

عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل  
وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م

إعداد  
خالد شعبان أحمد مصطفى

إشراف  
د. فادي شديد

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

2016

عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل  
وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م

أعداد

خالد شعبان أحمد مصطفى

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 25 / 8 / 2016م، واجيزت

اعضاء لجنة المناقشة

- 1- د. فادي شديد / مشرفاً ورئيساً
- 2- د. احمد الدبك / ممتحناً خارجياً
- 3- د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً
- 4- د. اسلام عبد الجواد / ممتحناً داخلياً

التوقيع  
.....  
.....  
.....  
.....

## الإهداء

إلى مُعلم البشرية ومنقذها إلى رسول الله الأكرم

محمد صل الله عليه وسلم

إلى والديّ أصحاب الفضل ورمز الحنان اللذان غرسا فيّ

حب العلم وقول الحق، أطال الله في عمرهما

إلى عمتي الغالية نوال التي كانت سندي خلال فترة تعليمي

إلى أخوتي وأخواتي جميعاً

إلى أختي الغالية أم محمد وزوجها تامر

إلى ابن أختي الغالي محمد

إلى جميع الأهل والأصدقاء

إلى صديقي وأخي الغالي زميل الدراسة جهاد يوسف

إلى شهداء الشعب الفلسطيني والشعب السوري

إلى كل هؤلاء ..... أقدم هذا العمل المتواضع سائلاً المولى عز وجل أن يجعله خالصاً لوجهه

الكريم

الباحث

خالد شعبان أحمد مصطفى

## الشكر والتقدير

{ ... رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَ عَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَ  
أَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ } سورة النمل : الآية 19 .

بداية الشكر والحمد لله رب العالمين الذي انعم عليّ بالصحة والعلم ومنحني القدرة على إتمام هذا  
العمل وإبرازه إلى حيز الوجود .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي الفاضل الدكتور فادي شديد الذي كان مشرفي على هذه  
الرسالة والذي لم يدخر جهداً في تجميع فسيفساء كلماتي ليصنع منها لوحة علمية أتمنى أن تكون  
مرجع للباحثين عن العلم، كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور  
الأفاضل / د. أحمد الدبك و د. محمد شراقة و د. أسلام عبد الجواد، والى كل من ساعدني على  
انجاز هذا العمل المتواضع .

الباحث

خالد شعبان أحمد مصطفى

## الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان :

عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل

وفقا للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م

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

## Declaration

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

Student's name :

اسم الطالب : خالد سعيدة أحمد مصطفى

Signature :

التوقيع: خالد

Date :

التاريخ: ٢٠١٦/٨/٢٥

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوعات
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
ح	الملخص
1	المقدمة
5	أهمية الدراسة
7	إطار الدراسة
8	أهداف الدراسة
9	الدراسات السابقة
12	صعوبات الدراسة
12	منهجية الدراسة
12	مشكلة الدراسة
14	<b>الفصل التمهيدي :- المنازعات الضريبية و أهمية الإثبات فيها</b>
15	<b>المبحث الأول :- ماهية المنازعة الضريبية ووسائل حلها</b>
15	المطلب الأول :- تعريف المنازعة الضريبية
19	المطلب الثاني :- خصائص المنازعة الضريبية
35	المطلب الثالث :- أسباب المنازعة الضريبية
42	المطلب الرابع :- طرق حل المنازعة الضريبية
48	<b>المبحث الثاني :- ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية</b>
48	المطلب الأول :- مفهوم الإثبات
51	المطلب الثاني :- أهمية الإثبات
53	<b>الفصل الأول :- توزيع عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الضريبية</b>
53	<b>المبحث الأول :- أطراف المنازعة الضريبية</b>
54	المطلب الأول :- المكلف بالضريبة
63	المطلب الثاني :- الإدارة الضريبية
67	<b>المبحث الثاني :- تحمل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية</b>

68	المطلب الأول :- عبء الإثبات الملقى على كاهل المكلف
73	المطلب الثاني:- عبء الإثبات الملقى على كاهل الإدارة الضريبية
77	<b>الفصل الثاني : محل عبء الإثبات</b>
79	<b>المبحث الأول :- الشروط العامة لإثبات الواقعة القانونية</b>
79	المطلب الأول :- الشروط الطبيعية للواقعة محل الإثبات
81	المطلب الثاني :- الشروط القانونية للواقعة محل الإثبات
84	<b>المبحث الثاني :- الشروط الخاصة لواقعة الضريبة على الدخل</b>
84	المطلب الأول :- العناصر المكانية و الزمانية لوعاء الضريبة على الدخل
90	المطلب الثاني :- العناصر الموضوعية والشخصية لوعاء الضريبة على الدخل
95	<b>الفصل الثالث :- حدود سلطة القاضي الضريبي في كيفية عبء الإثبات</b>
95	<b>المبحث الأول :- مذاهب الإثبات والسلطة الايجابية للقاضي الضريبي</b>
96	المطلب الأول :- مذاهب الإثبات
100	المطلب الثاني :- السلطة الايجابية للقاضي الضريبي
102	<b>المبحث الثاني :- حجية وسائل الإثبات في الدعوى المدنية على القاضي الضريبي</b>
103	المطلب الأول :- وسائل الإثبات ذات الحجية المُلزِمة
115	المطلب الثاني :- وسائل الإثبات ذات الحجية غير المُلزِمة
121	المطلب الثالث :- وسائل إثبات أخرى
132	<b>المبحث الثالث :- حجية وسائل الإثبات الخاصة في منازعات الضرائب على الدخل</b>
132	المطلب الأول :- الإقرار الضريبي
143	المطلب الثاني :- مرفقات الإقرار الضريبي ( مسك المستندات والسجلات الضريبية )
148	المطلب الثالث :- القرائن القانونية ( المعاملات الوهمية )
152	<b>الفصل الرابع :- النتائج والتوصيات</b>
155	قائمة المصادر والمراجع
166	الملاحق
b	Abstract

عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل  
وفقاً للقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م

إعداد

خالد شعبان أحمد مصطفى

إشراف

د. فادي شديد

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الجهة التي يقع على عاتقها عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، وهدفت أيضاً إلى معرفة طرق الإثبات التي يمكن لأطراف المنازعة الضريبية استخدامها لإثبات حقوقهم .

وطبعاً كان الأساس الذي استندت إليه هذه الدراسة للإجابة عن الإشكالية هو معرفة طبيعة انتماء القانون الضريبي للقوانين الأخرى، وقد قُسمت هذه الدراسة إلى خمسة فصول.

ففي الفصل التمهيدي ؛ تناولت المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين، تناولت في المبحث الأول ماهية المنازعة الضريبية ووسائل حلها، وتناولت في المبحث الثاني أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية حيث تطرقت إلى مفهوم الإثبات وأهميته .

وفي الفصل الأول؛ الذي عنوانته بـ توزيع عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الضريبية كان الفصل مقسم إلى مبحثين، تناولت في المبحث الأول أطراف المنازعة الضريبية وهم المكلف والإدارة الضريبية، وتناولت في المبحث الثاني توزيع عبء الإثبات على أطراف المنازعة الضريبية .

وفي الفصل الثاني ؛ تناولت محل عبء الإثبات حيث قسم الفصل إلى مبحثين، تحدّث المبحث الأول عن الشروط العامة لإثبات الواقعة القانونية وتحدّث المبحث الثاني عن الشروط الخاصة لواقعة الضريبة على الدخل .

وفي الفصل الثالث من هذا البحث ؛ تحدّثت عن سلطة القاضي الضريبي في عبء الإثبات وقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث، تطرق المبحث الأول لمذاهب الإثبات والسلطة الإيجابية للقاضي

الضريبي، وأما المبحث الثاني فكان الحديث عن حُجبة وسائل الإثبات في الدعوى المدنية على القاضي الضريبي، وما المبحث الثالث فقد تناولت فيه حُجبة وسائل الإثبات الخاصة في منازعات الضريبة على الدخل، وفي الفصل الرابع تم توضيح النتائج والتوصيات الخاصة بهذا البحث .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها: أن القانون الضريبي هو قانون يتمتع باستقلال نسبي وليس استقلال مطلق عن غيره من القوانين الأخرى، لان كل القوانين ترتبط مع بعضها البعض .

وأيضاً توصلت الدراسة إلى أن عبء الإثبات ليس ملقى على طرف دون الآخر في المنازعة الضريبية، حيث انه ينتقل من طرف إلى الطرف الآخر، ويخضع لقواعد قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص خاص في القانون الضريبي.

وتوصلت الدراسة أيضاً إلى إمكانية استخدام كل طرق الإثبات المنصوص عليها في قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001 م، ولكن باختلاف درجة حُجبة كل وسيلة من هذه الوسائل.

## المقدمة :

منذ أن فرضت الضريبة في المجتمعات الإنسانية كان هنالك تعارض في مصالح أطرافها، فالمكلف يحاول جاهداً التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً حسب الظروف المتاحة، إما بالتهرب منها أو بنقلها إلى غيره إذا استطاع . وهناك أيضاً الطرف الثاني في الإدارة الضريبية ممثلاً بالمقدر الذي يحاول هو الآخر أن يحصل على أكبر قدر من الإيرادات الضريبية لتحقيق الهدف الأساسي والتقليدي للضريبة وهو رفق خزينة الدولة، أو لتحقيق الأهداف الحديثة للضرائب مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

أنّ هذا التناقض بين الطرفين يرجع إلى ارتباط الضريبة بالمال الذي يحتاج إلى جهد ذهني أو جسدي أو كليهما لتحصيله، وبذلك يحاول صاحب المال الاحتفاظ بماله ولا ينفقه إلا بما يعود عليه بالنفع المباشر، وتأكيد لذلك قال الله تعالى : " المال والبنون زينة الحياة الدنيا والباقيات الصالحات خير عند ربك ثواباً وخير أملاً " <sup>1</sup>.

لذا فإن الحق المتعلق بهذا المال يجب أن يكون موضع اهتمام بالنسبة للقانونين، وعلى هذا فإن الإثبات الخاص بالمال بشكل عام والمنازعة الضريبية بشكل خاص يُعد من أهم الموضوعات القانونية، ومن هنا جاء عنوان بحثي ( عبء الإثبات في منازعات ضريبة الدخل وفقاً للقرار بقانون رقم 8 لعام 2011م ) .

فالإثبات هو: إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك بالكيفية والطرق التي يحددها القانون <sup>2</sup>.

أما عبء الإثبات فهو: إلزام الخصوم بإثبات الواقعة المتنازع عليها <sup>3</sup>.

<sup>1</sup>سورة الكهف - الآية 46 .

<sup>2</sup>علي هادي عطية الهلالي - مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون جامعة ذي قار : العراق 2011م، ص 90.

<sup>3</sup>المرجع الأعلى، ص 92 .

والمنازعة الضريبية هي:<sup>4</sup> الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلفون بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر.

أما ضريبة الدخل فهي : هي الضريبة المفروضة بناء على القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م وهذا القرار بقانون لم يسرد مصادر الدخل .

والضريبة بشكل عام وردت لها تعريفات عديدة منها:

أنها اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين دون مقابل بغرض تغطية أعبائها العامة، وبما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك وفق قانون أو تشريع.<sup>5</sup>

وأيضاً هناك طرفا النظام الضريبي وهما المكلف<sup>6</sup>: وهو الشخص المُلزم بدفع الضريبة المستحقة على دخله الخاضع للضريبة المتحقق خلال أي فترة ضريبية، والشخص المُلزم بخصم الضريبة واقتطاعها وتوريدها للدائرة .

والطرف الثاني هو المقدر<sup>7</sup>: وهو موظف أو لجنة من موظفي الدائرة "دائرة ضريبة الدخل" يتم تفويضهم خطأً من قبل مدير الدائرة بإجراء تقدير أو تدقيق للضريبة المستحقة على المكلف .

ومن هنا قد يحدث نزاع بين الطرفين يسمى في علم التشريع الضريبي بالمنازعة الضريبية.

وقد مر الإثبات بمراحل مختلفة عبر التاريخ ؛ " حيث يعود وجود الإثبات القضائي إلى عصور موعلة في القدم؛ ففي العراق القديم، وفي قانون هامورابي بالذات، أخذت البيانات القضائية صوراً متعددة، ومنها الكتابة، حيث كانت التصرفات والمعاملات تدون في ألواح، ويشهد على فحواها

<sup>4</sup> رمضان صديق -إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة )، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2005م، ص18.

<sup>5</sup> ياسر السلامين و عبد الرحمن الدقة - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين - مطبعة رابطة الجامعيين، الطبعة الأولى 2007م، ص14 .

<sup>6</sup> دليل المكلف بـضريبة الدخل - وزارة المالية الفلسطينية 2012، ص13.

<sup>7</sup> المرجع الأعلى - ص13.

كُتَاب متخصصون، لا بل إن مشتري بعض الأموال من عبد أو من رجل آخر، إذا لم يحرر عقداً بذلك، وبحضور عدد من الشهود، فإنه يعد سارقاً ويعدم (مادة 7 من قانون حامورابي) وإن امتلاك أحد أطراف الدعوى محرراً كتابياً يعني إقامة قرينة قاطعة لصالحه بحيث لا يسمع ضده أي دليل آخر بما فيه الشهادة. وخصص قانون حامورابي مواد عديدة تعالج أمور البيئات كالشهود وتوثيق الاتهام بها، وإلزام الشهود بأداء شهادتهم وإجبار المدعين بتعزيز دعواهم بشهادة الشهود في بعض الأحيان.<sup>8</sup>

وفي الشريعة الإسلامية كان للإثبات مكان حيث قال الله تعالى: "يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه..."<sup>9</sup>. وأيضاً في السنة النبوية حيث قال الرسول محمد صلى الله عليه وسلم: "لو يعطى الناس بدعواهم، لادعى رجال أموال قوم ودماهم، لكن البيئنة على من ادعى واليمين على من أنكر" حديث حسن رواه البيهقي وغيره هكذا، وبعضه في الصحيحين.<sup>10</sup>

وعُرف الإثبات أيضاً في تشريعات الدول العربية حيث وضع المشرع السوري أول قانون خاص بالإثبات وهو قانون البيئات رقم 359 لسنة 1947م، وفي الأردن صدر قانون البيئات رقم 30 لسنة 1952م حيث تزامن إصداره مع إنشاء محكمة التمييز الأردنية.<sup>11</sup>

وفلسطين لم تكن بمنأى عن ذلك فقد كان يطبق في الضفة الغربية قانون البيئات رقم 30 لسنة 1952م الأردني، أما في قطاع غزة فكان يطبق قانون البيئات رقم 11 لسنة 1922م. إلى أن صدر أول قانون بيئات فلسطيني في 2001/5/12م وكان يحمل اسم قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية لسنة 2001م، وبذلك توحد هذا القانون بين الضفة الغربية وقطاع غزة.

وكون المشرع الضريبي لا يحابي أي طرف من أطراف النزاع سواء المكلف أو الإدارة الضريبية فإنه إلى جانب مراعاته لقواعد الضريبة الأربعة عند فرضها<sup>12</sup>، فقد أعطى للمكلف حق الاعتراض

<sup>8</sup>. اقتباس عن عصمت عبد المجيد بكر - أصول الإثبات - أثاراً للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، الطبعة الأولى 2012م، ص 3.

<sup>9</sup> سورة البقرة، الآية 282.

<sup>10</sup> الموقع الإلكتروني articles.islamweb.net.

<sup>11</sup> علي أحمد الجراح - قواعد الإثبات بغير الكتابة (في المواد المدنية والتجارية) - منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت: لبنان، الطبعة الأولى 2010م، ص 18.

<sup>12</sup> قاعدة العدالة والمساواة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد.

على مبالغ الضريبة المستحقة عليه وشرع له في هذا المجال طريقتين: الطريق الأول هو الطعن الإداري وهو الطعن الذي يكون موجهاً ضد الجهة الإدارية التي قامت بتقدير الضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة (28) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م حيث جاء فيها "للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (21) من هذا القرار بقانون ولم يوافق على التعديلات أو التقدير أن يعترض على هذا التقدير خطياً، خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير مبيناً في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة".<sup>13</sup>

أما الطريق الثاني فهو الطعن القضائي؛ وقد أنشئ لأجل ذلك محكمة مختصة تسمى ( محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ) ونظمها من خلال ما نص عليه في المادة رقم (29).<sup>14</sup> وسيتم توضيح هذه الطرق بشكل أكثر دقة وتفصيل في الفصل التمهيدي من هذا البحث عند الحديث عن طرق حل المنازعة الضريبية .

فالتقاضي حق لكل مواطن، وهذا الحق مكفول بموجب الدساتير فقد نص عليه القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2005م الذي يعتبر الدستور للشعب الفلسطيني، حيث جاء في المادة (30) أن التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعي، وينظم القانون إجراءات التقاضي بما يضمن سرعة الفصل في القضايا، وأيضاً نص هذا القانون على انه يحظر النص في القوانين على تحصين أي قرار أو عمل إداري من رقابة القضاء<sup>15</sup>، ويفهم من ذلك أن القرارات الإدارية المتعلقة بتقدير الضريبة والصادرة عن الإدارة الضريبية هي محل طعن، ويجوز للمكلف الاعتراض عليها .

ومن أجل ضمان استخدام حق التقاضي للوصول إلى العدالة الضريبية بحيث لا تتعسف الإدارة الضريبية على المكلف بالتقدير، ولا يتلاعب المكلف في تقدير الضريبة محاولاً إخفاءها أو تقليلها، فعلى كل طرف في المنازعة الضريبية إثبات حقه بالطرق التي حددها القانون، ولا يقبل منه مجرد

<sup>13</sup> قرار بقانون رقم (8) لعام 2011 م .

<sup>14</sup> المرجع الأعلى .

<sup>15</sup> القانون الأساسي الفلسطيني، 2005 م .

الادعاء وذلك تطبيقاً لقاعدة :- " على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه "16، وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " لا يجوز للمحكمة الاعتماد على أقوال المكلف المجردة التي أدلى بها أمام مأمور التقدير " 17.

لذلك يُعدّ الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها القاضي في التحقق من الوقائع القانونية وسلطته بحق التقدير، والوسيلة العملية التي يعتمد عليها الأفراد في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع، حتى ليصح القول بأن كل نظام قانوني وكل تنظيم قضائي يقتضي حتماً وجود نظام للإثبات، وهذا النظام سائد سواء في القضايا المدنية والتجارية، أو في القضايا الجزائية على حد سواء، رغم سهولة الثانية وتقييد الأولى بأصول محدودة جداً واستثناءات قليلة جداً<sup>18</sup>.

وسيم في هذا البحث مناقشة طرق الإثبات الواردة في قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001 م وهي الكتابة و الشهادة و القرائن والإقرار و اليمين و المعاينة والخبرة وإمكانية استخدامها في إثبات الحقوق بين طرفي النزاع في المنازعات الضريبية، ومدى حُجبة كل طريقة من هذه الطرق.

### أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة من خلال بيان الأهمية النظرية والأهمية العملية، وتبرز الأهمية النظرية ؛ من خلال التعرف على ماهية المنازعات الضريبية وأسبابها وتحديد أطرافها، كما تبرز الأهمية النظرية من خلال التعرف على ماهية الإثبات في المنازعات الضريبية .

أما أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية (التطبيقية) فتظهر في الخلاف الفقهي الذي ثار حول انتماء القانون الضريبي بين علماء المالية العامة والتشريع الضريبي ؛ فمنهم من عدّ القانون الضريبي من القانون الخاص على أساس أن القانون المدني هو الشريعة العامة لمختلف المواضيع، ومنهم من عدّ القانون الضريبي من القانون الإداري على أساس أن الجزاءات التي يتم

<sup>16</sup> مادة (2) في قانون البيئات في المواد التجارية والمدنية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>17</sup> تمييز حقوق 72/133 صفحة 709 سنة 1972م .

<sup>18</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة) - جمعية عمال المطابع التعاونية،1990م، ص 10.

إيقاعها على المكلف المخالف يتم إيقاعها من الجهات الإدارية، في حين أن البعض نادى بأن القانون الضريبي له ذاتية خاصة مستقلة يستمد أحكامه من قواعد التشريع المالي ؛ وتبعاً فإن انتماء القانون الضريبي إلى أحد هذه الأقسام سيؤدي إلى اختلاف في إجراءات الإثبات المتبعة والمطبقة أمام المحاكم المختصة، حيث إنّ هذه الإجراءات كانت أيضاً محل خلاف وهنا تبرز الأهمية العملية لهذا البحث، فهناك وجهتا نظر حول تطبيقها في المنازعة الضريبية ومدى تناسب هذه الإجراءات مع طبيعة المنازعة الضريبية<sup>19</sup>:-

**الرأي الأول:-** يعتقد بأن قانون المرافعات المدنية والتجارية هو القانون العام للإجراءات، وأستند في ذلك إلى مقولة أن قانون المرافعات المدنية والتجارية استكمل تطوره واستقرت نظرياته، ولذلك يجب إعمال أحكامه - في حالة عدم وجود نص خاص - بدلاً من ترك الأمر دون ضابط يمنع القضاة من التحكم ويحمي مصالح الخصوم من عنصر المفاجأة؛ وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية حيث جاء في حكمها " يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به بقدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضايا ضريبة الدخل<sup>20</sup> \* .

**أما الرأي الثاني:-** فيعتقد أنه من الخطأ البيّن تطبيق أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية - وهو جزء من القانون الخاص - على الإجراءات الضريبية لأنه طالما ثبت استقلال القانون الضريبي عن كل من القانونين المدني والتجاري، فهذا يستوجب حتماً استقلال الإجراءات الضريبية عن كل من الإجراءات المدنية والتجارية .

ولتوضيح الرأيين السابقين أكثر يمكن القول أن هناك فريقين من الفقهاء كان كل منهما معارضاً للآخر؛ ففريق يعتبر المنازعة الضريبية خصومة شخصية لا تختلف بموضوعها عن سائر الخصومات ولذلك أجاز تطبيق قانون المرافعات المدنية والتجارية، والفريق الآخر يعدّ المنازعة

<sup>19</sup> محيي محمد سعد -الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية 1998م، ص 208.

<sup>20</sup> تمييز حقوق 17/63 صفحة 9 سنة 1963م .

\*ملاحظة :- جميع قرارات محكمة التمييز الأردنية الموجودة في هذه الأطروحة من كتاب -الاجتهاد القضائي (المبادئ القانونية لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة 1963م حتى نهاية سنة 1985م) للقاضي عيسى أبو شرار، الجزء الأول .

الضريبية خصومة موضوعية أي إنها تخص المصلحة العامة فيمنع تطبيق قانون المرافعات المدنية والتجارية بشأنها<sup>21</sup>.

وهذا الاختلاف حول الإجراءات التي يجب إتباعها أمام المحاكم عند حدوث منازعة ضريبية جاء من الخلاف الأساس وهو : هل القانون الضريبي ينتمي إلى القانون العام ؟ أم إلى القانون الخاص؟ أم له ذاتية خاصة به بحيث تجعله مستقلاً بذاته ؟ فقد عدّ البعض القانون الضريبي جزءاً من القانون الخاص وحجته في ذلك أن الضريبة لا تفرض إلا بموافقة الهيئات النيابية بوصفها ممثلة للشعب وهذا يعني أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة تعاقدية، بينما عدّ فريق آخر أن الضريبة تفرضها الدولة بموجب سلطتها وسيادتها وهنا فإن العلاقة ليست تعاقدية، بل من علاقات القانون العام لأن الدولة تتمتع فيها بالسلطان والسيادة، والرأي الثاني أيده محكمة النقض المصرية فقد استقرت على أن " الضريبة لا تركز في أساسها على رباط عقدي بين الإدارة الضريبية وبين المكلف، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها " <sup>22</sup>، وهذا الاختلاف في الآراء مهم في هذه الدراسة لأنها تتناول عبء الإثبات في المنازعات الضريبية وبذلك تختلف إجراءات وطرق الإثبات تبعاً لأصول الإجراءات التي تطبق عليها، وهنا تكمن الأهمية العملية للبحث .

## إطار الدراسة :

- 1- قرار بقانون رقم (8) لعام 2011م بشأن ضريبة الدخل .
- 2- التعليمات الخاصة بقرار بقانون رقم (8) لعام 2011م بشأن ضريبة الدخل.
- 3- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م .
- 4- قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>21</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 85 .

<sup>22</sup> عبد الباسط وفا -المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 م - دار النهضة العربية 2007م، ص25 .

5- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م وتعديله بالقانون رقم (5) لسنة 2005م .

### أهداف الدراسة :

- 1- التعرف على ماهية المنازعات الضريبية، وأسبابها وأطرافها .
- 2- التعرف على الإثبات وأحكامه ومبادئه .
- 3- التعرف على عبء الإثبات وأسس توزيعه على أطراف النزاع الضريبي .
- 4- التعرف على الشروط العامة لإثبات الواقعة القانونية والشروط الخاصة لواقعة الضريبة على الدخل .
- 5- التعرف على مقدار السلطة الإيجابية للقاضي الضريبي .
- 6- التعرف على طرق الإثبات الواردة في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .
- 7- معرفة إمكانية تطبيق طرق الإثبات الواردة في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م في المنازعات الضريبية المتعلقة بضريبة الدخل .
- 8- التعرف على مدى حُجية طرق الإثبات في المنازعة الضريبية ودرجة التفاوت بين كل طريقة وأخرى.

## الدراسات السابقة :

### 1- دراسة (السعيدة 2012م ) :

وهي دراسة بعنوان ( دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985م وتعديلاته ) مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، ص661-ص678.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، وركزت هذه الدراسة على الإثبات القضائي الذي يكون بالطرق التي حددها القانون، وتوصل الباحث إلى أن الإثبات في حل المنازعات الضريبية يعتمد بشكل كبير على الآراء الشخصية والتقديرية للقاضي الضريبي في تقييمه لقوة الدليل، مما قد يضيع على الخزينة حقها من الموارد المالية أو يتسبب بالجور على المكلفين .

وأيضاً توصل الباحث إلى عدم وجود آلية قانونية للحصول على الدليل تقيم قوته القانونية وطرق الإثبات التي يتوجب على الإدارة الضريبية والمكلف سلوكها لإثبات صحة ادعائهم .

### 2- دراسة (الهالي 2011م ) :

وهي دراسة بعنوان (مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية ) جامعة ذي قار، العراق .

وهذه الدراسة حاولت علاج الموقف التشريعي والموقف التطبيقي العملي في الإثبات حيث يتم إلقاء عبء الإثبات على المكلف غالباً، ويستند البحث على فرضية رئيسية هي أن عبء الإثبات في المنازعات الضريبية يجب أن لا ينوء بثقله المكلف على الدوام بل إنه عبء يُثقل كاهل من يدعي خلاف الظاهر أو الثابت أصلاً أو عرضاً أو ظاهراً أو فرضاً، وأن الإلزام القانوني بتقديم أدلة الإثبات لطرفي المنازعة الضريبية يجب أن يكون بمراحل المنازعات الضريبية جميعها، وأن تقديمها خلال مرحلتي التقدير الضريبي والاعتراض أمام السلطة المالية يحقق مبدأ اليقين، أما تقديمها خلال مرحلة الاختصاص أمام جهة مستقلة أو القضاء فيحقق مبدأ المشروعية .

وتوصل الباحث إلى وجوب توزيع عبء الإثبات بين المكلف والإدارة الضريبية، وأيضاً لا يجوز الطعن بأدلة الإثبات الرسمية إلا بالتزوير؛ ويعد من أدلة الإثبات الرسمية التقرير الضريبي المعتمد من دائرة الضريبة من حيث نسبه إلى المكلف، وأية كتب أو وثائق رسمية صادرة من دوائر الدولة كافة، وقرارات القضاء واللجان ذات الاختصاص القضائي .

### 3- دراسة (شوابكة، الكساسبة 2006م) :

وهي دراسة بعنوان ( وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي ) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد (22) العدد الثاني .

حيث استعرضت هذه الدراسة وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي سواء وسائل الإثبات المتخصصة في الإثبات الضريبي أم وسائل الإثبات أمام القضاء بشكل عام ومدى توافقها مع هذا النوع من المنازعات الضريبية .

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الإدراك لعبء الإثبات في المنازعات الضريبية يتطلب وعياً كاملاً في هذا النوع من المنازعات في مواجهة ما تملكه الإدارة الضريبية من صلاحيات ممنوحة لهذه الإدارة تواجه بضمانة لحماية حقوق المكلف .

### 4- دراسة ( خويلد، 2004م ) :

وهي دراسة بعنوان (الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين )، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - منازعات ضريبية - جامعة النجاح الوطنية .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل وأهدافه، ومساعدة المشرع الفلسطيني في تحديد المحكمة المختصة والقانون واجب التطبيق على تلك المنازعات، وأيضاً التعرف على إجراءات الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل من لحظة صدور قرار التقدير ولغاية صدور حكم التمييز .

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الطعن القضائي يهدف إلى حسم المنازعات التي تقوم بين المكلف والإدارة الضريبية مما يساهم في حصول الدولة على حقها بصورة كاملة غير منقوصة، كما أن الطعن القضائي يساهم في إرساء المبادئ القانونية في موضوع الضرائب ويشكل الضمانة الأكبر للمكلفين، لأن القضاء هو الحكم إذا ما ثار خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

### التعقيب على الدراسات السابقة :

هدفت جميع الدراسات سالفة الذكر إلى بيان أهمية الإثبات في المنازعة الضريبية وتحديد طرقه التي هي الكتابة و الشهادة و القرائن والإقرار و اليمين و المعاينة و الخبرة . وجميعها تنص عليها قوانين البيئات في أي دولة من الدول، ولكن هذه الدراسات قد أغفلت بعض الأمور التي تتمثل في: لم تقوم بتحديد حُجية كل وسيلة من هذه الوسائل بشأن استخدامها في الإثبات عند حدوث المنازعة الضريبية، وأيضاً قامت هذه الدراسات بتوزيع عبء الإثبات بين المكلف والإدارة الضريبية طبقاً لقواعد عامة في الإثبات مثل قاعدة "البينة على من ادعى"، وقاعدة "المدعي من يتمسك بخلاف الظاهر والمنكر هو من يتمسك بالأصل"، دون تحديد دقيق للحالات التي يجب أن يكون عبء الإثبات فيها على المكلف أو الحالات التي يجب أن يكون عبء الإثبات فيها على الإدارة الضريبية .

أما الدراسة الأخيرة؛ فقد تطرقت لطرق الإثبات بالمنازعة الضريبية بشكل مختصر دون أي تحديد لحُجية كل منها، لذلك جاءت هذه الدراسة ؛ لتتميز عن الدراسات السابقة في أنها دراسة متخصصة من خلال تحديد حُجية كل وسيلة من وسائل الإثبات، ودرجة التفاوت في حُجية كل طريقة عن الأخرى، وأيضاً توزيع عبء الإثبات على المكلف والإدارة الضريبية بناء على الحالة التي يكون فيها طرفا النزاع .

وأيضاً الدراسات السابقة تناولت الموضوع من جانب بعيد كل البعد عن التشريع الضريبي الفلسطيني، لذلك جاءت هذه الدراسة لتتلامس موضوع عبء الإثبات في ظل التشريع الضريبي الفلسطيني .

## صعوبات الدراسة :

- 1- عدم وجود دراسات سابقة في الموضوع بشكل عميق .
- 2- قلة المراجع التي تنطرق إلى الإثبات في المنازعات الضريبية .
- 3- اعتماد الدراسة على القوانين الصادرة من خلال السلطة الفلسطينية، والمتعلقة بالضرائب والإثبات في المواد المدنية والتجارية، مع التطرق لبعض القوانين الأخرى المتوفرة والصادرة عن بعض الدول .
- 4- صعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بالمنازعات الضريبية وما يصدر بشأنها من أحكام داخل أروقة المحاكم .

## منهجية الدراسة :

سيتم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي وذلك من خلال الرجوع إلى الكتب التي تعالج هذا الموضوع بالإضافة إلى الرسائل الجامعية والأبحاث، وأيضا الرجوع إلى ما يصدر من أوراق رسمية من الدوائر الحكومية ذات العلاقة والمرتبطة بالموضع لإعطاء البحث الطابع الواقعي .

## مشكلة الدراسة :

من المؤكد أن هناك خلافاً فقهيًا بين فقهاء التشريع الضريبي حول انتماء القانون الضريبي إلى القانون العام أو القانون الخاص أو أن القانون الضريبي له ذاتية مستقلة عن هذه القوانين ؛ فكون القانون الضريبي ينتمي إلى أحد هذه الأقسام من القانون يعني أنه يخضع لقواعد وإجراءات مختلفة، فإذا كان يخضع للقانون الخاص فذلك يعني أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة تعاقدية تخضع لقاعدة " العقد شريعة المتعاقدين " بمعنى أن المكلف والإدارة الضريبية لا يستطيعان كلاهما القيام بأي إجراء إلا بالاتفاق مع الطرف الثاني فالعلاقة تكون على قدم المساواة، أما إذا تم اعتبار القانون الضريبي من القانون العام فذلك يعني أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة تنظيمية تكون فيها السلطة والسيادة للإدارة التي تمثل الدولة .

ويبدو أن إشكالية البحث تتركز في أهمية التعرف على انتماء القانون الضريبي، لأن ذلك يبنى عليه معرفة الأصول التي يخضع لها الإثبات في المنازعة الضريبية . فإذا كان القانون الضريبي ينتمي للقانون الجنائي مثلاً أي انه أحد أفرع القانون العام يتم تطبيق قانون الإجراءات الجزائية<sup>23</sup>، أما إذا كان القانون الضريبي ينتمي للقانون الخاص فيتم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية<sup>24</sup>، وكل ذلك له التأثير المباشر على وسائل الإثبات المتاحة استخدامها لأطراف النزاع الضريبي ؛ ومن هنا تتلخص إشكالية البحث في الإجابة عن السؤال التالي :-

**على من يقع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية وما هي طرق الإثبات التي يتم الاعتماد عليها لإثبات المنازعة الضريبية ؟**

من اجل الإجابة عن هذه الإشكالية، سوف يقوم الباحث ببيان ماهية المنازعة الضريبية وأهمية الإثبات فيها وهذا في الفصل التمهيدي، ومن ثم الحديث عن أطراف المنازعة الضريبية وتوزيع عبء الإثبات عليهم في الفصل الأول، أما الفصل الثاني فسيتم التحدث فيه عن محل عبء الإثبات، والتحدث عن سلطة القاضي الإيجابية في الإثبات الضريبي ووسائل الإثبات المتاحة في الفصل الثالث، أما الفصل الرابع والأخير فسيكون لعرض النتائج والتوصيات .

---

<sup>23</sup>قانون الإجراءات الجزائية المعمول به في فلسطين هو قانون رقم (3) لسنة 2001م المنشور بتاريخ 2001/9/5م.

<sup>24</sup>قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية المعمول به في فلسطين هو قانون رقم (2) لسنة 2001م الصادر بتاريخ 2001/5/12م.

## الفصل التمهيدي

### المنازعات الضريبية وأهمية الإثبات فيها

إن الخلاف بين الحكومات والأفراد على الضرائب قديم قديم نشأ الدولة وفرضها للضرائب، التي تمثل أهم دخل لخزائنها، وأسهل وسيلة لتمويل نفقاتها وديمومة سلطتها، ويسرد لنا التاريخ ذلك في كثير من صحفه وروايات شهوده، من ذلك ما أشار اليه الفيلسوف الشهير أفلاطون في مؤلفاته، وما حوته نقوش قديمة وجدت في حفريات القصر الملكي في فينيسيا، التي تضمنت إعلاماً للشعب بتفشي ظاهرة عدم الالتزام بأداء الضريبة التي كانت الحكومة تعاني منها<sup>25</sup>.

كما يذكر التاريخ بأن جزء كبيراً من أشكال الضرائب والمكوس في الحضارات القديمة كبلاد فارس واليونان وروما والصين ومصر، كان دفعها يتم عن طريق السخرة<sup>26</sup>، وفي ذلك تشير ملاحظة جديرة بالذكر بأن كلمة (ضرائب) مرادفة في اللغة المصرية القديمة (الهيروغليفية) لكلمة عمل .

وبالانتقال إلى الحضارات الحديثة، فلا شك أن الحروب التي خاضتها الدول تُرتب عليها نفقات إضافية على ميزانية هذه الدول، وتمخض عن ذلك ضرائب جديدة لم تكن موجودة في السابق بالشكل الذي نعرفه اليوم، وليس أدل على ذلك القول من أن فكرة الضريبة على الدخل بمفهومها الحديث لم تظهر سوى في العام 1799م كنتيجة للحروب النابليونية المتعددة<sup>27</sup>.

وبناء على ما سبق من عوامل ظهر مفهوم المنازعة الضريبية، وأصبحت المنازعة الضريبية احد أقسام علم المالية العامة والتشريع الضريبي ؛ وعلى هذا سيتم تقسيم هذا الفصل التمهيدي إلى مبحثين ؛ يعالج المبحث الأول ماهية المنازعة الضريبية ووسائل حلها، والمبحث الثاني يعالج ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية .

