

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق
العدالة الضريبية

إعداد

جميل كاظم جميل بني فضل

إشراف

أ. د. طارق الحاج

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

2018

دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية

إعداد

جميل كاظم جميل بني فضل

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/2/13م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

- / مشرفاً ورئيساً - أ. د. طارق الحاج
- / ممتحناً خارجياً - د. عبد الفتاح السرطاوي
- / ممتحناً داخلياً - د. محمد شراقة

الإهداء

الى معلم البشرية الاول .. امام المرسلين وسيد الخلق اجمعين

محمد بن عبد الله عليه وعلى آله افضل الصلوات واتم التسليم

الى ارواح شهداء فلسطين الاكرم منا جميعاً

الى روح جدي العزيز طالباً له الرحمة والمغفرة

الى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الامل والاماني الجميلة، واتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا، وعلمني معنى ان نعيش من اجل الحق والعلم لنظل احياء حتى لو فارقت ارواحنا اجسادنا..

الى والدي الحبيب...

إلى التي تمتهن الحب وتغزل الأمل في قلبي، فتبقى روحي مشرقة طالما كانت دعواتها عنوان

دربي، وتبقى أمنياتي على وشك التحقق طالما يدها في يدي..اليكي يا والدتي الحبيبة يا سيادة

القلب ونبضه، اهديكي رسالتي لتهديني الرضا والدعاء...

الى من وقفت بجانبني ورافقت خطواتي وأضاءت الدنيا من حولي، فكانت شمسٌ تنير مكاني، وسيدة

عمرى وزماني.. الى زوجتي الحبيبة الغالية...

الى القلوب الطاهرة والارواح النقية، الى النفوس الطيبة والايادي السخية، اخوتي واخواتي وأولادهم

وبنائتهم.. الاغلى مني على نفسي...

الى أحبتي وأهلي وأصدقائي...

لكم جميعاً اهدي هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين حمدً كثيراً طيباً مباركاً فيه، ملاً السماوات والارض وملاً ما شاء من شيء بعد. والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه اجمعين.

فالحمد لله على فضله وجزيل نعمه، والشكر لله بأن وفقني وأعانني على اتمام هذه الرسالة، واسأل الله العلي العظيم ان يجعلها في ميزان حسناتي.

وقد قال رسول الله صل الله عليه وسلم: "من أوتيَ منكم معروفاً فليذكره، فمن ذكّره فقد شكّره، ومن نكّره فقد كَفّره"، وعملاً بهذا الهدي النبوي الشريف أود ان اتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان والتقدير الى الاستاذ الدكتور "طارق الحاج" الذي لم يأل جهداً في متابعتي وتقويم ما أعوجّ من عملي حتى استوى على سوقه.

كما اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لسيادة رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الاستاذ "محمد الحاج ياسين" على ما قدمه لي من عون في سبيل اتمام هذه الرسالة.

كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة المناقشة الكرام، الدكتور "عبد الفتاح السرطاوي"، واستاذي الفاضل الاستاذ الدكتور "محمد شراقة" على قبولهم عضوية لجنة المناقشة لهذه الرسالة.

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة تحمل العنوان:

دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيث أن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الاهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الاقرار
ي	فهرس الجداول
ك	الملخص
1	الفصل الاول: الاطار العام للدراسة
1	المقدمة
4	مشكلة الدراسة وأسئلتها
6	أهداف الدراسة
6	أهمية الدراسة
7	مبررات الدراسة
8	محددات الدراسة
8	منهجية الدراسة
9	مجتمع الدراسة
9	مصطلحات الدراسة
10	الدراسات السابقة
17	التعليق على الدراسات السابقة
19	الفصل الثاني: الدعوى الضريبية والقضاء المختص بالنظر فيها
19	تمهيد في مفهوم الدعوى
20	ماهية الدعوى الضريبية
20	مفهوم الدعوى الضريبية
20	تعريف الدعوى الضريبية
22	الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية
23	اطراف الدعوى الضريبية
24	موضوع الدعوى الضريبية
25	اشكال المنازعة الضريبية
25	أولا: منازعة في الوعاء الضريبي

25	ثانياً: منازعة في التحصيل
25	الأساس القانوني للتكليف
26	الأسباب المؤدية لحدوث المنازعة الضريبية
27	طرق تقدير ضريبة الدخل
28	طرق التقدير بشكل عام
28	اولاً - طرق التقدير المباشرة
28	ثانياً - طرق التقدير الغير مباشرة
29	طرق تقدير ضريبة الدخل في التشريع الضريبي الفلسطيني
29	أولاً - طريقة التقدير الذاتي من قبل المكلف
30	ثانياً - طريقة التقدير الاداري من قبل الادارة الضريبية(المقدر)
32	ثالثاً - التقدير بالاتفاق بين المكلف والادارة الضريبية
33	رابعاً- التقدير بالمقطوع من قبل المدير او من يفوضه
34	خامساً - التقدير من قبل المحكمة
34	طرق الطعن في منازعات ضريبة الدخل (مقارنة بين التشريع الاردني والمصري والفلسطيني)
35	الطعن الاداري (التظلم الاداري)
35	اولاً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الاردني
39	ثانياً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع المصري
43	ثالثاً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني
46	الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل
46	اولاً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الاردني
49	ثانياً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع المصري
51	ثالثاً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني
53	الفصل الثالث: العدالة الضريبية
53	مفهوم العدالة
55	مفهوم العدالة الضريبية
56	تعريف العدالة الضريبية
57	قواعد العدالة الضريبية
57	القاعدة الاولى: المساواة امام الضريبة

58	القاعدة الثانية: عمومية الضريبة
62	القاعدة الثالثة: شخصية الضريبة
63	القاعدة الرابعة: عدم الازدواج الضريبي
63	نظريات العدالة الضريبية
63	النظرية الأولى: نظرية المنفعة
66	النظرية الثانية: نظرية القدرة على الدفع
67	أنواع العدالة الضريبية
67	مبدأ العدالة الافقية
68	مبدأ العدالة العمودية (الرأسية)
68	وسائل تحقيق العدالة الضريبية
69	دور السلطة القضائية في تحقيق العدالة الضريبية
70	الفصل الرابع: محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين
70	لمحة تاريخية عن تطور ضريبة الدخل في فلسطين
75	الاطار القانوني لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل
75	نشأت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل واختصاصاتها
76	اولاً: نشأتها بموجب احكام القانون
76	ثانياً: الهيكل التنظيمي لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل
79	ثالثاً: اختصاصات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل
80	اصول المحاكمات المتبعة أمامها
81	اجراءات رفع الدعوى
84	اصول المرافعات امام المحكمة
86	قواعد الاثبات وحصر البينات
92	اصدار الاحكام وتبليغها والطعن فيها
95	الحكم برسوم ومصاريف الاستئناف او النقض
95	تنفيذ الاحكام الصادرة عن المحكمة
97	العدالة الضريبية وكيفية تحقيقها من وجهة نظر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية
101	الفصل الخامس: تحليل البيانات
103	تحليل قضايا ضريبة الدخل التي نظرت بها محكمة الاستئناف خلال الاعوام (2000-2016)

113	تحليل قضايا ضريبة الدخل المفصولة من خلال محكمة الاستئناف
119	تحليل قضايا ضريبة الدخل التي ما زالت منظورة امام محكمة الاستئناف حتى الآن
124	الاستنتاجات والتوصيات
124	أولاً: الاستنتاجات
127	ثانياً: التوصيات
130	قائمة المصادر والمراجع
b	Abstract

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	توزيع قضايا المحكمة حسب السنة التي تم فيها الاستئناف على قرار التقدير ونوع التقدير	104
2	توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة حسب قانون ضريبة الدخل المطبق وبيان الطبيعة القانونية للمستأنف ونوع التقدير	106
3	توزيع قضايا ضريبة الدخل التي نظرت بها محكمة استئناف ضريبة الدخل حسب الطبيعة القانونية للمستأنف	107
4	توزيع عدد قضايا المحكمة وقيمة التقديرات حسب المحافظة	108
5	توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة حسب المهن	109
6	توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة وقيمة التقديرات حسب السنوات التي تم فيها الاستئناف ما بين مفصولة وغير مفصولة	111
7	توزيع اجمالي لقضايا المحكمة المفصولة من حيث عدد القضايا لكل نوع تقدير وقيمتها قبل الحل وقيمتها بعد الحل	113
8	تحليل القضايا المفصولة حسب كل سنة	116
9	متوسط الفترة الزمنية التي مكثت فيها القضية في المحكمة لمجموع القضايا المفصولة في كل سنة	118
10	توزيع قضايا ضريبة الدخل الغير مفصولة من قبل المحكمة من حيث نوع التقدير وعدد القضايا لكل نوع وقيمة التقديرات	119
11	توزيع القضايا الغير مفصولة من قبل المحكمة حسب السنوات التي تم فيها الاستئناف ونوع التقدير	120
12	توزيع قضايا المحكمة الغير مفصولة حسب المحافظة التي يتبع لها المكلف المستأنف	122

" دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية في تحقيق العدالة الضريبية "

اعداد

جميل كاظم جميل بني فضل

اشراف

أ.د. طارق الحاج

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية وبيان اختصاصاتها، كما وتكمن مشكلة الدراسة في التعرف على دور هذه المحكمة في تحقيق العدالة الضريبية، كونها المحكمة المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل. فهي محكمة من المحاكم النظامية وضمن ملاك السلطة القضائية التي تعتبر ركيزة اساسية من ركائز منظومة العدالة في المجتمع.

وتتكون الدراسة من خمسة فصول: الفصل الاول يوضح الاطار العام للدراسة. وتناول الفصل الثاني الدعوى الضريبية من حيث مفهومها وطبيعتها القانونية واطرافها وموضوعها، كما تم البحث في المنازعة الضريبية واشكالها والاسباب المؤدية لحدوثها والاساس القانوني للتكليف، كما تم تناول طرق تقدير ضريبة الدخل بشكل عام وطرق تقديرها بشكل خاص حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وبيان طرق الطعن في قرارات التقدير (الطعن الاداري والطعن القضائي) والتي تم عمل مقارنة بشأنها في كل من التشريع الاردني والمصري والفلسطيني. وتناول الفصل الثالث العدالة الضريبية من حيث مفهومها وتعريفها وقواعد تحقيقها والتأصيل النظري لها (نظرياتها)، كما تم الحديث عن انواع العدالة الضريبية ووسائل تحقيقها، مع بيان دور السلطة القضائية في ذلك. وتناول الفصل الرابع وبشكل موسع محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، من حيث بيان الاطار القانوني لها، وبيان نشأتها واختصاصاتها واصول المحاكمات المتبعة امامها، كما تم بحث العدالة الضريبية وكيفية تحقيقها من وجهة نظرها، وذلك من خلال اجراء مقابلة مع رئيس هذه المحكمة. وفي الفصل الخامس تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية بخصوص قضايا ضريبة الدخل المنظورة امامها، والعمل

على تحليلها من عدة جوانب؛ من حيث عدد تلك القضايا في كل سنة ضريبية وقيمتها، وتوزيع هذه القضايا حسب المحافظات والقطاعات الاقتصادية، وطبيعة المستأنف (إذا كان شخص طبيعي او معنوي)، وعدد القضايا حسب نوع قرارات التقدير المستأنفة وقيمتها، القضايا المفصولة والفروقات في قيمتها وفترة مكوثها في المحكمة لحين الفصل فيها، والقضايا التي لم تحل بعد.

وقد خلصت الدراسة الى عدة استنتاجات كان اهمها، ان دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل يتمثل في ضمان محاكمة عادلة للمكلف، بالاضافة الى انها تعمل على اثبات العبء الضريبي الحقيقي الذي يتناسب مع دخل المكلف من خلال استخدامها الوسائل المتاحة لها بموجب احكام القانون، وان دور المحكمة مقيد بنصوص القانون، وان تحقيق العدالة يعتمد بشكل كبير على نصوص القانون والتطبيق السليم لها من قبل الادارة الضريبية.

وقد اوصت هذه الدراسة بعدة توصيات كان اهمها، اجراء مجموعة من التعديلات على قانون ضريبة الدخل تطال عدة جوانب منها: تشكيل لجنة مختصة بالنظر في الاعتراضات، وتحديد فترة زمنية للمحكمة لاصدار قرارها بشكل نهائي في القضايا المنظورة امامها، حيث ان هذه القضايا تتطلب سرعة البت فيها، بالاضافة الى تعديلات في الاعفاءات والتوسع فيها، كما اوصت الدراسة ايضا بان يكون دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل شمولي اكثر بحيث يجمع بين الجانب الحقوقي والجزائي في قضايا ضريبة الدخل.

الفصل الاول

الاطار العام للدراسة

المقدمة:

تلعب الضرائب دورا مهما في حياة الدول في عصرنا الحالي الذي زادت فيه اعباء الدولة تجاه مواطنيها، حيث اصبحت الدولة بحاجة الى ايرادات وافرة لتغطية تلك الاعباء. وبالتالي فان القواعد التي تحكم القانون الضريبي هي مجموعة من المبادئ الاساسية التي تهدف الى مد الدولة بالاموال اللازمة لها لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها، حيث ان هذه الضرائب تشكل المورد المالي الاساسي لخزينة الدولة من اجل تغطية الانفاق العام وقيام اجهزة الدولة بالوظائف والمهام المنوطة بها والتي وجدت من اجل القيام بها والتي تتمثل بالانشطة والاهداف والخطط والبرامج التي وضعتها مسبقا واقرتها السلطة التشريعية من خلال اقرار الموازنة العامة للدولة (الحاج وآخرون، 2016).

كما ويعتبر موضوع الضرائب من الموضوعات الهامة التي تحظى باهتمام الحكومات على مر التاريخ نظرا لما لها من تأثير كبير على أحوال الشعوب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فالضريبة تشكل اداة سياسة فعالة في المجال المالي والاقتصادي والاجتماعي، كما وتعتبر الضرائب في الوقت الحاضر من اهم انواع الايرادات العامة سواء من حيث حجمها اونسبتها من اجمالي الايرادات العامة، وبدون وجود الضرائب لا تستطيع اي حكومة تنفيذ برامجها، لأنه لن يكون بمقدورها اشباع الحاجات الاجتماعية كالدفاع والامن والعدالة والحاجات المستحقة كالتعليم والصحة (اندوراس، 2010).

والاصل في فرض الضريبة هو مبدأ التكافل والتضامن بين افراد الدولة الواحدة في تحمل الاعباء العامة، حيث يتم تحصيل الضرائب من المكلفين من دخولهم او ممتلكات اخرى خاصة بهم مثل ضريبة الدخل وضريبة الاملاك، او يتم تحصيل الضرائب من الافراد عند قيامهم بعملية الانفاق مثل ضريبة القيمة المضافة والجمارك وضريبة الشراء وغيرها. ولأهمية وخطورة فرض الضرائب نجد أن القواعد الجوهرية لانشاء الضرائب مقننة في الدستور حيث ان العدالة الاجتماعية اساس فرض

الضرائب والتكاليف العامة ولا يجوز فرض الضرائب أو تعديلها أو الغائها أو الاعفاء منها بغير قانون (عليان وآخرون، 2003).

وتتبع هذه الأهمية للضرائب من التطور الحاصل في مفهوم الدولة عبر التاريخ من خلال مراحلها المختلفة التي بدأت بالمجتمعات البدائية ومن ثم الدول والامبراطوريات القديمة المتمثلة بدول المدن وتبعها دول القرون الوسطى وأخيراً الدولة القومية الحديثة في عصرنا الحاضر. فالضرائب تسهم في تحقيق الحاجات الاجتماعية (الأساسية) التي تلبيها الدولة للمجتمع مثل الدفاع والأمن والعدالة، والتعليم والصحة، ففي حال عدم وجود الضرائب لن تستطيع الحكومة تحقيق أهدافها. وتعرف الضريبة على أنها فريضة مالية إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بدفعها نقداً أو عيناً دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع (عثمان، 2008). ومن خلال دراسة المالية العامة تبين لنا أن الضريبة أداة مالية تستخدمها الدولة من أجل اقتطاع جزء من ثروة الأشخاص الآخرين، عن طريق الجبر، ودون مقابل وذلك بغرض تحقيق نفع عام. ومن المعروف أن القانون الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلاً عن محيطه بل يقوم ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين.

وتمثل الضرائب المباشرة تلك التي تفرض مباشرة على الأفراد ودخولهم وثوراتهم وتسمى بالضرائب المباشرة، وبصفة عامة يعتمد هذا النوع من الضرائب على الحالة والظروف الاقتصادية للأفراد ومن أمثلة هذا النوع من الضرائب، ضرائب الدخل وضرائب الثروة (عثمان، 2008). فهي كل ما يفرض ويقطع بشكل مباشر من الدخل والثروة ومن الأمثلة عليها الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال وضريبة الأشخاص. وتتميز الضرائب المباشرة بثبات الحصيلة ومرونتها، فالضريبة المباشرة تفرض على عناصر تتسم بالثبات وليست سريعة التغيير، كما أنه يسهل زيادة حصيلتها عند الحاجة برفع أسعارها، كما تعد هذه الضرائب أكثر تحقيقاً للعدالة بتوزيع الأعباء وفقاً لمقدرة المكلفين على الدفع، كما تتميز الضرائب المباشرة بانخفاض نفقات جبايتها حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها، وإيضاً تتميز بأشعار المواطنين بواجباتهم، أما أهم عيوبها فتتمثل في قلة حصيلتها نتيجة كثرة محاولات التهرب من دفعها وعدم تصريح المكلفين عن جميع دخولهم، من عيوبها أيضاً صعوبة رفع أسعارها في فترات التضخم، وتأخر ورود حصيلتها إلى خزينة الدولة نظراً لطبيعتها التي

تستلزم تحصيلها بعد نهاية الفترة الضريبية، كذلك فان ربط وتحصيل معظم الضرائب المباشرة يتطلب توافر ادارة ضريبية واعية وكفؤة الى جانب مستويات مرتفعة من الوعي الضريبي للمكلفين (أندوراس، 2010).

وعليه فان ضريبة الدخل تعدّ من اهم انواع الضرائب التي تحظى بأهمية بالغة في المنظومة الضريبية لاي دولة - سواء كانت نامية او متقدمة - حيث يمكننا ان نوزع هذا الاهتمام بها لعدة اعتبارات، منها انها تعتبر ضريبة ثابتة نسبيا بالاضافة الى ان الدخل يعتبر المعيار الافضل للتعبير عن المقدرة التكاليفية للفرد وبالتالي مقدرته على الدفع، فهي الضريبة الوحيدة التي تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بحيث يزداد العبء الضريبي على الفرد كلما ازداد دخله، الا ان حصيلة هذا النوع من الضرائب تتفاوت من دولة الى اخرى بسبب التفاوت في القوة الاقتصادية فيما بينها وبالتالي التفاوت في مستوى دخل الافراد من دولة لاخرى، حيث تكون حصيلتها كبيرة في الدول المتقدمة التي تمتاز بالقوة الاقتصادية وارتفاع مستوى دخل الفرد فيها، بينما تتخض حصيلتها في الدول النامية ذات الاقتصاد الضعيف والبسيط وانخفاض مستوى دخل الفرد فيها.

وتعتبر الدولة الطرف الاقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وامكانيات تمتاز بها عن الافراد، فلادارة الضريبة امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها وبالتالي يجب ان تتمتع الضرائب بحماية قضائية فعالة لما يعود من فائدة على الدولة والفرد معا، فيصبح القضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة والفرد اذا حدث هناك خلافا بين المكلف والادارة الضريبية بعد استنفاد طرق الطعن الاداري المنصوص عليها بحكم القانون. والطعن القضائي في المنازعات الضريبية يؤدي الى تحقيق مبدأ العدالة وتفعيل مبدأ قانونية الضريبة، فالتقاضي حق لجميع الافراد في الدولة ويحقق الرقابة على اعمال الادارة ويجعلها اكثر دقة وحرصا على تطبيق القانون اثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، كما ينمي شعور المكلف بالامن والعدالة والانتماء والحماية المالية والاقتصادية لممتلكاته، حيث يعلم ان بإمكان القضاء ان ينصفه امام الادارة الضريبية في حالة وقوع نزاع او خلاف معها (خويلد، 2004). ونجد ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد انشأ محكمة خاصة اسمها " محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل " وهي مختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق احكام قانون ضريبة الدخل،

حيث حولها القانون سلطة مراقبة نشاط الادارة الضريبية والتحقق من سلامة اجراءاتها والتأكد من صحتها ومطابقتها للقانون.

وتقوم العدالة الضريبية على اساس مساهمة كل فرد من افراد المجتمع بالاعباء الضريبية وبحسب مقدرة كلٍ منهم النسبية، والمفهوم المنطقي البسيط للعدالة الضريبية يقتضي بأن الافراد الذين يعيشون ظروفًا اقتصادية واجتماعية متساوية لا بد من معاملتهم معاملة ضريبية متساوية، وذلك استناداً الى مبدأ المساواة امام القانون. وبالتوازي مع ذلك تقتضي العدالة الضريبية ايضاً المعاملة الغير متساوية لأؤلئك الذين لا تتشابه أو تتساوى ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية مع بعضهم البعض.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

لا شك ان العدالة الضريبية مصدرها عدالة التشريع الضريبي نفسه من خلال تمتع القواعد القانونية فيه بمجموعة من الخصائص والسمات التي تكسب القاعدة القانونية صفة العدالة، لكن تحقيق العدالة الضريبية لا تتوقف على ذلك فحسب، بل تعتمد بشكل كبير على التطبيق الصحيح والسليم لاحكام القانون سواء كان ذلك من قبل المكلفين بدفع الضريبة او موظفي الادارة الضريبية المنوط بهم وظيفة جباية الضريبة بمقتضى احكام القانون. ومن مقتضيات العدالة ايضاً اعمال الرقابة القضائية على اعمال الادارة الضريبية حمايةً لحقوق المكلف وضمان عدم تعسف الادارة في استعمال السلطات الممنوحة لها بموجب احكام القانون، كذلك لحماية حق الخزينة من المكلفين المتهربين من دفع الضريبة.

وتكمن مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما الدور الذي تقوم به محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في سبيل تحقيق العدالة الضريبية؟
كونها المحكمة المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل في فلسطين.

كما ستجيب الدراسة عن الاسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو مفهوم الدعوى الضريبية؟ ومن هي الجهة القضائية المختصة بالنظر فيها؟
2. ما هي الطرق المتبعة في فلسطين لتقدير ضريبة الدخل استناداً الى احكام القانون الفلسطيني؟
3. ما هي طرق الطعن في قرارات تقدير ضريبة الدخل في فلسطين؟
4. ما هو مفهوم العدالة الضريبية؟ وما هي مقومات وأستحقاقها؟
5. متى أنشأت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بموجب أحكام القانون (أي قانون من قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين نص على انشائها)؟
6. ما هي اختصاصات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل؟
7. ما هي اجراءات التقاضي (اصول المحاكمات) المتبعة في منازعات ضريبة الدخل؟
8. ما هي قواعد الاثبات وحصر البيئات في منازعات ضريبة الدخل؟
9. كم عدد القضايا التي نظرت فيها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية خلال السنوات (2000-2016)؟ وكم تبلغ قيمتها؟ وما هي انواع قرارات التقدير المطعون فيها؟
10. في ظل اي قانون لضريبة الدخل كانت عدد المنازعات التي نظرت فيها المحكمة أقل؟ وفي ظل اي قانون كانت أعلى؟
11. كم بلغ عدد القضايا المستأنفة من قبل الاشخاص الطبيعيين وكم بلغت قيمتها؟ وكم بلغ عدد القضايا المستأنفة من قبل الاشخاص المعنويين وكم بلغت قيمتها؟
12. من هي المحافظة الأعلى من حيث عدد وقيمة القضايا المستأنفة لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية؟
13. ما هي القطاعات الاقتصادية التي احتلت أعلى قيمة في القضايا التي استؤنفت أمام المحكمة؟

14. كم بلغ عدد القضايا المفصلة من خلال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل؟

15. كم بلغت قيمة القضايا المفصلة من حيث نوع التقدير؟ وكيف تأثرت بقرار المحكمة؟

16. كم بلغت متوسط الفترة التي مكثت فيها القضية في المحكمة؟

17. ما هي اهم المعوقات التي تواجه المحكمة بصدد البت في القضايا المنظورة امامها؟

18. كم بلغ عدد وقيمة القضايا التي ما زالت منظورة امام المحكمة؟ وما هي طبيعة قرارات التقدير

لتلك القضايا؟

19. كم بلغ عدد وقيمة القضايا الغير مفصلة في كل محافظة من محافظات الضفة الغربية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

1.لقاء الضوء على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وبيان اختصاصاتها.

2. التعرف على قواعد العدالة الضريبية وسبل تطبيقها ومعوقات تحقيقها.

3. التعرف على التعديلات التي تمت على قوانين ضريبة الدخل وأثرها على عدد المنازعات الضريبية

الناشئة عن تطبيق احكام قانون ضريبة الدخل خلال الفترة الواقعة بين الاعوام 2000-2016.

4. التعرف على اسباب حدوث هذه المنازعات.

5. تزويد الجهات المعنية بالنتائج التي سيتم التوصل اليها للاستفادة منها لاتخاذ القرارات اللازمة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعا له من الأهمية ما يستحق البحث فيه، فسمّة العدالة

هي من أهم السمات التي يجب ان تتصف بها قواعد فرض الضريبة وبالاخص تلك القواعد القانونية

التي وضعها المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل الذي يتم بموجبه جباية الضريبة المفروضة

على دخل الافراد وأرباح الشركات، والتي تعتبر من اكثر انواع الضرائب عدالة في اي نظام ضريبي لأي دولة.

ومن خلال هذه الدراسة سيتم تسليط الضوء على دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين في ارساء قواعد العدالة الضريبية، ومدى الدور الذي تقوم به في الرقابة على اعمال الادارة الضريبية. كما وتتبع اهمية هذه الدراسة ايضا كونها ستقوم بالقاء الضوء على اهم التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وتعديلاته من خلال القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 وما تلاه من تعديلات لمعالجة تلك النصوص القانونية التي كانت سببا في هذه المنازعات. وما يزيد في أهمية هذه الدراسة ايضاً هو اننا سنقوم بحصر المنازعات الضريبية التي تم الطعن فيها أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منذ عام 2000 وحتى العام 2016، والعمل على تحليل هذه القضايا من حيث قيمتها قبل حكم المحكمة وبعده.

كما وتبرز أهمية هذه الدراسة في ناحية اخرى، تتمثل بقيام الباحث من خلالها بعمل دراسة مقارنة لآلية تنظيم المشرع الضريبي في كل من مصر والاردن وفلسطين لمرحلتى الطعن الاداري والطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل.

مبررات الدراسة:

تم اختيار هذه الدراسة لعدة مبررات:

1. ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في فلسطين.
2. كما ان دائرة ضريبة الدخل في فلسطين تعاني من ضعف التزام المكلفين باحكام قانون ضريبة الدخل مما ينتج عن ذلك حدوث منازعات في تقدير الوعاء الضريبي، وبالتالي يدخل هنا دور القضاء الضريبي بعد استنفاد طرق الطعن الاداري لحل هذه المنازعات.
3. كما ان خبرة الباحث في دائرة ضريبة الدخل وبالاخص في مجال القضايا المنظورة امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تعطيه الحافز لمعالجة هذا الموضوع.

4. خسارة عدد كبير من المكلفين لقضاياهم بسبب دقة المسائل القانونية والفنية الخاصة بقانون ضريبة الدخل وتعديلاته، وهذه التعديلات يجهلها معظم اصحاب القضايا وبعض المحامين المدافعين عنهم بدليل رد عدد لا بأس به من الاستئنافات المقدمة لدى محكمة الاستئناف لانتفاء الخصومة مثلاً.

محددات الدراسة:

المحدد المكاني: فلسطين - الضفة الغربية.

المحدد الزمني: القضايا المستأنفة امام المحكمة خلال الفترة 2000-2016.

المحدد البشري: المكلفين المستأنفين أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

المحددات الموضوعية:

1. قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

2. قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

3. القرار بقانون رقم(2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل.

4. القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

5. التعديلات التي طرأت على القرار بقانون رقم(8) لسنة 2011.

منهجية الدراسة:

ل للوصول ولتحقيق اهداف الدراسة والاجابة على التساؤلات المطروحة سيتم اعتماد الأساليب والأدوات البحثية التالية:

1.مراجعة تشريعات ضريبة الدخل، بالتركيز على قانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته اللاحقة.

2.مراجعة الدراسات والتقارير والأدبيات السابقة ذات الصلة.

3. الاستعانة بالمصادر الأساسية المختصة بعرض البيانات والإحصائيات ذات العلاقة وتحليلها، مثل وزارة المالية والتخطيط، ومحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وغيرها.

4. اجراء مقابلات متخصصة مع بعض موظفي الادارة الضريبية وبعض القضاة من اعضاء هيئة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المكلفين الذين قاموا بالطعن في قرارات تقدير ضريبة الدخل لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال الاعوام 2000 وحتى عام 2016 (والبالغ عددهم 146 مكلف)، حيث تم اجراء مسح شامل لمجتمع الدراسة والعمل على دراسة وتحليل تلك القضايا من عدة نواحي.

مصطلحات الدراسة:

- قانون ضريبة الدخل: قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 م، والذي يتم تطبيقه على السنوات الضريبية (2005-2007).

- تعديلات قانون ضريبة الدخل لسنة 2008: القرار بقانون رقم (2) لسنة 2008، والذي يتم تطبيقه على السنوات الضريبية (2008-2010).

- قانون ضريبة الدخل لسنة 2011: القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

- تعليمات قانون ضريبة الدخل: التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

- التعديلات على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011: هي مجموعة التعديلات التي تمت على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، والتي صدرت في السنوات 2012 ، 2014 ، 2015.

- الوزير: وزير المالية.

- الدائرة: دائرة ضريبة الدخل.

- المدير: مدير عام ضريبة الدخل.

- مأمور التقدير أو المقدر: أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى احكام القانون.

- الموظف المفوض عن الوزير: هو بالاصل مقدر، يفوضه الوزير بإجراء اعادة تقدير دخل المكلف - بعد ان كان مقدر سابقا - نتيجة لظهور مصادر دخل اخرى للمكلف أو لاسباب اخرى حددها القانون.

- المكلف: كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب احكام القانون.

- المحكمة: محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو المحكمة المختصة حسب مقتضى الحال.

- العدالة الضريبية: هي صفة تميز الضريبة وهذه الصفة تكتسبها من خلال عدد من الوسائل التي تؤثر في الضريبة، بحيث تجعل الفرد يتقبل دفعها عن طيب خاطر نسبياً، والفرد لا يرتضي دفعها مختاراً الا اذا ايقن انه يسهم في تغطية النفقات العامة للدولة بنصيب يتناسب مع دخله، واقتنع انه مع هذا النصيب لن يؤثر على دخله الا بالقدر نفسه الذي يؤثر به على دخل غيره، فهي ان يساهم أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية والتكليفية، فيتحمل جميع المكلفين عبئها ويخضعون لها دون محاباة أو تفضيل.

الدراسات السابقة:

دراسة (نشوان، 2017) بعنوان "استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين دراسة تحليلية"

وقد كان هدف الباحث في هذه الدراسة هو محاولة وضع استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل في فلسطين، من خلال الوقوف على الاركان الاساسية لمنظومة ضريبة الدخل في فلسطين، ومعرفة أوجه القصور والضعف في كل ركن من هذه الاركان، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي بالاضافة الى استخدامه استبانة تضمنت جوانب البحث الرئيسية لتحقيق اهداف الدراسة، وقد

اشتمل مجتمع الدراسة على (201) فردا تمثل في المدراء الماليون للشركات المساهمة الخصوصية، والمحاسبين العاملين في منشآت المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة بالإضافة الى مأموري التقدير العاملين في دوائر ضريبة الدخل في قطاع غزة، في حين كانت عينة الدراسة (141) فرد من مجتمع الدراسة، وبعد اجراء التحليل الاحصائي للبيانات فقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها وجود أوجه قصور وضعف في أداء منظومة ضريبة الدخل بأبعادها الرئيسية (القوانين والتشريعات السائدة، اداء دائرة ضريبة الدخل، بيئة الاعمال والمناخ العام للاستثمار). وقد اوصى الباحث بضرورة تطوير منظومة ضريبة الدخل من خلال اتباع تطبيق استراتيجيات تتناسب مع البيئة الفلسطينية وهي (استراتيجية تطوير التشريعات الضريبية، استراتيجية تطوير أداء ضريبة الدخل، استراتيجية تطوير المكلفين، استراتيجية تطوير التحاسب الضريبي، استراتيجية تطوير النشاط الاستثماري).

دراسة (عبد الكريم، 2017) بعنوان "موجز السياسات: تداعيات السياسات الضريبية في المنطقة العربية"

وقد هدفت هذه الدراسة الى تقييم النظم الضريبية في عدد من الدول العربية من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، وهذه الدول هي (فلسطين، مصر، الاردن، ولبنان). وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان اهمها: هيمنة الضرائب غير المباشرة على ايرادات هذه الدول، وبلوغ متوسط ضرائب دخل الشركات والافراد حوالي ثلث الايرادات الضريبية في دول الدراسة، وتشكل الضرائب على الدخل الشخصي ايرادات اقل مقارنة ببلدان الاسواق الصاعدة والبلدان النامية، كما تتصف القاعدة الضريبية بعدم الشمولية نظراً لبقاء جزء من المكلفين من اصحاب المهن الحرة خارج المتابعة والملاحقة الضريبية، تمتع الشركات باعفاءات ضريبية واسعة ولسنوات عديدة بموجب قوانين تشجيع الاستثمار، مساهمة ضرائب الممتلكات بدور بسيط في الدول الاربعة، كما تعاني هذه الدول من مشكلة التهرب والتجنب الضريبي بأشكالها المختلفة ذلك بسبب غياب الآليات القانونية الواضحة. وقد اوصى الباحث بمجموعة من التوصيات اهمها ان السياسة الضريبية في هذه الدول تحتاج لاعادة هيكلة لتضمن مزيداً من التركيز على جمع الايرادات الضريبية المباشرة، وزيادة عدد الشرائح الضريبية لضمان عدالة اجتماعية افضل، تصميم حوافز ضريبية تستهدف ليس فقط الاستثمارات الكبيرة بل ايضا الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم، ولابد من اعادة النظر في العبء الضريبي بحيث يسهم في

تحقيق العدالة الاجتماعية، منح اعباءات ضريبية كاملة للدخل الزراعي والمعاشات التقاعدية، اعادة النظر في ضريبة القيمة المضافة بحيث تبنى على التمييز بين السلع الكمالية والاساسية، تطبيق قواعد صارمة لمحاربة اشكال الفساد والتهرب الضريبي، توسيع دائرة المشاركة المجتمعية مع الفئات المتأثرة بالقانون الضريبي.

دراسة (عبدالكريم وآخرين، مؤسسة مفتاح، 2015) بعنوان "دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية"

فقد كان الهدف العام للدراسة هو تحليل وتقييم سياسة ونظام ضريبة الدخل في فلسطين من منظور العدالة الاجتماعية والاقتصادية ومعايير الشفافية الدولية بشأن الممارسات الفضلى في ادارة النظام الضريبي. وقد اعتمدت منهجية الدراسة بشكل اساسي على مراجعة تشريعات ضريبة الدخل وبالتركيز على قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، كذلك مراجعة الدراسات والتقارير والادبيات السابقة ذات الصلة، بالاضافة الى الاستعانة بالمصادر الاساسية المختصة بعرض البيانات والاحصائيات ذات العلاقة وتحليلها، بالاضافة الى اجراء المقابلات المتخصصة مع المؤثرين والمتأثرين من ذوي العلاقة. وقد خلصت الدراسة الى ان القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والتعديلات التي تمت عليه أثارت جدلا كبيرا من الناحية الدستورية والاجرائية، اذ ان سن القانون واجراء التعديلات مهمة اصيلة للمجلس التشريعي وليس للجهات التنفيذية، كما ان هذا القانون قد فشل في تحقيق التوازن المطلوب بين اهداف فرض الضريبة (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية)، كما خلصت الدراسة الى ان قانون ضريبة الدخل الحالي وتطبيقاته لا تحقق متطلبات الشفافية والمساءلة، فهناك العديد من مواد القانون يشوبها الغموض والتعقيد مما يجعلها عرضة لتفسيرات متباينة ومختلفة، وقد خلصت الدراسة ايضا ان حق النقاضي والاستئناف متاح للمكلفين الا انه غير مجدي من الناحية العملية، الامر الذي يدفعهم لاجراء تسويات قد تكون غير مرضية لهم.

