جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مُسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004م

إعداد
عدوان معزوز محمد إشتية

إشراف
د. محمد شراقة

قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2008م

مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
رقم(١٧) لسنة ٢٠٠٤م

إعداد

عدوان معزوز محمد إشتية

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٢م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
١. د. محمد شراقة / مشرفاً ورئيساً	.....
٢. د. غسان عليان / ممتحناً خارجياً	.....
٣. أ. د. طارق الحاج / ممتحناً داخلياً	.....

الإهداء

إلى من هم أكرم منا جميعا...
إلى الأسود الرابضة وراء القضبان...
إلى القلب النابض بالحرية ..."القدس"

إلى روح أمي الطاهر طيب الله ثراها وأسكنها فسيح جنانه...
إلى والدي ينبوع الحب والتضحية...
داعيا الله أن يمد له العمر والحياة الكريمة...

إلى زوجتي العزيزة التي كان لها الأثر في انجاز هذا العمل...
إلى فلذة كبدي (شذى)...

إلى النجوم المضيئة حولي رمز المحبة والوفاء...
أخواني وأخواتي والى كل فرد في أسرتي...

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

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

شكر وتقدير

الشكر والحمد لله العلي القدير، الذي نستعين به دائماً على قضاء حوائجنا، والصلاة والسلام على نبيه محمد خير المرسلين.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأستاذي الفاضل الدكتور محمد شراقة الذي تكرم مشكورا بالإشراف على هذه الرسالة، وشملني بجهده ورعايته العلمية، مما كان له الفضل الكبير في إخراجها بهذا المستوى.

وأتقدم بوافر الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور طارق الحاج عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الذي كان له الفضل الأول في تحديد موضوع الرسالة، وعلى ما قدمه لي من مساعدة، ولمشاركته في لجنة مناقشة الرسالة.

وأخص بجزيل الشكر والتقدير الدكتور غسان عليان عميد كلية القانون بالجامعة الأمريكية في جينين، والذي تكرم بالمشاركة في لجنة مناقشة الرسالة ولم يتوانى عن تقديم النصيحة والإرشاد.

وأخيرا لزملاء الدراسة أقدم لهم محبتي للسنوات التي قضيناها سويا في حرم جامعة النجاح الوطنية، سائلا المولى عز وجل أن يوفقنا جميعا لكل خير، أنه قريب سميع مجيب الدعاء.

إقــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004م

اقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء مـــا تمـــت الإشارة إليه حيثما ورد، وان هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة علمية أو بحث علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's name: **اسم الطالب:**

Signuter: **التوقيع:**

Date: **التاريخ:**

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	ج
شكر وتقدير	د
إقرار	هـ
فهرس المحتويات	و
الملخص	ح
مقدمة الدراسة	1
مشكلة الدراسة	3
أهمية الدراسة	3
أهداف الدراسة	4
محددات الدراسة	5
منهجية الدراسة	5
الفصل التمهيدي: دور الدولة في فرض الضرائب	6
المبحث الأول: تعريف الضريبة... تحديد ماهيتها (خصائصها وأهدافها)	7
المبحث الثاني: الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب	10
المبحث الثالث: القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب	14
الفصل الأول: مقدمة في النزاعات الضريبية	20
المبحث الأول: تعريف النزاع الضريبي	20
المبحث الثاني: طبيعة النزاع الضريبي	23
المبحث الثالث: طرق حل النزاع الضريبي إداريا وقضائياً	28
المبحث الرابع: إجراءات رفع الدعوى الضريبية	28
المبحث الخامس: أسباب النزاعات الضريبية	45
الفصل الثاني:أوجه النزاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004	48
المبحث الأول: ما هية الدخل الخاضع للضريبة	48
المبحث الثاني: عبء وجود مصدر الدخل	55
المبحث الثالث: التنزيلات حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004	

الموضوع	الصفحة
المبحث الرابع: الإعفاءات حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004	73
المبحث الخامس: معدلات الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004	73
المبحث السادس: إجراءات ربط الضريبة حسب قانون ضـــريبة الـــدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004	81
المبحث السابع: إجراءات تحصيل الضريبة حسب قانون ضريبة الـــدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004	84
الفصل الثالث: إجراءات إثبات النزاع الضريبي	**105**
المبحث الأول: أحكام عامة في الإثبات	106
المطلب الأول:مفهوم الإثبات	106
تعريف الإثبات	106
أدلة الإثبات الكتابية والقرائن	
أهمية الإثبات في النزاع الضريبي	108
المطلب الثاني: قواعد الإثبات	111
المبحث الثاني: الإقرار الضريبي كأداة للإثبات	123
المطلب الأول: مفهوم الإقرار الضريبي	124
تعريف الإقرار الضريبي	127
الشروط القانونية للإقرار الضريبي	
الجهة التي يقدم لها الإقرار الضريبي	
المطلب الثاني: الآثار المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي أو العدول عنة	132
المطلب الثالث: صلاحية الادارة الضريبية	133
النتائج	**189**
التوصيات	**194**
المراجع	**199**
Abstract	**b**

مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

رقم(17) لسنة2004

أعداد

عَدوان معزوز محمد اشتية

إشراف

د. محمد شراقة

الملخص

من المعتاد أن تثور نزاعات شتى بصدد تطبيق أي تشريع، وبالتالي يتعين أن يولى هذا التشريع اهتماما خاصا بتنظيم كيفية التصدي لهذه النزاعات ووضع الآليات الخاصة بتسويتها، نظرا لحساسية المسألة الضريبية بصفة عامة، وبما ينطوي عليه من فرض وجباية قسرية مروراً بمجموعة من التنزيلات والإعفاءات، لذا يكون من الواجب أن تتضمن التشريعات الضريبية تنظيما دقيقا وواضحا لتسوية النزاعات التي تثور بين المكلفين والإدارة الضريبية.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مُسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004، وما لها من اثر على استقرار القضايا الضريبية وسرعة إنهائها، وبيان مدى تأثير الأطراف ذات العلاقة في حدوث النزاعات الضريبية، وما للنزاعات الضريبية من تأثير مباشر في المحافظة على حق الخزينة وعلى درجة التزام المكلف وقيامه بواجباته، وكذلك على الإدارة الضريبية، حيث كلما كانت القرارات ضمن القانون فهذا ينعكس ايجابيا مما يساعد في وضع الأسس والقواعد السليمة لعملية فرض الضريبة، والأخذ بأحكام التنزيلات والإعفاءات، وإجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وتبسيط إجراءات الإثبات في النزاعات الضريبية، الأمر الذي يؤدي لزيادة وتقوية وتعزيز جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وسينعكس على زيادة درجة الوعي الضريبي وزيادة الانتماء الضريبي.

ولتحقيق ذلك عمل الباحث على تناول قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004 بإتباع أسلوب التحليل مستندا على ما توفر من أدبيات حول الدراسة النظرية للموضوع، حيث تمت مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع، والتي ساعدت بوضع الإطار

النظري لهذه الدراسة، وسيتم بحث الموضوع من خلال فصل تمهيدي وثلاثة فصول رئيسية، يتم من خلال الفصل التمهيدي توضيح دور الدولة في فرض الضرائب من حيث تعريف الضـــريبة وتحديد ماهيتها(خصائصها وأهدافها)، والأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب،والقواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب.

في الفصل الأول تناول الباحث مقدمة في النزاعات الضريبية من خلال خمسة مباحـــث هي تعريف النزاع الضريبي وطبيعة النزاع الضريبي وطرق حل النزعات الضـــريبية إداريـــا وقضائيا وإجراءات رفع الدعوى الضريبية وأسباب النزاع الضريبي.

وفي الفصل الثاني تم دراسة أوجه النزاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلســطيني رقم (17) لسنة 2004 وتم تقسيم الفصل إلى سبعة مباحث...

- ما هية الدخل الخاضع للضريبة.
- عبء وجود مصدر الدخل.
- التنزيلات حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.
- الإعفاءات حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.
- معدلات الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004.
- إجراءات ربط الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004.
- إجراءات تحصيل الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004.

وفي الفصل الثالث تناول الباحث إجراءات إثبات النزاع الضريبي فـــي مبحثـــين، الأول تضمن أحكام عامة في الإثبات تم فيه دراسة مفهوم الإثبات من خلال (تعريف الإثبـــات وأدلـــة الإثبات وأهمية الإثبات في النزاع الضريبي) وقواعد الإثبات وفي الثاني تـــم دراســـة الإقـــرار الضريبي كأداة للإثبات الضريبي من خلال مفهوم الإقرار الضريبي (تعريفه، والشروط القانونية

لإقرار الضريبي، والجهة التي يقدم لها الإقرار الضريبي) والآثار المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي أو العدول عنه، و وصلاحية الإدارة الضريبي.

لقد خلصت الدراسة إلى نتائج عدة، حيث أشارت إلى إن القانون الضريبي مرهون من حيث التطبيق بحسن أو سوء استخدامه، وهو مسؤولية السلطة التنفيذية، فإن حسن الاستخدام هو المعيار الصحيح في وفرة التحصيل وقلة النزاعات الضريبية والعكس صحيح، وبمقدار ما تكون التشريعات عادلة تسهل عملية التأقلم، فإنه كما يقال النتائج هي التي تبرهن على صحة القوانين والشرائع، وكم هو جميل أن تلجأ السلطة التنفيذية إلى تحقيق العدالة الضريبية وتوفير الراحة النفسية للمكلفين من خلال التطبيق الصحيح للقانون.

ويشير الباحث لمسألة في غاية الخطورة للتسبب في النزاعات الضريبية وهي قيام الإدارة الضريبية بإعطاء نظام معين أولوية في التطبيق على القانون، مما يشكل مخالفة واضحة للقانون الضريبي وحدوث النزاعات الضريبية، كم نشير أنه من غير الجائز للتعليمات أن تتجاوز الأمور التنظيمية والتنفيذية لتستحدث أحكاما جديدة لم ترد في القانون الذي صدرت تلك التعليمات استنادا له، ومن الأمثلة على مخالفة التعليمات لنص صريح في القانون والخروج على أحكام مبدأ المشروعية، قرار الوزير أو من يفوضه بفرض الضريبة المقطوعة على فئة أو فئات معينة من المكلفين.

كما بين الباحث أن فهم كل من التنزيلات والإعفاءات المسموح بها، وغير المسموح بها هو جوهر تحديد قيمة الضريبة المستحقة، بحيث يجب أن تكون واضحة جيداً لكل من مأمور التقدير والمكلف.

وعلى ضوء هذه النتائج خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها، ضرورة اعتماد الأجر أو الدخل الحقيقي في تحديد كافة المطارح الخاضعة للضريبة، وذلك عند تطبيق كافة الضرائب التي تطول الدخل أو الثروة، والانتهاء من كافة الأساليب القائمة على التقدير الافتراضي والتخمين المستمر في تحديد قيم المطارح الضريبية، والى ضرورة معالجة موضوع التقادم الضريبي وجعله ثلاث السنوات على الأكثر، وذلك حتى لا يبقى المكلف تحت

رحمة الإدارة الضريبية، أما على صعيد الإدارة الضريبية دعا الباحث إلى إعادة النظر بتنظـــيم الإدارة الضريبية وأساليب عملها وتقنياتها، باتجاه التحديث والعصـــرنة والعمـــل علـــى وجـــه الخصوص باستحداث إدارة للاستعلام الضريبي وزيادة الوعي الضريبي للمكلفين، بالاضافى إلى ضرورة تفعيل القضاء وتحديث المحاكم المختصة بالقضايا الضريبية لحل النزاعات الضريبية بين المكلفين و الادارة الضريبية.

وفي النهاية أرجو أن أكون في بحثي هذا قد ألقيت الضوء على مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، مدركاً ما تحمله كلمة ضريبة من معنى غيـــر مستحب لدى الـــمكلفين.

مقدمة الدراسة

لقد كان السعي دائماً إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف ، فَوضعت القوانين الضريبية القواعد التي تكفل حقوق الخزينة وتحقق أغراضها وتحفظ في الوقت نفسه حقوق المواطن وتخفف عبء الضريبة.

فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل منهم على الدفع أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به، وأن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم فتحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها، ويدخل في هذا الإطار استقرار النظام الضريبي وثباته فلا تكون عرضة للتبدل والتغيير المستمر إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بازدياد عبئها عليه، بحيث لا يتعارض ذلك مع المرونة وأن تجبى بالطرق والأوقات الأكثر ملائمة للمكلف والخزينة.

وقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الأساليب والحقوق للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ولتقدير مقدار دين الضريبة بطرق دقيقة، كما فرض التزامات تكفل للإدارة الحفاظ على حقوقها واستيفائها لدينها، فهو أعطى لها حق الإطلاع على كلاً من دفاتر وسجلات ووثائق ومستندات المكلف، تمكنها من تحديد وعاء الضريبة ومقدارها بطريقة دقيقة دون الاحتجاج بسريتها لأن الإدارة الضريبية أمينة على ما تطلع عليه من أسرار، وقد وضع القانون الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لهذا الحق سواء بالامتناع عن إبراز المستندات أو رفض إطلاع الموظفين مسئولي هذا العمل على الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم، كما أعطى القانون للإدارة الضريبية سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة سواء بطريقة جزافية أو عن طريق المظاهر الخارجية، وأعطاها حرية واسعة في تجميع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة، وللإدارة الحق في اللجوء إلى هذا الأسلوب كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي عن عمد أو إهمال، ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقدير بل السعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعمة بالأدلة والبراهين، كما أن القانون الضريبي فرض جزاءات متنوعة على كل من يخالف

أحكامه وذلك ضماناً للحقوق الخزينة ولصحة ودقة تقدير وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيله، فقرر جزاءات في حال الامتناع عن تقديم السجلات أو المستندات الثبوتية أو تقديم بيانات وإقرارات غير صحيحة أو في غير مواعيدها، وتراوحت العقوبات بين الحبس أو الغرامة، على المكلف أو على من اشترك معه بطريق التحريض أو المساعدة للتخلص من أداء الضريبة.

أن القانون وحفاظاً على العدالة وحقوق المكلف نظم قواعد التحصيل وفي مقدمتها عدم تحقق الضريبة وتحصيلها إلا بتوافر الواقعة المنشئة لها مع تحديد إجراءات ربطها وتحصيلها، فأعطى القانون الحق للمكلف في التظلم من قرارات التقدير من قبل الإدارة الضريبية، وإبداء اعتراضه إلى الجهة التي تولت ربط الضريبة لتراجع نفسها وتتثبت من صحة اعتراضه، كما أعطى الحق بالتظلم إلى لجان إدارية و قضائية للطعن في قرارات الإدارة وذلك للتأكد من سلامة تصرف الإدارة وحماية حقوق المكلف ومطابقتها للقانون.

أن الإدارة الضريبية قد تسيء استعمال سلطاتها وامتيازاتها الضريبية تجاه المكلفين ويفترض بالقضاء أن ينصف هؤلاء المكلفين عندما يتظلمون من خطأ في الوقائع أو في تطبيق القانون وقعت فيه الإدارة الضريبة أو عندما تتجاوز سلطاتها الضريبية، ومن هنا تظهر أهمية الاعتراضات ودور القضاء الضريبي ورقابته على أعمال الإدارة الضريبية لدى ممارستها سلطاتها في تطبيق القانون الضريبي، فالرقابة القضائية تجعل الإدارة تمارس سلطاتها في خدمة القانون دون تجاوز على حقوق وضمانات المكلفين.

تكتسب الاعتراضات أو النزاعات الضريبية أهميتها الكبرى كون الإدارة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع التي هي المراجعة الأصلية الوحيدة بيده، كما تكتسب النزاعات الضريبية أهميتها من كون المكلف يجهل عن قصد أو عن غيره، حقوقه ووجباته الضريبية، الأمر الذي يدفعه عن حق أو بدون إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه السلطة في بيان وحل النزاعات الضريبية بين كلا من الإدارة الضريبية والمكلفين في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتأثيرها على النظم الضريبية والالتزام في تطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، كما أن الدوائر الضريبية لا تلعب دورا رئيسيا في رسم السياسة المالية أو النقدية للاستفادة من الخبرات المتاحة، بالإضافة إلى عدم دقة معيار المنفعة المترتبة على تحصيل الضريبة وإدارة وفرة الحصيلة يعكس حجم النزاعات الضريبة.

أهمية الدراسة

1. تكمن أهمية الدراسة في أنها من الدراسات الاولى في هذا المجال، كما أن هناك جهات قد تستفيد من نتائجها كصانعي القرار، والمكلفين، والدوائر الضريبية، والباحثين المهتمين.

2. تتأتى أهمية الدراسة إلى حداثة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004، وما نتج عنه من تغيرات في إطار التشريع والسيادة والنظام الضريبي.

3. وجود كثير من النزاعات الضريبية التي ما زالت عالقة منذ سنوات، ولم تنتهي ملفاتها مما يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة، وفقدان ثقة المكلف والإدارة الضريبية بالقضاء الفلسطيني.

4. تتأتى أهمية الدراسة في الوصول إلى أهم أوجه النزاع الضريبي في نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة.2004

5. الأهمية العلمية للإثبات، من خلال إظهار أدلة الإثبات التي تمكن القاضي من الوصول للحقيقة، فيما يعرض على القضاء من نزاعات ضريبية، ومدى إلزام كلا من الإدارة الضريبية والمكلفين والمحاكم الضريبية(محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، محكمة النقض) بحجية أحكام الإثبات.

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أطراف النزاع الضريبي وطرق إنهاء النزاع الإدارية والقضـــائية وإجـــراءات رفـــع الدعوى الضريبية وأسباب النزاع الضريبي وأهمية وجود قضاء ضريبي مختص للنظر في النزاعات الضريبية لمصلحة كلا من الإدارة الضريبة والمكلفين.

2. بيان ماهية الدخل الخاضعة للضريبة، وعلى من يقع عبء إثبات مصدر الدخل وشرح مبدأ التنزيلات وإعفاءاتها المقبولة ضريبياً ، ومعدلات الضريبة، ، وتوضيح طـــرق وإجـــراءات ربط وتحصيل الضريبة، وإظهار أوجه النزاع الضريبي فيها من خلال تطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004، وتقديم حالات عملية تمثل وجود نزاعات ضريبية.

3. بيان إجراءات الإثبات الموضوعية وأهميتها في النزاعات الضريبة، من خلال دراسة أدلـــة وقواعد الإثبات التي تتضمن دور القاضي وعبء الإثبات في النزاعات الضريبية.

4. دور الإقرار الضريبي كأداة في الإثبات، ودعوة المكلف للالتزام بتقديمه في الوقت المحدد، من اجل التقليل من حجم النزاعات الضريبية.

محددات الدراسة

1. عدم وجود دراسات سابقة، وقلة الدراسات التطبيقية في هذا المجال.

2. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة2004.

3. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25)لسنة1964،والذي كان مطبق في الضفة الغربية.

4. قانون ضريبة الدخل الأردني الأساس رقم(57)لسنة1985.

5. قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم (91)لسنة2005.

6. لوائح وتعليمات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004.

منهجية الدراسة

1. القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
2. المراجع العلمية والنظرية والقانونية في مواضيع التشريع الضريبي والمحاسبة الضـــريبية ومسائل وقواعد الإثبات.
3. الاطلاع على المبادئ والطرق التي تحكم عملية فرض الضريبة وإجراءات ربط وتحصيلها في الدوائر الضريبية، وتأثيرها على الأطراف ذات العلاقة.
4. إظهار بنود التنزيلات على أجمالي الدخل، و بنود الإعفاءات على صافي الدخل الخاضـــع للضريبة.
5. الاطلاع على بعض المعلومات عبر الانترنت.

الفصل التمهيدي

دور الدولة في فرض الضرائب

المطلب الأول: تعريف الضريبة... تحديد ماهيتها (خصائصها وأهدافها)

المطلب الثاني:الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب

المطلب الثالث:القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة

المطلب الأول:تعريف الضريبة...تحديد ماهيتها(خصائصها وأهدافها)

تعريف الضريبة

قدم الأستاذ جاستون جينز(Gaston Genz) تعريف للضريبة علـــى أنهـــا أداء نقـــدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة[1].

بعد ذلك نتيجة للتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والمالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة، أخذت الضريبة تعريفا أكثر توسعا وشمولية.

حيث نجد الأستاذ (Meht) يعرف الضريبة بشكل أوسع واشمل: الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقـــة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[2].

تعرف الضريبة بأنها مبالغ نقدية تدفع إجبارياً من قبل الأفراد إلى حكومـــاتهم بصـــورة دورية بهدف تمويل خدماتها، وتنفيذ سياستها الاقتصادية، والاجتماعية، كما هي محـــددة وفقـــا للقوانين، والأسس، والقواعد، والمعدلات المقررة لذلك، بدون تلقي مقابل مباشر[3].

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الضرائب قد عرفت على شكل عنصـــرين العنصـــر الأول هو الدولة ممثلة بالسلطة والسيادة في الفرض والجباية، والعنصر الثاني الأفـــراد ممثلـــين بالدفع والحصول على الخدمة.

ويمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالي

1. الضريبة تدفع أو تقتطع بشكل إجباري: حيث تعمد الدولة من خلال إدارتها الضريبية إلـــى تحصيل الضريبة بصورة إجبارية مثل الضرائب على الأجور حيث يتم اقتطاعها مباشـــرة

---

[1] حشيش،عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص130

[2] شامية، احمد زهير، خالد الخطيب: **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997،ص131.

[3] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، ط 1،عمان، منشورات جامعة القدس المفتوحة،1998،ص7.

من المصدر، أو أن يقوم المكلف بدفعها مثل الضرائب على المهن الحرة، مع مراعاة قواعد وأسس فرض الضريبة.

2. تدفع الضريبة بدون مقابل: يقوم المكلف بتوريد الضريبة المترتبة على الوعاء الخاضع للضريبة دون الحصول على منفعة، أو مقابل مباشر، التزاما بالنصوص التشريعية الضريبية في كل الدول التي تفرض الضرائب بما فيها السلطة الفلسطينية، حيث لا يوجد مقارنة بين دفع الضريبة من قبل المكلفين أو مناطق معينة، وبين تمويل الخدمات لنفس المكلفين أو المناطق. ولا يجوز للمكلف الامتناع عن الدفع بحجة ربط الضريبة بالحصول على الخدمات.

3. الضريبة تفرض من قبل السلطة التشريعية بنص القانون: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة، كما أن تشريعات أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد والقضاء يجب أن يكون رقيبا على تنفيذها[1].

4. الضريبة التزام نقدي: خلافا كما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينيا، وذلك لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف[2].

5. تدفع بصفة نهائية: فدافع الضريبة لا يأمل أو ينتظر استردادها(رد قيمتها)حتى لو اثبت عدم انتفاعة بخدماتها[3].

6. تدفع الضريبة دوريا وسنويا: نجد بشكل عام الضرائب تدفع وتحصل بشكل مستمر دوري مع وجود ضرائب تدفع لمرة واحدة.

---

[1] شامية، احمد زهير، خالد الخطيب: **المالية العامة**، المرجع السابق،ص132.

[2] حشيش، عادل احمد: **أساسيات المالية العامة، وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، المرجع السابق، ص132.

[3] القيسي، اعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط1،عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع،1998، ص127.

7. الضرائب أداة لتغطية أعباء الدولة وتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية: فالضريبة أصبحت عاملا مُهماً في مختلف اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء فهي بالإضافة إلى وظيفتها التقليدية المتمثلة بتمويل نفقاتها العامة أصبح للضريبة أهداف غير تقليدية منها:

الأهداف المالية للضرائب

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل النفقات العامة للدولة، ولهذه الأهمية المالية للضريبة دَفع العديد من الاقتصاديين للتركيز عليها رافضين تدخلها في ميادين أخرى اقتصادية أو اجتماعية، فالضريبة حسب قول (Stourn) يجب أن لا تكون مقوية أو مصلحة للأخلاق ولا واقية، بل يجب أن تكون ممولة للخزينة فقط[1].

الأهداف الاقتصادية للضرائب

1. تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع إنتاجية وذلك:

- بإعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة.

- توفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المماثلة من الخارج

- وتوفير الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي ونذكر هنا أيضاً استخدام حصيلة الضريبة في دعم القطاع الخاص لمواجهة الأزمات ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية.

2. وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات، تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق تخفيض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها.

[1] فرحات، فوزت: **المالية العامة والتشريع الضريبي العام**، بيروت، مؤسسة بحسون، 1997، ص24.

3. وسيلة لتنظيم الإنتاج القومي، إن تنظيم الإنتاج القومي من خلال الضرائب يكون عبر استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في طرفي الرخاء أو الكساد الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية للاقتصاد وأيضاً لكبح جماح التضخم.

الأهداف الاجتماعية للضرائب

1. إعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على دخولهم وبالتالي تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخول وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة الدخول المنخفضة.

2. الحد من الظواهر الاجتماعية الغير مستحبة: فبعض الأنشطة أو السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية فتحاول الدولة الحد من انتشارها، ومحاربتها، فتلجأ إلى أكثر من وسيلة لتحقيق هذا الهدف ومنها الضرائب. إذ تقوم بزيادة الضرائب على هذا النوع من الأنشطة للحد منها وتقليل استخدامها من قبل أفراد المجتمع، مثل النوادي الليلية، وصناعة الخمور، والسجائر[1].

3. حل مشكلة الإسكان: ويكون بتشجيع الدولة للاستثمار في هذا القطاع وذلك بمنح المستثمرين بهذا القطاع إعفاء ضريبي من أجل توفير المساكن للمواطنين[2].

المطلب الثاني:الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب

نظرا لخطورة أبعاد الالتزام الضريبي، وما يترتب عليه من آثار على المكلفين، تتأتى أهمية البحث والمعرفة بالأساس القانوني لفرض الضرائب، وفي هذا الصدد يدلنا التاريخ المالي أنه قد سادت في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر مجموعة من النظريات في تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب تختلف عن السائدة في العصر الحديث[3].

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**،المرجع السابق، ص20.

[2] الحاج، طارق: **المالية العامة**،دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، ص48

[3] الشوابكة، سالم محمد: **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، عمان، دار رند للنشر والتوزيع، 2000،ص63.

يوجد مجموعة من النظريات الفقهية التي تحدثت عن طبيعة التزام الأفـراد بالضـريبة، ودور الدولة في فرضها، ونوع العلاقة التي تنشأ بين الأفراد والدولة ويمكن إجمالها كتالي:

نظرية المنفعة والعقد.(فكرة الطابع التعاقدي للضريبة)

يذهب مؤيدو هذه النظريات إلى أن الفرد إنما يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود علية من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنة لولا انتفاعة بهذه الخدمات لما أصـبح هناك سند لدفع الضريبة.ويؤيد هؤلاء المفكرون وجة نظرهم بالقول أن الفرد يرتبط مع الدولـة (بعقد ضمني) ذي طبيعة مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له[1].

والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة، ما هي إلا نتاج النظريـة الفرديـة فـي تفسـير الدولة[2]. اختلف أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقـد المزعـوم إلـى ثلاثـة اتجاهات:

أ- الاتجاة الأول: يرى أنصار هذا الاتجاة ومنهم آدم سميث(ADAM SMITH) أن هذا العقد هو عقد بيع أو إيجار خدمات، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد.

الانتقادات التي وجهت له:

1. صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص.
2. مجافاة هذا التكييف للعدالة، لأنة يودي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضـرائب كبيـرة مقابل ما يحصلون علية من خدمات.

---

[1] حشيش،عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**.المرجع السابق. ص155.

[2] شامية، احمد زهير، خالد الخطيب:**المالية العامة**، المرجع السابق،ص138.

3. إن إيرادات الضرائب قد تستخدم في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة[1].

ب- الاتجاه الثاني: يرى الفقية تيير(Thiers) العقد الضمني على انه عقد شركة فالدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات خاصة، إلا انه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة هذه الشركة، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها، وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم[2].

وجّهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية:

1. يقوم هذا الاتجاة على إقامة نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة البحث والتحليل العلمي.

2. قصور هذا الاتجاة في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية، وتشمل أيضا على مجموعة مركبة من العلاقات والمصالح المعنوية.

3. يترتب على هذا الاتجاة ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة.

ج-الاتجاة الثالث: تصور آخرون أمثال إميل دي جورد(EMILE DE GIRARD) وجود عقد تامين تقوم الدولة بمقتضاة بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل أداءهم الضريبة باعتبارها قسط تأمين، وقد وجهت لهذا الاتجاة العديد من الانتقادات منها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعوض المؤمن لمصلحته عند وقع الخطر، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد بالدولة[3].

---

[1] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، عمان-الاردن، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص13 .

[2] حشيش، عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**،المرجع السابق، ص156

[3] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ، ص14

نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة

اتجه الفقة الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي–الموجود بين كافة مواطني الدولة–المقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم، وهذا يعني أن على الأفراد أداء الضرائب استنادا لمبدأ التضامن الاجتماعي، والدولة الحق في فرض الضرائب–مع مراعاة القواعد الدستورية التي تحكمها–بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال.

إذ تعد هذه النظرية أن الأفراد بحكم كونهم أعضاء في الجماعة، فأنهم ملزمون بالتضامن من خلال تحمل نفقات هذه الخدمات كل بقدر استطاعته، ويكون أساس فرض الضرائب تبعا لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي وتؤدى لها جبراً، وذلك مقابل خدمات تقدمها الدولة للمواطنين وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ليمكن معرفة مدى استفادة كل مواطن منها حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة، ونتيجة لذلك فأن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع، وعليه فإن الضريبة لا تتعدى أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الأفراد بقدر استطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلا.

ونرى أن نظرية التضامن الاجتماعي تؤدي بأن يكون الالتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين من باب التكافل الاجتماعي والدافع الوطني والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالة.

ونهاية القول في شأن تفسير المصدر الذي تستمد الدولة منة سلطتها في فرض وجباية الضرائب. أن نظرية التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة على مجموعة من الأفراد بينها وبينهم، إما رابطة التبعية السياسية(الجنسية)، أو رابطة اجتماعية(الإقامة والموطن)، أو رابطة اقتصادية(ممارسة نشاط اقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخل معين داخل إقليم الدولة)، هي أصبحت سائدة في وقتنا الراهن دون غيرها من النظريات، وهكذا فان التضامن الذي يجب

إن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحدة الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب والذي يرجع إلية التزام الأفراد بدفعها[1].

المطلب الثالث:القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة

إن تمويل نشاط الدولة هو السبب الأساسي لفرض الضريبة، وينطبق هذا الأمر على الفترة السابقة و الحاضرة، وعلى الرغم من أن الضريبة تدفع بدون تلقي منفعة مباشرة مقابلها، إلا أنة لا بد من المشرع الضريبي أن يضع قواعد وأسس في عملية فرضها تضمن تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد(المكلفين) ومصالح الخزانة العامة(الدولة)والتوفيق بين المصلحتين من خلال قوانين وتعليمات تبين معدلاتها، ووقت استحقاقها، وطرق تحصيلها.

يعتبر الاقتصادي آدم سميث(Adam Smith) أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية، وهي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد، لا تزال إلى الآن معتبرة كمبادئ عامة يحسن الاسترشاد بها في هذا المجال، والواقع أن هذه المجموعة من القواعد تعتبر بمثابة الدستور الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية للضريبة، وقيام الدولة باحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية، هو الذي يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها مقبولة، أو مستساغة لدى الأفراد، بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة لهم وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم[2].

تتلخص القواعد الأربعة التي تناولها سمث في مؤلفه(ثروة الأمم) كما يلي:

1. **قاعدة العدالة(المساواة):**

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعون لها دون محاباة أو تفضيل ومؤدى ذلك:

---

[1] حشيش، عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، المرجع السابق، ص157.

[2] حشيش، عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، المرجع السابق، ص157.

أولا: وجوب خضوع الجميع من أفراد وأموال للضريبة (عمومية الضريبة) دون تمييز بين نوع الإيرادات ومصدرها، ولا حتى في المبلغ الضريبي والوقت والنسب المئوية.

ثانيا: إن يراعي في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف، لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة، حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد[1].

ونجد وضوح مبدأ عمومية الضريبة في نص المادة(2)من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني "ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا لضريبة الدخل"[2].

يقوم مفهوم العدالة، أو المساواة (Equity) في فرض الضريبة بصورة عامة على فكرة أن يلتزم كل فرد في المجتمع بحصته في دفع الضريبة، على أن تتحدد بطريقة منصفة، ولكن المشكلة هي في تحديد مفهوم الإنصاف في تحمل عبء الضريبة حيث يرى آدم سمث أن الأنصاف هو القدرة على الالتزام التحمل بمقدار دخله.

هناك من يفسر المساواة والعدالة في فرض الضريبة على أساس أن تدفع حسب المنفعة المستفادة من الشخص الذي يتلقى الخدمة.وهو أمر ممكن في الخدمات التي يمكن شراؤها،مثل تحصيل الرسوم مقابل خدمات الصحة والتعليم، ولكن تطبيق دفع الرسوم مباشرة من الأشخاص الذين يتلقون خدمات يصعب تنفيذه في حالات الدفاع عن الوطن والأمن الداخلي، وغيرها من الخدمات التي تقدم للجميع بدمن تمييز[3].

---

[1] القيسي، اعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، المرجع السابق، ص158.

[2] المادة(2)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

[3] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص12.

يترتب على قاعدة العدالة الضريبية نتائج منها:

الأخذ بمبدأ عمومية الضريبة: وذلك بسريان الضريبة على الجميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة والتابعين لها تبعية سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية(وهذا يعرف بالعمومية الشخصية)، وكافة الأموال داخل الدولة (وهذا يعرف بالعمومية المادية)[1].

ضرورة الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي لمراعاته المركز المالي للمكلف وتناقص المنفعة الحدية للدخل، بخلاف السعر النسبي للضريبة الذي لا يحقق المساواة الفعلية في تحمل عبء الضريبة الذي يقتضي المساواة في التضحية.لذلك فقد أوجب الدستور الأردني في المادة(111) على السلطة التشريعية الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي في فرض الضرائب مع مراعاة قدرة الفرد على الدفع وحاجة الدولة إلى المال[2].

إن ابسط معاني العدالة تقتضي من المشرع الضريبي انه إذا وسع مدى الشرائح من الدخل يجب أن يرافقها كذلك بتوسيع مدى الزيادة في النسبة المفروضة، كما أن تبني مشرع ضريبي لمعدلات تصاعدية لا يحقق تلقائيا العدالة الضريبية، بل أن نوع الشرائح وإدارة تطبيقها على المكلفين يحددان فيما إذا كانت العدالة متوفرة أم لا[3].

لا ينبغي أن تقتصر العدالة الضريبية على نوع واحد من الضرائب، لان النظام الضريبي يتكون من أكثر من نوع من أنواع الضرائب بحيث يتم توزيع الأعباء بين المكلفين بدفع الضريبة كلا على حدى وبصورة عادلة، ليكون هناك عدالة في فرض كل ضريبة وعدالة المكلفين بين بعضهم البعض في الدفع.

وتتعدد صور مبدأ العدالة في معظم الشرائع الضريبية بحيث أصبحت أكثر لتنفيذ سياسات اجتماعية من خلال إقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل، وسياسات اقتصادية تتمثل في التنزيلات (التكلفة والمصروف والخسارة) التي تخصم من إجمالي الدخل

---

[1] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص16.

[2] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص21 .

[3] أبو جبارة، هاني ، **ضريبة الدخل في الاردن أهدافها وانجازاتها**.ص240 .

لغرض تحديد صافي الدخل، كما في إعفاء تشجيع الاستثمار (إعفاء قطاع الزراعة والسياحة في القانون الفلسطيني لسنة2004).

2. **قاعدة اليقين:**

تعني هذه القاعدة أن الضريبة محددة ومعلومة وواضحة بدون غموض أو تحكم بالنسبة للممول، وان يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما فيها المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة[1].

تنص هذه القاعدة على تنظيم عملية فرض الضرائب وتحصيلها وفقا لقواعد محددة وواضحة لكل من المكلف والإدارة الضريبية، ويندرج ضمن هذه القاعدة مبدأ شرعية الضريبة(لا ضريبة إلا بقانون)[2]، وأن لا يدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامها التعديلات إلا ما هو ضروري فعلاً.

وعليه فأن الدقة والوضوح والشفافية تشمل مرحلة التشريع وواقعة حصول الضريبة، والتقدير ودفع الضريبة، وكذلك يجب أن يكون هناك استقرار في قوانين وأنظمة وتعليمات الضرائب، وممارسات موظفيها لفترات معقولة، وبصورة عامة فأن دافعي الضرائب لهم الحق بمعرفة القوانين المفروضة عليهم[3].

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية وتؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلفين،ويجب عدم دفعها[4].

---

[1] القيسي، اعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضر**يبي، المرجع السابق، ص129.

[2] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص22.

[3] جامعة القدس المفتوحة :**محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص13.

[4] شامية، احمد زهير وخالد الخطيب :**المالية العامة**، المرجع السابق، ص144.

3. قاعدة الملاءمة.

تنص قاعدة الملائمة على أن الممول يدفع الضريبة في الوقت الملائم، وتحصل بالطريقة الأكثر ملاءمة، وان يراعي موظفو الضرائب قانون وتعليمات الضرائب وتشريعاته، وان يلتزموا بهذا المبدأ، ويعملوا به،ومن هذه القاعدة انتقلت الحاجة إلى تحديد الوقعة المنشأة للضريبة، ووقت استحقاقها، ووقت دفعها، وإمكانية تقسيطها، أو تأجيل دفعها إذا ما كانت هناك ظروف مالية تحيط بالممول، وبصورة عامة تعمل قاعدة الملاءمة على تجنب سخط دافعي الضرائب.علما أن إجراءات فرض ضريبة الدخل، وعملية حسابها وتفصيلاتها، تعمل على خرق هذه القاعدة، ويعد أسلوب الحجز من المنبع أسلوبا ملائما، كما أن تحصيل الضرائب في الأوقات التي تتدفق فيها الأموال فعليا على الممول أمر يتفق ومبدأ الملاءمة، وعلية فإن تحصيل الضريبة مسبقا من خلال ما يعرف بنظام السلف عن سنة لم يتحدد بها صافي الربح بعد هو أمر مناقض لمبدأ الملاءمة، وفي الحقيقة خرجت عن قاعدة الملاءمة الكثير من التشريعات الضريبية في العالم، وخاصة في الحالات التي تعطى فيها قاعدة الاقتصاد أولوية على قاعدة الملائمة[1].