<sup>25</sup> محمد علي عوض الحرازي - المنازعات الضريبية ووسائل إنائها - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2012م، صج .

<sup>26</sup> السخرة في النظام الإقطاعي هي خدمات إجبارية تقدم للملك أو لسيد البلد، وكان هذا النظام شائع في أواخر الإمبراطورية الرومانية، وكان جزء من النظام الاقتصادي غير النقدي الذي كان موجوداً في العصور الوسطى .

<sup>27</sup> محمد علي عوض الحرازي - مرجع سابق - ص ج .

## المبحث الأول : ماهية المنازعة الضريبية ووسائل حلها

المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تكون الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية طرفاً فيها، إذا تعلقَت هذه المنازعة بحصر دافعي الضريبة وربط الضريبة بهم وتحصيلها منهم، وذلك بحسب ما ينص عليه التشريع الضريبي .

وترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً . فالالتزام الدولة بهذا المبدأ لا شك بأنه يعكس التزامها بالمشروعية في شتى الجوانب، والتي يندرج ضمنها اللجوء إلى الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات التي قد تنشأ بمناسبة تطبيقها للقانون الضريبي .

وتتميز المنازعة الضريبية بخصائص معينة دون سواها، من جانب أن الدولة تدخل طرفاً فيها بصفتها سلطة عامة تمتلك صلاحيات واسعة ؛ ومن ثم فإن المراكز القانونية لأطراف هذه المنازعة غير متكافئة أو متساوية .

ومن خلال هذا البحث سيتم مناقشة ما سبق بشكل أوسع وأدق في أربعة مطالب، يتناول المطلب الأول تعريف المنازعة الضريبية، ويتناول المطلب الثاني خصائص هذه المنازعة، ويتناول المطلب الثالث خصائص هذه المنازعة أما المطلب الرابع فيكون للحديث عن طرق حل المنازعة الضريبية.

### المطلب الأول :- تعريف المنازعة الضريبية :

لا بد من تعريف المنازعة في اللغة :-

المُنَازَعَةُ: المُصَافِحَةُ ؛ قال الراعي : يُنَازِعُنَا رَخْصَ البَنَانِ كَأَنَّمَا يُنَازِعُنَا هُدَابَ رَبِطٍ مُعْصَدٍ.

والمُنَازَعَةُ: المُجَادِبَةُ في الأَعْيَانِ والمَعَانِي ؛ ومنه الحديث: أَنَا فَرَطُكُمْ عَلَى الحَوْضِ فَلأُلْفَيْنِ مَا نُوزِعَتْ فِي أَحَدِكُمْ فَأَقُولُ هَذَا مِنِّي، أَي يُجَدَّبُ وَيُوَخَّدُ مِنِّي .

والتزاعُ والتزاعُ والمُنزَعُ والمُنزَعُ : الخصومة. والمُنزَعُ في الخصومة: مُجَادِبَةُ الحُجَجِ فيما يتنازَعُ فيه الحَصْمَانِ . وقد نازَعَه مُنَزَعَةً و نَزَاعًا : جَادَبَه في الخصومة <sup>28</sup>.

أما المنازعة الضريبية فهي : تلك المنازعات التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي البحث هل كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح أم لم تربط وفقاً لها <sup>29</sup>.

ويبدو من خلال التعريف السابق أنه يميز بين الجهة التي تنظر في المنازعة المثارة، أكانت الإدارة الضريبية نفسها وهنا لا تعد منازعة أو أمام جهة إدارية أو قضائية مستقلة .

وتتخصر المنازعات الضريبية في صنفين هامين هما <sup>30</sup>:-

أولاً :- نزاع الوعاء : هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئياً أو كلياً .

وعبء الإثبات في هذا البحث سوف يكون على الوعاء الضريبي، لذلك سيكون المبحث الثاني من الفصل الثاني مخصص للحديث عن الشروط الخاصة لواقعة الضريبة على الدخل .

ثانياً:- نزاع التحصيل : هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين، وتنقسم منازعات التحصيل إلى :-

1- المنازعات الموضوعية للتحصيل : ولا يتناول هذا النوع من المنازعات سوى الالتزام بالوفاء

بالضريبة من حيث الموضوع، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي :

<sup>28</sup>الإمام العلامة ابن منظور -لسان العرب- المجلد الثامن، دار الحديث، القاهرة : مصر، ص 519 .

<sup>29</sup>منى إدلبي - بحث بعنوان " الدعوى الضريبية في سورية " - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث 2011م، ص31.

<sup>30</sup>بحث بعنوان " الدعوى الجبائية بين القضاء الإداري والقضاء العادي وحدود إجراءات كل من الدعوتين " عن الموقع الإلكتروني :-

. " thesis.univ-biskra.dz

أ- المنازعات المتعلقة بوجود الالتزام بالوفاء بالضريبة، أو بانقضائه بالتقادم، أو أي طريق آخر من طرق الوفاء بالالتزامات .

ب- المنازعات المتعلقة بمقدار الالتزام بالوفاء .

ت- المنازعات المتعلقة بوجوب أداء الضريبة .

2- المنازعات الإجرائية للحصول : ويتناول هذا النوع من المنازعات الالتزام بالوفاء بالضريبة من ناحية إجراءات التنفيذ جبراً لا من حيث موضوعه، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي :-

أ- المنازعات المتعلقة بالعناصر الخارجية للقرار الصادر من الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة جبراً مثل الاختصاص والشكل والإجراءات التي اتبعت في إصداره .

ب- المنازعات المتعلقة بتنفيذ هذا القرار مثل المنازعات المتعلقة بالحق في التنفيذ وبالمال الذي يجوز التنفيذ عليه وبإجراءات هذا التنفيذ .

ويسبب التشابه بين المنازعة الضريبية والدعوى الضريبية فإنه يُعد واجب علينا بحث الاختلاف بينهم ولنبدأ بتعريف الدعوى بشكل عام وهي<sup>31</sup>: سلطة الالتجاء إلى القضاء للحصول على تقرير حق أو لحماية حق .

والدعوى الضريبية لا تختلف في تعريفها عن التعريف السابق للدعوى بيد أنها تتميز بعدة ميزات تخصها عن سائر الدعاوى الأخرى، وتتمثل هذه الميزات فيما هو آت<sup>32</sup>:-

1- أن اغلب هذه المنازعات هي منازعات ضريبية تنشأ عن تطبيق أحكام القانون الضريبي .

2- أن أحد أطراف هذه الدعوى يكون متمثلاً بوزارة المالية .

3- ضرورة تمثيل النيابة العامة في المنازعة الضريبية .

<sup>31</sup> معوض عبد التواب -الدفع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم (91) لسنة 2005م- طبعة 2006م، ص 15.

<sup>32</sup> المرجع الأعلى - ص 16.

4- موضوع هذه الدعوى دائماً يكون منازعة من المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضريبة .

ومن خلال ما سبق من تعريف للمنازعة الضريبية وتعريف الدعوى بشكل عام وميزات الدعوى الضريبية بشكل خاص يمكن استنتاج أن المنازعة الضريبية أشمل من الدعوى الضريبية حيث تعني الأخيرة فقط حق الشخص في المطالبة أمام القضاء بينما الأولى تبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل أن يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به ؛ وهنا نجد أن المشرع الضريبي الفلسطيني قد أوجب على المكلف قبل رفع الدعوى الضريبية لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن يقوم بالتظلم على تقديره لدى الإدارة الضريبية وهذا الأمر تم استنتاجه من خلال تسمية محكمة قضايا ضريبة الدخل ب محكمة الاستئناف، أي عدّ تقدير الإدارة الضريبية درجة أولى يمكن الاستئناف عليه .<sup>33</sup>

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن المنازعات الضريبية التي تنتظر بها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي المنازعات الناشئة عن تقدير الضريبة حسب الطرق الواردة في المادة (17)<sup>34</sup>؛ أما المنازعات الناشئة عن الجرائم التي يرتكبها المكلف للتهرب من الضرائب والتي نصت عليها المادة (1/37)<sup>35</sup>، فهذه جرائم تختص الإدارة الضريبية فيها برفع الدعوى عن طريق النيابة العامة التي ترفع الدعوى الجنائية بناء على طلب الإدارة الضريبية وتكون هذه الدعوى أمام محكمة الصلح وليس محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل<sup>36</sup>، والسبب في ذلك أن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية عادية ارتكبت بالمخالفة لتشريعات الضرائب وبالتالي تختص المحاكم الجنائية العادية بالنظر إليها<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> مادة (28) ومادة (29) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>34</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>35</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>36</sup> للمزيد حول القضاء المختص في الجرائم الضريبية يمكن الرجوع إلى رسالة ماجستير بعنوان " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م " إعداد محمد حسين قاسم حسين، جامعة النجاح الوطنية 2004، من ص 91- ص 131.

<sup>37</sup> حسن صادق المرصفاوي -التجريم في تشريعات الضرائب - دار المعارف، الإسكندرية : مصر، الطبعة الأولى 1963 م، ص 108.

ويلاحظ مما سبق أن الأصل في التشريع الضريبي هو حرية الإدارة الضريبية في طلب رفع الدعوى الجنائية خلافاً للأصل المقرر في التشريع الجنائي<sup>38</sup>؛ من أن النيابة العامة هي الهيئة التي تقوم وحدها دون غيرها بمباشرة الدعوى الجنائية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة الضريبية أجدر من غيرها في تقدير ما إذا كان من صالح الجماعة مباشرة الدعوى الجنائية من عدمه<sup>39</sup>.

وأن تم رفع الدعوى الجنائية من النيابة العامة بدون طلب من الإدارة الضريبية فيتعين الحكم بعدم قبولها، أما ما يسبق تحريك الدعوى من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرتها دون قيد، كما يجوز مباشرة إجراءات التحقيق المسموح بها لمأمور الضبط القضائي استثناءً لأنها تسبق تحريك الدعوى الجنائية<sup>40</sup>.

### المطلب الثاني :- خصائص المنازعة الضريبية :

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما يحمله في نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، وعلى الرغم من أن المنازعة الضريبية تخضع في بعض إجراءاتها لقواعد القانون الخاص كما جاء في نص المادة (2/29)<sup>41</sup>، التي نصت على ما يلي :-  
" تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه " إلا أنها تتميز بخصائص معينة تتوفر بها دون غيرها من المنازعات التي تخضع لقواعد و أحكام القانون بشقيه العام والخاص .

ولهذا سوف يتم مناقشة ما تمتاز به المنازعة الضريبية من خصائص تتمثل في :-

<sup>38</sup> مادة (1) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م الفلسطيني حيث جاء فيها ما يلي :- " تختص النيابة العامة دون غيرها بإقامة الدعوى الجزائية ومباشرتها ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون " .

<sup>39</sup> حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق - ص 108 .

<sup>40</sup> عبد الحميد الشواربي - الطعون الضريبية- منشأة المعارف بالإسكندرية : مصر 1990م، ص 231.

<sup>41</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

أولاً :- عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها :

تقوم المنازعة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، حيث تعمل الأخيرة على تطبيق القانون الضريبي الذي يُعدّ فرعاً مميزاً من فروع القانون العام الذي ينظم العلاقات والروابط القانونية التي تكون الدولة - بصفقتها سلطة عامة - أو أحد هيئاتها الإدارية طرفاً فيها، وهو يهدف أساساً إلى معالجة مراكز تنظيمية عامة لا تعادل في المصلحة بين أطرافها حيث يجب ترجيح المصلحة العامة على المصلحة الفردية.<sup>42</sup>

ولكن يجب أن نلاحظ أن القانون الضريبي وإن كانت صلته وثيقة بالقانون العام والبعض يُعدّه فرع من فروع، إلا أن له كياناً خاصاً ؛ وذلك لاختلاف صفة المكلف في القانون الضريبي عن صفة كل من المواطن في القانون الدستوري والموظف في القانون الإداري والمتهم في القانون الجنائي .

وبالتالي فإن الإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة تمتلك امتيازات وسلطات لا يملكها المكلفون بدفع الضريبة، وهم كما قلنا الطرف الثاني للمنازعة الضريبية، ويندرج ضمن هذه الامتيازات ما يلي:-

## 1- الحق في الإطلاع :-

عرّف حق الإطلاع بأنه مناظرة بعض الأوراق والمستندات الخاصة بالممولين في سبيل الاطمئنان إلى أعمال القانون الضريبي إعمالاً سليماً.<sup>43</sup>

وقد أعطى المشرع الضريبي الفلسطيني المدير أو أي موظف مفوض من قبله خطياً الحق في الإطلاع على كل ما يساعد على تقدير الضريبة؛ ويتضح ذلك من خلال ما نصت عليه المادة (23)<sup>44</sup>:

<sup>42</sup>قدي نقولا عطية - ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها - رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية: مصر، طبعة

1960م، ص 47.

<sup>43</sup>حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق - ص 244.

<sup>44</sup>قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

1. على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها مدة خمس سنوات لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية.

2. للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يدخل إلى أي مكان يجري تعاطي عمل فيه، وأن يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والسجلات الحسابية والمستندات، وله الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن شهر إذا اقتنع بأن الاحتفاظ بها ضروريٌ لغايات تنفيذ أحكام هذا القرار بقانون.

3. يعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضين خطياً أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضبط القضائي<sup>45</sup>، وذلك في حدود اختصاصهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك.

4. للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القرار القانون مع الدوائر المالية والضريبية أو أية دائرة أو جهة أخرى وفقاً لأحكام القانون.

أما التفتيش الذي قد يخلط البعض بينه وبين حق الإطلاع فهو :- عمل من أعمال التحقيق لا يتم إلا بمذكرة من النيابة العامة.<sup>46</sup>

وعلى الرغم من أن حق التفتيش لا يتم إلا بمذكرة من النيابة العامة كما نصت معظم قوانين الإجراءات الجزائية إلا أن هناك استثناءات على ذلك وما يعيننا هنا هو الاستثناء الخاص بموظف الضرائب كما ذكرنا سابقاً في نص المادة (23)<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> حسب المادة (21) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م الفلسطيني فإنه يكون من أموري الضبط القضائي :-

1- مدير الشرطة ونوابه ومساعدوه ومدبرو شرطة المحافظات والإدارات العامة .

2- ضباط وضباط صف الشرطة، كل في دائرة اختصاصه .

3- رؤساء المراكب البحرية والجوية .

4- الموظفون الذين خولوا صلاحيات الضبط القضائي بموجب القانون . مثل المقدر في ضريبة الدخل .

<sup>46</sup> المادة (1/39) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م .

<sup>47</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

ولكن ما هي الحالات التي يحق فيها تفتيش شخص المكلف من قبل موظف الضرائب ؟

1- إذا وجد عضو الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبط القضائي - أو عضو إدارة مكافحة

التهرب الضريبي - قرائن يستدل منها وقوع جريمة تهرب ضريبي، أو جريمة ضريبية .

2- إذا ضُبط جريمة من الجرائم الضريبية في حالة من حالات التلبس<sup>48</sup> التي حددها المشرع.

3- في غير حالات التلبس يجري تفتيش المكلف بناء على إذن بذلك من السلطة القضائية

المختصة.<sup>49</sup>

وبسبب التشابه بين حق الإطلاع وحق التفتيش ظهر تساؤل عما إذا كان النص على حق الإطلاع من شأنه أن يحرم موظفي الضرائب من حق التفتيش المخول لعضو الضبط القضائي، وحول ذلك ذهب رأي إلى أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطلب من النيابة العامة الإذن بتفتيش متاجر المكلفين ومنازلهم وضبط مستنداتهم ودفاترهم لأن إجازة هذا الحق يزيل كل القيود والحدود التي قررها الشارع لحق الإطلاع ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية ويفتح الباب لإساءة الاستعمال إلى ابعاد الحدود، هذا فضلاً عما في ذلك من أخطاء قانونية، لأن القيود التي وضعت لحق الإطلاع لم توضع عبثاً، فالتسليم بجواز تفتيش متاجر المكلفين ومنازلهم في الحالات التي توجد فيها حالات معفاة من شأنه وضع هذا الفريق من المكلفين في مركز أسوأ من الفريق الذي أهمل بتاتاً في إمساك الدفاتر والاحتفاظ بالمستندات، وفي هذا وحده إخلال بمبدأ المساواة في معاملة المكلفين .

وذهب رأي ثاني إلى جواز التفتيش في الجرائم الضريبية سواء أجراه موظف الضرائب بوصفه احد أفراد الضبط القضائي في الأحوال وبالشروط المنصوص عليها قانوناً أو باشره بناء على إذن

<sup>48</sup> حسب المادة (26) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م الفلسطيني فإن التلبس في الجريمة يكون في الحالات التالية والتي وردت على سبيل الحصر :-

1- حالة ارتكابها أو عقب ارتكابها ببرهة وجيزة .

2- إذا تبع المجني عليه مرتكبها أو تبعته العامة بصخب أو صياح أثر وقوعها .

3- إذا وجد مرتكبها بعد وقوعها بوقت قريب حاملاً آلات أو أسلحة أو أمتعة أو أوراقاً أو أشياء أخرى يستدل منها على انه فاعل أو شريك فيها، أو إذا وجدت به في هذا الوقت آثار أو علامات تعيد ذلك .

<sup>49</sup> حسن الجندي - القانون الجنائي الضريبي " الجزء الأول " - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2005م، ص 246 .

النيابة العامة له وعلل ذلك بأن التفتيش يختلف عن حق الإطلاع حيث الأول يكون بعد وقوع الجريمة بينما الثاني لا يحتاج لوقوع الجريمة.<sup>50</sup>

ومن خلال ما سبق من تعريف لحق الإطلاع وتعريف لحق التفتيش<sup>51</sup>، يمكن إبراز الملاحظات التالية :-

أ- يخضع موظف الضرائب " المدير العام أو من يفوضه خطياً " إلى أشرف النائب العام أثناء قيامهم بواجبهم بصفتهم أعضاء ضبط قضائي ويتأكد ذلك من خلال ما نصت عليه المادة (1/20)<sup>52</sup>، التي جاء فيها " يشرف النائب العام على مأموري الضبط القضائي ويخضعون لمراقبته فيما يتعلق بأعمال وظيفتهم " .

ب-منح صفة الضبط القضائي للمدير العام أو للمفوض من قبله خطياً في التشريع الضريبي جاء من خلال قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م ؛ وذلك بالاستناد إلى أن موظف الضرائب ( المقدر ) من رجال الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص، وهم الذين يتولون القيام بمهام الضبط القضائي في الجرائم الخاصة التي ترتبط مع الوظيفة التي يباشرونها، فهم لا يباشرون الضبط خارج نطاق الجريمة الخاصة المنوطة بهم<sup>53</sup>.

ت- صفة الضبطية القضائية التي تخول صاحبها حق الإطلاع تلحق به ( المقدر المخول ) ويمارس كل الصلاحيات والسلطات المترتبة عليها منذ صدور القانون أو القرار الذي يقررها، إلى أن تزول عنه هذه الصفة أما بإلغاء القانون أو القرار الذي منحه هذه الصفة أو بوقفه عن العمل أو منحه إجازة إجبارية من رئاسته وهي لا تزول إذا كان في إجازته

<sup>50</sup> حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق- ص244.

<sup>51</sup> للمزيد من المعلومات حول حق التفتيش المُعطى للمقدر الضريبي يمكن الرجوع إلى رسالة ماجستير بعنوان " سلطات الإدارة الضريبية في جرائم الضريبة على الدخل " إعداد يوسف محمود مصطفى أبو عياش، جامعة النجاح الوطنية 2013، من ص69 - ص74.

<sup>52</sup> قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001 م .

<sup>53</sup> محمد علي سالم الحلبي - اختصاص رجال الضبط القضائي في التحري والاستدلال والتحقيق - جامعة الكويت، الطبعة الأولى

1982، ص67

العادية أو في أوقات الراحة، وأيضاً من أسباب زوال صفة الضبطية القضائية سحبها منه<sup>54</sup>.

ث- حق الإطلاع يمكن ممارسته من قبل من خوله القانون بذلك دون حاجة إلى وقوع جريمة أو منازعة ضريبية فالهدف منه التحقق من قيام المكلف سواء كان خاضعاً للضريبة أو معفياً من تطبيق أحكام القانون الضريبي . وهذا بخلاف حق التفتيش الذي لا يكون إلا بعد وقوع جريمة سواء أكانت جنائية أو جنحة كما نصت المادة (1/39)<sup>55</sup> .

ونجد هنا أن المشرع الفلسطيني لم يلزم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بقيامها بحق الإطلاع قبل فترة معينة من مباشرته، في حين أن المشرع المصري في المادة (95)<sup>56</sup>، أوجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بإخطار المكلف قبل فترة معينة من مباشرة حق الإطلاع حيث جاء في هذه المادة :- " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل 10 أيام على الأقل من ذلك التاريخ "، مع العلم أن المشرع في المادة نفسها أعطى الحق للوزير بأن يأذن لموظفي الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل المكلف خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق إذا توفرت أسباب جدية لتهرب المكلف من الضريبة .

واعتقد ( الباحث ) أن المشرع الضريبي الفلسطيني تقدم على المشرع الضريبي المصري عندما حول الإدارة الضريبية بمباشرة حق الإطلاع دون حاجة إلى إخطار مسبق للمكلف وأيضاً دون حاجة إلى أخذ إذن سابق من جهة رسمية ما، وذلك حتى يتحقق الهدف من الإطلاع والسرعة في الإجراءات .

والواقع أن المكلف لا يستطيع أن يرفض إطلاع الإدارة على ما تريده من وثائق أو بيانات وإلا فإن هذا الرفض يعاقب عليه، وهذا ما نصت عليه المادة (2/37)<sup>57</sup>، حيث جاء فيها : " للمدير أو من

<sup>54</sup> إدريس عبد الجواد عبد الله بريك -المركز القانوني للضبطية القضائية في الدعوى الجنائية (دراسة مقارنة) - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية : مصر، 2008 م، ص57.

<sup>55</sup> قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م .

<sup>56</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م .

<sup>57</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل.

يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون من أي شخص تحت طائلة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في الفقرة (1)<sup>58</sup>، من هذه المادة على كل من يتمتع عن إعطاء هذه المعلومات " ؛ إذ تملك الإدارة الضريبية حق الاتصال مع أية جهة كانت سواء المصارف أو الوزارات أو المؤسسات الخاصة أو الجمعيات الخيرية أو المحاكم أو النيابة العامة أو أي مكلف آخر وذلك للحصول على المعلومات التي تريدها وذلك لغايات ضريبية<sup>59</sup>.

وبخصوص الطبيعة القانونية لحق الإطلاع فقد ذهب غالبية الفقهاء على اعتبار حق الإطلاع من " حقوق الاستدلال " التي مُنحت لبعض الموظفين في مجالات معينة تخولهم الحصول على بيانات معينة أو اطلاعهم على ملفات خاصة بطوائف مهن معينة وذلك بغرض تمكينهم من أداء وظائفهم المكلفين بها بمقتضى قوانينهم الخاصة،<sup>60</sup> وفي مقابل هذا الحق هناك التزام فرضه القانون على العاملين الفنيين بالمصلحة يتمثل في مراعاة سر المهنة وعدم إفشاء أية بيانات علم بها بمقتضى وظيفته<sup>61</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن حق الإطلاع لا يقتصر على الإدارة الضريبية وحدها، فللمكلف حق الإطلاع على كيفية تقدير الوعاء وفرض السعر الضريبي، وحق أخذ المعلومات عن كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها والإطلاع على الإجراءات الضريبية<sup>62</sup>.

---

<sup>58</sup> مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (1000 شيكل) ولا تزيد عن (10000 شيكل) أو بكلا العقوبتين معاً.

<sup>59</sup> مجدي نبيل محمود شرعب - رسالة ماجستير بعنوان " امتيازات الإدارة الضريبية ( دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني ) " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس : فلسطين 2006، ص46.

<sup>60</sup> محيي محمد سعد - مرجع سابق - ص 208.

<sup>61</sup> سنية أحمد يوسف - الإطار القانوني للملف الضريبي ( دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته ) - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية : مصر 2004 م، ص 91.

<sup>62</sup> أعاد حمود القيسي -المالية العامة والتشريع الضريبي- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة السابعة 2010م، ص 155.

## 2- لا يترتب على رفع دعاوى قضائية إيقاف استحقاق دين الضريبة، ويلزم المكلف بأداء الضريبة المقررة عليه أولاً؛ ومن ثم المنازعة فيها لاحقاً :-

حيث إنه من الأصول الضريبية المقررة قاعدة " الدفع أولاً فالمعارضة "، وذلك بقصد تحصيل الضرائب تحصيلاً كاملاً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تخلفه عن تنفيذ التزامه بمنازعته في صحة فرض الضريبة أو مبلغ مقدارها، لأن الضرائب وهي أهم مورد من موارد الخزنة يجب أن تحصل على النحو المقدر في إيرادات الدولة، وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها العامة.<sup>63</sup>

وقد جاء في التشريع الضريبي المصري أنه لا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة، فالضريبة واجبة الأداء بمقتضى قرار لجنة الطعن، ولا يمنع من أدائها الطعن على هذا القرار، حتى لا يكون الطعن وسيلة لإطالة أمد النزاع بغية تأجيل أداء الضريبة بما يضر بحق الدولة في تحصيلها لتحقيق أغراض عامة.<sup>64</sup>

وهنا نجد أن هذه القاعدة " لا يترتب على رفع دعاوى قضائية إيقاف استحقاق دين الضريبة " المعمول بها في القانون الضريبي، تتشابه مع القاعدة " الطعن القضائي لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الإداري المطلوب إلغاؤه " المعمول بها في القانون الإداري، ولكن مع وجود استثناء في القانون الإداري على هذه القاعدة أحياناً فقد أجاز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ مؤقتاً إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها.<sup>65</sup>

وفي التشريع الضريبي الفلسطيني نجد أنه أخذ بهذه القاعدة مع مراعاة صالح المكلف بشكل كبير حيث نص في المادة (3/28)<sup>66</sup>، على ما يلي :- " على المعارض أن يدفع عند تقديم اعتراضه مبلغ الضريبة غير المختلف عليها على أن يؤخذ بعين الاعتبار أي مبلغ كان المعارض قد دفعه على حساب الفترة الضريبية أو الفترات الضريبية المعارض عليها " .

<sup>63</sup> قَدري نقولا عطية -مرجع سابق، ص 169.

<sup>64</sup> رمضان صديق -مرجع سابق، ص 298.

<sup>65</sup> محيي محمد سعد -مرجع سابق، ص 43.

<sup>66</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

ويرد الاستئناف المقدم إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إذا لم يتم الاستئناف بتقديم إيصال إلى المحكمة يوضح دفعه للمبلغ المسلم به ويرفقه مع لائحة الاستئناف<sup>67</sup>، أما في حالة إعادة استئناف حكم سابق فلا يجب دفع رسوم إضافية وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " إن نظام رسوم المحاكم لا يوجب دفع رسم عند إعادة تكرار استئناف حكم سابق ويطبق ذلك على قضايا ضريبة الدخل " <sup>68</sup>.

### 3- توقيع جزاءات مالية وجنائية تجاه المكلف المتهرب من دفع الضريبة ومن يقدم له المساعدة في ذلك :-

تتميز ضريبة الدخل إذا ما تم مقارنتها بضرائب أخرى مثل ضريبة القيمة المضافة بنقل عبئها حيث إن الأخيرة يدفعها المستهلك النهائي دون أن يشعر بها، ولذلك نجد أن المكلفين بدفع ضرائب الدخل يحاولون بمختلف الوسائل التخلص من عبء هذه الضريبة بالتهرب منها كلياً أو حتى جزئياً؛ ولذلك وضع المشرع الضريبي جزاءات مالية وجنائية تعمل على تقليل التهرب إلى أكبر قدر ممكن حيث انه لا يمكن لأي دولة أن تصل بالتهرب الضريبي إلى مستوى الصفر لأنه مهما كان دخل المكلف كبيراً فحبه للمال يجبره على التهرب .

وقد فرض المشرع الفلسطيني غرامات مالية وعقوبات جنائية كالآتي :-

أ- غرامة 2% من مقدار الضريبة أو المبالغ الواجب دفعها عن كل شهر تأخير عن الموعد المحدد قانوناً.<sup>69</sup>

ب- غرامة 3% من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير في تقديم الإقرار الضريبي، وبحد أقصى لا يتجاوز 20% من الضريبة المستحقة، وفي جميع الأحوال يجب أن لا تقل غرامة التأخير عن ( 300 شيكل ) للشخص الطبيعي و( 3000 شيكل ) للشخص المعنوي.<sup>70</sup>

<sup>67</sup> مادة 7/29- ب من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>68</sup> تمييز حقوق 70/269 صفحة 951 سنة 1970م .

<sup>69</sup> مادة 1/36 من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>70</sup> مادة 3/36 من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

ت- الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن 1000 ولا تزيد عن 10000 شيكل أو بكلي العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي من الجرائم المنصوص عليها من (أ- م).<sup>71</sup>

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الإطار ما هي الجزاءات التي تحقق مصلحة الخزنة، هل هي الجزاءات المالية ( الغرامات ) ؟ أم الجزاءات الجنائية ( الحبس ) ؟ وهنا قال المرصفاوي<sup>72</sup>؛ أنه لو اقتصر الجزاء على الغرامة ؛ فإنه قد لا يكون في تحديدها قدر كاف من الردع لا سيما حينما يقارن مقدارها بما يمكن أن يضيع على الدولة من الضرائب المهرية ويفيد منه المكلف . ومن ناحية أخرى من شأن الالتجاء إليها أن يبقى المكلف مباشر لنشاطه وتبعاً يعتبر مورداً من موارد الإيرادات في الدولة . والحال على العكس بالنسبة إلى عقوبة الحبس، لأنها رادعة مهما قل قدرها ؛ فلن يرضى المكلف عن بقائه في السجن ولو ليوم واحد حيث قد يؤدي هذا به إلى أشد الإضرار، وهي في ذات الوقت قد تقلل من نشاطه بما يضيع على الدولة من الضرائب التي كانت تقتضيها لو ظل مباشر لنشاطه .

واعتقد ( الباحث ) أن المعيار في وضع الجزاءات في التشريع الضريبي يرجع إلى الهدف المقصود تحقيقه منها، فلو كان الهدف تحقيق المصلحة المالية المباشرة للخزنة فتكون الجزاءات المالية (الغرامات ) هي الجزاء الأفضل، وخاصة لدى الدول التي يكون وضعها الاقتصادي ضعيفاً، أما لو كان الهدف من الجزاء هو تحقيق مصلحة الجماعة أي أنه ينظر إلى الجزاء من وجهة نظر الرأي العام فتكون الجزاءات الجنائية (الحبس ) هي الأفضل .

#### 4- امتياز الدولة على أموال المكلفين بدين الضريبة في حدود الضريبة المقررة عليهم :-

من الأصول الضريبية المقررة إيثار حق الدولة في اقتضاء دين الضريبة بتأمين خاص يخول لها الأولوية في استيفاء دينها بحيث تتقدم على سائر الدائنين في الحصول على الضريبة المستحقة من أموال المكلف، وبذلك تفلت -عند التنفيذ- من قاعدة المساواة بين الدائنين وذلك بقصد تحصيل دين

<sup>71</sup> مادة 1/37 من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>72</sup> حسن صادق المرصفاوي - مرجع سابق، ص 103 .

الضريبة تحصيلاً كاملاً حماية لحقوق الخزنة، وقد قنن المشرع هذا الأصل رعاية لصالح الخزنة فجعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدين من منقول وعقار<sup>73</sup>.

ونصت على ذلك المادة (102)<sup>74</sup>، حيث جاء فيها " تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها " .

وفي التشريع الضريبي الفلسطيني جاء في المادة (40)<sup>75</sup>، ما يلي :- " تعتبر جميع الضرائب المستحقة بموجب أحكام هذا القرار بقانون ديناً ممتازاً على أموال المدينين أو ورثتهم والملتزمين بتوريدها إلى الدائرة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون " .

ومن تبعات أن دين الضريبة دينٌ ممتازٌ كما أقر المشرع الفلسطيني، أنه لا يوجد تقادم لهذا الدين خلافاً لأي دين آخر يسقط بالتقادم بعد مدة معينة كما في الديون التي يحكمها القانون الخاص، وما يؤكد أن دين الضريبة لا يسقط في التقادم لدى المشرع الفلسطيني هو عدم النص عليه كأحد حالات الإعفاء من الضرائب الواردة في المادة (38) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م الخاص بضرريبة الدخل<sup>76</sup>، ولكن المشرع السوري أخضع الدين الضريبي لأحكام التقادم حيث نص على " لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع " <sup>77</sup>.

<sup>73</sup> قدرني نقولا عطية -مرجع سابق- ص 160.

<sup>74</sup> قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م .

<sup>75</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>76</sup> لمجلس الوزراء بناءً على تنسيب من الوزير، إعفاء أي مكلف من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها ومن الغرامات المنصوص عليها في هذا القرار بقانون كلها أو بعضها في أي من الحالات الآتية:-

(1) إذا توفي المكلف عن غير تركة أو تركة مقلّة بالديون .

(2) إذا أشهر إفلاسه أو ثبت عدم قدرته على السداد أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه.

(3) إذا كان المكلف قد أنهى نشاطه وكان له أموالٌ يمكن التنفيذ عليها بقي بكل أو بعض الاستحقاقات الضريبية يراعى أن يتبقى للمكلف أو لورثته بعد التنفيذ ما يعادل الإعفاءات الشخصية والعائلية المقررة له بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون سنوياً.

<sup>77</sup> منى إلبلي - مرجع سابق - ص 33 .

## 5- الحجز التنفيذي على أموال المكلف بدفع الضريبة<sup>78</sup> :-

في الحالات التي تتمكن الإدارة من تحديد دين الضريبة المستحق لها، ولم يتم الوفاء بهذا الدين من قبل المكلف فلها أن تلجأ إلى الحجز على أموال المكلف بقيمة ما يكون مستحقاً لها دون حاجة للجوء إلى القضاء حتى تتمكن من تحصيل الضريبة بسرعة وبساطة .

وقد أعطى المشرع الفلسطيني للإدارة الضريبية هذا الحق حيث نص في المادة (2/33) <sup>79</sup>، على ما يلي :- " إذا لم يتم الدفع خلال المدة المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة للمدير أو من يفوضه خطأً أن يشرع في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به<sup>80</sup>، وله في هذه الحالة ممارسة كامل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري والحجز على أموال المكلف أينما وجدت بقرار من المحكمة المختصة "، ومن حق المكلف بدفع ضريبة الدخل المطلوب تحصيلها بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية أن يرفع دعوى إلى محكمة البداية لمنع الحكومة من تحصيل المبلغ.<sup>81</sup>

## ثانياً :- خضوع المنازعات الضريبية لأحكام القانون الضريبي :-

على الرغم من ارتباط القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى بشقيه العام والخاص إلا أنه مستقل عنها، وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه دون تأثر أو خضوع لأحكام القوانين الأخرى .

وتقود الإشارة إلى موضوع ذاتية القانون الضريبي واستقلاله عن فروع القانون الأخرى - في تناول خصائص المنازعات الضريبية - إلى الحديث عن القانون الواجب التطبيق في منازعات الضرائب التي تعرض أمام القضاء والذي يترتب عليه اختلاف في أمور كثيرة، منها طرق الإثبات في المنازعة الضريبية والتي هي موضوع هذا البحث .

<sup>78</sup> انظر ملحق رقم (1-1) في نهاية البحث .

<sup>79</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>80</sup> قانون تحصيل الأموال الأميرية وتعديلاته رقم (6) لسنة 1952.

<sup>81</sup> تمييز حقوق 67/49 صفحة 811 سنة 1967م .

**الحالة الأولى :-** في حالة وجود نص صريح في القانون الضريبي، ومن البديهي هنا أن لا يحصل خلاف حول القانون واجب التطبيق لأن النص الصريح يزيل أي لبس حول الموضوع .

**الحالة الثانية :-** في حالة عدم وجود نص صريح في القانون الضريبي يفصل في موضوع النزاع وفي هذه الحالة تكون المشكلة في تعدد الآراء حول القانون الواجب التطبيق<sup>82</sup>.

وهنا يعتقد البعض كما سبق الإشارة له أنه في حالة عدم وجود نص خاص في القانون الضريبي بشأن المنازعة الضريبية يتم الرجوع إلى القانون المدني على اعتبار أن القانون المدني الشريعة العامة في علاقات القانون الخاص، ثم استقلت عن هذا القانون فروع القانون الأخرى التي تتضمن قواعد موضوعية وجدت لتنظيم أنواع من العلاقات ظهرت الحاجة إلى تنظيمها على وجه خاص<sup>83</sup>، وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به بقدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضايا ضريبة الدخل"<sup>84</sup>، وهذا ما ذهب إليه ( ديمانت) من أن القانون الضريبي تابع للقانون المدني، بمقولة أنه لا توجد مسألة ضريبية واحدة لا تستند مقدماً على مسألة مدنية صرفة<sup>85</sup>.