ومن أهم التوصيات التي اوصى بها الباحثين: معالجة الخلل الدستوري والاجرائي من خلال اعادة الحق الاصيل للمجلس التشريعي في تشريع القوانين وتعديلها، والعمل على توسيع القاعدة الضريبية فان ذلك يسهم بشكل افضل في تحقيق العدالة الاجتماعية، ومن الضروري اعطاء اهتمام اكبر للابعد

الاقتصادية والاجتماعية في القانون من خلال التمييز بين المكلفين حسب اوضاعهم الاجتماعية والاقتصادية، والعمل على توسيع دائرة المشاركة المجتمعية في اعداد واقرار التشريعات الضريبية، كما يجب ان تتميز القوانين والاجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية، والعمل على تحسين الاداء الاعلامي والتوعوي للدوائر الضريبية، بالاضافة الي تسهيل اجراءات فرض الضريبة ومعالجة الملفات الضريبية للمكلفين وزيادة الحوافز الضريبية للملتزمين والمبادرين.

دراسة (العدوي، 2013) بعنوان "دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي"

وتهدف هذه الدراسة الى دراسة دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي والتعرض لأهدافه، وتحديد مفهوم عدالة النظام الضريبي ومبادئه، وبيان طبيعة التهرب الضريبي وماهيته ودوافع المكلفين للقيام به، وقد استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في سبيل تحقيق اهداف البحث، وقد اشتمل مجتمع الدراسة على طرفي العلاقة الضريبية (مراقبو الدخل كممثلين عن الدوائر الضريبية، والمكلفين) في محافظتي طرطوس واللاذقية في سوريا، وقد بلغ حجم العينة لموظفي الضريبة (145 مفردة) ومكلفي ضريبة الدخل (150 مفردة). وقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق مبدأ العدالة في النظام الضريبي يخفض من حالات التهرب الضريبي، وبناءً على هذه النتيجة فقد اوصى الباحث بضرورة اعادة النظر في النظام الضريبي الحالي في سوريا من ناحية العدالة بين المكلفين، بالاضافة اعادة النظر بالمعدلات الضريبية والاعفاءات الممنوحة وبما يحقق العدالة بين المكلفين جميعاً.

دراسة (ادلبي، 2011) بعنوان " الدعوى الضريبية في سوريا "

والتي تطرق فيها الباحث الى ماهية الدعوى الضريبية واصول المحاكمات المتبعة في سيرها، والقضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية في سوريا. ومن أهم النتائج التي خلصت اليها الدراسة الى ان الدعوى الضريبية ذات طبيعة ادارية وبالتالي فان القضاء المختص بالنظر فيها هو القضاء الاداري. كما يستطيع المكلف اللجوء للطعن القضائي بمجرد صدور قرار ربط الضريبة وان سلوك الطعن الاداري ليس الزامياً على المكلف حتى يستطيع طرق باب القضاء.

دراسة (عبد المجيد، 2011) بعنوان " تطور قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 ومدى ملائمته لأوضاع المكلفين من حيث الوعاء الضريبي ، والاعفاءات ، وطرق التحصيل "

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور سياسة ضريبة الدخل وادائها في تحقيق الاهداف الاقتصادية المخطط لها والعمل على معالجة المشكلات الاقتصادية المختلفة ومناقشة وتوضيح الانظمة والقوانين ذات العلاقة بضريبة الدخل ومدى الحاجة الى اجراء التعديلات على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لتنمية الاقتصاد الفلسطيني ومحاولة التعرف على موقف المشرع الفلسطيني من مشروع قانون ضريبة الدخل والعمل على اظهار سلبيات هذا القانون وبيان كيفية معالجتها عن طريق تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة في كل من نطاق الامتيازات الممنوحة للادارة الضريبية والوقوف على ايجابيات القانون والعمل على تطويرها. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في سبيل تحقيق الاهداف المقصودة، وذلك من خلال تصميم استبيانه تضمنت الجوانب الرئيسية في البحث، وقد اشتمل مجتمع الدراسة كل من مدققي الحسابات وموظفي دوائر ضريبة الدخل. وقد توصل الباحث الى العديد من النتائج اهمها ان من اهم اسباب دعوى الاصلاح الضريبي عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وعدم توفر الوعي الضريبي لدى المكلف، وارتفاع الضريبة المفروضة على المكلف وازدياد حالات التهرب الضريبي، اما من حيث مدى كفاية الاعفاءات الاجتماعية والاقتصادية اظهرت النتائج ان الاعفاءات الاجتماعية الممنوحة للمكلفين كافية لتحقيق الاهداف المرسومة، ولكن بالنسبة للاعفاءات الاقتصادية الممنوحة بهدف تشجيع الاستثمارات الاجنبية والمحلية مبالغ فيها وبينت نتائج الدراسة ايضا ان الاعفاءات والتنازلات الواردة في القانون لم تعمل على تخفيض العبء الضريبي عن المكلف. وقد اوصى الباحث في هذه الدراسة بانه يجب العمل على تعديل معدلات الضريبة واسعارها وبما يتناسب مع الاوضاع الاقتصادية السائدة في فلسطين، ويجب العمل على منح معدلات تمييزية بين القطاعات الاقتصادية المختلفة من قبل الادارة الضريبية.

دراسة (عرباسي، 2008) بعنوان "العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع العدالة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر أرباب الصناعة الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية وقياس مدى رضاهم عن السياسات الضريبية المطبقة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال تصميم استبانة تضمنت الجوانب الرئيسية للبحث، حيث كان مجتمع الدراسة هو الشركات الصناعية الفلسطينية، وقد اختار الباحث عينة من هذه الشركات اشتملت على 120 شركة صناعية في محافظات شمال الضفة الغربية، وقد قام الباحث بمعالجة البيانات احصائياً. ومن اهم النتائج التي خلصت اليها الدراسة ان هناك رضاً مقبولاً من أرباب الصناعة الفلسطينية من حيث توفر العدالة الضريبية في النواحي التالية: معدلات الضريبة، والاعفاءات الضريبية، والتنزيلات على الدخل التي اقرها القانون، آلية تحصيل الضرائب واجراءات التقدير، والعقوبات والغرامات التي فرضها القانون. وقد أوصى الباحث في هذه الدراسة الى ضرورة تكثيف الاتصال والتواصل بين الدوائر الضريبية وأرباب الصناعة الفلسطينية والاختذ بأرائهم، وان تدعم السلطة الفلسطينية المشاريع الصغيرة والمتوسطة من خلال زيادة السماحات الضريبية وتقليل نسب الضريبة على هذه القطاعات.

دراسة (النعيمات، 2008) بعنوان "طبيعة دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ومدى دستوريته"

وقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في تحديد دين الضريبة وهل هو دور كاشف ام دور منشئ للدين الضريبي، والبحث في مدى دستوريته من حيث اقتصرها على درجة واحدة من درجات التقاضي (درجة الاستئناف) وعدم انشاء محكمة بداية ضريبية، وقد توصل الباحث الى ان دور المحكمة يكون كاشف من خلال صلاحيتها بأن تقر التقدير كما ورد في قرار التقدير، أو بان تخفضه، أو تلغيه أو أن تعيد القضية للمستأنف عليه لاعادة التقدير، ويكون قرارها منشئ للدين الضريبي من خلال صلاحيتها في زيادة التقدير مع تحفظه على هذه

الصلاحية. كما أن هناك تجاوزاً على حق المواطن في المساواة أمام القانون الذي أقره الدستور حيث أن هناك تجاوزاً لمرحلة هامة من مراحل التقاضي وهي مرحلة محكمة البداية.

دراسة (خويلد، 2004) بعنوان " الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين "

حيث هدفت هذه الدراسة الى القاء الضوء على اهمية وجود قضاء ضريبي مختص بالنظر في منازعات ضريبة الدخل والتعرف على اصول المحاكمات المتبعة في سيرها. ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الباحثة المنهج الوصفي. وقد خلصت الدراسة الى ان المنازعات الضريبية تتمتع بخصوصية معينة تمتاز بها عن غيرها من المنازعات الادارية والمدنية والتجارية والجنائية وذلك بسبب الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي، لذلك فان المشرع الفلسطيني أنشأ محكمة خاصة تختص بالنظر في منازعات ضريبة الدخل، كما ألزم المشرع المكلف سلوك طريق الطعن الاداري قبل اللجوء للطعن القضائي، ومن اهم النتائج التي وصلت اليها الدراسة ان القضاء الضريبي في فلسطين غير مفعّل بالقدر الكافي الذي يحقق الاهداف المرجوة منه. ومن أهم التوصيات التي اوصت بها الباحثة: العمل على توحيد التشريعات الضريبية في الضفة وغزة والغاء الاوامر العسكرية الاسرائيلية، كما اوصت بضرورة النص على عدم جواز وقف الدعوى عندما يطلب المصالحة فيها، بالاضافة الى ضرورة تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكد من استقلالته، والعمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف الفلسطيني، كما اوصت بانشاء محاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع حجم القضايا المرفوعة امام المحاكم، بالاضافة الى ضرورة تأهيل محامين في مجال الضرائب.

دراسة (دقة، 2003) بعنوان " العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني "

وقد هدفت هذه الدراسة الى مناقشة مفهوم العدالة الضريبية التي يسعى المشرع الفلسطيني الى تحقيقها من خلال سن التشريعات الضريبية وبالاخص مشروع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، كما هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى دراسة اثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى المكلفين ورفع مستوى الثقة بين المكلفين والدولة وزيادة الالتزام الضريبي. وقد خلصت الدراسة الى ان العدالة الضريبية تتحقق بواسطة آليات تتمثل في كل من القانون الضريبي والاجراءات والادارة الضريبية والتدقيق والقضاء. ففيما يتعلق بالقانون الضريبي وجد ان هناك بعض نصوص مشروع

القانون يشوبها الغموض وعدم الوضوح، وفيما يتعلق بالاجراءات فقد نص القانون على اجراءات تكفل تحقيق العدالة الضريبية للمكلف. اما الادارة الضريبية تختص بتنفيذ القانون والتحقق من سلامة تطبيقه حماية لحقوق المكلف والخزينة معا، كما انها تقوم بمهمة التدقيق على اجراءات التقدير لتصون حقوق المكلف والخزينة وذلك من خلال دوائر خاصة تابعة لها. وفيما يتعلق بالقضاء فهو يمثل الجهة التي يطمئن اليها المكلفين وله دور حاسم في حل المنازعات التي تنشأ بين الطرفين وبالتالي تحقيق العدالة المنشودة. ومن اهم توصيات الباحث في هذه الدراسة ادخال المزيد من النصوص القانونية المتسمة بالوضوح وعدم الغموض والمرونة، واخضاع بعض الدخول للضريبة، ووضع سقف لبعض الاعفاءات، واستحداث محكمة مختصة بقضايا ضريبة الدخل بدرجة استئناف تسمى " محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل " حيث ان مشروع القانون قد اخص بها محكمة البداية، ومن التوصيات ايضا سرعة البت في القضايا، واخضاع قرارات التقدير للتدقيق، والزام المكلفين دون استثناء بتقديم الاقرار الضريبي، وتحديد الحالات التي يجوز فيها للموظف المفوض من قبل الوزير اعادة النظر في التقدير (زيادة او نقصان).

التعليق على الدراسات السابقة

تناولت دراسة نشوات منظومة ضريبة الدخل في فلسطين من اربعة جوانب وهي: (القوانين والتشريعات السائدة، واداء الادارة الضريبية، وبيئة الاعمال، والمناخ العام للاستثمار) ولم تتطرق لموضوع القضاء الضريبي، فهو ركيزة اساسية من ركائز المنظومة الضريبية. وفي دراسة عبد الكريم التي تناولت قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 وتعديلاته، حيث قام من خلالها بتقييم القانون من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية على اعتبار ان تحقيقها يؤدي بالتالي الى تحقيق عدالة التشريع الضريبي، ولكن الباحث لم يتطرق فيها لموضوع القضاء الضريبي ودوره في تحقيق العدالة الضريبية. وفي دراسة أخرى لعبد الكريم التي تناول فيها تداعيات السياسة الضريبية في المنطقة العربية، فقد عملت على تقييم النظم الضريبية لأربعة دول عربية وبشكل شمولي لكافة انواع الضرائب، حيث قيمت هذه النظم من ناحية القوانين والتشريعات والسياسات الضريبية لهذه الدول، فهي أيضاً لم تتطرق لموضوع القضاء الضريبي. وقد ذهب العدي في دراسته الى جانب آخر بموضوع العدالة الضريبية، حيث تمحورت دراسته حول دور عدالة النظام الضريبي في الحد

من التهرب الضريبي في سوريا، وهو جانب مهم أيضاً فلا شك ان تحقيق العدالة الضريبية يحد من التهرب الضريبي. أما بالنسبة لدراسة ادلبي التي تناولت الدعوى الضريبية في سوريا، فقد صبت جل اهتمامها على الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية والقضاء المختص بالنظر فيها وأصول المحاكمات المتبعة في سيرها، ولم تتطرق لموضوع العدالة الضريبية اطلاقاً. أما عبد المجيد فقد تطرق في دراسته للعدالة الضريبية من خلال الوقوف على التطور الحاصل لقانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وقياس مدى ملائمة لايضاح المكلفين من ثلاث نواحي: الوعاء الضريبي والاعفاءات وطرق التحصيل. وقد تناول عرياسي في دراسته العدالة الضريبية من وجهة نظر ارباب الصناعات الفلسطينية وقياس مدى رضاهم عن السياسات الضريبية المطبقة، لذلك فقد تمحورت دراسته حول معدلات الضريبة والاعفاءات والتنزيلات وآليات التحصيل واجراءات التقدير والعقوبات والغرامات، وبالتالي هو ايضاً لم يتطرق للقضاء الضريبي ودوره في تحقيق العدالة الضريبية. وتناول النعيمات في دراسته دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في تحديد دين الضريبة دون التطرق لدورها في تحقيق العدالة الضريبية، وبحث في مدى دستورتها من حيث اقتصارها على درجة واحدة من درجات التقاضي وعدم انشاء محكمة بداية ضريبية. وقد تناولت خويلد في دراستها أهمية وجود قضاء ضريبي مختص بالنظر في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين وأصول المحاكمات المتبعة في سيرها ودون البحث في أهمية الدور الذي يؤديه القضاء الضريبي في مجال تحقيق العدالة الضريبية. وقد تناول الدقة في دراسته موضوع العدالة الضريبية وسعي المشرع الفلسطيني لتحقيقها في مشروع قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، بالاضافة الى دراسة أثرها على الاستقرار النفسي لدى المكلفين ورفع مستوى الثقة بينهم وبين الدولة وزيادة الالتزام الضريبي لهم.

ونلاحظ مما سبق ان موضوع العدالة الضريبية قد شغل الباحثين والدارسين في المالية العامة والتشريعات المالية، وقد تناولوها من عدة جوانب ونواحي سواءً بطريقة مباشرة او غير مباشرة، الا انهم لم يبحثوا في الدور الذي يؤديه القضاء الضريبي في سبيل تحقيق العدالة الضريبية، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات سابقة الذكر.

الفصل الثاني

الدعوى الضريبية والقضاء المختص بالنظر فيها

تمهيد في مفهوم الدعوى

قبل الحديث عن الدعوى الضريبية، لا بد لنا من الحديث عن الدعوى القضائية بشكل عام. والدعوى في اللغة هي اسم من الادعاء وهو المصدر: اي المصدر لما يدعى، وكذلك يطلق هذا اللفظ على الزعم، من قوله تعالى "وقيل هذا الذي كنتم به تدعون" اي تزعمون. كما تأتي الدعوى بمعنى الدعاء، من قوله تعالى "وآخر دعوانهم ان الحمد لله رب العالمين"(العليوي، 2012).

اما تعريف الدعوى عند الفقهاء فهي "قول او ما يقوم مقامه، مقبول لدى القاضي يريد به قائله طلب حق له او لمن يمثله او طلب حمايته"(ياسين، 2003).

والدعوى عند رجال القانون تشغل مركزاً وسطاً بين قانون المرافعات والقانون المدني، لذلك لم يتم الافاضة فيها في كل من القانونين لاتكال كل منهما على الاخر، لذلك نرى نظرية الدعوى يشوبها بعض اللبس والغموض، وما يزيد في هذا الغموض هو خلط رجال القانون بين الدعوى والخصومة والمطالبة القضائية. كما نجد المشرع في قانون المرافعات الفرنسي الذي استمدت منه القوانين فيما بعد، انه لم يضع للدعوى تعريفاً اعتقاداً منه بانه يغلب عليها الصفة الفقهية. وقد توصل رجال القانون الى تعريف للدعوى بقولهم "الدعوى هي سلطة الالتجاء الى القضاء بقصد الوصول الى احترام القانون"(البغا، 2006).

وتقسم انواع الدعوى في القانون من حيث الحق المدعى به الى: دعوى عينية ودعوى الدين ودعوى القول ودعوى الفعل ودعوى الحقوق، ويقسم الفقه الحديث للقانون الدعوى من حيث الغاية التي ترمي اليها الى: دعوى الالزام والدعوى التقريرية والدعوى المنشئة(غرابية، 2012).

ماهية الدعوى الضريبية

سنتحدث في هذا الاطار عن مفهوم الدعوى الضريبية وطرق تقدير ضريبة الدخل التي ينتج عنها قرار التقدير، حيث ان هنالك ارتباط وثيق بين قرارات تقدير الضريبة وبين قيام الدعوى الضريبية من الجهة صاحبة المصلحة فيها، فقد ينتج عن قرار التقدير قيام منازعة ضريبية بين المكلف والادارة، وبالتالي فان قرار التقدير هو موضوع هذه الدعوى.

مفهوم الدعوى الضريبية

لقد ضمن قانون ضريبة الدخل للمكلف الحق في اللجوء إلى القضاء لحل المنازعات الضريبية التي تنشأ بينه وبين دائرة ضريبة الدخل في معرض تطبيق وتفسير نصوص القانون، إضافة إلى التظلم إلى تلك الإدارة (ما يسمى بالتظلم الاداري) لمحاولة حل تلك المنازعات قبل اللجوء الى القضاء.

وتعد المنازعة الضريبية هي الأساس في الدعوى الضريبية، فلا وجود للدعوى الضريبية إلا بوجود منازعة بين المكلف والإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة، لذا لا بد لنا في البداية من تعريف الدعوى الضريبية وبيان طبيعتها القانونية واطرافها، ومن ثم التعرف على موضوع هذه الدعوى والتطرق الى اشكال المنازعة الضريبية ومناقشة الأساس القانوني للتكليف وبيان الاسباب المؤدية لحدوث تلك المنازعات.

تعريف الدعوى الضريبية

لم اجد تعريفاً مباشراً للدعوى الضريبية، ولكن بما ان الدعوى الضريبية تقوم بمناسبة وجود قرار اداري صادر عن دائرة ضريبة الدخل وهو قرار ربط وتقدير الضريبة، لا بد لنا من البحث في تعريف الدعوى الادارية وبعد ذلك سنحاول استنباط تعريفاً للدعوى الضريبية.

لقد تعددت محاولات تعريف الدعوى الادارية بتعدد وجهات النظر الى هذه الدعوى، فقد ينظر اليها من عدة زوايا، ومن هذه الزوايا انه قد ينظر للدعوى الادارية على انها: (شريف، 2015)

- دعوى عضوية شكلية اجرائية بحتة.
- انها دعوى موضوعية مادية بحتة.
- وقد ينظر لها نظرة مختلطة "عضوية شكلية اجرائية ومادية وموضوعية في ذات الوقت".

ومن اهم التعريفات للدعوى الادارية مايلي:(شريف،2015)

1. انها "مجموعة القواعد المتعلقة بالدعاوى التي يثيرها نشاط الادارات العامة، مهما كانت طبيعة الجهة القضائية التي ترفع اليها هذه الدعاوى".
 2. وقد عرفت بانها "وسيلة قانونية يرفعها الشخص المدعي امام الجهة القضائية الادارية المختصة، يطلب من القاضي الفصل في نزاع اداري موضوعه عمل قانوني او مادي".
 3. وقد عرفها الدكتور فؤاد العطار، على انها "حق الشخص سواء أكان طبيعياً او معنوياً في ان يلجأ الى القضاء، يطالبه في خصومة بينه وبين الادارة، وذلك بقصد كفالة حماية ما يدعيه من حق اعتدي عليه، او لاعادة الحال الى ما كان عليه، او التعويض عنه". وحق الشخص في اللجوء الى القضاء هو حق مطلق في دولة القانون.
 4. كما ويعرفها الاستاذ Charles Debbasch، على انها "مجموعة القواعد المتبعة والمطبقة بهدف الوصول الى حل قضائي للنزاعات التي تقوم بفعل النشاط الاداري".
- ومن خلال دراسة التعاريف السابقة للدعوى الادارية، ارى ان تعريف الاستاذ تشارلز اقرب ما يكون للدعوى الضريبية، والذي يمكن من خلاله استنباط تعريفا للدعوى الضريبية، وبالتالي يمكنني ان اعرف الدعوى الضريبية على انها "مجموعة القواعد المتبعة والاجراءات المطبقة بهدف الوصول الى حل قضائي للمنازعات التي تقوم نتيجةً لنشاط الادارة الضريبية المتعلق بربط الضرائب وجبايتها من خلال تطبيق احكام القانون الضريبي، وبغض النظر عن الجهة القضائية المختصة بالنظر في هذه المنازعات".

الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

تدرج الدعوى الضريبية ضمن وصف الدعوى الادارية، ولكي تتصف المنازعة بانها منازعة ادارية يجب ان يتوافر فيها شرطين، الاول ان تكون الادارة طرفا فيها بوصفها سلطة عامة تتمتع بالعديد من الامتيازات والسلطات، والثاني ان تتصل المنازعة بنشاط اداري استخدمت الادارة في مباشرته امتيازات السلطة العامة، فوصف الدعوى الادارية يعتبر المعيار العام لاختصاص القضاء الاداري (ادلي، 2011).

ان اغلب الكتاب يرون ان القانون الضريبي هو فرع من القانون الاداري، استنادا الى ان الادارة الضريبية هي جزء من التنظيم الاداري للدولة، كما ان الادارة الضريبية _ بوصفها سلطة عامة _ تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الادارية. والسلطات الادارية في مزاولتها لنشاطها وافصاحها عن ارادتها الملزمة من خلال اصدارها _ من جانبها وحدها _ قرارا اداريا بما لها من سلطة عامة، سواء كان ذلك في المجال الاداري او في المجال الضريبي، وبباعت من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون (عطيه، 1960). والقرار الاداري يتسم بطابعه التنفيذي بمجرد صدوره فيفرض الالتزامات بارادة منفردة من جانب السلطة العامة، ويتعين اعتباره صحيحا ما لم يصدر قرار آخر بالغائه. وكل من التظلم الاداري او الطعن القضائي ليس من شأنه عادة وقف تنفيذ ذلك القرار، كما انه يعتبر سندا تنفيذيا في اغلب الاحوال بحيث تستطيع الادارة في حال معارضة المكلف في تنفيذه ان تستعين بالقوة الجبرية دون الالتجاء مقدما الى القضاء (عطيه، 1960).

وبما ان المنازعة الضريبية هي ناشئة عن تطبيق الادارة العامة لاحكام القانون الضريبي، حيث انها تمارس كافة السلطات والصلاحيات والامتيازات التي منحها القانون الضريبي للادارة في سبيل فرض وتحصيل دين الضريبة وفي سبيل الحفاظ على حق الخزينة العامة من الهدر والضياع، كما انه من سمات وخصائص الضريبة انها تفرض جبرا وقسرا دون مقابل مباشر، وبالتالي فان كلا الشرطين لتحقق وجود المنازعة الادارية قد تحققي، فالادارة الضريبية هي سلطة عامة تقوم على جباية الايرادات الضريبية لخزينة الدولة وتتمتع بامتيازات السلطة العامة، كما انها تستخدم هذه الامتيازات في سبيل جباية هذه الايرادات. وبالتالي فان القانون الضريبي الذي يحدد بنوع خاص علاقة الادارة الضريبية

بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها متصلا اتصالا وثيقا بالقانون الاداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة بكافة الافراد. يمكننا القول ان المنازعة الضريبية هي منازعة ادارية، الا انها تتمتع بذاتية خاصة بها تميزها عن المنازعات الادارية التي يحكمها القانون الاداري، وهذه الاستقلالية لها نابعة من استقلالية القانون الضريبية وذاتيته التي تميزه عن باقي القوانين، ويبرز ذلك في طرق الطعن في القرارات الادارية الصادرة عن الادارة الضريبية والاجراءات المتبعة فيها، وفي القضاء المختص بالنظر في هذه المنازعات.

اطراف الدعوى الضريبية

تقوم المنازعة الضريبية بين الدوائر المالية (الادارة الضريبية) بصفتها الادارة التي اصدرت قرارا اداريا بالتكليف الضريبي (مبلغ الضريبة مستحقة الدفع)، وبين الشخص المكلف بدفع هذه الضريبة بموجب احكام القانون، فلا تقبل الدعوى الا من شخص تحققت الضريبة بحقه، وهي دعوى فردية او شخصية تكون خاصة بشخص واحد، فاذا كانت الدعوى قد رفعت امام المحكمة المختصة من شريك في شركة تضامن او شركة توصية بصفته ممثلا للشركة فان اثر الدعوى يقتصر على الشخص الذي رفعها دون ان ينسحب الى باقي الشركاء المتضامنين لان القانون الضريبي لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن وشركات التوصية، فالشروط العامة لقبول الدعوى تتمثل في الصفة والاهلية والمصلحة (ادلبي، 2011). ويمثل الادارة الضريبية امام القضاء جهات قانونية مختصة حددها القانون الضريبي نفسه، ويمثل المكلف المدعي محامي يفوضه بمباشرة الدعوى امام المحكمة المختصة بالنظر في القضايا الضريبية، فالمكلف دائما هو الطرف المدعي (الجهة الطاعنة) في هذه القضايا، لانه يقوم بالطعن في قرار اداري صادر عن الادارة الضريبية يفرض على هذا المكلف مبلغ من المال كضريبة مستحقة عليه وواجبة الاداء لخزينة الدولة، فالمكلف اما ان يقر بهذا المبلغ كضريبة مستحقة عليه ويقوم بدفعها او يقوم بالطعن في هذا القرار في حال شعره بالظلم وعدم استحقاق هذا الدين الضريبي في ذمته، وبالتالي يقوم بالطعن في هذا القرار بطرق الطعن التي حددها القانون الضريبي سواء كانت طعن اداري ام طعن قضائي، كما ويقع عليه عبء الاثبات بعدم صحة قرار ربط الضريبة عليه. اما بالنسبة للادارة الضريبية فهي الطرف المدعا عليه (الجهة المطعون ضدها)، وعند رفع الدعوى من قبل المكلف يجب مراعاة ان يكون الطرف المدعا عليه او المطعون ضده هو مصدر قرار ربط

الضريبة بصفته الوظيفية لاهمية هذا الامر من الناحية القانونية والاجرائية ولضمان الاستمرار والسير في الدعوى لدى المحكمة.

موضوع الدعوى الضريبية

يُعد النزاع الضريبي محلاً لهذه الدعوى، وتشير كلمة منازعة حسب قاموس المعاني الى وجود خلاف او جدال بين شخصين، حيث يدعي كل منهما أحقيته بالشئ محل الخلاف. فاذا كان الخلاف متعلقا بالضرائب التي تجبها الدولة كانت هنالك منازعة ضريبية.

تعتبر المنازعة الضريبية الخلاف الذي يحدث بين الإدارة الضريبية والمكلف نتيجة قيامها بوظيفتها التي خولها اياها القانون الضريبي والتي تتمثل بفرض وجباية الضريبة استنادا الى احكام القانون الضريبي، حيث يخول القانون الضريبي الادارة الضريبية الكثير من الصلاحيات والسلطات التي تمكنها من تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على المكلف، واستنادا الى تلك الصلاحيات يقوم موظفوا الادارة الضريبية بالعديد من الانشطة التي تمكنهم من تحديد دين الضريبة تحديدا اقرب ما يكون الى الواقع. والمنازعة الضريبية تعتبر اشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص في المطالبة بما يدعي به امام القضاء، حيث ان المنازعة الضريبية تبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل ان يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به. اذ غالبا ما يوجب القانون الضريبي على المكلف المدين بالحق، ان يطالب خصمه بالحق وديا او يدخل معه في مفاوضة ادارية قبل ان يتم اللجوء الى القضاء لفض تلك المنازعة (الصديق،2006).

وقد عرف الاستاذ بيومي المنازعة الضريبية بأنها " تلك المنازعات التي تنازع في صحة او شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي البحث هل كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح ام لم تربط وفقا لها. وفي حال تبين عدم صحة ربط الضريبة او عدم شرعيتها فانه يحكم برفعها كليا او جزئيا" (ادلبي،2011). ونستنتج من تعريف المنازعة الضريبية ان هناك شروط يجب ان تتوفر في المنازعة الضريبية وهي:

1. ان يكون احد اطرافها الادارة الضريبية.

2. ان تتعلق المنازعة بنشاط ناتج من اعمال الادارة الضريبية (قرارتها).

3. ان يكون المرجع فيها هو القانون الضريبي.

اشكال المنازعة الضريبية

أولاً: منازعة في الوعاء الضريبي

يأتي هذا الشكل بصورتين، أن تكون المنازعة الضريبية نزاع في الوقائع أو قد تكون نزاع قانوني، فحينما يطعن المكلف في العناصر الواقعية التي اعتمدها الادارة الضريبية كأساس لتحديد دين الضريبة، ويطلب باسقاط جزئي لمبلغها نكون هنا امام نزاع في الوقائع. اما عندما يطعن المكلف في مبدأ خضوعه للضريبة من اساسها ويطلب باسقاطها كلياً نكون هنا امام نزاع قانوني (ادلبي، 2011).

ثانياً: منازعة في التحصيل

تتحقق المنازعة الضريبية هنا في حال امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه الادارة الضريبية، او في حال تهريبه من الدفع باحدى الوسائل، ومنها على سبيل المثال الغش الضريبي (ادلبي، 2011).

الأساس القانوني للتكليف

ان التكليف الضريبي يستند الى اساس قانوني، ويقصد بالاساس القانوني للتكليف هو ان تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فبذلك تتحقق الصفة القانونية للضريبة او تتحقق مشروعية او صحة التكليف الضريبي، حيث يتولد دين الادارة في ذمة المكلف بتوافر شروط الواقعة المنشئة للضريبة (زكريا، 1990).

واستنادا الى ذلك فان قرار ربط الضريبة الصادر عن موظف الادارة الضريبية هو قرار كاشف للضريبة وليس منشئ لها، لان القرار الاداري لا يفرض دين الضريبة وانما يحدده فقط على النحو

الذي اوجبه القانون، وبالتالي فان مركز المكلف لا يتحدد بالقرار الاداري بل يتحدد طبقا لاحكام القانون الضريبي (عطيه، 1960).

الأسباب المؤدية لحدوث المنازعة الضريبية.

ان حدوث المنازعة الضريبية ناتج عن قيام الإدارة الضريبية بإحدى عملياتها المتعاقبة التي تشارك من خلالها في ربط الضريبة وجبايتها، وبالتالي فان الوصول الى قرار ربط الضريبة ينبغي ان تتوفر الواقعة المنشئة للضريبة، وبالتالي ينتج عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي وتطبيق السعر الضريبي المنصوص عليه قانونا على الايرادات الخاضعة للضريبة، وبعد قيام الادارة بالانتهاء من الاجراءات الضريبية لا بد لها ان تقوم بتحصيل هذه الضريبة وتوريدها للخزينة العامة وفي حال تخلف المكلف (سواء الشخص الطبيعي او المعنوي) عن اداء الضريبة المستحقة عليه تقوم الادارة الضريبية بمباشرة اجراءات قانونية من حجز اداري او التنفيذ على اموال المكلف المتخلف عن اداء الضريبة بمقتضى طرق ادارية سريعة، ويكون هذا التنفيذ بمقتضى اوراق تصدر باسم الملتزمين قانونا بتسديد الضريبة للخزينة العامة (أبو كرش، 2004).

كما يرجع تضخم عدد القضايا الضريبية بشكل عام لعدة اسباب منها: (اشنتية، 2008)

1. تدخل الادارة الضريبية المستمر في تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على المكلفين، وقيام تلك الادارة بكافة الاجراءات التي تساعدها في ذلك، مما يثير هذا التدخل الكثير من المنازعات بين المكلفين والادارة الضريبية.

2. تمتاز القوانين الضريبية عن باقي القوانين بكثرة التعديلات التي تجري عليها حتى تكون اكثر ملائمة للوضع الاقتصادي في الدولة، وهذه التعديلات المستمرة فيها تؤدي الى تعقيد نصوصها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها وبالتالي جهل المكلف في كثير من الاحيان بها.

3. اصدار تعليمات تفسيرية - ليس لها قوة القانون- من قبل الادارة الضريبية لتفسير نصوص القانون حسبما تترتي، مما يدعو المكلف الى مقاومتها ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الادارة الضريبية.

4. كثرة المنازعات القانونية التي قد تدور حول تطبيق نصوص القانون الضريبي بسبب تجاهل كل من المشرع والفقهاء والقضاء في اغلب الاحوال ما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة، فتارة يطبق على المسائل الضريبية (فيما لا يرد بشأنه نص ضريبي) احكام القانون الخاص على اساس ان القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني بمقولة انه الاصل الواجب التطبيق فيما لم يرد بشأنه نص خاص، وتارة يطبق احكام القانون العام استنادا الى ان القانون الضريبي ما هو الا فرع من فروع القانون العام وشأنه شأن التشريعات الادارية والجنائية، على اعتبار ان القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي. وفي احيان اخرى يعترف للقوانين الضريبية بذاتيتها الخاصة، ويترتب على عدم الاستقرار بين الاعتراف باستقلاله من عدمه، تناقض وتعدد تفسيرات النصوص الضريبية وتتنوع تبعاً لذلك الاحكام المطبقة على كل منها. وبالتالي صعوبة الوصول مقدما الى الحلول الواجبة الاتباع، وهو الامر الذي ترتب عليه عدم الاستقرار في العلاقة بين الممولين والادارة الضريبية.

5. اللبس والخط في الكثير من المفاهيم القانونية التي كثر فيها الاختلاف في الرأي حول بعض المستندات وقيمتها، واعتمادها او اهدارها لاسباب واقعية او غير قانونية، وما يؤدي إليه ذلك من إثارة المنازعات بين المكفين ومصلحة الضرائب.

طرق تقدير ضريبة الدخل

تختلف طرق تقدير الوعاء الضريبي أو الدخل الخاضع للضريبة من دولة إلى أخرى، وفقاً لاختلاف المكفين ومدى إدراكهم للأهمية الاجتماعية والاقتصادية لضريبة الدخل في الدول الحديثة وفي مدى قناعتهم بحسن استغلال الدولة لهذه الموارد، وتبعاً لمدى تطور الادارة الضريبية المختصة وقدرتها على تحقيق اكبر ايراد ممكن للدولة وبأقل التكاليف ودون الاخلال بمبادئ العدالة الاجتماعية في فرض وتحصيل الضريبة. وبشكل عام فان طرق التقدير تتباين بين طرق التقدير المباشرة وطرق التقدير غير المباشرة، وكما هي موضحة على النحو التالي: (الحاج، 2012)

طرق التقدير بشكل عام

أولاً - طرق التقدير المباشرة:

اصبحت التشريعات الضريبية الحديثة تلجأ الى الطرق المباشرة من اجل تحديد الوعاء الضريبي بشكل اقرب ما يكون من الدخل الحقيقي للمكلفين، وتتمثل هذه الطرق بكل من طريقة الاقرار، وطريقة التقدير الاداري:

أ- طريقة الاقرار

تعتمد هذه الطريقة على تقديم الشخص المكلف اقرار يحدد فيه بذاته مقدار دخله ومصدره ومقدار الضريبة المستحقة عليه، و يرفق معه كافة المرفقات التي حددها القانون - القوائم المالية او الحسابات الختامية لنتيجة اعمال المكلف - من اجل مساعدة الادارة الضريبية في التحقق من البيانات الواردة فيه، كما يحق للادارة الضريبية تدقيق هذا الاقرار مستعملة حقها في الاطلاع على دفاتر المكلف وسجلاته. وقد انتشر استعمال هذه الطريقة في التقدير من خلال النص عليها في التشريعات الضريبية الحديثة، ذلك لانها اكثر عدلا وتوفر الطمأنينة بالنسبة للمكلف، كما تمتاز بانها اقل كلفة بالنسبة للادارة الضريبية.

ب- طريقة التقدير الاداري

تعتمد هذه الطريقة في التقدير على قيام الادارة الضريبية بالاطلاع على تفاصيل دخل المكلف ومصادره واستنادا الى هذه المعلومات تقوم بتقدير دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، وعادة ما تلجأ الادارة الى هذه الطريقة عند تخلف المكلف عن تقديم كشف التقدير الذاتي.

ثانياً - طرق التقدير الغير مباشرة:

من خلال هذه الطرق تقوم الادارة الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي استنادا الى عناصر خارجية تستند اليها كدليل او قرينة للتقدير، وتتمثل هذه الطرق في الطريقتين التاليتين:

أ- طريقة المظاهر الخارجية

يعتمد التقدير في هذه الطريقة على مجموعة من المظاهر او العناصر الخارجية التي تتعلق بحياة المكلف وعائلته التي تدل على حجم دخله، وذلك من خلال المواد الاستهلاكية أو الترفيهية التي يستعملها المكلف مثل عدد السيارات التي يملكها المكلف ونوعها، وحجم البيت الذي يسكنه وطبيعة البناء، منطقة السكن الخ. وتفقر هذه الطريقة الى العدالة خاصة ان هذه المظاهر قد تعتمد في كثير من الاحيان على الحالة النفسية والشخصية للمكلف بغض النظر عن قوة او ضعف مركزه المالي.

