة للمادة رقم (8/1/ر) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، كما أنها ليست متعارضة مع أي من بنود مواده.

الفرع الثامن التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (8) لسنة 2012 بشأن خصم الضريبة من المصدر

ورد في هذه التعليمات شرحاً للمادة (30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تتعلق بإجراءات وطرق تحصيل ضريبة الدخل وتنص على أنه: "يتم دفع الضرائب من خلال دفع سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المصدر أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع على أقساط. 2. على المكلف دفع سلفية على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية، وتحدد مواعيد الدفع والحوافز وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير. 3. في حال تحديد قيمة الضريبة من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة يتم دفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية. 4. على كل مصف لأي شركة أو قيم تركة أو وكيل تفليسة أو أي شخص مسؤول عن أية تصفيه أو تسوية من أي نوع كانت، أن يبلغ المدير خطياً بدء إجراءات التصفية أو إشهار الإفلاس،

⁶¹ المادة (5) من تعليمات رقم (7) لسنة (2012) بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁶² المادة (7) من تعليمات رقم (7) لسنة (2012) بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

أو أي إجراء آخر حسب مقتضى الحال لغايات بيان وتحديد المبالغ المستحقة للدائرة، وفي حال التخلف عن ذلك يعتبر كل منهم مسؤولاً مسؤولية مباشرة وشخصية عن دفع تلك المبالغ وفق أحكام هذا القرار بقانون. 5. مع مراعاة ما ورد في أحكام المادة (31) من هذا القرار بقانون، يتوجب على المكلف باقتطاع الضريبة من المصدر توريدها لحساب الدائرة خلال (30) يوماً من تاريخ اقتطاعها⁶³.

وجاءت هذه التعليمات لتوضح قضية الاقتطاع من الرواتب، حيث ألزمت أي شخص مسؤول قانوناً عن دفع راتب أو أجر وما في حكمهما يزيد عن (12/1) من مجموع الإعفاءات أن يقتطع الضريبة من تلك الزيادة على النحو الآتي:

الشريحة الاقتطاع

- أ- من (1-3333 شيكل) (5%) عن كل شيكل.
- ب- من (3334-6667 شيكل) (10%) عن كل شيكل.
- ج- من (6668-10417 شيكل) (15%) عن كل شيكل.
- د- ما زاد عن (10418 شيكل) (20%) عن كل شيكل⁶⁴.

⁶³ المادة (30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁶⁴ المادة (3) من تعليمات رقم (8) لسنة (2012) بشأن خصم الضريبة من المصدر، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

ومن الجدير ذكره أن بعض الدراسات تضع القيمة بالشيكل والبعض بالدولار وذلك لعدم وجود عملة وطنية فلسطينية، مما قد يسبب ارتباكاً، إلا أن القرار بقانون وتعليماته اعتمد عملة الشيكل الأكثر تداولاً بين الأشخاص العاديين أو المعنويين ليسهل عملية فهم تلك النسب والاقتطاعات الضريبية. كما يمكن اعتبار هذه النسب والشرائح عادلة اجتماعياً فالأقتطاعات تتناسب مع مستوى الدخل بشكل مناسب.

ويلاحظ أن هذه التعليمات تتفق مع مبدأ تصاعدية الضريبة ولا تتعارض مع أي من بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل.

كما بينت هذه التعليمات موضوع الخصم بالمصدر من مصادر الدخل والأنشطة وحددت الدائرة نسب الخصم من المصدر وفقاً للجدول التالي:⁶⁵

⁶⁵ تعليمات رقم (8) لسنة (2012) بشأن خصم الضريبة من المصدر، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الجدول (1): طبيعة الدفعات ونسبة الخصم عليها

طبيعة الدفعة	نسبة الخصم
عقود المقاولات والعقود من الباطن لمن تبلغ صفقاته خلال الفترة الضريبية مليون شيكل فأكثر	1%
عقود المقاولات والعقود من الباطن لم تقل صفقاته خلال الفترة الضريبية عن مليون شيكل	2%
عمولات التأمين	5%
إيرادات الرياضيين وألعاب الفنانين	10%
أجور النقل	5%
أجور الأدباء والنقاد	5%
أجور المحاضرين والمشرفين والمستشارين	5%
الإيجارات	10%
أي شيء غير محدد أعلاه ضمن أي نشاط خاضع للضريبة	10%

ويلاحظ مما سبق عدم وجود تعارض بين هذه التعليمات وبين بنود المواد المتعلقة بخصم الضريبة من المصدر الواردة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل.

الفرع التاسع: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (9) لسنة 2012 بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى

فسرت هذه التعليمات المادة (2/25) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه: "يتم احتساب الدخل والمصروف لهذه الغاية وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتتسيب من المدير"⁶⁶ وهذه الغاية كما ورد في المادة (1/25) هي عقود البناء والعطاءات والتركيب وتقديم الخدمات المتصلة بها. وبيّنت التعليمات طبيعة العقد الذي تعنيه هذه المادة والتكاليف الفعلية للعقد والتكاليف

⁶⁶ المادة (2/25) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الكلية المقدرة للعقد والإيراد الكلي للعقد والأوامر التغييرية والتكاليف المشتركة⁶⁷. وبينت التعليمات أن التكاليف القابلة للتنزيل للعقود طويلة المدى باعتماد نسبة الانجاز الفعلي للعقد خلال الفترة الضريبية⁶⁸. كما ألزمت المكلف بتقديم بيان بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد ، وفي حال أن المكلف لم يتم بتنظيم السجلات والمستندات وفق القانون أو عدم إبراز بيان بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد فإنه يتم احتساب الدخل المتأتي من العقد بضرب الإيراد الكلي في نسبة الربح المقدرة من قبل الدائرة والمتعارف عليها⁶⁹.

كما بينت هذه التعليمات في أكثر من موضع كيفية احتساب التكاليف المشتركة والإيرادات المتحققة من العقود طويلة المدى والمصاريف المقبولة ضريبيا⁷⁰ بشكل يوضح ويفسر المادة (2/25) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

الفرع العاشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (10) لسنة 2012 بشأن الديون المعدومة

توضح هذه التعليمات المادة رقم (8/1/ف) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه : "الديون المعدومة، وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير وبالتنسيق مع سلطة النقد والجهات ذات العلاقة"⁷¹. وهي تتعلق ببند التنزيلات.

⁶⁷ المادة (1) من تعليمات رقم (9) لسنة (2012) بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁶⁸ المادة (2) من تعليمات رقم (9) لسنة (2012) بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁶⁹ المادة (4) من تعليمات رقم (9) لسنة (2012) بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷⁰ المادة (5) من تعليمات رقم (9) لسنة (2012) بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة المدى ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷¹ المادة (8/1/ف) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

وبينت هذه التعليمات الحالات التي يتعبر فيها الدين معدوما وحددتها بما يلي⁷²:

1. صدور قرار قطعي من المحكمة بإفلاس المدين وكفيله أو إعسارهما.

2. وفاة المدين دون تركه تكفي لسداد ديونه.

3. اختفاء المدين أو سفره وانقطاع أخباره لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات.

4. إجراء المدين الصلح الواقعي من إفلاسه مع الدائنين.

وبينت التعليمات أن الديون المعدومة تنزل بما لا يتجاوز مبلغ خمسمائة ألف شيكل أو (20%) من الدخل الصافي سنوياً أو أيهما أكثر وفق شروط الاحتفاظ بحسابات أصلية وصحيحة وفقاً للقانون، وأن يتم تقديم هذه البيانات والمستندات والمعلومات للجهات المعنية⁷³.

كما أشارت التعليمات أنه لا يجوز إعدام أية ديون لذوي الصلة في البنوك ومؤسسات الإقراض المتخصصة حسب تعليمات سلطة النقد الفلسطينية⁷⁴.

يتضح مما سبق أن هذه التعليمات جاءت مكملة ومفسرة للمادة رقم (8/1/ف) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) ولا تتعارض مع أيٍّ من مواده.

الفرع الحادي عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم

(11) لسنة 2012 بشأن تقسيط الضريبة

⁷² المادة (2) من تعليمات رقم (10) لسنة (2012) بشأن الديون المعدومة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷³ المادة (3) من تعليمات رقم (10) لسنة (2012) بشأن الديون المعدومة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷⁴ المادة (5) من تعليمات رقم (10) لسنة (2012) بشأن الديون المعدومة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

تتناول هذه التعليمات المادة (32) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه
"للمدير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة، وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجد
أسباب تستوجب ذلك وفقاً للتعليمات الصادرة من الوزير بتنسيب من المدير."⁷⁵

⁷⁵ المادة (32) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين -
المقتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

وبينت التعليمات الأحكام المتعلقة بهذه المادة، حيث حددت جواز التقسيط بالشروط الآتية:⁷⁶

1. دفع ما لا يقل عن (20%) كدفعة أولى. ويجوز تخفيضها وفقا لمدير عام الدائرة أو من يفوضه بناء على الأسباب الموجبة لذلك.

2. ويقسط الرصيد على أقساط شهرية متساوية وفقا للترتيب الآتي:

أ - بقرار من مدير المكتب إذا كانت مدة التقسيط لا تزيد عن 12 شهرا.

ب بقرار من مدير عام الدائرة إذا كانت مدة التقسيط لا تتجاوز (24) شهرا أو كانت الاقساط غير متساوية أو غير شهرية.

ت بقرار من وزير المالية بناء على تنسيب من مدير عام الدائرة إذا تجاوزت مدة التقسيط (24) شهرا.

وبينت هذه التعليمات أن هناك نسبة فائدة تترب على المبالغ المقسطة تبلغ (6%)⁷⁷. كما يجوز تخفيض هذه النسبة أو الغاؤها في حال وجود أسباب مقنعة تستدعي ذلك.

كما يجوز وفق هذه التعليمات إعادة جدول الأقساط غير المسدد وغرامتها بشرط أن يتم احتساب نسبة فائدة (10%)⁷⁸.

وبينت هذه التعليمات الحالة التي يتم فيها إلغاء التقسيط وهي بأن يتخلف المكلف عن سداد قسطين متتاليين⁷⁹.

⁷⁶ المادة (2) من تعليمات رقم (11) لسنة (2012) بشأن تقسيط الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷⁷ المادة (3) من تعليمات رقم (11) لسنة (2012) بشأن تقسيط الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁷⁸ المادة (4) من تعليمات رقم (11) لسنة (2012) بشأن تقسيط الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

يلاحظ مما سبق أن هذه التعليمات جاءت مفسرة للمادة (32) وغير متعارضة مع أي من مواد القرار بقانون.

الفرع الثاني عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (12) لسنة 2012م بشأن شروط الإنابة لتمثيل المكلفين

تبين هذه التعليمات المادة (27) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه " 1. لأي شخص أن ينيب عنه خطياً شخصاً آخر؛ لتمثيله أمام الدائرة في أي إجراء من إجراءات تقدير دخله المنصوص عليه في هذا القانون، وتحدد شروط الإنابة بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية. 2. على مدققي الحسابات القانونيين وممثلي المكلفين أن يقدموا للدائرة كشفاً سنوياً بأسماء عملائهم وعناوينهم خلال مدة أقصاها ثلاثة أشهر من بداية السنة المالية اللاحقة.⁸⁰

وتأتي هذه التعليمات لتوضح عملية الإنابة بحيث تتم من خلال إنابة خطية موقعة من المكلف وفقاً للنموذج المعتمد من الدائرة ويشترط تسليم النسخة الأصلية منه للدائرة. كما يجوز قبول الوكالة القانونية ضمن الشروط والصلاحيات المحددة فيها⁸¹.

وحذرت هذه التعليمات المكلف من أن كافة الإجراءات التي يقوم بها المناب وما يترتب على ذلك من التزامات تكون ملزمة للمكلف الذي منح الإنابة وكأنها صدرت عنه شخصياً ولا يحق له الرجوع عنها⁸².

⁷⁹ المادة (5) من تعليمات رقم (11) لسنة (2012) بشأن تقسيط الضريبة، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸⁰ المادة (27) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸¹ المادة (1) من تعليمات رقم (12) لسنة (2012) بشأن شروط الانابة لتمثيل المكلفين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸² المادة (3) من تعليمات رقم (12) لسنة (2012) بشأن شروط الانابة لتمثيل المكلفين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

كما بينت التعليمات أنه في حال رغب المكلف إلغاء الإنابة، عليه إشعار الدائرة خطياً بذلك ويسري ذلك الإلغاء من تاريخ تسلم الدائرة الإشعار⁸³.

يتضح مما سبق عدم وجود تعارض بين هذه التعليمات وبين المواد المتعلقة بالإنابة في القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل.

الفرع الثالث عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (13) لسنة 2012م بشأن مرفقات الإقرار الضريبي

تشرح هذه التعليمات المادة رقم (1/20/أ) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه: "يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي: أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول والمكلفين الأفراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من المدير"⁸⁴.

حيث بينت التعليمات أنه يتعين على المكلفين من الفئات الآتية أن يرفقوا مع الإقرار الضريبي المقدم للدائرة نسخة عن الحسابات الختامية وشهادة المدقق القانوني وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل ، والفئات هي: 1. الشركة المساهمة العامة والخصوصية المؤسسة في فلسطين أو خارجها وأي شخص معنوي يخضع للضريبة. 2. الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات

⁸³ المادة (4) من تعليمات رقم (12) لسنة (2012) بشأن شروط الإنابة لتمثيل المكلفين، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين – المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸⁴ المادة (1/20/أ) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين – المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الاستثمارية السارية المفعول، أو بموجب قانون خاص أو اتفاقية دولية. 3. المكلفون الأفراد أو أية شركات أو شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون ممن لا تقل مبيعاتهم أو مشترياتهم عن مبلغ (1000000 شيكل) مليون شيكل خلال الفترة الضريبية⁸⁵.

وبينت التعليمات الفئات الأخرى من المكلفين الملزمين بتقديم الإقرار الضريبي أن يرفقوا مع الإقرار الضريبي كشفا بإيراداتهم ومصروفاتهم عن الفترة الضريبية ومنهم : 1. أصحاب المهن الحرة والخدمات على اختلاف أنواعهم. 2. المتعهدون والمقاولون. 3. الجامعات والمعاهد وكلليات المجتمع. 4. مستودعات الأدوية والمستشفيات. 5. الوكلاء والوسطاء التجاريون⁸⁶.

يتضح أن هذه التعليمات تفسيرية والغرض منها توضيح المادة رقم (8/1/20 أ) ولا تتعارض مع أي من مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل.

الفرع الرابع عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (14) لسنة 2012م بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها

تلقي هذه التعليمات الضوء على المادة (8/1/8ش) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه: " مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير"⁸⁷.

بينت هذه التعليمات مخصصات التسهيلات الائتمانية المقبولة لغايات الضريبة غير العاملة التي يكونها البنك ومؤسسات الإقراض المتخصصة وفقاً للتعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية⁸⁸.

⁸⁵ المادة (1) من تعليمات رقم (13) لسنة (2012) بشأن مرفقات الإقرار الضريبي، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸⁶ المادة (3) من تعليمات رقم (13) لسنة (2012) بشأن مرفقات الإقرار الضريبي، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸⁷ المادة (8/1/8ش) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

كما بينت التعليمات أنه لا يقبل لغايات الضريبة المخصصات الآتية: 1. مخصصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة التي لم يتم تخصيصها لكل عميل على حد 2. المخصص العام المتعلق بالتسهيلات الائتمانية. 3. مخصصات التسهيلات الائتمانية دون النموذجية التي يقل تعثرها عن (181) يوم وذلك حسب تعليمات سلطة النقد. 4. المخصصات مقابل التسهيلات الائتمانية المتعثرة المباعة⁸⁹.

كما أشارت التعليمات إلى أنه تخضع للضريبة مخصصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة المقبولة ضريبياً إذا تم إلغاؤها أو تخفيضها في أية سنة ، وذلك في الفترة الضريبية التي تم فيها الإلغاء أو التخفيض وبحدود مبلغ التخفيض. كما أشارت التعليمات أنه لا تخضع للضريبة مخصصات التسهيلات الائتمانية التي لم تقبل ضريبياً وتم تحصيلها في فترات ضريبية لاحقة⁹⁰.

وأوجبت هذه التعليمات البنوك وشركات الإقراض بإبراز كافة التفاصيل المتعلقة بمخصصات التسهيلات الائتمانية المتعثرة وفقاً لمتطلبات الدائرة وعلى أن يقدم كشفاً مصادقاً عليه من المدقق القانوني ولكل عميل على حده⁹¹.

يتضح أنه في كل هذه المواد لا يوجد ما يتعارض مع بنود القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

الفرع الخامس عشر: التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع تعليمات رقم (15) لسنة 2012م بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها

⁸⁸ المادة (1) من تعليمات رقم (14) لسنة (2012) بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁸⁹ المادة (2) من تعليمات رقم (14) لسنة (2012) بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁹⁰ المادة (4) من تعليمات رقم (14) لسنة (2012) بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁹¹ المادة (6) من تعليمات رقم (14) لسنة (2012) بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

تفسر هذه المادة المادة رقم (2/30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه :
على المكلف دفع سلفية على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية، وتحدد مواعيد الدفع والحوافز وفقاً لتعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير⁹².

حيث حددت هذه التعليمات السلفية التي يتوجب دفعها على حساب الضريبة بما يعادل مقدار ضريبة آخر فترة ضريبية اكتسبت الصفة القطعية. وفي الحالات الأخرى يتم تحديد السلفية من قبل الدائرة. كما بينت هذه التعليمات حق المكلف في الاعتراض خطياً على مبلغ السلفية المحددة على النحو الآتي: أ. حتى نهاية الشهر الثالث من بداية الفترة الضريبية . ب. خلال شهرين من تاريخ تبلغ المكلف مبلغ السلفية حال بدأ النشاط خلال الفترة الضريبية نفسها⁹³.

كما بينت التعليمات أنه يحقّ للدائرة تعديل مبلغ السلفية المعترض عليها خلال الفترة الضريبية وللمكلف الطعن في قرارها خلال شهر من تاريخ تبلغه بالتعديل. كما أنه للدائرة من تلقاء نفسها تعديل مبلغ السلفية خلال الفترة الضريبية متى توفر لديها أسباب تستدعي ذلك و للمكلف الاعتراض على قرارها خلال شهر من تاريخ تبلغه بالتعديل. كما يمكن للمكلف دفع السلفية المحددة إما دفعة واحدة أو بالدفع على أقساط متساوية⁹⁴. كما بينت التعليمات الغرامات المتأتية عن التأخير في دفع السلفيات وحددتها بنسبة (2 %) عن كل شهر تأخير في تسديد السلفية حسب المواعيد المحددة وتحتسب الغرامة حتى نهاية الشهر الرابع من الفترة الضريبية اللاحقة أو حتى تسليم الإقرار الضريبي أيهما أقرب⁹⁵.

⁹² المادة (2/30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁹³ المادة (2) من تعليمات رقم (15) لسنة (2012) بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁹⁴ المادة (5) من تعليمات رقم (15) لسنة (2012) بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

⁹⁵ المادة (8) من تعليمات رقم (15) لسنة (2012) بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

وأشارت التعليمات أنه للمدير أو من يفوضه خطياً أن يلغي أو يخفض الغرامة على السلفيات غير المدفوعة أو المتأخر في دفعها لأي شخص، إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لوجود أسباب خارجة عن إرادته⁹⁶.

ويلاحظ أن هذه التعليمات لا تتعارض مع أي من بنود القرار بقانون ، وبالتالي يمكن القول إن التعليمات الخمسة عشر تتوافق مع القرار بقانون، ولا تتعارض معه في أي منها.

