

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين

١٩٩٤م - ولغاية عام ٢٠٠٠م

١٤٠٠
٤/٢

إعداد
جمال أبو يونس

إشراف
أ. د. أحمد مبارك الخالدي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المنازعات الضريبية في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية

نابلس - فلسطين

٢٠٠٣م / ١٤٢٣هـ

إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين

(١٩٩٤ عام - ولنهاية عام ٢٠٠٠)

إعداد

جمال توفيق حسن أبو يونس

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ٢٠٠٣/٨/١٦ وأجيزت

أعضاء اللجنة

- | | | |
|-----------------------------|---------------|-------|
| ١- أ. د. أحمد مبارك الخالدي | مشرفاً | |
| ٢- د. عاطف علاونه | ممتحناً خارجي | |
| ٣- د. حسن فلاح الحاج موسى | عضواً | |
| ٤- د. مجيد منصور | عضواً | |

توطئة

"وقل رب زدني علما"

صدق الله العظيم

سورة طه آية ١١٤

الإهداء

إلى وطني الحبيب الذي ينتظر الابتسامة....

إلى مروح والدي الطاهرة طيب الله ثراه....

إلى والدتي مرحمها الله....

إلى نزوجتي التي سهرت على مراحتي....

إلى أخوتي وأخواتي حباً وتقديراً....

إلى الأصدقاء الأعزاء وإلى كل الأحبة....

أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع....

الشكر والتقدير

كلمة شكر....

يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان وبالغ التقدير إلى كل من اسهم بمجهود في سبيل إخراج هذه الرسالة إلى الوجود ، وإلى كل من قدّم أية مساعدة خلال إعدادها ، وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور أحمد مبارك الخالدي المشرف على الرسالة ، الذي لم يكن ليضن بوقته الثمين رغم كثرة مشاغله ، وعظم المسؤوليات الملقة على عاتقه والذي تعامل معي بصبر وأناة، وقدم من خلاصة علمه وتجربته الكثير الكثير ، فله كل الشكر والعرفان .

كما أتوجه بالشكر للدكتور حسن فلاح الحاج موسى على الدعم والتشجيع المستمرين الذين تلقيتهما منه ، منذ أن لمعت في ذهني فكرة مواصلة دراستي العليا ، حيث أبدى تفهماً ، وتعاوناً كبيرين للعمل الذي أقوم به .

كما أشكر مديرية ضريبة دخل رام الله وإدارة وموظفين ، على ما تفضلوا بتقديمه من تسهيلات للحصول على المعلومات الضرورية لإنجاز البحث ، وأخص بالذكر الدكتور عاطف علاونة وكيل وزارة المالية لما أبداه من تعاون تام للجهد الذي أبدله .

ولا يفوتني أن أشكر طاقم مكتبة جامعة النجاح الوطنية - إدارة وموظفين ، ومكتبة بلدية طولكرم - إدارة وموظفين ، في تأمين المراجع والمساعدة في ذلك والتي بنيت عليها الدراسة.

كما أشكر أصحاب مكتبة فرح الذين شاركوا في أعمال الطباعة وتدقيقها ...

محتويات الدراسة

الموضوع	الصفحة
الغلاف	أ
الإهداء	د
الشكر والتقدير	هـ
قائمة المحتويات	و
ملخص الدراسة	ي
فصل تمهيدي :	
مقدمة الدراسة	ل
مشكلة الدراسة	ع
أهمية الدراسة	ع
أهداف الدراسة	ف
الدراسات السابقة	ف
منهجية الدراسة	ص
حدود الدراسة	ق
محددات الدراسة	ق
الفصل الأول :	
النظام القانوني والإداري للضريبة المباشرة في فلسطين	١
المبحث الأول : التعريف بالنظام الضريبي ومبدأ الشرعية	١
المطلب الأول : التعريف بالنظام الضريبي	١
أولاً : مفهوم النظام الضريبي	١
ثانياً : محاور النظام الضريبي	٣
ثالثاً : أهداف الضرائب	٧
رابعاً : عوامل نجاح النظام الضريبي	١٤

الموضوع	الصفحة
خامساً : العدالة الضريبية	١٤
سادساً : أثر النظم السائدة على هيكلية النظام الضريبي	١٦
المطلب الثاني : الأساس القانوني لفرض الضرائب في فلسطين	١٩
المطلب الثالث : شرعية الإدارة الضريبية في مباشرة وظيفتها الإدارية .	٢١
أولاً : مبدأ الشرعية	٢١
ثانياً : مصادر الشرعية	٢٣
ثالثاً : النظريات الموازنة لمبدأ الشرعية	٢٤
المبحث الثاني : الضرائب المباشرة في فلسطين إدارتها ووظائفها .	٢٥
المطلب الأول : التعريف بالإدارة الضريبية	٢٥
أولاً : تحديد معاني الإدارة	٢٥
ثانياً : أهمية الإدارة الضريبية في المجتمع الفلسطيني	٢٨
ثالثاً : مجالات الإدارة الضريبية	٢٩
رابعاً : الخصائص المطلوب توفرها في الإدارة الضريبية لتحقيق التنمية الإدارية	٣٠
خامساً : شرعية الإدارة الضريبية وطبيعة عملها	٣١
المطلب الثاني : وظائف الإدارة الضريبية في فلسطين	٣٤
أولاً : تحليل وظائف مديرية ضريبة الدخل (الإدارة العامة)	٣٦
ثانياً : وظائف الإدارات التنفيذية (مدراء المكاتب الضريبية) .	٤٥
الفصل الثاني :	
سلطات إدارة الضرائب والتزاماتها تجاه المكلفين	٥٦
المبحث الأول : سلطات إدارة الضرائب والتزاماتها	٥٦
المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية	٥٦
المطلب الثاني : آلية عمل الإدارة الضريبية	٥٨
المطلب الثالث : صلاحيات الإدارة الضريبية	٦٦
أولاً : سلطات الإدارة الضريبية في فلسطين	٦٦
ثانياً : التزامات الإدارة الضريبية في فلسطين	٧٨
المبحث الثاني : حقوق والتزامات المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية	٨٨

الموضوع	الصفحة
المطلب الأول : الحقوق الأساسية للمكلفين	٨٨
المطلب الثاني : التزامات المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية	٩٦
أولاً : الالتزامات التي فرضها قانون الضريبة على المكلفين	٩٦
ثانياً : التزامات غير المكلفين	١٠١
ثالثاً : صلاحية المدير المصالحة في الجرائم الضريبية	١٠٢
الفصل الثالث :	
تقييم أداء الضرائب في فلسطين	١٠٣
المبحث الأول : كوادرات الإدارة الضريبية ومعوقات أدائهم	١٠٣
المطلب الأول : موظفو ومدراء الضرائب	١٠٣
أولاً : موظفو الضرائب	١٠٣
ثانياً : مدراء الضرائب	١١٢
المطلب الثاني : معوقات أداء كوادرات الإدارة الضريبية	١٣٢
أولاً : المعوقات الإدارية التي تواجه الإدارة الضريبية	١٣٢
ثانياً : المعوقات السياسية التي تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين	١٤٢
ثالثاً : عجز مدراء الضرائب في حل المشاكل التي تواجههم	١٤٦
رابعاً : الفساد الإداري	١٤٩
المبحث الثاني : متطلبات تحديث الإدارة الضريبية	١٥٣
أولاً : تطوير مدراء الضرائب	١٥٣
ثانياً : العوامل التي تؤدي إلى رفع فعالية مدراء الضرائب	١٥٥
ثالثاً : قدرة المدير على مواجهة المتغيرات من حوله	١٥١
رابعاً : استراتيجيات ارتقاء بالأداء البشري	١٥٩
خامساً : التكنولوجيا في الإدارة الضريبية	١٦٠
سادساً : العوامل المساعدة في تطبيق أسس الإدارة الحديثة	١٦١

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>
	الخاتمة :
١٦٢	أولاً : نتائج البحث
١٦٥	ثانياً : توصيات البحث
١٦٧	المصادر والمراجع :
١٦٧	المراجع العربية
١٧٢	الدساتير والقوانين
١٧٣	المجلات والمنشورات
١٧٤	المراجع باللغة الإنجليزية
١٧٥	ملخص الدراسة بالإنجليزية (Abstract)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لبناء الإدارة الضريبية المتخصصة القادرة على تحقيق أهداف السياسة الضريبية ، وتوضيح الأبعاد النظرية للأنظمة الضريبية وكيفية بناءها ، وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع ، بالإضافة إلى معرفة السبل الإدارية العلمية التي ترفع مستوى مستخدمي الإدارة الضريبية ، والتطرق إلى وصف الإدارة الضريبية الحالية للاستفادة من نقاط الضعف التي تواجهها ، وتبيان كيفية تحديث الإدارة الضريبية الحالية.

وقد اقتضى ذلك تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول جاءت خلاصتها على النحو التالي : تناولت الدراسة في الفصل الأول التعريف بالنظام الضريبي ، مبينة أهدافه ومفهوم العدالة الضريبية، وما تتركه النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية من أثر عام على هيكل النظام الضريبي ، وتطرقت إلى الأساس القانوني للضرائب في فلسطين ومدى مشروعيتها ، إذ بينت أهمية الإدارة الضريبية في فلسطين ومجالاتها المختلفة والوظائف التي تقوم بها أثناء أداء عملها . وتناولت في الفصل الثاني بشيء من التفصيل، الهيكل التنظيمي لمديرية ضريبة الدخل في رام الله (الإدارة العامة) ، وكيفية عملها ، وأوضحت سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها والتزاماتها ، كما تطرقت الدراسة إلى المكلفين أمام الإدارة الضريبية ، موضحة حقوقهم والتزاماتهم وأوضاعهم القانونية التي تنشأ فيما بينهم وبين الإدارة الضريبية . وتناولت في الفصل الثالث الجانب الاجتماعي والسلوكي لموظفي ومدراء الضرائب من جهة ، ومعوقات الإدارة الضريبية في فلسطين ، وتوضيح الأطر العامة لتحديث الإدارة الضريبية من جهة أخرى .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن النظام الضريبي يختلف في تكوينه من بلد لآخر ، حسب طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي فيه ، ودرجة النمو الاقتصادي والاجتماعي الذي بلغها بلد ما ، إذ كشفت الدراسة أنه بدون توفر التشريع الضريبي القوي والكفاية الإدارية ، لا يمكن أن تتحقق الأهداف الضريبية ، والتي هي جزء من مجموعة السياسات الاقتصادية في البلد. وبينت الدراسة أن شرعية فرض الضرائب في الفترة التي غطاها البحث لم تنبثق من تشريع ضريبي فلسطيني ، وإنما وجدت مسوغاتها اتفاقيات السلام الفلسطينية - الإسرائيلية المتمثلة باتفاقية

أوسلو الاقتصادية ، إذ حظي قانون الضريبة الدخلى رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ المقتن للأوامر العسكرية الإسرائيلية بالشرعية التي أضفتها عليه الاتفاقية الاقتصادية في باريس عام ١٩٩٤ .

وأوضحت الدراسة أن الهيكلية التي تعمل بها الإدارة الضريبية تفي بالمتطلبات الأولية الواجبة ، وتلي جزء من الأسس العلمية الإدارية المعمول بها في الدول الأخرى ، وأن الإدارة في تطور مستمر ، حيث تطورت نوعاً ما عما كان يشوبها من القصور في كل الجوانب زمن الاحتلال الإسرائيلي ، وبينت أيضاً الأسباب التي تمنع المكلفين من الالتزام بدفع الضريبة مما جعل مشكلة التهرب الضريبي تتزايد وتتفاقم جنباً إلى جنب مع مشكلة المتأخرات الضريبية التي تتراكم بسبب ضعف الإدارة من جهة ، ولأسباب سياسية من جهة أخرى ، حيث بينت الدراسة أن توافر العناصر العملية والإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب تحد من وجود هذه الظواهر . وكشفت الدراسة عن وجود معوقات إدارية وتنظيمية وفنية تواجه إدارة الضرائب في فلسطين ، مما تخلق صعوبة في تسير عملها وتدني مستوى أدائها الفعلي . وأظهرت أيضاً أن الإدارة لم تقطع شوطاً كبيراً في مجال تكنولوجيا وتقنية المعلومات مما يشوبها قصور فيه . وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ، خلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات ، حيث أوصى الباحث بإعطاء النظام الضريبي أولوية في عملية الإصلاح ليصبح أكثر عدالة . والعمل على سن تشريع وطني شامل من قبل المجلس التشريعي ، لتفادي الآثار السلبية ونواحي القصور الحاصلة في القانون القائم رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والتعديلات التي أجريت عليه . والمبادرة لتشكيل محاكم ضريبة مختصة ، وتفعيل محكمة الاستئناف التي شكلت أخيراً في رام الله ، لتفادي الأثر السلبي على الجباية الضريبية . وأوصى الباحث الإدارة الضريبية بتطبيق القوانين على جميع المكلفين بطريقة متسقة ، وغير منحازة وودية وسريعة ، وأن تتعامل بحزم مع عدم المستجيبين والمتهربين من دفع الضريبة بضبطهم واتخاذ الإجراءات المناسبة بحقهم . وأوصى أيضاً بأن تبذل الجهود باستمرار لتطوير الجهاز الإداري في السلطة الوطنية الفلسطينية ، وذلك سعيًا وراء رفع مستوى القدرة الإدارية ، من خلال وضع الهياكل التنظيمية ، وتبسيط نظم العمل وإجراءاته ، ومحاولة سلوك إيجابي لدى الموظفين اتجاه أجهزتهم الإدارية ، والمتعاملين معها وتحسين بيئة العمل التي تؤثر في الجهاز الإداري وتتأثر به . وحث الباحث الإدارة الضريبية على الاستفادة من تكنولوجيا الإدارة الحديثة ، كأنظمة الحاسوب ومتابعة التطورات والمستجدات الإدارية والتنظيمية.

مقدمة الدراسة

تعتبر الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في آن واحد ، فتكمن صعوبة مهامها في تطبيق القانون الضريبي ، حيث تنشأ العلاقات الصعبة والشائكة مع المكلفين بأنواعهم المختلفة وبقدرتهم وبمختلف أنشطتهم المتعددة ، وهي مهمة إذ يقع على عاتقها تحصيل الإيرادات التي تستخدمها السلطة الوطنية الفلسطينية في تمويل النفقات العامة ، وبسبب ذلك فإن قوة الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة كاملة غير منقوصة ، وإما إلى ضياع كثير من تلك الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وقرصمهم من أداء التزاماتهم الضريبية . إن مهمة الإدارة الضريبية الأساسية تنفيذ القوانين الضريبية ، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق السلطة (المصلحة العامة) من جهة ، وحقوق المكلفين من جهة أخرى ، كذلك اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى أعلى درجة من الإتقان والكمال وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع ، مرتبط بمستوى كفاءة إدارته الضريبية ، إلا أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول تشريع ضريبي سيئ إلى تشريع ضريبي جيد ، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول احسن التشريعات الضرائبية إلى أسوأها . وهنا لا يجدي التغيير الشامل للنظام الضريبي في معظم الحالات لو كان العيب يرجع إلى ضعف مستوى الإدارة الضريبية .

إن النظام الضريبي الذي تتولى الإدارة الضريبية تنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي ينتهجها المجتمع في فترة زمنية معينة ، فالسياسة الضريبية جزء من برنامج تخطيطه وتنفذه السلطة عن عمد لإحداث آثار إيجابية وتجنب آثار سلبية على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي تحقيقاً لأهداف المجتمع ، فنجاح السلطة في اختيار نظامها الضريبي يتوقف على معرفة كاملة بأيدولوجيات المجتمع ، وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ، وعلى تفهم متعمق بالأسس العلمية والأساليب الفنية لرسم

السياسة الضريبية ، حيث اختيار أنواع الضرائب وأساليبها الفنية في الربط والتحصيل إنما يتم وفقاً للآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمكن أن تتحقق بظهورها أهداف المجتمع .

إن آثار الضريبة تظهر في النهاية بعد استقرارها ، على حامل العبء الفعلي للضريبة ، وهذا يتطلب إلماماً بالقواعد العلمية لهذه الظاهرة ودراسة جيدة لتحديد نقل العبء الضريبي ، حيث تنوع الأساليب الفنية لفرض الضرائب وتحصيلها يؤدي في حد ذاته إلى اختلاف المكلّف الفعلي ، ومن ثم إلى اختلاف الآثار الاقتصادية حسب تنوع هذه الأساليب . إن نجاح أو فشل السياسة الضريبية للسلطة يقع على عاتق الإدارة الضريبية ، فمجرد وجود النصوص القانونية لا يكفي ، حيث معرفة هذه النصوص ما هي إلا نقطة البدء في إدارة الضرائب ، فالإدارة الضريبية هي التي تطبق روح السياسة الضريبية ومقاصد الشارع ، وتلتقي مع أحكام القضاء بتفسير النصوص القانونية ، والإدارة الضريبية هي التي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية ، وإعداد النماذج المستندية ، وفحص إقرارات المكلفين والطعن فيها وتعديلها ، والتوصل إلى اتفاق مع المكلّف ، واتخاذ إجراءات المنازعات الضريبية ، وتحصيل الضرائب ومتابعة حالات التهرب الضريبي واقتراح التعديلات في النصوص التشريعية أو تغيير النظام الضريبي بأكمله إلخ ...

إن اختلاف النظم الضريبية من مجتمع لآخر يؤدي إلى اختلافات هامة في تفصيلات العمل بإدارات الضرائب ، فإدارة الضرائب المباشرة تختلف في تفصيلاتها عن إدارة الضرائب غير المباشرة ، وإدارة الضرائب النوعية على الدخل قد تحتاج إلى تنظيمات لا تحتاجها إدارة الضريبة الواحدة على مجموع الدخل ، ورغم ذلك فإن الوظائف الرئيسية لإدارات الضرائب تكاد تتطلب جميعها في خطوطها العريضة ، حيث أن التنظيم الأمثل لإدارة الضريبة ما هو إلا ذلك التنظيم الذي يرسى دعائمه على أسس من الإدارة العلمية ويقيم هيكله في سياق من القواعد القانونية والمالية ليضمن تحقيق أهداف السياسة الضريبية .

إن الإدارة الضريبية مزيج فريد من العناصر الإدارية والقانونية والمالية والفنية ، فالإدارة الضريبية كفروع من فروع الإدارة المالية ، والتي هي بدورها جزء من الإدارة العامة ، تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية : التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة .

لذلك فقد كان من الطبيعي أن تسترشد الإدارة الضريبية في إنجاز وظائفها ومهامها بالكثير من أسس الإدارة العلمية ، فهي تعتمد في قيامها بمهامها على أفراد عديدين متمثلين في موظفيها ، وكذلك على هياكل إدارية معينة متمثلة في أقسامها وتنظيماتها المختلفة ، كذلك تعتمد على ما لديها من سلطات ووسائل ما لها من حقوق ، وعليها أيضاً أن تلتزم بما يفرض عليها من واجبات والتزامات ، إلا أن اختلاف جوهر المهام المطلوبة لتنفيذ القوانين الضريبية يقتضي تطوير هذه الأسس العامة لتلائم طبيعة الإدارة الضريبية ، فالإدارة الضريبية ، بحكم تطبيقها للقوانين الضريبية تستلزم الإحاطة بكثير من النواحي القانونية لإنجاز مهامها . إذ أنها بحكم كونها سلطة عامة ، تتمتع بكافة الحقوق والالتزامات المقررة للسلطات الإدارية العامة في القانون العام . والقوانين الضريبية دعامة العمل في مجال الإدارة الضريبية إنما تستمد وجودها وشرعيتها من نصوص الدستور ، والقانون الضريبي كفرع من فروع القانون العام يرتبط به ارتباط الفرع بالأصل ، والقوانين الأخرى ذات الصلة حيث يفرض القانون الضريبي بصفة خاصة الضرائب على المشتغلين بالمهن والأعمال المختلفة لا ينبغي أن يتناقض في نصوصه مع نصوص القوانين المدنية والتجارية التي تنظم الاشتغال بالمهن والأعمال الأخرى . إلا أن ذاتية القانون الضريبي يجعل له طبيعته القانونية والفنية الخاصة . هناك الكثير من القواعد المطبقة في مجال القانون العام لا يصلح تطبيقها في مجال القانون الضريبي والعكس ، ويعود ذلك لاختلاف صفة كل من المواطن في القانون الدستوري والفرد في القانون الإداري عن صفة المكلف في القانون الضريبي ، ورغم فرض القانون ، الضرائب على المشتغلين بالمهن والأعمال المدنية إلا أنه لا يلتزم بقواعد القانون الخاص ولا يتقيد بنطاقه ، فقد يخضع أعمالاً لا تعتبر تجارية طبقاً للقانون التجاري للضريبة ، أو العكس . وقد يشترط شروطاً مختلفة عن تلك التي يشترطها القانون لتوافر أركان المهنة الحرة . وقد يدخل ضمن عناصر الدخل الخاضع للضريبة ما يعد من عناصر رأس المال طبقاً للقانون المدني ، كما قد يحدد القانون الضريبي مفهوماً للإقامة والتوطن يختلف عن مفهومها في ظل القوانين الأخرى ، وقد يقرر إجراءات خاصة تختلف اختلافاً بيناً عن إجراءات الدعاوي المدنية التي تحددها قوانين المرافعات ، كما يخوّل القانون الضريبي الإدارة الضريبية حقوقاً وامتيازات لا تتمتع بها أي سلطة أخرى ، منها حرية الإدارة الضريبية في أن تأذن أو تطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية ضد المكلف الذي يخالف أحكام القانون الضريبي ، حيث لا تملك النيابة العامة تحريك الدعوى الجنائية إلا بناءً على إذن أو طلب من الإدارة الضريبية ، حيث يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة الضريبية أجدر من غيرها في تقدير ما إذا كان من صالحها

مباشرة الدعوى الجنائية من عدمه ، لأن القانون الضريبي يقوم أساساً على اتخاذ الإجراءات التي تكفل تحصيل الضرائب في مواعيدها، وما العقوبات الجنائية في نظره سوى وسيلة لتمكين الإدارة الضريبية من أداء واجبها ، فإذا استطاعت أن تؤدي واجبها دون الالتجاء إلى هذه الوسيلة لكان ذلك أفضل للإبقاء على مكلفيها والحفاظة عليهم .

تعتبر الإدارة الضريبية مفتاحاً للنجاح أو الفشل في تحقيق أهداف وتطوير واستقرار النظام الضريبي ، فهي بمثابة المحرك في آلة التنظيم الهادف في أي مجال من المجالات الخدمية أو الإنتاجية ، حيث يتضمن النظام الضريبي عموماً جوانب عديدة ومتراصة من أهمها الفلسفات والتوجهات الفكرية التي تغلف المناخ الإداري والأساليب والعلاقات التنظيمية والممارسات والسلوكيات التي يقوم بها مدراء الضرائب في مختلف المستويات التنظيمية في هيكلية الضرائب ، إن النظام الإداري يتسم بالانفتاح والتغيير والتطور المستمر ليوافق المستجدات البيئية المتلاحقة ، حيث شهدت الإدارة الضريبية (علماء وفناً وتقنية) كثيراً من التطورات المتعاقبة منذ بداية القرن العشرين ، تمثلت هذه التطورات بظهور المبادئ والنظريات والقيم والأساليب والتوجهات الإدارية والتقنية الحديثة التي أغنت بمجموعها الفكر والممارسة الإدارية في المجتمعات الإنسانية المعاصرة.

وإيماناً منا بأهمية ودور الإدارة الضريبية ، في تفعيل الجباية الضريبية وزيادة الحصيلة المالية للخزينة وتوسيع قاعدة التكليف الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية لمكلفيها ، فإننا نخصص هذه الدراسة للتعرف على ماهية إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين للتوصل إلى أفضل الأساليب والأسس العلمية الحديثة المطبقة ، والتي تساهم في فعالية وإنجاح هذه الإدارة ولا سيما في الوطن الحبيب فلسطين ، ولتكون معولاً بناءً في عصر الانفتاح والتحديات المستقبلية .

آملين من الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في هذه الدراسة بالوصول للأهداف المنشودة منها ، وتغطيتها المواضيع التي تناولتها بشكل جيد وعلى الله الاتكال ، وكون الدراسة نوقشت في العام ٢٠٠٣ ، ننوه أنه حصلت تعديلات كثيرة من عام ٢٠٠٠-٢٠٠٣ ، حيث تم إلغاء توجه مشروع قانون ضريبة الدخل رقم (41/98/L) ، وحل محله مشروع قانون لضريبة الدخل ولم يقر بعد من قبل المجلس التشريعي الفلسطيني .

الباحث

مشكلة الدراسة .

تمحورت مشكلة الدراسة في الآتي :

- وجود قصور في أداء الإدارة الضريبية وعدم فعاليتها .
- عدم اتباع الأسس السليمة في المحافظة على جباية الضرائب بالشكل المطلوب .
- عدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب .

ومن خلال عمل الباحث في مجال الضرائب ومعايشته اليومية لهذه القضايا تعمق لديه الشعور بأهمية إجراء دراسة تعالج المشكلات المطروحة ، لوضعها بين أيدي الجهات المعنية أملاً بالمنفعة العامة .

أهمية الدراسة .

تكمن أهمية الدراسة بما يلي :

- ١- تعتبر هذه الدراسة - حسب دراية - الأولى التي تبحث موضوع الإدارة الضريبية في فلسطين وتوضح مظاهرها وإطارها العام ومؤثراتها ومتطلباتها .
- ٢- توفير البيانات والمعلومات لكل الجهات المعنية من مشرّعين ومديرين وموظفين ومكلفين ومن طلبة علم .
- ٣- الاستفادة من نتائج هذه الدراسة في معرفة نقاط الضعف في الممارسات العملية والعمل على تطويرها والكشف عن نقاط القوة وتعزيزها .
- ٤- يتوقع من خلال نتائج الدراسة التعرف إلى طبيعة الأسس الإدارية الحديثة التي تسلكها إدارات الضرائب ، ليتسنى تطبيق مثل هذه الأسس وممارستها عملياً في واقع المؤسسات الضريبية في فلسطين .

أهداف الدراسة .

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- ١- توضيح الإطار العام لبناء الإدارة الضريبية المتخصصة القادرة على تحقيق أهداف السياسة الضريبية ، من خلال زيادة الحصيلة الضريبية والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .
- ٢- توضيح الأبعاد النظرية للإدارة الضريبية وكيفية بناءها للاستفادة منها ، من قبل إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين ، لإمكانية تطبيقها على أرض الواقع .
- ٣- توضيح الرابط القانوني بين المكلفين والإدارة الضريبية ، وتبيان حقوقهم ، والتزاماتهم وإمكانية تحقيق العدالة الضريبية على جميع المكلفين .
- ٤- توضيح آلية عمل الإدارة الضريبية وتبيان المعوقات التي تواجهها ، لكي يتم حلها والاستفادة من نقاط القصور الحاصلة .
- ٥- تسليط الضوء على الممارسات الفعلية للإدارة الضريبية السابقة (المتثلة في الإدارة المدنية) -زمن الاحتلال- وكيفية التعامل مع مكلفيها لتفادي تعسف الإدارة الحالية .
- ٦- التعرف إلى أفضل السبل الإدارية العلمية الاجتماعية ، لرفع مستوى مستخدمي الإدارة الضريبية .

الدراسات السابقة .

تبين من المسح المكتبي الذي قام به الباحث وجود دراسات سابقة كثيرة في مجال الإدارة بشكل عام ، إلا أن هذه الدراسات تتسم بالجزئية والتركيز على بعض الجوانب دون غيرها من مظاهر الإدارة .

على سبيل المثال هناك دراسة لعمادة البحث العلمي في الجامعة الأردنية ، للدكتور نائل عبد الحافظ عوامله ، تحت عنوان "مظاهر الإدارة الحديثة في المؤسسات الأردنية" ، وتعود لعام

١٩٩٣ .

وهناك دراسة ثانية للدكتور أمين الساعاتي ، تحت عنوان "أصول علم الإدارة" وهي دراسات وتطبيقات على المملكة العربية السعودية ، وتعود لعام ١٩٩٧ .

وهناك دراسة ثالثة للدكتور مختار حمزة ، تحت عنوان "الحاجة المتزايدة للقيادة الإدارية"، في مصر وتعود لعام ١٩٨٠ .

وهناك دراسة رابعة للباحث مارك ستيفنيز ، تحت عنوان "الضرائب في الضفة الغربية المحتلة" ، وتعود لعام ١٩٩١ .

وهناك دراسة خامسة للأستاذ مصطفى عرقاوي ، تحت عنوان "تحليل قانون ضريبة الدخل وما طرأ عليه من تعديلات" ، وتعود لعام ١٩٨٣ .

على سبيل التخصيص يمكن اعتبار الدراسة الرابعة والخامسة ذات صلة قرية في الموضوع، وتغطي جزء معين منها ، لكن دون تخصيص للإدارة الضريبية .

أما هذه الدراسة فتتصف بالشمولية وسعة النطاق ونظرها الكلية لموضوع إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين ، يضاف لهذه الدراسة ندرتها النسبية ، حيث تعتبر الأولى من نوعها في فلسطين ، وذلك لحدثة الإدارات الضريبية فيها .

منهجية الدراسة .

تستند هذه الدراسة إلى مصادر مكتبية جاهزة ، من كتب ومراجع ومقالات وأبحاث علمية ووثائق رسمية وقوانين ضرائب محلية ، وقوانين إدارية ودراسات مختلفة . كذلك تستند إلى بيانات ومعلومات جمعت مباشرة من الجهاز الضريبي الفلسطيني ، المتمثل في وزارة المالية ، ومديرية الضرائب (الإدارة العامة) ، ومدراء المكاتب الضريبية وموظفي الضرائب والمكلفين بالضريبة والبيئة الخارجية ، مما توصف منهجية هذه الدراسة بأنها وصفية ، تحليلية ، مقارنة .

حدود الدراسة .

- العامل المكاني : مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية .
- العامل الزمني : غطت هذه الدراسة إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين من عام ١٩٩٤ - ونهاية عام ٢٠٠٠ .

محددات الدراسة .

- لا يوجد تشريع ضريبي وطني لحد الآن في فلسطين .
- لا يوجد تقنين مستقل للضرائب في فلسطين ، بل تستند إلى قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والمعدل بالأوامر العسكرية الإسرائيلية من حيث الجوهر، واتفاقية السلام الفلسطينية - الإسرائيلية من حيث الشكل .
- نقص الأدبيات والأبحاث والإحصائيات ذات الصلة بالبحث في دوائر الضريبة الفلسطينية.
- القيود العامة على حركة المواطنين ، أدت إلى صعوبة بالغة في الحصول على المعلومات المطلوبة من قبل الباحث ، من الإدارات الضريبية في كافة أراضي السلطة الفلسطينية .

الفصل الأول

النظام القانوني والإداري للضريبة المباشرة في فلسطين

الفصل الأول

النظام القانوني والإداري للضريبة المباشرة في فلسطين

المبحث الأول:

التعريف بالنظام الضريبي ومبدأ الشرعية

المطلب الأول: التعريف بالنظام الضريبي

أولاً: مفهوم النظام الضريبي:

النظام الضريبي من حيث التعريف : "هو مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تنظم وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنيون للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر"^(١).

إن النظام الضريبي السائد في بلد معين وفي زمن معين يعكس أمرين ، الأمر الأول طبيعة النظام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي القائم ، والأمر الثاني درجة النمو الاقتصادي والاجتماعي التي بلغها هذا البلد ، حتى داخل هذا النظام تتفاعل كافة العناصر الفنية والأيدولوجية ، لتظهر كيان ضريبي معين ، يختلف في تكوينه من بلد لآخر ، حسب ظروف ومواصفات كل منها عن الآخر ، كذلك يكشف النظام الضريبي القائم حقيقة الأهداف التي تبغي الدولة تحقيقها من وراء الدور الذي تقوم به الضرائب ، والوسائل التي تنتهجها من القيام بهذا الدور خلال تلك الفترة وتحقيق تلك الأهداف"^(٢).

التعريفات المختلفة للضريبة :

تعريف أول : الفقيه جينز عرف الضريبة "بأنها استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً ، وبشكل نهائي وبدون مقابل لتغطية الأعباء العامة للمجتمع" .

^(١) دكتور محيي محمد سعد ، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، ١٩٩٨ ، ص ١٠ .

^(٢) الدكتور حامد عبد المحيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية الإبراهيمية ، الإسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٨ - ١٤٩ .

تعريف ثاني : الأستاذ ميل "Mell" عرّفها "بأنها فريضة إجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي (الأدومي) ، أو المعنوي وعند اللزوم من أشخاص القانون العام ، وذلك حسب قدرتهم الضريبية وعن طريق السيادة ، وبدون أي مقابل محدد ، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية"^(١) .

تعريف ثالث : الأستاذ كادمنت "Kaudement" عرفها تعريف أكثر حداثة "أنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن"^(٢) .

تعريف رابع : الأستاذ الفقيه "ديفرجيه" أضاف بعض التعديلات على التعريفات السابقة وشملها بالنقاط التالية^(٣) :

- أ. أنها فريضة مالية تستقطعها الدولة نقداً .
- ب. فريضة بدون مقابل خاص يستفيد منه المكلف بدفعها .
- ت. تدفع بشكل نهائي ولا يحق استرجاع قيمتها .
- ث. تدفع جبراً ، حيث يتجسد فيها عنصر الإكراه بموجب قانون جباية الضرائب .
- ج. أنها تحمل أهداف مالية وأغراض اقتصادية واجتماعية .

وفي تعريف خامس : في ظل المفهوم الحديث للدولة التضامنية ، ودولة الرفاه العام والذي أصبح من واجبها أن تكفل العيش الكريم لكل مواطن يعيش فيها ، أصبحت الضريبة في هذا المفهوم حسب وجهة نظرنا تعني : "مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة إسهاماً منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة" .

نلاحظ من هذا التعريف أن الضريبة تحتوي على إلزام من قبل الدولة على المكلف دون توخي المنفعة لتغطية نفقات الدولة وتنفيذ سياستها المالية والاجتماعية والاقتصادية لتحقيق أهداف التنمية والسيادة للدولة .

(١) (٢) (٣) الدكتور أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان - الأردن ، ١٩٩٨، ص ١٢٤ -

التقسيمات الدارجة للضرائب في فلسطين^(١) :

من التقسيمات الدارجة للضرائب ما يلي :

١- ضرائب مباشرة Direct Taxation :

وهي التي تتناول مباشرة المال الذي تفرض عليه الضريبة دون وساطة ، مثل ضريبة الدخل والأمولاك (العقار) .

٢- ضرائب غير مباشرة Indirect-Tax :

وهي الضرائب التي تصل إلى المال الذي يفرض عليه بطريقة غير مباشرة ، مثل ضريبة الجمارك والمضافة والغرامات وغيرها .

ثانياً: محاور النظام الضريبي الفلسطيني :

هناك ثلاث محاور أساسية يركز عليها النظام الضريبي والمتمثلة في الآتي :

١- المحور التشريعي (القانوني) :

والذي ينطوي على التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع ، والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية . أنه ومن خلال دراسة التشريعات الضريبية للبلدان المختلفة ، نجد أن هناك مبادئ مشتركة فيما بينها تكون أصول القانون الضريبي ، إذ بالتعرف على هذه المبادئ والأصول يمكننا الدخول لدراسة الأحكام العامة لمختلف أنواع الضرائب الواردة بأي تشريع ضريبي قلّم في دولة من الدول ، فالقانون الضريبي يضم جانبين أساسيين من القواعد^(٢) وهما :

الجانب الأول : يضم القواعد العامة التي تسري على جميع أنواع الضرائب مهما اختلفت سواءً من حيث مسمياتها وأوعيتها ونطاقها ، ما لم يوجد نص صريح ينص على خلاف ذلك .

إن أهم القواعد القانونية التي تسري على جميع أنواع الضرائب ما يلي :

^(١) الدكتور منذر نجم ، قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الحاضر والمستقبل ، الناشر خالكسي للخدمات الاستشارية ، رام الله - فلسطين ، الطبعة الأولى ١٩٩٥ ، ص ٢٢ . كذلك للتوسع في ذلك أنظر مؤلف جامعة القدس المفتوحة ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ١٩٩٦ ، ص ٦١ ، وما بعدها .

^(٢) الدكتور محيي سعد ، المرجع نفسه ، ص ٢١ وما بعدها .

أ. مبدأ قانونية الضرائب : حيث تنص معظم الدساتير "بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناءً على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب"^(١) ، إذ أصبح للمشرع وحده الحق في فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها .

ب. استقلال القانون الضريبي وعلاقته بفروعه الأخرى : حيث يتمتع قانون الضريبة بمكانة خاصة ولا يخضع إلا لأحكامه ، ويتعاون مع القوانين الأخرى بما فيه صالح الخزينة^(٢) .

ج. مصادر القانون الضريبي : حيث يعتبر التشريع المصدر الوحيد للقانون الضريبي . إذ أن التطور الدستوري للدول الحديثة أدى إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تعرف "بقاعدة قانونية الضريبة" ومعنى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها أو إلغاؤها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون ، أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع ، أما فيما عدا ذلك من قواعد القانون الضريبي فإنه لا مانع من تطبيق القواعد العامة في مصادر القانون والتي تقضي بجواز الاعتماد على المصادر الأخرى شريطة مراعاة قاعدة قانونية الضريبة ، مما يجعل تلك المصادر ذات مجال محدود^(٣) .

د. تفسير القانون الضريبي : معناه إيضاح ما غمض من عبارات وسد النقص الذي يشوب نصوصه وإزالة اللبس في حالة التناقض في أحكامه ، والتفسير إما أن يكون تشريعياً صادر عن المشرع ذاته ، أو فقهياً عن طريق الفقه ، أو قضائياً عن طريق القضاء الذي يطبق نصوص القانون الضريبي على القضايا المطروحة عليه .

هـ. تطبيق القانون الضريبي : نطاق تطبيقه من حيث الزمان والمكان ، فإن القانون الضريبي ينطبق على إقليم الدولة ، ولا يتعداه إلى إقليم الدول الأخرى ، هناك أجزاء من الإقليم لا ينطبق عليها مثل المناطق الحرة ، أما من حيث الزمان ، الأصل عدم رجعية القوانين ، إلا أن الدستور أجاز رجعية القوانين في أضيق الحدود^(٤) . وفي حالة ظروف استثنائية غير عادية تحتم اللجوء إلى الأثر الرجعي للقانون . باستثناء القوانين الجنائية ، فلا يجوز الرجعية فيها إلا بنص خاص في القانون .

(١) انظر مادة ١١١ من الدستور الأردني لعام ١٩٨٤ ، ص ٥٣ ، وكذلك انظر مادة ١١٠ من دستور مصر لعام ١٩٧١ .

(٢) الدكتور قدرى نيقولا ، ذاتية القانون الضريبي ، جامعة الإسكندرية ، كلية الحقوق ، ١٩٦٠ ، ص ٩٣ .

(٣) الدكتور محيي محمد السعد ، نفس المرجع ، ص ٨ .

(٤) أ.د. مصطفى رشدي شحبة ، نفس المرجع ، ص ١١٥-١٢٠ .

الجانب الثاني : حيث يضم القواعد القانونية الخاصة في كل ضريبة من الضرائب داخل الهيكل الضريبي السائد في المجتمع ، من حيث الوفاء في الضريبة ، شروط سريانها ، عملية ربط الضريبة ، تسوية الخلافات التي تثور حولها وكيفية فض النزاعات ، وهكذا .

٢- المحور التنظيمي الفني : ٥٨٧٧٧٢

"ويضم كافة السياسات والخطط والترتيبات والإجراءات المقررة التي يتم إعدادها واتخاذها بصدد فرض ضريبة معينة تحقيقاً للأهداف التي حددتها الدولة"^(١) . حيث يقصد هنا بالتنظيم الفني للضرائب تحديد العناصر الفنية التي يستند إليها الهيكل الضريبي وتنظيمها والتنسيق بينها ، ومن ثم فإن دراسة التنظيم الفني للضرائب تتطلب ضرورة التعرض للمراحل المختلفة للاستقطاع الضريبي من تحديد العناصر الخاضعة للضريبة والتي تشكل وعاءها وتقدير قيمة هذه العناصر من خلال تحديد الوعاء إلى ربط الضريبة وتحصيلها . كما ويقصد بالجانب الفني للاستقطاع الضريبي "مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها ، فإن دراسة الجانب الفني تتطلب ضرورة التعرض للمراحل المختلفة لإنشاء الضريبة ، من تحديد للوعاء إلى الربط بالتحصيل"^(٢) .

إن تنوع الأساليب الفنية لفرض الضرائب قد تؤدي في حد ذاته إلى اختلاف المكلف الفعلي ومن ثم إلى اختلاف الآثار الاقتصادية التي تنتج في ظل كل أسلوب ، فمثلاً حين تم وضع تشريع بنظام للضريبة على الدخل العام ، تمتاز هذه الضريبة بوحدة التكليف ، أي أن الإجراءات التي تتبعها متعلقة بمصادر الدخل كافة ، وبالتالي لا تخلق إزعاج للمكلف ولا حتى للدوائر المالية من حيث التحقق والفرض والجبابة ، وهنا تصيب تلك الضريبة مجموع الدخل الذي يحققه شخص ما ، فهي ضريبة تركيبية ، إذ أنها تبين مجموع الدخل لأي فرد ، فهي مقياس لقدرته على الدفع ، أو هو المعيار الأمثل لتحديد قدرته التكليفية ، إذ أنها تساعد على تحديد الأعباء الشخصية والعائلية والمالية للمكلف ، فهي تطبق مبدأ شخصية الضريبة ، أي معرفة الوضع الحقيقي للمكلف - كذلك تساعد على تطبيق التصاعد الضريبي بشكله الصحيح ، لكون الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة

(١) دكتور عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٧١ ، ص ١٠٩ .

(٢) دكتور يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ١٩٨٤ ، ص ٥٣ .

المجتمعة في وعاء ضريبية واحد ، فكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاصة للضريبة^(١) .

إن بطء الإجراءات الضريبية ، أو عدم المساس بالقواعد الفنية لتحديد أوعية الضرائب المباشرة أو تنظيمها ، أو إجراء تعديلات شاملة عليها ، قد يؤدي إلى جمود النظام الضريبي في المجتمع ، حيث أن الاستمرار في اتباع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة تمنع من المساس بها إلا بمزيد من الحرص ، لما يثيره ذلك من معارضة قد تؤدي إلى إجراء أي تعديل جوهري فيها ، لذلك يتعين عند إنشاء ضرائب جديدة أن تأتي في صورة بسيطة سواء في إجراءاتها أو في عبئها لتجنب ما قد يثيره فرضها من معارضة من جانب المكلفين ، أو صعوبة من جانب الإدارة الموكلة إليها جبايتها ، وبالتالي يتم إلغائها ، إذ أنه بعد استقرارها يمكن زيادة أسعارها أو توسيع نطاق وعائها بطريقة تدريجية^(٢) .

٣- المحور التنفيذي :

"ويضم الأجهزة المختلفة التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية وذلك من خلال قيامها بعمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"^(٣) .

قد يوجب الدستور والقوانين التي يسنها البرلمان والتي يتعين على الإدارة الضريبية تطبيقها، حيث تتطلب تلك القوانين من كل شخص أن يدفع المبلغ الصحيح للضريبة - دون زيادة إن نقصان - وأفضل طريقة لتحقيق ذلك هو أن يمثل كل شخص طوعاً لتلك القوانين . وهنا ينبغي على الأجهزة التنفيذية للضريبة على الدخل العام ، أن توضح قوانين الضريبة إلى أكبر قدر ممكن للمكلفين ، وذلك بإطلاعهم على حقوقهم والتزاماتهم بأبسط الطرق ، وأن تسهل ما أمكن على المكلفين استكمال كشوفات دخلهم بدقة ، ودفع ضرائبهم في موعدها ، وأن تتعامل بحزم مع عدم المستجيبين والمتهربين من دفع الضريبة بضبطهم واتخاذ الإجراءات المناسبة بحقهم ، ومن ثم تطبيق القوانين على جميع المكلفين بطريقة متسقة وغير منحازة وودية وسريعة ، مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة الكلية للجهود التي تبذلها الحكومة والدائرة نحو زيادة تحصيل الإيرادات^(٤) .

(١) دكتور حامد عبد المجيد ، نفس المرجع ، ص ١٤٨ .

(٢) دكتور يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ١٩٩٨ ، ص ١٥٤ و ١٥٥ .

(٣) الدكتور محيي محمد السعد ، نفس المرجع ، ص ١١ .

(٤) دكتور يونس أحمد البطريق ، نفس المرجع ، ص ١٥٦ و ١٥٧ .

إن للتكوين الفني لأجهزة الإدارة الضريبية آثار بارزة على صورة النظام الضريبي ، إذ أن مستوى هذا التكوين هو الذي يسمح بتطبيق بعض الأساليب الفنية دون الأخرى ، فضرائب الدخل التي تقدر قيمة أوعيتها عن طريق إقرارات المكلفين التي يقوم بمراجعتها موظفو الإدارة الضريبية ، لا يمكن استخدامها بنجاح إلا في الدول التي توافر فيها إدارة قادرة على مراجعة هذه الإقرارات وربط وتحصيل الضرائب وفقاً للظروف الشخصية للمكلفين وبحسب الأسعار التصاعدية التي تختلف من حالة لأخرى^(١) .

إن الدول التي تتوافر فيها إدارة ضريبية ، اكتسبت خبرات فنية طويلة ونالت قدراً كبيراً من التدريب العملي ، هي التي تملك إمكانيات نجاح تطبيق هيكل ضريبي حديث على جانب كبير من التعقيد ، بعكس الدول التي يحول انخفاض مستوى أجهزتها الإدارية دون تطور هيكلها الضريبية ، بما يسمح باستحداث ضرائب جديدة ، أو أساليب فنية متطورة لتنظيم الاستقطاع الضريبي فيها .

ثالثاً: أهداف الضرائب :

إن للضريبة أغراضاً وأهدافاً متشعبة ومتعددة ، من الناحية التاريخية كان للضريبة حتى بداية القرن السابق هدف وحيد هو الهدف المالي ، حيث كانت تستخدم السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة ، وكانت الإيرادات الضريبية في أدنى حد لها ، حيث كان سائد المفهوم التقليدي للضريبة والقائل - أن الضريبة شر لا بد منه - وبالتالي ضرورة بقاء الضريبة على الحياد ، فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية ، غير أن مبدأ حياد الضريبة اختفى شيئاً فشيئاً ، وحل محله الضريبة التدخلية ، حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية^(٢) .

١- الأهداف المالية :

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة ، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة ، أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأت "قاعدة حصيلة الضرائب" ، أي اتساع مطرح الضريبة ، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص

(١) دائرة ضريبة الدخل الأردني ، خطة أنظمة المعلومات ، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ٥ و ٦ .

(٢) دكتور عبد الكريم بركات ، دراسة في الاقتصاد المالي ، دار النهضة العربية للطباعة ، ١٩٧٥ ، ص ٧٥ و ٧٩ .

الطبيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية ، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً ، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة ، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي . وتتلخص غايات الأهداف المالية بما يلي :

أ. وفرة الموارد التمويلية ، حيث تحقق الضريبة وفرة في مصادر التمويل الداعمة والمساهمة لنفقات القطاع العام وهي تشكل نسبة كبيرة من الأموال المتحققة والداعمة للدولة في تحقيق أهدافها^(١) ، حيث في حصولها على الإيرادات هي تغطية الإنفاق على الخدمات التي تؤديها الدولة إلى المقيمين فيها . إذ يفيد جميع الدارسين في حقل المالية العامة أن نفقات الدولة تتسارع بمعدلات كبيرة نسبياً لتلبية الاحتياجات المتزايدة للمواطنين^(٢) .

٢- الأهداف الاجتماعية للضريبة :

ظهرت الأهداف الاجتماعية بظهور "مفهوم العدالة الاجتماعية" وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العاملة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب الدخل . والدور الاجتماعي نادى به العديد من الفلاسفة والمفكرين في الغرب منهم جان جاك روسو في كتابه "العقد الاجتماعي" وألح عليه الأديب الفرنسي فولتير وأشار إلى أهمية استعمال الضرائب لتحقيق العدالة الاجتماعية المفكر الاشتراكي كارل ماركس ، حتى أنه ظهرت اتجاهات في أوروبا تحت على اتباع الطرق العشرية في استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل^(٣) .

ومن أهم الأهداف والغايات الاجتماعية التي استخدمت الضريبة أداة لتحقيقها ما يلي:

أ. إعادة توزيع الثروة بين الأفراد : نجد من المؤلف أن دخول الأفراد في المجتمعات الإنسانية متفاوت ، وبالتالي فإنه مع مرور الزمن تفاوت قيم الثروة التي يمتلكها كل فرد في المجتمع . ويرى المصلحون الاجتماعيون أنه عندما تتسع الشقة (الموة) بين ذوي الدخل العالية وذوي الدخل المتدنية في مجتمع ما ، فإن هذا قد يؤدي إلى بروز ظواهر

(١) مركز المشاريع الاقتصادية السنوية الكندي بالتعاون مع مركز بيسان للبحوث والإنماء في فلسطين ، الضرائب والتسجيل في المشاريع

الصغيرة ، بدون تاريخ ، ص ١٢ .

(٢) أبو جبار ، ضريبة الدخل في الأردن ، عمان ، ١٩٧٦ ، ص ١٥ ، وما بعدها .

(٣) لمزيد من التفصيل أنظر ، عبد النعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة ، بيروت ، ١٩٧١ ، ص ٥٧ - ٧٩ .

اجتماعية غير صحيحة في مثل هذا المجتمع ، ولهذا السبب فإنهم يفضلون أن تكون الفجوة بين دخول الأفراد ضيقة نسبياً^(١).

تعتبر الضريبة إحدى الوسائل الهامة المستخدمة لتضييق الهوة بين ذوي الدخل المرتفعة وذوي الدخل المتدنية ، فعندما تلجأ الدولة إلى الحصول على جزء من دخول الأفراد الذين يخصصون للضريبة (أي تتجاوز هذه الدخل الحدود الدنيا للدخل المعفاة من الضريبة) وتنفقها لصالح الجمهور ، بما في ذلك أصحاب الدخل المتدنية ، فإنها في الواقع وبسبب غير مباشر ، قد قامت بعملية إعادة توزيع للثروة بين الأفراد . ومهما تصاعدت الضريبة أو زاد عبؤها على ذوي الدخل المرتفعة ، فإنه لا يمكن أن تساوي بين أفرادها عن طريق الضريبة . والمقصود من هذا الهدف الاجتماعي هو تضييق أو تقريب طرقي الفجوة بين ذوي الدخل القليلة ، وغني عن القول أنه إذا حاولت الدولة أن تجعل من الضريبة وسيلة توزع بواسطتها الدخل والثروات بين الأفراد بالتساوي ، فإنها تقلل إن لم تقضي تماماً على حافزي العمل والاستثمار المجدين ، وتقضي الدولة بذلك، وفي المدى البعيد على أهداف الضريبة الأخرى^(٢).

ب. العدالة والمساواة : وذلك بأن يشمل النظام الضريبي كل فرد من المجتمع كل حسب طاقته ومقدرته ، بحيث يساهم كل فرد في تحمل النفقات والأعباء العامة حسب إرادته ودخله ، وذلك حتى تتمكن الدولة من تسديد النفقات والأعباء العامة ، فالغني يدفع أكثر من الفقير والكل يساهم ويشارك في تحمل الأعباء الناتجة عن تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية^(٣).

ج. تحقيق مبدأ الملاءمة : إن نفسية المكلف تميل إلى دفع الضريبة عن طيب خاطر مشاركة منه في النفقات العامة ، ولذلك عندما تقوم الإدارة الضريبية باختيار مكان ملائم لدفع الضريبة ، وتحديد ملائم لحجم الضريبة وطرق الجباية بحيث تأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف ، فإن هذه الإجراءات تؤدي إلى التعاون^(٤).

(١) أبو جبارة ، نفس المرجع ص ١٨ .

(٢) الدكتور عاطف علاونة ، المذكرة الإيضاحية ، الأسباب الموجبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، ٢٠٠٠ ، ص ٧ .

(٣) فضل محمد النقيب ، تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة ، ماس ، رام الله - فلسطين ، ١٩٩٦ ص ٢٣ وما بعدها.

(٤) منشورات جامعة القدس المفتوحة ، المالية العامة ، نفس المرجع .

د. معالجة أزمة السكن^(١) : يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة مثلاً ، أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان ، ألمانيا مثلاً بعد الحرب العالمية الثانية ، فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاث أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر . وفرنسا مثلاً ، فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت ضريبة على المساكن غير المشغولة شغلاً كاملاً . مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات على تأجيرها أو إشغالها تفادياً من أداء ضريبة عالية^(٢) .

هـ. معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة : هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسبب إلى الصحة العامة وصحة الأفراد ، من هذه الظواهر الدخان والكحول ، حيث يمكن للسلطات العامة محاربة مثل هذه الآفات المضرّة عن طريق الضرائب ، وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها ، وينطبق الأمر على محاربة الميسر بفرض ضرائب مرتفعة على إيجارات ألعابه وأرباحه المختلفة^(٣) .

٣- الأهداف الاقتصادية :

تعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحديث ، حيث أن الضريبة لها انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار ، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياساتها الاقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها ، وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ، ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التمرکز والتكتل في بعض القطاعات الإنتاجية^(٤) .

وتتلخص الأهداف الاقتصادية بالآتي :

أ. وسيلة لضبط السلع والخدمات : أصبحت الضرائب تستخدم كوسيلة لضبط استهلاك القطاع الخاص من السلع والخدمات ، إذ قد تهدف الدولة إلى تشجيع أو تقليل استهلاك

(١) نبيل أبو رجب ، دورة تدريبية في ضريبة الدخل ٨ / ٤ - ١٣ / ٤ / ٢٠٠٠ ، محاضرة حول الإعفاءات العائلية ، دائرة الشركات ، ضريبة الدخل - رام الله .

(٢) دكتور عبد المنعم فوزي ، نفس المرجع ، ص ٧٧ .

(٣) جين ، ورشة عمل "تدقيق ضريبة القيمة المضافة ١١-١٩٩٧/٥-١٩٩٧ - فندق سليم أفندي - نابلس .

(٤) دكتور عبد الكريم بركات ، نفس المرجع ، ص ٧٥ ، وما بعدها .

سلع أو خدمات معينة عن طريق تخفيض أو زيادة الضريبة غير المباشرة المفروضة على تلك السلع أو الخدمات^(١) .

ولا يخفى علينا أن هذا الهدف يساعد على تحقيق هدف وفرة الحصيلة - الهدف المالي سالف الذكر - فبالرغم من أنه قد تفرض ضريبة ما ، لغرض الحد من الطلب على سلعة ، إلا أن تلك الضريبة ستخلق بالضرورة إيراداً للخزينة ، وهكذا نجد أن الهدفين يتحققان في آن واحد ، فالضريبة التي تفرض لحماية إنتاج سلعة منتجة محلياً وتنافس أخرى مستوردة قد تحقق هدف الحد من الطلب على تلك السلعة ، كذلك تكون مصدراً إيرادياً في نفس الوقت .

ويجب أن نتذكر هنا أنه لكي يتحقق هدف ضبط الاستهلاك من سلعة معينة ، يجب أن يكون الطلب على تلك السلعة مرناً ، وإذا لم يكن الطلب مرناً ، فإن الهدف المتوقع تحقيقه من فرض الضريبة هو الحصول على إيرادات فقط .

ب. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية^(٢) : هناك كثير من الدول استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية ، مثل قطاع السياحة ، أو الصناعة أو الزراعة ، حيث قامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضريبة بشكل دائم كما يفعل المشرع السوري بإعفاء الإيراد الزراعي من أي ضريبة ، وكما يفعل المشرع الفرنسي عندما يعفي جزءاً من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة .

ج. وسيلة لتنظيم الإنتاج القومي : هنا تستعمل الضرائب كوسيلة للتحكم في مستوى الدخل القومي بمجموعه بالمقارنة مع استعمالها كوسيلة للتحكم في الطلب والعرض من سلعة أو سلع محددة ، وبما أن الأموال تنتقل من حوزة الجمهور إلى حوزة الدولة عن طريق الضرائب ، فإن هذه العملية ستحدث تغييراً في أنماط استهلاك واستثمار القطاع الخاص . وهذا بالتالي يؤثر في مستوى الدخل القومي^(٣) ، وتقلل الضريبة منه .

(١) أبو جبارة ، نفس المرجع ، ص ١٦٥ .

(٢) السلطة الوطنية الفلسطينية ، وزارة الاقتصاد والتجارة ، قانون تشجيع الاستثمار ١٩٩٨ ، مواد ٢٢-٣١ .

(٣) عاطف علاونة ، محاضرات في السياسات المالية ، جامعة النجاح ، عام ٢٠٠٠ .

يعرف الدخل القومي بأنه "هو قيمة جميع السلع والخدمات ، حسب أسعار السوق ، التي أنتجها المقيمون خلال فترة مالية واحدة ، وهي في العادة سنة ، المصدر أبو جبارة ، نفس المرجع ، ص ١٦ .

د. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي : أصبحت الدورات الاقتصادية من رخاء وركود ، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ، ومثل هذه الدورات لها تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني ، وللمحد من ذلك يتم اللجوء إلى بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش ، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتكدس المنتجات ، وهنا تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية، وذلك بتخفيض معدل الضريبة (ضريبة الدخل) في أجزائها الأولى ، ورفع مقدار الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية ، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة ، وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالحليب والخبز ومشتقاته ، حيث تحاول الدولة الحديثة المحافظة على الاقتصاد القومي في مستويات تعتبرها طبيعية ومنسجمة مع معطيات اقتصاد البلد ، حيث تعتبر الضرائب المباشرة وسيلة من الوسائل المتوفرة لتحقيق هذا الغرض^(١) .