وتعتبر قاعدة الملائمة من أكثر القواعد احتراما في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء كانت ضريبة مفروضة على الدخل أم مفروضة على الاستهلاك[2].

4. قاعدة الاقتصاد في النفقات:

تقتضي هذه القاعدة تحقيق وفرة الحصيلة من خلال مراعتها أن يكون تنظيم جباية الضرائب تنظيمنا يكفل الاقتصاد في النفقات التحصيلية وسهولة تطبيق القواعد الضريبية ومرونتها، وذلك من خلال اعتناق المبدأ الذي يقضي بأن دين الضريبة دين محمول أي أن المكلف ملزم بالوفاء به في مقر الإدارة الضريبية أو إرساله بالبريد المسجل، وانه ملزم بالوفاء به رغم المنازعة في مقداره[3].

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص13.

[2] شامية، احمد زهير وخالد الخطيب: **المالية العامة**، ،ص144.

[3] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص23.

وكذلك يجب أن تحاط القاعدة الضريبية بما يضمن لها سهولة التطبيق ومرونته ويجنبها الدخول في متاهات الإجراءات وصعوبات الروتين والتعقيدات البيروقراطية مما يؤدي بدوره إلى تحمل الإدارة الضريبية لنفقات باهظة في سبيل نظامها الضريبي وتحصيل الضرائب المروضة بقوانين الدولة.ومراعاة هذه القاعدة،هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها كمورد هام وأساس تعتمد علية الدولة دون أن تضيع جزءا كبيرا منه في سبيل الحصول عليه[1].

[1] حشيش، عادل احمد:**أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، المرجع السابق، ص161.

الفصل الأول

مقدمة في النزاعات الضريبية

المبحث الأول: تعريف النزاع الضريبي

المبحث الثاني: طبيعة النزاع الضريبي

المبحث الثالث: طرق حل النزاع الضريبي أدارياً وقضائياً

المبحث الرابع: إجراءات رفع الدعوى الضريبية

المبحث الخامس: أسباب النزاع الضريبي

الفصل الأول

مقدمة في النزاعات الضريبية

المبحث الأول: تعريف النزاع الضريبي

يعرف النزاع الضريبي بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الادارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون أخر[1].

وتنشأ النزاعات الضريبية نتيجة اختلاف مصالح كل من إطرافها، حيث أن كل منهما يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه الخاصة مستخدما لذلك كافة الطرق المتاحة إمامه، والجدير ذكره أن النزاعات الضريبية تنشا بين طرفين المكلف والإدارة الضريبية ممثلة بموظفيها.

ففي الوقت الذي يسعى فيه المكلف إلى تجنب الضريبة بشتى الوسائل والطرق المتاحة، لدرجة أن البعض يستخدم طرق وأساليب غير مشروعة يعاقب عليها القانون الضريبي في المادة (1،39) وذلك باللجوء إلى التهرب الضريبي لتخفيض مصادر دخله وبالتالي تخفيض الضريبة التي تستحق عليه لدائرة الضريبة، من جهة أخرى تسعى دائرة ضريبة الدخل إلى تطبيق نصوص القانون الضريبي من اجل تحصيل دين الضريبة، لما لدين الضريبة وتحصيله من أهمية على تمويل النفقات العامة للدولة.

وتختلف المنازعة الضريبة عن الدعوى والخصومة حيث تعرف الدعوى بأنها السلطة المخولة لكل شخص له حق يعترف القانون بوجوده إلى أن يطلب حماية القضاء لإقرار هذا الحق إذا جحد، أو استرداده إذا سلب.

---

[1] صديق،رمضان: **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية(دراسة مقارنة)** ،دار النهضة العربية للتوزيع والنشر،2006،ص18 .

أما الخصومة فيعبر عنها في كثير من الأحيان بالدعوى، فهي مجموعة الإجراءات التي يلتجئ عن طريقها صاحب الحق أو مدعيه إلى القضاء، لمباشرة حق الدعوى فليس كل خصومة مستندة إلى حق، أو متوفر فيها شروط الدعوى[1].

المبحث الثاني: طبيعة النزاع الضريبي

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي، وما يحمله في نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، بمعنى أن القاضي عندما يمارس مهامه بالنظر في الدعوى الضريبية يأخذ صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون المدني على غرار القوانين الأخرى ويمكن لنا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال:

1. العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

أن ربط العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات قد أصبح تكييف خاطئ لا يستند إلى حقائق تاريخية، لذلك فأن العلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى لتحقيقها، ووضع علاقة قانونية تَخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع.

كذلك نجد أن سلطة الادارة الضريبة في إجراء الربط الإضافي مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على ربط عقدي بين الادارة الضريبية والمكلف، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها، فقد استقرت محكمة النقض على أن:" الضريبة لا ترتكز في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب وبين الممول، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها"[2].

---

[1] معوض، عبد التواب: **الدفوع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم (91) لستة 2005**، 2006 ،ص16

[2] وفا، عبد الباسط: **المنازعات الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005**، دار النهضة العربية ،2007، ص25.

من خصائص القانون الأساسية والفنية انه يوفر للإدارة الضـــريبية معلومـــات مســـتمرة جعلتها تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلـــف الـــذي يبقـــى الطـــرف الأضعف في العلاقات الضريبية.

2. القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

يعتبر القانون المصدر الوحيد للالتزام بدفع الضريبة، لذلك فإن المشرع في نطاق القانون الضريبي يحرص على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها دون أن يتـــرك ذلـــك للســـلطة التنفيذية ،علما أن الدستور أناط صلاحية تنفيذ القانون بالسلطة التنفيذية، والإدارة الضريبية هـــي جزء من السلطة التنفيذية، لذلك نجد أن القانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضـــريبية بين المكلف والإدارة الضريبية فهو القانون الذي يعطي المكلف الحق الأساسي بـــان لا تفـــرض عليه ضريبة إلا بنص القانون، ومنحه مجموعة من الضمانات تكفل حقه في التظلم والمراجعـــة، وفرض عليه التزامات ابتداء بمعرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه ونهاية بدفعها، وهو القـــانون الذي يحدد سلطات وحقوق الادارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضـــمان التحصيل، وفرض عليها التزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقـــة والعدالة.

أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقـــوق الشخصـــية، أو فـــي الدعاوى الأخرى، الأمر الذي يستلزم أن تكون إجراءات الدعوى الضريبية مستندة إلى قـــانون الضريبة الذي يحكمها[1].

[1] صديق،رمضان: **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية(دراسة مقارنة)** ،المرجع السابق،ص124 .

3. القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته.

يمثل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي والإدارة التنفيذية وهي التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الموجبة الدفع على المكلفين.

تثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية، حيث أن البعض يرى أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شانها ما يقضي به قانون الإجراءات المدنية والتجارية باعتباره القانون العام الإجراءات المدنية، وفيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته[1].

وبدورة أعطى المشرع المنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلاليته عن القوانين الأخرى، وعن تمتع القانون بذاتية كاملة علمية وتشريعية وقانونية، جعلت من المنازعة الضريبية ذات طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها: تحديد القانون واجب التطبيق، واستحقاق المبلغ المتنازع عليه، وقوة الإقرار المقدم من المكلف، وأدلة الإثبات في المنازعات الضريبية، والمحكمة المختصة بنظر هذه المنازعات، وطبيعة قرار مأمور التقدير.

---

[1] سعد، محيي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، دراسة تحليلية مقارنة، دار الإشعاع الفنية، ص134 .

لذلك يجب توفير سلطة قضائية متخصصة مستقلة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في النزاعات بسرعة وعدالة بحيث توفر الثقة للمكلف إلى جانب ضرورة تفعيل القرارات والتشريعات التي تعترف بقرارات لجان التقدير وإعطائها الصيغة التنفيذية على كافة الإطراف دون استثناء أو تمييز.

أولاً: محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

وفي تحديد مجال اختصاص محاكم الاستئناف، جاء نص المادة(22) من القانون على ما يلي:

1- تختص محاكم الاستئناف بالنظر في الاستئنافات المرفوعة إليها بشأن الأحكام والقرارات الصادرة عن محاكم البداية بصفتها محكمة أول درجة.

2- أي استئناف يرفع إليها بموجب أي قانون آخر[1].

تبين لنا في الفصل التمهيدي دور الدولة في فرض الضرائب مرور بمجموعة من الأسس والقواعد التي تحكم عملية فرضها، بعد ذلك جاءت التشريعات الضريبية لتمنح المكلف الحق في التظلم لدى القضاء من خلال الطعن القضائي إذا لحقه إجحاف من ربط الضريبة، وله أن يستأنف ذلك القرار إلى المحكمة المختصة، إلا أن التشريعات الضريبية اختلفت في تحديد المحكمة المختصة في النظر بالنزاعات الضريبية.

شرع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 بتنظيم عملية الاختصاص والنظر في النزاعات الضريبية بعد الانتهاء من الاعتراض الإداري من قبل المكلف وعدم التوصل إلى اتفاق من شئنه إنهاء النزاع الضريبي، بأن أعطى المكلف الاستئناف لمحكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) المنصوص عليها في المادة (28) وهي صاحبة الاختصاص والصلاحية للنظر في الاستئنافات المقدمة من المكلفين، في قرارات وأوامر التقدير، وقرارات إعادة النظر في التقدير، والتي يجوز استئنافها استنادا لأحكام القانون المذكور، وهي

[1] المادة(22)، **من قانون تشكيل المحاكم النظامية في فلسطين رقم(5) لسنة2001.**

محكمة خاصة مركزها رام الله إلا أنها من ضمن ملاك السلطة القضائية، ويخضع قضائها للتشكيلات القضائية الخاصة بالقضاة النظاميين،" وتنعقد المحكمة برئاسة قاض لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عدل عليا وعضوية قاضيين لا تقل مرتبة كل منهم عن قاضي محكمة استئناف يخضعون جميعهم للأحكام والأوضاع القانونية التي تسري على القضاة النظاميين وتباشر اختصاصها اعتبارا من التاريخ الذي يعينه رئيس مجلس القضاء الأعلى".

وبذلك تكون محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي محكمة خاصة تنشأ لغرض النظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير وإعادة النظر في التقديرات التي يجوز استئنافها بموجب أحكام هذا القانون.

ومن خلال النظر إلى طبيعة هذه المحكمة، هل هي محكمة نظامية أو محكمة إدارية خاصة ؟ حيث أنها تجمع بين خصائص المحكمة النظامية كمحكمة قضاتها من القضاة النظاميين، وأيضا أحكامها تخضع للطعن لدى محكمة النقض، "يكون كل حكم أو أمر تصدره محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قابلا للطعن أمام محكمة النقض"[1].

وبالمقابل لها خصائص المحكمة الخاصة، فالدعاوى ترفع مباشرة لها بدون مرورها بأي محكمة أخرى، وفي الحقيقة إن المشرع الضريبي قصد وجود طرف ثالث بين المكلف ومأمور الضريبة، للحكم في النزاعات الضريبية، وبالتالي يجب الافتراض أنها محاكم قضائية، أعطيت صفة خاصة لغرض خصوصية نوع القضايا المطروحة أمامها[2].

كما انه وفقا لولاية المحاكم "تنظر المحاكم النظامية في المنازعات والجرائم كافة إلا ما استثنى منها بنص في القانون"[3].

وفي تصنيف أنواع المحاكم ودرجاتها، تتكون المحاكم النظامية على النحو التالي:

---

[1] المادة(28)، من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004.

[2] منشورات جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق،ص242.

[3] المادة (9)، من **قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2002**

1- المحكمة العليا وتتكون من:

أ- محكمة النقض.

ب- محكمة العدل العليا.

2- محاكم الاستئناف.

3- محاكم البداية.

4- محاكم الصلح[1].

وبقدوم السلطة الوطنية وتوقيع اتفاقيات أوسلو، بدأت فعليا محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بممارسة اختصاصاتها من خلال صدور قرار عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بالبقاء على التشريعات التي كانت سارية المفعول قبل قدوم الاحتلال، حتى صدور التشريعات الفلسطينية الحديثة التي تلغي أو تعدل هذه القوانين، وجاء نص القرار على النحو التالي(*يستمر العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التي كانت سارية قبل تاريخ1967/6/5 في الأراضي الفلسطينية"الضفة الغربية وقطاع غزة" حتى يتم توحيدها.*تستمر المحاكم النظامية والشرعية والطائفية على اختلاف درجاتها في مزاولة أعمالها طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.*يستمر السادة القضاة النظاميون والشرعيون وأعضاء النيابة العامة في ممارسة أعمالهم كل في دائرة اختصاصه وفقا للقوانين.*يسري هذا القرار اعتبارا من تاريخه، ويبلغ من يلزم لتنفيذه وينشر في الجريدة الرسمية)[2].

والسند القانوني في إنشاء محاكم الاستئناف بشكل عام ما نصت علية المادة (18) من قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2002 .

تنشأ محاكم استئناف في كل من:

---

[1] المادة (10)، **من قانون السلطة القضائية الفلسطيني رقم (1) لسنة2002.**

[2] **القرار الرأسي رقم (1) لسنة 1994.**

1- العاصمة القدس.

2- غزة.

3- رام الله [1].

والجديد بالذكر أن اختصاص هذه المحكمة يشمل كامل مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وهو ما يشكل تطوراً، حيث كان اختصاصها وفقا للقوانين السابقة منطقة الضفة الغربية ولم يكن لها مثيل في قطاع غزة، ويشار إلى انه يوجد الآن محكمة استئناف ضريبة الدخل، واحدة في الضفة الغربية وواحدة في قطاع غزة[2].

ثانياً: محكمة النقض

بعد أن تنتهي عملية الاعتراض أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ويصدر قرار الاستئناف، تنتهي مرحلة من مراحل الطعن لتبدأ مرحلة أخرى جديدة هي مرحلة الطعن أمام محكمة النقض، ويتم ذلك عندما يكون قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في غير صالح المكلف بالضريبة أو الادارة الضريبية، وبالتالي فإن لكل منهما الحق في نقض قرار الاستئناف.

المتفحص لنصوص المادة(29) يجد أن المشرع الضريبي جعل جميع قرارات وأحكام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قابلة للنقض، أو بعبارة أخرى لم يحدد مبلغ الضريبة الذي يجوز نقضه، " مع مراعاة ما نص عليه في الفقرة الأولى من المادة (39) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة (2001) يكون كل حكم أو أمر تصدره محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قابلاً للطعن أمام محكمة النقض خلال ثلاثين يوما من تاريخ تفهيمه أو تبليغه وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل"[3] ، بعكس قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57)لسنة 1985 قد حدد مبلغ الضريبة الذي يجوز لمحكمة التمييز النظر فيه

---

[1] المادة رقم(18)، من **قانون تشكيل المحاكم النظامية في فلسطين رقم(5) لسنة2002.**

[2] الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن:**حالة السلطة القضائية ومنظومة العدل في عام 2005.**(سلسلة تقارير قانونية)، ص(46)

[3] المادة(29)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004** .

وهو أن يزيد على ألف دينار قبل إجراء أي تقاص[1]، وكذلك قانون ضريبة الدخل رقم(25) لسنة1964 الذي كان مطبقا سابقا حيث نصت المادة (57) " يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة في هذا الصدد نهائيا وغير قابل للتمييز إلا إذا تجاوز مبلغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله ماية دينار قبل تنزيل التقاص المنصوص عليه في المواد(33،32،31،30)[2].

وحسب لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل رقم() لسنة 2005، تكون إجراءات وأحكام النقض بالشكل التالي:

أولاً: الرسوم المقررة لتقديم لائحة النقض

يجب على المكلف أن يقوم بتسديد الرسم إلى الخزينة العامة، وتعفى دائرة الضريبة من دفع هذا الرسم، حيث نصت المادة(6) " على الطاعن– إذا كان هو المكلف – أن يدفع عند تقديم لائحة النقض رسما قدره(1%) من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه أو مقدار الضريبة المحكوم به من قبل المحكمة ومقدار الضريبة الذي يسلم به على أن لا يزيد على (100) دولار أمريكي[3].

ثانياً: طريقة تقديم لائحة النقض

" تقدم لائحة الطعن في كل حكم أو أمر تصدره محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة النقض مباشرة أو بواسطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف التي يقيم الطاعن في منطقة اختصاصها"[4].

ثالثاً: الإحكام القانونية في الطعن بالنقض

---

[1] المادة (34/ الفقرة "ز")، **من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة1985.**

[2] المادة (57)، **من قانون ضريبة الدخل رقم(25) لسنة1964**

[3] المادة (6)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الخل رقم(17) لسنة2004

[4] المادة (7)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الخل رقم(17) لسنة2004.

أ- يجري تبليغ اللوائح والأوراق القضائية الأخرى الخاصة بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو الصادرة عنها وفقا للأصول المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية المعمول به.

ب- يحق للمستأنف عليه أو المطعون ضده أن يقدم لائحة جوابية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه لائحة الاستئناف أو النقض.

ج- إذا قدمت لائحة النقض بواسطة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تقوم هذه المحكمة بإرسال أوراق الدعوى إلى محكمة النقض بعد استيفاء الرسوم عنها وانتهاء المدة المحددة لتبادل اللوائح[1].

رابعاً: إجراءات المحاكمة ونظر الدعوى

أ- تنظر محكمة النقض في قضايا ضريبة الدخل المرفوعة إليها تدقيقا إلا إذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من طرفي الدعوى ووافقت على ذلك.

ب- إذا تم حل القضية مصالحة وفقا لأحكام القانون يقدم طرفا الدعوى طلبا خطيا مشتركا إلى محكمة النقض لنظر القضية مرافعة لتسجيل المصالحة وتعين المحكمة بعد قبول النقض شكلا موعدا لرؤيتها وتدعو الطرفين للحضور لإثبات ما تم الاتفاق عليه من صلح في محضر جلسة يوقع عليها من قبلها، وعلى المحكمة تصديق المصالحة واعتبارها حكما قطعيا صادرا عنها.

ج- لدى الانتهاء من النظر في النقض تصدر محكمة النقض قرارها بقبول أو رد النقض أو تأييد أو نقض القرار المطعون فيه أو إعادة القضية إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وذلك وفق الصلاحيات المعطاة لها بموجب القوانين المعمول بها[1].

---

[1] المادة(8)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الخل رقم(17) لسنة2004.

خامساً: رسوم ومصاريف النقض

يعود الحكم برسم ومصاريف الاستئناف أو النقض وتقديرها لرأي محكمة الاستئناف المختصة أو النقض حسب مقتضى الحال. وعند تقديرها لهذه الرسوم والنفقات تأخذ المحكمة بعين الاعتبار قيمة الدعوى والمدة التي استغرقتها للفصل فيها والرسوم المدفوعة للمحكمة وغير ذلك من الأمور، و بدون المساس بالصبغة العامة التي تنطوي عليها هذه الصلاحية يكون تقدير المحكمة للنفقات كما يلي:

أ- تعود جميع رسوم ونفقات الاستئناف والنقض على المكلف إذا كان تقدير المحكمة لمقدار الضريبة الواجب دفعها لا يقل عن التقدير الذي أجراه مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله.

ب- تعود جميع الرسوم والنفقات الاستئناف أو النقض على مأمور التقدير أو على وزير المالية أو الموظف المناب من قبله إذا كان تقدير المحكمة لمقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها لا يزيد على تقدير المكلف.

ج- لا يصدر أمر بتضمين الرسوم والنفقات إذا كان المبلغ الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل الواجب دفعها يقع بين المبلغ الذي قدره مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله والمبلغ الذي قدره المكلف لتلك الضريبة[2].

---

[1] المادة(9)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الخل رقم(17)لسنة 2004

[2] المادة(10)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الخل رقم(17) لسنة2004.

المبحث الثالث: طرق حل النزاع الضريبي إدارياً وقضائياً .

أولاً: المرحلة الإدارية.

إن عملية تطبيق العمليات والإجراءات التي يتم فيها تقدير ضريبة الدخل المستحقة على المكلف من خلال تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وطبيعة وبنود التنزيلات التي يجري استقطاعها من قيمة الضريبة الخاضعة للدخل، والإعفاءات الاقتصادية والاجتماعية والعائلية، يبقى كل ذلك مجال اختلاف وتفسيرات بين الادارة الضريبية والمكلف، وعليه يتوقع أن يعترض مأمور الضريبة على الإقرار الضريبي الذاتي المقدم من قبل المكلف، وقد يعترض المكلف على تقدير مأمور الضريبة في صيغة الربط الأولي أو النهائي.

بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 فقد أعطى الحق للمكلف أن يعترض على القيمة المقدرة، حيث نصت المادة (1/27) على "يجوز لأي شخص قدرت عليه الضريبة بقرار إداري من قبل مأمور التقدير أو رفض تقديره الذاتي أن يراجع المأمور المختص ويعقد معه جلسة رسمية بذلك بدون وقائعها من قبل مأمور التقدير" [1]، وعليه فان نجد القرارات القابلة للاعتراض كما يلي:

1-قرار مأمور التقدير الصادر بموجب المادة(19) بند1

2- قرار مأمور التقدير الصادر بموجب المادة (19) بند 4

3- قرار التقدير الصادر بموجب المادة (20) وهي في حالة عدم وجود إقرار ضريبي.

أ- الطعن في قرار مأمور تقدير ضريبة الدخل.

يقدم الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تسلم المكلف إشعار التقدير، وإذا قدم الاعتراض بعد انتهاء المدة القانونية واقتنع مأمور الضريبة بان الشخص المعترض لم يتمكن من تقديم

[1] المادة (1/27)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

اعتراضه خلال المدة القانونية بسبب المرض أو السفر أو السجن أو أي سبب قهري أخر أجـــاز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه مناسبا[1].

الأمور التي يجب أن يدركها المكلف المعترض خلال تقديمه الاعتراض::

1- يجوز لمأمور التقدير استدعاء المكلف المعترض للنظر في اعتراضه وللمعترض أن يقدم البينة على أسباب اعتراضه ، ولا يجوز له خلال جلسة أو جلسات الاعتراض إبـــداء أيـــة أسباب غير مذكورة في لائحة الاعتراض.

2- على المكلف المعترض أن يدفع المبلغ الذي يسلم به في لائحة الاعتراض عند تقديم اعتراضه كدفعة على حساب الضريبة، ويؤخذ بعين الاعتبار المبالغ التي يدفعا المعترض علـــى حساب السنة أو السنوات المعترض عليها وكذلك خصم المنبـــع المقتطـــع والموجـــود لصـــالح المعترض، وبذلك يرد الاعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ المسلم بة للضريبة.

3- يحق لمأمور التقدير طلب المعلومات والتفاصيل والبيانات المتعلقة بدخل المكلف.

4- إذا تم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير على تقدير الدخل، يقـــوم مـــأمور التقـــدير بإصدار إشعار تقدير بالموافقة ولا يجوز للمكلف الطعن فيه استناداً لأحكام هذا القانون.

5- إذا لم يتوصل مأمور التقدير والمكلف إلى اتفاق على تقدير الدخل أو لـــم يحضـــر المكلف جلسة الاعتراض المحددة له فإنه يجوز لمأمور التقدير بقرار معلـــل أن يقـــر التقـــدير المعترض عليه أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه وذلك وفق المعلومات والبيانات المتـــوفرة، ويحـــق للموظف المناب من وزير المالية إعادة النظر في التقدير ويحق للمكلف الاعتراض لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل[2].

---

[1] المادة (2/26)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

[2] المادة (27)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

ويقدم المكلف المعترض بداية اعتراضه إلى مأمور الضريبة باعتباره مصدر القرار، وفي حالة عدم التوصل لاتفاق فانه يحول الاعتراض إلى لجنة مختصة بالاعتراضات، كما يجوز الاعتراض لمدير ضريبة الدخل في حالة تقدير الضريبة المقطوعة استنادا للمادة (35) من القانون.

أما بالنسبة للأسباب الواردة في لائحة الاعتراض فيجب أن تكون واضحة ومعززة بالمستندات ويحدد فيها السنة موضوع الاعتراض والضريبة المعترض عليها وتاريخ تقديمه وذلك حسب النموذج المعد من الدائرة[1].

إجراءات الاعتراض:

1- يقدم المكلف الاعتراض خطيا مبينا الأسباب إلى مقدر الضريبة بالإضافة إلى وظيفته.

2- يجب أن يوقع المكلف على الاعتراض أو وكيله أو المفوض من قبله.

3- إذا قدم الاعتراض من شخص غير المكلف عليه أن يرفق مع الاعتراض تفويض خطي موقع ومؤرخ يبين فيه سنوات التفويض.

4- يجب أن يبين في الاعتراض سنوات موضوع الاعتراض والضريبة والمبلغ المسلم به.

5- تحديد موعد لجلسة الاعتراض مع توقيع المكلف أو وكيله على موعد الجلسة.

6- تقوم بعد ذلك لجنة الاعتراض بدراسة أسباب الاعتراض ومناقشة المكلف فيها والاطلاع على المبررات المقدمة من المكلف.

7- يقوم المكلف بالتوقيع على وقائع الجلسة وبيان التاريخ.

---

[1] السلطة الوطنية، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل: **إجراءات تقدير ضريبة الدخل**.2004.

8- يصدر القرار من اللجنة ويبين فيه الرد الوافي على الأسباب الواردة سواء قبـــول أو رفض.

9- تدقيق القرار من قبل رئيس اللجنة وبيان تاريخ القرار.

10- إصدار إشعار التقدير تسليم نسخة منه إلى المكلف أو وكيله.

الأحكام القانونية التي يجب أن تتضمنها لائحة الاعتراض:

1- أسم المعترض وعنوانه ورقم الملف الضريبي.

2- أسم المعترض عليه ويكون مأمور الضريبة بالإضافة إلى وظيفته.

3- القرار المعترض عليه ويكون احد القرارات التالية:

- قرار مأمور الضريبة بتعديل الإقرار وعدم موافقة المكلف على التعديل.
- قرار مأمور الضريبة في حالة عدم تقديم الإقرار من قبل المكلف.

4- الأسباب التي يستند عليها المكلف في اعتراضه على قرار مأمور التقدير.

5- يجب على المكلف أن يدفع عند تقديمه الاعتراض المبلغ الذي يسلم بـــه فـــي لائحـــة الاعتراض.

6- يدعو مأمور الضريبة المكلف المعترض إلى جلسة الاعتراض للنظر في الاعتـــراض وللمعترض حق تقديم البينة ولمأمور التقدير طلب المعلومات الضرورية والمستندات المتعلقة في الاعتراض.

7- بعد أن يتم قبول الاعتراض شكلا يتم النظر في اللائحة موضوعا من خلال دراســـة كافة البنود المعترض عليها وأما أن يتم الاتفاق ما ورد في الاعتراض ويتم إصدار إشعار يبـــين

ذلك، أو لا يتم الاتفاق ويلجأ المكلف المعترض للاعتراض من خلال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

ب- إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه.

أشارة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 في المادة (24) إلى الحالات التي يجوز فيها إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه وهي كما يلي:

1- يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً وعند توفر أدلة أن يعيد النظر بتحديد قيمة الضريبة المستحقة خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير المتعلق بأي سنة ضريبية شريطة أن يتيح للمكلف فرصة سماع أقواله وتقديم دفوعه ، وأن يثبت واقعة النشاط أو الدخل الذي لم تتم محاسبة المكلف عليه من قبل مأمور التقدير وان لا تكون المحكمة المختصة قد فصلت في موضوع النزاع .

2- كما لا يجوز له إعادة النظر في الإعفاءات القانونية والمبالغ المدفوعة على حساب الضريبة وتصحيح الأخطاء الحسابية والمخالفات القانونية خلال المدة المذكورة .

3- يعتبر القرار الصادر سنداً لأحكام هذه المادة قابلاً للطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ إشعار التقدير[1] .

إجراءات إعادة النظر في التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه.

1- يتم الطلب من قبل مأمور الضريبة بإعادة النظر بقرار المقدر لسنة أو السنوات المعينة أو الطلب من قبل المدقق الخارجي بضرورة إعادة النظر في قرار التقدير عن السنة أو السنوات المعينة.

3- اخذ الملف من قبل الموظف المناب من المكتب الضريبي

4- إرسال مذكرة حضور للمكلف يحدد فيها تاريخ جلسة المناقشة، والاستماع إلى وجها نظره وطلب المعلومات الضرورية وتدوين محضر بذلك.

---

[1] المادة (24)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

5- إجراء الكشف الحسي ومن ثم تدقيق القرار الصادر عن الموظف المناب من قبل مدير التدقيق أو المدير لإجازة التقدير أو إعادته.

6- إصدار إشعار التقدير وتسليم نسخة منه للمكلف إما البيد أو البريد المسجل[1].

ثانياً: المرحلة القضائية

سنعتمد في هذا المطلب على قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وعلى لائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني رقم () لسنة2005 لقانون الضريبي الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004 بحيث نتناول التالي:

الأمور التي يجب على المستأنف القيام بها قبل التوجه للمحكمة

1- على المستأنف أن بين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالا بدفعه إلى المستأنف عليه، ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المسلم به[2].

2- على المستأنف أن يدفع عند تقديم لائحة الاستئناف رسماً مستقلاً عن كل سنة مستأنفة بنسبة 1% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه والمقدار الذي يسلم به من تلك الضريبة على أن لا يزيد عن مائة دولار أمريكي (100) ويدفع نصف هذا الرسم عند تجديد الاستئناف الذي أسقط[3].

"يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقرر الموافقة على تقديم الاستئناف بدون دفع الرسم بناء على طلب خطي يقدمه المستأنف خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف إذا اقتنعت بأن

---

[1] السلطة الوطنية، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل: **إجراءات تقدير ضريبة الدخل**.2004.

[2] المادة (8/28)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**.

[3] المادة (4/28)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**.

لدى المستأنف أسبابا تبرر تأجيل دفع رسم الاستئناف أو أي جزء منه على أن تتاح للمستأنف عليه فرصة الرد على الأسباب الواردة في الطلب بعد تبليغه نسخة عنه"[1].

الفترة التي يقدم فيها الاستئناف

حددت مدة الاستئناف التي يحق للمكلف الطعن بالاستئناف استنادا إلى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004، بثلاثين يوما من تاريخ تبليغه قرار التقدير من قبل مأمور الضريبة بتقدير الضريبة، في حال رفض مأمور التقدير تعديل التقدير طبقا لما يراه المكلف، أو من تاريخ استلامه الأمر الصادر عن وزير المالية أو الموظف المناب من قبله القاضي بزيادة الضريبة عما كانت عليه قبل إعادة التقدير[2]. وقد عمد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على علاج موضوع التبليغ ودعوات الحضور من خلال المادة (23) والتي نصت على " يتم تبليغ أي إشعار صادر بموجب أحكام هذا القانون وجميع المراسلات الصادرة عن الدائرة أو أحدى مديرياتها بما فيها مذكرات الدعوة لأي شخص إما بتسليمه إياه بالذات أو المفوض عنه قانوناً أو إرساله إلى أخر عنوان معروف له أو لمحل عمله وفي حال إرسال الإشعار بالبريد المسجل فإن الشخص يعتبر مبلغاً بعد مرور مدة لا تزيد على خمسة عشر يوما من اليوم التالي ليوم إرساله إذا كان الشخص مقيماً في فلسطين، أو في اليوم التالي لليوم الذي يصل فيه عادةً إلى جهة الإرسال في سياق البريد العادي إذا لم يكن الشخص مقيما في فلسطين[3].

وبذلك خرج المشرع الضريبي على الأحكام العامة الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية التي أناطت القيام بالإعلان لموظف رسمي معين هو المحضر[4]. ومعنى ذلك أنه في

---

[1] المادة (2/2)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005**بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.

[2] المواد (24،27)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م.**

[3] المادة (23)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م.**

[4] وفا، عبد الباسط: **المنازعات الضريبية وفقا لإحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005**.المرجع السابق، ص52 .

مجال تنفيذ قانون الضريبة على الدخل يكون الإعلان المرسل من الادارة الضريبية إلى المكلف بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول.

والحكمة التي من اجلها شُرع إعلان الممولين بطريق البريد، تتمثل فيما يلي:

1. تبسيط إجراءات الإعلان، وذلك لصفة الاستعجال التي تتميز بها المنازعات الضريبية.
2. إحاطة الإعلان بسياج من السرية التي تفرضها ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة.
3. تأكيد ذاتية القانون الضريبي الذي يجعل الإجراءات الضريبية مستقلة عن الإجراءات المدنية والتجارية[1].

إذا قام المكلف باستئناف القرار الصادر من قبل وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطيا وكانت المحكمة تنظر في الاستئناف المقدم على قرار مأمور التقدير ولنفس السنة فانه يتعين على المحكمة:

1. تكليف المستأنف بدفع الفرق بين الرسم المترتب على هذا الاستئناف والرسم الذي دفعه عن الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير.
2. إسقاط الاستئناف المقدم ضد مأمور التقدير والنظر في الاستئناف من جديد.
3. إذا أصبح المستأنف الذي قبل استئنافه بدون دفع الرسم المقرر قادرا على دفعه واثبت المستأنف عليه ذلك خلال أي دور من ادوار المحكمة تأمر المحكمة بتوقيف إجراءاتها وتطلب من المستأنف تأدية ذلك الرسم خلال مدة تحددها تحت طائلة رد الاستئناف، إذا رد الاستئناف لأي سبب من الأسباب أو اسقط يصبح الرسم غير المدفوع دينا محكوما به للخزينة على المستأنف ويُحصل منه من قبل دائرة الأجراء[2].

---

[1] وفا، عبد الباسط: **فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الادراي**، دار النهضة العربية للنشر، ص49.

[2] المادة(2)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005بلائحة أصول** المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004

وتعود جميع رسوم الاستئناف على المكلف إذا كان قرار المحكمة بفرض ضريبة لا تقل عن التقدير الذي أجراه المقدر أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله، أما إذا كانت الضريبة المحكوم بها لا تزيد على تقدير المكلف فان هذه الرسوم يتحملها المقدر أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله، وفي الأحوال التي يكون المبلغ المحكوم به بين المبلغ الذي قدره المقدر أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله والمبلغ الذي قدره المكلف فيحكم بالرسم والنفقات بنسبة المحكوم به إلى مبلغ الضريبة الذي كان قدره المقدر أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله حسب مقتضى الحال[1].

المبحث الرابع: إجراءات رفع الدعوى

يجب أن تشمل لائحة الاستئناف على مجموعه من العناصر حددتها وتشمل على ما يلي:

1. اسم المستأنِف وصفته ووكيله وعنوانه.
2. اسم المستأنَف عليه بصفته وعنوانه.
3. السنة الضريبية التي يقدم الاستئناف بشأنها.
4. تاريخ تبليغه إشعار التقدير أو إعادة النظر في التقدير.
5. ضريبة الدخل المقدرة عليه بموجب القرار المستأنف والمبلغ الذي يسلم به على أن يرفق باللائحة ما يثبت دفعه للمبلغ.
6. أسباب الاستئناف لإيجاز في فقرات مستقلة ومرقمة.
7. ما يطلبه المستأنف في استئنافه.

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: دراسات **متقدمة في المحاسبة الضريبية(حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2004، ص543.

8. توقيع محامي المستأنف[1].

الأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف

قرارات التي تستأنف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، هي قرارات صادرة عن مأمور تقدير ضريبة الدخل، أو مدير عام ضريبة الدخل، أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله.

إن صاحب المصلحة في استئناف هذه القرارات هو المكلف فيما إذا وجد أن مثل هذه القرارات فيها إجحاف بحقه، والمكلف قد يكون شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً، كما لا يعقل أن تكون الجهة التي أصدرت القرار، هي الجهة التي تستأنف القرار.

إجراءات النظر في الدعوى

تعطى قضايا ضريبة الدخل المستأنفة إلى المحكمة صفة الاستعجال وتجري المحاكمة بصورة غير علنية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك، ويعتبر الشخص الذي صدر عنه قرار التقدير أو قرار إعادة التقدير حسب مقتضى الحال مستأنفا عليه.

وبعد أن يقدم المكلف أو وكيله لائحة الاستئناف يتم تحديد موعد للنظر في الدعوى ويبلغ كل من المستأنف والمستأنف عليه بذلك الموعد، وفي حالة حضور الطرفان فان المحكمة تتحقق من مدى توافر الشروط الشكلية التالية في الدعوى:

1. مدى صحة التوكيل المعطى للوكيل.
2. المدة التي قدم خلالها الاستئناف.

فإذا استوفت الدعوى الشروط الشكلية فإن المحكمة تقرر قبولها شكلا، وفي ضوء ذلك تعرض المحكمة على الطرفين(المكلف ودائرة ضريبة الدخل) إنهاء القضية مصالحة(بالاتفاق)

---

[1] المادة(3/أ)، **من قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005 بلائحة** أصول المحاكمات الضريبية في استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني رقم () لسنة2005.

فإذا تم الاتفاق على ذلك فإن التسوية التي توصل إليها الطرفين تسجل في سجل قرارات المحكمة ويوقع عليها ثم تصدر قرار بها من المحكمة[1].