المطلب الثالث: النقد الموجه لبعض مواد القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وأهم التعديلات عليه

لقد أثار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل ردود فعل متباينة في الأوساط الاقتصادية والاجتماعية الفلسطينية، وكان رئيس السلطة الفلسطينية محمود عباس قد أصدر القانون وبعض التعديلات عليه فيما بعد بناءً على توصية من مجلس الوزراء، ويعد هذا القانون الجديد هو خامس قانون لضريبة الدخل منذ نشأة السلطة الفلسطينية عام 1994. وقد قام الباحث بالإشارة إلى بعض الآراء في هذا القرار بقانون، إضافة إلى أهم التعديلات التي طرأت عليه من خلال فرعين هما: الفرع الأول: آراء نقدية في بعض مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، و الفرع الثاني : أهم التعديلات على قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)م وتعليماته.

الفرع الأول: آراء نقدية لبعض مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)

⁹⁶ المادة (10) من تعليمات رقم (15) لسنة (2012) بشأن تحديد السلفيات ومواعيد دفعها وحوافزها ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

كان هناك العديد من الآراء التي أطلقت حول قانون ضريبة الدخل الجديد رقم (8) لسنة (2011) ويمكن إبرازها من خلال الندوة التي أجراها معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، حيث أشار الدكتور عاطف علاونة المحاضر السابق للمالية العامة في جامعة النجاح الوطنية والمستشار القانوني الحالي لبنك فلسطين إلى أهم بنود القوة والضعف في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، وذلك كما يلي⁹⁷:

أولاً: نقاط القوة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011):

اعتماد مبدأ الجنسية وليس مبدأ الإقامة، وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال إضافة دخول جديدة، زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية والاجتماعية، وقلة عدد الشرائح، وتدني نسبة الحد الأعلى، وزيادة الإيرادات العامة.

ثانياً: نقاط الضعف في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011):

- لاحظ الباحث وجود بعض الثغرات من الناحية الاجتماعية لا يساهم القانون في خلق التوازن الاجتماعي وإعادة توزيع الدخل، وذلك من خلال فرض الضريبة على ما يزيد عن شهر من مكافأة نهاية الخدمة، وتدني عدد الشرائح الضريبية وهي ثلاث شرائح فقط، وعدم ضمان توسيع القاعدة الفردية وقد يزيد من التهرب الضريبي بسبب فرض ضريبة على دخول جديدة، وتدني نسبة الحد الأعلى وهي 15% كما أن هذه النسبة لا تحقق العدالة الاجتماعية لأنها تضع الفرد الذي يكون في الشريحة الثالثة (80 ألف شيكل) مع مستوى الشركات الكبيرة التي قد تحقق ربحاً بملايين الشواكل.

- من الناحية الاقتصادية أدى سعي القرار بقانون إلى زيادة الإيرادات الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية و إخضاع دخول جديدة لضريبة الدخل إلى دخول القرار بقانون إلى مناطق

⁹⁷ مداخلة الدكتور عاطف علاونة في ندوة المائدة المستديرة رقم (11) بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، بتاريخ 2011/12/7، ص 2.

محظورة اقتصادياً، ولا يشكل انعكاساً للسياسة الاقتصادية، وذلك من خلال فرض الضريبة على القطاع الزراعي، والاستثمارات المالية، والاستثمارات العقارية، والتأمين على الحياة.

● من الناحية التمويلية لا يضمن القرار بقانون زيادة العائدات الضريبية، بل إنه يشكل استمراراً وإمكانية زيادة التهرب الضريبي، خاصة في ضريبة القيمة المضافة، وذلك لأنه يركز على أصحاب الدخل الثابت، وعدم قدرة الدوائر الضريبية على متابعة أصحاب المهن الحرة، وتدني نسبة الضريبة المفروضة على الشركات وهي 15% و 20%، وعدم وضع حد للتهرب الضريبي، وغيرها. كما أن ضريبة الدخل تشكل جزءاً ضئيلاً من الإيرادات المحلية يبلغ نحو 7% فقط مقارنة مع 70%⁹⁸ في الدول الرأسمالية، ولذلك كان هناك توجه بالغائها لصالح ضريبة القيمة المضافة.

● من الناحية الدستورية والإجرائية يشير الدكتور عاطف علاونة أن هذا القرار بقانون لا يعتبر دستورياً وأن مساره التشريعي غير موفق؛ لأنه لا يشكل حاجة ملحة بالنسبة للاقتصاد الفلسطيني لكي يصدر بدون إقرار من المجلس التشريعي الفلسطيني، كما أنه يخالف القانون الأساسي من خلال منح صلاحيات لمجلس الوزراء في تعديل الإعفاءات والشرائح الضريبية، وكذلك إعطاء صلاحيات مالية وإدارية وقانونية وقضائية واسعة جداً تتعارض مع أبسط النصوص القانونية، كما أن هذا القرار بقانون لا يوفر حلاً لعشرات القضايا الخاصة بالتقدير والتحصيل والمتابعة.

كما لاحظ الباحث من خلال تحليل فقرات القرار بقانون أنه يعمل على زيادة الجباية من الفئات الأقل حظاً مثل: خفض الإعفاء على تعليم الأبناء وحصره في اثنين من الأبناء فقط. وتقليص الإعفاء على شراء الشقق وجعل نسبة الإعفاء حداً ثابتاً بغض النظر عن عدد الأفراد المعالين، وتحديد مبلغ الإعفاء بدون دراسة خط الفقر وملاءمته لذلك، حيث من المفروض أن يزداد الإعفاء بنسبة 25% مرتفعاً عن خط الفقر ولكن القرار بقانون وضع حد الإعفاء للشخص المقيم ملاسماً لخط الفقر تقريباً، وحصر إعفاء نهاية الخدمة براتب شهر، وغموض التعامل مع أتعاب نهاية الخدمة التي تزيد

⁹⁸ مداخلة الدكتور عاطف علاونة في ندوة المائدة المستديرة رقم (11) بعنوان: قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، بتاريخ 2011/12/7، ص 2.

عن شهر لكل سنة. كما أن الشرائح المعتمدة بعيدا عن تحقيق العدالة الاجتماعية يجعلها ثلاث شرائح فقط، وإخضاع الدخل الزراعي. كما أن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يتحيز للفئات ذات القدرة الضريبية الأعلى على سبيل المثال: زيادة التنازلات على الدخل للشركات بما مجموعه 11%، وإضافة بنود أخرى مثل الخسائر الناجمة عن استبدال الآلات، و إعفاء الإيجار للشركات باعتبارها مصاريف، ولم يعالج القانون فروع الشركات المحلية في الخارج ، بل منح الشركة الأم إعفاء ضريبي 2% من دخل الشركة الأم في فلسطين لصالح الفروع. ولم يعالج القانون الضريبة للأجنبي المستثمر في فلسطين.

كما لوحظ من تحليل القرار أنه يحمل قضايا متناقضة وضبابية وع دم وضوح على سبيل المثال: التعارض مع القانون الأساسي لسريانه بأثر رجعي على دخول 2011، وإعطاء صلاحيات واسعة بدون محددات لمدير عام الضريبة وللمقدر، و إعطاء صلاحية بلا سقف لوزير المالية كأن قانون الضريبة صلاحية تنفيذية تملكها السلطة التنفيذية وهذا منافي للدساتير الدولية، وإعطاء صلاحيات مفتوحة لمدير الضريبة أو المقدر لحل النزاع دون رقابة داخلية أو خارجية، وإعطاء صلاحيات كاملة لمجلس الوزراء بالتعديل.

وفي قراءة للباحث لبعض المواد التي يمكن أن تواجه بالنقد في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل، حيث لاحظ الباحث أن هناك بعض المواد والنصوص التي قد لا تؤدي إلى تحقيق الهدف المنشود من تعديل قانون ضريبة الدخل ، وفيما يلي ملخص لأهم نقاط التحليل المتعلقة بالقرار بقانون:

1. نطاق تطبيق القانون على الدخل المتحققة خلال سنة 2011 (بأثر رجعي) وذلك كما تنص مواد القرار بقانون " فرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2011م وما يتبعها حسب أحكام هذا القرار بقانون ⁹⁹، وهذا يتعارض مع القاعدة القانونية العامة لنطاق تطبيق

⁹⁹ المادة (46) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

القوانين وهي أن القوانين لا تسري بآثر رجعي خاصة و أن معظم العمليات المالية والمحاسبية المرتبطة بالعام 2011 قد تم قيدها وترتيبها وفق القانون الساري المفعول كالفوائد والديون المعدومة واقتطاع الضريبة من الرواتب والأجور وغيرها . وعليه نرى أن يطبق هذا القانون اعتباراً من العام 2012 لمنح المكلفين فرصة لترتيب الأنظمة وخصوصاً الالكترونية منها من أجل التطبيق الأمثل لأحكام القانون (مادة 46) .

2. عدم مراعاة القانون في بعض نصوصه لمبدأ العدالة الضريبية ومثال ذلك الإعفاءات المتساوية للأفراد المقيمين بغض النظر عن الوضع الاجتماعي وكذلك تساوي النسب الضريبية للشركات بغض النظر عن القطاعات الاقتصادية وهذا يقلل من دور الضريبة في توجيه الاقتصاد¹⁰⁰ .

3. عدم وضوح بعض نصوص القانون ووجود تناقضات في بعض أحكامه ومثال ذلك :

• عدم وضوح المعالجة الفنية المتعلقة بإعفاء الدخل المتحقق في الخارج، حيث إن النص الوارد في هذا القرار بقانون قد يؤدي إلى إثارة الجدل حول عبء إثبات الأموال المستثمرة في الخارج هل هي من أموال الشخص، أو ودائعه في فلسطين أم غير ذلك، وذلك كما ورد في نصوص القرار بقانون " يخضع للضريبة الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في السلطة الوطنية بنسبة (5%) على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي، ويستثنى من أحكام هذه الفقرة فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى في السلطة الوطنية"¹⁰¹ .

¹⁰⁰ المادة (12) والمادة (16) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁰¹ المادة (8/31) والمادة (16) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

• ترك معالجة الكثير من البنود والتي من أهمها معالجة مصاريف الدخل المعفي والديون المعدومة والتي هي في ظل القانون الساري المفعول موضع خلاف ما بين دائرة ضريبة الدخل والمكلفين بموجب تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير العام وهذا يعني أن القانون لم يتصف بالوضوح والسهولة وأن إصدار تعليمات قد يُؤخذ وقتاً طويلاً .

• تطرق القانون إلى بعض المعالجات الضريبية التي لا لزوم لها التي من أجلها قد ينشأ تفسيرات أو اجتهادات وتعطيل تسوية الملفات الضريبية ، مثل معالجة الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات¹⁰² ، والمصاريف الرأسمالية¹⁰³ ، والخسائر الناجمة عن إعادة تقييم الأصول (مادة 8٩)¹⁰⁴ .

• التناقض فيما بين مواد القانون ومن أمثلتها :

- تنزيل ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على أرباح المؤسسات المالية والرواتب والأجور المدفوعة بتناقض مع ما جاء في صدر هذه المادة، (المدفوعة تتناقض مع نص "انفقت أو استحققت").
- تناقض البند المتعلق بعدم جواز تنزيل الرواتب أو الأجور ما لم تكن قد اقتطعت الضريبة منها وهذا يتناقض مع صدر المادة (8) والمادة (3/31) التي نصت على اقتطاع الضريبة من الأجور عند الدفع وليس عند استحقاقها .

¹⁰² المادة (مادة 1٨٨ص) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁰³ المادة (مادة 69) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁰⁴ المادة (مادة 8/8و) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل ، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

- بند الرواتب: وهناك تناقض فيما جاء في المادة (2/42ب) وهو اعتبار قرارات المقدر غير قانونية وغير ملزمة ما لم تكن قد خضعت للتدقيق، وفي هذا تناقض مع المواد (3/21) و (5/28) التي اعتبرت أن قرارات التقدير المتفق عليها مع المقدر قطعية .

4. منح صلاحيات واسعة لمدير عام ضريبة الدخل ولم أموري التقدير التي شملت بالإضافة إلى الصلاحيات التنفيذية :

- الصلاحيات القضائية، مثل صلاحيات الحاكم الإداري والحجز على أموال المكلفين وصلاحيات الضابطة القانونية والمنع من السفر، خاصة أن هذه الصلاحيات تخالف قواعد قانونية ودستورية عامة أو معالجتها تكون من اختصاص دوائر أخرى.
- صلاحيات تشريعية تتمثل في أن أغلبية مواد القانون تم ربطها بإصدار تعليمات من الوزير بتسبيب المدير العام دون خضوعها لمصادقة الجهات التشريعية ذات الاختصاص .
- وجود تغيير مفصلي في إخضاع بعض الدخول لضريبة الدخل وخاصة الدخل الزراعي الذي لم ينص القانون بإعفائه، وبالتالي فهو خاضع للضريبة وكذلك إخضاع نصف الراتب التقاعدي لضريبة الدخل .

5. عدم التطرق إلى معالجة بعض الأمور المتعلقة بالدخول التي منها :

- أرباح بيع أسهم التأسيس (الاكتتاب) .
- عدم التطرق إلى معالجة الضرائب المدفوعة في الخارج على الدخل الخاضع والناشئ في الخارج .
- تحديد مسؤوليات موظفي دائرة ضريبة الدخل تجاه المكلفين وخاصة الرد على الطلبات المقدمة من المكلفين ومدى قبولها أو رفضها ضمن فترات زمنية محددة .

- دخول الأبناء القاصرين (دون السن القانوني) .
- الأرباح المتحققة للشخص الاجنبي غير المسجل في فلسطين من استثمارات في فلسطين .

الفرع الثاني : أهم التعديلات على قرار بقانون رقم(8) لسنة (2011)م وتعليماته:

بعد صدوره في نسخته الأولية وفي ظل العديد من الانتقادات التي طالت القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاصة بفرض ضريبة الدخل في أراضي السلطة الفلسطينية، قام مجلس الوزراء بتقديم توصية للرئيس الفلسطيني محمود عباس لإجراء بعض التعديلات على مواد القانون وبنوده لتلافي بعض الثغرات القانونية، وانهاءً لبعض القضايا الخلافية، والجدل حول بعض المواد. وبالقراءة في بنود القرار بقانون لاحظ الباحث التعديلات التالية:

اولاً: التعديلات على بند التعريفات:

تم إجراء التعديل على بعض التعاريف الواردة في القانون وإضافة تعريفات جديدة وإعادة صياغة تعريفات موجودة كان يكتنفها الغموض .

ثانياً: التعديلات على بند تسجيل المكلفين

تم إضافة مادة جديدة تحمل الرقم (2) تعنى بتسجيل المكلفين نظراً لعدم وجود مادة منظمة لها ضمن القانون المعمول به بحيث تلزم أي شخص بالتسجيل لدى دوائر الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ ممارسة نشاط عمله .

ثالثاً: التعديلات على بند حساب الضريبة

لاحظ الباحث أنه تم إدراج التعديلات الآتية:

1. الاستثناء الوارد على مبدأ الاستحقاق شمل البنوك ومؤسسات الإقراض، حيث كان النص السابق يستثني البنوك والمؤسسات المالية، وكان الهدف من التعديل بأن يكون الاستثناء فقط للمؤسسات التي تقدم تسهيلات ائتمانية فقط ولا يشمل كافة المؤسسات المالية .

2. العملة المتعددة في احتساب الضريبة: تم اعتماد عملة الشيكل بدلاً عن عملة الدولار الأمريكي وذلك تسهياً على المكلفين وموظفي الضريبة، حيث إن الغالبية العظمى من المكلفين يقومون بإدارة حساباتهم بالشيكل علاوة على أن نظام التسجيل والحسابات في ضريبة الدخل تدار بعملة الشيكل الأمر الذي ترتب عنه ظهور فروقات على قيمة الضرائب المسجلة على المكلفين على ضوء التغييرات في أسعار صرف الدولار بتاريخ السداد .

رابعاً: التعديلات على بند الدخل المعفى من الضريبة

حيث شمل التعديل الآتي:

1. تم دمج مواد القانون الخاصة بالإعفاء بمادة واحدة.
2. إضافة الدخل المعفاة بموجب اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف .
3. استثناء الراتب الأساسي وعلاوة غلاء المعيشة لموظفي السلك الدبلوماسي من الإعفاء.
4. إلغاء الإعفاء الممنوح عن الأرباح الناجمة عن بيع الأراضي والعقارات.
5. تم توضيح المقصود بالإعفاء الزراعي بحيث لا يشمل دخل المزارع من أي مصدر آخر غير الزراعة والبستنة والتحريج وتربية الماشية والدواجن والأسمك والنحل.

6. إعفاء دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً من أمواله وودائعهم في فلسطين.

7. تعديل البند الخاص بإعفاء أرباح شراء الأسهم والسندات يكون مقتصرًا فقط على المؤسسات المالية والبنوك بحيث يشمل الأفراد أيضاً لتشجيعهم على المتاجرة بهذه السندات وتحديد نسبة الإعفاء ب 20% من قيمة الأرباح .

خامساً: التعديلات على بند التنزيلات على الدخل

1. تم دمج مواد القانون الخاصة بالتنزيلات في مادة واحدة.

2. تم إضافة فقرة تجيز تنزيل نفقات تبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات .

3. تم إضافة فقرة تجيز تنزيل التسهيلات الرديئة التي تجاوز تعثرها 360 يوماً وفقاً لتعليمات خاصة.

سادساً: التعديلات على بند النفقات التي لا يجوز تنزيلها

تم إضافة مادة جديدة لنفقات لا يجوز تنزيلها كونها لم تتفق كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة مثل النفقات المنزلية والخاصة والمصروفات الرأسمالية والمبالغ المدفوعة كضريبة دخل وأية رواتب وأجور لم يقطع منها ضريبة دخل من المصدر وخسائر إعادة التقييم.

سابعاً: التعديلات على بند الخسائر والتبرعات

تم إضافة مواد تعالج موضوع الخسائر والتبرعات التي يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة وفق شروط منظمة ومفصلة.

ثامناً: التعديلات على بند إعفاء الإقامة والتقاص

1. تم رفع نسبة الإعفاء للشخص الطبيعي المقيم .

2. تم إضافة الإعفاء الجامعي .

تاسعاً: التعديلات على بند معدلات وشرائح الضريبة

تم تعديل قيمة الضريبة التي تستوفى من قبل شركات التأمين على الحياة، حيث أصبحت هذه النسبة بواقع 5% من قيمة المجموع الكلي للأقساط المستحقة للتأمين على الحياة كما تم إلغاء الفقرة الخامسة المتعلقة بالمبالغ المسحوبة من قبل الشريك في الشركة، حيث تم معالجة هذا الموضوع في المادة رقم (9) .

عاشراً: التعديلات على بند الفحص الضريبي ومراجعة سجلات المكلفين

تم منح موظفي الدائرة صلاحية أوسع في فحص البضائع المخزونة وأماكن عمل المكلفين ، ومنحهم صفة رجال الضابطة القضائية.

حادي عشر: التعديلات على بند التحاسب على العقود طويلة الأمد

تم استحداث هذه المادة لتحديد آلية محاسبة المقاولين الحاصلين على عقود طويلة الأمد.

ثاني عشر: التعديلات على بند إعادة التقدير من قبل الموظف المناب

تم تعديل المادة بإضافة حالة جديدة للحالات التي يجوز فيها للموظف المناب تخفيض قيمة الضريبة بهدف تحقيق العدالة الضريبية للمكلفين في حال وجود أخطاء حسابية في قرارات التقدير.

ثالث عشر: التعديلات على بند تمثيل المكلفين

تم إدراج مادة تلزم المحاسبين القانونيين وممثلي المكلفين لدى الدائرة بتقديم بيان يتضمن أسماء عملائهم وعناوينهم، كما تم إلزامهم بتسديد التزاماتهم الضريبية قبل السماح لهم بتمثيل أي مكلف.

رابع عشر: التعديلات على بند الاعتراض على التقدير من قبل المكلف

تم تنظيم أصول الاعتراض الواجب اتباعها من قبل المكلف ومأمور التقدير بصورة أدق وأشمل تضمن حقوق المكلف والدائرة على حد سواء .

خامس عشر: التعديلات على بند إجراءات وطرق تحصيل الضرائب والخصم من المصدر

تم إعادة صياغة المادة (30) الخاصة بنظام السلفيات والمادة (31) الخاصة بالخصم بالمصدر بصورة أدق وأشمل وتم إلزام الشخص المكلف باقتطاع الضريبة بالمصدر وتوريدها للدائرة خلال خمسة عشر يوما تاريخ الخصم .