ب- طريقة التقدير الجزافي

تقوم الادارة الضريبية من خلال موظفيها بتحديد الوعاء الضريبي تحديدا جزافيا استنادا الى قرائن قانونية واحيانا اتفاقية تدل بشكل اكثر قربا واتصالا بمقدار دخل المكلف. وهذه الطريقة يعيبها عدم الدقة في تحديد الوعاء الضريبي، الا انها تبقى اكثر عدالة من طريقة التقدير التي تعتمد على المظاهر الخارجية.

طرق تقدير ضريبة الدخل في التشريع الضريبي الفلسطيني

سنتحدث هنا بشكل خاص عن طرق تقدير ضريبة الدخل المقررة في التشريع الضريبي الفلسطيني، حيث نجد ان المشرع الضريبي الفلسطيني قد حدد خمسة طرق للتقدير، والتي يتم من خلالها تحديد الوعاء الضريبي او الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على ذلك الدخل، وتتمثل بما يلي:

أولاً - طريقة التقدير الذاتي من قبل المكلف

تعتمد هذه الطريقة على تصريح المكلف عن دخله لدى دائرة ضريبة الدخل من خلال ما اصطلح على تسميته بالقرار الضريبي او كشف التقدير الذاتي - وهو نموذج معتمد من قبل الدائرة - كما ويتم تقديم مع هذا الكشف المرفقات المنصوص عليها في القانون، والتي تتمثل بما يلي: (القرار بقانون رقم

8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 17/أ، والمادة رقم 20/فقرة 1)

• نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية.

• شهادة مدقق الحسابات القانوني المرخص.

• كشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من مدقق الحسابات القانوني.

علما ان ارفاق هذه المرفقات ليست ملزمة لكافة المكلفين، بل هي ملزمة للشركات المساهمة العامة والخصوصية واي شخص معنوي يخضع للضريبة والاشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية وبعض المكلفين الافراد أو الشراكات او شركات التضامن او شركات التوصية البسيطة واية شركات اشخاص يحددها القانون ممن لا تقل مبيعاتهم او مشترياتهم عن مبلغ مليون شيقل خلال الفترة الضريبية، اما باقي المكلفين من غير المذكورين سابقا يقوموا بارفاق مع الاقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل(التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، تعليمات رقم 13 لسنة 2012 بشأن مرفقات الاقرار الضريبي).

ويتوجب على المكلف تقديم الاقرار الضريبي للدائرة خلال الاربعة اشهر التالية لانتهاؤ الفترة الضريبية، ويعتبر الاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف مقبولا بشكل مبدئي عند استلامه، كما يتوجب عليه دفع مبلغ الضريبة المعلنة في الاقرار عند تقديمه للدائرة، وللمقدر الضريبي بعد فحص الاقرار ومرفقاته صلاحية قبوله او رفضه كليا او جزئيا اذا توفرت لديه اسباب حول صحة او عدم صحة البيانات الواردة فيه، وعلى المقدر خلال سنة من تاريخ تسليم الاقرار الضريبي ابلاغ المكلف بمذكرة (دعوة) حضور للمناقشة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المواد رقم 19،21،30).

ثانياً - طريقة التقدير الاداري من قبل الادارة الضريبية(المقدر)

وهنا تقوم الادارة الضريبية من خلال موظفيها بتقدير دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه في حالتين هما: (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 1/17/ب)

أ- في حالة رفض المقدر للاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف بصورة كلية او جزئية:

اذا تبين للمقدر بعد فحصه للاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف انه لا يمكن قبوله كما هو مقدم بل بحاجة الى اجراء تعديلات عليه سواء كانت تعديلات جزئية تقتصر على بعض بنوده او تعديلات كلية، اي رفض كافة المعطيات والبيانات الواردة فيه بخصوص دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه. وقد يتم رفض الاقرار الضريبي بسبب معالجة قانونية خاطئة لاحد بنود الاقرار، او بسبب عدم اقتناع المقدر بحجم دخل المكلف وحجم صفقاته استنادا الى معطيات ومعلومات وقرائن عن حقيقة دخل ذلك المكلف. وهنا يقوم المقدر بارسال دعوة حضور للمكلف - من اجل مناقشة اقراره الضريبي - متضمنة موعد محدد للجلسة، كما ويطلب منه احضار المعززات التي يراها المقدر ضرورية وتساعد في التحقق من دخل المكلف وحجم نشاطه، وفي الجلسة يناقش المقدر المكلف في التعديلات التي سيجريها على اقراره الضريبي والمتضمنة التعديل في دخله وفي مقدار الضريبة المستحقة عليه، وفي حال عدم موافقة المكلف على تلك التعديلات يقوم المقدر باصدار قرار تقدير اداري يحدد فيه مقدار دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه استناداً الى الفحص الذي قام به والى ما توصل اليه من معلومات وبيانات وقرائن عن الدخل الحقيقي للمكلف، كذلك يحق للمقدر اصدار ذلك النوع من التقدير اذا لم يحضر المكلف جلسة مناقشة الاقرار المحددة له مسبقاً. ويكون هذا القرار قابل للاعتراض عليه خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير.

ب- في حالة عدم تقديم المكلف الاقرار الضريبي (تقدير بحسب الفطنة والدراية):

هنا يكون المكلف غير ملتزم اصلاً بتقديم الاقرار الضريبي ومرفقاته في الموعد المحدد وفقاً لاحكام القانون للادارة الضريبية، وفي هذه الحالة فقد منح القانون للمقدر صلاحية اجراء التقدير على ذلك المكلف بالفطنة والدراية، وابلاغ المكلف بموجب اشعار خطي يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه. ويكون هذا القرار قابل للاعتراض عليه خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير.

ثالثاً - التقدير بالاتفاق بين المكلف والادارة الضريبية

يتم هذا التقدير من قبل الادارة الضريبية، من خلال اتفاق المقدر والمكلف على الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه استنادا الى احكام القانون الضريبي، والمعايير المحاسبية المعتمدة، وما قام به المقدر من اجراءات فحص وتدقيق لبيانات المكلف المالية في سبيل الوصول الى الدخل الحقيقي له. ويتم ذلك من خلال مرحلتين: (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 117|ج)

أ- موافقة المكلف على التعديلات التي يجريها المقدر على اقراره الضريبي

عند استلام الاقرار الضريبي من المكلف في الموعد المحدد وفقا لاحكام القانون، يقوم المقدر بفحص ذلك الاقرار ومرفقاته والتحقق من مدى صحة ودقة البيانات الواردة فيه، وفي حال تبين للمقدر ضرورة اجراء تعديلات كلية او جزئية على ذلك الاقرار، يتوجب عليه ارسال مذكرة حضور للمكلف لمناقشته في هذه التعديلات. وهنا يوافق المكلف على التعديلات التي اجراها المقدر على الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي الموافقة على الضريبة المستحقة عليه، ويصدر المقدر قرارا بذلك، ويبلغ المكلف بموجب اشعار خطي بمقدار الضريبة المستحقة عليه، ويكون هذا القرار غير قابل للاعتراض او الطعن وتصبح الضريبة واجبة الاداء (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 3|21).

ب- التقدير باتفاق بعد مرحلة الاعتراض على التقدير الاداري

تتمثل هذه المرحلة في قيام المقدر اجراء تعديلات على الاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وعدم موافقة المكلف على هذه التعديلات في جلسة مناقشة الاقرار او عدم حضوره تلك الجلسة، وقيام المقدر باصدار قرار تقدير اداري بعدم اتفاق. فيقوم المكلف بتقديم لائحة اعتراض على ذلك التقدير (وهذا ما يسمى بالطعن الاداري في قرارات التقدير) ضمن الموعد المحدد قانونا، يذكر فيها الاسباب التي يستند اليها في اعتراضه على التقدير والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة، وعلى المعارض ان يدفع عند تقديم اعتراضه المبلغ المسلم به. حيث يتم تحديد جلسة لمناقشة الاعتراض، ويتم الاتفاق في

جلسة مناقشة الاعتراض على الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على المكلف، ويصدر المقرر قرار تقدير اتفاق بعد اعتراض و يبلغ المكلف بوجب اشعار خطي بالضريبة المستحقة عليه. وهذا القرار غير قابل للاعتراض او الطعن مرة اخرى والضريبة تصيح واجبة الاداء.

رابعاً- التقدير بالمقطوع من قبل المدير او من يفوضه

لقد منح المشرع الفلسطيني مدير عام ضريبة الدخل او من يفوضه، صلاحية فرض ضريبة مقطوعة على اي شخص او اي فئة او فئات معينة من المكلفين مثل المطورين، رياض الاطفال، مدارس تعليم السياقة، المدارس التعليمية وغيرهم - باستثناء الشركات المساهمة العامة - وبشرط ان لا يكون مبلغ الضريبة المستحقة عن اي سنة من آخر خمس سنوات مقدرة قد تجاوز عن (10000 شيقل)، وان يتم اجراء ذلك التقدير المقطوع بحد اقصى خمس سنوات مقبلة، و يبلغ المكلف بذلك القرار بموجب اشعار خطي، ويتوجب على المكلف الذي فرضت عليه الضريبة المقطوعة ان يقوم بدفعها خلال 30 يوماً من نهاية كل سنة مقدرة بالمقطوع (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 34، الفقرات 1 و2 و4). وقد اجاز القانون للمكلف الذي فرضت عليه ضريبة مقطوعة وشعر بالمبالغة في ذلك التقدير، ان يعترض عليه لدى الدائرة - بغرض التعديل في مبلغ الضريبة المقطوعة - خلال 30 يوماً من تاريخ تبلغه اشعار التقدير، ويكون القرار الصادر بعد النظر في ذلك الاعتراض من قبل المقرر قابل للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المواد رقم 5/34، 5/18)، وتجدر الاشارة هنا ان المشرع قد اعفاء الشخص الذي تفرض عليه ضريبة مقطوعة من تقديم الاقرار الضريبي (تعليمات رقم 5 لسنة 2012 بشأن اعفاء الاشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الاقرار الضريبي، المادة رقم 1، الفقرة 3). ونلاحظ في هذه الطريقة من طرق التقدير، ان المشرع قد منح مدير عام الدائرة صلاحية الغاء قرار تقدير الضريبة المقطوعة المفروض على اي شخص اذا تبين له ما يستوجب ذلك، او الغاء قرار التقدير المفروض على اي فئة من فئات المكلفين مثل الضريبة التي تفرض على المدارس التعليمية ورياض الاطفال، مدارس تعليم السياقة، المطورين وغيرهم من القطاعات وان يخضعهم لطرق التقدير الاخرى المحددة في القانون (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المواد رقم 3/34).

خامساً - التقدير من قبل المحكمة

تتمثل هذه الطريقة من طرق تقدير ضريبة الدخل - وفقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني - في الاحكام القضائية التي تصدر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حيث ان لها ان تصدر الحكم الذي تراه مناسباً ويحقق الغاية المنشودة التي انشأت من اجلها، والتي تتمثل في تحقيق العدالة الضريبية وانصاف المكلف في حال وقوع الظلم عليه من تعسف الادارة الضريبية في استعمال السلطات الممنوحة لها بموجب القانون الضريبي، كذلك وفي حماية حق الخزينة من الضياع. وقد يكون الحكم القضائي الذي قد يصدر عن المحكمة، واحد من القرارات التالية: (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 1/17 د، والمادة رقم 29).

1. تأييد قرار المقدر (قرار التقدير) المستأنف عليه او المطعون فيه.
 2. زيادة مقدار الضريبة المفروضة على المكلف.
 3. تخفيض مقدار الضريبة المفروضة على المكلف.
 4. الغاء الضريبة المفروضة على المكلف.
 5. اعادة القضية الى المستأنف عليه (المقدر او الموظف المفوض عن الوزير) لاعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تراها المحكمة.
- وهذه الطريقة في التقدير تختلف عن الطرق السابقة، بانه يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على المكلف من خلال قرار صادر عن جهة قضائية وليس بقرار اداري صادر عن الادارة الضريبية، ولكن هذا التقدير يعتمد على قرار تقدير اداري ابتداءً.

طرق الطعن في منازعات ضريبة الدخل (مقارنة بين التشريع الاردني والمصري والفلسطيني)

ان المنازعة الضريبية شأنها شأن المنازعات التي تقوم بين الادارة العامة في الدولة بوصفها سلطة عامة ذات سيادة وبين الافراد في اطار العلاقة التي تقوم على تغليب المصلحة العامة على مصالح الافراد، حيث ان مؤسسات الدولة تقوم على ادارة شؤونها وحماية النظام العام والاداب العامة. ومن

هذه المؤسسات العامة، الادارة الضريبية التي تقوم على جباية الضرائب وتوريدها لخزينة الدولة لتوفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة. والادارة الضريبية تصدر القرارات الادارية المتعلقة بربط وجباية الضرائب من المكلفين، وقد يقع الظلم على المكلف الذي تصدر بحقه مثل هذه القرارات. لذلك فقد حرص المشرع الضريبي على تحديد وتنظيم اجراءات الطعن في تلك القرارات من خلال الطعن الاداري او ما يسمى بالتظلم الاداري، بالاضافة الى الطعن القضائي امام المحاكم المختصة، من اجل وضع الضمانات التي تكفل تحقيق العدالة، وتطبيق الرقابة القضائية على اعمال الادارة ومنعها من التعسف في استعمال الصلاحيات التي منحها ابيها القانون خلال عملية ربط الضريبة وجبايتها، وهذا الامر يساهم في اظهار وابرار ملامح التكييف القانوني لقرارات التقدير، حيث ان ذلك يساهم ايضا في اضعاف التكييف القانوني الصحيح على هذه القرارات (المحاميد، 2001).

الطعن الاداري (التظلم الاداري)

وهنا سوف اقوم ببحث التظلم الاداري من خلال عمل دراسة مقارنة وعلى نطاق ضيق لطريقة الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل بين تشريعات ضريبة الدخل في كل من الاردن ومصر وفلسطين، وعلى النحو التالي:

اولاً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الاردني

تعتمد عملية تقدير ضريبة الدخل في الاردن على طريقة التقدير الذاتي، بحيث يلتزم كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة، بتقديم الاقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة خلال الاربعة أشهر التالية لانتهاؤ الفترة الضريبية (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 17، الفقرة أ). ويقدم الاقرار الضريبي للدائرة من قبل المكلف شخصياً او من ينوب عنه او باحدى الوسائل التي حددها القانون، كما يجوز للمكلف تعديل الاقرار الضريبي الذي قدمه مسبقاً، اذا تبين له وجود خطأ في ذلك الاقرار سواء كان ذلك الخطأ بالزيادة او النقصان، وسواء تعلق ذلك الخطأ بمبلغ الدخل او الضريبة، كما ولا يعتبر المكلف في هذه الحالة مرتكباً لمخالفة او جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته في اكتشاف ذلك الخطأ، او لم يكن المدقق قد اصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الاقرار (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 26| أ، والمادة رقم 27).

وتدعيماً لطريقة التقدير الذاتي ولتحفيز المكلفين على الالتزام الضريبي طواعيةً، فقد اوجد قانون ضريبة الدخل الاردني لجنة خاصة (تسمى بلجنة الاقرارات) يتم تشكيلها من قبل وزير المالية والتي تتكون من ستة موظفين من موظفي الدائرة بالاضافة الى المدير، بحيث تختص هذه اللجنة باختيار عينات سنوية من الاقرارات الضريبية المقدمة للدائرة - وفقاً لأسس سنوية لاختيار العينات - ليتم اخضاعها للتدقيق، وتعتبر الاقرارات الضريبية التي لم يتم اختيارها او لم ترد ضمن العينات المختارة للتدقيق، مقبولة قانوناً ويبلغ المكلفين بذلك خطياً(قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 28/أ، البنود 1 و2).

وفي المقابل فقد منح القانون لمدير الدائرة او الموظف المفوض عنه صلاحية اعادة النظر في الاقرارات الضريبية خلال اربعة سنوات من تاريخ تقديم الاقرار- تلك الاقرارات التي لم تدخل في عينات التدقيق مسبقاً- وهذا الاجراء يتم اتخاذه في حالتين، حيث تتمثل الحالة الاولى في حال تبين وجود خطأ في تطبيق القانون، وتتمثل الحالة الثانية في حال اغفال القرار السابق الصادر عن الادارة الضريبية - والمتمثل في قبول الاقرار الضريبي - لحقيقة او واقعة او وجود مصدر دخل آخر لم يتم معالجته في حينه (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 28/أ، البنود 3).

ويطلق لفظ "المدقق" حسب القانون الاردني على موظف دائرة ضريبة الدخل الذي يقوم بتدقيق الاقرارات الضريبية وتحديد الضريبة واحتساب اية مبالغ اخرى مترتبة على المكلف والقيام باية مهام وواجبات اخرى منوطة به وفقاً لاحكام القانون (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 2). وبعد اختيار الاقرارات الضريبية الخاضعة للتدقيق من قبل لجنة الاقرارات يتم احوالها الى المدقق من اجل مراجعتها وتدقيقها، وقد منح القانون للمدقق فترة سنتين للبت في هذه الاقرارات، يبدأ احتساب هذه الفترة من تاريخ تقديم الاقرار او من تاريخ تعديله من قبل المكلف حسب مقتضى الحال، اما اذا انقضت هذه الفترة ولم يتم البت فيها تعتبر مقبولة حكماً، واذا ظهر للمدقق خلال تدقيقه للاقرار اسباب تستدعي عدم قبوله كلياً او جزئياً يقوم باصدار مذكرة تدقيق يدعو فيها المكلف لجلسة لمناقشة اقراره، بحيث تتضمن هذه المذكرة: التاريخ، اسم المكلف ورقمه الضريبي، الفترة او الفترات الضريبية التي يشملها التدقيق، مكان التدقيق وتاريخه ووقت اجرائه، اسم المدقق وتوقيعه (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 28/ب).

يقوم المدقق باصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ اصدار مذكرة التدقيق، بحيث يبين فيه الاسس التي استند اليها في عملية التدقيق وما توصل اليه من نتائج، ويحدد مقدار الضريبة المستحقة على المكلف وأية مبالغ اخرى مترتبة عليه استناداً لاحكام القانون، وقد ينتج عن ذلك تعديل في الاقرار الضريبي للمكلف او قبول ذلك الاقرار دون اية تعديلات، وفي حال تضمن قرار التدقيق تعديلات على الاقرار الضريبي، يحق للمكلف بعد اطلاعه على القرار ان يبدي موافقته على تلك التعديلات (من خلال التوقيع بالموافقة)، وله ان يبدي عدم الموافقة على تلك التعديلات، في هذه الحالة يصدر المدقق قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على المكلف استناداً الى ما توصل اليه من معلومات وما ظهر له من بيانات من خلال قرار التدقيق، ويذكر في قراره الاسباب والمبررات التي دعت له لعدم الاخذ بوجهة نظر المكلف، ويكون القرار الصادر عنه قابلاً للاعتراض امام هيئة الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف قرار التدقيق (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة 29-الفقرة ب، والمادة رقم 33-الفقرة ب).

اما في حالة عدم تقديم المكلف للاقرار الضريبي خلال المدة المحددة في القانون، تقوم الدائرة باصدار قرار تقدير "يسمى بالتقدير الاولي"، حيث تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على ذلك المكلف عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية، بالاضافة الى تحديد اية مبالغ اخرى او غرامات مستحقة عليه، وتعتبر هذه المبالغ واجبة التحصيل خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير الاولي، وما يتم تحصيله من هذه المبالغ يعتبر دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة على المكلف، ولا يعتبر هذا التقدير نهائياً لغايات الاعتراض او الطعن القضائي، حيث انه اذا قام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي ودفع الضريبة واية مبالغ اخرى مترتبة عليه بموجب ذلك الاقرار يعتبر هذا التقدير ملغى حكماً، بشرط ان يتم تقديم الاقرار الضريبي ودفع ما يقر به المكلف قبل صدور قرار التقدير الاداري من قبل الادارة الضريبية، وفي حال عدم تقديم المكلف الاقرار الضريبي بعد مرور 30 يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقدير الاولي، يجوز للمدقق ان يصدر قرار التقدير الاداري في حق ذلك المكلف، ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض امام هيئة الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف اشعار التقدير (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 30، المادة رقم 31، المادة 33-الفقرة ب). ونستنتج مما سبق ان قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، قد اخذ بفكرة التظلم

الاداري-مرحلة الاعتراض-من خلال النص على تشكيل هيئة ادارية واحدة او اكثر"اسماها بهيئة الاعتراض"، والتي تختص بالنظر في الاعتراضات المقدمة للطعن في القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية التي اجاز القانون الاعتراض عليها، حيث تقوم هذه الهيئة بالبت في هذه الاعتراضات وفقاً لنظام اجراءات خاص يبين اجراءاتها وكيفية اتخاذ قراراتها، وتتكون هذه الهيئة من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصاص، ويجوز اذا كان مبلغ الضريبة المعترض عليها لا يزيد على خمسة آلاف دينار او اذا كان مقدار الدخل الصافي المعترض عليه خسارة لا تزيد على خمسين الف دينار ان تؤلف هذه الهيئة من مدقق واحد فقط (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم33-الفقرة أ- البنود1و2). ونلخص القرارات القابلة للاعتراض حسب قانون ضريبة الدخل الاردني بكل من القرارين التاليين:

1. قرار تدقيق الاقرار الضريبي الذي يتضمن التعديل على الاقرار، وعدم موافقة المكلف على هذا القرار.

2. قرار التقدير الاداري الناتج عن عدم تقديم المكلف للاقرار الضريبي، بعد تبليغه بقرار التقدير الاولي.

وتعتبر الضريبة المقدرة بموجب القرارات السابقة قطعية ونهائية، اذا لم يقدم المكلف الاعتراض الى هيئة الاعتراض خلال الفترة المحددة في القانون (30 يوم)، ولكن اجاز القانون لهيئة الاعتراض تمديد فترة الاعتراض لمدة لا تتجاوز سنتين من تاريخ تبلغ المكلف قرار التدقيق او قرار التقدير الاداري، اذا اقتنعت هيئة الاعتراض بالاسباب التي منعت المكلف من تقديم اعتراضه خلال المدة المحددة، سواء كان ذلك بسبب المرض او السفر خارج البلاد او لاية اسباب اخرى معقولة (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم33-الفقرة ج). تقوم هيئة الاعتراض بدعوة المعترض لجلسة للنظر في اعتراضه، حيث يتم النظر في ذلك الاعتراض من ناحيتين:

أولاً - الناحية الشكلية: وهنا تقوم الهيئة ببحث الشروط الشكلية للاعتراض والتحقق من ان الاعتراض مستوفياً لتلك الشروط، سواء كان ذلك من حيث تاريخ تقديم الاعتراض وانه مقدم ضمن المدة القانونية للاعتراض، والتحقق من ان المكلف قد قام بدفع المبالغ التي يسلم بها والغير مختلف عليها، سواء

كانت تلك المبالغ ضريبة دخل او اي غرامات اخرى مفروضة على المكلف بموجب احكام القانون، حيث انه اذا لم يدفع المعترض تلك المبالغ التي يسلم بها في اعتراضه يتم رد الاعتراض شكلاً (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 33-الفقرة د).

ثانياً - الناحية الموضوعية: وهنا تقوم الهيئة ببحث الاعتراض من حيث الموضوع، بحيث تقوم بمناقشة المكلف في اسباب اعتراضه الواردة في لائحة الاعتراض، وللمكلف الحق في تقديم البينة فيما يدعي به، ويحق لهيئة الاعتراض طلب كافة المعلومات والتفاصيل عن دخل المكلف وطلب السجلات والمستندات المتعلقة بدخله، ولها الحق ايضاً الاستماع لأي شخص تعتقد ان لديه معلومات تتعلق بدخل المكلف المعترض (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 33-الفقرة هـ). وقد حدد القانون الاردني مدة 90 يوماً لهيئة الاعتراض - تبدأ من اليوم الاول لتقديم الاعتراض - للبت فيه، ويكون قرار الهيئة - سواء كان بتعديل الضريبة المعترض عليها بالزيادة او التخفيض او بالغائها - معللاً ومسبباً وبشكل واضح، وللمكلف الموافقة على ذلك القرار او عدم الموافقة عليه، وفي حال صدور قرار هيئة الاعتراض مع عدم موافقة المكلف عليه، يحق للمكلف الطعن به امام محكمة البداية الضريبية خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه اشعار التقدير (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 33-الفقرات و، ز، ح).

ثانياً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع المصري

النظام الضريبي لضريبة الدخل في مصر شبيه بالنظام الضريبي الاردني من حيث الاخذ بفكرة التقدير الذاتي من قبل المكلف، فتقدير الضريبة على الارباح يتم من واقع الاقرار الضريبي المقدم من قبل الممول (المكلف)، ويعتبر الاقرار الضريبي نفسه هو عملية ربط وتقدير للضريبة ويصبح المكلف ملزماً بادائها في الموعد المحدد حسب القانون، وتسديدها يتم من واقع ذلك الاقرار (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 89). ونلاحظ ان قانون ضريبة الدخل المصري قد اخذ ايضاً بفكرة فحص الاقرارات الضريبية من خلال اخذ عينة سنوية منها استناداً الى اسس ومعايير يحددها وزير المالية بناءً على تنسيب رئيس مصلحة الضرائب (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 94).

كما منح المشرع المصري لمصلحة الضرائب الحق في تعديل الاقرار الضريبي من واقع البيانات الواردة فيه او من تلك البيانات الواردة في المستندات التي ترفق مع الاقرار، وهذا التعديل يقتصر في الغالب على التعديل في بنود الاقرار من الناحية القانونية كرد تنزيلات غير مقبولة ضريبيا او رد جزء منها يزيد عن السقف المسوح به قانونا، او قد يتم اخضاع مصادر دخل استبعادها المكلف من الوعاء الضريبي لاعتقاده انها غير خاضعة للضريبة، او غير ذلك من التعديلات التي لا تصل الى التعديل في جوهر الدخل او الايراد، اما اذا تبين لمصلحة الضرائب ان الاقرار الضريبي للمكلف لا يعبر عن حقيقة نشاطه وحجم دخله، تقوم باخطاره بذلك وتقوم باجراء الفحص اللازم وتعمل على تصحيح الاقرار وتعديله، وبناءً على ذلك تحدد الايرادات الخاضعة للضريبة، وفي حال عدم تقديم المكلف للاقرار الضريبي او عدم تقديم البيانات او المستندات المؤيدة له، يحق لمصلحة الضرائب ان تقوم بربط تقديري للضريبة من واقع اي بيانات متاحة لها (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 90).

وفي جميع الاحوال يتم تبليغ المكلف بمقدار دخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه بموجب اشعار خطي وبطرق التبليغ المنصوص عليها في القانون، اما بالنسبة لمرحلة الطعن الاداري في قرارات ربط وتقدير ضريبة الدخل، نجد الامر فيه بعض الاختلاف عن الطعن الاداري في كل من الاردن وفلسطين، حيث ان عميلة الطعن الاداري في قرارات ربط وتقدير ضريبة الدخل في مصر تتم على مرحلتين:

المرحلة الاولى (لجنة الطعن الداخلية): حيث يقوم المكلف في هذه المرحلة بتقديم صحيفة الطعن لدى مأمورية الضرائب المختصة، وتكون من ثلاثة نسخ، بحيث تسلم احدى هذه النسخ للمكلف بعد ختمها بختم المأمورية الذي يبين تاريخ تقديمها، بعد ذلك تقوم الدائرة بتسجيل صحيفة الطعن في دفتر خاص ويتم توثيق بيانات هذا الطعن وعمل ملخصاً باوجه الخلاف التي تتضمنها صحيفة الطعن، بعد ذلك يتم البت في هذا الطعن من قبل المأمورية بواسطة لجنة داخلية خلال 60 يوماً من تاريخ تقديم صحيفة الطعن، فاذا تم التوصل لاتفاق بين المكلف والمأمورية وتسوية نقاط الخلاف يصبح الربط نهائياً، اما اذا لم يتم التوصل لاتفاق يتم تبليغ المكلف بذلك، وتقوم اللجنة الداخلية باحالة اوجه ونقاط الخلاف الى لجنة الطعن المختصة خلال 30 يوماً من تاريخ البت في ذلك الطعن، وتقوم ايضاً بتبليغ

المكلف بقرار الاحالة الى لجنة الطعن المختصة (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 119).

المرحلة الثانية (لجنة الطعن المختصة): حيث يتم تشكيل هذه اللجان بقرار من وزير المالية وتكون دائمة وتابعة مباشرة له، ويتألف كل لجنة من هذه اللجان شخص من خارج مصلحة الضرائب، وعضوية شخصين من موظفي المصلحة يتم اختيارهم من الوزير، وعضوية اثنين آخرين من ذوي الخبرة من المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الاموال بالسجل العام لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بحيث يتم اختيارهم من قبل الاتحاد العام للغرف التجارية واتحاد الصناعات المصرية، ويكون للجنة الطعن امين سر تنتدبه مصلحة الضرائب، ولا يكون انعقاد هذه اللجنة صحيحاً الا بحضور الرئيس وثلاثة من اعضائها على الاقل (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 120).

وقد حدد المشرع المصري اختصاصات هذه اللجان بمايلي: (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 121)

• الفصل في جميع اوجه الخلاف بين المكلف ومصلحة الضرائب (المنازعات) المتعلقة بالضرائب على الدخل. ونلاحظ ان القرارات القابلة للطعن فيما يتعلق بضريبة الدخل تتمثل في الحالات التي يتم فيها ربط وتقدير الضريبة من قبل مصلحة الضرائب، حيث يجوز للمكلف الطعن في نموذج ربط الضريبة (اشعار التقدير) خلال 30 يوما من تاريخ استلامه، فاذا لم يتقدم بهذا الطعن خلال هذه المدة يصبح الربط نهائياً (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 117).

• الفصل في المنازعات المتعلقة بقانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980.

• الفصل في المنازعات المتعلقة بالقانون رقم 147 لسنة 1984 بشأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

تقوم اللجنة بتبليغ كل من المكلف ومصالحة الضرائب من خلال طرق التبليغ المحددة بالقانون، بموعد الجلسة المحددة للنظر في الطعن - المحال اليها - قبل انعقادها بعشرة ايام على الاقل، ونلاحظ ان المشرع المصري قد جعل جلسات هذه اللجان تتم بصورة سرية، ولهذه اللجان ان تطلب من كلا الطرفين تقديم ما تراه مناسباً وضرورياً من البيانات والاوراق والمعززات، وعلى المكلف الحضور شخصياً جلسة النظر في طعنه او ارسال من يمثله، واذا لم يحضر تقوم اللجنة بالفصل في الطعن على ضوء المستندات المقدمة لها، ونلاحظ ان المشرع المصري قد وضع لهذه اللجنة حدود معينة لاصدار قرارها، فقد جاء في نص المادة رقم 121 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 مايلى: "وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة " (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 121، والمادة رقم 122)، ويفهم من هذا النص ان قرار لجنة الطعن هذه لا يجوز ان يزيد في مقدار الضريبة عن قرار ربط الضريبة المطعون به الصادر عن مصلحة الضرائب وان لا يقل مقدارها عن مطالب الممول الطاعن، وبالتالي فاننا نرى ان هذه اللجنة يغلب عليها طابع التحكيم من خلال دورها في حل نقاط الخلاف بين المكلف ومصالحة الضرائب.

وعندما تصدر لجنة الطعن قرارها يكون باغلبية اصوات الحاضرين من اعضاء اللجنة، اما اذا تساوت الاصوات يرجح الجانب الذي منه رئيس اللجنة، ويكون القرار مسبباً ومعللاً وواضحاً ويتم توقيعه من رئيس اللجنة وأمين السر خلال 15 يوماً على الاكثر من تاريخ صدور القرار، ونلاحظ ان المشرع المصري قد اطفى على هذه اللجان الصفة القضائية من خلال الزامها بمراعاة الاصول والمبادئ العامة لاجراءات التقاضي، وبالتالي يمكننا القول انها لجنة ادارية ذات اختصاص قضائي (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 122).

بعد صدور قرار لجنة الطعن يتم تبليغه للمكلف ومصالحة الضرائب بموجب اشعار خطي مع علم الوصول، وتكون الضريبة واجبة الاداء من واقع الربط والتقدير الذي تم استناداً على قرار لجنة الطعن، ويحق لكل من المكلف ومصالحة الضرائب الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية خلال 30 يوماً من تاريخ العلم بالقرار، علما ان الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة لا يمنع من تحصيلها

حسب ذلك القرار (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 122، والمادة رقم 123).

ثالثاً- الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني

لقد كفل المشرع الضريبي الفلسطيني للمكلف حق الاعتراض والطعن في القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية والمتعلقة بربط وتقدير الضريبة المفروضة على دخل المكلفين، وبموجب اسس وقواعد محددة في القانون، وستحدث في هذا الفرع عن الطعن الاداري (أو التظلم الاداري) في قرارات ضريبة الدخل التي اجاز القانون الطعن بها اداريا.

ان دين ضريبة الدخل الذي تقوم الادارة الضريبية بتحديدته من خلال التقدير الاداري- الذي سبق وان شرحناه سابقاً - لا يكتسب الصفة القطعية ولا يعد المكلف ملزماً بدفعه الا في حالات معينة، حيث نجد ان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد منح المكلف حق الاعتراض على تلك القرارات التي يصدرها المقدر الضريبي استناداً الى الصلاحيات التي خولها له القانون في سبيل تقدير الضريبة وجبايتها وتحصيل حق الخزينة المستحق في ذم المكلفين. فقد جاء في المادة رقم (28) منه الفقرة (1) انه " للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لاحكام المادة (21) من هذا القرار بقانون ولم يوافق على التعديلات او التقدير ان يعترض على هذا التقدير خطياً خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه اشعار التقدير مبيناً في لائحة اعتراضه الاسباب التي يستند اليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة"، حيث نجد ان الفترة المحددة للاعتراض هي 30 يوماً من تاريخ تبلغ المكلف اشعار التقدير وفقاً لطرق التبليغ المحددة في القانون (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرة 1).

ونلاحظ ان المشرع الفلسطيني قد اهتم بمرحلة الطعن الاداري، بمنحه فرصة للادارة الضريبية والمكلف لحل الخلاف حتى بعد انتهاء المدة القانونية لتقديم الاعتراض، وذلك من خلال منح المقدر صلاحية تمديد فترة تقديم الاعتراض على التقدير الاداري، اذا ابدى المكلف الاسباب الموجبة لتأخره عن تقديم الاعتراض خلال المدة القانونية واقتناع المقدر بتلك الاسباب، ذلك لصيانة حق المكلف في التظلم الاداري، وكذلك رغبة المشرع بتخفيف العبء عن المحاكم المختصة والتقليل من عدد القضايا التي

ترفع للقضاء، لان ذلك قد يؤدي الى تأجيل تحصيل دين الضريبة في موعده (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرة 2).

وبالرجوع الى طرق تقدير ضريبة الدخل في التشريع الضريبي الفلسطيني، نجد ان المشرع قد حدد قرارات التقدير القابلة للاعتراض (الطعن الاداري) ، وهي على النحو الآتي:

1. قرار التقدير الاداري الصادر نتيجة لعدم موافقة المكلف على التعديلات التي اجراها المقدر على اقراره الضريبي.

2. قرار التقدير الاداري (الغيابي) بحسب الفطنة والدراية نتيجة لعدم تقديم المكلف الاقرار الضريبي.

3. قرار تقدير الضريبة المقطوعة.

و من الناحية العملية فان الادارة الضريبية تميز قرارات التقدير القابلة للطعن الاداري كما يلي:

• قرار تقدير كود (03): والذي يعني عدم قبول المقدر الاقرار الضريبي بشكل جزئي او كلي، وبناء على ذلك يتم اجراء تعديلات على الاقرار الضريبي بمقتضى احكام القانون، مما يؤدي الى تعديل الدخل والضريبة المستحقة على المكلف ولكن دون موافقة المكلف على هذه التعديلات.

• قرار تقدير كود (04): والذي يعني قيام المقدر بتقدير دخل المكلف والضريبة المستحقة عليه حسب الفطنة والدراية، وذلك بسبب عدم تقديم المكلف للاقرار الضريبي بمقتضى احكام القانون.

أ- قرار تقدير كود (08): وهو قرار تقدير الضريبة المقطوعة على الاشخاص الطبيعيين، ويفرض على اي شخص باستثناء الشركات المساهمة العامة وبشرط ان لا تزيد ضريبة الشخص الذي سيتم اخضاعه للضريبة المقطوعة في اي سنة من السنوات الخمسة الاخيرة عن (10,000 شيقل).

وفي حال قام المقدر باصدار احد القرارات السابقة، يترتب على المكلف دفع الضريبة المقدرة الواردة في اشعار التقدير في حال اقر بها، او تقديم اعتراض على هذا التقدير امام الدائرة خلال 30 يوما من تاريخ تبليغه اشعار التقدير.

وفي حال رغب المكلف بالاعتراض على قرار التقدير، يجب ان تتضمن لائحة اعتراضه الامور التالية وبشكل محدد وواضح (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرات 1 و3):

✓ سنوات التقدير المعترض عليها.