أما إذا لم يتم التوصل إلى مصالحة فتطلب المحكمة من المستأنف تقديم بيناته وإحضار شهود وتقارير الخبر..." لان على المستأنف إقام الدليل لإثبات ادعائه "[2] ،. ثم بعد المداولات فللمحكمة" أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها، ولها في جميع الأحوال التي تقرر بها رد الاستئناف أو رد أي جزء منه أن تحكم في نفس الوقت بإضافة (10%) من المبلغ لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة وتعتبر أي مدة سنة إذا زادت عن ستة أشهر"[3].

المبحث الخامس: أسباب النزاعات الضريبية

أن نجاح النظام الضريبي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع، فنجاح الدولة في اختيار نظامها الضريبي يتوقف على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مع تفهم متعمق بالأسس العلمية والأساليب الفنية لتصميم النظم الضريبية، لذا يقتضي أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب الدين وأدائه وعلى القانون أن ينص صراحة على إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، لذلك إن الإدارة الضريبية الكفء هي التي تتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها، ويتوقف عليها نجاح السياسة الضريبية بمحاورها المالية والاقتصادية والاجتماعية.

وتبقى الضرائب صلة الفرد بالجماعة ووسيلة انتمائه إليها، وتبقى علة التحقق بوجود هذه الصلة، وطريقة قياس مستوى الانتماء هي التي تستوجب حسنات هذه أو مساوئ تلك. ويصبح فقدان الثقة بين الدوائر الضريبية والمكلف معياراً جديداً بعد أن كان معيار سوء استخدام حصيلة

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص554.

[2] المادة(7/28)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004** .

[3] المادة(6/28)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

الضرائب والتعامل معها ضائعاً بسبب وجود معيار رسمي يجيز كل شيء، انعكس ذلك في عدم تقبل الأفراد للقرارات والإجراءات الإدارية من قبل الدوائر الضريبية، والناشئة عن انتشار الروتين والبيروقراطية في تلك الدوائر، وعدم اهتمامهم بإنتاجية الإنفاق العام التي تفرض عليهم دفع الضرائب بهدف المشاركة في التكاليف العامة.

لقد ازدادت أهمية الضرائب في الدول النامية ومنها فلسطين، بحيث أصبحت معها مورداً أساسياً لتمويل النفقات العامة، وكلنا يعلم مدى ما نعاني من أوضاع اقتصادية وحياتية بالغة الصعوبة: البطالة مستفحلة _ الغلاء في تصاعد صاروخي _ العجز المادي والمالي متفاقم _ القدرة الشرائية غير متوفرة لدى غالبية المواطنين– والضرائب المباشرة وغير المباشرة قد أثقلت كاهل المكلفين، وعليه فإن على عاتق السلطة الفلسطينية واجب تخفيف الأعباء الضريبية، وتجنب الوقوع في كثرة النزاعات الضريبية والتي تثقل خزينة الدولة.

من المعتاد أن تثور نزاعات شتى بصدد تطبيق أي تشريع ثم يتعين أن يولى هذا التشريع اهتماما خاصا بتنظيم كيفية التصدي لهذه النزاعات ووضع الآليات الخاصة بتسويتها، نظرا لحساسية المسألة الضريبية بصفة عامة، بما ينطوي عليه من جباية قسرية، لذا يكون من الواجب أن تتضمن التشريعات الضريبية تنظيما دقيقا وواضحا لتسوية النزاعات التي تثور بين المكلفين والإدارة الضريبية[1].

ويرجع تضخم عدد القضايا الضريبية بشكل عام لعدة أسباب، نذكر منها ما يلي:

1. أن الضرائب بمختلف أنواعها وبصفة خاصة الضرائب على الدخل تثير كثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية نتيجة التدخل المستمر لتلك الإدارة وإحساس المواطنين بها.

2. إن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمر مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل الممولين بها في كثير من الأحيان.

---

[1] محمد دويدار، أسامة الفولي: **النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي**، دار الجامعة الجديدة، 2004، ص361.

3. قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها مما يدعو الممولين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الإدارة الضريبية

4. كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية بسبب جهل كل من المشرع والمفسر والقضاء في اغلب الأحوال لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة فتارة يطبق على المسائل الضريبية(فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي) إحكام القانون الخاص على أساس أن القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني بمقولة أنه الأصل الواجب التطبيق فيما لم يرد بشأنه حكم خاص. وتارة أخرى يطبق أحكام القانون العام استنادا على أن القانون الضريبي ما هو إلا فرع من فروع القانون العام شانه شان التشريعات الإدارية والجنائية، على اعتبار أن القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي. وقد يعترف أحيانا بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص وقد ترتب على هذا التناقض أن تعددت تفسيرات النصوص الضريبية وتنوعت تبعا للأحكام المطبقة في كل منها، مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدما إلى الحلول الواجبة الأتباع، وهو الأمر الذي ترتب علية عدم استقرار الممولين في معاملاتهم مع الإدارة الضريبية[1].

5. اللبس والخلط بين الكثير من المفاهيم القانونية وكثر فيها الاختلاف في الرأي حول بعض المستندات وحجيتها، واعتمادها أو إهدارها لأسباب واهية أو غير قانونية، وما يؤدي إليه ذلك من إثارة المنازعات بين أصحاب الشأن ومصلحة الضرائب[2].

كما يرى الباحث أن هناك أمور يمكن أن يؤدي سوء تنفيذها وعدم فهمها أو محاولة عدم استيعابها من احد أطراف القانون الضريبي إلى النزاعات الضريبية يمكن إجمالها بالشكل التالي:

---

[1] سعد، محيي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، المرجع السابق، 136.

[2] يوسف، سنية احمد: **الإطار القانوني للملف الضريبي(دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته)**،دار الجامعة الجديدة للنشر،لإسكندرية،2004، ص7

أ- أسباب تعود للتشريع الضريبي ونصوص القانون تتضمن النقاط التالية:-

1. الغموض في تفسير بعض نصوص القانون والخاصة في تنزيلات الدخل الخاضعة للضريبة.

2. عدم ملائمة التشريع الضريبي الذي كان مطبق (قانون رقم 25 لسنة 1964) لغاية السنة 2005، مع أوضاع المكلفين السائدة والقضايا الضريبية المعاصرة ذات التطور المستمر.

3. اعتقاد المكلف بعدم عدالة النظام الضريبي بشكل أساسي.

4. فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي من قبل الإدارة الضريبية.

ب- أسباب تعود للمكلف نفسه وتتضمن النقاط التالية:

1- عدم وجود الثقة ما بين المكلف ودائرة ضريبة الدخل، والناتجة عن تولد قناعات لدى المكلف والناتجة أصلا عن السياسة الإسرائيلية في فرض الضريبة وتحصيلها والتي كانت مرتكزة على الأوامر العسكرية الإسرائيلية.

2- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف باعتبار أن الضريبة هي واجبة على المكلف وهي مساهمة منه في نفقات الدولة والتي تعود عليه بشكل خدمات مختلفة.

3- عدم الإلمام الصحيح بنصوص القانون والمتعلقة بالدخول الخاضعة للضريبة والتنزيلات والإعفاءات التي يمنحها القانون للمكلف.

ج- أسباب تعود للدائرة الضريبة نفسها وتتضمن النقاط التالية:

1- عدم وجود دائرة مختصة بالتوعية الضريبية لإزالة عدم الثقة المتولدة ما بين المكلف والدائرة والناتجة أساسا عن السياسة الإسرائيلية في فرض الضرائب وتحصيلها، ونظرة المكلف إلى سوء استخدام حصيلة الضرائب من قبل دوائر الضريبة.

2- عدم كفاءة الإدارة الضريبية والحاجة لوجود كادر وظيفي مختص وذات معرفة وخبرة للقيام بالتوعية الضريبية المطلوبة.

3- عدم وجود سياسات ولوائح واضحة ومدروسة تصدر في حدود القانون تساهم في توحيد الإجراءات الضريبية المطبقة وخاصة اللوائح والتعليمات الخاصة بإعفاء الدخل المتحقق من الزراعة.

د- أسباب تعود لظروف خارجية، تخرج عن نطاق كل من المكلف ودائرة الضريبة والتشريع، وتتضمن النقاط التالية:

1- الأوضاع السياسية التي تعيشها الأراضي الفلسطينية والتي تمثلت بالاجتياحات الإسرائيلية المتكررة للمدن، وما رفقها من اغلاقات للطرق والممرات ما بين المدن والقرى.

2- غياب الأمن، مم حال دون قيام المؤسسات الفلسطينية بواجباتها، ومنها دوائر ضريبة الدخل، و غياب عنصر الأمن الداخلي(المتمثل بالانفلات الأمني وتعطيل القضاء بشكل كامل)والأمن الخارجي(المتمثل بالاجتياحات الإسرائيلية المتكررة للمدن الفلسطينية).

3- عدم سيادة القانون في الحياة الاجتماعية الفلسطينية مما أدى إلى عدم إمكانية موظفي دوائر ضريبة الدخل من متابعة المكلفين بشكل مباشر والناتج عن الانفلات الأمني في المجتمع الفلسطيني.

هـ- أسباب تعود للقضاء: حيث لا يوجد للقضاء دور في حل النزاعات الضريبية التي تنشأ ما بين دائرة الضريبة والمكلف، بل أن القضاء معطل بشكل كامل بخصوص حل النزاعات الضريبية مما أدى إلى ترهل في القضايا الضريبية، والتي بحاجة لان يقول القضاء كلمته فيها.

إن الأمر المهم باعتقادي هو النظر إلى المستقبل القريب والعمل على خلق أجواء ديمقراطية وحضارية بما في ذلك القوانين والتشريعات الضريبية العادلة والتي تأخذ بالحسبان تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى جباية الأموال الكافية للخزينة الفلسطينية، ويتوجب علينا جميعا العمل سوية على نشر الثقافة الضريبية في المجتمع الفلسطيني، وتجنيب أسلوب المزايدات وخدمة المصالح الشخصية في هذا الوقت الحرج من تاريخ الشعب الفلسطيني.

أهمية وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية.

إن القضاء هو انجح الوسائل لفض النزاعات سواء المرفوعة من قبل الأفراد أو السلطة المالية وذلك بفضل الضمانات التي يحاط بها القضاء في جميع الدساتير...وهو ما ذهبت إليه التشريعات المختلفة ومنها التشريع الأردني والتشريع المصري والتشريع اليمني[1].

كما يمتاز القضاء بأنه الجهة الوحيدة التي يطمئن لها الأفراد والجماعات والدول على اختلاف أجناسهم وعقائدهم، وحق اللجوء إلى القضاء حق مقدس كفلته الشرائع السماوية قبل الشرائع الوضعية ونصت علية دول العالم في دساتيرها، وضمنت حياده واستقلاله، وذلك لتحقيق العدالة ورفع الظلم.

وإذا كانت هذه أهمية القضاء بصورة عامة فإن لقضاء ضريبة الدخل أهمية خاصة باعتباره قضاء متخصص في كثير من الدول، وفي فلسطين تم أنشاء محكمة خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل للنظر في الطعون التي ترفع إليها من قبل المكلفين، ولهذا للقضاء دور حاسم وفعال في حل النزاعات التي ترفع إليه، فإذا ما كان قرار ضريبة الدخل مجحفا بحق أي مكلف ولم ينصف عندما اعترض أو تظلم على هذا القرار لدى الجهة التي أصدرته، فانه يستطيع اللجوء إلى القضاء ملتمسا الإنصاف ورفع الظلم عنه.

ومن جهة أخرى فان القضاء الضريبي في كثير من الدول يلعب دورا هاما في إرساء النظريات والمبادئ القانونية وإزالة كل لبس أو غموض يكتنف التشريعات الضريبية وتفسير القانون التفسير السليم، هذا بالإضافة إلى إشاعة الأمن والاستقرار لدى المكلفين.

وتستغرق النزاعات الضريبية جزء من وقت وجهد العاملين في الحقل الضريبي وتعتبر ذات أهمية خاصة في مجالات العمل الضريبي فهذا الموضوع مترامي الأبعاد يضرب بجذوره

---

[1] العلي، عادل فليح: **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص390.

في كل من تشريعات الضرائب من جهة وكل من قانون المرافعات وقانون الإثبات وكذالك القانون المدني من جهة أخرى[1].

إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية يحقق العديد من المزايا يمكن إجمالها فيما يلي:

1. إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية يمكن القاضي من الإلمام الدقيق بالنصوص التشريعية الضريبية.

2. إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية يعد من أكثر العوامل التي تؤدي إلى تبسيط إجراءات التقاضي.

3. إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية تمكن القاضي من صياغة أسباب أحكامه في إيجاز وسهولة ويسر، لان صياغة هذه الأسباب تعد من أولى ضمانات ضبط الأحكام، فضلا عن أن أسباب الأحكام تعد مصدرا هاما من مصادر التشريع وهو القضاء الذي يمثل في حيثيات وأسباب الأحكام دون منطوقها.

4. إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية يمكن القاضي من التفرغ لتطبيق فرع خاص من فروع التشريع والحذق فيه والتفرغ لمعالجة مسائله المتنوعة وتطبيق قواعده الخاصة، له تأثيره الفعال في دقة تطبيق القانون، وحسن سير العدالة.

5. إن وجود قضاء مختص للنظر في النزاعات الضريبية سيمكن من الإحاطة بتفاصيل المنازعات الضريبة التي أصبحت تؤثر على النشاط الاقتصادي وتعوق تقدمه[2].

---

[1] أبو كرش، شريف مصباح، **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**،المرجع السابق، ص39

[2] سعد، محيي محمد:**الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، المرجع السابق،ص237 .

الفصل الثاني

أوجه النزاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

من البديهي أنه لا بد للنظام الضريبي في أي بلد من أن يتوافق مع العلاقات القانونية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلد، إلا أن تغير تطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية وتغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في النظام الاقتصادي العالمي يتطلب إصلاحاً جذرياً للنظام الضريبي القائم بما يتناسب والتغيرات الداخلية والخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل القومي، وكذلك تصبح عاملاً مساعداً على تنشيط الاستثمارات المحلية والخارجية بهدف زيادة معدل النمو في الدخل القومي، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

إن توضيح موارد الموازنة العامة للدولة وأوجه استخداماتها للمواطنين، عبر الندوات والنشرات الدورية ووسائل الإعلام الأخرى التي يجب إصدارها من الجهات المعنية، تعطي قناعة للمواطن بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة وملموسة دون إسراف أو تبذير وأن معايشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها وبخاصة في مجال الصحة والتعليم والثقافة والمرافق العامة كالطرق والجسور والحدائق العامة تدفعه إلى سداد الضريبة عن قناعة تامة دون أي تهرب أو التحول إلى منازعة إدارية أو قضائية، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق الجاري والاستثماري.

المبحث الأول: ماهية الدخل الخاضع للضريبة.

يعرف الدخل بشكل عام على أنها كل قيمة نقدية قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها الشخص بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة نسبية وثابتة.

الدخل هو مجموع الإيرادات التي يحققها الشخص، ومن مجموع الإيرادات يتحقق صافي الربح وهو وعاء الضريبة[1]. وفي المادة(2) من القانون حددت مكونات الوعاء الضريبي على

---

[1] هشام زوين، محسن زوين: **شرح قانون الضرائب على الدخل(المنظومة المتكاملة للقانون رقم 91 لسنة 2005)**، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2005، ص45 .

أساس" ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا لضريبة الدخل "[1]، لذلك إن القاعدة الأساسية بالخضوع هي خضوع كافة الدخول للضريبية ما لم تكن مستثناة أو معفاة بنص قانون واضح.

عرف قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004 الدخل الخاضع للضريبة بأنه مجموع الدخول الصافية بعد خصم الإعفاءات بموجب أحكام هذا القانون، والدخل الصافي هو الدخل الإجمالي بعد خصم التنزيلات بموجب أحكام هذا القانون[2].

وجد في معظم الحالات صعوبة في تعريف الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي من الأسهل ذكر الدخول الخاضعة للضريبة والدخول الغير خاضعة لها، وأعتمد إجمالي الدخل في بعضها، وصافي الدخل في البعض الآخر، وعند قياس صافي الربح قَبلَ بالمفهوم المحاسبي ضمن قيود[3].

يتم التوصل للدخل الخاضع للضريبة وذلك بأخذ الدخل المحاسبي ويتم تعديله إما بالزيادة أو النقصان بموجب النصوص القانونية التي ينص عليها القانون الضريبي

يجب التفريق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي لأن الدخل الضريبي في بعض الحالات لا يكون نفسه الدخل المحاسبي، فالدخل المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات وفق فترة زمنية محددة.

وبالتالي فأن التشريعات الضريبية لم تقدم تحديدا قاطعا لمفهوم الدخل بل لجأت بعض هذه التشريعات إلى العدول عن وضع تعريف واضح ومحدد للدخل الخاضع للضريبة، والاكتفاء

---

[1] المادة(2)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) سنة 2004**.

[2] المادة(1)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) سنة 2004**

[3] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**،ط الاولى،1998، 89.

بتحديد مصادره، تاركة الباب مفتوحا أمام أي تعديلات يرى المشرع الضريبي ضرورة إجرائها[1].

إن المشرع الفلسطيني لم يميز بين أنواع الدخول لغايات فرض الضريبة، حيث لم يفرق بين الدخل الناشئ عن راس المال والناشئ عن العمل أو عن كليهما معا، ويعود السبب في ذلك إلى أن المشرع اخذ بمبدأ الضريبة الموحدة، أي بتجميع مصادر الدخل للشخص الواحد من أي مصدر مهما كان وطرح الضريبة على مجموع الدخل. وقد أورد القانون في المادة (5) طريقة فرض الضريبة " تفرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة وبصورة موحدة، ويتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة "[2].

وقد حرص المشرع الضريبي المصري في قانون الضرائب المصري رقم (91) لسنة 2005 في المادة (3) على تعداد الدخول التي تتحقق من مصدر في مصر تمهيدا لمعاملتها ضريبيا[3] ، كما بيَن نفس القانون الضريبة العامة على الدخل أو أوجه النشاط التي تستقي منها الضريبة:

1. المرتبات وما في حكمها.
2. النشاط التجاري أو الصناعي.
3. النشاط المهني أو غير التجاري.
4. الثروة العقارية)[4].

---

[1] بدوي، محمد عباس:**المحاسبة الضريبية– أسس قياس وعاء الضريبة الموحدة**، الدار الجامعية للنشر،ج الأول،الإسكندرية، 1998.ص16.

[2] المادة(5)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) سنة 2004**.

[3] المادة (3)، من **قانون الضرائب الجديد رقم(91) لسنة 2005**.

[4] المادة (6)، من **قانون الضرائب المصري الجديد رقم(91) لسنة 2005م**.

كذلك فإن قانون ضريبة الدخل الأردني بين مصادر الدخل (الإيـــراد الضـــريبي) التـــي تفرض عليه الضريبة[1].

كما أن المشرع الأردني عرف الدخل الخاضع للضريبة بموجب المادة (3) مـــن قـــانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة 1985 بأنه ما تبقى من الدخل الإجمـــالي بعـــد إجـــراء التنزيلات والإعفاءات وفقا لأحكام هذا القانون، وعليه فان نسبة 30% المشـــار إليهـــا تشـــمل الدخول الصافية الخاضعة للضريبة ولا تشمل الدخول الغير الخاضـــعة للضـــريبة، وحيـــث أن محكمة الاستئناف قد توصلت إلى خلاف ذلك، إذ اعتبرت أن نسبة ال30% تشمل الدخول غيـــر الخاضعة للضريبة، لذا فأن قرارها المميز من هذه الموقرة مخالف للقانون وحرياً بالنقض[2].

تنشأ المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية بالنسبة لتحديد الدخل الخاضـــع للضريبة في التفرقة بين الدخل الحقيقي والدخل الحكمي.

والمقصود بالدخل الحقيقي هو ما يعود على المكلف فعلا من اســـتغلاله الأمـــوال التـــي يملكها أو يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعلمه وجهده.

الأرباح الرأسمالية هي الناجمة عن تغيير الشكل القانوني للشركة بما في ذلك الاندماج مع شركة أخرى من خلال تبادل الأسهم ، ولا تدخل ضمن حساب الأرباح والخسائر ، وبالتـــالي لا تخضع للضريبة ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني للشركة.

الأرباح العارضة أو غير العادية هي تَحصل عليها المنشأة ليس عـــن طريـــق نشـــاطها الأساسي مثل الخصم المكتسب أو الاستثمار في نشاط شراء الأسهم أو السندات وتدخل ضـــمن الوعاء الضريبي.

---

[1] المادة (3)، من **قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة1985.**

[2] تمييز حقوق، رقم(97/2001)، **من المجلة القضائية**،عمان، الاردن، العدد الأول، لسنة1998، ص270.

وهذا ما ستقر اجتهاد محكمة التمييز على ضرورة أن يكون الدخل الحقيقي مطرحا للضريبة وليس دخلا مفروضا افتراضيا، ونرى ما استقر عليه اجتهاد محكمة التمييز هو عين الصواب كونه يحقق العدالة الضريبية ويحول دون مغالاة بعض المقدرين في تقدير دخل المكلفين، وبالتالي فرض ضرائب عليهم لا تستند إلى الواقع أو الحقيقة في شيء.

ولكن قد تواجه المشرع أحياناً ظروف خاصة تضطره إلى اتخاذ الدخل الحكمي بصورة استثنائية مطرحاً للضريبة والدخل- الحكمي أو الافتراضي- لا ينظر في تحديده إلى ما يدخل في جيب المكلف من أموال فعلاً ولكنه يحدد وفقاً لمعايير نظرية، وقد يكون الدخل الحكمي مختلفاً عن الدخل الحقيقي زيادة أو نقصاً بل قد يكون هناك دخل حكمي في حين لا يكون هناك دخل حقيقي[1].

والأصل أن المشرع يتخذ من الدخل الحقيقي مطرحاً للضريبة إلا انه يتخذ من الدخل الحكمي مطرحاً على خلاف هذا الأصل ويعتبر التقدير المقطوع سواء للدخل أو للضريبة أمثلة صريحة لهذا الاتجاه.

نجد ذلك واضحاً من خلال النسب الضريبية المحددة على شركات التأمين، حيث نصت المادة (4/14) على ما يلي" تستوفى الضريبة بنسبة 5% على الدخل المتحقق لشركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة، ولا يجوز تنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب وذلك بالرغم مما ورد في هذا القانون أو أي قانون أخر"[2].

لقد أعطى المشرع لمدير دائرة ضريبة الدخل صلاحية فرض ضريبة دخل مقطوعة وذلك على النحو التالي:

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد: الم**الية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، دار وائل للنشر، ط الأولى،1999م ، ص268.

[2] المادة(4/14)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) سنة 2004.**

1- يجوز للمدير أو من يفوضه خطياً في الحالات التي لا تزيد فيها الضريبة النهائية المقدرة على أي شخص طبيعي في أي سنة من السنوات على ألفي وخمسمائة دولار أمريكي(2500)اعتبار تلك الضريبة ضريبة أساسية ومقطوعة عن كل سنة من السنوات التالية لتلك السنة على أن لا تزيد على خمس سنوات ويبلغ المكلف إشعارا بذلك، ويملك المدير حق إلغاء ذلك القرار[1].

2- بالرغم من أي نص مخالف فإنه يجوز للمدير بموافقة الوزير إصدار تعليمات يحدد بموجبها ضريبة الدخل سنوية مقطوعة على فئة أو فئات معينة من المكلفين[2].

نرى أن المشرع قد اعتمد في تقدير الدخل المقطوع وفرض الضريبة على أساس أنه دخل حكمي أو افتراضي ولكنه وضع في كل حالة أساسا معينا لتقدير الدخل الخاضع للضريبة، ونجده يحاول قدر استطاعته الوصول من خلاله إلى الدخل الحقيقي،

المطلب الثاني: عبء وجود مصدر الدخل.

إن عبء إثبات الدخل الخاضع للضريبة يكون على القانون بموجب المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة1985[3].

تتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة، ويقع عندها عبء الإثبات على مأمور التقدير، وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في أحكامها المتعاقبة، وبينت أن عبء الإثبات الذي يتحمله المكلف يكون في الحالة التي يدور النزاع فيها بين المكلف والإدارة حول مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، أما إذا كان النزاع يدور حول وجود أو عدم وجود مصدر للدخل خاضع للضريبة، عندها يقع عبء الإثبات على مأمور التقدير، "إن النص على أن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ تقع على المكلف عندما يتعلق حكمه بالاختلاف الحاصل على مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، وعلى ذلك فإن القول بأن تبعة

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، المرجع السابق، ص269 .

[2] المادة(35)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004.**

[3] تمييز حقوق، رقم (98/2718)، من **المجلة القضائية**،عمان، الاردن، العدد الخامس، لسنة 1999م، ص271.

إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت علية الضـــريبة تقـــع علـــى المكلف لا يتفق وأحكام القانون، إذ لا يجوز لمأمور التقدير في الأصل فـــرض ضـــريبة علـــى المكلف ما لم يكن له مصدر دخل ثابت "[1].

وقضت محكمه النقض المصرية بإلزام مصلحة الضرائب إقامة الدليل لمزاولـــة الممول لنشاط ما" عبء إثبات مزاولة الممول لنشاط معـــين، وقوعـــه علـــى عـــاتق مصـــلحة الضرائب".(الطعن رقم 558 لسنة 58ق –جلسة 1996/1/1، والطعن رقم 681 لســـنة 56ق– جلسة 1994/3/7)[2].

أن عبء إثبات مزاولة المكلف للنشاط وتاريخه وحجم الإرباح يقع علـــى عـــاتق الادارة الضريبية، وبالتالي فالإقرار الذي يصدر عن المكلف وما به من معلومات تعد دليلا قطعيا يصلح الاستناد إلي[3]. فلا يتعين قياس أرباح المكلف عن سنة معينة كأساس لتحديد أرباحه فـــي ســـنة أخرى، كما لا يجوز قياس أرباح المكلف عن سنة معينة على أرباح من يزاولون نفس النشـــاط خلا نفس السنة المالية، استناد إلى تشابه الظروف.

لذا على المشرع في الأصل أن يتخذ من الدخل الحقيقي مطرحاً للضريبة ولكنه اســـتثناء قد يتخذ من الدخل الحكمي أو الدخل المقطوع (والذي غالبا ما يكون حكميا) مطرحا للضـــريبة، والسؤال الذي يثور في هذا الصدد هو من يتحمل عبء إثبات وجود مصدر الدخل سواء كـــان هذا الأخير حقيقيا أو حكميا؟ أجابت محكمة التمييز على هذا السؤال بالعديد من قراراتهـــا وقـــد استقر اجتهادها على عبء إثبات وجود مصدر الدخل يقع على عاتق مقدر الضريبة، والذي لـــه أن يثبته بكافة طرق الإثبات المتاحة أمامه، وعليه فان القول بان المكلـــف عجـــز عـــن إثبـــات

---

[1] خويلد، رجاء أحمد محمد: **الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين**،(رسالة ماجستير)،جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ، ص65.

[2] أحمد، إبراهيم سيد: **المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضريبية**، منشأة المعارف بالإسكندرية، ط 1،2002،ص151.

[3] وفا، عبد الباسط: **المنازعات الضريبية وفقا لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005**،المرجع السابق، ص18.

مدعياته غير وارد بالنسبة للخلو لان إثبات مثل هذا المصدر من الدخل يقع على عاتق المقدر وليس على عاتق المكلف[1].

نرى أن المشرع الفلسطيني قد اخضع كافة الدخول من جميع مصادر الدخل أيا كان طبيعته، وهذا من خلال النصوص التي يصدرها في المادة(2)، فهو بذلك الذي يعين المال الذي تتناوله ضريبة الدخل، ولا كن يجب في كل حالة أن نعرف ما إذا كان المشرع يقصد عند تسميته المال موضوع الضريبة، نفس المعنى الذي يفهم منه في اللغة الجارية أو في فروع القوانين الأخرى، أو انه يقصد به معنى مالا مستقلاً[2].

نذكر مثلاً الأمر بالنسبة لضريبة الإرباح التجارية، نجد هذه الضريبة لا تقتصر على أرباح المهن التي تعتبر تجارية طبقا للقانون التجاري.

وفي نفس الوقت هناك أحوالا أخرى لا يوضح فيها المشرع قصده صراحة، وفي هذه الأحوال يكون الأمر أمر تفسير النصوص.

حسب نص المادة(4) على أن الضريبة تحتسب على أساس مبدأ الاستحقاق وهذا هو الأساس في احتساب الضرائب على مستوى العالم، إلا أن هذا المبدأ يتطلب تطبيقه ظروف اقتصادية وأمنية وأساليب تربية خاصة تمكن من جودة وجدية الالتزامات أو الديون، وهذه الظروف غير متوفرة في فلسطين، حيث الفلتان الأمني وفي غياب الأجهزة الأمنية وترهل القضاء مع انحطاط في أساليب التربية، جعل هذا الأساس غير منطقي وغير دقيق في احتساب دخول المكلفين، فحقوق المكلفين أصبحت مهددا والشيكات أصبحت أوراق وليست أداة للوفاء، مما جعل هذا المبدأ لا يعبر عن حقيقة الدخل، ومثل على ذلك – المكلف الذي يمتلك عقارات مؤجرة بعقود قد تزيد عن مئات الآلاف ولا يستطيع أن يحصل 20% من هذه العقود المستحقة حسب ما ذكر سابقا، فكيف نتعامل مع هذا الواقع بموجب المادة(4)، باعتقادي لا يمكن حل المشكلة ما لم تتوفر سياسات أو تعليمات صادرة من جهة تنفيذية أو استشارية لتعامل مع هذه

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، المرجع السابق، ص270.

[2] حسين خلاف: **الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل**، مكتبة النهضة المصرية،1956 ، ص200.

الحالات، لأن اتخاذ القرارات بها قد يولد خلافات في إجراءات العمل بين موظف وأخـر ممـا يشكل منازعة ضريبة بين مأمور التقدير والمكلفين.

المبحث الثالث: التنزيلات حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004

لقد نصت المادة(8) من قانون ضريبة الدخل رقم(17) لسنة 2004 على ما يلي" للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي تكبدها ذلك الشخص كليـاً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة "[1] ، بالإضافة لذلك عمل المشرع في حصر التنزيلات بالنفقات الايرادية.

يستفاد من صدور المادة (8) أن النفقة التي يتم تنزيلها من الدخل الإجمالي للمكلف يجب أن تكون قد أنفقت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وعلى العكس من ذلك فـإن النفقـة التي تنفق في سبيل إنتاج الدخل المعفى من الضريبة لا يجوز تنزيلها ضريبياً. وهذا ما أكـدت عليه محكمة التمييز في قرارها رقم (84/552) بقولها أن النفقات الواجبة التنزيـل مـن دخـل المكلف هي النفقات التي أنفقت كليا وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة، أما النفقات التي ينفقها المكلف للحصول على الدخول الغير خاضعة للضريبة فإنها لا تنـزل مـن النفقـات المقبولة ضريبياً[2] ،كما يجب أن تكون النفقة فعلية وليست احتمالية (المخصصـات) ومرتبطـة بنفس السنة.

أن النظام الضريبي قام بأخذ قدرة المكلف في الاعتبار وذلك من خلال مراعاة ظـروف المكلف، كما في الأعباء العائلية والديون ، مما أدى إلى عدم القدرة في التفرقـة بـين تكـاليف الدخل واستعمالات الدخل

لذلك فأن التمييز بين تكاليف الدخل واستعمالاته على جانب كبير من الأهميـة فـالخلط بينهما أمر قد يؤدي إلى نتائج سيئة ، إذ قد تخضع للضريبة مبالغ تعتبر مـن تكـاليف الـدخل للتهرب من الضريبة وهي في الحقيقة ليست إلا جزءاً من الدخل الصافي، فقد يحـاول المكلـف

---

[1] المادة(8)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) سنة** 2004.

[2] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، المرجع السابق، ص381.

التهرب من الضريبة فيدخل ضمن أعباء الدخل نفقات تعتبر كذلك في ظاهرها بينما تشكل في حقيقتها استعمالا للدخل، كأن يطلب المكلف تنزيل أجر زوجته أو احد أبنائه غير العاملين في مؤسسته التجارية من الدخل.

ويقصد باستعمالات الدخل، الأوجه المختلفة التي يقوم صاحب الدخل بإنفاق دخله فيها سعياً وراء منفعة، كأن يشتري سلعا استهلاكية أو استثمارات تدر عليه دخول أخرى، في حين يقصد بتكاليف الدخل الوسيلة للحصول عليه[1].

لقد تضمن الفصل الثاني من المادتين(9/8) من قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (17) لسنة2004 صوراً متعددة للمصاريف والنفقات التي يجب تنزيلها من الدخل الإجمالي، نعرض فيما يلي بشيء من التفصيل للمصروفات التي أُجيز تحميلها على الربح والتي يجب على مقدر ضريبة الدخل أن يوليها عنايته.

1. المصروفات البيعية والتسويقية والنقل والتوزيع.

يشير قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004 بالسماح بتنزيل كامل نفقات البيع والتسويق والنقل والتوزيع التي أنفقت أو استحقت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة،

إن عدم وجود نص صريح يتعلق ببنود المصروفات التي تتعلق بتكلفة إنتاج الخدمات، أو الخدمات المباعة الأخرى مثل المواد الخام، وتكلفة المواد غير المباشرة المستخدمة في الإنتاج، وبنود التكلفة الصناعية غير المباشرة مثل ثمن المياة، والكهرباء، والتلفون، ورسوم تدقيق الحسابات[2] ، قد يؤدي إلى وجود نزاع ضريبي بين الادارة الضريبية والمكلف بالدفع، حيث يعمد المكلف إلى التمسك بهذه المصروفات على اعتبار تم صرفها في سبيل الحصول على الدخل، والإدارة الضريبية تنعى رفضها إلى عدم وجود نص صريح بهذه المصروفات، بالإضافة إلى أن القانون لم يشر لعملية تحميل المصروفات إذا ما كانت من نصيب الفرع أو

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص234.

[2] جامعة القدس المفتوحة:**محاسبة ضريبة الدخل** ،المرجع السابق، ص157.

المركز الرئيسي، فهناك بعض المصاريف التي تصرف في فرع الشركة و مصـــاريف أخـــرى تصرف في الفرع الرئيسي، مما يترتب عليه حصول ازدواجية في عملية الدفع أو الإعفاء.

2. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات.

للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة تنزل المصروفات الإدارية والرسوم القانونية و الإيجارات المدفوعة، وتشمل الإيجارات المدفوعة التي يحق للمكلف تنزيلهـــا مـــن أرباحـــه الإجمالية لجميع العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها وتلك التي تلزم لإدارتها سواء أكانـــت هذه المباني مستغلة على شكل معارض أو مخازن أو مصانع أو كانت مخصصة لإدارة المنشأة نفسها، وسواء اتخذت صورة مباني أو كانت أرض فضاء.

وإذا كان العقار الذي تشغله المنشأة مملوكا للمكلف نفسه فتقضي قواعد المحاسبة الماليـــة المتعارف عليها أن لا يعتبر الإيجار من ضمن المصروفات ألا إذا كان العقـــار الـــذي تشـــغله المنشأة مستأجرا من الغير، لا مملوكا لها، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف تنزيل ما يدفعه عن هذا العقار من ضرائب ورسوم بدلا عن الإيجار مثل ضريبة الأبنية والأراضي(المسقفات) وضريبة المعارف[1].

أما بالنسبة للمصروفات الإدارية فإن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لـــم يبـــين طبيعـــة المصاريف الإدارية، فهيا تختلف باختلاف نوع النشاط وحجمه وعليه ينشأ النزاع الضريبي بين الادارة الضريبية والمكلف بالدفع في تحديد قيمتها وما يمكن أن يكون مصروف إداري أو غيره.

3. فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل.

قد تقترض المنشأة من الغير بعض الأموال لاستغلالها في أغـــراض تتعلـــق بنشـــاطها الخاضع للضريبة، وتتحمل في نظير ذلك فوائد تدفعها للجهة أو للجهات التي تقـــدم لهـــا تلـــك القروض، ويسمح في هذه الحالة للمنشأة بأن تدرج ضمن مصاريفها الفوائد المدينـــة المدفوعـــة

[1] العلي، عادل فليح: **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، المرجع السابق، ص259

على ما اقترضته من أموال باعتبارها تكاليف واجبة التنزيل للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.

ولا يعد من النفقات واجبة التنزيل من الدخل الإجمالي الفوائد التي تدفعها على رأس مال شركاء التضامن كما لا تعتبر من المصاريف واجبة التنزيل فوائد التأخير المدفوعة لمؤسسة الضمان الاجتماعي الناجمة عن عدم تسديد المنشأة لدفعات الضمان أو الفوائد المترتبة على المكلف نتيجة تأخره بدفع مبلغ ضريبة الدخل المستحق عليه[1].

إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني قد حصر الفوائد الواجبة التنزيل فقط بفوائد القروض، علما أن هناك فوائد يتحملها المكلف في سبيل إنتاج الدخل منها(فوائد خصم الكمبيالات، فوائد تسهيلات جاري مدين، فوائد نتيجة قرارات وأحكام المحكمة، فوائد الاعتمادات المستندية)، بالإضافة إلى ذلك نجده لم يحدد المصدر الذي يسمح بتنزيل فائدة الاقتراض منه، فهناك الاقتراض من الشركات المالية و البنوك والشركات العادية، وهذا يؤدي إلى وجود منازعات قد تنشأ بين الإدارة الضريبة والمكلف بالنسبة إلى تحديد مصدر الاقتراض ونوع الفائدة المسموح بتنزيلها من الدخل الإجمالي.

وتطبيقا لذلك فقد أكدت محكمة التمييز في قرارها رقم (87/452)" أن الفوائد المتحققة على الاعتمادات المستندية نفقات إنتاجية يتوجب تنزيلها من الإرباح، لان الاعتمادات تفتح لتغطية أثمان بضائع مستوردة للمكلف[2].

4. ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وكذلك ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على الإرباح في المؤسسات المالية.