سادس عشر: التعديلات على بند تحصيل الضريبة بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية

تم تعديل المادة الخاصة بالتحصيل بحيث منح مأمور التقدير كافة الصلاحيات الممنوحة للمحافظ. ولجنة التحصيل المنصوص عليها في قانون تحصيل الأموال الأميرية وذلك لغايات ضمان التحصيل ورفع نسبة الجباية .

سابع عشر : التعديلات على بند التدقيق الداخلي

تم إضافة فقرة جديدة بشأن نظام التدقيق الداخلي على قرارات مأمور التقدير والموظف المناب بهدف مراجعة وتصويب أية أخطاء في عملية التقدير .

ثامن عشر: التعديلات على بند الأثر المالي

لا يترتب على تعديلات القانون المقترح أية أعباء مالية على السلطة أو أية أعباء مالية جديدة على المكلفين، حيث إن الشرائح الضريبية بقيت كما هي وإنما تم مراعاة تحقيق العدالة الضريبية في المواد المقترحة¹⁰⁵.

المبحث الثاني: القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية

يُعدّ هذا القرار بقانون هو الخامس الذي يصدر بشأن ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية منذ نشأة السلطة الفلسطينية ، حيث سبقه بالتسلسل الزمني ثلاث قرارات بقوانين صدرت في الأعوام 2007 و 2008 و 2009 وقد عدّلت قانون ضريبة الدخل الصادر عن المجلس التشريعي عام 2004، ومن ثم صدر القرار بقانون الرابع عام 2011 الذي ألغى بمقتضاه قانون ضريبة الدخل 2004 الصادر عن المجلس التشريعي، وصولاً إلى القرار بقانون الخامس الصادر عن الحكومة الفلسطينية في العام 2014 الذي عدّل بمقتضاه القرار بقانون 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وقد صدرت سلسلة القرارات بقوانين المذكورة بتنسيبات من الحكومات المتعاقبة وفي ظل غياب المجلس التشريعي . و يلقي الجزء الآتي الضوء على القضايا القانونية والمحاسبية المتعلقة بالقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، كما هو مبين في المطلب الأول، ومدى توافقه وتعليماته مع قواعد

¹⁰⁵ السلطة الوطنية الفلسطينية وزارة المالية: تقرير وزارة المالية حول متطلبات إصدار قانون ضريبة دخل، الشؤون القانونية.

واسس فرض الضريبة، كما هو مبين في المطلب الثاني، والتوافق والاختلاف مع معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة المالية .

المطلب الأول: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحيتين القانونية والمحاسبية

بالنظر إلى القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به، اتضح للباحث وجود بعض الفروق من الناحيتين القانونية والمحاسبية بين القرار وتعليماته، وسوف يتم تناول ذلك في ثلاثة فروع هي: الفرع الأول: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية القانونية، و الفرع الثاني: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية المحاسبية، و الفرع الثالث: انسجام التشريع الضريبي الفلسطيني مع الفروض والمبادئ المحاسبية. وذلك كما يلي:

الفرع الاول: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية القانونية.

فيما يلي توضيح للفروق القانونية بين القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به، حيث يتضح أن هناك نوعي من التعليمات الواجب إصدارها لغايات تفسير مواد القانون والعمل الإجرائي فيها، ألا وهي تعليمات تصدر عن وزير المالية بتنسيق من المدير وذلك حسب نصوص مواد القانون وتعليمات تصدر من المدير العام مباشرة والتعليمات الأولى التي يتم إصدارها من الوزير بتنسيق من المدير واجبة النشر في الجريدة الرسمية ، بينما التعليمات الصادرة عن المدير غير واجبة النشر من الناحية القانونية¹⁰⁶.

¹⁰⁶ مقابلة اجراها الباحث في مديرية ضريبة دخل نابلس عاطف عمارنة بتاريخ

وتصدر التعليمات بتنسيب من المدير إلى الوزير وتُنثي هذه التعليمات بناء على طلب القانون إصدار تلك التعليمات، أما اللوائح المنظمة لبعض المواد يأتي إصدارها من مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية وهذه أيضا واجبة النشر في الجريدة الرسمية. إلا أن مجلس الوزراء لم يصدر تلك اللوائح لقرار بقانون لسنة (2011) وبقيت اللوائح لقانون 17 لسنة 2004 هي السارية .

وفي القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) صدرت التعليمات قانونيا ودون أي تجاوز فكافة التعليمات الصادرة هي متطلبات طلبها القانون .

باستثناء لائحة الاقتطاعات التي تم إصدارها بتعليمات بدلا من إصدارها بلائحة من مجلس الوزراء والمشكلة القانونية ان تعليمات الوزير لا تلغي لائحة صادرة عن مجلس الوزراء لأن اللائحة تأخذ صفة القانون عكس التعليمات .

وعليه فإن هناك تجاوزا للقانون فكان يجب على مجلس الوزراء إصدار قرار بالغاء التعليمات الصادرة عنه في سنة 2005 إلا أن هذا القرار لم يصدر بالإضافة إلى أن التعليمات الصادرة عن وزير المالية لم تتطرق إلى هذا البند من خلال الإلغاء أو الاستمرار بالإضافة إلى أن تعليمات الاقتطاعات صدرت من خلال تعليمات خصم الضريبة من المنبع.

بمعنى أنه كان يجب فصلها لأن هنالك فرقا بين خصم الضريبة من المنبع للسلع والخدمات وخصم الضريبة على الرواتب والأجور .

وكذلك تم إصدار تعليمات جديدة لم تكن قد صدرت سابقا وتعليمات كان يجب أن تعدل بقيت على ما هي عليه لم تعدل.

وبالرجوع إلى قانونية القرار بقانون أو التعليمات الخاصة به يُلاحظ وفق دراسة مركز الحق¹⁰⁷، أن الحكومة التي أعدت في زمنها القانون هي حكومة تسيير أعمال ولا يصح لها دستورياً إعداد

¹⁰⁷ مؤسسة الحق، (2013)، ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل، من موقع

مشروعات قوانين ورفعها للرئيس للإقرار ، وقيامها بهذا الإجراء يشكل مخالفة دستورية للمادة (3/78) من القانون الأساسي والتي تؤكد على أنه لا يجوز لحكومة تسيير الأعمال أن تتخذ من الإجراءات إلّا ما هو لازم وضروري لتسيير الأعمال التنفيذية ليس إلّا.

ودون الإجحاف بما سبق ذكره، فقد كان ينبغي على الحكومة أن تقدم "مذكرة توضيحية" للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل توضّح فيها مدى دستورية هذا القرار بقانون وفلسفته وأهدافه وغاياته وانعكاساته الاجتماعية والاقتصادية ومدى قدرته على الحد من التهرب الضريبي، مع تفسير كامل لكافة النصوص القانونية الجديدة التي جاء بها مقارنة مع ما ورد في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 الصادر عن المجلس التشريعي جهة الاختصاص.

ومن الناحية القانونية أيضا يمنح القرار بقانون في المادة (5/16) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية صلاحية تعديل الشرائح والنسب الضريبية كما ويمنح في المادة (2/12) مجلس الوزراء بتنسيب من وزير المالية أيضا صلاحية تعديل الإعفاءات الضريبية كلياً أو جزئياً، وتلك الصلاحيات تشكل مخالفة دستورية مباشرة لأحكام المادة (88) من القانون الأساسي والتي تنص على أن " فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها، لا يكون إلّا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلّا بقانون". بما يعني أيضا أن قرار مجلس الوزراء الصادر بتاريخ 2012/1/1 بتعديل الشرائح والنسب الضريبية والذي جرى تجميده مؤقتاً هو قرار غير دستوري. ويجب الانتباه إلى أنه لا يوجد أي نظام في العالم يمنح الحكومة تلك الصلاحية التشريعية غير الدستورية.

كما وتجيز المادة (33) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الواردة تحت عنوان تحصيل الضريبة بالنص الصريح للمدير، أو مَنْ يفوضه خطياً، ممارسة كامل الصلاحيات المخولة "للحاكم

الإداري¹⁰⁸ (نص مستحدث في تعديلات 2011) علماً بأن قانون تحصيل الأموال الأميرية لعام 1952 الذي أحال إليه النص المذكور يُعرّف الحاكم الإداري بأنه "أكبر موظف إداري في العاصمة واللواء والقضاء!"

ومن الناحية القانونية عانى القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) من بعض الإشكالات خاصة فيما يتعلق بمنح المدير أو من يفوضه الحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة، وكذلك الطلب من المحكمة المختصة منع أي مكلف من مغادرة البلاد قبل تسوية ديونه¹⁰⁹. علماً بأن مثل هذا الطلبات أو الإجراءات القضائية التحفظية يختص بها النائب العام.

نفس الأمر فيما يتعلق بالمادة (34) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الواردة تحت عنوان "صلاحية المدير بفرض ضرائب مقطوعة" التي تجبر للمدير أو من يفوضه خطياً أن يصدر قراراً يقضي بفرض ضريبة مقطوعة على فئة أو فئات معينة من الأشخاص ، وفي هذا تعارض مع القانون الأساسي الذي يؤكد على أن فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها يكون بقانون بحيث تقتصر حدود صلاحيات المكلفين بتنفيذه على "التنفيذ فقط" لا على تشريع فرض ضرائب مقطوعة. كما إن كثرة الإحالات على "الأنظمة والتعليمات" التي ينص عليها القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل من شأنها أن تخلق أجواء ضبابية وإشكاليات جدية في ترجمة نصوصه على أرض الواقع كما أنها لا تعبر عن سياسة تشريعية حكيمة¹¹⁰.

¹⁰⁸ مادة (33) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁰⁹ مادة (33) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹¹⁰ مؤسسة الحق، (2013)، ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل، من موقع

http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=589:2012-07-17-

[09-02-16&catid=86:2012-05-09-07-29-49&Itemid=201](http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=589:2012-07-17-)، تم الوصول إليه بتاريخ 2013-8-7

الفرع الثاني: الفرق بين القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) والتعليمات الخاصة به من الناحية المحاسبية.

إن التعليمات الصادرة عن القوانين الضريبية لابد لها أن تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية المتبعة ومع عملية إعداد الحسابات، حيث تكمن أهمية الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية فيما يلي:

أولاً : تمكن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل من تقليص عدد المنازعات الضريبية، حيث يتضح من سجلات دائرة ضريبة الدخل أن عدد المنازعات الضريبية من بداية استلام السلطة الوطنية الفلسطينية ولغاية نهاية عام 2004 كانت 54 منازعة، أما في الأعوام من (2009-2012) فقد تقلص عدد المنازعات الضريبية بشكل ملحوظ فلم يكن هناك سوى منازعة واحدة على القانون الحالي، وربما يعود ذلك إلى التزام التشريع الضريبي الحالي بمعايير المحاسبة الدولية من خلال الاستئناس بهذه المعايير في العديد من نواحي القانون الضريبي في الأراضي الفلسطينية¹¹¹.

وإن المنازعات الضريبة التي تحصل بين دائرة ضريبة الدخل والمكلفين سواء المعنويين (المؤسسات) أو الطبيعيين تتلخص في نزاعين رئيسيين نزاع محاسبي ونزاع قانوني، وعليه كان التشريع الضريبي ينص على وجوب انشاء محكمتي ضريبة، فالنزاع المحاسبي من اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أما النزاع القانوني فهو من اختصاص محكمة التمييز أو النقض.

وبعد اتفاقية أوسلو صدر القرار الرئاسي الذي ينص على عودة العمل بالقوانين التي كانت مطبقة وسارية المفعول قبل عام 1967، إلى حين صدور تشريعات فلسطينية لإلغائها، والإبقاء على المحاكم كما كانت عليه، إلى جانب القرار الرئاسي الخاص بعودة تشكيل محكمة استئناف قضايا

¹¹¹ نزال، ايناس هاشم حسن: مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي، رسالة ماجستير، القدس، فلسطين، 2008، ص25.

ضريبة الدخل وممارسة عملها، الذي ينص على أنه " عملاً بأحكام المادة 57 من القانون رقم 25 لسنة 1964 المعمول به في الضفة الغربية بشأن ضريبة الدخل تشكل محكمة خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل يكون مقرها رام الله " .

إضافة إلى ذلك صدر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية قراراً يختص بنقل الصلاحيات التي كانت بيد الحاكم الإداري في قطاع غزة والحاكم العسكري الإسرائيلي في الضفة الغربية وذلك حسب نص المادة رقم (1) من القانون رقم (5) لسنة 1995 " تؤول إلى السلطة الفلسطينية جميع السلطات والصلاحيات الواردة في التشريعات والقوانين والمراسيم والأوامر العسكرية سارية المفعول في الضفة الغربية وقطاع غزة قبل 1994/5/19 .

كما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تعتبر محكمة موضوع؛ أي بمعنى أنها تفصل في النزاعات الضريبية شكلاً وموضوعاً، حيث تفصل في النزاعات المحاسبية وفق القانون الفلسطيني والقانون الأردني المعمول به في الأراضي الفلسطينية، ويقتصر اللجوء إلى هذه المحكمة الأشخاص المكلفون، إذ لا يجوز لدائرة ضريبة الدخل أن تستأنف على قرار مأمور التقدير مطلقاً¹¹² .

وبخصوص محكمة التمييز أو النقض فهي محكمة قانونية، أي أنها متخصصة في رد النزاعات من الناحية القانونية سواء التفسيرية أو مدى قانونية الخلاف، فمن هو الأصدق في تفسير المادة القانونية المتنازع عليها، حيث إن هذه المحكمة لا تنظر إلى موضوع النزاع كون التقدير الذي اتخذه مأمور التقدير باهظ ولا تنظر هذه المحكمة في النزاع إلا بعد الاستئناف ويكون الناقض في هذه المحكمة كلا طرفي النزاع . إلا أن معظم القضايا تتعرض للرد شكلاً من قبل المحكمة لأسباب يتحملها المستأنفون الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب اتباعها لتقديم استئنافهم، أي أن القضية لا تقبل فترد بسبب خطأ المكلف أو المحامي أو المدقق ؛ إما لجهلهم لمواد القانون أو لأسباب يتحملها المستأنفون

¹¹² نزال، ايناس هاشم حسن: مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي، رسالة ماجستير، القدس، فلسطين، 2008، ص26.

الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب اتباعها لتقديم الاستئناف، أما بالنسبة للقضايا التي يتم قبولها شكلاً فكان يتم حل معظمها بالمصالحة بين أطراف المنازعات الضريبية¹¹³.

ثانياً: تشجيع الاستثمارات من خلال القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).

تعدُّ الشركات الوطنية الفلسطينية وخاصة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تقاريرها المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، مما جعل السوق مؤهلاً لرسم أول خطواته في مجال العولمة، كما أصبح الإفصاح مطلباً أساسياً لادراج الشركات وتداول أسهمها في السوق المالي.

ومن خلال مقابلة مع مساعد مدير عام ضريبة الدخل في مدينة رام الله أوضح أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للإفصاح عن البيانات المالية هو من أهم الأولويات لتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، كما أكد على ضرورة إيجاد بيئة تشريعية مناسبة ومتناغمة مع هذه المعايير ووضح أن القانون الضريبي كان أساس تشريع ه هو جلب الاستثمارات من الخارج أولاً، وكذلك تشجيع الاستثمارات الوطنية التي هي بالأصل لم يساعدها قانون تشجيع الاستثمار المعمول به وهو لسنة 1998، وأضاف مساعد مدير عام ضريبة الدخل في مدينة رام الله أن توافق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مع المعايير الدولية للتقارير المالية يساعد أي مستثمر أجنبي أو محلي على الاستثمار، حيث يعرف ذلك المستثمر الاسس والقواعد التي يسير عليها في إدارة حساباته كما أشار مساعد مدير عام ضريبة الدخل في مدينة رام الله أن المواد التي نص عليها قانون ضريبة الدخل من إعفاءات وتنزيلات على الدخل عمل على تقليص نقاط الاختلاف التي كانت أكبر في القانون السابق لضريبة الدخل، مثل الاعتراف بالعديد من المخصصات وتشريع شرائح ضريبية مناسبة إذا ما تمت مقارنتها مع الدول المجاورة، ف أقر شريحة ضريبية تعتبر الأقل على المستوى الإقليمي والمستوى الدولي.

¹¹³ نفس المرجع، ص 27.

إن الالتزام بنظام الإفصاح الذي يحث على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية أثر بالإيجاب على حجم الاستثمار في فلسطين سواء على الصعيد المحلي والخارجي، فقد توجهت السوق بدايتها الأولى بانتظام كامل لملف الإفصاح بحيث أصبح أمراً مألوفاً أن تفصح الشركات عن بياناتها في مواعيدها دون أي جهد يذكر في المتابعة، سواء من السوق أو هيئة سوق رأس المال.

أما على المستوى العام فقد أشار جين شيك فون شريك بمؤسسة أرنست ويونغ بسنغافورة كما ورد في دراسة (نزال، 2008)¹¹⁴ بأن تزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق تزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية، ولكن لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة العالمي ة يجب توافر المؤسسات اللازمة لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث هذا التوافق .

ونقلاً عن دراسة (نزال، 2008)¹¹⁵ فقد أشار روبرت جارنت عضو مجلس إدارة الهيئة الدولية لمعايير المحاسبة (IASB) أن اعتماد المعايير المالية الدولية (IFRS) في الشرق الأوسط يمكن أن يفتح الباب واسعاً أمام تشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى المنطقة، حيث ت وجد حالياً العديد من الدول التي تستخدم المعايير المالية الدولية (IFRS) انها أصبحت أكثر جذبا للمستثمرين العالميين مما سبق، الأمر الذي يساعد على النمو الاقتصادي، وتوفير فرص عمل جديدة للأفراد لقد كان هناك حاجز كبير قبل ذلك يقف عائقاً أمام المستثمرين لأنهم لم يتمكنوا من استيعاب القواعد والقوانين المعمول بها . وأضاف يمكن للشرق الأوسط أن يحذو حذو الهند، التي تشهد نمواً كبيراً في الاستثمارات وتتجه نحو اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية (IFRS) نظراً لأن شركائها الرئيسيين (الروسي والصيني) في التجارة مثلاً يسيرون في نفس الاتجاه أيضاً.

¹¹⁴نزال، ايناس هاشم حسن: مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي، رسالة ماجستير، القدس، فلسطين، 2008، ص30.

¹¹⁵نزال، ايناس هاشم حسن، المرجع السابق، ص27.

وعلى الرغم من أن معدل التحول إلى اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية (IFRS) قد يتباين، غير أنه يوجد اتجاه عالمي نحو تبني هذه المعايير وهناك أكثر من 100 دولة بما فيها دول الاتحاد الأوروبي تتبنى هذه المعايير، وتعهد القوى الاقتصادية الرئيسية مثل الصين واليابان وكوريا الجنوبية باتباع هذه المعايير، كما يتبع النظام المصرفي وغالبية الشركات المدرجة في البورصة في روسيا المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية (IFRS) كما تعهدت أيضا الولايات المتحدة الأمريكية بالعمل على حل الخلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية (IFRS) والمعايير المحلية الخاصة بها والمسماة (GAAP) أي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

الفرع الثالث: انسجام التشريع الضريبي الفلسطيني مع الفروض والمبادئ المحاسبية

هناك ضرورة لأن تتسجم التشريعات والقوانين مع الأسس والمبادئ والفروض المحاسبية، وألا تتعارض معها، فالقوانين التي تنظم ضريبة الدخل تتعامل مع قوائم مالية وأنظمة محاسبية، لذا ينبغي عليها أن تراعي كل من الفروض والمبادئ المحاسبية، والجزء الآتي يوضح مدى انسجام التشريع الضريبي الفلسطيني مع الفروض والمبادئ المحاسبية.