✓ مبالغ الضريبة المعترض عليها.

✓ مبلغ الضريبة المسلم به من مبلغ الضريبة المقدرة (مبلغ الضريبة غير المختلف عليها)، والتي يجب ان تكون مدفوعه عند تقديم الاعتراض.

✓ الاسباب التي يستند اليها في اعتراضه، اي نقاط الخلاف مع الادارة الضريبية.

وبعد تقديم الاعتراض يتم تحديد موعد جلسة لمناقشة الاعتراض والبت فيه، حيث يحول الاعتراض الى أحد مقديري ضريبة الدخل في الدائرة، حيث يقوم المقدر بالنظر في لائحة الاعتراض من الناحية الشكلية اولاً، اي ان لائحة الاعتراض مستوفيه للشروط الشكلية المحددة بالقانون وذلك من حيث تقديم الاعتراض خلال المدة القانونية ودفع الضريبة الغير مختلف عليها، وفي حال استوفى الاعتراض هذه الشروط يتم النظر في الاعتراض من الناحية الموضوعية وذلك من خلال مناقشة المكلف في اسباب اعتراضه على التقدير والواردة في لائحة الاعتراض، حيث انه لا يجوز للمكلف المعترض ابداء اي اسباب اخرى غير مذكورة في لائحة اعتراضه وله الحق في تقديم البينة على اسباب اعتراضه، كذلك المقدر الحق بطلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب ابراز المستندات المتعلقة بدخل المعترض، وكذلك يجوز للمقدر استجواب اي شخص يعتقد ان لديه معلومات تتعلق بالتقدير المعترض عليه وبشرط الا يتم استجواب المستخدم (بفتح الدال) لدى المعترض بدون موافقته (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرة 4).

وفي حال لم يحضر المكلف او المفوض عنه جلسة الاعتراض المحددة او اذا لم يوافق المقدر على ما ورد في اعتراض المكلف يجوز للمقدر بقرار معلل ان يقر التقدير المعترض عليه او يخفضه او يزيده او يلغيه، ويعتبر القرار الصادر في هذه الحالة قابلاً للاستئناف امام محكمة استئناف قضايا

ضريبة الدخل خلال (30) يوماً من تاريخ تبلغه اشعار التقدير (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرة 6).

الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل

تأتي مرحلة الطعن القضائي كمرحلة أخيرة لحل النزاع القائم بين المكلف والادارة الضريبية، وفي الحقيقة فان مرحلة الطعن القضائي هي مرحلة تمارس فيها السلطة القضائية الرقابة على اعمال الادارة وتقوم بالتحقق من صحة تطبيقها للقانون دون التعسف في ذلك، فيتم تحريك دعوى قضائية للمطالبة بحق او دفع ضرر ممن له مصلحة في ذلك. وسنتناول موضوع الطعن القضائي من خلال عمل دراسة مقارنة لمرحلة الطعن القضائي في القرارات التي تصدر عن الادارة الضريبية التي اجاز القانون الطعن بها في كل من الاردن ومصر وفلسطين، كذلك سنستعرض القضاء المختص بالنظر في تلك المنازعات في كل دولة منها.

أولاً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الاردني

كفل قانون ضريبة الدخل الاردني للمكلف حق اللجوء للقضاء للطعن في القرارات الصادرة بحقه من قبل دائرة ضريبة الدخل والمتعلقة بتقدير دخله السنوي الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على ذلك الدخل، ونلاحظ ان المشرع الاردني قد جعل الطعن في قرارات ضريبة الدخل على ثلاثة مراحل (بداية، استئناف، تمييز) وبصورة علنية الا اذا قررت المحكمة خلاف ذلك، فقد أنشأ المشرع محكمة بداية تسمى بمحكمة البداية الضريبية والتي تتألف من رئيس وعدد من القضاة يتم تعيينهم من قبل المجلس القضائي، وتتعد تلك المحكمة من قاضٍ واحد وبمفرده، وتختص هذه المحكمة بالنظر في الدعوى التي تنشأ نتيجةً لتطبيق احكام قانون ضريبة الدخل والانظمة والتعليمات التابعة له والصادرة بموجبه وبغض النظر عن قيمتها وسواءً تعلقت تلك الدعوى بالضريبة نفسها او بغرامة التأخير او باية مبالغ اخرى يتوجب دفعها او اقتطاعها او توريدها او ردها استناداً الى احكام قانون ضريبة الدخل، ومن اللافت في هذا الصدد ان هذه المحكمة تنظر في تلك الدعوى سواءً كانت طبيعتها جزائية ام مدنية، ومن اهم تلك الدعاوى التي تنظرها محكمة البداية الضريبية على سبيل المثال لا الحصر

مايلي: (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 42، الفقرة أ، و الفقرة هـ،
والمادة رقم 32، الفقرة هـ)

1. الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض، تلك القرارات التي لم يوافق عليها المكلف.

2. الدعاوى المقامة للطعن في القرارات المعدلة (اعادة النظر) في قرارات التدقيق او قرارات التقدير الاداري او في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القابلة للطعن بموجب احكام القانون.

3. الدعاوى المقامة للطعن في قرارات تقدير الضريبة المقطوعة.

4. كذلك تنظر في الجرائم التي ترتكب خلافاً لاحكام قانون ضريبة الدخل والمنصوص عليها فيه.

5. طلبات الحجز التحفظي والمنع من السفر التي تفرض على المكلفين.

ان الحكم الصادر عن محكمة البداية الضريبية قابل للاستئناف لدى محكمة الاستئناف الضريبية خلال 30 يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم اذا كان وجاهياً، او من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المحكمة للمدعي (المكلف) بالقرار الصادر عن محكمة البداية الضريبية اذا لم يكن ذلك الحكم وجاهياً (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 47).

أما بالنسبة لمرحلة الاستئناف فقد نص المشرع الاردني على انشاء محكمة استئناف ضريبية تتالف هذه المحكمة من رئيس وعدد من القضاة لا تقل درجاتهم عن الدرجة الرابعة، ويتم تعيينهم من قبل المجلس القضائي، وتتعدد هذه المحكمة من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة على الاقل وتصدر قراراتها وأحكامها بالاجماع او بالاكثرية (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 42، الفقرة ب والفقرة ج).

بالرغم من ان المشرع الاردني قد منح المحكمة المختصة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل صلاحية النظر في الدعاوى الضريبية التي ترفع اليها، بغض النظر عن طبيعتها (جزائية ام مدنية)، الا انه جعل طريقة النظر في الدعاوى الجزائية والدعاوى الحقوقية - التي لا تزيد قيمتها الاجمالية عن

30000 دينار اردني - ان تنتظر تدقيقاً وليس مرافعةً، الا اذا رأت المحكمة خلاف ذلك، او اذا طلب احد الخصوم في الدعوى الحقوقية ان تنتظر الدعوى مرافعةً، او اذا زادت قيمة الدعوى الحقوقية عن 30000 دينار (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 42، الفقرة د).

وقد اعطى المشرع الاردني هذه الدعوى صفة الاستعجال، فتراه قد حدد لمحكمة البداية الضريبية فترة محددة لتأجيل القضايا المنظورة امامها والمقبولة شكلاً، بان لا يتجاوز مجموع مدد التأجيل 60 يوم وبتوافق الطرفين على التأجيل من اجل اتاحة الفرصة لحل القضية مصالحة (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 45).

ونلاحظ ان المشرع الاردني قد اجاز للمكلف تقديم لائحة الدعوى لمحكمة البداية التي يقيم في منطقة اختصاصها ودفع رسوم الدعوى في صندوق تلك المحكمة، وبعد ذلك تقوم المحكمة التي استلمت اللائحة بارسالها مع كافة المرفقات الى محكمة البداية الضريبية خلال 10 ايام من تاريخ استلامها (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 44). وكذلك الامر بالنسبة لتقديم لائحة الاستئناف، فقد اجاز المشرع للمكلف تقديمها لمحكمة البداية الضريبية او لمحكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها ودفع الرسوم المستحقة عن ذلك الاستئناف في صندوق تلك المحكمة وبعد ذلك تقوم محكمة الاستئناف التي استلمت اللائحة بارسالها مع كافة المرفقات الى محكمة الاستئناف الضريبية خلال 10 ايام من تاريخ استلامها (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 47، الفقرة ج)، وذلك لان محكمة البداية الضريبية والاستئناف الضريبية تعقد في مدينة عمان، علماً ان المشرع قد اجاز عقدها في اي مكان اخر داخل المملكة (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 42، الفقرة ج-بند 3).

ومن الواضح ان غرض المشرع من اجازة تقديم لائحة الدعوى او لائحة الاستئناف لاي محكمة بداية تعمل في منطقة سكن المكلف او لاي محكمة استئناف تعمل في منطقة سكن المكلف، هو تسهياً عليه وكذلك ضماناً للمكلف تقديمه للطعن ضمن المدة القانونية.

ويتم الطعن في الاحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية امام محكمة التمييز خلال 30 يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم اذا كان وجاهياً، او من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المستأنف او

المستأنف عليه القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية اذا لم يكن ذلك الحكم وجاهياً (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 48، الفقرة أ). ويتم تقديم لائحة التمييز الى محكمة الاستئناف الضريبية، كما اجاز المشرع الاردني تقديمها لمحكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها وفي هذه الحالة يقوم المكلف بدفع الرسوم عن ذلك التمييز في صندوق تلك المحكمة، وبعد ذلك ترسل لائحة التمييز الى محكمة الاستئناف الضريبية خلال 10 ايام من تاريخ استلامها (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014، المادة رقم 48، الفقرة ج). وفي النهاية يمكننا ان نلاحظ ان اهم ما يميز مرحلة الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في الاردن وفقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل الاردني مايلي:

1. ان المشرع قد انشأ محاكم خاصة للنظر في القضايا الضريبية، والتي جاءت على مرحلتين تتمثل في (محكمة البداية الضريبية، محكمة الاستئناف الضريبية) كما اجاز تمييز الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية امام محكمة التمييز.

2. ان هذه المحاكم تنتظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل وبغض النظر عن طبيعتها سواء كانت جزائية او مدنية.

3. انه يتم تمثيل الدائرة امام المحاكم المختصة نيابة عامة ضريبية تم انشاؤها بموجب احكام قانون ضريبة الدخل.

4. كما نلاحظ ان المشرع الاردني قد اخذ بوجود التظلم الاداري قبل اللجوء للقضاء في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض، ولم ياخذ بوجود ذلك في قرارات اعادة النظر في قرارات التدقيق او قرارات التقدير، كذلك في قرارات تقدير الضريبة المقطوعة.

ثانياً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع المصري

نلاحظ ان المشرع المصري لم ينشئ محاكم خاصة تختص بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق احكام قانون ضريبة الدخل، بل جعل النظر في تلك المنازعات من اختصاص محكمة ابتدائية تعقد بهيئة تجارية (محكمة مدنية)، حيث اجاز المشرع لكل من الممول ومصحة الضرائب الطعن في

القرار الصادر عن لجنة الطعن الادارية، امام هذه المحكمة خلال 30 يوماً من تاريخ تبلغهم بقرار لجنة الطعن، ويتم رفع الدعوى والسير فيها وفقاً لقانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية، ويتم الطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف لدى محكمة الاستئناف (قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، المادة رقم 123).

ونلاحظ ان المشرع المصري قد اجاز للمحكمة ان تنتظر في الدعاوى التي ترفع من الممول او عليه في جلسات سرية، فقد جاء في المادة رقم 125 من قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ان "الدعاوى التي ترفع من الممول او عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة..."، واستناداً الى هذا النص يمكننا القول ان جواز النظر في الدعاوى الضريبية بصورة سرية لا يعني عدم جواز نظرها بصورة علنية، فكلمة يجوز لا توجب النظر في الدعوى بشكل سري بل تُخَيِّر المحكمة وترجع القرار لها بان تقرر ان تكون الجلسات سرية او علنية.

بالرغم من وجود نص صريح في قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 (قانون ضريبة الدخل المصري / المادة رقم 123)، ان المحاكم العادية هي المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة نتيجةً لتطبيق ذلك القانون، الا انه قد ثار جدل كبير حول اسناد اختصاص النظر بالطعون في منازعات الضرائب والرسوم الى القضاء العادي بدلاً من القضاء الاداري، حيث تم الطعن في مدى دستوية المادة رقم 123 من قانون الضريبة على الدخل، وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية هذه المادة لان الدستور الحالي اسند الى محاكم مجلس الدولة (القضاء الاداري) الفصل في المنازعات الادارية، وان المشرع اقر بالطبيعة الادارية للطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الادارية في منازعات الضرائب والرسوم لما لها من طبيعة ادارية بحتة (قرار المحكمة الدستورية العليا في مصر، 2015، منشور على موقع الوفد الالكتروني www.alwafd.org)، واستناداً الى حكم المحكمة الدستورية يمكننا القول بان القضاء المختص بالنظر في منازعات ضريبة الدخل هو القضاء الاداري وليس القضاء العادي، حيث تم احالة عدد كبير من القضايا الضريبية المنظورة امام المحاكم الابتدائية التابعة للقضاء العادي الى محاكم مجلس الدولة. وربما كان احد اهم اسباب هذا الخلط في الاختصاص المادة رقم 10 من قانون مجلس الدولة والتي علقَت النظر بالطعون

في منازعات الضرائب والرسوم من قبل محاكم مجلس الدولة لحين صدور قانون ينظم اجراءات النظر فيها الذي لم يصدر مما اطر المشرع الضريبي الى اسناد الاختصاص للنظر فيها الى القضاء العادي.

ثالثاً- الطعن القضائي في قرارات تقدير ضريبة الدخل في التشريع الفلسطيني

ان قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 هو اول قانون فلسطيني بشأن الضريبة على دخل والذي صدر عن المجلس التشريعي في جلسته المنعقدة بتاريخ 24/11/2004، ونجد المشرع الفلسطيني قد انشأ محكمة خاصة تسمى بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والتي تختص بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وقرارات اعادة النظر في التقدير التي اجاز القانون استئنافها (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة رقم 28، الفقرة 1 و2)، بعد استنفاد طرق الطعن الاداري التي أوجب المشرع على المكلف سلوكها قبل اللجوء للقضاء. ونلاحظ ان هنالك اتفاق بين تشريعات ضريبة الدخل في كل من الاردن ومصر وفلسطين من حيث الزامية الطعن الاداري في قرارات ضريبة الدخل قبل اللجوء الى القضاء المختص بالنظر في تلك المنازعات التي تقوم بين المكلف والادارة الضريبية، لكن اهم ما يميز مرحلة الطعن القضائي في القرارات الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية، انه يتم الطعن في تلك القرارات امام محكمة خاصة بدرجة استئناف (تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل)، ومنشأة بموجب قانون خاص وهو قانون ضريبة الدخل، حيث تختص هذه المحكمة بالنظر في المنازعات الناشئة نتيجة لتطبيق احكام ذلك القانون، ويتم الطعن بطريق النقض في القرارات الصادرة عن تلك المحكمة امام محكمة النقض.

فقد لاحظنا في تشريع ضريبة الدخل الاردني ان الطعن القضائي يتم على ثلاثة مراحل (محكمة بداية ضريبية، محكمة استئناف ضريبية، محكمة التمييز). كما لاحظنا في تشريع ضريبة الدخل المصري انه كان يتم الطعن في قرارات ضريبة الدخل امام محكمة بداية مدنية بهيئة تجارية تسمى بالمحكمة الابتدائية ويتم الاستئناف على القرارات الصادرة عن تلك المحكمة امام محكمة استئناف مدنية، الا انه بعد الحكم من قبل المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية اسناد ذلك الاختصاص للقضاء العادي،

حيث تبين ان مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل في المنازعات الادارية وهو قاضيها الطبيعي وبالتالي اصبح هو المختص بالنظر في تلك المنازعات الضريبية.

وسنأتي بالتفصيل في الفصل الرابع من هذه الاطروحة على كافة الاجراءات التي تتم امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، والقرارات القابلة للطعن بموجب احكام القانون، ووسائل الاثبات، واصدار القرارات والطعن فيها، وتنفيذ الاحكام، وكل ما يتعلق بمرحلة الطعن القضائي في قرارات ضريبة الدخل في فلسطين.

الفصل الثالث

العدالة الضريبية

مفهوم العدالة:

العدالة في اللغة مشتقة من مصدر عدل وقد عرفت المصادر اللغوية العدل بانه ما قام في النفس واستقامة عليه، كما قيل انه لزوم الوسط واجتناب الافراط والتفريط (ابن منظور، لسان العرب المحيط، ج2).

وأطلقت لفظة - ع د ل - على معنى الاستواء والمساواة بين الأشياء (المعجم الوسيط، ص 588)، وقد ورد معنى العدالة في كتاب الله عز وجل في قوله تعالى بمعنى إعطاء لكل ذي حق حقه (وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ) (سورة النساء، آية رقم 58) فهذا أمرٌ منه تعالى بالحكم بالعدل بين الناس.

فالعدالة بأبسط مفاهيمها تعد مفهومًا فلسفيًا وأخلاقيًا يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والتاريخية، وفي المجتمعات الحديثة ترتبط بظواهر مختلفة مثل ظاهرة توزيع الدخل وتوزيع الثروات، والرفاهية الاقتصادية، والاجتماعية، ومن ثم فتوافر او عدم توافر العدالة الاقتصادية والاجتماعية يرتبط بتوافر او عدم توافر العدالة في توزيع الدخل او الثروات والرفاهية (حطيط، 2016).

وهناك ثلاثة مفاهيم للعدالة والتي تتبلور من خلال النظر للعدالة من ثلاثة زوايا مختلفة وهي: العدالة من زاوية قانونية، والعدالة من زاوية منطقية، والعدالة من زاوية العدل والانصاف. فالعدالة من الزاوية القانونية تكون من خلال ربطها بالقوانين السارية، اذ يعتبر القانون او القاعدة القانونية بأنها "عادلة من الناحية القانونية" ان تم اتباعها بناء على قواعد المرساة في المجتمع، وتظهر فائدة ذلك من خلال تحقيق نظام تسوده العدالة القانونية ويسوده تحقيق اتباع القواعد والعقوبات على الدوام، وتطبيق القانون بشكل ثابت وعلى الجميع حتى لو اعتبره البعض قانون غير عادل او غير منصف، اذ سيقع ظلم اكبر لو لم يطبق القانون بشكل ثابت على الجميع. أما العدالة من

زاوية منطقية ظهرت مع ظهور افكار العقلانية والعلمانية الانسانية في القرنين السادس والسابع عشر ومع عودة الاهتمام بموضوع العدالة، وبعد النظر للعدالة من زاوية منطقية، أكثر شمولية، فمفهوم العدالة تبعاً لما هو منطقي تكون المساواة على انها حالة من التماثل " اي التشابه "، حيث تتحقق العدالة حين يستمتع كل الناس بنفس الحقوق بغض النظر عن مكانتهم في المجتمع، وإذا منع الفرد من ممارسة حقوقه، فان ذلك لا يعني اسقاط ملكيته لتلك الحقوق، بل هو حرمان للفرد من حريته المشروعة للاستمتاع بحقوقه التي يملكها منذ البداية. فالحق مطلب مشروع وتكون الحقوق كذلك حين تقدم لجميع افراد المجتمع تلك الحقوق والحريات بشكل متساوي، ويبدو ان تعريف العدالة على انها " التماثل " متوافق مع فهمنا المنطقي للمفهوم، الا ان هذا التعريف قد تعرض للنقد في منتصف القرن الماضي وذلك مع شيوع مفاهيم العدالة بناءً على ما هو منصف. فمفهوم العدالة من زاوية العدل أو الانصاف برز من خلال افكار المفكر جون راولز حيث تعرض لهذه الصيغة لمفهوم العدالة في عمله التاريخي المسمى " نظرية العدالة "، وقد أثرت الى حد كبير تلك الصيغة للعدالة "على انها الانصاف" على الفلسفة السياسية والى شيوع القول القائل "بانه على فلاسفة السياسة الآن العمل بما ينسجم مع نظرية راولز او العمل على تفسير لِمَ لا يتبعونها". ويعمل راولز من خلال صيغة تعاقدية للعدالة، حيث انه يشدد على ان الفرد يمتلك هبة لا تنتهك العدالة وتكون مبنية عليها ولا يمكن للمصلحة العامة تخطيها، لذلك فان العدالة ترفض صحة الفرض القائل أن فقدان البعض لحريتهم يعوضه حصول الاخرين على نفع اكبر. وتقوم نظرية راولز للعدالة على مبدئين اساسيين ومتتاليين: الاول انه لكل شخص حق متساوٍ مع غيره في النسق الشامل من الحريات الاساسية المتساوية؛ فينسجم ذلك مع نسق مماثل من الحرية للجميع، والثاني يتمحور حول وجوب تنظيم مظاهر من التفاوت الاجتماعي والاقتصادي، بحيث يكون هذا التفاوت لصالح الاقل حظاً في المجتمع، وان تكون هذه المظاهر مرتبطة بوظائف وبمواقع مفتوحة للجميع وفي اطار من المساواة العادلة في الفرص. وخلاصة القول ان العدالة من زاوية العدل والانصاف تختلف عن العدالة من الزاوية القانونية وعن العدالة من الزاوية المنطقية، فالعدالة تبعاً لما هو قانوني تسمح باعطاء المزيد من الموارد للفرد ذوي الافضلية بسبب ظروف ولادته، والعدالة تبعاً لما هو منطقي تطعي نفس الموارد لجميع الافراد بغض النظر عن ظروفهم، بينما نجد العدالة

تبعاً لما هو منصف تعنتي بالحاجات الفردية بغرض تقليل آثار المصادفة وتقدم لكل الافراد فرصاً اكبر للنجاح في تحقيق اهداف حياتهم ودون ايذاء الاخرين (كارمل وآخرون، 2014).

والعدالة تعني الانصاف والرجوع الى مثل عليا، وهي تختلف باختلاف الزمان والمكان وبتباين الظروف الاقتصادية والاجتماعية؛ فالعدالة في المجتمع الفردي يجب ان تتسجم مع قيم ذلك المجتمع والعدالة في المجتمع في الذي يقوم على تدخل الدولة يجب ان تتسجم مع فلسفة ذلك المجتمع.

مفهوم العدالة الضريبية

لمفهوم العدالة الضريبية حساسية وانعكاسات سياسية، فقد تبلور هذا المفهوم وتأصل ضمن اطار علمي صحيح نتيجةً لظاهرة الازدياد في حجم النفقات العامة والتي انعكست بالتالي على زيادة في التكاليف العامة، وبالتالي زاد الاهتمام من قبل الدولة بموضوع فرض الضرائب وجبايتها لتتمكن من تغطية تلك النفقات والتكاليف العامة، وبالتالي فقد اصبح المكلف يحس بوطأة الضريبة، لذلك كان لزاماً وحتماً المطالبة بعدالتها. ومفهوم العدالة الضريبية يختلف من طبقة اجتماعية الى اخرى ومن دولة لأخرى (العرباسي، 2008)، فهو مفهوم فلسفي واخلاقي وبشكل نسبي بحيث يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية (الزبيدي، 2015).

وتعتبر العدالة الضريبية هي أحد الاهداف التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات، وان علم الاقتصاد لا يستطيع ان يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم (العناتي، 1992).

وتعريف العدالة الضريبية مرتبط بمفهوم السياسة الضريبية وفعاليتها، حيث ذهب البعض إلى تعريف السياسة الضريبية على انها التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ في الحسبان مختلف الاعتبارات الاجتماعية وما بين الفعالية الاقتصادية التي نتمكن من خلالها من تخفيض التشوّهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب، وذهب آخرون إلى تعريفها على انها " تتحقق من خلال الاعتراف بمشروعيتها على مستوى مجتمع معين، فالضريبة المثلى هي الضريبة التي تكون عادلة، حيث أنها تدفع من طرف الجميع، ويصعب تجنبها ولها أثر واضح، إضافة إلى كونها ضريبة

بسيطة ذات مردودية جيدة، يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، وبعدد قليل من الإجراءات وإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد (عبد الحميد، 2014).

كما ان للسياسة الضريبية المصممة تصميماً جيداً دور مهم يوازي دور سياسات الاقتصاد الكلي والاصلاحات الهيكلية التي تعزز النمو والمساواة في الحصول على الفرص الاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك الدول التي تعتمد على إيرادات السلع الاساسية وبشكل اساسي. حيث يمكن للايرادات سواءً كانت من الضرائب او الموارد الطبيعية ان تدعم النمو واعادة توزيع الدخل والثروة وذلك من خلال الانفاق على البنية التحتية والصحة والتعليم وغيرها (جويل وآخرون، 2015).

وعليه، فإن معظم النظريات والتطبيقات الاقتصادية المعاصرة تعطي التشريعات والسياسات والإجراءات الضريبية أهمية بالغة في إطار الجهود التي تبذلها الحكومات لتوفير البيئة المحفزة للنشاط الاستثماري للقطاع الخاص في الاقتصاد وإحداث مستوى مقبول من التنمية الشاملة والمستدامة المستندة إلى مبدأ العدالة في توزيع الثروة والدخل (عبد الكريم، 2015).

تعريف العدالة الضريبية

وبما ان مفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم نسبي وغير ثابت يتأثر بعدت متغيرات من اهمها اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية من مجتمع لآخر، لذلك فقد وردت عدة تعريفات للعدالة الضريبية تضمنت اتجاهات مختلفة استند كل منها على توجهات كل شخص في ايجاد تعريف يراه مناسباً للعدالة الضريبية، ومن هذه التعريفات ما اورده الدكتور حمدي العناتي بأن العدالة الضريبية هي " احد الاهداف الضريبية التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات وان علم الاقتصاد لا يستطيع ان يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم"، كما عرفها الدكتور عبد الكريم صادق بركات والدكتور حامد عبد المجيد لأنها " معيار ذاتي غامض ونسبي قابل للتغيير والتعديل وفقا لآراء الكتاب والزمان والمكان الذي يكتب فيه"، وقد عرفها الدكتور صلاح حامد حسين على أنها " هدف من اهداف السياسة الضريبية في الدول النامية"، تلك كانت بعض التعريفات للعدالة الضريبية للشرق وفقهائه، اما بالنسبة لتعريف العدالة الضريبية عند الغرب فقد عرفها (jacku) " بأنها تعمل

على ان تكون منصفة وذلك من خلال توزيع العبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزئه العادل"، وينظر اليها (Bernard vinay) من زاوية التنمية الاقتصادية والتي تفترض ان العبء الضريبي يوزع على المكلفين بصورة منصفة، وان يتم ربط العدالة الضريبية بدخول ولاءك المكلفين، ويرى بان العدالة الضريبية حتى تتحقق تتطلب توافر شروط اقتصادية، بالاضافة الى توزيع متوازن في عبء الضريبة بين القطاعات الاقتصادية (الزبيدي، 2015).

ونلاحظ من التعاريف السابقة وغيرها انه لا يوجد تعريف واحد متفق عليه للعدالة الضريبية بين علماء المالية العامة، ولكن وعلى الرغم من تعدد التعريفات للعدالة الضريبية ووجود عدم اتفاق بين علماء المالية العامة على صياغة تعريف واحد ومحدد لها، الا انهم متفقون على مجموعة من المبادئ والقواعد في هذا المجال وتتمثل؛ بأن يتحمل كل مكلف نصيبه او حصته في تمويل النفقات العامة، وانه يجب ان تعمل منظومة الضرائب ككل في المجتمع على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع من خلال اعادة توزيع الدخل والثروات، بحيث يتم التقريب بين طبقات المجتمع وفئاته، فيسهم الاغنياء في الخدمات العامة المقدمة للفقراء (عطية، 1965).

قواعد العدالة الضريبية

لقد تحدث فقهاء وعلماء المالية العامة عن اربعة قواعد تقوم عليها العدالة الضريبية، وهي على النحو التالي: (عرياسي، 2008)

القاعدة الاولى: المساواة امام الضريبة

وتعني هذه القاعدة بأن يتحمل افراد المجتمع الابعاء الضريبية بشكل متساوٍ، والمقصود هنا بالابعاء الضريبية كافة انواع الضرائب المفروضة في الدولة وليس بعضاً منها. ولتحقيق المساواة امام الضريبة هناك ثلاثة نظريات قد تبلورت لتبين كيف يمكن تحقيق ذلك، وهي:

أ- نظرية المساواة في التضحية: وتعني هذه النظرية بان دفع الضريبة ينتج عنه تضحية بالمبالغ التي تدفع على انها ضريبة مستحقة على الفرد، وتتمثل هذه التضحية بالمنافع الاقتصادية التي يحرم منها الفرد عند دفع الضريبة، وتتحقق نظرية المساواة في التضحية عندما تكون التضحية

الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد، وقد تكون المساواة بالتضحية مطلقة بحيث يدفع كل فرد المبلغ نفسه، وقد تكون مساواة نسبية من خلال الضريبة النسبية.

ب- نظرية الحد الأدنى للتضحية: اي ان تكون التضحية الناشئة عن دفع الضرائب والتي يتحملها مجموع المكلفين أقل ما يمكن، ولكن هناك صعوبات تواجه هذه النظرية تتمثل في صعوبة قياس التضحيات لمقارنة ما يصيب كل فرد، فالتضحية التي تنشأ عن حرمان الفرد او المكلف من مبلغ معين بصورة ضريبة تتفاوت وتختلف باختلاف المكلفين في تحصيلهم، وسلوكهم، ومزاجهم، حتى لو كانوا متساوين في الدخل والثروة.

ج- نظرية المقدره التكاليفيه: وتقوم هذه النظرية على اساس ان توزيع العبء الضريبي يستند الى المقدره الاقتصادية للمكلفين على دفع الضريبة، حيث تقاس تلك المقدره من خلال عناصر موضوعية ملموسة مثل دخل الفرد او ثروته، واصبحت هذه النظرية تلاقي قبولاً عاماً وتستخدم كأساس لفرض الضريبة، فهي اقرب لتحقيق العدالة لاستخدامها للضرائب التصاعديه بحيث انه كلما زادت مقدره الفرد على الدفع يجب ان يتحمل عبئاً ضريبياً اكبر.

القاعدة الثانية: عمومية الضريبة

والمقصود بهذه القاعدة ان يتم فرض الضريبة على جميع الاشخاص وجميع الاموال في الدولة، فلا يعفى بعض السكان من دفعها ودون مسوغ مشروع وبموجب احكام القانون، وكذلك لا يتم فرض الضريبة على اموال دون اخرى، الا بمسوغ مشروع وبموجب احكام القانون. وما يستثنا من دفع الضريبة - سواء كانوا اشخاص ام اموال - هي عبارة عن استثناءات واعفاءات من قاعدة العمومية، وتكون بموجب احكام القانون الضريبي، ويكون الهدف منها تحقيق اهداف اقتصادية او اجتماعية او اسيسية من خلال القانون الضريبي.

ونلاحظ هذه الاستثناءات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) والمتمثلة بمايلي: (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7).

1. الاعفاءات لأسباب سياسية:

فقد اعفاء قانون ضريبة الدخل الفلسطيني اي مبالغ تدفع كبدايات او علاوات لاعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الفلسطيني لدى ابتعاثهم للعمل في خارج فلسطين (اي بحكم عملهم خارج فلسطين)، واخضع بالمقابل علاوة غلاء المعيشة التي تدفع لهم، ونستنتج من ذلك ان الراتب الاساسي للموظف الذي يعمل في السلك الدبلوماسي والقنصلي واية علاوات اخرى يستحقها بحكم عمله كموظف هي خاضعة للضريبة، باستثناء تلك العلاوات والبدلات التي تستحق وتدفع له بسبب ابتعاثه للعمل خارج فلسطين فهذه وحدها المعفاء من ضريبة الدخل (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 10). كما اعفاء القانون الفلسطيني الرواتب التي تدفع لاعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي لغير الفلسطينيين الذين يعملون في فلسطين كممثلين دبلوماسيين عن دولهم، شريطة ان يتم اعفاء الموظفين الدبلوماسيين الفلسطينيين العاملين في الدول الاخرى من ضريبة الدخل في تلك الدول (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 13)، وهذا الاعفاء مشروط بالمعاملة الضريبية المتماثلة (اي المعاملة بالمثل) بين فلسطين والدول الاخرى، فان اخضعت احدى الدول رواتب الدبلوماسيين الفلسطينيين للضريبة، فان هذا يعني انتفاء الاعفاء عن رواتب موظفي تلك الدولة الدبلوماسيين الذين يعملون في فلسطين، وبالتالي اخضاع رواتبهم لضريبة الدخل في فلسطين. ومن الاعفاءات لاسباب سياسية ايضا والتي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، اعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الامم المتحدة لموظفيها ومستخدميها من ميزانيتها (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 11).

2. الاعفاءات لاسباب اقتصادية:

لقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على تطبيق الاعفاءات للدخول و المشاريع الحاصلة على اعفاء من ضريبة الدخل بموجب قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني (القانون الخاص)، وأية دخول اخرى تحققت لمكافئين من أنشطة تجارية معفاء من الضريبة بموجب اتفاقيات ثنائية او متعددة الاطراف تعقدتها السلطة الفلسطينية مع الدول الاخرى (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن

ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 9)، وهذا الاعفاء جاء لتشجيع قطاعات اقتصادية معينة وبالنسبة للاتفاقيات الثنائية أو متعددة الاطراف فهي حسب اعتقادي تلك الاتفاقيات التي يتم ابرامها مع الدول الاخرى لمنع حدوث الازدواج الضريبي، كما نص المشرع الضريبي الفلسطيني على اعفاء توزيعات ارباح الاسهم (توزيعات الارباح من الشركات المساهمة العامة المقيمة في فلسطين) وخصص الارباح الموزعة " توزيعات الارباح في الشركات المساهمة الخصوصية والمقيمة ايضاً في فلسطين" (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 14)، وهذا الاعفاء جاء ايضاً لمنع الازدواج الضريبي حيث ان هذه الارباح قد تم استيفاء الضريبة المستحقة عليها قبل ان يتم توزيعها. ومن الاعفاءات الاخرى لاسباب اقتصادية ايضاً، اعفاء 25% من الدخل المتحقق من الاتجار بالاسهم والسندات (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 16)، ومعنى ذلك انه تم اخضاع ما نسبته 75% من هذه الارباح لضريبة الدخل.

3. الاعفاءات لاسباب اجتماعية:

أما بالنسبة للاعفاءات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والتي نعتقد بأن غاية المشرع الضريبي من وضعها كانت من اجل تحقيق أهداف اجتماعية أو لمعالجة قضايا اجتماعية معين، فقد كانت على النحو التالي:

- الدخل المتحقق للهيئات المحلية والمؤسسات العامة من اي عمل لا يستهدف تحقيق الارباح، لان هذه المؤسسات هي مؤسسات عامة تقوم على تقديم الخدمات العامة لافراد المجتمع وليس الهدف من انشائها العمل من اجل تحقيق الارباح كالقطاع الخاص (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 1).

- الدخول المتأتية أو المتحققة للوقوف الاسلامية بالاضافة للدخول المتأتية لصناديق الايتام المنشأة بموجب احكام القانون والتي تقوم على رعاية الايتام، فأعفاء هذه الجهات جاء لانها تعمل على تقديم المساعدة للعائلات والاسر المحتاجة ورعاية الاطفال الايتام الذين فقدو معيلهم، فهذه

الصناديق تساعدهم لبلوغ سن معينة يصبحوا فيها قادرين على الاعتماد على انفسهم (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 2).

• اعفاء التعويضات التي تدفع للأشخاص بسبب الاصابة أو الوفاة ووفق التشريعات السارية، فلا يعقل ان يتم اخضاع هذه التعويضات لضريبة الدخل، لان هؤلاء الاشخاص قد فقدوا قدرتهم على العمل ولربما قد فقدوا حياتهم (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 3).

• اعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة وفق التشريعات السارية للموظف الذي ترك عمله لسبب من الاسباب وبشرط ان لا تتجاوز قيمة المكافأة ما مجموعه راتب شهر عن كل سنة خدمة، اي انه اذا تم دفع زيادة عن ذلك فانه يتم اخضاع هذه الزيادة في قيمة المكافأة لضريبة الدخل. وسعى المشرع من ذلك الى تمكن هذا الموظف من ايجاد فرصة اخرى للعمل وليستفيد من قيمة المكافأة في تأسيس مشروع يعتاش منه هو واسرته، ويستمر في دفع الضريبة من الدخل الذي سيتحقق له من ذلك المشروع (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 4).

• اعفاء راتب التقاعد للموظف الحكومي، حيث ان الموظف الحكومي بعد بلوغه سن التقاعد يكون قد استنزف جل قوته على العمل، وبعد هذا السن تصبح قدرته على العمل محدودة، وبالتالي يستحق هذا الراتب ليعتاش منه بقية حياته، فليس من العدالة في شيء اخضاعه للضريبة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 5).

• اعفاء دخل الاعمى او الشخص المصاب بعجز أو اعاقاة لا تقل نسبتها عن 50%، حيث يتم تحديد هذه النسبة من خلال لجنة طبية مختصة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 8).