ونجد في أدبيات المنازعات الضريبية من يعارض الرأي السابق ؛ فهناك رأي يقول أن القانون الضريبي له هدفه وطبيعته وقواعده التي تختلف عن القانون المدني، فإن طرأت حالة صمت فيها القانون الضريبي؛ فليس من الواجب تطبيق أحكام القانون المدني ما لم يكن هناك إحالة صريحة أو ضمنية على ذلك<sup>86</sup>.

في حين يعدّ البعض القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام، وذلك لوجود علاقة بينه وبين القانون الإداري والقانون الجنائي .

<sup>82</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص 37.

<sup>83</sup> عبد القادر الفار -المدخل لدراسة العلوم القانونية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، طبعة 1993 م، ص 46.

<sup>84</sup> تمييز حقوق 63/17 صفحة 9 سنة 1963م .

<sup>85</sup> قدرني نقولا عطية -مرجع سابق، ص 53 .

<sup>86</sup> محمد علي عوض الحرازي - مرجع سابق - ص 37.

فمن يعتقد أن القانون الضريبي فرع من القانون الإداري حُجته هي أن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة، والإدارة الضريبية - بوصفها سلطة عامة - إنما تتمتع بالحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية كافة ؛ والسلطات الإدارية في مزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها - قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة - سواء في المجال الإداري أو في المجال الضريبي، وبباعت من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون .<sup>87</sup>

وحول كون القانون الضريبي فرع من فروع القانون الجنائي يرد البعض بأن القانون الضريبي وأن تضمن في العقوبات الواردة فيه عقوبة الحبس والغرامة وهي عقوبات جنائية إلا أنه لا يمكن أن نعدّ القانون الضريبي فرعاً للقانون الجنائي، بل إن القانون الضريبي مستقل عن القانون الجنائي لاختلاف هدف كل منهما، فيهدف الأول إلى تعميم فرض الضريبة على الأفراد كافة فيساهم كل فرد بقدر الإمكان في تغذية موارد الدولة بغية تغطية النفقات العامة في حين أن الآخر يرمي أصلاً إلى منع ارتكاب الجرائم حماية لأمن المجتمع فلا توقع جزاءاته إلا استثناء على من يخالفون النظام العام ؛ فالغاية الأسمى لقانون الضريبة هي تطبيق أحكامه، بينما الغاية الأسمى للقانون الجنائي عدم تطبيق أحكامه .<sup>88</sup>

وقد يرجع السبب في احتدام الخلاف الذي ثار حول تحديد القانون الذي يطبق على المنازعة الضريبية إلى تهرب كل من المشرع والفقهاء والقضاء من الاعتراف بذاتية القانون الضريبي .

### ثالثاً :- تعلق المنازعة الضريبية بعمل من أعمال الضريبة :-

تعددت الآراء حول مفهوم المنازعة الضريبية إلا أن أغلبها أجمع كما مر معنا في تعريف المنازعة في بداية المبحث الأول على أنها تنشعب عند مباشرة الإدارة الضريبية لسلطاتها والقيام بوظائفها، على أن الخلاف الذي قد يحدث هنا حول طبيعة عمل الإدارة، فهناك رأي يعتقد أن أعمال الإدارة

<sup>87</sup> محيي محمد سعد -مرجع سابق، ص 40.

<sup>88</sup> حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق، ص 39 .

تتخصص في ربط وتحصيل الضريبة، بينما هناك رأي آخر موسع لمفهوم عمل الإدارة يشمل جميع الإجراءات والتصرفات اللازمة لتطبيق نصوص القانون الضريبي.<sup>89</sup>

وكل ما سبق يعود بنا إلى موضوع الخاصية الأولى، التي تم الإشارة فيها إلى أن وجود الدولة بوصفها سلطة عامة طرفاً في المنازعة الضريبية، لا يشترط في الضرورة أن تتساوى المراكز القانونية بين أطرافها، ذلك لأن الإدارة الضريبية في هذه الحالة تمارس اختصاصها في تطبيق القانون الضريبي .

ولما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بقرار تصدره الإدارة الضريبية، فهو كغيره من القرارات الإدارية يتمتع بقرينة الصحة، ويقع على من يدعى خلاف الأصل أن يقيم الدليل على صحة ادعائه<sup>90</sup>؛ إلا أنه يجب تمييز القرار الإداري بربط الضريبة عن العقود الإدارية التي تبرمها الدولة، فالعقود الإدارية تبرمها الدولة لضمان سير المرافق العامة بانتظام واطراد، وتستطيع الإدارة تغيير شروط العقد بما يحقق الصالح العام دون أن يستطيع الطرف الآخر أن يتحدى بقاعدة العقد شريعة المتعاقدين، بينما القرار بربط الضريبة ينشأ عن إرادة منفردة من جانب السلطة العامة وليس منشؤه التعاقد بين الإدارة الضريبية والمكلف.<sup>91</sup>

#### رابعاً :- السرعة والسرية في إجراءات الفصل فيها :-

يترتب على التطويل في إجراءات المنازعات الضريبية أضرار متعددة و آثار مختلفة سواء على المصلحة العامة أو مصلحة المكلف بأداء الضريبة ؛ فبالنسبة للأضرار التي قد تلحق خزانة الدولة وبالتالي تؤثر على المصلحة العامة أن المنازعة الضريبية يترتب عليها تكاليف بسبب الإجراءات التي تكون عند حصول المنازعة، وخاصة إذا كانت نتيجة المنازعة الفصل فيها من قبل القضاء لمصلحة المكلف.<sup>92</sup>

<sup>89</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق، ص 40.

<sup>90</sup> رمضان صديق -مرجع سابق، ص 31 .

<sup>91</sup> قدرتي نقولا عطية-مرجع سابق، ص 44-45.

<sup>92</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق، ص 42.

فضلا عما ينطوي عليه التأخير في إجراءات المنازعات الضريبية من تخفيض فعلي في قيمة مبلغ الضريبة، خاصة إذا كان الاقتصاد الوطني في حالة تضخم تؤدي إلى انخفاض قيمة النقود أو كان سعر الفائدة على الودائع النقدية أعلى من غرامات التأخير التي يقرها القانون الضريبي مما يحمل على الاعتقاد بأن استمرار المكلف في المنازعة الضريبية لا يهدف إلى الوصول إلى الحق، وإنما لتحقيق الإثراء غير المشروع من مبلغ الضريبة المستحق عليه، والذي يماطل في أدائه<sup>93</sup>، ولهذا كان من أهم المبادئ التي تقوم عليها ذاتية القانون الضريبي مبدأ دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره الذي تفرع عنه قاعدة الدفع أولاً فالمعارضة .

أما بالنسبة للأضرار على المكلف فيبقى مركزه القانوني والمالي غير مستقر نتيجة التطويل في هذه الإجراءات، يضاف إلى ذلك ما يهدره المكلف من وقت في متابعة إجراءات الفصل في المنازعة وما يخسره من نفقات .

وتتميز المنازعات الضريبية بأن جلسات الفصل فيها تكون سرية، وذلك بهدف حماية أسرار المكلفين الشخصية وبياناتهم المالية، إضافة إلى ما تستلزم طبيعة الأعمال التجارية والصناعية بالنسبة للمكلفين من التجار والصناع، وذلك حتى لا يترتب على علنية هذه الجلسات التأثير على أعمال هؤلاء المكلفين وكشف بعض أسرار أعمالهم التجارية والصناعية، أو تشويه سمعتهم وهز ثقة المتعاملين معهم، خاصة أن السمعة التجارية لبعض المكلفين تعد من أهم ما يعتمدون عليه في نجاح أنشطتهم ومشاريعهم الصناعية<sup>94</sup>.

ونجد أن المشرع الفلسطيني وإن راعى خاصية السرعة في الفصل في المنازعات الضريبية، إلا أنه لم يُراعِ خاصية السرية لمثل هذه المنازعات ؛ فقد نص في المادة (4/29)<sup>95</sup>، على ما يلي :- " تعطى قضايا ضريبة الدخل صفة الاستعجال وتجري المحاكمة بصورة علنية إلا إذا قررت المحكمة خلاف ذلك؛ ولعلّ السبب في ذلك أن المشرع الضريبي الفلسطيني اعتمد على تطبيق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص، وقد جاء في هذا القانون في المادة

<sup>93</sup> رمضان صديق -مرجع سابق - ص 34 .

<sup>94</sup> محمد على عوض الحراري - مرجع سابق - ص 43.

<sup>95</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

(115)<sup>96</sup>، ما يلي :- " تكون جلسات المحاكمة علنية إلا انه يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم إجراؤها سراً للمحافظة على النظام العام أو مراعاة للأداب وحرمة الأسرة " .

وقد قضت محكمة التمييز الأردنية بهذا الشأن بما يلي : " إن رؤية الدعوى علناً أو سراً متروك لتقدير المحكمة " <sup>97</sup>.

أما المشرع المصري فقد راعى خاصية السرية في المحاكمات الخاصة في المنازعات الضريبية، فقد نص على أن تكون جلسات لجان الطعن سرية، وأيضاً نص على أن الدعاوى التي ترفع من المكلف أو عليه يجوز للمحكمة النظر إليها في جلسة سرية،<sup>98</sup> وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية " الدعوى الضريبية التي ترفع من الممول أو عليه . جواز نظرها في جلسة سرية. م 163 ق 157 لسنة 1981. النطق بالحكم وجوب أن يكون في جلسة علنية وإلا كان باطلا. م 174 مرافعات . علة ذلك . قانون المرافعات هو الشريعة العامة لإجراءات التقاضي الذي يجب الرجوع اليه كلما شاب القوانين الأخرى فيما عرضت له من هذه الإجراءات من نقص أو غموض " <sup>99</sup>.

### المطلب الثالث :- أسباب المنازعة الضريبية :-

إن تعريف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة<sup>100</sup>، يبين أن المنازعة الضريبية تكون بين طرفين لا ثالث لهما، وهما الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى . وهذه المنازعة قد يكون السبب فيها تطبيق القانون الضريبي .

<sup>96</sup> قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001 م .

<sup>97</sup> تمييز حقوق 79/49 صفحة 1366 سنة 1979 م .

<sup>98</sup> مادة 122 أو مادة 125 من قانون رقم (91) لسنة 2005م بشأن ضريبة الدخل المصري .

<sup>99</sup> عبد الفتاح مراد -التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة- القاهرة : مصر، 1997م، ص 308.

<sup>100</sup> بحث بعنوان " الدعوى الجبائية بين القضاء الإداري والقضاء العادي وحدود إجراءات كل من الدعوتين " عن الموقع الإلكتروني :- "

thesis.univ-biskra.dz " .

ومن هنا يمكن تقسيم أسباب المنازعات الضريبية إلى ثلاثة أقسام رئيسة تتضمن في مجملها الأسباب الفرعية لأي منازعة ضريبية، وهي أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية نفسها الطرف الأول في المنازعة، ومن هذه الأسباب الفساد المالي والإداري الذي يؤثر على ثقة المتعاملين مع الإدارة، بالإضافة إلى ما قد يصدر من تعسف من هذه الجهة بحق المكلفين عند مباشرتها لسلطاتها وصلاحياتها المختلفة، وأيضاً هناك أسباب للمنازعة الضريبية تتعلق بالمكلف الطرف الثاني في المنازعة، ومنها العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية التي تؤثر عليه .

أما القسم الثالث لأسباب المنازعة الضريبية فهو ما ينبثق من القانون الضريبي نفسه الذي يمكن تشبيهه بالعامود الفقري للتشريع الضريبي للدولة، ومنها الغموض والتعقيد الذي قد يشوب نصوص القانون، أو الجمود الذي يعوق مواكبة التطور التشريعي والاقتصادي الذي تشهده الدولة نفسها أو حتى العالم، وعلى النقيض من ذلك عدم استقرار نصوص القانون الضريبي وتعاقب تعديل مواده بصورة تتعارض مع مبدأ استقرار التشريع .

لذلك سوف يتم تناول أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية والمكلف في الفرع الأول ومن ثم أسباب المنازعات الضريبية المنبثقة من القانون الضريبي نفسه في الفرع الثاني .

### **الفرع الأول : أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية والمكلف**

الإدارة الضريبية هي الجهة أو السلطة المخولة قانوناً بربط وتحصيل الضريبة، وتباشر مهامها وصلاحياتها بحسب ما قرره القانون من سلطات وصلاحيات ومن هنا فإنه بمناسبة مباشرة هذه الإدارة لبعض سلطاتها وإجراءاتها الضريبية فقد يقع خلافات ومنازعات مع المكلفين التي تطبق عليهم تلك الإجراءات، وقد يرجع البعض أسباب ذلك النزاع إلى تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون عند مباشرتها لسلطاتها، كما أن تعرض بعض المكلفين لممارسات الفساد التي تنفّس بين موظفي هذه الإدارة قد يؤثر على ثقة المكلفين فيها .<sup>101</sup>

<sup>101</sup> محمد على عوض الحرازي - مرجع سابق - ص 81 .

وأيضاً من أسباب المنازعات التي تتعلق بالإدارة الضريبية قيامها بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يترأى لها مما يدعو المكلفين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الإدارة الضريبية، والتدخل المستمر في شؤون المكلف.<sup>102</sup>

وللحد من أسباب المنازعة الضريبية المتعلقة بالإدارة الضريبية، فقد كان من أهم المبادئ التي تقوم عليها ذاتية القانون الضريبي مبدأ عدم توقف دين الضريبة على إرادة الإدارة الضريبية ويعني ذلك أن دين الضريبة ينشأ دائماً بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون ويكون المكلف ملزماً بالوفاء به.<sup>103</sup>

أما أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالمكلف فمنها الأسباب النفسية؛ فلا شك في أن المساواة في الظلم عدل، فإذا تصورنا أن المكلف يشعر في فرض الضريبة عليه واقتطاع جزء من ثروته بنوع من الظلم، فإنه مما يخفف عنه وقع الأمر إحساسه بأن العبء يقع عليه وعلى غيره من المكلفين. ذلك لأن نفسية الفرد ذات حساسية شديدة فيما يتعلق بالمسائل المالية، وهو لا يرتضي أن يقطع من ثروته جانباً إلا عندما يشعر أنه وإن لم يحصل على فائدة مباشرة لا يختلف عن غيره من مواطنيه، ومن ثم إذا رأى المشرع يعفى بعض المكلفين من الضرائب دون أسباب مقبولة لديه فإنه لا يرتضي أن يقوم هو بأدائها دونهم ومن ثم يسعى للتهرب.<sup>104</sup>

وقد تناولت بعض النظريات النفسية تأثير القيم والأخلاق في توجيه السلوك الاجتماعي للأفراد في اتجاه تعزيز التزامهم الضريبي، ومن ضمن هذه النظريات<sup>105</sup>:-

**النظرية الأولى:-** وتعزز الامتثال الضريبي إلى " النظرة الايثارية " لدافع الضريبة، ومن القائلين بها (Chung)، وتفترض هذه النظرية أن هناك شعوراً داخلياً لدى دافعي الضريبة يجعلهم لا

<sup>102</sup> شريف مصباح أبو كرش - إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - دار المنهاج للنشر والتوزيع . عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2004 م، ص 37+38 .

<sup>103</sup> قدرتي نقولا عطية - مرجع سابق - ص 106.

<sup>104</sup> حسن صادق المرصفاوي - مرجع سابق - ص 63.

<sup>105</sup> محمد على عوض الحرازي - مرجع سابق - ص 100 نقلا عن Benno Torgler: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance .2003,p.84.

يهتمون برفاهيتهم الشخصية فحسب، بل يولد لديهم القلق بشأن الرفاهية العامة للمجتمع الذي يعيشون فيه، ومن ثم أي قرار يتخذونه بعدم الامتثال الضريبي سيولد لديهم شعور بأن ذلك يسهم في الحد من الموارد المتاحة لرفاهية مجتمعهم .

**النظرية الثانية :-** وتستند على مبادئ الفلسفة الأخلاقية للفيلسوف الألماني (Kant)، وتفترض هذه النظرية بأن الضريبة العادلة هي تلك التي يؤمن بعدالتها دافعوا الضرائب، ومن ثم فإن أي تصرف يصدر عن دافعي الضرائب يؤثر في مسار العدالة الضريبية التي تسود المجتمع يولد لديهم شعوراً بالقلق والذنب، إلا انه في مقابل ذلك فإن شعورهم بعدم العدالة الضريبية في مجتمعهم يؤثر كذلك في مدى الامتثال الضريبي الذاتي لديهم، ويعد عدم الامتثال في هذه الحالة شكلاً من أشكال الدفاع عن النفس تجاه هذا الأمر .

واعتقد ( الباحث ) أن هذه النظريات لا تلامس الواقع وهي خيالية إلى مدى بعيد، لأنها تعدّ المكلف بأداء الضريبة شخصاً مثالياً، إضافة إلى أنها تركز على المكلف ولا تهتم بالدور الذي تلعبه الإجراءات التي تتخذها الدولة في توجيه سلوك مواطنيها في اتجاه يكفل التزامهم بالأنظمة والقوانين الضريبية في الدولة، فالقانون الضريبي الفلسطيني شأنه كشأن غيره من قوانين الضرائب في الدول الأخرى نص على إعفاءات، ودخول معفية من الضرائب، كما نص على حوافز تشجيعية لحث المكلف على دفع الضرائب في المواعيد المحددة .

### **الفرع الثاني: أسباب المنازعات الضريبية المنبثقة من القانون الضريبي نفسه**

إن من أهم القواعد التي يتم الارتكاز عليها في فرض الضريبة والتي نادى بها آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " قاعدة اليقين بفرض الضريبة والتي تعني <sup>106</sup>:- وضوح التشريعات الضريبية بالقدر الذي يزيل عن فهم المكلف كل غموض أو تعارض أو نقص بها، وبساطة إجراءات احتساب الضريبة المستحقة، وإجراءات دفعها وتحصيلها .

<sup>106</sup>على هادي عطية الهلالي - الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون - جامعة ذي قار :العراق 2012م، ص14.

وبالتالي فإن الغموض في التشريع الضريبي قد يكون أحد الأسباب المؤدية إلى المنازعات الضريبية، وذلك لأن الغموض يؤدي إلى اللبس وعدم فهم ما هدف إليه المشرع عند صياغته للتشريع الضريبي، ومن ثم يدفع الإدارة الضريبية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب التشريع من غموض كل بحسب ما يعتقد صوابه أو تدفعه إليه مصلحته، مما يؤدي إلى تعارض المصالح واختلاف الرؤى والتفسيرات .

والغموض في صياغة التشريع الضريبي بالإضافة إلى أنه يسهم في التأثير على مبادرة المكلفين للامتثال الطوعي لمتطلبات النظام الضريبي، فإنه قد يؤثر على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة، من خلال الآثار المترتبة على عدم الالتزام الضريبي والصعوبة في تحديد الإيرادات الضريبية المتوقعة للخزانة العامة<sup>107</sup>، ومن أسباب المنازعة الضريبية المنبثقة عن القانون الضريبي، التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة<sup>108</sup>.

ويتضح أيضا من خلال تعريف قاعدة اليقين، إن من أسباب المنازعة الضريبية التعقيد في إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها ؛ فالمكلف الذي يشعر بعبء الضريبة فيؤديها كرها عنه، لا شك في أن كراهيته لها تزداد إذا ما رأى أن الوفاء بها محاط بإجراءات معقدة تضيع عليه وقته وأحيانا ماله، وتضع في قلبه الخشية من خطأ قد يوجب مساءلته فيما بعد جنائياً أو مدنياً أو ضريبياً<sup>109</sup> .

وفي اتجاه آخر فإن من أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي كثرة التعديلات والتي تؤدي إلى عدم الوضوح وبالتالي تؤثر على قاعدة اليقين السابق توضيحها، وفي التشريع الفلسطيني نجد ذلك واضحاً حيث تعرض القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م للعديد من التعديلات منذ صدوره في 2011/9/26م ؛ حيث كان التعديل قبل الأخير في 2014/2/14م والتعديل الأخير حتى إعداد هذا البحث في 2015/4/6م .

<sup>107</sup> محمد على عوض الحرازي - مرجع سابق - ص 60.

<sup>108</sup> قاشي يوسف - محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية - مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة : الجزائر 2014، ص 74 .

<sup>109</sup> حسن صادق مرصفاوي - مرجع سابق - ص 68 .

وبعض هذه التعديلات وضعت في القرار بقانون مواطن للنزاع الضريبي ومن هذه المواطن :-

تعديل المادة (1/16)<sup>110</sup>، الخاصة بالشرائح الضريبية لدخل الأفراد حيث كانت الشرائح ما قبل

التعديل ( حسب تعديل 2014/2/14 م) كما يلي :-

نسبة الضريبة	الحد الأقصى للدخل	الحد الأدنى للدخل	رقم الشريحة
5%	40000	1	1
10%	80000	40001	2
15%	125000	80001	3
20%	أكثر من ذلك	125001	4

أما بعد التعديل ( تعديل 2015/4/6 م) أصبحت الشرائح كما يلي :-

نسبة الضريبة	الحد الأقصى للدخل	الحد الأدنى للدخل	رقم الشريحة
5%	75000	1	1
10%	150000	75001	2
15%	أكثر من ذلك	150001	3

ومن خلال التأمل في هذا التعديل نجد أنه يخفف عبء الضريبة على أصحاب الدخل العالية، بينما لا يؤثر على العبء الموجود على أصحاب الدخل المتدنية، وبالتالي سوف يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة وعدم تحقيقها للهدف الاجتماعي المعروف للضرائب والمتمثل في إعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع وتقليل التفاوت بين طبقاته، مما يدفع للتهرب وحدوث المنازعة الضريبية.

وأيضاً من أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي عدم التناسق والتعارض بين هذه التشريعات، وينتج عن ذلك غالباً ظاهرة الازدواج الضريبي والتي هي<sup>111</sup>:- فرض نفس الضريبة الواحدة على الشخص الواحد أكثر من مرة واحدة والنسبة لنفس المال .

<sup>110</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>111</sup> غازي عناية -المالية العامة والتشريع الضريبي- دار البيارق، عمان :الأردن، الطبعة الأولى 1998م، ص174.

ومن الأمثلة على الازدواج الضريبي في التشريع الفلسطيني والتي قد تكون سبباً للمنازعة الضريبية ما نصت عليه المادة ( 4/7<sup>112</sup>)، والخاصة بالدخول المعفاة من الضريبة، التي جاء فيها " مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة بمقتضى التشريعات النافذة بما لا يتجاوز شهراً عن كل سنة" . فالازدواج يتحقق هنا لأن الضريبة فرضت على الراتب الأساسي للموظف عندما كان يتقاضاه قبل التقاعد، وفرض الضريبة على المكافأة يعني بالتالي أنها فرضت عليها مرتين، الأولى على الراتب الأساسي والذي يقتطع منه مبلغ المكافأة والثانية على المكافأة، فالازدواج هنا حصل على أحد عشر شهراً في السنة .

وفي التعديل الأخير للقرار بقانون<sup>113</sup>، عدلت هذه المادة بإضافة فقرة جديدة نصت على التالي :- " إعفاء العاملين في الجامعات الفلسطينية من ضريبة الدخل عن مكافأة نهاية الخدمة بما لا يتجاوز شهرين عن كل سنة بدلا من شهر عن كل سنة " .

واعتقد ( الباحث ) أن التعديل الأخير وإن كان يقلل الظلم على الموظف الجامعي إلا انه لا يزيله، وبالتالي يبقى سبب المنازعات قائماً، فإذا كانت الضريبة تخصم من المنبع على موظف الجامعة ولا يستطيع التهرب منها إلا أنه لا يكون راضياً عن نظام ضريبي كهذا .

كما أن الإعفاء لمكافأة نهاية الخدمة حسب التعديل اقتصر على شهرين للموظف الجامعي، وبالتالي الموظف غير الجامعي سوف يشعر بعدم العدالة ويكون هذا سبباً جديداً للمنازعات الضريبية .

وأيضاً من أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالتشريع الضريبي، جمود هذا التشريع وعدم مواكبته للتطورات الاقتصادية سواء في الدولة أو في العالم بمجمله ؛ إذا فالمعيار الذي يجب وضعه للتغلب على المنازعة التي تنشأ عن كثرة التعديل أو الحالة النقيض لها وهي جمود التشريع هو حاجة المجتمع لهذا التعديل .

<sup>112</sup>قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>113</sup>التعديل الذي صدر في 2015/4/6م .

## المطلب الرابع :- طرق حل المنازعة الضريبية :-

لان أغلب التشريعات الضريبية تعد المكلف الطرف الأضعف في العلاقة القائمة بينه وبين الدولة فقد أعطت له حق الاعتراض وذلك لتوفير جو من الضمانات بالنسبة اليه، وقد أخذ المشرع الفلسطيني بذلك بشكل عام عندما نص في القانون الأساسي لسنة 2005م في المادة (30)<sup>114</sup> منه على ما يلي :-

- التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، وينظم القانون إجراءات التقاضي بما يضمن سرعة الفصل في القضايا .
  - يحظر النص في القوانين على تحصين أي قرار أو عمل إداري من رقابة القضاء .
  - يترتب على الخطأ القضائي تعويض من السلطة الوطنية يحدد القانون شروطه وكيفيته .
- وأيضاً أخذ المشرع الفلسطيني الضريبي بهذا الحق بشكل خاص عندما نص على أنه يحق للمكلف الاعتراض على أقراره بطريقتين، هما الطريق الإداري (مادة 28) والطريق القضائي (مادة 29) من قرار بقانون رقم (8) لعام 2011م بشأن ضريبة الدخل .

### الفرع الأول :- الاعتراض الإداري<sup>115</sup> :-

يعرف الاعتراض الإداري بأنه التظلم الصادر عن المكلف تجاه الإدارة الضريبية، وقد كفل المشرع الفلسطيني للمكلف هذا الحق حيث نص في المادة (1/28)<sup>116</sup> على :- للمكلف الذي قدرت عليه الضريبة وفقاً لأحكام المادة (21) من هذا القرار بقانون ولم يوافق على التعديلات أو التقدير أن يعترض على هذا التقدير خطياً، خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير مبيناً في لائحة اعتراضه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه والمبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة.

<sup>114</sup> القانون الأساسي الفلسطيني 2005م

<sup>115</sup> انظر ملحق رقم (1-2) في نهاية البحث .

<sup>116</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م

وبالنظر للفقرة أعلاه يتبين أن القرارات القابلة للاعتراض هي التالي :-

1- قرار التقدير الصادر بموجب المادة 4/21.

2- قرار التقدير الصادر بموجب المادة 5/21.

3- قرار إعادة التقدير الصادر من قبل الوزير أو من يفوضه بموجب المادة 3/26.

ونلاحظ أن المشرع الفلسطيني قد أعطى المكلف مدة للاعتراض ضعف المدة التي كانت سارية حسب قانون الضريبي الأردني رقم (25) لسنة 1964 حيث كانت المدة فيه فقط 15 يوم من تسلم المكلف أشعار التقدير.<sup>117</sup>

ولا يجوز لمأمور التقدير النظر في الاعتراض في غياب المكلف وقبل دعوته، حيث أن دعوة المكلف لمناقشته في أسباب الاعتراض هو أو وكيله تعتبر وجوبية ولو لم ينص عليها القانون حتى تتيح للمكلف الفرصة لشرح وجهة نظره ومناقشة أسباب الاعتراض معه.<sup>118</sup>

وحيث أن دعوة المكلف المعترض هي وجوبية فإن مأمور التقدير ملزم بسماع وجهة نظر المكلف والأسباب التي يراها المكلف لدعم أسباب الاعتراض، ولمأمور التقدير الحق في سماع شهادة أي شخص يرى أن في وسعه الإدلاء بمعلومات مما لها علاقة بدخل المكلف، وإن مأمور التقدير يستطيع سماع شهادة المكلف نفسه أو أي شخص آخر بعد اليمين أو بدونها، ولكن مأمور التقدير محظور عليه استجواب كاتب المكلف أو وكيله أو خادمه وأي شخص آخر يكون مؤتمنا على أسرار عمل المكلف إلا بناء على طلب المكلف نفسه.<sup>119</sup>

ويجب أن يراعى في الاعتراض النواحي الشكلية والموضوعية التالية<sup>120</sup>:-

<sup>117</sup> مادة (29) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م .

<sup>118</sup> مصطفى محمد عرقاوي - الضريبة على الدخل - نابلس : فلسطين 1983، ص 174.

<sup>119</sup> مصطفى محمد عرقاوي - مرجع سابق - ص 174.

<sup>120</sup> فادي عبد الحميد أبو نبرة - رسالة ماجستير بعنوان " مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية " جامعة النجاح الوطنية ، نابلس : فلسطين 2006، ص 79 .

أولاً :- النواحي الشكلية في الاعتراض :-

1- التأكد من تاريخ الاعتراض وهل الاعتراض مقدم ضمن المدة القانونية أم خارجها، ومعرفة

تاريخ إرسال الإشعارات وتاريخ تسليمها .

2- التأكد من الصفة الشخصية لمقدم الاعتراض والشخص الحاضر للمناقشة .

3- في حالة انقضاء المدة القانونية يجب على المكلف أن يوضح الأسباب التي أجبرته على

التأخر :- السفر، المرض، السجن ..... .

4- التأكد من دفع المكلف الضريبة المسلم بها الواردة في لائحة الاعتراض.

ثانياً :- النواحي الموضوعية في الاعتراض :-

1- مناقشة المكلف في جميع الأسباب التي أوردها في لائحة الاعتراض والرد عليها الواحد تلو

الأخر .

2- إجراء الكشف الحسي وتدقيق الحسابات لقبول أو تخفيض أو زيادة الضريبة .

طرق الطعن الإداري<sup>121</sup>:-

1- الاعتراض على التقدير لدى الدائرة :-

حيث منح المكلف حق الاعتراض على قرار المقدر الذي رفض تقديره الذاتي أو الذي قام بعمل

التقدير الإداري وذلك حسب نص المادة رقم ( 28 ) من القرار بقانون رقم ( 8 ) لعام 2011

وهدف الاعتراض في هذه المرحلة هو أمكانه التقريب بين وجهات نظر كل من المكلف ومأمور

التقدير، فإذا تم الاتفاق بين الطرفين يصبح الاتفاق نهائي لا يجوز الطعن فيه ، أما إذا لم يتم

الاتفاق فيجوز للمكلف أن ينقل اعتراضه على القرار الصادر بحقه أمام محكمة استئناف قضايا

ضريبة الدخل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه قرار التقدير .

<sup>121</sup> ياسر غازي السلامين و عبد الرحمن قاسم الدقة - مرجع سابق - ص 230، 232 .

## 2- إعادة النظر في التقدير ( فتح التقدير )<sup>122</sup> :-

وهو ما نصت عليه المادة رقم 26 من هذا القرار بقانون حيث أعطى القانون صلاحية إعادة النظر في التقدير للوزير أو من يفوضه خطياً ( الموظف المناب من وزير المالية ) إذا توفر لديه أدلة أو معلومات حصل عليها مأمور التقدير تتطلب إعادة فتح ملف الضريبة وذلك خلال أربع سنوات من السنة التالية لقرار مأمور التقدير , ويعتبر القرار الصادر قابلاً للطعن لدى المحكمة خلال 30 يوم من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير .

وقد اوجب المشرع الفلسطيني على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل التوجه إلى القضاء للطعن في قرار التقدير ويمكن استنتاج ذلك من خلال أن المشرع قد أسمى المحكمة المختصة بالنظر في المنازعة بـ محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والاستئناف يكون على قرار سابق من جهة أخرى هي الإدارة الضريبية هنا لأنه لا يوجد محكمة أخرى للنظر في المنازعة الضريبية قبل محكمة الاستئناف .

والسبب في اعتماد الإدارة الضريبية كجهة أولى للنظر في المنازعات الضريبية ما يلي<sup>123</sup>:-

1- الإدارة تستهدف في عملها الصالح العام .

2- يتحتم عليها أن تنصف الممولين في حالة تبين لها جدية ادعائهم .

3- عدم وجود خصومة شخصية بينها وبين الممولين .

4- منحها فرصة للتأكد من سلامة قراراتها .

---

<sup>122</sup> انظر ملحق رقم (1-3) في نهاية البحث .

<sup>123</sup> قديري نقولا عطية - مرجع سابق - ص151 .

## الفرع الثاني :- الاعتراض القضائي<sup>124</sup> :-

يعتقد البعض أن الخلاف الذي يثور حول تقدير الضريبة بين المكلف والإدارة الضريبية يجب أن ينظر فيه جهة مستقلة عن جهة الإدارة، حيث في التظلم تكون الإدارة هي الخصم والحكم في وقت واحد وهذا قد يقلل من نزاهتها من وجهة نظر الممول، وهذا على خلاف الرأي الذي يؤيد التوجه إلى الإدارة بتظلم في التقدير المفروض عليه حيث أن هذا الأخير يستند إلى المزاي التي ذكرناها سابقا في الطعن الإداري وأيضا يقول أن جهة الإدارة هي جهة أمينة على مصالح المكلف والدولة معا شأنها في ذلك شأن النيابة العامة في الدعوى الجنائية .

ولأن المشرع الفلسطيني يسعى إلى مواكبة التطور فقد وضع طريق القضاء كطريق ثاني يحق للمكلف اللجوء اليه للطعن في قرار التقدير وهذا ما بينه في المادة (29) التي تختص في الاستئناف والنقض، ومن خلال من نص عليه المشرع الفلسطيني يتبين أن الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل يكون على درجتين من حيث المحكمة، الدرجة الأولى هي الاستئناف أمام محكمة الاستئناف، والدرجة الثانية هي الطعن أمام محكمة النقض أو ما تسمى في بعض التشريعات بمحكمة التمييز.

أولاً:- الاستئناف : يكون الاستئناف كما حدد المشرع الفلسطيني في ثلاث حالات :-

- صدور القرار بعد مرحلة الاعتراض بعدم الموافقة .
- الاستئناف على قرار إعادة النظر في التقدير .
- الاستئناف على أي مطالبات مالية صادرة عن الدائرة ولم يتم التوصل إلى اتفاق بشأنها مع

الدائرة .<sup>125</sup>

<sup>124</sup> انظر ملحق رقم (1-4) في نهاية البحث .

<sup>125</sup> دليل المكلف بضريبة الدخل - فلسطين 2012م - ص 58.

ومن المبادئ التي أقرتها المحاكم أن على المكلف الإثبات أن التقدير المشتكى منه هو باهض، وان البينة الفردية إذا اعترض عليها الخصم ولم تؤيد ببينة مادية أخرى فلا يجوز إصدار الحكم بالاستناد إلى هذه البينة.<sup>126</sup>

والمكلف وحده هو صاحب الحق في تقديم الاستئناف خلال 30 يوم من تاريخ تبليغه قرار التقدير، أما المقدر أو الموظف المناب فلا يحق له الطعن على قرار التقدير باعتباره مصدر القرار، ويتم الاستئناف على مقدر الضريبة أو الموظف المفوض، وعلى المستأنف أن يبين في لائحة الاستئناف المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه كل سنة<sup>127</sup>

ولمحكمة الاستئناف أن تصدر القرار الذي تراه بشأن مقدار ضريبة الدخل دون التقيد بأسباب الاستئناف، ويحق للمكلف أبراز أية بيانات إضافية جديدة إمامها ولو لم تبرز أمام مأمور التقدير ولكن المكلف لا يستطيع إثارة أية أسباب لأول مرة أمام محكمة التمييز.<sup>128</sup>

**ثانياً :- النقض :-** يأتي النقض على الاستئناف كمرحلة ثالثة للاعتراض، وهذا ما يعزز ثقة المكلف بالقضاء ويعطيه طمانينة في حالة عدم اقتناعه بما وصل اليه الحال في الطعن لدى الإدارة ومحكمة الاستئناف . ويكون في حالتين فقط كما حددها المشرع الفلسطيني<sup>129</sup> :-

- عدم موافقة المكلف على قرار محكمة الاستئناف .
- عدم موافقة الدائرة على قرار محكمة الاستئناف .

ومن خلال ما سبق يتضح أن مرحلة الطعن القضائي في المنازعات الضريبية في فلسطين تتم على مرحلتين هما الاستئناف والنقض، وبذلك يكون المشرع قد حرم المكلف من مرحلة من مراحل التقاضي الضريبي هي مرحلة البداية، وقد يكون السبب وراء ذلك قصر أمد المنازعات وتحقيق السرعة لإطفاء الصفة القطعية للضريبة المستحقة، إلا أن البعض أعتبر أن قرار مأمور التقدير هو

<sup>126</sup> مصطفى محمد عرقاوي - مرجع سابق - ص 179

<sup>127</sup> ياسر غازي السلامين وعبد الرحمن قاسم الدقة - مرجع سابق - ص 234 .

<sup>128</sup> مصطفى محمد عرقاوي - مرجع سابق - ص 180 .