أيضاً في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية ، وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ، ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد ، وكبح الإنفاق الخاص ، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعاً للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة إنتاجها ، وانخفاض الأسعار ، وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة ، وليست إجراءات ضريبية منعزلة .

هـ. استخدام الضرائب لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية : أصبح في هذا العصر وفي النظم الرأسمالية تحديداً الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي ، حيث بدأ بالظهور الشركات متعددة الجنسيات . وهنا يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمرکز ، وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز ، حيث تفرض هذه الضرائب على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المنتجة نحو التكتل ، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ، ويحد بالتالي من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي^(٢) .

و. استقطاب رؤوس الأموال : إن الضرائب تعمل على استقطاب الأموال وتشجيع الاستثمار وتوجيهه إلى أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي الملائم ، مثلاً إعفاء الدخل

^(١) دكتور عاطف علاونة ، محاضرة رقم ٥ في مادة السياسات المالية ، جامعة النجاح في ٢٠٠٠/٣/٦ .

^(٢) انظر مادة (٣٠) من قانون تشجيع الاستثمار والفلسطيني ، ص ١٦ .

الزراعي من الضرائب قد يؤدي إلى الاستثمار في الزراعة والصناعة وغيرها ونتيجة لذلك ينتج^(١) ما يلي :

١. خلق فرص جديدة أمام المواطنين .
٢. زيادة الإنتاج المحلي .
٣. وقف أو تقليل السلع المشابهة ، وفي ذلك توفير لموارد الوطن المالية .
٤. خلق فرص جديدة للتصدير .
٥. استقطاب رؤوس الأموال من الدول الأخرى .
٦. نقل المهارات والخبرات والعلوم والتكنولوجيا بأحدث صورها .
- ز. من استخدامات الضرائب أنها تساعد على التصدير^(٢) : إذ تلجأ الدولة إلى تخفيض الضريبة على بعض المنتجات مما يساعد على المنافسة ، وتقوم بإعفاء التصدير بالكامل ، حيث تحقق بذلك دخول الأموال الأجنبية (العملة الصعبة) وتخلق جو للمنافسة الحرة للسلع التي تصدر .
- ح. تخفيض الإقبال على السلع الكمالية : حيث تلجأ الدول إلى فرض ضرائب أو زيادة ضرائب قائمة على السلع الكمالية في المجتمع مما يساعد الدولة على وقف أو تقليل استهلاكها ، وذلك لامتصاص القوة الشرائية في حالات الركود .
- ط. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار^(٣) : ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات ، أو تخفض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

٤ - الأهداف السياسية :

إن النظام الضريبي لأي دولة يرتبط بسيادتها ، حيث يعمل على تثبيت المواطنين في أرضهم من خلال التسهيلات والحوافز والإعفاءات التي تشجع المواطن على العمل ،

(١) مركز المشاريع ، الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير ، ص ١٢ .

(٢) انظر مادة ٣١ من قانون تشجيع الاستثمار ، ص ١١ .

(٣) للتوسع انظر مؤلف الدكتور عبد العزيز السوداني ، أسس السياسة المالية ، نفس المرجع ، ص ١٥ وما بعدها .

حيث تستعمل الضرائب لتحقيق كافة الأهداف السياسية للدولة ، فهي تحقق سيادة الدولة ، وتحد من الهجرة للمواطنين وتحقق العودة للمواطنين في الخارج^(١) .

مربعاً: عوامل نجاح النظام الضريبي :

إنه يحكم على نجاح أي نظام ضريبي من فشله بتراطبات المحاور الثلاثة (التشريع الضريبي ، والتنظيم الفني والإدارة) ، ولإنجاح أي نظام ضريبي لابد من توافر ثلاثة عوامل أساسية وهي :

العامل الأول :

وجود سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعى فيها كل أصول القواعد الفنية المطلوبة .

العامل الثاني :

وجود تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن تلك السياسة .

العامل الثالث :

وجود جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة يتولى تطبيق التشريع وتنفيذ السياسة على

أكمل وجه .

خامساً: العدالة الضريبية :

العدالة الضريبية اصطلاح لا يخضع للتحليل الاقتصادي البحت ، بل أنها معيار قابل للتغير والتوسع وفقاً لاعتبارات الزمان والمكان كما يراها الفلاسفة والكتاب في الزمن الذين يكتبون فيه^(٢) .

إن مطلب العدالة الضريبية يجب أن ينصرف إلى النظام الضريبي ككل ، وليس على كل ضريبة لوحدها ، بمعنى يكون الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب بمفردها على أنها غير عادلة ، ذلك لأن هذه الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها البعض ، فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل ، وعلى سبيل المثال يكون انتقاد الإعفاء الضريبي لعائد الودائع الادخارية من حيث عدم عدالته بدون أن تنظر إلى مدى عدالة النظام الضريبي ككل يشوبه القصور .

(١) الدكتور عبد الكريم بركات ، نفس المرجع ، ص ٧٧ .

(٢) دكتور سمير محمد عبد العزيز ، الادخار الشخصي وسياسته الضريبية ، توزيع منشأة المصارف - الإسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ٢٦٢ .

إن تحديد مفهوم العدالة الضريبية يتم وفقاً لأيديولوجيات المجتمع وتقاليده . وبذلك يوصف النظام الضريبي العادل "بأنه هو النظام الذي يرتب معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها"^(١) . وذلك من خلال عدالة الآثار المترتبة عليه .

إن نجاح أي نظام ضريبي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع الذي شرع من أجله ، إذ يعتمد أي نظام ضريبي في نجاحه على نوعية وكفاءة كل من السلطة التشريعية ، والسلطة القضائية، والمكلف والإدارة الضريبية . حيث تقوم السلطة التشريعية بصياغة القوانين الضريبية بوضوح تام ، وتبتعد عن النصوص التي تثير اللبس والغموض . وكذلك تأخذ بقاعدي اليقين والملاءمة في صياغة تلك القوانين^(٢) . والمقصود باليقين هنا أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب دين الضريبة وموعد وكيفية أدائها . أما الملاءمة فتقتضي أن تنص القوانين على جباية الضريبة في الموعد وبالكيفية التي تكون أكثر ملاءمة للمكلف ، إذ تنص السلطة التشريعية عادة على ضمانات مقابلة للمكلف تكفل له الحماية من الخطأ أو تعسف الإدارة . أما السلطة القضائية فتتمثل في البت في المنازعات الضريبية واستقرار أحكامها حيث تسهل مهام عمل الإدارة الضريبية، وتفسر لها ما قد تشوب النصوص من غموض ، وتكشف عن نية الشارع لتطبيقها في الحالات المتماثلة ، كما تلعب السلطة القضائية دوراً رئيسياً في المتابعة والمراقبة^(٣) . إن لحالة المكلف أثر كبير في تحديد نوعية النظام الضريبي الذي يمكن استخدامه ، حيث تندرج حالته بكافة الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية . إنه كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف ، درجة تعليمه ، ومستواه الثقافي واقتناعه بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود على المجتمع بالخير ، كلما زادت فرص نجاح النظام الضريبي . ولتحقيق كفاءة الإدارة الضريبية ، فيجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة مرتفعة^(٤) .

(١) الدكتور حامد عبد المجيد ، النظم الضريبية ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٨ .

(٢) دكتور حسن السفاريني ، محاضرات في مادة المالية العامة ، جامعة النجاح الوطنية عام ٢٠٠٠ .

(٣) قدري نقولا ، نفس المرجع ، ص ٣٤ وما بعدها .

(٤) سمير عبد العزيز ، نفس المرجع ، ص ٢٥١ وما بعدها .

سادساً: أثر النظم السائدة في الدولة على هيكلية النظام الضريبي :

١- أثر النظم السياسية على هيكل النظام الضريبي :

إن الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بناءً على قانون^(١) ، يعني ذلك بناءً على قرار سياسي على أعلى مستوى يحدد السياسة التشريعية ، ويعتبر محصلة للتكوين الطبقي للمجتمع وعلاقات القوى السياسية المؤثرة فيه ، حيث تلك القوى المؤثرة في المجتمع تكون وليدة بدورها لعدد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية ، وهنا يبدو واضحاً تأثير النظام الضريبي للدولة بالأوضاع السياسية والاجتماعية فيها^(٢) .

فمثلاً الأنظمة الضريبية في الدول الدكتاتورية ، تميزت بقدرتها على زيادة الأعباء الضريبية على مواطنيها باستثناء بعض الفئات فيها ، كذلك نظم الحزب الواحد ، أو الطبقة المفضلة أنتجت لنا العديد من النظم الضريبية التي تميزت بمحاباة أو إعفاء هذه الطبقة المفضلة على حساب الطبقات الأخرى ، مما مهدت إلى الثورات التاريخية المشهورة ومنها الثورة الفرنسية^(٣) .

كذلك هناك جماعات الضغط السياسي والتي تشتهر بها النظم الديمقراطية ، تمارس تأثيرها في اختيار أنواع الضرائب المستخدمة . كما أن للاتجاهات السياسية للدولة الانعكاس الواضح على نظامها الضريبي ، حيث يستخدم سياستها الضريبية لتحقيق أهدافها السياسية ، فقد تعطي علاقتها الاقتصادية مع بعض الدول معاملة ضريبية متميزة ترغيباً لهذه الدول في الانضمام إلى معسكرها السياسي ، وقد تسهل دخول السلع القادمة من نفس المعسكر السياسي لها وتمنع دخول السلع من المعسكر السياسي الآخر .

والملاحظ أن النظام الضريبي في الدول المستقلة ، يختلف عنه في الدول المستعمرة سواءً كان استعماراً عسكرياً أو اقتصادياً ، حيث نفوذ المستعمر أو المحتل يحول بين النظام الضريبي وبين المساس بمصالحه في تلك الدولة^(٤) .

كما يختلف النظام الضريبي في الدول الموحدة عنه في الدول الاتحادية ، وهناك بعض أنواع الضرائب في الدولة الاتحادية يتعذر استخدامها على مستوى حكومات الولايات ، وخير

(١) مادة ١١١ من الدستور الأردني .

(٢) أ. شبيخة ، نفس المرجع ، ص ٩ وما بعدها .

(٣) حامد عبد المجيد دراز ، مرجع ١٩٩٣ ، ص ١٦ .

(٤) مارك ستيفنيز ، الضرائب في الضفة الغربية ١٩٦١ - ١٩٨٩ ، إصدار مؤسسة الحق رام الله ، ١٩٩١ ، ص ٦٩ وما بعدها .

مثال على ذلك الضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي يصلح تطبيقها على مستوى الحكومية الفدرالية الأمريكية ، بينما الضرائب العقارية تناسب بطبيعتها مع مستوى الحكومة المحلية ، كذلك في نطاق الدولة الموحدة ، فإن نظمها الضريبية تختلف وفقاً للتفاوت القائم بين الهيئات المحلية فيها^(١) .

٢- أثر النظم الاجتماعية على هيكل النظام الضريبي :

إن الفلسفة الاجتماعية التي يقوم عليها المجتمع تؤثر وبشكل واضح على النظام الضريبي، مما ينعكس على العدالة الاجتماعية فيه ، وخير مثال على ذلك نشأة التصاعد الضريبي ، حيث ارتبط تاريخياً بفلسفة اجتماعية سائدة ، ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخل، وتعمل على جسر الهوة بين مستويات الدخل في المجتمع ، ولإنجاح تطبيق التصاعد الضريبي ولمعرفة عناصر التشخيص في النظم الضريبية تم استخدام الضرائب المباشرة وخصوصاً ضريبة الدخل لتفي في هذا الغرض^(٢) .

إن للكثافة السكانية وتكوين الأسرة وحجمها ، أثر واضح على هيكل النظام الضريبي، فمثلاً الدول التي تشكو من قلة الكثافة السكانية وصغر حجم أسرها كثيراً ما تتوسع في الإعفاءات الضريبية ، كلما تزايد عدد أفراد الأسرة إلى الحد الذي يقلل من أهمية الاعتماد على الضرائب الشخصية ويفرض على الدولة التركيز في نظامها الضريبي على الضرائب غير المباشرة ، بينما نجد العكس في الدول التي تشكو من زيادة كثافتها السكانية وكبير حجم الأسرة فيها^(٣) .

إن لنظام الإرث المتبع في المجتمع لتأثير واضح على نظام الضريبة ، حيث أن قوانين الميراث تلعب الدور الأساسي في ذلك ، ففي بريطانيا مثلاً تكون التركة من نصيب الابن الأكبر^(٤) ، هناك يصبح الاعتماد على ضرائب التركات كبيراً ، وتزداد فعالية التصاعد على نصيب الوارث ، بينما في الدول التي تنص قوانينها على أن توزع التركة على جميع

(١) فضل م. النقيب ، نفس المرجع ، ص ٦٥ ، كذلك انظر د. حلال الشافعي ، نفس المرجع ، ص ٤ .

(٢) حامد عبد المجيد دراز ، نفس المرجع ١٩٩٣ ، ص ١٨ وما بعدها .

(٣) للتوسع في ذلك انظر قانون ضريبة الدخل العراقي ، مواد الإعفاءات العائلية .

(٤) لمزيد من المعلومات يمكن الرجوع إلى مؤلف شيخة ، نفس المرجع ، ص ٣٥٩ وما بعدها .

الورثة ، تميل التركة للتفتت ، ويقل الاعتماد نسبياً على ضرائب التركات ، وبالتالي تقل فعالية التصاعد على أنصبة الورثة^(٩).

كما أن لعادات المجتمع وقيمه الأخلاقية لتأثير واضح على نظام الضريبي فيه ، حيث في الدول التي يسمح فيها تعاطي الخمر والمسكرات بأنواعها ، ويسمح فيها المعاملات الربوية وألعاب الرهان واليانصيب وخلافه ، يكون للضرائب على هذه المجالات حصة أكبر في نظامها الضريبي ، والعكس ينطبق على الدول المخالفة لذلك .

٣- أثر النظم الاقتصادية على هيكل النظام الضريبي :

إن للنظم الاقتصادية التأثير المباشر والفعال على هيكل النظم الضريبية ، حيث تختلف هذه النظم في الدول الرأسمالية عنه في الدول الاشتراكية ، ويكون الاختلاف كبيراً ، إذ تتميز النظم الضريبية في المجتمعات الاشتراكية بفرض الجزء الأعظم من ضرائبها على نشاطات القطاع العام ، بينما تمثل الضرائب على الأفراد نسبة ضئيلة جداً من حصيلتها الضريبية ، حيث تمتلك الدولة كل عناصر الإنتاج وتتخذ من التخطيط الشامل أسلوباً للقيام بكافة النشاطات الاقتصادية تحقيقاً لأهداف المجتمع^(١٠) .

^(٩) مقدار الضريبة يحدد بنسب معينة تبعاً للقانون الإرثي المعمول به لدى كل دولة ، فنظام الإرث لدى المسلمين يختلف عنه لدى الدول الأخرى ، إذ أن نظام الإرث في بريطانيا يعني معظم التركة للابن الأكبر ، فالعدالة الضريبية أن تكون نسبة الضريبة المفروضة على تركته أعلى من بقية الورثة .

^(١٠) حامد عبد المجيد دراز ، ١٩٩٩ ، ص ٣٠ وما بعدها .

المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضرائب في فلسطين: .

ينطلق الأساس القانوني لفرض الضرائب من تعريف الضرائب على أنها اقتطاع نقدي أو فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المحلية التي ينتمي إليها بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أو يعود على المكلف نفع خاص مقابل هذه الضريبة .

وقد أوردنا الإشارة إلى تطور الأساس القانوني لفرض الضرائب بدءاً بنظريات المنفعة والعقد الاجتماعي التي سادت في القرن الثامن والتاسع عشر ، والتي تقوم على فكرة المنفعة التي يحصل عليها دافع الضرائب من خدمات الدولة . أما الفكر الاقتصادي الحديث الذي رفض النظريات السابقة أعاد الحق للدولة في فرض الضرائب إلى فكرة التضامن الاجتماعي ، والتي تقضي بضرورة تضامن كافة الأفراد في المجتمع كلاً حسب طاقته في مواجهة أعباء التكاليف العامة^(١) .

فكل الأسس تقوم على المصلحة العامة لشعب أي كيان سياسي وهي أساس شرعية فرض الضرائب . وقد ذهب الفقه الحديث إلى أن الدولة تأخذ الشرعية لفرض الضرائب من ثلاثة معايير متزامنة وهي :

١- المعيار السياسي :

أي أن المواطنين يدفعون الضرائب للدولة التي ينتمون إليها ، والضرائب إحدى وسائل السيادة السياسية^(٢) .

٢- المعيار الاقتصادي :

أي أن الدولة تحقق أهدافاً اقتصادياً عامة للشعب من جباية الضرائب^(٣) .

٣- المعيار القانوني :

يتوجب على الدولة أخذ موافقة ممثلي الشعب عند سن أية قوانين تتعلق بالضرائب^(٤) .

(١) المحامي داوود درعاوي ، نظام الضرائب الفلسطيني ، آفاق ، العدد الخامس ، رام الله - فلسطين ، ٢٠٠٠ ص ٢٢ .

(٢) الدكتور محمد نجم ، نفس المرجع ، ص ٣٥-٣٧ .

(٣) مارك ستيفنسر ، الضرائب في الضفة الغربية ١٩٧٦-١٩٨٩ ، نفس المرجع .

(٤) مواد ١١٠-١١١ من الدستور الأردني ، والدستور المصري .

وإذا أردنا تطبيق المعايير السابقة على الأراضي الفلسطينية المحتلة ، فإن الأساس القانوني لفرض الضرائب يختلف عنه في المعايير السابقة ، ويمكن الاختلاف في أن الوضع القانوني لمناطق السلطة الفلسطينية موروث عن العهود المختلفة التي خضعت فيها فلسطين لحكم الأجنبي وبالتالي فإن شرعية فرض الضرائب لم ينبثق من تشريع ضريبي فلسطيني ، وإنما وجدنا مسوغاتهما ضمن اتفاقيات السلام الفلسطينية - الإسرائيلية^(١) . ويعود ذلك إلى وجود الاحتلال الإسرائيلي منذ عام ١٩٦٧ في الضفة الغربية وقطاع غزة ، الأمر الذي لا يمكننا من الحديث عن شرعية فرض الاحتلال للضرائب إلا وفق معايير القانون الدولي الإنساني ، الذي تنطبق على الأراضي المحتلة ومناطق السلطة الوطنية الفلسطينية .

إنه وفقاً لمصادر القانون الدولي الإنساني الذي تمثلت في اتفاقية لاهاي الرابعة لعام (١٩٠٧) ، واتفاقية جنيف الرابعة لعام (١٩٤٩) ، والمتعلقة بالمدينين تحت الحرب ، والبروتوكول الأول لسنة (١٩٧٧) ، فإن الاحتلال لا يملك سيادة على الأرض المحتلة ، وهو ذو طبيعة مؤقتة ولا وجود قانوني له على تلك الأرض ، حيث أشارت المادة - ٤٣ - من اتفاقية لاهاي ، إلا أن السلطة لصاحب الشرعية ، وإذا انتقلت بالفعل إلى أيدي المحتل ، فإن على الأخير أن يقوم بكافة الإجراءات التي في حوزته من أجل استعادة وتأمين النظام العام والحياة العامة ما أمكن ، ويلتزم باحترام القوانين المعمول بها في الإقليم المحتل ما لم تقضي الضرورة بغير ذلك^(٢) .

لذا لا يجوز للمحتل أن يغتصب سلطة التشريع أو يمس بالقوانين المعمول بها طالما لم تتعارض تعارضاً شديداً مع أمن الاحتلال ، وأن هناك ضرورة عسكرية لتعديل القانون الساري ، أما فيما يتعلق بتشريعات الضرائب ، وهو جزء لا يتجزأ من القوانين المعمول بها في الإقليم ، فقد قررت المادة - ٤٨ - من اتفاقية لاهاي الرابعة في أنه إذا كان للمحتل بد من أن يجمع الضرائب والرسوم المفروضة لصالح الدولة فعليه أن يقوم بذلك طبقاً للقواعد المعمول بها في جمع الضرائب ، ويكون ملزماً بأن تستعمل لتغطية نفقات إدارة الإقليم المحتل بذات المستوى الذي كان سائداً أيام الحكومة الشرعية^(٣) .

(١) أنظر نص الاتفاق من الاقتصاد الفلسطيني - الإسرائيلي ، ١٩٩٤ ، ص ١٨٨ و ١٨٩ .

(٢) آفاق ، محمود درعاوي - مقالة قضائية - نفس المرجع ، ص ٢٣ .

(٣) مارك ستيفنز ، المرجع السابق .

وعلى هذا الأساس فإن فرض الضرائب في الأراضي المحتلة عام (١٩٦٧) ، يجب أن يعتمد على القوانين التي سنت في عهد الوحدة مع الأردن ، كما كانت قبل عام (١٩٦٧) ، والتي كانت مطبقة في الضفة الغربية ، وكذلك يركز على القوانين المصرية وما بقي سارياً من قوانين الانتداب البريطاني ، والتي كانت مطبقة في قطاع غزة ، إلا أن دولة الاحتلال الإسرائيلي أدخلت الكثير من التعديلات - بواسطة الأوامر العسكرية - على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ والذي كان مطبقاً في الضفة الغربية ، وقانون الانتداب البريطاني رقم (١٣) لسنة ١٩٤٧ والذي كان مطبقاً في محافظات غزة ، بحيث لم يبقى إلا الغلاف الخارجي منها^(١) .

وقد قامت سلطات الاحتلال ليس فقط بتعديل القوانين السارية المفعول ، لا بل أيضاً بفرض ضرائب جديدة لم تكن معروفة من قبل مثل ضريبة القيمة المضافة ، وضريبة الإنتاج ، وضريبة المركبات العاملة وضريبة السفر عن ضريبة الأرنونة في القدس الشرقية ، حيث أن هذه الضرائب قد استخدمت لأغراض اقتصادية لصالح الاحتلال لم تقض بها ضرورة عسكرية . وفق القيود التي وضعتها الاتفاقيات الدولية على سلطات الاحتلال .

وبما أن الوضع القانوني لمناطق السلطة الفلسطينية وشرعية فرض الضرائب لم تنبثق من تشريع ضريبي فلسطيني ، كما بينا آنفاً ، وإنما جاءت ضمن اتفاقيات السلام الفلسطينية - الإسرائيلية ، لذلك تعتبر جميع التعديلات والإضافات السارية مخالفة لما جاء في قواعد القانون الدولي وتتناقض مع التزام دولة الاحتلال اتجاه الإقليم المحتل^(٢) .

المطلب الثالث: شرعية الإدارة الضريبية في مباشرة وظيفتها الإدارية:

مبدأ الشرعية :

إن الضمانة الأساسية التي تحمي الأفراد من تعسف الإدارة وتحكمها ، إنما تتركز في خضوعها للقانون فيما تأتبه من أعمال وتتخذ من إجراءات وتصرفات وتمتع فيه من امتيازات ، وهذه الضمانة متحققة في الوقت الحاضر بفضل تبني مبدأ الشرعية ، وهو ما يميز الدولة الحديثة ،

(١) فضل م. النقيب ، نفس المرجع ، ص ٣ .

(٢) آفاق ، محامي داوود درعاوي ، نفس المقال ، ص ٢٤ .

وبهذا حلت الدولة القانونية محل الدولة البوليسية ، والتي تخضع فيها كل من الحكام والمحكومين للقانون .

تعريف مبدأ المشروعية ومصادرها :

يقصد بمبدأ المشروعية مبدأ الخضوع للقانون ، ولا يقصد به القانون الصادر عن السلطة التشريعية فقط ، وإنما يقصد به كل قواعد القانون الوضعي القائم في الدولة^(١) ، وبناءً عليه : فالسلطة التشريعية يتعين أن تخضع للقانون الدستوري ، وأن تباشر وظيفتها في حدود أحكامه ، كما يجب عليها أن تحترم القوانين العادية التي تضعها ما دامت سارية المفعول .

والسلطة القضائية في نطاق تطبيق القانون على المنازعات المعروضة أمامها يتعين عليها أن لا تخالف أحكام القانون الملزمة بتطبيقه .

والسلطة التنفيذية وظيفتها تنفيذ القانون ، إذ يتعين عليها أن تحترم القوانين ، وأن تلتزم حدودها سواء في مباشرتها لوظيفتها الحكومية وفي إتمامها لوظيفتها الإدارية .

ونحن نعلم أن القانون نظم أوضاع ورقابة كل من هذه السلطات في مباشرتها مبدأ الشرعية من أحد جوانبه وهي زاوية السلطة التنفيذية في مباشرتها لوظيفتها الإدارية ، أي من زاوية الإدارة .

والمقصود بمبدأ الشرعية هنا هو خضوع الإدارة للقانون وتصرفها وفقاً لأحكامه ، وهناك اختلاف حول جدول خضوع الإدارة للقانون ، وما هو المقصود بخضوع الإدارة للقانون، حيث انقسم الفقه إلى ثلاثة آراء :

أ. مؤداه أنه لا يجوز للإدارة أن تأتي عملاً قانونياً أو مادياً مخالفاً للقانون ، وهو يمثل الحد الأدنى المتفق عليه بين الفقه والقضاء في تفسير مبدأ الشرعية ، هنا التزام سلبي للإدارة أن لا تخالف القانون .

^(١) للتوسع يمكن الرجوع إلى المؤلف الدكتور إعاد علي حمود القيسي ، الوجيز في القانون الإداري ، عمان ، دار وائل للطباعة والنشر ،

- ب. يرى فريق آخر خضوع الإدارة للقانون بضرورة استناداً في كل ما تأتية من أعمال إلى أساس من القانون ، أي تستند إلى قاعدة قانونية تجيزه متى يكون مشروعاً ، هنا التزام إيجابي للإدارة أن تستند إلى القانون .
- ت. الرأي الثالث يقرر بأن أعمال الإدارة لا تكون مشروعة إلا إذا كانت مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية عامة قائمة من قبل .

إن المشرع في كل من مصر وفرنسا يمنح الإدارة سلطة تقديرية في حالات معينة تمارس بمقتضاها حرية واسعة في تقدير ملاءمة الأعمال والإجراءات التي تتخذها فتملك اتخاذ التصرف أو عدم اتخاذه أو اختيار الوقت الملائم أو اختيار الوسيلة أو السبب المناسب لاتخاذه .

مصادر الشرعية :

هناك نوعين من المصادر وهي^(١):

- ١- المصادر المكتوبة للقواعد القانونية الملزمة للإدارة هي النصوص الدستورية والقوانين الصادرة من السلطة التشريعية واللوائح والمعاهدات ، كما أن من مصادر التزام الإدارة الأحكام القضائية وعقود الإدارة .
- وترتب المصادر المكتوبة حسب قوتها كالآتي :

- دستور .

- قانون .

- اتفاقيات دولية .

الاتفاقيات الدولية في فرنسا^(٢) ، تعتبر في مرتبة أعلى من مرتبة القوانين العادية .

- الأحكام القضائية : تعتبر مصدر من مصادر التزام الإدارة وهو مبدأ احترام حجية الشيء المقضي فيه .

- ٢- المصادر غير المكتوبة والمتمثلة في العرف الإداري والمبادئ العامة للقانون .

^(١) للتوسع أنظر مؤلف الدكتور إبراهيم عبد العزيز شبحا ، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، جامعة بيروت العربية ، الدار الجامعية ، ١٩٩٤ ، ص ١٠٩ - ١١٩ .

^(٢) مادة (٥٥) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ تنص على ما يلي : " المعاهدات والاتفاقيات المصدق عليها وفقاً للقانون يكون لها - اعتبار من وقت نشرها - قوة أعلى من قوة القوانين .

- العرف الإدارية : فالمخالفة القانونية ليست مقصورة على مخالفة نص في قانون أو لائحة بل هي تشمل مخالفة كل قاعدة جرت عليها الإدارة والتزمها واتخذتها منهجاً لها .

- المبادئ العامة والمتمثلة في المبادئ التالية :

- أ. مبدأ المساواة أمام القانون .
- ب. مبدأ المساواة أمام الضرائب .
- ج. مبدأ المساواة في استعمال الأموال العامة .
- د. مبدأ المساواة في الوظائف العامة .
- هـ. مبدأ المساواة في الأعباء والتكاليف العامة .
- و. مبدأ حق الدفاع .

النظريات الموازنة لمبدأ الشرعية :

- ١- نظرية الضرورة أو الظروف الاستثنائية :
حيث تلجأ الإدارة إليها في الحالات والظروف غير العادية .
- ٢- نظرية السلطة التقديرية :
تكون هناك سلطة تقديرية من حيث تعيين الموظفين ، الذي يتطلب القانون لتعيينهم إجراء امتحانات سابقة ، أو ترقية الموظفين وفقاً لقواعد الترقية بالاختبار ، أو توقيع الجزاءات التأديبية على الموظفين .
- ٣- نظرية أعمال السيادة أو أعمال الحكومة :
الإدارة في سبيل أداة وظائفها تقسم إلى قسمين :
أ. الأعمال القانونية بقصد ترتيب آثار قانونية :
١. أعمال قانونية صادرة من جانب الإدارة وحدها ، أي بإرادتها المنفردة ومنها القرارات الإدارية .
٢. أعمال قانونية صادرة من جانبين منها العقود .
ب. الأعمال المادية وليس القصد منها ترتيب أثر قانوني .

المبحث الثاني: .

الضرائب المباشرة في فلسطين إدارتها ووظائفها .

نتناول في هذا البحث معاني الإدارة وأهمية الإدارات الضريبية ، ومجالات الإدارة الضريبية المعاصرة ، وعلاقة الإدارة الضريبية من ناحية التنمية الإدارية مع التنمية الشاملة وعلاقة ذلك بإدارة الضرائب في فلسطين ووظائفها .

المطلب الأول: التعرف بالإدارة الضريبية (نشاطها ومجالاتها) .

أولاً: تحديد معاني الإدارة:

من خلال تتبع تاريخ كلمة إدارة ، ونشأتها ، نجد أن كلمة الإدارة قد اشتقت من الكلمة اللاتينية (Ad+ Ministrare) ، والتي تعني تقديم خدمة (To serve) ، أو الاهتمام بشؤون كذا^(١) .

- ١- تعني الإدارة "تدبير أو اهتمام حقيقي بشؤون الناس"^(٢) .
- ٢- عرف ففنر (Pfiffner) الإدارة ، بأنها "تنظيم وتوجيه المصادر البشرية ، والمادية لتحقيق غاية مرغوبة" .
- ٣- الإدارة العامة (Public Administration) ، تعني "تطبيق منظم ومفصل للقانون العام، وعليه فإن الإدارة العامة هي مجال من مجالات الدراسة في علم الإدارة الواسع"^(٣) .
- ٤- بينما تعرف الحكومة بالمعنى الواسع بأنها^(٤) "التنظيم الشامل الكبير الذي تغطي خدماته جميع الناس القاطنين في حدود الدولة ، وتمثل الدولة غالباً بالنشاطات الأساسية الثلاثة: أ. النشاطات التشريعية .

(١) د. عبد الباري درة وآخرون ، الإدارة الحديثة ، المفاهيم والعمليات ، جامعة الإسراء ، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية ، ١٩٩٤ ، ص ٣ .

(٢) Don Heltriegel and John w. Slocum, "Management", 6th edition, 1992 Addison-vesley publishing Company page 10.

(٣) محمد مجت كشل ، أسس الإدارة العامة ، المكتب الجامعي الحديث ، محطة الرمل - الإسكندرية ، مصر ، ١٩٨٤ ، ص ٧-١٦ .

(٤) للتوسع انظر مؤلف الدكتور خالد سمارة الزعي ، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية ، الطبعة الثانية ، عمان - الأردن ، ١٩٩٣ ، ص ١٣٠ فما بعدها .

ب. النشاطات التنفيذية .

ج. النشاطات القضائية .

٥- الواقع أن الإدارة كلمة ذات معاني متعددة ، أشهرها المعاني التالية :

أ. الإدارة كممارسة ، أو نشاط ، أو عملية ، وهذه ما نهمنا هنا (Process) .

ب. الإدارة كحقل من حقول الدراسة

(A field of study or An Academic Discipline)

ج. الإدارة كمهنة ، أو شبه مهنة :

(A Profession or Quasi profession)

إن الإدارة الضريبية كممارسة أو نشاط ، أو عملية ، بهذا المعنى هي :

"عملية توجيه الجهود البشرية لتحقيق أهداف معينة ، وباستعانة بالموارد المتاحة"^(١) .

أو هي "عملية اجتماعية مستمرة تعمل على استغلال الموارد المتاحة ، استغلالاً أمثلاً ، عن طريق التخطيط ، والتنظيم ، والقيادة ، والتوظيف ، والرقابة ، للوصول إلى هدف معين"^(٢) .

هنا المقصود بالموارد المتاحة الآتي :

أ. القوى البشرية .

ب. الموارد المادية .

ج. المعلومات والأفكار .

د. الوقت .

وهنا يكون عمل المديرين تجميع واستخدام هذه الموارد ، من خلال العمليات الإدارية لتحقيق هدف أو أهداف معينة ، وتختلف عن الموارد المتاحة من مؤسسة إلى مؤسسة ، من حيث الكم والنوع ، فتشمل القوى البشرية ، كل من يعمل في تنظيم أو مؤسسة ، ومن أهم واجبات المدير فهم القوى البشرية ، من حيث طاقاتها ، وقدراتها ، ومواهبها ، ومعارفها ، واتجاهاتها وقيمها .

^(١) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٤ .

^(٢) Arab Society of certified Accountants "operations management and strategy", Jordan-Aman, 2001, p. 176ets.

وتعتبر القوى البشرية من أهم الموارد التي تتعامل معها الإدارة ، وعلى نوعية القوى البشرية ، وحسن الاستفادة منها يتوقف نجاح الإدارة وفعاليتها ، ومستوى تعليمها ، لأن ذلك يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة^(١) . أما الموارد المادية فهي كل ما يتوافر في التنظيم من أموال ومباني وأجهزة ، ومعدات ، وآلات ، وتجهيزات ، وأثاث . أما المعلومات والأفكار ، فتشمل الأرقام والحقائق ، وطرق جمعها ، وترجمتها ، وتحليلها ، ودراساتها ، كما تشمل الطرق والأساليب المستخدمة في إعدادها ، هذا بالإضافة إلى القوانين ، والأنظمة ، والتعليمات والإجراءات المتبعة في تنفيذها . أما الوقت فهو الزمن المتاح لإنجاز الفعاليات الإدارية المختلفة^(٢) .

إن الوقت هو أثمن الموارد في المؤسسة ، وله الخصائص التالية^(٣) :

- أ. إنه مورد لا يتجدد .
 - ب. إنه مورد لا يخزن ، ولا يجمع ولا يمكن استجاره .
 - ج. إن الوقت الذي يمر دون أن نحقق به نتائج ملموسة ، وقت ضائع للأبد .
- إن المعلومات التي يتعامل معها المديرون فهي ذات خصائص تتمثل فيما يلي^(٤) :
- أ. قابليتها للتوسع ، والتمدد ودون أية حدود (Expandable) .
 - ب. قابلية المعلومات للضغط (Compressible) .
 - ت. إمكانية تركيزها وإيجاد التكامل بينها ، كما يمكن تلخيصها ، وتصغيرها لتسهيل معالجتها (substackable) .
 - ث. إمكانية أن تحل محل أي من الموارد الأخرى كرأس المال ، والموارد والإنسان (Substitutable) .
 - ج. قابليتها للانتقال بسرعة (Transportable) .
 - ح. إمكانية انتشارها (Diffusive) .

(١) وسام ج. روتيل ، ما وراء التدريب ، ترجمة علاء أحمد ، مراجعة عبد الرحمن توفيق ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ١٤٣-٢٧٩ .

(٢) دكتور عمر عقيلي وآخرون ، وظائف منظمات الأعمال ، عمان - الأردن ، مؤسسة زهران للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٩٧ ، ص ٧٥ .

(٣) للتوسع في ذلك انظر مؤلف د. لستر ، أرزبيتل ، إدارة الوقت ، ترجمة محمد نجار ، الأهلية ، عمان - الأردن ، ١٩٩٩ .

(٤) للتوسع أنظر كتاب :

Kallman and Sorage "Administrative information systems people and technology", Boston: Kent publishing 1991.

خ. قابليتها للمشاركة (shareable) .

تتلخص الإدارة الضريبية كنشاط بالآتي^(١) :

- أ. الإدارة عملية ، يعني نشاط حركي يتكون من عدد من الممارسات .
- ب. الإدارة عملية اجتماعية ، يعني هناك عدداً من الناس يشتركون في تحقيق الهدف أو الأهداف المطلوبة .
- ت. الإدارة عملية مستمرة ، فهي تهتم بتقديم الخدمات لأفراد المجتمع بشكل مستمر .
- ث. الإدارة عملية شاملة ، يعني تشمل جميع المستويات في المؤسسة أو التنظيم .
- ج. ترتبط الإدارة بعلاقات متشاركة ، متداخلة مع كل الظروف والقوى الخارجية السياسية ، والاقتصادية ، والاجتماعية ، والحضارية والثقافية ، وهذا ما يطلق عليه ، بيئة الإدارة" ، أو أيكولوجيتها "Ecology" .
- ح. الإدارة هي اختيار منهجي للغايات والوسائل من خلال التقييم الرشيد للأحوال والظروف البيئية التي تحيط بأي مؤسسة .

ثانياً: أهمية الإدارة الضريبية في المجتمع الفلسطيني:

إن الإدارة أمر ضروري وأساسي لجميع المؤسسات والمنظمات ، بغض النظر هل هي مؤسسات عامة أو خاصة ، ومن هنا جاءت أهمية الإدارة الضريبية في المجتمع الفلسطيني تتحقق في الأمور التالية^(٢) :

- أ. إن الإدارة أمر ضروري ، ونحتاج إليها كلما عمل الناس معاً للوصول إلى هدف مشترك ، حيث نجد الإدارة حيثما يكون هناك ناس ، وينطبق ذلك على النشاطات الفردية والاجتماعية والشخصيات المعنية .
- ب. إن الإدارة عنصر ضروري لتحقيق الأهداف الفردية ، والتنظيمية ، حيث أن أهداف المؤسسات العامة ، والدوائر الحكومية ، والمؤسسات الخاصة هي إما الإنتاج أو تقديم خدمات للجمهور ، بهدف تحقيق عائد ، والإدارة ضرورية لذلك .

^(١) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ١١ .

^(٢) للتوسع في موضوع أهمية إدارة الضرائب أنظر مؤلف :

National Tax Administration, Japan, "an outline of Japanese Tax Administration", 1996, P.73-75.

- ت. إن الإدارة عنصر أساسي وضروري لتحقيق توازن بين الاتجاهات المتضاربة ، حيث يجب أن تقيم توازناً بين الموظفين ، والحكومة ، والمكلفين والنقابات .
- ث. إننا نحتاج إلى مديرين في كل الدوائر ، حيث أنهم يكونوا في الغالب مسؤولين عن نجاح أو فشل الدوائر التي يديرونها .
- ج. إن الإدارة ضرورية لتحقيق الكفاءة "Efficiency" والفعالية "Effectiveness" ، حيث أن الكفاءة تعني :

"الاقتصاد في استخدام الموارد ، وبمحسن الاستفادة منها" . بينما الفعالية تعني : "تحقيق أهداف المؤسسة ، ومدى التكيف مع البيئة الخارجية بتقديم خدمات ذات مستوى رفيع" ، إذ أبرزت ضرورة المحافظة على الأموال العامة وتحقيق الجباية المثلى لعائدات الضرائب أهمية خاصة لإدارة الضرائب في المجتمع الفلسطيني ، حيث بوجود إدارة فعالة وقدرتها على تطوير جهازها الإداري تكون قد حققت الغايات المرجوة منها في هذا المضمار .

ثالثاً: مجالات الإدارة الضريبية :

ينقسم النشاط الإداري الضريبي إلى مجالات متعددة ، ولكل من هذه المجالات ما يميزها من خصائص تجعلها مختلفة عن الأخرى ، فقد تعددت النشاطات الإدارية بتعدد مجالات ممارستها ، إلا أن ما يجمع بين هذه الممارسات هو مبادئ الإدارة ووظائفها ، التي تختلف فيما بينها ، إلا في الظرف الذي تمارس فيه . وهذا ما أكدته هنري فايول "Fayol" ، في بداية هذا القرن ، إذ قال أن "الإدارة هي موضوع له أهمية كونية فكل موظف له أهميته ، وله دوره الخاص في العمل الإداري سواء كان صاحب شأن كبير أم موظفاً صغيراً ، فكل منهم عليه أن يستخدم معلوماته الإدارية بطريقة أو بأخرى ، وهذه المعلومات تمثل التخطيط ، والتنظيم ، وإصدار الأوامر ، والتنسيق والرقابة"^(١) .

إن الإدارة الضريبية تؤدي دوراً هاماً وقد تطور هذا الدور نتيجة لتطور المجتمعات فأصبحت دعامة من دعائم الأنشطة الحكومية ، والاقتصادية ، والاجتماعية ، والتعاونية ، والتعليمية ، والعسكرية ، والصحية ، والفندقية وحتى العالمية .

(١) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ١٩ فما بعدها .

مربعاً: الخصائص المطلوب توفرها في الإدارة الضريبية لتحقيق التنمية الإدارية:

هنا نعني بالتنمية الإدارية للإدارة الضريبية "الجهود التي يجب بذلها باستمرار ، لتطوير الجهاز الإداري الضريبي في السلطة" ، وذلك سعيًا وراء رفع مستوى القدرة الإدارية ، عن طريق وضع الهياكل التنظيمية لحاجات التنمية ، وتبسيط نظم العمل وإجراءاته ، ومحاولة تنمية سلوك إيجابي لدى الموظفين اتجاه أجهزتهم ، والمتعاملين معها ، وتحسين بيئة العمل التي تؤثر في الجهاز الإداري وتؤثر به ، وذلك لتحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية بكفاءة عالية ، وبأقل التكاليف^(١) .

ولتحقيق التنمية الإدارية يجب أن تتوفر في الإدارة الضريبية الفلسطينية الخصائص التالية :

- أ. الارتباط بأهداف تنمية اجتماعية .
- ب. القدرة على إدارة التغيير ، والقدرة على الإبداع .
- ت. إلغاء الحواجز بين وضع السياسات ورسمها ، وبين العمليات الإدارية التنفيذية .
- ث. وجود توجه وولاء نحو المكلفين ، والتمسك بفكرة المساءلة أمامهم .
- ج. الإيمان بالمشاركة وتعزيز وسائلها .
- ح. ترسيخ الاتجاهات ، والتوجهات الإيجابية ، واعتماد الإقناع لا الإكراه وسيلة لها .
- خ. تدعيم اللامركزية ، والتعاون والتنسيق بين المؤسسات ، والأجهزة في السلطة .
- د. الاهتمام برفع الحصيلة الضريبية ، وزيادة الفعالية ، وتحقيق نتائج ملموسة ، وعدم إهمال الكفاءة .
- ذ. الإيمان بالعدل الاجتماعي فكرياً وممارسة .
- ر. تأهيل النماذج ، والقيم ، والمفاهيم الوطنية والاقتباس الذكي من التجارب الإنسانية المعاصرة .

والتنمية الإدارية تعتبر جزء لا يتجزأ من التنمية الشاملة في المجتمع ، حيث أنها تغير في بناء وهيكلة النظام الإداري بتنظيماته وأجهزته ، وتحدث تغييرات وتحسينات في أداء المؤسسات والتنظيمات المرتبطة بالتنمية الشاملة ، مما تساعد على تحقيق أهداف تلك التنمية . كما أنها تعتبر

^(١) لمزيد من المعلومات انظر مؤلف د. عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٥٣٣ - ٥٣٨ ، - كذلك انظر المؤلف :

Arab Society of Certified Accountants, "Management Functions and practices", Jordan - Aman, 2001, p. 8ets.

تغييرات في وظائف وعمليات النظام الإداري ، حيث أحدثتها تحولات في المجتمع ، ولا شك أيضاً أن ثمة بيئة خارجية متغيرة عنيفة متشابكة تحيط وتتفاعل مع التنمية الإدارية في فلسطين . حيث من عناصر هذه البيئة النظام السياسي ، والقانوني ، والاقتصادي ، والاجتماعي ، والحضاري ، والثقافي ، والتربوي والتكنولوجي وما مدى ترابط هذه العناصر مع خطط التنمية الشاملة ذات الارتباط الوثيق بالتنمية الإدارية .

خامساً: شرعية الإدارة الضريبية وطبيعتها:

أ. شرعية الإدارة الضريبية :

تستمد الإدارة الضريبية في فلسطين شرعيتها من قانون ضريبة الدخل رقم "٢٥" لسنة ١٩٦٤ .

وبما أن الإدارة الضريبية تنفرع عن السلطة التنفيذية في السلطة ، فهي إحدى الإدارات العامة في السلطة فهي تستمد شرعيتها من الدستور ومن القانون الإداري في السلطة في حالة صدورهما^(١) .

أ) مادة رقم ٣/ق.ض دخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، "تعيين سلطة إدارية" تنص على ما يلي :

١. "تؤسس دائرة يطلق عليها اسم (دائرة ضريبة الدخل) ، تربط بوزير المالية ، ويعين لها مدير ومساعد ومدير ، وأمور تقدير ، ومن تدعو إليهم الحاجة من الموظفين ، والأشخاص من أجل تطبيق هذا القانون" .

٢. "يجوز للمدير أن يمارس جميع الصلاحيات المخولة للأمور التقدير بمقتضى هذا القانون"

٣. يجوز للمدير أن يفوض أي موظف من موظفي ضريبة الدخل - الصنف الأول - خطياً بممارسة صلاحياته المنصوص عليها في هذا القانون" .

ب) تنص مادة ٤٦ / من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل على ما يلي (حيث مشروع القانون لم يقر ولم يصدر في شكل قانون لحد الآن) :

^(١) مادة "٣" من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ . مادة "٤٦" من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل .

١. "تقوم المديرية بتنفيذ أحكام هذا القانون وترتبط بالوزير ، ويكون لها مدير عام ، ومن تدعو الحاجة إليه من المساعدين ، ومأموري التقدير والموظفين".
٢. "يجوز للمدير تأليف لجنة أو أكثر من مأموري التقدير للنظر في اعتراض المكلفين والفصل فيها ، وتصدر اللجنة قرارها بالأغلبية فيها ، ويعتبر قرار اللجنة أعلى نفاذاً من قرار مأمور التقدير بمقتضى أحكام هذا القانون".
٣. "تضع المديرية نماذج الكشف والإشعارات ، والمذكرات وإقرارات الضريبة وأية نماذج أخرى يراها ضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون ، وأي نظام صادر بموجبه ، كما يجوز له تعديل أو إلغاء النماذج المستخدمة من قبل".

ب. طبيعة عمل الإدارة الضريبية :

طبيعة عمل الإدارة الضريبية تنفيذ القوانين الضريبية ، والتحقق من سلامة تطبيقها ، حماية لحقوق الخزنة من جهة ، وحقوق المكلفين من جهة أخرى ، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية ، التي ترقى بالنظام الضريبي إلى أعلى درجة من الإتقان والكمال ، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية .

والإدارة الضريبية في هذا المفهوم مزيج من العناصر الإدارية ، والقانونية والمالية ، فالإدارة الضريبية هي جزء من الإدارة الحكومية (الإدارة العامة) ، فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية ، وهي : التخطيط ، والتنظيم ، والتوجيه والرقابة^(١) .

إذ يتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع القائمة والتنبؤ بما ستكون عليه الأوضاع في المستقبل القريب والبعيد ، وتحديد الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية ، سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل ، ومن ثم رسم السياسات والخطط ، والبرامج التي تساعد على تحسين الأداء ، ورفع الكفاءة ، وتنسيق الأنشطة ، وزيادة فاعلية الرقابة ، وتحقيق أهداف التخطيط .

أما التنظيم في مجال الإدارة الضريبية ، فيعمل على حصر المهام الملقاة على عاتق الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد ، وتوصيف الوظائف ، ومن ثم تشكيل الهيكل التنظيمي ، وتحديد واختيار أفراد الإدارة ، الذين سيقومون بهذه الوظائف ، وتفويض كل فرد السلطة، والصلاحيات والمهام التي تمكنه من أداء عمله على أكمل وجه .

(١) د. حامد دراز ، النظم الضريبية ، ١٩٩٣ ، ص ١٠٧-١١٢ .

أما بخصوص التوجيه ، فهو يتضمن إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية، من تقدير ، وربط ، ومراجعة ، وفحص ، وتعديل الربط ، وتحصيل الضريبة وإصدار القرارات ، والتعليمات ، والتفسيرات المتعلقة بها وإجراءات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي ، وإيصال كل هذه التوجيهات للمرؤوسين ، وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها .

أما الرقابة في مجال الإدارة الضريبية ، فهي الوسيلة الوحيدة التي يمكن بها تقييم ما حققته الإدارة من إنجازات ، وتحديد العقبات التي حالت دون التنفيذ الكامل لأهداف التخطيط الضريبي ، والعمل على تلافيها ، واكتشاف الأخطاء ، والانحرافات والتحريك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها^(١) .

إنه ومن خلال عرضنا المختصر لهذه الوظائف ، نجد أن الإدارة الضريبية تتبع الكثير من أسس الإدارة العلمية لإنجاز مهامها ، وبسبب اختلاف جوهر المهام المطلوبة لتنفيذ القوانين الضريبية ، فإنه يقتضي تطوير هذه الأسس العامة لتلائم طبيعة الإدارة الضريبية، والإدارة الضريبية بحكم تطبيقها للقوانين الضريبية ، تستلزم للقيام بمهامها المنصرمة المتعمقة بالكثير من الجوانب القانونية ، وكونها سلطة عامة فهي تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات الإدارية العامة في القانون العام^(٢) .

وكما نعلم أن القوانين الضريبية تستمد وجودها وشرعيتها بالاستناد إلى نصوص الدستور^(٣) فتلك القوانين تعتبر دعامة العمل في مجال الإدارة الضريبية ، وباعتبار القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام ، حيث يرتبط به ارتباط الفرع بالأصل ، فهو بفرضه الضرائب على المكلفين بالمهن والأعمال المختلفة من مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، فإنه لا ينبغي أن يتناقض في نصوصه مع نصوص القوانين الأخرى كالمدينة والتجارية التي تنظم في هذا المجال ، الاشتغال بالمهن والأعمال المختلفة ، وهكذا مع سائر القوانين الأخرى^(٤) .

إن ذاتية القانون الضريبي تجعل له طبيعته القانونية والفنية الخاصة ، حيث أن الكثير من القواعد المطبقة في مجال القانون العام لا يصلح تطبيقها في مجال الضريبة والعكس . وكل

(١) دكتور حامد دراز ، النظم الضريبية ، ١٩٩٦ ، ص ١٤٥ ، ١٤٦ .

(٢) للتوسع انظر مؤلف الدكتور بونس أحمد البطريق ، المرجع السابق ، ص ١٤١-١٤٥ .

(٣) الرجوع للفصل الثامن مادة "١٢٠" من الدستور الأردني والمعدل ، ١٩٨٤ .

(٤) الدكتور ، محيي محمد سعد ، نفس المرجع ، ص ٢٩ ، ٣٠ .

ذلك لاختلاف صفة كل من المخاطب في القانون الدستوري ، عنه في القانون الإداري ، عن صفة المكلف في القانون الضريبي .

إن معرفة النصوص القانونية هي نقطة البدء في إدارة الضرائب^(١) ، فالإدارة الضريبية هي التي تطبق روح السياسة الضريبية وعليها يتحدد نجاح أو فشل هذه السياسة في المجتمع. كما أنه يقع على عاتق هذه الإدارة تطبيق نية الشارع ، من خلال أحكام القضاء المستقرة ، ومن خلال التفسيرات المختلفة للنصوص القانونية ، حيث تقوم هذه الإدارة بإصدار التعليمات التفسيرية ، وإعداد النماذج المستندية ، وفحص إقرارات المكلفين والطعن فيها وتعديلها ، والتوصل إلى اتفاق مع المكلف ، واتخاذ إجراءات المنازعات الضريبية ، وتحصيل الضرائب ، أو إسقاطها ، ومتابعة حالات التهرب الضريبي ، واقتراح التعديلات في النصوص التشريعية وتغيير النظام الضريبي بأكمله ، وغيره من الأمور المتعلقة بالضرائب^(٢) .

المطلب الثاني: وظائف الإدارة الضريبية في فلسطين:

إن اختلاف النظم الضريبية من مجتمع لآخر ، يؤدي إلى اختلافات هامة في تفاصيل العمل بإدارة الضرائب ، إلا أن الوظائف الأساسية ، والرئيسية لتلك الإدارات تكاد تتطابق جميعها في خطوطها العريضة ، ويكاد يجمع الكل أن يكون تنظيم إدارات الضرائب وفقاً لمبدأ "مركزية التوجيه ، ولا مركزية التنفيذ" ، وهنا ينبثق نوعين من الوظائف عن الإدارة الضريبية وهما^(٣):

النوع الأول : وظائف الإدارة العامة (المديرية) ، والمتمثلة بالإدارة المركزية ، حيث من هذه الوظائف :

- ١- البحوث والتخطيط .
- ٢- التوجيه الفني .
- ٣- إدارة القوى العاملة .
- ٤- المتابعة والرقابة .

^(١) الدكتور قدري نقولا ، ذاتية القانون الضريبي من ص ١٨-١٤٣ .

^(٢) دكتور حامد دراز ، نفس المرجع ، ١٩٩٩ ، ص ١٦ .

^(٣) انظر توسعاً في ذلك مؤلف الدكتور حامد دراز ، نفس المرجع ، من ص ١٥١-٢٢٤ .

النوع الثاني من الوظائف ، تتولاها الإدارات التنفيذية ، والمتمثلة في مكاتب مديرية الدخل في محافظات الوطن (مكاتب ضريبة الدخل) ، حيث تقوم هذه المكاتب (الإدارة الضريبية فيها) ، في كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط تحصيل الضريبة ، ويمكن تلخيص أهم وظائف الإدارة التنفيذية بما يلي :

- ١- التخطيط قصير الأجل .
- ٢- حصر المكلفين ، وتلقي الإقرارات .
- ٣- ربط الضريبة .
- ٤- تحصيل الضريبة .
- ٥- المتابعة والرقابة .

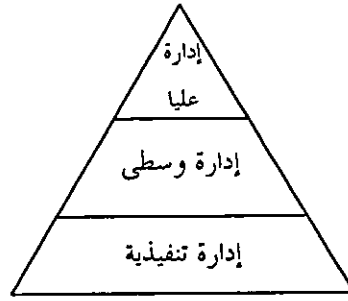
إن المتبع للهيكل التنظيمي لإدارة ضريبة الدخل في فلسطين يجد أن هناك إدارة عليا ومهمتها إشرافية ، وهناك الإدارات التنفيذية المتمثلة في مدراء المكاتب التنفيذية ، والتي سنسلط عليها الضوء في الفصول القادمة لأهميتها .

إن أي هيكل تنظيمي في المؤسسات الحكومية ، أو حتى في المؤسسات الخاصة الكبيرة ، يتكون من ثلاث مستويات ، أو مراحل تنظيمية^(١) وهي :

- مستوى ١ الإدارة العليا .
- مستوى ٢ الإدارة الوسطى .
- مستوى ٣ الإدارة التنفيذية .

حيث يكون المستوى الأول استراتيجي ، والمستوى الثاني تكتيكي ، والثالث فني ، وهذا ما يمثل عمليات ووظائف الإدارة الضريبية بالكامل ، حيث يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

(١) د. عمر عقيل وآخرون ، نفس المرجع ، ص ٨٥ وما بعدها .



شكل رقم "١"

أولاً: تحليل وظائف مديرية ضريبة الدخل (الإدارة العامة)

١- البحوث والتخطيط :

تقوم الإدارة الدنيا ، التنفيذية ، والمتمثلة في مدراء المكاتب في المحافظات الفلسطينية ، برفع التقارير الدورية التي تقوم بإعدادها ، متضمنة كافة الإحصاءات والبيانات ، وملاحظات تلك الإدارات ، حيث يتم رفعها إلى الإدارة العليا ، كما ترفع تلك الإدارات ما يعترضها من عقبات ، ومشاكل ، وما تتكلفه من نفقات ، وما تقترحه من تعديلات سواء في النصوص التشريعية ، أو في إجراءات سير العمل ، أو في النماذج المستندية المستخدمة^(١) .

وهنا تقوم الجهات المختصة في المديرية (قسم المعلومات) ، بتجميع هذه البيانات والإحصاءات ، وتحليلها ، وتلقي التقارير ، والملاحظات والاقتراحات من كافة الأقسام بالمديرية ، وهنا يتم إجراء البحوث والدراسات العلمية ، والميدانية للوقوف على الأوضاع القائمة وأسبابها ومبرراتها ، والتنبؤ باحتمالات التطور في المستقبل ، ومدى تناسبها مع أهداف المجتمع الاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية ، ثم إعداد البرامج والسياسات والخطط التي تساعد على تذليل العقبات ، والمشاكل التي تعترض الإدارات التنفيذية وتحسين أدائها ، ورفع كفاءتها .

إن التخطيط الضريبي الذي تقوم به الإدارة المركزية (المديرية) ينقسم إلى قسمين^(٢) :

أولاً : التخطيط طويل الأجل :

^(١) للتوسع انظر مؤلف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المهام والممارسات الإدارية ، إصدارات المجمع ، عمان - الأردن ، مطابع الشمس ، ٢٠١ ، ص ١٦-٢٠ . وكذلك يمكن الرجوع إلى مشروع تطوير دائرة ضريبة الدخل ، خطة أنظمة المعلومات ، نفس المرجع .

^(٢) لمزيد من المعلومات انظر مؤلف الدكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٩٣-١٧٠ .

حيث من خلاله يتم إعداد الخطط والسياسات ، التي تهدف إلى :

أ. تعديل النظام الضريبي ، وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق أهداف المجتمع .

ب. تغيير شامل لأسلوب ، ونظام العمل بالإدارات الضريبية عن طريق استخدام العقول الإلكترونية مثلاً رغبة في رفع الكفاءة الإنتاجية .