أولاً: الفروض

فرض الاستمرارية : يعتبر هذا الفرض أن الوحدة التي تصدر عنها التقارير المالية المختلفة ستبقى مستمرة في العمل وفي أداء الوظائف نفسها التي تم استثمار الأموال من أجلها، ويعتبر هذا الفرض الأساس لمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وحساب استهلاكها¹¹⁶.

¹¹⁶ ذنبيات، علي، (2001)، دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة الاستثمارية للشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ص 61.

من خلال مواد عديدة في القرار بقانون رقم (8) لعام 2011، يتضح تماشي القانون مع هذا الفرض، ففرض الاستمرارية قد أخذ بعين الاعتبار في كل من مادة رقم (8)، حيث سمح بتنزيل بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس على خمس سنوات متساوية.

كذلك أشارت مادة (9) إلى الخسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي، شريطة أن لا تكون تلك الخسائر من الخسائر الرأسمالية أو ناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول.

بالتالي فإن القرار بقانون يتعامل مع المنشآت على فرض استمراريته لسنوات قادمة، وليست للسنة المالية الحالية فقط.

ثانياً: المبادئ المحاسبية

مبدأ الإفصاح الكامل : تنص هذه القاعدة على ضرورة الإفصاح عن المركز المالي لأي مشروع ونتائج أعماله من ربح أو خسارة ، لعرض ذلك على الأطراف ذات العلاقة و المستفيدة من تلك البيانات بصورة فعالة ومؤثرة وتعتبر عملية التوصيل في المحاسبة ركناً أساسياً لمبادئ المحاسبة ويجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم، فلا يجوز حذف أو كتمان أية معلومة جوهرية وبالتالي يجب أن تشمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع الحسابات، حيث تشمل السياسات المستخدمة¹¹⁷.

¹¹⁷ الحجاوي، حسام، (2004)، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، ص38.

كما يمكن ربط هذا المبدأ مع قاعدة اليقين الضريبية التي تنص على أن يكون نظام الضريبة واضح المعالم ومحددًا للمكلفين وبشكل لا يضع المكلف تحت وطأة الاجتهادات والتقلبات المفاجئة التي قد تؤثر سلباً على طريقة إدارته وقراراته، فكلما القانونيين اهتماماً بلمسك دفاتر محاسبية وسجلات حسب الأصول وتقديم القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات الهامة ، مثل طرق تقييم المخزون وقيم الاستهلاك في المشروع¹¹⁸.

وبالنظر إلى تعليمات القرار بقانون و وفقاً للمادة (16) فإن كل شخص مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي معززا بالمستندات والمعلومات اللازمة، وقد حددت المادة (17) موعد تقديم الإقرار الضريبي، وكذلك المادة (18) مرفقات الإقرار الضريبي لما في ذلك من إفصاح كامل عن بيانات المكلف بشفافية ووضوح. ومن أجل التأكيد على أهمية تقديم بيانات سلمية فقد أقر القانون عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة ، أو بغرامة لا تقل عن (100) مائة دولار ولا تزيد عن (1000) ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً ، أو بالعقوبتين معا كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة ، أي فعل مخالف لتعليمات القانون¹¹⁹.

المطلب الثاني: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قواعد فرض الضريبة

تشير الدراسات¹²⁰ أنه وحتى يتم تحديد وفرض وجمع الضرائب بطريقة مناسبة وسهولة لا بد من تحديد قواعد هذا العمل التي تمثل في المفهوم الاقتصادي أركان فرض الضريبة على الأفراد وهي قواعد (العدالة، والملاءمة، الاقتصاد، اليقين، سنوية الضريبة، المرونة، الاستقرار، الإقليمية، إمكانية

¹¹⁸ أبو حشيش، خليل، (2003)، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، ص57.

¹¹⁹ مادة (3) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹²⁰ أبو كرش، شريف مصباح، (2006)، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة ، ط2، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، ص4.

التطبيق)، حيث قام الباحث بتقسيم هذا المطلب إلى تسعة فروع لمعرفة مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع هذه جميع هذه القواعد.

الفرع الأول: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة العدالة:

حيث ينظر إلى الأفراد عند دفع الضريبة كل حسب قدرته وحصته فيها ، على أن تحدد الضرائب على الأفراد بشكل عادل ومنصف، ويكون ذلك بفرضها على عموم المجتمع¹²¹.

وتتطلب العدالة توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء. وهناك مفهومان يرتبط ذكرهما بهذا المبدأ وهما:

العدالة الأفقية: وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية حيث يفترض ألا يؤدي فرض ضريبة ما إلى تحميل فئة مهنية أو اجتماعية تتمتع بنفس مستوى الدخل بتحمل عبء أكبر من فئات أخرى (أي معاملة ذوي الدخل المتساوية معاملة متساوية).

العدالة الرأسية: وتتطلب الحد الأدنى من الفوارق في مستويات الدخل عن طريق تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة (أي معاملة ذوي الدخل المختلفة معاملة مختلفة)¹²².

وبرجوع الباحث إلى قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011) لاحظ أن هذه القاعدة متحققة فيه، إذ إن المادة (6) من القرار تشير إلى " تفرض الضريبة بصورة موحدة، على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون"¹²³ وهذا يعني أن الضريبة تفرض على عموم المجتمع. كما ألزمت المادة (2) جميع الأشخاص الذين لديهم نشاط أعمال أو استثمار

¹²¹ حشيش، عادل أحمد، (2007)، أساسيات المالية العامة، ط2، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص81.

¹²² المنيف، عبد الله و الحميد، عبد الرحمن، وعبد السلام، محمد، (1996)، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، ص39.

¹²³ المادة (6) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال دون استثناء، الأمر الذي يتفق مع قاعدة عدالة الضريبة¹²⁴.

إن العمومية تُعني وجوب فرضها على كافة الأشخاص وكافة الدخول، ولكن هذه القاعدة لا تمنع بعض الإعفاءات لأشخاص معينين أو دخول معينة كما ورد في المادة (7) التي تشير إلى "الإعفاءات بموجب أحكام هذا القرار وهي: 1. دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من أي عمل لا يستهدف الربح. 2. دخل الأوقاف، وصناديق الأيتام المنشأة وفقاً لأحكام القانون. 3. أي مبلغ مدفوع كتعويض بسبب الإصابة أو الوفاة وفقاً للتشريعات السارية. 4. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة. 5. الراتب التقاعدي. 6. مهمة السفر أو بدل التمثيل المدفوعة لموظفي القطاع العام أو الخاص شريطة إنفاقها في سبيل الوظيفة. 7. المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع عن سنوات سابقة. 8. الدخل من الوظيفة أو الاستخدام المتحقق للأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة لا تقل عن (50%) وفقاً لتقرير اللجنة الطبية المختصة. 9. الدخل المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف تعقدها السلطة الوطنية. 10. المبالغ الإضافية التي تدفع كبدايات أو علاوات بحكم العمل في الخارج لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الفلسطيني لدى ابتعائهم للعمل في الخارج ولا يشمل هذا الإعفاء علاوة غلاء المعيشة. 11. الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها. 12. الدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه من قبل الوزير كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال). 13. الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الفلسطينيين الممثلين للدول الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل. 14. أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل

¹²⁴ المادة (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

شخص المقيم. 15. دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله أو ودائعته في فلسطين. 16. ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يُرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح. 17. الإرث، ولا يعفي بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات الموروثة. 18. دخل الجمعيات التعاونية فيما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها. 19. دخل الجمعيات الخيرية 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 القانوني¹²⁵.

وتحقيق مبدأ العدالة أيضاً يتم من خلال تنزيل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي وهذه التنازلات كما بينتها المادة (8) من هذا القرار هي:

أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع. ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات. ج. المرابحة 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

¹²⁵ المادة (7) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

(2%) من الدخل الصافي السنوي. ك. النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشاركة 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 الإلكترونية 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 حالياً أو مالياً 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 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 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 والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناء على تنسيق من المدير. ش. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيق من المدير. 2. تستبعد

المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي من الضريبة بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير¹²⁶ⁿ.

وراعى القرار بقانون حالة خسارة أي مكلف في أحد مصادره الخاضعة للضريبة، حيث يتم تنزيلها من مجموع دخله الصافي في الفترة الضريبية نفسها من المصادر الأخرى، وفي حالة كانت الخسارة كبيرة بشكل لا يمكن تنزيله بالكامل يتم تدوير رصيدها إلى الفترة الضريبية التالية مباشرة، ومن ثم إلى الفترة التي تليها وبعد أقصى لا يزيد عن خمس فترات ضريبية¹²⁷.

و إن عنصر العدالة في الضرائب يتحقق من خلال فرض ضرائب تصاعدية على دخل المكلفين¹²⁸، فالفرد يدفع الضرائب وفق نسب تزداد مع ازدياد دخله، مما يساعد في تحقيق العدالة، وهذا ما روعي في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)، حيث تستوفي الضريبة للشخص الطبيعي عن الدخل حسب شرائح مختلفة فمثلاً الشريحة من (1-40000) شيكل تستوفي ضريبة بنسبة (5%)، أما الشريحة من (40001-80000 شيكل) بنسبة (10%)، والشريحة من 80.000-104.999 بنسبة 15% وما زاد عن ذلك 20%¹²⁹.

يتضح مما سبق إن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يؤدي إلى إن يدفع كل فرد ضريبته وفقاً لما يعود عليه من دخل، وهذا يقود إلى توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين بصورة عادلة على الجميع بصورة تتناسب مع مساهمة كل فرد في تحمل أعباء الدولة وفقاً لمقدرته، أي ما يعود عليه

¹²⁶ المادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹²⁷ المادة (10) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹²⁸ أبو كرش، شريف مصباح، (2006)، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة ، ط2، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، ص16.

¹²⁹ المادة (16) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

من دخل. أي أن يتم توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين بصورة عادلة على جميع الأشخاص وبشكل يتناسب مع قدرتهم التكليفية.

إن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يحقق نوعين من العدالة وهما العدالة الأفقية التي تعني معاملة المكلفين المتشابهين في الظروف معاملة متشابهة، والعدالة الرأسية التي تعني معاملة المكلفين المختلفين في الظروف معاملة مختلفة¹³⁰. وهذا ما تحقق في توحيد النسب الضريبية على الشرائح المتشابهة في المجتمع الفلسطيني.

وعلى الرغم من هذا يؤخذ على هذا القانون أنه لم يراعي الأعباء العائلية لأنه ساوى في الاعفاء بين المتزوج والأعزب، وبين من عنده أولاد أو عائلة وبين من ليس لديه ذلك، وبين المريض وبين السليم، وبين من يسكن في المنطقة (أ) ومن يكسب في المنطقة (ب) ومن يسكن في المنطقة (ج).

كما أن هناك نوع من العدالة لا يتحقق في فلسطين وهو مبدأ المنفعة من الضرائب: الذي ينص على أن ما يدفعه المكلف من الضرائب يجب أن يتناسب طردياً مع المنفعة المستلمة¹³¹. والواقع إن الخدمات المقدمة للمواطن الفلسطيني لا تتناسب مع الضريبة المفروضة عليه، وهذا يعود إلى خصوصية الحالة الفلسطينية والمشكلات الاقتصادية بسبب تبعية الاقتصاد الفلسطيني واعتماده على المساعدات الخارجية وانخفاض مؤشرات التنمية في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

الفرع الثاني: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الملاءمة:

وتنص هذه القاعدة على ضرورة وجود ملائمة في إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها وإمكانية تقسيطها أو تأجيلها، وتثار هذه القاعدة في الضرائب على الدخل بسبب الاحتكاك المباشر مع

¹³⁰ القيسي، اعاد حمود، 1997، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص25

¹³¹ أبو كرش، شريف مصباح، (2006)، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة ، ط2، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، ص12.

المكلف. وتعني هذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة¹³².

كما تعني هذه القاعدة أن يتم مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة معوقاً للإنتاج ومحبطاً لنشاط الأشخاص¹³³.

ومن خلال القراءة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يتضح أن الضريبة المستحقة تُحتسب على المكلف على أساس السنة الميلادية. كما أجاز القانون للمكلف الذي يقلل حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك¹³⁴.

كما 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 التاجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها¹³⁵.

وهذا يعني أن الضريبة تكون عن سنة مضت باستثناء حالة واحدة أشار إليها القانون في المادة (17) الفرع الثاني والتي تنص على أنه: "تقدر الضريبة على المكلف قبل نهاية سنته المالية في حال

¹³² Simon, James, and Chrisopher. Nobes.(2006), " The Economics of Taxation" 4th Ed., Prentice Hall, New York, p317.

¹³³ المنيف، عبد الله و الحميد، عبد الرحمن، وعبد السلام، محمد، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1996، ص41.

¹³⁴ المادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹³⁵ المادة (5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

انتهاء أو تصفية أعماله لأي سبب كان بما فيها نيته مغادرة البلاد" ¹³⁶. وفي هذه الحالة يتم تقدير الضريبة على المكلف قبل انتهاء سنته المالية، وذلك لضمان حق الخزينة.

كما تسامح القرار في طريقة دفع المستحقات الضريبة إذ سمح بالسلفة على حساب الضريبة والدفع بالأقساط، حيث تنص المادة (30) منه على أنه "يتم دفع الضرائب من خلال دفع سلفة على حساب الضريبة أو الخصم من المصدر أو الدفع المرفق مع تقديم الإقرار والدفع الفوري عند تسوية الحساب والدفع على أقساط. 2. على المكلف دفع سلفة على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبة" ¹³⁷.

كما أمهل القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) المكلف مهلة (30) يوماً للدفع في حالة تم تحديد قيمة الضريبة من قبل دائرة الضريبة أو من قبل المحكمة إذا كان أي منهما قاطعاً ¹³⁸.

يلاحظ مما سبق أن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يراعي أن تتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين، حيث يتم اختيار الوقت المناسب للمكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب.

ولكن ومن ناحية أخرى يعتقد الباحث أن إخضاع الدخل من الزراعة دون مراعاة أوضاع المزارعين والمشكلات التي يواجهونها في الأراضي الفلسطينية، وعدم التمييز في هذا المجال بين الأشخاص المشتغلين بها من أشخاص طبيعيين أو شركات إنتاج زراعي، وهذا يتنافى مع مبدأ الملائمة التي يمكن أو توصل إلى تحقيق الاهداف الاجتماعية للقرار بقانون.

¹³⁶ المادة (2/17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹³⁷ المادة (30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹³⁸ المادة (3/30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الفرع الثالث: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الاقتصاد:

وتقوم على أساس أن تكون هناك جدوى من تحصيل الضريبة، فتكون تكلفة تحصيلها أقل ما يمكن، وبالتالي يجب تخفيض تكلفة الجباية وتسهيل الإجراءات وعدم تعقيدها، والبحث عن الضرائب الأكثر منفعة أو إيراداً من غيرها¹³⁹.

ويتضح من القراءة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) إن عملية تقدير الضريبة في الأراضي الفلسطينية تتم وفق نظام معين أوضحه القرار وفي حال حدوث منازعات قضائية فإن بنود القانون واضحة وصريحة وتوضح كيفية تقدير الضريبة والقنوات الرئيسية للاعتراض عليها وتقديم الاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا الدخل¹⁴⁰. وتعطى قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال (المادة 4/29)، كما حفظ القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) حق خزينة الدولة في عدم تحمل نفقات المنازعات الضريبية في حالة تم رفض الاعتراض والاستئناف على قرار تقدير ضريبة الدخل، حيث أشارت المادة (6/29) بالنص أنه: "في حال قررت المحكمة رد الاستئناف 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 أشهر¹⁴¹".

يمكن القول مما سبق إن تكاليف تحصيل الضريبة ليست مرتفعة بالمقارنة بحصيلتها، حيث تحصل الضريبة بأقل تكاليف ممكنة بحيث لا يضيع على خزينة السلطة جزء كبير من الإيرادات في سبيل الحصول عليها. بالتالي فإن فرض ضريبة الدخل وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) يحقق

¹³⁹ سميث، آدم، 2007، ثورة الأمم، ترجمة حسني زينة، معهد الدراسات الإستراتيجية، مصر، ص219.

¹⁴⁰ المادة (1/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁴¹ المادة (6/29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

مبدأ الاقتصاد في فرض الضريبة. والجدول الآتي يوضح الإيرادات الضريبية في الأراضي الفلسطينية للأعوام (2008-2011).

جدول 2: الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية 2008-2011 (بأسعار العام 2008، مليون دولار)

2011	2010	2009	2008	
1,930	1,803	1,553	1,765	صافي الإيرادات العامة
729	697	569	759	- جباية محلية
1,295	1,178	1,072	1,122	- مقاصة
94-	71-	88-	116-	- ارجاعات ضريبية
2.903	2.878	3.101	2.886	النفقات الجارية وصافي الاقتراض
1.536	1.509	1.426	1.453	- رواتب وأجور
1.224	1.148	1.311	985	- نفقات غير الأجور
144	221	364	447	- صافي الاقتراض
973	1.075	1.547	1.120	العجز الجاري قبل التمويل (أساس الالتزام)
868.5	1.006	1.333	1.493	العجز الجاري قبل التمويل (أساس نقدي)
449	421	389	215	الاتفاق التطويري
1.422	1.496	1.936	1.335	العجز الاجمالي (جاري * تطويري) قبل التمويل (أساس الالتزام)
1.3175	1.427	1.721	1.708	العجز الاجمالي (جاري * تطويري) قبل التمويل (أساس نقدي)
1.3175	1.427	1.721	1.708	التمويل
868.5	1.072	1.317	1.763	- مساعدات للموازنة الجارية
449	327	389	215	- مساعدات اتفاق تطويري
0	79	171	227-	- تمويل البنوك
104	69	216	373-	- صافي تراكم المتأخرات
104	0	0	15-	- إيرادات مقاصة (أساس الاستحقاق)
0	120-	371-	344	- أخرى (التم الحسابي)
0	0	0	0	الفجوة المالية

المصدر: (وزارة المالية الفلسطينية، 2012) قانون الموازنة العامة لسنة المالية 2011 وزارة المالية الادارة العامة للموازنة العامة.

يُلاحظ من الجدول السابق أن حجم جباية الإيرادات الضريبية المحلية في العام 2011 قد بلغ (729) مليون دولار، وهذا مبلغ كبير يغطي أية مصاريف قد تتحملها الإدارة الضريبية في عملية التحصيل والجباية.

ومن جهة أخرى يشير الباحث إلى أن صدور عدة قوانين وتعديلاتها في فترة زمنية قصيرة نوعاً ما يربك العاملين في الضريبة ويربك المكلفين، حيث تم إصدار ثلاثة قوانين ضريبية في عهد السلطة الفلسطينية، وهذا ينتج عنه تكاليف إضافية تتمثل في تدريب العاملين في الإدارة الضريبية من خلال الدورات.

الفرع الرابع مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة اليقين والوضوح:

تنص قاعدة اليقين على "أن يكون كل فرد على بينة بمقدار وميعاد الضريبة وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة"، وإن اليقين يحصل في مرحلة التشريع وواقعة حصول الضريبة وعند التقدير وعند الدفع.، إذ إنه من حق دافعي الضرائب معرفة القوانين واللوائح المعمول بها بصورة سهلة ودون استشارات من مختصين¹⁴²، وهذا يتطلب الوضوح أي تكون الأحكام القانونية المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع أحكام القانون وتنفيذه بطريقة سليمة¹⁴³.

ويُلاحظ من خلال القراءة في قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وضوح النظم والمراسيم والتعليمات والإجراءات والنماذج والإقرارات فيه.

¹⁴² سميث، آدم، 2007، ثورة الأمم، ترجمة حسني زينة، معهد الدراسات الإستراتيجية، مصر، ص220.

¹⁴³ المنيف، عبد الله و الحميد، عبد الرحمن، وعبد السلام، محمد، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1996، ص43.