<sup>129</sup> دليل المكلف بضريبة الدخل - فلسطين 2012م ، ص 59.

قرار قضائي وبالتالي تعتبر المرحلة التي تمر بها المنازعة الضريبية أمامه هي مرحلة تقاضي من الدرجة الأولى<sup>130</sup>.

### المبحث الثاني : ماهية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية :-

الإثبات بشكل عام وقبل الخوض في تفاصيله هو تأكيد حق لمن يدعي به بالوسائل التي كفلها القانون، العرف، العادة...، وتتبع أهمية الإثبات من أنه يضمن الحق لأصحابه ومن هنا أوجب الله تعالى إثبات الدين في أية تعد أطول أية في القرآن ( كما جاء في مقدمة هذا البحث ) قال تعالى :- "يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه...." <sup>131</sup> .

ومن هنا يعد الإثبات محور الدعوى أيان كانت طبيعتها ؛ فالحق الذي لا يمكن إثباته هو والعدم سواء، لذلك عمدت التشريعات الحديثة إلى إعطاء هذا الموضوع أهمية خاصة، بل اتجه كثير منها إلى تنظيم إحكام الإثبات بقانون مستقل كما فعل مشرعنا الفلسطيني عندما أصدر قانون البيئات رقم (4) لسنة 2001م .

ومن بين مواضيع الإثبات المهمة يبرز موضوع عبء الإثبات ليحتل مكان الصدارة، خاصة في المنازعات الضريبية التي تكون بين طرفين هما الإدارة الضريبية وما تملكه من سلطات منحها إياها القانون والمكلف الذي يعتبره الكثير الحلقة الأضعف .

ولذا فإننا سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين ؛ نتناول مفهوم الإثبات في المطلب الأول، وأهمية الإثبات في المطلب الثاني .

### المطلب الأول: مفهوم الإثبات

إن للإثبات أهمية كبيرة بالنسبة إلى الحقوق أو المراكز القانونية، فالحق المجرد من الدليل يعد غير موجود من الناحية الواقعية ؛ وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية حيث جاء في حكمها " لا

<sup>130</sup> رجاء خويلد - رسالة ماجستير بعنوان " الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين " جامعة النجاح الوطنية، نابلس :

فلسطين 2004م . ص 41+42 .

<sup>131</sup>سورة البقرة - آية 282 .

يجوز للمحكمة الاعتماد على أقوال المكلف التي أدلى بها أمام مأمور التقدير فيما يتعلق بحجم مشترياته، بل يقتضي تقدير البيّنات التي استمعت لها المحكمة لإصدار القرار على ضوء ما تبين للمحكمة منها بهذا الخصوص " .<sup>132</sup>

وفي الشريعة الإسلامية تمت معالجة الإثبات في مواضع كثيرة من القرآن الكريم والسنة النبوية فمثلاً في القرآن الكريم بين الإثبات في الشهادة في قوله تعالى "واستشهدوا شهيدين من رجالكم فإن لم يكونا رجلين فرجل وامرأتان ممن ترضون من الشهداء " <sup>133</sup>.

أما في السنة الشريفة فقد قال الرسول محمد صلى الله عليه وسلم : " إنما أنا بشر و إنكم تختصمون إلي ولعل بعضكم ألحن بحُجته من بعض فأقضي له على نحو ما أسمع، فمن قطعت له من حق أخيه شيئاً فإنما أقطع له قطعة من نار " <sup>134</sup>.

إذاً الإثبات الأداة الضرورية التي يعول عليها كلاً من الخصم لإثبات حقه أو نفي ما يدعى به عليه وأيضاً يعول عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية ومدى سلطته التقديرية. وقد عبر الفقيه الألماني (ايرنج) عن أهمية الإثبات وإقامة الدليل بقوله الشهير " إن الدليل هو فدية الحق " <sup>135</sup>، أي أن تقديم الدليل من جانب صاحبه عبء عليه يتحمّله للحصول على حقه، ولا يمكن إثبات حق دون دليل، فصاحب الحق إن لم يستطع إبراز الدليل عند حدوث النزاع يخسر حقه .

### تعريف الإثبات :-

الإثبات من الناحية القانونية هو :- إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك بالكيفية والطرق التي يحددها القانون <sup>136</sup>.

<sup>132</sup> تمييز حقوق 72/133 صفحة 709 سنة 1972م .

<sup>133</sup> سورة البقرة - آية 282 .

<sup>134</sup> محمد راتب النابلسي - سبل الوصول وعلامات القبول - نسخة (PDF) متوفرة على موقع موسوعة النابلسي للعلوم الإسلامية " [www.nabulsi.com](http://www.nabulsi.com)، ص 627 .

<sup>135</sup> عباس العبودي - شرح أحكام قانون الإثبات المدني - دار الثقافة، عمان : الأردن، الطبعة الثانية 1998م، ص 9.

<sup>136</sup> علي هادي عطية الهلالي - مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية - كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 90.

وإقامة الدليل هي :- الخطوات والأوضاع والمواعيد التي حددها قانون الإثبات لتقديم الدليل وتحقيقه أمام القضاء المدني بالمعنى الواسع (المدني والتجاري والعمالي والزراعي والأحوال الشخصية أي تشمل معاملات القانون الخاص كافة).<sup>137</sup>

ومن خلال التعريف يمكن أن نستنتج أن الإثبات لا ينصب على الحق ولكن على الواقعة المنشأة للحق، وهذه الواقعة يمكن أن تكون تصرفاً قانونياً، كعقد بيع مثلاً، وقد تكون واقعة مادية كعمل غير مشروع يترتب عليه إلزام فاعله بدفع غرامة أو تعويض مثل مخالفات السير ؛ كما أنه يكون أمام القضاء، وبذلك يختلف عن الإثبات بمعناه العام الذي لا يكون أمام القضاء فمثلاً الإثبات العلمي بأن الماء يتكون من هيدروجين و أكسجين بصيغة كيميائية  $H_2O$  لا يحتاج إلى قضاء مختص ولكن يحتاج فقط إلى اختبارات في المختبرات العلمية، وكذلك الإثبات التاريخي بأن حدث ما حدث في سنة معينة لا يحتاج إلا إلى الرجوع إلى المجلات والكتب التاريخية، إذاً الإثبات بمعناه العام يكون لإثبات الحقيقة المجردة بأي وسيلة كانت و يتمتع الباحث بحرية تامة .

وقد عرف الإثبات القضائي بأنه<sup>138</sup>:- إقامة الدليل أمام القضاء، بالطرق التي حددها القانون على وجود واقعة قانونية، أي على وجود واقعة تلعب دور المصدر المسبب لأثر قانوني معين يراد من القضاء الحكم به أو على أساس مقتضاه .

ويجب أن يكون الإثبات بالوسائل التي حددها القانون، وذلك لأن القانون يحدد طرق الإثبات المختلفة ويبين طريقة تقديمها، والمشرع الفلسطيني وضح تلك الطرق في قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001 م، وهذا التحديد يتقيد به الخصوم كما يتقيد به القاضي ومن هنا يتضح الفرق بين الإثبات القضائي والإثبات غير القضائي (العلمي، التاريخي ...) في أن الأول يكون في الطرق التي حددها القانون على عكس الثاني، لذلك تبقى الحقيقة دائماً قابلة للتغيير في الإثبات غير القضائي .

<sup>137</sup> سيد أحمد محمود - إقامة الدليل أمام القضاء (المدني) : إجراءات تقديم الدليل أمام القضاء المدني- دار أبو المجد للطباعة، الطبعة الأولى 2006 م، ص 15 .

<sup>138</sup> عصام أنور سليم - النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية - منشأة المعارف، الإسكندرية : مصر ، طبعة 2005م، ص 13 .

وهنا أورد أهم الاختلافات بين الإثبات القضائي وغير القضائي<sup>139</sup> :-

- الإثبات القضائي يحسم النزاع، بينما في الإثبات غير القضائي تبقى القضية عرضة لإعادة النظر .
- الإثبات القضائي يعني أن يكون أمام القضاء بوجود قاضٍ مختص، أما الإثبات غير القضائي يكون أمام باحث علمي يملك أي تخصص غير القانون .
- الإثبات القضائي قليل المرونة من حيث حرية القاضي على عكس الإثبات غير القضائي الذي يعطي الحرية للباحث للوصول إلى الحقيقة .
- الإثبات القضائي يقدم الخصوم أدلة الإثبات بصفتها حجة، أما الإثبات غير القضائي فإن الباحث يقوم بجمع الأدلة بهدف الوصول إلى الرأي العلمي .
- يعمل الباحث العلمي في جو علمي هادئ في المكتبة و المختبر و المعمل، في حين أنّ عمل القاضي في الإثبات القضائي شاق؛ لأنه يعمل في جو مشحون بالنزاعات بين الخصوم، وكل طرف يحاول إقناع القاضي بأدلة الإثبات التي يقدمها لإصدار حكم لصالحه، فيكون الجو مشحوناً بالانفعالات والأمزجة بخلاف الجو الهادئ المعروف في البحث العلمي .
- يفترض أن لا يطول الإثبات القضائي، لأن الحقوق يجب أن لا تبقى معلقة وإنما يجب أن تحسم الدعاوى في أوقات محددة، في حين أن الإثبات العلمي قد يطول ويستغرق سنوات من العمل العلمي الجاد بهدف الوصول إلى الحقيقة العلمية .
- يكون القاضي ملزماً بإصدار الحكم بحسم النزاع، في حين أن الباحث العلمي قد يرفض في النهاية كل افتراضاته .

#### المطلب الثاني : أهمية الإثبات :-

الإثبات حق لخصوم الدعوى، كونه الوسيلة التي تحمي حقوقهم فإن تمسكوا به تحول إلى واجب على القضاء أن يتيح لهم الوقت المناسب لتقديم إثباتهم، وهنا يحضر على الخصوم

<sup>139</sup> عصمت عبد المجيد بكر - مرجع سابق - ص 10، 11 .

الامتناع عن تقديم الدليل الذي بحوزتهم، ولا بد من الإشارة إلى أن في الدعوى الضريبية يحق للقاضي أن يحدد الشخص الذي يقع عليه الإثبات سواء المدعى أو المدعى عليه استناداً إلى دور القاضي الايجابي والتحقيقي بينما في الدعوى المدنية الإثبات يكون فقط على المدعى<sup>140</sup>؛ وبناء على ذلك فلإثبات أهمية كبيرة من الناحية العملية في العلاقات القانونية هي :-

(1) يُعدّ بمثابة شريان الحياة للحق، حيث إن الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه عند المنازعة أن يقيم الدليل على مصدره، ويصبح عند المنازعة هو والعدم سواء، لأن الدليل هو الذي يحميه ويجعله مقيداً.

(2) الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين المتخاصمين .

(3) الإثبات يعمل على دحض الادعاءات الكاذبة والكيدية .

(4) يوفر أسباب الاستقرار في المجتمع ويحقق صالح الجماعة<sup>141</sup>.

(5) يعد الإثبات القضائي من أهم ما يشغل القاضي في عمله الذي يهدف إلى استقرار الحقوق وتأمين العدل، لأن الإنسان لا يستطيع اقتضاء حقوقه بنفسه، وإنما عليه الاستعانة بالقضاء، وعليه العمل لإقناع القاضي عن طريق أدلة الإثبات التي يقدمها، لذلك تعد نظرية الإثبات من أهم النظريات القانونية وأكثرها تطبيقاً في الحياة العملية، بل إن المحاكم لا تنقطع عن تطبيقها كل يوم فيما يعرض عليها من قضايا<sup>142</sup>.

(6) ترتبط نظرية الإثبات بكل فروع القانون، إذ يمكن تطبيقها على مصادر الحق كافة، سواء الحقوق الشخصية أو الحقوق العينية .

وبناء على ما سبق يمكن القول أن الإثبات يمثل حصناً للحق وملاذاً لصاحبه لإثباته ودونه يتجرد الحق من ضماناته .

<sup>140</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 92 .

<sup>141</sup> عارف منور عبد الرحمن السعيدة - بحث بعنوان " دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 م وتعديلاته " - مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012 م، ص 664 .

<sup>142</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص 13 .

## الفصل الأول

### توزيع عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الضريبية

أن عبء الإثبات في المنازعة الضريبية لا يكون إلا على أحد أطراف هذه المنازعة المكلف أو الإدارة الضريبية ولا يكون على طرف ثالث إطلاقاً، ومن هنا فإن هذا الفصل سيكون في الحديث عن هذين الطرفين من حيث التعريف بهم في المبحث الأول وتوزيع عبء الإثبات عليهم في المبحث الثاني .

#### المبحث الأول : أطراف المنازعة الضريبية

المكلف والإدارة الضريبية هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية، والمكلف يشمل كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها<sup>143</sup>؛ فالمكلف لا يشمل فقط دافع الضريبة كما قد يتمثل إلى ذهن البعض، بل يشمل الملتزم باقتطاعها وتوريدها ومثال على ذلك صاحب العمل الملزم قانوناً باستقطاع ضريبة الرواتب من العاملين لديه وتوريدها في مواعيد محددة إلى الخزنة العامة .

والإدارة الضريبية الطرف الآخر في هذه العلاقة بالنظر إلى وظيفتها الهامة في تحصيل الضريبة وضمان الالتزام بالقانون الضريبي وضبط المخالفين له، فقد قرر لها القانون سلطات وصلاحيات تمكنها من أداء تلك الوظيفة، كما فرض عليها بالمقابل واجبات ؛ وكل ذلك بهدف ضمان تحقيق الغاية الأهم من وظيفتها والمتمثلة في ضمان حصيلة الخزنة من الضريبة مع مراعاة الحقوق والحريات القانونية للمكلفين .

وبالتالي للمزيد من الإيضاح حول كل من المكلف والإدارة الضريبية الأطراف الرئيسة للمنازعة الضريبية، فسوف يتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :-

<sup>143</sup>مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

المطلب الأول :- المكلف بالضريبة .

المطلب الثاني :- الإدارة الضريبية .

المطلب الأول : المكلف بالضريبة

أولاً :- مفهوم المكلف بالضريبة وتقسيماته :-

إذا رجعنا إلى التشريعات الضريبية المختلفة للعديد من الدول، نجد أنها أطلقت مسميات مختلفة على الشخص الذي يقع عليه التزام ما تجاه الإدارة الضريبية سواء كان هذا الالتزام دفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها . ومن هذه المسميات مسمى المكلف كما فعل المشرع الفلسطيني، ومسمى الممول كما فعل المشرع المصري، وغيرها من المسميات التي وإن اختلفت في المبنى، إلا أن معناها واحد أو المقصود بها واحد وهو دافع الضريبة ( Tax Payer ) .

ويرى جانب من الفقه أنه من الأفضل إطلاق مسمى المكلف على دافع الضريبة ما دام هذا الشخص لم يتم ربط الضريبة عليه بصورة نهائية، وأن يطلق عليه مسمى الممول في المرحلة التي تلي ربط الضريبة عليه، ويرجع تبرير ذلك إلى أن إجراءات تقدير الضريبة قد تنتهي على أي مكلف إلى التقدير بعدم خضوعه للضريبة من حيث الأصل أو لتمتعه بأي حالة من حالات الإعفاء المقررة في القانون .<sup>144</sup>

وقد عرف المشرع الفلسطيني المكلف بما يلي :-<sup>145</sup> كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القرار بقانون.

وفي قانون رقم (17) لسنة 2004م، كان قد عرف المكلف بأنه :-<sup>146</sup> كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون .

<sup>144</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق، ص116.

<sup>145</sup> مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>146</sup> مادة (1) من قانون رقم (17) لسنة 2004م بشأن ضريبة الدخل .

وهنا نلاحظ أن التعريف الجديد للمكلف أشمل من التعريف السابق، إذ قد يكون الشخص غير خاضع للضريبة ولكنه ملزم باستقطاعها وتوريدها مثل ما ذكرنا سابقاً حول صاحب العمل .

أما المشرع المصري فقد عرف المكلف بأنه :-<sup>147</sup>الشخص الطبيعي أو المعنوي الخاضع للضريبة وفق أحكام القانون .

وبالتالي يمكن القول أن المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوقاً و ضمانات مختلفة في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية .

ولأن الضريبة تتحكم بها قواعد دستورية وقانونية، فقد نصت معظم إن لم يكن كل دساتير دول العالم على أن لا ضريبة إلا بقانون، وهذا ما نص عليه المشرع الفلسطيني من مادة (88)<sup>148</sup>، حيث جاء فيها :-" فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون " .

وبناء على ما سبق، فإن المشرع يقوم في كثير من الحالات بتحديد المكلفين بالضريبة تحديداً دقيقاً، وذلك حتى لا تتوسع الإدارة الضريبية في إخضاع الأشخاص للضرائب من تلقاء ذاتها، وليتولد في الوقت نفسه اليقين الكافي لدى المكلفين بأنهم هم الأشخاص المقصودين في الأساس بأحكام التشريع الضريبي دون غيرهم .

ومن هنا يتضح أن المكلفين بالضرائب يمكن تصنيفهم بأكثر من طريقة، فمن حيث الطبيعة القانونية يمكن تقسيمهم إلى شخص طبيعي وشخص معنوي، ومن حيث الطبقة الاجتماعية التي ينتمون إليها فيقسموا إلى مكلفين من الطبقة البرجوازية ومن الطبقة المتوسطة ومن الطبقة العاملة، ومن حيث قدرة المكلف على نقل العبء الضريبي يقسم المكلفون إلى مكلف قانوني ومكلف فعلي .

<sup>147</sup>مادة (1) من قانون رقم (91) لسنة 2005م بشأن ضريبة الدخل المصري .

<sup>148</sup>القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2005م .

## 1- من حيث الطبيعة القانونية :-

أ- الشخص الطبيعي :-<sup>149</sup> المكلف الفرد أو الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون .

ب-الشخص المعنوي :-<sup>150</sup> كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية؛ كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة العامة أو ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة.

## 2- تقسيم المكلفين من حيث الطبقة الاجتماعية فهم كالآتي :-<sup>151</sup>

- الطبقة البرجوازية :- وهي الطبقة التي تملك الثروات ورؤوس الأموال، وهي أكثر الطبقات تهرباً من الضريبة بما لها من إمكانيات قوية متمثلة في قوة رأس المال وفي تأثيرها السياسي في الدولة .

- الطبقة المتوسطة :- وهي طبقة الموظفين ومحدودي الدخل من أصحاب الحرف والأعمال الحرة ؛ والموظفين لا يستطيعون التهرب غالباً لان الضرائب تقطع عليهم من المنبع، بينما أصحاب المهن والأعمال الحرة يستطيعون التهرب بسهولة لأنه ليس لديهم دفاتر تجارية وليست لديهم حسابات منتظمة تكشف عن حقيقة نشاطهم .

- الطبقة العاملة :- وهي الطبقة التي يطلق عليها البروليتاريا وهم العمال سواء في الزراعة أو في الصناعة وهم أقل الطبقات تهرباً من الضرائب لأن الغالب في شأنهم هو حجز الضرائب عند المنبع وليست لهم ثروات خاصة تخضع لأية ضريبة .

## 3- تقسيم المكلفين من حيث القدرة على نقل عبء الضريبة<sup>152</sup> :-

- المكلف القانوني Tax Impact :- وهو الشخص الذي كلفه القانون توريد مبلغ الضريبة إلى خزانة الدولة .

- المكلف الفعلي Tax Incidence :- هو الشخص الذي يتم نقل عبء الضريبة إليه من المكلف القانوني، بحيث يصبح حامل العبء الفعلي للضريبة .

<sup>149</sup>مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>150</sup>مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>151</sup>حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق - ص 72 .

<sup>152</sup>كتاب المالية العامة- جامعة القدس المفتوحة، ص 89 .

## ثانياً: - حقوق وواجبات المكلف :-

إن تصفح القانون الضريبي الفلسطيني والخاص بضريبة الدخل يكشف أن المشرع أعطى حقوقاً للمكلف وأوجب عليه التزامات، وإن كان يأخذ على المشرع الفلسطيني أنه لم يوضح حقوق وواجبات المكلف في بند مستقل عن غيره من النصوص .

### ❖ حقوق المكلفين :-

#### الحق الأول :- الرضا بالضريبة المفروضة :-

إن من أول الحقوق التي يتمتع بها المكلف، هو الرضا بالضريبة ولذلك نجد أن كل الدساتير في دول العالم تنص على أن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية التي تمثل الشعب .

#### الحق الثاني :- الحق في عدالة الضريبة المفروضة :-

إن من أهم القواعد التي نادى بها ادم سميث في كتابه " ثروة الأمم " والخاصة بفرض الضريبة، قاعدة العدالة، فالمكلف بالضريبة يجب أن يشعر بعدالة الضريبة المفروضة سواء من حيث العبء المالي المترتب عليها أو من حيث دفعها من كل أفراد المجتمع الخاضعين للضريبة .

#### ويمكن تقسيم العدالة الضريبية إلى ما يلي :-<sup>153</sup>

- العدالة الضريبية الأفقية :- فرض الدولة الضريبة على الأشخاص الخاضعين لسيادتها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون بإقليمها جميعهم على حد سواء .
- العدالة الضريبية العمودية :- الضرائب يجب ألا تفرض على الأشخاص جميعهم بالمقدار نفسه، وذلك بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة وأن على كل شخص أن يدفع

<sup>153</sup> على هادي عطية الهلالي -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون - جامعة ذي قار : العراق 2012م ص.11+12.

المبلغ الذي يتناسب مع حجم دخله الذي يحصل عليه مع الأخذ بالحسبان ظروفه الشخصية والعائلية وهو ما يعرف بشخصية الضريبة .

### الحق الثالث :- الحق في الحصول على التنازلات :-

عرّف المشرع الفلسطيني التنازلات بأنها :-<sup>154</sup> النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل، خلال الفترة الضريبية.

فالمكلف يتكبد مبالغ نقدية للحصول على دخله، لذا فإن من مبادئ العدالة الضريبية بمظهرها المتجسد بالوصول إلى المقدرة التكلفة الحقيقية أن يتم طرحها من الدخل الإجمالي المتحصل قبل احتساب الضريبة واجبة التسديد .

وقد انقسم الفقه في تحديده للنفقات التي تخصم وتنزل من الدخل إلى ثلاثة اتجاهات :-<sup>155</sup>

**الأول :-** يميل إلى زيادة مدى النفقات التي يسمح القانون بتنازليها ليشمل كل ما ينفقه المكلف من مصاريف تتعلق بإنتاج الدخل أو صيانتته بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

**الثاني :-** إن التكاليف هي كل نفقة تتصل اتصالاً مباشراً بالدخل المنتج والتي تصرف لأجل الحصول على الدخل أو المحافظة عليه .

**الثالث :-** إن النفقة التي تنزل هي التي توجه نحو الحصول على الدخل وصيانتته دون اشتراط ارتباط النفقة بوجود المنشأة ؛ وإنما فقط النفقة التي ترتبط بصورة وثيقة بالحرفة أو المهنة التي يزاولها المكلف . ومن خلال ما نص عليه المشرع الفلسطيني في المواد (8)<sup>156</sup> و (9)<sup>157</sup> على التوالي يتضح أنه أخذ بالمفهوم الأول للتنازلات .

<sup>154</sup>مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل

<sup>155</sup>فيس حسن عواد البدراني -المركز القانوني للمكلف الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة) - دار المناهج، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2004م، ص124.

<sup>156</sup>التنازلات على الدخل، قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م .

<sup>157</sup>التنازلات غير المقبولة، قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م .

#### الحق الرابع :- الحق في الحصول على الإعفاءات :-

الإعفاءات:- وهي ترك جزء معين من دخل المكلف خارج نطاق فرض الضريبة ليواجه به متطلبات مصاريفه الشخصية<sup>158</sup>، والإعفاءات لا تكون إلا للشخص الطبيعي ولا يحصل عليها الشخص المعنوي .

ويمكن تقسيم الإعفاءات إلى قسمين رئيسيين :-

**القسم الأول :-** الإعفاءات الشخصية للمكلف :- وهي إعفاءات تمنح للشخص الطبيعي المقيم فقط، وتمنح لذات المكلف دون غيره . ومثال عليها الإعفاء السنوي<sup>159</sup>، الذي نص عليه المشرع الفلسطيني والبالغ 36000 شيكل، مع العلم أن هذا المبلغ كان قبل التعديل 30000 شيكل فقط وبذلك فإن هذا التعديل يزيد مقدرة المكلف على الإنفاق وخاصة أصحاب الدخل المنخفضة .

**القسم الثاني :-** الإعفاءات العائلية للمكلف :- وهذه الإعفاءات أو السماحات تنزل بمناسبة وجود عائلة للمكلف، ونظيراً لمسؤولية المكلف في تحمل أعباء تلك العائلة،<sup>160</sup> ومثال على ذلك في التشريع الفلسطيني الإعفاء الجامعي للمكلف أو لزوجه أو أي من أولاده .<sup>161</sup>

#### الحق الخامس :- الحق في استقرار القانون الضريبي والحق في الاستعلام :-

وفقاً لقاعدة اليقين فإن المكلف ينبغي أن يعرف مقدماً القواعد التي ستطبق عليه ومبلغ الضريبة الذي يجب دفعه، وله الحق في الحصول على المعلومات الكافية إذا ما أراد الاستفسار عن أي معلومات تهمة، وحسب قاعدة الملائمة فإن المكلف له الحق في أن يكون تاريخ الدفع مناسباً له.<sup>162</sup>

<sup>158</sup> على هادي عطية الهلالي -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون - جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص 52.

<sup>159</sup> مادة 1/12-أ من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، حسب تعديل 2015/4/6م .

<sup>160</sup> على هادي عطية الهلالي -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، كلية القانون - جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص 53 .

<sup>161</sup> أنظر المادة 1/12- و من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>162</sup> محيي محمد سعد -مرجع سابق- ص 159.

## الحق السادس :- الحق في الاعتراض :-

وقد سبق الحديث عنه في طرق حل المنازعة الضريبية في المطلب الرابع من المبحث الأول في الفصل التمهيدي .

## الحق السابع :- الحق في اللجوء إلى القضاء :-

وقد سبق الحديث عنه في طرق حل المنازعة الضريبية في المطلب الرابع من المبحث الأول في الفصل التمهيدي .

**الحق الثامن :-** الحق في استرداد أي مبالغ دفعها على حساب الضريبة زيادة عن المبالغ المستحقة :-

وهذا ما نصت عليه المادة (35)<sup>163</sup>، من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين ، وقضت بذلك محكمة التمييز الأردنية " إذا ثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن شخصاً دفع عن أية سنة من سنوات التقدير بطريق الخصم أو بأية طريقة أخرى مقداراً من الضريبة يزيد على المقدار الصحيح المستحق عليه، فيحق لذلك الشخص أن يسترد المبلغ الزائد الذي دفعه"<sup>164</sup>.

## ❖ واجبات المكلفين :-

إلى جانب الحقوق التي كفلها المشرع الضريبي للمكلف، فإن هناك واجبات يتعين عليه القيام بها حتى لا يعرض نفسه لمخالفة القوانين الضريبية وبالتالي استحقاق العقوبة بحقه .

## الواجب الأول :- التسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل :-

<sup>163</sup> جاء في المادة ما يلي :- (1) للمكلف الحق باسترداد المبالغ التي دفعها زيادة عن المبالغ المستحقة عليه وذلك بموجب طلب خطي يقدم للدائرة.

(2) يقوم المقدر وفي حال تم التأكد من طلب المكلف باسترداد الزيادة بإصدار كتاب خطي يوضح فيه المبلغ الواجب رده وذلك خلال شهرين من تاريخ المطالبة، وترسل نسخة منه إلى وزير المالية والذي يصدر قراره برد المبلغ المذكور خلال مدة لا تتجاوز الشهرين من تاريخ تسلمه الكتاب.

<sup>164</sup> تمييز حقوق 73/148 صفحة 1051 سنة 1973 م .

ألزم القانون الفلسطيني أي شخص له مصدر دخل من داخل فلسطين أو كان له مصدر دخل في خارج فلسطين ناشئاً عن أمواله وودائعهم في فلسطين بالتسجيل لدى الدائرة وفتح ملف له، ويكون ذلك ضمن الخطوات التالية :-

- 1- مراجعة المكلف (المفوض) قسم خدمات المكلفين في المكتب المعني .
- 2- تعبئة طلب التسجيل والتوقيع عليه وتسليمه للموظف المختص .
- 3- التأكد من عدم وجود رقم سابق للمكلف .
- 4- صرف رقم ضريبي للمكلف .<sup>165</sup>

#### الواجب الثاني :- مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية :-

تلتزم التشريعات الضريبية والتشريعات ذات العلاقة بالأعمال التجارية بعض المكلفين الذين تبلغ رؤوس أموالهم مقداراً معيناً بإمسك دفاتر وسجلات محددة عند مزاولتهم لأنشطتهم الخاضعة للضريبة، وقد نص المشرع الضريبي الفلسطيني على هذا الواجب في المادة (1/23)<sup>166</sup>، حيث جاء فيها :-" على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات، لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية " .

وعادة ما تنص التشريعات المتعلقة بإمسك الدفاتر والسجلات على أن تكون هذه الأخيرة منظمة ومعبرة عن حقيقة النشاط الذي يزاوله المكلف، بحيث يعتد بها كأدلة إثبات أمام الإدارة الضريبية والقضاء على السواء .<sup>167</sup>

#### الواجب الثالث :- تقديم الإقرار الضريبي :-

وهو تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية، فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف أو وكيله، موضحاً به إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزولة

<sup>165</sup> دليل المكلف في ضريبة الدخل 2012م، ص18.

<sup>166</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>167</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق، ص 142.

نشاطه وريح أو خسارة خلال السنة الميلادية المنتهية<sup>168</sup>، ونكتفي هنا بتعرف الإقرار الضريبي فقط، أما تفاصيل الحديث عنه فسيأتي في الأجزاء المتقدمة من هذا البحث عند الحديث عن حُجبة وسائل الإثبات الخاصة في منازعات الضرائب على الدخل .

#### الواجب الرابع :- دفع الضريبة المستحقة في الوقت والمكان المحددين :-

حيث إن الواجب الأساسي الذي يتعين على المكلف القيام به هو دفع الضريبة للدولة، وما عدا ذلك الواجب يكون واجبات فرعية تهدف إلى مساعدة المكلف والإدارة الضريبية على القيام بهذا الواجب الأساسي الذي يقع على عاتق المكلف والذي هو دفع الضريبة المستحقة.

فمن حيث الوقت الذي يتعين على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة فيه، فالبعض ربطه بوقت تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف<sup>169</sup>، أما المشرع الفلسطيني فقد نص على أن دفع الضريبة في حال تحديد قيمتها من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة يكون خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية<sup>170</sup>.

أما عن مكان دفع الضريبة فهو الإدارة الضريبية وذلك بالاستناد إلى قاعدة " دين الضريبة محمول وليس مطلوب " والتي تعني<sup>171</sup>:- أن المكلف ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى الإدارة الضريبية دون أن يقع على عاتقها عبء السعي إليه لمطالبته بأدائها، وذلك بقصد تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة قانوناً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تأخيره في أداء الضرائب المستحقة عليه أو يدعي بطلان إجراءات التنفيذ المتخذة ضده استناداً إلى عدم مطالبته بالضريبة .

واعتقد ( الباحث ) أن هذه القاعدة بشقها المتعلق بمكان الوفاء بدين الضريبة لا يتناسب مع التطورات التي حدثت في هذا العصر، لأن المكلف الآن أصبح قادراً على الوفاء بالضريبة المستحقة عليه من مكانه باستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة والتسهيلات البنكية المتوفرة للزبائن؛

<sup>168</sup>سنية أحمد يوسف - مرجع سابق - ص 14.

<sup>169</sup> محمد علي عوض الحرازي- مرجع سابق، ص 174 .

<sup>170</sup>أنظر نص المادة (30) الخاصة بدفع الضريبة، قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>171</sup>قُدري نقولا عطية -مرجع سابق - ص166

كما أن الإدارة الضريبية باستخدام هذه التكنولوجية أصبحت قادرة على إصدار أي إشعار إلكتروني للمكلف، سواء كان الإشعار للإخطار بموعد سداد الضريبة المستحقة عليه أو أي إخطار آخر .

### المطلب الثاني : الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، منبوع هذا القول مرجعه إلى السلطات والصلاحيات الواسعة التي منحها لها القانون الضريبي في مقابل الطرف الآخر، والتي لا شك بأن القانون قررها لهذه الإدارة مراعاة للمصلحة العامة -الأولى بالرعاية - لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره والتي تشكل عملية تحصيل الضريبة أهم تلك العناصر، وذلك لما لتحصيل الضريبة من دور في رفد الخزانة العامة بإيرادات تمثل لكثير من الدول عماد موازنتها كما هو الحال في فلسطين .

#### أولاً :- سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها :-

تتعدد السلطات الممنوحة للإدارة باختلاف المراحل المختلفة للضريبة، فمنها ما يندرج ضمن مرحلة تحديد وعاء الضريبة كحق الإدارة الضريبية في الإطلاع والتفتيش، ومنها ما يأتي في مرحلة تحصيل الضريبة ولضمان دين الضريبة ؛ كحق الحجز التحفظي أو التنفيذي وامتنياز الدين الضريبي عن الديون العادية، وعدم جواز المقاصة في هذا الدين إلا في أضيق الحدود، وكذلك عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم التي تخضع لها الديون الأخرى<sup>172</sup>.

ومن حقوق الإدارة الضريبية ؛ الحق في الاستيضاح أو التبدير ؛ وهو حق لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات، وقد يكون الاستيضاح شفويّاً أو كتابياً<sup>173</sup>.

ومن حقوق الإدارة الضريبية قبول الإقرار الضريبي المقدم من المكلف أو رفضه، حيث وضح المشرع الفلسطيني ذلك عندما نص على ما يلي :- " للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو

<sup>172</sup> محمد علي عوض الحرازي- مرجع سابق - ص 217 .

<sup>173</sup> حسام فايز أحمد عبد الغفور - رسالة ماجستير بعنوان " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية " - جامعة النجاح الوطنية 2008م ، ص 32 .

رفضه كلياً أو جزئياً إذا توافرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه " 174،  
وأيضاً من حقوق الإدارة الضريبية تتبع أموال المدين تحت أي يد. 175

ويمكن تلخيص سلطات وحقوق الإدارة الضريبية فيما يلي :-

- 1- الحق في الإطلاع .
- 2- الحجز التحفظي والحجز التنفيذي .
- 3- الأولوية في الحصول على دين الضريبة على اعتباره دين ممتاز .
- 4- الحق في الاستيضاح والتبرير .
- 5- الحق في قبول الإقرار الضريبي أو رفضه .

ثانياً :- التزامات الإدارة الضريبية وواجباتها :-

في مقابل السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، لا بد من وجود التزامات وواجبات تقع على عاتقها تحول دون الاستعمال المطلق للسلطة، وتضمن حقوق المكلف الطرف الأضعف في المنازعة الضريبية .

ويمكن تقسيم التزامات الإدارة الضريبية إلى قسمين رئيسيين 176 :-

أولاً :- الالتزامات العامة للإدارة الضريبية :-

- 1- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها .
- 2- التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة .
- 3- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف .

<sup>174</sup> أنظر المادة (21) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>175</sup> جمال أبو يونس - رسالة ماجستير بعنوان " إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين ( من عام 1994 م - ونهاية عام 2000 م ) "

- جامعة النجاح الوطنية 2003 م، ص 75 .

<sup>176</sup> محيي محمد سعد - مرجع سابق - ص 221-228 .

ثانياً :- الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية :-

- 1- الالتزام بسر المهنة .
- 2- عبء الإثبات في بعض الحالات .
- 3- الالتزام بإخطار المكلف .
- 4- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته .
- 5- الالتزام برد المبالغ التي حصلت لها دون وجه حق .

ثالثاً :- التزامات موظف الإدارة الضريبية ( المقدر ) في التشريع الفلسطيني :-

في التشريع الضريبي الفلسطيني نجد أن واجبات الموظف يمكن تقسيمها إلى قسمين :-

**القسم الأول :-** واجبات الموظف الضريبي حسب ما نص عليه نظام الخدمة المدنية، على اعتبار أن الموظف الضريبي يخضع لهذا النظام إلا إذا ورد نص صريح في القانون الضريبي يخالف ذلك؛ وبناء على ذلك فإن واجبات الموظف الضريبي هنا تكون<sup>177</sup> :-

- 1- تأدية العمل المنوط به بنفسه بدقة وأمانة وأن يخصص وقت العمل الرسمي لأداء واجبات وظيفته، وأن يلتزم بالعمل في غير أوقات العمل الرسمية بناء على تكليف من الجهة المختصة إذا اقتضت مصلحة العمل ذلك .
- 2- أن يحسن معاملة الجمهور وأن ينجز معاملاتهم في الوقت المحدد.
- 3- احترام مواعيد العمل .
- 4- المحافظة على الأموال والممتلكات العامة .
- 5- احترام التسلسل الإداري في اتصالاته الوظيفية وتنفيذ ما يصدر إليه من أوامر وتعليمات في حدود القوانين واللوائح النافذة، ويتحمل كل مسؤول مسؤولية الأوامر التي تصدر منه كما يكون مسؤولاً عن حسن سير العمل في حدود اختصاصاته .