تعرف ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور: وهي الرواتب المدفوعة من قبل منشات الأعمال المالية لحساب ضريبة القيمة المضافة.

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص246.

[2] قرار محكمة التمييز رقم (87/452)، **مجلة نقابة المحامين** لسنة 1988، ص980.

وفقا لنص الفقرة(4) من المادة الثامنة يحق لكل مكلف خاضع للضريبة أن ينزل من دخله الإجمالي كل ما دفعه خلال سنة المحاسبة من القيمة المضافة على الرواتب والأجور والقيمة المضافة المدفوعة على الإرباح في المؤسسات المالية، ولا يجوز تنزيل المبالغ المدفوعة كضريبة على دخل، أو أي ضرائب يؤديها المكلف على أموال خاصة به.

5. الرواتب والأجور المدفوعة.

بناءا على اللوائح الصادرة عن مجلس الوزراء بما يخص اقتطاع ضريبة الرواتب والأجور وبموجب أحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004 " يكون كل شخص مسئول عن دفع راتب أو اجر أوعلاوة أو مكافئة أو منافع أو مزايا أو مخصصات أو عمولات أو أي دفعات أخرى خاضعة للضريبة أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة وتوريدها لدائرة ضريبة الدخل المختصة مع كشف مرفق بها خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع[1].

ومن اجل التوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة يتعين أن ينزل من الإرباح الإجمالية للمنشأة أجور العمال ورواتب المستخدمين وما يحصل عليه هؤلاء العمال والمستخدمين من مكافآت ومزايا نقدية أو عينية، ويجوز قبول الأجور المدفوعة إلى أولاد المكلف وزوجته الذين يستخدمهم في منشاته، متى ثبت أن هذه الأجور قد دفعت فعلا وأنها كانت لقاء عمل حقيقي ومتناسبة مع أجور المثل في المنشآت المشابة. أما إذا تبين أن استخدام هؤلاء الأشخاص هو استخدام صوري فيحق لمقدر ضريبة الدخل استبعاد الأجور المدفوعة لهم والمحصلة لحساب الأرباح والخسائر في المنشأة.

والأصل في الرواتب والأجور أن تكون مدفوعة ولا يجوز إجراء تنزيل رواتب أو أجور أو أي مبلغ أخر خاضع للضريبة بمقتضى هذا القانون ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منه ودفعت لدائرة ضريبة الدخل.

---

[1] المادة(2)، **من لوائح وتعليمات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

وقد أيد ذلك قرار محكمة التمييز رقم(88/412) والذي نص " لا يجوز إجراء تنـــزيلات الرواتب والأجور الخاضعة للضريبة ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منها ودفعت للدائرة[1].

6. بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي.

تعتبر بدلات الخلو والمفتاحية من المصروفات الرأسمالية التي أجاز المشرع تنزيلها مـــن الدخل الإجمالي، وتعرّف المصروفات الرأسمالية بأنها المصروفات على أصول ماديـــة وغيـــر مادية يكون عمر الاستعمال لها أطول من فترة سنتين ماليتين في الشركة، وتتطلب فـــي العـــادة مستوى من الموارد يتعذر تمويله من اعتماد فترة مالية واحدة.

وبدل الخلو هو المبلغ الذي يدفعه المستأجر الجديد لمالك العقار أو للمستأجر القـــديم أو الاثنين معا مقابل إخلاء المأجور، أما المفتاحية فهي المبلغ الذي يحصل عليه مالك العقار عنـــد تأجيره عقارا شاغرا لأحد المستأجرين زيادة عن بدل الإيجار السنوي المتفق عليه، وقـــد قيـــد حرية تنزيل بدلات الخلو والمفتاحية بمدة لا تتجاوز خمس سنوات من تاريخ الدفع.

أما الشهرة فهي من الأصول الغير ملموسة تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس كما أنها ليست متداولة، وتشمل على مـــا يســـمى بشـــهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في الحصول على معدلات أعلى من الإرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط، وقد قيد حرية تنزيلها أيضا بخمس سنوات.

تعتبر مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل من النفقات التي تستفيد المنشاة من خـــدماتها لأكثر من فترة مالية واحدة[2].

تبدأ المنازعة في أن القانون لم يحدد بنود مصاريف التأسيس، حيث تكمن المشكلة فـــي التفريق بين العديد من البنود التي يعتبرها المكلف جزءا من تكلفة التأسيس في حين يعتبرهـــا

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص251.

[2] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق ، ص280.

مأمور التقدير خلاف ذلك، وفي الحقيقة هناك صعوبة في التمييز في حالات عدة، وخاصة في ما يتعلق بخسائر التشغيل التي تجري على شكل تجارب في بداية النشاط التشغيلي[1].

7. مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة حسب القوانين السارية المفعول.

عمل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004 بتنزيل المبالغ المدفوعة للمستخدمين للشركة، شرط حصرها في مكافئة نهاية الخدمة فقط، ولكن القانون لم يعمل على حسم الخلاف حول كيفية المعالجة الضريبية لمكافأة ترك الخدمة، وما أثير من تساؤلات في كيفية وطريقة تنزيلها.

إن مخصصات نهاية الخدمة للعاملين لدى الشركة أصلها، أن الشركات ملزمة بموجب قانون العمل والعمال أن تدفع لكل عامل من عمالها عند انتهاء خدماته مبالغ محسوبة بنسب معينة عن كل سنة خدمة، ولذلك فإن الشركات ترصد في ميزانيتها مخصصات سنوية لكل واحد من عمالها، فتتراكم مخصصات كل عامل طيلة مدة خدمته فإذا أنهت الشركة خدماته لاستغنائها عنه صرفت له تلك المبالغ الموجودة بكاملها، وتعتبر المبالغ التي تصرف للعاملين بالقطاع الخاص بسبب بلوغ سن التقاعد أو إنهاء الخدمة أو التي تصرف لأسرة العامل بعد وفاته من التكاليف الواجبة الخصم بعد التحقق من :

1- جدية المستندات التي تؤكد قانونية الصرف مثل(عقد عمل وتضمينه لهذه المكافأة، شهادة وفاة في حالة وفاة العامل، استمارة تأمين اجتماعية والخاصة بإنهاء الخدمة).

2- جدية المستندات التي تفيد استلام هذه المبالغ بمعرفة مستحقيها.

3- ألا تكون هذه المبالغ قد صرفت من حساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش.

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق ، ص171.

4- في حالة وجود مخصص لمكافأة ترك الخدمة ضمن حسابات المنشأة فأنه يتم أولا تسوية هذه المبالغ على هذا المخصص الذي تم تكوينه لهذا الغرض، ولا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم إلا ما زاد عن قيمة هذا المخصص[1].

8. التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين(بفتح الدال)وعائلاتهم وأقساط التأمين على حياتهم ضد إصابة العمل.

يسمح بتنزيل نفقات العلاج الفعلية التي يتكبدها المكلف لمعالجة مستخدميه دون أن يكون لها حد معين ما دامت لازمة للعمل وناتجة عنه، ويعتبر من نفقات العلاج ما يلي:

- شراء الأدوية وبدل الإقامة في المستشفيات.
- تأمين العمال والمستخدمين ضد إصابات العمل أو الوفاة.
- مساهمة المكلف بأي صندوق يهدف إلى علاج عماله ومستخدميه شريطة موافقة وزير المالية.حيث جاء بقرار محكمة التمييز رقم(88/249)"إن المبالغ المدفوعة من المكلفة في صندوق معالجة موظفيها بدون موافقة وزيرها لا تنزل من الدخل الخاضع للضريبة[2] ، إلا إذا أثبتت المكلفة أنها أنفقته كله أو بعضه على علاج موظفيها وبهذا الحل يحسب ما ينفق في هذا السبيل من النفقات.

9. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) في أي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي.

تعتبر مساهمة صاحب العمل عن العاملين لديه والمدفوعة للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي وكذلك مساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو التأمين الصحي أي صندوق أخر

---

[1] بكر، محمد شعبان محمد: **الموسوعة الشاملة في التطبيق العملي للضرائب**، مطبعة المدني، ط الاولى، ص172

[2] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**،المرجع السابق، ص395

يؤسسه صاحب العمل بموافقة وزير المالية لمصلحة العاملين لديه مصروفا يجب تنزيله من الدخل الإجمالي.

10. نفقات تدريب الموظفين والمستخدمين بنسبة 1% من الدخل الإجمالي أو ثلاثون ألف دولار أمريكي سنويا أيهما أقل.

ونعني نفقات التدريب نفقات الدورات التدريبية التي يتكبدها المكلف لتدريبه وتدريب مستخدميه لغايات العمل ولا يشمل ذلك البعثات التي يكون الهدف منها الحصول على درجة علمية، وأن يكون الهدف منها تطوير العمل وتحديثه، وأن يكون التدريب من مسؤولية المكلف حصراً، على ألا تزيد عن 1% أو (30000) دولار أمريكي سنويا أيهما اقل.

11. يتم استبعاد كافة المصاريف والنفقات التي تخص أي نشاط أو دخل معفي من الضريبة بموجب هذا القانون أو أي قانون آخر أو اتفاق دولي على أساس المعادلة التالية:

رأس المال المستثمر في النشاط المعفي من الضريبة منسوبا إلى المجموع الكلي لرأس المال المستثمر مضروبا بمجموع المصاريف والفوائد المدينة المقبولة.

12. فروقات العملة المدينة على أن تكون لغايات إنتاج الدخل.

أما المصروفات والنفقات التي يسمح بتنزيله من الدخل الإجمالي وضمن شروط معينة وفقا للمادة(9) من القانون "يسمح بعمل التنزيلات التالية المتعلقة ببنود المصروفات والخسائر وفقا للشروط الموضحة":

1- النسبة المقررة بنظام يصدره الوزير بتنسيب من المدير من كلفة الأصول المنقولة كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات وكذلك الأبنية الصناعية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف لقاء اندثارها أو استهلاكها خلال السنة التي تحقق فيها الدخل.

يجب مراعاة الأحكام التالية عند إجراء التنزيل المنصوص عليه في هذه الفقرة:-

- لا تستهلك قيمة الأرض والأبنية والعقارات غير الصناعية.

- يجب أن لا يزيد مجموع ما ينزل عن الاستهلاك والتلف بموجب هذا القانون والقوانين السابقة عن الكلفة الأصلية للأصل.

- يكون الاستهلاك حسب القسط الثابت.

- إذا كان إجمالي الدخل اقل من قيمة الاستهلاكيات في أي سنة يدور رصيدها إلى السنة التالية وهكذا.

- الاستهلاك يكون من كلفة الأصل على أساس سعر الشراء.

- الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك يجب أن لا يقل عمرها الزمني عن سنة.

ويجري حساب المبالغ المسموح بتنزيلها بموجب الفقرة الأولى لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004 وفقا للنسب المئوية المقررة في الجداول الملحقة للوائح الاستهلاك الصادرة عن مجلس الوزراء، وأي بنود لم يتم حصرها في الجدول يتم التعامل معها بالقياس لمثيلها في الجدول[1].

2- للبنوك التجارية أن تستقطع نسبة مئوية من القروض المستحقة المتعثرة وغير المحصلة كمخصصات للديون المشكوك فيها وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بالتنسيق مع سلطة النقد شريطة قيام هذه البنوك بالإجراءات القانونية في التنفيذ على أموال المدينين وعدم منحهم أية تسهيلات أخرى لاحقة لتلك القروض المتعثرة.

حسب تعليمات الوزير يشترط في اعتبار القروض المستحقة وغير المحصلة ما يلي:

1. القيام بكافة الإجراءات القانونية في التنفيذ على أموال المدينين.

[1] المادة (2)، **من لائحة الاستهلاك الصادرة عن مجلس الوزراء لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004**.

2. عدم منح المدين أو أي من أفراد أسرته من الدرجة الأولى أية تسهيلات أخرى لاحقة لتلك القروض المتعثرة حتى يتم تسديد كافة القروض والعمولات المترتبة على المدين.

3. أن يكون البنك قد قام بالتنفيذ على الكفالات والرهون والضمانات التي قدمها العميل للبنك قبل المطالبة بقبول مخصص للديون المشكوك فيها.

4. أن لا يزيد هذا المخصص على (10%) من قيمة القروض المستحقة المتعثرة أو(2%) من الدخل الإجمالي أو(150000)دولار أمريكي ايهما اقل لهذه البنوك التجارية، وفي جميع الأحوال يجب أن لا يزيد مجموع المخصصات المتجمعة على (5%) من الدخل الصافي في السنة[1].

3- التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة والجمعيات الخيرية والجمعيات غير الهادفة للربح والمسجلة رسميا في فلسطين والتبرعات لمؤسسات السلطة الوطنية بموجب دعوة عامة رسمية بحيث لا تزيد عن 20% من صافي الدخل.

الأصل أن ما يتبرع به الشخص للغير من أمواله لا يعد من التكاليف اللازمة للحصول على الربح أو المحافظة عليه، بل هو استعمالا للربح وتصرفا شخصيا في هذه الأموال، ولكن رغبة من المشرع في تشجيع المكلفين على التبرع للحكومة وللمؤسسات العامة وللجمعيات الخيرية فقد قرر استثناء هذا الأصل واعتبار ما يدفعه المكلف من تبرعات أو إعانات تكليفا على الإرباح[2].

4- الخسائر المرحَّلة المحددة بحسابات ختامية صحيحة عن سنوات مالية سابقة بشرط عدم ترحيلها لأكثر من خمس سنوات.

---

[1] المادة (1)، من **تعليمات وزير المالية بشأن القروض المستحقة المتعثرة من لوائح قانون ضريبة الدخل رقم(17) لسنة 2004.**

[2] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق،ص285.

الخسارة هي عبارة عن نقص حقيقي ومؤكد أصاب أصلا من الأصول المملوكة للمكلف الخاضع إيراده لضريبة الدخل، وتختلف الخسارة المحاسبية عن الخسارة الضريبة، حيث تتعلق الاولى بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تميز بين الدخول الخاضعة للضريبة والمعفاة منها في حين أن الخسارة الضريبية تنصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة، وعندما لا تكفي الإرباح المتحققة فيتم ترحيل الخسارة إلى السنوات الخمس اللاحقة[1].

بالنسبة للخسارة هناك أمور إذا ما حصلت من شأنها أن تؤدي إلى منازعات ضريبة نتيجة عدم ذكرها في القانون من قبل المشرع وهي:

أ- إذا صادف أن تعرض المكلف لخسارة قبل انقضاء مدة الخمس سنوات للخسارة أخرى، فهل يصح له في هذه الحالة المطالبة بتجديد مدة الخمس سنوات الاولى؟.

ب- إذا ما انتهت مدة الخمس سنوات دون أن يسدد المكلف الخسارة وبقي جزء منها، فهل يتحمل المكلف ما تبقى منها؟، أو إذا لم يحقق أرباحا فكيف يتحمل الخسارة؟.

5. نفقات الضيافة الموثقة بحيث لا تزيد عن 3% من صافي الربح قبل الضريبة أو خمسة عشر ألف دولار أمريكي سنويا أيهما أقل.

لم يشر قانون ضريبة الدخل والتعليمات الصادرة عنه بشأن وضع شروط لاعتبار نفقات الضيافة عبئاً على الربح.

وبالرجوع إلى تعليمات قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (11) لسنة 2002، فقد جاء بالمادة(2) ما يلي:

- أن تكون نفقة الضيافة فد أنفقت في الأردن.

- أن تكون فعلية.

---

[1] العلي،عادل فليح: **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، المرجع السابق، ص275.

- أن تتعلق بالدخل الخاضع للضريبة.

- أن يتم إنفاقها والمطالبة بها في نفس السنة المالية.

- أن تحقق المنشأة دخلاً إجمالياً. وهذا ما يعلل أنه في حالة تحقق خسارة لا ينزل نفقات الضيافة[1].

6- الديون المعدومة إلى المدى الذي يقتنع فيه مأمور التقدير أنها أصبحت معدومة، ويعتبر الدين معدوماً في الحالات التالية:

أ- صدور قرار محكمة مختصة.

ب-إفلاس المدين أو إعساره وفقاً لأحكام القانون.

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

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

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

و- تقادم الدين وفقاً لأحكام القانون.

---

[1] المادة(2)، **من تعليمات ولوائح قانون ضريبة الدخل الأردني بشأن الضيافة رقم(11) لسنة 2002.**

[2] المادة (9،1)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.**

في البداية نجد قانون ضريبة الدخل يناقض نفسه في نص البند(6) عندما يحدد الديون المعدومة- بأنها المدى الذي يقتنع فيه مأمور التقدير أنها أصبحت معدومة، وفي نفس النص يحدد الدين المعدوم ضمن حالات معينة، ومثال على ذلك الفقرة(أ) والتي تنص على أن الدين يكون ديناً معدوماً بقرار من محكمة مختصة، وعلية لا يكون هناك حاجة إلى قناعة مأمور التقدير بشأن إعدام هذا الدين. يترتب على ذلك أن القانون عندما يرجع في مثل هذه الحالة إلى قناعة مأمور التقدير، ويغيب النص القانوني، فإنه يشكل منازعة ضريبة.

ويشترط لاعتبار الديون المعدومة عبئا على الربح ما يلي:

1. يحب أن تكون الديون المعدومة ناشئة عن ممارسة المكلف لنشاطه التجاري أو الصناعي أو الحرفي الخاضع للضريبة.

2. أن يثبت بالدليل القاطع تحقق إعدامها. حيث جاء بقرار محكمة التمييز رقم(85/335) أن المقصود بالديون الهالكة هي التي لا يمكن تحصيلها وعليه فان مجرد الشك في تحصيل الديون لا يعني أن الديون أصبحت هالكة بالمعنى القانوني وترد إلى الإرباح.

3. أن يحتفظ المكلف بحسابات أصولية وصحيحة ومدققة من مدقق حسابات قانوني وفقا للقوانين ومبادئ المحاسبة[1].

لم يشر قانون ضريبة الدخل إلى كيفية التعامل مع الديون المعدومة المحصلة بعد مرور ثلاث سنوات وقبل انتهاء مدة تقادم الدين الضريبي، مما يشكل منازعه ضريبية بين المكلف والإدارة الضريبة، وبالتالي فإن ما لم يرد نص غير ملزم به المكلف

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل الأردني حيث جاء بالبند(1) من الفقرة(ز) من المادة(9)... كل مبلغ يسترد في أي سنة من المبالغ التي سمح بتنزيلها في السابق باعتبارها ديونا هالكة يعتبر دخلا عن تلك السنة، بمعنى إذا تيسر للمنشأة بعد إجراء تنزيل الديون

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص260.

المعدومة تحصيل بعضا من هذه الديون فيتعين إضافة المبالغ المحصلة إلى أرباح السنة التي تم فيها التحصيل كونها تعد إيرادا للسنة التي تقبض فيها[1].

7- الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات والآلات أو المعدات والأجزاء المستبدلة وما سبق تنزيله عن استهلاكها.

نظرا لان الخسائر الرأسمالية ترحل إلى حساب الإرباح والخسائر مما يؤثر على الإرباح الخاضعة للضريبة فقد نص المشرع في بعض البنود على عدم تنزيلها، إلا أننا نجده قد خرج على هذا الأصل في نص الفقرة (7) من المادة (9).

وإذا كان المشرع قد سمح بتنزيل الخسائر الناتجة عن تجديد الآلات إلا انه قد علق هذا التنزيل على شرط استبدال آلات قديمة بأخرى جديدة تحل محلها في العمل، حيث جاء بقرار محكمة التمييز رقم(85/633)ما يلي" أن شرط قبول تنزيل المبلغ المنفق كتنزيل مسموح به، يوجب استبدال الآلات القديمة بآلات جديدة تحل محلها في العمل، وعليه لا يتوفر شرط تطبيق هذه الفقرة للمكلف الذي باع الآلة القديمة واستأجر آلات أخرى تحل محلها لأنه استبدال آلات بخدمات وليس آلات بآلات[2].

8- حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز 5% من الدخل الخاضع أو ثلاثون ألف دولار أمريكي أيهما أقل.

نفقات المركز الرئيسي هي المصروفات التي تنفقها الشركة الأجنبية وتكون معلقة بإدارة وتنسيق أعمالها وخدمة فروعها المنتشرة في الخارج، وحيث أن فرع المنشأة الموجود في الداخل يستفيد من تلك الخدمات فقد سمح المشرع تحقيقا للعدالة أن ينزل هذا الفرع من دخله الإجمالي ما يقابل تلك الخدمات.

---

[1] المادة(1/9)، **من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(34)لسنة1982**.

[2] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص297.

إن القانون في الفقرة(8) اشترط أن يحقق فرع الشركة الأجنبية الموجود في فلسطين دخلا خاضعا للضريبة، فلا يعقل تنزيل النفقة في حين عدم تحقيق دخل يخضع للضريبة، إلا أننا نجد أن القانون لم يأخذ بمبدأ العدالة في المقارن بين ال5% و(30000) دولار أيهما اقل ونوضح ذلك من خلال المثال التالي:

فرع(أ) لدية حصة من الدخل الخاضع بقيمة 1000000* 5%=50000دولار القانون هنا ينزل بقيمة(30000) وفقا أيهما اقل.

فرع(ب) لدية حصة من الدخل الخاضع بقيمة 700000*5%=35000دولار القانون هنا أيضا ينزل بقيمة(30000) وفقا ايهما اقل.

وبالتالي نجد أن الفرعين(أ)و(ب) لديهم دخلين مختلفين إلا أن القانون قد وضعهم في نفس الخانة بتنزيل نفس قيمة النفقة[1].

وهذا ينطبق على الفقرات السابقة(6/5) من نفس المادة.

9- يجري تنزيل احتياطي الأخطار السارية واحتياطي ادعاءات تحت التسوية لأعمال التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

تكتسب احتياطيات التأمين على الحياة أهمية كبيرة نتيجة طبيعة عمليات التأمين، فالإقساط تحصل مقدما مقابل خدمة التأمين الآجلة مع حق المؤمن لهم في إلغاء العقد خلال مدة الوثيقة واسترداد جزء من الإقساط عن الفترة المتبقية من مدة العقد الأصلية، لذلك فان قيمة الإقساط المحصلة خلال السنة المالية لا تمثل إيراداً مكتسباً عن هذه السنة وإنما تعتبر إيراداً مكتسباً فقط في نهاية مدة العقد.

وتقسم الاحتياطيات التي ترتبط بعملية التأمين على نوعين أساسين:

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، المرجع السابق، ص401-402 .

أ- احتياطي الإخطار السارية: تقوم شركات التأمين بتكوين احتياطي يطلق عليه احتياطي الإخطار السارية بالنسبة لكل فرع من فروع التأمينات العامة، حيث يبقى لدى شركة التأمين في نهاية كل سنة العديد من العقود التي لا تزال سارية المفعول ولم تنقضي مدتها بالكامل عند إعداد الحسابات الختامية للشركة ويعني ذلك أنه في نهاية السنة المالية لا تعتبر الإقساط التي حصلت مقدما إيراد محققا عن تلك السنة المعدة عنها الحسابات الختامية، لذلك يجب أن يخصم من الإقساط المحصلة مقدما ما يخص الفترة التالية بعد انتهاء السنة المالية الحالية.

ب- احتياطي ادعاءات تحت التسوية: تبقى هناك تعويضات مستحقة للمُؤَمِنين لهم لم يتم تسويتها بعد عند إعداد الحسابات المالية في نهاية السنة المالية، لذلك تحتجز شركة التأمين جزء من أرباح كل فرع من فروع التأمينات العامة لمواجهة التعويضات التي لا تزال تحت التسوية وتخص فرع التأمين، ويطلق على المبلغ الذي يرصد في نهاية السنة مقابل حوادث وقعت وتم التصريح عنها قبل انتهاء السنة ولا تزال تحت التسوية بعد احتياطي الادعاءات تحت التسوية. ولغايات ضريبة الدخل يقدر هذا الاحتياطي كما يلي:إجمالي المطالبات المقدمة من المُؤَمن لهم مطروحاً منها المطالبات المشكوك فيها وما يمكن أن تتحمله شركات إعادة التامين من هذه الادعاءات[1].

10- يجري تحديد معدلات الاستهلاك للأصول المستأجرة والتنزيلات وكيفية حساب الإيرادات الخاضعة للضريبة لأطراف العلاقة في عقود الإيجار التمويلية بموجب تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير.

11- لا يسمح بإجراء تنزيلات على الاحتياطيات باستثناء احتياطي الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المتعلقة بشركات التأمين المنصوص عليها في هذا القانون والمخصصات الإلزامية ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك والمؤسسات المالية حيث تستوفي الضريبة منها في سنة قبضها بموجب التعليمات التي يصدرها الوزير بتنسيب من المدير.

---

[1] أبو حشيش،خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص338 .

يستفاد من النص أن المشرع قد قرر بكل وضوح وصراحة عدم جواز تنزيل الاحتياطيات من الإرباح باعتبار أنها تمثل توزيعا واستعمالا للربح وليس تحميلا عليه، كما أنها تقابل خسائر مفترضة، أي لم تحدث بعد، ولكن إذا ثبت أن المبالغ التي خصمتها المنشأة من أرباحها وأطلقت عليها اسم احتياطي، تمثل نفقات أو خسائر فعلية حدثت في السنة حق للمنشأة على الرغم من تسميتها باحتياطي أن تعتبرها ضمن التكاليف الجائز تنزيلها من الإرباح الإجمالية.

ومن قبيل ذلك المبالغ التي قد تعمد المنشأة إلى خصمها من الإرباح لديون تم إعدامها في سنة معينة وترحيلها إلى حساب مخصص الديون المشكوك فيها بدلا من ترحيلها إلى حساب الديون المعدومة مباشرة، ومن قبيل ذلك أيضا المبالغ التي تنزلها المنشأة من أرباحها مقابل إهلاك بعض أصولها وتجري ترحيلها إلى حساب مجمع الإهلاك بدلا من ترحيلها إلى حساب الأصل مباشرة، فإذا حسبت المنشأة تلك المبالغ على أساس النسب المقررة لإهلاك الأصول المذكورة كان من حقها أن تدرجها ضمن التكاليف.

أما المعالجة الضريبة للفوائد والعمولات المستحقة على تلك الديون للبنوك والشركات المالية فيتم تعليقها والانتقال في فرض الضريبة عليها من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، أي تستوفى الضريبة عنها في سنة قبضها[1].

وللتعليق على بنود التكاليف التي يسمح بها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004 نجد:

1. بخصوص بند (7) لا اعتقد أن هناك حاجة لإضافة هذه البند، حيث أن نظام استهلاك الأصول الثابتة يعمل على خصم استهلاك سنوي، وتحويل المبالغ المخصومة إلى احتياطيات لغرض إحلال الآلات، وبالتالي فإن ورود هذا البند يعني السماح بخصم هذه التكلفة لمرتين[2].

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص333.

[2] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص156.

المبحث الرابع: الإعفاءات الضريبة حسب قانون الضريبي حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004

يقتضي مبدأ العدالة الضريبية أن تشمل الضريبة على الدخل جميع الأشخاص وجميع الدخول دون استثناء[1] ، ومع ذلك نجد أن معظم التشريعات الضريبة المعاصرة ومنها السلطة الوطنية الفلسطينية لا تعمل بهذا الإطلاق في المساواة أو الشمول، حيث نرى الإبقاء على بعض الدخول خارج نطاق الضريبة كليا أو جزئيا وذلك لأسباب واعتبارات مختلفة تم تحديدها في البنود من(1–14) من المادة (6) وكذلك في المواد (7)(10)(37) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004.

وتختلف الإعفاءات عن التنزيلات، في أن الإعفاء يمنح لأسباب اجتماعية، أو اقتصادية، أو سياسية بهدف تخفيض قيمة صافي الدخل الخاضع للضريبة، أي أن الإعفاء يتم تنزيله من صافي الدخل الخاضع للضريبة، وقبل حساب قيمة الضريبة المستحقة[2]. وسوف نقوم بتوضيح ذلك، وبيان احتمالية حدوث منازعات ضريبة قد تنشا نتيجة تحديد بعض هذه الإعفاءات.

1. دخل الهيئات المحلية والمؤسسات العامة من عمل لا يستهدف الربح.

يقصد بالهيئات المحلية المجالس البلدية أو القروية أو مجالس الخدمات المشتركة أو أي هيئة أو مؤسسة عامة لا تهدف في ممارسة عملها لتحقيق الربح، فالدخول المتحققة لهذه الهيئات سواء من مواردها الرسمية كالرسوم أو أي نشاط اقتصادي أو تجاري تقوم به هذه الهيئات والمؤسسات العامة معفى من الضريبة من اجل توفير دخل لهذه الهيئات يمكنها من القيام بخدماتها المختلفة[3].

2. دخل الجمعيات الخيرية والنقابات والاتحادات المهنية والجمعيات التعاونية من عمل لا يستهدف الربح.

---

[1] أبو حشيش،خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص136 .

[2] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص 176 .

[2] المادة(1)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004** .

وضع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 مجموعة من الشروط التي تستهدف ضمان صحة توجيه هذا الإعفاء وعدم استغلاله بصورة تؤدي إلى المساس بالأنشطة الاقتصادية الربحية وتتناقض مع قواعد المنافسة التجارية المشروعة.

ولكن يجوز للجمعيات المذكور أعلاه ممارسة النشاط التجاري مع ضمان عدم استغلال هذا الإعفاء للتهرب من الضريبة، وهذا يعني خضوع الدخل المتحقق من ممارسة الأنشطة الاقتصادية لتلك الجهات للضريبة إذا مارست نشاطا لا يتفق مع أهدافها أو استهدفت بصورة رئيسية ممارسة أي من الأنشطة الاقتصادية أو كان من شأن ممارستها للأنشطة الاقتصادية الإخلال بقواعد السوق ومنافسة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، لأن الأصل خضوع جميع الأنشطة الاقتصادية للضريبة ما لم ينص القانون على الإعفاء أي أن الإعفاء هو استثناء من الأصل العام الذي يقضي بالخضوع، كما أن الإعفاء الموجه لتلك الجهات لا يرتبط بالدخل أو نفقاته و إنما يرتبط بأوجه إنفاقه والجهة القائمة على ممارسة النشاط أي إذا كان العمل يهدف إلى الربح فإنه يخضع للضريبة وأن الإعفاء يستند إلى معايير خارجية لا تستمد من طبيعة النشاط الممارس أو الدخل المتحقق و إنما يرتبط بالشكل القانوني للمنشأة التي تمارس النشاط سواء كونها خيرية أو ثقافية أو غيرها و بالتالي فإن هذا الاستثناء يمكن استغلاله بصورة تستهدف تجنب الخضوع للضريبة أو منافسة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة لان الإعفاء يصبح في تلك الحالة ميزة تمتاز بها تلك الجهات في ممارستها للنشاط الاقتصادي مما قد يؤدي إلى الإخلال بقواعد السوق ومنافسة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، لان هذه الجهات لا تخضع للضريبة مما يقلل من أعبائها في مواجهة المشاريع الاقتصادية الخاضعة.

فيما يتعلق بالجمعيات التعاونية والتي لا تهدف لتحقيق الربح هي معفى من الضريبة، ولكن في فلسطين يَعتبر القائمين على تلك الجمعيات بأن الإعفاء شامل لكل أنشطت الجمعية الهادفة للربح والغير هادفة للربح، وهو مخالف لنص القانون، لهذا فإن معظم الجمعيات التعاونية في الضفة الغربية غير ملتزمة في نصوص القانون وخاصة في الاقتطاعات.

3. دخل الأوقاف ومؤسسات الأيتام.

تتمتع الأوقاف ومؤسسات الايتام الخيرية بالإعفاء بنص القانون ولا تخضع لأي قيود أو شروط.

4. رواتب التقاعد.

إن رواتب التقاعد المعفاة من الضريبة هي التي يحصل عليه الأفراد بعد إحالتهم للتقاعد بموجب قوانين وأنظمة الدولة كرواتب التقاعد الممنوحة للموظفين المدنيين والعسكريين بموجب قانون التقاعد المدني والعسكري، ورواتب التقاعد الممنوحة بموجب قانون الضمان الاجتماعي إضافة إلى رواتب التقاعد الممنوحة لأعضاء النقابات كنقابة المحامين والأطباء والمهندسين....

المنازعة التي قد تنشأ هنا نتيجة عدم ربط راتب التقاعد بالقوانين والأنظمة المذكور أعلاه، وبالتالي هناك رواتب تقاعدية تمنحها الجهات الخاصة بموجب نصوص خاصة بها مثل التي تدفعها الشركات والمصانع إلى عمالها أو مستخدميها فهذه الرواتب تخضع للضريبة إن وجدت.

5. أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأة لدى اعتزال الخدمة أو الوفاة أو كتعويض مقطوع مقابل الإصابة بأذى أو وفاة بما يتوافق والقوانين السارية المفعول.

يسري الإعفاء على أي تعويض مقطوع يدفع بسبب إصابات العمل أو اعتزال الخدمة أو الوفاة، وبالتالي لا يسري الإعفاء على التعويض المستمر الذي يدفع لهذه الفئة، بمعنى إذا كان التعويض على شكل راتب مستمر فيخضع للضريبة، كذلك لا يسري الإعفاء الذي يدفعه صاحب العمل من أجر للعامل نتيجة فصله أو فسخ عقد العمل معه قبل انقضاء مدته استناداً لقوانين العمل[1].

6. علاوة السفر والتمثيل المدفوعة لموظفي القطاع العام والمدفوعة لهم في نطاق عملهم الرسمي.

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق ، ص160 .

نلاحظ أن الإعفاء قد اقتصر على علاوات السفر والتمثيل المدفوع، دون الراتب الأساسي والعلاوات الأخرى التي يتقاضاها موظفو الحكومة فهذه تخضع للضريبة.حيث أن القانون كان موفق في تحديد العلاوة المعفاة من الضريبة في هذا البند.

7. المستردات من الضرائب نتيجة تسوية أوضاع من سنوات سابقة.

إذا تبين للادراة الضريبية أحقية للمكلف في استرداد جزء أو بعض الضرائب من المبالغ التي دفعت بدون وجه حق ، التزمت الادارة الضريبية من خلال مأمور التقدير بإصدار شهادة بالمبلغ الواجب رده خلال شهر من تاريخ طلب المكلف للاسترداد، وتقوم بإرسال نسخة لوزارة المالية ونسخة أخرى للمكلف، عند إذٍ تقوم وزارة المالية برد المبلغ للمكلف خلال مدة لا تتجاوز شهرا من تاريخ تسلمها الشهادة[1].

8. دخل الأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة تزيد على 50% محددة بقرار لجنة طبية مختصة من عمل يدوي أو وظيفة.

يجب أن يكون الإعفاء لهذه الفئة معلق على شرط أن يكون الدخل ناجم عن ممارسة حرفة أو وظيفة يقوم بها كل من الأعمى أو المصاب بعجز يزيد عن 50% محددة بقرار لجنة طبية، أما إذا كان الدخل المتحقق لكل منهما ناجم عن أملاك أو تجارة أو أية أعمال أو أملاك تدر دخلا خاضعا فان مثل هذه الدخول تكون خاضعة للضريبة.

نلاحظ أن البند (8) غير واضحة في نصوصه، وهذا يشكل نوع من النزاع الضريبي الذي قد ينشأ نتيجة تعميم الدخل وعدم وضوح النص أو فهمه من قبل المكلف ، لان المشرع لم يبين طبيعة العمل أو الوظيفة هل هو عمل فكري أو ثقافي من خلال عدم الربط بين الدخل المحققة والعمل في حرفة أو الوظيفة، كذلك لم يبين إذا كان الدخل المحقق نتيجة ممارسة الشخص المعفي للوظيفة أو العمل اليدوي مرتفع، وبالتالي كان يجب أن يكون النص كالتالي"

---

[1] المادة (36)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.**

الدخل من عمل يدوي أو وظيفة للأعمى أو المصاب بعجز أو إعاقة تزيد على 50% محددة بقرار لجنة طبية مختصة".

9. الدخول المعفاة بموجب قانون خاص أو اتفاقية دولية.

هناك مجموعه من القوانين الخاصة أو الاتفاقيات الدولية التي تجعل من الدخل معفى ضريبياً، وهذه إما يكون بهدف تنشيط القطاع المعفى من الضريبة أو بسبب منع الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقية الدولية، ويظهر النزاع في مثل هذه الاتفاقيات في اختلاف الدول لتفسير المصطلحات والعبارات الواردة في الاتفاقية (الشخص، الشركة) أو حدوث الازدواج الضريبي الذي لا تغطية هذه الاتفاقيات عند حدوث تصحيحا أو تعديلا على أرباح المنشأة المقيمة لديها تؤثر ضريبيا على أرباح منشأة أخرى[1].

إن عدم فهم المكلف للتشريعات والقوانين الاستثمارية من شأنه أن يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي حيث تلجأ بعض الدول إلى سن قوانين خاصة لتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية على أراضيها، ومن اجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيعها للاستثمار داخل أراضي الدولة، تلجأ هذه الدولة لسلسلة من الإجراءات التي من شأنها تشجيع أو تغري رأس المال الأجنبي هذه، ومن بين هذه الإجراءات تقوم الدولة بمنح إعفاءات ضريبية على المشاريع الاستثمارية.

وكانت السلطة الوطنية الفلسطينية قد أخذت بهذا المبدأ، حيث تم إصدار قانون لتشجيع الاستثمار، بحيث يتم إعفاء المشاريع الاستثمارية من ضريبة الدخل في فلسطين لمدد محددة ومتفاوتة.

ولكن الفهم الخاطئ لقوانين الاستثمار من قبل المكلفين خاصة، قد يؤدي إلى نشوء النزاعات الضريبية بين كل من المكلفين من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، فالإعفاء

---

[1] صديق،رمضان: **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية(دراسة مقارنة)** المرجع السابق،ص158.