الثاني : التخطيط قصير الأجل :

حيث تعد الخطط والبرامج التي تؤدي إلى ما يلي :

أ. المساعدة على تخفيض النفقات ، أو تحسين الأداء ، ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية بصفة عامة والتنسيق بينها .

ب. تؤدي إلى تذليل المشاكل والعقبات التي تعترض الإدارات التنفيذية .

ج. مناقشة واعتماد الخطط والسياسات السنوية التي تعدها أقسام التخطيط بالإدارات التنفيذية .

الشروط التي يجب توافرها في الخطة من قبل المديرية^(١) :

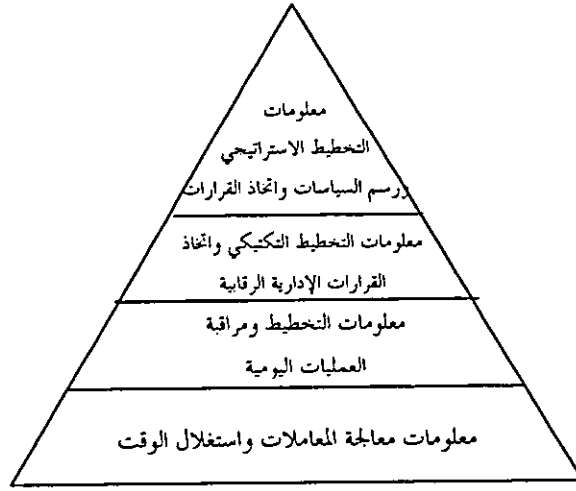
من أهم الشروط ما يلي :

١. أن تقوم الخطة على أساس هدف واضح محدد .
٢. أن تكون تلك الخطة متسمة بالبساطة .
٣. أن تعتمد الخطة على تحليل سليم للأعمال المطلوب تنفيذها .
٤. أن تتسم تلك الخطة بالمرونة .
٥. أن تعتمد تلك الخطة على الاستفادة من الظروف والخبرات المتاحة إلى أقصى حد ممكن .
٦. يجب اختيار الخطة التي تحقق الهدف المطلوب ، وتلقى تجاوب من قبل المكلفين ، ويمكن إدارتها بأقل التكاليف .

إنه لتطبيق الخطط والسياسات المرسومة بنجاح ، فلا بد من توفر معلومات للإدارة المركزية ، تكون مجمعة من كل المستويات . هناك أربع مستويات معلوماتية تتوفر لدى

(١) دكتور أمين ساعاتي ، أصول علم الإدارة ، دار الفكر العربي ، القاهرة - مصر ، ١٩٩٧ ، ص ٩٥-٩٧ .

تلك الإدارة تساعد في التخطيط ، واتخاذ القرارات المناسبة ، ومراقبة أداء العمل ومعالجة المعاملات ، وتمثل تلك المستويات في الشكل التالي^(١) :



شكل رقم "٢"

٢- التوجيه الفني:

تنحصر مهمة التوجيه الفني للإدارة العامة (مديرية الضريبة) ، في السعي لتحقيق الأهداف الآتية^(٢):

- أ. ضمان تطبيق القوانين الضريبية نصاً وروحاً .
 - ب. توحيد الإجراءات والمعاملة الضريبية للمكلفين بين إدارات المكاتب المختلفة .
- وسيتم التعرض لهذين الهدفين بشيء من التفصيل :
- بالنسبة للهدف الأول ، إنه بمجرد صدور التشريعات الضريبية ، تقوم الإدارة العامة ، (وليكن قسم التوجيه الفني) ، بتفسير النصوص القانونية ، وإعادة كتابتها في صورة مبسطة ، حتى يتمكن المكلفون بمختلف ثقافتهم من فهمها ، وتنفيذها ما ألزمهم القانون به من إجراءات في مواعيدها ، وإعداد وتصميم النماذج المختلفة التي تستخدم لهذا الغرض ، كما تقوم بإصدار المنشورات الداخلية ، والتعليمات المختلفة لموظفي الإدارات التنفيذية ، تشرح بما القانون ، وتبين الإجراءات التفصيلية التي تتخذ لتنفيذه ، حيث توضح كافة النماذج التي يستخدمها المكلف ، وتلك التي تستخدمها الإدارات التنفيذية ،

^(٢) د. عمر عقيلي وآخرون ، نفس المرجع ن ص ٨٦ .

^(١) حامد عبد المجيد دراز ، نفس المرجع ، ١٩٩٣ ، ص ١٢٣-١٣٣ .

وكيفية هذا الاستخدام ، والدورة المستندية ، وتصميم الدفاتر والسجلات التي تستخدمها تلك الإدارات .

إن وضوح النص التشريعي وخلوه من الغموض أمر في غاية الأهمية ، إلا أنه في التطبيق العملي لقوانين الضرائب في جميع أنحاء العالم قد أثبتت ضرورة قيام الإدارة الضريبية ، بإصدار التعليمات التفسيرية ، وذلك لأن القوانين الضريبية بحكم إخضاعها للعديد من المكلفين الذين تتفاوت أوضاعهم ، وتختلف عناصر دخولهم ، وتباين التفاصيل اللازمة لكل حالة من هذه الحالات على حدة ، وأي محاولة لاحتواء هذه التفاصيل العديدة في التشريع تجعل تطبيقه غاية في الصعوبة ، وكما نعلم أن الحياة الاقتصادية مليئة بالمتغيرات ، فإذا ما أراد القانون احتواء كل هذه المتغيرات ، فستجد السلطة التشريعية نفسها مضطرة لإعادة النظر في القانون على فترات متقاربة لإصدار التعديلات والتغييرات والإضافات . لقد استقرت الأمور ، على أن يحدد القانون الخطوط العريضة للسياسة الضريبية ، ثم يفوض للإدارة الضريبية سلطة إصدار التعليمات التفسيرية ، التي توضح كافة الإجراءات والتفاصيل اللازمة لتطبيق القانون^(١) .

إن هذا التفويض لا يعني إطلاق الحرية للإدارة في صياغة هذه التعليمات ، إذ أن التعليمات التفسيرية تهدف إلى تفسير القانون ، وليس تعديله أو الخروج عليه ، ولكي يتم معرفة روح القانون ونواياه ، ترجع الإدارة الضريبية إلى مشروعات القوانين ، والمناقشات التي دارت بخصوصها في مختلف لجان ومستويات السلطة التشريعية ، والمذكرة التفسيرية للقانون ، أنه من الطبيعي أن يكون هناك إمكانية المنازعة في هذه التعليمات أمام القضاء ، الأمر الذي يضع قيداً آخر على حرية الإدارة الضريبية في تفسير القانون .

وهنا يقع على عاتق الإدارة المركزية ، مراجعة النماذج الضريبية ، والتعليمات التفسيرية بصفة دورية بغية تنقيحها ، أو تعديلها ، أو سد الثغرات التي يظهرها التطبيق وفقاً لما تسفر عنه ملاحظات وتقارير الإدارات التنفيذية ، أو لما تستقر عليه أحكام الفقه والقضاء.

أما بخصوص الهدف الثاني ، فإن الإدارات الضريبية والمتمثلة في مكاتب ضريبة الدخل ، هي التي تتعامل مع المكلفين بالضريبة ، وبالتالي يتعين على مدراء المكاتب أن يتتبعوا معاملة ضريبية واحدة اتجاه المكلفين ، إذ أن اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين من دائرة

(١) دكتور قدري نقولا ، نفس المرجع ، من ص ٢٠٥-٢٢٥ .

لأخرى ، تؤثر على أخلاقيات المكلف ، وأمور التقدير ، وكذلك على تحقيق العدالة الضريبية ، ومن ثم على تنفيذ القوانين الضريبية^(١) .

إن كثرة المتغيرات واختلاف المعلومات وتنوع التفاصيل المتعلقة في كل حالة ، ستجعل من العسير على الإدارة العامة (المديرية) ، إصدار كافة التعليمات التي تعالج كل موقف على حدة ، وستؤثر على قدرة مأمور التقدير على إنجاز العديد من الحالات ، وتجعله مضطراً إلى الرجوع في كل شيء إلى الإدارة المركزية (العليا) ، مما يؤدي إلى عرقلة العمل في الإدارات التنفيذية ، وتأخير البت في الكثير من الحالات ، مما يؤدي إلى تأخير تحصيل الضريبة ، كما أنه قد تعطي الإدارة العليا تعليمات متضاربة ، أو تجيز معاملات ضريبية متفاوتة في حالات متشابهة ، إذ أن الذي يصدر هذه التعليمات هو فرد يمارس تقييمه وحكمه الشخصي على الحالة المعروضة ، كما أن مأمور التقدير في الإدارة التنفيذية ، قد يكون بحكم إلمامه لكافة البيانات ، وإمكانية مناقشته للمكلف في وضع أفضل لتقييم الموقف ، ولا يعني هذا أن يترك الحبل على الغارب بالنسبة للإدارات التنفيذية ، أو أن تقتصر مهمة الإدارة المركزية على إصدار التعليمات التفسيرية ، وإعداد النماذج ، ولكن الأمر يتطلب أن تقوم الإدارة المركزية بدراسة الأسباب التي قد تؤدي إلى اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين في الإدارات التنفيذية ، وأن تسعى جاهدة لمعالجتها ، والتقليل من آثارها .

القيود التي تحد من توحيد المعاملة الضريبية بين المكلفين :

- هناك بعض القيود التي تمنع من توحيد تلك المعاملة ، وتمثل تلك القيود بالتالي^(٢) :
- أ. اختلاف إمكانيات الحصر للمكلفين الخاضعين للضريبة حسب المنطقة الجغرافية الداخلة في اختصاص الإدارة الضريبية .
 - ب. الاختلاف في المعاملة بين المكلف الذي روجع ملفه الضريبي ، والمكلف الذي لم يخضع ملفه للمراجعة .

^(١) للتوسع ، مؤلف الدكتور بونس البطريق ، نفس المرجع ، من ص ١٣٧-١٤٠ .

^(٢) دكتور حامد دراز ، نفس المرجع ، ص ١٦٦ ، ١٦٧ ، ١٦٨ .

ج. اختلاف طبيعة البشر ، وتركيبهم النفسي يؤدي إلى اختلاف في المعاملة الضريبية بين المكلفين الذين خضعت ملفاتهم الضريبية للمراجعة . قد تختلف المعاملة الضريبية للمكلفين تبعاً لاختلاف قدرتهم المادية على السير في إجراءات المنازعات الضريبية .
د. اختلاف أخلاقيات المكلفين ، أو اختلاف أخلاقيات مأموري التقدير .
هـ. إن اختلاف طريقة تحصيل الضريبة ، قد يؤدي إلى اختلاف في المعاملة الضريبية ، مثل تحصيل ضريبة الدخل على البعض ، عن طريق الحجز من المنبع ، أو يتم تحصيلها من البعض الآخر ، عن طريق المحاسبة الضريبية في نهاية السنة ، وهنا نلاحظ أن نفس المكلفين بضريبة الدخل اختلفت معاملتهم .

٣- إدارة شؤون الموظفين :

إن الكثير من المشاكل الرئيسية للإدارة الضريبية في فلسطين ، ترجع في الأساس إلى حجم ونوعية القوى العاملة بالإدارات الضريبية ، إذ أن تنظيم العمل والإجراءات التفصيلية ، وسلامة التخطيط ، والتوجيه والرقابة كلها عناصر هامة وحيوية ، ولكن سلامة تنفيذها نصاً وروحاً ، متوقف على حجم ونوعية العنصر البشري الذي ينقلها من تنظيم نظري إلى واقع ملموس ، عن ضمان سلامة العنصر البشري ضمان لسلامة المكلف والإدارة الضريبية معاً^(١) .

أ. اختيار أكفأ الموظفين للعمل بالإدارات الضريبية^(٢) ، وذلك من خلال التأكد من توافر المواصفات العلمية ، والأخلاقية ، والذهنية والاجتماعية المطلوبة في المرشحين لشغل وظائف الإدارة الضريبية ، وتصميم وإجراء المسابقات والاختبارات للتأكد من صلاحية الأفراد للعمل في الإدارات الضريبية ، والحيلولة دون تدخل أصحاب النفوذ السياسي في التعيينات أو التأثير على نتائج الاختبارات .

ب. تدريب الموظفين ، وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية^(٣) فتنفيذ القوانين الضريبية عمل فني متخصص لا يكفي فيه اختيار الموظف الكفاء ، بل لابد من تمرينه لصقل ما

(١) للتوسع انظر ، منشورات جامعة القدس المفتوحة ، القانون الإداري ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٦ . كذلك انظر

إصدارات المجمع العربي ، إدارة واستراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ١٦٦-٢٧٤ .

(٢) دكتور عبد القادر الشبحلي ، أخلاقيات الوظيفة العامة ، عمان - دار مجدلاوي للنشر ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٩ ، ص ٣١-٤٠ .

(٣) للتوسع انظر مؤلف الدكتور مهدي حسن زويلف ، حالات وبحث في الإدارة بين النظرية والتطبيق ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٦ .

لديه من كفاءات ، وزيادة مهارته ، وقدرته على القيام بواجباته ، ورفع إنتاجيته ، حيث تتضمن هذه البرامج التدريبية كافة الجوانب العلمية ، والتطبيقية والسلوكية المتعلقة بمهام الإدارة الضريبية .

هنا على الإدارة الضريبية ، أن تنظر إلى مهمة التدريب الدوري والمنظم ، باعتباره جزءاً أساسياً من عمل الموظف ، وليس باعتباره عملاً إضافياً ينبغي على الموظف أن يقوم به في أوقات الفراغ ، بل يتحتم على الإدارة الضريبية أن تشجع العاملين بها ، على الانتظام في هذه الدراسات فتمنحهم الإجازات خلال مدة الدراسة ، أو تعاملهم معاملة البعثات الداخلية ، وتخصص للمتفوقين منهم جوائز مالية وأدبية ، وقد تشترط الإدارة الضريبية ، حصول الموظف على أحد الدورات المتخصصة ، أو اجتيازه لعدد منها ، كأحد المتطلبات لاستحقاقه للترقية .

ج. تحسين أوضاع العاملين (الموظفين)^(١) ، مادياً واجتماعياً لكسب ولائهم ، وإخلاصهم للعمل ، ورفع روحهم المعنوية ، وتمكينهم من مواجهة أي إغراء يعرض عليهم من المكلفين ذوي النفوس الضعيفة ، لتعويض انخفاض مستوى الأجور والمرتبات ، وابتعاد الموظفين الأكفاء عن الالتحاق بالإدارة الضريبية ، وقصر الالتحاق بهذه الوظائف الهامة على أقل الموظفين كفاءة وقدرة ، مع التجاوب للبحث عن أعمال إضافية في غير أوقات العمل الرسمية ، وتقوية استعدادهم لقبول أي إغراء ، ولا شك أن ذلك سوف يؤدي إلى عدم إخلاص الموظف في عمله ، وإلى تفشي الفساد ، وبمعاملة المكلفين على حساب انخفاض الحصيلة الضريبية ، وعدم الدقة في تطبيق القوانين الضريبية ، الأمر الذي يكلف السلطة الفلسطينية الغالي في النهاية .

هنا يقع على السلطة ، والإدارة الضريبية ، أن توفر للموظف الضريبي الأجر اللازم ، الذي يتناسب مع المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقه ، ويحرره من القلق النفسي على حاضره ومستقبله ، ويمكنه من مقاومة الإغراءات التي قد تعرض عليه من المكلفين ، فيضمن رضاه وارتباطه ، وولائه ، وإخلاصه لعمله ، ويحثه كذلك على رفع كفاءته الإنتاجية ، الأمر الذي سيعود على الحصيلة الضريبية بالزيادة ، وعليها أيضاً أن تسعى لتوفير الأموال الكافية لمنح العلاوات الإضافية ، والمكافآت التشجيعية ، ومصاريف التنقل اللازم لقيام مأموري التقدير وغيرهم بالفحص والمراجعة الميدانية .

(١) دكتور محيي الأزهرى ، نفس المرجع ، ص ٢٧٧-٢٧٩ .

هـ. توفير الإمكانيات اللازمة لتهيئة جو مريح للعمل^(١) ، من ناحية اختيار أماكن الإدارات التنفيذية ، أو اتساع حجرات المكاتب وتنظيمها ، ونوعية الأثاث المستخدم ، أو أساليب حفظ الملفات ، والمستندات وسهولة الحصول عليها في أي وقت ، أو توافر الأجهزة الإلكترونية من كمبيوترات ، وآلات حاسبة ، وغيرها والتي توفر الكثير من الجهد والوقت .

إن الاهتمام بمثل هذه الأمور ، يعكس الأثر النفسي الطيب على المكلف ، حيث تجعله يشعر بالاحترام فيزداد تحاوبه مع الإدارة الضريبية ، ويلمس القدرة على كفاءتها ، وقدرتها على تطبيق القوانين ، واكتشاف المتهربين ، حيث أيضاً توافر مثل هذه الأمور، ترفع من الروح المعنوية للموظف ، وتزيد حتماً من كفاءته الإنتاجية .

و. وضع نظام سليم ، لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم^(٢) وتحديد أسس عادلة للترقية ، وإجراءات الاستغناء ، أو النقل لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل في الإدارة الضريبية ، كذلك يجب وضع لائحة خاصة أيضاً ، تكون أكثر تشدداً في العقوبات التأديبية ، والجزاء الرادع لكل من تسول له نفسه من موظفي الإدارة الضريبية الإخلال بواجبات ومسؤوليات وكرامة وظيفته .

٤- المتابعة والرقابة :

على الإدارة العامة ، أن تبذل كل ما تستطيع لتضمن سلامة التنفيذ ، وترفع من كفاءة الأداء ، ومن هنا تظهر الحاجة إلى وظيفة المتابعة والرقابة الداخلية ، التي تقوم بها الإدارة الضريبية نفسها ، أما بخصوص الرقابة الخارجية على الإدارة الضريبية فهناك الرقابة القضائية ، والرقابة التشريعية ، والتي لا مجال لدراستها هنا^(٣) .

- المهام الرئيسية التي تقوم فيها الإدارة الضريبية لإتمام المتابعة والرقابة الداخلية تتمثل بالنقاط التالية^(٤) :

أ. متابعة تقارير الإدارات التنفيذية ، والتأكد من صحتها ، ودقة تعبيرها للواقع ، حيث تحتوي هذه التقارير على العديد من البيانات عن سير العمل وعما تم تحقيقه من نتائج ،

(١) للتوسع انظر مؤلف وسام ج روتويل ، المرجع نفسه ، ص ١٤٣ - ٢٧٩ .

(٢) انظر الفصل الثاني من قانون الخدمة المدنية الفلسطينية رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ ، مواد "١٤-١٠٢" .

(٣) لمزيد من المعلومات عن الرقابة الخارجية بشقيها يرجى الرجوع إلى مؤلف الدكتور أمين الساعاتي ، المرجع نفسه ، الفصل الخامس منه ، ص ٢٥٧ - ٢٧٠ .

(٤) دكتور حامد دراز ، نفس المرجع ، ص ١٧٥ - ١٨١ .

وعن مدى مطابقة النتائج المتحققة مع المستهدف في التخطيط الضريبي ، وعن أسباب الانحرافات ، إن وجدت ، وعما اتخذته الإدارات التنفيذية من إجراءات تنظيمية ، وقانونية وعما تقترحه للتغلب على ما صادفها من عقبات ، إن دور المتابعة والرقابة في الإدارة العامة (المديرية) ، ينحصر في التأكد من صحة ما جاء بهذه التقارير من بيانات وشملها لكل ما يتعلق بنواحي العمل .

ب. بعد إجراء عمليات التفتيش والمراجعة اللازمة ، والتأكد مما جاء في تقرير الإدارات التنفيذية ، وتجميع البيانات الإضافية ، والملاحظات التي توصل إليها المفتشون أثناء زيارتهم الميدانية ، تبدأ عملية تحليل البيانات المتعلقة بكافة الإدارات التنفيذية .

وعلى ضوء تحليل البيانات ، تبدأ الإدارة العامة باتخاذ الإجراءات العلاجية ، ودراسة العقبات التي حالت دون تحقيق أهداف الخطة ، وأسباب ظهورها ، وما إذا كانت هذه العقبات ، قد نشأت نتيجة تقصير من الإدارات التنفيذية ، أو نتيجة وجود ثغرات قانونية ، أو غموض في التعليمات التفسيرية ، أو صعوبة في استخدام النماذج ، أو عدم كفاية البيانات الواردة بهذه النماذج لإحكام التطبيق ، أو فشل الإدارة الضريبية في كسب تجارب المكلفين .

وتقوم الإدارة المركزية (العامة) ، باقتراح ما تراه مناسباً لتصحيح الأخطاء ، وإزالة العقبات ، وتحول هذه التعميمات للإدارات التنفيذية لتنفيذها ، وتراقبها في تطبيق الإجراءات الجديدة لتقضي على المعوقات ، وتحسين مستويات الأداء ، ورفع الإنتاجية بالإدارات الضريبية المختلفة .

ج. متابعة ومراقبة إنتاجية الموظف من قبل الإدارة العامة ، من خلال التقارير الصادرة من الإدارات التنفيذية ، وهنا إذا كان انخفاض إنتاجية الموظف راجع إلى المعوقات الواردة في البند السابق ، فإنه سيتم معالجتها من خلال ما ذكرناه آنفاً .

أما إن كان انخفاض إنتاجية الموظف راجع إلى عدم صلاحية العمل الذي يقوم فيه ، فإنه في هذه الحالة ، يجب أن تتخذ الخطوات الفورية لنقله إلى عمل آخر يتناسب وإمكاناته ، ويكون ذلك إما داخل الإدارة الضريبية ، أو نقله إلى إدارة حكومية أخرى ، أو الاستغناء عنه وفقاً للقواعد والأنظمة التي وضعتها دائرة شؤون الموظفين .

إنه من الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة العليا ، هي طلب من كل موظف عند بدء تعيينه بالإدارة ، إقراراً بكافة ممتلكاته ، ومصادر دخله (إقرار الذمة المالية) ، ثم الأفضل أن

يطلب منه تقديم هذا الإقرار على فترات دورية (كل خمس سنوات مثلاً) ، فإذا ما ظهرت بوادر الثراء المفاجئ ، أو لفت الشبهات حول أحد الموظفين ، كانت هذه البيانات مصدراً من المصادر الهامة في التثبت مما نسب إليه ، كذلك فإن مجرد إلزام الموظف بمثل هذا الإقرار دورياً ، سوف يكون له أثراً نفسياً هاماً في مقاومة الانحرافات التي قد تعرض على الموظف .

ثانياً: وظائف الإدارات التنفيذية (مدراء المكاتب الضريبية):

تختص الإدارات التنفيذية ، بكافة الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية ، حيث تقوم بحصر المكلفين الخاضعين للضرائب ، واكتشاف المتهرين ، وتلقى الإقرارات ، والبيانات ، ومناقشة المكلف ، والاتصال بالجهات التي يحصل منها على دخله ، وإجراء عمليات الفحص المكتبي ، والميداني للتوصل إلى قيمة الوعاء الضريبي الحقيقي ، وربط الضريبة دون ظلم ، أو تعسف للمكلف ، ودون تفريط في حقوق الخزنة ، وقد تتلقى الاعتراضات والطعون من بعض المكلفين فتقوم بدراستها ، والبت فيها ، واتخاذ إجراءات التصالح ، أو عرض الأمر على القضاء ومن ثم متابعته حتى يتم البت في النزاع ، كذلك تتابع عمليات التحصيل أو الحجر وفاءً لدين الضريبة^(١) .

إن الإدارات التنفيذية هي جهات الاتصال ، والتعامل مع جمهور المكلفين . إن تقسيم العمل الفني ، وتنظيمه داخل هذه الإدارات مهم جداً لرفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية ، حيث أن سوء التنظيم والتنسيق بين نوعية ، وعبء الوظائف المختلفة سوف يؤدي إلى ارتباك واختناقات في سير العمل ، وتعرثر في خطوات التنفيذ ، وتعدد في المعاملة الضريبية للمكلفين ، وهنا يجب أن يتم تقسيم العمل طبقاً لمبدأ الاختصاص ومعالجة التداخلات في المعاملات الضريبية بطريقة سليمة ، حيث أي خلل في آلية العمل الداخلي للإدارات التنفيذية ، ينعكس في النهاية على نقص الحصيلة الضريبية ، وضياع حقوق الخزنة ، وتذمر جمهور المكلفين ، وتدهور حتمي في أخلاقيات كل من المكلفين وموظفي الضرائب^(٢) .

(١) للتوسع انظر مؤلف د. قدرى نيقولا ، نفس المرجع ، ص ١٤٤ - ١٥٠ .

(٢) للتوسع أنظر ، خطة أنظمة المعلومات ، إصدارات ضريبة الدخل الأردنية ، نفس المصدر ، ص ٨٤ فما بعدها .

وكما قيل أعلاه تنحصر وظائف الإدارات التنفيذية في المهام التالية :

١- التخطيط قصير الأجل :

التخطيط هنا ينبثق أساساً ، من الإطار العام للخطة الضريبية التي حددها الإدارة العامة ، ويسعى إلى تحديد الخطط التفصيلية ، حيث تقوم الإدارات التنفيذية بوضع خطة العمل السنوية بجميع أقسامها ، وتحديد الأساليب التي تضمن تحقيقها .

تبدأ عملية التخطيط من قبل الإدارة التنفيذية ، بحصر كافة الأعمال المتأخرة ، وما كان مستهدفاً ، وفقاً للخطة الضريبية ، التي حددتها في العام السابق ، ثم يحدد المطلوب إنجازها هذا العام على ضوء حجم الأعمال المتأخرة ، والمستهدف وفقاً للخطة الضريبية التي حددتها الإدارة العامة . وتقوم بناءً على ذلك بوضع أهداف النشاطات والعمليات المختلفة ، وتحدد المعايير ، ومعدلات الأداء ، التي تؤدي إلى إنجاز الأعمال المطلوبة ، وتقرن ذلك بمعدلات الأداء في السنوات السابقة ، وتدرس احتمالات التغيير في معدلات الأداء السابقة ووسائل تطويرها .

قد يكون هناك تعارض بين أهداف الخطة العامة ، التي وضعتها الإدارة العامة ، وبين الخطط التي يمكن تطبيقها على مستوى الإدارة التنفيذية ، وقد يتطلب أحياناً تحقيق أهداف الخطة العامة ، ضرورة زيادة حجم القوى العاملة بالإدارة التنفيذية ، أو زيادة وتحسين الإمكانيات والوسائل المساعدة ، وهنا يتعين على الإدارة التنفيذية ، الاتصال بالإدارة العامة ، لدراسة ومناقشة إمكانية توفير هذا الحجم اللازم المدرب من القوى العاملة ، والمدة الزمنية التي يستغرقها ، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الخطة العامة ، أو تعديل الأهداف بالنسبة لهذه الإدارة التنفيذية بالذات .

وينبغي ضرورة مراعاة الإمكانيات العملية المتاحة في كل إدارة على حدة عند تحديد هذه الأهداف . وإذا ما توصلت الإدارة التنفيذية إلى تحديد أهداف واضحة وعملية بالنسبة لها ، بدأت بعد ذلك في تحديد الأساليب والوسائل ، والبرامج ، التي يجب السير عليها خلال العام لتحقيق الأهداف المطلوبة ، وهنا يتعين على الإدارة وضع خطط شهرية لكل قسم من أقسامها ، وأن تحدد معدلات الأداء اللازمة لكل فترة زمنية وكل نشاط على حدة . وفي اللحظة التي تنتهي الإدارة الضريبية من وضع خططها ، فلا بد من عرضها على الجهة المختصة في الإدارة العامة لدراستها ، والتأكد من تمشيها مع أهداف الخطة العامة ، واعتمادها ، وبعد ذلك تقوم الإدارة التنفيذية بتعميم هذه الخطة على الأقسام المختلفة

لتنفيذها ، ومن ثم متابعتها بشكل مستمر ، للتأكد من مساهمة التنفيذ للمستهدف في الخطة ، واتخاذ الإجراءات الوقائية لتقليل الانحراف الناتج عن التطبيق^(١) .

٢- حصر المكلفين :

تعتبر عملية حصر المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام القوانين الضريبية ، أساس الإدارة الضريبية الناجحة ، حيث تدون أسماء المكلفين في سجلات الإدارة ، إذ بقدر دقة البيانات المدونة في هذه السجلات ، وبقدر شمولها للمكلفين ، بقدر ما يتم تنفيذ القوانين من قبل الإدارة الضريبية ، وبقدر ما يتم القضاء على فرص التهرب من قبل المكلفين .

إنه يتحتم على الإدارة التنفيذية تنظيم القوائم والسجلات بطريقة يسهل الرجوع إليها وبأي وقت ، حيث يمكن تنظيمها إلكترونياً من خلال الكمبيوتر ، ويمكن تصنيفها على أساس المناطق الجغرافية ، أو على أساس المهن التي تخضع لضريبة الدخل ، أو على أساس الأحرف الأبجدية ، أو أي تنظيم آخر تراه مناسباً ، وليسهل استعمال هذه السجلات من قبل مأموري التقدير ، وكذلك ليتسنى المتابعة والتفتيش على هذه السجلات .

إنه ومن خلال سجلات حصر المكلفين ، يتم إرسال نماذج الإقرارات للمكلفين المقيدين بالسجلات مجاناً ، مرفقاً بها خطاب يذكر المكلف بواجباته ، والتزاماته ، وآخر موعد لتقديم الإقرار ، وسداد الضريبة من واقع الإقرار ، وعندما تتلقى الدائرة الضريبية الإقرارات الضريبية للمكلفين ، تقوم بتصنيفها وفقاً لنوع النشاط الاقتصادي ، الذي يخضع لضريبة الدخل ، والتأشير في السجلات الأبجدية بتاريخ استلامها ، وتاريخ تحويلها إلى مأمور التقدير ، كما أنه يجب أن ترفق بهذه الإقرارات كافة المستندات ، والإخطارات التي تلقتها الإدارة من المكلف والجهات المختلفة . وكذلك على المختصين في الدائرة الضريبية مراجعة السجل الأبجدي لتكتشف بسهولة أسماء وعناوين المكلفين ، الذين لم يتقدموا بإقراراتهم الضريبية في المواعيد المحددة .

(١) دكتور حامد درّاز ، نفس المرجع ، ١٩٩٩ ، ص ١٨٩ .

كذلك على هذه الجهات في الدائرة الضريبية ، أن تعد البيانات الإحصائية المتعلقة بعمليات الحصر ، وتطور نسب التجاوب التلقائي ، والتهرب الضريبي للمكلفين ، ونسب الحالات التي حوّلت لاتخاذ الإجراءات القانونية حيالها^(١) .

٣- ربط الضريبية:

مرحلة ربط الضريبة تتضمن مراحل الفحص والمراجعة والمنازعة ، لنصل في النهاية إلى مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف ، وعندئذ يتم تحويل الملف إلى قسم التحصيل^(٢) :

ويتم ربط الضريبة من قبل الإدارات التنفيذية من خلال الخطوات التالية^(٣) :

أ. تحديد برنامج الفحص والمراجعة : حيث أنه في جميع الإدارات الضريبية لا يتم إجراء عمليات الفحص ، والمراجعة الكاملة لجميع الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفين سنوياً ، حيث أن حجم القوى العاملة بالإدارات الضريبية ، وضخامة الجهد والوقت الذي تستنفذه عملية الفحص والمراجعة الكاملة لكل إقرار ضريبي تجعل من المستحيل إتمام هذه العملية بالنسبة لجميع الإقرارات خلال السنة المالية ، ومن جهة أخرى فإن تكلفة زيادة حجم ونوعية القوى العاملة ، والإمكانات المتاحة لمراجعة جميع الإقرارات، حتى لو أمكن ذلك ، سوف لا تتناسب مع الزيادة في الحصيلة الضريبية التي ستحققها الإدارة من جرّاء ذلك ، فبعض الإقرارات تكون بياناتها صحيحة ، ولا شيء تجنيه الإدارة هنا من فحصها ، ومراجعتها إلا زيادة تكاليف الجباية ، والبعض الآخر من الإقرارات والخاص بصغار المكلفين ، والذين تنطبق عليهم حدود الإعفاء ، أو يفوقونها بقليل ، فإنه لا يرجى من فحصها الشيء الكثير .

تبدأ عملية الربط من خلال تصنيف ، وتقسيم جميع الحالات إلى مجموعات على أساس نوع نشاط المكلف ، حجم الوعاء الضريبي ، درجة توافر وانتظام الدفاتر كالشركات

(١) حيث يتم حصر المكلفين على أساس فرض الضريبة على الدخل ، ولزبداً من المعلومات انظر ما جاء في الفصل الثالث ، فرض الضريبة على الدخل من قانون رقم "٢٥" لسنة "١٩٦٤" سالف الذكر .

(٢) حيث يتم ربط الضريبة على كل شخص تخضع مصادر دخله للضريبة ، حيث ألزم القانون نفسه رقم "٢٥" في المادة "٣٥" منه كل شخص يزيد دخله على مجموع التنزيلات والإعفاءات التي نص عليها القانون بتقديم "كشف التقدير الذاتي" .

(٣) الاضطلاع على آلية عمل مكاتب ضريبة الدخل الفلسطينية في المحافظات الفلسطينية والمستمدة من : قانون ضريبة الدخل رقم "٢٥" والمشروع الفلسطيني والتعليمات والأنظمة الإدارية .

الرسمية مثلاً ، ولا شك أن إقرارات بعض أنواع النشاط التجاري تحتاج إلى مراجعة أدق ، واحتمالات الخطأ فيها اكبر من بعض الأنواع الأخرى من النشاط التجاري ، وإقرارات الحجز من المنبع تحتاج إلى مراجعة أخف . وكذلك إقرارات كبار المكلفين تحتاج بشكل عام إلى مراجعة أدق ، وأشمل من مراجعة إقرارات صغار المكلفين .

كذلك يتفاوت نطاق الفحص والمراجعة داخل كل مجموعة ، حيث يكفي بفحص الإقرارات للتأكد من صحة العمليات الحسابية ، ويكفي بالنسبة لبعض الإقرارات بالفحص المكتبي ، بينما تجري عمليات الفحص والمراجعة الكاملة على البعض الآخر من الإقرارات .

ب. الإجراءات التمهيدية : وهي التي تتمثل في الفترة التي يقضيها مأمور التقدير (الفاحص) ، قبل أن يبدأ عملية الفحص في الدراسة ، والتحليل وتجميع البيانات عن الحالة ، فلا يجب أن يبدأ مأمور التقدير اتصالاته بالمكلف قبل أن يحيط نفسه بالخلفية اللازمة من المعلومات عن الحالة التي سوف يقوم بفحصها ، وقبل أن يعد لنفسه خطة الفحص التي سوف يتبعها مع هذا المكلف بالذات^(١) . حيث يبدأ مأمور التقدير بالإطلاع على ملف المكلف لمعرفة تاريخ المكلف ، وما تم من إجراء الربط في السنوات السابقة ، ملاحظات زملائه الذين قاموا بالفحص في السنوات السابقة ، وما إذا كان هناك أحكام قضائية سابقة بخصوص هذه الحالة ، وما إذا كان قد سبق لهذا المكلف بمحاولات للتهرب ، ودرجة ثقة الفاحصين السابقين في دفاتره ومستنداته ، والإلمام بالبيانات الواردة في إقرار المكلف ، والبيانات الواردة بالإخطارات التي تلقتها شعبة الحصر من الجهات المختلفة ، ومضاهاة هذه البيانات بعضها ببعض ، وقد يطلب مأمور التقدير من بعض الجهات أو من المكلف نفسه إمداده بالمزيد من البيانات ، والمعلومات التي يرى ضرورتها ، وينبغي أن نلاحظ هنا أن هذه الإجراءات التمهيدية التي يقوم بها مأمور التقدير ، قد يترتب عليها نقل الحالة من مجموعة لأخرى أو تعديل نطاق الفحص المناسب لها إلى نطاق آخر داخل نفس المجموعة .

ج. التقدير المبدئي : من خلال البيانات والمعلومات التي تجمعها لدى مأمور التقدير ، يقوم بإعداد تقريره المبدئي عن الفحص .

(١) انظر مادة "٥٣" من الفصل الثاني عشر التقديرات فقرة "١" و"٢" من قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ .

حيث يحتوي هذا التقرير ملخص عن تاريخ المكلف ونشاطه ، وحجم الأعباء العائلية المسموح له بها ، ومقدار ما سدده من ضرائب تحت التسوية خلال العام ، وأهم البيانات عن السنة التي تحت الفحص ، مقارنة بنفس البيانات لسنة أو أكبر من السنوات السابقة التي تم فحصها ، وملاحظاته الأولية ، وأهم البنود التي يحتمل أو يشك في خطئها ، كما يجب أن يحتوي هذا التقرير على خطة الفحص التي سيتبعها مأمور التقدير ، متضمنة الخطوات التي سيجريها ، والتوقيت الزمني التقريبي لها ، والبيانات والمعلومات التي يعتقد في أهميتها ، وطرق التوصل إليها ، وأهم الأسئلة التي سيثيرها في مناقشته مع المكلف .

كذلك يتعين على مأمور التقدير أن يبذل جهده في إعداد هذا التقرير ، بصورة شاملة ودقيقة ، وأن يحتفظ بكافة المحاضر والمناقشات والمعلومات والملاحظات التي يتوصل إليها خلال فحصه بطريقة منظمة ، يمكن الرجوع إليها في أي وقت ، حيث تكون هذه وسيلة فعالة في إتمام عملية الفحص ، أو في كتابة التقرير النهائي ، وتكون كذلك الوسيلة الوحيدة في الرد على ما يثيره المكلف من اعتراضات ، وتوضيح الأمر إذا ما عرض على القضاء .

د. مرحلة الفحص : وتبدأ مرحلة الفحص الميداني بانتقال مأمور التقدير أو من ينييه لمعاينة مركز نشاط المكلف على الطبيعة ، ويقوم المأمور بتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي اكتسبها من هذه الزيارات وتواريخها ، وبعض شواهد وقرائن الإثبات لهذه الملاحظات حتى لا يترك لخياله العنان في التخمين والاستنباط .

ويأتي بعد ذلك فحص الأوراق والمستندات ، والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف ، إن كان يمسك مثل هذه الحسابات ، والتثبت من عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي اتبعها المكلف في إمساك الدفاتر في السنة التي تحت الفحص عن السنوات السابقة ، وما إذا كانت الإدارة الضريبية قد سبق لها اعتماد هذه الأسس المحاسبية ، والدفاتر في السنوات السابقة ، وما إذا كانت ملاحظات الفاحصين السابقين على الدفاتر قد تم تسويقها بطريقة صحيحة ، أما إذا وجد مأمور التقدير اختلاف في الأسس المحاسبية التي اتبعت في سنة الفحص عن السنوات السابقة ، فعليه أن يدرس ويحدد آثار هذه التغييرات على قانونية الدفاتر من وجهة النظر الضريبية وعلى سلامة النتيجة التي تظهرها .

وعند الانتهاء من هذه المرحلة يصبح مأمور التقدير في موقف يسمح له بتحديد مدى جدية السجلات التي يمسكها المكلف ، وسلامتها ، وشمولها ، وانتظامها ، وعليه أن يقرر

اعتماد دفاتر المكلف أو إهدارها ، فإذا ما اعتمدت الدفاتر من قبله تبدأ مرحلة الفحص المكتبي ، وتجري المناقشات النهائية مع المكلف ، وذلك تمهيداً لكتابة تقريره النهائي للفحص . أما في حالة رفضه الدفاتر ، فعليه أن يحدد أسباب رفضه للدفاتر على أسس موضوعية مدعومة بالأدلة المادية الكافية ، التي تقطع بعدم شمول الدفاتر ، وانتظامها ، ويبيدها عن التمثيل الحقيقي لمركز المكلف وأرباحه .

وفي حالة عدم إمساك المكلف دفاتر أصلاً ، فهنا تصبح مهمة الفاحص أكثر صعوبة ، حيث يعتمد الفاحص على التقدير والتخمين للتوصل إلى دخل المكلف أو أرباحه ، وهنا يقوم الفاحص بعدة زيارات إلى مركز نشاط المكلف ، وأن يراقب حجم معاملاتهم على الطبيعة في أيام مختلفة ، وأن يجمع ما يمكنه تجميعه من بيانات ، وأن يقوم بزيارة كبار المتعاملين معه ، حتى ولو كانوا في غير النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية ، وأن يطلع على دفاترهم لاستخراج حجم معاملته معهم ، وله أن يطلب منهم بيانات كتابية بحجم معاملته معهم ، خلال السنة التي تحت الفحص ، وأن يطلب من البنوك كشف بحركة حساباته خلال العام ، كما له أن يطلب من المكلف ، أو مندوبه أو أحد المتعاملين معهم الحضور إلى الإدارة الضريبية لمناقشتهم ، وتدوين محاضر المناقشة . وللـفاحـص (مأمور التقدير) ، أن يسترشد بمعدلات الربح العادية في مثل نشاطه ، والتي تصدرها النقابات أو الغرف التجارية أو الجهات المعنية بذلك .

هـ. التقرير النهائي^(١) : ويتم إعداده من خلال الفاحص (مأمور التقدير) ، بعد الانتهاء من عملية الفحص ، حيث تحتوي ملخصاً وافياً عن الحالة يذكر فيه اسم المكلف وعنوانه ونشاطاته المختلفة ، والضريبة الخاضع لها ، والسنة المالية التي تحت الفحص ، ومقدار الأرباح أو الدخل الذي أثبتته المكلف في إقراره ، وقيمة الأعباء العائلية المسموح له بخصمها ، ومقدار ما سدده من ضرائب خلال العام ، ثم يبين خطة الفحص التي اتبعها ونتائج زيارته ، ومناقشاته للمكلف ، وما تكشف له من الفحص الميداني ، وفي حالة اعتماد الدفاتر يذكر فيه الفاحص ذلك ، وفي حالة إهدار الدفاتر ، فيجب أن يوضح تفصيلاً الأسباب الجدية المدعومة بالأدلة المادية التي أدت إلى رفضه للدفاتر وعليه أن يبين تفصيلاً أسس التقدير التي اتبعها لكل بند لكي يصل إلى الربح الحقيقي للمكلف .

(١) انظر فقرة "٣" من مادة "٥٥" من نفس القانون رقم "٢٥" سالف الذكر .

وعند الانتهاء من كتابة تقريره النهائي ، فعلى مأمور التقدير أن يحوله للمراجع ، وأن يثبت تاريخ تحويله للمراجع أمام اسم المكلف بسجلات الحصر .
و. المراجعة^(١) : حيث أنه من الضروري قبل إشعار المكلف بنتيجة الفحص ، وقبل اتخاذ أي إجراءات ، يجب التأكد من صحة الإجراءات والعمليات التي اتخذت في مرحلة الفحص ، حيث أن التقرير النهائي للفحص يمثل حقيقة موقف الإدارة الضريبية ، ولهذا كان من الضروري أن تخصص كل إدارة ضريبية تنفيذية نخبة ممتازة من مأموري التقدير ، الذين اكتسبوا الخبرة والمهارة النفسية ، ليتولوا مراجعة التقارير النهائية للفاحصين في دوائرهم .

وعلى المراجع أن لا يكتفي بالمراجعة المكتبية لكافة التقارير ، بل عليه أن يختار بعض الحالات على سبيل العينة ليقوم بمراجعتها ميدانياً على الطبيعة . وهنا يتحتم على المراجع الاكتفاء بالملاحظات الجدية حتى لا يقوده حب الرئاسة والبيروقراطية بمعناها الشائع إلى إعادة التقارير بملاحظات تافهة تطيل الإجراءات ، وتعرق العمل مادياً ونفسياً ، وتضعف من الإنتاجية ، فإذا ما تم تنفيذ التعديلات الجدية التي ظهرت في مرحلة المراجعة ، قام المراجع باعتماد التقرير وتحويله لمأمور التقدير .

ز. إشعار المكلف بنتيجة الفحص^(٢) : بعد اعتماد المراجع للتقرير النهائي ، يقوم الفاحص بإشعار المكلف بنتيجة الفحص ، وبمقدار الضريبة التي استحققت عليه ، ومبررات التعديلات التي حدثت في كل بند من بنود إقراره الضريبي ، وعلى الفاحص أن يثبت أمام اسم المكلف في السجل المخصص لذلك ، تاريخ اعتماد المراجع للتقرير ، والتاريخ الحقيقي لبعث الإشعار للمكلف ، فإذا ما تلقت الإدارة الضريبية موافقة المكلف على كافة التعديلات التي أجرتها ، تم ربط الضريبة على هذا الأساس ، وقام مأمور التقدير بتحويل الملف إلى قسم التحصيل مع التأثير في السجل بتاريخ تحويل الملف .

ح. اعتراضات المكلف^(٣) : إذا اعترض المكلف خلال المدة القانونية على بعض أو كافة التعديلات التي أشعرته الإدارة بها ، فإن على الفاحص أن يقوم بدراسة هذه الاعتراضات ، والأسباب التي بني المكلف على أساسها رفضه للتقديرات التي أخطر بها ، ولما كان من

(١) نفس المادة "٥٥" من الفصل الثاني عشر التقديرات ، من نفس القانون "٢٥" .

(٢) انظر مادة "٥٦" من نفس الفصل ، تبليغ الإشعارات ، من نفس القانون "٢٥" .

(٣) انظر فقرة ب ، ج من مادة "٢٩" من نفس القانون رقم "٢٥" .

الأفضل دائماً التقليل من فرص الالتجاء إلى إجراءات المنازعات الضريبية ، فإن على الفاحص أن يحاول عند دراسته لاعتراضات المكلف ، تقريب وجهات النظر ، وتضييق الخلاف بقدر الإمكان ، وبشرط ألا يكون ذلك على حساب إهدار حقوق الخزانة ، أو النيل من احترام الإدارة التنفيذية ، وعلى المراجع أن يتحقق من قيام المأمور الفاحص بدراسة اعتراضات المكلف بالجدية الواجبة ، قبل أن يعتمد النتيجة التي توصل إليها الفاحص (مأمور التقدير) .

فإذا ما اقتنع المكلف برد الإدارة على اعتراضاته ، وتلقت الإدارة موافقته ، أو لم يرد في الموعد المحدد ، اعتبر عدم رده على الإشعار الثاني للإدارة موافقة منه على ما جاء به وربطت الضريبة على هذا الأساس وحول الملف للتحصيل .

أما إذا اعترض المكلف للمرة الثانية على التقديرات التي أشعر بها ، فإن على المأمور أن يعرض الأمر على اللجنة الداخلية في الإدارة التنفيذية ، وهي تتكون من موظفين لهم الخبرة الطويلة والحكمة والدبلوماسية في مناقشة المكلف ، والهدف من هذه اللجنة هو إتاحة الفرصة الأخيرة لتقريب وجهات النظر على مستوى الإدارة الضريبية التنفيذية ، وإعطاء كل من المكلف ، والإدارة التنفيذية فرصة ثانية لإعادة النظر في مواقفهم المتباينة. أما إذا عجزت اللجنة الداخلية في التوصل إلى اتفاق يرضي المكلف ولا يخل في حقوق الإدارة ، فإنه في هذه اللحظة يرفع الأمر إلى لجان الطعن ، وعلى اللجنة الداخلية أن تكتب تقريراً مفصلاً عن رأيها في كل حالة من الحالات التي تعرض عليها سواء انتهت بالتوفيق ، أو بالإحالة إلى لجان الطعن ، ويرفق هذا التقرير بملف المكلف .

ط. لجان الطعن : حيث تتكون لجنة الطعن من صفوة موظفي الإدارة الضريبية على مستوى الدولة ، إن هذه اللجان مستقلة تماماً عن الإدارة التنفيذية . إن اختصاص هذه اللجان هو الفصل في أوجه الخلاف التي قامت بين المكلف والإدارة الضريبية ، وفقاً للبيانات والمستندات والمعلومات التي توصل إليها الفاحص ، فإذا ما تقدم المكلف في هذه المرحلة ببيانات ومستندات جديدة لم تعرض في المراحل السابقة ، فعلى اللجنة أن توقف النظر في الطعن ، وأن تحيل الأمر برمته مرة أخرى إلى الإدارة الضريبية التنفيذية، لتتولى فحص الحالة على ضوء المعلومات الجديدة .

ي. القضاء : إنه من حق المكلف اللجوء إلى القضاء في حالة اعتراضه على قرارات لجنة الطعن ، حيث يتمثل القضاء في محكمة الاستئناف والتمييز^(١) .

٤- - تحصيل الضريبة :

عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على المكلف بصفة نهائية ، وتصبح الضريبة واجبة الأداء يحول الملف للتحصيل . وفي حالة ما يكون مجموع المبالغ التي دفعها المكلف خلال العام تزيد عن مقدار الضريبة المستحقة ، فإن على الإدارة الضريبية أن تثبت صدق نواياها، وتسارع برد المبالغ الزائدة قبل أن يتقدم المكلف بطلب الاسترداد، وهذا يكسب ثقة المكلف واحترامه للإدارة الضريبية ، وتحسين العلاقات بينهما ، أما إذا كان مجموع المبالغ التي دفعها المكلف خلال السنة أقل من الضريبة المستحقة عليه ، فعلى قسم التحصيل أن يخطر (يلغ) المكلف بمقدار المبالغ واجبة الأداء، والموعد المحدد للسداد^(٢) . أما إذا امتنع المكلف عن أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد ، فعلى المديرية أن تسارع باتخاذ الإجراءات الإدارية والقانونية ضماناً لحقوق الخزنة ، وتشرع بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة "١٩٥٢" .

٥- - المتابعة والرقابة :

إن مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارات التنفيذية يختلف عنها على مستوى الإدارة العامة ، حيث يظهر هذا الاختلاف في اتخاذ الإجراءات لرفع الدعاوي المدنية ، والجنائية ، ومتابعتها لاستكمال إجراءات الربط أو التحصيل ، التي عجز أي من أقسام الحصر أو الربط أو التحصيل عن إتمامها ، وكذلك يظهر الاختلاف في مكافحة التهرب ، والتجنب الضريبي في النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية ، ومع ذلك فإنهما يشتركان في متابعة تحقيق أهداف الخطة ، واستخراج الإحصاءات وتحليل البيانات .

تنحصر مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارة التنفيذية فيما يلي^(٣) :

(١) مادة "٥٧" من الفصل الثالث من قانون رقم "٢٥" / لسنة ١٩٦٤ .

- هناك الأمر العسكري رقم (١٠٩) لسنة ١٩٦٧ ، حول جميع صلاحيات المحكمة الخاصة باستئناف قضايا ضريبة الدخل إلى لجنة الاعتراضات التي أقيمت طبقاً للأمر .

(٢) لمزيد من المعلومات الرجوع إلى الفصل الرابع عشر من نفس القانون "التحصيل" ، مواد "٥٩-٦٦" .

(٣) الرجوع للدكتور حامد دراز ، مرجع ١٩٩٩ نفسه ، ص ٢١٨-٢١٩ .

أ. استخراج الإحصاءات ، وإعداد تقارير المتابعة للخطة : حيث يقوم قسم المتابعة والرقابة ، بتتبع كافة أعمال الأقسام في الإدارة التنفيذية ، لتجميع البيانات ، وإعداد الإحصائيات المتعلقة بكافة مهام الإدارة التنفيذية ، وتصنيفها وتحليلها . ومن الضروري أن ترسل هذه التقارير رأساً إلى قسم المتابعة والرقابة في الإدارة المركزية حتى لا يكون للإدارة التنفيذية حق الاضطلاع أو التعديل في هذه التقارير .

ويحق للمدير في الإدارات التنفيذية ، أن يحيل أي من موظفيه ممن ثبت انحرافه ، أو خطأه للتحقيق ، وله أن يناقش ، وأن يثبت عدم دقة تقرير المتابعة إن صح ذلك .

ب. مباشرة أو تتبع إجراءات التقاضي : إن حزم الإدارة التنفيذية ، وحرصها على مباشرة ، وتتبع إجراءات التقاضي بكل جدية وموضوعية له أكبر الأثر في زيادة الحصيلة الضريبية ، وتحقيق العدالة الضريبية ، وسلامة تنفيذ القوانين ، وإشعار المكلف بكفاءة الإدارة الضريبية ، وقدرتها على التوصل إليه مهما سلك من أساليب ومن ثم تضيق فرص التهرب الضريبي .

ج. مكافحة التهرب الضريبي : حيث يعني التهرب الضريبي "امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها ، أو بعضها ، عن طريق إنكار حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي ، أو إنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة" ، وكلها وسائل غير مشروعة تقع تحت طائلة القانون . وهو بهذا يختلف عن التجنب الضريبي ، الذي يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة ، أو بالاستفادة من ثغرات القانون الضريبي . وهنا تقوم الإدارة الضريبية التنفيذية ، بجمع البيانات ، وتعد الإحصائيات ، وتقوم بتحليلها ، وتقوم بالبحث عن احتمالات التهرب الضريبي سواء كان من قبل المكلفين ، أو من خلال بعض الموظفين ، والمراقبة على التهرب من قبل الموظفين ، يتم من خلال عدم تناسب عدد المكلفين المقيدين بالسجلات مثلاً مع الأعداد المتوقعة ، أو عدم تناسب حصيلة الضريبة مع أهمية النشاط الاقتصادي في المجتمع ، أو عدم تناسب الضريبة التي ربطت على المكلف ومركزه الاجتماعي وسمعته ، وهكذا .. ومن ثم تقوم الإدارة التنفيذية بإرسال تقريرها إلى الإدارة العامة ، لتتولى بنفسها التثبت من الأمر ، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بالقضاء على هذه الظاهرة^(١) .

(١) لمزيد من المعلومات ، الرجوع إلى ورقة العمل للدكتور حسين مشارقة ، ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن ، جامعة اليرموك ، عمان - الأردن ، ١٩٩٧ ، ص ١٣-١٤ .

الفصل الثاني

سلطات إدارة الضرائب والتزاماتها تجاه المكلفين

الفصل الثاني

سلطات إدارة الضرائب والتزاماتها تجاه المكلفين

المبحث الأول:

سلطات إدارة الضرائب والتزاماتها

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية:

تعتبر مديرية ضريبة الدخل (الإدارة العامة) ، إحدى الإدارات العامة في السلطة الفلسطينية ، وبالتالي فإن موظفيها وعاملاتها يخضعون لنفس النظام ، الذي يخضع له كافة موظفي وزارات السلطة الفلسطينية ، فيتمتعون بنفس الحقوق ، ويلتزمون بنفس الالتزامات ، حيث يخضعون لقانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم (٤) ، لسنة (١٩٩٨)^(١) .

إلا أنه ولتحقيق غايات مصلحة الضرائب ، نجد أن موظفي الضرائب ، قد يتمتعون ببعض الحقوق الخاصة ، وذلك لكي يتمكنوا من مباشرة أعمالهم ، وذلك كحق الاضطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلفين^(٢) . وكذلك شروع مأمور التقدير أيضاً بتطبيق تحصيل قانون الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة (١٩٥٢) ، أيضاً قد يتمتعون هؤلاء الموظفين ببعض المزايا المادية مقابل ما يقومون به من تحصيل للضرائب المستحقة على المكلفين^(٣) .

تتبع مديرية ضريبة الدخل العامة لوزارة المالية ، إذ تطورت الإدارة الضريبية نوعاً ما عما كان يشوبها من القصور في كل الجوانب زمن الاحتلال الإسرائيلي وما قبل عام (١٩٩٥) بداية تسلم السلطة الوطنية الفلسطينية لصلاحياتها المدنية في الضفة الغربية وغزة ، بموجب اتفاقيات أوسلو بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي . أنه لم يكن هناك إدارة ضرائب ، وكان هناك

(١) للتوسع انظر قانون الخدمة المدنية الفلسطينية رقم (١٤) لسنة ١٩٩٨ .

(٢) مادة (٣٧) ، صلاحية طلب تقديم كشوف ومعلومات إضافية ، من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

(٣) مادة ٦٢ ، صلاحية مأمور التقدير بالتحصيل من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

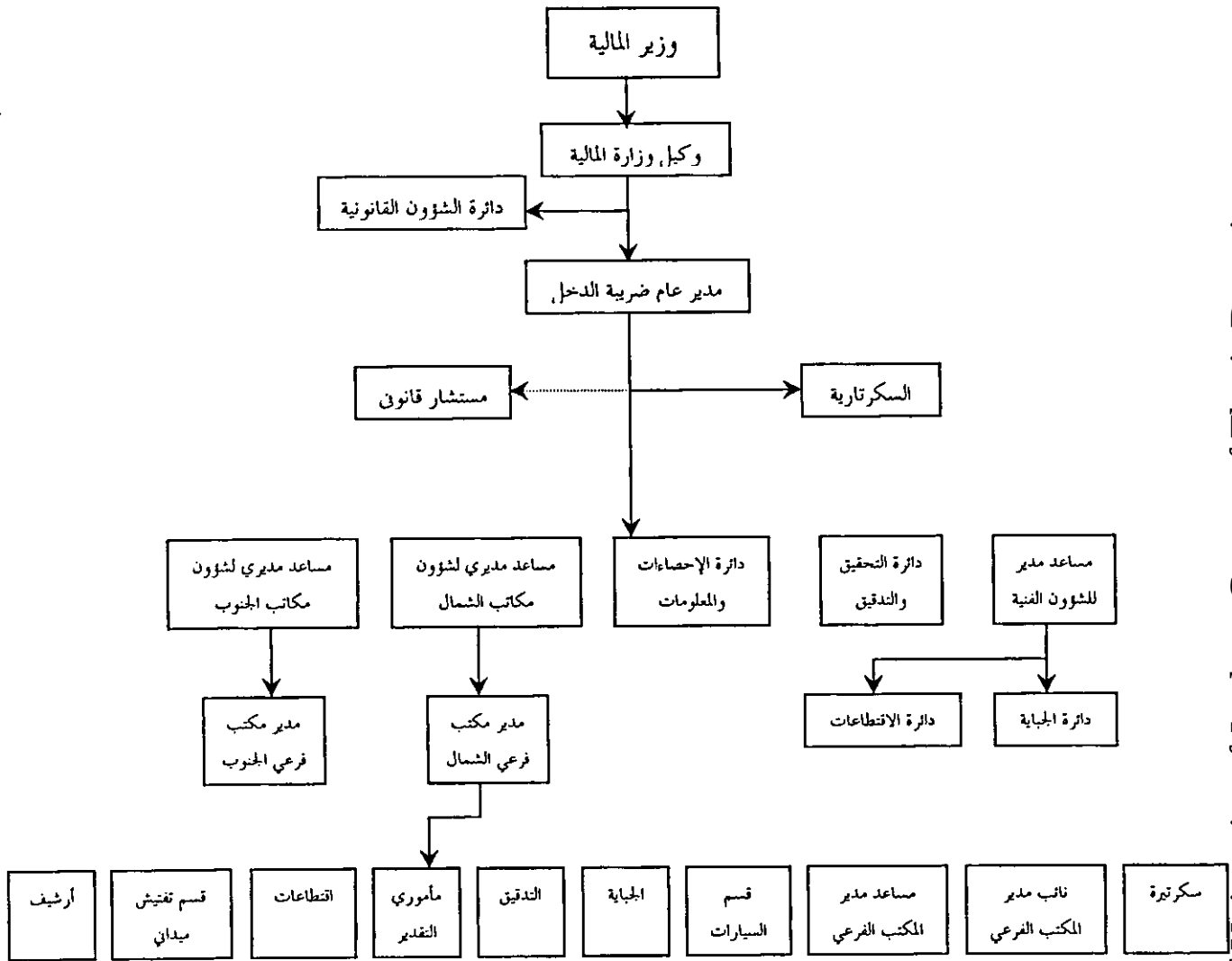
انعدام للصلة أو الاتصال الإداري بين الأقسام المتشابهة ، وكان هناك قصور وعدم كفاية بالوحدات الاستشارية في الجهاز الضريبي ، وكانت تشرف أكثر من جهة إدارية وعسكرية والمتمثلة في الإدارة المدنية الإسرائيلية على مكاتب مديرية الدخل الفرعية (مكاتب ضريبة الدخل في محافظات الوطن)^(١) .