<sup>177</sup> مادة (66) من قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2005م .

6- أن يعمل على تنمية قدراته وكفاءاته العلمية والعملية والإطلاع على القوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بعمله والإحاطة بها وتقديم الاقتراحات التي يراها مفيدة لتحسين طرق العمل في الدائرة ورفع مستوى الأداء فيها .

**القسم الثاني :-** واجبات الموظف الضريبي حسب ما نص عليه التشريع الضريبي .

1- تبليغ المكلف ودعوته للحضور<sup>178</sup>:- حيث يتعين على الموظف الضريبي إبلاغ المكلف بأي أمر يخصه عن طريق إشعار يوجه لهذا الأخير أو من خلال البريد المسجل مع علم الوصول الذي يحقق المزيا التالية<sup>179</sup>:-

أ- تبسيط إجراءات الإعلان، وذلك لصفة الاستعجال التي تتميز بها المنازعة الضريبية .  
ب- إحاطة الإعلان بسياج من السرية التي تفرضها ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة .  
ت- تأكيد ذاتية القانون الضريبي الذي يجعل الإجراءات الضريبية مستقلة عن الإجراءات المدنية والتجارية .

2- رد المبالغ التي دفعها المكلف والتي تكون زيادة عن المبالغ المستحقة<sup>180</sup>.

3- تقديم إقرار خطي إلى الدائرة بما لديهم من أموال منقولة وغير منقولة أو أي تغييرات طرأت على ذمتهم المالية وذمة أزواجهم وأولادهم الذين هم تحت ولايتهم، وذلك عند تعيينهم وبصفة دورية في بداية كل سنة تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في قانون الخدمة المدنية.<sup>181</sup>

ويتضح مما سبق أهمية الدور الذي تلعبه الإدارة الضريبية باعتبارها جزءاً أساسياً من النظام الضريبي لأي دولة، وبناء على ذلك يجب مراعاة الأمور التالية بخصوصها :-

1- انتقاء الموظفين وتدريبهم .

<sup>178</sup>أنظر مادة (24) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل / والملحق 1-5 في نهاية البحث .  
<sup>179</sup>عدوان معزوز حمد إثنية - رسالة ماجستير بعنوان " أسباب النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م - جامعة النجاح الوطنية 2008م، ص 39 .

<sup>180</sup>أنظر مادة (35) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>181</sup>مادة (43) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

2- توفير نظام معلومات ضريبي يتناسب مع عدد المكلفين الذين يتعاملون مع الدائرة الضريبية يخدم حاجاتها سواء تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتعاملون مع مكاتب ضرائب الدخل المنتشرة في جميع محافظات فلسطين أو مع دائرة ضريبة الدخل .

3- زيادة التخصيص وتقسيم العمل بين العاملين في دائرة ومكاتب ضريبة الدخل .

4- أن تقوم بتوعية المكلفين من خلال استخدام وسائل الدعاية وعدم الاكتفاء بنشر القانون في الجريدة الرسمية .

5- تقييم أداء الموظفين في دائرة ضريبة الدخل باستمرار.<sup>182</sup>

### المبحث الثاني : تحمل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية :-

الإثبات كما اتضح سابقا هو إقامة الدليل أمام القضاء بوجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به، من هنا يتضح أنه لا يأخذ بمجرد الدفع المتجرد من الدليل، فمسؤولية إقامة الدليل تقع على من يدعي، لأن القاعدة تقضي بأن البيئة على من ادعى، وهذه المسؤولية تشكل عبئاً على المكلف بها لأنه سوف يخسر الدعوى أمام خصمه الذي يكتفي بالوقوف موقفاً سلبياً في الدعوى، إذا لم يستطع هذا المكلف بالعبء إثبات ما يدعي عند حدوث النزاع ؛ وقد عُرّف عبء الإثبات ( the burden of proof ) بأنه<sup>183</sup>: هو إلزام الخصوم بإثبات الواقعة المتنازع عليها، وينتقل بين الخصوم خلال المرافعات في الدعوى، ويسمى عبئاً لأن من يكلف فيه يكون في مركز أضعف في القضية المنظورة .

ولذلك كانت قواعد تحديد عبء الإثبات، تعد من أهم قواعد الإثبات إذ إن إلقاء عبء الإثبات على أحد الخصمين معناه أن يحكم له إذا استطاع الإثبات ولخصمه إذا لم يستطع الإثبات، وتأسيساً على ذلك اهتمت التشريعات الحديثة بتوزيع عبء الإثبات لما لذلك من أثر كبير على مركز الخصوم في الدعوى وهذا ما أكده قانون البيّنات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4)

<sup>182</sup> انظر ملحق رقم (1-6) في نهاية البحث .

<sup>183</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون جامعة ذي قار : العراق، 2011م، ص92.

لعام 2001م في المادة الثانية حيث نص على " على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه " .

وأيضاً هناك قاعدة في عبء الإثبات تنص على أن البينة على من ادعى، وهذا يعني أن عبء الإثبات يقع على المدعي، ويقصد بالمدعي هنا المدعي بالحق وليس المدعي في الخصومة المرفوعة أمام القضاء<sup>184</sup>، وقد يتطابق المدعي بالحق مع المدعي بالخصومة، ولكن هذا التطابق لا يكون تاماً أو مطلقاً، فقد يتحول المدعي عليه في الخصومة إلى مدع بالحق، وذلك إذا لم يكتف هذا الأخير بالإنكار، بل إضافة واقعة جديدة من شأنها تعديل الحق المدعي به أو انقضاؤه، إذ يصبح في حدود ادعائه مدعياً<sup>185</sup>.

وكما أتضح سابقاً فإن الإثبات حق وواجب على الخصوم، ولكن لا يعد واجب على الخصمين في آن واحد، لأن ذلك معناه عدم إمكانية الفصل في النزاع؛ فكل خصم سوف يلقي العبء على الخصم الآخر وبالتالي يكون العبء واجباً على من يدعي سواء كان هو المشتكي أو المشتكي عليه وما على الطرف الآخر سوى دحض أدلة المدعي بدليل عكسي .

وبما أنا موضوع البحث في المنازعات الضريبية، فسيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يناقش المطلب الأول عبء الإثبات الملقى على كاهل المكلف والمطلب الثاني يناقش عبء الإثبات الملقى على كاهل الإدارة الضريبية .

### المطلب الأول :- عبء الإثبات الملقى على كاهل المكلف :-

الإثبات يكون على المكلف في الحالات التالية والتي تم ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر، لأن المشرع الفلسطيني لم يتطرق إلى هذه الحالات سواء في قوانين الضرائب أو حتى في قانون البيئات .

<sup>184</sup> المدعي بالحق :- هو المدعي الذي يرفع الدعوى ابتداءً، بينما المدعي بالخصومة :- هو المدعي على المدعي بالحق لإبعاد عبء الإثبات عنه إلى خصمه .

<sup>185</sup> أحمد عبد العال أبو قرين - أحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والتشريع والقضاء - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الثالثة 2006 م، ص 30 .

1- إثبات التكاليف التي تكبدها المكلف للوصول للدخل الخاضع للضريبة :- وهنا يقع الإثبات عليه لأنه هو من يدّعي بهذه التكاليف والمصاريف، والقاعدة القانونية تنص على أن البينة على من ادّعى، حيث يجب أن تكون أي تكاليف أو مصاريف أو خسائر تكبدها المكلف مؤيدة بوثائق ثبوتية، وهذا يتضح فيما نصت عليه المادة (10) فقرة (4)<sup>186</sup>، من أن لا يتم تنزيل الخسارة أو تدويرها إلا إذا ابرز المكلف حسابات أصولية صحيحة .

وعبء الإثبات على المكلف هنا يكون لسببين :- السبب الأول : القاعدة العامة هي إخضاع الدخل الناجم للمكلف بمجمله للضريبة أما الاستثناء فهو تنزيل ما تم إنفاقه للحصول عليه، وخسارته، وإعفاءاته<sup>187</sup>، ولما كان الاستثناء يفسر بأضيق الحدود ولا يجوز التوسع فيه والقياس عليه\*<sup>188</sup> لذا وجب على المكلف أن يثبته بذاته، أما السبب الثاني :- يرجع إلى أن التنزيلات والإعفاءات والخسائر يدعي بها المكلف وعلى من يدّعي يقع عبء الإثبات .<sup>189</sup>

ولا بد من الإشارة هنا إلى وجوب توفر بعض الشروط في هذه التكاليف حتى تكون قابلة للتزليل :-

أ- أن تكون المصروفات مرتبطة بإنتاج الدخل :- وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي الفلسطيني " للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استخدمت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية"<sup>190</sup>، وهنا لا بد من التنبيه إلى ضرورة وجود معيار حاسم يميز بين تكاليف الحصول على الدخل واستعمالاته وتكمن هذه الأهمية في ضرورة تنزيل تكاليف الحصول على الدخل القائم منه للتوصل إلى الدخل الصافي وأما استعمالات الدخل القائم فلا يتوجب تنزيلها منه بل على العكس تعتبر خاضعة للضريبة، فلو لم يكن هناك معيار يميز بينهما لكنا أمام إحدى حالتين ليست الحالة الأولى بأفضل من الثانية وهما:

<sup>186</sup> قرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .

<sup>187</sup> قضت محكمة التمييز الأردنية بأن الإعفاءات التي يستحقها المكلف يقع عبء إثباتها عليه " عبء الإثبات فيما ينفق من التنزيلات الجامعية على عاتق المكلف " (تمييز حقوق 73/111 صفحة 482 لسنة 1973 م) .

<sup>188</sup> رفضت محكمة التمييز الأردنية قياس الأحكام الخاصة بشركات التأمين على البنوك، وعللت ذلك بأنه لا مجال للقياس في أمور الضريبة ( تمييز حقوق 74/199 صفحة 156 سنة 1975 م ) .

<sup>189</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون جامعة ذي قار : العراق 2011م ، ص 101.

<sup>190</sup> مادة (8) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

الحالة الأولى : حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات واجبة التتزيل من الدخل القائم باعتبارها تكاليف الحصول عليه، وفي هذه الحالة لا يبقى دخل يذكر يقطع للضريبة .  
الحالة الثانية : حالة اعتبار كل المصاريف والنفقات من استعمالات الدخل القائم ولا يتوجب تنزيلها منه وفي هذه الحالة نكون أمام ضريبة على الدخل الإجمالي<sup>191</sup> وليس أمام ضريبة على الدخل الصافي<sup>192</sup> وفي هذا مجافاة للعدالة الضريبية<sup>193</sup> .

ب- مبدأ سنوية الدخل : لما كانت التشريعات تعتمد على فرض مبدأ السنوية لذلك يتم خصم التكاليف السنوية التي أنفقت للحصول على الدخل السنوي الذي يحصل عليه المكلف<sup>194</sup> .  
ت- أن تكون النفقات حقيقية ومؤكدة : حيث يتم استبعاد النفقات غير الحقيقية ( النفقات المحتملة ) إذ لا يقبل تنزيل مخصص الخسائر المحتملة والديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك لا يقبل مخصص نفقات الشراء لتغطية مصاريف الاعتمادات المستندية التي يتعذر تحديدها بعد وصول البضاعة مخازن المنشأة<sup>195</sup> ، وهذا ما نصت عليه المادة (3/15)<sup>196</sup> التي جاء فيها :- " إذا ثبت للمقدر أن معاملة من المعاملات مصطنعة أو وهمية، يجوز له أن يستبعد تلك المعاملة وتقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناء على ذلك " .

ث- أن تكون التكلفة إيرادية وليست رأسمالية :- أن المتصفح للتنزيلات التي نص عليها المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة (8) من قرار بقانون بشأن ضريبة الدخل لسنة 2011م يجد أن جميع هذه التنزيلات هي تكاليف إيرادية، ولتوضيح الفكرة أكثر سأوضح كلا المفهومين، التكلفة الايرادية<sup>197</sup> :- هي التكلفة التي لا يقابلها زيادة في قيمة الأصول

<sup>191</sup> الدخل الإجمالي هو دخل المكلف القائم من كل مصدر دخل خاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القرار بقانون (مادة 1- من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل ) .

<sup>192</sup> الدخل الصافي هو ما يتبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل نفقات ومصاريف العمل المتعلقة به كما هي محددة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون (مادة 1- من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل ) .

<sup>193</sup> جهاد سعيد ناصر خصاونة - مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الأردني (دراسة تحليلية )، مطبعة التوفيق، عمان : الأردن 1995م، ص 16

<sup>194</sup> طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع المالي - جامعة بغداد، كلية القانون : العراق، نسخة (PDF)، ص 205.

<sup>195</sup> طاهر الجنابي - مرجع سابق - ص 205.

<sup>196</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>197</sup> عادل أحمد حشيش - التشريع الضريبي المصري - دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية : مصر 1990، ص 108.

الثابتة أو زيادة في الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية . أما التكلفة الرأسمالية :-  
المبالغ التي تتفق من أجل الحصول على أصول ثابتة جديدة أو لقصد زيادة الكفاية  
الإنتاجية للأصول القديمة<sup>198</sup>.

ج- ثبوت التزيلات / التكاليف بوثائق مقبولة، أي : يجب أن يقدم المكلف مستندات كتابية تثبت  
صرف التكاليف، لذا يجب أن تكون الوثائق أصلية غير مصورة، وأن تكون ثابتة التاريخ، ومعنونة  
باسم المكلف، مع وجود بعض الاستثناءات الخاصة بالمصروفات التي لم يجري العرف على  
أثباتها بالمستندات<sup>199</sup>.

2- عبء إثبات عدم القدرة على الدفع :- تجيز القوانين والتشريعات الضريبية في الغالب أن  
يقوم المكلف بتسديد الضريبة على أقساط، ولكن هذه التشريعات تحمل المكلف عبء  
إثبات الأسباب التي دفعته للجوء إلى طلب تقسيط الضريبة حيث يمكن استنباط ذلك من  
المادة (32)<sup>200</sup>، التي نصت على ما يلي :- " للمدير أو من يفوضه خطياً تقسيط  
الضريبة، وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجد أسباباً تستوجب ذلك وفقاً  
للتعليمات الصادرة من الوزير بالتنسيق من المدير." وتجدر الإشارة هنا إلى ما نصت عليه  
المادة (5)<sup>201</sup>، بشأن تقسيط الضريبة وهي :- " إذا تخلف المكلف عن تسديد قسطين  
متتاليين يلغى التقسيط وتستحق عليه جميع الأقساط غير المدفوعة بتاريخ التخلف عن  
تسديد القسط الثاني " .

3- عبء إثبات التوقف عن العمل :- إن من مصلحة المكلف تخفيض دخله الخاضع  
للضريبة وعلى ذلك فقد يدّعي توقفه عن العمل خلال فترة معينة، هنا على المكلف إقامة  
الدليل على ما يدّعي ولا يؤخذ من الدفع المجرد من الدليل .  
وفي القانون المصري تم توضيح ذلك في المادة (79)<sup>202</sup>، حيث نصت على ما يلي :-  
"إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية

<sup>198</sup> عاطف صدقي و محمد الرزاز - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر 2006، ص263.

<sup>199</sup> على هادي عطية الهلالي - الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص45.

<sup>200</sup> قرار بقانون رقم (8) لعام 2011م، بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .

<sup>201</sup> تعليمات رقم (11) لسنة 2012م بشأن تقسيط الضريبة، تابعة لقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 م .

<sup>202</sup> قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م وتعديلاته .

حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل ..... وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ " .

أما المشرع الفلسطيني فقد نص في المادة (30) فقرة (4) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 م على ما يلي :-" على كل مصف لأي شركة أو قيم تركة أو وكيل تغطية أو أي شخص مسؤول عن أية تصفيه أو تسوية من أي نوع كانت، أن يبلغ المدير خطياً ببدء إجراءات التصفية أو إشهار الإفلاس، أو أي إجراء آخر حسب مقتضى الحال لغايات بيان وتحديد المبالغ المستحقة للدائرة، وفي حال التخلف عن ذلك يُعدّ كل منهم مسؤولاً مسؤولية مباشرة وشخصية عن دفع تلك المبالغ وفق أحكام هذا القرار بقانون"، وهنا لا يعد إلزام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية بتوقفه عن العمل خروج عن مبدأ سنوية الضريبة ولو كان كذلك لما فرض القانون على المكلف أن يتقدم بالإقرار السنوي، فهذا الالتزام جاء متسقاً ومتماشياً مع مبدأ سنوية الضريبة<sup>203</sup>.

4- قيام الإدارة الضريبية بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقاً للمادة (90) من هذا القانون (قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م)، أي في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار<sup>204</sup>.

5- قيام المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي<sup>205</sup>.

6- اعتراض المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة المقدر ممن لهم صفة الضبطية القضائية<sup>206</sup>.

<sup>203</sup> سنية أحمد يوسف -مرجع سابق- ص 23 .

<sup>204</sup> سعيد عبد المنعم محمد -موسوعة الضرائب المصرية (الضريبة على الدخل) - جامعة عين شمس، القاهرة : مصر، الطبعة الرابعة

2009م، ص 403 .

<sup>205</sup> المرجع الأعلى ص 403.

<sup>206</sup> المرجع الأعلى ص 403 .

7- عبء إثبات أن تقدير الضريبة هو تقدير باهظ، وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز الأردنية حيث جاء في حكم لها : " تقع على عاتق المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ " <sup>207</sup>.

وباعتقادي ( الباحث ) أن عدم النص بشكل صريح في قانون الضريبة ( قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل ) على الحالات التي يقع فيها الإثبات على المكلف تجعله في وضع غير مستقر وتبعد عنه الاطمئنان وتزعزع ثقته بالإدارة الضريبية .

### المطلب الثاني :- عبء الإثبات الملقى على كاهل الإدارة الضريبية :-

وهذه الحالات أيضا واردة على سبيل المثال وليس الحصر مثلها مثل حالات عبء الإثبات الملقى على المكلف، وذلك لأنها مبنية على استنتاجات وليس على نص صريح في القوانين الضريبية .

1- يقع على الإدارة الضريبية عبء أثبات عدم صحة الدفاتر التجارية المنتظمة المقدمة من المكلف وهذا ما أكده المشرع المصري في المادة (88)<sup>208</sup>، من قانون ضريبة الدخل حيث نصت على " لا يجوز للمصلحة عدم الاعتماد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للمكلف وفقا لنص المادة (78) من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها "

2- يقع على الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالة تم رفض الإقرار الضريبي كلياً أو جزئياً وهذا ما نصت عليه المادة (21)<sup>209</sup>، حيث جاء فيها " للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً، إذا توفرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي " .

<sup>207</sup> تمييز حقوق 64/20 صفحة 276 سنة 1964م .

<sup>208</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م .

<sup>209</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .

3- يقع على الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالة الفحص والتحريات دون إخطار مسبق، حيث يجب أن تثبت الأسباب الجدية التي دفعتها لإجراء هذا الفحص والتحريات دون إبلاغ المكلف وهذا ما وضحته المادة (95)<sup>210</sup>، حيث جاء فيها :- "..... للوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة " .

أما المشرع الفلسطيني فقد أوجب على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منتظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمسة سنوات، وأعطى للمدير أو الموظف المفوض من قبله الحق بإجراء الفحص والتحريات من دون أن يكلفه بعبء الإثبات .

4- يقع على الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالة إجراء الحجز التنفيذي بدون تبليغ المكلف، حيث إن الأصل أن يتم تبليغ المكلف بالسداد وذلك خلال فترة معينة إذ لا واجب بدون تبليغ وهذا ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة (30)<sup>211</sup>، حيث نصت على :- " في حال تحديد قيمة الضريبة من قبل الدائرة أو من قبل المحكمة يتم دفع الضريبة خلال (30) يوماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار التقدير أو قرار المحكمة إذا اكتسب أي منهما الصفة القطعية " ؛ فإذا لم تقم الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف يقع عليها عبء الإثبات وعلى ذلك نصت المادة (104) من القانون المصري رقم (91) لعام 2005 م حيث جاء فيها :- " ... لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبي " ؛ حيث هنا يقع عليها إثبات هذا الخطر .

5- يقع على الإدارة الضريبية عبء إثبات مزاوله النشاط، إذا أنكر المكلف مزاوله هذا النشاط، أو أقر بمزاولته في تاريخ غير الذي حددته الإدارة الضريبية،<sup>212</sup> وهذا ما أكدته محكمة

<sup>210</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م .

<sup>211</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .

<sup>212</sup> رمضان صديق - مرجع سابق - ص 266 .

التمييز الأردنية في الأحكام التي صدرت عنها " القول بأن إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت عليه الضريبة تقع على عاتق المكلف لا يتفق وإحكام القانون " <sup>213</sup>، ويفهم من هذا النص أن العبء يقع على الإدارة الضريبية . وأيضاً هناك حكم صريح لمحكمة التمييز الأردنية بهذا الشأن جاء فيه " أستقر الاجتهاد على أن عبء إثبات وجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبات عدم وجود هذا المصدر " <sup>214</sup>.

وهناك رأي يعتقد بأن يكون عبء الإثبات دائماً على الإدارة الضريبية التي يعتبرها هذا الرأي المدّعي، ويستند إلى الحجج التالية<sup>215</sup> :-

أولاً:- ما تقتضيه طبيعة العلاقة بين المكلف والدولة، بالنظر إلى أن الالتزام الضريبي يترتب عليه نشوء علاقة بين الدولة والمكلف تتدرج في إطار علاقات القانون العام، فالدولة في هذه العلاقة ليست من حيث الأصل دائنة بالمعنى المقصود في القانون الخاص، كما أن المكلف بمقتضى رابطة القانون العام يتحول إلى شريك في الأعباء العامة، ويساهم في تنظيمها من خلال ممثله في البرلمان الذي يصدر عنه القانون الضريبي ؛ ومن ثم بمقتضى ذلك يجوز للسلطة التنفيذية تطبيق القانون الضريبي، والعمل على تحصيل الإيرادات العامة والتي منها الضرائب وفقاً للقانون .

ثانياً :- إن مقتضى الفن المالي يستلزم اعتبار الدولة في موقع المدّعي الحقيقي ؛ إذ انه حيث توجد المادة الخاضعة للضريبة يوجد الدين الضريبي، وتتحقق بناء على ذلك الواقعة المنشئة للضريبة، وبالمفهوم المعاكس فإنه حيث لا توجد الواقعة المنشئة للضريبة لا يتحقق معها فرض الإدارة الضريبية للضريبة والمطالبة بها ؛ ومن ثم فإذا قامت الإدارة الضريبية بربط الضريبة دون أن تكون لديها القدرة على إثبات وجود المادة الخاضعة للضريبة والواقعة التي تقررت الضريبة وفقاً لها، ففي هذه الحالة يقع على المكلف عبء الإثبات العكسي في عدم وجود التزام ضريبي عليه .

<sup>213</sup> تمييز حقوق 70/154 صفحة 467 سنة 1970 م .

<sup>214</sup> تمييز حقوق 84 /245 صفحة 743 سنة 1984 م .

<sup>215</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص436 .

وحتى لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبة على الرغم من عدم وجود واقعة منشئة لها، وقبول القاضي بالاعتراف بعدم أحقية الإدارة الضريبية في ذلك ما لم يكن هناك دليل عكسي، فهنا تكون الطريقة الوحيدة لمعالجة ذلك هي أن يقع عبء الإثبات في الأصل على الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية .

ثالثاً :- إن اعتبار الدولة هي المدعى الحقيقي، ووقوع عبء الإثبات الضريبي عليها من حيث الأصل، يترتب عليه سيادة القانون، وزرع الأمن والطمأنينة في نفوس المكلفين، وحمايتهم من أي تعسف أو ظلم قد يتعرضون له من قبل الإدارة الضريبية .

ومثال ذلك :- إذا نسبت الإدارة الضريبية إلى المكلف ممارسة نشاط معين خاضع للضريبة، فإنه يقع عليها في هذه الحالة تقديم الدليل والبرهان الذي يثبت دعواها، وذلك أن الإدارة الضريبية تقف هنا في مركز الدائن ؛ مما يترتب عليه أنها إذا ادّعت على المكلف بمزاولة ذلك النشاط الخاضع للضريبة، فإن عبء الإثبات هنا يقع عليها استناداً إلى قاعدة البينة على من ادّعى، يضاف لذلك أن نشاط المكلف الذي تدّعي الإدارة الضريبية مزاولته يعد واقعة مادية ليس من الصعب إثباتها .

## الفصل الثاني

### محل عبء الإثبات

عند تعريف الإثبات في السابق تبين أن الإثبات يكون للواقعة المنشأة للحق وهي ما تعرف بمحل الإثبات وليس الإثبات للحق نفسه، ومن هنا يجب معرفة الواقعة المنشأة للحق (محل الإثبات).

محل الإثبات<sup>216</sup>:- هو مصدر الحق وليس الحق ذاته، بل هو مصدر أية واقعة قانونية، والمصدر الذي ينشئ الحق هو الواقعة القانونية بمعناها العام، سواء كانت واقعة مادية أم تصرفاً قانونياً .

وبما أن موضوع البحث هذا هو الإثبات الضريبي، لذلك يجب تعريف الواقعة القانونية المنشأة للضريبة و هي<sup>217</sup>:- المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة .

وهنا يجب التفرقة بين القاعدة القانونية ( النصوص القانونية التي صاغتها السلطة التشريعية وعلى السلطة التنفيذية يقع تطبيقها ) والواقعة القانونية ( المناسبة المنشأة للحق ) ، فالقاعدة القانونية لا يكلف الخصم بإثباتها، بل يفترض في القاضي العلم بها، بينما الواقعة القانونية تعد محلاً للإثبات ويجب على الخصم إثباتها؛ وعلى ذلك يجب توضيح الفرق بين إثبات القاعدة القانونية وإثبات الواقعة القانونية :-

#### أولاً :- إثبات القاعدة القانونية :-

يفترض هنا استقلال القاضي بالعنصر القانوني على أساس أنه ملزم بمعرفة القانون وتطبيقه على الوجه الأفضل، ولكن قد يحدث أحيانا أن يقوم الخصوم أو وكلاؤهم من المحامين ببيان القواعد القانونية التي تستند إليها طلباتهم أو دفعهم، لا سيما عندما تكون القاعدة محل خلاف في الفقه والقضاء، وذلك لا يعد إثباتاً بالمعنى الصحيح، بوصفه متعلقاً بتفسير القاعدة القانونية لا إثباتها<sup>218</sup>.

<sup>216</sup>مفلح عواد القضاة-البيانات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة

الأولى 2006م، ص 37 .

<sup>217</sup> على هادي عطية الهلالي-الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون : جامعة ذي قار، العراق 2012م، ص 29 .

<sup>218</sup>عباس العبودي-مرجع سابق - ص 31 .

إذا القاعدة القانونية هي التي تقرر الحق ولا يكلف الخصم بعبء إثباتها إلا في حالات استثنائية إذا كانت القاعدة القانونية عرفاً وعادة محلية لا يعلم القاضي بها .

والعرف<sup>219</sup>:- اعتياد الناس على نوع من السلوك مع الاعتقاد بأنه ملزم لهم في معاملاتهم، وأن مخالفته تستتبع توقيع الجزاء مثل دفع البقشيش، وهو المصدر الرسمي الثالث للقاعدة القانونية، وهو يختلف عن العادة بأن العادة غير ملزمة .

### ثانياً :-إثبات الواقعة القانونية :-

كما بينت سابقاً أن الإثبات لا ينصب على الحق المدعى به، بل على الواقعة القانونية المنشأة للحق، ذلك أن الحق ما هو إلا الأثر الذي يترتب على الواقعة القانونية فإذا أمكن للمدعي أن يقيم الدليل على هذه الواقعة فإنه يكون بذلك قد أثبت الحق المدعى به، ومن تعريفات الواقعة القانونية<sup>220</sup>:- هي كل سبب منشئ للحق المدعى بوجوده أو زواله أو وصفه، وهي تكون إما واقعة مادية أو تصرفاً قانونياً ويندرج تحت الواقعة المادية الواقعة الطبيعية كالزلازل الذي ينشأ عنه حالة القوة القاهرة، والوفاة التي يترتب عليها الحق في الميراث، والأفعال المادية البشرية التي تحدث بفعل الإنسان مثل صدم شخص لشخص آخر بسيارته، أما التصرف القانوني هو اتجاه الإرادة إلى إحداث أثر قانوني معين وهو إما أن يكون من جانبين كما في العقود مثل عقد البيع، أو من جانب واحد مثل الوصية .

ومن الأمثلة على الوقائع القانونية الضريبية :- تحقق إيراد صافٍ للمكلف في نهاية السنة المالية، انقطاع مصدر الدخل خلال السنة المالية، حل الشركة أو تصفيتها، انتقال الملكية .

ويجب أن يتوفر في الواقعة القانونية المراد إثباتها عدد من الشروط تجعلها قابلة لإظهار الحقيقة التي يدعيها أحد الخصوم وقد نصت المادة الثالثة من قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م على ما يلي :- " يجب أن تكون الواقعة المراد إثباتها متعلقة بالدعوى ومنتجة فيها وجائزاً قبولها " .

<sup>219</sup>عبد القادر الفار -مرجع سابق - ص 84 .

<sup>220</sup>عباس العبودي -مرجع سابق - ص 55 .

وبالتالي سوف يقسم هذا الفصل إلى مبحثين ؛ يتناول المبحث الأول الشروط العامة لإثبات الواقعة القانونية، ويتناول المبحث الثاني الشروط الخاصة لإثبات الواقعة على ضريبة الدخل .

### **المبحث الأول : الشروط العامة لإثبات الواقعة القانونية :**

حيث قسم الباحثون والمختصون شروط الواقعة إلى قسمين :-القسم الأول "الشروط الطبيعية - البديهية " وهي الشروط التي يقتضيها العقل والمنطق والقسم الثاني " الشروط القانونية .

#### **المطلب الأول : الشروط الطبيعية للواقعة محل الإثبات :-**

البند الأول :- الواقعة محددة :-

يستخلص هذا الشرط من طبيعة الأشياء، فالإثبات ينبغي أن يرد على شيء محدد، ومن ثم لا يقبل إثبات واقعة غامضة أو غير محددة .<sup>221</sup>

فمثلاً لإثبات دين ما مصدره عقد بيع عقار مثلاً، فيجب أن يحدد هذا العقد تحديداً كافياً حتى يمكن التأكد من أن الدليل المقدم يتعلق بهذا العقد بالذات دون غيره ؛ والواقعة المحددة قد تكون ايجابية أو سلبية، فإثبات عقد أو فعل ضار كمصدر للحق المطالب به يُعدّ إثباتاً لوقائع ايجابية. وأما الوقائع السلبية المحددة فيمكن إثباتها بإقامة الدليل على واقعة ايجابية منافية لها فمثلاً إذا تمّ مطالبة شخص بتعويض عن فعل ضار وقع منه في وقت ومكان معينين فإنه يستطيع أن يثبت عدم وقوع الفعل الضار منه بإثبات أنه كان في مكان آخر وقت وقوع الفعل<sup>222</sup>.

إذاً يمكن أن نستنتج أن العلة من أن تكون الواقعة محددة هي أن الإثبات لا يمكن أن يقع على ما هو مجهول أو غامض .

<sup>221</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق- ص 92 .

<sup>222</sup> مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى

2006م، ص43.

ومهما تكن الواقعة سواء ايجابية أو سلبية فإن وصفها بأنها محددة أو غير محددة مسألة موضوعية تتعلق بموضوع الدعوى، وهي تدخل ضمن اختصاص محكمة الموضوع وليس لمحكمة التمييز رقابة عليها<sup>223</sup>.

ومثال ما سبق في مجال الضرائب هي مثلاً إذا كان هناك دخل ما لمكلف ما فيجب أن ينصب الإثبات على الواقعة التي نشأ بموجبها هذا الدخل وتحدد بشكل دقيق، فلا يكتفى بالقول أن هناك دخل بل يجب تحديد مصدر هذا الدخل وهو الواقعة التي تولد عنها مثل الزراعة أو الصناعة أو وظيفة ما .

البند الثاني :- الواقعة ممكنة أي غير مستحيلة :-

يجب أن تكون الواقعة ممكنة فلا يقبل إثبات واقعة غير ممكنة أو مستحيلة فمثلاً لا يمكن قبول إثبات شهادة شخص على حادثة وقعت قبل ولادته والاستحالة ترجع إلى أمرين :- استحالة مشاهدة الواقعة كما في المثال السابق، واستحالة وصف الواقعة بأنها غير محددة كما لو ادعى الخصم أنه لم يكذب قط .<sup>224</sup>

وقد اختلف الباحثون والقانونيون فيما إذا كان القاضي يخضع للرقابة محكمة التمييز في تقريره أن الواقعة ممكنة أو مستحيلة ؛ فالذين قالوا إن القاضي يخضع للرقابة محكمة التمييز حجتهم هي أن عدم جواز إثبات الواقعة يرجع دائماً إلى حكم القانون الذي يمنع من هذا الإثبات<sup>225</sup>.

ومثال ما سبق في مجال الضرائب تحقق دخل من وظيفتين حكوميتين في آن واحد، فالقانون يمنع الموظف الحكومي في وظيفة حكومية من التقدم لشغل وظيفة حكومية أخرى في نفس الوقت .

<sup>223</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق- ص92 .

<sup>224</sup> عباس العبودي -مرجع سابق - ص61 .

<sup>225</sup> مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006م، ص 47 .

البند الثالث :- يجب أن تكون الواقعة محل نزاع ( غير ثابتة ):-

لا يلجأ إلى إثبات الواقعة إلا عندما يكون هناك نزاع بين خصمين أمام القضاء<sup>226</sup>؛ أي أنه إذا كان المدعى عليه يقر بما يدعيه المدعى، فليس هناك نزاع، إذاً لا يتعين الإثبات لا على المدعى ولا المدعى عليه، ومن المعروف أن المدعى لا يتجه إلى القضاء لرفع دعوى على خصمه "المدعى عليه" إلا إذا كان هناك نزاع، فإذا لم يكن هناك نزاع فلا مجال للمحكمة للنظر في الواقعة لإثبات ما هو مثبت باعتراف الخصم لأن ذلك مضيعة لوقت المحكمة .

ومثال ذلك في مجال الضرائب اعتراض المكلف على مقدار الضريبة المقدرة عليه وذلك بسبب إنكاره لأحد مصادر دخله، فالواقعة المنشأة للدخل محل نزاع ( حيث سبق أن تعرضنا إلى ذلك في الفصل التمهيدي )، أما إذا كان هناك اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على الواقعة المنشأة للدخل فلا يكون هناك مجال لإثبات ما هو مثبت .

المطلب الثاني : الشروط القانونية للواقعة محل الإثبات :-

البند الأول :- الواقعة متعلقة بالدعوى :-

يقصد بهذا الشرط، أن تكون الواقعة محل الإثبات متعلقة بالحق المدعى به، وإذا انصب الإثبات على مصدر الحق، فإن تعلق الواقعة محل الإثبات بالحق واضح جداً، فلا توجد علاقة أقوى من العلاقة بين الحق ومصدره، كما لو أثبت البائع عقد البيع لمطالبة المشتري بتسديد ثمن المبيع . ولكن الإثبات لا ينصب دائماً على مصدر الحق، بل قد ينتقل إلى شيء آخر، ففي هذه الحالة يشترط أن يكون هذا الشيء الذي انتقل إليه محل الإثبات قريباً ومتصلاً بالمحل الأصلي للإثبات وهو مصدر الحق وبالتالي الحق ذاته، وتعد الواقعة قريبة ومتصلة إذا كان من شأن إثباتها أن يقتنع القاضي بوجود مصدر الحق وبالتالي وجود الحق ذاته، واقتناع القاضي يتحقق إذا كانت

<sup>226</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص 94 .

الواقعة المراد إثباتها تجعل الحق المدعى به قريب الاحتمال، وتعلق الواقعة بالحق المطالب به أو عدم تعلقها، مسألة تقديرية تخضع لسلطة قاضي الموضوع.<sup>227</sup>

ويمكن توضيح هذا الشرط بشكل أبسط، وهو أن تكون الواقعة المراد إثباتها على صلة قوية بموضوع النزاع، وهذا الشرط يعد موجوداً إذا انصب الإثبات على الواقعة التي تكون من مصدر الحق، كما لو أثبت المقرض عقد القرض لكي يطالب بسداد الدين، وهنا الواقعة متصلة بالحق، والإثبات هنا يكون مباشراً، وأحياناً يتعذر إثبات الواقعة نفسها فيتم إثبات واقعة أخرى تكون قريبة الصلة من الواقعة الأولى مثل مطالبة شخص بدين ما قد سبق تسديده يستطيع المدعي عليه إثبات تسديد الدين، فالتسديد واقعة مرتبطة بواقعة الدين .