• اعفاء الدخل المتحققة للصناديق الموافقة عليها من قبل وزير المالية كصناديق التقاعد والتوفير والضمان الاجتماعي والتأمين الصحي على سبيل المثال لا الحصر، وجاء الاعفاء مقصوراً على مساهمة كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال) في هذه الصناديق، اذ لا

تعفى الدخول المتحققة لهذه الصناديق نتيجةً لاستثمار هذه المساهمات في اي مجال من المجالات الاقتصادية (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 12).

• اعضاء الميراث، فعند وفاة الشخص يتم توزيع التركة على وريثه، وحصه كل شخص من الورثة لا تخضع للضريبة، وانما يتم فيما بعد اخضاع الدخل السنوي المتحقق من هذه الحصه (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرة 17).

• اعضاء دخل الجمعيات التعاونية والجمعيات الخيرية والشركات الغير هادفة للربح والنقابات والاتحادات المهنية ولجان الزكاة والصناديق الخيرية المرخصة، وبشرط ان تكون تلك الدخول من اعمال لا تستهدف الربح، وان تكون تلك الدخول غير ناتجة عن اعمال تجارية او استثمارية ذات طبيعة تنافسية تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وبشرط ان تلتزم هذه الجهات بتقديم نسخة من الحسابات الختامية السنوية - مصادق عليها من المدقق القانوني - لدائرة الضريبة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 7، الفقرات 18 و19).

القاعدة الثالثة: شخصية الضريبة

والمقصود بشخصية الضريبة ان يأخذ المشرع الضريبي بعين الاعتبار عند فرض الضريبة ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي (العلي، 1999)، فقد يتعرض المكلف لظروف معينة تكون مرتبطة بشخصه ولا يتعرض لها غيره من المكلفين، كما ان المركز المالي للمكلف قد يتعرض للعسر أو اليسر، وبالتالي لا بد وان يكون المشرع الضريبي قد اخذ ذلك بعين الاعتبار عند صياغته لاحكام القانون الضريبي، فالمكلف الذي يعاني من مرض عضال لا يعامل كما يعامل المكلف السليم من الناحية الصحية، والمكلف الذي يعاني من عسر مالي لا يعامل كمكلف لديه يسر في مركزه المالي، فنظام دفع الضريبة مقدماً وعلى فترات خلال السنة المالية (بما يعرف بالسلفيات)، ونظام تقسيط الضريبة المستحقة على عدة اقساط تعالج الظروف الشخصية للمكلف.

القاعدة الرابعة: عدم الازدواج الضريبي

ان ظاهرة ازدواج الضريبة هي مؤشر ظاهر وملحوس على عدم عدالة الضريبة ويشعر بها المكلف بشكل مباشر، ويقصد بالازدواج الضريبي ان يخضع المكلف نفسه لأكثر من ضريبة وعلى المال نفسه وبالفترة الضريبية نفسها (الشوابكة، 2005)، كأن يدفع مكلف ضريبة املاك عن العقارات المؤجرة التي يملكها، ومن ثم يقوم بدفع ضريبة دخل عن الدخل الذي تحقق له من الايجارات، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني عالج هذا الازدواج من خلال اجراء تقاص (اي تنزيل) لضريبة الاملاك المدفوع من ضريبة الدخل المستحقة على المكلف، ومن امثلة الازدواج الضريبي ايضاً ان يتحقق لمكلف دخل في دولة غير الدولة التي يقيم فيها، فيقوم بدفع ضريبة دخل في الدولة التي تحقق فيها الدخل، وعند التصريح عن ذلك الدخل في الدولة التي يقيم فيها يتم اخضاع ذلك الدخل للضريبة مرة اخرى، وتقوم الدول بمعالجة مثل هذا الازدواج من خلال ابرام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.

نظريات العدالة الضريبية

لقد اختلف فقهاء المالية العامة حول تحديد أساس عادل لتوزيع العبء الضريبي بين افراد المجتمع وفئاته، حيث اتجه الفقه المالي التقليدي الى الاخذ بنظرية المنفعة، اما الفقه المالي الحديث فقد اتجه الى الاخذ بفكرة التصاعدية في الضريبة وهذا يعني الاخذ بنظرية القدرة على الدفع كأساس لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، فالعدالة الضريبية تتجاذبها نظريتي المنفعة والقدرة على الدفع (الزبيدي، 2015).

النظرية الأولى: نظرية المنفعة

ان الاساس الذي تقوم عليه هذه النظرية يتلخص بانه على كل فرد من افراد المجتمع ان يدفع مقابل المنافع التي يتلقاها، وبهذا الاساس تكون الضريبة عادلة، وهذه النظرية حسبما يعتقد انصارها تنطبق على كل من القطاع العام والقطاع الخاص، فقيام القطاع الخاص بأشباع الحاجات الخاصة لافراد المجتمع فان ذلك يخضع لقاعدة المنفعة، وقيام القطاع العام بأشباع الحاجات العامة

لافراد المجتمع كذلك ايضاً يخضع لنظرية المنفعة. وقد ذكر الفقيه COHN انه يجب ترتيب النفقات العامة حسب درجة المنافع التي تعود على كل فئة من فئات المجتمع، فالمرافق العامة التي تقوم عليها الدولة تولد العديد من المنافع التي تعود على جميع افراد المجتمع، وبالتالي فانه يجب على الدولة ان تقوم بتحصيل الضرائب اللازمة لتغطية تلك النفقات (تكروري، 2014).

ويؤخذ على هذه النظرية عدم القدرة على تحديد مفهوم (المنفعة) مما ادى ذلك الى الاختلاف في تحديد كيفية توزيع الاعباء الضريبية وفقاً لهذه النظرية، وبالتالي الاقرار بعدالة الضريبة، ونتيجةً لهذا الاختلاف فقد ظهر ثلاث صور واتجاهات لبيان كيفية توزيع العبء الضريبي وفقاً لنظرية المنفعة، وهي:

- أن المنفعة تساوي الضريبة: وهذه الصورة تفسر نظرية المنفعة بصورة مطلقة اي ان ما يقوم المكلف او الفرد بدفعه من ضريبة يساوي المنافع التي حصل عليها من جراء قيام الدولة بتقديم الخدمات العامة، وهنا لا يحقق المكلف اي فائض او منفعة حقيقية، وهناك اختلاف بين مكلف يقوم بالانفاق على الضريبة ومكلف يقوم بالانفاق لشراء السلع والخدمات الغير حكومة والتي يحصل من خلالها على منفعة حقيقية، او كما يسمى في الاقتصاد بفائض المستهلك، وهناك خلاف حول هذه الصورة يتمحور حول مجموع الافراد الذين يقومون بدفع الضريبة والتي قد تزيد قيمتها او تقل عن مجموع تكلفة انتاج الخدمة المقدمة من قبل الحكومة، ونستنتج من ذلك انه لا يوجد علاقة بين عدد الافراد دافعي الضرائب ووتكلفة انتاج الخدمات، مما يعني ان الدولة تشبه القطاع الخاص قد تربح وقد تخسر(بركات ودرار، 2014).

- أن المنفعة النسبية تساوي الضريبة: وتتخلص هذه الصورة لتفسير نظرية المنفعة بانه يتم توزيع العبء الضريبي بشكل نسبي من خلال قياس منفعة كل مكلف من اجمالي الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وهذا يتم من خلال احتساب الجمالي المنافع من التي تتجم عن الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، ومن ثم احتساب المنفعة التي حصل عليها المكلف من اجمالي المنافع، ومن ثم تحسب النسبة المئوية بينهما وعلى اساس هذه النسبة يقوم المكلف بدفع الضريبة، وما يؤخذ

على هذه الصورة ايضاً ان حصيله الضريبية تتم دون ربطها مع تكلفة انتاج الخدمات العامة (الزبيدي، 2015).

• أن المنفعة الحدية تساوي الضريبية: تفسر هذه الصورة نظرية المنفعة على اساس المنافع الحدية التي عادت على المكلفين، وبالتالي يتم توزيع العبء الضريبي وفقاً لتلك المنافع الحدية، وهذه النظرية تعتمد في تفسيرها للضريبة على اساس اقتصادية بحتة، ويزعم اصحاب هذه النظرية ان الحاجات الجماعية تخضع في اشباعها لقانون المنفعة الحدية تماماً مثلما يتم اشباع الحاجات الفردية والتي تخضع ايضاً لقانون المنفعة الحدية، ويلاحظ في هذه النظرية تركيزها على العامل الاقتصادي ودون الالتفات للعامل الخلفي، ويقول رائد هذه النظرية (ساكس) بموضوع توزيع العبء الضريبي بانه يجي ان يستند على المساواة في التضحية، وان مبرر فرض الضريبة عنده " ان الضريبة هي اقل تضحية ممكنة مقابل الحصول على أعلى منفعة ممكنة تقدمها الدولة لافراد المجتمع"، ويمكن القول بان هذه النظرية هي اول من اثار فكرة فرض الضريبة مقابل اشباع الحاجات الجماعية للمجتمع، لكن يؤخذ على هذه النظرية بأنها لم تستطع التسليم بان قانون المنفعة الحدية الاقتصادي الذي يحدد نشاطات وفعاليات الفرد يحدد نشاطات المجتمع تماماً، وان الحاجات الفردية تختلف عن الحاجات الجماعية، وبالتالي فان قواعد تحديد الحاجات العامة تختلف عن قواعد تحديد الحاجات الفردية وذلك لاختلاف العامل النفسي بينهما، ومن المآخذ ايضاً على هذه النظرية ان تطبيقها يتطلب تحديد المنفعة التي تعود على كل فرد من الخدمات العامة تحديداً دقيقاً، وفي المقابل هناك بعض الافراد قد يدفعون الضريبة في وقت لا يحصلون فيه على اي مقابل بصورة خدمات عامة (شلغوم، 2015).

وعلى الرغم من كل الانتقادات التي وجهه لنظرية المنفعة، الا انها كانت ناجحة في القرن التاسع عشر، فقد كانت اغلب النفقات العامة توجه لخدمة النبلاء ورجال الدين، وبالتالي فان اعتماد هذه النظرية في توزيع العبء الضريبي كان ناجحاً لتحقيق العدالة. لكن ونتيجة لتطور دور الدولة وتدخلها في مختلف المجالات لتتمكن من تقديم خدمات متنوعة تطل جميع طبقات المجتمع، وبالتالي فان هذا التطور في وظائف الدولة لم يعد يتواءم مع نظرية المنفعة، لذلك لم تعد صالحة

لتحقيق العدالة، مما يجعلنا ننتقل لنظرية اخرى نبحت من خلالها امكانية تحقيق توزيع عبء عادل للضريبة بين افراد المجتمع، الا وهي نظرية القدرة على الدفع (الزبيدي، 2015).

النظرية الثانية: نظرية القدرة على الدفع

بعد فشل نظرية المنفعة في اعتمادها كمعيار لبناء مطلب العدالة الضريبية والعمل على تفسيرها في ظل الدولة الحديثة ذات الوظائف المتعددة، فقد ظهرت نظرية اخرى تحاول تفسير العدالة الضريبية من خلال محاولة قياس قدرة المكلف على الدفع، وبالتالي فان الضريبة العادلة وفقاً لهذه النظرية هي تلك الضريبة التي تتناسب مع مقدرة المكلف على الدفع وبالتالي المساهمة في تحمل اعباء الدولة وتغطية النفقات العامة، وقد عرف عبد المنعم فوزي القدرة على الدفع على انها " دراسة القدرة التكلفة الفردية التي تؤدي الى التعرف على امكانيات توزيع العبء الضريبي العام على المكلفين من اشخاص طبيعيين او معنويين في المجتمع وذلك حسب قدراتهم التي يمكن تحديدها من خلال دخولهم و ثروتهم بصفة عامة "، والقدرة على الدفع يرادفها مصطلح الطاقة الضريبية للمكلف، اذ ان ما يمكن اقتطاعه من ضرائب من المكلفين يتوقف على طاقة المكلف الضريبية، وكل تجاوز لهذه الطاقة يؤدي الى احداث مشاكل كثيرة في المجتمع وبالتالي تؤثر على سلوك المكلف تجاه الادارة الضريبية والدولة، وتولد لديه الشعور بالظلم وتدفعه للتهرب الضريبي (تكروري، 2014).

وتفسر هذه النظرية تلك المبادئ التي تأخذ بها التشريعات المالية لاي دولة في الوقت الحاضر، مثل مبدأ اعفاء الحد الأدنى للدخل ومبدأ الخصم للاعباء العائلة..... الخ، وبناء على مبدأ المقدرة على الدفع يمكن تسوية التصاعدية في فرض الضرائب، وذلك على اساس انه كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع يوجب ذلك بأن يتحمل عبئاً ضريبياً اكبر على اساس نظرية المنفعة الحدية المتناقصة للنقود، وقد ذهب بعض الفقهاء الى ان هذا التحليل الاقتصادي لا يعتبر الاساس في فرض الضريبة التصاعدية، بل ان الاساس سياسي بحت، وان هذا التحليل ليس الا محاولة لشرح او تسوية التصاعد في الضريبة. كما وثور جدل حاد بين الاقتصاديين في كيفية تطبيق مبدأ المقدرة على الدفع وترجمته الي مقاييس محددة علمية وعملية تسهل على الادارة الضريبية تطبيق

هذا المبدأ، فقد ذهب بعضهم وعلى رأسهم الاقتصادي الهندي الاستاذ كالدور الى اعتماد الانفاق او الاستهلاك للفرد كأساس لتحديد المقدرة على الدفع، الا انه قد وجه عدة انتقادات لهذا الاساس ومنها انه يحمل الفقراء عبئاً اكبر من الاغنياء الذين يدخرون الجزء الاكبر من دخولهم وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية، في حين ذهب البعض الآخر وعلى رأسهم الاستاذ سايمونس الى اعتماد دخل الفرد كأسس لتحديد تلك المقدرة، حيث ان دخل الفرد سهل القياس ولكنه لا يكفي وحده، لان الفرد الذي لديه ثروة في اي شكل تكون مقدرته اكبر، حتى لو تساوى في دخله مع شخص آخر ليس لديه ثروة، ومع ذلك فان معيار الدخل هو المفضل لتحقيق ذلك (العلي، 2008).

أنواع العدالة الضريبية

ان الطبيعة الانسانية والفطرة البشرية تفرض على اي مجتمع الاختلاف وعدم التماثل والتشابه بين افراده من كافة الجوانب المختلفة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية... الخ، فكل فرد في المجتمع يسعى لتحقيق اكبر قدر من الانجازات في حياته، وبالتالي فان هذا ينعكس على الصعيد المالي للفرد والعمل على جمع الثروة تلبيةً لحاجاته ورغباته المتعددة، لذلك لا بد للتشريعات المالية وبالاخص الضريبية منها - التي يتم من خلالها فرض وتحصيل الضرائب - ان تراعي هذا السباق والمنافسة الشديدة بين افراد المجتمع في العمل وجمع الثروة، كذلك لا بد لها من مراعاة الاختلاف في الظروف الاجتماعية والمعيشية لهؤلاء الافراد، لتحقيق العدالة في فرض وتحصيل الضرائب يتم من خلال مبدئين هما:

مبدأ العدالة الأفقية:

وهذا المبدأ يعتمد على توزيع الافراد بناءً على تشابه الحالات الاقتصادية بينهم، بمعنى ان الافراد الذين يصنفون ضمن وضع اقتصادي واحد يقومون بتسديد الضرائب بطريقة متشابهة، ولا شك بان المعاملة المتماثلة للافراد المتساوين في الحالة الاقتصادية تساعد في تحديد العلاقة بين سعر الضريبة ومحل الضريبة، وتبعاً لذلك فان الافراد المتساوون بالقدرة على الدفع سيقومون بتسديد مبالغ متساوية في شكل ضريبة، ولكن حتى يتم تحقيق ذلك لا بد من القيام بدراسات اقتصادية دقيقة للحالة الاقتصادية العامة في المجتمع، وبعد ذلك يتم توزيع السكان بناءً على مجموعة من

المعايير مثل الدخل، أو معدل الاستهلاك وغيرها من المعايير (خضر، 2016)، فاذا استخدم الدخل كأساس لتحديد الضريبة، فإن الافراد اصحاب الدخل المتساوي - بالاضافة الى تساوي الاعباء الاخرى - يجب ان يتحملوا نفس القدر من الضرائب (العناتي، 1985).

مبدأ العدالة العمودية (الرأسية):

ويقصد بهذا المبدأ أو هذا النوع من العدالة ان يكون هناك معاملة ضريبية مختلفة للافراد الذين لديهم اختلاف في ظروفهم الاقتصادية، ولكن يجب تحديد معيار للحكم على وجود تماثل بين الافراد من عدمه مثل دخل الفرد أو ثروته ... الخ وهنا لا يفترض ثبات وتشابه الظروف والاعباء الاخرى، وقد ساد في فترة من الزمن مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع لتحقيق العدالة الضريبية، فالنسبة لمبدأ المنفعة يتوجب على كل منتفع من الخدمات الحكومية والمرافق العامة ان يدفع الضرائب، فاذا تساوت المنفعة لدى فردين من تلك الخدمات استوجب ذلك ان يعاملا معاملة ضريبية واحدة، وبالنسبة لمبدأ القدرة على الدفع فان التماثل بين شخصين يتم قياسه من وجهة نظر الضريبة، وهذا الامر يصب في تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك من خلال تحقيق العدالة الضريبية، حيث ان هذا الامر عند المعالجة يتخذ شكل الضريبة التصاعدية، فكلما زادت الدخول والاموال زادت الضريبة وبالتالي يحدث التباين والاختلاف بين شخص وآخر (الزيدي، 2015).

وسائل تحقيق العدالة الضريبية

من خلال اطلاعي على كل ما وقعت عليه يدي من مؤلفات في موضع العدالة الضريبية ومن خلال دراستي وتمعني لما جاء فيها، وجدت ان اغلب فقهاء المالية العامة والتشريعات المالية ركزوا على التأصيل النظري والفلسفي لموضوع العدالة الضريبة، كما انهم قد اجتهدوا من خلال محاولاتهم ان يجدوا تعريف محدد وواضح ومتفق عليه للعدالة الضريبية، وبالرغم من عدم تمكنهم من الاتفاق على تعريف محدد للعدالة الضريبية، الا انهم تمكنوا من وضع القواعد التي تقوم عليها العدالة الضريبية، وحاولوا على مر العصور وضع نظرية تفسر توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين افراد المجتمع، وقسموا العدالة الضريبة الى نوعين (عدالة افقية وعدالة رأسية)، وبالرغم من كل ذلك فانهم لم يتطرقوا للحديث بشكل مباشر عن وسائل او بالاحرا المراحل التي من خلالها تتحقق

العدالة الضريبية من الناحية العملية. فنقطة البداية للعدالة الضريبية تبدأ من التشريع الضريبي نفسه، فتقوم السلطة التشريعية بتشريع القانون الضريبي، وبعد ذلك ننتقل من مرحلة التشريع لمرحلة تنفيذ القانون من قبل الجهة او السلطة التنفيذية القائمة على ذلك (وهي الادارة الضريبية)، ويتم تنفيذ القانون من قبل الادارة الضريبية من خلال قرارات ادارية قد تحتل الخطأ أوالصواب وقد تتعسف الادارة الضريبية في تنفيذ ذلك القانون، وبالتالي لا بد من وجود دور للسلطة القضائية في هذا المجال يكون شبيه بالدور الذي تقوم به في مختلف المجالات، فكما هو معروف ان السلطة القضائية هي الجهة التي تصون العدالة وهي الجهة الراعية لتطبيق القانون في الدولة، فتتصف المظلوم وتحق الحق من خلال اللجوء والتظلم اليها.

دور السلطة القضائية في تحقيق العدالة الضريبية

تعتبر مهنة القضاء من أنبل المهن وأجلها قدراً وأرفعها مكانةً وأكثرها خطورةً، ذلك لان القضاة يفصلون ويحكمون في كل ما يمس حياة الناس، واموالهم، واعراضهم من خلال المشاكل والمنازعات التي تعرض عليهم، لكل ذلك اعتبرت هذه الوظيفة من أشق الوظائف وأصعبها وأخطرها في المجتمع. لذلك يجب ان تتمتع هذه السلطة بالاستقلالية، حيث ان مبدأ استقلال القضاء من المبادئ التي استقرت في الضمير الانساني، وذلك لتحقيق هاجس العدالة، كما ان هذا المبدأ هو دليل على الحكم الصالح وعلامة من علامات الاستقرار في الدولة، كما ويعتبر مبدأ استقلال القضاء في عالمنا المعاصر احد اهم مظاهر احترام حقوق الانسان والديمقراطية. والدور المنوط بالسلطة القضائية، هو ضمان تطبيق المبادئ التي تحول دون ممارسة السلطة التنفيذية سلطة غير محددة، وبالتالي تلزمها على احترام القانون، خصوصاً تلك القوانين التي تقرها السلطة التشريعية او البرلمانية المنتخبة بشكل حر من قبل الشعب (شعبان، 2013).

الفصل الرابع

محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين

تمهيد

قبل الحديث عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، لا بد لنا ان نتحدث عن التطور التاريخي لقوانين وتشريعات ضريبة الدخل في فلسطين، تلك القوانين التي أنشأت بموجبها هذه المحكمة وتعمل استناداً لأحكامها بالاضافة الى القوانين والانظمة والتعليمات الاخرى ذات العلاقة. ومن المعروف ان فلسطين دولة عانت وما زالت تعاني من الاحتلال منذ زمن، مما ادى الى فرض ظروف سياسية واقتصادية على ارض الواقع عانى منها الشعب الفلسطيني، وقد كان لهذه الظروف تأثير واضح على التشريعات والقوانين المنظمة لحياة الناس في شتى المجالات، ومن اهمها القوانين الضريبية وفي مقدمتها قانون الضريبة على الدخل.

لمحة تاريخية عن تطور ضريبة الدخل في فلسطين

فرضت ضريبة الدخل في فلسطين عام 1941 زمن الاحتلال البريطاني لها، وذلك من خلال اصدار قانون ضريبة الدخل رقم 23 لسنة 1941 الذي بدأ العمل به من 1941/9/1، وقد انيط تطبيق وتنفيذ احكام هذا القانون لسلطة ادارية، وقد اخذ هذا القانون بمبدأ اقليمية الضريبة، كما فرض ضريبة تصاعدية على دخل الاشخاص الطبيعيين بدأت من نسبة 5% وحتى 30%، ونسبة واحدة على ارباح الشركات 15%، كما نظم هذا القانون طرق التقدير والاعتراض والاستئناف واجراءات التحصيل والعقوبات المترتبة على عدم الدفع. بعد ذلك صدر القانون رقم 13 لسنة 1947 كتعديل على القانون السابق، حيث لم يأتي هذا القانون بتعديلات كثيرة فقد اقتصر على انشاء مطارح جديدة للضريبة والتعديل على الشرائح والنسب الضريبية، حيث اصبحت ستة شرائح تبدأ بنسبة 5% وتصل الى 50% وزيادة نسبة الضريبة المفروضة على ارباح الشركات حيث اصبحت 25% (السلامين والدقة، 2014)، والا هم من كل ذلك والمتعلق بشكل مباشر بموضوع هذه الدراسة ان هذا القانون قد اسند اختصاص النظر في الطعون في قرارات التقدير الى القضاء

الإداري من خلال تقديم استئناف على التقدير إلى قاضي بريطاني من قضاة المحكمة العليا (قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947، المادة رقم 60، الفقرة 1).

وفي سنة 1948 وبعد حدوث النكبة تولت الحكومة الأردنية إدارة شؤون الفلسطينيين في الضفة الغربية وتولت الحكومة المصرية إدارة شؤون الفلسطينيين في قطاع غزة ومنها شؤون الضرائب، حيث قامت الحكومة الأردنية بوقف العمل في القانون رقم 13 لسنة 1947 مع نهاية الانتداب البريطاني على فلسطين في العام 1948، وقامت بإصدار القانون المؤقت رقم 50 لسنة 1951 الذي وحد التشريعات الضريبية في الضفتين، وفي ما يتعلق بالطعن القضائي في قرارات ضريبة الدخل نلاحظ أن هذا القانون قد أسند اختصاص النظر فيها إلى محكمة الاستئناف " القضاء العادي " (قانون ضريبة الدخل رقم 50 لسنة 1951، المادة 51، الفقرة أ). وبعد ذلك تم استبدال القانون المؤقت بالقانون رقم 12 لسنة 1954 الذي تم بموجبه إنشاء دائرة ضريبة الدخل وربطها بوزير المالية مباشرة، كما تم بموجبه استحداث مرحلة تمييز قرارات التقدير لدى محكمة التمييز، كما منح هذا القانون إعفاءات شخصية وعائلية وزاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية (سلمان، 2015).

بعد ذلك أصدرت الحكومة الأردنية قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، حيث كان هناك تطور لافت في ضريبة الدخل بصور هذا القانون، برز من خلال التعديل والتغيير الجوهرية في مفهوم الدخل، حيث أنه لم يعرف الدخل مباشرة بل اكتفى بسرد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، كما زاد في التصاعد في الشرائح والنسب الضريبية، كما تبنى معيار الإقليمية في إخضاع الدخل للضريبة (السلامين والدقة، 2014)، والاهم من ذلك كله والمتعلق بشكل مباشر بموضوع هذه الدراسة أن هذا القانون قد نص على تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل التي تتولى مهمة الفصل في المنازعات الناشئة نتيجة لتطبيق أحكامه، وقد ذكر هذا القانون أنه يبقى اختصاص النظر في منازعات ضريبة الدخل بشكل مؤقت لمحكمة الاستئناف (القضاء العادي) لحين مباشرة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل اختصاصاتها، كما علق المشرع في هذا القانون تمييز قرارات هذه المحكمة بشرط أن يتجاوز مبلغ ضريبة الدخل المقدرة مئة دينار قبل تنزيل النقص المنصوص عليه في ذلك القانون (قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة

رقم 57، الفقرات 1 و2 و8). اما في قطاع غزة فقد ابقت الإدارة المصرية الأمور الضريبية على حالها كما كانت عليه في عهد الانتداب البريطاني، اي بقي تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 لغاية سنة 2004.

وبعد الاحتلال الاسرائيلي للضفة والقطاع في عام 1967 ابقى على التشريعات الضريبية التي كانت سارية (قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 في قطاع غزة، وقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 في الضفة الغربية). الا ان الحاكم العسكري قام باصدار العديد من الاوامر العسكرية التي ادخلت تعديلات كثيرة وجوهرية على القانون رقم 25 لسنة 1964 والقانون رقم 13 لسنة 1947، والتي الغت الاعفاءات السياسية والاقتصادية ونصت على تعديل الشرائح والنسب الضريبية بشكل سنوي وتعديل في الاعفاءات الشخصية والعائلية، فقد كانت النسب الضريبية بناء على هذه الاوامر العسكرية تبدأ من 5.5% لتصل الى 55%، وعدلت لاحقا من 8% لتصل الى 48% على دخل الاشخاص الطبيعيين، اما على ارباح الشركات فقد كانت 37.5% في قطاع غزة و38.5% في الضفة الغربية، كما قامت سلطات الاحتلال الاسرائيلي بالغاء مرحلة الطعن القضائي في قرارات التقدير من خلال احالة كافة الاعتراضات والاستئنافات على قرارات التقدير وقرارات اعادة التقدير الى لجان اعتراضات عسكرية، اعضاء هذه اللجان ليسوا بقضاة، وبذلك تم استبدال صلاحية المحاكم المدنية المختصة بالنظر في الاستئنافات على قرارات التقدير بهذه اللجان العسكرية (السلامين، 2014).

وبقي هذا الحال قائماً لحين قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية وانتقال المسؤولية الادارية على اراضي 67 (الضفة الغربية و قطاع غزة) للسلطة الوطنية وذلك بموجب اتفاق اوسلو الذي تضمن مجموعة من الاتفاقيات التي تم توقيعها مع الجانب الاسرائيلي في سنة 1993، حيث تم فيها نقل صلاحيات ادارة المناطق الفلسطينية الى السلطة الوطنية الفلسطينية، ومن هذه الصلاحيات صلاحية فرض الضرائب وجبايتها التي نظمتها اتفاقية باريس الاقتصادية في سنة 1994. حيث قامت السلطة الوطنية بالغاء كافة الاوامر العسكرية الخاصة بالضرائب وجبايتها، وذلك من خلال صدور قرار عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالابقاء على التشريعات التي كانت سارية المفعول قبل قدوم الاحتلال لحين صدور التشريعات الفلسطينية الحديثة التي تلغي او تعدل هذه

التشريعات، وقد كان نص قرار الرئيس على النحو التالي: "يستمر العمل بالقوانين والانظمة والوامر التي كانت سارية قبل تاريخ 1967/6/5 في الاراضي الفلسطينية " الضفة الغربية وقطاع غزة " حتى يتم توحيدها. تستمر المحاكم النظامية والشرعية والطائفية على اختلاف درجاتها في مزاوله اعمالها طبقا للقوانين والانظمة المعمول بها. يستمر السادة القضاة النظاميون والشرعيون واعضاء النيابة العامة في ممارسة اعمالهم كل في دائرة اختصاصه وفقا للقوانين. يسري هذا القرار اعتبارا من تاريخه ويبلغ من يلزم لتنفيذه وينشر في الجريدة الرسمية" (القرار الرأسي رقم 1 لسنة 1994).

استمر العمل بقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 في الضفة وقانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947 في قطاع غزة منذ مجيء السلطة الفلسطينية وحتى سنة 2004، لحين اقرار وصدور قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 الذي وحد العمل بالتشريعات الضريبية بين الضفة وغزة، وقد بدأ العمل به اعتبارا من 2005/1/1، لم يحدد هذا القانون مصادر الدخل الخاضعة للضريبة كما في القانون الاردني، بل قام باخضاع كافة الدخول المتحققة لأي شخص من اي مصدر كان باستثناء الدخول المعفاء استنادا الى احكام المادة رقم 6 والمادة رقم 7 من القانون، وقد كان يتم احتساب الضريبة بعملة الدولار الامريكي، كما نص هذا القانون على تشكيل محكمة خاصة اخذت نفس المسمى المنصوص عليه في القانون رقم 25 " محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل " (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة رقم 2، والمادة رقم 28). وبعد ذلك تم اجراء تعديل على هذا القانون في سنة 2008 من خلال صدور القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل، حيث كان المجلس التشريعي مغيب في تلك الفترة وحتى اليوم، بسبب الظروف السياسية والانقسام بين الضفة وغزة، حيث يتم اصدار القوانين بموجب قرارات بقانون تصدر عن رئيس الدولة استنادا الى صلاحية منحها القانون الاساسي الفلسطيني للرئيس في حالات معينة يقوم فيها باصدار القوانين اللازمة بناء على تنسيب من مجلس الوزراء لحين عودة المجلس التشريعي للعمل بوظيفته كسلطة تشريعية. وفي 2011/9/26 تم اصدار القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الذي بدأ العمل به وتم تطبيقه على الدخل المتحقق في سنة 2011، باستثناء الضريبة المفروضة على الرواتب والاجور حيث تم تطبيق هذا القانون عليها من

تاريخ نشره في الجريدة الرسمية (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 46، والمادة رقم 48). ولحق هذا القانون بعض التعديلات التي اقتضت على بعض القضايا، ففي سنة 2012 كانت التعديلات التي صدرت هي بموجب قرار مجلس الوزراء واقتضت على تعديل الشرائح والنسب الضريبية، حيث اصبح النسب الضريبية تصل الى نسبة 20% واصبح دخل الشركات يخضع لشريحتين هما 15% و20% (قرار مجلس الوزراء رقم 13|123|04م.و.اس.ف لعام 2012م، بشأن تعديل الشرائح والنسب الضريبية). اما في سنة 2014 فقد جاء التعديل بموجب قرار بقانون صادر عن الرئيس محمود عباس وتضمن هذا التعديل بانه قام بالغاء الفقرة رقم 14 من المادة رقم 7 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والتي تنص على اعفاء " الدخل المتحقق من ارباح الاسهم وحصص الارباح الموزعة من قبل الشخص المقيم"، وبناء على هذا التعديل فقد اصبح الدخل المتحقق من ارباح الاسهم وحصص الارباح الموزعة خاضع للضريبة بنسبة 10% سواء كانت حصص ارباح او توزيعات نقدية، كذلك شمل هذا التعديل نص الفقرة 16 من المادة رقم 7 من ذات القانون والتي تنص على اعفاء "ما نسبته 25% من ارباح شراء وبيع الاسهم والسندات ولا يرد للدخل اي مبالغ من النفقات مقابل اعفاء هذه النسبة من الارباح"، حيث عدلت هذه الفقرة ليصبح الاعفاء كامل للارباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الاوراق المالية من المحافظ الاستثمارية، كما تم اخضاع ايراد الفوائد الناجمة عن برامج التمويل المخصصة لتحفيز الشركات الصغيرة لنسبة 10%، كما تم الغاء الفقرة 8 من المادة رقم 31 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والمتعلقة بخصم ضريبة من المنبع بنسبة 5% عن الفوائد والعمولات المدفوعة من قبل البنوك لاي شخص (القرار بقانون رقم (4) لسنة 2014 بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل). كما صدرت تعديلات اخرى على ذات القانون في سنة 2015 بموجب القرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 والتي تمثلت بتالي: اعفاء مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للعاملين في الجامعات الفلسطينية وبمالا يتجاوز شهرين عن كل سنة، زيادة اعفاء الإقامة الى 36000 شيقل، زيادة مقدار الشريحة الاولى والثانية الى 75000 شيقل لكل شريحة وجعل نسبة الشريحة الثالثة (15%) هي الاخيرة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والنسبة الوحيدة للشخص المعنوي باستثناء شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بعقد امتياز او احتكار في السوق

اللسطيني بحيث تم اخضاع دخلها لنسبة 20% (القرار بقانون رقم (5) لسنة 2015م بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل). كما صدر تعديل اخر في سنة 2016، حيث تضمن هذا التعديل اعفاء دخل الشخص الطبيعي المتأتي من النشاط الزراعي بالكامل، واعفاء اول 300.000 شيقل من الدخل الصافي للشخص المعنوي المتأتي من النشاط الزراعي ايضاً، كما اضاف هذا التعديل تعريفاً للنشاط الزراعي على انه "انتاج المحاصيل والحبوب والخضراوات والفواكة والنباتات والزهور والاشجار وتربية المواشي والاسماك والطيور وتربية النحل وانتاج الحليب والبيض والعسل" (القرار بقانون رقم (14) لسنة 2016م بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل).

الاطار القانوني لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

تعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من المحاكم الخاصة والتي تنشأ بمقتضى احكام قانون خاص، بحيث يتم النص على انشائها في ذلك القانون وبما لا يتعارض مع احكام الدستور. فقد جاء في المادة رقم 102 من القانون الاساسي الفلسطيني انه "يجوز بقانون انشاء محاكم ادارية للنظر في المنازعات الادارية والدعاوى التأديبية، ويحدد القانون اختصاصاتها الاخرى والاجراءات التي تتبع أمامها" (القانون الاساسي المعدل لسنة 2003، الباب السادس، المادة رقم 102).