لقد سعت السلطة منذ قدومها ، على بناء الجهاز الإداري القادر نسبياً ، على دراسة الأوضاع الضريبية ، ورسم السياسة الضريبية وتطبيقها ، فبنت هيكل الإدارة الضريبية ساعية لتحديد أساليب العمل الإدارية المختلفة ، وتبسيط الإجراءات ، والعناية بتدريب أفراد هذه الإدارة (المديرية العامة) ، حيث بنت إدارات للتخطيط والمتابعة ، وأخرى للتفتيش والإشراف، والتنفيذ ، كما وسعت المديرية مكاتب ضريبة الدخل الفرعية في كافة محافظات الوطن في الضفة الغربية وغزة ، لتسهيل على المكلفين تلقي الخدمة على أفضل وجه .

وهنا في فلسطين ، أنشأت الإدارة العامة هيكلية للتقسيمات الوظيفية لموظفيها ، والتي تعبر عن آلية عملها ، حيث أن هذه الخريطة التنظيمية تنساب من أعلى إلى أسفل ، وتبين صلاحية ومستويات التخصص للوظائف ، والتي تبين كافة الأقسام الإدارية فيها ، وهذا الهيكل التنظيمي المعمول به لتاريخه ، في الضفة الغربية وغزة ، إذ أن إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين تابعة بالكامل لوزارة المالية ، حيث هناك مديريات (إدارات عامة) تتبع لها ، وهنا نحصر دراستنا في مديرية ضريبة الدخل موضوع البحث ، حيث تتفرع إلى عدة مستويات إدارية ، والمتمثلة في الخريطة التنظيمية لها^(٢) ، وهي كالآتي :

(١) انظر مؤلف مارك ستينفر ، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة ١٩٦٧ - ١٩٨٩ ، المرجع السابق ، ص ٦٩-٧٣ .

(٢) مصدر المعلومات ، مدير عام ضريبة الدخل ، رام الله ، الأستاذ جهاد زماري ، تاريخ ٢٠٠٠/٤/١ ، وهي الآلية المعمول بها حالياً .



(الهيكل التنظيمي لمديرية ضريبة الدخل الفلسطينية)

مصدر المعلومات : مدير عام ضريبة الدخل ، تاريخ ٢٠٠٢/٤/١

المطلب الثاني: آلية عمل الإدارة الضريبية:

حيث سيتم في هذا المطلب التعرف على آلية عمل الإدارة الضريبية من خلال تحليل هيكلها التنظيمي المتمثل فيما يلي :

١ - مستوى الإدارة العامة (وزير المالية) :

يوجد على رأس الهرم التنظيمي وزير المالية ، وهو أحد أعضاء السلطة التنفيذية في السلطة الوطنية الفلسطينية والمتمثلة في مجلس الوزراء .

من أهم اختصاصات الوزير : الإشراف العام على رسم السياسة العامة ، والخطط والبرامج الموكلة إلى المديرية تنفيذها ، في مجال ضرائب الدخل (الضرائب المباشرة ،

والضرائب غير المباشرة ، وكذلك إصدار التعليمات اللازمة لتنفيذ السياسة العامة ، والخطط والبرامج الموكلة إلى الإدارات العامة تنفيذها ، بالإضافة إلى أن له السلطة الفنية والإدارية النهائية في كل الأمور التي توكل إلى مديرية ضريبة الدخل ، والمديريات الأخرى التابعة لوزارة المالية ، وإصدار قرارات التعيين للمدراء العامين ، وموظفيهم والمفتشين ، وكذلك مديري ضرائب مكاتب الدخل الفرعية في محافظات الوطن .

٢- وكيل وزارة المالية :

يعتبر الرجل الثاني في الهرم التنظيمي ، ويكون له إصدار القرارات ، والأوامر التنفيذية اللازمة للقطاعات التي يشرف عليها في إطار القوانين والأنظمة لتحقيق المصلحة العامة والخطط الموضوعية ، ويتم ذلك بعد العرض على وزير المالية لاستكمال الإجراءات الإدارية اللازمة .

٣- دائرة الشؤون القانونية :

حيث هذه الدائرة مسؤولة عن الأمور القانونية الإدارية ، وعادة ما تختص بتحديد المراكز القانونية للموظفين ، وتنظر في الوضع القانوني للموظفين ، وبكل الأمور القانونية التي ترفع من المدراء العامين إليها ، كما أنها تنظر في التعدي على الاختصاصات ما بين الإدارات المختلفة التابعة لوزارة المالية ، وتعمل على تحديد ما ترفع توصياتها إلى وكيل الوزارة للبت فيها ، وهذه الدائرة تتكون من لجنة مختصة وتكون من حملة شهادات القانون العليا^(١) .

٤- مدير عام ضريبة الدخل :

حيث ينقسم داخلياً إلى سكرتارية ، فهناك السكرتارية العامة الفنية والقانونية ، والسكرتارية التنفيذية ، والسكرتارية الخاصة بالأعمال المكتبية . ويقوم هذا المكتب الداخلي ، بعرض ما يرد للمدير العام من موضوعات فنية وقانونية وتنفيذية ، وكذلك القيام بمتابعة ما يشير به المدير العام ، والقيام باستكمال التقسيمات

^(١) مصدر المعلومات ، دائرة الشؤون القانونية ، التابعة لوزارة المالية ، رام الله ، ٢٠٠٠/٤/١ .

الوظيفية ، والوحدات التابعة لها ، أو مكاتب ضريبة الدخل الفرعية في الرد على الموضوعات السابق إحالتها عليها لبحثها وإبداء الرأي فيها^(١) .

٥- مستشار قانوني لمديرية ضريبة الدخل :

حيث يختص المستشار القانوني ، في تقديم الاستشارات القانونية في كل ما يتعلق بفرض أو ربط أو تحصيل الضريبة ، حيث ترفع كافة الاستفسارات القانونية إلى المستشار القانوني في المديرية لدراستها والرد عليها ، وتوضيح النص القانوني الوارد في شأنها ، وتوضيح أي لبس في تطبيق القانون أو تفسير نصوصه ، وتوضيح ما غمض من أحكامه . ويكون المستشار القانوني من ذوي الخبرة العالية في موضوع الضرائب ، وتحديداً ضريبة الدخل المعمول بها . يعتمد المستشار قانون رقم (٢٥) لسنة (١٩٦٤) وتعديلاته ، للرد على أي استفسار أو تقديم استشارة ، ويكون قراره غير ملزم^(٢) .

٦- مساعدي المدير العام :

حيث هناك أربع مواقع تنظيمية على هذا المستوى وهي كالآتي^(٣) :

أ. مساعد المدير العام للشؤون الفنية : حيث يساعد في وضع الخطط العامة للمديرية ، ودراسة معدلات الأداء للمديرية ، ومتابعة التقارير والأعمال الكتابية ، ويختص باقتراح السياسة والخطط العامة للمديرية ، ويساعد في إعداد مشروع الخطة العامة ، ويبحث في احتياجات العمل للمديرية أيضاً ، كذلك متابعة النماذج الضريبية ، وتحديد الكميات اللازم طبعها ، وإبداء الرأي في شأن التقنيات الجديدة ، وكذلك في تنقلات الموظفين ، والتعيينات في الوظائف الأعلى في المديرية ، وفي منح الأتعاب لهم ، وفقاً لتوصيف وترتيب الوظائف .

كما أنه يشرف على موقعين تنظيميين تنبثق عنه ، وهي تمارس عملها في الإدارة العامة (مديرية ضريبة الدخل) :

(١) مصدر المعلومات ، مدير عام ضريبة الدخل .

(٢) الدكتور حسن السفاريني ، محاضر في كلية الحقوق ، جامعة النجاح ، مستشار قانوني لمديرية ضريبة الدخل ، رام الله .

(٣) مصدر المعلومات ، محمد حلمي الريشة ، مدير دائرة المعلومات والدراسات والإحصاءات ، رام الله ، تاريخ ٢٠٠٠/٤/٨ .

١. دائرة الجباية : وهي مسؤولة عن شؤون الجباية وتنظيمها ، وعن جباية الأموال الضريبية وتحصيلها .

٢. دائرة الاقتطاعات : وهي مسؤولة عن تحديد والمحاسبة عن اقتطاعات العمال ، أي تحديد ضريبة الدخل على رواتب العمال والموظفين .

ب. دائرة التحقيق والتدقيق : وهي تعتبر الدائرة المتخصصة ، في الفحص ، وإجراء التحقيقات اللازمة في كل ما يوكل إليها من تعليمات أو قرارات إدارية ، أو توجيهات من المدير العام ، حيث تكون مسؤولة عن التحقيق في المديرية ، وكذلك فيما يجري في المكاتب من نشوب منازعات ، أو رفع تظلمات إدارية ، وكذلك هذه الدائرة مسؤولة عن إجراء التدقيق اللازم على مستوى المديرية ، وعلى مستوى المكاتب الفرعية ، وهي تعتبر الأداة الرقابية في المديرية ، وترفع كل توصياتها وتقاريرها للمدير العام ، فهي التي تقوم بإجراء التحقيقات في كل ما يحال إليها ، وتلاحق المخالفات المالية التي تسفر عنها أعمال التفتيش الفني والإداري ، بالإضافة إلى إبداء الرأي فيها ، بالحفظ أو التوقيع بالجزاء ، ثم استكمال التحقيق فيما يحال إليها من تحقيقات مبدئية أجريت بواسطة المكاتب الفرعية للمديرية ، كذلك تبحث في شكاوي المكلفين والجمهور ضد العاملين في المديرية العامة وفي المكاتب الفرعية ، والحالة إليها ، وتقوم بإعداد المذكرات الخاصة بطلب إقامة الدعوى التأديبية ضد بعض العاملين ، لخطورة الاتهامات الموجهة ضدهم .

ج. دائرة الإحصاء والمعلومات : حيث تقوم هذه الدائرة بتجميع البيانات المركزية ، ثم حصرها ، والإحصاء وتقوم بتحليلها إحصائياً وإدخالها على الحاسب الآلي ، لتكون مرجعاً ، وهي مصدر المعلومات العامة للمديرية ، حيث كل هذه البيانات والتحليل تساعد في رسم الخطط العامة ، وتبين نسب المقارنة في إنجاز أعمال المديرية ، وأخيراً تكون أرقام إحصائية ، تبين معدل أداء الدوائر ، وعدد الموظفين وبرامج التدريب ، ويستفاد منها للجهات المختصة حين الطلب .

د. مساعد مدير عام لشؤون مكاتب الشمال : وهو يعتبر أعلى درجة من مدير المكتب الفرعي في الشمال ، واختصاصاته تتعلق في الإشراف والرقابة ، وتنفيذ السياسات الإدارية وهو حلقة الوصل ما بين المدير العام ومديري مكاتب الشمال ، وهو يمثل حسب التقسيمات العلمية الإدارية ، الإدارة الوسطى في السلم الإداري ، ويكون دورة تكتيكي ، ويقوم بالرد على كل المخاطبات ، أو ما يجري من تبادل في المعلومات ، أو

رفع التقارير وما شابه فيما يرد من مدراء المكاتب الفرعية ، ومهامه تنحصر في تنفيذ الخطط العامة الواردة من المدير العام ، وكذلك يقوم بالإشراف والرقابة على مدراء المكاتب في الشمال .

هـ. مساعد مدير عام لشؤون مكاتب الجنوب : ويختص في الإشراف الإداري على مكاتب ضريبة الدخل في محافظات الوسط والجنوب في الوطن ، وهو يقوم بنفس المهام التي يقوم فيها مساعد المدير لشؤون مكاتب الشمال ، ويعتبر حلقة الوصل بين الإدارة العامة في مديرية ضريبة الدخل ، ومكاتب الدخل التنفيذية .

٧- مدراء المكاتب الفرعية لضريبة الدخل^(١) :

وعادة ما يطلق عليهم الإدارات المحلية أو التنفيذية ، حيث يتولى مدير المكتب الفرعي سواء في محافظات الشمال أو الجنوب ، مهمة الإشراف على تلقي البيانات ، والمعلومات الواردة إليه من المديرية العامة ، أو من أي جهة أخرى ، ومراقبة تنفيذ ما جاء فيها ، وكذلك الإشراف على جميع أعمال المكتب وتوزيعها بين العاملين فيه ، ومراقبة ومتابعة نشاط العاملين فيه ، والإشراف على تنفيذ الخطة الفرعية المطلوبة بخصوص الفحص والربط والحصيلة ، واعتماد استمارات الربط ، وكشوف الدخل السنوي ، وكشوف الإعفاء من الضريبة ، وقرارات الربط السابق ، والبت في المسائل القانونية والفنية ، والتي تختلف فيها وجهات النظر داخل المكتب الفرعي ، أو الرجوع في ذلك إلى الجهة المختصة ، سواء على مستوى منطقتة ، أو على مستوى الإدارة العامة ، واعتماد مذكرات الضبط بشأن طلب إصدار أوامر الحجز التحفظي ، وطلبات الجناح والمخالفات القانونية ، ورفعها إلى الجهات المختصة ، كذلك يتولى مهمة النظر من اعتراضات المكلفين المتظلمين من المبالغ المطلوب تحصيلها منهم ، أو المحجوز عليها بضماناتهم ، وكذلك النظر في شكاوي المكلفين على مستوى المكاتب والبت فيها ، وكذلك البت في أي نزاع أو مخالفة تنشأ بين موظفيه .

ويضم مكتب ضريبة الدخل الفرعي الأقسام التالية ، حيث تكون كلها تحت إدارة مدير المكتب الفرعي ، والأقسام هي :

^(١) مصدر المعلومات ، أ. غسان جودة ، مدير ضريبة الدخل ، طولكرم ، تاريخ ٢٠٠٠/٤/١٣ .

أ. السكرتاريا : ومهمتها تنظيم ، وتسيير الأمور الفنية الإدارية ، والأعمال الكتابية وطباعة الكتب والمراسلات ، وما تكلف من قبل المدير من تعليمات وتعميمها .

ب. نائب مدير المكتب الفرعي : وهو يقوم مقام المدير ، ويقوم في كافة المهام والمسؤوليات الإدارية في حالة غياب المدير ، أو إجازته أو مرضه ، وهو يعتبر الرجل الثاني من ناحية الموقع الإداري في المكتب الفرعي . كما يقوم بالتدارس والمشاورة مع المدير بكافة الأمور المتعلقة بالمكتب في حالة وجوده ، وعادة ما يكون المسؤول الأول أمام المدير ، عن متابعة الجباية وتنظيم تحصيل الضرائب من المكلفين .

ج. مساعد مدير إداري للمكتب الفرعي : ويكون مسؤولاً عن الشؤون الإدارية في المكتب الفرعي ، من تنظيم السلفة النثرية الواردة من الوزارة ، ومن متابعة شؤون الموظفين ، من إجازات من أذن مغادرة ، من إعداد سجلات الدوام ، ومن إعداد كافة التقارير الإدارية ويرفعها للمدير المباشر في المكتب ، حيث يكون مسؤولاً أيضاً عن حصر احتياجات الدائرة وتزويدها من المديرية العامة مما يلزم من نماذج وكشوف وتقارير وأوراق تخص العمل ، وهو أيضاً مسؤول عن تسيير وتنفيذ الأعمال الإدارية في المكتب .

د. قسم السيارات^(١) : وهذا القسم مسؤول عن جباية ضريبة السيارات والتي تحدد أصلاً ، وهي تكون مبالغ بالمقطوع ، ويقوم موظفي قسم السيارات من إتمام معاملات السيارات واستصدار براءات الذمة وفتح ملفات للسيارات الجديدة المشتراة وإغلاق ملفات السيارات المباعة ، حيث يتطلب في كل حالة بيع أو تنازل أو ترخيص براءة ذمة لدوائر السير في محافظات الوطن . ويزود هذا القسم بكمبيوتر شاعم (شركة إسرائيلية تغذي مكاتب ضريبة الدخل بخدماتها مقابل عقد من السلطة) ، وعادة ما يكون موظفي قسم السيارات من ذوي الدراية والخبرة التامة في عمل الكمبيوتر ، لإدخال البيانات والتعديلات على ملفات المكلفين الموجودة أصلاً على الشاشة ، وذلك بعد استكمال كافة التوقعات على المعاملات اليدوية ، وتعبئة البيانات المطلوبة بالشكل الصحيح وإرفاق المستندات الرسمية فيها .

هـ. قسم الجباية : يعتبر هذا القسم المسؤول الأول عن مراقبة الجباية والتحصيل ، ومتابعة تحصيل الشيكات التي توضع في حوزة القسم والتي تكون عن أقساط تستحق

(١) مصدر المعلومات ، رفيق بشر ، نائب مدير الجباية في مديرية ضريبة الدخل ، رام الله تاريخ ٢٠٠٠/٤/٩ .

للضريبة ، حيث أغلب المكلفين يلجئوا إلى تقسيط الضريبة بموافقة مدراء المكاتب ، ويقوم القسم المشار إليها بتنظيم وحفظ مثل هذه الشيكات ، ومن ثم تحويلها للبنوك المسحوبة عليها في حالة ما يحين تاريخ استحقاقها ، وكذلك الرجوع إلى المكلفين من خلال الإشعارات أو دعوات الحضور لتبليغ أصحاب الشيكات الراجعة بما جرى ، ودعوتهم لدفع المبالغ المترتبة عليهم أو تحرير شيكات جديدة .

و. قسم التدقيق والتفتيش^(١) : حيث يتكون هذا القسم من رئيس قسم التدقيق ، إذ يكون أو يختص في مراقبة وتدقيق الملفات المنتهية بين المكلفين ومأموري التقدير ، ويقوم أيضاً باعتماد دراسة مأموري التقدير ، ويقوموا مأموري التقدير بالتنسيق معه في حالة انتهاء ربط الضريبة ، ليقوم بدوره بالمصادقة واعتماد قرار مأمور التقدير . ويعتبر رئيس هذا القسم المسؤول الأول أمام مديرة المباشر (مدير المكتب الغربي) ، عن كافة أعمال التدقيق للملفات المكلفين في الدائرة من قبل مأموري التقدير أو مساعديهم . كما أنه يقوم بتدقيق المعاملات التي تتطلب التدقيق والواردة من الأقسام الأخرى مثل خصم المصدر أو اقتطاعات العمال . كما أنه يعمل على توجيه مأموري التقدير في أعمالهم وتقديم المشورة لهم .

ز. مأموري التقدير : وهم الأداة الرئيسية التي يتم بها متابعة وفحص الإقرارات الضريبية ، ومن ثم ربط الضريبة ، وذلك من خلال المداولات والمناقشات مع المكلفين لحين انتهاء الملف ، وهم الذين يصدر عنهم إشعارات التقدير ، والتبليغ للمكلفين بما يستحق عليهم من ضريبة ، وبتواريخ دفع الضريبة ، أو بدعوتهم إلى المناقشة أو بتقديم معلومات أو بيانات إضافية ، أو تبليغهم وحثهم على تقديم الإقرارات الضريبية في حالة تأخرهم ، وكذلك مساعدة المكلفين بادئاً ذي بدء بتعبئة كشف الدخل السنوي ، ويكونوا تحت إشراف رئيس قسم التدقيق من الناحية الفنية ، ويكون تحت إمرتهم مساعدين ، ويشرفوا عليهم ويتم تكليفهم في أعمال الفحص والتقدير ، وإجراء الكشف الحسي في حالة اللجوء إليه وغيره .

ح. قسم الاقتطاعات : من المعروف أن العمال في القطاعات الخاصة ، ولدى الشركات ، يخضعوا إلى ضريبة الدخل ، حيث العاملين في السلطة الفلسطينية تقتطع

(١) للتوسع يمكن الرجوع لمحاضرات محمد عبد الخالق ، دائرة التدقيق والتفتيش ، في مديرية ضريبة الدخل ، رام الله ، دورة تدريبية في ضريبة الدخل ٢٠٠٠/٤/١٣-٤/٨ ، قاعة الغرفة التجارية ، رام الله .

ضريبة الدخل من رواتبهم مباشرة وتورد لخزينة السلطة . أما القطاعات الأخرى فإنها تخضع لتحديد هذه الضريبة ، وهنا يكون هذا القسم المسؤول عن احتساب ضريبة الدخل ، حيث يتم اقتطاعها من رواتبهم من أصحاب العمل مباشرة .

ط. قسم التفتيش الميداني : حيث يعتبر هذا القسم الأداة التنفيذية للمكاتب الفرعية ، حيث عملهم خارج المكتب ، ويكون بناءً على تكليف من مدير المكتب وحسب احتياجات الأقسام ، فمهامهم كثيرة ومتشعبة ، حيث يقع على عاتقهم إيصال التباليغ والإشعارات أحياناً باليد ، ويكلفوا بعمل الكشف على المحلات ، وتنفيذ الجرد لبعضها بناءً على تكليف أو طلب مأموري التقدير ، ويقوموا أيضاً بحصر المكلفين غير المسجلين وتوجيههم للدائرة للتسجيل . ومتابعة عمليات التسجيل ، وملاحظة المتخلفين عن ذلك .

ي. الأرشفة : حيث ينظم الأرشفة حسب الأحرف الأبجدية ، ويتم ترتيب الملفات (ملفات المكلفين) المنتهية ، والتي تم دراستها ، حيث تحفظ فيه ويكون لعدة سنوات ، ويكون هناك مسؤول إرشفة ، يقوم بتنظيمها وترتيبها ، وتسجيل ما يخرج من الأرشفة حسب طلب مأموري التقدير أو المدير ، وتسجيل ما يدخل إليها ، وتعتبر الأرشفة في المكاتب الفرعية أسلوب الحفظ والرقابة الداخلية الفنية على الملفات .

إنه وبتتبع هيكلية مديرية ضريبة الدخل نجد أنها ، تشمل كافة المواقع الوظيفية وتبين المستويات الإدارية من أعلى إلى أسفل ، إلا أنه نجد أن هناك أقسام كثيرة ومواقع تنظيمية تغيب عن هذه الخريطة ، وهذا ما يدل على أنه يجب تحديث هذه الهيكلية بشكل يتمشى مع متطلبات ومستجدات العصر الحديث ، فإنه وبتتبع إدارة الضرائب المباشرة في الدول المجاورة نجد أنها أدخلت تقنية المعلومات على مكاتبها^(١) . ومنها من سعت إلى مكينة مكاتب ضريبة الدخل ، وتسيير العمل إلكترونياً ، ومنها من يخصص دوائر ومواقع تنظيمية عليا في التخطيط والمتابعة ، ومن يخصص جهة مختصة تعنى في شؤون الموظفين وتحفيزهم ، وهناك من يخصص قسم للتدريب يعنى بتدريب الموظفين ، وهناك من يخصص قسم الدراسة والبحوث واستصدار النشرات والدوريات^(٢) .

(١) للتوسع انظر منشورات مديرية ضريبة الدخل في الأردن ، تحديث ضريبة الدخل ، المرجع السابق ، ص ٩٣ وما يليها .

(٢) للتوسع انظر إصدارات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، تقنية المعلومات ، عمان - الأردن ، ٢٠٠١ ، الفصل الأول منه ص ١٦-١٧ . كذلك الرجوع إلى مؤلف الدكتور أمين الساعدي ، المرجع السابق ، الفصل التاسع منه ، التكنولوجيا في الإدارة العامة ، ص ٣٦٩ وما بعدها .

إلا انه نجد أن الهيكلية التي تعمل بها مديرية ضريبة الدخل الفلسطينية ، تفي بالمتطلبات الأساسية المطلوبة ، وتلي الأسس العلمية الإدارية المعمول بها في الدول الأخرى ، ويعتبر نجاح للإدارة الضريبية ، ونقله نوعية ، عمّا كانت عليه في عهد الاحتلال ، فالإدارة الضريبية في تطور مستمر ، حيث تستمد شرعيتها من النصوص القانونية الوارد في ق.ض.د. (الاردني رقم ٠٢٥) لسنة (١٩٦٤) ومشروع القانون الفلسطيني رقم (٩٨/٤١) .

المطلب الثالث: صلاحيات الإدارة الضريبية .

أولاً: سلطات الإدارة الضريبية في فلسطين :

إن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطات وحقوق واسعة ، خوّلها إياها القانون ، حيث يعتبر القانون هو الذي يضفي شرعية عمل الإدارة الضريبية ، وبالتالي لكي تمارس حقوقها المقررة لها، ولكي تمارس مهامها المكلفة بها ، أعطيت صلاحيات موسعة من قبل القانون ، لكي تستطيع ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرارات الضريبية ، ولتفي بالغرض الضريبي ، فإنها تتمتع بسلطة الفحص والرقابة ، ولكي تستطيع تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين ، فإن لها سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات ، فهي سلطة مقرر لها المتابعة تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة ، ولكي تضمن الإدارة الضريبية تحصيل الأموال المستحقة للضريبة ، والمحافظة على أموال الخزانة ، ومعاقبة المتهربين ، بأداء واجبهم الضريبي ، فإنه من حقها تتبع هؤلاء المكلفين والمتهربين في أي زمان ومكان ، وتتبع أمواله تحت أي يد كانت لكي تستوفي حق الخزانة ، ناهيك عن امتياز أموال الخزانة العامة^(١) .

ولمزيد من التعرف على هذه السلطات والحقوق سيتم بحث النقاط التالية :

- سلطات الفحص والرقابة من قبل الإدارة الضريبية .
- سلطات ضمان تحصيل الضريبة من قبل تلك الإدارة .

(١) للتوسع انظر مؤلف الدكتور قدري نقولا ، المرجع السابق ، الفرع الثالث منه ، ص ١٤٤-١٥٠ .

أ. سلطات الفحص والرقابة :

لقد أعطى قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١/ل الذي لم يقر نهائياً بعد هذه الصفة لمأمور التقدير ولإدارة الضريبة ، وورد ذلك في المواد التالية :

١. مادة ٢٨/د/ق.ض الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ تنص على ما يلي : "يجوز لمأمور التقدير دون إجحاف بالصيغة العامة التي تنطوي عليها الصلاحيات المخولة له بهذا القانون ، أو لأي موظف عمومي مفوض منه بذلك الشأن كتابة ، أن يدخل محل أي مستخدم ، ويطلع على قيوده أو دفاتره أو أية مستندات أخرى تتعلق بالخصميات الجارية بمقتضى هذه المادة ، ويجوز له إذا رأى ضرورياً من أجل التأكد من العمل بأحكام هذه المادة ، أو أي نظام يتعلق بالخصميات المذكورة ، أو أي نظام يتعلق بالخصميات المذكورة ، أو من أجل الحيلولة دون التملص من أحكام هذه المادة ، أو أي نظام يتعلق بالخصميات المذكورة ، أن يستجوب المستخدم ، وأي مستخدم من المستخدمين" .

٢. كما أنه في هذا الخصوص هناك المادة ٣٧ / فقرة ٢ ، من القانون نفسه ، تؤكد صلاحية فحص الموجودات والدفاتر في مكان العمل ، نص المادة الآتي :
"يجوز للمدير أو لأي مأمور تقدير مفوض خطياً من قبله أن يدخل أي مكان يجري تعاطي عمل فيه ، وأن يفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات والمكانات والسجلات الحسائية ، والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل ، حسب مقتضى الحل ، وأن يطلب إذا كان قد رأى ذلك ضرورياً إيضاحاً تتعلق بذلك من أجل التأكد من امتثال ذلك الشخص لأحكام القانون أو من أجل الحيلولة دون تلعب ذلك الشخص من تلك الأحكام" .

٣. نص المادة ٢٤ / فقرة ١ / فقرة ٢ / من مشروع القانون رقم ٩٨/٤١/ل .
- فقرة ١ / مادة ٢٤ نصها : "عند توافر أدلة ، أو بينات لدى مأمور التقدير يحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً ، أي يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم ، وأن يدخل لمكان العمل لفحص البضائع المخزونة ، والسجلات والقيود ، والمستندات الأخرى المتعلقة بهذا العمل ، ويجوز له ضبط هذه السجلات ، والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون" .

- فقرة ٢ / م ٢٤ أيضاً تنص على : "وفقاً لأحكام القانون ، للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهة كانت شريطة عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ، ويشترط في ذلك إلزام موظفي السلطة الوطنية بعدم إفشاء أية معلومات أوجب القانون عليهم المحافظة عليها وكتماها" .

يعتبر الإقرار الضريبي الجوهر الأساسي ، في عملية ربط وتقدير الضريبة على المكلف ، وحيث أن العدالة الضريبية تتطلب الصدق ، وسلامة هذه البيانات ، فإنه أعطى القانون للإدارة الضريبية صلاحية ، وسلطة فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي ، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق ، على ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص والرقابة أعطاهما الحقوق التالية^(١) :

١. الحق في الإطلاع .

٢. الحق في الاستيضاح والإثبات أو التبرير .

٣. الحق في الفحص الدقيق .

٤. الحق في تفتيش المسكن بمحدود .

أ. الحق في الإطلاع : وقد جاء النص على هذا الحق في قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، في المادة ٢٨ / فقرة د ، كما أشرنا ، وكذلك في مشروع القانون مادة ٢٤ / فقرات ١ ، ٢ ، حيث تلزم هذه المواد المكلفين بتمكين موظفي الضرائب ممن خولهم القانون ، على الإطلاع على ما يريدون الاضطلاع عليه من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة .

وفي الواقع أن المكلف لا يستطيع أن يرفض إطلاع الإدارة الضريبية على ما تريده من وثائق ، أو بيانات ، وإلا فإن هذا الرفض يعاقب عليه ، حيث أن مأمور التقدير الذي يواجهه أي رفض يقوم بعمل محضر بذلك ويرسله إلى المدير المباشر ، حيث هناك عقوبات ، وغرامة تهديدية بنص القانون .

(١) للتوسع انظر مؤلف الدكتور محمد سعد ، المرجع السابق ، ص ٢٠٤-٢١٣ .

نص مادة (٦٧/د/ق رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ : "يعاقب بالحبس لمدة سنة أو غرامة بمقدار ضعف مجموع المبالغ التي وجب خصمها ، أو كلتا العقوبتين ، وعليه الالتزام بتقديم النية لكل من خالف المادة (٢٨) من القانون ، أو الأنظمة التي صدرت بموجبها" .

نص المادة ٤٠ / بند ٩ من مشروع القانون رقم ٩٨/٤١ ل : "كل من امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها ، أو أعطى معلومات ، أو بيانات غير صحيحة ، فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته ، أو في مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل ، أو التأثير في مقدارها ، يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع - ستة أشهر ، أو بغرامة تتراوح بين خمسين دينلواً إلى خمسمائة دينار ، أو بكلتا العقوبتين ، وفي كل الأحوال يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة ، وغرامة تصل إلى ١٠٠% من مقدار الضريبة" .

وهنا نعني بحث الاطلاع هو : "حق طلب البيانات من المكلف نفسه ، أو من الجهات المقدمة"^(١) وإذا ما رفض المكلف ، أو الجهة المطلوب منها تسليم هذه البيانات ، فإنه ليس للأمور التقدير تفتيش المكلف ، أو الجهة التي رفضت ذلك ، وهنا ما يستطيع فعله ، فقط توقيع العقوبة المقررة في القانون على المكلف نفسه^(٢) ، أو على الجهة التي امتنعت عن تنفيذ حق الاضطلاع ، ليسوا مخولين بأكثر من الاضطلاع على الملف الضريبي ، إذا كان يهدف إلى الربط الضريبي ، أو حق طلب البيانات من المكلف نفسه ، أو من الجهات الحكومية على الدخل .

ب. الحق في الاستيضاح^(٣) : إن هذا الحق الذي تتمتع به الإدارة الضريبية ، يتمحور عن الحق في الاستعلام بالإيضاحات ، والتبريرات لبيانات ، أو مستندات معينة تراها الإدارة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي ، ومع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفون ، أصبح هذا الحق يمكن أن يمارس على مستوى قومي ، كما يمكن أن يمارس على مستوى دولي ، يمتد إلى أنشطة المكلفين في خارج الحدود .

(١) الدكتور محمد سعد ، المرجع نفسه ، ص ٥ .

(٢) حسب قانون تحصيل الأموال الأميرية قانون رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ ، فإن من يوقع العقوبة المقررة في القانون ، الحاكم الإداري ، والذي يبينه تعديل رقم (٣) ٥٧٤٧ ، إنه أكبر موظف إداري في العاصمة واللواء والقضاء ، المحافظ أو المتصرف أو مدير القضاء طبقاً لما يتطلبه الوضع .

(٣) مادة ٣٧ من نفس القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

وفي هذا الصدد نجد أن المادة (٣٧) من ق.ض.د رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، والمعدلة بتعديل رقم ٤٤ / ٥٧٥٢ / صلاحية طلب تقديم كشوفات ومعلومات إضافية ، تنص فقرة "١" من المادة على ما يلي :

"يجوز لمأمور التقدير أن يرسل كلما رأى ذلك ضرورياً إشعاراً خطياً إلى أي شخص يكلفه فيه أن يعد ، ويقدم إليه خلال مدة معقولة يحددها في الإشعار المذكور معلومات ، أو كشوف إضافية بشأن أية مسألة من المسائل التي يقضي هذا القانون الحصول عليها ، أو تقديم كشوف إضافية ، أو معلومات بشأنها ، كما يجوز له أيضاً أن يطلب إلى ذلك الشخص أن يحضر بنفسه ، أو يرسل وكيلاً ، أو ممثلاً ، أو أي شخص آخر نيابة عنه ، وأن يبرز للفحص السجلات الحسابية ، والمستندات ، والكشوف ، وأية قيود يرى مأمور التقدير لزوماً لفحصها" .

كذلك نجد مادة ٥٦ / فقرة ٣ من نفس القانون تنص على ما يلي :

"يجوز لمأمور التقدير لدى استلامه إشعار الاعتراض المشار إليه في الفقرة ٢ من المادة نفسها^(١) . أن يكلف الشخص الذي قدم الإشعار بتزويده بالتفاصيل التي يراها ضرورية عن دخل الشخص الذي جرى تقديره وبإبراز جميع المستندات والسجلات الأخرى المحفوظة لديه ، أو الموجودة في عهده ، مما لا علاقة بدخله . ويجوز له أن يكلف أي شخص يعتقد أن وسعه الإدلاء ببينة حول التقدير المذكور ، بالحضور أمامه ، كما لا يجوز له أن يستجوب كاتب المكلف ، أو وكيله أو خادمه ، أو أي شخص آخر يكون مؤتمناً على أسرار عمله إلا بطلب من المكلف" .

أما بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل رقم ٩٨/٤١ ل ، بين صلاحية مأمور التقدير في قبول الإقرار المقدم أو رفضه ، حيث جاءت مادة ٢١ / فقرة ٣ توضيح ذلك ، وهاك نصها :

"إذا تبين لمأمور التقدير نتيجة لتدقيق أن هناك أسباباً تستوجب تصحيح هذا الإقرار ، أو تعديله كلياً ، أو جزئياً ، فإنه يتعين عليه إرسال مذكرة خطية للمكلف خلال ستة أشهر من تاريخ تسلم الإقرار الضريبي ، تتضمن ملاحظاته ، وموعداً لمناقشة ما فيها" .

وبالنسبة للاستيضاح ، فهو لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف ، دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات ، وقد يكون ذلك شفويّاً أو كتابة ، فيستطيع

(١) مادة ٥٦ من نفس القانون ، فقرة ٢ .

موظف الإدارة الضريبية المختص ، أن يرسل خطاباً إلى المكلف يدعوه فيه للحضور إلى مكتبه ، للاستيضاح عن شيء محدد غير واضح في إقراره ، أو قد يطلب منه أن يصطحب معه بعض الأوراق مثل كشوفات حسابات ، كشوفات بنك ، أكتاب شيكات ، أو نتسخ عهن وصولات دفع معينة ، متعلقة بالعام الضريبي الذي تم فحصه ، أما بخصوص الطلب الكتابي ، فهو عبارة عن صيغة معينة تحتوي على أسئلة تفصيلية ، ومحددة عن كل النقاط التي تريد الإدارة استيضاحها . كذلك بخصوص جلسات المناقشة التي تعقد بين مأمور التقدير والمكلف ، قد تعطي المجال الكافي للمكلف لتبرير بعض البنود التي وردت في الإقرار ، وتقديم الأدلة الشفوية ، أو المكتوبة لإثباتها .

ج. الحق في الفحص الدقيق^(١) : في هذا العدد نجد نص المادة ٥٦ / فقرة ٣ من ق.ض. الدخل سابق الذكر تنص على ذلك ، وقد ورد ذكر نصها .

كما انه هناك مادة رقم ٤٤ / فقرة ١ / من نفس القانون (رقم ٥ لسنة ١٩٦٤ المعلومات الرسمية ، تشير إلى ذلك ، وهذا نصها :

"يجوز لمأمور أن يكلف أي موظف من موظفي الحكومة ، أو من موظفي أية سلطة محلية ، أو هيئة عمومية أخرى ، أن يزوده بما قد يكون في حيازته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون ، ويشترط في ذلك ألا يُكره الموظف المذكور بحكم هذه المادة على إفشاء أية تفاصيل يكون ملزماً بحكم القانون بالمحافظة على كتمانها" .

كما نجد نص المادة ٢٤ / فقرة ٢ من مشروع القانون رقم ٩٨/١٨/٤١ تشير في هذا الصدد إلى ما يلي :

"وفقاً لأحكام القانون للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهة كانت ، شريطة عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ، ويشترط في ذلك إلزام موظفي السلطة الوطنية بعدم إفشاء أية معلومات أوجب القانون عليهم المحافظة عليها ، وكتماها" .

هذا الحق يعني العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي ، وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية ، وقد يكون وفقاً لطبيعة الحال ، إما فحص أو تدقيق الحسابات ، أو الفحص المضاد لمجموع الحالة الضريبية الشخصية .

(١) مادة ٤٤ ، فقرة ١ من نفس القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

د. الحق في تفتيش السكن^(١) : إن التعديلات والأوامر العسكرية على قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ وبموجب التعديلات أيضاً على قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ١٦ لسنة ١٩٥٢ / تعديلات ، تعليمات تحصيل أموال أميرية (يهودا والسامرة) سمحت بتفتيش السكن في حالات الضرورة .

تنص فقرة ٨/ق من قانون رقم ٦ / لسنة ١٩٥٢ / سابق الذكر على ما يلي : "إذا تعذر على الجاني الدخول إلى منزل ، أو عقار المكلف المتخلف لتنفيذ قرار الحجز ، فيجوز للحاكم الإداري ، أن يصدر قراراً آخر يخوله فيه حق الدخول عنوة أثناء النهار إلى ذلك المنزل ، أو العقار بحضور المختار ، أو شخصين من الهيئة الاختيارية ، التي يقع المنزل أو العقار ضمن اختصاصها ، وبحضور أي فرد من أفراد الشرطة ، أو الدرك ، وذلك لتنفيذ قراراً وفقاً لأحكام هذا القانون" .

يلاحظ أن هذا الحق من الخطورة بمكان بحيث أنه يتعلق بتفتيش مسكن المكلف ، وهو بذلك ينبغي أن يطبق في أضيق الحدود نظراً لأنه يتعارض مع حرية المسكن ، والحريات الشخصية التي تنص عليها كل الدساتير^(٢) وهذا الحق في المجال الضريبي غير معروف في فلسطين ، وهو ينبغي أن يكون تحت رقابة القضاء المباشرة ، وغير المباشرة ، وفي أضيق الحدود ، حيث أن دخول المسكن ، وبيت المكلف يشكل نوع كبير من الإزعاج ، والضغط النفسي ، وكذلك هنالك حرمة البيوت ، ومدى تمسك المجتمع الفلسطيني فيها يحد من ذلك .

ب. سلطات ضمان تحصيل الضريبة :

إن تقديم الإقرارات الضريبية ، واجب على المكلفين الذين ألزمهم القانون بها^(٣) حيث بتقديمها تتم عملية الفحص ، والرقابة الضريبية ، وتقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة ، وذلك لتحصيل المبالغ المقررة ، وفقاً لإشعارات واجبة التنفيذ ، تصدر باسم من هم ملتزمون قانون بأدائها ، وتوقع هذه الإعارات من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية ،

(١) المصدر تعليمات تحصيل الأموال الأميرية (يهودا والسامرة) ، ١٩٨٨-٥٧٤٩ ، قرار بالدخول عنوة للمادة ٨ من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

(٢) مادة ١٠ من الدستور الأردني ، ١٩٨٦ .

(٣) مصدر المعلومات قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، مواد (٦٠-٦٣) ، بالإضافة مشروع القانون ٩٨/٤١ ل ، مواد (٤١-٤٥) .

وتحدد فيها مبالغ الضريبة ، والتاريخ المحدد للدفع ، فإذا لم يتمثل لهذا التاريخ ، فقد تضطر الإدارة الضريبية إلى ربط مبلغ إضافي كجزاء على هذا التأخير^(١) .
وهناك مواد ونصوص قانونية كثيرة في ق.ض الدخل رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ ، ومشروع ق.ض الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١/ل ضمنت تحصيل الضريبة نوردها بالتفصيل الآتي :

١. "يتم دفع السلفيات في المواعيد المحددة في دفتر السلفيات المطبوع باسم المكلف أو حسب المواعيد المحددة في إشعار صادر لك بهذا الخصوص عن مأمور التقدير . إن عدم دفع السلفيات وفق المواعيد المحددة على الإيصالات ، يرتب دفع غرامة تأخير بنسبة ١,٥ / من قيمة المبلغ المحدد في الإيصال عن كل ١٥ يوم تأخير عن الدفع ، ولغاية موعد تقديم كشف الدخل السنوي (الإقرار الضريبي) الأول من آذار" .
٢. "عند تقديمك لكشف دخلك السنوي طبقاً للمادة ٣٥ ، تقوم بدفع الضريبة حسب ما جاء في الكشف بعد خصم فروق الضريبة (مبلغ الضريبة حسب الكشف ناقصاً مبالغ السلفيات ، والضريبة المخصومة بالمصدر) ، خلال مدة أقصاها الأول من آذار من السنة التالية موضوع الكشف ، ويكون قبول الكشف والدفع مؤقتاً" .
٣. "إذا قدم للمكلف إشعار تقدير طبقاً للمادة ١/٥٦ ، فهو ملزم بدفع رصيد الضريبة الواردة فيه خلال ١٥ يوم من تاريخ تسلمه الإشعار ، وفي حالة تقديمه اعتراض طبقاً للمادة ٢/٥٦ ، يدفع رصيد الضريبة الذي ليس موضع خلاف" .
٤. "إذا قدم للمكلف إشعار تقدير طبقاً للمادة ٤/٥٦ ، أو ٥/٥٦ ، أي بعد اعتراضه يتم دفع ضريبة الدخل بعد ١٥ يوماً من تاريخ استلامه الإشعار" .
٥. "إذا لم يدفع المكلف الضريبة المستحقة عليه عن سنة مالية معينة يفرض عليه ما يلي:
أ. فروقات عمله عن المبالغ غير المسددة للفترة من بداية السنة اللاحقة للسنة المعنية ، وحتى تاريخ الدفع ، وتدفع فروق العملة على أساس جدول غلاء المعيشة ، بالإضافة إلى فائدة سنوية بنسبة ٤% .

(١) إذ يعتبر إقرار المكلف سنداً تنفيذياً يميز للإدارة الضريبية أن توقع الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً لها من الضرائب من واقع إقرار المكلف . لمزيد من المعلومات انظر مؤلف قدرتي نقولا ، المرجع نفسه ص ١٤٩ .

ب. غرامات تأخير وتحسب بنسبة ٥١% عن كل ١٥ يوم تأخير في دفع الضريبة بعد موعده تقديم الإقرار ، أو كشف الدخل السنوي " .

٦. صلاحية مأمور التقدير في تنفيذ الدفع مادة ٦٢ / تعديل رقم ٧ / ٥٤٤٩ نص التعديل "كل مبلغ تم فرضه على شخص طبقاً لقانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ ، يحق لمأمور التقدير أن يفرض دفعة طبقاً للتعليمات التالية ، أو طبقاً لتعليمات قانون جباية الأموال الأميرية ، وفي مثل هذه الحالة ، يستخدم مأمور التقدير كل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ، وللجنة جباية الأموال الأميرية التي تم تحديدها في هذا القانون" .

٧. مادة ٣٦ / من مشروع القانون رقم ٩٨/٤ ل / تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة، تنص على ما يلي :

"إذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعاراً خطياً بدفعها ، بموجب أحكام هذا القانون ، فإنه يجوز لمأمور التقدير بعد موافقة المدير ، أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة المعمول به" .

٨. مادة ٤٠ / من نفس المشروع رقم ٩٨/٤١ ل تنص على ما يلي :

أ. "إذا لم تدفع الضريبة التي اكتسبت الصفة القطعية في المواعيد المحددة لها قانوناً ، فإنه يتعين على المدير ، أو الموظف المفوض أن يبلغ المكلف خطياً ، بدفع الضريبة المستحقة المطلوبة ، خلال خمسة عشر يوماً ، من تاريخ تبليغه بالذات ، أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إرساله بالبريد المسجل . وإذا لم تدفع الضريبة ، فإنه يضاف إليها (٢٠%) من مقدار الضريبة شهرياً" .

ب. "يضاف على كل مكلف بتقديم إقرار ضريبي ولم يقدمه في الموعد المحدد بنسبة ٥١% ، من الضريبة المستحقة ، أو التي سيحري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور" .

ج. "للمدير أو من يفوضه خطياً أن يعفي المكلف من المبلغ الإضافي كله ، أو قسماً منه ، إذا اقتنع بأن المكلف تأخر عن الدفع لأي سبب قهري ، كما يجوز للمدير أو من يفوضه رد المبلغ الإضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توافر الأسباب المذكورة" .

أما إذا وجدت الإدارة الضريبية ، رغم العقوبات الرادعة والبجائية على التحصيل أن المكلف تقاعس عن الدفع ، بمعنى أن حقوق الخزنة معرضة للخطر ، هنا تمارس تلك الإدارة سلطات واسعة بصدد ضمان تحصيل الضريبة ، وهذه السلطات أعطيت لها ،

وذلك لخطورة المهمة الملقة على عاتقها في هذا الشأن ، حيث يناط بها ، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أفضل وجه ، وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزنة العامة ، فقد كان لابد من وجود حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة .

من أهم هذه الحقوق والسلطات ما يلي :

أ. سلطة توقيع الحجر على أموال المدين :

حيث أنه إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة ، فإن الإدارة تستطيع توقيع الحجر على أموال المدين ، وذلك لتحصيل دين الضريبة من أمواله المستحقة للمكلف ، حيث تشرع الإدارة الضريبة بمن تحوله بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ / لسنة ١٩٥٢ ، وذلك بحق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف ، إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية دون حاجة إلى إصدار إشعار أو تنبه بذلك ، ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة سند التنفيذ، وللإدارة الضريبية أيضاً حق توقيع الحجر التنفيذي بقيمة المبالغ الإضافية للضريبة المنصوص عليها .

ب. حق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد :

استيفاء لدين الضريبة ، هناك المادة ١٦ / من ق. تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ / لسنة ١٩٥٢ تنص على ما يلي :

١. فقرة أ / مادة ١٦ : "يجوز للسلطات المالية أن توقف صرف أي استحقاق لأي مكلف مدين بأموال أميرية إلى أن يؤدي المكلف ما هو مطلوب منه من الأموال الأميرية ، والذمم المستحقة عليه خلال مدة لا تزيد على عشرة أيام من تاريخ إعلامه بذلك ، وبعد انتهاء تلك المدة يعتبر ذلك الاستحقاق إيراداً عن ذمته" .

٢. فقرة ج / مادة ١٦ نصها : "يجوز تحصيل الأموال الأميرية المطلوبة من أي مالك ، أو متصرف من المستأجر ، وللمستأجر الحق في الرجوع على المالك ، أو المتصرف بالمبلغ المستوفى منه بهذه الصورة" .

٣. مادة ٣٢ / من المشروع ٩٨/٤١ / ل / عملية تحصيل الضرائب ، نصها : "تتم عملية تحصيل الضرائب من خلال ، طريقة الخصم من المنبع عند فرضها على

الأجور ، وما في حكمها ، والدفع المرفق لتقديم الإقرار ، والدفع الفوري عند تسوية الحساب ، والدفع على أقساط ، وبرجة الديون ، وطريقة الحجز من قبل المحكمة المختصة . وبناءً على قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ / لسنة ١٩٥٢ ، فإنه إذا تبين للإدارة الضريبية ، أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع ، فللإدارة استثناءً من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية ، أن تصدر أمراً بحجز الأموال بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ، أو بقرار من مدير الضريبة . لم يتطرق قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ لدين الضريبة بشكل واضح ، وهنا يمكن الرجوع إلى قانون تحصيل الأموال الأميرية الذي اعتبر الأموال الأميرية المستحقة مؤقتة بالدرجة الأولى بأية أموال غير مكفولة عائدة للمكلف^(١) .

ت. امتياز الخزنة :

جاءت مادة (٤٦) من توجه مشروع القانون رقم ٩٨/٤١ ل ، موضحة حكم دين الضريبة ، حيث تنص على ما يلي : "تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القانون ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها ، أو الملتزمين بتوريدها إلى السلطة بحكم القانون ، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في الجهات المعنية من قبل المديرية ودوائرها".

يعرف حق الامتياز ، بأنه "ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين ، له صفة معينة ، أو خاصة التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى لو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري" ، ما لم ينص على غير ذلك^(٢) .

إن الديون الممتازة تدفع قبل كل الديون الأخرى مهما كانت هذه الديون ، حتى لو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري على سبيل المثال لو أن ثمن عقار معين عليه تراحم من الدائنين ، ومن بينهم ديون ممتازة ، وأخرى مضمونة برهن ، فإن الامتياز لا يمكن أن ينشأ إلا بواسطة المشرع ، وبالتالي لا يمكن أن يكون هناك امتياز بدون نص ، كما أن منح هذا الامتياز لا بد أن يكون متصلاً باعتبار خاصية وصفة الدين ، وليست صفة

^(١) مادة (١٤) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ .

^(٢) دكتور قدرى نقولا ، نفس المرجع ، ص ١٦٠-١٦٥ .

الدائن ، وتطبيقاً على ذلك ، فإن امتياز الخزانة ، هو من الامتيازات المنصوص عليها قانوناً ، وهي أيضاً ممنوحة نظراً لطبيعة الدين ، الذي هو دين مطلوب للدولة .

وهذا الامتياز كمبدأ ، فهو يمتد إلى كل الأموال المملوكة للمكلف ، الحالية والمستقبلية ، باستثناء تلك الأموال التي قرر القانون عدم قابليتها للحجز ، مثل الأموال المنقولة الضرورية للمعيشة ، أو للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه ، وكذلك بالنسبة لأسرته ، مثل الملابس ، وأدوات النوم ، والمستلزمات الضرورية للرعاية الصحية والجسمانية ، ونفقات المعيشة الضرورية .

إن امتياز الخزانة يؤدي إلى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف وبين غيره من الأطراف الأخرى ، وتقرير هذا المبدأ يجنب الخزانة الخسائر التي قد تنجم إما عن إعسار المكلف ، وإما عن التصرفات الصورية التي قد يقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة .

قد يحدث أن يكون هناك عدة ديون ممتازة ، وتتنافس على استيفاء مبالغ الديون ، فإنه في حالة أن تكون فيها الخزانة هي الدائن الوحيد ، ولكن المكلف يكون مدين بعدة ضرائب ، وإن ترتيب الامتياز الضريبي يكون للضرائب المباشرة ، وبعدها الرسوم ، ومن ثم الضرائب غير المباشرة . أما في حالة تكون فيها الخزانة مع بعض الدائنين الممتازين أيضاً ، فإن المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق ، تستوفى قبل ما عدا من الديون حتى ولو كانت ممتازة أو مضمونة برهن رسمي ، عدا المصروفات القضائية ، فتقدم عليها^(١) .

(١) د. محيي محمد سعد ، نفس المرجع ٢١٧-٢١٩ .

ثانياً: التزامات الإدارة الضريبية في فلسطين:

تعتبر إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين إحدى الإدارات العامة^(١) في السلطة الفلسطينية ، حيث تلتزم بالالتزامات العامة التي يشار إليها في القانون الإداري ن أو في تنظيمات الإدارة العامة ، وكذلك في اللوائح والقوانين المنظمة للسلطات العامة في السلطة . وكونها غدارة متخصصة في ربط الضرائب ، ومن ثم تحصيلها ، فهي تفرض عليها التزامات خاصة بهذا المجال ، ينبغي عليها مراعاتها ، حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة ، رغم أن (قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤) ، و(مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل) ، لم يضع عنواناً محدداً ، أو صريحاً يتضمن التزامات الإدارة الضريبية ، غلا أنه يمكن أن تستشف هذه الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية من ثنايا بعض النصوص الضريبية ، وما تعرض له بعض المواد في القوانين الضريبية من مهام ينبغي على الإدارة الضريبية القيام بها ، وهي تمثل التزاماً عليها .

أولاً : التزامات الإدارة الضريبية العامة :

حيث سيتم التطرق إلى ثلاث نقاط رئيسية ، تمثل أهم الالتزامات العامة لإدارة الضريبة ، في تطبيق القانون الضريبي على المكلفين ، وتمثل تلك النقاط بالآتي :

أ. التطبيق الصحيح للقانون ، وعدم إصدار أية تفسيرات متناقضة : حيث يعتبر تطبيق القانون بشكل صحيح التزام عام ، يتعين بناءً عليه أن تلتزم كل الإدارة والهيئات ، أو السلطات المنوط بها تطبيق القوانين أو تفسيراتها ، أن تضع هذا التطبيق ، أو التنفيذ للقوانين الموضع الصحيح ، وما تقرره كل القوانين أن التطبيق غير الصحيح لها ، يعطي الحق في المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء ، والعودة إلى التطبيق السليم والصحيح للقوانين، والإدارة الضريبية بوصفها تقوم بتطبيق القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها ، فهي ملتزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق القوانين ، كذلك فإن اللوائح القانونية ، والإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية ، ينبغي أن تكون متفقة مع القوانين

(١) المصدر مؤلف الدكتور أمين الساعاتي ، المرجع نفسه ، "يقول جون فيغور وروبرت برستوس" ، الإدارة العامة : "هي إنجاز الأهداف السياسية المحددة أكثر من أنما أداة تنفيذ البرامج ، وهي لذلك يجب أن تكون كفاءة عملية لحل المشاكل وتحقيق أهداف المجتمع . وعلى الإدارة العامة أن تسعى إلى اكتشاف وابتداع أفضل طرق البحث التي تعتمد على المفاهيم العلمية الواسعة التي تتميز بالفعالية ونشاط المجموع .

public administration as afield is mainly concerned with the means for implementing political values
public administration may be defined as the coordination of individual and group efforts to carry out
public policy.

واللوائح الضريبية ، هذه التفسيرات يجب أن لا تتناقض مع بعضها ، إذ قد يحدث في العمل أن تكون الإدارة الضريبية قد قامت بتفسير معين لإحدى القوانين أو اللوائح لكي تعالج بهذا التفسير التطبيق لحالة أو لحالات القوانين أو اللوائح لكي تعالج بهذا التفسير التطبيق لحالة أو لحالات معينة ، ثم تأتي بعد ذلك في وحالات أخرى مماثلة ، وتصدر تفسيرات متناقضة يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة ، هنا يتوجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتفسيراتها السابقة ، وألا تصدر تفسيرات لاحقة تنقضها .

٥٨٧٧٧٢

ب. عدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات المخولة لها^(١) : غالباً ما تنص كل القوانين والدساتير على إلزام كل غدارة من غدارات الدولة ، أو سلطاتها على أن لا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون ، وعلى ذلك فإن أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات ينبغي أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح وإزالة ذلك التعسف .