من دفع الضرائب في المشاريع الاستثمارية لا يعني الإعفاء من الالتزامات والإجراءات والتعليمات القانونية الأخرى، مثل تقديم الشخص المعفي للإقرار الضريبي الخاص به وبمشروعه الاستثماري المعفي، وكذلك الالتزام بتقديم الميزانية الختامية والحسابات الرسمية.

فمثلاً نجد أن معظم الأشخاص الحاصلين على إعفاءات استثمارية بموجب قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني رقم (1) لسنة 1998، لا يلتزمون بتقديم حساباتهم الختامية، أو إقراراتهم الضريبية اعتقاد منهم أن الإعفاء الضريبي يشمل إعفائهم من هذه الالتزامات.

وقد عالج قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 هذا الموضوع في المادتين (16،18) حيث نصت المادة(16) في الفقرة الثانية منها " يتعين على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون تقديم الإقرار الضريبي". أما المادة(18) في الفقرة الاولى نصت على " على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل والأشخاص المعفاة من الضريبة نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المحاسب القانوني المرخص وتكون خاضعة للفحص والتدقيق"[1].

من خلال هذه النصوص السابقة يتبين لنا كل شخص معفي بموجب قانون الاستثمار يجب عليه تقديم الإقرار الضريبي، وتقديم نسخة من الحسابات الختامية، وشهادة المحاسب القانوني...الخ، وان الشخص المعفي من الضرائب بموجب التشريعات الاستثمارية لا يعني كما قلنا إعفاءه من تقديم هذه الأمور والمتطلبات سالفة الذكر للإدارة الضريبية. لان الحكمة من ذلك هو حتى تتمكن الإدارة الضريبية من فحص دقة وصحة الحسابات الخاصة بهذا الشخص المعفي.

إذاً النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية بهذا الخصوص تنشأ جراء عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي وحساباته الختامية اعتقادا منه أن إعفاءه من دفع الضرائب بموجب

---

[1] المواد(18/16)، **من ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004**

القوانين الاستثمارية يعني إعفاءه من تقديم هذه الطلبات والأمور، أما مأمور التقدير بصفته ممثل للإدارة الضريبية فإنه يتمسك بضرورة قيام هذا المكلف بتقديم هذه الالتزامات التي نص عليها القانون الضريبي للشخص المعفي، ويحاول مأمور التقدير في اغلب الأحيان اللجوء إلى تجريد المكلف من هذه الإعفاءات، بحجة أن المكلف لم يلتزم بالقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص، مع حرص مأمور التقدير على عدم مخالفة القوانين.

وقد يقوم الشخص المعفي في اغلب الأحيان وخلال السنوات المشمولة بالإعفاء الضريبي بالتصريح عن حجم إيرادات كبير أو عالي والسبب في ذلك هو انه مهما ارتفعت إيرادات هذا الشخص المعفي، فانه لا يستحق عليها ضريبة لأنها معفية من الضرائب حسب قوانين الاستثمار، وعلى العكس من ذلك نجد أن الشخص المعفي إذا انتهت سنوات الإعفاء المحددة له نجده يصرح عن حجم إيرادات قليل ومتدني، لان مثل هذه الإيرادات تكون خاضعة للضريبة، وهذا التناقض من شأنه أن يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي بين المكلف والدوائر الضريبة.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن المنازعة الضريبية تنشأ نتيجة جهل ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف بشكل خاص، والإدارة الضريبية بشكل عام، بالقوانين الاستثمارية والضريبة.

10. المخصصات المدفوعة لموظفي السلك الخارجي الفلسطيني.

نلاحظ هنا أن الإعفاء فقط على المخصصات دون الراتب الأساسي الذي يتقاضاه موظفو السلطة وهم داخل فلسطين أو خارجها فهذا يخضع للضريبة، علما أن العاملين في السفارات الفلسطينية أو المؤسسات الحكومية في الخارج يعتبروا مقيمين في فلسطين، ذلك لان السفارة تعد جزءا من الأراضي الفلسطينية والى كونها من مؤسسات السلطة الفلسطينية.

11. الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدميها.

يتمتع هؤلاء الموظفون بالإعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب والأجور التي يتقاضونها من قبل هيئة الأمم المتحدة بموجب الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة في 1946/2/13[1].

12. الدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه كصناديق التقاعد والتوفير والضمان والتأمين الصحي، شريطة أن يقتصر الإعفاء على دخل الصندوق من مساهمات كل من المستخدمين (بفتح الدال) والمستخدمين (بكسر الدال).

لقد أعفى المشرع الدخل الناتج عن استثمار أموال أي صندوق يؤسسه رب العمل لمصلحة العاملين لديه شريطة أن يوافق وزير المالية على تأسيس هذا الصندوق، ومرجع هذا الإعفاء أن دخول الصناديق تعود على فئات اجتماعية عاملة، كالعمال والمستخدمين والموظفين، حيث تستخدم أموالهم عادة في سد حاجات عامة ملقاة على عاتق الدولة كرواتب التقاعد والشيخوخة والرعاية الصحية[2].

إلا أننا نجد المشرع لم يشر في القانون إلى إعفاء الإرباح الناتجة عن استثمار أموال الصناديق من الضريبة.

13. القيمة الإيجارية للأبنية التي يشغلها مالكها للسكن أو العمل أو أي من أفراد أسرته أو أي شخص معال شرعاً واقتنع مأمور التقدير بأن أشغال المأجور دون مقابل، وكذلك البناء الذي يشغله مالكه إذا كان شخصاً معنوياً أو أي من موظفيه، ومستخدميه لغاية السكن دون مقابل، وفي الحالة الأخيرة يقتصر الإعفاء على القيمة الإيجارية للمالك.

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها**، المرجع السابق،ص350 .

[2] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص149.

بمعنى إذا كان للمالك مبنى يشغله للسكن أو مزاولة أعماله فإن القيمة التأجيرية لهذا المبنى لا تعد دخلا يخضع للضريبة، وكذلك إذا كان من يشغل البناء زوجة المالك أو ولده أو شقيقه أو والدية أو أي من أبنائه، وإذا كان للشخص المعنوي مبنى يشغله لمزاولة أعماله أو لسكن موظفيه فان القيمة التاجيرية لهذا المبنى لا تعد دخلا يخضع للضريبة، وهنا الإعفاء يقتصر على القيمة الايجارية للمالك وليس للموظف أو المستخدم الذي يشغل المبنى[1].

14. دخل الشخص الطبيعي من المزارعين حسب المعايير المحددة لهذا الإعفاء وفق لوائح وتعليمات تصدر لهذه الغاية.

يدخل في دائرة الربح من الأعمال الزراعية الذي يسري عليه الإعفاء من الضريبة كل ما يحصل عليه مزارع الأرض من ربح نتيجة المحصولات الزراعية التي تخرجها الأرض، ويتوجب على المكلف الذي له دخل من الزراعة أن يمسك حسابات ومستندات بموجب المادة(16) من القانون.

هناك منازعات قد تنشأ بين المكلف المزارع والإدارة الضريبة والتي تعزى إلى عدم وجود لوائح وتعليمات من قبل الهيئات المختصة بهذا الشأن حتى الآن، وبالتالي الحل هو إصدار اللوائح والتعليمات المتأخرة من قبل مجلس الوزراء، من هذه المنازعات:

أ- أن يقوم المزارع بشراء محاصيل غيره من المزارعين ويبيعها مع المحصولات الناتجة من مزرعته.

ب- مباشرة المزارع أعمالا ذات صبغة تجارية أو صناعية لا يتطلبها الاستغلال الزراعي نفسه.

ج- أن يكون لدى المزارع عملا زراعيا وعملا مكمل للعمل الزراعي، كأن يمتلك المزارع مزرعة تنتج البندور ومصنع يستخدم لتعليب تلك البندورة، بمعنى خلط العمل الزراعي بعمل أخر.

---

[1] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص160.

نشوء النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية حول تطبيق النصوص الضريبية من خلال نص المادة(6) الفقرة(14) نرى إن الشخص الطبيعي هو فقط من يستفيد من الإعفاء الضريبي بخصوص المزارعين وقطاع الزراعة وهذا يعني أن الشخص المعنوي مثل الشركات المساهمة لا تستفيد من مثل هذا الإعفاء، ولكن في واقع الحال هناك العديد من الشركات التي تم إنشائها للعمل في المجال الزراعي وهذه الشركات من وجهة نظر الإدارة الضريبية وحسب نص القانون لا تكون معفية من الضرائب حتى ولو كانت تعمل في مجال قطاع الزراعة وذلك لان الأشخاص الطبيعيين فقط هم الذين يستفيدون من الإعفاء وليس الأشخاص المعنوية (الشركات المساهمة).

أما من وجهة نظر المكلف فان أصحاب الشركات يرون أنهم يستحقون الإعفاء الضريبي على أعمالهم من الزراعة حتى ولو كانوا ضمن شركة مساهمة لان هذه الشركة التي قاموا بتأسيسها من وجهة نظرهم الغاية منها فقط هو العمل على إنشاء تجمع أو تكتل لمواجهة الظروف السياسية والاقتصادية الراهنة والحصول على أفضل الأسعار، وليس ممارسة التجارة والربح التجاري.

ونظرا لاختلاف وجهات النظر بين كل من الإدارة الضريبية والمكلفين المزارعين ينشأ النزاع الضريبي نتيجة عدم فهم النصوص الضريبية.

علما أن إعفاء الضريبة للقطاع الزراعي وتنظيم هذا الإعفاء وتحديده يتم بموجب لوائح وتعليمات تصدر لاحقا لهذا الغاية، إلا أنه في الواقع العملي لم يتم حتى هذه اللحظة إصدار أي تعليمات أو لوائح بخصوص إعفاء المزارعين، علما أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 قد بدء تطبيقه بداية 2005 ، أي قبل عامين، وان تأخير إصدار هذه اللوائح أو التعليمات لهذه الفترة من شانه أن يثير الكثير من النزاعات الضريبية، كما يضيع على المزارعين الكثير من حقوقهم من خلال ترك مصير تحديد دخولهم وإعفاءاتهم بأيدي مأموري التقدير.

كل هذه الأمور من شانها أن تؤدي إلى خلق ونشوء النزاعات الضريبية فالإدارة الضريبية تستغل هذا الموقف لان من مصلحتها أن تفرض على هؤلاء المزيد من الضرائب وان

تلزمهم بالدفع وتجريدهم من إعفاءاتهم، أما المكلفين والمزارعين من مصلحتهم ومن وجهة نظرهم أنهم يستحقون إعفاءً كاملاً من دفع الضرائب ولاختلاف وجهات النظر بين الطرفين أدى إلى نشوء النزاع الضريبي.

يعفي من الضريبة المفروضة بموجب المادة(7) من أحكام هذا القانون وفقاً للشروط الموضحة، كل من الدخول التالية:

1. الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات أو أوراق مالية، بشرط أن لا يكون ذلك بصورة دورية ومنتظمة، وأن لا يكون من طبيعة عمله التجارة بذلك.

لم يأخذ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 بمبدأ الدورية باعتباره شرطا لتعريف الدخل الخاضع للضريبة وأعتبر كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا لضريبة الدخل، مهما كانت تلك المدة التي تحقق فيها دخلا خاضعا للضريبة، وفي حالة واحدة فقط وهي بيع العقارات والأوراق المالية، حيث افترض الدورية، ومزاولة مهنة التجارة كشرط للخضوع للضريبة.

إن شراء العقارات بقصد بيعها بربح تعتبر أعمالا تجارية استنادا إلى إحكام قانون التجارة، وقد أعفى المشرع الإرباح الرأسمالية من الضريبة إعفاء كليا واعتبر الإرباح الناجمة عن شراء الأراضي والعقارات والأسهم والمستندات وبيعها من الإرباح الرأسمالية شريط عدم تكرار عملية الشراء والبيع[1].

نلاحظ أن المشرع في الفقرة(1) والذي اختص فيه ريع كل من العقارات والأوراق المالية واشترط فيها عدم الدوران دون أن يحدد معنى الدورية، فمثلا- مكلف إكتتب في شركة الاتصالات بقيمة (2000)سهم سعر السهم(1) دينار وبيعت بعد فترة بسعر تداول (16) دينار للسهم، وتم بيعها على فترات، هل تتحقق الدورية في هذه الحالة- نجد حسب طبيعة امتلاك السهم لا تتحقق الدورية، إلا أن عملية البيع من أصل عملية مالية تتصف بالدوران، كذلك لم يبين القانون مدى خضوع الربح المتحقق من عملية البيع وفقا لنظام المقايضة وهي تبادل السلع

[1] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها** ،المرجع السابق، ص367.

بين الأفراد بصورة مباشرة وبدون استخدام النقود ، وهذا بحد ذاته يشكل منازعة ضريبية تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين لان كل منهم ينظر لأمر من الجانب الايجابي لطرفه.

2. الرواتب، والمخصصات التي تدفع للموظفين الدبلوماسيين غير الفلسطينيين الممثلين للبلدان الأخرى في فلسطين شريطة المعاملة بالمثل.

وتعد هذه الإعفاءات من الامتيازات الشخصية التي قررتها الاتفاقيات الدولية منعاً للازدواج الضريبي حيث تكون مثل هذه الرواتب والمخصصات خاضعة للضريبة في بلادهم، وقد علق المشرع الفلسطيني هذا الإعفاء على شرط معاملة المثل بحيث يكون الإعفاء متبادل، ولا يأخذ بهذا الإعفاء على غير الرواتب والمخصصات المدفوعة للدبلوماسيين الأجانب لقاء أعمالهم الرسمية.

3. الإرث، ولا يعفي بعد ذلك الإيراد السنوي للممتلكات الموروثة.

4. الجمعيات التعاونية في ما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها.

القانون نص على أن دخل الجمعيات التعاونية في ما يتعلق بمعاملاتها مع أعضائها معفى من الضريبة، ولكن الدخل المتحقق من تعامل الجمعية مع غير أعضائها يكون من الإيرادات الخاضعة للضريبة، بمعنى أن يؤخذ صافي الدخل المتحقق وينزل منه ما تم رده إلى أعضائها المتعاملين معها[1].

كذلك نصت المادة (10) على مجموعة من الإعفاءات الشخصية والعائلية للتوصل إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة، وهي:

أولاً:الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات السنوية التالية:

1- إعفاء بقيمة ثلاثة آلاف دولار أمريكي للشخص المقيم المكلف.

[1] عرقاوي ، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، نابلس،1983،ص91 .

2- إعفاء عائلي قدره خمسمائة دولار أمريكي عن كل من الوالدين والزوج والأبناء المعالين والمعالين من الدرجة الأولى والثانية.

3- إعفاء لغرض التعليم في مؤسسات التعليم العالي المعترف بها بقيمة ألفين وخمسمائة دولار أمريكي لكل فرد معال باستثناء من حصل على منحة.

4- إعفاء الإيجار لمسكن المقيم ومن يعيل بحد أقصى ألفا دولار أمريكي في السنة.

5- إعفاء شراء أو بناء المساكن بقيمة خمسة آلاف دولار أمريكي لمرة واحدة فقط.

6- المعالجة الطبيعة والمدعمة بالمستندات التي يدفعها الشخص المقيم عن نفسه أومن يعيله على ألا تزيد عن قيمة الدخل الخاضعة للضريبة.

7- في حالة تقدم الزوج والزوجة بطلب فرض الضريبة بصفة مجتمعة يتمتع كل منهما بالإعفاء المنصوص عليه في البند 1 أعلاه في حين تمنح الإعفاءات الأخرى لأحدهما.

8- يتطلب الاستفادة من إعفاءات التعليم وإيجار السكن والإعالة والمعالجة الصحية تقديم مستندات تثبت ذلك.

ثانيا: الشخص الطبيعي غير المقيم الإعفاءات المنصوص عليها في الفقرة أولا أعلاه إذا كانت أسرته مقيمة في فلسطين.

ثالثا: يعفي من الضريبة المبلغ الذي يدفعه الموظف أو المستخدم لصندوق التقاعد أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي أو أي صندوق آخر يوافق عليه الوزير.

وفي جميع الأحوال يجب أن لا يزيد إجمالي الإعفاء السنوي عن أثنى عشر ألف دولار أمريكي أو إجمالي الدخل الخاضع للضريبة في أي سنة من السنوات أيهما أقل[1].

نجد من خلال تطبيق المادة(10) أنه قد تنشأ النزاعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يلي:

---

[1] المادة (10)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.**

1- قد يحصل نزاعات ضريبية بالإعفاءات العائلية والتي ترتكز على مفهوم معنى الإقامة ومدتها والإعالة من الدرجة الثانية، حيث نجد مفهوم الإقامة في القانون الفلسطيني يقوم على أن الشخص الفلسطيني الذي سكن البلاد(120)يوم على الأقل خلال السنة المالية ويحمل الجنسية الفلسطينية، علما لا يوجد سبب لتحديد(120) يوم، لأن المنطق والاستنباط أن الفلسطيني من يحمل الجنسية سواء كان في الداخل أو في الخارج ما دام له استثمارات في فلسطين.

2- المشرع في البند (3) أشترط إعفاء التعليم على أساس لكل فرد معال باستثناء من حصل على منحة، يفهم من هذا النص أن القانون يحرم الشخص المعيل من إعفاء الدراسة، وهذا من الناحية العملية ما هو مطبق، هنا يرى الشخص المعيل أن القانون يقع في تناقض عندما يحرمه من هذا الإعفاء ويمنحه لمن يعيله، مما يلجأ إلى التمسك بهذا الإعفاء شعورا منه بوجود حق له به و بعدم عدالة القانون مما يشكل منازعة ضريبية.

3- القانون في الفقرة(ثالثا) إعفاء المبلغ الذي يدفعه الموظف أو المستخدم لصندوق التقاعد أو التأمين الصحي أو الضمان الاجتماعي أو أي صندوق آخر يوافق عليه الوزير، نجد أن المشرع بتركه لكلمة المستخدم بهذا الشكل قد أوقع القانون أولا- في ازدواج ضريبي داخلي لأن الشخص المستخدم (بكسر الدال) قد حصل على هذا التنزيل بموجب المادة(9/8) من نفس القانون، ثانياً- وقوع منازعة ضريبة نتيجة تمسك الشخص المستخدم (بكسر الدال) بهذا الحق، ورفض الدوائر الضريبية له، على اعتبار أن هذا الإعفاء من حق الشخص المستخدم (بفتح الدال) فقط.

إن التعديل والتبديل في تطبيق القوانين الضريبية قد يؤدي إلى نشوء النزاعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف فيما يتعلق بموضوع الإعفاءات العائلية حيث إن قانون ضريبية الدخل الأردني رقم(25)لسنة 1964 وتعديلاته والذي كان مطبقا في الضفة الغربية في فلسطين كان ينص على إن دخل الزوجة يتم دمجه مع دخل الزوج وكان هذا الأمر إجباريا بحيث يعتبر كل من الزوجة والزوج مكلف واحد، وكان يترتب على هذا الأمر العديد من الأمور من أهمها

أن الإعفاءات كانت تمنح للزوج فقط مثل إعفاء الأولاد وإعفاء الإعالة وإعفاء التعليم الجامعية أما الزوجة لا تستحق مثل هذه الإعفاءات[1].

أما قانون ضريبية الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة 2004 والمطبق حاليا في فلسطين فقد نص على خلاف ذلك، حيث نصت الفقرة (2) من المادة (11) "على انه يعتبر كلا من الزوج والزوجة مكلفا مستقلا عن الأخر " وبهذا نلاحظ أن القانون الفلسطيني فصل دخل الزوج عن دخل الزوجة واعتبر كلا منهما مستقلا عن الأخر.ولكن القانون الفلسطيني لم يجعل ذلك اختياريا بل منح الزوج والزوجة إذا رأى أن مصلحتهم تقتضي دمج دخل الزوجين فلهم ذلك وهذا ما نصت علية الفقرة(3) من المادة (11) حيث نصت "على انه يجوز للزوجين أن يطلبا دمج دخولهما واعتبارهما مكلفا واحدا"[2].

وحسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، إذا كان كلا الزوجين يعملون فإن كل منهم يستفيد من الإعفاءات بشكل منفصل عن الأخر في كل من إعفاء الإقامة وإعفاء الزوج أو الزوجة وإعفاء المعالجة الطبية، إما باقي الإعفاءات مثل إعفاء الأولاد وإعفاء التعليم وإعفاء المسكن حيث تمنح لإحداهما.

من خلال ما تقدم نجد أنه قد يثور نزاع ضريبي بين كل من المكلف والإدارة الضريبية وخاصة فيما يتعلق باقتطاعات الرواتب للموظفين أو الموظفات بشكل خاص.

مثال:

إذا كانت فاطمة موظفة لدى مدرسة الإيمان براتب شهري مقداره(1520)شيكل وان فاطمة متزوجة وزوجها لا يعمل ولديها ثلاثة أولاد وتعيل والدتها وتستأجر بيت كمسكن لها ولعائلتها باجرة شهريةمقدارها500شيكل.

المطلوب:

---

[1] المادة(6/5)، من **قانون ضريبة الدخل رقم(25) لسنة** 1964.

[2] المادة(11)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم**(17) لسنة2004.

احتساب ضريبة فاطمة حسب كل من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25)لسنة 1964، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة2004 مبينا ما هي المنازعة التي من الممكن أن تنشأ بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف.

أولا: حسب قانون ضريبة الدخل 64/25 يتم احتساب ضريبة دخل فاطمة على راتبها كما يلي:

- **الراتب الإجمالي1520 x 12 شهر = 18240 شيكل سنويا.**

تنزل الإعفاءات التي تستحقها فاطمة كما يلي:

- إعفاء من الراتب 20% أي:

18240 x 20% = 3648 معفاة

- إعفاء الإقامة:

4200 شيكل سنويا.

وبالتالي فان الدخل الخاضع للضريبة = 18240− (3648+4200) = 10392 شيكل.

وبتطبيق الشرائح نلاحظ أن دخل فاطمة يدخل ضمن الشريحة الأولى والتي تستوفى عنها الضريبة بنسبة 5%

10392 * 5% = 520 شيكل

وبهذا نلاحظ أن ضريبة فاطمة السنوية تساوي 520 شيكل ويتم قسمتها على 12 شهر ويصبح كالتالي:

520 / 12 = 43.3 شيكل ضريبة فاطمة الشهرية على دخلها من راتبها.

من خلال ما تقدم وحسب قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 1964/25 وتعديلاته فان الزوجة لا تستحق من الإعفاء سوى إعفاء الإقامة وإعفاء الراتب بنسبة 20% من الراتب.

ثانيا: حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

بداية يجب تحويل الراتب الذي تتقاضاه فاطمة من الشيكل إلى الـــدولار الأمريكـــي لان ق.ض.د الفلسطيني نص على أن العملة الأساسية لغايات تطبيق القانون هي الدولار الأمريكي.

وبما أن فاطمة تتقاضى راتبا مقداره 1520 شيكل فإنها تتقاض ما يعادل 338 دولار.

- **الراتب الإجمالي 338 x 12 شهر = 4056 دولار سنويا.**

تنزل الإعفاءات التي تستحقها فاطمة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وهـــي كمـــا يلي:

إعفاء إقامة 3000 دولار

إعفاء الزوج 500 دولار لان الزوج لا يعمل.

إعفاء الأولاد 1500 دولار

إعفاء والدتها 500 دولار

إعفاء إيجار سكن 111 دولار

وبالتالي فان مجموع الإعفاءات التي تستحقها فاطمة حســب قـــانون ضـــريبة الـــدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 يساوي 5611 دولار.

كما نلاحظ فإننا نجد أن مبلغ الإعفاءات التي تستحقها فاطمة هو اكبر من مجموع دخلها السنوي وبالتالي فإنها لا تخضع لأي شريحة من شرائح الدخل التي نص عليها قانون ضـــريبة الدخل الفلسطيني.

إذاً من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضـــريبية هي أن المكلف من مصلحته أن يتمسك بالإعفاءات التـــي نـــص عليهـــا القـــانون، أمـــا الإدارة

الضريبية ضمن مصلحتها أن تجرد قدر الإمكان المكلف من الإعفاءات حتى يخضع لأعلى شريحة من شرائح الدخل وبالتالي فان الإدارة الضريبية تعمد إلى أن تطلب من المكلف وخاصة إذا كان المكلف زوجة العديد من الإثباتات وعادة ما تكون هذه الإثباتات معقدة أ ويحتاج إصدارها لرسوم، فمثلا قد تطلب الإدارة الضريبية للزوجة حتى تستفيد من إعفاء الأولاد لها أن يكون هؤلاء الأولاد مسجلين ضمن هويتها أو تطلب منها إحضار حلف يمين من المحكمة بان زوجها لا يعمل وكذلك أن يكون عقد الإيجار باسمها. وبالتالي تحاول الإدارة الضريبية وضع العراقيل أمام المكلف في محاولة منها لتجريد المكلف من الإعفاءات وهذا الأمر بدوره يؤدي كما ذكرنا إلى نشوء المنازعة الضريبية لان المكلف دائما على العكس من الإدارة الضريبية يسعى دوما للحصول على اكبر قدر ممكن من الإعفاءات.

المبحث الخامس: معدلات وشرائح الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004

يعمل المشرع الضريبي على تحديد معدلات الضرائب من فترة لأخرى، حيث تعكس مستوى المعيشة، وخطط الدولة المالية والاقتصادية، ووفقا للموازنة العامة للدولة، وحجم نفقاتها[1].

ويعبر معدل الضريبة عن النسبة المئوية أو المقطوعة التي تقتطع من الدخل الخاضع للضريبة بمعدل معين، وهذا المعدل إما أن يكون نسبيا بمعنى أن تفرض الضريبة على الدخل بنسبة معينة ومحددة مهما كانت قيمته أو أن يكون تصاعديا، أي تفرض الضريبة بنسبة تزداد مع زيادة الدخل الخاضع لها[2].

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق،ص277 .

[2] أبو حشيش، خليل عواد:**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص366 .

عمل المشرع الفلسطيني على تقسيم المكلفين إلى أشخاص طبيعيين ومعنويين وأشخاص مقيمين وغير مقيمين[1]. فقد تضمنت المادة(14) الشرائح والنسب الضريبية، حيث أن الضـــريبة تستوفى على الدخول الخاضعة للضريبة وفقاً للنسب والشرائح التالية:-

أولاً: تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي المقيم وبعد الأخذ بعـــين الاعتبار الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القانون حسب النسب والشرائح التالية:

من 1 – 10000 دولار أمريكي 8%

من 10001 – 16000 دولار أمريكي 12%

ما زاد على ذلك 16%

ثانياً: الأشخاص المعنوية

تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي مقيم بنسبة 15%.

ثالثاً: الشخص غير المقيم

تستوفى الضريبة بنسبة 16% من الدخل المتحقق

رابعاً: شركات التأمين التي تقوم بالتأمين على الحياة

تستوفى الضريبة بنسبة 5% على الدخل المتحقق لشركات التأمين التي تقـــوم بالتـــأمين على الحياة وذلك من المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشـــركة، ولا يجـــوز تنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب وذلك بالرغم مما ورد فـــي هـــذا القانون أو أي قانون أخر[2].

---

[1] المادة(1) **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 .**

[2] المادة(14)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 .**

وللتعليق على المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والدوائر الضريبية نتيجة تطبيق المادة(14) هي:

1. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004، قد اعتمد عملة الدولار بدلا من عملة الشيكل المتداولة في نشاطات القطاعات المختلفة للاقتصاد الفلسطيني وهي أيضا العملة التي يحقق بها الأشخاص دخولهم. وهذا ينتج عنه منازعات ضريبية ما بين الأشخاص والدوائر الضريبية والناتجة عن فروقات العملة. حيث أن الدخول خلال السنة المالية تتحقق بعملة الشيكل في حين أن الأشخاص يتوجب عليهم تقديم الإقرار الضريبي بعملة الدولار الأمريكي[1].

2. كما تظهر منازعة في معنى الإقامة وفقا لمفهوم الشخص المعنوي المؤسس بموجب قوانين فلسطينية ويكون مركز إدارته في فلسطين بغض النظر عن موطن استثماراته، فهذا المفهوم يقوم على أن إيرادات المكلف التي تتحقق خارج فلسطين خاضعة للضريبة، وهنا تكمن الصعوبة في قدرة السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال علاقاتها الدولية واتفاقياتها الإقليمية إمكانية حصر إيرادات هؤلاء المكلفين، ولهذا فإن هذا المفهوم يفترض وجود حكومة مستقلة ذات إرادة للسيطرة على إيرادات المكلفين في الخارج.

3. كما قد تظهر منازعة ضريبية بالنسبة للشخص المعنوي الغير مقيم، حيث تنص الفقرة ثالثاً على خصم 16% من الدخل المتحقق، في حين لم يرد في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني تعريف للدخل المتحقق، فإذا فهم من إخضاع الدخل وهو في شكله الإجمالي، يكون القانون قد وقع في تناقض مع مبدأ العدالة الاجتماعية لأنه لم يمنح الشخص المعنوي الغير مقيم أي نوع من التنزيلات أو الإعفاءات ، في حين يتناقض عدم تطبيق المواد الخاصة بها في الوصول للدخل الخاضع للضريبة.

---

[1] يدك، إبراهيم "محمد جميل" علي: **العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004** والأردني رقم (25) لسنة 1965(دراسة مقارنة)، (رسالة ماجستير) جامعة النجاح الوطنية: نابلس، فلسطين، ص98 .

المبحث الرابع: إجراءات ربط الضريبة حسب قانون ضـــريبة الـــدخل الفلســـطيني رقـــم(17) لسنة2004 .

عندما تتلقى الإدارة الضريبية الكشوف والوثائق التي ألزم القانون المكلـــف بتقـــديمها أو عندما يحين ذلك الوقت دون قيام المكلف بتلك الالتزامات، فإن الإدارة الضريبية تقـــوم باتخـــاذ سلسلة من الإجراءات بهدف الوصول إلى مقدار الدخل الحقيقي الخاضـــع للضـــريبة وفـــرض الضريبة المستحقة والعمل على تحصيلها، وذلك عبر إجراءات المراجعة الضريبية التي تمكـــن الإدارة من تحقيق هدفها المنشود في تطبيق القانون، وأياً كانت الوسيلة أو الطريقة التي تســـلكها الإدارة الضريبية فإن النتيجة في اغلب الحالات ستكون إصدار قرار بفرض ضريبة معينة على المكلف والعمل على تحصيلها[1].

لا يعد الربط الضريبي مجرد عملية حسابية عادية، ويتم ذلك من خلال عـــدة خطـــوات تتمثل في حصر المادة الخاضعة للضريبة، ثم تحديد قيمتها، ثم استبعاد مـــا يقتضـــي القـــانون بإستبعادة من تكاليف وإعفاءات ثم في النهاية يتم تطبيق سعر الضريبة[2].

وتربط الضريبة باسم المكلف بها قانونا سواء أكان شخصا طبيعيا أم شخصا معنويا فـــي المركز الرئيسي لنشاطه، وفي حالة عدم تعيين هذا المركز يتم ربط الضريبة في المكان الـــذي يوجد به الفرع الرئيسي أو في المكان الذي يوجد به الفرع الأوسع عملا.

ومع أن الشخص المقيم الذي يعتبر وكيلا قانونيا أو وكيلا تجاريا أو فرعـــا أ وشـــريكا لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسئولا عن القيام بـــالإجراءات التـــي تمهـــد لـــربط الضريبة على الشخص غير المقيم إلا أن الربط يتم بإسم المكلف غير المقيم ولحسابه[3].

---

[1] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص49 .

[2] الحسيني، قاسم إبراهيم: **المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،2000، ص53--54.

[3] أبو حشيش،خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص369.

ولا شك أن هذه الإجراءات جميعا لا تولد في حد ذاتها دين الضريبة، لان الصحيح هو اعتبار ذلك الدين موجود قانونا منذ توافر الواقعة المنشئة له، وذلك حتى إذا لم تكن الإدارة المالية تعلم بتوافر هذه الواقعة له، ومن باب أولى، يعتبر هذا الالتزام موجودا حتى إذا لم تكن إجراءات تحديده قد تمت كلها أو بعضها[1].

ويشمل ربط الضريبة مجموع الدخول والمنشآت التي يستثمرها المكلف وتكون خاضعة للضريبة وهذا ما نعنية بوحدة الربط، ومؤدى ذلك انه إذا كان المكلف يمتلك عدة منشآت فلا تفرض الضريبة على أرباح كل منشأة على حده، بل تربط على مجموع صافي نتائجها جميعا، فإذا ختم حساب بعض المنشآت بربح في سنة معينه وخسارة في بعضها الأخر في نفس السنة وجب تنزيل الخسارة القانونية من الربح وربط الضريبة على الفرق بينهما[2].

أولاً: ربط الضريبة بواقع الإقرار الضريبي

تعتبر طريقة ربط الضريبة بالإقرار الضريبي من الطرق المباشرة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، حيث يقوم المكلف بموجب هذه الطريقة بتقديم الإقرار محددا به الدخل الخاضع للضريبة المتحقق له من مصدر أو عدة مصادر ومبينا فيه مقدار الضريبة المستحقة عليه.

وعليه تربط الضريبة طبقاً للمادة(16) من قانون الضريبة على الدخل على الإرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من المكلف، ويعتبر الإقرار الضريبي ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد المحدد قانوناً وتسدد الضريبة من واقع الإقرار[3]. وهي من أكثر الطرق قربا لدخل المكلف الحقيقي وأنها تبعث الطمأنينة في نفوس المكلفين بالإضافة إلى أنها من اقل طرق الربط كلفة[4].

ثانياً: الربط المعدل من واقع الإقرار

---

[1] حسين خلاف: **الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص207

[2] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص369 .

[3] المادة(16)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

[4] أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، المرجع السابق، ص370 .

وطبقاً للمادة(19) من ذات القانون لدائرة الضريبة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له إذا توافرت لدى دائرة الضريبة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار المكلف وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، في ضوء البيانات الواردة بالإقرار ومستندات الفحص وأية بيانات أخرى لدى الدائرة، وعلى مأمور التقدير المختص أن يخطر المكلف بكتاب موصى علية مصحوب بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها، ويعتبر القرار الصادر عن المقدر في هذا النوع من الربط الضريبي قابلا للاعتراض خطيا خلال ثلاثين يوما من تبليغ المكلف إشعار الضريبة، وإذا انقضت هذه المدة دون أن يطعن المكلف في الميعاد في القرار أعلاه ولم تكن لديه أسباب موجبة للتأخير في الطعن يقتنع بها مقدر ضريبة الدخل كغيابه عن الوطن أو مرضه أصبح هذا الربط نهائيا وأصبحت الضريبة واجبة الأداء فور تسلم أشعارها[1].

ثالثاً: ربط الضريبة في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي(الربط الإداري)

من حق دائرة الضريبة في إجراء ربط تقديري للضريبة على الدخل وفقاً للمادة(20) من نفس القانون من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة لإقراره، وتعتمد طريقة الربط الإداري في تقدير الدخل الضريبي على القرائن التي تشير إلى وعاء الضريبة، وهنا تقوم الإدارة الضريبية في التقدير معتمدة على القرائن والدلائل وليس الاعتماد على البينة، وبالتالي تقوم بتقدير قيمة الوعاء بطريقة غير مباشرة، ثم يقوم مأمور التقدير بإرسال إشعاراً للمكلف يبلغه بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه ومدة الطعن فيه ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه[2].

أما بالنسبة لحق دائرة الضريبة في إجراء ربط الضريبة وتعديل هذا الربط وارتباطه بمدد تقادم الحقوق الضريبة، فقد خَولت المواد (20/19) من قانون الضريبة على الدخل دائرة الضريبة حق إجراء أو تعديل الربط إذا لم يتقدم المكلف بإقراره الضريبي في المواعيد القانونية

---

[1] المادة (19)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م .**

[2] المادة(20)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

المحددة، وكذلك إذا اثبت مأمور التقدير بمستندات يقدمها عدم صحة الربط الذي قام به المكلف كما سبق أن اشرنا، وعليه فإن حق دائرة الضريبة في إجراء الربط وفي تعديله مرتبط بقيد زمني، علما أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أشار إلى تحديد الفترة الزمنية في عملية ربط وتعديل الضريبة بشكل واضح في المادة(3/19) " يجوز لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقدرة ذاتيا من قبل المكلف بصورة كلية أو جزئية على أن يتم إبلاغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار[1] ، وأيضاً أشارت المادة (24) من قانون ضريبة الدخل في تحديد مدة إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يفوضه والتي نصت " يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً وعند توفر أدلة أن يعيد النظر بتحديد قيمة الضريبة المستحقة خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير المتعلق بأي سنة ضريبية..الخ[2].

وكان أساس سقوط الضرائب والرسوم المستحقة للدولة هو حرص المشرع على عدم إرهاق المكلف، فلا يظل ملزما بها مدة طويلة، لذا يصح التمسك بالتقادم من الملتزم بأدائها رغم قيام المنازعة بشأنها[3].

المبحث السادس: إجراءات تحصيل الضريبة حسب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004

بعدما تم التعرف على تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وخصم مصروفاته، وتكاليف الحصول عليه، وبعد خصم الإعفاءات المستحقة لصالح المكلف، وتم حساب قيمة الضريبة المستحقة وفقاً لمعدلات الضريبية ذات العلاقة بفئات دخل المكلف. فإن السؤال الذي يثار الآن هو كيف سيتم تحصيل هذه الضريبة؟ ويعد هذا السؤال من أكثر موضوعات ضريبة الدخل أهمية، وحساسية، وعليه يتوقف طبيعة العلاقات التي تنشأ بين المكلفين دافعي الضريبة، وهم

---

[1] المادة (3/19)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004** .

[2] المادة (24)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م**

[3] هشام زوين، محسن زوين: **شرح قانون الضرائب على الدخل(المنظومة المتكاملة للقانون رقم 91 لسنة 2005)**، المرجع السابق ،ص87.