بالإضافة إلى ذلك فإن الفصل الأول من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أوضح في مواده المختلفة كل ما يتعلق بضريبة الدخل من معاني مخصصة¹⁴⁴، وأوضح الإعفاءات الضريبية بشكل مفصل في المادة (7)، وأوضح التنزيلات التي تجوز في الفصل الثاني في المادة (8)، والتنزيلات التي لا تجوز في المادة (9)، كما بيّن عملية النقص والإعفاءات في الفصل الثالث في المواد (12، 13، 14، 15)، كما بين بشكل مفصل وواضح نسب الضريبة وشرائحها وكيفية احتسابها بدقة في الفصل الرابع في المادة (16)، كما بيّن في الفصل الخامس الطرق المختلفة لتقدير ضريبة الدخل في المواد من (17-29)، كما وضّح في الفصل السادس إجراءات وطرق تحصيل ضريبة الدخل بشكل واضح دون التباس في المواد من (30 إلى 35). وانصب الحديث في الفصل السابع على الغرامات والعقوبات في المواد من (36-39). والفصل الأخير (الثامن) تناول الأحكام العامة مثل اعتبار الضريبة المستحقة بموجب هذا القرار بقانون ديناً ممتازاً على أموال المدينين أو ورثتهم في المادة (40)، ومثل إلغاء قانون ضريبة الدخل لسنة 2004 وتعديلاته بموجب هذا القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) في المادة (1/47)

يتضح من الاستعراض السابق لمواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) إن الضريبة المفروضة على الدخل وفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) واضحة ومحددة ومؤكدة في جميع جوانبها من، حيث تعريف الدخل الخاضع وغير الخاضع والمعفي، والمعدلات الضريبية وتواريخ استحقاقها وتواريخ الدفع والإعفاءات والتنزيلات من الدخل والعقوبات والغرامات وإجراءات التقسيط أو التأجيل.

ولأن قاعدة اليقين تتطلب ضرورة نشر القوانين وإبلاغها للمكلفين، إذ إنها لا تصبح نافذة وسارية المفعول ولا يعمل بها إلا بعد نشرها في الجريدة الرسمية، وبالرجوع إلى المادة (116) من القانون الفلسطيني الأساسي المعدل لسنة 2003 التي نصت على أن " تصدر القوانين باسم الشعب العربي

¹⁴⁴ مادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الفلسطيني، وتنتشر فور إصدارها في الجريدة الرسمية، ويعمل بها بعد ثلاثين يوما من تاريخ نشرها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك". بالتالي فإن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) اتفق مع مبدأ اليقين في فرض الضريبة، حيث إن هذا القرار بقانون قد تم التنسيب به لرئيس السلطة الفلسطينية من الحكومة، وتم توقيعه من الرئيس محمود عباس بتاريخ 2011/9/26، وتم نشره بعدد ممتاز في الجريدة الرسمية (مجلة الوقائع الفلسطينية هي الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية) بتاريخ 2011/10/24، وقد أصبح هذا القانون نافذا وساري المفعول اعتبارا من تاريخ نشره، حيث نصت المادة (49) منه على أن يعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية. ومن الجدير ذكره إن الجريدة الرسمية تصدر بشكل دوري ومنتظم وكل عدد ينشر بألف نسخة ورقية وتتضمن القوانين والمراسيم والأنظمة والقرارات الصادرة عن الجهات المختصة، وهي في متناول الجميع ويتم توزيعها مجانا لكافة وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية والقضاء والنيابة العامة، ويمكن لأي مواطن الحصول على نسخة من الجريدة الرسمية من مقر ديوان الفتوى والتشريع¹⁴⁵.

وعلى الجانب الآخر هناك جهات نظر تشير إلى أن القرار بقانون غير واضح ويحتاج إلى تفسير في بعض المواد، فمثلا هناك عدم وضوح في المعالجة الفنية المتعلقة باعفاء الدخل المتحقق في الخارج، وعدم وضوح النص المتعلق باخضاع فوائد الودائع والعمولات وارباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية، وترك معالجة كثير من البنود مثل معالجة مصاريف الدخل المعفي والديون المعدومة.

¹⁴⁵ أبو دياك، علي، (2011)، توضيح بخصوص نشر قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) في الجريدة الرسمية، صحيفة الحياة الجديدة، الثلاثاء 22-تشرين الثاني، العدد 5764، ص7.

الفرع الخامس: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة سنوية الضريبة :

وتنص هذه القاعدة على أن الضريبة تفرض على الدخل بصورة سنوية لتجنب تراكم الضريبة، وعادة ما تتفق قاعدة السنوية مع الفترة المالية لمنشآت الأعمال التي تعد حساباتها الختامية بصورة دورية وسنوية¹⁴⁶.

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع هذه القاعدة، حيث تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية¹⁴⁷، حيث يُحاسب المكلف عما حصل عليه من دخل وخلال فترة زمنية مدتها سنة ميلادية ويستند ذلك إلى ميزانية الدولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي التي تعتبر الضرائب جزءا منها.

الفرع السادس: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيللة الضريبة كلما زاد الدخل القومي وبالعكس، بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيللة الضرائب. أي أن يتكيف النظام الضريبي مع تغير الظروف الاقتصادية فتزيد الحصيللة في فترات التضخم وتنخفض في فترات الانكماش¹⁴⁸.

ويلاحظ من القراءة في مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أن القانون غير مرن ولم يتطرق إلى الظروف الاقتصادية المتغيرة في المجتمع الفلسطيني.

¹⁴⁶ أبو كرش، شريف مصباح، (2006)، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، ط2، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، ص8.

¹⁴⁷ مادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁴⁸ القيسي، أعاد حمود، 2008، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط2، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص57.

الفرع السابع: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الاستقرار:

ويقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات، بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته وهذا يضعف من قاعدة اليقين¹⁴⁹.

إن قوانين ضريبة الدخل يلاحظ أنها لا تتسم بالاستقرار النسبي، حيث تم تغييرها أكثر من مرة فعندما جاءت السلطة الفلسطينية أبقت السلطة الوطنية الفلسطينية العمل بموجب القانون رقم 25 لسنة 1964 إلى أن أقرت قانون رقم 17 لسنة 2004 والذي بدأ سريانه في العام 2005، حيث أدخل حزمة من التشريعات المالية والاقتصادية، حيث زادت من قيمة الإعفاءات العائلية والشخصية واعترفت بالعديد من تلك الإعفاءات التي لم تكن موجودة سابقاً مثل مصاريف شراء المنازل ومصاريف العلاج الطبي للمكلفين.

وتم تعديله تحت اسم قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 17 لسنة 2004، وفي سنة 2011 صدر قرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل.

يلاحظ مما سبق كثرة القوانين والتعديلات عليها مما يخالف قاعدة الاستقرار إذ إنها تتغير من فترة إلى أخرى ولا تتميز أحكامها بالثبات النسبي.

الفرع الثامن: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الإقليمية:

بمعنى أن يطبق قانون الضرائب داخل الإقليم وألاً يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها¹⁵⁰.

¹⁴⁹ هويدي، عبد الجليل، 2003، المالية العامة، ط2 . القاهرة: دار الفكر العربي، ص13.

¹⁵⁰ خضور، رسلان، (1996)، سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية (النموذج السوري).

مجلة بحوث اقتصادية وعربية، سوريا. العدد6، ص28.

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة الإقليمية، حيث يتم فرض ضريبة الدخل على الفلسطيني المقيم: أي الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة. والفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها. أو 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. أو الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها¹⁵¹.

الفرع التاسع: مدى التوافق بين مواد القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع قاعدة إمكانية التطبيق:

يقصد بها أن تكون الضريبة ممكن تطبيقها على المكلفين من الناحية العملية..، حيث لا يبالغ بها. مثال: فرض ضرائب غير مباشرة على المزارعين ويلاحظ أن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) خالف هذه القاعدة، حيث أخضع الدخل الزراعي للضريبة مما ينعكس على العزوف عن هذا المجال الهام الذي يحافظ على الأراضي والثروة الحيوانية والزراعة بشكل عام إذا دعمت وشجعت بدلاً من فرض ضرائب عليها¹⁵².

ومن القضايا الأخرى حول إمكانية تطبيق هذا القرار بقانون يُلاحظ أن هناك بعض الغموض في المادة (46) من القرار بقانون المتعلقة بسريانه "بأثر رجعي" والتي تنص على أن تُفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2011 وما يتبعها حسب أحكام هذا القرار بقانون،

¹⁵¹ مادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁵² أبو هلال، مروان، (2013)، ضريبة الدخل في فلسطين، شبكة الدكتور يوسف أبو فارة للشؤون الاقتصادية على الانترنت، <http://www.abufara.net/index.php/2012-12-20-18-09-41/83-2012-10-24-04-17-39>، تم الوصول إليها بتاريخ 2013/8/2

فهذا التوجه لا ينسجم مع طبيعة النصوص القانونية ذات الأثر المباشر في التطبيق، كما أنه يخل بمبدأ استقرار المراكز والمعاملات القانونية.

المطلب الثالث: مدى توافق واختلاف القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

مع الاتجاه المتنامي لتبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم للالتزام بتطبيق هذه المعايير، أخذت البيئة الفلسطينية تتفاعل بشكل عام مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، وفي هذا الصدد فإن القوانين الفلسطينية لابد أن تتلاءم مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية لما له من منافع وفوائد.

وتجدر الإشارة إلى إن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل وضع المصاريف الخاصة بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ضمن المصاريف التي تحتسب ضمن نطاق التتزيلات، حيث ورد في المادة (8) في بند التتزيلات ما يلي:

1. التوصل 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: ل. النفقات الفعلية لتبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بما لا يزيد عن (2%) من الدخل الإجمالي أو (500000 شيكل) أيهما أقل سنوياً¹⁵³.

وقبل البدء بدراسة مدى التوافق تجدر الإشارة إلى إن المعيار المحاسبي الدولي الذي يتعلق بضريبة الدخل هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) (المعدل عام 1996) والمعنون بضرائب الدخل¹⁵⁴. وسيتم دراسة مدى توافق واختلاف القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال فرعين هما الفرع الأول: مدى توافق

¹⁵³ مادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁵⁴ العلي، عادل، 2009، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، ص29

القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية ، والفرع الثاني: مدى الاختلاف بين القرار بقانون رقم (8) وتعليماته ومعايير المحاسبة الدولية.

الفرع الاول: مدى توافق القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وتعليماته مع معايير المحاسبة الدولية

فيما يلي عرض للتوافق بين القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وبعض المعايير المحاسبية الدولية.

1- المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض البيانات المالية

يهدف معيار المحاسبة الأول المتعلق ب عرض البيانات والقوائم المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية¹⁵⁵.

ويحدد نطاق هذا المعيار بتطبيقه لجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية، ويقصد بذلك تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، كما تتناسب مصطلحات هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، كما تتناسب مصطلحات هذا المعيار مع المنشآت الهادفة للربح، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق هذا المعيار وكذلك كل من المنشآت غير هادفة للربح والمنشآت الحكومية.

¹⁵⁵ أبو نصار، محمد وحديدات، جمعة " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعملية "، ط3، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2013، ص49.

وتقع مسؤولية إعداد البيانات المالية وتقديمها على عاتق مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة، ويكون إعداد البيانات على أساس الاستحقاق فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي، أما أجزاء البيانات المالية فتتضمن ما يلي:¹⁵⁶

1. الميزانية العمومية .
 2. قائمة الدخل .
 3. قائمة تبين إما جميع التغيرات في حقوق المساهمين، أو التغيرات في حقوق المساهمين عدا تلك الناجمة من العمليات الراسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين .
 4. قائمة التدفق النقدي .
 5. السياسات المحاسبية والإيضاحات .
 6. قائمة الدخل الشامل.
- وفي هذا الصدد لاحظ الباحث وجود بعض أوجه التوافق بين القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل مع بعض بنود العيار المحاسبي رقم (1) الذي يهدف إلى ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمنشأة والمعدة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على معلومات ذات جودة عالية، وعلى معلومات واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة. وهذا ما أكدت عليه المادة (1/23) من القرار بقانون بالنص على أنه: " على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات، لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية"¹⁵⁷. إذ إن الاحتفاظ بهذه الدفاتر لمدة خمس سنوات يساعد في مقارنة البيانات المالية، وهذا ما يعززه ما ورد في المعيار المحاسبي رقم (1) المتعلق بإعداد القوائم المالية الذي يشير إلى أنه "من أجل تطبيق المعيار رقم 1 فإنه يجب أن

¹⁵⁶ أبو نصار، محمد وحيدات، جمعة " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعملية "، ط3، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2013، ص50.

¹⁵⁷ مادة (1/23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المفتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة سنة واحدة على الأقل من المعلومات المقارنة بموجب المعايير الدولية". كما ورد في المعيار المحاسبي رقم (1) ضرورة الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات كما هو مطلوب بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهذا ما يتوافق مع القرار بقانون رقم (8) المتعلق بضريبة الدخل الذي يشير إلى ضرورة الإفصاح عن الدخل الصافي الذي يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون. كما طلب من المكلفين الاعتراف بالدخل الخاضع للضريبة وهو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسائر المدورة والإعفاءات والتبرعات على التوالي والمنصوص عليها في هذا القرار بقانون. بالإضافة إلى رصيد الضريبة المستحقة: الضريبة بعد إجراء أي تقاص أو خصم أو دفعه على الحساب وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون¹⁵⁸.

كما يتفق القرار بقانون رقم (8) مع المعيار المحاسبي رقم (1) الخاص بعرض وإعداد القوائم المالية في أن كليهما يدعو المنشآت إلى احتساب الدخل على أساس الاستحقاق، حيث يشير القرار بقانون في الفرع الأول أنه : "يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق"¹⁵⁹. وهذا ما أشارت إليه الفقرة (25) من المعيار المحاسبي رقم (1) التي أشارت إلى أنه يجب على المنشأة إعداد بياناتها على أساس الاستحقاق".

كما يتفق القرار بقانون رقم (8) مع المعيار المحاسبي الأول فيما يتعلق بالفترة التي يغطيها التقرير، حيث تشير (الفقرة 49 /أ من المعيار المحاسبي الأول) أنه يجب أن يُقدم التقرير بشكل سنوي على الأقل، وفي حال تقديم البيانات لفترة أقصر أو أطول من سنة يجب على المنشأة أن تفصح عن سبب ذلك، وهذا ما يتفق مع القرار بقانون رقم (8) فيما يتعلق بضريبة الدخل خاصة في المادة (4) التي

¹⁵⁸ مادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁵⁹ مادة (5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

أشارت أنه : " 1. تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية. 2. يجوز للمكلف الذي يقلل حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك" ¹⁶⁰.

2- المعيار السابع المتعلق بقائمة التدفقات النقدية:

يهدف لتوفير معلومات مفيدة تتعلق بالتدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية، وذلك يكون من خلال التدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وكذلك التدفقات من البنود الاستثنائية والتي يجب تبويبها حسب الأنشطة المسببة لها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية كما يجب الإفصاح عنها في جزء منفصل من القائمة ¹⁶¹. ووفق المعيار السابع يتعين الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل، كما يتعين تصنيف تلك التدفقات كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ما عدا الحالات التي ترتبط بشكل خاص بالأنشطة التمويلية والاستثمارية . فعادة ما يتم تبويب الضرائب المدفوعة ضمن التدفقات التشغيلية، حيث لا يسهل عادة تحديدها أو تتبعها . كما أنها تحدث في فترة مالية مختلفة عن الفترة التي حدثت فيها العمليات المسببة لها ¹⁶².

¹⁶⁰ مادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁶¹ مجلس معايير المحاسبة الدولية، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، عمان، الأردن.

¹⁶² مجلس معايير المحاسبة الدولية، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، عمان، الأردن.

بالرجوع إلى القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل مادة (20) التي توضح مرفقات الإقرار الضريبي ، وهي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية سارية المفعول والمكلفين الأفراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بتنسيب من المدير¹⁶³.

وقد أقر مجلس الوزراء الفلسطيني الفئات التي يجب عليها الاحتفاظ بدفاتر وسجلات ومستندات مالية منظمة حسب الأصول والقوانين المرعية ولمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل ولا يجوز إتلافها أو إعدامها بدون موافقة المدير الخطية بعد تقديم طلب رسمي للدائرة المسجل فيها المكلف. ويعتبر عدم مسك الحسابات الأصولية جرماً يحول المكلف إلى المحكمة المختصة لملاحقته عن هذا الجرم، كما تطبق عليه إجراءات وتقديرات عالية أعطاهها القانون للمدير العام . ويتحمل مدقق الحسابات والمحاسب القانوني المسؤولية القانونية عن إصدار شهادة على أية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو مخالفة لاحكام قانون ضريبة الدخل أو معايير المحاسبة المعمول بها في فلسطين أو قانون تدقيق الحسابات الفلسطيني، الخسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي شريطة ألا تكون تلك الخسائر من الخسائر الرأسمالية أو ناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم أو إعادة تقييم الأصول.

3- معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الخاص بضريبة الدخل

يتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل مع المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في تعريفه للربح الخاضع للضريبة، حيث يشير المعيار الدولي إلى الربح

¹⁶³ مادة (20) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتني- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) هو ربح (خسارة) الفترة المحدد وفقاً للأنظمة والقواعد الصادرة من السلطات الضريبية، والذي يتوجب عنه سداد ضرائب الدخل (أو استردادها).

وفي هذا الصدد يشير القرار بقانون رقم (8) إلى أنه تفرض ضريبة الدخل وتحصل على الدخل المتحققة في سنة 2011م وما يتبعها حسب أحكام هذا القرار بقانون¹⁶⁴. وفي هذه المادة تحديد أن الضريبة تُفرض بشكل سنوي، كما تمت الإشارة إلى إنه تحتسب الضريبة المستحقة على المكلف على أساس السنة الميلادية¹⁶⁵.

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل بخصوص الدخل الخاضع للضريبة هو ذلك الدخل الذي يُخصم منه 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 استهلاكها¹⁶⁶.

وهذا ما يتفق مع المادة المتعلقة بأساس الضريبة رقم (3) التي تنص على أن أساس الضريبة للموجودات هو المبلغ القابل للاستقطاع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية متأنية للمنشأة، تكون خاضعة للضريبة وذلك عندما يتم استرداد القيمة المدرجة للموجودات . وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن أساس الضريبة للموجودات يعادل حينئذ قيمتها المدرجة. كما يتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في رسملة تكاليف التطوير وإطفائها على مدى فترات مستقبلية، لغرض تحديد الربح

¹⁶⁴ مادة (46) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁶⁵ مادة (1/4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁶⁶ مادة (8 الفقرة ص) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

المحاسبي¹⁶⁷، حيث إن المعيار الدولي يشير إلى ضرورة استقطاعها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة وذلك في الفترة التي يتم تكبدها من قبل المنشأة. ' حيث يتفق هذا الأمر مع المادة (8/ك) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) التي تنص على أنه للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تُنزل 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 سنوياً¹⁶⁸.

كما يتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في استقطاع تكاليف منافع التقاعد عند احتساب الربح المحاسبي خلال مدة تأدية الموظفين للخدمة، حيث تشير المادة السابعة أنه يعفى من الضريبة بموجب أحكام هذا القرار بقانون الدخل المتأتي من الراتب التقاعدي¹⁶⁹، وأكدت المادة الثانية عشرة أن الشخص الطبيعي المقيم يُمنح إعفاء جراء مساهمته في صناديق التقاعد¹⁷⁰. وهذا ما يتفق مع المادة (20/أ) التي تنص على أنه "من الممكن استقطاع تكاليف منافع التقاعد لدى تحديد الربح المحاسبي خلال مدة تأدية الموظفين للخدمة".¹⁷¹

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في الاعتراف بتكاليف البحث كمصاريف يتم تنزيلها لدى تحديد الربح المحاسبي، حيث تشير

¹⁶⁷ مادة (13 فقرة ب) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁶⁸ مادة (8 فقرة ك) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁶⁹ مادة (5/7) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷⁰ مادة (12 فقرة د) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷¹ مادة (20 فقرة أ) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

المادة (20/ب) من المعيار الدولي رقم (12) أنه "يتم الاعتراف بتكاليف البحث كمصروف لدى تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم خلالها تكبد المنشأة لتلك التكاليف". وهذا ما يتفق مع ما ورد في المادة (8/ك) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أنه تنزل "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"¹⁷².