وكون القانون حوّل للإدارة الضريبية سلطات عديدة ، حيث سمح لها بالتدخل في أمور كثيرة تتعلق بالمكلف وبوسائل معيشته ، فليسبب ذلك هي مطالبة بالاستخدام الصحيح لهذه السلطات ، وعدم التعسف والمحاباة فيها ، فلا ينبغي لها استخدام تلك السلطات لإيقاع أحد المكلفين أو الكيد به ، وكذلك استخدام هذه السلطات بطريقة عشوائية ، أي دون مراعاة الحدود التي يرسمها القانون لاستخدام هذه السلطات ، حيث أنه غالباً ما يتضمن القانون الذي يمنح السلطة للإدارة النص على حدود معينة ، ينبغي أن تمارس فيها هذه السلطة .

٣. احترام الحرية الشخصية للمكلف^(٢) : لقد تناولت كافة القوانين والدساتير منذ العهود الأولى حرية الأفراد ، حيث نصت جميعها على حق الفرد في احترام حريته وحياته الشخصية وأدميته كإنسان ، حيث أن الحرية هي إحدى الصفات المهمة التي يتمتع بها الفرد كإنسان في المجتمع ، وبالتالي ينبغي صيانة هذه الحرية ، ويجب إلزام كل

^(١) للتوسع انظر مؤلف الدكتور قدري نقولا ، نفس المرجع ، الفرع الرابع منه ، تنظيم القانون الضريبي الرقابة على تصرفات الإدارة ،

ص ١٥١-١٥٥ .

^(٢) انظر مادة (٦) ، (٧) من الدستور الأردني ، حقوق الأردنيين وواجباتهم .

السلطات في السلطة بمراعاتها ، وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك ، وبناءً على القانون وتحت رقابة القضاء .

وكون المكلف فرد من أفراد المجتمع فهو يتمتع بحماية القانون له ، والإدارة الضريبية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد ، فهي ملتزمة بمراعاة هذا الحق ، حيث مجال تطبيق التزامها نحو المكلفين ، يفرض عليها الأمور التالية :

١. عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف^(١) : كما نعلم أن الإقرار الضريبي يتطلب بيانات معينة لكي تستطيع الإدارة الضريبية حصر كافة دخول و ثروات المكلف ، فهي مطالبة بأن يكون فحصها ورقابتها وسلطانها في حدود عدم التدخل في الحياة الخاصة ، والشخصية للمكلف ، بمعنى أن لا تتطرق مثلاً إلى سلوك المكلف في معيشتة ، والنفقات التي ينفقها على نفسه مثلاً ، أو على أسرته ، وكما بيّنا سابقاً وحينما يكون من حق الإدارة طلب المستندات والتبريرات من المكلف ، ينبغي أن يكون كل ذلك في حدود التبريرات المتاحة ، وفي نطاق السلطات الممنوحة لها بالقانون ، ولا تتعدى حقوقها القانونية التي قد تؤدي إلى التعدي على حرية المكلف وعلى حياته الخاصة .

٢. حق المكلف في الدفاع عن نفسه^(٢) : للمكلف الحق في الاعتراض وفي الدفاع عن نفسه ، وعن حريته ، وله الحق في الاعتراض على التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة الضريبية ، أو اثر التعدي على حياته الشخصية وحياته .

٣. احترام وقت المكلف^(٣) : يجب على الإدارة الضريبية مراعاة وقت المكلف ، وعدم ضياع وقته في مناقشات وإجراءات قد يغني عنها التطبيق الدقيق للقانون ، فقد يكون المكلف من كبار رجال الأعمال أو من أصحاب المهن الدقيقة التي تستغرق كل وقته . وحتى إذا أرادت الإدارة الضريبية الاستيضاح من المكلف ، وكان بمقدورها الاستيضاح من خلال التلغون أو من خلال استمارة تبعث للمكلف ، فيجب مراعاة ذلك وعدم استدعاء المكلف للاستيضاح ، وكذلك في حالة الكشف الحسي على المكلف ، وبحق الإدارة في الاضطلاع على المستندات أو الدفاتر الحسابة التي يتعين على المكلف

(١) الدكتور أعاد حمود القيس وآخرون ، المرجع السابق ، ص ١٥٥ .

(٢) مادة ٢٩ ج أ من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

(٣) الدكتور أعاد حمود ، نفس المرجع ، ص ١٥٦ .

مسكها ، ينبغي أن يكون ذلك في أوقات العمل العادية للمكلف ، وليست في أوقات خارجة عن هذه المواعيد .

ثانياً : التزامات الإدارة الضريبية الخاصة :

من أهم الالتزامات الخاصة التي يقع على عاتق الإدارة الضريبية تطبيقها ما يلي :

(١) الالتزام بسر المهنة : في الواقع أن هذا الالتزام ليس حكراً على الإدارة الضريبية وحدها ، وإنما يعتبر التزاماً على كل الإدارات العامة في الدولة ، والتي لها صلة بالجمهور ، والتي بحكم عملها يمكن أن تطلع على بيانات مهمة ن وسرية تتعلق ببعض الأفراد ، وهذا الالتزام ملزم جداً بالنسبة لبعض المهن الحرة ، مثل مهنة المحاماة أو الطب، ولكن بالنسبة للإدارة يعتبر ضمن الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية ، حيث وردت فيه نصوص صريحة في كل القوانين الضريبية تنص على ضرورة الالتزام به^(١) .

أ. نص المادة (٤) / فقرة (١) / من ق.ض الدخل رقم (٢٥) / لسنة ١٩٦٤ / المحافظة على الأسرار الرسمية ، نصها :

"يترتب على كل من يضطلع بواجب رسمي فيما يتعلق بتنفيذ هذا القانون ، أو يكون مستخدماً في تنفيذ أحكامه أن يعتبر كافة المستندات والمعلومات ، والكشوف وقوائم التقدير التي يطلع عليها أو يقوم بتدقيقها ، ونسخها المتعلقة بدخل أو مفردات دخل أي شخص أنها سرية ، ومكتومة ، وأن يتداول بها على هذا الأساس" .

فقرة (٢) من نفس المادة ، تنص على ما يلي :

يترتب على كل من يضطلع بواجب رسمي ، فيما يتعلق بتنفيذ هذا القانون ، أو يكون مستخدماً في تنفيذ أحكامه أن يقدم ويوقع تصريحاً أمام المدير للمحافظة على الأسرار الرسمية ، حسب الصيغة التي نصها المدير" .

ب. مادة (٤٩) / من مشروع القانون (٩٨/ل) / معلومات يحظر إفشاؤها ، نص فقرة (١) من المادة :

"تعتبر جميع الأوراق والبيانات وإقرارات التقدير والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون ، ولا يطلب من موظف

(١) د. محمد أبو نصار وآخرون ، الضرائب ومحاسبها ، قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته حتى عام ١٩٩٦ ، الطبعة الأولى ، دائرة المكتبة الوطنية ، الأردن ، ١٩٩٦ ، ص ٥٠-٥٢ .

ضريبة أن يبرز أي مستند أو كشف أو قوائم في أي محكمة غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل".

نص فقرة (٢) / من نفس المادة / من المشروع :

"إذا أفشى موظف الضريبة معلومات جمعها من خلال عمله ، يعتبر كأنه ارتكب جرماً، يعاقب عليه لدى إدانته بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر ، أو بغرامة لا تتجاوز ألف دينار أردني أو بكلتا العقوبتين معاً".

ومن خلال النصوص السابقة ، نستشف أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته واختصاصه أو عمله ، شان في ربط ، أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في القانون ، ملزم بمراعاة سر المهنة ، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ، ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو اطلاع غيرهم على أي ورقة أو بيانات أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً .

(٢) عبء الإثبات في بعض الحالات يقع على عاتق مأمور التقدير (الإدارة الضريبية): لقد أوضح ق.ض الدخل رقم (٢٥) لسنة (١٩٦٤) في المادة (٣٤) فقرة (ب) انه : "يحق للمسؤول أو من يفوضه لهذا الموضوع أن يرفض قبول التقارير التي لم تستند على دفاتر حسابات تم مسكها حسب الأنظمة ، إذا كانت التجاوزات من تعليمات الأنظمة أو العيوب التي وجدت في دفاتر الحسابات ذات تأثير مؤكد على تحديد الدخل".

ولكنه لم يتطرق في حالة إذا ما رخص المسؤول أو من ينوب عنه ، الدفاتر الحسابية التي يمسكها المكلف ، وحسب الأنظمة المحاسبية المعروفة ، فما هو مصيرها ؟
هنا يستشف أنه عبء إثبات العكس على ما جاء بها يقع على عاتق الإدارة الضريبية ، حيث في حالة استبعاد الدفاتر ، يجب على مأمور التقدير أن يجد الضريبة الصحيحة لبناء تقديره على أسس علمية صحيحة .

لكن جاء مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني واضحاً في ذلك ، واعتقد أن المشرع وفق في ذلك ، حيث هناك المادة (٢١) منه في فقرة (١) تنص على ما يلي :

"للمأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية ، إذا توفرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاته ، وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات" .

من هنا نستخلص أنه ، إذا كانت دفاتر وسجلات المكلف والمستندات التي يحسبها منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة ، ومعدة وفقاً للقواعد والقوانين المقررة لها بهذا الشأن ، وقامت الإدارة الضريبية بعدم الاعتداد بهذه الدفاتر ، أو في الإقرار المقدم وما يشمل ، فإن عبء الإثبات يقع على عاتقها .

٣) الالتزام بإشعار المكلف وإخطاره : هذا الالتزام يعتبر من الالتزامات الخاصة والطبيعية ، والتي تدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية ، حيث يكون من واجبها ، تبليغ المكلف ، وإشعاره بقرار ربط الضريبة أو نتيجة التقدير ، أو بقيمة الضريبة ، وكذلك إشعاره بمواعيد الدفع ، وما إلى ذلك من تبليغه من معاملات .

لقد حدد ق.ض الدخل رقم (٢٥) / لسنة ١٩٦٤ ، ومشروع القانون الفلسطيني رقم ٩٨ / ٤١ / ل ، كيفية تبليغ الإشعارات وقطعيتها ، وسنوضح المواد القانونية التي تناولت هذا الموضوع بالآتي :

أ. قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ ، في المادة ٥٢ منه ينص على : "يجوز تبليغ الإشعار لأي شخص ، غما بتسليمه إياه بالذات ، أو بإرساله في البريد المسجل إلى آخر عنوان معروف محل عمله أو لآخر عنوان خاص معروف له ، وإذا أجرى التبليغ على الوجه الآخر ، يعتبر الإشعار أنه بلغ بعد مرور مدة لا تزيد عن الستة أيام من يوم إرساله في البريد إذا كان الشخص المبلغ إليه مقيماً في المملكة ، أو في اليوم التالي لليوم الذي يصل فيه عادة إلى جهة الإرسال في سياق البريد الاعتيادي ، إذا لم يكن مقيماً في المملكة ويكفي لإثبات وقوع التبليغ على هذا الوجه أن يقام الدليل على أن الرسالة المحتوية على الإشعار قد عنونت ، وأرسلت في البريد على الوجه الصحيح ويعتبر كل إشعار أرسل بمقتضى هذه الفقرة أنه سلم حسب الأصول إلى الشخص المعنون له ، فيما لو رفض ذلك الشخص أن يتسلمه" .

فقرة (٢) من نفس المادة تنص على :

"بالرغم مما ورد في أي قانون آخر يجوز إرسال كافة الكشوف والمعلومات الإضافية ، والمكاتبات الناشئة عنها ، ودفع الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى مأمور التقدير بواسطة البريد معفاة من الأجرة في غلافات مكتوب عليها عبارة (ضريبة الدخل) ، وكذلك تعفى من رسوم طوابع الواردات كافة الاستدعاءات ، والاعتراضات والمكاتبات الناشئة عنها ، وفقاً لأحكام هذا القانون التي تقدم إلى مدير أو مأمور التقدير" .

كذلك نجد نص مادة (٥٦) فقرة (١) من نفس القانون ، تبين كيفية تبليغ إشعار التقدير الذي يتضمن مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، ومقدار الضريبة المستحقة ، وجواز تقديم الاعتراض من قبل المكلف خلال خمسة عشر يوماً من تسلم الإشعار . نص فقرة (١) من المادة :

"يتخذ مأمور التقدير التدابير لتبليغ كل شخص من الأشخاص المدرجة أسمائهم في سجل التقدير إشعاراً يعنونه إلى محل إقامته الاعتيادي أو محل عمله ، إما بالذات أو بالبريد المسجل ، متضمناً مقدار دخله الخاضع للضريبة ، ومقدار الضريبة المستحقة عليه وبياناً بالحقوق المخولة له" .

ب. مادة (٢٥) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (٩٨/٤١)ل/ التبليغ ودعوات الحضور تنص على ما يلي :

"يتم تبليغ أي إشعار صادر استناداً لهذا القانون ، وجميع المراسلات بتسليمه إياه بالذات أو إرساله بالبريد المسجل إلى آخر عنوان معروف له أو لمحل إقامته" .

٤) الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته : إن هذا الالتزام له أهمية خاصة ، حيث يحقق مزايا وفوائد عديدة بالنسبة للمكلف ، وبالنسبة للإدارة الضريبية ، حيث أنها تعود على المكلف بميزة التعرف على حقوقه وواجباته ، وبالتالي لا يجد صعوبة في التعامل مع الإدارة الضريبية ، ولا يجد صعوبة في تعبئة كشف الدخل السنوي ، وإرساله إلى الإدارة ، وفي التعرف على التزاماته اتجاه الإدارة الضريبية^(١) .

أما بالنسبة للإدارة الضريبية ، فإنه يحقق لها ميزة أكيدة ، حيث يبسط إجراءات التعامل مع المكلفين ، ويؤدي إلى الابتعاد عن كثير من المشاكل والتعقيدات التي تنشأ من

(١) انظر منشورات الإدارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة ، اعرف حقوقك وواجباتك ، ضريبة الدخل ، ١٩٩٢ ، ص ٣-٤٩ .

كذلك انظر دليل ضريبة الدخل ، اعرف حقوقك وواجباتك ، الإصدار الأول ، ١٩٩٧ ، ص ٩-٤٥ .

خلال عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم ، وهذا ما يسهل على الإدارة الضريبية الراحة في مباشرة مهامها ، وأعمالها المختلفة ، ولتيم تحقيق الهدف المنشود من هذا الالتزام ، فإنه يترتب على الإدارة أن تكون واضحة فيما تتخذه من قرارات إدارية متعلقة بالضرائب ، وأن تقوم الإدارة بإعلام المكلف بهذه القرارات حتى يكون على علم منها ، ولا يفاجأ بتطبيقها عليه ، وكذلك يجب على الإدارة أن تحيط مكلفيها علماً بكامل التعليمات ، والتفسيرات التي تقوم بإصدارها ، وذلك عن طريق النشرات الدورية أو المجلات التي تصدر من قبلها .

ولتحقيق هذا الالتزام ، نصت مادة رقم (٧٤) / من ق. ض رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على ما يلي :

"لمجلس الوزراء أن يصدر بموافقة الملك^(١) أنظمة لتنظيم :

١. لتنظيم الأصول المتبعة في الاستئناف والتمييز في قضايا ضريبة الدخل .

٢. لاقتطاع الضريبة ودفعها من الرواتب ومعاشات التقاعد .

٣. لوضع نماذج الكشف والادعاءات واللوائح والبيانات والإشعارات .

٤. لإجراء حساب الاستهلاك المسموح به .

٥. لتنظيم دفع المبالغ المنصوص عنها في المادة (٦٠) .

٦. لإجراء حساب الغرامات والفوائد المنصوص عنها في المادة (٦١) .

هناك تعديل المادة (٧٤) رقم (٣٦) / (٥٧٤٤) تنص على :

"صلاحية تغيير شرائح الضريبة ، استقطاعات وإعفاءات يحق لرئيس الإدارة بأنظمة يصدرها تغيير شرائح الضريبة المحددة بالمادة (١)٢٤ للقانون ، وبسن الاستقطاعات والإعفاءات المحددة بالقانون" .

أما بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، فقد تناول صلاحية إصدار الأنظمة في المادة (٥٠) منه ، حيث تنص على ما يلي :

"لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير إصدار الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون ، وبضمنها نظام اقتطاع الضريبة من الرواتب وما في حكمها ، ونظام الاستهلاك لغايات ضريبة الدخل ، ونظام النماذج والكشوف والإشعارات المستعملة

(١) انظر منشورات الإدارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة ، اعرف حقوقك وواجباتك ، ضريبة الدخل ، ١٩٩٢ ، ص ٣-٤٩ ، كذلك

انظر دليل ضريبة الدخل ، اعرف حقوقك وواجباتك ، الإصدار الأول ، ١٩٩٧ ، ص ٩-٤٥ .

لأغراض ضريبة الدخل ، ونظام عمل فحص الإقرارات الضريبية . لمجلس الوزراء أن يصدر الأنظمة المتعلقة بمكافآت موظفي المديرية لضمان حسن تحقيق الضريبة وتحسين سير العمل وأداء المديرية" .

٥) الالتزام برد المبالغ المحصلة بدون وجه (الردديات) : يعتبر التزام إعادة الضريبة المحصلة زيادة - استرداد المبلغ الزائد - من الالتزامات القانونية والمنطقية ، حيث أن الإدارة الضريبية تقوم بتحصيل مبالغ الضريبة من المكلف ، فإذا ما قامت بتحصيل مبالغ أكثر من المبالغ المقررة ، وجب عليها أن ترد كل المبالغ التي حصلت عليها بدون وجه حق إلى المكلف من تلقاء ذاتها .

والمبالغ المحصلة دون وجه حق هي المبالغ التي تزيد عما هو مقرر دفعه حسب القانون : أ. هناك تعديل رقم ١٤ / ٥٧٤١ ، وتعديل رقم ٣٠ / ٥٧٤٦ على قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، ينص على رد المقدار الزائد من الضريبة المدفوعة ، فقرة (١) نصها : "إذا ثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن شخصاً من الأشخاص قد دفع عن أية سنة من سنوات التقدير - بطريق الخصم أو خلافاً - مقدراً من الضريبة يزيد عن المبلغ الصحيح المستحق عليه ، فإن من حق ذلك الشخص أن يسترد المبلغ الزائد الذي دفعه ، ويصدر مأمور التقدير شهادة بالمبلغ الواجب رده ، ومن ثم يوعز إلى مكتب المالية لدى تسلمه هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها" .

فقرة (٣) تنص على :

"دفع فرقيات قيمة العملة إرجاع الرصيد في الفترة بين نهاية سنة التقدير ، أو يوم الدفع حسب المتأخر بينما يتم بإضافة فرقيات قيمة العملة كمفهومها في المادة (٦١) للقلنون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

فقرة (٤) تنص على ما يلي :

"الاعتراض على المبلغ الواجب رده ، كل من لحقه إجحاف من جراء قرار أصدره مأمور التقدير بشأن المبلغ الواجب رده بمقتضى أحكام هذه المادة ، يكون له الحق في الاعتراض على هذا القرار ، كما لو كان لحقه إجحاف من جراء تقدير الضريبة المستحقة عليه" .

ب. جاءت المادة (٣٨) من توجه مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل ، لتوضح طريقة إعادة الضريبة المحصلة ، وهذا نصها :

"إذا دفع مكلف عن أي سنة مبلغاً أكثر من المقدار المتحقق عليه ، فيحق له استرداد المبلغ الزائد الذي دفعه ، ويصدر مأمور التقدير شهادة بالمبلغ الواجب رده خلال شهر من تاريخ مطالبة ذلك الشخص ، وترسل لوزارة المالية ، ونسخة عنها للمكلف ، وتقوم وزارة المالية لدى تسلمها هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها خلال مدة لا تتجاوز شهراً من تاريخ تسلمها تلك الشهادة" .

أنه ومن خلال تتبع هذه النصوص نجد أن القانون أصلاً ألزم الإدارة الضريبية برد المبلغ الزائد ، وكون الإدارة الضريبية ملزمة بتطبيق القانون فعليها أن ترد المبلغ الزائد في الوقت المحدد ، ودون ممانعة ، كما يحصل على أرض الواقع ، ويجب احتساب فروقات العملة وفوائد التأخير ، كما لو أن المبلغ واجب الأداء على المكلف ، وعليه توريده للخزينة العامة .

إن الحق في استرجاع المبلغ الزائد يتحقق للمكلف ، في حالة قيامه بدفع ضريبة زيادة عما يستحق عليه ، وفي حالة قيامه بتقديم كشف دخله السنوي ، الذي يستند على دفاتر وسجلات تمت إدارتها طبقاً للقانون ، وتم قبولها واعتمادها من قبل دائرة ضريبة الدخل ، وحدد القانون حالات لا يحق للمكلف الحصول على الرديات عن سنة ضريبية معينة ، وتلك الحالات هي :

١. إذا تخلف عن تقديم كشف الدخل السنوي حسب الموعد المحدد في القانون عن تلك السنة .

٢. إذا أهمل في تقديم كشف الدخل السنوي ، وكان هذا الإهمال مبعثه احتيالياً أو إغفالاً مقصوداً .

٣. في حالة تقدير الضريبة المستحقة على المكلف من قبله أكثر مما هو وارد في كشفه السنوي .

المبحث الثاني: .

حقوق والتزامات المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية .

المطلب الأول: الحقوق الأساسية للمكلفين: .

ينظم القانون الضريبي في كثير من مواده العلاقات بين المصالح المختلفة والمتمثلة في المكلف من جهة ، والإدارة الضريبية من جهة أخرى ، فالقانون الضريبي يفرض على المكلف تقديم إقرار ضريبي عن مدخولاته ، ويحمله مسؤولية ما جاء في الكشف الضريبي من معلومات ، ويحدد أيضاً هذا الإقرار التزامات المكلف أمام الضريبة ، فيما يتعلق بالفترة القانونية في إعطاء المعلومات الصحيحة دون تلاعب أو إخفاء ، ويلتزم المكلف بضرورة تسهيل مهمة تنفيذ القانون الضريبي ، كما يجب على المكلف أن يدفع الضريبة في وقتها المحدد ، وعلى المكلف بالإضافة إلى ذلك أن يكون حسن النية وصادق في علاقته مع الإدارة الضريبية في كل الالتزامات التي ينص عليها القانون الضريبي المفترض ، وبالمقابل إن للمكلف حقوق متعددة ، ومن أهمها حق طلب الحماية من تعسف الإدارة الضريبية ، من تطبيق القانون الضريبي ، وفق اخذ المعلومات عن كيفية تقدير الضريبة ، وتحديد وعائها والاضطلاع على الإجراءات الضريبية، كما له حق تقديم الاعتراض على الإجراءات الضريبية ، وعلى التقدير ، كما له حق الاستئناف والتمييز^(١) . ومن حقه أيضاً قبول الضريبة ، وطلب الإعفاء أو التنزيل ، وغير ذلك من الحقوق التي ينص عليها القانون الضريبي الفلسطيني .

أما بالنسبة للإدارة ، فغن القانون الضريبي قد حدد ونظم علاقاتها مع المكلف سواءً في الضريبة على الدخل ، والمتمثلة بمديرية ضريبة الدخل ، أو في الضريبة الجمركية ، والتي تكون مسؤولة عن جبايتها مديرية الجمارك العامة ، ولهذا فإن الإدارة الضريبية تتجسد من خلال الهيكل الإداري المسؤول عن جباية كل ضريبة على حده . فيقوم الموظف الضريبي (مأمور التقدير) ، بإصدار القرار الإداري الضريبي الذي يتحدد فيه اسم المكلف والوعاء الخاضع للضريبة ، والمبلغ الضريبي والسعر الواجب التطبيق ، حيث كل هذه الأمور ، تصدر من خلال

(١) دكتور قدري نقولا عطية ، المرجع نفسه ، ص ١٥١-١٥٢ .

قرار إداري ضريبي ، يستند على القانون الضريبي المعمول به في فلسطين ، إذ أن القرار الإداري الصادر من المقدر (مأمور التقدير) ، يعتبر عمل إداري شرطي ، وليس اتفاق بين إرادتي المكلف والإدارة الضريبية ، فالقرار الضريبي عمل إداري تتجلى فيه إرادة المشرع الضريبي ، لذلك فهو أمر يتعلق بالنظام العام يعبر عن إرادة المشرع ، أو يحدد دين الضريبة ، الذي أنشئ بالقانون الضريبي ، ومن ثم جاء تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف أو من قبل الإدارة تنفيذاً للقطعة الضريبية ، وعليه فإن صدور قرار الضريبة من ذلك فإن قرار مأمور التقدير هو تسيب دين الضريبة وحق الدولة على المكلف . وعلى ضوء ذلك فإن قرار الضريبة هو تنفيذ لإرادة المشرع ، ويجب أن يكون هذا القرار ضمن مبدأ المشروعية ، ولا يخرج عنه ، وعلى المكلف أن يلتزم بدين الضريبة لأن هذا الحق من حق الدولة على المكلف أن يدفعه^(١) .

أهم الحقوق الأساسية التي ضمنها قانون ضريبة الدخل للمكلفين^(٢) :

المكلف يتمتع دائماً توزيعاً عادلاً للأعباء العامة ، ووفقاً لهذا المعنى فهو يتمتع أن تكون حقوقه كمواطن مصانة ، وفقاً لاحترام حريته الفردية ، وحقه في الدفاع ، وفي طرق الطعن ، وفي الجزاءات العادلة ، والمتناسبة مع جسامة المخالفات ، ومن أهم هذه الحقوق الأساسية للمكلف في المجال الضريبي ، مبدأ الموافقة أو الرضاء بالضريبة . فينص الدستور الأردني الصادر عام ١٩٨٦ في المادة ١١١ منه على : "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ، ولا تدخل في بائها أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد ، أو مقابل انتفاعهم بأموال الدولة ، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب ، بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية ، وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال" .

أما بخصوص مسودة الدستور الفلسطيني الصادر في آذار (مارس) ٢٠٠١ ، فتناول الحقوق الأساسية للمكلف المادة ١٠٧ ، حيث نصت على :

^(١) دكتور حسن فلاح الحاج موسى ، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً ، رسالة ماجستير غير مطبوعة ، ص ١٨٧-١٩٥ .

^(٢) مادة (١١١) من الدستور الأردني لعام ١٩٨٤ .

أيضاً مادة (١٠٧) من مسودة الدستور الفلسطيني لعام ٢٠٠١ .

أيضاً مادة (١١٩) من الدستور المصري لعام ١٩٧١ .

"فرض الضرائب وإلغائها بقانون ، وتورد الضرائب والرسوم للخزينة العامة ن ويتم التصرف بها وفقاً لأحكام القانون ، ويراعى في فرضها والتصرف بها المساواة والعدالة الاجتماعية" .

كذلك نصت مادة ١٠٨ منه على :
 "لا يجوز الإعفاء من الضريبة في غير الأحوال التي يبينها القانون" .
 كذلك الدستور المصري لعام ١٩٧ ن في المادة ١١٩ منه ضمن الحقوق الأساسية للمكلف ، حيث تنص المادة المذكورة على :
 "إن إنشاء وتعديل الضرائب لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون" .

وبعني ذلك انه يتعين على القوانين الضريبية ، أن تصدر في ظل أحكام الدستور ، وإلا طعن بعدم دستورتها ، وفقدت فاعليتها ، وعلى ذلك فالرضاء بالضريبة لا يمكن أن يكون فردياً ، وإنما يمارس عن طريق المجلس التشريعي الفلسطيني .

من أهم هذه الحقوق ما يلي :

لقد ضمن قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١/لب الحقوق الأساسية للمكلفين ، وتتلخص هذه الحقوق بالآتي :

١- حق المكلف في الحصول على معلومات ، وخدمات لائقة ومنصفة في مكاتب ضريبة الدخل^(١) .

وفي هذا المقابل يجب على المكلف أن يقدر الجهد المبذول من قبل موظفي دوائر ضريبة الدخل ، الذين ينفذون ما جاء في حيثيات القانون دون إححاف بحقه إذ على الإدارة الضريبية أن تزود المكلفين بالمعلومات الكافية ، التي يستفسرون عنها ، حيث أن حقه في الاستعلام يشيع حاجتين لديه ، الحصول على المعلومات العامة والمعلومات الدقيقة التي تخصه .

(١) خطة أنظمة المعلومات الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل ، المصدر نفسه ، ص ٢٠ .

كما انه للمكلف أيضاً الحق في الحصول على معلومات عن كيفية تعبئة كشف الدخل السنوي من قبل ضريبة الدخل التابع لها .

٢- كذلك للمكلف الحق في الحصول على خدمات دائرة ضريبة الدخل دون تأخير :
في حالة قيامه بدفع السلفيات ، وتقديم كشف الدخل السنوي ، ودفع الضريبة المستحقة عليه ، كل في المواعيد المحددة في القانون ، حيث يجنبه دفع فروق العملة وغرامات التأخير والعقوبات المنصوص عليها في القانون . وفي هذه الحالة حقه تلقي خدمة جيدة ، إذ انه من حقه أن ينال خدمة سريعة ومهذبة وكفؤة ، حيث يحق له أيضاً المطالبة بمعاملة عادلة دون المساس بحقوقه ، وفي حالة حدوث مساس في حقوقه ، يمكنه التوجه لمدير دائرة ضريبة الدخل في منطقته ، ومن ثم التوجه إلى مديرية ضريبة الدخل في رام الله ، إذا اعتقد أنه لم يحصل على حقوقه وفق القانون .

٣- حق المكلف في التصديق :
يترتب على الإدارة الضريبية اعتبار المكلف صادق في معاملاته ، ما لم يكن لديها أسباباً وجيهة للاعتقاد بخلاف ذلك . وهذا الحق للمكلف يترتب له معاملة أساسها الثقة من جانب دائرة ضريبة الدخل (الإدارة الضريبية المباشرة) ، فيما يتعلق بأقواله ودفاته وسجلاته الحسابية ، طالما انه لا توجد أية معلومات أو تبريرات أو أدلة تبرز الشك في ذلك .

٤- حق المكلف في الكتمان :
حيث يترتب على الإدارة الضريبية ، أن تصون المعلومات التي يزودها بها المكلفون ، ولا يجب لأن تستخدم تلك المعلومات إلا للأغراض التي يجيزها القانون ، والمحافظة على سرية المعلومات يجب أن تبقى موجودة في ملفات المكلفين ، وتحفظ بطريقة جيدة ، يصعب الوصول إليها ، حيث أن هذا الملف لا يستعمل إلا فقط لأغراض إجراء التقدير حسب القانون ، وموظفو الضريبة ملزمون قانونياً ، بالحفاظ على سرية المعلومات التي يجوزهم ، إذ أن المكلف هو الشخص الوحيد المخول بصورة رسمية الاضطلاع على حساباته ومستنداته .

٥- حق المكلف في الحصول على أجوبة منطقية ومعقولة لاستفساراته خلال مدة معقولة^(١):

إذ أن الرد عليه من قبل الإدارة الضريبية يجب أن يستند إلى تبريرات قانونية . حيث له الحق أيضاً في الحصول على تبريرات في حالة عدم قبول كشف الدخل السنوي ، ولن يكون هناك تقدير حسب الفطنة والدراية قبل دعوته لسماع أقواله حول ما أدرج في الكشف من قبله ، ولكن في حالة عدم تلبية المكلف للدعوة ، يحث لمأمور التقدير تقدير دخله وفق المعلومات التي لديه حسب فطنته ودرايته وحسب الكشف الحسي إن تتطلب الأمر ذلك .

٦- حق المكلف في قبول دفاتره وسجلاته إذا كان يديرها على أسس سليمة وحسب النظام المعمول به^(٢) :

حيث في هذه الحالة يستطيع الحصول على تقدير مناسب ومعقول للضريبة التي تستحق عليه ، وخلاف ذلك فإنه يصبح مسؤولاً عن تصرف مأمور التقدير في تقدير دخله حسب فطنته ودرايته .

٧- حق المكلف في الاعتراض :

حق الاعتراض للمكلف من الحقوق التي أقرها القانون بوضوح^(٣) ، وهذا الحق يأتي بعد الحوار الذي قد يتم بين المكلف والإدارة الضريبية عن طريق إشعار المكلف من قبل الإدارة الضريبية بربط الضريبة في حالة استلامه إشعاراً مبرراً برفض قبول دفاتره وسجلاته ، فإنه يحق له تقديم اعتراض على هذا القرار . كما أنه يحق للمكلف الاعتراض على مبلغ السلفية في حالة عدم تحديدها وفقاً لاتفاقية سابقة مع الإدارة الضريبية ، كما أنه يحق للمكلف تقديم اعتراض مفصل ومبرر لتقدير جرى له ، خلال ١٥ يوم من يوم استلامه إشعار التقدير ، وفي المشروع الفلسطيني لضريبة الدخل رقم

(١) خطة أنظمة المعلومات ، نفس المصدر ، ص ٢٠ .

(٢) مادة ٣٤ فقرة ب من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، الفصل الحادي عشر ، الكشوفات والحسابات .

(٣) انظر مادة ٢٩ ، ٥٦ من نفس القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ . كذلك مادة ٨ ، فقرة ١ ، ٢ من مشروع القانون الفلسطيني سالف الذكر ، رقم ٩٨/٤١ ل .

٩٨/٤١/ل أصبح الاعتراض خلال ٣٠ يوم من استلامه الإشعار ، ولأمر التقدير أن يدعو للحضور إذا وجد ضرورة لذلك ، قبل الفصل في الاعتراض المقدم من قبله .
حيث أن حق الاعتراض جاء واضحاً في نصوص قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، إذ تنص المادة ٢٩ فقرة ب تحت بند حق الاعتراض على ما يلي :
"يحق للمكلف الذي لا يوافق على تقديرات تم تسويتها له بموجب المادة (٢٩-أ) لهذا القانون ، أن يعترض عليها كتابة خلال ١٥ يوماً من اليوم الذي تم إعلامه بالتقديرات ، وعلى اعتراض كهذا تسري أحكام المواد ٥٦ و ٥٧ لهذا القانون مع التغييرات اللازمة".

وهناك المادة ٥٦ من نفس القانون تحت عنوان الفصل في الاعتراض في الحالة التي يوافق فيها مأمور التقدير على مبلغ الدخل المقدّر .

حيث تنص الفقرة رقم ٤ من المادة المذكورة على ما يلي :
"إذا قدرت الضريبة على شخص واعتراض ذلك الشخص على الضريبة المقدرة عليه ووافق مأمور التقدير على المبلغ الذي يقدر دخله به يعدل التقدير وفقاً لذلك ، ويبلغ ذلك الشخص إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه" .

بينما تنص الفقرة رقم ٥ من نفس المادة على ما يلي :
"إذا لم يوافق مأمور التقدير على الوجه المبين بالفقرة السابقة يقرر الضريبة بأمر كتابي ، ويجوز له في هذه الحالة أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه في ذلك الأمر" .
وهناك نصوص أخرى وأنظمة وتعديلات على القانون تبين كيفية الاعتراض على السلفيات والدفاتر والرديات .

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١/ل ، فقد بين حق المكلف بالاعتراض في المادة ٢٨ منه حيث تنص فقرة ١ من المادة المذكورة على :
"للمكلف حق الاعتراض لمأمور التقدير الذي رفض تقديره الذاتي ، أو الذي قام بعمل التقدير الإداري ، ويتم مراجعة اعتراضه في جلسة مراجعة وموثقة ، ومن ثم له حق الطعن أمام لجنة الطعن ، وبعدها أمام المحكمة المختصة ، وبعدها أمام محكمة التمييز" .
أما فقرة ٢ من نفس المادة فتتص على ما يلي :

"يتم الاعتراض والطعن ضمن الفترات المحددة في هذا القانون ، وإلا يسقط حق المكلف بالاعتراض ، ويمكن تمديد مدة الاعتراض إذا اقتنع مأمور التقدير أو لجنة الطعن أو

المحكمة المختصة بأن التأخير كان لأسباب معقولة ، كالمرض أو السفر أو السجن أو بسبب قهري آخر " .

٨- حق المكلف اللجوء إلى القضاء :

إنه من الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان ، اللجوء إلى القضاء في حالة نشوب خصامة أو منازعة ، وبالنسبة للمكلف فمن حقه اللجوء إلى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية حول ربط الضريبة ضمن المدة المحددة في القانون ، ولم تقبل تلك الإدارة ، أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محددة^(١) .

إنه من حق المكلف الاستئناف على قرار مأمور التقدير في حالة إصداره للمكلف إشعار تقدير نهائي ، ولم يوافق عليه الأخير ، وذلك لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في رام الله .

كما أجاز القانون الحق أيضاً للمكلف ، وفق شروط معينة تميز قرار محكمة الاستئناف لدى محكمة التمييز .

٩- حق المكلف في التمثيل :

حيث أعطى قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤^(٢) ، هذا الحق للمكلف بموجب المادة ٦٥ / الأمر العسكري رقم ١٧٢ - ٥٧٢٨ - ١٩٦٧ ، ينص على :
"لهؤلاء يحق تمثيل المكلفين أمام المسؤول ولجنة الاعتراضات كمفهومها في الأمر بشأن لجان الاعتراضات ، بكل ما يتعلق بالتزامهم طبقاً لهذا القانون :
١. محامي .

٢. مدقق حسابات قانوني كمفهومه في قانون التعامل بمهنة تدقيق الحسابات رقم ١٠ لسنة ١٩٦١ .

٣. من يحق له في تمثيل مكلف طبقاً لأنظمة ضريبة الدخل " .

^(١) انظر مادة ٥٧ ، ٥٨ من قانون رقم ٢٥ ، لسنة ١٩٦٤ ، فصل الاستئناف والتمييز .

- كذلك مادة ٣٠ ، ٣١ من مشروع القانون الفلسطيني رقم ٤١ لسنة ١٩٩٨ .

^(٢) مادة ٦٥ من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

كذلك مادة ٢٧ من المشروع رقم ٤١ / لسنة ١٩٩٨ .

أما بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل ، فقد بين حق المكلف في التمثيل ، في المادة ٢٧ منه ، حيث تنص على :

"ليس شخص طبيعي أو معنوي أن ينيب عنه خطياً ، أياً من الأشخاص لتمثيله لدى المديرية" .

١٠- حق المكلف في تخفيض الخصم في المصدر والسلفيات :

حيث أنه إذا كانت المبالغ التي يتقاضاها المكلف من زبائنه مفروضاً عليها خصم بالمصدر ، يحق له تقديم استدعاء مبني على أدلة ، لمأمور التقدير ، لتخفيض نسبة الخصم بالمصدر ، يحق له تقديم استدعاء يطلب من مأمور التقدير تخفيض قيمة السلفيات المفروضة عليه ، ولكن إذا ما اتضح في نهاية السنة أن تخفيض السلفيات لم يكن له ما يبرره فسوف يفرض عليه دفع فوائد وفروقات عمله ، وفي حالة رفض مأمور التقدير لذلك ، فإنه يحق للمكلف الحصول على توضيحات لأسباب الرفض .

١١- حق المكلف في تأجيل دفع الضريبة غير المتفق عليها :

حيث لم يلزم القانون المكلف بدفع الضريبة غير المتفق عليها ، والذي يزيد عن الضريبة المستحقة طبقاً لما صرح به ، والذي نتج عن تقدير صدر بناءً على فطنة ودراية مأمور التقدير ، أو طبقاً لأمر صدر للمكلف . ولكن في حالة إلزام المكلف بدفع هذه الضريبة فسوف يلزم بدفع الفوائد وفروقات العملة التي تترتب على المبلغ .

١٢- حق المكلف في استرجاع الضريبة :

إذا قام المكلف بدفع ضريبة زيادة عما يحق عليه طبقاً للتقرير الذي قدمه عن دخله ، والذي يعتمد على سجلات تمت إدارتها طبقاً للقانون ، يتم إرجاع المبلغ الزائد بالإضافة إلى الفوائد وفروقات العملة حسب القانون .

وهنا جاء تعديل رقم ١٤ / ٥٧٤١ ، وتعديل رقم ٣٠ / ٥٧٤٦ على قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ ، حيث ينص على :

"المبلغ الزائد من الضريبة المدفوعة ، وبين الحالات التي لا يجوز رد المبلغ الزائد فيها ، والتي سبق ذكرها في هذه الدراسة ، وكذلك بدفع فرقيات العملة والفوائد على هذا

المبلغ ، وحق الاعتراض على المبلغ الواجب رده إذا لحق المكلف إجحاف من جراء قرار مأمور التقدير بالمبلغ الواجب رده له" .

وكذلك يبين مشروع القانون رقم ٩٨/٤١ ل ، في المادة ٣٨ منه ، والتي سبق ذكر نصها بإعادة الضريبة المحصلة خلال شهر من الشهادة الصادرة من مأمور التقدير .

١٣- حق المكلف في مقاومة الظلم الذي وقع عليه من قبل الإدارة الضريبية ، واحترام حرته: إن المكلف بصفة مواطن ، يجب أن يحترم حياته الخاصة ، وأن تصان ، إذ قد يقع ظلم على المكلف من جراء علاقته بالإدارة الضريبية ، إما أثناء الفحص الضريبي ، وإما أثناء التحقيقات الضريبية أو غيرها .

وقد يقع هذا الظلم من الناحية النظرية نتيجة المناقشات والمجادلات الشفوية بين المكلف والإدارة الضريبية ، أو يقع من الناحية العملية من جراء التطبيقات للقوانين واللوائح الضريبية ، فإذا ما حدث مثل هذا الظلم من الناحيتين ، فإنه بطبيعة الحال يحق للمكلف مقاومته ، وذلك بالدفاع عن نفسه بكل الوسائل القانونية^(١) .

المطلب الثاني: التزامات المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية.

أولاً : أهم الالتزامات التي فرضها قانون الضريبة على المكلفين :
من أهم هذه الالتزامات ما يلي :

١- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي (كشف الدخل السنوي) :

إن التزام المكلف بتقديم كشف الدخل السنوي من الالتزامات الإدارية ، إذ أنه يتم من خلال هذا الالتزام إنجاز العمل الأساسي الذي بواسطته ، يقر المكلف ويسلم بالدخول في مجال تطبيق ما ينطبق عليه من قانون ضريبة الدخل ، ويتعهد المكلف من خلال الإقرار الضريبي ، بأن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه^(٢) .

وهنا ليس المقصود بالإقرار الإشعار (الخطاب) ، الذي يرسله المكلف ليقر بأنه يقبل التعديل أو التصحيح الذي تقوم به الإدارة ، مع انه أحياناً قد يسمى باللفظ إقراراً .

^(١) دكتور قدرى نقولا ، نفس المرجع ، ص ١٥١ .

^(٢) د. زكريا بيوي ، المنازعة الضريبية في ربط وتصيل الضريبة ، القاهرة ، ١٩٩٠ .

إن الالتزام بتقديم كشف الدخل السنوي ، يتبعه التزام آخر ، وهو تقديم هذا الكشف خلال فترة محددة من السنة ، كما انه توجد التزامات أخرى تستتبع تقديم الإقرار ، وهي تعتبر التزامات تكميلية لكشف الدخل السنوي يلتزم بها المكلف لتحقيق لكي تتمكن الإدارة الضريبية من صدق أو صحة في البيانات ويمكن إدراك بعض الالتزامات من قبل المكلف بما يتبع الإقرار الضريبي :

أ. الالتزام بتقديم الإيضاحات لما ورد في الكشف : حيث يلزم المكلف بتقديم معلومات إضافية وتكميلية يقدمها المكلف للإدارة تتعلق ببعض النقاط في كشف الدخل السنوي، دون وصول الإدارة لنية التهرب من قبله .

ب. التزام المكلف بالتبرير لما ورد في الكشف : إذ أنه قد يتطلب عمل الإدارة ، بعض التحقيقات عن طريق وسائلها الخاصة ، كفحص الحسابات في البنوك ، أو طلب معلومات من جهات خارجية ، حيث يكون هناك نية للتهرب من قبل المكلف ، وهنا تلزم الإدارة (مأمور التقدير تحديداً) ، بإرسال طلب (إشعار) ، بموافاتها بالقرائن والأدلة والمبررات زيادة على المعلومات والإيضاحات التي حصلت عليها .

ج. التزام المكلف بالاتصال أو الاضطلاع : حيث يلتزم المكلف نحو الإدارة بالإجابة لطلبها في حالة اتصالها به أو طلب الاضطلاع على بعض الوثائق والمستندات التي تخصه.

إن الهدف من تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف ، يعطي الثقة للمكلف بنفسه ، وحيث أنه هو الشخص الوحيد الذي يعرف دخله جيداً ، ومصدره ، فهو بالتالي هو وحده الذي يستطيع إعلان كافة المصادر الخاضعة للضريبة ، إذ أنه بتقديم هذا الإقرار يساعد الإدارة على القيام بعملها بسهولة ، وبدون عناء ويصبح دورها فحص وتدقيق هذه الإقرارات^(١) .

٢- الالتزام بتقديم الدفاتر والسجلات والمستندات :

هذا الالتزام كما بينا آنفاً ، من قبل الالتزامات التكميلية لكشف الدخل السنوي ، حيث يقصد منه التحقق من سلامة وصدق البيانات المثبتة بالإقرار ، وبالتالي يلتزم

^(١) مادة ٣٥ من قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ والتعديلات العسكرية رقم ٣١ ، رقم ٤٢ التي طرأت على هذه المادة .

المكلف بتقديمها ، إذا ما طلبت منه ذلك ، الإدارة الضريبية^(١) ، حيث تناولت مادة ٣٧ تعديل رقم ٤٤ / ٥٧٥٢ ذلك في فقرة ١ .

تنص الفقرة ٣ من مادة ٣٥ من القانون :
"كل شخص تسري عليه أحكام هذه المادة يعتبر مسؤولاً عن تقديم الكشف المنصوص عنه فيها ، وعن كافة المعلومات المدرجة فيها" .
بينما مادة ٣٧ ، تعطي صلاحية لمأمور التقدير طلب تقديم كشوفات ومعلومات إضافية .

بينما تنص المادة ٦٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ على أن :
"كل من قام بدون سبب كاف بارتكاب أي من المخالفات التالية ، يعاقب بالحبس نصف سنة أو غرامة أو بالعقوبتين معاً ، إذا لم يتم بتنفيذ أي طلب في إشعار صدر إليه بموجب هذا القانون" .

بينما مشروع القانون الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل ، نص في المادة ٢٤ فقرة ٢ في هذا الخصوص على ما يلي :

"وفقاً لأحكام القانون للمدير ، أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً ، طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهة كانت شريطة عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ، ويشترط في ذلك إلزام موظفي السلطة الوطنية الفلسطينية بعدم إفشاء أية معلومات أو جب القانون عليهم المحافظة عليها وكتماها" .

أما بخصوص العقوبة على عدم إعطاء مأمور التقدير المعلومات التي يطلبها ، فإن المشروع الفلسطيني ينص في المادة ٤١ ، بند عقوبات على ما يلي :

"كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أو امتنع عن تقديم المعلومات التي طلب منه تقديمها أو أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأية مسألة تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع ضريبة الدخل أو التأثير في مقدارها ، يعاقب بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة تتراوح بين ٥٠ - ٥٠٠ دينار أردني أو بكلتا العقوبتين ، وفي كل الأحوال يضمن النقص الذي يضمن النقص الذي حدث في مقدار الضريبة" .

(١) مادة ٣٥ ، ٣٦ من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

٣- التزام المكلف بدفع الضريبة :

تبدأ نشوء الواقعة المنشئة للضريبة بالإقرار الضريبي ، ثم تنتهي بدفع الضريبة ، فالالتزام بدفع الضريبة ، هو التزام واجب على المكلف وضروري بالنسبة للدولة حتى تستطيع أن يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق .

وهنا يقع على عاتق الإدارة الضريبية ، بأن تقوم بتحصيل الضريبة ، حيث تلتزم بإصدار الإشعار الضريبي ، الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى المكلفين ، وهنا تكون الضريبة واجبة الدفع في وقت محدد بعد إصدار الإشعار .

إن رد فعل المكلف إزاء الاستقطاعات الضريبية ، يتوقف على المبادئ الأخلاقية والوعي الضريبي ، والنظام الضريبي ، حيث أنه كلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي ضعيفاً ، كلما ازداد التهرب من الضريبة ، وكلما كان النظام الضريبي قوياً ومحكماً ، كلما قل التهرب الضريبي ، وقد يلجأ المكلف إلى التخلص من الضريبة بطرق التهرب المختلفة ، أو بتجنبها بالاستفادة من الثغرات القانونية التي قد يطبقها لصالحه .

الأسباب التي تمنع المكلف من الالتزام بدفع الضريبة :

وتتلخص هذه الأسباب بالآتي^(١) :

١. حب الذات والمصالح الشخصية للمكلفين .
٢. شعور المكلفين بأن التهرب الضريبي لا يسبب ضرراً لأحد ، ولا يوجد عقوبات رادعة عليه .
٣. عدم إقناع المكلفين بالأموال التي تنفق من قبل الدولة على المرافق العامة ، أي أن النفقات العامة من قبل الدولة غير مقيدة ومبالغ بها .
٤. عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين ، وإعطاء القانون بعض الامتيازات لبعض القطاعات ، وإعفاء الموظفين الأجانب من دفع الضريبة ، مما يجعل شعور بالتمييز .
٥. شرائح الضرائب المرتفعة ، والتي تتصاعد بسرعة .
٦. عدم كفاية الإدارة الضريبية ، وعدم ممارستها للرقابة الضريبية بطرق صارمة .
٧. تدخل بعض مجموعات الضغط أو ذوي النفوذ .

(١) انظر مؤلف الدكتور محيي محمد سعد ، المرجع نفسه ، ص ١٧٤٩ ، ١٨٠ .

٨. الظروف السياسية السائدة في البلد ، وتركيبات المجتمع السياسية (التيارات السياسية) .

٤- التزام المكلفين بإشعار مديرية ضريبة الدخل في حالة التوقف عن العمل :
إذا توقف المكلف عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً ، تدخل في وعاء الضريبة فقط الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل ، والتوقف الجزئي يكون بإنهاء المكلف لبعض أوجه النشاط أو الفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه ، وعلى المكلف في كل الأحوال أن يخطر الدائرة الضريبية خطياً بذلك التوقف سواءً هو مباشرة أو ممن هو مفوض عنه^(١) .

حيث نصت المادة ٤١ / فقرة ١١ من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على ما يلي :

"يعاقب بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع إلى ستة أشهر أو بغرامة تتراوح بين خمسين إلى خمسمائة دينار أردني أو بكلا العقوبتين ، لمن لم يصرح عن ممارسة النشاط أو إنجائه ، خلال المدة المحددة .

٥- التزام المكلفين بتقديم إشعار مزاولة النشاط :
إذا قام المكلف بفتح عمل أو بدا بمزاولة مهنة أو بإدارة عمله أو مهنته في مكان عمل إضافي ، أو في مكان آخر ، أو قام بتغيير نوع عمله أو مهنته عليه أن يبلغ عن ذلك خلال ٩٠ يوماً من بدء العمل أو تغييره . وكل من يفتح عملاً أو يضيف على عمله عمل آخر ، أو يبدأ في مزاولة مهنة أو مزاولة مهنته في مكان إضافي ، أو غير محل عمله أو محل مزاولته المهنة ، ولم يبلغ المسؤول عن ذلك في الموعد ولم يقدم التقرير السنوي الأولي ، الذي كان من المفروض عليه تقديمه يعتبر مخالفاً لتعليمات القانون^(٢) .

(١) مادة ٤١ من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل .

(٢) مادة ٣٥ من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

٦- واجب المكلفين الاحتفاظ في الدفاتر والسجلات :

لم ينص قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ صراحة على هذا الالتزام ، غلا انه يستشف من ثنايا مواده القانونية ، حيث بين القانون عقوبات على كل من يتلف مستند أو لم يحتفظ بتلك السجلات لحين انقضاء فترة التدقيق والرجوع إليها ، حيث ألزمهم للاحتفاظ بها لمدة ستة سنوات .

وهناك عقوبة على المكلف في حالة إتلافها أو إحراقها ليتهرب أو ليقفل عن دفع الضريبة^(١) .

ثانياً : التزامات غير المكلفين :

حيث ألزم القانون الضريبي جهات أخرى لها علاقة بالمكلفين ، بتقاسم المعلومات وإظهار السجلات التي تخص المكلف^(٢) ، وهذا ما يطلق عليه التقدير بالاسترشاد ، أو الرجوع إلى المصدر ، وهنا ألزم القانون الإدارة الضريبية ، الحفاظ على سرية هذه المعلومات ، والبيانات ، وأنها لا تطلب إلا بما يخص ملف المكلف الضريبي .

وفي هذا الصدد ، تنص مادة ٤٤ ، فقرة (١) ، من قانون رقم ٢٥ / لسنة ١٩٦٤ على :

"يجوز للمأمور التقدير أن يكلف أي موظف من موظفي الحكومة أو من موظفي أية سلطة محلية أو هيئة عمومية أخرى أن يزوده بما قد يكون في حيازته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون ، ويشترط في ذلك ألا يكره الموظف المذكور بحكم هذه المادة على إفشاء أية تفاصيل يكون ملزماً بحكم القانون بالمحافظة على كتمانها" .

أما المشروع الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل ، أوضح في المادة ٢٤ ، بند "الفحص الضريبي ومراجعة سجلات المكلفين" إلزام غير المكلفين بالاستجابة لمطلب الإدارة الضريبية بما تطلب من معلومات ، حيث أن فقرة ٢ من المادة المذكورة تنص على ما يلي :

(١) مادة ٦٨ ، فقرة (و) من القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

- كذلك مادة ٣١ فقرة ٤ من المشروع رقم ٩٨/٤١ ل .

(٢) مادة ٤٤ فقرة (١) من قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .

- كذلك مادة (٢٤) من مشروع قانون ضريبة الدخل رقم ٩٨/٤١ ل .

"وفقاً لأحكام القانون للمدير أو لي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي جهة كانت شريطة عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ، ويشترط في ذلك إلزام موظفي السلطة الوطنية الفلسطينية ، بعدم إفشاء أية معلومات أوجب القانون عليهم المحافظة عليها وكتماؤها" .

ثالثاً : صلاحية المدير في المصالحة في الجرائم الضريبية :

نصت المادة ٧١ من القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ على ما يلي^(١) :

- أ. يحق للمسؤول (المدير) ، التصالح على كل مخالفة لنصوص المواد من ٦٧ - ٦٩ لهذا القانون ، كما ويحق له قبول صدور الحكم أن يقوم بتوقيف كل الإجراءات التي تم اتخاذها طبقاً لهذه المواد أو أن يتصالح عنها إجمالاً عليها .
 - ب. كل من ارتكب طبقاً للمواد ٦٧-٦٩ ، يحق للمسؤول (المدير) بموافقة ذلك الشخص أن يقضي منه عوضاً مالياً لا يزيد عن ضعف الحد الأعلى للغرامة التي يمكن فرضها على هذه المخالفة وعندئذ توقف كل الإجراءات التي اتخذت ضده بشأن هذه المخالفة ، وإذا كان موقوفاً بشأنها يفرج عنه" .
- بينما مشروع القانون ، لم يعالج صلاحية المدير بشأن التصالح بوضوح .

إن إجراءات المصالحة بعد موافقة المدير ، تتم بقيام المشتكى عليه ، بتقديم طلب للمدير ، حيث يقوم المدير بالموافقة على الطلب ، بعد أن يقرر الغرامة التي يدفعها المكلف ، ومن ثم يرفع الطلب إلى الجهة الرسمية ، ليتم وقف الإجراءات في القضية الجزائية ، واعتبارها منتهية .

(١) انظر مادة ٤٨ من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

الفصل الثالث

تقييم أداء إدارة الضرائب في فلسطين

الفصل الثالث

تقييم أداء إدارة الضرائب في فلسطين

المبحث الأول:

كفاءة الإدارة الضريبية ومعوقات أدائها

المطلب الأول: موظفو ومديراء الضرائب

أولاً: موظفو الضرائب:

١- تعيين الموظفين في الدوائر الضريبية :

يشترط قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ ، والأنظمة المنبثقة عنه توافر عدد من الشروط فيمن يرشح لتولي الوظيفة العامة ، وتتلخص هذه النقاط بالآتي^(١) :

١. جنسية الدولة .
٢. السن والعمر .
٣. الصلاحية الجسمانية واللياقة الصحية .
٤. الصلاحية الأخلاقية .
٥. الكفاءة العلمية .

٢- طرق اختيار الموظفين :

هناك أربع طرق للاختيار متبعة وهي^(٢) :

١. الاختيار المطلق للإدارة وشروط شغل الوظيفة العامة .
٢. طريقة الإعداد الفني في المدارس الخاصة .
٣. طريقة المسابقة وهي طريقة رئيسية لاختيارهم .

(١) مادة ٢٤ من قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

للتوسع : انظر مؤلف الدكتور نواف كنعان ، القانون الإداري الأردني ، الكتاب الثاني ، الفصل الثالث منه ، الجامعة الأردنية ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٦ ، ص ٣٧-٤١ .

(٢) إصدارات المجمع العربي ، إدارة استراتيجية العمليات ، عمان - الأردن ، ٢٠٠١ ، ص ١٩٦-٢٠٥ .

٤. الوظائف المحجوزة ، كتخصيص بعض الوظائف لطائفة معينة تحملوا تضحيات في سبيل الوطن ، كالمحاربين القدامى ، والأيتام بسبب الحرب ، وأبناء الشهداء ، ويكون التنافس عادة على شغل هذه الوظائف بين تلك الفئات . وقد تلجأ الإدارة الضريبية باستعمال أكثر من طريقة في الاختيار في آن واحد وبما تقتضيه مصلحة العمل .