نشأت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل واختصاصاتها

حاولنا من خلال تتبع التطور التاريخي لقوانين ضريبة الدخل التي تم العمل بها في فلسطين - منذ زمن الاحتلال البريطاني وحتى تاريخ اعداد هذه الاطروحة - ان نبرز مرحلة الطعن القضائي في قرارات ضريبة الدخل في كل قانون من حيث اسناد اختصاص النظر في تلك الطعون للمحكمة التي حولها المشرع النظر فيها، وسنتحدث في هذا الاطار عن نشأتها بموجب احكام القانون، والهيكل التنظيمي لها، واختصاصاتها وعلى النحو التالي:

اولاً: نشأتها بموجب احكام القانون

من خلال تعرضنا فيما سبق لقوانين ضريبة الدخل التي طبقت في فلسطين منذ الاحتلال البريطاني وحتى اليوم، نجد ان اول قانون اسند فيه المشرع الاختصاص القضائي للنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل لمحكمة خاصة وبدرجة استئناف هو قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 والتي اسمها (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) واتبعها المشرع في حينه لوزارة العدلية، وقد كانت تتكون هيئة هذه المحكمة من رئيس لا تقل درجته عن الثانية وعضوية قاضيين لا تقل درجة كل منهما عن الرابعة، كما حدد المشرع مكان عقد جلساتها في عمان او القدس وحسبما تراه هذه المحكمة (قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة رقم 57، الفقرة 1). وقد سلك المشرع الفلسطيني نفس التوجه في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته، وفي القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011. لكن الاحتلال الاسرائيلي عطل عمل هذه المحكمة ولم تمارس نشاطها على ارض الواقع الا منذ مجيء السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1995.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

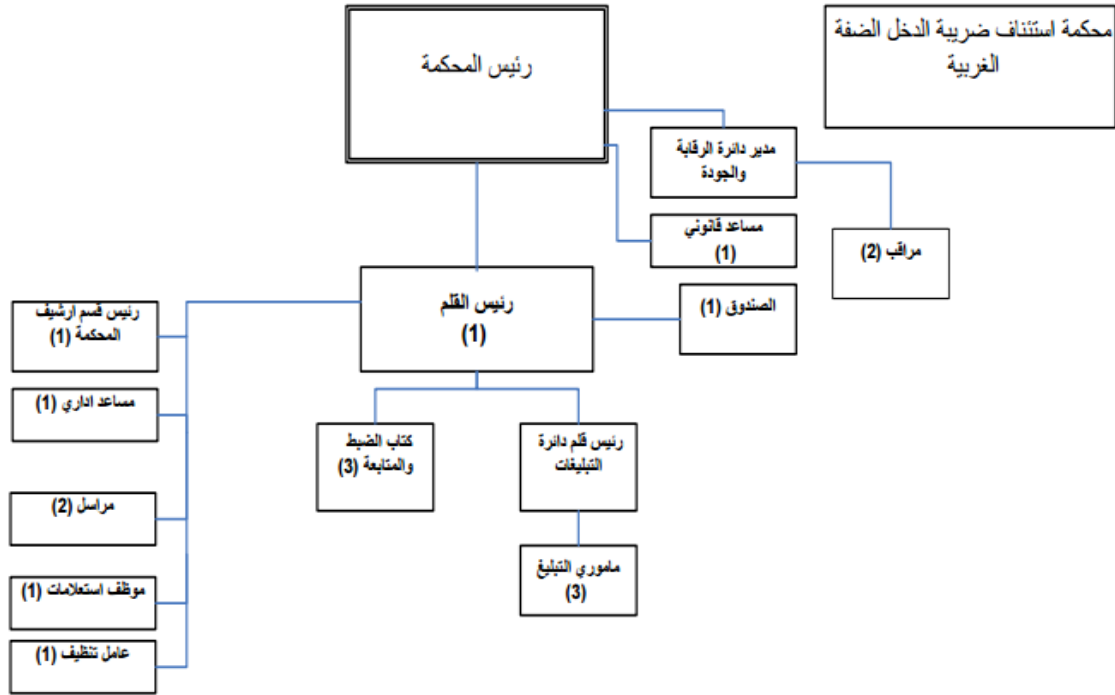
تدخل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ضمن ملاك السلطة القضائية (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 1). وقد نص قانون السلطة القضائية على تشكيل مجلس للقضاء سُميَ بمجلس القضاء الاعلى، والذي يتولى مهمة تنظيم وادارة كافة شؤون القضاة والهيئات القضائية وفق القانون، واعداد موازنة السلطة القضائية ومراقبة تطبيقها، والاشرف على عمل المحاكم النظامية في فلسطين (الهيكل الوظيفي للسلطة القضائية، 2006). ويتكون مجلس القضاء الاعلى من رئيس المحكمة العليا (رئيساً للمجلس) وأقدم نواب رئيس المحكمة العليا (نائباً لرئيس المجلس) وبالنسبة لاعضاء المجلس هم، اثنين من أقدم قضاة المحكمة العليا تختارهما هيئة المحكمة العليا بالاضافة الرؤساء محاكم استئناف القدس وغزة ورام الله والنائب العام ووكيل وزارة العدل (قانون السلطة القضائية رقم 1 لسنة 2002، المادة رقم 37، الفقرة 1 و 2).

4- المحكمة العليا والتي تتكون من:

أ- محكمة النقض

ب- محكمة العدل العليا.

وتدرج محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ضمن المحاكم النظامية بصفة تالثرجة (محاكم الاستئناف)، وتتعقد هيئة هذه المحكمة برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهما عن قاضي محكمة استئناف يخضعون لاحكام قانون السلطة القضائية والانظمة الصادرة بمقتضاه، وقد جعل المشرع مكان انعقادها في مدينة القدس وحاليا يتم عقدها في مدينة رام الله (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 1). وهذه المحكمة اضافة الى هيئتها تتكون من عدة دوائر واقسام تضم عدد من الموظفين، لمساعدتها على القيام باعمالها بموجب احكام القانون، ويبين الشكل التالي الهيكل التنظيمي لهذه المحكمة:



ثالثاً: اختصاصات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بالنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير الصادرة عن مأمور التقدير وقرارات اعادة النظر في التقدير الصادرة عن وزير المالية او الموظف المفوض عنه (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة رقم 28، الفقرة 2)، كما اضاف المشرع اختصاص اخر لها في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، حيث جاء في المادة رقم 29 الفقرة 3 من القانون "... والمطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها او دفعها او اقتطاعها كضريبة نهائية او دفعها على حساب الضريبة" (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 3). ومن الناحية العملية فان القرارات القابلة للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كما تصنفها الادارة الضريبية هي:

1. قرار التقدير الذي يرمز له بالرمز (09): والذي يعني قرار تقدير عدم اتفاق بعد اعتراض، اي بعد ان يتم مناقشة الاعتراض المقدم من قبل المكلف على التقديرات الادارية (03 او 04) او تقدير الضريبة المقطوع (08)، ولم يتم التوصل لاتفاق بين المقدر والمكلف على مقدار الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على ذلك المكلف، يقوم المقدر باصدار هذا النوع من التقدير ويحق للمكلف الاستئناف عليه أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال 30 يوما من تاريخ تبليغه اشعار التقدير، وفي هذا التقدير قد يقر المقدر التقدير المعترض عليه أو يخفضه أو يزيده (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 28، الفقرة 6).

2. قرار التقدير الذي يرمز له بالرمز (05): هو قرار اعادة النظر في التقدير الصادر عن الوزير او الموظف المفوض من قبله خطيا، وذلك بموجب احكام المادة رقم (26) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واحكام المادة رقم 24 من القانون رقم 17 لسنة 2004، فقد منح القانون للوزير او من يفوضه اعادة النظر في الاقرار الضريبي المقدم للدائرة خلال 4 سنوات من تاريخ تقديمه، واعادة النظر في التقديرات التي أجزاها المقدر خلال 4 سنوات التالية للسنة التي جرى فيها التقدير، على ان يتاح للمكلف فرصة لسماع اقواله وتقديم دفعه، كما منح القانون صلاحية للوزير او الموظف المفوض من قبله اجراء اعادة التقدير في تقدير قد فصلت فيه المحكمة بشرط ان يكون سبب اعادة التقدير لمحاسبة

المكلف عن دخله من أي مصدر لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن ذلك التقدير، ويعتبر القرار الصادر عن الوزير او الموظف المفوض من قبله خطياً قابلاً للطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال 30 يوماً من تاريخ تبلغ المكلف اشعار التقدير (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 26).

3. كما اجاز القانون للمكلف الاستئناف على تحديد السلفيات التي تدفع مقدماً على حساب الضريبة، والمطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها او دفعها او اقتطاعها كضريبة نهائية كالضريبة المستحقة على الرواتب والاجور وأية اقتطاعات اخرى يستوجبها القانون لم يتم المكلف باقتطاعها وتوريدها للدائرة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 3).

اصول المحاكمات المتبعة أمامها

من خلال بحثنا في قوانين ضريبة الدخل التي طبقت في فلسطين، نجد ان قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 انشأ نظام خاص لاصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، ليتم بموجبه السير في اجراءات الدعوى الضريبية (قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة رقم 2/57، والمادة رقم 74). كما نص قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 على اصدار لائحة خاصة لتنظيم اجراءات استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل والتي تم اصدارها بتاريخ 26/7/2005 بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005 (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، المادة رقم 29، والمادة رقم 48). اما في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 فقد نص على تطبيق قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في قانون ضريبة الدخل والانظمة الصادرة بموجبه، ولم يصدر عن مجلس الوزراء " نظام اصول المحاكمات المتبعة في القضايا الحقوقية المقامة وفق احكام ذلك القانون" المنصوص عليه في المادة رقم 45 من ذات القانون، كما نص على ابقاء سريان الانظمة الصادرة بموجب احكام القانون رقم 17 لسنة 2004 لحين صدور انظمة جديدة تلغي الانظمة السابقة، ويفهم من ذلك ان لائحة اصول المحاكمات

الضريبية الصادرة في سنة 2005 بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 140 لا زالت سارية المفعول حتى الان (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 2/29 والمادة رقم 45).

اجراءات رفع الدعوى

ان المنازعة الضريبية تسبق الدعوى الضريبية بحيث انه لا وجود للدعوى الا بوجود منازعة، والعكس غير صحيح فمن الممكن وجود منازعة ضريبية دون قيام دعوى قضائية بخصوصها، فالدعوى هي اللجوء للقضاء لحل المنازعة بعد استنفاد الطرق التي وضعها المشرع لحل المنازعة ادارياً قبل احوالها للقضاء. فنقطة البداية للدعوى الضريبية هي عند استلام المكلف لاشعار التقدير القابل للطعن به امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استناداً لاحكام القانون، وهي تلك الاشعارات الصادرة بناءً على قرار المقدر او قرار الوزير او الموظف المفوض من قبله والتي وضحناها سابقاً. وعند استلام المكلف اشعار التقدير الذي يرمز له بالرمز (09) او اشعار التقدير الذي يرمز له بالرمز (05)، امامه خيارين:

الخيار الأول: القبول بما جاء في اشعار التقدير والتسليم بمقدار الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، وفي هذه الحالة يتوجب على المكلف دفع الضريبة المستحقة خلال 30 يوماً من تاريخ استلام اشعار التقدير (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 30، الفقرة 3).

الخيار الثاني: في حال رفض المكلف مبلغ الضريبة المقدرة عليه بموجب هذه الاشعارات (09) او (05)، يحق له الطعن بها امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه اشعار التقدير (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 3/26 والمادة رقم 6/28). وفي هذه الحالة يقوم المكلف والذي يطلق عليه اسم المستأنف بتوكيل محامي مزاول لمهنة المحاماه ليقوم بتمثيله امام المحكمة، حيث انه لا يجوز للمستأنف وتحت طائلة البطلان توقيع لائحة الاستئناف أو المثل امام المحكمة الا بواسطة محامي يوكل لهذه الغاية (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 61)، وتتمثل اجراءات رفع الدعوى الضريبية بمايلي:

1. يقوم المستأنف بتقديم لائحة الاستئناف الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، واذا تعذر عليه ذلك يقوم بتقديمها بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو محكمة البداية النظاميتين التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاص اي منها، وفي هذه الحالة تدفع رسوم الاستئناف الى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطة رئيسها. ويجب ان تتضمن لائحة الاستئناف الامور التالية: (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم 1 والمادة 1/3)

- اسم المستأنف وصفته ووكيله وعنوانه، والمستأنف في لائحة الاستئناف هو المكلف سواء كان شخص طبيعي او شخص معنوي.
- المستأنف عليه بصفته وعنوانه، وهذا بالذات يجب ان يتم تحديده بدقة لما لذلك من آثار قانونية على مجريات السير في الدعوى وضمان قبولها شكلاً بدايةً، حيث يجب ان يكون المستأنف عليه اما مأمور التقدير او الموظف المفوض عن وزير المالية.
- موضوع الاستئناف، (أي قرار التقدير المستأنف).
- السنة الضريبية التي يقدم الاستئناف بشأنها.
- تاريخ تبليغه اشعار التقدير او اشعار اعادة النظر في التقدير.
- ضريبة الدخل المقدرة عليه بموجب القرار المستأنف والمبلغ الذي يسلم به على ان يرفق بلائحة الاستئناف ما يثبت دفعه للمبلغ المسلم به.
- أسباب الاستئناف بشكل موجز وفي فقرات مستقلة ومرقمة.
- ما يطلبه المستأنف في استئنافه.
- توقيع محامي المستأنف على لائحة الاستئناف.

2. يقوم المستأنف عند تقديم لائحة الاستئناف بدفع رسماً مستقلاً عن كل سنة تقدير مستأنفة بنسبة 1% من مقدار الفرق بين قيمة الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة، على ان لا يقل ذلك الرسم عن 300 شيقل ولا يزيد عن 600 شيقل عن كل سنة ضريبة مستأنفة، وعند تجديد الاستئناف يتم دفع نصف الرسم (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 7، البند أ). ويجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل - بناءً على طلب خطي من المستأنف يقدمه للمحكمة خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف - أن تقرر الموافقة على تقديم الاستئناف دون ان يدفع المستأنف الرسوم المقررة، اذا اقتضت المحكمة بان لدى المستأنف اسباباً تبرر تأجيل دفع الرسوم أو اي جزء منها، وبشرط اتاحة الفرصة للمستأنف عليه للرد على الاسباب التي اوردها المستأنف في طلبه بعد تبليغ المستأنف عليه بنسخة من ذلك الطلب (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم 2، الفقرة 2).

3. واذا كان قرار التقدير المستأنف يتعلق بنشاط شركة من شركات الاشخاص، يجب ان يتم تقديم لائحة استئناف مستقلة لكل شريك وان يدفع عنها الرسم المقرر بمقتضى احكام القانون، ويجوز للمحكمة بعد قبول لوائح الاستئناف شكلاً للشركاء ان توحيدها وتفصل بها في قرار واحد (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم 4).

4. اذا صدر عن الموظف المفوض عن وزير المالية قرار اعادة تقدير بحق المكلف المستأنف اصلاً على قرار المقدر ولنفس الفترة الضريبية المستأنفة، فانه يتوجب على المحكمة ان تسقط الاستئناف المقدم للطعن في قرار المقدر، والنظر في الاستئناف المقدم للطعن في قرار الموظف المفوض عن وزير المالية، ويقوم المستأنف بدفع الفرق بين الرسم المترتب على الاستئناف المقدم للطعن في قرار الموظف المفوض والرسم المترتب على الاستئناف المقدم للطعن في قرار المقدر (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 8).

5. كما نص المشرع على انه يتم تطبيق احكام قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية في ما لم يرد به نص في قانون ضريبة الدخل المعمول به، وفي لائحة اصول المحاكمات الضريبية الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 140 (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 2).

6. ويترتب على الطعن في القرارات التي اجاز القانون الطعن بها امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وقف تنفيذ القرار المستأنف لحين الفصل فيه من قبل المحكمة (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 211، الفقرة أ). والمقصود هنا بوقف التنفيذ هو عدم السير من قبل الدائرة باجراءات التنفيذ والتحصيل للضرائب المقدرة بموجب قرار تقدير مستأنف عليه امام المحكمة، حيث ان قانون ضريبة الدخل لم يوجب تحصيل الضرائب المقدرة رغم الطعن بها سواءً كان ذلك الطعن ادالياً ام قضائياً.

اصول المرافعات امام المحكمة

لابد من الاشارة هنا ان من يقوم بتمثيل دائرة ضريبة الدخل امام المحاكم المختصة ومتابعة الدعاوى التي تكون الدائرة طرفاً فيها هو احد موظفي وزارة المالية الحقوقيين، حيث يتم تفويضه خطأً من قبل الوزير بناءً على تنسيب من مدير عام دائرة ضريبة الدخل، حيث يقوم ممثل الدائرة بتقديم اللوائح الجوابية والطلبات واجراء المرافعات في تلك الدعاوى الى آخر درجة من درجات المحاكمة، كما يقوم بالتنسيب لمدير عام الدائرة باجراء المصالحات (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 5).

وبمجرد قيام المكلف بتقديم لائحة الاستئناف لدى قلم المحكمة ودفع الرسم المستحق عن تلك الائحة، يقوم قلم المحكمة بارسال تبليغ الى دائرة ضريبة الدخل وبموجب هذا التبليغ يتم اعلام الدائرة بوجود استئناف على احد القرارات الصادرة عن المقدر أو عن الموظف المفوض عن وزير المالية التي اجاز القانون الطعن بها امام المحكمة المختصة، وهنا تقوم الدائرة من خلال مديرها العام بالايعاز لممثلها امام المحكمة لمتابعة تلك الدعوى المرفوع من قبل المكلف ضد الدائرة. حيث يقوم ممثل الدائرة بطلب ملف التقدير للسنوات موضوع الاستئناف واعداد اللائحة الجوابية وتقديمها

للمحكمة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغ الدائرة لائحة الاستئناف (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبية الدخل، المادة رقم 8، الفقرة 2)، ويرفق مع اللائحة الجوابية الاصلية صور عنها بعدد المستأنفين بالإضافة الى كافة المستندات التي تؤيد دفاعه، والتي عادةً ما تكون على سبيل المثال لا الحصر؛ قرار المقدر او قرار الموظف المفوض عن وزير المالية، واشعارات التقدير المستأنف عليها امام المحكمة، ومحاضر الجلسات التي تمت بين المكلف والمقدر، وقرار التقدير، والبيانات المالية والقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف، والمراسلات التي تمت بينهما من دعوات حضور واشعارات وانذارات وطلبات تسديد، اشعار البريد أو اي اثبات اخر يفيد بتبليغ المكلف اشعارات التقدير بموجب احكام القانون، واذا لم تكن تلك المستندات بحوزته في حينه عليه ان يقدم بياناً بالمستندات التي يمكنه الحصول عليها ودون أن يخل بحقه في تقديم ما يستجد من مستندات أثناء المرافعة، ويجب على ممثل الدائرة ان يرد في لائحته الجوابية بشكل صريح ومحدد وان لا يكتفي بالانكار المجمل على كل ادعاء بأمر واقعي يدعيه الخصم ولا يسلم بصحته، وبعد اقامة الدعوى يتم عرض الملف على رئيس المحكمة ليقوم بتعيين جلسة للنظر فيها وتبليغ الخصوم بموعد تلك الجلسة بعد استيفاء الشروط والاحكام المتعلقة بالاستئناف (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المواد 62، 65، 66، 216). والاصل في الدعاوى الضريبية ان يتم عقد جلساتها بصورة سرية، بحيث لا يحضرها سوى الخصوم للحفاظ على سرية المعلومات المالية والضريبية للمكلفين بالإضافة الى اية معلومات اخرى تتعلق بنشاط المكلف ومنتجاته بحيث تُطلب السرية فيها لاعتبارات اقتصادية متعلقة بالمنافسة بين المنتجين والتجار. ولكن المشرع الفلسطيني ارتثا ان تعقد هذه الجلسات بصورة علنية الا اذا قررت المحكمة خلاف ذلك (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 4)، وهنا نلاحظ ان المشرع قد ترك الخيار للمحكمة لتقرر سرية او علنية جلساتها.

وتُنظَر الدعوى الضريبية كباقي الدعاوى القضائية على مرحلتين؛ المرحلة الاولى من حيث الشكل والثانية من حيث الموضوع، وعلى المحكمة ان تقرر قبول الاستئناف شكلاً اذا استوفى الاستئناف

شروطه القانونية، ومن ثم تنظر بها موضوعاً (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 223، الفقرة أ)، وتتمثل هذه الشروط الشكلية بالامور التالية:

- ان يتم تقديم الاستئناف ضمن المدة القانونية المحددة بموجب احكام القانون والتي تبلغ (30) يوماً من تاريخ تبلغ المكلف اشعار التقدير القابل للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
- التوضيح في لائحة الاستئناف المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة وان يتم دفع هذا المبلغ عند تقديم الاستئناف ويرفق مع لائحة الاستئناف ايصالاً بدفع المبلغ المسلم به.
- ان يكون مؤضحاً في لائحة الاستئناف الجهة المستأنف عليها، وهي الجهة المصدرة لقرار التقدير فاذا كان تحديده للجهة المستأنف عليها تحديداً خاطئاً كأن تكون الجهة المستأنف عليها مثلاً وزير المالية او مدير عام ضريبة الدخل تسقط القضية شكلاً لانعدام الخصومة، حيث ان قرار التقدير اما ان يكون صادراً عن المقدر او عن الموظف المفوض عن وزير المالية.
- ان تكون الرسوم المستحقة على ذلك الاستئناف مدفوعة وبموجب احكام القانون.

وبعد ان يتم قبول الدعوى شكلاً يتم النظر فيها من حيث الموضوع، ولا بد من الاشارة هنا انه يقع على المستأنف عبء الاثبات بان التقدير باهظ ومبالغ فيه وانه لا يعبر عن حقيقة وواقع دخله، كما لا يجوز للمستأنف اثبات اية وقائع لم يدع بها بداية امام مصدر القرار المستأنف، اي لا يجوز ابداء اية اسباب للاستئناف غير تلك التي تقدم بها في لائحة الاعتراض في مرحلة الطعن الاداري (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 7، بندج).

قواعد الاثبات وحصر البيانات

تقوم المحكمة بالنظر في الاستئناف المقدم لها على اساس ما يتم تقديمه لها من بيانات ودفع واية اوجه دفاع جديدة بالاضافة الى ما كان قد قدم لها مسبقاً عند تقديم لائحة الاستئناف (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 220)، وقد نظم القانون تقديم تلك

البيانات والدفع من خلال بيان الوسائل التي تمكن القاضي من الوصول الى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات لتحقيق العدالة.

ويعرف الاثبات قانوناً بأنه "اقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها" (خويلد، 2004). والدليل هو الذي يحمي الحق ونتيجةً لذلك فإن الحق يفقد قيمته العملية اذا عجز صاحبه - اثناء المنازعة - ان يقيم الدليل على مصدر هذا الحق، والكثير من المتقاضين قد يخسرون دعواهم ويفقدون بالتالي حقوقهم لانهم لم يستطيعوا تقديم الادلة التي يتطلبها القانون لاثبات حقوقهم (اقضاه، 1990). فلاثبات وتنظيمه اهمية بالغة، فهو يؤثر على استقرار المجتمع وتحقيق الصالح العام، فمن خلاله يتم حسم المنازعات بين المتخاصمين وضد الادعاءات الكاذبة والكيدية.

ومن اهم القواعد التي وضعها المشرع الفلسطيني للقاضي انه لا يجوز له ان يحكم في الدعوى او النزاع المعروف عليه بعلمه الشخصي (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 1)، بل يجب ان يبني حكمه على الوقائع المثبتة امامه ومن خلال الادلة والبراهين التي قدمت له من الخصوم. وقد نص المشرع الفلسطيني في قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية على ان اجراءات الاثبات في الدعوى القضائية يحكمها قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 125).

وتتنوع قواعد الاثبات بين شكلية وموضوعية، فالشكلية منها تعد من النظام العام لانها تتعلق بنظام التقاضي، والموضوعية تتعلق بتحديد محل الاثبات وعبء الاثبات وطرقه ولا تعتبر من النظام العام لان المشرع اوجدها حماية للخصوم ويحق لهم الاتفاق على ما يخالفها ما لم تكن هذه القواعد من القواعد الآمرة بموجب نص القانون فتصبح متعلقة بالنظام العام، وقد جاءت قواعد الاثبات موزعة بين عدة قوانين؛ فمنها ما جاء في احكام القانون المدني ومنها ما جاء في قانون البيئات واخرى في قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية (الكيلاني، 2013).

وتعكس التشريعات في اي دولة المذهب الذي اخذه المشرع في الاثبات امام القضاء، حيث هنالك مذاهب مختلفة في مجال الاثبات؛ فمنها المطلق او الحر الذي اطلق يد القاضي في تحري الحقيقة

بأية وسيلة يراها مناسبة. ومنها المقيد الذي يقيد سلطة القاضي من خلال تحديد ادلة الاثبات على سبيل الحصر على النحو الذي لا يسمح للخصوم ان يقدموا غير تلك الادلة لاثبات ما يدعون، كما نلاحظ ان المشرع يبين كل دليل بحيث لا يستطيع القاضي ان يعطي للدليل قوة غير القوة التي منحها القانون لذلك الدليل. ومنها المذهب المختلط - الوسط بين المذهبين السابقين - الذي يعطي القاضي سلطة اخذ مزايا المذهب الحر والمذهب المقيد وتلافي مافيهما من عيوب، كما يعطي المشرع للقاضي وفق هذا المذهب سلطة واسعة في تقدير الادلة التي يحدد لها القانون قوة معينة، كما يأخذ هذا المذهب بحياد القاضي ومنعه من مساعدة الخصوم بتقديم الادلة، وفي نفس الوقت يعطي القاضي سلطة يحدد بموجبها الادلة الواجب تقديمها ويعين هذه الادلة.

ونلاحظ ان المشرع الفلسطيني قد حدد طرق الاثبات القانونية امام القضاء بالطرق التالية؛

1- الادلة الكتابية، وتتمثل بما يلي:

• السندات الرسمية: وهي تلك السندات التي ينظمها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تنظيمها طبقاً للأوضاع القانونية، كما وتشمل ايضاً تلك السندات التي ينظمها اصحابها ويصدقها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تصديقها، حيث تعتبر تلك السندات رسمية من حيث التاريخ والتوقيع فقط (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 9). وقد نظم القانون كيفية التعامل بتلك السندات وبالصور المأخوذة عنها وكيفية الاثبات في حال فقدانها ووضع شروط معينة لقبولها كدليل امام المحكمة.

• السندات العرفية: وهي تلك السندات التي تشتمل على توقيع من تصدر عنه أو على ختمه أو بصمته، ولا تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها في السندات الرسمية (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 15).

• السندات غير الموقع عليها: وتتمثل هذه السندات في دفاتر التجارة، وهذه السندات لا تصلح ان تكون حجة على غير التجار، الا ان البيانات الواردة فيها عما وردت التجار تصلح ان تكون أساساً يسمح للقاضي أن يوجه اليمين المتممة لأي من طرفي الخصومة، ويمكن الاحتجاج بتلك الدفاتر

سواءً كانت منتظمة او غير منتظمة (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001،
المواد رقم 21 و22).

ومن خلال دراستنا للدلة الكتابية التي يؤخذ بها كدليل ويحتج بها امام القضاء، نلاحظ ان المشرع الفلسطيني قد نظمها وبينها بشكل دقيق وتفصيلي، بحيث لا يسمح للقاضي ان يعطي للدليل قوة غير تلك القوة التي منحها القانون لذلك الدليل، وهنا نستطيع القول بان المشرع الفلسطيني اخذ بالمذهب المقيد في الاثبات. ويمكننا توضيح الادلة الكتابية في مجال الضرائب والتي يتم ابرازها امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كوسيلة من وسائل الاثبات كما يلي:

ففي ما يتعلق بالسندات الرسمية تتمثل في المستندات التالية وعلى سبيل المثال لا الحصر؛ محاضر وقرارات التقدير، اشعارات التقدير، دعوات الحضور، اشعار البريد (في حال وجود مراسلات بالبريد او بالبريد المسجل مع علم الوصول)، واية مستندات اخرى تصدر عن المقدر، واية مستندات اخرى تصدر عن الجهات الرسمية او تصادق عليها تلك الجهات ويتم تقديمها للمقدر او المحكمة.

اما فيما يتعلق بالمستندات العرفية تتمثل بالمستندات التالية وعلى سبيل المثال لا الحصر؛ كاليانات والقوائم المالية التي يقوم المكلف بتقديمها للمقدر او المحكمة، عقود الايجار، اية اتفاقيات تجارية تخص المكلف المستأنف تنظم عمله مع الاطراف الاخرى، المستندات التي تصدر عن المكلف كفواتير المبيعات والارساليات والطلبات وغيرها من المستندات التي تصدر عن المكلف نفسه.

وفما يتعلق بالمستندات الغير موقع عليها فانها تتمثل وعلى سبيل المثال لا الحصر بالدفاتر التجارية المساعدة، سجل الموردين، سجل الزبائن، دفتر الذمم، ... الخ.

2- الشهادة: بعد اقامة الدعوى يجوز للخصوم استدعاء أي شخص اهلاً لاداء الشهادة ليُدلي بها امام المحكمة، ويجب تبليغ الشاهد قبل الموعد المحدد لاداء الشهادة بثمان واربعين ساعة على الاقل، ويجب على الخصم الذي يطلب الاثبات بشهادة الشهود ان يبين الوقائع التي يريد اثباتها

خطياً او يبديها شفاهه في جلسة المحكمة (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 72).

3- القرائن: وقد عرفها المشرع الفلسطيني في قانون البيئات على انها " نتائج تستخلص بحكم القانون أو تقدير القاضي، من واقعة ثابتة ومعروفة للاستدلال على واقعة غير معروفة" وهي نوعان: (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المواد رقم 106 و107 و108 و109)

• قرائن قانونية: وهي التي ينص عليها القانون، ونلاحظ ان القرائن القانونية تعفي من تقررت لمصلحته من الخصوم اتباع اي طريقة اخرى من طرق الاثبات، الا انه يجوز نقضها بالدليل العكسي اذا لم يوجد نص يقضي بغير ذلك.

• قرائن قضائية: هي تلك القرائن التي لم ينص عليها القانون ويستتبطها القاضي من ظروف ووقائع الدعوى ومستنداتها بما له من سلطة تقديرية، ولا يجوز الاثبات فيها الا في الاحوال التي يجوز فيها الاثبات بشهادة الشهود، ويكون هذا الاثبات جائزاً بوجه خاص عندما تستخلص القرينة من وقائع يمكن ان تعد تنفيذاً اختيارياً كلياً او جزئياً للالتزام المدعى به.

4- الاقرار: وقد عرفه المشرع الفلسطيني بأنه " اعتراف الخصم بواقعة او عمل قانوني مدعى بأي منهما عليه"، والاقرار اما ان يكون قضائياً من خلال الاعتراف بالواقعة او العمل المدعى به امام القضاء واثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة او العمل وهو حجة على المقر مالم يكذبه ظاهر الحال، وقد يكون الاقرار غير قضائي اذا تم او وقع الاعتراف في غير مجلس القضاء او بصدد نزاع اثير في دعوى أخرى (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المواد رقم 115 و116 و117).

5- اليمين: وهناك نوعان لليمين:

• اليمين الحاسمة: والمقصود به، هو اليمين الذي يوجهه أحد الخصوم الى خصمه في المسائل المتنازع عليها أو في أية مسألة منها ليحسم نزاعاً قائماً (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 131).

• اليمين المتممة: وهو اليمين الذي توجهه المحكمة من تلقاء نفسها لأي من الخصمين لتبني على ذلك حكمها في موضوع الدعوى أو قيمة ما تحكم به (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 146).

6- المعاينة: فقد اجاز القانون للمحكمة ان تقرر من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب احد الخصوم الانتقال لمعاينة الشيء المتنازع عليه أو أن تندب أحد قضااتها لذلك، ويجب ان يبين قرار المعاينة الموعد الذي ستجرى فيه وجميع الاعمال المتعلقة بها ولا كانت المعاينة باطلة (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 150).

7- الخبرة: فهي من اهم طرق ووسائل الاثبات التي تتبعها المحكمة، حيث اجاز لها القانون عند الاقتضاء والحاجة أن تحكم بندب خبير او اكثر للاستتارة بأرائهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى ومنتجة فيها، ويجب ان يتضمن منطوق حكم المحكمة في انتداب الخبير الامور التالية:

- بيان دقيق لمهمة الخبير والتدابير العاجلة التي يؤذن له في اتخاذها.
- الامانة التي يجب ايداعها في خزانة المحكمة لحساب مصروفات الخبير واتعابه، والخصم الذي يكلف بايداع الامانة، والاجل الذي يجب فيه ايداعها، والمبلغ الذي يجوز للخبير سحبه لمصروفاته.
- الاجل المطلوب لايداع التقرير (تقرير الخبير).

- تاريخ الجلسة التي تؤجل اليها القضية للمرافعة في حالة ايداع الامانة، وجلسة اخرى اقرب منها لنظر القضية في حال عدم ايداع الامانة (قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم 4 لسنة 2001، المادة رقم 156).

اصدار الاحكام وتبليغها والطعن فيها

تقوم محكمة الاستئناف بالفصل بالقضية المنظوره امامها وتقوم باصدار حكمها الذي قد يأتي مؤيد للقرار المستأنف عليه او قد يتضمن الحكم تخفيض الضريبة او زيادتها وقد يكون الحكم الغاء الضريبة المقدره، ولها ايضا ان تعيد القضية للجهة المستأنف عليها لاعادة التقدير وفق التعليمات التي ترتبها، كما ويحق للمحكمة في حال رد الاستئناف او رد جزء منه اضافة 10% من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من مبلغ الضريبة المحكوم به عن كل سنه استمر فيها نظر القضية في المحكمة، وبهذا الخصوص تعتبر اي مدة سنة اذا زادت عن ستة اشهر، واي قرار تصدره المحكمة يكون قابلا لطعن بطريق النقض خلال 30 يوما من تاريخ تفهمه او تبليغه وفقا لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، باستثناء الاحكام الصادرة عن المحكمة والتي تتضمن التصديق على المصالحات التي تتم بين الادارة الضريبية والمكلفين قبل صدور الحكم النهائي في القضية (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 6).

لقد منح القانون للمكلف الحق في الطعن في قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل امام محكمة النقض اذا كان ذلك الطعن مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله من قبل محكمة الاستئناف (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 225). ومحكمة النقض هي محكمة مدنية تختص بالنظر في كافة الطعون الصادرة عن محاكم الاستئناف كون هذه المحكمة هي آخر درجة من درجات التقاضي. وتتكون هيئة محكمة النقض من رئيس المحكمة العليا وأربعة قضاة آخرين بمرتبة قاضي محكمة عليا (قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم 5 لسنة 2001، المادة رقم 29). وتقوم هذه المحكمة بالنظر في قضايا ضريبة الدخل المرفوعة اليها تدقيقاً الا اذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أي من طرفي الدعوى ووافقت المحكمة على ذلك (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، بلائحة اصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا

ضريبة الدخل، المادة رقم 9، الفقرة 1)، ويتم ذلك من ناحيتين؛ الأولى من حيث الشكل وهي تتعلق بلائحة الطعن نفسها (أي استيفاء الطعن للشروط الشكلية لقبوله)، والناحية الثانية من حيث الموضوع وهي تتعلق بالقرار أو الحكم الصادر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل المطعون فيه، حيث تقوم محكمة النقض بتدقيق قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من ناحية الشكل والمضمون والتأكد من أن محكمة الاستئناف التزمت بأحكام القانون وعملت على تطبيقه بالشكل الصحيح والسليم. وبالرغم من أن طبيعة عمل محكمة النقض تتمثل في الغالب بتدقيق القضايا المرفوعة إليها دون أن يكون هناك جلسات ومرافعات من طرفي النزاع، إلا أن المشرع الضريبي قد أوجب على طرفي الدعوى في حال رغبا بحل القضية المرفوعة لمحكمة النقض مصالحة، أن يقوموا بتقديم طلب خطي مشتركاً إلى محكمة النقض يطلبان فيه نظر القضية مرافعةً لتسجيل المصالحة، وتقوم محكمة النقض بعد قبول النقض شكلاً بتعيين موعداً لرؤيتها وتدعو الطرفين للحضور لإثبات ما تم الاتفاق عليه من صلح في محضر جلسة يتم التوقيع عليه من قبلها، وتقوم بالمصادقة على المصالحة واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم 9، الفقرة 2). ولا بد لنا أن ننوه بأن المشرع الفلسطيني قد حدد حالتين يجوز فيهما الطعن بطريق النقض، وهما: (قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001، المادة رقم 226)

1. إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر على حكم محكمة الاستئناف.
2. إذا تناقض الحكم المطعون فيه مع حكم سابق حاز قوة الأمر المقضي فيه وصدر بين الخصوم أنفسهم وفي ذات النزاع.

وقد تكون الإدارة الضريبية هي الجهة الطاعنة في قرار محكمة الاستئناف وقد يكون المكلف، وقد جاء في لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل أنه يتوجب على المكلف عند تقديمه لائحة الطعن دفع رسم قدره 1% من الفرق بين مقدار الضريبة المحكوم به من قبل المحكمة (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) ومقدار الضريبة الذي يسلم به المكلف على أن لا يزيد ذلك الرسم عن 100 دولار أمريكي (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، بلائحة أصول

المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم6). ويجب ان تتضمن لائحة النقض الامور التالية: (قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم2 لسنة2001، المادة رقم 228)

1. اسم الطاعن وعمله وعنوانه واسم محاميه وعنوانه.
2. اسم المطعون ضده وعمله وعنوانه.
3. اسم المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه وتاريخ صدوره ورقم الدعوى التي صدر فيها.
4. بيان أسباب الطعن بصورة واضحة ومحددة.
5. طلبات الطاعن وتوقيعه.

وتقدم لائحة الطعن الي محكمة النقض مباشرة، ويجوز تقديمها بواسطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بواسطة محكمة الاستئناف التي يقيم المستأنف في منطقة اختصاصها، بعد ذلك يتم ارسال اوراق الدعوى الى محكمة النقض بعد استيفاء الرسوم عنها وانتهاء المدة المحددة لتبادل اللوائح فيها (قرار مجلس الوزراء رقم140 لسنة2005، بلائحة اصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم7، والمادة رقم8،الفقرة3)، والهدف من ذلك هو مساعدة المكلف والتسهيل عليه، ولضمان تقديم الطعن ضمن المدة القانونية.

اما بخصوص الاحكام الصادرة عنها فهي غير قابلة للطعن، ولكن يجوز في بعض الاحيان الطعن مرة اخرى بنفس الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف ولكن ليس لنفس الاسباب التي تم الطعن فيها مسبقا. وتكون الاحكام الصادرة عن محكمة النقض؛ اما بقبول او رد النقض، او بتأييد او نقض القرار المطعون فيه، او باعادة القضية الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وذلك وفق الصلاحيات المعطاه لها بموجب القوانين المعمول بها (قرار مجلس الوزراء رقم140 لسنة2005، بلائحة اصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم9، الفقرة3)، وهذه الاحكام تكون ملزّمه لكافة الاطراف.