ويتفق القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) مع المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في الأوراق التي يجب الإفصاح عنها للأغراض الضريبية، حيث يشير المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضرائب الدخل في المواد (39) و(40) و(41) إلى الأمور التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل في إلى أنه يجب عرض مصروف الضريبة (الدخل) المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية بشكل واضح في بيان الدخل (المادة 39).

وبخصوص الإفصاح فقد أشارت المادة (40) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) أنه يجب الإفصاح عن عناصر مصروف (دخل) الضريبة بصورة منفصلة.

حيث يجب أن تتضمن عناصر مصروف (دخل) الضريبة ما يلي¹⁷³:

أ - مصروف (دخل) الضريبة الجارية.

ب - أية تعديلات تم الاعتراف بها خلال الفترة عن ضرائب الدخل لفترات سابقة.

ج - مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وعكس الفروقات المؤقتة.

¹⁷² مادة (8 فقرة ك) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، عمان، الأردن.

د -مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ -مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة سابقة لم يتم الاعتراف بها.

و -مبلغ المنفعة من خسارة ضريبة سابقة لم يتم الاعتراف بها، مردودات الضريبة، أو فرق مؤقت لفترة سابقة يستخدم لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

ز -مصروف الضريبة المؤجل الناتج من تخفيض أو من عكس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

ح -مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالتغيرات في السياسات والأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة “المادة (41) .

أما في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) فتمت الإشارة إلى إن المكلف وعند تقديم الإقرار الضريبي لابد له من الإفصاح عن : نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص ، وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة ، والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية سارية المفعول والمكلفين الأفراد.¹⁷⁴

أما بالنسبة للشركات فلا بد لها من مسك حسابات أصولية وإرفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها¹⁷⁵ .

¹⁷⁴ مادة (20 فقرة أ) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷⁵ مادة (20 فقرة ب) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقتفي- معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

وإن أي مكلف بخلاف المكلفين المذكورين في الفقرتين السابقتين لابد أن يوضح إقراراته الضريبية صافي الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف مختصر لإيراداته ومصروفاته عن الفترة الضريبية.

كما بيّن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) أن على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات، لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية¹⁷⁶.

الفرع الثاني: مدى الاختلاف بين القرار بقانون رقم (8) وتعليماته ومعايير المحاسبة الدولية

لم يجد الباحث أثناء تحليله للقرار بقانون رقم (8) الكثير من الاختلافات مع المعايير الدولية المتعلقة بضريبة الدخل، وفيما يلي أهم نقاط عدم التوافق:

تختلف طريقة احتساب دخل المكلف في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل على أساس الاستحقاق، حيث أشارت المادة (5) في الفقرة الأولى أنه " يتم احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق"¹⁷⁷. بينما تشير المادة (3) من المعيار الدولي رقم (12) بخصوص ضريبة الدخل التي تتعلق بأساس الضريبة في الفقرة (ب) أن فرض الضريبة يكون على الأساس النقدي.

وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى أن معايير المحاسبة الدولية تسمح بأن تُدرج بعض الموجودات بالقيمة العادلة أو أن يتم إعادة تقييمها، ونتيجة لذلك يتم تعديل الأساس الضريبي¹⁷⁸.

أما القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل فإنه أشار إلى إن الدخل يحتسب على أساس الاستحقاق فقط دون تغيير في أي ظرف من الظروف.

¹⁷⁶ مادة (23) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷⁷ مادة (1/5) من القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، منظومة القضاء والتشريع في فلسطين - المقنفي - معهد الحقوق في جامعة بيرزيت.

¹⁷⁸ العلي، عادل، 2009، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، ص38

كما تتعارض تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)م مع معايير المحاسبة الدولية بشأن احتساب الضريبة في حالة إدارة الحسابات بعملات أخرى غير الشيك، حيث نص المعيار الدولي الحادي والعشرون بشأن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين، حيث يمكن أن يكون لها معاملات أجنبية، أو يكون لها عمليات أجنبية من أجل شمول المعاملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة؛ فإليه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير، وإن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف بللقوائم المالية بلأثر التغيرات في أسعار الصرف .

كما يتم معالجة فروقات الصرف الناشئة عن تسويق بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات مختلفة عن المعدل المسجل بداية، فهنا يجب الاعتراف بها كدخل أو مصروف في الفترة التي تنشأ بها، حيث إن فرق سعر الصرف ينتج عن التغيرات في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية. إن الأرباح التي نتجت عن صفقة محددة فيم الاعتراف بالربح ويرحل لقائمة الدخل .

أما لو كانت عملة التقرير بالدولار وتم ترجمة البيانات المالية من العملات الأخرى فإن فروقات التحويل الدائنة والمدينة لا يتم معالجتها في حساب أرباح وخسائر الفترة ، بل يوضع في حساب ضمن حقوق الملكية إلى حين التصفية¹⁷⁹، من هنا نلاحظ أن المشروع الضريبي خالف في تعليماته المفسرة والموضحة للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)م في مادة رقم (6)، حيث استخدم سعر التحويل بدل من سعر الترجمة الذي نص عليه المعيار المحاسبي الدولي آنف الذكر، حيث نص على أنه في حال كان هناك زيادة في السلفية المدفوعة عن الضريبة المستحقة يتم رد أو تدوير

¹⁷⁹ (معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون المعدل عام 1993) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، ص3

المبلغ الزائد دون الخصم التشجيعي على أساس سعر التحويل بتاريخ دفع السلفيات أو الدفعات على الحساب .

كما تتعارض تعليمات القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011م مع معايير المحاسبة الدولية بشأن احتساب الدخل والمصروف القابل للتنزيل للعقود طويلة الأمد، حيث تعد عقود المقاولات من العقود الطويلة الأمد، حيث إن عقد المقولة هو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد و إنشاء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو العرض أو الاستخدام النهائي لها . كما عُرف العقد ذو السعر المحدد ب أنه عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد والذي يكون في بعض الحالات خاضعا لشروط تصاعد التكاليف، أما عقد التكلفة زائد نسبة فهو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت¹⁸⁰ . وهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات ، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد .

يجب أن يتضمن إيراد العقد :

1. مبلغ الإيراد الأساس المتفق عليه في العقد .
2. أوامر التغيرات في أعمال العقد، والمطلوبات والحوافز المدفوعة .

• إلى الحد الذي يكون محتملا أن ينتج إيرادا .

¹⁸⁰ الحجاوي، حسام، 2004، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، ص38.

• وأن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة .¹⁸¹

إن التشريع الضريبي قد خالف في تعليماته الصادرة والمفسرة للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) م في المادة الثانية منه على أن التكاليف تحتسب للعقود طويلة الأمد باعتماد نسبة الإنجاز الفعلي للعقد خلال الفترة الضريبية ، وبذلك يكون قد خالف معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر سابق الذكر، وقد أثبتت دراسة سابقة للباحثة إيناس نزال حول مدى التوافق ما بين تشريعات ضريبة الدخل مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي ، وفيها أثبتت أن نسبة الإنجاز للعقود طويلة الأمد متوافقة مع معيار المحاسبة الدولي رقم أحد عشر، حيث وافق المعيار في اعتماده على التكاليف المقدرة في قياس نسبة الإنجاز، وليس كما فعل المشرع في تعليماته للقرار بقانون رقم (8) لسنة (2011)م، حيث اعتمد على التكاليف الفعلية التي لا يمكن قياسها لأنه مثل هذه العقود لا يمكن قياسها في نفس الفترة المحاسبية بل قد تمتد إلى فترات محاسبية آجلة .¹⁸²

¹⁸¹ (معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر وعقود المقاولات (الإنشاء) ، فقرة (11،3))

¹⁸² التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة (2011) : مادة (2، ص 27) نزال ايناس :مرجع سابق،

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

فيما يلي الحالة العملية التي أجراها الباحث للتعرف على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، حيث قام الباحث باستطلاع آراء بعض الخبراء القانونيين والمحاسبين. ولإتمام هذا الغرض قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، الذي يحاول من خلاله الباحث قياس مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، ويسعى الباحث من خلال هذا المنهج أن يوضح ويفسر ويقيم نتائج الدراسة من وجهة نظر ميدانية.

الجزء الأول: منهجية الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث يقوم هذا المنهج على وصف مشكلة من مشكلات البحث العلمي للوصول إلى أسباب هذه المشكلة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج ، واستخراج التوصيات لمعالجتها.

واستخدم الباحث مصدرين أساسيين لجمع البيانات والمعلومات:

1-المصادر الثانوية: اعتمد الباحث في الجانب النظري للبحث على مصادر البيانات الثانوية التي تمثلت بالكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة للبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصا لهذا الغرض، ووزعت على عينة الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المجال الضريبي (مأمورو الضريبة ، مد يرو الضريبة) إضافة إلى مدراء البنوك في فلسطين ، حيث بلغ عدد مقدري الضرائب (275) وبلغ عدد مدراء البنوك (16) مديرا، أي أن مجتمع الدراسة بلغ (291).

عينة الدراسة:

قام الباحث باختيار عينة تمثل (25%) من مجتمع الدراسة وبلغت العينة (72) فرداً من (مدراء البنوك، ومأموري التقدير، ومدراء الضريبة)

وتمكن الباحث من استرداد (50) استبانة صالحة للتحليل من عينة الدراسة تمثل ما نسبته (69.5%) من مجموع العينة التي تم توزيعها ، حيث اعتذر (13) فردا عن الاجابة عن الأسئلة أي ما يشكل (18%)، بينما لم يجب (9) أفراد عن جميع الاسئلة أي ما نسبته (12.5%) مما جعل الباحث يستبعد هذه الاستبانات.

البيانات الشخصية:

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

1 توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3): يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	39	78
أنثى	11	22
المجموع	50	28

يُلاحظ من الجدول رقم (3) أن (78%) من أفراد العينة كانوا من الذكور، بينما كان (11%) من الإناث، وهذا التنوع يعطي مصداقية لنتائج الدراسة.

2- توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل:

جدول رقم (4): يبين توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة المئوية %
مأمور تقدير	14	28
مدقق حسابات	16	32
مدقق داخلي	14	28
مدير بنك	2	4
رئيس قسم	2	4
مدير الائتمان	2	4
المجموع	50	100.0

يُلاحظ من الجدول رقم (4) أن معظم أفراد العينة كانوا من مدققي الحسابات حيث بلغت نسبتهم (32%)، تلاهم مأموري التقدير بنسبة (28%)، ومن ثم المدققين الداخليين بنسبة (28%)، ومن ثم مدراء البنوك ورؤساء الأقسام ومدراء الائتمان بنسبة (4%).

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (5): يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	2	4
بكالوريوس	38	76

دراسات عليا	10	20
المجموع	50	100.0

يتضح من الجدول رقم (5) أن معظم أفراد العينة من حملة شهادة البكالوريوس (76%) تلاهم حملة شهادة الدراسات العليا بنسبة (20%) وأخيرا حملة شهادة الدبلوم بنسبة (4%).

4- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (6): يبين توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	7	14
من 6-10 سنوات	21	42
أكثر من 10 سنوات	22	44
المجموع	50	100.0

يُلاحظ من الجدول رقم (6) أن معظم أفراد العينة من ذوي الخبرات العالية، حيث بلغت نسبة من لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات (44%)، كما بلغت نسبة من لديهم خبرة بين 6-10 سنوات (42%)، وأخيرا من كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات كانت نسبتهم (14%).

أداة الدراسة:

للإجابة عن أسئلة الدراسة وفحص فرضياتها، قام الباحث بتصميم استبانة لتحقيق هذا الغرض وذلك من خلال ما يلي:

خطوات بناء الاستبانة: تم بناء استبانة حول مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، وذلك بالاعتماد على أهداف الدراسة ومتغيراتها والرجوع إلى الدراسات السابقة والأخذ بآراء الخبراء والمختصين في هذا المجال.

لقد تم اختيار مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يشير أفراد العينة الخاضعين للاختبار عن مدى موافقتهم على كل عبارة من المتغيرات على النحو التالي:

جدول رقم (7): مقياس ليكرت

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
(5) درجات	(4) درجات	(3) درجات	(2) درجة	(1) درجة

صدق الأداة وثباتها

فيما يلي الاجراءات الخاصة بصدق الأداة ومستوى ثباتها، وذلك على النحو الآتي:

أ- **صدق الأداة:** يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة من خلال عرض الأداة على مجموعة من المختصين بلغ عددهم (6) من المحكمين تألفت من أعضاء الهيئة التدريسية والمختصين وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

ب- **ثبات الأداة:** وقد تحقق الباحث من ثبات أداة الدراسة من خلال اختبار معامل كرونباخ ألفا وذلك كما يلي:

جدول رقم(8): يوضح نتائج اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الأداة

ت	المحور	معامل كرونباخ ألفا
1	مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)	0.824

يتبين من نتائج الموضحة في جدول (8) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا أكبر من 0.60، وهذا معامل ثبات جيد وفي الأغراض البحث العلمي، ويؤكد على صلاحية أداة الدراسة لاستخراج النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة فحص فرضيتها.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية في برنامج (SPSS)، حيث إن المقياس المستخدم (1-5) وهو مقياس ليكرت ذو التوزيع الخماسي، وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية في معالجة بيانات الدراسة:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.

2_ اختبار كرونباخ ألفا (Cronbachs alpha) لمعرفة ثبات فقرات الأداة.

3_ اختبار (Independent T-Test).

4_ اختبار (One Way ANOVA)

الجزء الثاني: عرض نتائج التحليل الإحصائي

للتعرف على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، حيث تم توزيع (72) استبانة على أفراد عينة الدراسة وتم استرداد (50) استبانة صالحة لأغراض التحليل.

وبعد تطبيق أداة الدراسة، تم تجميع استجابات أفراد عينة الدراسة، وترميزها وادخالها على برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، لإيجاد مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) وذلك عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$).

وقد تم استخدام المعيار التالي لحساب الأهمية النسبية لفقرات أداة الدراسة:

من (80%-100%) كبيرة جداً.

من (60%-79.9%) كبيرة.

من (40%-59.9%) متوسطة.

من (20%-39.9%) قليلة.

أقل من (20%) قليلة جداً.

وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لأداة الدراسة.

عرض نتائج سؤال الدراسة :

ما مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)؟

تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك في الجدول رقم (9) كما يلي:

الجدول رقم (9): المتوسطات الحسابية لمدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
q17	اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر في مصلحة القانون	4.2667	85.334	0.88372	كبيرة جداً
q3	احتساب الضريبة (بالشيكل) إلى حين صدور العملة الوطنية يسهل من عملية الالتزام بدفع الضريبة.	4.0667	81.334	0.59362	كبيرة جداً
q8	عدم وجود مصدقات للرواتب في معظم الشركات الفلسطينية تزيد من إمكانية التهرب الضريبي	3.9333	78.666	0.70373	كبيرة
q25	الوقت المحدد لدفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية هو وقت كافٍ	3.8667	77.334	0.5164	كبيرة
q2	احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق في القرار بقانون يساعد في زيادة التزام المكلفين بالضرائب.	3.8	76	0.67612	كبيرة
q27	إقرار القرار بقانون غير قانوني في ظل غياب المجلس التشريعي الفلسطيني.	3.6667	73.334	1.1127	كبيرة
q23	الوقت الممنوح للمكلف للاعتراض على التقدير الضريبي (30) يوماً كافياً.	3.5333	70.666	0.83381	كبيرة
q12	عدم وجود عنصر الدقة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة في بند التزيلات يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.	3.4667	69.334	0.74322	كبيرة

q16	تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في القانون يمكن أن يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.	3.4	68	0.91026	كبيرة
q10	عدم توضيح بند النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير في بند التنزيلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.	3.4	68	0.82808	كبيرة
q7	عدم وضوح مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع التي تم تضمينها ضمن التنزيلات في القرار بقانون يساعد في التهرب الضريبي	3.3333	66.666	0.9759	كبيرة
q11	عدم توضيح بند الديون المدومة في بند التنزيلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.	3.2	64	0.7746	كبيرة
q22	المستندات والمعلومات المرافقة للإقرار الضريبي كافية للتحقق من صحة المعلومات الواردة في القرار	3	60	0.92582	كبيرة
q5	المشرع الفلسطيني كان موفقاً بإعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة.	2.8667	57.334	1.24595	متوسطة
q20	التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته تضمن تقليل التهرب الضريبي.	2.8	56	0.94112	متوسطة
q21	التقدير الإداري المقر في القرار بقانون منصف للمكلف الفلسطيني	2.7333	54.666	0.96115	متوسطة
q30	القرار بقانون يضمن العدالة الاجتماعية في الأراضي الفلسطينية	2.7333	54.666	1.43759	متوسطة
q14	الإعفاء السنوي (30000) شيك مناسب للحالة الفلسطينية.	2.7333	54.666	1.27988	متوسطة
q15	الإعفاء لشراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيك) لمرة واحدة فقط مناسب للحالة الفلسطينية	2.6667	53.334	1.23443	متوسطة

متوسطة	1.34519	53.334	2.6667	الإعفاءات الواردة في القرار بقانون مناسبة للحالة الفلسطينية.	q4
متوسطة	1.12122	52	2.6	الإعفاءات في القرار بقانون مناسبة للحالة الفلسطينية	q13
متوسطة	1.24212	52	2.6	هناك ضرورة ملحة لإقرار القرار بقانون في الظروف الحالية	q28
متوسطة	1.12546	50.666	2.5333	القانون سوف يؤثر بالإيجاب على تقليل نسب التهرب الضريبي	q9
متوسطة	1.18723	50.666	2.5333	القرار بقانون يشجع الاستثمار في الأراضي الفلسطينية	q29
متوسطة	1.12546	49.334	2.4667	السماح بإقفال الحسابات في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية تساعد في زيادة التزام المكلفين بالضرائب	q1
متوسطة	1.45733	49.334	2.4667	نسب الضريبة وشرائحها مناسبة للحالة الفلسطينية.	q18
متوسطة	1.24595	49.334	2.4667	النفقات والمصاريف التي تنزل وفقا للقانون مناسبة للحالة الفلسطينية	q6
متوسطة	0.98561	48	2.4	الغرامات والعقوبات التي حددها القرار بقانون كافية للتقليل من معدلات التهرب الضريبي في الأراضي الفلسطينية	q26
متوسطة	1.0556	48	2.4	إن إجراءات وطرق تحصيل ضريبة الدخل مناسبة للحالة الفلسطينية.	q24
متوسطة	1.24212	48	2.4	عملية تقدير ضريبة الدخل مناسبة للحالة الفلسطينية	q19
متوسطة	0.96115	45.334	2.2667	إخضاع الدخل الزراعي للضريبة وشراؤها في مصلحة المزارع الفلسطيني	q32
متوسطة	1.16292	45.334	2.2667	القرار بقانون كان في صالح المزارعين الفلسطينيين	q31
متوسطة	1.0328	45.334	2.2667	عدالة القرار بقانون وإنصافه للمزارعين الفلسطينيين	q33

الدرجة الكلية لمدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)	2.963642	59.2728	1.026311	متوسطة
--	----------	---------	----------	--------

يتضح من الجدول رقم (9) أن نسبة الموافقة على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، كانت متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي (2.96) والنسبة المئوية التي بلغت (59.27%).

كما يتضح من الجدول رقم (9) أن أعلى الفقرات موافقةً هي الفقرة السابعة عشرة التي نصت على "اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر في مصلحة القانون"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.2) وهي درجة مرتفعة، وكما اتضح أيضاً أقل الفقرات موافقةً هي الفقرة الثالثة والثلاثون والتي تنص على "عدالة القرار بقانون وإنصافه للمزارعين الفلسطينيين"، حيث كان المتوسط الحسابي لها يساوي (2.2)، وهي درجة ضعيفة.