٣- واجبات موظفي الضرائب وحقوقهم :

تتلخص هذه الواجبات فيما يلي :

أ. واجبات الموظف داخل نطاق الوظيفة^(١):

١. واجب أداء العمل : حيث يجب على الموظف الالتزام بما يلي للقيام بعمله :
(١) أداء الموظف العمل بنفسه ، وعدم توكيل غيره بأدائه سواء أكان حاضراً أم غائباً ، أو مجازاً بإحدى الإجازات التي ينص عليها قانون الخدمة المدنية .
(٢) أداء العمل بدقة وأمانة وسرعة ، أي أن يكون حريصاً عند أداء العمل المكلف به ، فلا يتهاون أو يقصر في واجباته أو يؤخر معاملاته أو يؤجلها أو يجري تمييزاً بين معاملات المستفيدين من خدمات المرفق (المراجعين) .
(٣) أن يلتزم بوقت العمل ابتداءً وأثناءً وانتهاءً ، فيكون في مكتبه في بدء الدوام الرسمي.

٢. واجب إطاعة الأوامر^(٢) : ويتم ذلك بالتسلسل حسب السلم الإداري المتبع ، حيث يجب أن يخضع الموظف الأدنى درجة للموظف الأعلى درجة ، وهو ما يعرف بالسلطة الرأسية .

يتطلب واجب الطاعة من قبل الرؤوسين ما يلي :

- (١) تنفيذ الأوامر والتعليمات والتوجيهات التي يصدرها الرئيس إليهم .
- (٢) احترام قرارات الرئيس التي يعقب بها على تصرفاتهم بالتعديل أو بالإلغاء .
- (٣) احترام الرئيس بالقدر الذي يجب أن يسود بين الرئيس والرؤوس .

(١) مادة ٦٦ ، ٦٧ من قانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

- انظر للتوسع الدكتور محمد باهي أبو يونس ، أحكام القانون الإداري ، المرجع السابق ، ص ١٦٦-١٧٠ .

(٢) للتوسع انظر مؤلف خالد سمارة الزعبي ، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية ، كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية ، الطبعة الثانية ، عمان ، ١٩٩٨ ، ص ١١٠-١١٢ .

٣. واجب المحافظة على الأموال العامة (المنقولة وغير المنقولة) : حيث يجب على الموظف أن يعمل على صيانة أموال المؤسسة الضريبية التي يعمل بها ، والتي يستعملها بحكم عمله والمحافظة عليها ، ولا يقتصر هذا الواجب على مجرد عدم اختلاس أو فقدان الأموال والمعدات بل يشمل كيفية استغلالها ، وعدم تعرضها للضياع والتلف المترتبة على إهمال أو سوء صيانة .

٤. واجب الحفاظ على أسرار المهنة : يجب عدم إفشاء الأسرار التي يطلع عليها الموظف بحكم منصبه ، ولا يجوز له أن ينشر أي تصريح عن أعمال من وظيفته بغير إذن ، أو أن يحتفظ لنفسه بأصل أي ورقة من الأوراق الرسمية المتصلة بوظيفته .

٥. واجب التحفظ ، أو واجب الحياد الوظيفي : يجب أن يتمسك موظفي الضريبة بالحياد التام إزاء الصراع السياسي القائم بين الأحزاب ، وأن ينفذ قرارات حكومة الحزب السياسي القائم بين الأحزاب ، وأن ينفذ قرارات حكومة الحزب السياسي الفائز ، بالانتخابات حتى ولو تعارض مع عقيدته السياسية ، وهنا واجبه أن لا يفصح عن أسرار الإدارة أو مواقفها ، أو أسرار السلطة السياسية ، لأنه غير مخوّل بالكلام في كل شيء في نطاق الوظيفة ، ولا يملك كذلك انتقاد سياسة السلطة فهو مجرد منفذ لا مقيم لها .

ب. واجبات الموظف خارج نطاق الوظيفة^(١) :

وتتلخص في الأمور التالية :

١. واجب الحفاظ على كرامة الوظيفة : إذ أن شرف الموظف من شرف السلطة

الإدارية، ومن ثم من شرف السلطة الوطنية الفلسطينية .

٢. على الموظف اتباع نمط من السلوك الأخلاقي السليم .

(١) مادة ٦٧ بند ٣ ، ٦ ، ٧ من قانون الخدمة المدنية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

ج. المحظورات على الموظف^(١) :

يحظر على موظفي الضرائب ما يلي :

١. حظر الإضراب^(٢) .

٢. حظر الجمع بين الوظائف ، وممارسة الموظف التجارة^(٣) :

(١) إن قيام الموظف بأعباء الوظيفة ومهام التجارة ، يؤدي إلى تشتت جهوده وأوقاته وقد ينعكس الأثر الضار على الوظيفة نفسها .

(٢) الخشية من تسيير سلطات وامتيازات الوظيفة لصالح النشاط التجاري للموظف .

(٣) إن التجارة تتطلب الكذب ، وهذا ما يتناقض مع أخلاقيات الوظيفة التي لا ترضى بغير الصدق بديلا .

(٤) إن التاجر قد يتعرض للإفلاس ، حيث يشهر قرار الإفلاس في الصحف وهذا لا يتفق مع نظام الوظائف في السلطة الفلسطينية .

(٥) كذلك حظر الجمع بين الوظائف وممارسة التجارة يهدف إلى تخصيص جهد ووقت الموظف للسلطة أو المرفق العام ، كما يهدف إلى إبعاده عن الأنشطة التي تتعلق بالمنافع المادية أو الربح .

٣. تجنب المسلك الشائن وحظر الظهور بمظهر السكر في محل عام .

٤. حظر الاختلاط بالمشوهين والأسر سيئة السمعة .

٥. عدم الجمع بين الوظيفة والأعمال المحظورة بالنص ، وعدم ممارسة أي نشاط خاص كمكتب محاسبي سواء لحسابه أو لحساب غيره في القطاع الخاص .

٦. عدم تجاوز الحدود المرسومة خلال ممارسة النشاطات العامة ، من أبرزها ممارسة حق الانتخاب والترشيح ، والانضمام للأحزاب السياسية والنقابات العامة .

٧. عدم الظهور بالمظهر الحسن واللياقة البدنية المقبولة لشغل الوظيفة العامة إذ أن مظهره يعكس الصورة المدنية لهذه المراكز الوظيفية .

(١) للتوسع الرجوع إلى مؤلف الدكتور عبد القادر الشخيلي ، أخلاقيات الوظيفة العامة ، عمان ، دار مجدلاوي للنشر ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٩ ، ص ٦٠-٦٥ .

(٢) د. محمد باهي أبو يونس ، نفس المرجع ، ص ١٦٧-١٦٨ .

(٣) مادة ٦٧ بند ٢ من قانون الخدمة المدنية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

د. حقوق موظفي الضرائب : وتتلخص هذه الحقوق فيما يلي :

١. الراتب الشهري^(١) : حيث يعرف الراتب بأنه : "المبلغ الذي يتقاضاه الموظف شهرياً في مقابل انقطاعه لخدمة الإدارة ، بحيث يحدد لكل وظيفة حسب درجتها مربوط يبدأ به من يشغلها لأول مرة ، ويستحق هذا الراتب من تاريخ تسلمه العمل"^(٢).

٢. الترفيع^(٣) : يعني الترفيع منح من يستوفي الشروط من الموظفين الدرجة الأعلى من درجته مباشرة بقرار من السلطة المختصة ، وفقاً للأسس المعتمدة كالأقدمية أو الاختيار أو الاختبار . من المعتاد أن الترفيع يؤدي إلى تحسين مركز الموظف من الناحيتين المادية والأدبية ، لأنه سيرفع الراتب من ناحية و يصعد به في السلم الإداري من ناحية أخرى ، فتتزايد تبعاته وسلطاته .

٣. العلاوات والمكافآت والتعويضات^(٤) : والعلاوة مبلغ محدد من المال يزداد بإضافته إلى الراتب الأساسي للموظف ، وهناك العلاوات الدورية ، والتي تعطى للموظف كحق له يستمدّها من التشريعات المقررة ، والتي تنص صراحة على استحقاق الموظف لها في بداية الشهر الذي يحدده من كل عام ، ولا يجوز حرمان الموظف منها ، إلا تنفيذاً لجزاء تأديبي يقضي بذلك أو لحصوله على تقرير ضعيف في تقريره عن السنة السابقة على موعد العلاوة . والعلاوة التشجيعية التي تمنح للموظف مبلغ من المال من نفس فئة العلاوة الدورية يزداد بها راتبه الأساس ، وتكون بقرار من السلطة الإدارية المختصة تشجيعاً له ومكافأة لحصوله على تقرير ممتاز في التقارير السنوية الخاصة بتقييم أداء الموظف وبيان كفاءته^(٥) .

٤. الإجازات^(٦) : سواء السنوية أو المرضية أو الدراسية أو الأمومة ، أو إجازة الحج أو الإجازة بدون راتب ، والتي تحدد وفق قانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

(١) مادة ٥١ من نفس القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

(٢) دكتور خالد سمارة الزعبي ، القانون الإداري وتطبيقاته في الأردن ، ١٩٩٣ ، ص ٢١١ .

(٣) مادة ٥٢ من قانون الخدمة المدنية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

(٤) مادة ٥٣ ، ٥٤ من نفس القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

(٥) مادة ٥٦ من نفس القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

(٦) مواد ٧٨ - ٨٦ من نفس القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .

٥. حماية الموظف وصون سمعته : يقع على عاتق الإدارة الضريبية ، المحافظة على موظفيها خارج نطاق العمل ، وتقديم المساعدة اللازمة لهم في شتى المجالات الاجتماعية والمدنية .

٤- أخلاقيات الموظفين ومدى التزامهم بالوظيفة العامة :

يتعين على موظفي الضرائب أثناء أدائهم واجبات عملهم ، أن يتقيدوا بمبادئ ومفاهيم سلوكية معينة ، والتي يشار إليها بالأخلاقيات الوظيفية ، حيث من هنا اكتسب موضوع أخلاق الوظيفة أهمية بالغة ، بسبب تردي مستوى أداء الموظف ، وتفشي صور الفساد الإداري ، أو الانحراف الإداري في معظم الأنظمة الغربية والشرقية ، وقد اتخذ الفساد الإداري في الدول النامية عموماً ، والدول العربية خصوصاً صورة مخيفة ، ودب هذا الفساد وتغذى من الفساد السياسي^(١) .

إن تحلي الموظف بسلوك نظيف وإيمان صادق في النظام الأخلاقي والقيمي للمجتمع ، وإخلاصه للأهداف العامة أصبح من الضرورة ، التي بتوافرها يتاح لمرافق الدولة أن تؤدي وظائفها وواجباتها وخدماتها على نحو يرضي الشعب ، ومن الأهمية بمكان أن يتقيد الموظف بأخلاقيات الوظيفة تقيداً عن قناعة ورضا ، وليس عن قصر وخوف ، لذلك يتعين تهيئة الظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتنظيمية التي تفرز على نحو طبيعي قيماً للعمل أو الخدمة من شأن توافرها تحقيق الإبداع في هذا المجال .

تعرف الأخلاق Morale-Ethics بأنها :

"مجموع قواعد السلوك مأخوذة من حيث مشروطة"^(٢) .

أو كما عرفها آخرون بأنها :

"نظرية عقلية في الخير والشر" .

١. سبب دراسة أخلاقيات الوظيفة العامة :

أنه ونظراً لتفشي الإهمال والتقصير في أداء موظفي الضرائب ، لا بد من التطرق إلى النقاط الأساسية التي ألزمتنا بالتركيز على أخلاقيات الموظفين ، ومدى التزامهم بالوظيفة العامة ، ومن أهم هذه الظواهر ما يلي :

(١) الدكتور عبد القادر الشخيلي ، نفس المرجع ، ص ٣١ - ٤٢ .

(٢) الدكتور عبد القادر الشخيلي ، نفس المرجع ، ص ٣٢ .

- (١) تدني مستوى أداء الإدارة العامة .
 - (٢) تفشي حالات الفساد الإداري أو الانحراف .
 - (٣) الواجبات والالتزامات الواردة في قانون الخدمة المدنية غير كافية لأداء الواجب بدقة.
 - (٤) بسبب أخلاق الموظف الاجتماعية من بيئته الاجتماعية ، وكذلك يجمع من البيئة المهنية من بيئة المرفق العام .
 - (٥) الهدف خلق ضمير مهني حي يتجه إلى التطوير والإبداع .
- أ. مظاهر الانحرافات الأخلاقية للموظفين : هناك نوعين من مظاهر الانحراف يلجأ إليها الموظفون :
١. مظاهر تدخل ضمن جرائم القانون العام ، كالسرقة ، والاختلاس والرشوة وإضرار الموظفين الآخرين .
 ٢. تأخير أعمال المكلفين ، منها البيروقراطية ، التنافس غير الشريف مع الزملاء ، إيصال المعلومات الخاطئة بسوء نية إلى المدير العام .
- ب. سبب دخول الفرد للوظيفة العامة : يدخل الفرد للوظيفة العامة في السلطة لأحد سببين أو كلاهما^(١) :
١. تعتبر الوظيفة مورد لدخل الفرد ووسيلة لمعيشته فهي مجال لتمويل حياته الفردية .
 ٢. إن الوظيفة تشكل مركز اجتماعي للفرد ومن مظاهر الأبهة والفخفة وخصوصاً في المجتمعات الريفية والقروية ، وذلك لأن الوظيفة في جوهرها عبارة عن : "صلاحيات وسلطات لاتخاذ مجموعة من القرارات العملية التي تستخدم طبقاً لأهدافها في خدمة الصالح العام" .
- فالموظف هو خادم الشعب وأمين على الأموال الموثقة لديه ، والسلطات تناط به لأغراض متعلقة بقواعد القانون العام ، أو بمصالح المجتمع أو بأهداف الإدارة العامة .
- ج. انحراف سلوك موظفي الضرائب : يعود ذلك لسببين وهما^(٢) :
١. عدم إدراك الموظف أن الوظيفة تكليف لا تشريف ، وأنها تتضمن واجبات كثيرة ، وقيود ثقيلة ، وأن السلطة الوطنية الفلسطينية اتمنته على أموالها وأنظمتها وسمعتها.

(١) منشورات جامعة القدس المفتوحة ، القانون الإداري ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، ١٩٩٦ ص ٢٤٤-٢٥٠ .

(٢) جورج دكتور هالسي ، إدارة الناس فن ، ترجمة أحمد زكي ، دار المعارف بمصر ، ١٩٥٣ ، ص ٣٣-٥٦ .

٢. رغبة الموظف السيئ في استغلال النفوذ أو المتاجرة بالوظيفة وذلك لنيل مآرب مادية معتمداً على مركزه الوظيفي في تحقيقها له .

إن الفرد يدخل الوظيفة لأول مرة وهو مشبع بقيم وأغراض المجتمع فقد يكون موظفاً حسن السلوك أو يكون غير ذلك ، وبعض النظم اشترطت توافر شهادة حسن سلوك لدى الموظف تمنحها جهة أمنية ، أو جهة مختصة بمثل هذه المسألة ، وهذا ما هو معمول به في فلسطين .

يدرك الفرد بعد دخوله الوظيفة أن للمؤسسة الحكومية أهدافها ، ولها قواعد سلوك إداري وتنظيمي ، وأن زملاءه من العاملين خليط قد يبدو غير متجانس اجتماعياً ، ونلاحظ أن بعض الموظفين يؤدون عملهم بدقة وهدف ، والبعض الآخر غير مكترث بتحقيق أهداف المؤسسة ، فيتغيب أو يتمارض ، أو يكون غير حريص على واجباته أو على أموال الدائرة الضريبية ، ويلاحظ أن ثمة عقاب يوقع من قبل السلطة الرئاسية المخولة في المؤسسة ، وقد يكافأ طبقاً لنظام الحوافز في المؤسسة ، وقد يلاحظ أن الأمور تسير طبقاً لمبدأ العدالة ، وأن كل فرد يناله حق ، وأن الوقائع تجري بمنطق عقلائي ، أو بالعكس يلاحظ أن الرئيس الإداري متسلط يعاونه رهط من المنافقين ، فتبدو الأمور تسير طبقاً لنظام لا أخلاقي وغير عادل وغير منطقي^(١) .

إن للمؤسسة أهدافها ، ومن مصلحتها تحقيق هذه الأهداف ، وفي الجانب الآخر هناك مصالح مهنية للموظف ، إذ أن تلك المصالح غالباً ما تتعارض ، حيث توصف المؤسسة الحكومية بأنها مجتمع إنساني مصغر يحمل محاسنه ومساوئه ، إضافة إلى خصوصية عالمها ، من حيث النشاط والأهداف وحركة التفاعل ، والصراع بين الأفراد من جهة ، وبنيتهم وبين الرؤساء من جهة ثانية .

فالموظف له مصلحة في البقاء في وظيفته طالما كانت هي مورد الدخل الوحيد له ، فهو مجبر على الانصياع لأوامر السلطة الرئاسية ، ولديه أيضاً تطلعات مهنية بأن يشغل وظيفة أعلى ، وهنا تنشأ حالتين وهما :

١. أن مصالحه مشروعة لأنه يحوز فعلاً على مقومات الكفاءة ، مما يبرز شغله وظيفته رئاسية أو إشرافية عن جدارة واستحقاق ، وفي ضوء فلسفة القيادة الإدارية وأنماط سلوكها الإداري يتم تلبية هذا الطلب المشروع ، وذلك بأنه طلب في حقيقته يقع

(١) عبد القادر الشخيلي ، نفس المرجع ، ص ٧٣ وما بعدها .

ضمن صالح المؤسسة الضريبية ، أو يحدث العكس حينما تكون القيم السائدة في المؤسسة قيماً لا أخلاقية فيسود الجهلاء ، وينزوي الخبراء ، والمتضرر الوحيد من هذا أو ذاك المؤسسة نفسها .

٢. إن مصالحه غير مشروعة ، كأن يرغب بالتجارة بالوظيفة ، أو استغلال النفوذ ، أو يشغل وظيفة ذات اختصاصات ومسؤوليات تفوق قدراته ومهاراته وخبراته ، إلا أنه غير قانع دون وجه حق بالوظيفة التي تتناسب مع مؤهلاته النظرية والعملية ، وهنا إما تفتح الطريق أمام أمثال هذه العناصر فتشغل وظيفة أعلى من مؤهلاتها ، وهذا ما يكون في ظل سيادة الانحراف الإداري أو الفساد الإداري .

فالمدير الإداري مثلاً ، الذي شغل منصبه دون وجه حق يحاول أن يقرب الأقل كفاءة ليطيع أوامره وسياسته مهما كانت غير مشروعة ، حيث من يشغل وظيفة غير جدير بها يحرص على الاحتفاظ بها بكل الطرق غير المشروعة ، وذلك لأن شغلها دون استحقاق لسبب كونه قريباً من هذا المسؤول أو ذاك السياسي ، أو كونه موضع ثقة شخصية قائمة على اعتبارات فردية وليست موضوعية .

وقد تحصل حالة عدم الرضا لدى الموظف الذي لم يتدرج في سلم الوظيفة لأنه لا يستحق الترقية ، بينما هو يظن لاعتبارات أنانية أنه أجدر من غيره بوظيفة أعلى . إن سلوك الموظفين داخل الدوائر الضريبية ، سلوك تتفاوت مظاهره وتباين شدته ويأخذ مظهر المنافسة المشروعة ، أو الصراع غير المباشر (الخفي) أو الصراع العلني، الذي لا يمكن معالجته إلا بالتسوية الودية ، أو نقل أحد دعائه إلى دائرة ضريبية أخرى ، أو خارج الدوائر الضريبية كلها^(١) .

فالإنسان ميال لإشباع مصالحه وتتفاوت درجة الإشباع بتفاوت أنماط سلوكه الأخلاقي ، فإما أن يشبعها بطريقة مشروعة عن طريق الجد والمثابرة ، وإما أن ينحاز دائماً إلى مصلحته الفردية ، ودون مراعاة لاحتياجات مصالح الأفراد الآخرين ، وفي الحالة الأخيرة يشتد الصراع بينه وبين من تجاهل مصالحهم أو استباح حقوقهم ، ولا يجري حل مثل هذا النوع داخل الدائرة الضريبية بطرق تنتمي إلى معطيات العقل أو المنطق ، وإنما تكون الحلول رهناً بظروفها ، فمرة القوة أو العنف يحل الصراع ومرة أخرى القانون والسلطة ومرة ثالثة المال والنفوذ ومرة رابعة الصدف العمياء .

(١) للتوسع انظر مؤلف جورج هالسي ، نفس المرجع ، ص ٨٦-٩٤ .

ثانياً: مدراء الضرائب :

١- تعريف المدير وماذا يميزه عن غيره :

يعرف المدير بأنه "ذلك الشخص الذي يكون مسؤولاً عن توجيه الموارد المادية والبشرية والذي يشرف على الأنشطة في دوائر وأقسام الدائرة الضريبية"^(١) .

يتميز المدير بأمرين يجعلانه مختلفاً عن غيره داخل المؤسسة وهما :

١. يتم تقييم أداء المدير من خلال أداء موظفيه ، وكيفية إنجازه لمعايير العمل الخاصة به ، لأن نجاحه ، إنما هو نجاح للمؤسسة الضريبية ككل ، لا ينفصل .
٢. تناط بالمدير المسؤوليات التي توجهه اتخاذ كافة السبل ، والتي تتضمن تحقيق أهداف الدائرة بكفاءة وفعالية ، أي تحقيق الهدف المنشود بدقة وبأقل كمية ممكنة من الموارد^(٢) .

٢- المستويات الإدارية للمدراء :

عادة ما يتم تقسيم الإدارة الضريبية ، كما بينا في الهيكل التنظيمي - سالف الذكر - إلى ثلاثة أقسام إدارية ، وهذا ما هو متبع في الإدارات الضريبية الأخرى في العالم^(٣) :

١. مدراء الإدارة الدنيا - Lower level Manageress - :
قد يطلق عليهم اسم مدراء الخط الأول ، حيث يكون هؤلاء في المستوى الأدنى من هرم الوظيفة الإدارية ، حيث تكون أعدادهم كبيرة . تقع مسؤوليات هذه الفئة في الإشراف المباشر على توفير الخدمة ، حيث يكونوا على اتصال عريض مع مكلفيهم والجمهور .
٢. مدراء الإدارات الوسطى Middle level Managers :
حيث يكون موقع هؤلاء في منتصف الهرم ، وتكون مهامهم مرتكزة على تحقيق التواصل بين الإدارة العليا والدنيا عن طريق استقبالهم للاستراتيجيات والسياسات من الإدارة العليا ، والعمل على ترجمتها ، وتحويلها إلى أهداف وخطط وبرامج ومهارات محددة ، ومن ثم نقلها للمستوى الإداري الأدنى ل يتم إنجازها .

^(١) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المهام أو الممارسات الإدارية ، عمان - الأردن ، مطابع الشمس ، ٢٠٠١ ، ص ١ .

^(٢) للتوسع الرجوع إلى :

Don Hellrigel and John w. slocum, "management", 6th edition, 1992 Addison-Wesley publishing company slocum, 1992.

^(٣) د. عمر عقيلي وآخرون ، وظائف منظمات الأعمال ، عمان - دار زهران ، ١٩٩٤ ، ص ٨٠ وما يليها .

يجب على هؤلاء اكتساب مهارات التنسيق والتوجيه للأنشطة المختلفة ، رؤساء الأقسام، مدراء المشاريع ، مسؤولي الصيانة ، أمثلة جيدة على هذا المستوى الإداري .

٣. مدراء الإدارات العليا Top level Managers :

يتمركز هؤلاء في قمة الهرم الوظيفي ، ويكونوا في موقع مسؤولية ، حيث يعهد إليهم التوجيه والتنسيق العام لجميع المهام داخل الإدارة الضريبية ، من أبرز مهامهم وضع استراتيجيات العمل ، والأهداف العامة ورسم السياسات العريضة لعمل الإدارات الضريبية .

٣- الوظائف والمهام التي يمارسها المدير لإنجاز عمله :

إن المدراء وبحكم تعريفهم يجب أن يمارسوا بعض المهام التي تضمن نجاح عملهم وتمكنهم من إدارة دوائريهم وأقسامهم ، ومناطق مسؤولياتهم بشكل جيد ، وبالتالي لتحقيق أهداف العمل والأهداف العليا كذلك .

هناك أربع مهام أو وظائف يمارسها المدير لإنجاز عمله وهي :

١. التخطيط : إن صلب عملية التخطيط هو الهدف للإدارة الضريبية ، والأهداف الفرعية للمكاتب والأقسام ، وتحديد طرق وسياسات الوصول نحو الهدف ، فهي عملية واضحة وغير مهمة ، تنطوي على تفكير في مستقبل المؤسسة العامة أو الإدارة الضريبية الإقليمية ، والمتمثلة في المكاتب الضريبية وذلك بعد دراسة جيدة لأوضاعها ، وأوضاع البيئة التي تحيط بها ، وذلك لضمان وجود أهداف واقعية ، وضمان استخدام طرق غير مرهقة وبالتالي يتحقق الهدف بكفاءة عالية^(١) .

٢. التنظيم : وهو مهمة إدارية عملية تهدف إلى خلق إطار أو هيكل عام للعلاقات بين الموظفين بشكل يكفل أدائهم للوظائف المسندة إليهم بشكل كفء وفعال ، حيث يجب على المدراء هنا ضمان التنسيق الكامل بين الوظائف والمهام والواجبات الموكلة للموظفين بما يحقق الأهداف المرادة^(٢) .

^(١) دكتور عبد الباري درة ، الإدارة الحديثة ، المرجع السابق ، ص ٩٣-١٧١ .

^(٢) نائل عبد الحافظ العواملة ، إدارة المؤسسات العامة ، زهران للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ١٩٩٣ ، ص ٢٧-٢٢ .

- كذلك انظر مؤلف الدكتور مهدي زويلف وعلي الفصيلة ، إدارة المنظمة ، عمان ، مجدلاوي ، ١٩٩٦ ، ص ١٥٥-١٨٧ .

٣. التوجيه : هي عملية تأتي بعد أن تكون الإدارة قد خططت ، ونظمت وضعها الداخلي ، وبعد ذلك تقوم بتوجيه موظفيها ، وتؤثر فيهم بغية الوصول إلى أداء ممتاز ، وتحقيق لأهداف العمل ، فهي عملية تشمل مهارات الاتصال بالموظفين ، وتحفيزهم والتأثير فيهم وذلك بهدف تقوية إنجازهم ودفعهم للعمل بروح أقوى ومعنويات عالية^(١).

٤. الرقابة : وهي عملية قياس أداء الموظفين ، ومقارنة النتائج بالأهداف الموضوعه سلفاً ، فالمدير يعمل على الاتصال الدائم بالموظفين خلال عملهم ، يجمع المعلومات ويحللها ، كذلك ويستخدمها لأغراض التصحيح لأي انحرافات عن مستوى الأداء المطلوب^(٢) .

وللتأكد من أن الأمور تسير وفق ما خطط له ، فإن الإدارة يجب أن تمارس دوراً رقائياً ، فهي تراقب وتلاحظ الأداء وتصحح أي انحراف وذلك للبقاء على خط الإنجاز للوصول نحو الهدف .

هنالك نوعين من الرقابة داخل الإدارة الضريبية وهما^(٣) :

أ. الرقابة الوقائية : وهي الرقابة المؤسسية التي تهدف إلى تحليل الأخطاء ، والتخفيض قدر الإمكان من اتخاذ أي إجراءات تصحيحية في المستقبل ، ومن أبرز أساليبها في ذلك ، القواعد والأنظمة ، المعايير والإجراءات الواضحة ، فهي تعمل على توجيه سلوك الأفراد والمدراء نحو هدف معين طالما اتبعوا هذه السبل .

ب. الرقابة التصحيحية : وهي نوع آخر من الرقابة يهدف إلى تغيير سلوك أو اتجاه غير محبذ وجعله موافقاً ومتناسباً مع القواعد والنظم ويأخذ هذا النوع محله عند حدوث الانحراف عن الهدف ، وليس قبل ذلك .

٤- المهارات الإدارية التي يتمتع بها مدراء الضرائب – Managerial Skills - :

يتوجب على المدير أن يتمتع بالعديد من المهارات الإدارية ، لتسهيل مهام القيام بالعمل ، والإشراف على المرؤوسين ، والتفكير في حلول للمعضلات والتعامل مع المستجدات في جو العمل .

^(١) إصدارات المجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٤-٥ .

^(٢) للتوسع انظر مؤلف John R. schermer horn, JR "Management" 6th edition, 1999, John wiley and sons, Inc.

^(٣) الدكتور أمين الساعاني ، أصول علم الإدارة العامة ، دار الفكر العربي ، مدينة النصر - القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٢٥٥-٢٥٧ .

- كذلك للتوسع انظر مؤلف د. محمد كشك ، أسس الإدارة العامة ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٤ ، ص ١٩٣-٢٠٠ .

وتعرف المهارة بأنها القدرة على تحويل المعارف إلى إجراءات واقعية ملموسة تساهم في الوصول إلى المستوى المطلوب من الإنجاز ، أي هي القدرات الممكن ربطها بالأداء والتي لا تولد مع المدير بالضرورة^(١) .

تتلخص مهارات المدير الإدارية بالآتي^(٢) :

١. المهارات التقنية أو الفنية - Technical Skills - :

وهي المهارات التي توجد نتيجة خبرة وتخصص الفرد في عمل ما ، وتأتي عادة عبر عملية التعليم ، ويتم صقلها وتنميتها عبر التدريب والخبرات المكتسبة داخل العمل . المدير أو المشرف في المستوى الأول يجب أن يتمتع بهذه المهارات لتمكينه من القيام بالعمل ، كون العمل في معظمه يتم بالتدخل المباشر للفرد .

٢. المهارات الإنسانية - Human Skills - :

وذلك للقدرة على العمل بشكل جيد مع الآخرين والتواصل معهم ، من الأمثلة على هذه المهارات العمل الجماعي ، الثقة بين الموظفين ، روح التعاون في العمل والمشاركة في النشاطات .

إن هذه المهارات هي مهمة وجوهرية في عمل جميع المدراء على اختلاف مواقعهم ، وذلك للقدرة على القيادة ، التحفيز ، إدارة الصراع بين الأفراد والعمل معهم جيداً ، حيث أن أهم مورد للإدارة هو الفرد ، وحيث أنه هو محرك الأداء داخل التنظيم فيجب العناية به ، والتفاعل معه وعدم معاملته بقسوة وعنف وفوقية .

٣. المهارات الإدراكية - Conceptual Skills - :

التمثلة في القدرة على التخطيط والتفكير ، والتي تنبع أساساً من القدرة على رؤية المؤسسة ككل ومحيط كامل يتكون من العديد من الأجزاء ، فيجب تنمية هذا النوع من المهارات للإدارة العليا لمنحهم القدرة على التشخيص والتحليل للوقائع للوصول إلى حلول مشاكل التنظيم .

من أمثلة هذه المهارات إمكانية ترتيب أولويات العمل والابتعاد عن الفوضى ، كذلك إمكانية تحديد مستوى عدم التأكد ، وعدم العمل في عالم من الثوابت ، وإمكانية

^(١) د. عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٥٣٦ - ٥٣٩

^(٢) الدكتور مهدي زويلف وعلي الفصايلة ، نفس المرجع ، ص ٢٠٥ وما يليها .

الوصول إلى علاقات مبدئية بين الأحداث وليس الحزم بوجود علاقات سببية بشكل معادلات ثابتة لا تتبدل .

٥- تحديد المدير لصلاحيات وواجبات موظفي الضرائب :

١. الواجبات^(١) :

بعد أن يقوم المدير بتقسيم العمل في الدائرة الضريبية ، حسب الأساليب العلمية المتبعة ، عليه أن يوضح لكل فرد واجباته ، أي الواجبات التي يجب أن يقوم بها ويكون مسؤولاً عن إنجازها بشكل كامل .

إن عملية استناد الواجبات للأفراد لا يمكن أن تنفصل عن عملية التحليل الوظيفي ، بمعنى أن يكون هناك تحليل علمي دقيق للواجبات والمهارات اللازمة لأداء الوظيفة جيداً ، ومدى توافرها في الأفراد ، يتفرع عنها ما يسمى بالوصف الوظيفي Job-description . يعرف الوصف الوظيفي بأنه :

"عبارة عن قائمة تتضمن واجبات ومسؤوليات العمل التي يتم إسنادها لشخص دون الآخر ، بحيث تكون محصورة به فقط لتمكينه من التركيز عليها"^(٢) .

إن الوظيفة أو العمل لا يمكن أن يتم إعطاؤها للأفراد بشكلها المطلق والمجرد بل يجب أن تقسم أجزائها الفرعية ، وتحدد معالمها وأبعادها جيداً وبالتالي الإسناد الكامل للواجبات لكل فرد داخل الدائرة .

٢. المسؤوليات :

هناك مفهوم يتعلق بمفهوم الواجبات كثيراً ، وهو مفهوم المسؤولية responsibility :

تعني المسؤولية :

"تعهد المرؤوس ، أو من أوكلت إليه مهام وواجبات بالتزام تنفيذها بأقصى طاقاته وقدراته"^(٣) .

إن الالتزام هو أساس المسؤولية لقاء تعويض محدد سلفاً ، ويعتبر الفرد مسؤولاً أمام رئيسه عن أداء تلك الواجبات ، فهنا يتحتم على الموظف الضريبي القيام بالمهام والواجبات

(١) إصدارات المجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٥٧ .

(٢) إصدارات المجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٥٨ .

(٣) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ١٩٦ .

المسندة إليه ، فهو يتقبل الواجبات عند التحاقه بعمله ، والمدير مثلاً يعتبر مسؤولاً عن مهام محددة وعن أداء مرؤوسيه كذلك .

٣. المحاسبية :

هناك واجبات يليها مسؤوليات ناتجة عن الالتزام بالقيام بالواجبات ثم يبرز مفهوم المحاسبية .

تعرف المحاسبية بما يلي :

"مسألة المرؤوس عن النتائج التي حققها من خلال تحمله لمسؤولية القيام بالواجب وذلك من خلال عمليات التقييم المناسبة للأداء"^(١) .

والمحاسبية هي التوقع القائم لدى الموظفين بأنهم سوف يتعرضون للثناء أو اللوم بخصوص النتائج المتحققة من خلال أدائهم لواجباتهم ، إذن هناك خطوط عريضة وحدود للأداء متمثلة في تحمل الأفراد لمسؤوليات محددة ، حيث يترتب على ذلك إمكانية محاسبتهم من خلال المدراء على ما يؤدونه من أعمال وإشعارهم بمستوى أدائهم^(٢) .

إن المحاسبية تكون محددة بنطاق المسؤولية فلا يمكن محاسبة فرد خارج النطاق الذي حدد له سلفاً بناءً على الواجبات التي أسندت إليه أصلاً .

٤. السلطة :

إذ تعتبر المكمل لهذه الحلقة جميعها ، بحيث يتوجب للموظفين في عملية قيامهم بأعمالهم وتحملهم لمسؤولياتهم أن يكون لديهم السلطة المناسبة التي تساعدتهم وتخولهم أداء تلك الأعمال ، وتكون سلطة الفرد محددة ضمن نطاق عمله ومسؤوليته ، فهي تحدد سلطة اتخاذ القرار والإشراف المباشر على الأفراد .

تعرف السلطة بأنها :

"الحق الشرعي في إصدار الأوامر والطلب من الآخرين تنفيذها ، والسلطة هي أمر منحه المؤسسة للمدراء كل حسب درجته وخبرته وأهميته"^(٣) .

^(١) إصدارات المجمع ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٥٩ .

^(٢) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٢٠١ .

^(٣) دكتور عبد الباري درة ، نفس المرجع ، ص ٢٠١ .

"الحق الشرعي المكتسب ضمناً عبر المركز الإداري داخل التنظيم ، وذلك بإعطاء الأوامر وتوقع تنفيذها وإطاعتها على اكمل وجه ، وتستخدم السلطة لغايات توجيه النشاط وتسهيل أداء العمل"^(١) .

إن السلطة يجب أن لا تأسر صاحبها ، وهي لا تعني التعامل مع الموظفين بقسوة وإملاء الأوامر فقط ، كما أنها لا يجب أن تتعدى مسؤوليات العمل المناطة بشخص ما .
هناك نوعين من السلطات تسود داخل الإدارة الضريبية^(٢) .
أ. سلطة قانونية :

حيث يملئها المركز الوظيفي ، بحيث يكون المدير متمتعاً بالسلطة المباشرة لاتخاذ القرار ، والإشراف على الرؤوسين ، وتحقيق أهداف العمل .
ب. سلطة استشارية :

وتقتصر على الحق في تقديم التوصيات الفنية لذوي الحق في اتخاذ القرارات ، وتشمل نواحي المساعدة والنصح للمدراء الخطوط الأمامية .
٥. تفويض السلطة :

عند دراسة مفهوم السلطة ، لابد لنا من دراسة إمكانية تفويض هذه السلطة
- Delegation of Authority - .

يعرّف تفويض السلطة بما يلي :

"توزيع حق التصرف واتخاذ القرارات على العديد من المراكز الإدارية في نطاق محدد بالقدر اللازم لاتخاذ قرارات معينة"^(٣) .

فالمدير يعهد ببعض اختصاصاته ومهامه للموظفين مع قدر من السلطة لأدائها بشكل جيد، وهي أمر مهم للمدراء ، حيث لا يمكن لهم أن يقوموا بالعمل اليومي الصغير منه والكبير ، فهذا سوف يستنفذ جهودهم ، ووقتهم والذين يجب أن يتم توجيههما نحو التفكير في أهداف الدائرة الضريبية العليا ، ويجب هنا توفير التدريب الكامل للموظفين على طرق اتخاذ القرارات ، وتعريف نطاق مهامهم جيداً وتأسيس نظام رقابي جيد مع

^(١) إصدارات المجمع ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٦٠ .

^(٢) دكتور عبد الباري درّة ، نفس المرجع ، ص ١٩٦-١٩٩ .

^(٣) دكتور عبد الباري درّة ، نفس المرجع ص ٢٠٠ ، للتوسع انظر : إصدارات المجمع ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ،

تشجيعهم على القيام بالمهام ، وعدم التصلب والخوف من عدم أداء المهمة بشكل مناسب أو تمسك المدراء الشديد بسلطانهم والخوف من زوالها .

إن إشاعة روح الثقة والتعاون المستمر بين الإدارة وموظفيها ، يحسن من جودة التفويض ، ويعمل على اتخاذ القرار بشكل صائب غالباً ، شريطة أن يستند ذلك على تدريب جيد للموظفين ، وتعليم مستمر لهم بكيفية اتخاذ القرارات^(١) .

هناك أمر غاية في الأهمية ، وهو أن السلطات تفوض ولكن المسؤوليات لا تفوض^(٢) . بمعنى أن للمدير الحق في دفع عملية اتخاذ القرارات والتصرف لأحد موظفيه ، ولكنه يبقى المسؤول الأول والأخير عن النتائج النهائية .

وهنا لا وجود للسلطة بدون وجود للمسؤولية ، ويتضمن ذلك وجود عامل المحاسبية، وهي النقطة التي تتقاطع فيها قوى السلطة والمسؤولية على سبيل المثال البسيط يعطي الفرد سلطة قيادة سيارة داخل المدينة مع مسؤولية القيادة الواعية واتباع قوانين السير ، ويتضمن ذلك وجود عامل المحاسبة ، حيث يحق للجهات المختصة محاسبة السائق في حال عدم إطاعته للقوانين المعمول بها .

٦- اتخاذ القرارات الإدارية :

يعرّف القرار الإداري بما يلي^(٣) :

"إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين والأنظمة ، وذلك بقصد إحداث أو تعديل مركز قانوني معين متى كان ذلك ممكناً أو جائزاً قانوناً"^(٤) .

إن اتخاذ القرارات الإدارية ، يعتبر من المهام الجوهرية للمدير الإداري في الدائرة الضريبية، ومن هنا وصفت عملية اتخاذ القرارات بأنها قلب الإدارة ، ووصف المدير بأنه متخذ القرارات^(٥) - Decision - Maker - وتبدو أهمية عملية اتخاذ القرارات بالنسبة لأية منظمة إدارية من خلال كونها ترتبط بجوانب العملية الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم

^(١) للتوسع انظر مؤلف وسام روثيل ، ما وراء التدريب ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٣٥٣-٣٥٨ .

^(٢) إصدارات المجمع ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٦٠ .

^(٣) للتوسع انظر مؤلف بيتر دراكر ، الإدارة ، الجزء الثاني ، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، القاهرة ج.م.ع ، ١٩٩٥ ، ص ١١١-١٣٠ .

^(٤) الدكتور خالد خليل الظاهر ، القانون الإداري ، دراسة مقارنة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة ، ١٩٩٧ ص ١١٠ . لمزيد من المعلومات أيضاً ص ١١٢-١١٣ من نفس المرجع .

^(٥) للتوسع انظر دكتور محيي الدين الأزهرى ، الإدارة ودور المديرين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٣ ، ص ٣٠٧-٣٤٥ .

وتنسيق وسياسات واتصالات وتفويض . إذ أصبح النجاح الذي تحققه أية مؤسسة يتوقف إلى حد بعيد على قدرة وكفاءة قيادتها على اتخاذ القرارات المناسبة ، ذلك أن عملية اتخاذ القرارات تشمل من الناحية العملية كافة جوانب التنظيم الإداري ، وإن أي تفكير في العملية الإدارية ينبغي أن يركز على أسس وأساليب اتخاذ القرارات .

إن أهمية القرارات الإدارية بالنسبة للمدير من خلال كونها تؤثر في أداء التنظيم الذي يقوده وأهدافه من ناحية ، ومن خلال كونها تتطلب مجهودات مشتركة من المدير ومرؤوسيه من ناحية أخرى ، وتعبّر عن نوع هيكل التنظيم ، ونوع العلاقات الإنسانية بين متخذ القرار ومرؤوسيه .

والفاعلية في اتخاذ القرارات تعني القدرة على تحقيق أقصى إنتاج ممكن باستخدام الموارد المتاحة احسن استخدام ممكن .

والفاعلية الإدارية تعني :

"قدرة المدير - حين الاختيار بين البدائل المتاحة - Possible - alter natives - ، على اختيار البديل الذي يحقق أقصى عائد باستخدام نفس المورد ، أي أن الهدف من اختيار البديل الأفضل هو تعظيم - Maximization - الناتج من استخدام كمية محددة من الموارد^(١) .

يقوم اتخاذ القرار الفعال أساساً على الاختيار الواعي بين عدد من البدائل المتاحة في موقف معين^(٢) ، وهذا يعني أن تكون هناك مشكلة إدارية تتطلب حلاً معيناً ، وأن يكون هناك حلولاً أو مسالكاً متعددة لمواجهتها ، تطرح للنقاش ، ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأكثر ملاءمة ، الحل الذي يتم وضعه عن وعي وإدراك - Conscious - ، وبعد دراسة وتفكير ، والذي يمكن تنفيذه بأقل تكلفة ، ويحقق أقصى عائد .

والقرار الفعال هو الذي يتم اتخاذه في ضوء نظرة شاملة إلى التنظيم ومحيطه ، وليس في ضوء نظرة قاصرة على مشكلة محلية أو وقتية ، وهذا يتطلب من المدير أن يوازن المخاطر التي قد يسببها اتخاذ القرار والمزايا التي قد يجلبها ، فكل بديل من البدائل المتاحة أمام المدير يجب أن يحصّل لمعرفة مدى الأفضلية التي ينطوي عليها ، حيث يتم اتخاذ القرار على أساس مخاطرة محسوبة calculated-Risk ، وليس على أساس مخاطرة طائشة . وهنا نجد

(١) الدكتور ، نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، كلية الحقوق - الجامعة الأردنية ، مكتبة دار الثقافة ، ١٩٩٢ ، ص ٣٨٩-٣٩١ .

(٢) الدكتور مهدي زويلف وعلي الفصيلة ، نفس المرجع ، ص ٢٧٣-٢٧٨ .

أن القرار الفعال يعتمد بالدرجة الأولى على قدرة المدير على تحديد المشكلة ، وأن هذه القدرة ترتبط بدورها بمدى فهمه للمشكلة ، ومدى تقديره لوجهات النظر المختلفة ، التي تطرح بدائل متعددة ، مما يساعده على التوصل للبديل الأمثل الذي يحقق الهدف المطلوب^(١) .

٧- الاتصالات الإدارية من قبل مديري الضرائب :

تبرز أهمية الاتصالات الإدارية من كونها أداة فعالة للتأثير في السلوك الوظيفي للمرؤوسين ، وتوجيه جهودهم في الأداء ، فالاتصال الفعال بين المدير ومرؤوسيه^(٢) ، يرفع الروح المعنوية لدى المرؤوسين ، وينمي لديهم روح الفريق ويقوي عندهم الشعور بالانتماء إلى التنظيم والاندماج فيه ، كما أنه من ناحية أخرى يعرف المدير بحاجات مرؤوسيه وأهدافهم ، وردود الفعل لديهم اتجاه أهداف التنظيم وسياساته ، كما أنه بالاتصال يفسر المدير للمرؤوسين برامج العمل ، ويحميهم من الدعايات الضارة ، وبهذا تقدم الاتصالات الإطار الأساسي لكل علاقات العمل^(٣) .

تحدد فاعلية الاتصالات بمدى قدرة المدير على تنمية الفهم بينه وبين موظفيه ، حتى تصبح الأهداف مفهومه لدى كل واحد منهم ، ومن أهم مقومات الاتصال الإداري الفعال ، كما كشفت عنها التجارب والتطبيقات العملية الإدارية ما يلي^(٤) :

أ. الإصغاء : من مقومات الاتصال الفعال إصغاء المدير لموظفيه ، لأن ذلك يتيح الفرصة له لاكتشاف حقيقة ما يريد الموظف قوله ، كما يعطي للموظف الفرصة للتعبير الكامل عن نفسه ، كما أن إصغاء المدير للآخرين يضمن فاعلية القرارات التي يتخذها، لأنها تبنى على معلومات تنقل إليه من خلال الحديث الشفوي .

والمدير الناجح هو الذي يعرف كيف يصغي إلى موظفيه ، ويعرف كيف يخلق الجو الملائم في علاقاته بهم ، من خلال اهتمامه بمقترحاتهم ومشكلاتهم ووجهات نظرهم ،

(١) جورج إل باول ، فن الإدارة ، ترجمة دكتور أسعد أبو لبدة ، عمان - دار البشير للنشر والتوزيع ، ١٩٩٧ ، ص ٢٢ .

(٢) للتوسع انظر د. عبد الباري درة وآخرون ، نفس المرجع ص ٤٤١-٤٦٥ .

- كذلك بيتر دراكر ، نفس المرجع ، ص ١٣١ - ١٤٤ .

(٣) الدكتور مهدي زويلف والفصيلة ، نفس المرجع ، ص ٢٧٩ - ٢٨٤ .

(٤) إصدارات المجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٦٧-٨١ .

- كذلك دكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٤٠٢-٤٠٥ .

وهذا كله يتأتى من خلال إصغائه إليهم ، إلا أن إصغاء المدير إلى موظفيه لا يعني الامتناع عن الكلام فقط ، وإنما يعني أيضاً إعطاء الموظف انطباعاً حقيقياً بإصغاء مديره لكل ما يقوله واستيعابه لكلامه واهتمامه ولذلك ننصح المدير بعد أن ينتهي الموظف الذي يصغي إليه من الحديث ، أن يقدم له موجزاً لما قاله - Reflective Summary - وهذا أسلوب يطمئن الموظف المتحدث بأن مديره يصغي لما يقوله ، وهذا معناه اهتمامه به . إلا أن مساوئ هذا الأسلوب أنه يؤدي إلى ضياع الوقت ، وذلك فإن فن الإصغاء إلى الموظفين ، وخاصة أولئك الذين يميلون إلى التحدث مع المدراء ، يتطلب منه أن يتجنب الاستماع للمشاكل الخارجة عن نطاق العمل ، حتى لا يشجع موظفيه على عرض كل مشاكلهم الشخصية والتافهة عليه .

ب. الشرح : ويتطلب الاتصال الفعال من القائد أن يوضح أفكاره حتى تكون مؤثرة في موظفيه ، بلغة سهلة لتفهم ، لأن الرسالة الصعبة قد لا تفهم ، وإذا فهمت فإن ذلك يكون بعد الكثير من الوقت والجهد ، وأن يكون مضمون الاتصال واضحاً في ذهنه قبل أن يتصل ، وأن يبدأ بتنظيم أفكاره وتوضيح المفهوم لنفسه ، وأن لا تكون أوامره وتعليماته غامضة أو متضاربة .

وبقدر ما يكون شرح المدير وافياً وواضحاً ، بقدر ما تكون اتصالاته فعالة ، فإذا طلب المدير من موظفيه تقديم تقارير أو مذكرات مكتوبة ، وجب عليه أن يحدد المسؤول عن إعدادها ، والمعلومات التي يجب أن تتضمنها ، وتاريخ تقديمها ، والجهة التي يجب أن تقدم إليها ، وكل ذلك يسهل فهمهم لطلبه وتحقيقه الهدف من الاتصال .

ج. السؤال والمناقشة : المدير الفعال هو الذي يحدد - قبل الاتصال - الهدف منه ، بأن يسأل نفسه عن الهدف الذي يريد تحقيقه من اتصاله ، وعن رد الفعل الذي يتكون لدى الموظف من جراء هذا الاتصال ، فمثلاً إذا أراد المدير إرسال خطاب إلى أحد موظفيه ، عليه أن يسأل نفسه عن الهدف من إرساله ، وهل هو الحصول على معلومات أم التأثير في سلوك الموظف بتكليفه بالقيام بعمل معين أو نهي عنه ، وعلى ضوء الهدف يمكن أن يختار كلماته ولهجته في مخاطبته للموظف ، والمدخل الذي يحقق الهدف من اتصاله .

وعلى المدير لضمان فعالية الاتصال ، أن يعطي الفرصة لموظفيه في أن يسألوا ويستفسروا ، وأن يشجعهم على البدء في ذلك ، حيث ينزع من نفوسهم الخوف من النقد ،

فالموظف الذي يبدي رأياً أو ملاحظة ، ثم يرى ذلك قد ضره في مستقبله بدلاً من أن ينفعه ، لن يجرؤ بعد ذلك على التعبير عن أفكاره مهما قدم إليه من ضمانات .

د. التقييم : إن تقييم المدير لاتصالاته ، يفيد كأسلوب رقابة وأسلوب تحفيز ، إذ يساعد على الأداء والعمل على تحسينه ، والمدير الفعال هو الذي يقف دائماً على رد فعل رسالته من جانب مستقبلها ، ويمكنه أن يعتمد في تقييم اتصالاته على المعلومات المرتدة من موظفيه ، وذلك من خلال ردود الفعل التي يظهرها موظفوه اتجاه المعلومات التي يرسلها ، والتي تكون في صورة أسئلة أو استفسارات أو انتقادات أو اقتراحات ، وهذه كلها تفيد في تعديل ما قاله ، أو تغيير كيفية الإدلاء به إذا اقتضى الموقف ذلك .

هـ. الاستجابة : وهي تعني ملاحظة المدير لمتطلبات الموقف في كلماته وقراراته ورسائله الرسمية وغيرها من أوجه سلوكه ، فالاتصال الفعال يعتمد على مدى استجابة المدير لمتطلبات الموقف في اتصالاته ، فتوقيت الاتصال مثلاً له أهمية كبيرة ، وهذا يتطلب من المدير أن يغتنم الفرصة عندما تلوح ، لنقل كل ما هو مفيد أو ذو قيمة أو يساعد على فهم المعلومات ، وأن يراعي العوائق التنظيمية والنفسية التي قد تعطل الاتصالات ، وأن يفهم كل الظروف المحيطة بالموقف بما في ذلك شخصيات من يتصل بهم ، واتجاهاتهم ومدى فهمهم لكلامه .

٨- الأدوار الإدارية التي يقوم فيها المدير :

يجب على المدير أن يقوم بعدة أدوار أثناء قيامه بالعمل الإداري اليومي ، وهي أدوار متداخلة حقيقية ، تنبع من طبيعة عمله وموقعه داخل الهرم الوظيفي الإداري ، حيث يقوم بمجموعة اتجاهات وسلوكيات منظمة وتقع في ثلاث مجموعات رئيسية وهي^(١) :

١. الدور الشخصي Personal role :

ما يتعلق بالعلاقات بين الأشخاص ، حيث هناك ثلاث أدوار يقوم بها المدير :

أ. الدور التمثيلي Figure role :

وهو الدور الأبسط ، وهو عبارة عن تمثيل المدير لمؤسسته في فعاليات خارج نطاق المؤسسة الضريبية مثل نشاطات المجتمع المحلي ، وهو دور روتيني لا يتطلب مهارات بل يعدو مجرد ترميز للدائرة .

(١) الرجوع إلى بيتر دراكر ، نفس المرجع ، ص ١٩-٣١ .

ب. الدور القيادي Leader role :

وهو دور يتعلق بكيفية توجيه وتحفيز الموظفين داخل المؤسسة والإشراف على نشاطهم من أجل الحصول على أفضل النتائج ، وهذا دور يلعبه كافة المدراء لأن العملية الإدارية أساساً لا تخلو من وجود مستمر للموظفين .

ج. الدور الاتصالي Liaison role :

وهو دور يهدف إلى المحافظة على صلات خارج المؤسسة الضريبية ، والتعامل مع أفراد من جهات مختلفة ذوي أهمية للمؤسسة ، حيث يكونوا لاعبين أساسيين في نجاحها أو فشلها ، مثل الاتصال بالمكلفين .

٢. الدور المعلوماتي - Informational role :

هناك ثلاث أدوار يقوم بها المدير وهي :

أ. دور المراقب - Monitor role :

وهنا تتكون المؤسسة أو الوحدة الضريبية من خلية معلومات ، حيث يتلقاها المدير ويعالجها ويفهمها ، لأن المعلومات تؤثر على أداء المؤسسة فهذا الدور يعمل وكأنه الجهاز العصبي للتنظيم كله ، مثل معالجة جميع الاتصالات والبريد الصادر والوارد للتنظيم أو للمكتب الضريبي كل على حدة .

ب. دور الناشر - Disseminator role :

وهو دور يعمل فيه المدير على مشاركة المعلومات مع أطراف معينة داخل التنظيم عن طريق الاجتماعات أو تبادل الآراء من خلال الاتصالات الرسمية أو غير الرسمية .

ج. دور الناطق الإعلامي - Spokes person role :

وهو دور يلعبه المدير حين يعلن عن أنباء ومعلومات لأطراف خارج المؤسسة من إعلامية وغيرها مثل الخطط المستقبلية ، السياسات ، النشاطات والنتائج ، ويعمل على تأمين الاتصالات مع هذه الجهات لإبراز وجهة نظره تجاه موضوع معين .

٣. دور صانع القرار - Decisional role :

هناك أربع أدوار يقوم بها المدير وهي ^(١) :

^(١) حنا ، نصر الله وآخرون ، مبادئ في العلوم الإدارية ، مؤسسة زهران - عمان ، ١٩٩٨ ، ص ١٠٠ وما يليها .

أ. الدور الريادي Enter prever role :

عبارة عن البحث عن فرص التمييز بالنسبة للمؤسسة الضريبية ، وجلب نماذج أو تصاميم أو برامج جديدة ممكن أن تحدث تغييرات مهمة على إنجازاتها .

ب. دور حلال المشاكل Disturbance hand role :

دور يلعبه المدير حين تواجه الإدارة الضريبية موقفاً يتطلب حل مشكلة معينة أو وجود تغييرات هامة لا تتحكم الإدارة فيها ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير الأزمات أو الأحداث غير المتوقعة .

ج. دور موجه الموارد Resource allocator :

وهو دور يقوم به المدير عند اتخاذ قرارات غاية في الأهمية ، وخصوصاً عندما يتعين عليه الاختيار بين عدد من البدائل فيما يتعلق بالإدارة الضريبية .

د. دور المفاوض Negotiator role :

دور يقوم به المدير عندما يكون مسؤولاً عن تمثيل المؤسسة الضريبية عند حدوث مفاوضات مع أطراف معينة ، حيث يقوم بمناقشة الاختلاف في وجهات النظر ومحاولة الوصول إلى نقاط تلاقي في الآراء .

٩- إجراء التغييرات الإدارية من قبل المدير :

المدير الفعال هو الذي يعرف متى وكيف ينفذ برنامج التغيير ، هذا يتطلب منه أن يضع في الحسبان أهمية دور موظفيه كعامل مؤثر في نجاح عملية التغيير ، وأن يعرف مدى قبولهم للتغيير أو معارضتهم له ، وذلك يتم من خلال طرح أسئلة يمكن للمدير على ضوء الإجابة عنها أن يوازن بين قبول الموظفين ، ومعارضتهم للتغيير ، وتقييم على أثرها النتيجة الفعلية للطريقة المستخدمة للتغيير^(١).

هناك أسئلة يمكن للمدير أن يطرحها على نفسه عند التفكير في أي تغيير لمعرفة ردود الفعل لدى موظفيه ، منها ما يخص الموظف كيف ستتغير احتمالات ترقيته ، ومرتبته ومستقبله في العمل ، وسلطته الرسمية ، وقدرته غير الرسمية على التأثير وقيمه السابقة ومركزه ، ومنها ما يتصل بالعمل ، كيف سيتغير حجم العمل وضغطه ومتطلبات المهارة لأدائه ، وظروفه وساعاته . ومنها ما يتصل بعلاقات القائد بالآخرين ، كيف ستتغير

(١) دكتور نواف كنعان ، المرجع نفسه ، ص ٤٣٠-٤٣٦ .

علاقاته مع زملائه ، ومع رؤسائه ، ومع مرؤوسيه ومع كل الذين يتعاملون معه خارج التنظيم .

ويمكن للمدير على ضوء الإجابات عن هذه الأسئلة ، إعداد خريطة لرد الفعل لدى الموظفين تبين كيف تكون ردة الفعل عندهم ، الرضا أو الاحتجاج أو عدم الاكتراث أو التخريب أو التباطؤ في العمل . ومن تحليل هذه الإجابات البسيطة يستطيع المدير معرفة أسباب قبول التغيير ، وأسباب معارضته ، بحيث يستطيع اختيار استراتيجية التغيير ، وإيجاد الوسائل اللازمة لقبوله ، والوسائل اللازمة للتغلب على معارضته .