الحكم برسوم ومصاريف الاستئناف او النقض

يتم تقدير مصاريف ونفقات الاستئناف والنقض والحكم بها من قبل محكمة الاستئناف او محكمة النقض وبحسب مقتضى الحال، ويجب على المحكمة عند الحكم بها ان تأخذ بعين الاعتبار قيمة الدعوى، والمدة التي استغرقتها للفصل والحكم فيها، والرسوم المدفوعة للمحكمة، وأية أمور اخرى. ويتم تحميل نفقات ومصاريف الاستئناف أو النقض على النحو التالي: (قرار مجلس الوزراء رقم 140 لسنة 2005، بلائحة اصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل، المادة رقم 10)

- يتحمل المكلف جميع رسوم ونفقات الاستئناف او النقض اذا كان تقدير المحكمة لمبلغ الضريبة الواجب دفعها لا يقل عن التقدير الذي اجراه المقدر او وزير المالية او الموظف المفوض من قبله.
- يتحمل المقدر او وزير المالية او الموظف المفوض من قبله (الادارة الضريبية) جميع رسوم ونفقات الاستئناف او النقض اذا كان تقدير المحكمة لمبلغ الضريبة الواجب دفعها لا يزيد على تقدير المكلف.
- لا تصدر المحكمة امر او حكم بالنفقات والمصاريف ولا يتم تحميلها لاي طرف من اطراف النزاع، اذا كان تقدير المحكمة لمبلغ الضريبة الواجب دفعها يقع بين المبلغ الذي قدره المقدر او وزير المالية او الموظف المفوض من قبله والمبلغ الذي قدره المكلف لتلك الضريبة.

تنفيذ الاحكام الصادرة عن المحكمة

يتم تبليغ الحكم الذي يصدر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو الحكم الصادر عن محكمة النقض لطرفين الخصومة (المكلف المستأنف، الادارة الضريبية) من خلال وكيل كل طرف، وبالرغم من ذلك فقد اوجب المشرع الضريبي الفلسطيني على المقدر تبليغ المكلف خطياً بمقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لقرار المحكمة المختصة، حيث يتم ارسال اشعار تقدير وفق نموذج معتمد من قبل الدائرة يتضمن الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على المكلف وذلك استناداً الى قرار المحكمة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 29، الفقرة 9)، فقرار المحكمة يبين ويحدد قيمة الضريبة المستحقة على المكلف المستأنف وعن

كل فترة ضريبية مستأنفة. وحتى يتم تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة يجب ان يكتسب الصفة القطعية، ويكتسب الحكم الصادر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الصفة القطعية بعد تبليغ الخصوم به وعدم قيام اي من طرفي المنازعة بالطعن به امام محكمة النقض.

وقد أوجب القانون على المكلف ان يقوم بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه اشعار التقدير أو قرار المحكمة اذا اكتسب اي منهما الصفة القطعية (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 30، الفقرة 3)، وبالتالي يتوجب على المكلف بدايةً ان يبادر من تلقاء نفسه بدفع الضريبة المستحقة عليه، واذا لم يتم المكلف بدفع الضريبة خلال المدة القانونية تقوم الادارة الضريبية بتبليغ المكلف انذاراً بدفعها خلال 30 يوماً، واذا تخلف المكلف بعد ذلك عن الدفع يقوم مدير عام ضريبة الدخل او من يفوضه خطياً ان يشرع بتطبيق احكام قانون تحصيل الاموال الاميرية المعمول به في فلسطين، كما منحه القانون ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الاداري والحجز على اموال المكلف اينما وجدت وبقرار من المحكمة المختصة، وله ايضاً ان يطلب من المحكمة المختصة منع المكلف من مغادرة البلاد قبل ان يقوم بدفع الضرائب والمبالغ المستحقة عليه لخزينة الدولة (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، المادة رقم 33، الفقرات 1 و 2 و 4).

وقد باشرت دائرة ضريبة الدخل باجراءات التنفيذ من خلال الابعاز لعطوفة النائب العام وقاضي التنفيذ لتحصيل الضرائب المستحقة والقطعية على المكلفين الغير ملتزمين بدفعها، حيث انشأت الادارة الضريبية في العام 2016 وحدة تسمى بوحدة التحصيل والتنفيذ الجبري والتي تتكون من عدد من الموظفين يقومون بالمتابعة مع مكاتب ضريبة الدخل لتحصيل المديونيات على المكلفين الغير ملتزمين بالتسديد، حيث يتم ارسال الانذارات اللازمة للمكلف قبل الابعاز لعطوفة النائب العام الذي يقوم بدوره بالابعاز لقاضي التنفيذ باستدعاء المكلف وعمل الاجراءات القانونية اللازمة بحقه حتى يقوم بدفع تلك الضرائب المستحقة عليه.

العدالة الضريبية وكيفية تحقيقها من وجهة نظر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية

وفي هذا الاطار سيتم الاجابة عن التساؤلات التالية: (القاضي محمد الحاج ياسين، مقابلة مع رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، 2017)

- ما هو الدور المنوط بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في اطار تحقيق العدالة الضريبية؟
- ان الوظيفة المنوطة بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي النظر في الطعون التي تقدم لها من قبل مكلفي ضريبة الدخل، الذين يصدر بحقهم قرارات تقدير من قبل المقدر، وكذلك المكلفين الذين يصدر بحقهم قرارات اعادة تقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية، فيتقدمون بتلك الطعون نتيجة لشعورهم بالظلم ولاعتقادهم بأنهم يتحملون عبء ضريبي أكبر من العبء الضريبي المستحق عليهم، وبالتالي يلجؤون الى القضاء (لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) لانصافهم. ومحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي محكمة من المحاكم النظامية تحكم بين الخصوم بموجب احكام القانون الضريبي وأية قوانين اخرى ذات علاقة، لذلك فهي مقيدة بنصوص القانون وبالاجراءات التي تتم امام دائرة ضريبة الدخل التي تتم استناداً لاحكام قانون ضريبة الدخل، بالاضافة الى ذلك فهي تعتمد على ملف التقدير وما يحتويه من اقرارات ومستندات وبيانات مالية ووثائق وكل ما يتعلق بدخل المكلف بالاضافة الى المحاضر والجلسات التي تمت بين المقدر والمكلف او وكيله، فكل ذلك يبين الاجراءات التي اتخذها المقدر في سبيل تقدير دخل المكلف وتحديد العبء الضريبي الذي يتناسب مع ذلك الدخل. وتتعامل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مع قرار المقدر وقرار الموظف المفوض عن الوزير بمثابة قرار صادر عن قاضي محكمة بداية، لذلك تفترض بان المكلف قد ابرز كل ما يمكن ابرازه من بينات امام المقدر في سبيل اثبات حقيقة دخله، لذلك فان قانون ضريبة الدخل قد منع المكلف من ابراز اي بينات جديدة لم يتم ابرازها ابتداءً امام المقدر الضريبي. ومحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لا تعتد بجهل المكلف باحكام القانون، فهذه قاعدة قانونية عامة مطبقة في اروقة المحاكم وفي كافة المجالات ومنها مجال المنازعات الضريبية. ومن وجهة نظر المحكمة فان تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي يعتمد

بشكل كبير على الادارة الضريبية من خلال تطبيق القانون على جميع المكلفين الخاضعين لاحكامه، وهذا يتطلب بالضرورة وجود قانون ضريبي يكفل تحقيق ذلك.

• ما هي آلية تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظر المحكمة؟

ويبدأ تتحقق العدالة الضريبية التطبيقية (اي من خلال تطبيق القانون الضريبي) من المكلف نفسه، وذلك من خلال التزامه باحكام القانون الضريبي، فيبادر بالتسجيل لدى الدوائر الضريبية من بداية ممارسته لاعماله ونشاطه التجاري، ويقوم بمسك حسابات اصولية صحيحة يثبت فيها جميع عملياته التجارية، وفي نهاية السنة المالية يقدم بياناته المالية التي تعبر عن حقيقة وواقع دخله خلال السنة المنصرمة، وبالتالي يكون دور المقدر الضريبي هو موائمة دخل المكلف المحاسبي مع القانون الضريبي من خلال اجراء بعض التعديلات التي يقتضيها القانون. اما بالنسبة لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فانها تمارس دورها في حال نشوء منازعة ضريبية بين المكلف وموظف الضريبة من خلال تحريك دعوى ضريبية من صاحب المصلحة في ذلك، وفي الغالب يكون المكلف، الذي يقوم بدوره بتقديم لائحة استئناف على قرار التقدير القابل للاستئناف بموجب احكام القانون، فتقوم المحكمة بدورها بطلب ملف التقدير من دائرة ضريبة الدخل، وتتنظر في الدعوى من كافة النواحي الاجرائية والموضوعية وكما حددها القانون. ولا شك ان النظر في الدعوى من الناحية الموضوعية يعتمد على الوقائع المثبتة في ملف التقدير من خلال المستندات والبيانات التي قدمت للمقدر قبل اصدار قرار التقدير بالاضافة الى محاضر الجلسات التي تمت بين المكلف والمقدر، والاجراءات التي اتخذها المقدر قبل اصدار قرار التقدير (مثل ارسال دعوة حضور للمكلف لمناقشته في اقراره الضريبي، اتاحة الفرصة له لسماع اقواله وتقديم دفوعه، تبلغ المكلف بقرار المقدر بموجب اشعار خطي مع علم الوصول، اتاحة الفرصة له لتقديم التظلم الاداري، تحديد موعد للمكلف لمناقشته في اسباب اعتراضه على قرار التقدير وتبليغه بذلك الموعد بموجب دعوة حضور، مناقشة المكلف في اعتراضه وبموجب محضر رسمي...الخ) ومن ثم النظر في قرار التقدير محل الاستئناف.

• هل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عادل؟

يرى رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وافي، ولكن لتحقيق عدالة اجتماعية افضل هناك بعض المواد في القانون تستوجب التعديل وبالاخص مادة الاعفاءات، حيث نلاحظ ان المشرع الضريبي في هذا القانون لم يراعي الابعاء العائلية للمكلف كما يجب. ويجب ان يتضمن التعديل الاخذ بالاعفاءات الشخصية والعائلية والاخذ بعين الاعتبار عدد الافراد الذين يعيلهم كل مكلف، وزيادة الاعفاء لغايات التعليم الجامعي، كذلك يجب ان يتناسب الاعفاء الشخصي مع المستوى العام في الاسعار. كما انه لا بد من اجراء بعض التعديلات على القانون تتعلق باعفاء بعض الدخول بغرض تشجيع الاستثمار، سواءً كان ذلك من خلال التعديل على قانون ضريبة الدخل او على قانون تشجيع الاستثمار. فهناك بعض المشاريع يتم اعفاءها من ضريبة الدخل وهي لا تستحق الاعفاء، ويتم اخضاع بعض المشاريع التي تستوجب وتستحق الاعفاء من ضريبة الدخل، فلا بد من اجراء التعديلات اللازمة في قانون ضريبة الدخل وقانون تشجيع الاستثمار بناءً على دراسة واقع الاقتصاد الفلسطيني، ودعم القطاعات الاقتصادية التي تستحق الدعم - مثل القطاع الزراعي على سبيل المثال لا الحصر - على الاقل من خلال اعفاءها من دفع الضرائب لمدة محددة لحين تطور واستقرار هذه القطاعات الاقتصادية.

• هل تقوم دائرة ضريبة الدخل بتطبيق القانون بشكل يحقق العدالة الضريبية؟

من خلال ما عرض على المحكمة من قضايا فهي ترى بان الادارة الضريبية تُطَبِّق قانون ضريبة الدخل كما جاء دون تجاوز لمواده ونصوصه، والوظيفة المنوطة بالمقدر هي تطبيق احكام قانون ضريبة الدخل واتباع القواعد التي رسمها المشرع الضريبي له في نصوص ذلك القانون، ومن خلال ما عرض على المحكمة من منازعات نلاحظ ان المقدر في غالبية القرارات لم يتجاوز القانون، واستخدم الصلاحيات الممنوحة له بموجب احكامه، ولكن نقص المعززات والمستندات في اثبات الدخل، ومحاولة المكلفين اخفاء دخولهم باي طريقة، وانقطاعهم عن مراجعة الدوائر الضريبية، هذه اسباب تدفع المقدر الى استخدام اسلوب الفطنة والدراية في التقدير ليدفع المكلف فيما بعد الافصاح عن دخله الحقيقي والوصول الى تسوية مناسبة لدخل المكلف الخاضع للضريبة. وغالبية المنازعات

(القضايا) التي وصلت للمحكمة تُحوّل للمصالحة التي تتم بين طرفي النزاع بعد ازالة نقاط الخلاف، والادارة الضريبية تملك مساحة وصلاحيات اوسع من هيئة المحكمة للوصول للدخل الحقيقي للمكلف. ومن جانب آخر فان مقارنة نسبة قرارات التقدير المستأنف عليها لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل (والبالغة 146 قضية من سنة 2000 ولغاية سنة 2016)، الى اجمالي قرارات التقدير التي تصدر عن مقدري ضريبة الدخل، نجدها نسبة بسيطة لا تذكر، وهذا ان دل على شيء فانه يدل على التطبيق الصحيح والسليم لقانون ضريبة الدخل من جانب مقدري ضريبة الدخل.

الفصل الخامس

تحليل البيانات

تمهيد

سنعمل في هذا الفصل على تحليل القضايا التي نظرت فيها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتي تعتبر الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وقد حاولت حصر تلك القضايا التي احيلت الى المحكمة منذ سنة 2000 وحتى سنة 2016، وتجدر الاشارة هنا الى تعدد قوانين ضريبة الدخل التي طبقت في فلسطين خلال هذه الفترة، والتي لا بد من ذكرها لنتمكن من تحديد القرارات القابلة للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفقاً لكل قانون، وقد كانت تلك القوانين على النحو التالي:

• قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (25) لسنة 1964: وهذا القانون يطبق خلال الفترة (1964 - 2004)، وقد طبق في عهد السلطة الفلسطينية منذ سنة 1995 وحتى العام 2004. أما بالنسبة لقرارات التقدير القابلة للطعن امام محكمة الاستئناف وفقاً لاحكام هذا القانون فهي نوعان؛

1- قرار مأمور التقدير (عدم اتفاق بعد اعتراض) أي هو القرار الصادر عن مأمور التقدير (بعدم اتفاق) بعد مناقشته للاعتراض المقدم من قبل المكلف على قرار التقدير الاداري الصادر بحقة.

2- قرار اعادة التقدير الصادر عن الموظف المفوض من قبل وزير المالية، فقد منح القانون المكلف اذا لم يقر او يوافق على مبلغ الضريبة الناتج عن اعادة التقدير ان يطعن بذلك القرار امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

• قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004: وهذا القانون هو أول قانون فلسطيني لضريبة الدخل، وفترة تطبيق هذا القانون هي السنوات (2005 - 2007). وبالنسبة للقرارات القابلة للطعن امام محكمة الاستئناف هي نفس القرارات في القانون السابق (قرار مأمور التقدير بعدم اتفاق بعد اعتراض، وقرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية).

• القرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل: وهو عبارة عن قرار بقانون صادر عن رئيس السلطة الفلسطينية وذلك لعدم انعقاد المجلس التشريعي لاسباب سياسية وحالة الانقسام التي مازالت قائمة حتى يومنا هذا، مما ادى ذلكلغياب السلطة التشريعية المسؤلة عن سن القوانين في الدولة، وقد جاء هذا القانون كتعديل على القانون رقم 17 لسنة 2004، ويطبق هذا القانون على الدخل المتحقق لاي مكلف للسنوات (2008 - 2010)، وبالنسبة للقرارات القابلة للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفقاً لاحكام هذا القانون هي نفس القرارات السابقة (قرار مأمور التقدير بعدم اتفاق بعد اعتراض، وقرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية).

• القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل: وبداية تطبيق هذا القانون كانت في سنة 2011 ولا زال ساري المفعول حتى اليوم، بالاضافة الى بعض التعديلات التي جرت على هذا القانون في السنوات اللاحقة سواء كانت من حيث الاعفاءات والشرايح الضريبية وغيرها من التعديلات البسيطة المقتصرة على بعض المواد والبنود. والجديد في هذا القانون من حيث القرارات القابلة للطعن امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، انه اضافة قرار جديد قابل للطعن امام المحكمة الى القرارات سابقة الذكر (قرار مأمور التقدير بعدم اتفاق بعد اعتراض، وقرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية) والمتمثل في قرار تحديد سلفية ضريبة الدخل في بداية العام.

ومن الناحية العملية والتطبيقية فقد ميزت الادارة الضريبة لضريبة الدخل القرارات القابلة للطعن القضائي كما يلي:

- قرار تقدير يرمز له بالرمز (05): وهو قرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية.

- قرار تقدير يرمز له بالرمز (09): وهو قرار مأمور التقدير بعدم اتفاق بعد اعتراض على التقدير الاداري.

- قرار تحديد السلفية.

تحليل قضايا ضريبة الدخل التي نظرت بها محكمة الاستئناف خلال الاعوام (2000-2016)

حيث يبين الجدول التالي عدد وقيمة القضايا التي نظرت فيها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل موزعة حسب السنة التي تم فيها تقديم الاستئناف الى المحكمة، بالاضافة الى فرز القضايا حسب نوع التقدير المُستأنف (05، 09، سلفية) في كل سنة.

جدول (1) توزيع قضايا المحكمة حسب السنة التي تم فيها الاستئناف على قرار التقدير ونوع التقدير.

نوع التقدير												
المجموع			كود 09			كود 05			سلفية			سنة الاستئناف
مجموع التقديرات	مجموع سنوات التقدير	عدد القضايا	مجموع التقديرات	مجموع سنوات التقدير	عدد القضايا	مجموع التقديرات	مجموع سنوات التقدير	عدد القضايا	مجموع 7 التقديرات	مجموع سنوات التقدير	عدد القضايا	
98,000	1	1	98,000	1	1	.	.	0	.	.	0	2000
4,785,000	4	1	4,785,000	4	1	.	.	0	.	.	0	2003
53,020,000	31	7	29,230,000	24	5	23,790,000	7	2	.	.	0	2004
1,188,000	16	3	1,101,000	10	2	87,000	6	1	.	.	0	2005
15,444,000	9	1	15,444,000	9	1	.	.	0	.	.	0	2006
2,473,000	51	9	.	.	0	2,473,000	51	9	.	.	0	2008
988,000	84	9	950,000	81	8	38,000	3	1	.	.	0	2009
231,069,000	47	15	4,273,000	21	5	226,796,000	26	10	.	.	0	2010
127,785,000	64	12	127,751,000	58	11	34,000	6	1	.	.	0	2011
22,225,000	40	5	19,938,000	17	3	2,287,000	23	2	.	.	0	2012
4,120,000	34	9	1,642,000	22	5	2,478,000	12	4	.	.	0	2013
23,713,000	83	19	20,534,000	73	14	2,964,000	9	4	215,000	1	1	2014
13,079,000	98	21	6,177,000	73	11	4,402,000	24	9	2,500,000	1	1	2015
27,729,000	206	34	21,583,000	150	25	3,396,000	54	7	2,750,000	2	2	2016
527,716,000	768	146	253,506,000	543	92	268,745,000	221	50	5,465,000	4	4	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

وحسب الجدول اعلاه فان اعلى قيمة لعدد القضايا كانت في العام 2016 حيث بلغ عدد القضايا 34 قضية من اصل 146 قضية، يليها العام 2015 (21 قضية) يليها العام 2014 (19 قضية)، اما فيما يتعلق بمجموع سنوات التقدير فقد احتل العام 2016 المرتبة الاولى في عدد سنوات التقدير بمجموع 206 سنوات من اصل مجموع سنوات تقدير 768 سنة، يليه العام 2015 بمجموع 98 سنة يليه الاعوام 2014 و 2009 بمجموع 83 و 84 سنة على التوالي.

اما فيما يتعلق بقيمة التقديرات (قيمة الضريبة المستأنف عليها) فقد احتل العام 2010 المرتبة الاولى فقد بلغت قيمتها 231 مليون شيكل من اصل 528 مليون شيكل، اي بنسبة بلغت 43.75% من قيمة التقديرات الكلية، يليه العام 2011 بقيمة 127 مليون شيكل اي بنسبة 24% من القيمة الكلية، يليه العام 2004 بقيمة 53 مليون شيكل اي بنسبة بلغت 10%.

ويظهر من الجدول اعلاه أن مجموع القضايا التي نظرت فيها المحكمة (منذ سنة 2000 وحتى سنة 2016) بلغت 146 قضية وعدد سنوات التقدير 768 سنة تقدير وبلغت قيمة تلك القضايا 528 مليون شيقل، أما فيما يتعلق بتوزيع تلك القضايا حسب نوع التقدير فقد كان عدد القضايا الاكبر هو الاستئناف على قرار المقدر (09) حيث بلغت 92 قضية اي بنسبة بلغت 63%، كما بلغت عدد القضايا المستأنفة على قرار الموظف المفوض عن وزير المالية (05) 50 قضية اي بنسبة بلغت 34%، وبلغت عدد القضايا المستأنفة على السلفيات 4 قضايا اي بنسبة 3%. أما من حيث قيمة تلك القضايا فقد بلغت قيمة القضايا المستأنفة على قرار الموظف المفوض عن الوزير (05) 269 مليون شيقل من اجمالي قضايا المحكمة البالغة 528 مليون أي بنسبة بلغت 50.9%، وبلغت قيمة القضايا المستأنفة ضد قرار المقدر (09) 253.5 مليون شيقل وبنسبة بلغت 48%، وبلغت قيمة القضايا المستأنفة على قرار تحديد السلفيات 5.5 مليون شيقل وبنسبة بلغت 1%.

يبين الجدول التالي قوانين ضريبة الدخل المطبقة في الضفة الغربية منذ مجيء السلطة الفلسطينية، وقد تم توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة حسب قانون ضريبة الدخل المطبق مع بيان نوع التقدير وبيان الطبيعة القانونية للمكلف المستأنف. ولاغراض هذا التحليل فقد تم تقسيم القضية الواحدة التي تنطبق عليها عدة قوانين الى اكثر من قضية حسب عدد القوانين التي تنطبق عليها،

اي اذا كان لدينا قضية تقدير (09) وعن عدة سنوات (من سنة 2000 الى 2016) فان هذه الفترة تنطبق عليها الاربعة قوانين، وبالتالي تم تقسيم هذه القضية الى اربعة قضايا.

الجدول رقم (2) توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة حسب قانون ضريبة الدخل المطبق وبيان الطبيعة القانونية للمستأنف ونوع التقدير

المجاميع	نوع التقدير			قانون ضريبة الدخل المطبق
	كود09	كود05	سلفية	الطبيعة القانونية للمستأنف
65	45	16	4	القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل
46	31	15		شخص طبيعي
19	14	1	4	شخص معنوي
66	51	15		القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 بشأن ضريبة الدخل
40	30	10		شخص طبيعي
26	21	5		شخص معنوي
60	35	25		قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004
34	22	12		شخص طبيعي
26	13	13		شخص معنوي
55	37	18		قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964
33	22	11		شخص طبيعي
22	15	7		شخص معنوي
246	168	74	4	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

نلاحظ من الجدول السابق بأن أقل عدد لمنازعات ضريبة الدخل التي وصلت للمحكمة هي تلك المنازعات التي تخضع لاحكام قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964 حيث بلغت 55 قضية، يليه قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 حيث بلغ عدد المنازعات وفقا لاحكام هذا القانون 60 قضية. وقد كان أكبر عدد لمنازعات ضريبة الدخل التي وصلت للمحكمة هي تلك التي تخضع لاحكام القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 حيث بلغت 66 قضية، تليها 65 قضية تخضع لاحكام القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011.

كما نلاحظ من الجدول السابق بأن قرارات الموظف المفوض عن وزير المالية - المطعون فيها امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل- كان العدد الاكبر منها يستند لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 فقد بلغ عددها 25 قضية من أصل المجموع الكلي لعدد قضايا الموظف المفوض عن الوزير البالغة 74 قضية. في حين كان العدد الاقل لقرارات الموظف المفوض عن الوزير - المطعون فيها امام المحكمة -هي تلك التي تستند لاحكام القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 والقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 حيث بلغت 15 قضية و 16 قضية على التوالي. في حين بلغ عدد تلكالقرارات التي تستند لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964والمطعون فيها امام المحكمة 18 قضية.

يظهر من الجدول السابق ايضا ان عدد قرارات مأمور التقدير القابلة للطعن والمطعون فيها امام المحكمة قد بلغت 172 قضية اربعة منها هي استئنافات على قرارات تحديد السلفية و168 قضية موضوع الاستئناف فيها قرار عدم اتفاق بعد مرحلة الطعن الاداري وهو القرار الذي يرمز له بالرمز (09)، حيث نلاحظ ان 51 قضية منها تستند لاحكام القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008 و45 قضية تستند لاحكام القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 و37 قضية تستند لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 و35 قضية تستند لاحكام القانون رقم 17 لسنة 2004. وبالتالي نلاحظ ان قرارات التقدير (09) كان الاعلى حسب القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008، وكانت الاقل حسب القانون رقم 17 لسنة 2004.

الجدول رقم (3): توزيع قضايا ضريبة الدخل التي نظرت بها محكمة استئناف ضريبة الدخل حسب الطبيعة القانونية للمستأنف.

النسبة المئوية	قيمة التقديرات	النسبة المئوية	عدد القضايا	الطبيعة القانونية للمستأنف
4%	19,940,000	55%	80	شخص طبيعي
96%	507,776,000	45%	66	شخص معنوي
100%	527,716,000	100%	146	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

نلاحظ من الجدول اعلاه ان قضايا ضريبة الدخل التي نظرت فيها المحكمة خلال السنوات (2000-2016) كانت 146 قضية، حيث بلغت نسبة الاشخاص الطبيعيين المستأنفين لدى المحكمة 55% من تلك القضايا وقيمة اجمالية لتلك القضايا بلغت تقريباً 20 مليون شيقل وبنسبة لا تتجاوز 4% من قيمة اجمالي القضايا، في حين بلغت نسبة الاشخاص المعنويين المستأنفين (الشركات المساهمة العامة والشركات المساهمة الخصوصية) 45% من تلك القضايا وقيمة اجمالية بلغت 508 مليون شيقل اي ما يعادل 96% من قيمة اجمالي القضايا.

الجدول رقم (4): توزيع عدد قضايا المحكمة وقيمة التقديرات حسب المحافظة.

المحافظة	عدد القضايا	النسبة المئوية	مجموع التقديرات	النسبة المئوية
الخليل	4	3%	3,377,000	0.6%
الرام	6	4%	2,801,000	0.5%
بيت لحم	9	6%	2,975,000	0.5%
جنين	26	18%	7,400,000	1.4%
رام الله	55	37.5%	486,548,000	92%
طوباس	1	0.5%	76,000	
طولكرم	26	18%	7,736,000	1.5%
قلقيلية	7	5%	418,000	0.01%
نابلس	12	8%	16,385,000	3.1%
المجموع	146	100%	527,716,000	100%

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

قبل التعليق على الجدول اعلاه لا بد من توضيح ان قضايا المحكمة التي تخص محافظة رام الله، هي قضايا لمكلفين مسجلين لدى مكتب ضريبة دخل رام الله ومكتب كبار المكلفين.

يتضح من الجدول اعلاه ان محافظة رام الله احتلت المرتبة الاولى في عدد القضايا حيث بلغت 55 قضية من اصل 146 قضية ما يعادل 38% منها ، تليها محافظتي جنين و طولكرم ب 26 قضية لكل منهما. اما فيما يتعلق بمجموع التقديرات فقد احتلت محافظة رام الله المرتبة الاولى بمجموع 486.5 مليون شيقل من اصل 527.7 مليون شيقل اي ما يعادل 92% من القيمة الكلية

لقضايا المحكمة، تليها محافظة نابلس بقيمة 16.4 مليون شيكل بنسبة تعادل 3% ثم محافظتي جنين وطولكرم 7.4 و 7.8 مليون شيكل على التوالي.

الجدول رقم (5): توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة حسب المهنة.

المهنة	عدد القضايا	قيمة التقديرات
اتصالات	8	180,523,000
اجبان والبان	1	900,000
اجهزة كهربائية	2	11,271,000
ادارة حسابات	2	579,000
ادوات منزلية	2	141,000
ادوية	5	2,381,000
اطباء مختصون	4	901,000
اعلاف	1	1,294,000
اعمال بلاستيك	1	1,515,000
المنيوم	1	707,000
املاك	5	8,408,000
انترنت واتصالات	1	2,912,000
برمجيات	1	510,000
بنوك	12	141,782,000
تامين	4	65,155,000
تجارة اسمنت	1	859,000
تجارة سيارات	3	8,302,000
تجارة عامة	3	2,762,000
تجارة قطع غيار	1	2,004,000
تجارة ملابس	1	240,000
تجارة مواد بناء	5	2,593,000
تدريب سواقه	6	93,000
تربية دجاج بياض	1	95,000
تزويد كهرباء	2	1,082,000
تعبئة غاز	2	864,000
حلويات	3	36,000
خدمات كمبيوتر	2	2,285,000
خدمات هندسية	3	510,000

216,000	2	درايكلين
1,190,000	1	دعاية واعلان
141,000	1	دكاكين وبقالات
1,139,000	1	رهن عقاري
45,270,000	4	سجائر
228,000	1	صالون
310,000	3	صرافة
5,212,000	3	صناعات غذائية
346,000	4	طبيب اسنان
3,636,000	5	كسارات ومحاجر
394,000	4	محادد
58,000	1	محاضر
372,000	7	محاماه
11,551,000	3	محروقات
453,000	1	محروقات
77,000	1	مخابز وافران
123,000	1	مدارس خاصة
632,000	1	مراكز استثمار
1,748,000	5	مزارع ابقار
8,054,000	2	مستشفيات
41,000	1	مشاتل
1,492,000	1	مشروبات غازية
274,000	1	مطاعم
524,000	1	مقاولات
927,000	1	ملاهي
1,867,000	4	ملحمة
75,000	1	منتجات زراعية
430,000	1	موبيليات
232,000	1	موقف سيارات بالاجرة
527,716,000	146	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

يوضح الجدول رقم (5) توزيع القضايا التي نظرت فيها المحكمة، حسب المهنة التي تنتمي لها الجهة المستأنفة، فقد توزعت 146 قضية على 58 مهنة وقطاع. فقد كان القطاع الأعلى من حيث قيمة التقديرات هو قطاع الاتصالات بقيمة وصلت الى 181.5 مليون شيكل من اصل 527.7 مليون شيكل، يليها قطاع البنوك بقيمة 141.8 مليون شيكل، يليها قطاع التأمين بقيمة 65.1 مليون شيكل يليها قطاع السجائر 45.2 مليون شيكل وجميعها في محافظة رام الله .

ومن تلك القيم نجد ان 81.5% من القيمة الاجمالية لقضايا المحكمة توزعت على اربعة قطاعات، كانت على النحو التالي؛ قطاع الاتصالات بنسبة 34% علما ان عدد القضايا لهذا القطاع بلغت 8 قضايا، وقطاع البنوك بنسبة 27% وبلغ عدد القضايا لهذا القطاع 12 قضية، وقطاع التأمين اربعة قضايا تشكل قيمتها 12% من القيمة الاجمالية، وقطاع السجائر اربعة قضايا ايضاً وتشكل قيمتها 8.5% من القيمة الاجمالية للقضايا المستأنفة.

جدول رقم (6): توزيع القضايا المستأنفة لدى المحكمة وقيمة التقديرات حسب السنوات التي تم فيها الاستئناف ما بين مفصولة وغير مفصولة.

توزيع القضايا (مفصولة وغير مفصولة)						السنة التي تم فيها الاستئناف على التقدير
المجموع الكلي		القضايا الغير مفصولة		القضايا المفصولة		
مجموع التقديرات	العدد	قيمة التقديرات	العدد	قيمة التقديرات	العدد	
98,000	1	0	0	98,000	1	2000
4,785,000	1	0	0	4,785,000	1	2003
53,020,000	7	0	0	53,020,000	7	2004
1,188,000	3	0	0	1,188,000	3	2005
15,444,000	1	0	0	15,444,000	1	2006
2,473,000	9	0	0	2,473,000	9	2008
988,000	9	440,000	2	548,000	7	2009
231,069,000	15	44,477,000	5	186,592,000	10	2010
127,785,000	12	3,741,000	2	124,044,000	10	2011
22,225,000	5	0	0	22,225,000	5	2012
4,120,000	9	1,139,000	1	2,981,000	8	2013

23,713,000	19	17,236,000	10	6,477,000	9	2014
13,079,000	21	10,514,000	13	2,565,000	8	2015
27,729,000	34	25,731,000	29	1,998,000	5	2016
527,716,000	146	103,278,000	62	424,438,000	84	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

من خلال الجدول اعلاه تم فرز قضايا المحكمة الى مفصولة (اي صادر فيها حكم من المحكمة) وغير مفصولة (اي القضايا التي ما زالت منظورة لدى المحكمة ولم يصدر بها حكم بعد)، حيث بلغ عدد القضايا المفصولة 84 قضية والتي تشكل حوالي 58% من اجمالي عدد القضايا، وبلغ عدد القضايا الغير مفصولة 62 قضية والتي تشكل 42% من اجمالي عدد القضايا، ونلاحظ ان عدد القضايا المفصولة في جميع السنوات والبالغة 84 قضية قد شكلت قيمتها 80% من القيمة الاجمالية لجميع القضايا التي نظرت فيها محكمة الاستئناف.

ونلاحظ من الجدول السابق ان العام 2010 والعام 2011 قد احتلا المرتبة الاولى في عدد القضايا المفصولة بواقع 10 قضايا لكل عام من اصل 84 قضية تليها الاعوام 2008 و 2014 بواقع 9 قضايا لكل منهما.

كما يتضح لنا ان جميع القضايا التي استؤنفت خلال الأعوام (2000 – 2008) بالإضافة الى القضايا التي استؤنفت خلال عام 2012 جميعها مفصولة، الا ان هناك قضايا ما زالت غير مفصولة منذ عام 2009 وما يليه من السنوات، ومعنى ذلك ان هناك قضايا عالقة لم تحل بعد قد مضى على استئنافها حوالي 8 سنوات، وهذه فترة طويلة بالنسبة لقضايا منحها المشرع الضريبي الفلسطيني صفة الاستعجال، وهناك قضايا ذات قيم كبيرة جداً ومن الواجب البت فيها، فمن الجدول اعلاه نرى انه مازال في سنة 2010 خمسة قضايا عالقة وغير مفصولة بلغت قيمتها حوالي 44.5 مليون شيكل منالقيمة الاجمالية للقضايا الغير مفصولة البالغة 103 مليوناً بنسبة وصلت 43% وهذه القضايا قد مضى على استئنافها لدى المحكمة 7 سنوات.

اما من حيث قيمة الضرائب للقضايا المفصولة قبل الحل، نجد ان العام 2010 قد احتل المرتبة الاولى حيث بلغت قيمتها 186.6 مليون شيكل وهذه القيمة تشكل 44% من القيمة الاجمالية

للقضايا المفصولة قبل الحل (البالغة 424.4 مليون شيكل) ، بينما احتل العام 2011 المرتبة الثاني بقيمة 124 مليون شيكل وبنسبة بلغت 29%، يليه العام 2004 بقيمة 53 مليون شيكل وبنسبة بلغت 12.5%.

تحليل قضايا ضريبة الدخل المفصولة من خلال محكمة الاستئناف

جدول رقم (7): توزيع إجمالي لقضايا المحكمة المفصولة من حيث عدد القضايا لكل نوع تقدير وقيمتها قبل الحل وقيمتها بعد الحل.

نوع التقدير	عدد القضايا	قيمة التقدير	قيمة التقديرات بعد قرار المحكمة	الفروقات	نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات
كود 05	30	216,624,000	135,908,000	80,716,000	37%
كود 09	54	207,814,000	97,889,000	109,925,000	53%
المجموع	84	424,438,000	233,797,000	190,641,000	45%

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

وتشر النتائج في الجدول اعلاه بان ال 84 قضية التي تم الفصل فيها من خلال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كانت كالتالي:

- 30 قضية منها كانت متعلقة بقرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن وزير المالية كود (05) وقد بلغت قيمة هذه القضايا قبل الحل او قبل الحكم فيها 216.6 مليون شيكل وبلغت قيمتها بعد الحل 135.9 مليون شيكل، وهذا يعني ان نسبة الانخفاض في قيمة تلك القضايا بعد قرار المحكمة قد بلغت 37%.

- 54 قضية منها كانت متعلقة بقرار مأمور التقدير كود (09)، فقد بلغت قيمة تلك القضايا قبل الحكم فيها 207.8 مليون شيكل وبلغت قيمتها بعد قرار المحكمة 97.9 مليون، وهذا يعني ان نسبة الانخفاض في قيمة تلك القضايا بعد قرار المحكمة قد بلغت 53%.