عرض نتائج فرضيات الدراسة:

نتائج مناقشة الفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير الجنس.

لفحص هذه الفرضية قام الباحث بتطبيق اختبار T-Test على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير الجنس، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (10):

جدول رقم (10): T-test لدراسة تأثير متغير الجنس

الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	مستوى الدلالة
ذكر	39	3.105	.57409	.726	.470
أنثى	11	3.025	.46791		

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن مستوى الدلالة لاستجابات أفراد العينة كانت أكبر من (0.05)، بالتالي لا توجد فروق في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير الجنس.

وهذا يعود من وجهة نظر الباحث إلى اتفاق أفراد العينة سواء الذكور أو الإناث في استجاباتهم على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، حيث كان التطابق متوسطا بدلالة المتوسطات الحسابية لكل من الذكور والإناث التي كانت متقاربة عند اجاباتهم على اسئلة أداة الدراسة.

نتائج مناقشة الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير طبيعة العمل

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA) وكانت النتائج كما هي في الجدول رقم (11):

جدول رقم (11): اختبار One Way ANOVA لمتغير طبيعة العمل

المجال		مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.
مدى تطابق تعليمات ضريبة	بين المجموعات	.853	5	.142	.359	.885

		3.163	44	395.	داخل المجموعات	الدخل مع القرار بقانون رقم
		4.015	49		المجموع	8 لسنة (2011)

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) بالتالي لا توجد فروق في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير طبيعة العمل .

وهذا مرده من وجهة نظر الباحث إلى أنه ومع اختلاف طبيعة عمل أفراد عينة الدراسة ما بين مدراء بنوك ومدراء ضريبة ومأموري ضريبة، إلا أنهم اتفقوا على وجود تطابق بين تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، حيث كانت التعليمات مكملة للقرار بقانون وشارحة لبنوده، مما أدى إلى اتفاق أفراد العينة في استجاباتهم حول هذا الموضوع بالرغم من اختلاف طبيعة عملهم.

نتائج مناقشة الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

لفحص هذا التساؤل تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA) وكانت النتائج كما هي في الجدول رقم (12):

جدول رقم (12): اختبار One Way ANOVA لمتغير المؤهل العلمي

		متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
	Sig.	F			بين المجموعات	مدى تطابق تعليمات ضريبة
	.907	.014	.004	2	.004	
			.309	47	4.011	داخل المجموعات

			49	4.015	المجموع	الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)
--	--	--	----	-------	---------	--

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) بالتالي لا توجد فروق في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أفراد العينة وعلى اختلاف مؤهلاتهم العلمية، فإنهم لم يختلفوا على أن هناك تطابق بدرجة متوسطة ما بين تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)، وبالتالي فإن اختلاف مؤهلات أفراد العينة العلمية لم يؤدي إلى إيجاد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة في استجاباتهم على موضوع الدراسة.

نتائج مناقشة الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير سنوات الخبرة

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA) وكانت النتائج كما هي في الجدول رقم (13):

جدول رقم (13): اختبار One Way ANOVA لمتغير سنوات الخبرة

		متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
	Sig.	F			بين المجموعات	مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع
	.003	9.487	2	2.460	داخل المجموعات	
		.130	47	1.556		

			49	4.015	المجموع	القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)
--	--	--	----	-------	---------	------------------------------------

يتضح من الجدول رقم (13) أن مستوى الدلالة أقل من (0.05) بالتالي توجد فروق في استجابات أفراد العينة على موضوع مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) تعزى إلى متغير سنوات الخبرة.

وهذا يعود من وجهة نظر الباحث إلى أن عامل الخبرة وعدد سنوات العمل في هذا المجال يجعل الفرد أكثر قدرة على التعرف على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011). والجدول رقم (14) يوضح هذه الفروق:

جدول (14): الفروق بين فئات متغير سنوات الخبرة

المجال		العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	أقل من 5 سنوات	7	1.4545	.18102
	من 5-10 سنوات	21	3.0000	.18433
	أكثر من 10 سنوات	22	3.0909	.38569
	المجموع	50	2.9636	.53553

يتضح من الجدول رقم (14) أن الفروق كانت لصالح الخبرة التي أكثر من 10 سنوات، وهذا يعني أن أفراد العينة الأكثر خبرة كانوا أكثر قدرة على تحديد مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011).

وهذا يعود من وجهة نظر الباحث إلى خبرتهم الطويلة في هذا المجال، على عكس الأفراد من ذوي الخبرة الأقل، الذين يحتاجون إلى المزيد من الخبرة للحكم على مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011).

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

يتناول هذا المطلب أهم النتائج النظرية والميدانية التي توصل إليها الباحث وأهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة، وذلك من خلال فرعين هما الفرع الأول النتائج، والفرع الثاني التوصيات:

الفرع الأول: النتائج النظرية

من خلال القراءة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل لاحظ الباحث وجود بعض نقاط القوة ونقاط الضعف وذلك على النحو الآتي:

1- نقاط القوة في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل

بالاطلاع على مواد القرار بقانون وتحليلها يظهر توافر نقاط القوة التالية في القانون:

-اعتمد القرار بقانون مبدأ الجنسية بدلا من الإقامة مما وسع مفهوم المكلف ليشمل الفلسطيني أينما وجد ويشمل دخله المتحقق في الخارج أيضا إذا كان مصدر الدخل الأصلي من فلسطين، دون الإشارة إلى مسألة الازدواج الضريبي أو معالجتها.

-توسع القاعدة الضريبية بسبب إخضاع دخول جديدة إلى ضريبة الدخل، مثل الدخل الناجم من العمل الزراعي، 25% من أرباح الأسهم والسندات، الدخل المتحقق من فوائد العمولات وأرباح الودائع 5%، و 10% من قيمة المبالغ التي تدفع على شكل جائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد عن راتب شهر كل سنة، وغير ذلك من مصادر الدخل الأمر الذي قد يؤدي إلى ارتفاع الحصيلة المالية للقانون.

-هناك نقطة اجتماعية إيجابية في القرار بقانون خاصة فيما يتعلق بالإعفاءات الشخصية العائلية للمكلفين مما يمكن اعتباره نقطة إيجابية لصالح أصحاب الدخل المتدنية.

-لوحظ في القرار بقانون تخفيض عدد الشرائح الأمر الذي يمكن أن يسهل عملية الجباية وتخفيض في تكلفة جباية الضرائب، كما يمكن أن يؤدي هذا الأمر إلى زيادة كفاءة الدوائر الضريبية.

-لوحظ أيضاً دخول عدد كبير من المكلفين إلى الشرائح العليا عند مستويات دخل يزيد عن 80 ألف شيكل سنوياً، الأمر الذي قد يزيد من الإيرادات الضريبية.

-كما لوحظ احتواء القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 على عدد من النصوص الإدارية التي تتسق عمل دوائر ضريبة الدخل.

2- نقاط الضعف في القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل:

إن بعض نقاط القوة قد تتحول إلى نقاط ضعف بالنسبة لبعض الشرائح الضريبية، وهذا يجعل من تحليل القوانين والحكم عليها صعب جداً.

وبالاطلاع على نقاط القانون يتبين للباحث مجموعة من نقاط الضعف كما يلي:

أولاً- على المستوى الاجتماعي:

أ- أن القرار بقانون تجاهل أهم قاعدة من قواعد الضريبة وهي العدالة والمساواة، حيث أهمل إعفاءات عائلية كالزوجة والأولاد وإعالة أقارب الأب والأم مثلاً، وكذلك أهمل إعفاء الإيجار للموظفين الذين يستأجرون منازل.

ب- إن إخضاع ما يزيد عن راتب شهر عن كل سنة خدمة (المادة 4/7) يصرف على شكل مكافأة نهاية الخدمة والتي يحصل عليها أصحاب الدخل الثابت لا يساهم في خلق توازن اجتماعي، ولا يساهم في إعادة توزيع الدخل وبخاصة إن هذه الفئة هي الفئة الوحيدة الملتزمة بدفع الضريبة 100% من خلال المصدر. وعلى سبيل المثال عندما يكون هناك فصل تعسفي للموظف يعطى مكافأة نهاية خدمة أكثر من شهر عن كل سنة خدمة، علماً بأن هذا الموظف يصبح عاطلاً عن العمل

لفترة طويلة قبل أن يجد عملاً آخر إن وجد، وهذا فيه ظلم كبير، عدا أن العديد من المؤسسات والجامعات كلما زادت فترة خدمة الموظف فإنه يتقاضى أكثر من شهر عن كل سنة لتصل في بعض الأحيان إلى 3 أشهر عن كل سنة وذلك عن آخر 5 سنوات في حال وصول خدمته إلى 15 سنة، وهذا ما خلق شعوراً سيئاً لدى موظفي القطاعات المختلفة والملتزمين أصلاً بدفع ما يترتب عليهم من ضرائب.

ج- إن تدني عدد الشرائح أدى إلى دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشريحة التي تدفع (10%) عند مستوى متدنٍ من الدخل الصافي من (400001 حتى 80000 شيكل) (المادة 16/ب) وهو مبلغ لم يعد يعتبر من أصحاب الدخل العليا في فلسطين في ظل ارتفاع الأسعار التي أصبحت تضاهي الدول الأخرى. الأمر الذي يتناقض مع مفهوم العدالة الاجتماعية الذي تسعى الأنظمة الضريبية إلى تحقيقه عبر إعادة توزيع الدخل، وهذا الأمر قد يؤدي إلى المزيد من التهرب الضريبي.

ثانياً على المستوى الاقتصادي:

يرى الباحث من خلال القراءة في مواد القانون أنه جاء لرغبة الحكومة في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال إخضاع دخول جديدة وذلك عبر توسيع القاعدة الضريبية ، بالتالي يمكن القول إن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) المتعلق بضريبة الدخل قد جاء لتحقيق هدف واحد وحيد هو زيادة الإيرادات العامة. ومن الدخل التي أخضعت للضريبة وكان من المفترض ألا تخضع للضريبة ما يلي:

أ - إخضاع دخل القطاع الزراعي إلى الضريبة (مادة 1 اعتبرت أن النشاط الزراعي هو من نشاطات الأعمال التي تؤدي إلى تحقيق ربح أو مكسب) في ظل ما يعانيه هذا القطاع من انخفاض واضح في أداؤه ودخله وتعرضه للهجمة الاستيطانية وغيرها من الممارسات الإسرائيلية الجائرة بحقه مما ينعكس على العزوف عن هذا المجال الهام الذي يحافظ على الأراضي والثروة الحيوانية

والزراعة بشكل عام إذا دعت وشجعت بدلاً من فرض ضرائب عليها، وإن مجرد شعور المزارع بوجود ضريبة عليه يفقده الثقة في الحكومة التي من المفترض أن تكون داعمة له على الصمود والاستمرار لخلق اكتفاء زراعي ذاتي فلسطيني. هذا بالإضافة إلى المشكلات الفنية والإجرائية والأعباء الإدارية التي سوف تتحملها الدوائر الضريبية في متابعة تحصيل الضرائب من هـ ولاء المزارعين.

ب - إخضاع 75% من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات كما ورد في المادة (16/7) التي أشارت إلى أنه يعفى من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القرار بقانون ما نسبته (25%) من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات، مما سوف يعيق من نشاط القطاع المالي الفلسطيني، ويقلل من فرص الاستثمار فيه.

ت - إخضاع الفوائد المترتبة على الودائع في البنوك الفلسطينية بنسبة 5% تخصم من المصدر، حيث أشارت المادة (8/31) إلى إنه "يخضع للضريبة، الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات، وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في السلطة الوطنية بنسبة (5%)".

ث - استيفاء ضريبة على شركات التأمين بقيمة 5% من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، كما ورد في (المادة 3/16) التي تنص على أنه: "تستوفي الضريبة بنسبة (5%) على شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، وهذه النسبة قد تصل في بعض الأحيان إلى ما يزيد عن 50% من مجموع الأرباح المستحقة لشركة التأمين!

ج - استيفاء ضريبة بنسبة 10% من قيمة المبالغ التي تدفع على شكل جوائز سواء كانت عينيه أم نقدية. وذلك كما ورد في المادة (7/31) التي أشارت إلى إنه " يتوجب على كل من يدفع مبلغاً لشخص كجائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، خصم بنسبة (10%) من قيمة هذه المبالغ".

ح - اعتماد عملة الشيكال بالقرار بقانون بدلاً من الدولار قد يؤدي إلى ظلم كبير خصوصاً عند ارتفاع سعر صرف الدولار ومعلوم أن الدينار مرتبط بالدولار، وهذا يجعل تقلباً في مبالغ الضريبة من شهر لآخر ومن سنة لأخرى.

وإن هذه الآثار الاقتصادية لهذه النقاط قد تكون غير إيجابية على مستوى الاستثمار والتنمية في فلسطين.

ثالثاً على المستوى التمويلي:

تسعى الحكومة من خلال هذا القرار بقانون تحقيق زيادة ملحوظة في عائدات ضريبة الدخل من خلال تطبيق هذا القانون، آخذةً بعين الاعتبار التطور الذي حصل على عمل الدوائر الضريبة خلال السنوات الماضية، ومساهمة الضرائب المباشرة في العائدات الضريبية، ولكن هذه الزيادات المرجوة قد تكون غير مضمونة وذلك للأسباب الآتية:

أ - لازال التركيز في ضريبة الدخل على أصحاب الدخل الثابت الذين تتم الجباية منهم منذ استلام مجيء السلطة الوطنية الفلسطينية.

ب - عدم قدرة الدوائر الضريبية على متابعة أصحاب المهن الحرة لأسباب قانونية وإدارية.

ت - تدني نسبة الحد الأعلى المفروضة على الشركات والتي تحقق مستويات عالية من الأرباح وتقصح عنها بشكل مستمر، حيث تبلغ (15%) بالإضافة إلى عدم التفرقة بين الشركات الكبيرة والصغيرة في الضريبة، حيث تشير المادة (2/16) أنه تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة (15%).

ث - يعتقد الباحث أنه لم يتم وضع حد للتهرب الضريبي ، بل إن التهرب سوف يزداد في المستقبل من قبل أعداد إضافية من المكلفين الذين شملتهم القاعدة الضريبية الجديدة، الأمر الذي قد يشكل مبرراً لمزيد من التهرب الضريبي.

رابعاً على المستوى التشريعي الإجرائي:

أ- إن أكثر ما يقال ضد هذا القانون إنه لا يعتبر دستوريا لكونه لا يشكل حاجة ملحة بالنسبة للاقتصاد الفلسطيني، و إن إصداره من السلطة التنفيذية دون إقراره من ممثل المكلفين في المجلس التشريعي يعتبر مساساً في الحقوق الدستورية للمكلفين في فلسطين.

غير أن هناك وجهة نظر أخرى تشير إلى إن النظام الضريبي يرفد خزينة الدولة بإيرادات عامة تساعد في تغطية نفقاتها، الأمر الذي يجعل الحاجة ملحة لقانون متجدد يساير طبيعة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع الفلسطيني.

ب- ومن المآخذ التشريعية على هذا القرار بقانون أن هذا القرار بقانون أعطى مدير الضريبة ومأمور التقدير صلاحيات مالية وإدارية وقانونية وقضائية واسعة جداً ، بالإضافة إلى إعطائهم صفة الضابطة القضائية وهذه الصلاحيات قد يساء استعمالها من أصحاب النفوس المريضة من موظفي ضريبة الدخل.

ج- كما لم يوفر القانون حلاً لعشرات القضايا الخاصة بالتقدير والتحصيل والمتابعة ووضعها بدلاً من ذلك في يد مأمور التقدير أو مدير الضريبة ليتولى البث فيها بموجب قرار فردي.

د- كما وتجزئ المادة (37) الواردة تحت عنوان العقوبات للمدير أن يجري مصالحة على جرائم تهرب ضريبي ارتكبت خلافاً لأحكام القانون ، كما تجيز له وقف أية إجراءات قضائية اتخذتها محكمة الاختصاص في مواجهة تلك الجرائم إلى ما قبل صدور الحكم القضائي وإجراء المصالحة على تلك الجرائم وفقاً للمبالغ التي يحددها. ومثل تلك الصلاحيات الممنوحة للمدير وإن كانت واردة في قانون ضريبة الدخل 2004 فإنها تبدي تساهلاً غير مبرر في "مكافحة جرائم التهرب الضريبي" كما وتخلو من أية إجراءات أو ضمانات تكفل عدم الغلو في استخدام تلك الصلاحيات، وقد تشكل مدخلاً للفساد الإداري والمالي، ولا شك في أنها تمس باستقلال القضاء بالمحصلة النهائية.

نتائج الحالة العملية (التحليل الاحصائي):

بالاطلاع على نتائج التحليل الاحصائي توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

- إن اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر في يعتبر مصلحة القانون.
- إن احتساب الضريبة (بالشيكل) إلى حين صدور العملة الوطنية يسهل من عملية الالتزام بدفع الضريبة.
- إن عدم وجود مصدقات للرواتب في معظم الشركات الفلسطينية تزيد من إمكانية التهرب الضريبي.
- إن الوقت المحدد لدفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية هو وقت كافٍ.
- إن احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق في القرار بقانون يساعد في زيادة التزام المكلفين بالضرائب.
- يعتقد المختصون قيد الدراسة إن إقرار القرار بقانون غير قانوني في ظل غياب المجلس التشريعي الفلسطيني.
- إن الوقت الممنوح للمكلف للاعتراض على التقدير الضريبي (30) يوم كافٍ من وجهة نظر المختصين والخبراء.
- من الأمور التي تزيد من التهرب الضريبي من وجهة نظر الخبراء ما يلي:

- عدم وجود عنصر الدقة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة في بند التنزيلات يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.
- تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في القانون يمكن أن يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.
- إن عدم توضيح بند النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير في بند التنزيلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.
- إن عدم وضوح مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع التي تم تضمينها ضمن التنزيلات في القرار بقانون يساعد في التهرب الضريبي.
- إن عدم توضيح بند الديون المعدومة في بند التنزيلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.
- إن المستندات والمعلومات المرافقة للإقرار الضريبي كافية إلى حد ما للتحقق من صحة المعلومات الواردة في القرار.
- إن المشرع الفلسطيني لم يكن موفقاً بإعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة.
- إن التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته لا تضمن تقليل التهرب الضريبي.
- إن التقدير الإداري المقرر في القرار بقانون غير منصف للمكلف الفلسطيني.
- إن القرار بقانون لا يضمن العدالة الاجتماعية في الأراضي الفلسطينية.

- إن الإعفاء السنوي (30000) شيكل غير مناسب للحالة الفلسطينية.
- إن الإعفاء لشراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط غير مناسب للحالة الفلسطينية.
- إن الإعفاءات الواردة في القرار بقانون غير مناسبة للحالة الفلسطينية.
- لا توجد ضرورة ملحة لإقرار القرار بقانون في الظروف الحالية.
- إن القرار بقانون لا يؤثر بالإيجاب على تقليل نسب التهرب الضريبي.
- إن القرار بقانون لا يشجع الاستثمار في الأراضي الفلسطينية.
- إن نسب الضريبة وشرائحها غير مناسبة للحالة الفلسطينية.
- إن النفقات والمصاريف التي تنزّل وفقا للقانون غير مناسبة للحالة الفلسطينية.
- الغرامات والعقوبات التي حددها القرار بقانون غير كافية للتقليل من معدلات التهرب الضريبي في الأراضي الفلسطينية.
- إن إجراءات وطرق تحصيل ضريبة الدخل غير مناسبة للحالة الفلسطينية.
- إن عملية تقدير ضريبة الدخل غير مناسبة للحالة الفلسطينية.
- إن إخضاع الدخل الزراعي للضريبة وشرائحها ليس في مصلحة المزارع الفلسطيني.
- القرار بقانون لم يكن في صالح المزارعين الفلسطينيين ولم يكن منصفا لهم.

الفرع الثاني: التوصيات.