ممولو نفقات الدولة، ودائر ضريبة الدخل. حيث أن المهم ليس فرض الضرائب وإنما تحصيلها. فكفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب بينما المهم هو كم يتم تحصيله من هذه الضرائب، حيث أن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي، والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلا في سنة ضريبية، وليس ما تم تقديره على المكلفين[1].

ويقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي ترمي إلى نقل المال من ذمة المكلف إلى خزانة الدولة[2].

يستخدم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عدة طرق رئيسة في جمع وتحصيل الضريبة، وهي طريقة خصم المصدر أو الخصم من المنبع، وطريقة السلفيات، وطريقة الدفع بعد نهاية سنة الضريبة، والتي تكون عند تقديم الإقرار، أو تسلم المكلف إشعار التقدير، أو عند التسوية النهائية للضريبية عند تحديدها من قبل مأمور الضريبة، وبعد اعتراض المكلف. وسنعمل من خلال الدراسة على تفصيل هذه الطرق كما هي واردة في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

طريقة الوفاء المباشر(الدفع المرفق مع تقديم الإقرار).

طبقا لهذه الطريقة يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الادارة الضريبية المختصة، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة في التطبيق، ولكنها تحتاج إلى درجة عالية من الوعي الضريبي لدى المكلفين[3].

وقد اخذ القانون الفلسطيني بهذه الطريقة في المواد (19/17/16) حيث الزم كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بتقديم كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد ودفع مبلغ الضريبة المعترف به في الكشف خلال الأربعة اشهر التالية من نهاية سنته المالية.

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص317.

[2] جامعة القدس المفتوحة: **المالية العامة**، المرجع السابق،ص86.

[3] الحسيني، قاسم إبراهيم: **المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق ص65.

طريقة الحجز من المنبع(الخصم من المصدر).

تقوم هذه طريقة على إصدار تعليمات يتم بموجبها خصم نسبة معينة من دخل المستخدمين والمتعاقدين، وتوريدها إلى دوائر الضريبة، وتكون هذه المبالغ المخصومة في غالب الأحيان هي القيم النهائية المستحقة على المكلفين، وتعمل دوائر الضريبة على إغلاق ملفاتهم في نهاية السنة الضريبية[1].

يتولى عملية توريد الضريبة بعملية الحجز من المنبع الشخص الذي يقوم بدفع الدخل للمستفيد وهو على نوعين في القانون الفلسطيني:

أولاً: تحصيل الضريبة على دخل الأشخاص غير المقيمين: لقد نصت الفقرة الأولى من المادة(31) على" يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسوؤلاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون بما فيها خصم الضريبة المستحقة وتوريدها لحساب الدائرة.

ثانياً: تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور: حيث أوجبت الفقرة الثانية البند الأول " على كل شخص مسؤول عن دفع راتب أو أجر أو علاوة أو مكافأة وما في حكمهما، أن يخصم منها عند دفعها الضريبة المقدرة وتورد تلك المبالغ للدائرة مع كشف مرفق بها وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع. ويجوز لمأمور التقدير اعتبار المبالغ المقتطعة على هذا الوجه ضرائب نهائية في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي وعدم وجود مصادر دخل أخرى لهذا المكلف ويحق له إعادة النظر فيها خلال سنتين تلي تاريخ الاقتطاع إذا توفرت لديه أدلة وبيانات خلاف ما قدم في الكشف ويتم الاقتطاع وفقا لنسب ضريبة الدخل والشرائح والإعفاءات المقررة ".كما نص البند الرابع من نفس الفقرة انه" وفقا للقانون يجوز لمأمور التقدير أن يطلب من صاحب العمل تخفيض أو زيادة الضريبة الواجب اقتطاعها من الرواتب والأجور لتصويب أي اقتطاع ضريبي ويتعين على صاحب العمل أن يستجيب لطلبه تحت طائلة المسؤولية".

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق،ص228.

كما يفهم من البند الثاني من نفس المادة انه" إذا تخلف هذا الشخص عن خصم أو دفع الضريبة المستوفاة أعلاه فتحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه"، وإذا كان الراتب أو الأجر أو العلاوة أو المكافأة تشكل نفقة لهذا الشخص فلا يعتد بها أو تنزل من الدخل الإجمالي لغايات التوصل لدخله الخاضع للضريبة ما لم تكن الضريبة المستحقة عليها قد اقتطعت وسددت لدائرة ضريبة الدخل[1].

نذكر أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يشير إلى تحديد الجهات والقطاعات الملزمة باقتطاع وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة، مما يترتب على ذلك حدوث المنازعات واللجوء إلى عملية التقدير، ومثال على ذلك بالنسبة للتدقيق على المستشفيات والتعرف على حجم تعامل الأطباء معها، حيث يتعذر الوصول إلى معلومات دقيقة بذلك الصدد، ويمكن تفادي ذلك لو تم معالجة هذا الأمر ضمن نصوص قانونية.

ولمقارنة ذلك فقد الزم القانون المصري جهات معينة باقتطاع وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة نذكر منها: إلزام أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ومأموريات الشهر العقاري بالتحصيل لحساب الضريبة عن كل معاملة أو دعوى أو طعن، وكذلك فقد ألزم كل مستشفى يقوم طبيب بإجراء عملية جراحية به لحسابه الخاص أن يحصل منه مبلغاً محددا بقرار من وزير المالية[2].

كما إن قانون ضريبة الدخل لم يبين المستندات المطلوبة لعمل خصم المصدر، حيث هناك العديد من النماذج التي يلزم إعدادها لغرض استخدامها في عمل خصم المصدر، مثل شهادة خصم المصدر التي تعطى للمكلف، لتفيد بقيمة المبلغ المخصوم على المكلف لحساب الضريبة، وكذلك نماذج كشوف معدلات الضريبة، ونماذج قوائم المكلفين، ونماذج إشعار توريد المبالغ لدائرة الضريبة.

---

[1] المادة(31)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م.**

[2] المحاميد، موفق سمور علي: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص59

ونجد أيضا أن قانون ضريبة الدخل لم يحـــدد طريقـــة حســـاب الضـــريبة المســـتحقة واستقطاعها وفقا لطريقة خصم المصدر. هناك عدة طرق تســـتخدم لحســـاب قيمـــة الضـــريبة المستحقة على المستخدمين، واشهرها نماذج حساب ضريبة الدخل للمكلفـــين حســـب وضـــعهم الاجتماعي، وحسب فئات وشرائح الضريبة. والتي تعدها دوائـــر الضـــرائب وتوزعهـــا علـــى أصحاب العمل للالتزام بها عند عمل الاستقطاعات الضريبية، وتسمح تشريعات ضريبة أخـــرى باستخدام طرق النسب المئوية أو أي طريقة أخرى طالما تنتج نفس قيمة الضريبة المستحقة على المكلف.

إن السياسة والإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب قد تكـــون غير ملائمة للمكلف، فيرفضها هذا المكلف، مما يؤدي إلى نشوء النزاع الضـــريبي، فـــالإدارة الضريبية تسعى دوما كما قلنا إلى ضمان استمرار رفد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمـــة، وقد تسلك الإدارة الضريبية بعض الطرق لضمان التحصيل لا تروق للمكلف ولا تـــتلاءم مـــع ظروفه.

ومن طرق تحصيل وجباية الضرائب، خصم الضريبة من المنبع، وهذه الطريقة من أهم وانجح الطرق لضمان تحصيل دين الضريبة، وتوريده للخزينة العامة للدولة، وقد نـــص قـــانون ضريبة الدخل الفلسطيني على خصم الضريبة من المنبع، كطريقة من طـــرق تحصـــيل ديـــن الضريبة، وهذا ما نص عليه في المادة "31"، ولكن هذه المادة نصت في فقراتها السادسة علـــى أن " للوزير وبتنسيب من المدير إصدار تعليمات الخصم من المنبع على أن تحدد مدة التعليمات الجهات المخولة بالخصم وكذلك البضائع والسلع والخدمات التي تشملها ونسب الخصم"[1]. وقـــد صدرت تعليمات الوزير الخاصة بذلك حيث تم تحديد الجهات المخولة بالخصم وكـــذلك تحديـــد الجهات والبضائع والسلع والخدمات، وكذلك تحديد نسبة الخصم.

وقد أدى تحديد النسب في التعليمات الصادرة عن وزير المالية بشأن خصم الضريبة من المنبع إلى نشوء النزاع الضريبي بين كل من مكلف والإدارة الضريبية، ولا سيما فيمـــا يتعلـــق

[1] المادة(6/31)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم**(17)لسنة2004

بقطاع المقاولات والعقود الباطنية، فمثلا نجد أحيانا أن المكلف يحتاج لخدمة ما من دائرة الضريبة مثل شهادة الخصم بالمصدر، حيث تعرف شهادة الخصم بالمصدر بأنها: شهادة تصدرها دائرة ضريبة الدخل تفيد في هذه الشهادة بأن الشخص المكلف المدون اسمه في هذه الشهادة قد قام بتسوية أوضاعه مع الإدارة الضريبية، وانه قام بدفع جميع التزاماته وانه لا مانع لدى الإدارة الضريبية أن تسمح لأي شخص بان يدفع لهذا المكلف المبلغ المدون في شهادة الخصم بالمصدر هذه.

وعندما يتقدم المكلف للحصول على شهادة خصم بالمصدر من دائرة الضريبة فان دائرة الضريبة تشترط عليه أن يقوم بتسوية ودفع ما يستحق عليه من ضرائب في السنوات السابقة، وكذلك دفع مبلغ معين يسمى بالسلفية على حساب الضريبة التي لم تتحقق بعد ولكنها سوف تتحقق خلال السنة الجارية أو حتى نهايتها.

وهذه المبالغ المدفوعة هي التي في كثيرا من الأحيان تؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية وخاصة في قطاع المقاولات كما ذكرنا سابقا، والسبب في ذلك يرجع إلى أن شركات المقاولات غالبا ما تلجأن للدوائر الضريبية من اجل الحصول على شهادة الخصم بالمصدر في بداية السنة، أي في الشهر الأول من السنة الجارية، وشركات المقاولات تلجأ للحصول على شهادة الخصم من اجل الدخول والتقدم للعطاءات والمناقصات، حيث يشترط على كل مقاول أو كل من يتقدم لمثل هذه العطاءات والمناقصات أن يبرز للجهة صاحبة العطاء شهادة الخصم بالمصدر الخاصة بالمقاول.

وبالتالي نلاحظ أن التقدم للعطاء أو المناقصة لا يشترط ولا يعني أن العطاء قد رسا على هذا المقاول، حيث يوجد هناك احتمالين، احتمال الأول هو أن يرسو العطاء على هذا المقاول، والاحتمال الثاني هو أن لا يرسو هذا العطاء على المقاول، والاحتمال الثاني هو الأقوى لان فرصة أن يرسو هذا العطاء على المقاول هي فرصة ضئيلة أو قليلة مقارنة مع عدد المقاولين المتقدمين لهذا العطاء.

وإذا تحقق الاحتمال الثاني أي أن لا يرسو العطاء على المقاول كما قلنا، فإن هذا يعتبر ظلما وإجحافا في حق المكلف وذلك حسب وجهة نظر المكلف، لأنه كما قلنا أن الإدارة الضريبية تطلب من المقاول منحه شهادة الخصم بالمصدر لدخول العطاء، على أن يقوم بدفع سلفية على حساب الضريبة، وغالبا ما تكون نسبة هذه السلفية محددة من (1-2%) من قيمة المبلغ المدون في شهادة الخصم بالمصدر، فمن وجهة نظر المكلف انه من غير العدل أن يقوم بدفع سلفية في بداية العام على عمل لم يتحقق أو يمكن أن يتحقق، وهذا بدوره يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

طريقة تحصيل الضريبة بواقع التقسيط.

أجاز قانون ضريبة الدخل الفلسطيني" للوزير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة وبشكل يحافظ على حق الخزينة وذلك بناء على طلب المكلف وبتنسيب من المدير إذا وجدت أسباب تستوجب ذلك شريطة أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط وتاريخ استحقاقه. وإذا قسطت الضريبة ولم يدفع المكلف أحد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار"[1].

وبالنسبة إلى الإجراءات المتبعة بشأن تقسيط الضريبة فقد تم توضيحها من خلال التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم (17)لسنة 2004 الصادرة عن وزير المالية .

نشير إلى أن قاعدة الملائمة لا تتفق مع ما جاء في التعليمات الصادرة عن وزير المالية بشأن تقسيط الضريبة، حيث أشارت المادة(4) من هذه التعليمات على فرض نسبة فائدة سنوية(9%) من رصيد الأقساط الضريبية[2] ،علماً أن التقسيط شرع في الأصل مراعاة لقدرة الفرد على الدفع وخاصة بالنسبة للأشخاص الذين لا يستطيعون تأدية الضريبة دفعة واحدة، وهذا الأمر يتناقض مع قاعدة الملائمة ومراعاة قدرة الأفراد على الدفع.

---

[1] المادة(33)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م.**

[2] المادة(4)، من **تعليمات صادرة عن الوزير استناداً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة 2004**

من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي، قيام الإدارة الضريبية بإصدار لوائح ملزمة وتعليمات تفسيرية، ولكن هذه اللوائح والتعليمات التفسيرية لا يكون لها قوة القانون، إلا أن الإدارة الضريبية تعتبر أن لها قوة القانون وبالتالي يجب على المكلفين الالتزام بها،هذا من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ولكن من وجهة نظر المكلفين فان اللوائح والتعليمات التفسيرية ليست لها قوة القانون وبالتالي فان المكلفين لا يلتزمون في مثل هذه التعليمات ويرفضونها بكل السبل والإمكانيات المتاحة لديهم. مم يؤدي إلى نشوء النزاع الضريبي بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

وقد نصت المادة (33) تحت عنوان تقسيط الضريبة على ما يلي:" للوزير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة وبشكل يحافظ على حق الخزينة وذلك بناء على طلب المكلف وبتنسيب من المدير إذا وجدت أسباب تستوجب ذلك شريطة أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط وتاريخ استحقاقه. وإذا قسطت الضريبة ولم يدفع المكلف أحد الأقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار"[1].

وقد صدرت تعليمات بشأن تقسيط الضريبة من قبل وزير المالية لتفسير هذه المادة وتوضيحها، وقد تم ذكرها سابقا من خلال (إجراءات التحصيل).

المادة "4" يستحق على المبالغ المقسطة فائدة مقدارها 9% سنويا وتحسب الفائدة على أقساط اعتبارا من نهاية الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية للمكلف وفق المعادلة التالية: الرصيد الشهري المقسط x 9%.

وإذا تخلف المكلف عن دفع احد الإقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه تصبح الإقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار.

---

[1] المادة (33) **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004** .

وكما نلاحظ نجد أن هذه التعليمات جاءت منسجمة مبدئيا مع تطلعات المكلفين وخاصة فيما يتعلق بإمكانية تقسيط الضريبة وعدم دفعها دفعة واحدة، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف.

ولكن في حقيقة الأمر أن الواقع مغاير لما تقدم، حيث نجد أن المادة (4) من التعليمات بشان تقسيط الضريبة والصادرة عن وزير المالية تنص انه على المكلف أن يدفع فائدة قدرها 9% على كل قسط حتى ولو التزم المكلف بهذا المبلغ وقام بدفعه في نفس الوقت أو التاريخ المحدد لذلك القسط، بمعنى انه يتوجب علية دفع فائدة 9% على كل قسط مقابل تقسيط هذا المبلغ[1].

فَمثل هذه التعليمات لاقت العديد من الاعتراضات والرفض من قبل المكلفين، وقد عمدوا إلى مجابهتها بكل السبل الممكنة، وان مثل هذه التعليمات خلقت حالة إرباك دائم لدى المكلفين ولدى دائرة الضريبة على حد سواء، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خلق النزاعات الضريبة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وخاصة أن المكلف تعود قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الجديد على تقسيط الضريبة دون الالتزام بدفع أي شيء من الفوائد، حيث كان الواقع العملي في دوائر ضريبة الدخل هو قيام دائرة ضريبة الدخل باستلام شيكات مؤجلة من المكلفين موزعة ومستحقة على مدار العام، وبسبب اختلاف الإجراءات في تقسيط الضريبة في كل من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964، وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004، أدى إلى خلق ونشء النزاعات الضريبية.

تحصيل الضريبة عن طريقة الإقساط المقدمة (نظام السلفيات).

أجاز قانون ضريبة الدخل للمكلف سداد الضريبة المترتبة علية من نظام السلفيات وفقا للمادة(2/30) "يجوز للمكلف أن يؤدي الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال على أساس نظام

[1] المادة (4)، **من التعليمات الصادرة عن وزير المالية استنادا لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004** .

السلفيات "، ويتم تنظيم قواعد تطبيقها، وأسس حساب السلفة ومواعيد دفعها والحوافز الممنوحة لها بتعليمات من الوزير بناء على تنسيب المدير[1].

حيث يقوم المكلف بتوريد الضريبة على أقساط خلال السنة طبقا للإقرار الذي يقدمه عن دخله المتحقق أو دخله المحتمل على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد اكتمال إجراءات ربطها بحيث يدفع المكلف الفرق أو يسترد الزيادة[2].

ونشير هنا إلى بعض الأمور لم نجد لها تفسير بشأن عملية تحصيل الضرائب وفق نظام الدفعات المقدمة من خلال قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة2004 والتعليمات الصادرة عن الوزير والتي نطرحها أمام المشرع الفلسطيني من خلال هذه الدراسة وهي:

- كيف يختار المكلف نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة؟.

- كيف للمكلف أن يَعدل عن اختيار نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة؟.

- متى تعفي دائر الضريبة المكلف من نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة؟.

- متى يحرم المكلف من نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة؟.

- ما هي التزامات المكلف وفق نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة؟.

- كيف تتم تسوية ما دفعة المكلف مقدما لدائرة الضريبة حال التسوية للضريبة؟.

يرى الباحث أن مثل هذه المواضيع التي تم ذكرها، وفي ظل عدم توفر النصوص القانونية بشأنها، قد تسبب الكثير من المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية.

---

[1] المادة(30)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004**

[2] أبو نصار وآخرون:**الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، ط الأولى، المتحدة الدولية للاستشارات ومكتبة شباب الجامعة، عمان، ص23

الفصل الثاني

إجراءات إثبات النزاع الضريبي

المبحث الأول: أحكام عامة في الإثبات

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي كأداة للإثبات

المبحث الأول

أحكام عامة في الإثبات

المطلب الأول: مفهوم الإثبات

تعريف الإثبات

بالرغم من أن القانون يحدد لكل فرد حقوقه ووجباته، ويلزمه باحترام حقوق الغير، إلا أن طبيعة الإنسان تدفعه أحياناً نحو الشر والطمع والتجاوز على حقوق الغير، والتهرب من وفاء ما عليه، فتنشأ الخصومات بين الناس، وتعرض المنازعات على المحاكم للفصل فيها.

وقد عرفته الفقرة الأولى من المادة (131) من قانون أصول المحاكمات المدنية اللبناني، الصادر في سنة1983 بقولها:" الإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء على واقعة أو عمل قانوني يسند إلى إي منهما طلب أو دفع أو دفاع"[1].

ينصب الإثبات على صحة واقعة قانونية لا الحق المتنازع علية. بعبارة أخرى، محل الإثبات ليس هو الحق المدعى به وإنما هو المصدر القانوني الذي ينشئ هذا الحق. والوقائع القانونية إما أن تكون تصرفات قانونية، كعقد رتب التزامات معينة على عاتق أطرافه، وإما أن تكون أعمالا مادية. ومثال العمل المادي، والعمل غير المشروع والفعل النافع[2].

أهمية الإثبات

أهمية الإثبات ترتبط ارتباطا وثيقا بالقاعدة التي تقضي بأن الإنسان لا يستطيع أن يقضي حقه بنفسه، فلما كان من المتعين على الأفراد، لكي ينالوا حقوقهم، ألا يحصلوا عليها بأنفسهم، بل لا بد من الالتجاء إلى القضاء، كان من اللازم على كل من يلتجئ إلى القاضي أن يقنع القاضي بوجود حقه الذي ينازعه فيه الغير[3].

---

[1] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، الدار الجامعية، بيروت، ص7.

[2] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص9.

[3] فرج،توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص8.

يعتبر الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي في التحقق من الوقائع القانونية وسلطته بحق التقدير، والوسيلة العملية التي يعتمد عليها الأفراد في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع، حتى ليصح القول بأن كل نظام قانوني وكل تنظيم قضائي يقتضي حتما وجود نظام للإثبات، وهذا النظام سائد سواء في القضايا المدنية والتجارية، أو في القضايا الجزائية على حد سواء.

فنظرية الإثبات من أهم النظريات القانونية وأكثرها تطبيقا في الحياة العملية، بل النظرية التي لا تنقطع المحاكم عن تطبيقها كل يوم فيما يعرض لها من خصومات.

ولما كان للإثبات هذه الأهمية العملية البالغة، كان لا بد أن تعنى جميع الشرائع بتنظيمه، ذلك ببيان الوسائل التي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة، فيما يعرض عليه من منازعات حتى يستطيع بذلك أن يحقق العدالة[1].

اختصت القوانين الضريبية على أن دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، وأن على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة المستحقة منه حسب الإقرار المقدم، وله بعد ذلك أن يعارض في صحة فرضها أو في مبلغ مقدارها، وأن من الأصول الضريبية المقررة قاعدة (الدفع أولا فالمعرضة) وذلك بقصد تحصيل الضرائب تحصيلا كامل دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تخلفه عن تنفيذ التزامه ومنازعته في صحة فرض الضريبة.إلا أنه في حالة عدم وجود النص الذي يفرض الضريبة فإنه يجب عدم مطالبة الممول بشيء منها لأن الأصل هو براءة الذمة[2].

لا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية، وإمعانا من محكمة التمييز الأردنية في تطبيق المعيار الشكلي فقد أكدت على أن قضايا ضريبة الدخل ومحورها قرار مأمور التقدير لا تتخذ صفة الدعوى أو الخصومة والتي

---

[1] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة)**،دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط2، 1994 ، ص10.

[2] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص214.

هي أهم عنصر من عناصر العمل القضائي، ألا في المرحلة الاستئنافية، أما قبل هذه المرحلة فقد أضفت صفة العمل الإداري على قضايا ضريبة الدخل[1].

يرى الباحث من خلال ما تم ذكره أن أهمية الإثبات تظهر في ساحة القضاء حيث تتصارع الوقائع القانونية، نجد قانون ضريبة الدخل جعل عملية الفصل في المنازعات الضريبية، وهي جزء من تلك الوقائع القانونية، بمعنى تدور المنازعة الإدارية فيها حول قرار مأمور التقدير الضريبي بشأن الضريبة المستحقة على المكلف في محيط الإدارة الضريبية، علما أن الطعن الإداري اقتصر بالنسبة للإثبات على بعض طرق الإثبات المقدمة من قبل المكلف لمأمور التقدير، مثل تنظيم الدفاتر والسجلات التجارية من بين الأدلة الكتابية، أو تقديم الإقرار الضريبي بموجب مواد القانون الضريبي، وتدور المنازعة القضائية ضمن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وهي محكمة خاصة، والطعن في قراراتها لدى محكمة النقض.

أدلة الإثبات الكتابية والقرائن:ـ

عندما يزمع القاضي الفصل في الدعوى المعروضة أمامه، فإنه يبني قناعته الشخصية على ما تشمله، وعلى ما يطمئن إليه ضميره من الأدلة القائمة فيها، والعناصر المعروضة أمامه[2].

حصر قانون البينات الفلسطيني الأدلة التي يجوز استخدامها للإثبات أمام القضاء، وهي: الكتابة والشهادة والقرائن والإقرار واليمين والمعاينة والخبرة، وقد نظم قانون البينات في نصوصه كل وسائل الإثبات.

---

[1] موسى، حسن فلاح الحاج: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه أداريا وقضائيا**،(رسالة ماجستير)، الجامعة الأردنية،1988، ص189.

[2] القاضي، احمد المبيض: **سلطات القاضي وضماناته في فلسطين**. ص215.

1- أدلة الإثبات الكتابية

تعتبر من أهم طرق الإثبات، لان لها قوة مطلقة وبها تثبت جميع الوقائع القانونية سواء أكانت تصرفات قانونية أم أعمالا مادية[1].

تتدرج أهمية الكتابة في المعاملات، حيث يمكن إعدادها مقدما للإثبات وقت نشوء الحق أي وقت انعقاد التصرف القانوني، وهي دليل مباشر من أدلة الإثبات لأنها تنصب على الواقعة القانونية، وهي من الطرق الملزمة للقاضي إذا كان معترفا بها من الخصم[2].

أخذ المشرع الضريبي بتنظيم الدفاتر التجارية على اعتبارها وسيلة إثبات من حق المكلف أن يقدمها مرفقة بالإقرار الضريبي، ومن حق مأمور الضريبة الإطلاع عليها للتوصل إلى التقدير الصحي،" وبموجب أحكام هذا القانون يكون كل شخص مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وهو أساس تطبيق هذا القانون وتكون تلك الإقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل مأمور التقدير وبخلاف ذلك يتعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون"[3] .

ولترسيخ أهمية الأدلة الكتابية في القانون الضريبي الممثلة بالإقرار الضريبي والحسابات الختامية نصت المادة (18) ...

1- على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل والأشخاص المعفاة من الضريبة نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المحاسب القانوني المرخص وتكون خاضعة للفحص والتدقيق .

---

[1] أنور سلطان: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**،الإسكندرية،دار الجامعة الجديدة، 2005، ص38.

[2] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص121.

[3] المادة (16)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004**.

2- على الشركات العادية والخصوصية أن ترفق حساباتها الختامية عن سنة الضريبة ، وان تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين مع كشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل .

3- على المكلفين من غير الواردين في البندين 1 و 2 ، أن يبينوا في إقرارهم الضريبي ما يقدرونه لصافي الدخل لخاضع للضريبة من خلال كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن سنة الضريبة.

كذلك بين القانون أهمية الدفاتر والسجلات في عملية الفحص والمراجعة للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة ودعا إلى أن تكون منظمة حسب الأصول والقوانين المرعية والاحتفاظ بها لمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل، كما انه في حالة توفر أدلة أو بينات لدى مأمور التقدير يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم وان يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة والسجلات والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل . ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون[1].

يلزم القانون التجاري التجار بمسك دفاتر معينة يُقيدون فيها ما يتعلق بأعمالهم التجارية وبما يبين مركزهم المالي وتكون منتظمة وفق الأصول المحاسبية[2].

إلا أن القانون التجاري لم يعرف الدفاتر المنتظمة ولم يبين الشروط الواجب توافرها في الدفاتر التي أوجب الاحتفاظ بها لكي تكون منتظمة وإنما أوضح الشروط الواجب توافرها في هذه الدفاتر لكي تكون حجة في الإثبات[3]. ولم يعرف القانون الضريبي رقم (17) لسنة 2004 معنى الدفاتر المنتظمة، كما جاء خلوه من أي نص يحدد الشروط اللازم توفرها لتكون الدفاتر

---

[1] المادة (22)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.**

[2] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص204.

[3] النشار، محمد حمدي: **الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية**، ط الاولى 1950، ص154.

منتظمة سوا أن تكون منظمة حسب الأصول والقوانين المرعية ومعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين.

ويمكن تعريف الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية بالغرض من هذه الدفاتر وهو أن تكون دليلا كتابيا لعمليات المكلف الحقيقية التي قام بها وحجة قوية على صحة أرباح المكلف الظاهرة بها. بمعنى آخر التي تقنع مأمور الضريبة بذاتها وبصحة نتيجة أعمال المنشأة بدون حاجة إلى إثبات أو أي دليل خارجي.

والدفاتر الغير منتظمة هي الدفاتر التي لا تستطيع أن تقف كحجة قوية لإثبات صحة نتائج أعمال المنشأة التي أظهرتها، أو هي الدفاتر التي تعجز عن أن تقنع مأمور الضريبة بصحة ما ورد بها من نتائج، ويلاحظ أن النتائج الواردة بالدفاتر غير المنتظمة قد تكون صحيحة ولكن لا يوجد ما يدل على أنها كذلك الأمر الذي يسوقنا إلى الحكم على الدفاتر بأنها غير منتظمة[1].

2- الإثبات بالقرائن وقوة الأمر المقضي

عرفت المادة(106) من قانون البينات الفلسطيني "القرائن هي نتائج تستخلص بحكم القانون أو تقدير القاضي، من واقعة ثابتة ومعروفة للاستدلال على واقعة غير معروفة"[2].

ومن هذا نرى أن القرائن ليست أدلة مباشرة، بل هي أدلة غير مباشرة تقوم على الاستنتاج، وقد يقوم القاضي بهذا الاستنتاج، كما قد يقوم به المشرع نفسه[3].

وللقاضي سلطة استنباط هذه القرائن دون رقابة عليه من محكمة التمييز في أمر توافر القرينة القضائية من عدمه ولا سبيل لإلزامه باستنباطها إذ أن ذلك متروك لضميره[4].

---

[1] النشار، محمد حمدي: **الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية**، المرجع السابق، ص161.

[2] المادة(106)، من **قانون البينات الفلسطيني في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة2001**.

[3] فرج، توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص205.

[4] تمييز حقوق، رقم (85/456)،**المجلة القضائية**، عمان، الاردن، العدد السابع، 1987، ص921.

أما القرائن القانونية فهي التي يلزم الشارع بها القاضي ليستنتج منها دائماً نتيجة معينة فلا يجوز للقاضي أن يرى غير ذلك. وقد قيل بأن القرائن القضائية هي دليل بينما القرائن القانونية ليست دليلاً، بل هي إعفاء المكلف بالإثبات من تقديم الدليل، ولكن في الحقيقة لا يوجد فرق بين الاثنتين من هذه الوجهة، لأنه في كليهما يجب أولا إثبات الوقائع التي تعتبر قرائن، وإنما الفرق الحقيقي بينهما أن القاضي له حق تقدير تلك الوقائع في القرائن القضائية ولكن ليس له حرية تقديرها في القرائن القانونية[1]، **ومن الأمثلة على ذلك:**

أورد المشرع الأردني ما يفيد اعتبار المعاملات التي تتعلق بفوائد القرض لشراء ماكنات جديدة هي نفقة إنتاجية أنها معاملات وهمية تهدف إلى تنزيل من مقدار الضريبة " أن فوائد القرض لشراء ماكنات جديدة هي فوائد رأسمالية وليست إنتاجية لتعلقها بموجودات رأسمالية ثابتة للشركة ويتم التعامل معها عن طريق استهلاك هذه الماكنات وحسب النسبة القانونية السنوية وليس عن طريق قبولها كنفقة إنتاجية لأنها جزء من تكلفة الماكنات وليس من كلفة البضاعة المنتجة وفقا لأحكم المادة (9/ي)من قانون الضريبة"[2].

ومن القرائن القانونية في القانون الضريبي والتي منها الشركة التي تقوم بين الأزواج، قضت محكمة التمييز الأردنية " إذا وجدت محكمة الموضوع من شهادة تسجيل الشركة والبينة المقدمة بالدعوى أن الزوجة هي إحدى الشركاء بهذه الشركة أو تملك حصة مع المميز ضده(زوجها) مما يعني أن قيام مقدر الضريبة، بضم دخل الزوجة من هذه الشركة إلى دخل المميز(زوجها) ضده لا أساس له من القانون، سيما أن المميز ضده قد أبدى لمأمور التقدير، عدم موافقته على ضم دخل زوجته إلى دخله[3].

---

[1] القاضي، احمد المبيض: **سلطات القاضي وضماناته في فلسطين**، ص251.

[2] تمييز حقوق، رقم(97/1999)، **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، العدد الأول ، 1998، ص(286).

[3] تمييز حقوق، رقم(97/1281)، **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، العدد الثاني، 1998، ص350.

ومن القرائن القانونية التي تقرر مثلا أن قيام المكلف الوفاء بقسط لاحق من الأقساط قرينه على الوفاء بالأقساط السابقة، فواقعة الوفاء بالقسط اللاحق يتعين على المكلف إثباته، لكي تقوم قرينة الوفاء بالأقساط السابقة.

ومن القرائن أن المكلف الذي امتنع عن تقديم الحسابات أو الدفاتر والفواتير أو السجلات التي نظمت وفقا لهذه التعليمات يعتبر انه ارتكب جرما خلاف لأحكام هذا القانون، ولا يجوز له الاحتجاج بأي منها في مواجه الإدارة[1].

ومن القرائن التي أوردها المشرع الضريبي " أن المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل لم تعتبر الشركة العادية كشخص معنوي، لما استقاها القانون من تعريف الشراكة، بمعنى أن التكليف بمقتضى محاسبة الشركاء بنسبة حصصهم من الدخل الصافي للشركة الخاضع للضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار تاريخ دخول الشريك في الشركة[2].

كما قضت محكمة التمييز الأردنية أيضا من القرائن " أن عدم التزام المكلف بمسك سجل الإيرادات والمصاريف، فإن عدم التزامه بذلك لا يحرمه من تقديم البينات الخطية الأخرى والشخصية لإثبات مبالغه المقدر في احتساب دخله ولإثبات دخله الحقيقي[3].

هناك بعض الحالات التي لا يأخذ القانون بها بالقرائن تؤدي إلى بطلان الدعوى الضريبية منها إنكار الخصم حصوله على إعلان الجلسة " لا إثبات بالقرائن إذا أنكر الخصم إعلانه بالجلسة أو طعن في صحة هذا الإعلان لأن سبيل الإثبات الوحيد في هذه الحالة هو أصل ورقه الإعلان إذ بغير الرجوع إلى البيانات الموجودة في أصل الإعلان أو الإخطار لا يمكن التحقق مما إذا كان قد تم صحيحا طبقا للقانون"[4].

---

[1] المادة(22)، من **قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985**.

[2] تمييز حقوق، رقم(97/2086)، **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، العدد السادس،1998، ص172.

[3] تمييز حقوق، رقم(98/1881)، **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، العدد الرابع، 1998، ص424.

[4] معوض عبد التواب: **الدفوع الضريبية في ربط وتحصيل ال**ضرائب، 2006، ص374.

الأصل في القرائن أن تكون قرائن بسيطة يجوز نقض دلالتها بإثبات العكس، كـالقرائن التي قدمناها، وإثرها أنها تغني من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى للإثبات، وتنقل عبء الإثبات من المدعي إلى المدعى عليه، وهناك القرائن القاطعة التي لا يمكن نقض دلالتها بإثبات العكس، ومن الأمثلة عليها قوة الأمر المقضي، ومؤداها أن الأحكام التي حازت الدرجة القطعية تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة[1].

أما بالنسبة لقوة الأمر المقضي: فمعناها عدم قابلية الحكم للطعن فيه بالطرق العادية وهي المعارضة والاستئناف.والأحكام التي تحوز هذه القوة هي الأحكام النهائية. فمتى أصبح الحكم غير قابل للطعن فيه بالطرق العادية وهي المعارضة والاستئناف حاز قوة الأمر المقضي[2].

ويقصد بحجية الأمر المقضي: أن الحكم الذي يصدر من القضاء يعتر حجة فيما يفصل فيه، لان القانون يعتبر هذا الحكم مطابقا للحقيقة، وينبني على ذلك أنه لا يجوز لأي من طرفي النزاع الضريبي الذي فصلت فيه المحكمة- سواء في ذاك من خسر الدعوى أو من كسبها- أن يعيد طرح النزاع مرة ثانية أمام القضاء بدعوى مبتدأه. إذ لو أجيز لكل خصم أن يجدد النزاع بدعوى مبتدأه ، لتعددت الأحكام الصادرة في نفس النزاع بما يحمله ذلك من احتمال تضاربها، بمعنى أن الحكم الحائز لقوة الأمر المقضي يعتبر حائزاً لحجية الأمر المقضي، والعكس ليس صحيح[3].

وإذا ما قورن القانون الضريبي بكل من قاعدة قوة الأمر المقضي، وقاعدة حجية الأمر المقضي، نلاحظ أن عملية فرض الضريبة تتم بحكم القانون ولا يجوز إنكارها تحت أي سببا كان، فهي أصبحت بحكم قوة الأمر المقضي حكم نهائي، وعدم قابلية الطعن بها بالمعارضة أو الاستئناف، ولا يجوز للمكلف الطعن بعدم صحة فرضها، أما بالنسبة لقيمة مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف فهو يعد إما بموجب الإقرار الضريبي أو بموجب قرار إداري من مأمور

---

[1] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص199.

[2] فرج، توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص230.

[3] أنور سلطان: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص174.

التقدير، وهو بحكم حجية الأمر المقضي يثبت لكل حكم نهائيا كان أو ابتدائيا يجوز الطعن به بالمعارضة والاستئناف. وهذا يؤكد بأن الضريبة المفروضة على المكلف هي في الأصل ضريبة مفروضة بحكم القانون.

المطلب الثاني: قواعد الإثبات

لم تنص قوانين ضريبة الدخل بشكل مباشر على تحديد قواعد الإثبات، والتي تتمثل في مبدأ حياد القاضي، وحق أطراف الدعوى الضريبية في الإثبات، وفي تحديد محل الإثبات وما ينبغي إثباته. وكذلك في ما يخص طرق الإثبات التي يسمح باستخدامها من قبل أطراف الدعوى الضريبية أو من قبل المحكمة، وهذا يعني الرجوع إلى القواعد العامة في قانون البينات.

وفقاً أحكام القانون الضريبي، تظهر وقواعد الإثبات المرتبطة بمبدأ حيادية القاضي، وعلى من يقع عبء الإثبات، ومحل الإثبات، وحق أطراف الدعوى الضريبية في الإثبات في المنازعة القضائية. وذلك لأنها وقائع مقرونة بالاستئناف.