ومثال ذلك في الضرائب أثبات أن أعمار أبناء الشخص المكلف اقل من ثمانية عشر سنة، فأثبات ذلك يعني أن أي معاملة مالية يقوم بها المكلف لصالح أبنائه هي معاملة وهمية.<sup>228</sup> وهنا على فرض أن النزاع هو وهمية المعاملة .

#### البند الثاني :- الواقعة منتجة :-

أن تكون الواقعة منتجة يعني أن يؤدي إثباتها إلى قيام أثر قانوني ومن شأن ثبوتها إقناع القاضي، ولكن لا يشترط لاعتبار الواقعة منتجة في الإثبات أن تكون حاسمة في حل النزاع وإنما يكفي أن تساهم في تكوين اقتناع القاضي، وعلى ذلك لا يقبل ممن يطالب بدين أن يثبت وفاء بهذا الدين عن طريق إثبات إقرار صدر من غير الدائن لأن هذا الإقرار لا يفيد الدائن وبالتالي يكون غير منتج في الإثبات.<sup>229</sup>

<sup>227</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق، ص 94 .

<sup>228</sup> المعاملات الوهمية تكون بدون تأثير بالنسبة للأغراض الضريبية، أما من باقي النواحي القانونية فهي صحيحة ولها كامل التأثير .

<sup>229</sup> مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة

الأولى 2006 م، ص 45 .

ومثال ذلك في مجال الضرائب حالة أثبات المكلف لسفره لخارج البلاد حتى يتم إعفائه من غرامات التأخير في دفع الضريبة أو التأخير في تقديم الإقرار، والتي نصت عليها المادة (36) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .

وهنا لا بد من الانتباه إلى أن شرط أن تكون الواقعة متعلقة بالدعوى شرط لازم ولكن غير كافٍ، بمعنى أن وجوده مهم ولكن لا يعني أن الواقعة أصبحت قابلة للإثبات بوجوده فقط، فمثلا :- لو أثبت المكلف أنه دفع الضريبة عن السنوات السابقة للسنة المتنازع عليها مع دائرة الضريبة فإن هذه الوقائع ( الدفع في السنوات السابقة ) على الرغم من أنها متعلقة بالدعوى إلا أنها غير منتجة فيها لأن دفع الضريبة المستحقة عن السنوات السابقة عن السنة المتنازع عليها لا يعني دفعها في السنة المتنازع فيها .

وهذا الشرط يغني عن الشرط السابق "الواقعة متعلقة الدعوى " وذلك لأن كل واقعة منتجة في الدعوى لا بد أن تكون متعلقة بها والعكس غير صحيح، ولكن قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م اشترط أن تكون الواقعة متعلقة بالدعوى .

البند الثالث :- أن تكون الواقعة جائزة القبول

حتى تكون الواقعة قابلة للإثبات لا بد من أن يكون مقدماً فيها المصلحة العامة على الخاصة إذا تعارضتا، فقد تتوفر الشروط السابقة جميعها في الواقعة ومع ذلك لا يمكن إثباتها لأنها مخالفة للنظام العام أو الآداب مثل إثبات دين المخدرات والقمار، ولما كان أساس منع الإثبات في هذه الحالات هو القانون، فإن التأكد من ذلك يعد مسألة قانونية لا موضوعية وتخضع للرقابة محكمة التمييز .<sup>230</sup>

ومثال ذلك في الضرائب لا يجوز إثبات واقعة التجارة بالمخدرات من قبل الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل الضرائب .

<sup>230</sup>عباس العبودي -مرجع السابق- ص 60 .

ومما سبق يمكن أن نخلص إلى استنتاج أن الواقعة القانونية تعد محلاً للإثبات، ومن الضروري أن يتوفر بها مجموعة من الشروط العامة هي : أن تكون الواقعة محددة و ممكنة غير مستحيلة و الواقعة محل نزاع و متعلقة بالدعوى ومنتجة فيها وجائزة القبول .

### المبحث الثاني : الشروط الخاصة لواقعة الضريبة على الدخل :-

الوعاء الضريبي هو العنصر الذي تفرض عليه الضريبة، ويعتبر من أهم المواضيع الضريبية باعتبارها العامل المشترك لتقسيمات الضرائب من الناحيتين النظرية والعملية، وذلك بالنظر إلى تقسيمات الضرائب من حيث كونها ضريبة شخصية وأخرى عينية، إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وهناك أنواع معينة من الدخل هي التي تفرض الضريبة عليها دون غيرها .

### المطلب الأول : العناصر المكانية والزمانية لوعاء الضريبة على الدخل :-

أولاً : العناصر المكانية :-

أن علاقة الفرد بالدولة تدور حول ثلاث صور هي :- العلاقة السياسية أي رابطة الولاء السياسي و العلاقة الاجتماعية وتتمثل في الإقامة أو التوطن في الدولة وأخيراً العلاقة الاقتصادية وتتمثل في المساهمة بالنشاط الاقتصادي للدولة .

الصورة الأولى :- العلاقة السياسية ( معيار الجنسية ) :-

وتبعاً لهذا المعيار تسري الضريبة الموحدة<sup>231</sup> على أي دخل يتحقق لكل من يحمل جنسية الدولة لما لها من سيادة على مواطنيها سواء أكانوا مقيمين داخل حدود الدولة أو خارجها .<sup>232</sup>

ويرجع السبب في الأخذ بمعيار الجنسية إلى النظرية الشخصية التي نادى بها الايطالي (MANCINI) في القرن التاسع عشر، والقائلة بامتداد سلطة الدولة على رعاياها أينما وجدوا،

<sup>231</sup> يأخذ أسلوب الضريبة الموحدة على الدخل بفرض الضريبة على مجمل الدخل المستمدة من المصادر المختلفة بعد خصم تكاليف الحصول عليها، وهذا الأسلوب على عكس أسلوب الضرائب النوعية على الدخل الذي يأخذ بفرض الضريبة على فروع الدخل المختلفة . ( كتاب المالية العامة - جامعة القدس المفتوحة 2012، ص 67)

<sup>232</sup> سيد عبد المولى - الضريبة الموحدة " على دخل الأشخاص الطبيعيين " - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر 1995م، ص 21.

ويترتب على ذلك أن يخضع لقوانين الدولة كل من يتمتع بجنسيتها سواء أكانوا داخل إقليم الدولة أم خارجها، على أساس أن جميع القوانين قد شرعت لمصلحة الأشخاص لهذا السبب يجب أن يكون اتصالها بالأشخاص لا بالإقليم على اعتبار أن الدولة كما عرفها (MANCINI) هي مجموعة أشخاص وما الإقليم إلا عنصر ثانوي غير حيوي لقيامها<sup>233</sup>.

ولمعيار الجنسية مبرراته وعليه انتقادات، أما مبرراته فهي : أنه يتطابق مع حق الدولة بممارسة سيادتها على مواطنيها، كما أنه يعد تطبيقاً لمبدأ مساواة المواطنين أمام القانون ؛ أما الانتقادات الموجهة ضده فهي : أنه يؤدي إلى الازدواج الضريبي إذا ما فرضت الضريبة على المواطن من قبل دولة جنسيته والدولة التي يقيم فيها إذا ما اختلفت دولة الجنسية عن دولة الإقامة، وأن تطبيقه بمفرده يؤدي إلى إفلات دخول غير الوطنيين "الأجانب"، وصعوبة حصر مدخولات الوطنيين وتقديرها، الذين يحصلون على دخول خارج دولة جنسيتهم<sup>234</sup>.

وفي تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني نجد أنه لم يأخذ بمبدأ التبعية السياسية وهذا تم استنتاجه من نص المادة (7)<sup>235</sup> بند (15) والمتعلقة بالدخول المعفاة من الضريبة والتي جاء فيها :- " دخل الشخص المتحقق في الخارج ما لم يكن ناشئاً عن أمواله وودائعه في فلسطين " .

#### الصورة الثانية :- التبعية الاجتماعية :-

ويقوم هذا المعيار على فكرة ارتباط الشخص اجتماعياً بدولة ما، إما عن طريق التوطن أو الإقامة، ووفقاً له يخضع الشخص الذي يتخذ من إقليم الدولة موطناً له أو المقيم بها لسيادة الدولة الضريبية بصرف النظر عن جنسيته، ويستند هذا المعيار إلى فكرة التضامن أو التكافل الاجتماعي الذي يعد الأساس القانوني الحديث لفرض الضرائب<sup>236</sup>.

<sup>233</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي " التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية (دراسة مقارنة ) " - دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان : الأردن 2008م، ص 179.

<sup>234</sup> علي هادي عطية الهلالي - الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة " دراسة قانونية مقارنة " - كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص 35.

<sup>235</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>236</sup> سيد عبد المولى - مرجع سابق - ص 22.

فالفرد استناداً لهذا المبدأ يعيش في وسط اجتماعي دون أن يكون منتمياً سياسياً إلى هذا المجتمع، ومن هنا يترتب عليه التزامات ويترتب له حقوق تتلاءم مع طبيعة هذا الانتماء، فالذي يعيش في دولة ما بهذا الوضع يترتب عليه أن يساهم في الأعباء والتكاليف العامة مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة التي وفرتها له الدولة .

وهنا مفهومين مهمان لا بد من توضيحهما في هذا المبدأ، وهما الموطن والإقامة، وقد تحدث المشرع الفلسطيني عن المقيم ولكنه لم يتحدث عن الموطن والذي هو :- المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة إقامة فعلية ومستقرة، ويعتبر انه موجود فيه دائماً ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة فترات غيبية متباعدة أو متقاربة<sup>237</sup>. ويتكون الموطن من ركنين الأول مادي ويتمثل بالإقامة ولكي تتحقق الإقامة لا بد أن يتصف وجود الشخص في الدولة بالاستمرار فلا يكفي وجود الشخص في دولة ما عابراً أو زائراً إذ يكون وجوده بهذا الوصف عارضاً ومؤقتاً ولا تترتب عليه أية آثار فيما يتعلق بضريبة الدخل، أما الركن الثاني للموطن فهو توافر النية والتي تعني نية البقاء في إقليم الدولة لمدة غير محدودة بحيث إذا ما غادر الإقليم فإنه يغادره بنية الرجوع إليه<sup>238</sup>.

والمقيم في التشريع الفلسطيني هو<sup>239</sup>:-

1. الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.
2. الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية، داخل فلسطين أو خارجها.
3. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.

<sup>237</sup> توفيق حسن فرج - المدخل للعلوم القانونية " النظرية العامة للقانون والنظرية العامة للحق " - مكتبة مكاوي، بيروت : لبنان 1975، ص633.

<sup>238</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - مرجع سابق - ص 190

<sup>239</sup> مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

4. الشخص المعنوي إذا كان مسجلاً في فلسطين وكان له فيها مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على العمل فيها.

ومن خلال التدقيق في بنود المادة السابقة يتضح أن المشرع الفلسطيني ميز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي من حيث الإقامة ناهيك عن التمييز أصلاً بين الشخص الطبيعي الفلسطيني وغير الفلسطيني ، وهنا نلاحظ أن المشرع الضريبي ربط الإقامة بالفترة ولم يربطها بوجود موطن دائم للشخص أو محل عمل رئيسي للمكلف في فلسطين .

وقد وجهت إلى هذا المعيار بعض الانتقادات لعل أهمها أنه ليس من العدل تتبع الدخل التي يحصل عليها المتوطن أو المقيم بصرف النظر عن مكان تحققها، فالعدالة تقتضي أن تعطى للدولة التي تحقق الدخل على إقليمها الحق في فرض ضريبتها دون الدولة التي يقيم أو يتوطن بها، هذا بالإضافة إلى أنه قد يترتب في بعض الحالات على الأخذ بهذا المعيار قيام حالات ازواج ضريبي كما قد تقوم صعوبات إدارية لتحصيل الضرائب على الدخل التي نشأت في الخارج<sup>240</sup>.

الصورة الثالثة :- التبعية الاقتصادية :-

استناداً إلى هذا المبدأ فإن للدولة التي يتحقق فيها الدخل من أي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في إخضاع أرباح هذا الدخل للضريبة بصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيماً في الدولة أم غير مقيم، أهم ما في الأمر هو أن يتحقق الدخل في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سبباً كافياً لإخضاعه لضريبة الدخل، خاصة وأن الضريبة كفريضة مالية تتخذ من المال بكل صورة مطرح لها وهذا المنطق يقضي بأن تلاحق الضريبة المال حيث يوجد هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الضريبة الإقليمية وقانونها إقليمي أيضاً ولا تخرج عن هذه القاعدة إلا استثناء وإرادة المشرع أو استناداً للاتفاقيات الدولية<sup>241</sup>.

<sup>240</sup> سيد عبد المولى - مرجع سابق - ص 22.

<sup>241</sup> جهاد سعيد ناصر خصاونة - مرجع سابق - ص 70 .

والتبعية الاقتصادية التي تربط المكلف بدولته تتخذ إحدى الصور التي تمثل عناصر التبعية الاقتصادية وهي<sup>242</sup>:-

- 1- امتلاك المال : هي العلاقة الاقتصادية التي تنشأ بين الشخص والدولة التي أنتج فيها الدخل، على اعتبار أن هذه الدولة تمثل الإدارة التي تسيطر على المصدر الذي نجم عنه الدخل، وباعتبار أن هذا يخضع لإدارتها وأنظمتها .
- 2- موقع المال : إذا كان مصدر الدخل ناجماً عن استغلال رأس المال العقاري أو المنقول مثل إيجارات العقارات وفوائد الودائع فمن الطبيعي أن تكون للدولة التي يوجد فيها المال كالعقار أو الوديعة الحق في فرض الضريبة على الإيرادات الناجمة عن استغلال هذه الأموال على اعتبار أن ذلك المال يمثل العنصر الرئيس في إنتاج إيراداتها .
- 3- استهلاك المال : تقوم العلاقة الاقتصادية بين الشخص والدولة التي ينفق فيها أمواله وهي الدولة التي يقيم فيها أو يتوطن فيها .

والمعيار الاقتصادي هو المعيار الذي أخذ به المشرع الضريبي الفلسطيني، ويتضح ذلك من خلال خاصية أن الضريبة على الدخل "مكانية" التي تعني : إن الضريبة تفرض على الدخل الصافي الذي جناه المكلف داخل حدود الدولة سواء كان مواطناً أو أجنبياً،<sup>243</sup> أما الدخل المتحقق خارج فلسطين يكون معفي بشرط إلا يكون ناشئاً عن أمواله وودائعه في فلسطين<sup>244</sup>.

ثانياً : العناصر الزمانية :-

لا يمكن معرفة نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية إلا عند تصفية تلك الوحدة وهذا الكلام صحيح من الناحية النظرية ولكن في الواقع لا بد من تقسيم عمر المشروع إلى فترات قصيرة يسهل معها معرفة نجاح المشروع من عدمه ومعرفة حجم الأرباح ليتم توزيعها على المالكين، كما أن تقسيم حياة

<sup>242</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - التطورات المالية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة) - الطبعة

الأولى، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان : الأردن 2014، ص 168 .

<sup>243</sup> مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>244</sup> مادة (15/7) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

المشروع إلى فترات معينة يسهل على الجهات الحكومية معرفة درجة تطبيق قوانينها، كل ذلك فرض ضرورة مؤداها تجزئة عمر المشروع إلى فترات مالية أصطلح عليها بالسنة .

وهنا أورد بعض المصطلحات الخاصة بسنوية الضريبة كما جاءت في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني<sup>245</sup>:-

1- السنة المالية :- الفترة المكونة من اثنا عشر شهرا متتالية والتي يقفل الشخص حساباته في نهايتها .

2- الفترة الضريبية :- الفترة التي تحسب الضريبة على أساسها وفق أحكام هذا القرار بقانون .

ويتصل بمبدأ سنوية الضريبة، مبدأ آخر يطلق عليه مبدأ استقلال السنوات المالية القاضي باعتبار كل سنة مالية وحدة منفصلة عن السنة السابقة السنة اللاحقة بها وترتب على ذلك ما يلي :-

1- أن السنة المالية وحدة منفصلة عن السنوات الأخرى، لها ربحها وخسارتها فيعدا ربحا لها ما يتحقق خلالها وخسارة عليها الخسارة التي وقعت فيها .

2- يجب انتظار السنة المالية للمشروع لمعرفة ما إذا كانت قد حققت أرباحا أو خسارة ولا يصح ادعاء تحقيق الربح قبل انتهاء السنة المالية<sup>246</sup>.

3- إذا بدأ شخص أو منشأة بمزاولة النشاط أو توقف عنه خلال السنة المالية نفسها فإن الضريبة يتم ربطها على أرباح المدة من بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية أو من بداية السنة المالية حتى تاريخ توقف النشاط.<sup>247</sup>

وبما أن لكل قاعدة استثناء فإن قاعدة سنوية الضريبة له بعض الاستثناءات كما نص المشرع الفلسطيني " يجوز للمكلف الذي يقفل حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية أن يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك " <sup>248</sup>، وأيضا

<sup>245</sup> مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل

<sup>246</sup> خالد الخطيب - الضريبة على الدخل " أصول محاسبتها في الأردن " - زهران للنشر والتوزيع، ص 29.

<sup>247</sup> عليان الشريف - المحاسبة الضريبية - دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان : الأردن 1991، ص 28.

<sup>248</sup> مادة (2/4) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

الاستثناء " على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن مورثهم خلال (6) أشهر من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة " <sup>249</sup>، وأيضاً الاستثناء " على كل مصفٍ لأي شركة أن يبلغ الدائرة خطأً ببدء إجراءات التصفية؛ لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة، ويقدم إقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتها ويلزم بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق أحكام هذا القرار بقانون " <sup>250</sup> .

## المطلب الثاني : العناصر الموضوعية والشخصية لوعاء الضريبة على الدخل :-

أولاً : العناصر الموضوعية :-

المفهوم القانوني للدخل :-

الأصل أن يعرف الدخل بنص تشريعي يشمل قانون ضريبة الدخل بشكل عام، حيث أنه أفضل وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل، لكن معظم التشريعات الضريبية لا تشمل هذا التعريف، حيث يتولى مهمة التحديد هذه الفقه القانوني الضريبي، ورغم ذلك لم يتفق فقهاء القانون الضريبي على تعريف واضح ومحدد للدخل . وقد يكون السبب في ذلك <sup>251</sup>:-

1- أن وضع تعريف محدد للدخل سيجشع عملية التهرب الضريبي، كأن يستخدم المكلفون في

معاملاتهم تكييفات وهمية بقصد إخراجها من نطاق الدخل الخاضع .

2- أن وضع المشرع تعريف محدد للدخل سيؤدي إلى كثرة التعديلات، بسبب ظهور مصادر

دخل لم تكن ظاهرة في الماضي .

وعلى الرغم من هذا الخلاف حول تحديد مفهوم الدخل إلا أنه هناك نظريتان يستند إليهما هذا

المفهوم :-

<sup>249</sup> مادة (3/18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>250</sup> مادة (4/18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>251</sup> أحمد زياد الديك - رسالة ماجستير بعنوان " تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين ( وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964م ) " -

جامعة النجاح الوطنية 2003م، ص7.

النظرية الأولى : نظرية المصدر : وتأتي هذه النظرية محصلة لعدد من القواعد التي كانت سائدة في تشريع ضريبة الدخل البريطاني في القرنين الثامن والتاسع عشر، ومنها ما ظهر في كتابات الاقتصاديين الألمان بصفة خاصة خلال النصف الأخير من القرن التاسع عشر<sup>252</sup>.

ووفقا لهذه النظرية يعرف الدخل بأنه:<sup>253</sup> كل ثروة قابلة للتقويم النقدي، يحصل عليها المكلف بصفة دورية، من مصدر قابل للبقاء، يمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكها دون المساس بمصدرها. ويتضح لنا من خلال هذا التعريف الذي قدمته هذه النظرية للدخل أن لهذا الأخير خصائص محددة هي :-

- 1- عنصر الدورية أو الانتظام، ويعني أن الفرد يحصل على الدخل بصفة دورية وكل فترة معينة.
- 2- عنصر المدة وهي سنة مالية وفقا للأعراف والمبادئ المحاسبية .
- 3- وجود مصدر منتج للدخل، ومن المعروف أنه لن يكون هناك دخل إذا لم يوجد مصدر منتج لهذا الدخل .
- 4- عنصر ثبات مصدر الدخل، قد يكون مصدر الدخل ناتجا من رأس المال أو من اختلاط رأس المال والعمل، وحتى يستمر وجود الدخل لا بد من بقاء المصدر المنتج له، ويقصد بثبات المصدر الثبات النسبي .
- 5- وجود عنصر المنافع والخدمات وقابليتها للتقدير بالنقود، ويمكن القول أنه بتحقيق الدخل لا بد من وجود خدمات ومنافع يحصل عليها المكلف، ويمكن تقييمها بالنقود، ويمكن أن تكون نقدية كالرواتب والأجور، وقد تكون عينية كالسكن حيث يستطيع صاحب السكن أن يحصل على دخل سنوي يساوي القيمة الإيجارية للسكن .

---

<sup>252</sup> سعيد عبد العزيز عثمان - مقدمة في الاقتصاد العام - الدار الجامعية، الإسكندرية : مصر، طبعة 2003، ص272

<sup>253</sup> عبد الكريم صادق بركات و حامد عبد المجيد دراز - علم المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية : مصر 1972، ص 411

النظرية الثانية : نظرية الإثراء : توسعت هذه النظرية على عكس سابقتها في تفسير مفهوم الدخل، وأصبح الدخل وفقا لهذه النظرية : القيمة النقدية للزيادة الصافية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين ( أو خلال فترة زمنية معينة )<sup>254</sup> .

ويترتب على ذلك بأن الدخل الخاضع للضريبة وفقا لهذه النظرية كل زيادة في الإثراء بغض النظر عن دوريته وثباته، ووفقا لذلك فإن الإثراء العارض يعتبر دخلا ويتوجب عليه ضريبة .

وقد أخذ المشرع الفلسطيني بهذه النظرية وهذا يتضح من خلال ما نصت عليه المادة (3) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل التي جاء فيها " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة " .

ثانيا : العناصر الشخصية :-

لقد سبق الحديث في هذا البحث في الفصل الأول منه على العناصر الشخصية لوعاء ضريبة الدخل وهما الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، ولتكتمل الصورة أكثر ولتجنب التكرار فإننا سنكتفي هنا بالحديث عن كيفية حساب الضريبة<sup>255</sup> على كل من الشخص الطبيعي والشخص المعنوي .

الشخص الطبيعي :-

مثال :- بلغ الدخل الصافي للمكلف أحمد خلال سنة 2012م من تجارة الأجهزة الكهربائية ومن بناية مؤجرة (250000) شيكل وقد علمت ما يلي :-

- كانت نتيجة أعمال المكلف خلال سنة 2011م خسارة بلغت (20000) شيكل علما بأن المكلف يقوم بمسك حسابات أصولية وأن هذه الخسارة قد تم قبولها ضريبيا ( من قبل الدائرة ) .

<sup>254</sup> يونس أحمد البطريق - النظم الضريبية - الدار الجامعية، الإسكندرية : مصر 1998، ص83

<sup>255</sup> الأمثلة الواردة في هذا البحث بناء على تعديل 2015/4/6م للقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م .

- حصل أحمد على قرض لبناء بيت للسكن له ولعائلته وقد بلغ مقدار الفوائد المدفوعة خلال سنة 2012 (5500) شيكل .
  - يقوم أحمد بالإففاق على دراسة ثلاثة أبناء في الجامعة .
  - قام أحمد خلال سنة 2012م بالتبرع لإحدى المؤسسات العامة بمبلغ (70000) شيكل وقد وردت ضمن المصاريف المطالب بها ( تم تنزيلها ) .
  - قام أحمد بإبراز إيصال بمبلغ (5000) شيكل يمثل ضريبة مسقفات مدفوعة عن البناية المؤجرة، علما بأن المبلغ لم يؤخذ بعين الاعتبار ضمن نفقات المكلف ولكنه قام بتقاص المبلغ من ضريبة الدخل المستحقة .
- المطلوب : احتساب الدخل الخاضع وضريبة الدخل المستحقة على هذا المكلف لسنة 2012م .

الحل :

250000	الدخل الصافي المعلن
70000	+ التبرعات ( لمعالجتها حسب النسب القانونية )
2000	-40% من ضريبة المسقفات المدفوعة عن الأملاك المؤجرة ( 5000 x 40% )
318000	الدخل الصافي المعدل
20000	-الخسارة المدورة والمقبولة ضريبيا
298000	
36000	إعفاء شخصي
12000	إعفاء الدراسة الجامعية
4000	إعفاء فائدة قرض السكن
52000	مجموع الإعفاءات
246000	الدخل الخاضع
49200	-التبرعات المقبولة وبما لا يتجاوز 20% من الدخل الخاضع ( 246000 x 20% )
196800	الدخل الخاضع بعد تنزيل التبرعات المقبولة
12180	ضريبة الدخل المستحقة 3750 = 5% X 75000 3750 = 5% X 75000 4680 = 10% X 46800
3000	تقاص 60% من ضريبة المسقفات المدفوعة عن الأملاك المؤجرة ( 5000 X 60% )
9180	رصيد ضريبة الدخل المستحقة

الشخص المعنوي :-

مثال :- أعلنت شركة المجد للاتصالات في قائمة الدخل سنة 2012 صافي أرباح بلغت 5600000 شيكل ونتيجة لتدقيق حسابات هذه الشركة من قبل دائرة ضريبة الدخل بلغ مجموع التعديلات على صافي الدخل المعلن لهذه الشركة 2150000 شيكل .

المطلوب : احتساب الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على هذه الشركة لسنة 2012م .

الحل :

5600000	صافي الأرباح المعلنة بالحسابات
2150000	+ ما يرد للأرباح بموجب قائمة التعديل
7750000	صافي الأرباح بعد التعديل / الدخل الخاضع
1550000	ضريبة الدخل المستحقة $20\% \times 7750000$

## الفصل الثالث

### حدود سلطة القاضي في كيفية عبء الإثبات

القاضي وان كان الحياد مبدأً أساسياً يرتكز عليه في نظره للنزاع، إلا أن الحاجة إلى تدخله تبرز في كافة فروع القضاء مدنية كانت أم إدارية أو جنائية، مع تفاوت درجة التدخل باختلاف طبيعة كل قضاء، إذ يختلف دور القاضي ودرجة تدخله بحسب طبيعة الخصومة مدنية كانت أم غيرها، فالقاضي المدني يكون دوره شكلي ومقيد بالوسائل التي حددها المشرع في قوانين الإثبات أو قواعد المرافعات، ورغم ذلك فهذا القاضي قد يتدخل لإحالة الدعوى للتحقيق أو للخبرة والمعاينة حتى ولو لم يطلب الخصوم ذلك، وهو إذ يفعل ذلك إنما يقوم بدوره في تقصى حقيقة الدعوى<sup>256</sup>.

وكما يقول الأستاذ لجيه أن القاضي بتدخله المباشر في توجيه الدعوى يساعد كثيراً على إيضاح موضوعها والمناقشات الجارية فيها وعلى سيرها المنتظم وله إلا يتقيد بقواعد معينة في هذا الشأن فيما خلا البيئة المهياة<sup>257</sup>.

وللحديث عن دور القاضي الايجابي في إثبات المنازعات الضريبية سوف يقسم الفصل هذا إلى ثلاثة مباحث؛ يتناول المبحث الأول مذاهب الإثبات والسلطة الايجابية للقاضي الضريبي، أما المبحث الثاني فسيتناول حجية وسائل الإثبات في الدعاوى المدنية على القاضي الضريبي، وفي المبحث الثالث سنتحدث عن حجية وسائل الإثبات الخاصة في منازعات الضريبة على الدخل.

#### المبحث الأول : مذاهب الإثبات والسلطة الايجابية للقاضي الضريبي :-

يعد النظام القانوني في الإثبات المدني وسيلة لتحقيق غاية معينة هي الكشف عن حقيقة قانونية يتوقف عليها تقرير أو ترتيب أثر قانوني في شأن حق متنازع عليه؛ وما يثبت عن طريق القضاء عند الفصل في الخصومات يسمى ( حقيقة قضائية ) وهذه الحقيقة قد تكون مخالفة للحقيقة

<sup>256</sup> محمد الحافي - بحث بعنوان " الدور الايجابي للقاضي الإداري والقاضي الجنائي في الإثبات " - المركز العربي للبحوث القانونية

والقضائية، بيروت : لبنان 2012، ص11.

<sup>257</sup> أدهم وهيب النداوي - دور الحاكم المدني في الإثبات ( دراسة مقارنة ) - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 1997، ص209.

الواقعية؛ والسبب في ذلك أن المشرع عند تنظيم الإثبات يتأثر باعتبارين ويعمل على الموازنة بينهما، الاعتبار الأول هو السعي لتحقيق العدالة حتى تكون الحقيقة القضائية أقرب ما يمكن من الحقيقة الواقعية، والاعتبار الثاني استقرار التعامل الذي يدفع المشرع إلى تحديد الأدلة تحديداً يؤمن به تحكم القاضي وجوره<sup>258</sup>.

ويتضح مما سبق أن هناك حقيقتين في الإثبات حاول المشرع تنظيمهما هما :- الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية .

وأبرز ما يمكن استنتاجه عن الفرق بينهما أن الحقيقة القضائية هي التي يتوصل إليها القاضي بعد الفحص والتحرير وتقديم الإثباتات من الخصوم، في حين أن الحقيقة الواقعية هي التي تعكس الواقع الذي يحاول الخصم إثباته من خلال تقديم الدليل، وهنا إذا لم يقدم الدليل المناسب فلا يمكن إثبات الحقيقة الواقعية وتصبح هذه الحقيقة معدومة إذا جاز التعبير .

#### المطلب الأول :- مذاهب الإثبات :-

##### أولاً :- مذهب الإثبات الحر ( المطلق ) :-

بموجب مذهب الإثبات الحر يكون للقاضي دورٌ إيجابي يسوغ له سلطة تقدير الأدلة التي لم يحدد لها القانون قيمة معينة وسلطة استخلاص القرائن، وبحسب لهذا المذهب أنه يساعد على تحقيق العدالة بما يكفله من مطابقة الحقيقة القضائية للحقيقة الواقعية، ولكن يؤخذ عليه إطلاقه يد القاضي في مجال الأخذ بأدلة ما أو طرحها حسبما يراه محققاً للوصول إلى حقيقة الادعاء في الدعوى - من وجهة نظره - التي لا يمكن وصفها بأنها ستكون صائبة دائماً<sup>259</sup>.

ويعني ذلك أنه في هذا المذهب لا يحدد القانون طرقاً معينة للإثبات يلتزم بها الخصوم أو القاضي، وإنما يكون الخصوم أحراراً في اختيار الأدلة التي يرون أنها تؤدي إلى اقتناع القاضي،

<sup>258</sup>عباس العبودي - مرجع سابق- ص 23 .

<sup>259</sup>عبد العزيز عبد المنعم خليفة -الإثبات أمام القضاء الإداري : الإثبات المباشر، الإثبات غير المباشر، دور القاضي في الإثبات - دار الفكر الجامعي، الإسكندرية : مصر، الطبعة الأولى 2008 م، ص 30 .

ويكون القاضي حراً في تكوين اعتقاده، وهذه الحرية الممنوحة للقاضي تجعل الحقيقة التي يصل إليها في موضوع النزاع أقرب ما تكون إلى الحقيقة الواقعية.<sup>260</sup>

ويمكن الآن أن نستنتج بعض خصائص هذا المذهب :-

- 1- يحق للقاضي أن يقضي بعلمه الشخصي الذي يحصل عليه في غير مجلس القضاء .
- 2- يتميز هذا المذهب بأنه يجعل الحقيقة القضائية التي توصل إليها القاضي في حكمه مطابقة إلى حد كبير للحقيقة الواقعية المتنازع عليها، وذلك لأنه لا يكون مقيداً بأي محددات أو أدلة معينة فله أن يستتبط من الأدلة ما تكون أقرب إلى الواقع من القضاء الذي تتصف قواعده بشكل عام بالجمود .
- 3- يمكن أن يوصف الإثبات هنا بأنه إثبات نفسي أو منطقي أكثر من قانوني وذلك لان الإثبات هنا محاولة لإقناع عقل القاضي، والإقناع لا يمكن تقيده بقواعد قانونية، بل تقبل لأجله الأدلة والوسائل التي يستطيع الخصوم تقديمها، وللقاضي حرية تامة في تقدير قيمة كل دليل من أدلة الإثبات .

وبالتالي يقوم هذا المذهب على مبدئين هما<sup>261</sup>:-

- ❖ عدم تحديد أدلة الإثبات :- حيث لا يحدد القانون أدلة معينة للإثبات، فالإثبات يمكن أن يحصل بأي دليل، ومن يقع عليه عبء الإثبات له الحق في اللجوء إلى أي دليل من أدلة الإثبات لإثبات ما يدعيه بما في ذلك حق الخصم في استخدام الشهادة التي لا يكون القاضي فيها متأكداً من أن الشاهد يقول الحقيقة، وأيضاً القرينة كدليل إثبات يستخدمها القاضي مع أنها محض استنباط .

<sup>260</sup> مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى

2006 م، ص 32 .

<sup>261</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص 31 .

❖ عدم تحديد حجية أدلة الإثبات :- حيث تعد جميع أدلة الإثبات مقبولة، وحجيتها يترك تقديرها للقاضي، لأنه ليس لأي دليل من أدلة الإثبات في ذاته قوة قانونية تجعله يفرض نفسه على القاضي .

وفي مجال الضرائب يُعد هذا المذهب قريب إلى أسس الإثبات في المنازعة الضريبية، حيث اقترن تحديد عبء الإثبات بيسره والقدرة على تقديم الدليل سواء ارتبط ذلك بجانب المكلف أم بجانب السلطة المالية وهذا مبني على دور القاضي الايجابي في توجيه الدعوى ومناقلة عبء الإثبات ( Reversing the Burden of Proof ) بين طرفيها<sup>262</sup>، واعتقد ( الباحث ) أن هذه المذهب اقرب ما يكون إلى القانون الضريبي في وضعه الحالي ( قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م ) وذلك لان هذا الأخير لم يحدد طرق الإثبات الخاصة بالمنازعة الضريبية، وإنما اعتمد على طرق الإثبات الواردة في قانون البينات في المواد المدنية والتجارية ؛ وبذلك سيكون هناك خلاف حول حُجية كل من هذه الوسائل لإثبات المنازعة الضريبية لا يمكن تخطيه إلا من خلال إتباع المذهب الحر ( المطلق ) .

#### ثانياً :- مذهب الإثبات المقيد :-

يطلق عليه مذهب الإثبات القانوني ؛ حيث تتعدم فيه حرية القاضي في مجال الإثبات لتحديد القانون أدلته والتي لا يجيز له الحياد عنها، وفقاً لهذا المذهب يحدد القانون طرق إثبات معينة مبيناً قيمة كل منها من الناحية القانونية، ويكون على صاحب الشأن وهو في سبيله لإثبات حقه اللجوء إلى إحدى تلك الطرق دون غيرها<sup>263</sup>، ويكون دور القاضي هنا سلبياً بحتاً حيث يقتصر دوره على تقدير ما يقدمه الخصوم من أدلة قانونية وليس له أن يكمل الأدلة إذا كانت ناقصة<sup>264</sup>.

وفي هذا المذهب على عكس مذهب الإثبات الحر ( المطلق ) فإن القاضي لا يستطيع أن يحكم بعلمه الشخصي، ويحقق هذا المذهب الاستقرار في التعامل، كما يبعث الثقة والاطمئنان في نفوس

<sup>262</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م،

ص 92 .

<sup>263</sup> عبد العزيز عبد المنعم خليفة -مرجع سابق - ص 31 .

<sup>264</sup> محمد حسين منصور -الإثبات التقليدي والالكتروني- دار الفكر الجامعي، الإسكندرية : مصر، طبعة 2006 م، ص 8 .

الخصوم في الدعوى لأنه يتقيد بما حدده القانون وهناك مقياس ( الأدلة التي فرضها القانون ) لا يستطيع الخروج عنه،ويمكن من معرفة عدالة القاضي من خلال مقارنة حكمه في قضايا مختلفة تكون الأدلة فيها واحدة .

ولكن يمكن أن يستنتج أنه بما أن المذهب القانوني هو الوجه المعاكس للمذهب الحر، أن المذهب القانوني يقيد القاضي ويسلبه السلطة التقديرية، إذاً الحكم هنا قد يكون بعيداً عن الحقيقة الواقعية لأن القاضي يتقيد بالأدلة التي حددها القانون ؛ فلا يقبل من الخصم أن يقدم أي إثبات على ما يدعيه ليس محددًا قانوناً .

وبالرغم مما في هذا المذهب من دقة حسابية تكفل ثبات التعامل، إلا أنه يباعد ما بين الحقائق الواقعية والحقائق القضائية، فقد تكون الحقيقة الواقعية ملء السمع والبصر، ولكنها لا تصبح حقيقة قضائية بحكم القضاء بها إلا إذا استطاع إثباتها الخصم بالطرق التي حددها القانون<sup>265</sup>.