نلاحظ ان متوسط نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات - بعد قرار المحكمة- لكل من قرارات اعادة التقدير (كود 05) وقرارات التقدير (كود 09) قد بلغت 45%، الا ان نسبة الانخفاض في قيمة

التقديرات لقرارات اعادة التقدير (05) كانت اقل من المتوسط بنسبة 8%، وكانت نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات لقرارات مأمور التقدير (كود09) اعلى من المتوسط بنسبة 8%.ويمكننا ان نوزع اسباب هذا التباين في نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات بين كل من قرارات الموظف المفوض عن الوزير (كود05) وقرارات مأمور التقدير (كود09) الى طبيعة تلك القرارات ومعطيات كل نوع منها، فقرار الموظف المفوض عن الوزير هو قرار اعادة تقدير لضريبة الدخل المستحقة على المكلف بسبب ظهور مصادر دخل اخرى للمكلف لم يتم المحاسبة عنها في قرار التقدير الاول، وبالتالي يكون الدخل مثبت بالنسبة للموظف المفوض عن الوزير ويقوم باصدار قراره معززاً بما حصل عليه من مستندات ومعززات، وبالتالي فانالجزء الاكبر من قرارات اعادة التقدير لا يتم الاستئناف عليها من قبل المكلفين وما يثبت ذلك هو ان عدد قرارات اعادة التقدير المطعون فيها امام محكمة استئناف ضريبة الدخل بلغت خلال السنوات (2000-2016) 50 قضية فقط، وقد يكون السبب في الاستئناف عليها هو خلاف قانوني. اما بالنسبة لقرار المقدر (كود09) فهو قرار يأتي بعد الاعتراض على قراري التقدير الاداري (03،04) وقد بينتهما في الفصل السابق، ولكن هذه القرارات يكون فيها المقدر قد غالاً في تقدير ضريبة الدخل وبالتالي فان قرار التقدير الناتج عنهما بعد الاعتراض (09) مغالاً فيه ايضاً، ولهذا السبب كانت نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات بعد حكم المحكمة اكبر من نسبة الانخفاض في قيمة التقديرات لقرارات اعادة التقدير (05).

ومن خلال الرجوع لطبيعة ومضمون الاحكام الصادرة عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لوحظ ان غالبية تلك الاحكام تضمنت قرار المصادقة على المصالحات التي تمت بين الادارة الضريبية والمستأنفين، والجزء الباقي منها كان الحكم فيها من الناحية الشكلية ولم يتم النظر فيها من الناحية الموضوعية وذلك بسبب سقوط تلك القضايا من الناحية الشكلية، حيث كانت أهم الاسباب لاسقاط القضايا شكلاً (اي ان يخسرها المستأنف بسبب وجود خطأ شكلي أو عدم تحقق الشروط الشكلية لقبول القضية شكلاً) وهي كمايلي:

- تقديم الاستئناف على التقدير بعد انقضاء المدة القانونية المحددة لتقديمه.
 - انتفاء الخصومة بين المُستأنف والمُستأنف عليه، اي ان تكون الجهة المستأنف ضدها ليس هي الجهة المصدرة لقرار التقدير محل الاستئناف، كأن يكون القرار محل الاستئناف هو قرار اعادة التقدير (كود 05) ويقوم المستأنف بالاستئناف على مأمور التقدير أو مدير
 - دائرة ضريبة الدخل، وهنا يحدث انتفاء الخصومة لان الجهة المستأنف ضدها يجب ان تكون الموظف المفوض عن وزير المالية وليس مأمور التقدير.
 - عدم دفع مبلغ الضريبة المسلم به من قبل المستأنف.
- والجدول التالي توضيح لتلك القضايا التي تم الفصل فيها من خلال محكمة الاستئناف وحسب السنة التي استؤنفت فيها تلك القضايا:

جدول رقم (8): تحليل القضايا المفصلة حسب كل سنة.

المجاميع				كود 09				كود 05				نوع التقدير
الفروقات الكلية بين التقدير وقرار المحكمة	مجموع الضريبة بعد حكم المحكمة	مجموع الضريبة حسب قرارات التقديرات	عدد القضايا	الفروقات بين التقديرات وقرار المحكمة	مجموع الضريبة بعد حكم المحكمة	مجموع الضريبة حسب قرارات التقديرات	عدد القضايا	الفروقات بين التقديرات وقرار المحكمة	مجموع الضريبة بعد حكم المحكمة	مجموع الضريبة حسب قرارات التقديرات	عدد القضايا	سنوات الاستئناف
-	98,000	98,000	1	-	98,000	98,000	1	-	.	.	0	2000
3,305,000	1,480,000	4,785,000	1	3,305,000	1,480,000	4,785,000	1	-	.	.	0	2003
37,447,000	15,573,000	53,020,000	7	19,116,000	10,114,000	29,230,000	5	18,331,000	5,459,000	23,790,000	2	2004
556,000	632,000	1,188,000	3	556,000	545,000	1,101,000	2	-	87,000	87,000	1	2005
10,161,000	5,283,000	15,444,000	1	10,161,000	5,283,000	15,444,000	1	-	.	.	0	2006
284,000	2,189,000	2,473,000	9	-	.	.	0	284,000	2,189,000	2,473,000	9	2008
351,000	197,000	548,000	7	340,000	170,000	510,000	6	11,000	27,000	38,000	1	2009
61,085,000	125,507,000	186,592,000	10	2,067,000	1,011,000	3,078,000	3	59,018,000	124,496,000	183,514,000	7	2010
61,206,000	62,838,000	124,044,000	10	61,194,000	62,816,000	124,010,000	9	12,000	22,000	34,000	1	2011
8,834,000	13,391,000	22,225,000	5	8,834,000	11,104,000	19,938,000	3	-	2,287,000	2,287,000	2	2012
1,901,000	1,080,000	2,981,000	8	1,074,000	568,000	1,642,000	5	827,000	512,000	1,339,000	3	2013
4,838,000	1,639,000	6,477,000	9	2,736,000	987,000	3,723,000	8	2,102,000	652,000	2,754,000	1	2014
309,000	2,256,000	2,565,000	8	178,000	2,079,000	2,257,000	5	131,000	177,000	308,000	3	2015
364,000	1,634,000	1,998,000	5	364,000	1,634,000	1,998,000	5	-	.	.	0	2016
190,641,000	233,797,000	424,438,000	84	109,925,000	97,889,000	207,814,000	54	80,716,000	135,908,000	216,624,000	30	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

يتضح من الجدول اعلاه بان قيمة الفروقات بين ضريبة الدخل المقدرة وبين ضريبة الدخل بعد حكم المحكمة لجميع السنوات قد بلغت 190.6 مليون شيكل، وهذه الفروقات موزعة بين قرار اعادة التقدير (كود05) بقيمة بلغت 80.7 مليون وقرار مأمور التقدير (كود09) بقيمة بلغت 109.9 مليون، وتعتبر هذه الفروقات لصالح المكلفين المستأنفين فهي تمثل قيمة الانخفاض في مقدار الضريبة المقدرة عليهم، حيث بلغت نسبة هذا الانخفاض 45% من قيمة الضريبة المقدرة الكلية على هؤلاء المكلفين. وقد بينت النتائج ان اعلى قيمة لهذه الفروقات (فروقات الكود05 + فروقات الكود09) كانت في الاعوام 2011 و 2010 بقيمة 61.2 مليون و 61.1 مليون شيكل على التوالي، يليها العام 2004 بواقع 37.4 مليون شيكل ثم العام 2006 بقيمة 10.2 مليون شيكل. فيما اشارت النتائج الى ان اعلى قيمة للفروقات في قرارات اعادة التقدير (كود 05) كان للعام 2010 بقيمة 59 مليون شيكل يليه العام 2004 بقيمة 18.3 مليون شيكل. فيما كانت اعلى قيمة للفروقات في قرارات مأمور التقدير (كود09) في العام 2010 بقيمة بلغت 61.1 مليون شيكل، يليه العام 2004 بقيمة 19.2 مليون شيكل. ويوضح الجدول التالي متوسط الفترة الزمنية التي مكثت فيها القضية في المحكمة حتى تم الفصل فيها.

الجدول رقم (9): متوسط الفترة الزمنية التي مكثت فيها القضية في المحكمة لمجموع القضايا المفصولة في كل سنة.

سنوات الاستئناف	عدد القضايا المفصولة	متوسط الفترة الزمنية للقضية الواحدة بالسنوات
2000	1	6 سنوات
2003	1	6 سنوات
2004	7	5 سنوات
2005	3	5 سنوات
2006	1	9 سنوات
2008	9	6 سنوات
2009	7	3 سنوات
2010	10	3.5 سنة
2011	10	3 سنوات
2012	5	3 سنوات
2013	8	2 سنوات
2014	9	2 سنوات
2015	8	1.5 سنة
2016	5	1 سنة
المجموع	84	المتوسط لجميع القضايا 4.36

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

نلاحظ من الجدول اعلاه ان متوسط الفترة الزمنية - التي مكثت فيها القضية في المحكمة لحين الحل - لاجمالي القضايا المفصولة في جميع السنوات قد بلغت تقريباً (4) سنوات، في حين كانت اطول فترة زمنية مكثت فيها قضية وحيدة في المحكمة في سنة 2006 حيث مكثت 9 سنوات لحين البت فيها في تلك السنة، في حين كانت اقصر فترة زمنية للقضايا المفصولة في سنة 2016 فقد تم حل 5 قضايا بمتوسط سنة واحدة ما بين تاريخ الاستئناف وتاريخ الحل. ونلاحظ من الجدول السابق انه مع تراكم الخبرة لدى القضاء في مجال منازعات ضريبة الدخل، اصبح هناك سرعة اكثر في البت في تلك القضايا.

تحليل قضايا ضريبة الدخل التي ما زالت منظورة امام محكمة الاستئناف حتى الآن

جدول رقم (10): توزيع قضايا ضريبة الدخل الغير مفصولة من قبل المحكمة من حيث نوع التقدير وعدد القضايا لكل نوع وقيمة التقديرات.

نوع التقدير	العدد	مجموع التقديرات
سلفية	4	5,465,000
كود 05	20	52,121,000
كود 09	38	45,692,000
المجموع	62	103,278,000

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

بلغ عدد القضايا الغير مفصولة 62 قضية بواقع 38 قضية متعلقة بقرار مأمور التقدير كود (09) و 20 قضية متعلقة بقرار اعادة التقدير كود (05) و 4 قضايا متعلقة بتحديد السلفيات، وقد بلغت القيمة الاجمالية للقضايا الغير مفصولة 103.2 مليون شيكل، حيث كانت 50% من قيمة القضايا الغير مفصولة هي قرارات اعادة تقدير (كود 05) و 44% منها قرارات مأمور تقدير (كود 09) و 5% منها لقضايا السلفية.

الجدول رقم (11): توزيع القضايا الغير مفصولة من قبل المحكمة حسب السنوات التي تم فيها الاستئناف ونوع التقدير.

المجموع		نوع التقدير						سنة التقدير
		كود 09		كود 05		سلفية		
مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	
440,000	2	440,000	2	.	0	.	0	2009
44,477,000	5	1,195,000	2	43,282,000	3	.	0	2010
3,741,000	2	3,741,000	2	.	0	.	0	2011
1,139,000	1	.	0	1,139,000	1	.	0	2013
17,236,000	10	16,811,000	6	210,000	3	215,000	1	2014
10,514,000	13	3,920,000	6	4,094,000	6	2,500,000	1	2015
25,731,000	29	19,585,000	20	3,396,000	7	2,750,000	2	2016
103,278,000	62	45,692,000	38	52,121,000	20	5,465,000	4	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

تشير النتائج في الجدول اعلاه بان العام 2016 هو الاعلى من حيث عدد القضايا التي لم يتم الفصل فيها من قبل المحكمة بعد، وقد بلغ عددها 29 قضية، يليه العام 2015 (13 قضية) ومن ثم العام 2014 (10 قضايا). أما من حيث الوزن النسبي لقيمة تلك القضايا، فقد وجدنا ان العام 2010 قد احتل المرتبة الاولى من حيث قيمة ضريبة الدخل المقدرة للقضايا التي استؤنفت في ذلك العام ولم تحل بعد (وهي 5 قضايا) والتي بلغت قيمتها 44.5 مليون شيكل وقد كانت 97% منها تخص ثلاث قضايا (بنوك) هي استئناف على قرار اعادة التقدير من قبل الموظف المفوض عن الوزير (كود05) و3% تخص قضيتين تم فيهما الاستئناف على قرار مأمور التقدير (كود09)، يليه العام 2016 حيث بلغت قيمة التقديرات فيه 25.7 مليون شيكل كانت 76% منها تخص 20 قضية تم فيها الاستئناف على قرار مأمور التقدير (كود09) و13% تخص 7 قضايا تم فيها الاستئناف على قرار اعادة التقدير (كود05) و11% تخص قضيتي استئناف على قرار تحديد سلفية، يليه العام 2014 حيث بلغت قيمة التقديرات فيه 17.2 مليون شيكل وقد كانت 97.5% منها تخص 6 قضايا تم فيها الاستئناف على قرار المقدر (كود09) و1.5% تخص استئناف على قرار واحد لتحديد سلفية و1% تخص 3 قضايا تم فيها الاستئناف على قرار اعادة التقدير (كود05)، ومن ثم العام 2015 فقد بلغت قيمة القضايا الغير مفصولة 10.5 مليون شيكل كانت 39% منها تخص 6 قضايا استئناف على قرار اعادة التقدير (كود05) و37% تخص 6 قضايا استئناف على قرار المقدر (كود09) و24% تخص قضية واحدة تم فيها الاستئناف على قرار تحديد سلفية.

ومن حيث القيم الاجمالية لقيمة التقديرات يتضح لنا ان 43% من قيمة القضايا الغير مفصولة هي من العام 2010، ومن ثم قضايا العام 2016 والتي تشكل قيمتها 25%، تليها قضايا العام 2014 التي تشكل قيمتها 17% ومن ثم قضايا العام 2015 والتي تشكل قيمتها 10%.

الجدول رقم (12): توزيع قضايا المحكمة الغير مفصولة حسب المحافظة التي يتبع لها المكلف المستأنف.

المجموع		نوع التقدير						المحافظة
		كود 09		كود 05		سلفية		
مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	مجموع التقدير	عدد القضايا	
536,000	2	395,000	1	141,000	1	.	0	الخليل
489,000	4	455,000	3	34,000	1	.	0	الرام
1,690,000	3	1,690,000	3	.	0	.	0	بيت لحم
5,862,000	19	3,956,000	11	1,906,000	8	.	0	جنين
84,206,000	23	28,786,000	11	49,955,000	8	5,465,000	4	رام الله
682,000	5	634,000	4	48,000	1	.	0	طولكرم
158,000	3	121,000	2	37,000	1	.	0	قلقيلية
9,655,000	3	9,655,000	3	.	0	.	0	نابلس
103,278,000	62	45,692,000	38	52,121,000	20	5,465,000	4	المجموع

المصدر: مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين، 2017.

وتشير النتائج في الجدول اعلاه ان محافظة رام الله احتلت المرتبة الاولى في عدد القضايا الغير مفصولة والتي بلغت 23 قضية بالاضافة الى ذلك فهي المرتبة الاولى ايضاً من حيث قيمة التقديرات لتلك القضايا، حيث بلغت قيمتها 84.2 مليون شيكل من اصل 103.2 مليون شيكل اي ما يشكل 81.5% من القيمة الاجمالية للقضايا الغير مفصولة، كما وقد كانت 59.5% من قيمة قضايا محافظة رام الله متعلقة بالاستئناف على قرار اعادة التقدير (كود 05) بواقع 49.9 مليون شيكل و34% من قيمتها متعلقة بالاستئناف على قرار المقدر (كود 09) بواقع 28.8 مليون شيكل و6.5% متعلقة بالاستئناف على قرار تحديد سلفية وبواقع 5.5 مليون شيكل تقريبا. فيما احتلت محافظة جنين المرتبة الثانية في عدد القضايا الغير مفصولة والتي بلغت 19 قضية، بينما احتلت محافظة نابلس المرتبة الثانية من حيث قيمة التقديرات و التي بلغت 9.6 مليون شيكل (كانت جميعها متعلقة بالاستئناف على قرار المقدر كود 09).

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. ان المشرع الضريبي الفلسطيني جعل اختصاص النظر في الاعتراضات على قرارات تقدير ضريبة الدخل من قبل المقدر ولم يحدد لجنة مختصة بذلك، كما منحه صلاحيات واسعة من حيث (صلاحية اقرار التقدير المعترض عليه او تخفيضه او زيادته او الغاؤه، وصلاحية تمديد فترة تقديم الاعتراض ودون تحديد لتلك الفترة). في حين نلاحظ بان المشرع الاردني والمصري قد اسند هذا الاختصاص الى لجنة مختصة، حدد عدد اعضائها وصلاحياتها، بل زيادة على ذلك نجد ان المشرع المصري جعل مرحلة الطعن الاداري تتم على مرحلتين من خلال لجنة داخلية وأخرى خارجية (اشبه بلجنة تحكيم).

2. ان المشرع الفلسطيني قد أنشأ محكمة خاصة وبدرجة استئناف تختص بالنظر في منازعات ضريبة الدخل المتعلقة بتقدير الضريبة، بالإضافة الى المطالبات المتعلقة بأية مبالغ يتوجب خصمها او دفعها او اقتطاعها كضريبة نهائية او دفعها على حساب الضريبة. في حين نجد ان المشرع الاردني قد جعل التقاضي في الدعاوى الضريبية يتم من خلال محكمة بداية ضريبية ومحكمة استئناف ضريبية، ويتم تمييز قرارات محكمة الاستئناف امام محكمة التمييز، كما جعل هذه المحاكم تنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل وبغض النظر عن طبيعتها سواء كانت جزائية ام مدنية، كما انشأ المشرع الاردني نيابة عامة ضريبية تقوم بتمثيل الدائرة امام القضاء. في حين نجد المشرع الضريبي المصري لم ينشئ محاكم خاصة تختص بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل بل اسند هذا الاختصاص للقضاء الاداري.

3. لم يعالج المشرع الضريبي الفلسطيني الحالة التي قد تنشأ امام المحكمة، وهي حالة ازدواج استئنافين على نفس السنة الضريبية للمكلف (استئناف على قرار تحديد سلفية ضريبة دخل، وفيما بعد استئناف على قرار تقدير ضريبة دخل لنفس السنة الضريبية). حيث نلاحظ بان المشرع قد عالج مثل هذه الحالة في حال كان هناك استئناف على قرار المقدر، وحدث فيما بعد اعادة تقدير لنفس السنة الضريبية وقام المكلف بالاستئناف على قرار اعادة التقدير، حيث اوجب على المحكمة بان تقوم باسقاط الاستئناف الاول لتقوم بالنظر في الاستئناف الثاني.

4. ان مفهوم العدالة الضريبية مرتبط الى حد كبير بالعدالة الاجتماعية والعدالة الاقتصادية، وبالتالي فان تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي المفروض على دخول المكلفين يعتمد بشكل كبير على السياسة المالية للدولة، وعلى نصوص ومواد قانون ضريبة الدخل، وعلى التطبيق الصحيح والسليم من قبل الادارة الضريبية لاحكام القانون والاجراءات المتبعة في سبيل ذلك.

5. ان دور محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في تحقيق العدالة الضريبية يتمثل بضمان المحاكمة العادلة للمكلف، بالاضافة الى استخدام الوسائل المتاحة لها بموجب احكام القانون لاثبات العبء الضريبي الحقيقي والذي يتناسب مع دخل المكلف المستأنف، ومن اهم هذه الوسائل احالة القضايا المنظورة امامها الى لجنة المصالحة التابعة لدائرة ضريبة الدخل لتوصل لاتفاق بين الطرفين بشأن الضريبة المستحقة على المكلف بما يتناسب مع دخله.

6. لقد بلغ اجمالي عدد القضايا التي احيلت الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منذ عام 2000 وحتى عام 2016 (146 قضية)، وقد بلغت القيمة الاجمالية للضرائب المقدرة لتلك القضايا 528 مليون شيقل، وقد لوحظ تزايد في عدد القضايا المحالة للمحكمة من سنة لأخرى حتى وصلت اعلاها في سنة 2016 (34 قضية من اصل 146 قضية).

7. بلغ عدد قرارات الموظف المفوض عن الوزير التي تم الطعن بها امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل 50 قرار، وبقيمة اجمالية بلغت ما يقارب 269 مليون شيقل. في حين بلغ عدد قرارات تقدير الضريبة من قبل المقدر التي تم الطعن فيها امام المحكمة 92 قرار، وبقيمة اجمالية بلغت ما يقارب 253.5 مليون شيقل، بالاضافة الى اربعة قرارات لتحديد سلفية ضريبة الدخل في بداية العام، والتي بلغت تقريبا 5.5 مليون شيقل.

8. ان قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 هو الاقل من حيث عدد المنازعات التي تخضع لاحكامه والتي وصلت للمحكمة، يليه قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، في حين كان قانون ضريبة الدخل لسنة 2008 (القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008) وقانون ضريبة الدخل لسنة 2011 (القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011) هما القانونين الاعلى من حيث عدد المنازعات التي تخضع لاحكامهما والتي وصلت للمحكمة.

9. بلغ عدد القضايا التي كان فيها المستأنف شخص طبيعي 80 قضية، والتي بلغت قيمتها ما يقارب 20 مليون شيقل. في حين بلغ عدد القضايا التي كان فيها المستأنف شخص معنوي (شركات مساهمة عامة وشركات مساهمة خصوصية) 66 قضية، والتي بلغت قيمتها ما يقارب 508 مليون شيقل.

10. 92% من قيمة القضايا التي نظرت فيها المحكمة (اي ما قيمته 486.5 مليون شيقل) هي قيمة قضايا تقدير واعادة تقدير صادرة عن مكتب ضريبة دخل كبار المكلفين ومكتب ضريبة دخل رام الله، وهذه القيمة هي قيمة الضرائب المستأنفة ل 55 قضية من اصل 146 قضية. ومن ذلك نستنتج ان غالبية القضايا ذات الحجم الكبير هي من مكتب كبار المكلفين ومكتب ضريبة دخل رام الله.

11. 81.5% من القيمة الاجمالية للقضايا التي نظرت فيها المحكمة، توزعت على اربعة قطاعات اقتصادية هي: قطاع الاتصالات بنسبة 34%، قطاع البنوك بنسبة 27%، قطاع التأمين بنسبة 12%، قطاع السجائر بنسبة 8.5%.

12. بلغ عدد القضايا المفصولة من خلال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل 84 قضية، في حين لا تزال 62 قضية غير مفصولة حتى نهاية 2016 والتي بلغت قيمتها ما يقارب 103.5 مليون شيقل، 81.5% من هذه القيمة هي قيمة قضايا تتعلق بقرارات تقدير صادرة عن مكتب كبار المكلفين ومكتب ضريبة دخل رام الله.

13. جزء من القضايا التي لازالت غير مفصولة مضى على استئنافها عدة سنوات، حيث ان هناك قضايا مستأنفة من سنة 2009 وما يليها، كما تبين ان 43% من اجمالي قيمة القضايا الغير مفصولة هي مستأنفة من سنة 2010 (وهي 5 قضايا بلغت قيمتها 44.5 مليون شيقل).

14. توزعت القضايا المفصولة ما بين 30 قضية استئناف على قرار الموظف المفوض عن الوزير من اصل 50 قضية، و54 قضية استئناف على قرار المقدر من اصل 92 قضية. ومن هذه القضايا المفصولة نجد ان هناك انخفاض في قيمة الضرائب المقدرة والمستأنف عليها امام المحكمة بعد ان تم الفصل فيها، حيث بلغت نسبة هذا الانخفاض في قرارات الموظف المفوض عن الوزير 37%، في حين كانت في قرارات المقدر 53%، وقد بلغ متوسط الانخفاض في جميع القضايا المفصولة 45%.

15. لقد بلغ متوسط الفترة الزمنية التي مكثت فيها القضية في المحكمة لحين البت فيها لاجمالي القضايا المفصلة 4.36 سنة، في حين كان اعلاها 9 سنوات للقضايا المفصلة في سنة 2006، وكان ادناها سنة واحدة للقضايا المفصلة في سنة 2016.

ثانياً: التوصيات

على ضوء الاستنتاجات السابقة أوصي بمايلي:

1. اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل الحالي من قبل الجهات المختصة بتعديل القانون، يتضمن التعديل في المواد التي تنظم مرحلة الطعن الاداري في قرارات تقدير ضريبة الدخل، بان يتم تشكيل لجنة مختصة من المقدرين ذوي الخبرة والكفاءة للنظر في الاعتراضات، وليس اسناد هذا الاختصاص للمقدر. بالاضافة الى بيان صلاحيات هذه اللجان والاجراءات الواجبة الاتباع للبت في هذه الاعتراضات.

2. اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل الحالي من قبل الجهات المختصة بتعديل القانون، بحيث يتضمن هذا التعديل معالجة صريحة بما يجب على المحكمة فعله في حالة تقدم المكلف باستئناف على قرار تحديد السلفية ولم تبت المحكمة في هذا الاستئناف خلال سنة، وبعد انتهاء السنة قام المقدر بتقدير دخل المكلف لنفس السنة الضريبية تقديراً قابلاً للاستئناف امام المحكمة، وتقدم المكلف بذلك الاستئناف.

3. اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل الحالي من قبل الجهات المختصة بتعديل القانون، بحيث يتضمن هذا التعديل تحديد فترة زمنية محددة لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لاصدار قرارها النهائي في القضايا المحالة او المستأنفة امامها، حيث ان هذه القضايا تتطلب سرعة البت فيها.

4. اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل الحالي من قبل الجهات المختصة بتعديل القانون، يكون موضوع هذا التعديل الاعفاءات الضريبية، بحيث يتم اضافة اعفاء الاعالة والذي كان موجود في قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 وقانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004. بالاضافة الى الغاء تحديد اعفاء التعليم الجامعي بطالين فقط، بل يجب ان يكون بدون تحديد.

5. اجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل الحالي من قبل الجهات المختصة بتعديل القانون، يتضمن اضافة اختصاصات جديدة لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تشمل كافة النواحي المتعلقة بضريبة الدخل سواء كانت حقوقية ام جزائية.

6. العمل من جانب المشرع الضريبي الفلسطيني على دراسة امكانية احالة اختصاص النظر في الطعون المتعلقة بمنازعات ضريبة الدخل للقضاء الاداري (اي ان يتم النظر فهذه الطعون من قبل محكمة العدل العليا)، كون قرار تقدير ضريبة الدخل هو قرار اداري ويصدر عن موظف سلطة عامة، وان المنازعات الادارية يتم نظرها من قبل محكمة العدل العليا. وهذا الامر يتطلب التعديل في اختصاصات محكمة العدل العليا لتدعم هذا التوجه.

7. يتوجب على لجنة المصالحة وضع اولويات للقضايا المحالة اليها من قبل المحكمة من حيث قيمتها، بحيث يتم رفع قرار المصالحة للمحكمة بالسرعة الممكنة.

8. تشكيل نيابة عامة ضريبية تختص بتمثيل الدائرة امام المحكمة.

9. ان يكون لدى المحكمة مجموعة من الخبراء المختصين بالضرائب يملكون الخبرة الفنية والعملية في هذا المجال، وذلك لمساعدة هيئة المحكمة في البت بهذه القضايا باسرع وقت ممكن.

10. العمل من جانب الادارة الضريبية - ومن خلال ممثلها امام المحكمة - على تحريك القضايا العالقة منذ عدة سنوات والتي لم تحل بعد، لان ذلك يمثل تعطيل في عملية الجباية.

11. على الادارة الضريبية ان تقوم بعملية مسح شاملة لكافة المحافظات وكافة القطاعات الاقتصادية (تجارية، صناعية، خدمية، مهن حرة وغير ذلك من القطاعات) للعمل على تسجيل كافة المكلفين الغير مسجلين لدى الدوائر الضريبية والمتهربين من دفع الضريبة، بحيث يعتبر ذلك نقطة البداية من جانب الادارة الضريبية لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بشكل عادل.

12. على الادارة الضريبية ان تقوم بتشكيل فريق مختص بالمسح الميداني.

13. يتوجب على المقدرين والموظفين المفوضين عن الوزير توخي الدقة واتخاذ كافة الاجراءات الفنية والقانونية الممكنة في سبيل تقدير الدخل الحقيقي للمكلف ومقدار الضريبة المستحقة عليه، قبل اصدار قرار التقدير القابل للاستئناف امام المحكمة.

14. اعمال الرقابة الحكومية على اعمال المحاسبين ومدقي الحسابات من اجل حثهم على القيام باعمالهم وفق الاصول والقانون، مما يجعل عملية الافصاح المالي للمكلفين اقرب الى الواقع، وبالتالي تكون تلك الافصاحات وتقرير مدقق الحسابات اساس يمكن للمقدر الضريبي الاعتماد عليها في عملية التقدير.

15. يتوجب على الادارة الضريبية عمل حملات توعية ضريبية للمكلفين من خلال وسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمقروئة وغيرها من الوسائل.

16. على الادارة الضريبية ان تعمل على تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القانون بحق المتهربين من دفع الضريبة ومرتكبي جرائم التزوير الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب العلمية

- عليان وآخرون، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2003.
- اندوراس عاطف وليم، "الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، تطور الدور الاقتصادي الحكومي (الضرائب، الانفاق العام، الموازنة العامة)"، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.
- عثمان سعيد عبد العزيز، "المالية العامة مدخل تحليلي معاصر"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2008.
- العليوي سليمان، "الدعوى القضائية بين الشريعة والانظمة الوضعية"، مكتبة التوبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012.
- ياسين محمد، "نظرية الدعوى بين الشريعة الاسلامية وقانون المرافعات المدنية والتجارية"، دار عالم الكتب، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003.
- البغا مصطفى وآخرين، "الدعاوى والبيانات والقضاء"، دار المصطفى، دمشق، سوريا، 2006.
- غرابية محمد، "الدعوى القضائية والخصومة فيها"، دراسة مقارنة بين الفقه والقانون، دار يافا للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- الصديق رمضان، "انهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2006.
- زكريا بيومي، "المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة"، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 1990.

- ابو كرش شريف، "ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004.
- الحاج موسى حسن، "قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه اداريا وقضائيا"، دراسة تحليلية مقارنة، نقابة المحامين، عمان، الاردن، 2012.
- المحاميد موفق، "الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل" دراسة مقارنة، الدار العلمية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2001.
- ابن منظور، لسان العرب المحيط، ج2، دار لسان العرب.
- المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، القاهرة، مصر.
- القرآن الكريم، سورة النساء، آية رقم 58.
- حطيط رنا حسين، "عدالة الضريبة على القيمة المضافة"، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2016.
- الزبيدي عبد الباسط، "العدالة الضريبية" دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2015.
- العناتي احمد حمدي، "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، ج1، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 1992.
- عطية محمود رياض، "موجز في المالية العامة"، دار المعارف بمصر، 1965.
- العلي عادل فليح، "مالية الدولة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999.
- بركات عبد الكريم، دراز حامد عبد المجيد، "علم المالية العامة"، ج2، مؤسسة الشباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2014.

- العناني حمدي احمد، "اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة"، 1985.
- السلامين ياسر، الدقة عبد الرحمن، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين"، 2014.
- اقضاه مفلح عواد، "البيانات في المواد المدنية والتجارية"، دراسة مقارنة، جمعية عمال المطابع التعاونية، عمان، الاردن، 1990.
- الكيلاني محمد، "قواعد الاثبات واحكام التنفيذ"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- سلمان اياد، "استراتيجية توحيد ضريبي الدخل والقيمة المضافة في فلسطين واثر ذلك على الالتزام الضريبي وحصيلة الخزينة العامة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2015.
- تكروري هاشم، "الاسس الفلسفية للضرائب"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.
- عبد الحميد عفيف، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001 - 2012)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014.
- عرباسي زياد، "العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.
- خويلد رجاء، "الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.

- اشنية عدوان، "مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.

ثالثاً: الأبحاث العلمية والمقالات

- الحاج وآخرون، *المنازعات الضريبية المنظورة امام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل للمصارف العاملة في فلسطين*، مجلة الأبحاث المالية والمصرفية، العدد الرابع، المعهد المصرفي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، 2016.

- شعبان عبد الحسين، "المعايير الدولية للمحاكاة العادلة"، قراءة في الفقه القانوني الدولي والاسلامي، بحث منشور، مركز رام الله لدراسات حقوق الانسان، رام الله، فلسطين، 2013.

- شلغوم محمد الكامل، "أساس حق الدولة في فرض الضريبة"، بحث منشور، مجلة العلوم القانونية والشرعية، العدد السابع، 2015.

- جويل اندرو وآخرون، "العدالة الضريبية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا"، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، صندوق النقد الدولي، 2015.

- عبد الكريم نصر، وآخرون، "دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية"، منشورات مؤسسة مفتاح، رام الله، فلسطين، 2015.

- شريف بغني، "مفهوم الدعاوى الادارية انواعها وموقف المشرع الجزائري منها"، بحث منشور، www.droitentreprise.org، 2015.

- ادلبي منى، *الدعوى الضريبية في سوريا*، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011.

- كارمل اي جيه، وآخرون، "العدالة الاجتماعية في الاردن"، بحث منشور، مركز هوية، عمان، الاردن، 2014.

- خضر مجد، "مفهوم العدالة الضريبية"، مقال منشور على الموقع الالكتروني
www.mawdoo3.com، 2016.

- الشوابكة سالم، *الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة*، بحث منشور، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 21، العدد الثاني،
2005.

رابعاً: القوانين والتعليمات والقرارات

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.
- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014.
- قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.
- قرار المحكمة الدستورية العليا في مصر الصادر بتاريخ 25 يوليو 2015، المنشور على
موقع الوفد الالكتروني www.alwafd.org.
- القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل في فلسطين.
- التعليمات رقم 13 لسنة 2012 بشأن مرفقات الاقرار الضريبي، التعليمات الخاصة بقانون
ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.
- التعليمات رقم 5 لسنة 2012 بشأن اعفاء الاشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الاقرار
الضريبي، التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011.
- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964.
- القرار الرأسي لرئيس السلطة الفلسطينية، رقم 1 لسنة 1994.
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

- قرار مجلس الوزراء رقم 04|123|13م.و.إس.ف لعام 2012م، بشأن تعديل الشرائح والنسب الضريبية.
- القرار بقانون رقم (4) لسنة 2014م بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، جريدة الوقائع الفلسطينية، العدد رقم 106.
- القرار بقانون رقم (5) لسنة 2015م بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، جريدة الوقائع الفلسطينية، العدد رقم 112.
- القرار بقانون رقم (14) لسنة 2016م بشأن تعديل القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، جريدة الوقائع الفلسطينية، العدد رقم 123.
- القانون الاساسي المعدل لسنة 2003، الباب السادس، المادة رقم 102.
- الهيكل الوظيفي للسلطة القضائية لسنة 2006، جريدة الوقائع الفلسطينية، العدد 70، ص 8.
- قانون السلطة القضائية الفلسطينية رقم (1) لسنة 2002.
- قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001.
- قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005، بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل.
- قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (5) لسنة 2001.
- قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001.
- قانون ضريبة الدخل رقم 13 لسنة 1947.
- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 50 لسنة 1951.

خامساً: مصادر البيانات

- مجلس القضاء الاعلى، محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، رام الله، فلسطين.
- مقابلة مع رئيس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، سيادة القاضي محمد الحاج ياسين.

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

**The Role Of The Palestinian Income Tax Court of
Appeal In Achieving Taxation Justice**

by

Jameel Kathem Jameel Bani Fadel

Supervised

Prof. Tariq Al-haj

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

2018

The Role Of The Palestinian Income Tax Court of Appeal In Achieving Taxation Justice

By

Jameel Kathem Jameel Bani Fadel

Supervised

Prof. Tareq Al-Haj

Abstract

This study aims at identifying The Palestinian Income Tax Court of Appeal And its terms of reference, And The problem lies in this study is to identify the role of this court in achieving taxation justice, because it is the only one which specializing in conflicts of income tax. Also, this appellate court is one of systematic one in the Judgment authority and a basic pillar of justice systems of the society.

The study consists of five chapters. Chapter one explains the general frame of the study. Chapter two explains the concept of tax case, legal nature and its parties. Also, chapter two discusses kinds of tax disputes, its forms, the reasons caused the disputes and legal base of commission in one side. On the other side, chapter two contains estimating the income tax according to the Palestinian Income Tax Law, administrative and legal appealing and compression between Jordanian, Egyptian and Palestinian legislations.

Chapter three discussed the tax justice including the concept, identification, theories in addition to kinds of tax justice and achievement procedures. Moreover, the chapter talks about the role of juridical authority.

Chapter four expanded the clarification of the Palestinian income tax cases such as the legal frame, specializations and the trails procedures . Also, chapter four included the achievement of tax justice by interviewing the head of this court. In chapter five, achieved data from appellate court of Palestinian Income Tax has been processed, analyzed according to cases numbers, years, values, distribution among the governorates, the nature of appealer (natural or morale), number of cases regarding to appealed estimation decisions, case values, separated cases, differences in cases values, period of trails in addition to unsolved cases.

Several conclusions have been revealed , the most important are: the role of appellate court of Palestinian Income Tax contributes in justice trail for the taxpayer, confirms the tax real load which is suitable to the taxpayer income by using possible procedures according to law and performing justice depends largely on law statement and safe applying from the tax administration.

Several suggestions have been recommended, the most important are: tax income law should be modified from several sides such as forming special committee for objections, special periods for trails should be defined for final decisions about the cases and modifications and expanding in acquittals . Also, the study recommended that the role of appellate court of Palestinian Income should be enlarged in order to include legal and penalty sides in income tax cases.