يشمل قانون الإثبات نوعين من القواعد، قواعد موضوعية وأخرى إجرائية شكلية، وقواعد الإثبات الموضوعية تحدد أدلة الإثبات المختلفة، والحالات التي يجوز التمسك فيها بكل دليل، وشروط قبوله وقيمه، ومن يتحمل عبء الإثبات، ومحل الإثبات، ودور القاضي في الإثبات. أما القواعد الإجرائية أو الشكلية فتتعلق بالإجراءات التي يجب إتباعها في تقديم الدليل عند نظر النزاع أمام القاضي[1].

أصدر المشرع الفلسطيني قانونا خاصا للإثبات هو قانون البينات الفلسطيني في المواد المدنية والتجارية رقم(4)لسنة2001، الذي أدى إلى التيسير على صاحب الحق في التعرف على ما يسند حقه من دليل وطريق تقديمه للقضاء وتجنب الصعوبات التي تنجم عن تشتيت مواد الإثبات بين القانون المدني وقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية.

---

[1] القاضي، احمد المبيض: **سلطات القاضي وضماناته في فلسطين**، ص215.

ينظر إلى قواعد الإثبات على أنها قواعد عامة، تسري على جميع الوقائع القانونية المبدئية للحقوق، مالية كانت هذه الحقوق أو عينية أو معنوية، كما أن من المسلم به أن تلك القواعد تطبق أمام القضاء المدني والتجاري أو غيرها[1].

وأياً كان الأمر بالنسبة للقواعد المتعلقة بالإثبات فإننا نعرض في هذا المطلب للقواعد الموضوعية التي نص عليها قانون البينات الفلسطيني في المواد المدنية والتجارية رقم(4) لسنة2001، ودورها في حالة المنازعات التي تنشئ بين الإدارة الضريبية والمكلف.

أولا: دور القاضي في النزاعات الضريبية

يصف الفقة القانوني أن طبيعة الخدمة التي يؤديها القضاء، بأنها تستهدف إقامة العدالة عن طريق تطبيق القوانين، وضمان احترام مضامينها نصا وحرفا، وذلك في إطار تطبيق الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة، مع وجوب تطبيق القوانين المرعية للإجراء وتحقيق العدل بروح تستوعب طبيعة التحولات السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وتكون قادرة على تعميق تلك التحولات وتسريعها. فالقاضي الذي يمارس مهنته بإخلاص ونزاهة وحياد هو القادر على التعبير عن إحساسات مواطنيه، وهو من يتوجب عليه النفاذ إلى أعماق مجتمعه، ويتحسس وهو يطبق القوانين ويقيم العدالة، تفاصيل الواقع الاجتماعي المعاش[2].

لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما بناء على البينات المقدمة في الدعوى محل النظر" لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي"[3].

إن امتناع القاضي عن القضاء بعلمه الشخصي لا يرجع إلى موقفه المحايد في الإثبات، وإنما يرجع إلى حق الخصوم في مناقشة الدليل[4].

---

[1] فرج، توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص16.

[2] القاضي، احمد المبيض: **سلطات القاضي وضماناته في فلسطين**، ص9 .

[3] المادة(1)، من **قانون البينات الفلسطيني في المواد المدنية والتجارية رقم(4)**لسنة2001.

[4] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة)**، المرجع السابق، ص49.

على أن دور القاضي بالمعنى المتقدم لا يعني أنه ليس للقاضي أن يقوم بدور ايجابي في الإثبات، ومن الأمثلة على هذا الدور الايجابي للقاضي، أن للقاضي أن يستدعي من يرعى سماع شهادته، وان يأمر بحضور الخصم لاستجوابه، أو إدخال شخص لأجل إلزامه بتقديم ورقة تحت يده، ووان يجري تحقيقا استكشافيا للحقيقة، وان يوجه اليمين الحاسمة من تلقاء نفسه إلى أي من الخصمين، وان يقرر من تلقاء نفسه الانتقال لمعاينة المتنازع فيه، وان ينتدب خبيرا عند الاقتضاء. وكذلك يجوز للقاضي استنباط القرائن القضائية وذلك في الحدود التي يجيزها القانون[1].

كما جرى قضاء محكمة النقض على أن سلطة القاضي في تفسير الأحكام التي يحتج بها لديه، كسلطته في تفسير سائر المستندات الأخرى التي يقدمها الخصوم في الدعوى، فله أن يأخذ بالتفسير الذي يراه مقصودا منه، دون أن يلتزم عباراته الظاهرة، ودون التزام منه أن يبين في حكمه الاعتبارات التي استند إليها في التفسير الذي ذهب إليه، ما دام بنا تفسيره على اعتبارات مسوغة له[2].

إن دور القاضي في النظر بالقضايا الضريبية يقوم على تطبيق نصوص قانون الضريبة على الاقضية المطروحة عليه لإنهاء الخصومات وإقرار الحقوق لذويها، وهو يدخر وسعا في تفسير هذه النصوص في حالة غموضها، مستندا في ذلك على إرادة المشرع الحقيقية التي يمكن الكشف عنها- من جهة بالالتجاء إلى ما ينطوي عليه التشريع نفسه من تقريب النصوص الضريبية المتعلقة بموضوع واحد بعضها من بعض. أو العمل على إيجاد الحلول الملائمة عن طريق الاستنتاج من واقع النصوص الضريبية- ومن جهة أخرى بالالتجاء إلى حكمة التشريع وأعماله التحضيرية ومصادره التاريخية[3].

---

[1] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص30.

[2] وفا،عبد الباسط: **المنازعات الضريبية وفقا لاحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005** ، المرجع السابق،ص214.

[3] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص207.

أعطى المشرع الضريبي القاضي دورا ايجابيا من خلال منحه جانبا من السلطات تمكنه من تسيير الدعوى الضريبية، ويتضح ذلك من المادة (6/28)" للمحكمة أن تقر التقدير أو تزيده أو تخفضه أو تلغيه أو أن تعيد القضية إلى المستأنَف عليه لإعادة التقدير وفقا للتعليمات التي تستصوبها ولها في جميع الأحوال التي تقرر بها رد الاستئناف أو رد جزء منه وأن تحكم في نفس الوقت بإضافة(10%) من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنَف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة وتعتبر أي مدة سنة إذا زادت عن ستة أشهر[1].

فإذا لم يوجد النص الضريبي الذي يحكم واقعة معينة، فإنه يتعين إيجاد الحكم الذي يتلاءم مع طبيعة دين الضريبة والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها القانون الضريبي، حتى ولو كان هذا الحكم متعارضا مع الأحكام التي يفرضها أي قانون آخر لهذه الواقعة[2].

إن وظيفة القاضي ودوره الايجابي في القضايا الضريبية لا ينحصر في مجرد تطبيق القانون، بل نجده يُخول السلطة التقديرية التي تحقق أكثر ضمان لصالح كل من الخزينة والمكلف في نطاق المبادئ الضريبية، فيكون التفسير واسعا أو ضيقا حتى نتوصل إلى إرادة المشرع الحقيقية، ونحو تطبيق القانون الضريبي تطبيقا صحيحا دون خضوع للأحكام المقررة في غيره من القوانين[3].

ونحن نؤيد ما يراه البعض من انه لا يمكن إخضاع القاضي لقواعد التفسير التي تخضع لها القوانين الأخرى، لما يتميز به القانون الضريبي من ذاتية خاصة فرضت مثلا قاعدة الدفع أولا ثم المعارضة في دين الضريبة، وهي التي اقتضت ألا يكون هناك ضريبة إلا بنص، ففي ظل هذه الذاتية يمكن للقاضي أن يلجأ إلى قواعد التفسير المختلفة ما دام أن الهدف هو استخلاص إرادة المشرع الحقيقية[4].

---

[1] المادة (6/28)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004**

[2] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**،المرجع السابق، ص234.

[3] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص270.

[4] وفا،عبد الباسط: **المنازعات الضريبية وفقا لاحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005**، المرجع السابق،ص 219.

عبء الإثبات في النزاعات الضريبية

تنص المادة الثانية من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه"[1]، بمعنى إن من يطالب بتنفيذ الالتزام عليه إثبات وجوده، ومن يدعي التخلص من هذا الالتزام أن يثبت الوفاء به.

ويتضح من النصوص السابقة أن عبء الإثبات يقع على المدعي. وليس المقصود بالمدعي الخصم الذي يبدأ إجراءات رفع الدعوى وإنما يقصد به كل من أدعى أمرا على خلاف الوضع الثابت أصلا أو عرضا أو ظاهرا أو فرضا. بعبارة أخرى، المدعي بالواقعة محل الإثبات، لا المدعي في الدعوى[2].

ولتحديد من يقع علية عبء الإثبات من الخصوم أهمية كبرى من الناحية العملية. لان القاضي لا يستطيع أن يقر بأحقية الشخص في ادعائه ما لم يقم الدليل. لذلك كانت معرفة من يقع علية عبء الإثبات من الأهمية بمكان ، لأنه إذا عجز عن تقديم الدليل خسر دعواه[3].

وفي إطار توزيع عبء الإثبات في القانون الضريبي من حيث:

1. عبء أثبات أن تقدير مأمور التقدير باهظ

عملت جميع القوانين الضريبية من خلال نصوصها القانونية على بيان أن تقدير مأمور التقدير لضريبة الدخل هو تقدير باهظ يقع على عاتق المكلف. وجاء القانون رقم (25) لسنة 1964 ليؤكد على تحميل المكلف عبء إثبات أن التقدير باهظ، " إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه تقدير باهظ تقع على المستأنف"[4]، ونص قانون ضريبة الدخل الأردني

---

[1] المادة(2)، من **قانون البينات الفلسطيني في المواد المدنية والتجارية رقم(4)، لسنة2001.**

[2] مطر، محمد يحي: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص82.

[3] فرج، توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**،المرجع السابق، ص39.

[4] المادة (6/57)، **من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964**

رقم(57) لسنة 1985 على أن" يقع على عاتق المكلف عبء إثبات أن تقدير مقدر ضريبة الدخل كان باهظا "[1].

وتأكيد على ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية أن عبء الإثبات يتحمله المستأنف إذا كان التقدير باهظ " لما كانت قضايا ضريبة الدخل يحكمها قانون خاص وهو قانون ضريبة الدخل رقم(85/57) وتعديلاته الذي يبين في المادة (34)منه وسائل الطعن بقرارات مأمور التقدير وجاءت الفقرة(د)من المادة المذكورة وأناطت بالمكلف المستأنف إقامة الدليل على أن التقدير باهظ"[2].

وكان قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 موفقا بهذه المسألة من خلال الطلب من المستأنِف أقامة الدليل لإثبات ادعاءه، حيث نصت المادة رقم(7/28) "لا يجوز إثبات أية وقائع لم يدعي بها أمام الشخص الذي صدر عنه قرار أو أمر التقدير المستأنَف وعلى المستأنِف إقامة الدليل لإثبات ادعاءه"[3].

وبالمقارنة فإن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ضبط صلاحية مأمور التقدير في الفقرة الرابعة من المادة (19) في عملية تعديل الإقرار الضريبي المقدم من المكلف إذا تبين أن هناك أسباب تستوجب تعديل الإقرار كليا أو جزئيا فإنه يتعين عليه إرسال مذكرة خطية للمكلف خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي تتضمن ملاحظاته وموعدا لمناقشة ما فيها، وهو بهذا على العكس من القانون السابق رقم (25) لسنة1964 الذي كان يعطي مأمور التقدير تعديل الإقرار بناء على فطنته ودرايته دون تعليل أو ذكر الأسباب التي استند عليها في تقديره.

---

[1] المادة (34/ د)، من **قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985**

[2] تمييز حقوق، رقم (98/1644)، من **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، 1999، ص(355).

[3] المادة(7/28)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004**

وأعطى القانون الصلاحية" لمأمور التقدير بدعوة المكلف المعترض إلى جلسة للنظر في اعتراضه وللمعترض أن يقدم البينة على أسباب اعتراضه ، ولا يجوز له خلال جلسة أو جلسات الاعتراض إبداء أية أسباب غير مذكورة في لائحة الاعتراض"[1].

ولتأكيد على الوصول للحقيقة الدخل الخاضع للضريبة منح القانون "مأمور التقدير حق استجواب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بتقدير المعترض عليه شريطة عدم استجواب المستخدم (بفتح الدال) لدى المعترض أو وكيله إلا إذا وافق المكلف على ذلك"[2].

يقع عبء إثبات عدم صحة البيانات الواردة في إقرار المكلف المرفق بالدفاتر والمستندات على دائرة ضريبة الدخل ممثلة بمأمور التقدير في حالة عدم الاعتداد بالإقرار المقدم طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتيّن رقم(121)(122) من هذا القانون، متى كان مستنداً إلى دفاتر أمينة ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن[3].

كما نصت المادة رقم(1/19) فيما يتعلق بصلاحية مأمور التقدير في قبول الإقرار المقدم أو رفضه على " لمأمور التقدير قبول أو رفض قيم الضريبة المقدرة ذاتياً بصور كلية أو جزئيا إذا توافرت لدية أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاته. وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات "[4].

علما بأنه وإن كان المكلف يمسك حسابات وقيود منظمة فإن ذلك لا يعني التسليم بها وذلك كما جاء بقرار محكمة التمييز رقم(85/503) " إن وجود حسابات وقيود منتظمة حسب أصول المحاسبة لا يستلزم بالضرورة بما ورد في هذه القيود، وإنما يجوز لمأمور التقدير إن

---

[1] المادة(2/27)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004** .

[2] المادة(5/27)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004** .

[3] المادة(124)، من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم(57) لسنة 1981**.

[4] المادة(1/19)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004** .

وجد خطأ في الحسابات أو قيدا غير معزز بدليل مقنع أن لا يأخذ بسجلات المكلف رغم إتباعه أصول المحاسبة".

كما أن عدم مسك المكلف لحسابات منظمة لا يعني حرمانه من تقديم بياناته وقيام مأمور التقدير بإجراء التقدير كيفما يشاء وذلك كما جاء بقرار محكمة التمييز رقم(90/805) الذي نص على " أن عدم مسك دفاتر حسابية من قبل المكلف لا يمنع من تقديمه بينة لإثبات مقدار دخله ونفقاته الإنتاجية"[1].

2. عبء الإثبات في حالة إعادة النظر بإجراءات التقدير:

إن صلاحية إعادة النظر بإجراءات التقدير منوطة بالوزير أو من يفوضه خطياً من مقدري الدائرة وهو ما يسمى بالموظف المناب عن وزير المالية، وقد أجاز قانون ضريبة الدخل أنه" يجوز للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا وعند توفر أدلة أن يعيد النظر بتحديد قيمة الضريبة المستحقة خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير المتعلق بأي سنة ضريبية شريطة أن يتيح للمكلف فرصة سماع أقواله وتقديم دفوعه، وان يثبت واقعة النشاط أو الدخل الذي لم تتم محاسبة المكلف عليه من قبل مأمور التقدير أن لا تكون المحكمة قد فصلت في موضوع النزاع"[2]، وبهذا يقع على الوزير أو من يفوضه عبء الإثبات في حالة إعادة النظر في إجراءات التقدير.

إلا أن محكمة التمييز الأردنية قضت في حالة إعادة التقدير يكون على المكلف إقامة الدليل على أن التقدير الذي أجراه الموظف المناب باهظ، وجاء النص" تتكون محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل عندما لم تقبل البينة التي قدمها المستأنَف عليه الموظف المناب عن وزير المالية لأنه لا يعتبر خصما للمكلف، بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل

---

[1] الشهوان، فراس عطا الله، محمد، أبو نصار ، محفوظ المشاعلة: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، ، ط الأولى 1996، ص243.

[2] المادة(1/24)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004** .

وفرض الضريبة بالطريقة التي رسمها القانون كما هو مقتضى المادة(33) من قانون ضريبة الدخل، وللمكلف إقامة الدليل على أن التقدير باهظ[1].

وصلاحية زيادة الضريبة مطلقة في حال توفر المعلومات الموجبة لهذه الزيادة حيث أن عبء إثبات البينة الجديدة تقع على عاتق الموظف المناب بعد إتاحة الفرصة الكافية للمكلف[2].

من الملاحظ أن تحمل عبء الإثبات في القانون الضريبي ثابت بحكم القانون، على عكس القوانين الآخر التي يصعب خلالها وضع حدود فاصلة ينتقل بعدها عبء الإثبات من طرف إلى آخر لأن الخصم كثيرا ما يتعثر علية تقديم الدليل القاطع الذي يترتب علية نقل عبء الإثبات إلى الطرف الآخر.

وكما تبين لنا مما تقدم، **أن** قواعد الإثبات، المنصوص عليها في القانون المدني تطبق على كافة النزاعات الضريبية والمدنية والتجارية باعتبارها القواعد العامة التي يمكن الرجوع إليها عند عدم وجود نص في قوانينها الخاصة.

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي كأداة للإثبات

المطلب الأول:مفهوم الإقرار الضريبي

نظرا لزيادة عدد المكلفين من عام لآخر، ولكون قانون ضريبة الدخل وضع مسئولية التقدير الأولى على عاتق مأمور التقدير فإن على الإنسان أن يتخيل في ضوء زيادة عدد المكلفين من سنة لأخرى قدرة مأموري التقدير على تقدير قضايا المكلفين كل عام وعدد مأموري التقدير اللازم لهذه العملية والوقت الذي يحتاجونه ولو أن الأمر انحصر في التقدير على المكلفين لسنة واحدة لهان الأمر، ولكن التقدير سنوي مما يؤدي إلى تأخير قضايا المكلفين عدة سنوات، ومن هنا جاء أهمية قيام المكلف بالتصريح عن دخله بنفسه، والالتزام بتقديم الإقرار، باعتباره وسيلة من وسائل الربط الضريبي وهو الأصل في عملية الربط، حيث أن

---

[1] تمييز حقوق، رقم(97/1640) ، من **مجلة الأحكام القضائية**،عمان، الاردن، العدد الرابع، 1998، ص(316).

[2] الشهوان، فراس عطا الله، محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**،المرجع السابق، ص236.

تقديمه للإقرار ليس على نشوء دين الضريبة، وإنما هو التزام يقع على عاتق المكلف بدفع الضريبة، وهذه الطريقة هي الأكثر تطبيقا في معظم البلدان لان المكلف هو أكثر من يعلم بحقيقة دخله إضافة إلى أنه يبقى أمام الإدارة الضريبية ضرورة مراقبة تصريح المكلف والتثبت من صحته بمختلف الوسائل كمراجعة سجلاته ومقارنة مضمونها مع تصريحه، ومراقبة سائر مستندات ومعاملات المكلف[1].

1- تعريف الإقرار الضريبي

هو عبارة عن تصرف قانوني تسري عليه الإحكام العامة للتصرفات القانونية، فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف أو وكيله، موضحاً به إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزاولة نشاطه من ربح أو خسارة خلال السنة الميلادية[2].

ويعرف الإقرار: بأنه كشف التقدير الذاتي ويتمثل في نماذج خاصة قامت إدارة ضريبة الدخل بإعدادها، حيث يقر المكلف بكافة المعلومات التي تتعلق بدخله، عن سنة مالية سابقة والضريبة المستحقة عليه، مدعم بالأوراق والمستندات التي تساعد على التقدير وقد ألزم القانون الضريبي فئة المكلفين بتقديمه خلال مدة زمنية معينة.

ويعتبر الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف التزاما يمكن أن يعرف على انه العمل الأول والأساسي الذي بواسطته يقر المكلف بالدخل في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بان تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب الدفع.

والإقرار الضريبي بهذا المعنى يختلف عن الإجراءات التي يكون الهدف منها طلب التصريح أو السماح بشيء معين من خلاله انه يقبل التعديل أو التصحيح الذي أقامته الإدارة.

---

[1] الحسيني، قاسم إبراهيم: **المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص43.

[2] يوسف، سنية احمد: **الإطار القانوني للملف الضريبي**، المرجع السابق،ص7.

يتم عمل الإقرار الضريبي من قبل المكلف بصورة طوعية، أو بناءا على طلب رسمي من مأمور الضريبة حيث يوجه للمكلف إشعار رسمي بضرورة تقديم إقرار ضريبي. وقد تعمل الدولة على عمل نماذج خاصة تمثل الإقرار الضريبي ليجري تعبئتها من قبل المكلف، ولتسهيل الأمر عليه، ولضمان الحصول على كل البيانات المطلوبة من المكلف بصورة مختصرة وواضحة، وهو ما تلجأ إليه معظم التشريعات الضريبية. في حين نجد بعض الدول لا تشترط تعبئة نموذج معين للإقرار الضريبي، وإنما تترك ذلك للمكلف، ويختلف عادة الإقرار الضريبي باختلاف طبيعة الشخص المكلف، وحجم أعماله، وعدد، وأنواع الدخل الخاضع للضريبة[1].

وبالنسبة للسلطة الفلسطينية فإنه يتم استخدام ثلاث نماذج لإقرار الضريبة يتعلق الأول بالأشخاص المستخدمين لتقدير الضريبة المستحقة على رواتبهم وما في حكمها، ويتعلق الثاني بأصحاب المهن الحرة، ومنشآت الأعمال. ويستخدم نموذج خاص للشركات المساهمة الخاصة والعامة، ولا يكتفي بتقديم الحسابات المالية، وشهادة المحاسب القانوني كأساس لتحديد قيمة الضريبة المستحقة.

2- الشروط القانونية للإقرار الضريبي

توجد عدة شروط قانونية للالتزام بواجب الإقرار الضريبي على المكلف أن يقوم بها لكي تتحقق الإدارة الضريبية من افتراضات الوفاء بالإقرار، وهذه الشروط يمكن أن تدرج على ثلاث نقاط:

أولا: موعد تقديم الإقرار الضريبي

ألزم القانون الضريبي كل مكلف له مصدر دخل خاضع أو أكثر أن يقدم في موعد محدد هذا الإقرار، ونص قانون الضريبي على عقوبات على كل من يمتنع عن تقديم الإقرار أو يتأخر في تقديمه عن الموعد المحدد.

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص220 .

يختلف وقت تقديم الإقرار الضريبي من دولة لأخرى حسب التواريخ المحددة في التشريعات الضريبية المختلفة. وبصورة عامة تستحق فترة تقديم الإقرار بعد انتهاء السنة الضريبية بفترة تتراوح بين شهر وأربعة أشهر. وينص قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 والذي كان معمولا به، على أن يتم تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف في فترة لا تزيد عن ثلاثون يوما من تاريخ تبليغه بإشعار رسمي من قبل مأمور الضريبة، أو بحد أقصى ينتهي في الشهر الأول من شهر آذار في الحالات التي يتسلم المكلف أشعاراً بذلك[1].

أما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004 فيشترط في أن يتم تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف الذي له مصدر دخل في الأربعة الأشهر الأولى، " يتعين على المكلف أن يقدم إقرارا وفق الكشف أو النموذج المقرر بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف وتعتبر كجزء من هذا الإقرار إلى الدائرة خلال الأربعة أشهر التالية من نهاية سنته المالية...الخ"[2].

وحدد المشرع الضريبي الأردني مهلة تقديم كشف الإقرار الذاتي بأربع أشهر من نهاية السنة المالية للمكلف وهذا ما جاء في المادة(26/أ) "على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية، إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفا يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة "[3].

كما أن قانون ضريبة الدخل المصري في مادة (103) أكد " على كل ممول من الأشخاص الاعتبارية، المنصوص عليها في المادة (48) من القانون، أن يقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية إقراره الضريبي على النموذج رقم (28إقرارات)، ويجب تقديم هذا الإقرار من أصل وصورة، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوباً

---

[1] المادة(35)، من **قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964**

[2] المادة (17)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**

[3] المادة(26)، من **قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة**1985 .

بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأي فيه"[1].

من الملاحظ أن موعد تقديم الإقرار الضريبي يختلف من قانون لآخر، إلا أن جميعها تجمع على تقديم الإقرار في الربع الأول من كل سنة مالية.

نجد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يتدارك مسألة أن هناك من المكلفين لا تنسجم سنتهم المالية مع السنة الميلادية. ولم يأخذ بما عمل به المشرع الأردني على معالجة هذا الأمر، لذلك جاءت المادة (6) من قانون ضريبة الدخل رقم(57) لعام 1985 والتي نصت على " يسمح للمكلف الذي اعتاد أن يقفل حساباته في موعد مختلف عن نهاية شهر كانون الأول أن يفعل ذلك وتستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع لها والمتحقق خلال عام كامل نهايته هذا الموعد... الخ[2].

ويقدم الإقرار الضريبي من المكلف مقابل إيصال يسلم باليد أو يرسل بالبريد المسجل خلال المدة المذكورة أعلاه ويترتب على المكلف دفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه.

ولتعزيز عملية الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المحددة نظم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عقوبة تمثلت في المادة (3/17) " للوزير بتنسيب من المدير أن يصدر تعليمات يلزم بموجبه فئات أو أشخاص معينين بتقديم الإقرار المنصوص علية في هذه المادة من هذا القانون خلال المواعيد المحدد بحيث يضاف بموجب هذه الفقرة إلى الضريبة المستحقة(3%) منها عن كل شهر يتخلف فيه المكلف المشمول في هذه التعليمات عن تقديم الإقرار، على أن لا تتجاوز مجموع المبالغ المضافة على (20%) من الضريبة المستحقة"[3].

---

[1] **المادة(103)، من قانون** ضريبة الدخل المصري الجديد رقم(91) لسنة 2005.

[2] صيام، وليد زكريا، الخداش، حسام الدين مصطفى: **الضرائب ومحاسبتها**، ط1، 1994، ص245.

[3] المادة (3/17)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

ثانياً: الجهات المكلفة بتقديم الإقرار الضريبي

يتضح من المادة(2/35) " أن على كل شخص له مصدر دخل من المصادر المنصوص عليها في المادة (5) من ذات القانون يكون ملزما بتقديم الإقرار الضريبي بموجب النماذج المعتمدة، حيث يبين فيه مقدار الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه[1].

بينما حدد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الجهات المكلفة بتقديم الإقرار وذلك في المادة (16) منه على الفئات التالية:

1. يتعين على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون تقديم الإقرار الضريبي وفقا لأحكام المادة (17) من هذا القانون.

2. يتعين على الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول تقديم الإقرار الضريبي.

3. يتعين على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن مورثهم خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

4. يتعين على كل مصف لأي شركة أن يبلغ المدير خطياً ببدء إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة ويقدم إقرارا ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتها وتدفع الضريبة حال استحقاقها.

5. للوزير بتنسيب من المدير إصدار تعليمات يعفى بموجبها فئات معينة أو أشخاص معينين من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة وذلك لغايات تنظيمية شريطة أن لا تشمل هذه التعليمات الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل[2].

---

[1] المادة(2/35)، من **قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.**

[2] المادة (16)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

يرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كان موفقا في تحديد الفئات السابقة الذكر الواجب عليها تقديم الإقرار الضريبي، متجاوزا الخطأ الذي كان في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25) لسنة 1964 في عدم تحديد تلك الفئات، واقتصر على أنه يجوز لمأمور التقدير تكليف أشخاص معينين بتقديم كشوف عن دخولهم وهو ما نصت علية المادة (35) من القانون المشار إليه، بل اعتبر كل شخص لديه مصدر دخل منصوص عليه في المادة(5)من القانون هو مكلف بتقديم هذا الكشف.

إلا انه يؤخذ على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني التعميم وإلزام كل شخص له مصدر دخل أو أكثر تقديم الإقرار الضريبي، ولم يأخذ بما قام به المشرع الأردني في قانون رقم (57) لسنة 1985 من حيث وضع مقاييس معينة في تحديده للفئات المقدمة للإقرار منها رأس المال أو عدد المستخدمين أو المشتريات والمبيعات. حيث جاء في التعليمات والمعنونة ب" تعليمات إلزام فئة معينة من المكلفين بتقديم كشوف الدخل السنوية تحت طائلة الغرامة" والصادرة بالاستناد لأحكام المادة(27) من القانون المشار إلية[1].

ثالثاً: مرفقات الإقرار الضريبي

توجد عدة التزامات للإقرار الضريبي على المكلف أن يلتزم بها لكي تتحقق الإدارة الضريبية من افتراضات الصحة في البيانات الواردة في هذا الإقرار وهذه الالتزامات يمكن أن تدرج على ثلاث طلبات هي: (الإيضاح والتبرير، والإطلاع)، وبالنسبة للإيضاح والتبرير فهما يستجيبان لفكرتين رئيسيتين في ذهن المشرع وهما:

أولا: العمل على إزالة اللبس والغموض والاختلاط الذي قد يثور في ذهن الإدارة الضريبية.

ثانيا: العمل على إثبات وإقامة الدليل على انتفاء أي نية للتهرب الضريبي.

[1] المادة(9)، من **تعليمات قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة1985.**

ويترتب على ذلك أن، الإيضاحات تبدو وكأنها معلومات إضافية تكميلية يقدمها المكلف للإدارة الضريبية وترتبط ببعض النقاط الواردة في الإقرار[1].

وقد أعطى قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 مأمور التقدير صلاحية طلب تقديم كشوف ومعلومات إضافية، وأن يطلب من المكلف الحضور بنفسه أو يرسل وكيله.

كما أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 في المادة (22) منه، قد أعطى الحق للمدير أو من يفوضه خطيا أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام القانون، ودخول مكان العمل للفحص، وأجازت له ضبط السجلات والمستندات الضرورية بعد فحصها لأغراض تطبيق القانون، ومن حيث الذكر أن مرفقات الإقرار من الالتزامات التكميلية هي من الالتزامات التبعية حيث تخضع في وجودها لوجود هذا الإقرار ويجب أن ترفق معه وتقدم للإدارة الضريبية. وفي المادة(18) من القانون نصت على مرفقات الإقرار الضريبي كما يلي:

1. على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل والأشخاص المعفاة من الضريبة نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المحاسب القانوني المرخص وتكون خاضعة للفحص والتدقيق.

2. على الشركات العادية والخصوصية أن ترفق حساباتها الختامية عن سنة الضريبة، وان تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين مع كشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل.

3. على المكلفين من غير الواردين في البندين 1 و 2، أن يبينوا في إقرارهم الضريبي ما يقدرونه لصافي الدخل لخاضع للضريبة من خلال كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن سنة الضريبة[2] .

---

[1] سعد، محي الدين: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، المرجع السابق، ص171.

[2] المادة (18،22)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**.

وفي هذا المجال يجب الإشارة إلى مسألة هامة وهي مسألة التوقيع على الإقرار الضريبي من المكلف أو من يمثله قانوناً، وهذه المسألة ذات أهمية لعدة أسباب منها معرفة الجهة التي قدمت الإقرار ومن ثم معرفة صفة هذه الجهة، الأمر الذي يترتب عليه معرفة من يتحمل مسؤولية الإقرار المقدم ومن الجهة التي قد تخاطبها الإدارة الضريبية لمناقشة ما ورد في الإقرار وطلب الإيضاحات والتبريرات اللازمة، فعملية التوقيع على الإقرار تعمل على استقرار المعاملات ولا تحدث إرباكاً للإدارة الضريبية في معرفة الشخص مقدم الإقرار.

أما مسألة تقديم الإقرار الضريبي دون التوقيع عليه يؤدي إلى إرباك الإدارة الضريبية وإعطاء المكلف مجالا للتزوير في الإقرار والتهرب من دفع الضريبة، وبالتالي فإن عملية التوقيع غاية في الأهمية ولها علاقة بالتهرب الضريبي خصوصا في الإقرارات الضريبية المزورة والتي يكون القصد من التزوير فيها هو التهرب من الضريبة.

فالملتزم الضريبي هو وحده الذي يقع على عاتقه الوفاء بهذا الالتزام فإذا وكل إلى غيره مهمة القضاء بهذا الالتزام فلم يقم به هذا الأخير فإن ذلك لا يعفي الملتزم من اعتباره مخالفا للالتزام المفروض عليه وتطبيقا لذلك قضى " إن الإقرار السنوي عن الإرباح والخسائر تقديمه واجب حتما على الممول المسئول عن سداد الضريبة لا على مندوبة أو مستخدميه وقضى بأن الأقوال التي لم تصدر عن الممول نفسه وإنما عن أخيه لا تعتبر إقرار من الممول يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به[1].

3- الجهة التي يقدم لها الإقرار

يتعين تقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة، فلا عبرة بما يقدم من إقرارات إلى غير هذه الإدارة إلا إذا أحيلت الإقرارات إلى الجهة المختصة.

---

[1] هشام زوين، محسن زوين: **شرح قانون الضرائب على الدخل(المنظومة المتكاملة للقانون رقم 91 لسنة** 2005)، المرجع السابق، ص197.

المطلب الثاني: الآثار المترتبة على تقديم الإقرار أو العدول عنه

أولاً: الآثار التشجيعية المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي في موعده

تنبع أهمية الإقرار الضريبي في أن المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعلم جيدا دخوله وعناصر ذمته المالية وأرباحه ونتائج أعماله، وهو فقط وحده الذي يستطيع أن يعلن حقيقة الدخل الخاضع للضريبة، كما أن الإقرار يخفف من الثقل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، كما يمتاز الإقرار الضريبي بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت على الإدارة الضريبية ويقلل من نفقات الجباية لذا تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداما خاصة في الدول المتقدمة، وأن المكلف من أكثر الناس معرفة بحقيقة دخله[1].

وتمنح بعض قوانين ضريبة الدخل مزايا أو حوافز تشجيعية للملتزمين بتقديم الإقرار الضريبي والذين يسددون الضرائب المستحقة عليهم في مواعيد مبكرة لاستحقاقها، لذا نجد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة(2/17) منح المكلف الذي يقدم الإقرار خلال المدة القانونية ويدفع الضريبة المستحقة عليه الحوافز التالية:

1. الحق بتنزيل 6% من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمولة بالإقرار أو في الشهر الأول لانتهائها.
2. الحق بتنزيل 4% من هذه الضريبة إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني لانتهاء السنة نفسها
3. الحق بتنزيل 2% من هذه الضريبة إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث لانتهاء نفس السنة[2].

---

[1] جامعة القدس المفتوحة: **المالية العامة**، المرجع السابق، ص82.

[2] المادة (2/17)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**

أما الآثار المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي نجملها من خلال النقاط التالية:

1. إن تقديم الإقرار ينقل عبء الإثبات على الادارة الضريبية، بحيث يتعين عليها تقديم الأدلة التي تبرر لها تعديل الإقرار أو عدم الأخذ به[1].

2. ترسيخ مبدأ التقدير الذاتي والذي يقوم على أن المكلف هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحق عليه.

3. زيادة الوعي الضريبي مما يؤثر إيجابيا على الإيرادات العامة للخزنة.

4. استقرار القضايا الضريبية حيث أن الدوائر الضريبية لا تقوم بتحويل جميع الكشوف المقدمة لها للتدقيق واعتبار التي لم تدخل عينة الفحص نهائية.

5. جمع وتحصيل الإيراد الضريبي بأقل تكاليف ممكنة من خلال إلقاء مسؤولية التقدير الأولي على عاتق المكلف، وبطريقة تضمن أعلى درجة من ثقة المكلفين بعدالة الضريبة[2].

6. إضافة إلى ذلك عدم تعرض المكلف للتقدير الجزائي على دخله، والعقوبات المقررة في القانون لعدم تقديم كشف الإقرار الذاتي في الموعد القانوني[3].

ثانياً: الآثار المترتبة للعدول عن تقديم الإقرار الضريبي.

لقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004، على انه يتعين على المكلف أن يقدم إقراراً وفقا للكشف المرفق أو النموذج المقرر بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف، ويعتبر كجزء من الإقرار إلى الدائرة وذلك خلال الأربعة أشهر التالية من سنته المالية.

---

[1] وفا، عبد الباسط: **المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005** ،المرجع السابق،ص10

[2] موسى، حسن فلاح الحاج: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها** إداريا، المرجع السابق، ص112.

[3] موسى، حسن فلاح الحاج: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها** إداريا، المرجع السابق، ص114.

فإذا انتهت هذه المدة لتقديم الإقرار ولم يقم المكلف بتقديم إقراره إلى الدائرة الضـــريبية، فإنه يحق لمأمور التقدير أن يصدر إشعارا وان يقوم بإجراء التقدير على ذلك الشـــخص علـــى ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ويقع عبء إثبات التقدير على المكلف.

وهذا ما نصت علية المادة (2/53) والتي تخول مأمور التقدير بأن يقدر الضريبة علـــى المكلف الغير ملتزم بتقديم كشف التقدير الذاتي غيابيا وتبليغه بذلك من خلال إشعار صادر بناءا على الفطنة والدراية، وهذا التقدير لا يمنع المكلف أو يحرمه من تقديم الكشف الذي يكون بمثابة الاعتراض على هذا التقدير، حيث يكون التقدير قطعيا ونهائيا إذا لم يعترض عليه المكلف خلال المدة القانونية[1].

تقابلها في ذلك المادة (20) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لســـنة 2004 والتي نصت " إذا لم يقدم المكلف الإقرار المنصـــوص عليـــه فـــي المـــادة (17) والمرفقـــات المنصوص عليها في المادة (18) من هذا القانون في الموعد المحدد يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير على ذلك الشخص على ضوء المعلومات المتوفرة ويبلغـــه أشـــعارا بدخلـــه الخاضـــع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ومدة الطعن فيه، ويجوز للمكلف الاعتـــراض علـــى هـــذا التقدير خلال ثلاثين يوميا من تاريخ تبليغه"[2].

وعملياً يجب أن يكون التقدير مدروساً وصحيحاً ومطابقاً للواقع قدر الإمكان ويشمل على ضريبة مقنعة، وذلك لإمكانية إثبات الموقف كضريبة دخل إذا ما وصل الأمر إلى المحكمة.

ويجب أن يتم التقدير بناء على فحص دفاتر المكلف والموارد التي يتعامل معها وبكافـــة الطرق المهنية والقانونية التي يحق للمقدر إتباعها، مثل فحص وزيارة أماكن العمـــل ومراكـــز التعامل والشراء الخاصة بالمكلف حتى يتسنى الوصول إلى حقيقـــة مبلـــغ الضـــريبة القـــانوني للمكلف.