والنتيجة أنه في ظل هذا المذهب فإن المشرع يقيد الإثبات أشد التقيد، فيحدد طريقه تحديداً دقيقاً، كما يحدد قيمة وحجية كل من هذه الطرق وأهم ميزة لهذا المذهب هو أنه يزيد الثقة لدى الخصوم في منع التعسف وتوحيد الأحكام القضائية في القضايا المتشابهة، ولكن يؤخذ عليه أنه يقلل سلطة القاضي ويلزمه بما نص عليه القانون .

وفي مجال الضرائب اعتقد ( الباحث ) أن هذا المذهب لا ينسجم مع القوانين الحالية للضرائب ( قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م ) وذلك لان هذه الأخيرة لم تتطرق إلى تحديد طرق الإثبات وحجية كل منها في المنازعة الضريبية، وبالتالي لا مجال لتقيد القاضي بوسيلة إثبات دون غيرها ومدى حجية الوسيلة نفسها إذ اختلفت المنازعة الضريبية .

ثالثاً :- مذهب الإثبات المختلط ( التوفيقى ) :-

من خلال أسم هذا المذهب يتضح أنه يخلط و يوفق بين المذهبين السابقين فيحاول أخذ المزايا وتجنب العيوب .

<sup>265</sup> عصام أنور سليم -مرجع سابق- ص 31 .

هذا المذهب يأخذ بمبدأ حياد القاضي ويحدد الأدلة كما يعلن قوة بعضها في الإثبات، وهو بذلك يحقق الاستقرار في التعامل ويتجنب تحكم القاضي، وفي الوقت نفسه يخفف من مساوئ الإثبات المقيد بإعطاء القاضي سلطة واسعة في تقدير الأدلة التي لم يحدد لها القانون قوة معينة كالشهادة والقرائن القضائية.<sup>266</sup>

إذاً هذا المذهب يجمع بين الإثبات المطلق والإثبات المقيد، فيأخذ من نظام الإثبات المطلق قدراً من السلطة تعطي للقاضي قسماً من الحرية في توجيه الخصوم، وفي استكمال الأدلة الناقصة وفي استيضاح ما أبهم من وقائع دون أن يتعارض ذلك مع تقييد القاضي بأدلة قانونية محددة، وبيان قيمة وحجية كل منها .

وفي مجال الضرائب اعتقد ( الباحث ) أن هذا المذهب هو أفضل مذهب يمكن الاعتماد عليه ولكن بعد إجراء تعديل للقانون الضريبي ( قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011م ) يتمثل في تحديد طرق الإثبات الخاصة بالمنازعة الضريبية وحجية كل منها، والسبب في تفضيل تطبيق هذا المذهب على المنازعة الضريبية يتمثل في كون الأخيرة تتطلب دور ايجابي للقاضي حتى لا يتقل على طرف دون الآخر في المنازعة وهذا يكون من خلال الأخذ بالمذهب المطلق ( الحر )، كما أن الأخذ بمذهب الإثبات المقيد يضيء الاستقرار إلى الأحكام الخاص بالمنازعة الضريبية ويحقق الاطمئنان بالنسبة للمكلف الذي يكون في مواجهة الدولة .

#### المطلب الثاني : السلطة الايجابية للقاضي الضريبي :-

لقد تبيننا لنا خلال المطلب الأول عند الحديث عن مذاهب الإثبات أن السبب الرئيس لظهور هذه المذاهب هو الوقوف على الحدود التي ترسم للقاضي سلطته، وكان ذلك بشكل عام وألان سوف يتم الحديث عن سلطة القاضي الايجابية في الإثبات الضريبي .

لم يحدد قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م طرق الإثبات، بل ترك ذلك لقانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد له نص (مادة 2/29)، وذلك لأنه يركز على الواقع ومدى

<sup>266</sup>مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006م، ص 33 .

مطابقتها للحقيقة، وقد ترك وزن البيّنات وتحديد طرقها لتقدير القاضي الذي يملك صلاحية تقييمها والأخذ بها أو طرحها ولا يخضع لرقابة محكمة التمييز في ذلك " لمحكمة استئناف الضريبة اعتماد نسبة الربح التي حققها المكلف من تجارته حسب ما ورد بإقراره في كشف التقدير الذاتي المقدم من قبله، واستبعاد البيّنة المقدّمة من قبله حول تلك السنة رغم زيادتها عما ورد في ذلك الكشف، لأنّ للمحكمة مطلق الحرية في تقدير قوة هذا الإقرار في الإثبات وترجيحه على أية بيّنة أخرى " <sup>267</sup>.

ومن مظاهر الدور الايجابي للقاضي الضريبي تناقل عبء الإثبات بين الخصوم حيث قد يعتمد المشرع أو القاضي نقل (shifted) عبء الإثبات من طرف إلى آخر لمقاصد وغايات كثيرة منها: - تيسير الإثبات في المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية حيث اقترن تحديد عبء الإثبات بيسره والقدرة على تقديم الدليل، السبب الثاني هو تقريب المراكز القانونية المتفاوتة بين المكلف والإدارة الضريبية، والسبب الثالث هو إعادة التوازن بين المصلحة الخاصة والعامّة (balance of private and public interest) <sup>268</sup>.

وبالرغم من الدور الايجابي الذي يتمتع به القاضي الضريبي إلا أن هناك مجموعة قيود تتمثل في <sup>269</sup>:

- 1- إن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مقتصر فقط على الفصل في مقدار الضريبة المستحقة، وبهذا يخرج من دائرة اختصاصها الفصل بطلب إعادة الرسوم الزائدة عن الرسوم المقررة أثناء رؤية الدعوى الضريبية .
- 2- لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محاسبة المكلف عن مصدر دخل جديد لم يشملته قرار مأمور التقدير، وأن صلاحية محاسبة المكلف عن مصدر دخل جديد هي من اختصاص وزير المالية أو الموظف من قبله خطياً.

<sup>267</sup> تمييز حقوق 93/1076 صفحة 888 سنة 1994 م .

<sup>268</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار: العراق، طبعة 2011 م، ص 92.

<sup>269</sup> رجاء أحمد محمد خويلد - مرجع سابق - ص106.

3- لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تجزئة الدعوى، لأن هذا يخالف الأصول العامة في قانون الإجراءات .

4- لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إعادة الملف إلى مأمور التقدير دون الفصل في أسباب الاستئناف الموضوعية .

5- يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تتظر في كل الطلبات التي أوردها المكلف في لائحة استئنافه .

6- لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقدر دخل المكلف بأقل مما أقر به المكلف.

7- لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استبعاد الخبرة متى توافرت شروطها، لأن في ذلك حرمانا للخصم من وسيلة إثبات قانونية .

8- لا يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تسقط مصدرا للدخل أقر به المكلف أمام مأمور التقدير .

## **المبحث الثاني :- حُجْية وسائل الإثبات في دعاوى المدنية على القاضي الضريبي:-**

إن الحديث عن المنازعات الضريبية يتطلب الحديث عن وسائل الإثبات فيها، فهي منازعة كغيرها من المنازعات تحتاج الإثبات كما سبق وأشار له في هذا البحث .

ووسائل الإثبات حددها المشرع الفلسطيني المدني كغيره من المشرعين على سبيل الحصر، حيث وردت في المادة (7) كالاتي<sup>270</sup>:- الأدلة الكتابية، الشهادة، القرائن، الإقرار، اليمين، المعاينة، الخبرة . وفيما يتعلق بحُجْية هذه البيانات ومدى إلزامها للمحكمة، ومدى صلاحية المحكمة في الأخذ بها من عدمه، فقد قررت محكمة التمييز الأردنية " يناط بمحكمة الموضوع صلاحية تقدير البيانات والحكم بما تقتنع به وبطمئن إليها وجدانها " <sup>271</sup>.

<sup>270</sup> قانون البيانات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>271</sup> تمييز حقوق 85/132 صفحة 1535 سنة 1985م .

وإن كان المشرعون اتفقوا على وسائل الإثبات لكن الفقهاء المختصون اختلفوا على تصنيفها، فهناك من يصنفها على أساس أنها مباشرة في الإثبات أو غير مباشرة لا تنصب على الواقعة المراد إثباتها، ومنهم من يصنفها إلى ذات حُجبة مُلزِمة لا تخضع لتقدير المحكمة وذات حُجبة غير مُلزِمة، إلى غيرها من التصنيفات .

وحيث إنه سبق مناقشة عبء الإثبات وتوزيعه بين المكلف والإدارة الضريبية، فإن انصب تقسيم لوسائل الإثبات في وجهة نظر الباحث هو من حيث حُجبتها، لذلك سيتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب ؛ المطالب الأول يناقش وسائل الإثبات ذات الحُجبة المُلزِمة، والمطلب الثاني يناقش وسائل الإثبات ذات الحُجبة غير المُلزِمة، والمطلب الثالث :- يناقش وسائل الإثبات الأخرى .

### المطلب الأول : وسائل الإثبات ذات الحُجبة المُلزِمة

أن غاية المشرع من إصدار قانون خاص بوسائل الإثبات يسمى بقانون البيئات في أغلب الدول هو النص في هذا القانون على هذه الوسائل وتحديد حُجبة كل منها في الإثبات، فحُجة هذه الوسائل هي التي يعول عليها كل ذي حق في إثبات حقه، وهي التي يعتمد عليها القاضي في الوصول إلى قناعة يكون معها قادر على تشكيل رأيه وإصدار حكمه، ومن هنا سوف يكون هذا المطلب في الحديث عن وسائل الإثبات ذات الحُجبة المُلزِمة التي لا تخضع لتقدير المحكمة .

#### أولاً :- الإثبات بالكتابة :-

تعتبر الكتابة أهم طرق إثبات التصرفات القانونية قديماً وحديثاً، يقول الله تعالى : " يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه " <sup>272</sup>.

وكما جعل الإسلام الكتابة وسيلة من وسائل الإثبات، فإن المشرع الوضعي أيضاً عدّها وسيلة من وسائل الإثبات، وأعطاه حُجبة أكثر من غيرها، تصلح لإثبات جميع الوقائع المادية أو التصرفات

<sup>272</sup>سورة البقرة، الآية 282.

القانونية، وأياً كانت قيمة الحق المراد إثباته، وتكمن أهميتها كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف وقبل قيام النزاع<sup>273</sup> .

وقد قسم المشرع الفلسطيني في المادة (8)<sup>274</sup>، الأدلة الكتابية إلى ما يلي :-

1- السندات الرسمية

2- السندات العرفية

3- السندات غير الموقع عليها .

والسندات الرسمية حسب ما جاء في المادة (9)<sup>275</sup> هي التي ينظمها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تنظيمها طبقاً للأوضاع القانونية، أما السندات التي ينظمها أصحابها ويصدقها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تصديقها طبقاً للقانون فتعدّ رسمية من حيث التاريخ والتوقيع فقط<sup>276</sup> .

من هنا يتبين أنه يجب أن يتوافر في السند الرسمي الشروط التالية :-

1- أن يقوم بكتابته موظف أو شخص مكلف بخدمة عامة .

2- أن يكون هذا الموظف مختصاً بكتابته .

3- أن يراعى في كتابته الأوضاع القانونية المقررة<sup>277</sup>.

ولكن في إطار السند الرسمي نفسه وحسب ما جاء في التعريف، يجب التمييز بين نوعين من البيانات الواردة فيه، فمن البيانات ما يدونه الموظف العام في حدود اختصاصه أو تصدر من ذوي الشأن في حضوره ويمكنه التأكد منها، وهذه البيانات فقط هي التي تكتسب الصفة الرسمية وحجيتها

<sup>273</sup> عارف عبد الرحمن السعيدة - مرجع سابق - ص 668.

<sup>274</sup> قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>275</sup> قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>276</sup> قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>277</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى

2006 م، ص 78 .

على الأشخاص كافة ولا يمكن الطعن فيها إلا بالتزوير، وبيانات أخرى تصدر من ذوي الشأن ويدونها الموظف على مسؤوليتهم من دون أن يكون بإمكانه التيقن من صحتها، وهذه البيانات لا تلحقها صفة رسمية، ويمكن إثبات عكسها بطرائق الإثبات العادية دون أن يتقارن كاهل الطاعن فيها بالطعن بالتزوير<sup>278</sup>.

ويترتب على تخلف شرط أو أكثر من الشروط الواجب توفرها في المحرر الرسمي بطلان هذا المحرر وعدم الاعتداد به، فإذا صدر المحرر من غير مختص بإصداره أو صدر دون مراعاة الأوضاع القانونية أو غير ذلك فإنه لا يُعدّ محرراً رسمياً<sup>279</sup>، غير أن القانون الفلسطيني أورد نصاً يقضي بتحويل المحرر الرسمي إلى محرر عرفي حيث جاء في المادة (10)<sup>280</sup>، ما يلي: - " إذا لم تستوف هذه السندات الشروط الواردة في المادة (9) من هذا القانون، فلا يكون لها إلا قيمة السندات العرفية متى كان ذوو الشأن قد وقعوها بإمضائهم أو بأختامهم أو ببصماتهم " .

ومتى توافرت الشروط المطلوب توافرها في السند الرسمي فإنه يُعدّ عندها حجة بذاته دون حاجة إلى الإقرار به، فلا يطلب ممن يتمسك به أن يقيم الدليل على صحته وإنما على الخصم الذي ينازع فيه أن يثبت ادعاءه ولن يستطيع ذلك إلا عن طريق الطعن بالتزوير<sup>281</sup> .

أما السندات العرفية فقد عرفها المشرع الفلسطيني بأنها<sup>282</sup>: تشمل توقيع من صدرت عنه أو على خاتمه أو بصمته، ولا تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في المادة (9)<sup>283</sup>، من هذا القانون .

---

<sup>278</sup>علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 115.

<sup>279</sup>عابد فايد عبد الفتاح فايد - نظام الإثبات في المواد المدنية والتجارية - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2006م، ص 103 .

<sup>280</sup>قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم ( 4 ) لسنة 2001 م .

<sup>281</sup>مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م، ص 85 .

<sup>282</sup>قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم ( 4 ) لسنة 2001 م .

<sup>283</sup>السندات الرسمية هي التي ينظمها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تنظيمها طبقاً للأوضاع القانونية، أما السندات التي ينظمها أصحابها ويصدقها الموظفون العموميون ومن في حكمهم الذين من اختصاصهم تصديقها طبقاً للقانون فتعتبر رسمية من حيث التاريخ والتوقيع فقط .

وقد قسم بعض فقهاء القانون السندات العرفية إلى قسمين رئيسيين<sup>284</sup>:-

**القسم الأول :** خاص بالأوراق العرفية المعدة للإثبات وهي تسمى بالأدلة المهيأة كالأوراق التي يثبت فيها أصحاب الشأن إبرام عقد أو استلام مبلغ، وهذه الأوراق يجب أن تكون موقعة ممن هي حُجة عليه .

**القسم الثاني:** خاص بالأوراق غير المهيأة للإثبات ولكن تصلح للإثبات كأدلة عارضة وهي لا تكون موقعة من أصحاب الشأن كدفاتر التجار أو الأوراق والدفاتر المنزلية، وقد تكون موقعة منهم كالرسائل وأصول البرقيات .

وتسمى أيضا بالسندات العادية وتتميز بالسرعة في الكتابة والإعداد وقلة في التكاليف، لذلك يلجأ إليها الناس كوسيلة للإثبات، حفاظا على حقوقهم، وجزت العادة بين التجار على كتابة أكثرية الأوراق التجارية على سندات عادية، ذلك أن الرسمية لا تتفق مع متطلبات السرعة التي تتسم بها الحياة التجارية<sup>285</sup>.

وتُعدّ السندات العادية حُجة على من صدرت عنه ( أي من قام بالتوقيع عليها )، إلا إذا أنكر ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة، ولا يعتبر السند العرفي حُجة على الغير إلا مُنذ أن تكون له تاريخ ثابت<sup>286</sup>، وقد رتب القانون الفلسطيني الحالات التي يكون فيها للسند العرفي تاريخ ثابت سندا للمادة (2/18)<sup>287</sup>، من قانون البيئات وهي :-

- 1- أن يصادق عليه كاتب العدل .
- 2- أن يثبت مضمونه في ورقة أخرى ثابتة التاريخ رسمياً .
- 3- أن يؤشر عليه قاضٍ أو موظف عام مختص .

<sup>284</sup> مربة قريمو - رسالة ماجستير بعنوان " الإثبات في المنازعات الإدارية والعوامل المؤثر فيه في التشريع الجزائري " - جامعة محمد خيضر 2014م، ص 26 .

<sup>285</sup> عصمت عبد المجيد بكر - مرجع سابق - ص 146 .

<sup>286</sup> عارف عبد الرحمن السعيدة - مرجع سابق - ص 669 .

<sup>287</sup> قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م الفلسطيني .

- 4- وفاة أحد ممن لهم على السند أثر معترف به من خط أو إمضاء أو بصمة، أو من يوم أن يصبح مستحيلاً على أحد من هؤلاء أن يكتب أو يبصم لعله في جسمه .
- 5- وقوع أي حادث آخر يكون قاطعاً في أن الورقة قد صدرت قبل وقوعه .

ومن خلال ما سبق يمكن التفريق بين السندات الرسمية والسندات العادية (العرفية) في أن الأولى لا يجوز إنكارها من قبل الخصم المحرر لها مع إمكانية الطعن فيها بالتزوير، أما الثانية فيمكن لمن احتج عليه بها إنكارها فضلاً عن إمكانية الطعن فيها بالتزوير، فإن أنكرها فإن عبء الإثبات يتحول إلى خصمه، الذي يقع عليه إثبات صحتها .

وأيضاً من ناحية حُجية السندات فإن حُجية السندات الرسمية تعلو وتسمو على السندات العادية (العرفية) .

وفي مجال المنازعات الضريبية تعد الكتابة أهم وسائل الإثبات وتعتمد عليها صحة وقوة بقية وسائل الإثبات، وتتميز وسائل الإثبات الكتابية عن غيرها من الأدلة الأخرى بعدد من المزايا :-

1- أن الكتابة ترافق الواقعة التي تم فرض الضريبة بموجبها منذ نشأتها وقبل نشوب المنازعة المتعلقة بها<sup>288</sup> .

2- أن معظم المعاملات التجارية والإجراءات الإدارية سواء المدنية منها أو الرسمية تستند في الأساس إلى وثائق كتابية ويرجع ذلك إلى ما يقتضيه عامل الاستقرار القانوني للمعاملات والإجراءات المختلفة<sup>289</sup> .

3- أدلة الإثبات الكتابية لها قوة مطلقة في الإثبات، إذ بها تثبت الوقائع جميعها سواء أكانت القانونية منها أم المادية، وأيضاً لها قوة في الحجة، والتأثير في تكوين قناعة القاضي وبالتالي حسم المنازعة الضريبية<sup>290</sup> .

<sup>288</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص442.

<sup>289</sup> المرجع الأعلى - ص442.

<sup>290</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق طبعة 2011 م،

ص115.

4- الكتابة يرافقها عدة ضمانات للأطراف سواء قبل النزاع أو خلاله أو بعده، وذلك بالنظر

إلى صعوبة تغيير البيانات التي تتضمنها المحررات الكتابية<sup>291</sup>.

5- المحررات الكتابية قابلة للحفظ والاسترجاع في أي وقت ولا تتأثر بعامل الزمن الذي يشوب

وسائل الإثبات الأخرى كالنسيان الذي يطرأ على الشهود في الشهادة، أو تلك البيانات

المخزنة في الوسائل الإلكترونية الحديثة التي يمكن أن تؤثر عليها عوامل مرتبطة بالطاقة

التي تشغلها أو الفيروسات التي يمكن أن تصيبها، أو التغيرات التي يمكن أن يجريها عليها

قراصنة الكمبيوتر والمعلومات دون إرادة من المسؤولين عنها .

6- أن معظم التشريعات التجارية والضريبية تلزم التجار مسك دفاتر تجارية ومحاسبية لتنظيم

أعمالهم، وللاعتداد بها كأدلة إثبات سواء في الخلافات التي تنشأ بينهم وبين عملائهم أو

بينهم وبين الإدارة الضريبية، أو ما يقتضيه حق الإطلاع المقرر للإدارة الضريبية على هذه

الدفاتر في إجراءاتها الهادفة للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وهو ما تم مناقشته

في خصائص المنازعة الضريبية في الفصل التمهيدي من هذا البحث .

وتشمل الكتابة كوسيلة من وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية الوثائق والمستندات والمحررات

والدفاتر والسجلات وصور العقود والرسائل، وتتعدد أوجه وصور الكتابة التي يمكن أن تكون وسائل

إثبات في المجال الضريبي، وذلك إلى أدلة كتابية صادرة عن المكلف، أو أدلة كتابية صادرة عن

الإدارة الضريبية ؛ بمعنى أوضح محررات تنشأ في إطار الإجراءات الضريبية التي تتم بين الإدارة

الضريبية والمكلف، أو محررات ينشئها المكلف دون تدخل الإدارة الضريبية، ويلزم القانون سواء

الضريبي أو غيره إنشائها والمحافظة عليها .

وتعد المحررات الصادرة عن المكلف من أهم البيانات وأقواها حجية في إثبات العبء الضريبي

ومعبرة عن وضع المكلف المالي لأنها صادرة عنه شخصياً، مما يؤكد صحة ما جاء فيها، سواء

<sup>291</sup>المستشار عاصم عبد الجبار سعد -الإثبات في قانون المعاملات الإلكترونية وقانون المعاملات المدنية والتجارية- دراسة منشورة

على الموقع الإلكتروني :- <http://www.mohamah.net> .

أكانت هذه المحررات من إلزام المشرع الضريبي ككشف التقدير الذاتي، أو من إلزام أي قانون آخر كالدفاتر الحسابية<sup>292</sup>.

وعند الحديث عن المحررات والأدلة الكتابية ودورها في الإثبات فإنه في ظل التطور الحاصل في الوسائل التكنولوجية لا بد من الحديث عن الأدلة الكتابية الإلكترونية ومدى إمكانية الاعتماد عليها في إثبات المنازعات الضريبية، خاصة في ظل ما تتمتع به الخدمات الضريبية الإلكترونية من سمات هي<sup>293</sup> :-

1- أن الخدمات الإلكترونية الضريبية هي عبارة عن خدمات ذاتية تعتمد على كفاءة المكلفين في التعامل الإلكتروني وذلك لتحقيق أقصى درجة من الاستفادة من هذه الخدمات .

2- لا يوجد ارتباط بين الخدمات الضريبية الإلكترونية وبين شخصية موظف الضريبة وقدراته وفهمه، حيث ينتفي دور مقدم الخدمة في التأثير في جودة الخدمة حيث يكون الاعتماد الكلي على قوة الشبكة والموقع الإلكتروني وكفاءتهما .

3- استبدال التفاعل الشخصي ما بين مقدم الخدمة ومتلقيها إلى التفاعل الآني على الخط بين طالب الخدمة والموقع الإلكتروني .

4- يقوم المكلف بتحديد الزمان والمكان المناسبين لحصوله على الخدمة وفقاً لاحتياجه دون التقيد بالحدود المكانية و الزمنية حيث تقدم الخدمة على مدار 24 ساعة لمدة 7 أيام في الأسبوع .

5- العدالة والمساواة وتكافؤ الفرص أمام المكلفين كافة في الحصول على الخدمات الإلكترونية.

<sup>292</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة - وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،

المجلد 22، العدد الثاني 2006 م، ص 299 .

<sup>293</sup> إيمان عبد المحسن زكي - الحكومة الإلكترونية (مدخل أداري متكامل) - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة :

مصر 2009م، ص 82

ولتضح الصورة لا بد من تعريف المصطلحات التالية :-

**الكتابة الإلكترونية**<sup>294</sup>: هي كل حروف أو أرقام أو رموز أو علامات أخرى تثبت على دعامة إلكترونية أو رقمية أو ضوئية أو بأي وسيلة أخرى مشابهة .

**المحرر الإلكتروني**<sup>295</sup>: هو رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج أو تخزن أو ترسل أو تستقبل كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية أو رقمية أو ضوئية أو بأي وسيلة أخرى مشابهة .

**المعاملات الإلكترونية**<sup>296</sup>: هي المعاملات التي يتم إبرامها أو تنفيذها بشكل كلي أو جزئي بوسائل إلكترونية.

ومن خلال استعراض طرق الإثبات الواردة في قانون البينات الفلسطيني يتضح أنها لم تنص صراحة على الإثبات بالكتابة الإلكترونية، ولكن هذا لا يعني أن هذه الطريقة لا يمكن استخدامها مطلقاً لأن هناك نصوصاً ضمنية أخرى تؤكد إمكانية الإثبات بالكتابة الإلكترونية وهي:-

1- ما نصت عليه المادة (1/68)<sup>297</sup>، التي جاء فيها :- " في المواد غير التجارية إذا كان الالتزام تزيد قيمته عن مئتي دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أو كان غير محدد القيمة فلا تجوز شهادة الشهود في إثبات وجوده أو انقضائه، ما لم يوجد اتفاق صريح أو ضمني أو نص قانوني يقضي بغير ذلك " .

وبمفهوم مخالف لهذا النص نستنتج حرية الإثبات في المواد التجارية، بمعنى أن الإثبات فيها جائز بكل طرق الإثبات بغض النظر عن قيمة التصرف، فالأعمال التجارية التي تتم بين التجار ولصالح تجارتهم تخضع لمبدأ حرية الإثبات، مما يترتب على ذلك أنه يمكن إقامة الدليل على صحة جميع العقود المبرمة عن طريق وسائل الاتصال الحديثة بكل حرية دون حاجة إلى اللجوء إلى دليل معين بصورة معينة .

<sup>294</sup> مادة (1/1) قانون التوقيع المصري رقم 15 لسنة 2004 م .

<sup>295</sup> مادة (1/ب) قانون التوقيع المصري رقم 15 لسنة 2004 م .

<sup>296</sup> مادة (1) من قانون المعاملات الإلكترونية الفلسطيني رقم ( ) لسنة 2010 م .

<sup>297</sup> قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001 م.

وما يؤكد ذلك ما نصت عليه المادة (51)<sup>298</sup>، حيث جاء فيها: "لا يخضع إثبات العقود التجارية مبدئياً للقواعد الحصرية الموضوعة للعقود المدنية، فيجوز إثبات العقود المشار إليها بجميع طرق الإثبات / مع الاحتفاظ بالاستثناءات الواردة في الأحكام القانونية الخاصة".

ويهدف مبدأ حرية الإثبات في المسائل التجارية إلى عدم إعاقة المعاملات التجارية وما تستوجبه من ثقة متبادلة في التعامل وسرعة وبساطة في إتمام هذه التصرفات، كما يجد هذا المبدأ تبريره فيما تفرضه القواعد التجارية من ضرورة إمساك دفاتر تجارية منتظمة تسجل فيها كل المعاملات بدقة وانتظام هذا الذي يغني عن تحرير مستندات بما يبرمونه من عقود<sup>299</sup>.

2- خضوع وثائق نظم الحاسب الآلي لما تخضع له السندات غير الموقع عليها، وهذا ما نصت عليه المادة (27)<sup>300</sup>، التي جاء فيها: "تسري أحكام هذا الفصل على وثائق نظم الحاسب الآلي".

ومن خلال ما سبق وفي ظل التطور التكنولوجي أصبح لا بد من إعادة النظر في طرق الإثبات لتتماشى مع هذا التطور، ولهذا تدخل المشرع في كثير من الدول المعاصرة ليضفي على المحرر الإلكتروني ذات الحجية المقررة للمحرر العرفي التقليدي ووضع لذلك شرطين<sup>301</sup>: -

الأول :- حفظ المحرر الإلكتروني بطريقة تضمن سلامته وتدل على مصداقيته وصلاحيته لمدة طويلة دون تلف أو تعديل تلقائي لمحتواه .

الثاني :- إمكانية تحديد هوية الشخص المنسوب إليه المحرر بصورة قاطعة، ويتم ذلك عن طريق التوقيع الإلكتروني .

وعقدت من أجل ذلك الاتفاقيات والمعاهدات بين الدول، فنصت الفقرة الثالثة من المادة (14) من اتفاقية الأمم المتحدة الخاصة بنقل البضائع بحراً لسنة 1978 م (قواعد هامبورغ) على أنه "يجوز

<sup>298</sup> قانون التجارة الأردني رقم (12) لسنة 1966م المطبق في فلسطين .

<sup>299</sup> عبد العزيز المرسي حمود -مدى حجية المحرر الإلكتروني في الإثبات في المسائل المدنية والتجارية في ضوء قواعد الإثبات النافذة- كلية الحقوق، جامعة المنوفية : مصر 2005م، ص 58 .

<sup>300</sup> قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>301</sup> محمد حسين منصور -مرجع سابق- ص 273 .

أن يكون التوقيع على سند الشحن بخط اليد أو بالصورة المطابقة للأصل (الفاكس ميل) أو بالتقريب أو بالختم أو بالرموز أو مستخرجا بأية وسيلة آلية أو إلكترونية أخرى، إذا كان ذلك لا يتعارض مع قوانين البلد الذي يصدر فيه سند الشحن " 302.

وفي مجال الإثبات في المنازعات الضريبية لا تتمتع المحررات الإلكترونية في الوقت الراهن بالحجية الكاملة للإثبات بواسطتها، خاصة في الدول التي لم ينص فيها المشرع صراحة على تنظيم عملية الأخذ بها كوسائل إثبات، كما هو الحال في فلسطين، وقد يرجع ذلك في جانب منه إلى عدم مواكبة كثير من المشرعين للتطورات التي يشهدها العالم، خاصة فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية، على الرغم من أن هذا النوع من التجارة أصبح يحتل مساحة كبيرة على خارطة التجارة العالمية .

والحال نفسه كان في لبنان ؛ فقد عالج القضاء اللبناني مسألة الإثبات الإلكتروني في قرار صدر عن محكمة التمييز اللبنانية رقم 4/2001 بتاريخ 2001/2/6م في قضية تفليس الغزاوي، فبعد أن تذرع طالبو النقض بأن مفهوم الدفاتر التجارية قد تغير عرفاً بنتيجة الثورة الإلكترونية، وتجاوز الملفات الخطية إلى بيانات إلكترونية في أقرص مدمجة، رفضت محكمة التمييز الاعتداد بالبيانات المحاسبية المعلوماتية ومساواتها بالدفاتر التجارية الورقية، واعتبرت انه لا يمكن الاستعاضة عن القواعد التي ترعى تنظيم ومسك الدفاتر التجارية أصولاً، بأي عرف مخالف قائم على البرمجة الإلكترونية<sup>303</sup>.

أما المشرع الجزائري فقد كان على عكس المشرع اللبناني، فقد أجاز للمكلفين في مجال المنازعات الضريبية استخدام المحرر الإلكتروني لإثبات تصريحاتهم كما ورد في المادة (3/20) من قانون الإجراءات الجبائية المؤرخ في 22 ديسمبر 2001م، والتي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية وبأن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها<sup>304</sup>.

<sup>302</sup> عباس العبودي -مرجع سابق - ص 358.

<sup>303</sup> تادر عبد العزيز -إثبات الإلكتروني بين الواقع والقانون- مجلة الجيش، العدد 233 تشرين الثاني 2004 م عن الموقع الإلكتروني <http://www.lebarmy.gov.lb> " .

<sup>304</sup> عبيد ريم -إثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعيين الجزائري والمغربي- مجلة المفكر، العدد الحادي عشر، ص 451 .

أما المشرع المصري فقد كان موقفه متقدماً عندما نص في المادة (78) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005م على ما يلي :- " ... للممولين إمساك حسابات إلكترونية توضيح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية " .

وفيما يتعلق بالحجية في الإثبات للمحركات الإلكترونية<sup>305</sup>، نص المشرع المصري في المادة (15) من قانون التوقيع الإلكتروني على ما يلي :- " للكتابة الإلكترونية وللمحركات الإلكترونية، في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية، ذات الحجية المقررة للكتابة والمحركات الرسمية والعرفية في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، متى استوفت الشروط المنصوص عليها في هذا القانون وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وأيد المشرع المصري الرأي الذي يقول بإعطاء مستخرج الحاسب الآلي الناتج من عملية من خلال جهاز الصرف الآلي قيمة بداية الثبوت بالكتابة، نظراً لتوافر شروط بداية الثبوت بالكتابة وهي وجود كتابة، الكتابة صادرة من الخصم، التصرف المدعى به قريب الاحتمال<sup>306</sup>.

واعتقد ( الباحث ) أن التكنولوجيا قد دخلت في كافة مجالات الحياة ومن ضمن هذه المجالات الضرائب وأصبح من اليسير الدخول إلى الانترنت وتنزيل كشوف التقدير الخاصة بالمكلفين ومثال ذلك الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين حيث خصصت صفحة تحت عنوان (<http://www.pmf.ps>)، وهذا الصفحة تحتوي العديد من الخدمات الإلكترونية الضريبية، وبعائدي ( الباحث ) فإن ما يصدر من أوراق ومستندات من خلال وسائل الاتصال الحديثة يعد بداية ثبوت الكتابة، وما يؤكد ذلك أن المشرع الفلسطيني نص في قانون البيئات في المادة (27) منه على أن تسري الأحكام الخاصة بالسندات الغير موقع عليها على وثائق نظم الحاسب الآلي، وبناء على ذلك يجب على قوانين الضرائب الأخذ بالأدلة الإلكترونية كأحد وسائل الإثبات .

<sup>305</sup> للمزيد حول دور المحركات الإلكترونية في الإثبات أنظر ل إياد محمد عارف سدة - رسالة ماجستير بعنوان " مدى حجية المحركات

الإلكترونية في الإثبات (دراسة مقارنة ) - جامعة النجاح الوطنية، نابلس : فلسطين 2009م .

<sup>306</sup> عمرو عيسى الفقي - وسائل الاتصال الحديثة وحجيتها في الإثبات - المكتب الجامعي الحديث 2006م، ص 63 .

## ثانيا : الإثبات باليمين<sup>307</sup>:-

اليمين في الفقه القانوني هي :- قول يتخذ فيه الحالف الله تعالى شاهداً على صدق ما يقول أو على انجاز ما يعد، ويستنزل عقابه إذا ما حنث<sup>308</sup>.

ولقد قسم المشرع الفلسطيني في قانون البيئات اليمين إلى يمين حاسمة ويمين متممة، واليمين الحاسمة<sup>309</sup> هي التي يوجهها أحد الخصوم إلى خصمه في المسائل المتنازع عليها أو في أية مسألة منها ليحسم نزاعاً قائماً .

أما اليمين المتممة<sup>310</sup> هي التي توجهها المحكمة من تلقاء نفسها لأي من الخصمين لتبني على ذلك حكمها في موضوع الدعوى أو قيمة ما تحكم به ؛ ويشترط لتوجيه هذه اليمين إلا يكون في الدعوى دليل كامل وألا تكون الدعوى خالية من أي دليل .

ويوجد صورة خاصة من اليمين المتممة نص عليها بعض الفقهاء وهي يمين التقويم والتي يوجهها القاضي من تلقاء نفسه إلى المدعي لتحديد قيمة المدعى به<sup>311</sup>.

وفي مجال المنازعات الضريبية فإن الاعتماد على اليمين كأداة للإثبات قليل ونادر، ويقول البعض تعليقاً على عدم الأخذ بهذه الوسيلة من وسائل الإثبات بأنه ليس من المنطق أن يرتبط حق الخزنة العامة على يمين يصدر عن المكلف إنكار للضريبة<sup>312</sup> .

وأيضاً من أسباب عدم استخدام اليمين كأداة أثبات في المنازعات الضريبية هو بجواز رد اليمين ممن وجهت إليه، إلى من وجهها، فهذا الحكم لا يتناسب مع طبيعة أطراف الدعوى الضريبية

<sup>307</sup> انظر ملحق رقم ( 1-7 ) في نهاية البحث .

<sup>308</sup> علي أحمد الجراح -مرجع سابق - ص 128 .

<sup>309</sup> مادة (131) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>310</sup> مادة (146) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>311</sup> أنور سلطان - قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية : مصر 2005م ، ص 241 .

<sup>312</sup> رمضان صديق - مرجع سابق - ص 37 .

باعتبار أحد أطرافها هي الدولة التي تقتضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها، فالنظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة سواء كانت يمين حاسمة أو متممة<sup>313</sup>.

وقد نصت المادة (3/172) من قانون ضريبة الدخل العُماني الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (28) لسنة 2009 م على عدم جواز الإثبات باليمين في المنازعة الضريبية حيث جاء فيها: -" يجوز الإثبات بجميع أدلة الإثبات بما فيها الأدلة الكتابية والمحاسبية والخبرة والمعينة والقرائن والإقرار فيما عدا اليمين وشهادة الشهود وغيرها من الأدلة التي تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات؛" وهذا النص الذي جاء به المشرع العُماني يعد تصريح صريح وقاطع بعدم جواز استخدام اليمين للإثبات في المنازعة الضريبية .