يمكن للمدير أن يتبع أساليب عدة للتغلب على المعارضة للتغيير ، ويجعل الموظف يتكيف مع التغيير نذكر منها ما يلي^(٢) :

١. إعطاء المدير لموظفيه معلومات وافية عن طبيعة التغيير الذي ينوي إدخاله والحاجة إليه ، ومدى التأثير الذي سيحدثه في وضعهم داخل التنظيم ، ونطاق التغيير ومداه ، ومضمون التغيير والأسباب التي دعت إليه ، وكيفية تنفيذه ، والظروف الجديدة التي سيخلقها .

٢. خلق الجو الملائم لقبول التغيير : ويكون ذلك بأن يشرح لموظفيه أن التغيير تقضيـه سنة التطور ، وأنه أمر مرغوب فيه للإبقاء على التنظيم مرناً وقابلاً للتكيف مع الظروف .

٣. إشراك المدير لموظفيه في تحديد أهداف التغيير : حيث أن معارضتهم للتغيير تقل عندما يشاركونه في وضع وتحديد الهدف من التغيير .

٤. اهتمام المدير بآراء الموظفين الذين يعارضون التغيير ، ومعرفة الأسباب التي دفعتهم إلى ذلك ومناقشتهم فيها ، وإيضاح الهدف من التغيير ، كلها وسائل تمكن المدير من التغلب على معارضة التغيير ، يضاف إلى ذلك أن بعض التغييرات التي تتم قد تلحق ضرراً ولو بسيطاً ببعض الموظفين ، حيث أن تعاطف المدير مع من يتضررون من التغيير ومشاركته الوجدانية لهم يخفف من آثار التغيير عليهم .

٥. هناك وسيلة شائعة في التطبيق لدى المدراء في الوقت الحاضر ، وهي التجاء المدير إلى محاولة إرضاء الموظف المعارض ، بترقيته ، أو منحه الامتيازات في العمل ، أو محاولة التخلص منه بالنقل ، وهذه الوسائل يتصور المدير أنها وسائل مجدية للحد من

(٢) الدكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٢٥٤ - ٢٦٤ .

المعارضة ، إلا أنها تؤدي في الغالب إلى نتائج عكسية ، إذ أنها تعكس صفو الدائرة الضريبية ، وتخلق شعوراً بعدم الرضا ، أو عدم الاطمئنان لدى الموظفين ، قد يترتب عليه زيادة المعارضة للتغيير بدلاً من تخفيفها .

٦. التدوير الوظيفي Job rotation : وهو تدوير الموظف بين فترة وأخرى بين المهام المختلفة ، حيث تكون المهن مثلاً روتينية ، وتتسم بطابع الجمود في نشاطاتها ، وعدم تعرض الموظف للتحدي العملي ، فإن الحل يكون بإسناد مهام جديدة له في نفس المستوى الإداري ، وتتطلب عادة نفس القدرة من المهارات والخبرات ، وبما فإن الموظف سيتخلص من الروتين ، والملل ويجدد نشاطه ويدرب لتحمل قدر أكبر من المسؤوليات ويجب أن يتم ذلك بناءً على أسس مدروسة ، وذلك بعدم نقل الموظف إلى عمل لا يجيد عمله ، أو تعريضه للمفاجآت غير المتوقعة ، إلا أنه يجب على الموظف التأقلم مع الوضع الجديد وزملاء العمل الجدد .

١٠ - تقييم أداء الموظفين وتقييم كفاءاتهم :

يقصد بتقييم أداء العاملين :

" تلك العملية التي تعنى بقياس كفاءة العاملين ، وصلاحياتهم وإنجازاتهم ، وسلوكهم في عملهم الحالي بهدف التعرف على مقدرتهم على تحمل مسؤولياتهم الحالية ، ومدى استعدادهم لتقلد مناصب أعلى مستقبلاً" ^(١) .

إن من شأن تقييم الأداء ليس فقط تعريف الموظف بمستوى أدائه ، بل التأثير على مستوى أدائه مستقبلاً ، إذ أن التقييم يعني تقدير كفاءة العاملين Efficiency- Rating ، لعملهم وسلوكهم فيه ، وأنه نظام رسمي مصمم من أجل قياس وتقييم أداء وسلوك الأفراد أثناء العمل ، وذلك عن طريق الملاحظة المستمرة ، والمنظمة لهذا الأداء والسلوك والنتائج ، وخلال فترات زمنية محددة ومعروفة .

إن لتقييم أداء العاملين في الدوائر الضريبية فوائد عديدة تعود على الفرد وعلى الدائرة الضريبية بشكل عام بالآتي ^(٢) :

^(١) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين ، إدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢١٩-٢٢٢ .

^(٢) دكتور نائل العواملة ، نفس المرجع ، ص ٦٣ - ٩٨ .

١. تمكين مديرية الضريبة العامة من تقييم المشرفين والمدراء ، ومدى فاعليتهم في تنمية وتطوير أعضاء الفريق الذين يعملون تحت إشرافهم .
 ٢. تزويد الدوائر الضريبية بمؤشرات عن أداء وأوضاع العاملين ومشكلاتهم .
 ٣. ينظر إلى التقييم على أنه مقياس للأعمال Yardstick .
 ٤. يمكن الموظف من معرفة نقاط القوة والضعف في أدائه والعمل على التفادي والتخلص من جوانب القصور والعنف .
 ٥. ينظر إلى التقييم على أنه أسلوب تتبعه الإدارة العامة لتوخي الموضوعية والعدالة في التعامل مع موظفيها ، باتباع معايير واقعية وقياسية محددة .
 ٦. أسلوب للكشف عن النواحي الضعيفة في الأنظمة والإجراءات والقوانين وأساليب العمل والمعايير المتبعة ومدى صلاحيتها .
 ٧. التقييم يشكل فرصة للعاملين لتدارك أخطائهم والعمل على تجنبها وتنمية مهاراتهم، وتحقيق ما يصبون إليه من ترقية ونمو في السلم الوظيفي ، والحصول على مكافآت وتعويضات مجزية .
 ٨. يفيد التقييم في رفع الروح المعنوية للعاملين وتوطيد الصلات والعلاقات بين الرئيس والمرؤوس ، وفي خفض الدوران الوظيفي والسلبيات في سلوك العاملين من غيابات وإهمال وعدم الحماس للعمل .
 ٩. يساهم في تعديل معايير الأداء وزيادة الإنجاز .
 ١٠. يساهم في الكشف عن الكفاءات الكامنة وغير المستعملة .
 ١١. يساهم في رسم خطة القوى العاملة للمؤسسة الضريبية ، وما تتطلبه من تنمية وتدريب وتوفير الكفاءات والحوافز للعاملين .
- إنه يتعين على الإدارة الضريبية لدى اختيارها لأسلوب قياس أداء العاملين لديها ، أن تراعي تناسب ذلك الأسلوب وطبيعة الوظيفة Job Related ، ويتطلب ذلك الرجوع إلى الوصف الوظيفي والمواصفات الوظيفية قبل تحديد ذلك الأسلوب ، إذ ليس هناك أسلوب قياس للتقييم قابل للتطبيق في كل زمان ومكان .

١١- تطبيق النظام التأديبي على الموظفين ومعالجة تظلماتهم :

يقصد بمصطلح تأديب الموظفين ما يلي :

"تلك الإجراءات التي يتم وضعها في المؤسسات بهدف تصحيح انحرافات العاملين ، ومخالفاتهم للقواعد والإجراءات والسياسات والأعراف المعمول بها في المؤسسة ، ويفهم ضمناً توقيع العقاب على العاملين ، إلا أن ذلك لا يتطلب اتباعه في كافة الأحوال ، لأن ذلك راجع إلى نوع المخالفة التي ارتكبت ، فبعض المخالفات لا تتطلب إيقاع العقاب بل التدخل في توجيه وتنبه وإرشاد العاملين ، وفي حالة إيقاع العقاب فيتم تطبيق إجراءات وأنظمة تأديبية معتمدة في الإدارة العامة"^(١) .

نوه هنا أن أفضل نظام تأديبي هو نظام التأديب الذاتي Self discipline أو الانضباط الذاتي ، الذي يتم عندما يتفهم العاملون ما هو مطلوب منهم خلال وجودهم على رأس العمل في سلوك وتطبيق معايير العمل والالتزام بأخلاقيات المهنة إلى جانب معرفتهم بطبيعة المخالفات والعقوبات التي تفرض حسب نوع كل منها ، ويجب أن يتفهم المسؤولون أهداف النظام التأديبي على أنها موجهة لتصحيح السلوك Corrective in mature ، بشكل رئيسي إلى جانب إيقاع العقاب في حالات الضرورة فقط .

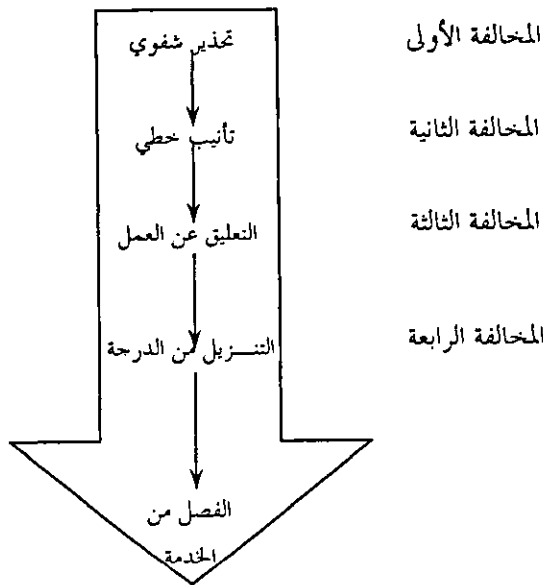
ويندر غياب نظام تأديبي في المؤسسات الحكومية ودوائر الضريبة ، إذ أن وجود مثل هذا النظام أمر أساسي لردع العاملين عن المخالفات وللمحافظة على ممتلكات المؤسسة من العبث والاستهتار ، ولمنع تكرار السلوكيات السلبية ، كالغياب المتعمد ، والإساءة للأنظمة واللوائح الإدارية ، وعدم الانضباط في العمل ، وإفشاء أسرار المؤسسة ، والتقاعس في العمل ، فالنظام التأديبي يوفر الحوافز السلبية التي تستخدمها المؤسسة ليس كهدف بحد ذاتها ، بل كوسيلة لتصحيح السلوك ، وعدم تكرار المخالفات ، كما لا ينبغي اللجوء إلى العقاب أو المغالاة في تطبيق العقوبات إلا بعد أن تستنفذ الوسائل الأخرى ، لأن من شأن اعتبار العقوبات بمثابة الهدف للنظام التأديبي إضعاف الروح المعنوية وإلى انعكاسات سلبية في العمل ، مثل تدني الإنجاز ، وخلق مناخ عمل يسوده الخوف والرعب والإحباط .

هناك بعض الاعتبارات الضرورية التي يجب أن تتوفر في النظام التأديبي لسترداد فاعليته وهي^(٢) :

^(١) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، إدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢٢٨ .

^(٢) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، إدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢٣٠-٢٣٤ .

١. ضرورة اطلاع الموظفين جيداً على النظام التأديبي ، فالجهل بالنظام لا يعفيهم من العقوبات .
٢. أن يتسم النظام بالعدالة والشمولية ، حيث يخضع كافة العاملين دون استثناء للنظام دون تحيز .
٣. أن يتم مسك سجلات وملفات تحفظ فيها تفاصيل الإنذارات الموجهة والعقوبات بحق العاملين حسب تواريخ وقوعها .
٤. ضرورة الإسراع في تنفيذ الإجراءات ، وفي الإبلاغ عن وقوع المخالفات ومسببها، وجمع الحقائق بشأنها ، وإجراء التحقيق ، وإصدار القرار التأديبي المناسب .
٥. اتباع الموضوعية في تطبيق النظام ، بحيث تطبق عقوبة المخالفة بغض النظر عن مركز وموقع ومستوى الموظف مرتكب المخالفة .
٦. أن يوفر النظام التأديبي الحق للعاملين للتظلم في حالة شعورهم بالتحيز والإجحاف، بحيث يتم التظلم للإدارة العليا لإعادة النظر في القرار ، وفي المخالفة من كافة جوانبها، والاستماع إلى وجهة نظر المتظلم .
٧. اتباع أسلوب التأديب التدريجي ، من حيث التحذير الشفوي ، والمتمثل في الشكل التالي^(١) :



٨. ضمان توافر الفرصة دائماً للمستخدم بأنه يرافقه صديق أو ممثل ، وأن يسمع تظلمه قبل اتخاذ أي إجراء ضده .

^(١) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، نفس المرجع ، ص ٢٣٣ .

٩. ضمان التحقيق الكامل حول أي مخالفة ترتكب مثل اتخاذ أي إجراء تأديبي .
١٠. ضمان توافر تفسيرات لأي إجراء تأديبي يتخذ مع التفاصيل التي قد تستخدم للاستئناف ضد القرارات التأديبية الصادرة .

١٢ - إدارة الوقت من قبل المدير الضريبي :

تعتمد فاعلية المدير على مدى قدرته على تحليل وقته ومعرفته أين وكيف ومع من في أي موضوع ؟ فيحدد الموضوعات التي لها أولوية في التضحية بالوقت ، ويعرف أي المكلفين يمكن أن يعطيهم من وقته أكثر من غيرهم . والمدير الذي لا يستطيع إدارة وقته ، لا يستطيع إدارة شيء آخر ، وفي هذا نشير إلى الفكرة القديمة التي تقول (إن الوقت من ذهب) - Time is money - ، تصلح لأن تكون مرشداً للمدراء في كيفية إنفاق وقتهم في العمل ، وإذا كان المدراء يتكلمون أحياناً عن تنظيم استخدامهم لوقتهم ، إلا أنهم في الحقيقة إذا أنفقوا نقودهم كما ينفقون وقتهم فإن النتيجة تكون الفقر^(١) .

هناك دراسات عديدة أجريت في مجال الإدارة ، منها :

"الحاجة المتزايدة للقيادة الإدارية" ، للدكتور مختار حمزة أجريت في مصر ، تم الاستيضاح فيها عن كيفية توزيع الوقت بين مختلف الأعمال ، حيث دلت النتائج فيها على أن نسبة كبيرة من أوقات المدراء تضيع فيما أطلقوا عليه "أعمالاً أخرى" .

إذا اتضح أن هذه الأعمال لا يجوز أن تقع ضمن اختصاصات المدراء ، وأن الكثير من المدراء يضيعون وقتهم في إنجاز أعمال بسيطة يفترض أن يقوم بها بعض الموظفين في المستويات الدنيا ، وأن نسبة كبيرة من الوقت تضيع في حل مشكلات ترتبط في كيفية توزيع الاختصاصات بين الإدارات . ولتحقيق فاعلية إدارة الوقت بالنسبة للمدراء لابد من التطرق للنقاط الرئيسية التالية^(٢) :

١. هناك تفاوت في أهمية الوقت بين المدراء ، حيث يدخل في ذلك حجم الدائرة الضريبية ، وطبيعة عملها ، وأسلوب المدير في التعامل مع موظفيه يحدد هذا التفاوت ، كما أن اختلاف شخصيات المدراء وأنماط سلوكهم ، يؤدي إلى اختلاف

^(١) عمر عقيلي وآخرون ، وظائف منظمات الأعمال ، نفس المرجع ، ص ٧٥ ، وما يليها .

^(٢) الدكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٤١٠ وما يليها .

استخدامهم للوقت ، فبعض المدراء يميلون بطبعهم إلى إضاعة الوقت ، ولذلك يكون الوقت رخيصاً لديهم يستخدمونه دون تقدير للأوليات .

٢. إن وقت المدراء في العمل محدد بساعات معينة وأنهم مهما حاولوا تنظيم وقتهم واستغلاله ، فإن هناك عوامل أخرى وأشخاصاً آخرين يتحكمون في وقته ، ويحاولون استغلال وقت المدير لمسائل تهمهم أكثر مما تهمه .

٣. إن فاعلية المدير في إدارة وقته تقتضي استخدام كل أو معظم وقته للعمل وحده ، ولا يستغل وقت العمل له شخصياً ولأولاده وعائلته وعلاقاته الاجتماعية .

المطلب الثاني: معوقات أداء كوادير الإدارة الضريبية .

هناك معوقات مختلفة تواجه الإدارة الضريبية منها عوائق إدارية وسياسية وفنية .
من أهم هذه العوائق ما يلي :

أولاً: المعوقات الإدارية التي تواجه إدارة الضرائب :

تتعدد وتتنوع المشاكل والمعوقات الإدارية التي تعترض مدراء الضرائب في فلسطين وتحد من فاعليتهم .

إن من أهم هذه العوائق ما يلي :

١- المركزية الشديدة وعدم التفويض :

من خلال الواقع العملي في إدارات الضرائب والملموس فعلياً ، نجد أن مدراء الضرائب يمارسوا قدراً كبيراً من المركزية ، مما يترتب عليه عدم رغبة هؤلاء المدراء في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للصف الثاني من السلم الإداري في الخريطة التنظيمية .

وتبرز مظاهر هذه المركزية في كثرة الإماءات والموافقات والشروط التي تشترط لمصلحة الأعمال ونظاميتها ، ثم ضرورة عرض كل صغيرة وكبيرة على المدير ، مما يؤدي إلى سيطرة الروتين والروح البيروقراطية ، التي تقتنر دائماً بالمركزية الجامدة^(١) .

تعود ظاهرة المركزية في فلسطين إلى رواسب سياسية واجتماعية ، خلفتها عهود السيطرة والاحتلال التي عاشتها فلسطين ، وتركت مفاهيم إدارية لازلتا نعيشها منها ، ذلك

(١) دكتور عبد القادر درة ، نفس المرجع ، ص ٢٠٢ .

أصحاب النفوذ في عهد الاحتلال لجؤوا إلى استخدام سلطاتهم المركزية ، وعدم إشراك مرؤوسيه في ممارسة مهامهم . هذا إلى طغيان بعض المفاهيم العقيمة والتقاليد الموروثة وتفشي الجهل ونقص الكفاءات والخبرات المحلية وغير ذلك من العوامل التي كانت مبرراً للأخذ بأعلى درجات المركزية الإدارية^(١) .

إن نظرة المجتمع الفلسطيني للسلطة الإدارية ، يختلف عن نظرة مجتمعات الدول المتقدمة لها، ففي حين ينظر إلى السلطة في المجتمعات المتقدمة على أنها ظاهرة مصاحبة للمكانة، أو المركز الذي يشغله الشخص ، وليس للشخص نفسه ، نجد أن المجتمع الفلسطيني ينظر إلى السلطة الإدارية ، باعتبارها لصيقة بصاحبها ، وهذا يجعل تفويض السلطة أمراً غير مرغوب فيه طالما كان بإمكان صاحبها التمتع بها ، ويؤدي بالتالي إلى المركزية الشديدة في اتخاذ القرارات الإدارية .

وقد حاولت الإدارة الضريبية العامة (إدارة ضريبة الدخل ، علاج ظاهرة المركزية الشديدة، عن طريق بعض الإجراءات النظامية الخاصة بتغيير التعليمات الإدارية ومنح الإدارات المحلية صلاحيات واختصاصات أكثر ، أو إصدار اللوائح الخاصة بتفويض السلطات^(٢) .

إلا أن هذه الإجراءات في تصورنا لا تعالج المشكلة معالجة جذرية ، وإن كانت تخفف من حدة المركزية ، ذلك لأن المشكلة الرئيسية تكمن في سلوك مدراء الضرائب ، وجنوحها نحو تركيز كل السلطات في يدها ، وإحجامها عن تفويضها ، وذلك لأسباب قد تكون نابعة من الخلفية النفسية والاجتماعية لهؤلاء المدراء^(٣) ؟

من الوسائل الفعالة للحد من ظاهرة المركزية في دوائر الضرائب ، تدريب الأجهزة الإدارية على تفويض السلطات للمرؤوسين باستخدام أساليب التدريب المناسبة^(٤) ، كدراسة الحالات ، وتمثيل الأدوار وغيرها من الأساليب التي تبين أهمية التفويض ومزاياه، ومساوئ المركزية ، والاستئثار بالسلطة من خلال مواقف عملية من شأنها التأثير في السلوك الإداري لهؤلاء المدراء . وكذلك توفير سبل الطمأنينة للمرؤوسين لتشجيعهم

(١) دكتور منذر نجم ، قانون ضريبة الدخل بين الحاضر والمستقبل ، المرجع السابق ، ص ٣٥-٣٨ .

(٢) إصدارات ضريبة الدخل - رام الله ، تعليمات وأنظمة ، مدير عام ضريبة الدخل ، ٢٠٠٠/٤ .

(٣) دكتور عبد الباري درة وآخرون ، نفس المرجع ، الاتصال الإداري ، ص ٤٤١-٤٦٥ .

(٤) دكتور مهدي حسن زويلف ، حالات وبحث في الإدارة ، دار مجدلاني للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٦ ، ص ١٣-١٤ .

على قبول تفويض بعض السلطات ، وحسن استخدام الوقت الذي يعتبر عنصراً هاماً ومؤثراً في التخفيض من حدة المركزية . فضلاً عما يترتب على اللامركزية الإدارية من مزايا ، مثل توفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في الإدارة الضريبية، نتيجة لتمرر هذه الكوادر على الأعمال المختلفة ، وتوفير وقت وجهد المستويات العليا من الإدارة للتفرغ للمهام والأعمال الاستراتيجية الهامة^(١) .

٢- الوضع التنظيمي للأجهزة الإدارية :

يتسم الجهاز الإداري بسمات معينة تنعكس آثارها السلبية على المدراء الإداريين في هذه الأجهزة ، وتحد من فعاليتها .

من أهم هذه السمات ما يلي :

أ. تعدد مستويات التنظيم وضيق نطاق الإدارة للمديرين على رؤوسهم^(٢) :
إذ أن تعدد المستويات الإدارية في التنظيم يؤدي إلى كثرة الفواصل بين هذه المستويات، وكذلك بين هذه المستويات الإدارية وقمة الهرم التنظيمي ، ويترتب على ذلك صعوبة إحكام عمليات التوجيه ، وصعوبة استخدام أدوات وقنوات الاتصال المختلفة ، مما يؤدي إلى إعاقة وصول البيانات والمعلومات إلى مراكز اتخاذ القرارات بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب .

ب. تشتت أقسام ووحدات التنظيم الإداري الواحد^(٣):

إن تشتت أقسام ووحدات المديرية ، الدائرة الضريبية العامة ، كالوزارة مثلاً في أكثر من موقع على النطاق المحلي والإقليمي ، وقلة الاتصال بين هذه الوحدات والأقسام ، أو بينها وبين الإدارة المركزية ، تعتبر من المشاكل والمعوقات التي تحول دون تمكين الإدارة الضريبية من ممارسة دورها الريادي بفاعلية وكفاءة . إن المطلوب من الإدارة العليا ممارسة اللامركزية الإدارية ، وتفويض بعض الاختصاصات لرؤساء الأقسام والوحدات التابعة ، وإعطاء صلاحيات أوسع للمأموري التقدير وغيرهم . حيث أن مركزية السلطة قد تشل قدرة جميع أقسام ووحدات المديرية في اتخاذ القرارات الفورية التي تتطلبها إنجاز

^(١) دكتور عبد الباري درة وآخرون ، نفي المرجع ، ص ٢٠٣ .

^(٢) انظر مؤلف :

Aldo schllemenson, "organizational structure and Human recourses in-tax administration", with out date.

^(٣) إصدارات الجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٦٢-٦٥ .

العمل ، وخاصة إذا كانت المعلومات التي قد تتوفر لدى الأقسام أو الإدارات المختلفة أكثر وأشمل وأدق مما قد يتوفر لدى الإدارة العليا .
هذا فضلاً عن أن هذه الأقسام والوحدات متباعدة جغرافياً عن مركز الإدارة ، ويصعب التنقل فيما بينها .

ج. تداخل الصلاحيات والازدواجية في اختصاصات الأجهزة الإدارية^(١) :
إن أسباب هذه الظاهرة يعود إلى عدم وجود فلسفة تنظيمية واضحة لتقسيم الأعمال بين الأجهزة الحكومية المختلفة ، وتباين المعايير المستخدمة لمنح الصلاحيات عبر التطور الإداري الذي شهدته هذه الأجهزة ، وما خلفه من رواسب عالقة من عهود التبعية .
ومن الأمثلة الملموسة عندنا ، إنشاء إدارات أو أقسام جديدة في أحيان كثيرة لاعتبارات سياسية ، أو إلغاء إدارات للانتقام من مديرها ، أو لجوء بعض الإدارات إلى توسيع مهامها ، أو اختصاصاتها ، بهدف إبراز دورها وتعظيم شأن مسؤوليها .
ويترتب على تكرار وازدواجية الاختصاصات والصلاحيات الممنوحة للإدارات ، إحداث الفوضى والارتباك وتشتت المسؤولية ، وتفتيت الجهود ، وفقدان الرقابة ، وضياح الوقت ، وزيادة التكاليف ، حيث تشكل تلك ، عقبات وتفرض قيوداً على الإدارة الضريبية .

والتنسيق الإداري هو الوسيلة العلمية والعملية ، التي يمكن أن تعالج من خلاله هذه الظاهرة ، وكذلك الآثار السلبية الناجمة عنها .

د. وجود التنظيمات غير الرسمية داخل الأجهزة الإدارية^(٢) :
في كثير من الأجهزة الإدارية في فلسطين تتأثر قرارات المدراء فيها بوجود التنظيمات غير الرسمية ، وذلك لانتماء هؤلاء المدراء إلى جماعات من الأفراد تربطهم مصالح مشتركة ، يضاف إلى ذلك أن وجود مثل هذه التنظيمات قد يساعد الجماعات الضاغطة والمتعاونة معها أو المستفيدة على استخدامها للتأثير على قرارات الإدارة الضريبية وتوجيهها لخدمة مصالحها ، ويتمثل ذلك في ضغوط النقابات والاتحادات والمجالس واللجان والهيئات الاجتماعية والسياسية .

(١) للتوسع انظر ، دكتور نائل عبد الحافظ العواملة ، نفس المرجع ، ص ١٧- ٢٧ .

(٢) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، إدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢٨٦ - ٢٨٨ .

٣- البيروقراطية وتعقد الإجراءات :

تعاين الإدارة الضريبية في فلسطين من مظاهر البيروقراطية التي يترتب عليها مشاكل وعقبات تواجهها .

نعني بالبيروقراطية ما يلي :

"اصطلاح يوصف به الجهاز الحكومي الذي تكون الرقابة عليه في يد مجموعة من الموظفين الذين تحد سلطاتهم من حرية الأفراد العاملين في هذا الجهاز"^(١) .

إن من أهم خصائص البيروقراطية ، الرغبة الشديدة في الالتجاء للطرق الرسمية في الإدارة والتضحية بالمرونة ، من أجل الالتزام بتنفيذ التعليمات ، والبطء في اتخاذ القرارات ، والعزوف عن الالتجاء للتجارب أو الاستفادة من التجارب الأخرى .

كما تشكل الإجراءات الإدارية المعقدة عقبة تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين ، ذلك أن تعقد الإجراءات يؤدي إلى فرض قيود تحد من فعالية هذه القيادات ، وقد يقضي في أحيان كثيرة على روح المبادرة والابتكار لديها ، وكل ذلك يؤدي إلى عدم صواب القرارات المتخذة ، حيث أنه قيل :

"إن الروتين هو المنافس القوي للقرار الإداري الواعي"^(٢) .

يضاف إلى ذلك أن الإسراف في وضع وتطبيق النصوص الإجرائية التي تحدد الإجراءات، والأشكال التي تنبغي أن تصدر القرارات وفقاً لها ، تعتبر من المعوقات التي تعترض الإدارة الضريبية في أداء مهامها .

يضاف إلى ما سبق من عوائق ، تباين الإجراءات الإدارية في الجهاز الإداري الواحد بين فترة وأخرى ، أو بين شخص وآخر ، أو بين مشكلة وأخرى ، وقد يرجع مثل هذا التباين إلى غموض اللوائح والتعليمات أو اختلاف تفسيرها ، أو عدم معرفة المدراء بالقرارات السابقة وانسجامها مع القرارات الجديدة ، ويترتب على مثل هذا التباين تناقض مضامين القرارات فيما بينها ، مما يؤدي إلى فقدان ثقة العاملين بقدرة المدراء على اتخاذ القرارات الصائبة ، إضافة لما يترتب على هذا التناقض من تردد المرؤوسين في تطبيق هذه القرارات وتنفيذها قبل الاستفسار والتساؤل عن أسباب هذا التناقض .

(١) دكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٤٥٠ .

(٢) لمزيد من المعلومات انظر مؤلف جوزيف إل باول ، نفس المرجع ، ص ٣٨٩ - ٤٠٠ .

٤- المعوقات التي تؤثر في اتخاذ القرار الإداري الفعال :

هناك بعض العوامل التي تؤثر في فاعلية القرار الإداري ، وهي مستقاة من التجارب والتطبيقات العملية لاتخاذ القرارات الإدارية من قبل مدراء الدوائر الضريبية وهي :

أ. عدم وفرة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات^(١) :

حيث تتوقف سلامة وفعالية القرارات التي يتخذها المدراء بالدرجة الأولى على سلامة ودقة وكفاية المعلومات التي سببى على أساسها القرار ، وحتى أنه في حالات توافر البيانات والمعلومات فقد لا يتم تنظيمها وتحليلها وصياغتها بالشكل الذي يؤدي إلى الاستفادة منها بصورة مناسبة .

من المشاكل التي تحد من توافر المعلومات المطلوبة ونوع هذه المعلومات ، كثرة القواعد والتعليمات التي تصدر من جهات مختلفة ، عدم وجود مركز وثائق لحفظ البيانات والمعلومات المتداولة في الجهاز الواحد ، قصور طرق الحفظ وتداول المعلومات ، عدم توفر الآلات الحديثة لمعالجة المعلومات وعدم دقة البيانات والمعلومات المتوفرة والحاجة لتمحيصها .

ومن هنا تبدو الحاجة ضرورة ملحة لمعالجة هادفة للمعلومات ، تؤدي إلى تداولها ، بطرق توصلها بيسر وسهولة إلى الإدارة الضريبية لتمكينها من اتخاذ قرارات أقرب إلى العلمية مما هي عليه الآن .

وقد تكون من الوسائل الملائمة لعلاج المشاكل والعقبات الخاصة بالمعلومات وضع خطط تضمن التطوير الإداري ، وإقامة نظم الإدارة بالمعلومات ، وتوفير الوسائل التي يمكن بواسطتها تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات الصحيحة من خلال عملية جمعها وتخزينها والاستفادة منها وتسهيل إنسيابها إلى مراكز اتخاذ القرارات مما يخدم اتخاذ القرارات الصائبة ، وقد يكون في إنشاء وحدات تنظيمية في الأجهزة الإدارية لجمع ونشر البيانات والمعلومات ، تكون مسؤولة عن إمداد مراكز اتخاذ القرارات بحاجاتها من البيانات والمعلومات الدقيقة والوافية اللازمة لحل المشاكل التي تواجهها ، علاجاً للمشاكل والعقبات الخاصة بالبيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الصائبة .

ب. النصوص التشريعية^(٢) :

(١) د. محي الدين الأزهرى ، الإدارة ودور المديرين ، نفس المرجع ، ص ٣٢٥-٣٤٣ .

(٢) د. نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٣٩٠ - ٤٠٠ .

هذه القيود تكون مفروضة على المدير بحكم منصبه الرسمي ، ولذلك فهي تشكل عقبات رسمية Authoritative constraints ، وتوضح هذه القيود بصورة أكثر في مجال اتخاذ القرارات في الإدارة العامة ، حيث يعتبر القرار الإداري جزءاً من السياسة العامة للدولة ، ويكون المدير مضطراً - حتى يضمن فاعلية القرار - أن يأخذ في اعتباره عوامل معينة أهمها :

١. آراء مرؤوسيه .
 ٢. مشورة مرؤوسيه .
 ٣. الالتزام بالقوانين .
 ٤. أثر القرار على الخطة المرسومة .
 ٥. مدى وقع القرار على السلطات العليا التي يجب أن توافق عليه .
 ٦. اللجان البرلمانية التي ستقره .
 ٧. الرأي العام الذي يمكن أن يقبله أو يهاجمه .
 ٨. الاسترشاد بما سبق له اتخاذه من قرارات .
- ج. العوامل الإنسانية :

وهي إما أن تكون نابعة من شخص المدير^(١) ، أو من سلوك مساعديه أو مرؤوسيه ، حيث أن شخصية المدير وعواطفه ، وقيمه ، وتاريخه في العمل ونوع الأعمال التي سبق أن مارسها ، ومركزه الاجتماعي والمالي خارج التنظيم ، بل وحالته النفسية عند اتخاذ القرار ، كلها عوامل تؤثر في فاعلية القرار الذي يتخذه . كذلك المساعدون والمديرون والمستشارون المتخصصون الذين يستعين بهم المدير ، فأسلوب تفكيرهم ، بل وطريقة عرضهم للموضوعات ، تؤثر أيضاً في فاعلية القرار ، فالمدير الذي يحسن اختيار معاونيه ، يمكنه أن يتحكم في نوعية القرارات التي يصدرها ، ولهذا عليه أن يختارهم من ذوي الميول المتباعدة ، حتى يخلق جواً مواتياً للأفكار المبدعة ، إلا أن الملاحظ فيمن يعملون مع المدراء ، هو اتفاقهم معهم في أفكارهم واتجاهاتهم تفادياً للاحتكاك فيما بينهم مع أن ذلك يوصلهم إلى الخضوع والتبعية - Conformity - أو يحرمهم من ميزة الحوار المفتوح الذي يساعد على جعل القرار المزمع اتخاذه أكثر نضوجاً وفاعلية .

(١) ملاحظة "سيتم تناول هذه المعوقات بشكل من التفصيل تحت بند المعوقات النابعة من وضع المدراء أنفسهم" .

د. الضغوط :

فالمدير يتعرض لكثير من الضغوط ، والتي تؤثر في توجيه القرار أو تحد من فاعليته ، أهم هذه الضغوط ما يلي :

١. الضغوط الخارجية : وتتمثل في ضغط الرؤساء ، أو السلطات العليا ، فالمدير الذي لا يعرف حدود سلطاته ، أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه لإنجاز واجباته ، ويخشى لومهم ، غالباً ما يحجم عن اتخاذ القرارات القاطعة ، كما تتمثل هذه الضغوط في ضغوط الرأي العام التي يفرضها على المدير كونه عضواً في مجتمع وعليه أن يتعامل معه ، ولذلك فالقرار الذي يكون فعالاً في وقت أو في منطقة معينة ، قد لا يكون فعالاً في وقت أو في منطقة أخرى .

٢. الضغوط الداخلية : يعتبر من الضغوط الداخلية آراء المرؤوسين ، مدى الضغط الذي يشكله هؤلاء على المدير ، وكذلك ضيق الوقت لدى المدير ، واضطراره إلى اتخاذ القرار تحت ضغط ظروف معينة - Decision under pressure - حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها ، وكذلك مدى تعدد الحلول البديلة ، إذ كلما تعددت الحلول ، كلما تطلب ذلك جهداً ووقتاً لدراستها .

٥- معوقات الاتصال الإداري الفعال :

هناك بعض الحواجز أو المعوقات Barriers التي قد تعترض عملية الاتصالات بين المدير وموظفيه ، وتؤثر في فاعلية الاتصالات ، وتندرج هذه العوائق في مجموعتين وهما :

أ. عوائق تنظيمية^(١) :

وتعود في الغالب إلى أسباب نابعة من طبيعة الإدارة الضريبية ، مثل كبر حجمها ، انتشار أقسامها في أماكن متعددة ، وتعدد مستوياتها الإدارية فالاتصالات تكون أسهل كلما كانت الإدارة الضريبية صغيرة الحجم ، وكلما تجمعت أقسامها في مكان واحد ، وتكون أكثر صعوبة كلما كبر حجمها ، وكلما تكاثرت وحداتها وفروعها ، وامتدت في مناطق بعيدة عن المركز الرئيسي .

^(١) الدكتور مهدي زويلف ، نفس المرجع ، ص ٢٨٥ - ٢٨٦ ، بالإضافة إلى إصدارات المجمع العربي ، المهام والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٨٢-٨٣ .

ويضاف إلى ذلك عدم سلامة العلاقات بين المدير ومساعديه ، ومن مظاهرها إحاطة المدير نفسه بمجموعة كبيرة من المساعدين والسكرتاريا والمستشارين ، الذين يعملون على عزله عن العاملين ، مما يجعل الاتصال متعذراً إلا ضمن حدود ضيقة ، وضمن قنوات يتحكمون هم فيها بحجة المحافظة على وقت المدير وجهده .

ب. العوائق النفسية :

وتنشأ في الغالب نتيجة لما تتعرض له عملية الاتصال من تأثيرات نفسية واجتماعية ، سواءاً كان مصدرها المدير نفسه ، أو موظفيه أو الجو الاجتماعي الذي تتم فيه عملية الاتصال . حيث هذه العوائق تظهر لعدة أسباب أهمها ما يلي :

١. عدم اهتمام المدير بمشاعر الموظفين نحو الموضوع الذي يعرضه ، مما يترتب عليه أن يصبح الموظف أقل تقبلاً للمعلومات والنصائح التي يقدمها إليه المدير .
٢. وجود فروق في المكانة الاجتماعية بين المدير وموظفيه ، فقد تكون عدم رغبة المدير في الاتصال نابعة من خشية أن هذا يمس مركزه وربما يفقده هيئته كمدير وقائد للدائرة الضريبية ، وبالمقابل قد تكون عدم رغبة الموظف في الاتصال نابعة من خوفه من عدم موافقة القائد على مقابله أو الاستهزاء به ، أو غضبه لتجاوزه رئيسه المباشر ، يضاف إلى ذلك الأحقاد والعداوات الشخصية والحساسيات والصراعات التي قد توجد بين المدير والموظفين .

ج. ميل الكثير من المدراء للاستجابة للأخبار السارة عن الأداء دون السيئة والتي تواجه الإدارة الضريبية والموظفين والخلافات والصراعات فيما بينهم ، مما يجعل الاتصال ناقصاً ، والسبب في ذلك خوف الموظفين من رد فعل المدير الذي قد يؤدي إلى آثار سلبية تنعكس على عملهم ، وهذا كله يشوّء المعلومات المرفوعة عن سير العمل والأداء، مما يعيق الاتصال الفعال .

د. وجود بعض الاتجاهات السلبية لدى المدير الإداري ، أهمها اتسام المدير بالانطوائية ، مما يترتب عليه خلق عقبة تحد من فعالية الاتصال وخاصة من أسفل إلى أعلى ، وهذا يرجع إلى التكوين الشخصي للمدير وخبرته السابقة وإلى عدم قدرته على مواجهة الآخرين أو نقص مهارات الاتصال لديه ، وميل المدير إلى حبس المعلومات عن الزملاء والمرؤوسين مما يخلق حالة من الغموض لديهم ، ويترتب عليه بالتالي عدم سلامة القرارات التي تبني في هذا الوضع على معلومات مشوهة أو ناقصة .

٦- عوائق التدريب :

وتتلخص النقاط التي تحد من فاعلية التدريب الإداري من قبل الإدارة الضريبية بالآتي^(١) :

١. عدم وجود دراسة علمية للحاجات التدريبية لموظفي الدولة .
٢. عدم إدراك أهمية التدريب .
٣. عدم دقة الأجهزة الحكومية في ترشيح موظفيها للبرنامج الملائم .
٤. سرعة تغيير الوظائف .
٥. نقص الحوافز بالنسبة للبرامج الإعدادية .
٦. عدم وجود إدارات للتدريب في كثير من الأجهزة الحكومية تساعد على بث روح الوعي بأهمية التدريب .

٧- معوقات تحد من تطبيق السياسة التأديبية التصاعدية :

هناك العديد من المشاكل الرئيسية التي قد تعوق تطبيق سياسة تأديبية تصاعدية والتي تستخدم كاستراتيجية للارتقاء بالأداء البشري ، من بين هذه المشاكل ما يلي^(٢) :

١. عدم وضوح السياسات أو الإجراءات التأديبية .
٢. عدم إجماع رأي المسؤولين الرئيسيين عن اتخاذ القرارات حول وسائل تطبيق السياسات التأديبية .
٣. انعدام الرغبة لدى المديرين في الدخول في مواجهات مع الموظفين الذين يخالفون السلوك المقبول أو يخفون في تحقيق الحد الأدنى لمعايير الأداء الوظيفي .

٨- التخطيط غير السليم :

يعتبر التخطيط غير السليم من الظواهر السلبية في الإدارات الضريبية^(٣) ، إذ وجود هذه الظاهرة يرتب عدم تحديد ووضوح الأهداف لخطط التنمية ، ويجعل الرؤيا غير واضحة أمام الإدارة الضريبية ، في عملية التنبؤ والتوقع بالنسبة للمستقبل عند اتخاذ القرارات ، يضاف إلى ذلك أن العلاقة بين أجهزة التخطيط ، وأجهزة التنفيذ غير واضحة ، مما

^(١) الدكتور أمين الساعاتي ، أصول علم الإدارة العامة ، نفس المرجع ، ص ٣٢٥-٣٢٧ .

^(٢) للتوسع انظر مؤلف بيتر دراكر ، الإدارة ، نفس المرجع ، ص ٩٧-١١٠ .

- كذلك انظر إصدارات المجمع العربي ، إدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢١٩-٢٢٢ .

^(٣) دكتور عبد الباري درة وآخرون ، نفس المرجع ، ص ٩٣-١٧١ .

يترتب عليه آثار سلبية تحد من قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة لتنفيذ الخطط المرسومة .

إن التخطيط في الإدارات الضريبية ليس تخطيطاً بالمفهوم الصحيح ، لأن هناك فجوة بين الخيال وبين الحقيقة ، أي ما بين ما هو مطلوب تحقيقه والواقع العملي القائم ، حيث أن الأهداف التي توضع أهداف واسعة جداً وغير عملية ، ومن ثم لا يتحقق منها إلا القليل ، إذ تنشأ الإدارة الضريبية لتحقيق التنمية بقفزات غير منطقية ولا تتلاءم مع إمكانياتها ، ولو أنها راعت أوضاعها وظروفها وإمكانياتها ، وراعت تنفيذ خططها بصورة عملية تدريجية ، لأمكنها تحقيق نتائج أفضل .

ثانياً: المعوقات السياسية التي تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين :

إن معظم المشاكل والمعوقات البيئية التي تواجه الإدارة الضريبية تنبع من اعتبارات سياسية واقتصادية وقانونية واجتماعية وفنية وسلوكية وضغوط ، وتأثيرات شخصية ، حيث كلها تحول دون تمكين الإدارة من ممارسة مهامها ، أو دون التزامها بالموضوعية في اتخاذ قراراتها .
إن من أهم هذه المعوقات ما يلي :

١- الظروف السياسية السائدة :

إن عدم استقرار الظروف السياسية ، يفقد التنظيمات الإدارية في فلسطين استقرارها واستمراريتها ، ويخلق المشاكل النفسية والاجتماعية للإدارة ، وللعاملين الذين يشاركون في صنع القرار في تنفيذه ، ويترتب على ذلك عدم توفر الطمأنينة ، والاستقرار لهذه الإدارات من ناحية ، وعدم قدرة الإدارات الجديدة ، التي قد تتولى مراكزها في مراحل التغيير على التحكم في عوامل التغيير أو التلاؤم معها^(١) .

يضاف إلى ذلك أن جو الانقسامات السياسية والاجتماعية ، والدينية التي تحيط بالأجهزة الإدارية والمدراء ، تجعلهم يشعرون بعدم الأمن والاستقرار مما يؤدي إلى تخوفهم من المسؤولية وترددهم أو إحجامهم عن المبادرة ، والمواجهة الجزئية للمشاكل الإدارية وإضعاف قدرتهم على حسن التقدير .

(١) دكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٤٥٥-٤٦٢ .

٢- الموارث الاجتماعية وما يرتبط بها من عادات وتقاليد :

هناك الكثير من الأوضاع والظواهر الإدارية السلبية النابعة من العادات والتقاليد السائدة في مجتمعاتنا ، حيث تنعكس آثارها على الأجهزة الإدارية فيها ، وتحد من فعاليتها .
أهم هذه الظواهر^(١) :

أ. الموارث الاجتماعية المختلفة التي تولدت نتيجة للسيطرة الاستعمارية والاحتلال على فلسطين ، ومنها بعض المفاهيم المستعملة في مجال الإدارة .
ب. التركيب الطبقي ، وتفاوت المستويات الاقتصادية السائدة في المجتمع الفلسطيني ، وتأثير ذلك على نظم التعيين والترقية ، وعلى خلفية مدراء الضرائب ومدى تفهمهم للأهداف العامة لمجموع المواطنين ، وابتعادهم عن الموضوعية والرشد في صنع قراراتهم^(٢) .
ج. بعض العادات والتقاليد والأعراف وأنماط السلوك الاجتماعي السائدة في المجتمع الفلسطيني وآثارها على الإدارة عامة ، وعلى العاملين فيها خاصة .
من أبرز هذه الظواهر ما يلي^(٣) :

١. الواسطات وأشكال المحاباة ، التي تتم لعدة دوافع سواء سياسية أو عشائرية أو ما شابه ، حيث ما يدل على ذلك كثرة القرارات الإدارية .
٢. بعض أنماط العلاقات الاجتماعية ، والعرف الاجتماعي التي تؤدي إلى تحول بعض القرارات الإدارية إلى شعارات ، كالقرارات القاضية بمنع الزيارات الخصوصية في مقر العمل ، أو منع استخدام أجهزة الهاتف للأغراض الشخصية ، أو غيرها من القرارات التي أصبحت لا تعني شيئاً بالنسبة لأغلب الدوائر الرسمية .
٣. الاحتكاك بين المصالح العامة ، والمصالح الخاصة الذي غالباً ما يكون سببه الانحراف ، وذلك تحت ضغط أصحاب النفوذ السياسي أو الاجتماعي أو سبب الرشوة والفساد .
٤. انفراد المسؤول أحياناً باتخاذ القرار لوحده ، نتيجة الاعتزاز بالكبرياء ، والغرور ، أو الرغبة في الظهور بمظهر المتمتع في السلطة .

^(١) دكتور نائل العواملة ، مظاهر الإدارة الحديثة في المؤسسات الأردنية ، عمادة البحث العلمي ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن ، العدد الأول ، ١٩٩٥ ، ص ١٢١ .

^(٢) حيث أن أغلب التعيينات والترقيات التي تمت في دوائر الضريبة من خلال كتب خارجية يوقع عليها الرئيس ، من خلال نفوذ الأشخاص .

^(٣) الدكتور عبد القادر الشخيلي ، أخلاقيات الوظيفة العامة ، نفس المرجع ، ص ٣١-٤٢ .

٥. شيوع أنماط من السلوك الاجتماعي على مدرء ومستخدمي الضرائب ، منها المحسوبيات ، التي تعتبر ضرباً من النخوة والاعتزاز بالنسب ، ورد الجميل للصديق عن طريق تمشية مصالحه ، وتفشي بعض الصفات اللاأخلاقية : مثل الكذب ، والخوف والانتهازية واللامبالاة ، وعدم الشعور بالمسؤولية ، والحديث عن غيره ، وعدم احترام المواعيد ، وعدم احترام العمل ، وعدم تقدير الوقت ، وحب السيطرة ، والتملق ، والتكلف ، وعدم البساطة في العلاقات ، والمدخل الفعال لعلاج مثل هذه الظواهر السلبية ، هو الاعتراف بوجودها أولاً ، والبحث عن أسبابها ، ثم العمل على اختيار الإداريين المدربين ، والقادرين على تفهم الظروف المحيطة بالعمل ، وعلى تكييف أساليبها .

٣- غموض وجود الأنظمة واللوائح :

تلعب الأنظمة واللوائح دوراً هاماً في تنظيم وضبط العلاقات بين أفراد الجهاز الإداري لتمكينه من ممارسة نشاطات وتحقيق أهدافه ، حيث تحدد هذه الأنظمة واللوائح سلطات ومهام المديرين ، والسياسات التي يجب الالتزام بها في اتخاذ قراراتهم ، إلا أن هذه الأنظمة واللوائح ، يمكن أن تكون أكثر فعالية لتمكين الإداريين من ممارسة مهامهم بكفاءة وفاعلية ، من أهم هذه المشاكل والمعوقات ما يلي ^(١) :

أ. جمود وتعقد الأنظمة واللوائح :

إذ أن عدم مرونة الأنظمة واللوائح بالشكل الذي يساعد على مواجهة متطلبات العمل الإداري ، والإسراع في اتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل وخاصة الطارئة منها . كما أنه يشكل عقبة رئيسية تحد من سلطة المدير وتعيق استخدامه الفعال لهذه السلطة في مواجهة المواقف الصعبة التي تعترضه ، واتخاذ القرارات المناسبة لحلها .

ب. غموض اللوائح :

حيث في غموض اللوائح يؤدي بالمدير إلى الاجتهاد في إيجاد البدائل التي يراها مناسبة لحل المشكلة التي تواجهه ، مثل وجود لائحة غير صريحة بخصوص ترقية موظفيه ، ولديه موظفين بنفس المواصفات هنا يبدأ الاجتهاد .

^(١) يمكن الرجوع إلى التعديلات الإسرائيلية بأوامر عسكرية والتعديلات واللوائح التي طالت قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، حيث أصبح قانون ضريبة الدخل المشار إليه غير واضح المعالم .

ج. كثرة التعديلات والتفسيرات :

ذلك لأن الإفراط في تعديل وتفسير نصوص الأنظمة يؤدي بالمدير إلى الاجتهاد في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهه .

ولعلاج هذه الصعوبات القانونية ، لابد من مراعاة المرونة والدقة والوضوح عند صياغة الأنظمة واللوائح ، ومراعاة أن تكون الأنظمة واللوائح انعكاساً للواقع البيئي الذي وضعت لخدمته دون الاعتماد على الأنظمة المستوردة من بيئات أخرى . وأن يعهد إلى جهة مختصة تتولى التنسيق بين الأنظمة تلافياً لازدواجيتها أو تعارضها مع بعضها ، وتتولى تحديثها من وقت لآخر بما يتلاءم مع التطورات ومع متطلبات خطط التنمية التي تسعى الإدارة العامة لتحقيقها .

٤ - قلة الاستفادة من التقدم العلمي والتكنولوجي في مجال الإدارة :

من الصعوبات والمعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين ، قلة الاستفادة من العلم والتكنولوجيا العالمية .

وأمام الثورة التكنولوجية التي يشهدها العالم لم يعد هناك مفر أمام الدول النامية من الاستفادة من تكنولوجيا الدول المتقدمة في مجال الإدارة ، حيث يمكن الاستفادة مما قدمته الاختراعات العلمية في هذا المجال من الحاسبات الإلكترونية ، والأساليب الكمية التي تساعد على ترشيد عملية اتخاذ القرارات .

إن بيئة العمل الخارجية والداخلية التي يعمل فيها المدير الضريبي ، بيئة تعج بالمتغيرات الهائلة ، وهذه البيئة مشحونة بالنزاعات والصراعات ، كما أن التنافس الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والحضاري على أشده ، كذلك فإن درجة عدم التأكد والغموض - uncertainty - عالية ، مما يجعل إيجاد الحلول أمام الإدارة الضريبية بالغ الصعوبة .

من المعضلات التي تواجه الإدارة الضريبية ما يلي^(١) :

أ. التعقيد Complexity :

حيث فيها تشابك العوامل الاقتصادية والسياسية ، والاجتماعية ، والحضارية والثقافية تشابكاً هائلاً ، وتدخل فيها عوامل محلية وإقليمية ودولية بالغة التعقيد .

ب. الدينامية والتغير Dynamism :

(١) دكتور عبد الباري درة وآخرون ، نفس المرجع ، ص ٥٣٣ .

إن هذه الدينامية تتغير تغييراً سريعاً ، وبتسارع لا يستطيع العقل البشري اللحاق به في أحيان كثيرة .

ج. العدائية والغموض Hostility and Ambiguity :

حيث كان ينظر للإدارة الضريبية ومكاتب الضريبة في السابق ، نظرة عدائية ، وأنها دوائر إرهابية وخطرة ، وأشد من مكاتب المخابرات السابقة ، مما جعل المكلفين والناس يلفهم الغموض بشأن هذه الإدارات الضريبية ، وهنا يقع على عاتق الإدارة الضريبية الفلسطينية إضفاء الصبغة الوطنية على مكاتبها وخططها المستقبلية .

٥- الأسباب التي تحول دون تطبيق الإدارة الضريبية أسس الإدارة الحديثة :

هناك ثلاث أسباب رئيسية في هذا المجال وهي^(١) :

أ. الأسباب الداخلية :

والتي تعود إلى أوضاع المؤسسة الضريبية وظروفها الخاصة ، مثل فلسفة الإدارة والمناخ المؤسسي والإمكانات المالية والإدارية المتوفرة في كل مؤسسة .

ب. الأسباب الخارجية :

والتي تتعلق بالبيئة المحيطة بالمؤسسات مثل الجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتكنولوجية وغيرها .

ج. معوقات تقنية :

والتي مصدرها عدم وضوح الأهداف أو التعليمات أو عدم استخدام الوسيلة الملائمة أو نقص في الخطط والسياسات .

ثالثاً: عجز مدراء الضرائب في حل المشاكل التي تواجههم :

إن من أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في فلسطين ، عجز مدراء الضرائب عن القيام بدورها القيادي ، وحل المشاكل المعقدة التي تواجهها ، في ظل مراحل التغيير والتطوير التي تشهدها الأجهزة الإدارية في فلسطين في مرحلتها الحالية^(٢) .

إن من أهم هذه المشاكل والمعوقات ما يلي :

^(١) دكتور نائل العواملة ، أسس الإدارة الحديثة ، نفس المرجع ، ص ١١٣-١١٤ .

^(٢) لمزيد من التفصيل انظر مؤلف : جوزيف إل باول ، فن الإدارة نفس المرجع ، ص ٤٠٢-٤١٥ .

أ. عدم توافر الكوادر القيادية الكفوة :

إن الأجهزة الإدارية في الضرائب في فلسطين ، شهدت بعد اتفاق أوسلو نزاعاً في المناصب الإدارية القيادية ، حيث أن هذا الوضع أدى إلى صعود بعض الموظفين المهنيين (ليسوا من حملة الشهادات) إلى مناصب عليا في السلطة بالرغم من افتقار هذه الفئات للمهارات القيادية ، وترتب على ذلك أن هذه الفئات جاهدت في الإبقاء على مراكزها القيادية ، وحاولت سد سبل الترقية أمام القيادات الإدارية التي تليها في السلم الإداري ، وهي قيادات رغم صغر سنها ، إلا أنها أكثر طموحاً وأفضل تدريباً ، مما أدى كل ذلك بالطبع إلى شعور بعض المدراء ، أو في الحالات القصوى إلى فقدان الاهتمام بالعمل ، والانتقال للقطاع الخاص ، والهجرة إلى خارج البلاد في نهاية المطاف^(١) .

ب. عدم سلامة طرق وأساليب اختيار مدراء الضرائب :

إن معايير اختيار الكثير من القيادات الإدارية تتحكم فيها عوامل نابعة من طبيعة أنماط السلوك الاجتماعي السائد ، مثل المحسوبية السياسية والاجتماعية ، وطبيعة النظم العائلية ، والتركيب الطبقي^(٢) .

ج. عدم اختيار مدراء الضرائب على أسس وقواعد علمية :

إن عدم اختيار المدراء والموظفين علمياً ، يؤثر سلباً على أداء وطبيعة الإدارات الضريبية ، حيث لم تعد فكرة أن المدير الموهوب الذي علم نفسه فن الإدارة عن طريق التجربة والخطأ والممارسة ، هو المدير الذي تحتاج إليه الأجهزة الإدارية اليوم ، وإنما تحتاج إلى القائد المؤهل علمياً ، أي الذي درس تعاليم الإدارة وتلقى أصولها وفهم أسسها ، وتعرف على مفاهيمها ، والذي يمكن إعدادة وتطويره بعد ذلك بالتدريب المستمر ، وإمداده بالحديث في مجال الإدارة^(٣) .

وهنا يتعين في ملء المناصب الإدارية القيادية توفر الصفات والقدرات في الاستعداد الشخصي للقيادة ، وتحمل المسؤولية واتخاذ القرار ، والاستعداد لقبول التغيير واستيعاب

^(٢) للتوسع يمكن الرجوع للمؤلف : وسام ج روئيل ، ما وراء التدريب ، نفس المرجع ، ص ١٤٣-١٥٠ .

^(١) دكتور نواف كتعان ، القيادات الإدارية نفس المرجع ، ص ٤٦٣-٤٧٦ .

^(٢) إذ أنه لم تطرق بنود قانون الخدمة المدنية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ لحد الآن .

متطلباته ، وفهم الظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ، جنباً إلى جنب مع التمتع بالقدرات والمهارات العالية التي تتصل بالإدارة ، والعلوم الاجتماعية وعلم النفس وغيرها.

د. عدم توفر الاستقرار الوظيفي ، والاطمئنان النفسي للقيادات الإدارية ، ومستخدمي الضرائب :

من المشاكل التي تواجه المدراء الإداريون والمستخدمون في فلسطين ، عدم إحساسهم بالاطمئنان والأمان الوظيفي^(١) ، حيث تبدو مظاهر خوفهم من المسؤولية وتردد بعضهم ، وإحجامهم البعض الآخر عن المبادرة والمواجهة الجريئة للمشاكل الطارئة ، ورجوعهم بصفة مستمرة إلى رؤسائهم لأخذ موافقتهم على القرارات التي يتخذونها ، للاطمئنان إلى سلامة وصحة هذه القرارات وانسجامها مع الأنظمة .

إن عدم توفر الكفاءة والخبرة والمؤهل العلمي للقائد الإداري يحرمه من القدرة على اتخاذ القرار السليم ويحرص دائماً على اتخاذ القرار المثالي لحل المشكلة ، محاولة منه إرضاء كل الناس الذين يمسه القرار ، وهو أمر يتعذر تحقيقه .

إن عدم الاستقرار في الأنظمة الإدارية ، ونشأة القائد الإداري والمحيط الاجتماعي والمهني الذي يعيشه ، هذه أسباب تجعله يتخوف من اتخاذ القرار ، أو يجعله يفضل الرجوع إلى رؤسائه أو مرؤوسيه لإشراكهم في المسؤولية .