---

[1] المادة (2/53)، **من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.**

[2] المادة (20)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة2004**

كذلك عمل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على فرض مجموعة من العقوبات على المكلف إذا ما ارتكب فعل من الأفعال التي نصت عليها المادة (39) ومنها البند (13) " إذا لم يقدم أو تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في هذا القانون. يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (100) مائة دولار ولا تزيد عن (1000)ألف دولار أمريكي أو ما يعدلها بالعملة المتداولة قانونا أو بكلتا العقوبتين معا... الخ)[1].

المطلب الثالث: صلاحية الادارة الضريبية من الاقرار الضريبي

أن قانون الضريبة الفلسطيني بإلزامه المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وبيان الربح الذي حققه قد جعله يعترف صراحة بخضوعه للضريبة، وهذا الاعتراف يعتبر مبدئيا إذ قد تتم الموافقة علية كما هو من قبل دائرة ضريبة الدخل أو يتم إجراء بعض التعديلات عليه.

من المؤكد أن الضريبة على الدخل هي محور قرار مأمور التقدير ممثلا بالإدارة الضريبية، وعند قيام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، فإنه يقر ويعترف بالدخل الذي حققه وكذلك بالضريبة المستحقة علية، وقد نص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (1964/25). وكذلك قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (2004/17)، حيث أجازت هذه القوانين لمأمور التقدير إمكانية تدقيق هذا الكشف أو الإقرار للتأكد من صحته ومصداقيته، وهذا ما نص عليه القانون رقم(1964/25) في المادة (53) وكذلك نص المادة (19)من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. مما تقدم ومن خلال المادتين المذكورتين نجد أن مركز الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي يقوم على الاحتمالات التالية:

الاحتمال الأول: قبول واعتماد الكشف أو الإقرار دون تعديل:-

قد يجد مأمور التقدير أن الإقرار المقدم من المكلف لا يحتاج إلى تعديل، حيث تتشكل قناعة لدى مأمور التقدير بأن الإقرار صحيح، وان المعلومات والبنود التي يحتويها دقيقة

[1] المادة (13/39)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة2004**

ومقنعة وبالتالي يوافق عليه كما هو، وهذا ما أكدته المادة (1/19) حيث نصت "لمأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتيا بصورة كلية أو جزئية إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة. وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات"[1]. وكذلك المادة (53/أ) في الأحوال التي يقدم فيها شخص كشفا يتعلق به، يجوز لمأمور التقدير "أن يقبل الكشف كما هو ويجري التقدير على أساسه"[2].

وإذا ما تكونت مثل هذه القناعة لدى المقدر بأن الدخل صحيح والضريبة المستحقة بناءاً على الإقرار هي واقعية وحقيقة فإنه يبلغ المكلف بذلك بإشعار خطي ومن خلال نموذج رسمي لدى دائرة الضريبة.

الاحتمال الثاني:قبول كشف التقدير أو الإقرار قبولا مبدئيا:

وذلك عندما يتم الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي السنوي من قبل المكلف، وهو دليل على أن المكلف يقوم بواجبة تجاه الضرائب على أكمل وجه من حيث احترامه للمدد والمواعيد القانونية، وعلية فإن مأمور التقدير يقوم بإجراء قانوني وإداري وذلك ليحفظ حق الدائرة في الفحص والتدقيق، وهذا ما نص عليه القانون الفلسطيني في المادة (2/19) "يعتبر الإقرار المقدم من المكلف مقبولا بشكل مبدئي من قبل مأمور التقدير عند استلامه "[3].

ولتدارك مسألة المدة القانونية، ولأنه بعد فترة معينة إذا لم يقم مأمور التقدير بالرد على الإقرار فإنه يعتبر مقبولا، وبكل ما ورد فيه وبناءاً عليه فإن الضريبة المستحقة المصرح عنها في الإقرار تصبح قطعية، علما أن هذه الفترة لم ينص القانون رقم(1964/25) على تحديدها، غير أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (2004/17) نص على تحديد هذه المدة إذ حددها بسنة واحدة من تاريخ استلام الإقرار، من خلال نص المادة (3/19) على أنه "يجوز للمأمور

---

[1] المادة (19/ 1)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004.**

[2] المادة(53/أ)، من **قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.**

[3] المادة (19/ 2)، **من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004.**

رفض قيمة الدخل والضريبة المقدرة من قبل المكلف بصورة كلية أو جزئية على أن يبلغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار"[1].

الاحتمال الثالث: قبول الكشف أو الإقرار بعد إدخال تعديلات عليه وبموافقة المكلف:

إذا تبين لمأمور التقدير نتيجة تدقيقه لإقرار المكلف، أن هناك أسباب تستوجب تعديل هذا الإقرار سواء كان تعديلا كليا أو تعديلا جزئيا، فإنه يتعين على مأمور التقدير أن يرسل مذكرة خطية للمكلف خلال سنة من تاريخ تسلم الإقرار الضريبي، يجب إن تتضمن هذه المذكرة ملاحظات مأمور التقدير، وأن يتم تحديد موعد لمناقشة ما جاء في المذكرة، وقد تكون نتيجة جلسات النقاش هذه إحدى الحالات التالية:

الحالة الأولى: وهي ما نصت عليها الفقرة الرابعة من المادة (19) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في البند (أ) " إذا وافق المكلف على التعديل أو التصحيح أو التقدير تحدد الضريبة بناء عليه ويكون قرار التقدير غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء ويُبلغ المكلف بإشعار خطي"[2].

مما تقدم نلاحظ انه في حالة موافقة المكلف على التعديلات التي يجريها المقدر على الدخل ومكوناته فإن المكلف يقوم برد جزء من المصاريف غير المعززة أو تعديل في إيرادات المكلف أو بزيادة نسبة الربح، وهناك العديد من الطرق التي يتبعها المقدرون أثناء تعديل هذا الإقرار.

الحالة الثانية: وهو ما نص علية في البند "ب" من الفقرة الرابعة من المادة (19) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حيث نصت "إذا لم يوافق المكلف على التعديل أو التصحيح أو التقدير أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة له مسبقا فإنه يجوز لمأمور التقدير أن يصدر قراره بتقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه"[3].

---

[1] المادة (19/ 3)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**

[2] المادة (19/ 4/أ)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**

[3] المادة (19/ 4/ب)، من **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004**

ولكن من خلال التطبيق العملي يلاحظ أن مدة بقاء الملف مفتوحا للمداولة والنقاش هي مرحلة غير محددة وهذا يعد سبباً مباشراً في تكاسل الدوائر الضريبية وعدم سرعتها في البت والإنجاز، وكان سبباً في بقاء المكلف قلقا وغير مستقر بسبب عدم وضوح موقفه الضريبي.

وكان القانون الفلسطيني موفقا في إدراك هذه المسألة، ولم يترك قضية المشاورات والمداولات مفتوحة بل جعلها محصورة خلال مدة أقصاها سنة واحدة فقط من تاريخ استلام الإقرار من قبل المكلف، وهذا كما قلنا هو على العكس من القانون الأردني رقم 64/25 والذي جعل المدة مفتوحة وبدون تقييد مما يؤدي إلى تكاسل الدوائر الضريبية وعدم سرعتها في البت والإنجاز، وإبقاء المكلف قلقاً وغير مستقر بسبب عدم وضوح موقفه الضريبي.

يرى الباحث أن الادارة الضريبية في الفترة الحالية تعمل على أن يكون المكلف فيها زبون، والزبون يجب أن يجد أحسن معاملة، كما أن الدوائر الضريبية أصبحت دائرة خدمة وليست جباية، علماً أن ذلك لا يساعد في أداء حق السلطة.

لذلك هناك نوعا من الشفافية يجب على المكلف أن يتبعها في كتابة الإقرار الضريبي – الصراحة والصدق، ولابد أن يكون لدينا أمل في الأجيال القادمة بان تصل إلى هذا المستوى، أما عن عدم الثقة التي كانت بين الدوائر الضريبية والمكلفين في الفترة الماضية فنأمل إنهاءها تماما بصدور القانون الجديد.

النتائج

1. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يجب أن يكون مبنيا على القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة من جهة، ومبني على أساس معالجة التحديات التي يواجهها الاقتصاد والمواطن على حد سواء في ظل التوقعات بانخفاض معدلات النمو الاقتصادي وارتفاع معدلات البطالة والتضخم جهة أخرى.

2. يرى الباحث أن مواد أي قانون ضريبي هي عبارة عن نصوص قانونية مجردة، وبالتالي إذا لم يكن هناك ما يفسرها يبقى احتمال المنازعات فيها وارد.

3. إن عملية ربط النزاع لا يخضع لصيغة معينة وعندما ينص القانون على وجوب منح الإعفاء من الضريبة بقرار يتخذ في مجلس الوزراء، فانه مهما كانت تسمية ما صدر عن الوزارة إقرارا أو توصية فليس له القوة التنفيذية وليس من شأنه إلحاق الضرر.

4. أوجد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني آلية مستقلة وواضحة المعالم بشأن التقاضي بين الدوائر الضريبة والمكلفين من خلال إنشاء محاكم ضريبية مستقلة (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، محكمة النقض)، وهو بذلك يسعي لتحقيق العدالة والشفافية.

5. يرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني كان موفقا في عدم تحديد قيمة المبلغ الذي يجوز استئنافه أمام محكمة قضايا ضريبة الدخل، وجعل جميع الأحكام والأوامر التي تصدر عنها قابلة للطعن أمام محكمة النقض.

6. يرى الباحث أن لا ضريبة إلا من صافي الربح، فإجمالي صافي الربح هو الوعاء الذي تأخذ منه الضريبة، ولا يكون الربح صافيا إلا بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات التي قررها المشرع، وبعد تخفيض الإعفاءات المنصوص عليها، وتقدير صافي الربح من مسائل الواقع إذا صار نزاعاً بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا لم يأخذ به قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بالنسبة لدخل الشخص غير المقيم، حيث تفرض الضريبة على الدخل المتحقق دون تحديد طبيعة الدخل هل هو صافي الدخل أو الإجمالي.

7. يقوم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على حصر جميع إيـرادات المكلـف مـن الأربـاح والرواتب والفوائد والريوع وما في حكمها وإخضاعها إلى ضريبة الإيراد العام التصاعدية

8. إن ما نسميه بضريبة الدخل المقطوع أصبح تقليد لقوانين تم العمل بها في بعـض البلـدان لزمن مضى وانقضى، بمعنى يجب على قانون ضريبة الدخل الفلسطيني أن يتجـاوز عـن الصلاحيات المعطى للمدير بموافقة الوزير بفرض ضرائب مقطوعة على دخل المكلف.

9. اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني في عملية ربط الضريبة أسلوب الربط الذاتي مـن خلال إتاحة الفرصة للمكلفين بتقديم إقراراتهم الضريبية واحتساب الضريبة وفقـاً لقواعـد القانون، وإعطاء حوافز تشجيعية، ويكون دور الإدارة الضريبية التأكد من صـحة إقـرار المكلف وتسديداته.

10. يعترف الباحث بوجود فئة عريضة من المكلفين لا يسـتطيعون مسـك دفـاتر محاسـبية نظامية، إما لقلة تعليمهم أو لقلة دخولهم التي لا تسمح بالاستعانة بمحاسبين، ويشق علـيهم تقديم بيانات سنوية بنتائج أعمالهم، ولكن هذا لا يوجب اعتبارهم القاعدة واعتبـار مكلفـي الأرباح الحقيقية هم الاستثناء.

11. الأصل أن عبء إثبات مصدر الدخل يقع على عاتق الإدارة الضريبية، حيث أن الأصـل براءة ذمة المكلف من الالتزامات الضريبية، وعلى من يدعي خلاف الأصل إثبات ذلك.

12. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني يأخذ بعين الاعتبار النفقات والمصروفات للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة، كما يأخذ كافة المصاريف التي تعتبر ضـرورية لحيـاة كريمـة للمكلف، باعتبار أن استمرارية المكلف بعمله ضمن ظروف معقولة يضيف أمـوالا جديـدة لخزينة للسلطة، وهو استمرار لرأس المال البشري، وفي المقابل فـإن علـى المكلـف أن يضمن في بيانه الضريبي الإيرادات من النشاطات المتنوعة، مع التنويه أن هـذا القـانون يعترف بالأعباء الاجتماعية للمكلف، وعلى سبيل المثال فإن المكلف الذي يعيل كلا من أبيه وأمه يحصل على إعفاء مقابل ذلك.

13. الأصل هو خصم جميع التكاليف والمصروفات من الإرباح متى كانت حقيقية وثابتة بالمستندات ومتعلقة بالنشاط الذي يمارس وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد عددها المشرع بنص المادة(8،9) من قانون ضريبة الدخل- حالات بعينها اعتد فيها بنص صريح ببعض أوجه الإنفاق واجبة الخصم- وحالات اعتبرها من صور الإنفاق واجبة الخصم ضمن شروط معينة.

14. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يشر إلى المصروفات التي لا يجوز تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة أُسوه بالقانون الأردني والمصري.

15. يرى الباحث أن المشرع أخطأ عندما قام بدمج بنود المصروفات(الخلو، والمفتاحية، والشهرة المتحققة، ومصاريف التأسيس) في بند واحد، ووضع شرط خمس سنوات لاستهلاكها، حيث أن فترات استهلاكها متفاوتة وفقا للتعليمات المحاسبية المتعارف عليها.

16. يرى الباحث أن التعليمات الخاصة بالنسب المسموح بتنزيلها على بنود المصروفات تتعارض مع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث أن بنود المصروفات تختلف من نشاط لآخر ومن سنة لأخرى حسب ظروف العمل ومستجداته، وبالتالي لا نجد ما يبرر سرد واستخدام مثل هذه القيود على تنزيل المصروفات، حتى مع كونها تعمل على تخفيض الخلافات بين المكلف ومأمور التقدير الضريبة، تحت ذريعة لا اجتهاد في مورد النص.

17. إن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يحدد بنود مصاريف التأسيس، حيث تكمن المشكلة في التفريق بين العديد من البنود التي يعتبرها المكلف جزء من تكلفة التأسيس في حين يعتبرها مأمور التقدير خلاف ذلك، وفي الحقيقة هناك صعوبة في التمييز في حالات عدة، وخاصة في ما يتعلق بخسائر التشغيل التي تجري على شكل تجارب في بداية النشاط التشغيلي.

18. يرى الباحث أن المشرع لم يأتي على مصروف الخسائر بشيء من التفصيل، فهناك بعض الأسئلة التي نطرحها في هذا المجال وهي:

- ما هو الإجراء بالنسبة لخسائر المكلف التي وقعت خارج الوطن.
- هل يجوز تنزيل الخسائر من مصدر دخل لمصادر أخرى من نفس السنة.
- ما هو الإجراء بالنسبة لتنزيل الخسائر المرحلة للسنوات اللاحقة من نفس مصدر الدخل.

19. يرى الباحث أن قانون ضريبة الدخل لم يحدد الإجراءات المتبعة في حالة إذا ما قام المكلف بحجز مبالغ من مجموع الأرباح لمواجهه الخسائر المحتملة أو لإعداد مقابل لوفاء الديون، سواء كانت تلك الديون محققة في ذمة المكلف أو متنازعاً في تحقيقها.

20. حدد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الشرائح للدخول الخاضعة للضريبة من 8% وتنتهي 16% ،بحيث يتوقف التصاعد في ضريبة الأشخاص المعنوية للمقيم بنسبة15%، والشخص غير المقيم 16%، وشركات التامين التي تقوم بالتامين على الحياة تستوفى الضريبة منها بنسبة 5% من المجموع الكلي لأقساط التامين المستحقة للشركة.

21. عمل قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على إقرار التحصيل تحت حساب الأقساط المدفوعة مقدما ونظام السلفة على حساب الضريبة، والذي حقق تقدماً كبيراً جداً في تحصيل الضرائب خلال هذه الفترة ، كما أن هذا النظام أصبح مصدر معلومات هام جداً للإدارة الضريبية.

22. اعتماد قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الوضوح والشفافية حيث إن القانون يبرز بشكل واضح واجبات وحقوق كل من المكلفين والإدارة الضريبية.

23. ما زال القانون ضريبة الدخل الفلسطيني شأنه شأن قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 يراعي في التكليف مبدأ الإقامة إذ لا يُنال سوى الأرباح الحقيقية في الوطن سواء حققها مواطنون فلسطينيون أم أجانب، ولم يأخذ بمبدأ الجنسية الذي يطول أرباح المكلفين الفلسطينيين أينما تحققت سواء في الوطن أو خارجه، وإن دولا عديدة تعمل بمبدأ الجنسية وتخضع أرباح مواطنيها المحققة خارج حدودها للضريبة على الدخل، ولعل

ذلك مرتبط بمنع الازدواج الضريبي وصعوبة حصر أرباح المواطنين الفلسطينيين المحققة خارج الوطن.

24. يرى الباحث أن الأحكام التي تصدر في الدعوى الضريبية لا تقرن بالأحكام التي تصدر في الدعوى المدنية والجزائية، لان الأحكام الضريبية في حال صدرت من قبل محكمة النقض تكون حازت على قوة الأمر المقضي به، وأصبحت أحكام نهائية غير قابلة للطعن والاستئناف.

25. يعتبر الدليل الموضوعي القابل للإثبات عنصراً هاماً في العملية الضريبية، وكذلك عنصر ضروري للأداء السليم أثناء عملية التقدير للوصول لقرارات سليمة ذات ثقة ومصداقية، وأن التقدم بالعمل الضريبي يعتمد إلى حد كبير على مدى توفر القواعد والأسس الأكثر ملائمة للإثبات من خلال الكفاءة والحيادية.

التوصيات

1. يدعو الباحث إلى ضرورة مراعاة مبدأ المشروعية عند إصدار التشريعات الضريبية، وذلك بالحرص على انسجام قانون ضريبة الدخل مع أحكام القانون الفلسطيني الأساسي بحيث لا تكون ضريبة إلا بنص القانون من جهة، ومراعاة أحكام قانون ضريبة الدخل عند إصدار اللوائح والتعليمات والقرارات الإدارية فيما يخص التنزيلات والإعفاءات من جهة أخرى.

2. يتمنى الباحث على المشرع العمل على قاعدة لا يضار مستأنف باستئنافه، حيث إن الوضع الحالي في التشريع الضريبي الفلسطيني يخالف هذه القاعدة، فقد منح قانون ضريبة الدخل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل صلاحية واسعة في زيادة الضريبة أو إصدار أوامر للإدارة الضريبية وإضافة إلى صلاحية المحكمة في إضافة 10% من المبلغ الذي يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية في المحكمة.

3. العمل على تفعيل دور القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته، لما له من أهمية كبيرة في فض المنازعات الضريبية، والذي مازال بحاجة إلى قفزة نوعية، حيث تحبو فيه الإصلاحات تارة وتخبو تارة أخرى ولنا أمل في ظل التغيرات الحادثة في أجهزة القضاء أن تتحسن الأمور وتعالج الكثير من الاختلالات.

4. رغبة في تقليل الاجتهادات القضائية، يرى الباحث أن يتم توحيد وضبط المصطلحات المستخدمة في مجال قضاء المنازعات الضريبية حسماً لما يمكن تثير تلك المصطلحات من اجتهادات مختلفة مع إعطاء بعض الصلاحيات للقاضي للوصول لإرادة المشرع.

5. إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية بتدريبهم وتأهيلهم، مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب، و التأكيد على ما تتمتع به الضريبة من أحكام تميز منازعاتها عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية.

6. يدعو الباحث الإدارة الضريبية عند إصدار القرارات الإدارية إلى التعرف على إرادة المشرع الصريحة في تطبيقها للنصوص الضريبية في مجال(فرض الضريبة، والتنزيلات، والإعفاءات، وربط وتحصيل الضريبة)، لما يشكل ذلك من تقليل حجم المنازعات الضريبية.

7. يدعو الباحث إلى إعادة النظر في بعض نصوص مواد القانون الضريبي الفلسطيني والتي أشرنا إلى حدوث نزاعات ضريبية فيها، بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها بعض اللبس والغموض والاجتهادات.

8. يدعو الباحث إلى إعادة النظر في الصلاحيات الممنوحة للسلطة التنفيذية المتمثلة بقرارات المدير بموافقة الوزير بفرض ضريبة مقطوعة وقصر الضريبة على نص القانون طالما أن التفويض التشريعي غير جائز ، وحرصا على مبدأ قانونية الضريبة.

9. يتمنى الباحث على الإدارة الضريبية أن تسلك أي طريق من شأنه التقليل من حجم النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية ومنها: إعداد المذكرة التمهيدية للفحص والاطلاع المتعمق على ملف المكلف والطلب من المكلفين ما تقتضيه الظروف من إيضاحات أو بيانات أو مستندات والعمل على التوفيق المكتبي والميداني لوثائق المكلف.

10. يرى الباحث إلى ضرورة إلزام المستشفيات والمحاكم وغيرها من الجهات باتخاذ الإجراءات المناسبة لغايات التحصيل على حساب الضريبة، وذلك من خلال إدراج هذا الالتزام ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل أُسوة بقانون ضريبة الدخل الأردني والمصري في تحديد تلك الجهات.

11. يرى الباحث إلى ضرورة تغير عملة الدولار في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لعملة الشيكل لحين إقامة الدولة الفلسطينية، واعتماد عملة وطنية لها، حيث أن عملة الشيكل هي العملة المتداولة في عمليات الشراء والبيع، وهي العملة التي يجري إعداد الحسابات بها.

12. ضرورة إزالة الغموض في بعض أحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وعدم الاقتباس المجرد من قوانين الضريبة للدول الأخرى.

13. العمل على تبسيط طرق وقواعد الإثبات في العمل الضريبي، وذلك بقبول الإقرار وتعديله على أسس قانونية، وأسباب واضحة ومحددة، مما سينعكس على زيادة درجة الالتزام الضريبي وتحقيق العدالة واقتصاد النفقات.

14. العمل في إطار برنامج الإصلاح الشامل وتطوير العمل بالدوائر الضريبية لتواكب التطورات القائمة والقادمة محلياً وإقليميا ودولياً، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين الضريبية لتتلاءم مع التطورات والتوجهات الهادفة لمحاربة الفساد وجذب الاستثمارات وبناء جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين وتقليل الاحتكاك بين الكادر الضريبي والممولين باستخدام الآليات الحديثة للتواصل وتدفق المعلومات وتبادلها.

15. يجب أن تعمل الدوائر الضريبية من خلال التطوير المستمر المالي والإداري ، لما له من أهمية في تعبئة الموارد اللازمة لعملية التنمية وللتطورات الجارية في القطاع الاقتصادي والمتعاملين مع الدوائر الضريبية وللتوجهات العامة للسلطة وسياستها في جذب الاستثمارات وتعبئة الموارد، علما أن دائرة الضريبة من الأجهزة المرتبطة ارتباطاً مباشراً بالنشاط الاقتصادي وعليها تقع مسؤولية تنفيذ سياسات الدولة في المجال الضريبي المرتبط والمؤشر في النشاط الاقتصادي.

16. العمل على تقليل الاحتكاك بين الموظفين والمكلفين وذلك بإتباع آليات الربط الذاتي للمكلف الضريبي واستخدام وسائل الاتصال الحديثة في التواصل.. وكل ذلك يهدف إلى إعادة بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين.. كما ويجب أن تكون مكاتب الدوائر الضريبية مفتوحة لكل الممولين والمواطنين ووسائل الاتصال معلنة بالصحف والتلفزيون لتلقي أي شكاوى أو ملاحظات حول أداء أو سلوك موظفيها.

17. تطوير نظام معلومات الموجود من خلال الاستعانة بالحواسيب وأنظمة المعلومات التي تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بالمكلفين ونشاطهم من كافة الفعاليات وفي كافة جوانب المحافظات بالسرعة والدقة اللازمة والانتقال من العمل اليدوي إلى العمل الآلي من خلال إدخال استمارة التقدير الذاتي التي يقدمها المكلفون على الحواسيب.

18. تنمية الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الاتصال المباشر معهم وإقامة الندوات وإصدار النشرات الدولية ودليل الضرائب واستخدام وسائل الإعلام كأداة لتوجيه الخطاب الإعلامي الضريبي للمكلفين لما يشكل من تقليل لحجم النزاعات الضريبية.

19. البحث عن الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلف، إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة إلى الدوائر المالية فلن يؤدي ذلك إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم، لذلك يعمدون إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة نفقاتهم حتى إذا ما أجرت الدوائر الضريبية تعديلات على بياناتهم توصلوا إلى الضريبة الصحيحة.

20. يرى الباحث أن يتم وضع جدول زمني محدد من أجل إنهاء النظر في النزاعات الضريبية المتعلقة بفترة ما قبل صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة2004، على أن تحال بعد ذلك النزاعات التي لم يتم الفصل فيها إلى لجان تشكل وفقا للقانون الجديد مع وضع إجراءات وأسس للتنفيذ.

21. العمل على التوصول إلى حلول للتراكمات الضريبية من خلال جدولة الضريبة المتراكمة لتسدد على عدة أقساط، ونأمل أن تكون النتائج مثمرة.. أما الإجراءات فنأمل أن يأتي يوم تعدل فيه التشريعات لتحفز الناس على الالتزام الطوعي والمبادرة لسداد الضرائب أسوة بما يجري في بعض بلدان العالم، كما ندعو إلى حرمان الممتنعين عن سداد الضرائب العامة من الوظائف العامة والإعمال الحكومية أو الترشيح للانتخابات أيا كان نوعها فضلاً عن نشر أسمائهم في وسائل الإعلام.. فعندها لن يكون هناك تهرب ولن يكون هناك أي تراكم

المراجع

أولا: الكتب:

أحمد، إبراهيم سيد: **المستحدث من المبادئ القضائية في المنازعات الضـريبية**، الإسـكندرية، منشأة المعارف، ط 1، 2002.

أبو جبارة، هاني: **ضريبة الدخل في الأردن أهدافها وإنجازاتها**، نشر بدعم من مجلـس البحـث العلمي الأردني.

أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**،ط 1، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع،2004م.

أبو حشيش، خليل عواد: **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، عمان، دار الحامـد للنشـر والتوزيع ، ط 1،2003 .

أبو نصار وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيـق**،عمـان، المتحـدة الدوليـة للاستشارات ومكتبة شباب الجامعة،ط1.

أبو نصار،محمد،محفوظ المشاعلة، الشهوان، فراس عطا الله: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، عمان، مركز احمد ياسين للنشر، ط2، 1996.

أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي،إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية** لمحكمـة التمييـز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة 1986 وحتى نهاية سنة 1996،ج الثاني.

البداري، قبس حسن عواد: **المركز القانوني للمكلف الضـريبي**،(دراسة تحليلية مقارنة)،عمـان، دار المناهج للنشر،2004.

الحاج، طارق: **المالية العامة**، عمان، دار الصفاء للنشر وللتوزيع،ط 1،1999

الحسيني، قاسم إبراهيم: **المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**، عمان، مؤسسة الوراق للنشر، 2000.

الشامية:احمد زهير،خالد الخطيب: **المالية العامة**،عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع،ط1، 1997.

الشوابكة، سالم محمد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار رندا للنشر والتوزيع،2000.

القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**(دراسة مقارنة)، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط2 ،1994 .

القاضي، أحمد المبيض: **سلطات القاضي وضماناته في فلسطين**،(دراسة مقارنة)، ط1 ،1996.

القيسي، اعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 1998.

العلي، عادل فليح: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط2003،1.

النشار، محمد حمدي: **الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية**، د.ن، ط1، 1950.

بدوي، محمد عباس: المحاسبة الضريبية– **أسس قياس وعاء الضريبة الموحدة**، الدار الجامعية للنشر،ج الأول، الإسكندرية،1998.

بكر، محمد شعبان محمد: **الموسوعة الشاملة في التطبيق العملي للضرائب**، مطبعة المدني، ط الاولى.

بيومي، محمد زكريا: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة، 1989.

جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، منشورات جامعة القدس، ط 1، 1998م.

جامعة القدس المفتوحة: **المالية العامة**، منشورات جامعة القدس، ط 1، 1996.

حجازي، المرسي السيد: **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.

حشيش، عادل أحمد: **التشريع الضريبي المصري**، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية،1990.

حشيش، عادل أحمد: **المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام**، بيروت،دار النهضة العربية

خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة و التشريع الضري**بي، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 1999.

خلاف، حسين: **الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل**، مكتبة النهضة المصرية، 1956.

سعد، محي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مصر، 1998م.

سلطان، أنور: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2005.

صباح، سالم أحمد: **الضرائب ومحاسبتها في فلسطين**،ط1 ،1996.

صديق، رمضان: انهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية(دراسة مقارنة)،دار النهضة العربية للنشر،القاهرة،2006.

صيام، زكريا، الخداش، حسام الدين مصطفى: **الضرائب ومحاسبتها**، عمان، دار المسيرة للنشر، ط2، 1994.

عبد التواب،معوض: **الدفوع الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، طنطا،مصر،مكتبة عالم الفكر والقانون، ط1، 2006.

عطوي، فوزي: **المالية العامة والنظم الضري**بية،بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2003.

عفانة، عدي: **الجديد في المحاسبة الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل الأردني** المعدل رقم(25) لسنة 2001.

عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، الضفة الغربية، حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات،1983.

فرج، توفيق حسن ،فرج،عصام توفيق حسن: **قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، القاهرة، منشورات الحلبي الحقوقية.

فرحات، فوزت: **المالية العامة في التشريع الضريبي العام**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، ط1، 1997.

مطر،محمد يحيى: **مسائل الإثبات في القضايا المدنية والتجارية**، بيروت، الدار الجامعية للنشر.

مراد، عبد الفتاح: **موسوعة شرح جرائم التهرب الضريبي**، الناشر، عبد الفتاح مراد.

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

المنازعات الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية ،2007.

هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية**(في احدث الآراء وأحكام النقض والصيغ القانونية،1994.

هشام زوين، محسن زوين: **شرح قانون الضرائب على الـــدخل**، المركز القــومي للإصـــدارات القانونية،ط 1، 2005.

يوسف،سنية أحمد: **الإطار القـــانوني للملـــف الضـــريبي**،الإســكندرية، دار الجامعـــة الجديـــدة للنشر،2004.

ثانيا: الدوريات

المركز الفلسطيني لتعليم حقوق الإنسان: **نحو قوانين ضرائب تحقق عدالة اجتماعية في ظل السلطة الفلسطينية**،كانون الثاني 1994.

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن: **حالة السلطة القضائية ومنظومة العدل في عام 2005**، ص45.

جامعة بير زيت: المقتفي" **منظومة القضاء والتشريع في فلسطين**، دليل قاعدة التشريعات، الإصدار الثاني أيلول سبتمبر2000.

الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، ط 2، مؤسسة الحق، أيلول، 2003.

أبو شرار، عيسى: **النظام القضائي في فلسطين**، صفحة الانترنت، العنوان htt://www>aafaq.org/fact/14.htm

وزارة المالية، (1997) **دليل ضريبة الدخل اعرف حقوقك وواجباتك**، السلطة الوطنية الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل، الإصدار الأول.

عبيدات، سناء أحمد: **الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية**، سلسلة تقارير دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية.

ثالثاً: الرسائل الجامعية

الحاج موسى،حسن فلاح: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيها إداريا**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، مقدمة إلى كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، عمان، 1998.

المحاميد، موفق سمور: **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل**، (رسالة ماجستير منشورة)، كلية الدراسات الفقهية والقانونية، جامعة آل البيت،ط1، دار الثقافة، عمان،2001.

خويلد، رجاء أحمد محمد: **الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين**،(رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس/فلسطين،2004.

دقة، عبد الرحمن قاسم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل**،(رسالة ماجستير غير منشورة)،جامعة النجاح الوطنية، نابلس/فلسطين،2003.

عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي**،(رسالة دكتوراه غير منشورة)، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية،1990.

يدك، إبراهيم"محمد جميل": **العدالة الاجتماعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17) لسنة2004 والأردني رقم(25) لسنة1964،(دراسة مقارنة)**،(رسالة ماجستير غير منشورة)، نابلس/فلسطين، جامعة النجاح الوطنية،2006.

رابعاً: القوانين

القانون الأساسي، المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية، 2002.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم(17)لسنة 2004.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(25)لسنة 1964.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة 1985.

قانون ضريبة الدخل المصري رقم(157)لسنة1981.

قانون ضريبة الدخل المصري رقم(91) لسنة 2005.

قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2002.

قانون السلطة القضائية الفلسطينية لسنة 2002.

قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001.

قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2002.

نظام لوائح وتعليمات قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.

القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994.

An-Najah National University
Faculty Of Graduate Studies

Dispute Causes in the Palestinian Income Tax Law No. 17 of the Year 2004

Prepared by
Odwan Ma'zooz Mohammad Ishtayeh

Supervised by
Dr. Mohammad Sharaqa

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master In Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-Anjah National University, Nablus, Palestine.
2008

Dispute Causes in the Palestinian Income Tax Law No. 17 of the Year 2004

Prepared by
Odwan Ma'zooz Mohammad Ishtayeh
Supervised by
Dr. Mohammad Sharaqa

Abstract

It is normal that various disputes may arise regarding the application of any legislation. Consequently, the legislation will attempt to organize the suitable ways of confronting such disputes by putting forward the mechanisms related to settling them. Due to the sensitivity of the taxation issue in general including imposing of taxes and coercive collection and then having a number of concessions and exemptions, it is necessary that tax legislations should include clear delicate organizations in order to settle disputes that may arise between individuals and tax management.

The present study aims at identifying the dispute causes in the Palestinian income tax law No. 17 of the year 2004. In this study, the researcher attempted to investigate the impacts of tax dispute on the stability of tax issues and their rapid solution, the influence of the related parties in causing tax disputes, their direct impact on maintaining the rights of the treasury, the extent to which taxpayers are committed to paying taxes and adhering to their duties, and their effects on tax department. To the extent that resolutions are within the law, this will have positive effects that help in laying good bases and regulations for the process of imposing taxes, implementation of deductions and exemptions, measures of tying and collecting taxes, and simplification of evidence procedures in tax disputes so as to enhance and reinforce trust bridged between taxpayers and tax

department. Eventually, tax awareness and tax commitment will be enhanced.

To achieve these objectives, the researcher investigated the Palestinian income tax law No. 17 of the year 2004 by using analysis methodology. He studied the available literature related to the theoretical studies about the subject. By reviewing the related literature, he was able to put forward the theoretical layout of the study. The subject will be investigated in one introductory chapter and three main chapters. In the introductory chapter, the researcher discussed the role of the state in imposing taxes, in addition to supplying the definition of tax, its objectives and characteristics, the legal basic of commitment to taxpaying, and the general regulations that govern imposing taxes.

In the first chapter, I discussed the general context of tax disputes through two sections. In the first section, I discussed the idea of tax disputes, their causes, the competent jurisdiction, and the importance of having a judiciary dedicated to deal with disputes in Palestine. Accordingly, I discussed the Court of Appeal for income tax legal cases since it is the competent court. In the second section, I discussed the main part of the present study which is related to types of tax disputes in the Palestinian income taxes through the following items:

- Types of disputes in identifying the taxable income.
- Types of disputes in deductions of total taxable income.

- Types of disputes in permitted exemptions of net income and measuring tax rate.
- Types of disputes in the procedures of linking and collecting taxes imposed on taxpayers.

In the second chapter, I discussed evidence procedures in tax disputes through two sections. In the first section, I discussed the general concept of evidence by providing evidence definition, its importance in tax disputes, bases of evidence and their status in tax law, written evidence and indications, and power of verdict. In the second section, I discussed the concept of tax declaration through the legal stipulations that should be evident in the declaration duty, the party to which the tax declaration is submitted, the effects of its supplying and giving up, and the position of the tax department regarding the tax declaration.

In the third and last chapter, I discussed the most important amendments of the Jordanian income tax law No. 25 of the year 1964 in accordance with the Palestinian income tax law No. 17 of the year 2004.

This study reached a number of findings. Tax law is subject in its application to its good use or misuse, which is the responsibility of the executive authority. Good usage is the correct criterion in achieving abundant collection and low level of tax disputes and vice versa. To the extent that legislations are fair, adaptation process becomes easier. As it is often argued, it is the results that prove the accuracy of laws and legislations. How nice it is when the executive authority resorts to

achieving fair taxation and supplying psychological relief for taxpayers through correct application of the law.

The researcher refers to a very serious issue related to causing tax disputes. This issue involves the tax department when granting a system of priorities in enforcing the law, a matter that violates the tax law and causes tax disputes. It is improper that regulations should surpass executive and organizational affairs in order to invent new instructions that are not included in the law in accordance with which such instructions are issued. An example of instructions that violated a direct text in the law and the regulations of the principles of legitimacy is the minister's or his deputy's decree to impose fixed tax upon a specific category or categories of taxpayers.

In addition, the researcher demonstrated that the understanding of permissible and impermissible deductions is the essence of determining the applied tax so that they should be perfectly clear to both the assessment operator and the taxpayer.

In the light of such findings, the present study reached a number of recommendation. It is essential to credit the real wages or income and the real value in determining the taxable areas when applying all types of taxes that may affect income or wealth. All methods based on arbitrary and unreal assessment in determining the values of tax areas should come to an end. It is necessary to deal with aging taxes and limit to a maximum period of three years so that the taxpayer shall not remain under the mercy of the

tax department. Regarding the tax department, the researcher called for total revision of the tax department's organization, its technologies, and methods of its work which should be updated and modernized especially towards setting up a department for tax information and raising the taxpayers' tax awareness, in addition to the necessity of activating the role of judiciary and updating the courts that are competent in tax issues to settle the tax disputes between the citizens and the authority.

Finally, I hope that this research has shed light on the dispute causes in the Palestinian income tax law No. 17 of the year 2004, while bearing in mind the unpleasant and negative connotations of taxes for taxpayers.