في ختام الدراسة يوصي الباحث بتلافي نقاط الضعف التي توصلت إليها هذه الدراسة وهي كالاتي:

أ- ضرورة تعديل بعض فقرات القرار بقانون بحيث يتم الانتباه إلى أهم قاعدة من قواعد الضريبة وهي العدالة والمساواة، والأخذ بعين الاعتبار إعفاءات عائلية كالزوجة والأولاد وإعالة أقارب الأب والأم مثلاً، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار إعفاء الإيجار للموظفين الذين يستأجرون المنازل.

ب- ضرورة تعديل المادة (4/7) فيما يتعلق بإخضاع ما يزيد عن راتب شهر عن كل سنة خدمة(المادة 4/7) والتي يحصل عليها أصحاب الدخل الثابت لأن ذلك لا يساهم في خلق توازن اجتماعي، ولا يساهم في إعادة توزيع الدخل وبخاصة إن هذه الفئة هي الفئة الوحيدة الملزمة بدفع الضريبة 100% من خلال المصدر.

ج- ضرورة رفع عدد الشرائح الضريبية لأن تدني عدد الشرائح أدى إلى دخول عدد كبير من أصحاب الدخل الثابت إلى الشريحة التي تدفع (10%) عند مستوى متدنٍ من الدخل الصافي من (40.000 حتى 80.000 شيكل) (المادة 16/ب) وهو مبلغ لم يعد يعتبر من أصحاب الدخل العليا في فلسطين في ظل ارتفاع الأسعار التي أصبحت تضاهي الدول الأخرى. الأمر الذي يتناقض مع مفهوم العدالة الاجتماعية الذي تسعى الأنظمة الضريبية إلى تحقيقه عبر إعادة توزيع الدخل، وهذا الأمر قد يؤدي إلى المزيد من التهرب الضريبي.

د- ضرورة البحث عن مصادر جديدة لتمويل خزانة السلطة وألا تسعى الحكومات المتعاقبة لزيادة الإيرادات الضريبية من خلال إخضاع دخول جديدة، وذلك عبر توسيع القاعدة الضريبية.

هـ- ضرورة أن يتم تخفيض الضريبة على دخل القطاع الزراعي إلى الضريبة في ظل ما يعانيه هذا القطاع من انخفاض واضح في أدائه ودخله ، وتعرضه للهجمة الاستيطانية وغيرها من الممارسات

الإسرائيلية الجائرة بحقه ؛ مما ينعكس على العزوف عن هذا المجال الهام الذي يحافظ على الأراضي والثروة الحيوانية والزراعة بشكل عام.

و- ضرورة أن يتم إعادة النظر في إخضاع 75% من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات كما ورد في المادة (16/7) لأن ذلك سوف يعيق من نشاط القطاع المالي الفلسطيني، ويقلل من فرص الاستثمار فيه.

ك- ضرورة إعادة النظر في صلاحيات مدير الضريبة وأمور التقدير المالية والإدارية والقانونية والقضائية الواسعة الممنوحة لهم بفضل هذا القرار بقانون، بالإضافة إلى إعطائهم صفة الضابطة القضائية وهذه الصلاحيات قد يساء استعمالها من أصحاب النفوس المريضة من موظفي ضريبة الدخل.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر:

- قرار بقانون رقم (8) لسنة (2011).
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 المعدل سنة 2008.
- قانون ضريبة المبيعات المطبق في فلسطين (القانون الأردني).
- قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.
- القانون الأساسي الفلسطيني المعدل.

المراجع :

1. أبو العثم، فهد عبد الكريم، 2005، القضاء الإداري. الطبعة الأولى. نامع: دار الثقافة للنشر وعيزوتلاو.
2. أبو بكر، محمد، 1999، قانون ضريبة الدخل والتعليمات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن.
3. اتابينذل، محمد جمال قاطم، 2005، موجز في القضاء الإداري الأردني. الطبعة الأولى. نامع: دار العلوم.
4. ايكبوشل، عمر محمد، 2001، القضاء الإداري "دراسة مقارنة". ط 1. نامع: دار الثقافة للنشر وعيزوتلاو.
5. بدوي، محمد طه، 1974، الأصول العامة للتشريع الضريبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.
6. جامعة القدس المفتوحة، 1998، محاسبة ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، عمان.

7. الحاج، طارق، 1999، **المالية العامة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
8. الحجاوي، حسام، 2004، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن**، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن.
9. حشيش، عادل أحمد، 2007، **أساسيات المالية العامة**، ط2، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر.
10. الخطيب، خالد، 2000، **الضريبة على الدخل في المملكة الاردنية الهاشمية** ، أصولها ومحاسبتها، مؤسسة زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
11. دينيس لويد، 2009، **فكرة القانون**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.
12. سعد، محيي محمد، 1998، **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**.
13. السلامين، ياسر غازي، والدقة عبد الرحمن قاسم، 2009، **المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين**، الطبعة الثانية.
14. سليمان، مصطفى، 2003، **المالية العامة**، ط3، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
15. سميث، آدم، 2007، **ثورة الأمم**، ترجمة حسني زينة، معهد الدراسات الإستراتيجية، مصر.
16. صبري، نضال رشيد، 1997، **محاسبة ضريبة الدخل** ، جامعة القدس المفتوحة، برنامج التعليم المفتوح، القدس، فلسطين.
17. صديق، رمضان، 2005، **قانون رقم 11 لسنة 1991 بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات**، مكتبة دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان.
18. الضمور، خليل محمد، 2005، **موسوعة التشريعات الضريبية : قانون ضريبة الدخل**، مؤسسة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن.

19. الطحلة، داوود، 1999، ضريبة الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 110.
20. الطهر اوي، ي.ناه، 2001، القانون الإداري . الكتاب الأول . بدون طبعة . عمان : دار الثقافة .
21. عثمان، سعيد عبد العزيز، 2000، النظم الضريبية (مدخل تحليل مقارن) ، الدار الجامعية، بيروت.
22. عطية، قدرى نقولا، 1960، ذاتية القانون الضريبي، جامعة الاسكندرية، القاهرة.
23. علاونة، عاطف كمال، 1992، شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة.
24. العلي، عادل، 2009، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الاولى.
25. عمر، ناندع، 2004، القضاء الإداري الفلسطيني "مبدأ المشروعية" . الطبعة الأولى. الإسكندرية : شمس المعارف .
26. عواملة، نائل، 2007، الإدارة المالية العامة في النظرية والتطبيق ، ط3، دار الفرقان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
27. القيسي، اعاد حمود، 1997، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.
28. القيسي، أعاد حمود، 2008، المالية العامة والتشريع الضريبي . ط2، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
29. اللساوي، اشرف فايز، 2008، مجموعة اللساوي القانونية في التعليق قانون ضريبة المبيعات، لا يوجد دار نشر، القاهرة.
30. هويدي، عبد الجليل، 2003، المالية العامة، ط2 . القاهرة : دار الفكر العربي.

31. اليحيى، حسين، و خريوش، حسن، 1996، *المالية العامة*. منشورات جامعة القدس المفتوحة. الطبعة الأولى.

رسائل الماجستير:

1. الدبك، أحمد زياد، 2003، *تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون 25 لسنة 1964*. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية . نابلس. فلسطين. 2003.
2. دقة، عبد الرحمن، 2003، *العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني* ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.
3. شبيطة، هاني، 2006، *حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين* ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

المجلات:

1. قليعاء، عبد الحميد ،(2002)، *المستشار في الدائرة القانونية في المجلس التشريعي*، بعنوان "المؤسسة التشريعية في ظل السلطة الوطنية"، مجلة القانون والقضاء، ددعلا7، آذار.
2. خضور، رسلان،(1996)، *سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية(النموذج السوري)*. مجلة بحوث اقتصادية وعربية، سوريا. العدد6.

التقارير:

1. ادعيس، معن،(2006)، *اختصاصات رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالمقارنة مع اختصاصات مجلس الوزراء والمجلس التشريعي في المجال التشريعي* ، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، سلسلة تقارير قانونية (60)، رام الله، فلسطين.

المواقع الالكترونية:

1. <http://arabadvocate.ahlamontada.net/t847-topic>
2. <http://etudiantdz.net/vb/t33211.html>
3. <http://www.farrajlawyer.com/viewTopic.php?topicId=557>
4. <http://www.sotaliraq.com/articlesiraq.php?id=93082>
5. أبو هلال، مروان، (2013)، **ضريبة الدخل في فلسطين**، شبكة الدكتور يوسف أبو فارة للشؤون الاقتصادية على الانترنت، <http://www.abufara.net/index.php/2012-12-20-18-09-41/83-2012-10-24-04-17-39> تم الوصول عليها بتاريخ 2013/8/2
6. موقع المجلس التشريعي الفلسطيني، <http://www.pal-plc.org/index.php/2010-07-06-16-36-38/740.html>
7. مؤسسة الحق، (2013)، **ملاحظات قانونية أولية بشأن ضريبة الدخل** ، من موقع http://www.alhaq.org/arabic/index.php?option=com_content&view=article&id=589:2012-07-17-09-02-16&catid=86:2012-05-09-07-29-49&Itemid=201 تم الوصول إليه بتاريخ 2013-8-7.

المراجع الأجنبية:

1. Sommer field R., Anderson H. and Brock, H., "**An introduction to Taxation**" 4th Ed., Horcort Javanovich Inc. New Yourk, 2004, p.2.
2. Genders, David B. (2009) **Guide to income tax** ,3rd ed. Williams Collins sons& co. ltd, London &Glasgow, Great Britain.
3. Simon, James, and Chrisropher. Nobes.(2006), " **The Economics of Taxation**" 4th Ed., Prentic Hall, New York.

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة

ملحق (2): المحكمين

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

تخصص منازعات ضريبية

تحية طيبة وبعد،

لأن رأيكم ووجهة نظركم تهمنا وأساس نجاحنا في تقديم الأفضل لكم نرجوا التكرم بتعبئة الإستبانة حول " مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 8 لسنة (2011)", علماً بأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها من خلال الإستبانة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، كما ستعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

إعداد الطالب:

فادي عزام

القسم الاول : المعلومات الشخصية

1. الجنس

() ذكر () أنثى

2. طبيعة العمل:

3. المؤهل العلمي

() دبلوم () بكالوريوس () دراسات عليا

4. سنوات الخبرة

() اقل من 5 سنوات () من 5-10 سنوات () اكثر من 10 سنوات

القسم الثاني :

الرقم	الفقرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1	السماح بإقفال الحسابات في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية تساعد في زيادة التزام المكلفين بالضرائب					
2	احتساب دخل المكلف على أساس الاستحقاق في القرار بقانون يساعد في زيادة التزام المكلفين بالضرائب.					
3	احتساب الضريبة (بالشيكل) إلى حين صدور العملة الوطنية يسهل من عملية الالتزام بدفع الضريبة.					
4	الإعفاءات الواردة في القرار بقانون مناسبة للحالة الفلسطينية.					
5	المشرع الفلسطيني كان موقفاً بإعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهر عن كل سنة.					
6	النفقات والمصاريف التي تنزل وفقاً للقانون مناسبة للحالة الفلسطينية					
7	عدم وضوح مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع التي تم تضمينها ضمن التتريلات في القرار بقانون يساعد في التهرب الضريبي					
8	عدم وجود مصدقات للرواتب في معظم الشركات الفلسطينية تزيد من امكانية التهرب الضريبي					
9	القانون سوف يؤثر بالإيجاب على تقليل نسب التهرب الضريبي					
10	عدم توضيح بند النفقات الفعلية للبحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير في بند التتريلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.					
11	عدم توضيح بند الديون المدومة في بند التتريلات تزيد من احتمالية التهرب الضريبي.					

الرقم	الفقرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
12	عدم وجود عنصر الدقة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة في بند التتريلات يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.					
13	الإعفاءات في القرار بقانون مناسبة للحالة الفلسطينية					
14	الاعفاء السنوي (30000) شيكل مناسب للحالة الفلسطينية.					
15	الإعفاء لشراء أو بناء بيت سكن بقيمة (30000 شيكل) لمرة واحدة فقط مناسب للحالة الفلسطينية					
16	تنسيب من الوزير تعديل الإعفاءات المنصوص عليها في القانون يمكن ان يزيد من احتمالية التهرب الضريبي.					
17	اعتبار كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر في مصلحة القانون					
18	نسب الضريبة وشرائحها مناسبة للحالة الفلسطينية.					
19	عملية تقدير ضريبة الدخل مناسبة للحالة الفلسطينية					
20	التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته تضمن تقليل التهرب الضريبي.					
21	التقدير الإداري المقر في القرار بقانون منصف للمكلف الفلسطيني					
22	المستندات والمعلومات المرافقة للإقرار الضريبي كافية للتحقق من صحة المعلومات الواردة في الإقرار					
23	الوقت الممنوح للمكلف للاعتراض على التقدير الضريبي (30) يوم كافي.					
24	إن إجراءات وطرق تحصيل ضريبة الدخل مناسبة للحالة الفلسطينية.					

الرقم	الفقرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
25	الوقت المحدد لدفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية هو وقت كافي					
26	العزائم والعقوبات التي حددها القرار بقانون كافية للتقليل من معدلات التهرب الضريبي في الاراضي الفلسطينية					
27	اقرار القرار بقانون غير قانوني في ظل غياب المجلس التشريعي الفلسطيني.					
28	هناك ضرورة ملحة لاقرار القرار بقانون في الظروف الحالية					
29	القرار بقانون يشجع الاستثمار في الاراضي الفلسطينية					
30	القرار بقانون يضمن العدالة الاجتماعية في الاراضي الفلسطينية					
31	القرار بقانون كان في صالح المزارعين الفلسطينيين					
32	إخضاع الدخل الزراعي للضريبة وشرائها في مصلحة المزارع الفلسطيني					
33	عدالة القرار بقانون وإنصافه للمزارعين الفلسطينيين					

مع الاحترام

قائمة المحكمين

فيما يلي أسماء المختصين في تقييم الاستبانة الخاصة بالدراسة موضوع البحث:

الاسم	التخصص	مكان العمل
الدكتور معزوز علاونة	قياس وتقويم	المساعد الأكاديمي جامعة القدس المفتوحة/ نابلس
الأستاذ عاطف عمارنة	علوم مالية ومصرفية	مدير ضريبة الدخل / نابلس
الأستاذ عبد الرحمن الدقة	منازعات ضريبية	مدير ضريبة الدخل / طولكرم
الأستاذ عمران صلاحات	قانون	مستشار الدائرة القانونية وزارة المالية/ رام الله
الأستاذ هاشم دروبي	محاسبة	مستشار قانوني وزارة المالية/ رام الله
الأستاذ نادر صلاحات	منازعات ضريبية	مدير التدقيق الخارجي وزارة المالية/ رام الله

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

**Levels of Conformity between Income Tax Instructions with
Law according to Decision No. 8 of 2011**

By

Fadi Azzam Shtawee Dawoud

Supervised

Dr .Fadi Qaseem Shadeed

Dr. Samih Al-Atuot

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

2015

**Levels of Conformity between Income Tax Instructions with Law
according to Decision No. 8 of 2011**

By

Fadi Azzam Shtawee Dawoud

Supervised

Dr .Fadi Qaseem Shadeed

Dr. Samih Al-Atuot

Abstract

This study aimed to clarify how far the income tax instructions match with the general Income Tax law of 2011, through a statement over the legality of the Decree Law No. (8) of 2011 and its instructions. And to clarify the rationale for the issuance of the Decree Law No. 8 of 2011 and to explain how far the decision-Law No. 8 of 2011 conforms with the instructions and rules of taxation principles. Also, this study aims to clarify how the statement goes with the law No. (8) of 2011 and with international accounting standards. In addition, to clarify the difference between the Decree Law No. 8 of 2011 and its instructions from legal and accounting terms.

To achieve this goal, the researcher analyzed the provisions of the Decree Law No. (8) of 2011 and its instructions, and consulted expert opinions about this decision through a questionnaire.

The study results showed the legality of the instructions of Decree Law No. (8) for the year (2011), because issuing decisions falls within the powers of the President of the Palestinian Authority in the absence of the Palestinian Legislative Council. Also, the study tried to explain the reasons for the

decision-Law No. 8 for the year (2011). It explained that the issuance of this decision comes in the context of updating and developing the laws that controls the work of the Palestinian National Authority and as requirements of enhancing developing the Palestinian economy. Also, the declare of the law comes in the context of increasing tax revenues and enhancing the ability to rely on the resources and self-capacity, and reduce tax evasion and broaden the tax base.

The study highlighted the strengths of the Decree Law No. 8 for the year (2011), these were considering the principle of nationality instead of residence, broadening the tax base through income revenue increase, increasing personal, family and social tax breaks, minimizing tax categories, lowering upper limit ratio, and increasing public revenues .The study also highlighted the criticism that was directed to some items of Law No. (8) items for the year (2011), where some scholars noted that in social terms the law does not contribute to the creation of social balance and redistribution of income, it also increases revenues from lower income categories. In addition, the statement did not regard the principle of tax justice like equal tax breaks for residents regardless of their social status. Economically, this legally resulted in imposing new taxes from low-income. In financial terms, some scholars accuse the decision items that they increase the possibility of tax evasion, particularly value-added tax VAT and in the inability of tax

departments to follow up the high income self-employed because it focuses on fixed-income categories.

The results also legally showed the harmony Decree Law No. 8 for the year (2011) with the assumptions of accounting principles, where it became clear that the decision goes with the principle of continuity, because it assumes that establishments would continue for years to come and not for the current fiscal year only. This decision also goes with the principle of full disclosure by obliging every person to reveal the necessary documents and information on time.

The study showed that there is a consensus among decision-materials-Law No. (8) for the year (2011) with the appropriateness rule, where the study found out that the Decree Law No. (8) for the year (2011) allows paying taxes in times which suites taxpayers' conditions.

The study found that there is a consensus among decision-materials-Law No. (8) for the year (2011) with the economic theory where the size of collecting tax revenues is significant and covers any expenses incurred by the tax administration in the tax collection process.

It has been found that there is a consensus among decision-materials-Law No. (8) for the year (2011) with the certainty rule, where the imposed income tax was clear, specific, and certain in all its aspects in accordance with the decision in terms of the definition of taxable, non-taxable and exempt. And

was certain by tax accrual, payment, and deduction and exemptions from income, and penalties, fines and procedures of installment or postponement.

The decision of Law No. (8) for the year (2011) agrees with the annual entitlement where accrual tax is calculated on the basis of one calendar year of people's incomes.

As for flexibility, it is observed from reading into the decision-Law No. (8) for the year (2011) that the law is not flexible and says nothing about the changing economic conditions in the Palestinian society.

In addition, the decision-Law No. (8) for the year (2011) agrees with the principle of residence, where income tax is imposed on residents of Palestine including any Palestinian employed by the National Authority inside or outside Palestine, non- Palestinian ordinary person who lived in Palestine for at least continual or uncontinual 183 days of residence, and a non-resident who owns a business or a part of business which are locally managed.

The Decree Law No. (8) for the year (2011) achieves two types of justice; the horizontal which deals equally with taxpayers with similar conditions, and vertical justice, which takes into account the different conditions of different tax payers. This was clear through unifying tax ratios for similar income categories in the Palestinian society.

However, the posed taxes were not consistent with the services offered to citizens and that is incompatible with the rule of justice that tax value increases according to the quality of service received from government.

The study results showed that there is a consensus among decision-law No. 8 for the year (2011) with international accounting principles, particularly the first accounting rules concerning data view and financial statements, and the seventh standard of cash flows, and the international accounting standard No. (12) of income tax.

By the end the study, the researcher recommended the need to modify the law with a decision takes into account the most important rules of taxation: justice and equality, the family exemptions of wife, children and dependent relatives. In addition, the law should give exceptions to employees who rent homes for housing. Moreover, the government should seek for new sources to finance its budget without subjecting lower income categories.

The researcher also recommended the reduction of tax posed on the agricultural sector, which is suffering from both its revenue and performance in addition to being subject to the attack by settlement and the aggressive Israeli regulations. This has been reflected in abandoning that important sector which preserves land, livestock and agriculture.