وللحد من هذه المعوقات في الاستقرار تتم من خلال الضمانات والحوافز المادية ، وتوفير الجو الملائم للعمل ، وعدم الاعتداد بالشكاوي التافهة ، وكذلك توفير الضمانات الاجتماعية ، مما تشعرهم في الاطمئنان وتدعم روح الإقدام لديهم .

هـ. عدم اهتمام القيادات بالأساليب الكمية لاتخاذ القرار :

ويعود ذلك إلى نقص الكوادر القادرة على تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة ، وفي مقدمتها بحوث العمليات ، ونظم المعلومات وعدم وجود الأبحاث والدراسات التي تشجع القيادات الإدارية على استخدام مثل هذه الأساليب في مجال اتخاذ القرارات^(٢) .

(١) حيث أنه أيضاً لم يعمل بقانون النقاعد والمعاشات الفلسطيني لحد الآن .

(٢) للتوسع في ذلك انظر مؤلف الدكتور مهدي زويلف وعلي الفصيلة ، إدارة المنظمة ، نفس المرجع ، ص ٢٥٩-٢٧٨ .

ولعل من الوسائل التي تشجع على استخدام هذه الأساليب في مجال اتخاذ القرارات الإدارية ، إتاحة الفرصة للقيادات الإدارية في فلسطين للتعرف والاضطلاع على أحدث الأساليب العلمية ، والتطور التكنولوجي في مجال الإدارة عامة ، واتخاذ القرارات بصفة خاصة ، وذلك عن طريق إيفاد قادة الأجهزة الإدارية الرائدة ، والاستفادة من الآراء والمناقشات التي يدلي بها الخبراء المشاركون في هذه الدورات أو البرامج أو الندوات ، ومما يتولد لديهم من أفكار عند احتكاك العقول وتبادل الخبرات والآراء .

رابعاً: الفساد الإداري :

إن الدوائر الضريبية تزود بمجموعة من السلطات والامتيازات التي يفترض أن تستعمل في الأغراض القانونية الموضوعة من أجلها ، أما إذا استخدمت خلاف الغرض ، وخصوصاً عند استخدامها لمآرب شخصية ، سواء لكبار أو صغار الموظفين ، حينها يتحقق الانحراف أو الفساد الإداري .

يعرّف الفساد الإداري بما يلي :

"التجارة بالوظيفة وامتيازاتها واستغلال النفوذ لغير الأغراض القانونية الموجودة من أجلها"^(١) .

والفرد حر في سلوك ما يراه مناسباً في حياته الخاصة في حدود القوانين والنظام الاجتماعي ، وحقوق وحرريات الآخرين ، غير أنه لا يتمتع بهذا القدر الواسع من الحقوق والحرريات حينما يمارس سلوكاً إدارياً ، أو وظيفياً ، ففي الحالة الأولى يسعى الفرد خلف منفعته أو مصلحته ، أو لذاته ، بينما في الحالة الثانية يكون مقيداً بالحركة في إطار قوانين مشاريع السلطة ، وأهداف الإدارة الضريبية التي يعمل فيها ، وليس معنى ذلك انعدام حريته في التقدير والاجتهاد عند ممارسة بعض الواجبات أو استخدام بعض السلطات ، ولكن هذه السلطة على الرغم من كونها تقدير له ، إلا أنها تقيد بقيود الصالح العام ، وهو ليس حراً في استخدامها بشكل مزاجي

(١) دكتور عبد القادر الشخيلي ، نفس المرجع ، ص ٧٣-٧٤ .

أو على نحو جزائي ، وإنما يكون دائماً رائد مصلحة المجموع ، ويفترض من الإدارة العامة أنها هي التي تعبر تعبيراً دقيقاً عن هذه المصلحة .

إن الموظف الضريبي عند استخدامه الواجبات وسلطات وظيفته يتقيد بالقيود التالية^(١) :

١ - التشريعات :

فالموظف مقيد بالتشريعات التي تتعلق بالحكومة ، سواء أكان منها قانون الدائرة أو المرفق الذي يعمل فيه الموظف ، أو قانون الخدمة المدنية ، أو أنظمة وتعليمات السلطة الرئاسية ، أو العرف الإداري ، وغير ذلك من التنظيم التشريعي للوظيفة . إذ أن هذه القيود تنظم السلوك الخارجي للموظفين .

٢ - أخلاقيات الوظيفة :

أي التقيد بما عليه عليه الضمير الأخلاقي الحي في وجود الميل نحو العدالة والخير والحق ، حيث هذه القيود تنظم النوايا والبواعث والدوافع بحيث تحقق رقابة ذاتية على سلوك الفرد لا يمكن أن ترقى إليها أكثر الأشكال الخارجية للرقابة الفعالة ، بنجاح وفاعلية^(٢).
إن القيود التشريعية بصفة عامة هي التي تتدخل لمنع أي صورة من صور الفساد الإداري ، لذلك فإن القانون التأديبي يمنع كل صورة من صور استغلال النفوذ أو شراء أو استئجار عقارات ، التي تقع ضمن عقارات المرفق العام ، أو شغل أكثر من وظيفة عامة .
يضاف إلى ما تقدم أن هناك عقوبات بشأن الانحرافات بالوظيفة العامة ، أو المتاجرة فيها أو استخدامها للأغراض الشخصية ، إذ أن الفساد الإداري يمس هيئة الإدارة الضريبية ، ويفقد الثقة بموظفيها ، كما أنه له آثار اجتماعية خطيرة متمثلة في اختلاف نظام القيم الاجتماعية والأخلاقية ، كرد فعل لتفشي الفساد في مرافق عامة يفترض أنها أمينة على الصالح العام .

إن الفساد الإداري يتمثل في استغلال الوظيفة العامة لغرض الحصول على منافع شخصية بطرق غير مشروعة ، ومن الأسباب الجوهرية لهذه الظاهرة ، الخلل الاقتصادي ، التضخم ، الغلاء . حيث تولد هذه العوامل تفاوتاً في الدخول ، كذلك من أسبابها حب الكسب

(١) مادة ٦٦ من قانون الخدمة رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ ، نفس القانون .

(٢) دكتور عبد القادر الشخيلي ، نفس المرجع ، ص ٣١-٤٠ .

السريع ، وكذلك بسبب الإنفاق الترفي (البعزقة) ، والذي يكون ميسور لفئة قليلة من المجتمع ، وكذلك فإن الفساد الإداري وثيق الصلة بالخلل الأخلاقي والتربوي ، وعدم تحصين الشباب ضد الانحراف ، وهي دلالة على هبوط القيم الروحية ، وزيادة القيم المادية بطريقة غير عقلانية .

إنه يحكم على وجود الفساد الإداري من خلال تحقق النقاط التالية^(١) :

١. رفع الشعارات الإدارية الجوفاء : والتي تكون بالوعود بإنجازات كبيرة ، والبداية في تنفيذ أهداف جديدة ، إلى غير ذلك من الوعود التي تخدر أعصاب الناس وعقولها ، وتؤملها بالتغيير القريب والإصلاح الجذري ، والهدف من هذه الوعود هو التستر على تفشي ظاهرة الفساد الإداري .

٢. فتح أبواب التوظيف على مصراعيها دون ضوابط قوية : حيث يسمح الدخول للوظيفة إلى كل فرد فاقد الضمير ، أو متقاعد ، أو هازل والنتيجة استلام راتب واجر دون إنتاج حقيقي ، حيث تصبح الوظيفة ملاذ أمن للمتاجرة بها وللمنحرفين .

٣. ازدياد الذين لا يعملون ، ولا يريدون أن يعمل غيرهم : حيث يحولون الدوائر إلى حلبة صراع شخصي تتاح لهم فيه المغامرات والامتيازات ، ولغيرهم التراوح بسين الفتات والجمود الوظيفي .

إنه وفي ظل عدم وجود رادع قوي ، وعدم تطبيق الأنظمة واللوائح الإدارية وعدم تطبيق العقوبات التأديبية ، والتي لم تطبق على أحد لحد الآن ، لدليل ومؤشر لزيادة حالات الفساد الإداري وتغلغله . إن الآثار السلبية التي نجمت عن الفساد الإداري الذي كان سائداً زمن الإدارة المدنية تحديداً مستولي الضرائب فيها تلخص في الآتي :

(١) فقدان الثقة والاطمئنان باستمرار في سلطات الضرائب هذه : حيث أن تغلغل الفساد يؤدي إلى زرع القنوط واليأس لدى المسؤولين أنفسهم ويفقدتهم ثقتهم بأنفسهم وبقوا في قلق دائم على ما سيحدث وما هي النتيجة المتوقعة من وراء ذلك .

(٢) الموظف الفاسد يزداد ثراءً ومالاً ، وبالتالي يزداد نفوذه ، ويعمل على مصلحته الخاصة على حساب الصالح العام .

(٣) إذا شاع الفساد على مستوى مجموعة من المديرين في المستويات العليا والوسطى ، فإنه يسوء العمل الإداري ، والتنظيمي ، والقيادي والتنفيذي في الدوائر الضريبية ، حيث

(١) دكتور مهدي زويلف وسليمان اللوزي ، التنمية الإدارية والدول النامية ، مجدلاوي ، عمان ، ١٩٩٣ ، ص ٧٣-١٥٣ .

يكون غرض هؤلاء تجنيد المؤسسات العاملين فيها ، وسلطانها وامتيازاتها لإشباع حاجات فردية غير مشروعة .

٤) أصبح الجهاز الإداري سابقاً منقاداً من قبل المنحرفين ، وذوي الأطماع اللاأخلاقية.

٥) إن الفساد الذي كان شائعاً أضعف سيادة القانون الضريبي رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ ، واستخف بمبدأ مشروعيته ، وفتح الباب لمخاطر أكثر من الفوضى والانحراف .

المبحث الثاني: متطلبات تحديث الإدارة الضريبية ..

أولاً: تطوير مدراء الضرائب *Manager Development*:

وهي محاولة تهدف إلى تحسين مستوى الإنتاجية الحالي والمستقبلي للمدراء بناءً على تعزيز مهاراتهم أو تغيير سلوكهم ، والهدف النهائي يكون تعزيز الأداء المؤسسي بشكل عام ، وذلك بتحديد أداء المدراء الحالي ، ومدى تحقيق أهداف العمل ، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتطوير .

والتطوير يأخذ اتجاهين إما داخلي أو خارجي :

١- تطوير المدراء داخلياً :

ويشمل ذلك أربع أساليب وهي^(١) :

أ. التدوير الوظيفي : أسلوب إداري يهدف إلى نقل المدير من قسم لآخر وذلك لتوسيع خبراته ، وتحديد نقاط القوة والضعف ، ومراقبة قيامه بالعمل . إن هذا الأسلوب يكون مرناً في التطبيق ويزيد الترابط بين مختلف دوائر العمل ويتفهم المدراء المشاكل الموجودة، ويزيد الاضطلاع والمعرفة ، إلا انه يجب أن يكون محدود زمنياً ، ويعرف بالتحديد خطوات الانتقال ويوفر التغذية العكسية حول أداء المدير الجديد .

ب. إسناد المدراء الجدد : حيث يعمل المدير المتدرب تحت إشراف ومساندة المدير الذي سوف يترك المركز . ويجب أن تبني العلاقة على الاحترام المتبادل وإعطاء الأطر والتوجيهات العامة للعمل وترك الفرصة للتقدير والإشراف مع بقاء المراقبة عن بعد . يجب على المدير القديم أن يؤسس طرق مفتوحة للاتصال لتعزيز أداء الشخص الذي سيخلفه ومنحه قدراً من السلطات والمسؤوليات .

ج. المجلس المصغر : طريقة يتم بواسطتها تدريب مديري الإدارات الوسطى ، وتوفير المعارف لهم من اجل تشخيص وتحليل مشاكل التنظيم من خلال مجلس مصغر للتوجيه واتخاذ القرارات والتقارير حول سياسات العمل العامة .

د. التعلم من خلال الواقع : حيث يتم إعطاء الفرصة للمديرين المتدربين للعمل بشكل متفرغ من اجل تشخيص وحل مشاكل مختلف الدوائر ، وتوجد عادة مشاريع قيد

(١) للتوسع انظر : بيتر دراكر ، الإدارة ، نفس المرجع ، ص ٥٥-٦٦ .

البحث وتحتاج لتوصيات فتكون هذه الطريقة فعالة لأن العمل الجماعي ينتج حلولاً وتوصيات عادة ما تكون صائبة ، ويكسب المشاركون مهارات التحليل والنقاش .

٢- تطوير المدراء خارجياً :

ويتم بالأساليب التالية^(١) :

أ. طريقة الحالات الدراسية : وفيها يقدم للمدير وصف مكتوب لحالة واقعية تنظيمية ، ولكن بإسم مستعار أو وهمي عادة ، ويجلس ويحاول تحليلها وتقديم حلول للمشاكل والخروج بتوصيات بخصوصها ، والهدف منها يكون إظهار المواهب والقدرات العقلية ومهارات التفاعل وإعداد الخطط ، وكذلك مهارات الحسابات الجانبية لمعرفة تأثير القرار على مختلف جوانب وأطراف التنظيم . وهنا من الأفضل أن تكون الحالات مشابهة لواقع عمل الإدارة الضريبية ، وذلك لتسهيل نقل الخبرات إلى أرض الواقع العملي .

ب. الألعاب الإدارية^(٢) : طريقة جديدة للتطوير ، تعني أن تتشكل عدة فرق إدارية تتنافس لإيجاد حلول خاصة بمشاكل ومواقف تحاكي واقع عمل الإدارة ، حيث يحق لهم التقرير بشأنها ، وتبرز مهارات التحليل والاستنتاج ، والتركيز على الأمور الهامة . إلا أنها تكلف لتطويرها والخروج بشكلها النهائي .

ج. المحاضرات والندوات الخارجية : حيث يقوم بها عدد من المتخصصين ، وتكون في شكل برامج متكاملة يخصص كل جزء من البرنامج لموضوع معين ويقوم عليه شخص معين كذلك من الجهات التي تقوم بذلك المؤسسات الخاصة ، وحدات التعليم المستمر والمعاهد الإدارية .

د. برامج التطوير بواسطة الجامعات : والتي يخصص لها برامج خاصة للتعليم والتطوير ، وتكون البرامج محتوية على حالات واقعية ، وأساليب التفكير والإبداع وتطوير المهارات الإدارية .

من الأمثلة على ذلك برامج تطوير الإدارات العليا ، ومن البرامج كذلك توفير الدرجات العلمية وأخذ مواد معينة داخل الكليات ، والتي من شأنها تحسين مهارات المدير ، إن مثل

(١) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المهارات والممارسات الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٣١-٣٣ .

(٢) للتوسع هاشم وعمود هاشم ، الاتجاهات الحديثة في إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية ، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة ، ١٩٧٥ ، ص ٥٠ وما بعدها .

هذه البرامج تحتاج وقتاً وتفرغاً ، وبعض الدعم من إدارات المؤسسات خاصة من النواحي المادية .

هـ. المسرحيات الإدارية : وهي طريقة تفترض وجود موقف حقيقي ، ويطلب من الإداريين تمثيل دور أطراف معينة في هذا الموقف ، وذلك من أجل الوصول إلى أفضل التوصيات والحلول ، فهي طريقة ممتعة وجديدة ، وتزيد الخبرات وتثري طرق القيام بالعمل .

و. تنميط السلوك : وذلك بإيضاح السلوك الجيد والحميد للمدراء بواسطة فيلم مثلاً ، ثم سؤال المدراء للقيام بدور مشابه اتجاه موقف افتراضي ، ومن ثم توفير التغذية العكسية حول السلوك ، وما هي نقاط القوة والضعف فيه ، وهذا تعزيز اتصالي اجتماعي بين المدرب و المتدرب ، وذلك من أجل التطبيق الواقعي في جو العمل الفعلي.

ز. مراكز التطوير الداخلي : وفيها يتم دمج العديد من الوسائل مثل المحاضرات مع التدريبات الواقعية ، مع المسرحيات ، مع الألعاب الإدارية . أحد الطرق لتحقيق ذلك هو اجتماع الإداريين العاملين مع الإداريين الفنيين ووضعهم في جو لاتخاذ قرار لحل مشكلة ما وبسرعة ، وتحت ضغط قوي بناءً على حالة محوسبة ، وبالتالي فإن الحاسب يعطي النتائج وعواقب السلوك والقرارات المناسبة .

ثانياً: العوامل التي تؤدي إلى رفع فعالية مدراء الضرائب :

هناك ثلاث مؤشرات تحكم مدى فاعلية المدير الضريبي وهي^(١) :

- ١- تحقيق أهداف الوحدة التنظيمية والتنظيم الأكبر الذي يعمل فيه وتطويره .
- ٢- إدارة موارد وحدته التنظيمية المادية منها ، وغير المادية بكفاءة واقتصاد .
- ٣- فهم البيئة الخارجية المحيطة بدائرتة ، وتحديد الفرص والقيود المتعلقة بها ، ووضع خطة عمل للتعامل معها .

ولكي يكون المدير الضريبي فعالاً ، يجب أن تتوفر لديه مهارات متعددة ، وأن يكون قوي الخلق ، كما يجب أن تتوفر لدائرتة الضريبية التي يرأسها عوامل وعناصر تدعم فعاليته ، كما يجب

(١) دكتور نواف كنعان ، القيادة الإدارية ، نفس المرجع ، ص ٣٨٨-٣٨٩ .

أن تتوفر في التنظيم الذي يضم وحدته التنظيمية ، والمجتمع الكبير (البيئة الخارجية) ، عناصر وعوامل تفرز تلك الفعالية ، وهذه المهارات والعوامل والعناصر المتعلقة بوحدة التنظيمية ، والعوامل والعناصر المتعلقة بالتنظيم ككل ، والمجتمع الكبير تتفاعل مع بعضها بعضاً ، أي أن تأثيرها في بعضها تأثيراً تبادلياً ومكماً^(١) .

١- المهارات :

أهم مهارات المدير الضريبي الفعال ما يلي :

١. مهارات إنسانية Inter personal skill .

حيث يجب أن يكون قادراً على :

- أ. فهم نفسه وفهم الآخرين .
- ب. فهم الجماعات الصغيرة والتعامل معها .
- ج. قيادة الآخرين وتحفيزهم .
- د. حل الخلافات والصراعات بين العاملين .
- هـ. فهم التغيير وإدارته .

٢. مهارات المعلومات Informational skills :

حيث يكون قادراً على تلقي المعلومات ورصدها وتخزينها واسترجاعها ، وتوظيفها لخدمة أهداف الضريبة ، من خلال إقامة اتصالات فعالة بجميع أنواعها الشفوية ، والكتابية والرسمية ، وغير الرسمية ، الإنسانية والتنظيمية .

٣. مهارات اتخاذ القرارات Decisional skills :

حيث يجب أن تكون عملية اتخاذ القرارات كفؤة رشيدة ، وقادرة على حل المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية .

٤. مهارات فكرية Conceptual skills :

إذ تمكن هذه المهارات المدير من رؤية الصورة الكلية للمشكلة المعروضة ، وتحليلها ، وفهم أسبابها ، ووضع الحلول لها ، حيث يجب أن يكون قادراً على :

- أ. ربط أجزاء الموضوع ربطاً محكماً منطقياً .
- ب. رد الأمور إلى أسبابها الحقيقية .
- ج. التمييز بين الأسباب وبين المظاهر والأعراض .

^(١) للتوسع انظر : بيتر دراكر ، الإدارة ، نفس المرجع ، ص ٢١-٣٠ .

د. فهم ما يجري في الدائرة الضريبية من أحداث وتيارات ظاهرة وخفية .

هـ. إدراك النتائج المقصودة أو غير المقصودة لحدث ما .

و. مهارات فنية Technical skills :

حيث هذه المهارات تساعد المدير على فهم العمل وتسييره ، كالمهارة في التنظيم والجوانب المالية والمحاسبية .

٦. مهارات إدارية Administrative skills^(١) :

يجب أن يتمتع المدير بالمهارات التالية :

أ. مهارة التخطيط والتنظيم والرقابة والمتابعة .

ب. مهارة إدارة القوى البشرية ، وإدارة الوقت وإدارة الاجتماعات .

ج. مهارة في تصريف الأمور الروتينية .

٧. مهارات خاصة Special skills :

يجب أن تتعزز المهارات السابقة ، بمهارات خاصة تساعد المدير على التعامل مع مواقف معينة ، من هذه المهارات ما يلي :

أ. مهارة اللغة .

ب. مهارة التفاوض .

ج. مهارة فهم الثقافات المختلفة .

٢- الأخلاق :

إن المناخ الذي يعمل فيه المدير الضريبي مناخاً يتسم بالتغيير الكبير ، وتضارب القيم ، وعدم التأكد ، والعنف والسعي للتحرك السريع ، مما يحتم عليه التحلي بالأمانة ، ويكون على جانب من القوة^(٢) ، وهما المفهوم اللذان وردا في الآية الكريمة "فإن خير من استأجرت القوي الأمين" .

فالأمانة تشمل تقوى الله عز وجل ، والحرص على أموال الدائرة الضريبية والطهارة الخلقية والانتماء ، ومحاربة الفساد ، وقول الحق وإبداء النصيح وقبوله .

^(١) نصر الله ، حنا إدارة الموارد البشرية ، دار عقل ، عمان ، ١٩٩١ .

^(٢) الدكتور عبد القادر الشخيلي ، أخلاقيات الوظيفة العامة ، نفس المرجع ، ص ٤٣-٤٤ .

ثالثاً: قدرة المدير على مواجهة المتغيرات من حوله:

إن من أهم النقاط الأساسية التي يمكن أن تفيد المدير الضريبي في مواجهة المتغيرات من حوله ما يلي^(١):

- ١- أن يفكر بمنطق الكون وليس بالمنطق المحلي المحدود .
- ٢- أن يقدم العمل الصحيح المطلوب ، وليس القيام بالعمل بطريقة صحيحة .
- ٣- أن يضع نفسه على مسافة متساوية تقريباً فكرياً وعقلياً مع المكلفين بحيث يقدم الخدمة المطلوبة ، حيث تطلب ، وبالصورة التي يراها ويريدها متلقي الخدمة .
- ٤- أن يفكر بمنطق المستقبل البعيد ، وما يمكن أن يحدث في ديناميات التعامل مع المكلفين في كل حالة ، وهو بذلك يستخدم استراتيجيات بعيدة المدى ، القائمة على التحليل ، والتدقيق والإشراف ويساعده في ذلك كل أدوات التكنولوجيا الحديثة .
- ٥- أن يمتلك البصيرة الابتكارية التي تساعد في التمتع بجذور المواقف التي يواجهها .
- ٦- أن تتوفر لديه الحساسية ، بما يدور حوله خصوصاً داخل مؤسسته ، ليجمع العاملين فيها حول استراتيجيات المؤسسة وتحفيزهم للعمل على تنفيذها ، وكذلك الحساسية بما يـاـوـر حوله خارج المؤسسة مع المكلفين والأطراف المعنية ، ليقوم بتقديم المطلوب المناسب في كل حالة .
- ٧- أن يكون قادراً على الرؤية - الرؤية الواضحة للمستقبل - وهذا يساعده على العمل لتحقيق الصور المستقبلية التي يحاول تحقيقها مع الاستراتيجيات التي يستخدمها في ذلك .
- ٨- أن تتوفر لديه التنوع والمرونة في التفكير ، أي المهارة في توقع التغير ، والعمل على إحداثه ليتناسب العمل مع متطلبات العصر الجديد .
- ٩- أن يكون لديه التركيز والقدرة على تطبيق وإحداث التغير واستخدام الأساليب الحديثة لتقييم بدائل التحرك وتطبيقها .
- ١٠- أن يتحلى بالصبر أو النفس الطويل ، أي قدرة العيش على المدى الطويل ، وتطبيق الاستراتيجيات طويلة المدى التي تتطلبها العمل في المؤسسات الحديثة .

(١) دكتور عبد القادر وآخرون ، نفس المرجع ، ص ٥٣٤-٥٣٧ .

مربعاً: استراتيجيات الارتقاء بالأداء البشري:

- إن من أهم الطرق المتبعة من قبل إدارة الضرائب العامة ، لتحسين الأداء البشري ، وتحقيق التوازن في العلاقة بين الموظف وعمله ما يلي^(١):
- ١- تحديد الكفاءات وبناء الكفاءات الفردية^(٢) :

إن الكفاءة تشمل توليفه من المعارف والمهارات والصفات والقدرات والمواقف والاعتقادات ، حيث أنه لا يوجد تحديد دقيق لقياس كفاءة الموظف ، ليتم من خلاله معرفة المهارات الكامنة وراء الأداء الناجح للموظف .

 - ٢- تحسين طرق اختيار الموظفين^(٣) :

إن الخطأ في اختيار الموظفين ، يعتبر أمراً مكلفاً ومضيقاً للوقت إذا تقرر تصحيحه ، لأن تصحيح خطأ في الاختيار ، يعني نقل الموظف أو إنهاء خدمته أو تغيير نوع العمل الذي يكلف به لذلك يعتبر هذا الأمر عبئاً شاقاً على الإدارة الضريبية ، كما أن عملية تصحيح خطأ الاختيار قد تؤدي إلى خفض معنويات الموظف الذي لم يوضع في مكانه الصحيح ، وينعكس على زملائه أيضاً ، كما أن الأمر يتطلب أيضاً من الإدارة ، بذل وقتاً إضافياً لإجراء عملية إلحاق واختيار وتدريب لمن سيحل محله بالطبع ، أو إعادة تنظيم العمل لمواجهة هذا الظرف .

 - ٣- وضع نظام مالي يكفل العيش الكريم للموظف عن طريق توفير راتب يكفي لنفقاته الشخصية والاجتماعية والأسرية^(٤) .
 - ٤- إشراك الموظفين بسياسة صناعة واتخاذ القرارات الإدارية .
 - ٥- وضع نظام فعال للحوافز الوظيفية .
 - ٦- وضع نظام تأديبي فعال .
 - ٧- الاستخدام العقلاني للجزاء التأديبي ، وتطبيق أسلوب التأديب التصاعدي :

إن إجراء التأديب التصاعدي الرامي إلى دفع الموظف لأداء عمله ، هو عبارة عن عملية يتم من خلالها محاسبة الفرد عن النتائج التي حققها آخذين في الاعتبار العوائق التي قد

(١) وسام ج روثيل ، ما وراء التدريب ، نفس المرجع ، ٣٥٣ - ٣٥٨ .

(٢) وليام هـ. جربر ، الإدارة الجديدة ، ترجمة رامس عمر ، مكتبة غريب ، مصر ، ١٩٨٠ ، ص ٢٣١ - ٢٥٦ .

(٣) جورج هالسي ، إدارة الناس فن ، نفس المرجع ، ص ٩٥ - ١١٠ .

(٤) مهدي حسن زويلف ، حالات ونخت في الإدارة ، نفس المرجع ، ص ٤٣ - ٤٤ .

تخطيط بيئة العمل ، وهذا الأسلوب يعتبر أسلوباً تقدماً لأن الأفراد يتعرضون لإجراءات تزداد في قسوتها مع مضي الوقت إذا لم يطرأ تحسين على سلوكهم أو نتائج عملهم^(١). من الضروري أن نورد هنا ، أن العدالة تقتضي محاسبة الموظف على الأعمال الناتجة عن تصرفاته الشخصية ، ولكن ليس من العدالة محاسبته على أمور لا حيلة له فيها ، لذلك يجب تجنب اللجوء إلى الإجراءات التأديبية في حالة إخفاق الإدارة الضريبية في وضع قواعد العمل ، وإحاطة الآخرين بما وعدم الالتزام الدائم بتطبيق قواعد أو معايير الأداء من قبلها .

لذا يجب على الإدارة الضريبية وضع معايير للأداء الوظيفي أو ما ينتظر تحقيقه من العمل وإحاطة الآخرين بتلك المعايير وما ينتظر إنجازه من العمل .

٨- مساءلة المدراء مثلهم في ذلك مثل الموظفين ، عن تصرفاتهم أو امتناعهم عن اتخاذ قرار ما، فإذا قام المديرون أنفسهم بمخالفة قواعد العمل ، فيجب أن يقع عليهم نفس الإجراءات التأديبية الذي يخضع له الموظفون الآخرون ، ويجب على المديرين أن يكونوا قدوة لموظفيهم ، بالتزامهم بقواعد العمل ، ومعايير الأداء الوظيفي إذا ما أرادوا إثبات مصداقيتهم .

خامساً: التكنولوجيا في الإدارة الضريبية:

مطلوب من الإدارة الضريبية أن تكون قادرة على التعامل مع تكنولوجيا الإدارة ، والمعلومات التي سخرت لخدمتها في مجال الإدارة ، مثل الدخول إلى الإنترنت ، والاستفادة من الكتابات في مجال الإدارة والتجارب العملية فيها :

Know Technology Administration, using Internet, wide knowledge and Good studying.

يتطلب من الإدارة الضريبية الحديثة مواكبة الأمور التالية^(٢) :

- ١- ملاحقة التكنولوجيا .
- ٢- التعرف على توقعات المستقبل .
- ٣- التعرف على أنظمة المعلومات الإدارية التي تفيد في^(٣):

(١) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، غدارة استراتيجية العمليات ، نفس المرجع ، ص ٢٢٨-٢٣٢ .

(٢) الدكتور أمين الساعدي ، أصول علم الإدارة ، نفس المرجع ، ص ٣٧١ - ٣٧٦ .

(٣) سعد غالب ، نظم المعلومات الإدارية ، عمان : دار البازوري ، ١٩٨٩ .

- أ. السعي إلى تكامل الوظائف .
 - ب. تسهيل الاتصالات الأفقية والرأسية والقطرية .
 - ج. توسيع نطاق الإشراف^(١) .
 - د. اعتبار المشروع وحدة متكاملة وليس مجموعة من الأجزاء المنفصلة .
 - هـ. إعادة النظر في العلاقة بين الهيئة التنفيذية والهيئة الاستشارية ، مما يمنح الهيئة الاستشارية سلطات وظيفية كلما دعت الضرورة .
 - و. إعادة النظر في العلاقة التنظيمية التقليدية بين التنظيم الرسمي والتنظيم غير الرسمي .
- لكن مع هذا لا تستطيع الحاسبات الإلكترونية ، القيام بدور حاسم في صنع بعض القرارات الإدارية ، وهي القرارات التي تتعلق بالمواقف والمشاكل التي يلعب فيها السلوك الإنساني دوراً متحكماً في المشكلة محل البحث ، كقرار منح إجازة مرضية أو علاوة تشجيعية وهو ما يتمثل في الجوانب الذاتية للنفس البشرية .

سادساً: العوامل المساعدة في تطبيق أسس الإدارة الحديثة :

- نورد هنا بعض النقاط التي قد تساعد في مواكبة ما وصلت إليه الإدارات الحديثة في القطاعات العامة في الدول المتقدمة ، مما يساعد الإدارة الضريبية ويرفع من كفاءتها وهي^(٣) :
- ١- توفر الكفاءات البشرية المؤهلة .
 - ٢- توفر الوعي والتفهم والقناعة بأسس الإدارة الحديثة .
 - ٣- توفر المناخ المؤسسي الملائم لتطبيق أسس الإدارة الحديثة .
 - ٤- تبني الإدارة العليا استراتيجية ملائمة تشجع تطبيق أسس الإدارة الحديثة .
 - ٥- توفر الإمكانيات المالية والتكنولوجية الملائمة .

(١) سعد غالب ، تحليل وتصميم نظم المعلومات ، دار المناهج ، عمان ، ٢٠٠٠ .

(٢) د. نائل العواملة ، أسس الإدارة الحديثة ، نفس المرجع ، ص ١٢٣-١٢٤ .

نتائج البحث

نتائج البحث

أظهرت الدراسة النتائج التالية :

- ١- أن النظام الضريبي يختلف في تكوينه من بلد لآخر ، حسب طبيعة النظام الاقتصادي ، والاجتماعي والسياسي في البلد ودرجة النمو الاقتصادي والاجتماعي الذي بلغها بلد ما ، وأن الفلسفة الاجتماعية التي يقوم عليها المجتمع تؤثر وبشكل واضح على النظام الضريبي ، مما ينعكس على العدالة الاجتماعية فيه ، وأن الضريبة لا تفرض إلا بناءً على قانون . وكذلك تستعمل الضرائب في تحصيل الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للكيان الفلسطيني ، والحد من الظواهر الاجتماعية السلبية .
- ٢- أن السياسة الضريبية ما هي إلا جزء من مجموعة السياسات الاقتصادية ، التي تخطط لها وتنفذها الدولة ، عن عمد لتحقيق أهداف المجتمع . إذ أن النظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية لتلك السياسة الضريبية . وأن أهداف السياسة الضريبية المرسومة من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية ، تتفق وأهداف جميع النظم الضريبية المتعارف عليها ، وبناءً على ذلك ، فإن الثغرات تقع في بناء التشريع الضريبي وفي إدارته .
- ٣- أن شرعية فرض الضرائب ، أوجدت مسوغاتهما اتفاقيات السلام الفلسطينية - الإسرائيلية ، إذ أن هذه الشرعية لم تنبثق من تشريع ضريبي فلسطيني ، حيث بقيت القوانين الضريبية ضمن الأوامر العسكرية في جوهرها ، أما من حيث الشكل فهي من الأمور الاقتصادية المتفق عليها ، والتي تملك السلطة الفلسطينية بعض الصلاحيات التشريعية بشأنها . وأن السلطة تأخذ شرعية فرض الضرائب من المعيار السياسي (سيادة) ، والمعيار القانوني (ممثلي الشعب) والمعيار الاقتصادي (تحقيق أهداف اقتصادية عامة من جباية الضرائب) ، وأن نظام الضرائب يرتبط بسيادة الدولة ويساعد في تشجيع المواطنين التشبث في أرضهم .
- ٤- أن الإدارة الضريبية تطورت نوعاً ما عما كان يشوبها من القصور ، حيث عملت السلطة على بناء جهازها الإداري الضريبي ، القادر نسبياً على دراسة الأوضاع الضريبية ورسم السياسة الضريبية وتطبيقها ، فبنت هيكل الإدارة الضريبية ، ساعة من خلاله تحديد أساليب العمل الإداري المختلفة ، وتبسيط الإجراءات والعناية بتدريب أفراد هذه

الإدارة . وأن تقسيمات مديرية ضريبة الدخل تفي بالغرض التنظيمي المطلوب ، وأن الهيكلية التي تعمل بها المديرية ، تفي بالمتطلبات الأساسية الواجبة ، وتلي الأسس العلمية الإدارية بما في الدول الأخرى ، وأن الإدارة الضريبية في تطور مستمر ، إلا أنه ينقصها عدة تقسيمات ، وأقسام أخرى لتلي متطلبات العصر الحديث ، مثل إدخال تقنية المعلومات ، وتحديث الأنظمة الكمبيوترية ، وتسيير العمل إلكترونياً .

٥- يتوقف نجاح الإدارة الضريبية وفعاليتها ، ومستوى تعليمها على حسن الاستفادة من القوى البشرية العاملة فيها ، وأن الوقت الذي يمر على الإدارة الضريبية ، دون أن تحقق به نتائج ملموسة ، وقت ضائع للأبد . وأن الإدارة موضوع له أهمية كونية ، فكل موظف له أهميته ، وله دوره الخاص في العمل الإداري سواء كان صاحب شأن كبير أم صغير ، فكل منهم عليه أن يستخدم معلوماته الإدارية بطريقة أو بأخرى ، وهذه المعلومات تمثل التخطيط والتنظيم وإصدار الأوامر والتنسيق والرقابة .

٦- كشفت الدراسة عن أهمية التركيز على دراسة أخلاقيات الوظيفة العامة ، وذلك بسبب تدني مستوى أداء الإدارة الضريبية ، وتفشي حالات الفساد الإداري أو الانحراف ، حيث أن الواجبات والالتزامات الواردة في قانون الخدمة المدنية لم تعد كافية لأداء الواجب بدقة ، وبسبب أن أخلاق الموظف تنحدر من بيئته الاجتماعية ، حيث أن الهدف خلق ضمير مهني حي يتجه إلى التطور والإبداع .

٧- أن اختيار أكفأ الموظفين وتدريبهم ، تصنيف الوظائف ، تحسين أوضاع الموظفين مادياً واجتماعياً ، يؤدي إلى كسب ولائهم ورفع روحهم المعنوية ، حيث أن انخفاض مستوى الأجور والمرتبات يبعد الموظفين الأكفاء عن الالتحاق بالإدارة الضريبية ، وأن هناك طرق جديدة لتطوير المدراء كالألعاب الإدارية ، والمسرحيات الإدارية وتنميط السلوك . وأن أفضل نظام تأديبي للموظفين ، هو نظام التأديب الذاتي Self - discipline أو ما يطلق عليه الانضباط الذاتي . وأن ترقية مستخدمي الضرائب تتم لحد الآن على أساس المسمى الوظيفي أو على أساس الأقدمية في سنوات الخدمة .

٨- أن هناك عوائق ومشاكل للتخطيط - Obstacles - ، إذ قد يؤدي التخطيط إلى نوع من الجمود ، لأنه يحدد مجالات الاختيار ، فالتخطيط التفصيلي يقلل من إبداع الموظفين ، ويحد من قدرتهم مواكبة الأحداث الجديدة ، وأن هناك كلفة مادية تتحملها الإدارة الضريبية في سبيل إعداد الخطة ، ونقلها للموظفين وانتظار نتائجها ، مما يعني

استلزامها لوقت طويل . وأن الخطط تقوم على التنبؤات حول المستقبل ، وكيفية تقدير المخطط للظروف من حوله ، وقد تتغير هذه الظروف فجأة ، مما يعني أن احتمالات النجاح قد تتضاءل . أيضاً إن لم يرافق التخطيط عمليات تنفيذية له ، فإن فوائده العملية التخطيطية تنعدم ، إذ تتوفر الحوافز للقائمين على الخطط يشجعهم على تبني الخطط واقتناعهم بفوائدها عليهم .

٩- أن هناك مشاكل ومعوقات إدارية وسياسية تواجه الإدارة الضريبية ، إضافة إلى المعوقات الناجمة عن وضع القيادات الإدارية ، ومستوى أدائها الفعلي . وأن هناك معوقات تواجه الاتصال الإداري ، تشمل المعوقات النفسية والاجتماعية ، حيث يختلف الأفراد في ميولهم ومشاعرهم ، ولذا فإن تفسير الفرد ، وفهمهم لمضمون أي رسالة يتسلمها ، يتوقف على حالته النفسية ، وطريقة تفكيره ، كما تلعب الدوافع لدى الأفراد دوراً كبيراً في ترجمة وتفسير كلمة تصلهم من رؤسائهم ، حيث تكون هناك تفسيرات متفاوتة حسب ما لديهم من مشاعر وعواطف ، كذلك المعوقات الناشئة من طبيعة التنظيم ، حيث هناك غموض للأدوار ، وعدم تحديد للصلاحيات أو لنطاق الإشراف مما يؤدي إلى تشويش الاتصالات . إضافة لذلك وجود المعوقات الفنية التي تؤدي إلى قصور أدوات الاتصال وعدم كفاءتها ، أو عدم مناسبتها للرسائل المنقولة ، أو عدم وضوح الأهداف والتعليمات أو نقص الخطط والسياسات .

توصيات البحث

- إنه وبعد دراسة واقع الإدارة الضريبية في فلسطين ، ودراسة قوانين الضريبة المعمول بها حالياً ، أظهرت هذه الدراسة من خلال الأمور التي ناقشتها عدداً من التوصيات ، تلخص بالآتي:
- ١- لتصميم نظام ضريبي أمثل في فلسطين يجب إشراك الاقتصاديين الأكاديميين في البلد ، لمعرفة التامة بأيدولوجيات المجتمع الفلسطيني ، وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وإحاطتهم التامة بأهداف وأبعاد السياسة الضريبية التي يسعى هذه المجتمع لتحقيقها وتفهمهم المتعمق للأسس العلمية الخاصة بتصميم النظم الضريبية .
 - ٢- لإنجاح الأنظمة الضريبية في فلسطين نوصي بوجود سياسة ضريبية متجانسة ، ووجود تشريع ضريبي مستقر إضافة لوجود جهاز ضريبي كفؤ .
 - ٣- لإصلاح نظام الضرائب في فلسطين نوصي بأن تكون أولوية الإصلاح لإدارة الضرائب ، وتزويدها بالمعلومات والبيانات اللازمة لكي تستطيع زيادة الضرائب عن مستواها الحالي. وأن يكون هناك حوار وطني حول قضايا الضرائب وأسس الإصلاح الضريبي ، إذ أنه بدون القبول الشعبي سيبقى النظام يعاني من النواحي السلبية التي اتسم بها أثناء سنين الاحتلال . والعمل على سن تشريع وطني جديد شامل من قبل المجلس التشريعي ، والمبادرة لتشكيل محاكم ضريبية مختصة وتفعيل محكمة الاستئناف التي شكلت أخيراً لتفادي الأثر السلبي على الجباية . وأن يدرك المواطنون أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف على تزويدهم بالخدمات العامة ، فالنظام الضريبي بطريقة ما ، مرآة لنظام النفقات ، والمحاسبة والشفافية ، إذ أن الكفاءة في النفقات من أفضل السبل لتأمين الفعالية في الجباية .
 - ٤- ينبغي على إدارة الضرائب تشجيعاً لأعلى مستوى ممكن من الاستجابة الطوعية ، أن تجعل قوانين الضريبة واضحة إلى أكبر قدر ممكن للمكلفين ، وذلك بإطلاعهم على حقوقهم والتزاماتهم بأبسط الطرق الممكنة ، ومن ثم تبسيط أحكام هذه القوانين وإجراءات تنفيذها ، حيث أن طبيعة عمل الإدارة الضريبية تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها . وأن تسهل ما أمكن على المكلفين استكمال كشوفات دخلهم بدقة ، ودفع ضرائبهم من دفع الضريبة بضبطهم واتخاذ الإجراءات المناسبة بحقوقهم،

وأن تطبق القوانين على جميع المكلفين بطريقة متسقة ، وغير منحازة وودية وسريعة ، وأن تقوم بإجراء بحوث معمقة لموضوع الضريبة بشكل عام ، وضريبة المهن الحرة بشكل خاص ، وذلك لزيادة قدرتها على ضبط الوعاء الضريبي ، وأن تعمل على استخدام وسائل الإعلام لزيادة وعي المواطنين ، بأهمية الضريبة في دعم الاقتصاد الوطني . وأن تسعى لرفع كفاءة نظام المعلومات في دائرة ضريبة الدخل من خلال جمع المعلومات من النقابات المهنية ، والاستفادة من تكنولوجيا الإدارة الحديثة كأنظمة الحاسوب ومتابعة التطورات والمستجدات الإدارية والتنظيمية .

٥- نوصي بأن تبذل الجهود باستمرار لتطوير الجهاز الإداري في السلطة الوطنية الفلسطينية ، وذلك سعياً وراء رفع القدرة الإدارية ، عن طريق وضع الهياكل التنظيمية لحاجات التنمية ، وتبسيط نظم العمل وإجراءاته ، ومحاولة تنمية سلوك إيجابي لدى الموظفين اتجاهاً أجهزتهم ، والمتعاملين معها ، وتحسين بيئة العمل التي تؤثر في الجهاز الإداري وتتأثر به وذلك لتحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية بكفاءة عالية وبأقل التكاليف .

٦- لإنجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها نوصي بتحديد ضوابط الأداء والعمل بالإدارة الضريبية ورفع كفاءتها ، وتوفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة فيها ، وتوفير نظم الرقابة الدقيقة ، وفرض العقوبات المناسبة لضمان سير انتظام العمل ، وأن يتم الاعتماد على التخصص الوظيفي ، والانفتاح على البيئة الخارجية المحيطة بالدوائر الضريبية ، والاهتمام بوقت العمل الرسمي ، والرشد والعقلانية في القرارات الرسمية .

٧- لتحسين أساليب اختيار مستخدمي الضرائب ينصح بتدريب من يتولون القيام بإجراء المقابلات الشخصية . وإدخال نظام الخطوات والتقديرية المتقدمة في عملية الاختيار . والتوسع في استراتيجيات إلحاق الموظفين ، بحيث يحاط علماً المرشحون الأكفاء أكثر من غيرهم بوجود وظائف شاغرة .

٨- نوصي بأن يتم ترقية مستخدمي الضرائب على أساس الأقدمية والكفاءة ، على أن يتم اختصار تطبيق أسلوب الكفاءة على الوظائف العليا ، نظراً لما تتطلبه من مهارات وصفات شخصية قيادية ضرورية ، واتباع أسلوب الأقدمية والكفاءة بشكل تدريجي على الوظائف المتوسطة ، واتباع أسلوب الترقية بالأقدمية في الوظائف الدنيا ، لعدم اشتراطها عملياً حصول الموظف على مهارات وخبرات محددة ولكون طبيعة الأعمال مبرمجة أو روتينية .

المصادر والمراجع

المراجع العربية :

- ١- أبو جبارة ، هاني (١٩٧٦) ، ضريبة الدخل في الأردن أهدافها وإنجازاتها ، الجامعة الأردنية ، عمان .
- ٢- أبو يونس ، محمد باهي (١٩٩٦) ، أحكام القانون الإداري ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، مصر .
- ٣- إصدارات المجمع العربية للمحاسبين القانونيين (٢٠٠١) ، إدارة استراتيجية العمليات، مطابع الشمس ، عمان ، الأردن .
- ٤- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠٠١) ، المهام والممارسات الإدارية ، مطابع الشمس ، عمان ، الأردن .
- ٥- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (٢٠٠١) ، تقنية المعلومات ، مطابع الشمس ، عمان ، الأردن .
- ٦- الأزهرى ، محيي الدين (١٩٩٣) ، الإدارة ودور المديرين ، الطبعة الأولى ، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، القاهرة .
- ٧- إل باول ، جوزيف (١٩٩٧) ، فن الإدارة ، دار البشير للنشر والتوزيع ، عمان .
- ٨- البطريق ، يونس أحمد (١٩٨٤) ، المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت .
- ٩- البطريق ، يونس أحمد (١٩٩٨) ، النظم الضريبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإبراهيمية ، مصر .
- ١٠- الحاج موسى ، حسن فلاح (١٩٨٨) ، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن ، نقابة المحامين ، عمان .
- ١١- الرعي ، خالد سمارة (١٩٩٣) ، القانون الإداري وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الثانية ، كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية ، عمان .

- ١٢- السوداني ، عبد العزيز (١٩٩٦) ، أسس السياسة المالية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإبراهيمية ، الإسكندرية .
- ١٣- الشافعي ، جلال (٢٠٠١) ، ملامح مشروع قانون الضرائب على الدخل ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر .
- ١٤- الشيخلي ، عبد القادر (١٩٩٩) ، أخلاقيات الوظيفة العامة ، الطبعة الأولى ، دار مجدلاوي للنشر ، عمان .
- ١٥- الظاهر ، خالد خليل (١٩٩٧) ، القانون الإداري ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان ، الأردن .
- ١٦- العوامل ، نائل عبد الحافظ (١٩٩٣) ، إدارة المؤسسات العامة ، الأسس النظرية وتطبيقاتها في الأردن ، زهران للنشر والتوزيع ، عمان .
- ١٧- القيسي ، إعاد حمود (١٩٩٨) ، الوجيز في القانون الإداري ، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان الأردن .
- ١٨- القيسي ، أعاد حمود (١٩٨٨) ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الثانية ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ١٩- النقيب ، م. فضل (١٩٩٦) ، تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة، ماس ، رام الله ، فلسطين .
- ٢٠- بيومي ، زكريا محمد (١٩٩٠) ، المنازعة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبي ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، القاهرة .
- ٢١- جبر ، وليام هر (١٩٨٠) ، الإدارة الجديدة ، ترجمة راسم الجمال ، مكتبة غريب ، مصر .
- ٢٢- حنا ، نصر الله وآخرون (١٩٩٨) ، مبادئ في العلوم الإدارية ، مؤسسة زهران للنشر والتوزيع .
- ٢٣- خشارمة ، حسين (١٩٩٧) ، ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن ، جامعة اليرموك ، عمان ، الأردن .
- ٢٤- درّاز ، حامد عبد المجيد (١٩٩٩) ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية الإبراهيمية ، الإسكندرية .
- ٢٥- درّاز ، حامد عبد المجيد (١٩٩٣) ، النظم الضريبية ، جامعة بيروت العربية ، بيروت .

- ٢٦- دراكر ، بيتر (١٩٩٥) ، الإدارة ، المهام - المسؤوليات - التطبيقات ، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، القاهرة .
- ٢٧- درّة ، عبد الباري وآخرون (١٩٩٤) ، الإدارة الحديثة المفاهيم والعمليات ، جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن .
- ٢٨- روثيل ، وسام (١٩٩٧) ، ما وراء التدريب ، ترجمة علاء أحمد ، القاهرة .
- ٢٩- زكريا ، وليد وآخرون (١٩٩٧) ، الضرائب ومحاسبتها ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة وصنعاء للنشر والتوزيع ، عمان .
- ٣٠- زويلف ، مهدي (١٩٩٦) ، حالات وبحث في الإدارة بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٣١- زويلف ، مهدي والفصايلة ، علي (١٩٩٦) ، إدارة المنظمة ، مجدلاوي ، عمان .
- ٣٢- زويلف ، مهدي واللوزي ، سليمان (١٩٩٣) ، التنمية الإدارية والدول النامية ، مجدلاوي ، عمان .
- ٣٣- ساعاتي ، أمين (١٩٩٧) ، أصول علم الإدارة ، دار الفكر العربي ، مدينة النصر ، القاهرة .
- ٣٤- ستيفنز ، مارك (١٩٩١) ، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة ١٩٦٧ - ١٩٨٩ ، مؤسسة دار الحق ، رام الله ، فلسطين .
- ٣٥- سرور ، احمد فتحي (١٩٩٠) ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، مصر .
- ٣٦- سعد ، محيي الدين (١٩٩٨) ، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر .
- ٣٧- شيحا ، إبراهيم عبد العزيز (١٩٩٤) ، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، جامعة بيروت العربية ، الدار الجامعية - بيروت .
- ٣٨- عبد العزيز ، سمير محمد (١٩٨٣) ، الادخار الشخصي والسياسة الضريبية ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، مصر .
- ٣٩- عثمان ، سعيد محمد (٢٠٠٠) ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- ٤٠- عرفاوي ، مصطفى (١٩٨٣) ، الضريبة على الدخل في الضفة الغربية حسب القوانين الأردني وما طرأ عليه من تعديلات ، نابلس ، فلسطين .

- ٤١- عقيلي ، عمر وآخرون (١٩٩٧) ، وظائف منظمات الأعمال ، مؤسسة زهران للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٤٢- غالب ، سعد (٢٠٠٠) ، تحليل وتصميم نظم المعلومات ، دار المناهج ، عمان .
- ٤٣- غالب ، سعد (١٩٨٩) ، نظم المعلومات الإدارية ، دار اليازوري ، عمان .
- ٤٤- فرحات ، فوزي (١٩٩٧) ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع .
- ٤٥- فوزي عبد المنعم (١٩٨٤) ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٤٦- كشك ، محمد بهجت (١٩٨٤) ، أسس الإدارة العامة ، المكتب الجامعي الحديث ، محطة الرمل ، الإسكندرية ، مصر .
- ٤٧- كنعان ، نواف (١٩٩٦) ، القانون الإداري الأردني ، كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية ، عمان .
- ٤٨- كنعان ، نواف (١٩٩٢) ، القيادة الإدارية ، كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية ، مكتبة دار الثقافة ، عمان .
- ٤٩- ليستر ، أرزبير (١٩٩٩) ، إدارة الوقت ، الأهلية ، عمان ، الأردن .
- ٥٠- مدني ، محمد (١٩٦٥) ، القانون الإداري الليبي ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
- ٥١- منشورات جامعة القدس المفتوحة (١٩٩٦) ، القانون الإداري ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن .
- ٥٢- منشورات جامعة القدس المفتوحة (١٩٩٦) ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن .
- ٥٣- نجم ، محمد صبحي (١٩٩٦) ، قانون العقوبات ، النظرية العامة للجريمة ، الطبعة الثالثة ، كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية ، عمان .
- ٥٤- نجم ، منذر (١٩٩٥) ، قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الحاضر والمستقبل ، جالكسي للخدمات الاستثمارية ، رام الله ، فلسطين .
- ٥٥- نصر الله ، حنا (١٩٩١) ، إدارة الموارد البشرية ، دار عقل ، عمان .
- ٥٦- نقولا ، قدري (١٩٦٠) ، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، الإسكندرية .

- ٥٧- هاشم ، محمود هاشم (١٩٧٥) ، الاتجاهات الحديثة في إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة .
- ٥٨- هالسي ، جورج (١٩٥٣) ، إدارة الناس فن ، دار المعارف ، مصر .
- ٥٩- وزارة المالية الأردنية ، دائرة ضريبة الدخل (١٩٩٦) ، خطة أنظمة المعلومات والخطط الاستراتيجية الأخرى (١٩٩٧ - ٢٠٠٠) ، الأردن .

الدساتير والقوانين الضريبية والقوانين الأخرى

الدساتير :

- ١- الدستور الأردني (١٩٨٦) .
- ٢- الدستور المصري (١٩٧١) .
- ٣- مشروع الدستور الفلسطيني (٢٠٠١) .

القوانين الضريبية :

- ١- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ .
- ٢- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .
- ٣- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .
- ٤- مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٩٨/٤١ ل .

القوانين الأخرى :

- ١- قانون الخدمة المدنية الفلسطينية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨ .
- ٢- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ .

المجلات والمنشورات

- ١- السلطة الوطنية الفلسطينية ، وزارة المالية ، مديرية ضريبة الدخل ، "دليل ضريبة الدخل"، ١٩٩٧ ، الإصدار الأول .
- ٢- الإدارة المدنية الإسرائيلية ، دليل ضريبة الدخل ، "اعرف حقوقك وواجباتك" ، ١٩٩١ .
- ٣- داوود درعاوي ، قضايا ، "نظام الضرائب الفلسطيني" ، آفاق ، رام الله ، العدد الخامس، أيار ٢٠٠٠ .
- ٤- عاطف علاونة ، "الأسباب الموجبة لقانون ضريبة الدخل" ، المذكرة الإيضاحية ، ٢٠٠٠ .
- ٥- وزارة الصناعة والتجارة ، إصدارات دائرة الإعلام ، طارق أبو خيزران ، "السياسة الضريبية وتشجيع الاستثمار" ، رام الله ، فلسطين ، ١٩٩٨ .

1. Aldo schll emenson, "**organizational structure and human resources in tax administration**", without date.
2. Don Hellriegel and John w. slocum, "**Management**", 6th edition, 1992 Addison-vesley publishing company.
3. Gary dessler, "**Human resource Management**", 7th edition, 1997 printicehall international, Inc.
4. John R.schermer horn, JR. "**Management**", 6th edition, 1999, John Wiley and Sons, Inc.
5. Kallman and Sorage, "Administrative in formation systems people and Technology", (Boston: Kent publishing, 1991).
6. Mick Mar chignon, "**Managing the team**", A guide to success (6) full employee involvement", 1992.
7. Milka Gasan Egra and others, "**Modernizing tax administration**", without date.
8. National Tax Administration, Japan, "**An out line of Japanese Tax Administration**", 1996.

An-Najah National University

Faculty of Graduate Studies

The Direct Tax Management in Palestine

From the Year 1994 until the end of the Year 2000

By

Jamal Abu-Younes

Supervisor

Prof. Dr. Ahmad Mobarak Al-Khaledi

**This Thesis Submitted In Partial Fulfillment of the Requirements for the
Master Degree in Tax Conflicts, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah
National University**

Nablus, Palestine

2003

Abstract

This study aims at clarifying the general frame of constructing tax management, which is specialized and able to verify aims of tax policy. Clarifying the theoretical distances to tax systems, and how they are established in order to benefit from it. In addition clarifying the possibility to verify tax just for all the responsible. Knowing the best scientifically managing ways, which help to improve the level of tax management users. The study is divided into three chapters, what follows is the abstract: -

The first chapter aims at, identifying Palestinian tax system, its aims, tax just philosophy, the effect of political, social and economical system on tax management, and the lawful base for taxes in Palestine. In addition to the importance of tax management in Palestine, its different fields its lawful.

Second chapter aims at knowing the management system at income tax in Ramallah-General Management, how it works, its authorities, its duties and rights. And also discussed situation of the responsible in front of tax management, their rights, their duties, their lawful cases which is constructed between them and tax management.

The third chapter aims at studying the social and behavior side of head and employees at tax, delays of tax management in Palestine, and general frames to make tax management up-to-date.

Results of the study say that: -

Tax system differs from one country to the other, according to the political, social and economical system, and according to economical and social development in that country. It is important to have strong and sufficient lawful base for taxes in order to aims, which are an important part from economical policies in the country. The lawful of taxes at the time of preparing this study didn't come from a Palestinian law. But it comes from peace process especially, economical Oslo agreement. So tax laws remain to be military in its base, and economical in its shape. Taxes at time of Israeli occupation were a means of punishment from military courts. The way in which tax management works has part of the scientifically bases of management in other countries, it is getting better from time to time. Reasons, which make the responsible, pay taxes. This makes the problem of escaping from taxes getting wider in addition to problems at tax management. Since the study shows that the existence of managing characters which are strong enough is important to get rid of these problems.

There are managing and systematical retards in the face of tax management in Palestine. Tax management didn't improve – well – according to technology.

From above results, the researcher got the following recommendations: -

Tax management should take prior right in mending process to become more just. Constructing new national law from legislative council, in order to get rid from negative effects of applying law no. (25) 1964, and modifications which occur according to military orders, establishing courts which are specialized in taxes. Laws should be applied equally. Once who don't pay should be treated strictly and should be punished. Efforts should be done to improve management system in

Palestinian National Authority. Simplifying ways of work, and improving work environment which affects and is affected management system. Tax management had to benefit from modern management technology - computers.