وباعتقادي ( الباحث ) أن وسيلة الإثبات باليمين هي إحدى الوسائل التي يمكن أن يعول عليها في إثبات الحق في المنازعة الضريبية وبالتالي حسم النزاع القائم، وما يؤكد ذلك الاستخدام العملي لتلك الوسيلة في أروقة المحاكم الفلسطينية في القضايا الضريبية، وهذا الرأي على عكس ما قد قيل في هذه الوسيلة من الناحية النظرية .

#### **المطلب الثاني : وسائل الإثبات ذات الحُجبة غير المُلزِمة :-**

تتدرج وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية من حيث أهميتها إلى وسائل تملك حُجبة كبرى أمام القضاء، كالأدلة الكتابية واليمين وهي الوسائل التي تم مناقشتها في المطلب الأول من هذا المبحث، ووسائل إثبات ذات حُجبة غير مُلزِمة أي تخضع لتقدير المحكمة وقوتها محدودة في الإثبات بحيث تقتصر على إثبات بعض الوقائع القانونية من دون البعض الآخر وهي الشهادة والقرائن القضائية؛ لذلك سيتم مناقشة الإثبات في الشهادة في الفرع الأول والإثبات بالقرائن القضائية في الفرع الثاني من هذا المطلب .

<sup>313</sup> عارف منور عبد الرحمن السعيدة - مرجع سابق - ص 674 .

## الفرع الأول :- الإثبات بالشهادة<sup>314</sup> :-

وردة الشهادة في القرآن الكريم في مواضع عدة ومنها قوله تعالى: واستشهدوا شهيدين من رجالكم واشهدوا إذا تابعتُم. ولا تكتموا الشهادة"<sup>315</sup> وأيضاً قوله تعالى:- "وأقيموا الشهادة لله"<sup>316</sup>.

وهي إخبار شخص أمام القضاء بواقعة حدثت من غيره ويترتب عليها حق لغيره<sup>317</sup>، فالشهادة غير ملزمة للقاضي تخضع لتقديره ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في وزنها للشهادة والأخذ بها من عدمه<sup>318</sup>.

وقد حدد قانون البيئات الفلسطينية الحالات التي لا يجوز الإثبات بها بالشهادة وهي<sup>319</sup> :-

- 1- فيما يخالف أو يجاوز ما اشتمل عليه دليل كتابي .
- 2- إذا كان المطلوب هو الباقي أو هو جزء من حق لا يجوز إثباته إلا بالكتابة .
- 3- إذا طالب أحد الخصوم في الدعوى بما تزيد قيمته على مائتي دينار أردني أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً ثم عدل عن طلبه إلى ما لا يزيد على هذه القيمة .
- 4- وأيضاً في مجال الضرائب لا يجوز الإثبات في الشهادة في حالة كان الشاهد مدير الضريبة المميز ضده، وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " لا يقبل طلب سماع شهادة مدير الضريبة المميز ضده لأنه بحكم القاضي البدائي الذي لا يجوز دعوته للمناقشة في حكم أصدره"<sup>320</sup>.

<sup>314</sup> انظر ملحق رقم (1-8) في نهاية البحث .

<sup>315</sup> سورة البقرة، الآية 282.

<sup>316</sup> سورة الطلاق، الآية 2.

<sup>317</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م، ص 158

<sup>318</sup> عارف منور عبد الرحمن السعيدة -مرجع سابق - ص 670 .

<sup>319</sup> مادة (70) من قانون البيئات الفلسطينية رقم (4) لسنة 2001 م .

<sup>320</sup> تمييز حقوق 64/38 صفحة 563 سنة 1964م .

وأيضاً نص المشرع الفلسطيني على الحالات الاستثنائية التي كان يجب الإثبات فيها بالكتابة وأجاز الإثبات فيها بشهادة الشهود وهي<sup>321</sup> :-

- 1- إذا وجد مبدأ ثبوت الكتابة، ويعتبر في حكم ذلك كل كتابة تصدر من الخصم ويكون من شأنها أن تجعل وجود التصرف المدعى به قريب الاحتمال .
- 2- إذا وجد مانع مادي أو أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، أو إذا كان العرف أو العادة لا يقضيان بربط الالتزام بسند كتابي، ويعتبر مانعاً مادياً أن لا يوجد من يستطيع الكتابة، أو أن يكون طالب الإثبات شخصاً ثالثاً لم يكن طرفاً في العقد، ويعتبر مانعاً أدبياً القرابة بين الزوجين أو ما بين أحد الزوجين وأبوي الزوج الآخر أو بين الخطيب وخطيبته .
- 3- إذا فقد الدائن سنده الكتابي بسبب لا يد له فيه .
- 4- إذا طعن في العقد بأنه ممنوع بمقتضى القانون أو مخالف للنظام العام والآداب .
- 5- إذا طعن في العقد بأن الظروف التي أحاطت بتنظيمه قد شابها غش أو تدليس أو إكراه أو أي عيب آخر من عيوب الإرادة .

ولا بد من الإشارة إلى أن الإجازة لأحد الخصوم بإثبات واقعة بشهادة الشهود تقتضي دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق في دفعها بهذا الطريق<sup>322</sup> .

وللشهادة شروط يجب توافرها في الشهادة ذاتها وأيضاً شروط يجب توافرها في الشاهد، أما فيما يتعلق في الأولى فهي أن تؤدي الشهادة في مجلس القضاء وأن تؤدي بعد حلف اليمين، أما فيما يتعلق بالثانية فهي أن يكون الشاهد أهلاً لأداء الشهادة وأن يكون الشاهد وقت الشهادة - حر الإرادة وأيضاً انتفاء التهمة عن الشاهد وأخيراً أن لا يكون الشاهد ممنوع من الشهادة<sup>323</sup>.

<sup>321</sup> مادة (71) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>322</sup> مادة (73) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>323</sup> علي أحمد الجراح -مرجع سابق- ص 279.

والشهادة في مجال المنازعات الضريبية يقل استخدامها إلى حد كبير مقارنة مع المنازعات القضائية الأخرى نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية التي يأخذ الطابع الفني فيها الدور الأكبر إضافة إلى أن النزاع الضريبي يعتمد في إثباته على الأدلة المكتوبة الرسمية منها وغير الرسمية<sup>324</sup>. وبالتالي فإن اللجوء للشهادة في المنازعات الضريبية - وإن كان ينصب على إثبات واقعة معينة - فإنه غالباً ما يأتي في حالة التقدير الغيابي الذي يعتمد فيه المقدر على الخبرة، والدراية<sup>325</sup>.

وقد نصت المادة (3/172) من قانون ضريبة الدخل العُماني ( والتي سبق ذكرها عند الحديث عن عدم جواز الإثبات باليمين ) الصادر بالمرسوم السلطاني رقم (28) لسنة 2009 م على عدم جواز الإثبات بالشهادة في المنازعة الضريبية حيث جاء فيها :- "يجوز الإثبات بجميع أدلة الإثبات بما فيها الأدلة الكتابية والمحاسبية والخبرة والمعينة والقرائن والإقرار فيما عدا اليمين وشهادة الشهود وغيرها من الأدلة التي تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات " .

واعتقد (الباحث) أن استبعاد الشهادة أو حتى تقييدها في مجال الإثبات في المنازعات الضريبية السبب فيه هو ألا تكون حقوق خزينة الدولة متوقفة على شهادة الشهود التي من الممكن التأثير عليها ؛ وخير مثال على ذلك إذا كان المكلف الذي يطلب منه الإثبات تاجر ويكون إثباته من خلال تاجر آخر عن طريق الشهادة التي يقدمها هذا الأخير والتي قد تتأثر بعلاقة التجار فيما بينهم<sup>326</sup>، وهذا باعتقادي (الباحث) على خلاف الإثبات في غير المنازعات الضريبية، حيث في المنازعات الأخرى تكون الشهادة أداتين إثبات في واحدة أن جاز التعبير لأنها تتضمن اليمين .

<sup>324</sup> محمد علي عوض الحراري -مرجع سابق- ص 474.

<sup>325</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص310.

<sup>326</sup> ولكن على العكس من ذلك قضت محكمة التمييز الأردنية " إذا قدم المكلف شاهدا مع شهادته هو على النفقات من رسوم وضرائب وفوائد وأجور وغيرها فلا يمكن أن تكون بينة فردية على النفقات، وعلى المحكمة أن تصدر قرارها بالاستناد إلى الشهادتين بشأن هذه النفقات".( تمييز حقوق 67/345 صفحة 238 سنة 1968م ) .

## الفرع الثاني :- الإثبات بالقرائن القضائية :-

وهي التي لم ينص عليها القانون ويستتبطها القاضي من ظروف ووقائع الدعوى ومستنداتها بما له من سلطة تقديرية<sup>327</sup>.

ولا يجوز الإثبات بالقرائن القضائية إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالشهادة وهذا ما قرره المشرع الفلسطيني في المادة (109) من قانون البينات، ويتضح من هذا النص أن المشرع انزل القرائن القضائية منزلة الشهادة وجعل الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالشهادة هي نفسها التي يجوز إثباتها بالقرائن القضائية، ولقد سبق إيراد الحالات التي يجوز فيها الإثبات بالشهادة أصلاً واستثناء .

ولقاضي الموضوع حرية استتباط الوقائع التي تعتبر قرائن بما يعرض أمامه من الوقائع سواء أكانت متعلقة بموضوع الدعوى أو غير متعلقة به، وله أن يأخذها من محاضر الدعوى والأوراق المقدمة فيها، ولو لم تتوفر لها شروط الأدلة، وله السلطة المطلقة في استتباط القرائن التي يعتمد عليها في تكوين عقيدته ولا يخضع لرقابة محكمة التمييز في تكوين هذه القناعة، شريطة أن يكون استتباطه لهذه القرينة وتكوين اقتناعه بها سائغاً<sup>328</sup>.

وتقوم القرائن القضائية على عنصرين<sup>329</sup> :-

**الأول :-** مادي ويتكون من الوقائع التي يتحقق القاضي من ثبوتها ليفسرها، ويستتبط منها الأدلة على ما يريد إثباته .

**الثاني :-** معنوي وهو الاستتباط الذي يقوم به القاضي على أساس العنصر المادي ومرجع فطنة القاضي وذكاؤه .

<sup>327</sup>المادة (108) من قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>328</sup>مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006م، ص 274 .

<sup>329</sup>محمد مصطفى الزحيلي -وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية في المعاملات المدنية والتجارية - دار مكتبة البيان، دمشق : سوريا، الطبعة الأولى 1982م، ص 496 .

ومن عيوب القرائن القضائية في الإثبات أنها تقوم على فطنة وذكاء القاضي وبالطبع فإن القاضي غير معصوم عن الخطأ وهذا ما قد يقلل من قيمة القرائن القضائية في الإثبات ويجعلها محل شك.

ولكن من ميزات القرائن القضائية في الإثبات، أنها تعد من الوسائل التي يستعين بها القاضي للقيام بنقل عبء الإثبات بين الخصوم ولتخفيف من قاعدة (البينة على من ادعى واليمين على من أنكر) حتى لا يقع عبء الإثبات على كاهل أحد الخصمين دون الآخر عن طريق الاكتفاء بما يجعل الأمر المدعى قريب التصديق، وإلزام المدعى عليه نفي هذا الأمر، ثم يقوم القاضي بتكوين قناعته من مجموع ما يدلي به الخصمان<sup>330</sup>.

ومن الأمثلة على القرائن القضائية في مجال المنازعات الضريبية<sup>331</sup>:-

- 1- قرينة الظروف الاقتصادية السائدة ومدى التفاوت في مقدار الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة بين سنة مالية وأخرى .
- 2- قرينة التفاوت الشاسع بين تقدير السنة المالية محل المنازعة الضريبية والتقدير للسنة المالية السابقة عليها .
- 3- قرينة التقارب المكاني لمصادر دخل المكلفين، حيث يجب وجود تناسب وتقارب في تقدير الدخل للمكلفين المتجاورين .
- 4- قرينة مقدار تكاليف إنتاج الدخل، حيث زيادة التكاليف تدل على زيادة الدخل المتحقق .
- 5- قرينة استمرار نتائج الزواج في إثبات التهرب الضريبي بالرغم من الطلاق ، على أساس انه طلاقاً رجعيّاً بما يمكن المكلف من مراجعة زوجته بفترة العدة فضلا عن كونهما يتوارثان خلالها .
- 6- دخول المكلف في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرة إجراءات لاحقة قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة<sup>332</sup>.

<sup>330</sup> عصمت عبد المجيد بكر-مرجع سابق - ص344 .

<sup>331</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية - كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 124،125 .

<sup>332</sup> <http://www.startimes.com>

7- قرينة وجود إخفاء الأسس الضريبية ناجم عن التصرف غير العادي في التسيير مثل :-

أ- التخلي عن قروض أو فوائد .

ب- منح قروض بدون فوائد .

ت- وجود مصاريف مبالغ فيها .

ث- منح تعويضات تفوق قيمة العمل المنجز.<sup>333</sup>

وباعتقادي ( الباحث ) أن القرائن القضائية بشكل عام وفي المنازعة الضريبية بشكل خاص يجب أن لا يعول عليها كثيراً في الإثبات، وذلك لأنها تقوم على سياسة التقدير للقاضي واجتهاداته، وان كان لا بد من الأخذ بها فلا تكون لوحدها، بل إلى جانب وسائل أخرى للإثبات مثل الخبرة حتى تكون أقرب إلى الواقع .

**المطلب الثالث : وسائل الإثبات الأخرى :-**

أن الدارس لقانون البيئات الفلسطينية يلاحظ أن هناك ثلاثة وسائل من وسائل الإثبات التي نص عليها المشرع لم يتم التطرق لها ضمن وسائل الإثبات في المطلبين الأول والثاني من هذا المبحث، وهذه الوسائل هي الخبرة والمعينة بالإضافة إلى حُجية الأمر المقضي فيه، والسبب في ذلك أن هذه الوسائل سادة حولها مجموع من الآراء المعارضة لاستخدامها في إثبات المنازعة الضريبية لما لهذه الأخيرة من خصوصية، وعلى هذا تم تخصيص هذا المطلب لمناقشتها حيث تطرق الفرع الأول إلى الخبرة كأداة إثبات في حين عالج الفرع الثاني الإثبات بالمعينة و حُجية الأمر المقضي فيه تم معالجتها في الفرع الثالث .

**أولاً : الإثبات بالخبرة<sup>334</sup> :-**

المقصود بالخبرة هي تكليف شخص من قبل المحكمة برؤية موضوع النزاع والإدلاء برأيه الفني فيه إلى المحكمة<sup>335</sup>.

<sup>333</sup><http://www.startimes.com>

<sup>334</sup> انظر ملحق رقم ( 1-9) في نهاية البحث .

<sup>335</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى

، ص 316 .

وبالتالي فإن مهمة الخبير تقتصر على المسائل العلمية والفنية التي لا يعرفها القاضي، أما الأمور القانونية فالقاضي هو الخبير الأول فيها، وإذا وضحت الحدود بين المهمتين، القانون للقاضي والعلم والفن للخبير، أمكن بسهولة أن نفرض الاشتباك المتوقع بين المهمتين وأمکن تصور قيام علاقات تعاون بين الطرفين وليس اعتداء أو تنازل لأحدهما، وهو في الغالب القاضي عن مهمته للآخر وهو الخبير<sup>336</sup>

ولا بد من الإشارة إلى أن البعض اعتبر الخبرة نوع من الشهادة وبمعنى أدق شهادة فنية وحتهم في ذلك أن كلا من الخبير والشاهد يدلي بمعلومة ويحلف يمين، غير أن الخبرة نوع من الشهادة يحتاج فيه الشاهد إلى أهلية معينة فهو شاهد بأمر يتطلب إدراكها أهلية خاصة<sup>337</sup>.

واعتقد (الباحث) أن الشهادة والخبرة وسيلتين إثبات مختلفات وان وجد بعض التشابه، والفرق بين الخبرة والشهادة فيما يلي :-

- 1- أن الخبير يمكن تغييره والاستعانة بغيره بينما الشاهد لا يمكن تغييره فهو يطلب لذاته ؛ لأنه هو الذي أدرك الوقائع المطلوب أن يشهد عليها دون غيره .
- 2- الشاهد لا يشترط توفر الاختصاص فيه في مجال معين على عكس الخبير الذي يجب أن يكون ملم بالاختصاص .
- 3- الشاهد تكون شاهدته بدون مقابل بينما الخبير له أتعاب ومصاريف .
- 4- يجوز للخبير أن يطلب إعفاءه من المهمة الموكلة إليه وهذا غير متوفر للشاهد .

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن استخدام الخبرة في القضاء هي حالة اختيارية طارئ في مسائل فنية معينة مثل الأمور المحاسبية والضريبية والهندسية... الخ، فالأصل في القاضي أن يقوم باستجلاء وقائع الدعوى بنفسه لاستكمال قناعته في الوصول إلى الحقيقة القضائية لتكون أقرب ما يمكن إلى الحقيقة الواقعية .

<sup>336</sup> عابد فايد عبد الفتاح فايد - مرجع سابق ، ص 247 .

<sup>337</sup> مراد محمود الشنيكات -الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى

2008م، ص106 .

وفي مجال المنازعات الضريبية فإن الجهات التي تنظر فيها سواء أكانت الإدارة الضريبية أو القضاء المختص (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) فإن هناك أمور ضريبية فنية تتطلب رأي خبير مستقل عن أطراف المنازعة، مثل تحديد نوع بضاعة قبل إخضاعها للضريبة، وفي هذا السياق نطرح السؤال التالي :-

### ما مدى سلطة القضاء الضريبي في الاستعانة بالخبرة ؟

نظراً لأن الخبرة تنصب على مسائل فنية فقد منح المشرع الفلسطيني الحق للمحكمة بانتداب خبير، أو أكثر للاستشارة بأرائهم في المسائل التي يستلزمها الفصل في الدعوى<sup>338</sup>، ومن خلال نص هذه المادة يمكن أن نستنتج أن المحكمة هي التي تعين الخبير ورأيه لا يقيد بها ؛ أما في التشريع الجزائري فإن تعين الخبير ( أن طلب أحد الأطراف ذلك ) يكون للمكلف وللإدارة الضريبية وللمحكمة الإدارية<sup>339</sup>.

والمحكمة هي التي تحدد بدقة المهمة التي يجب على الخبير القيام بها، وتحدد إتعاب الخبير ومن يتحملها من الخصوم ، والأجل المطلوب من الخبير لتقديم تقريره<sup>340</sup>.

وللمحكمة أن توافق على اختيار الخصوم للخبير<sup>341</sup>، ولكنها غير ملزمة بإجابة طلب الخصوم بندب خبير، إذ أن ذلك ليس حق لهم تتحتم إجابته، بل لها أن ترفض ما دامت قد رأت في عناصر الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدتها والفصل في موضوعها دون حاجة إليه<sup>342</sup>.

وهذا يؤكد المبدأ السائد في القانون أو في الفقه أو الاجتهاد أن الخبرة الفنية باعتبارها أحد أدلة الإثبات ليست ملزمة للقاضي، فله أن يأخذ بها كلاً أو جزءاً وله أن يهملها ويعتبرها كأنها لم تكن

<sup>338</sup> مادة (156) من قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>339</sup> كويس لحسن - رسالة ماجستير بعنوان " الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية " - جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013م، ص19.

<sup>340</sup> مادة (156) من قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>341</sup> مادة (157) من قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>342</sup> عابد فايد عبد الفتاح فايد - مرجع سابق - ص248.

وتطبيق هذه القاعدة في أي مجال فني كان محلاً لخبرة وجرى بشأنه تحقيق وحرر به تقرير خبرة<sup>343</sup>.

ولكن بسبب ما تتمتع به الأمور الضريبية من ذاتية، وحاجتها إلى خبرة في العمل المحاسبي والبيانات المالية لحسم المنازعات المتعلقة بها ؛ فإن الخبرة منتجة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير، واعتمد على أسس سليمة، وان محكمة الضريبة بدرجتها البداية والاستئناف تتجه إلى الأخذ بالخبرة ولا تملك استبعادها ؛ لأنه في هذا الاستبعاد حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات مما يؤدي إلى إجحاف بحقه<sup>344</sup>، وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " إذا رأت المحكمة وجوب تدقيق دفاتر المكلف بمعرفة أحد الخبراء من مدققي الحسابات وانتخبت أحد الخبراء وقدم تقريره، فلا يحق لها أن تعتبر المكلف عاجزاً عن إثبات ادعاءاته لمجرد أن المحكمة وجدت نواقص في تقرير الخبير وقد كان عليها إما أن تعيد التقرير إلى الخبير ليعيد النظر فيه على ضوء إرشاداتها أو أن تنتخب خبير آخر " <sup>345</sup>.

والآن السؤال الذي نطرحه في هذا الإطار :-

### ما دور تقرير الخبير في الإثبات ؟

يقدم الخبير بإيجاز ودقة تقريراً موقفاً منه بنتيجة أعماله ورأيه والأوجه التي استند إليها<sup>346</sup>، ويعد تقرير الخبير ومحضر أعماله بحكم الأوراق الرسمية التي يحررها شخص مكلف بخدمة عامة، لذلك فإن البيانات الواردة في المحضر أو في التقرير كحضور الخصوم أو تغيبهم أو تدوين إفادات من دعت الحاجة إلى سماع أقوالهم، وكذلك جميع الأفعال المادية الأخرى التي يحققها الخبير أو قام بها شخصياً في حدود مهمته، كالتاريخ وتوقيعه وتوقيع من حضر، كل ذلك يعتبر حجة على الناس كافة، لا يجوز الطعن بها إلا عن طريق الادعاء بالتزوير<sup>347</sup>.

<sup>343</sup> محمد واصل و حسين بن علي الهلالي -الخبرة الفنية أمام القضاء- مسقط : عُمان 2004م، ص 197 .

<sup>344</sup> عارف منور عبد الرحمن السعيدة - مرجع سابق - ص 675 .

<sup>345</sup> تمييز حقوق 200 / 73 صفحة 232 سنة 1973 م .

<sup>346</sup> مادة (1/180) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>347</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص 462.

وفي مجال المنازعات الضريبية فإنه بعد تأكد المحكمة من استيفاء الخبير لجميع الإجراءات القانونية فإن تقريره يصبح حجة ودليلاً صالحاً للحكم في مواجهة سائر الخصوم، ويصبح له قوة السند الرسمي، ولا يجوز إنكاره أو الطعن فيه إلا بالتزوير، وتتمتع المحكمة بصلاحيات واسعة في وزن هذه البينة، ومدى صلاحيتها كأساس للحكم في الدعوى فلا يقيد رأي الخبير المحكمة، فلها الأخذ بما جاء بتقرير الخبير كاملاً أو الأخذ بجزئية منه وطرح ما عداها، ولها أن تردده كاملاً إذا رأت ما يبرر ذلك<sup>348</sup>، وهذا ما أكدت عليه محكمة التمييز الأردنية في حكمها " إذا طلب المكلف تدقيق حساباته بمعرفة خبير ليثبت ما ورد في أسباب الاستئناف المقدم منه، ولم تقتنع المحكمة بما أورده الخبير، فإن أمر القناعة بالبينة متروك لها وهي غير مكلفة قانوناً بأن تذكر أسباب عدم قناعتها " <sup>349</sup>.

وباعتقادي ( الباحث ) أن استخدام الخبرة في إثبات الحقوق في المنازعة الضريبية تمهيداً لحسمها، من الأمور الضرورية وذلك لأن القاضي وأن كان ملم في القانون إلا انه ينقصه خلفية محاسبية وضريبية تشكل أساس لأي منازعة ضريبية تعرض عليه .

#### ثانياً :- الإثبات بالمعاينة<sup>350</sup> :-

من أقوال الحكمة المشهورة عند العرب " ليس الخبر كالعيان "، لذلك تعد المعاينة من الأدلة المهمة في الوقائع المادية، ويكون القاضي عن طريقها اعتقاده بلامسته للوقائع ذاتها واستخلاص الدليل من مشاهداته لا مما يقدمه له الخصوم من الأقوال والمستندات والبيانات، وهي ضرورية في بعض القضايا، إذ يتعين معاينة محل النزاع وفحص حالته لتتمكن المحكمة من تكوين اعتقادها الصحيح عن حقيقة المنازعة وكيفية استخلاص الحكم فيها .

<sup>348</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص335 .

<sup>349</sup> تمييز حقوق 57 / 73 صفحة 425 سنة 1973 م .

<sup>350</sup> انظر ملحق رقم (1-9) في نهاية البحث .

وفي تعريف المعاينة في القانون:- مشاهدة المحكمة نفسها محل النزاع للتحقق من صحة الأوصاف التي يدعيها صاحب الشأن<sup>351</sup>.

وفي تعريف المعاينة في مجال المنازعات الضريبية فهي :- المعاينة الموقعية على نشاط المكلف أو محل عمله لجمع المعلومات المعتمدة في تقدير الدخل والضريبة سواء أكانت المعلومات مادية كالسجلات أم كانت ظاهرة كتحديد موقع النشاط وعدد المتعاملين مع المكلف والأسعار التي يفرضها على مبيعاته<sup>352</sup>، وكذلك المعاينة تكون في حالة إتلاف بضاعة في محل أغلق بقرار من المدير العام للضرائب<sup>353</sup>.

وتعد المعاينة من الإجراءات التي يجوز لمحكمة الموضوع أن تجريها من تلقاء نفسها أو بطلب من أحد الخصوم<sup>354</sup>، إذا تبين لها أن ذلك يمكن أن يكون له جدوى في وصول المحكمة إلى أدلة في النزاع المعروض أمامها .

وتعتبر المعاينة في المنازعات الضريبية كطريقة من طرق الإثبات نادرة الحدوث على أرض الواقع؛ لأن المعاينة لا تتناسب مع الدعوى الضريبية ؛ لأن ذلك يتطلب من هيئة المحكمة عند طلب موكل المكلف من المحكمة المعاينة الانتقال إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للإطلاع على ملف المكلف<sup>355</sup>، وأيضاً من أسباب قلة استخدام المعاينة في المنازعات الضريبية كما يعتقد البعض اعتماد هذه الأخيرة على الأدلة الكتابية<sup>356</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن المعاينة لا تكون دائماً عند حدوث نزاع ضريبي بل قد تكون إجراء من إجراءات فتح الملف الضريبي، فمن ضمن الأعمال المكلف بها مأمور الحصر بعد إجراء المناقشة

<sup>351</sup> مفلح عواد القضاة -البيانات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م، ص 313 .

<sup>352</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص 127.

<sup>353</sup> قصاص سليم - رسالة ماجستير بعنوان " المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري " - جامعة منتوري، قسنطينة : الجزائر 2007م، ص 122 .

<sup>354</sup> مادة (1/150) من قانون البيئات رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>355</sup> عارف منور عبد الرحمن السعيدة -مرجع سابق - ص 676 .

<sup>356</sup> محمد علي عوض الحراري -مرجع سابق- ص 466 .

وقبل كتابة مذكرة بدء النشاط معاينة المنشأة، أو مكان مزاولة النشاط لما لذلك من أهمية في تحديد تاريخ بدء النشاط ومن هنا تبدو أهمية المعاينة فهي تعتبر إحدى وسائل الإثبات بل أهمها للحالة التي عليها المنشأة<sup>357</sup>.

وعلى من يقوم بالمعاينة (الكشف الحسي) مراعاة الأمور التالية<sup>358</sup>:-

- 1- اختيار وقت مناسب لزيارة موقع نشاط المكلف دون علم مسبق منه، ويراعى في ذلك اختيار أوقات متعددة من السنة لاختلاف مواسم السنة، وحجم رواج أعمال المكلف من فترة إلى أخرى .
- 2- يقوم المقدر خلال الكشف الحسي (المعاينة) بتنظيم محضر بهذه الزيارة يثبت فيه كل ما رآه على أرض الواقع بالتفصيل، وبشكل دقيق يبين فيه النواحي الشكلية : كاسم المقدر، والمديرية المعنية، والسنة المعنية، ويكون لهذا المحضر حُجية قانونية على المقدر وعليه الاعتداد بما ورد فيه، ولا يجوز إهماله، لكونه يعبر عن حجم النشاط الحقيقي للمكلف .
- 3- يجب على المقدر أن يتحرى الدقة المتناهية والموضوعية خلال هذا الكشف، ومحاولة التركيز على الأمور المحاسبية لما لتدوينها من أثر كبير في عبء الإثبات على المكلف، سواء إثبات صحة كشف التقدير الذاتي المقدم منه أو إثبات خلاف ذلك .
- 4- يختلف نوع المشاهدة ونوع المعلومات التي يرمي المقدر للحصول عليها، باختلاف نوع النشاط فمشاهدة الأنشطة الصناعية تعتمد على مشاهدة الآلات ونوعها والبيئات وقدرتها التشغيلية وعدد العمال ومدى مهاراتهم ومهامهم، وكذلك مشاهدة الأنشطة التجارية تعتمد على حجم البضاعة وكمية المشتريات والمبيعات وسعة المخازن .
- 5- لا يقتصر الكشف الحسي أو المعاينة على المركز الرئيسي للمكلف ؛ بل يمتد إلى أي موقع يمارس فيه هذا النشاط كالفروع الأخرى والمخازن البعيدة عن المركز الرئيسي .

<sup>357</sup> سنية أحمد يوسف -مرجع سابق- ص 77 .

<sup>358</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص313-315.

وتطبيقاً لقاعدة حق الخصوم في مناقشة الأدلة فإنه لا تجوز معاينة مكان النزاع في غياب الخصوم، لذا يجب أن تتم بقرار بإجرائها وان تتم دعوة الخصوم، وهذا ما نصت عليه المادة (151)<sup>359</sup>، من قانون البيّنات حيث جاء فيها: - " إذا قررت المحكمة أو القاضي المنتدب معاينة الشيء المتنازع عليه في مكان وجوده وجب إعلان القرار للغائب من الخصوم قبل موعدها بثلاثة أيام على الأقل ما لم ترى المحكمة أو القاضي المنتدب مبرراً لتقصير هذه المهلة".

وإذا أعاق المكلف عمل من يقوم بالمعاينة فعلى الجهة التي تنتظر في المنازعة أن تتحرى وسائل أخرى في الإثبات، ولكن بشرط أن تثبت مسألتين هما: رفض المكلف إجراء المسح الميداني، وسيطرته على هذه الأمانة المراد معاينتها<sup>360</sup>.

ويتضح من خلال نص المادة (151) أن المعاينة اختيارية بالنسبة للمحكمة، إذ يجوز للمحكمة أن ترفض إجراءها ولو طلبها احد الخصوم إذا اتضح لها أنها غير مجدية في النزاع أو كانت الأدلة لدى المحكمة في القضية كافية وهي بذلك تتشابه مع وسيلة الإثبات بالخبرة .

وأيضاً تتشابه المعاينة مع وسيلة الإثبات بالخبرة في واجب تقديم تقرير يوضح أعمال المعاينة كما نصت المادة (153) من قانون البيّنات، وواجب تقديم تقرير يوضح أعمال الخبير كما نصت المادة (180) من نفس القانون .

وأيضاً التشابه بين المعاينة والخبرة في أن البعض لا يصنفهما من طرق الإثبات، ويعتبرهما وسائل لاستكمال القاضي لقناعته ولذلك ينعتهما البعض على خلاف الجمهور بالإثبات المباشر لان القاضي يصل فيهما إلى الوقائع باستعمال حواسه، إما شخصياً بنفسه عن طريق المعاينة أو بالاستعانة بشخص آخر يكمل بها معلوماته عن طريق الخبرة<sup>361</sup>.

<sup>359</sup> قانون البيّنات رقم (4) لسنة 2001م.

<sup>360</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م ص 127 .

<sup>361</sup> مفلح عواد القضاة -البيّنات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م، ص 311 .

إلا أن الاختلاف بين المعاينة والخبرة يكمن في أن الأولى تهدف إلى جمع الأدلة المادية بينما الثانية تعد استشارة فنية للقاضي لمساعدته للوصول إلى معلومات وأدلة تسهم في تكوين قناعاته في القضية .

ومن الأمثلة على حالات المعاينة في المنازعات الضريبية :-

أ- معاينة مساحة المخازن التي يعول عليها في تحديد مبيعات المكلف، وذلك في النشاط التجاري .

ب- معاينة خطوط الإنتاج لتحديد حجم إنتاج المكلف، وذلك في النشاط الصناعي .

ت- معاينة نفايات الشركة لتحديد حجم التالف في الإنتاج .

واعتقد ( الباحث ) أن المعاينة في مجال المنازعات الضريبية يجب أن يكون لها دور أكبر في الإثبات سواء خلال مرحلة التقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية ( وهو ما تم التطرق له في خصائص المنازعة الضريبية في الفصل التمهيدي من هذا البحث تحت عنوان حق الإطلاع ) أو خلال مرحلة النزاع أما القضاء وذلك لان المعاينة لا تقتصر على الإطلاع على الأدلة الكتابية ولكن يمكن أن تكون على موقع نشاط المكلف وما يحققه من شهرة تكون قرينة على أرباحه، وأيضا معاينة حجم نشاط المكلف، والتجهيزات والآلات التي يستخدمها، وعدد موظفيه وعماله .

**ثالثاً : حُجْية الأمر المقضي به :-**

يقصد بحُجْية الأمر المقضي أن الأحكام التي يصدرها القضاء تكون حجة فيما فصلت فيه<sup>362</sup>، وعلى هذا نص المشرع الفلسطيني عندما قال أن الأحكام النهائية تكون حجة فيما فصلت فيه من الحقوق ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجة، ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجة إلا في نزاع قائم بين الخصوم أنفسهم دون أن تتغير صفاتهم وتتعلق بذات الحق محلاً وسبباً<sup>363</sup>.

<sup>362</sup> عادل حسن علي -مرجع سابق - ص 259 .

<sup>363</sup> مادة (110) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001 م .

ويصبح الحكم له حجية الأمر المقضي به في إحدى الحالات التالية<sup>364</sup>:-

- 1- إذا طعن في الحكم استئنافاً وتمييزاً وتصحيحاً ورد الطعن وصدق الحكم .
- 2- إذا بلغ المحكوم عليه بالحكم ولم يطعن فيه .
- 3- إذا اسقط الخصوم بالاتفاق حقهم في الطعن .
- 4- إذا صدر الحكم مشمولاً بالنفذ المعجل .

وفي التشريع الضريبي الفلسطيني نجد أنه أخذ بمبدأ حجية الأمر المقضي به، فقد ورد في نص المادة (10/29)<sup>365</sup>، ما يلي:- " كل حكم أو قرار تصدره المحكمة يكون قابلاً للطعن بالنقض خلال (30) يوماً من تاريخ تفهمه أو تبليغه وفقاً لنظام استئناف ونقض قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون " \*<sup>366</sup>، ويفهم من خلال هذا النص أنه بعد مضي فترة الثلاثين يوم يصبح الحكم بات إذا لم يتم الطعن فيه خلالها ؛ وهذا ما أقرته محكمة الاستئناف العليا في غزة في قضية رقم (55/10) استئناف عليا مدني - ضريبة دخل - في جلسة 1955/6/27 م حيث جاء فيها " عدم جواز قبول استئناف تقدير ضريبة الدخل إذا قدم بعد المدة المقررة قانونياً وهي ثلاثون يوماً من استلام إشعار التقدير " <sup>367</sup>.

وهناك شروط يجب توفرها ليصبح الحكم الصادر في المنازعة الضريبية يتمتع بقوة الأمر المقضي به<sup>368</sup>:-

<sup>364</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص359 .

<sup>365</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>366</sup> انظر ملحق رقم (1-4) في نهاية البحث .

<sup>367</sup> اقتباس عن وليد حلمي الحايك - مجموعة مختارة من أحكام محكمة الاستئناف العليا (القسم المدني - ضريبة الدخل ) 1950م

إلى 1965 م، الجزء الثالث- 1996 م، ص 11 .

<sup>368</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص471 .

**الشرط الأول: وحدة الخصوم واتحاد صفاتهم في المنازعة التي صدر بشأنها الحكم في الدعوى الأولى:-**

في المنازعة الضريبية يلزم لكي يكسب الحكم حجيته أن يكون المكلف هو الشخص ذاته بصفته المائل أمام المحكمة في الدعوى الجديدة، ولا يتمتع الحكم بقوة الأمر المقضي به إلا في مواجهة الخصوم الذين صدر بشأنهم هذا الحكم وليس لذلك اثر بالنسبة إلى الغير .

**الشرط الثاني: وحدة الموضوع أو محل الحق :-**

محل الدعوى هنا هو الحق الذي يطالب به الخصوم أو المصلحة التي يسعون إليها من خلال الدعوى، ولكي يحظى الحكم بقوة الأمر المقضي به يلزم أن تكون الواقعة أو الدعوى الثانية هي ذاتها موضوع الواقعة أو الخصومة التي سبق الحكم فيها .

وشرط وحدة المحل في المنازعات الضريبية تتطلب توافر أربعة عناصر لتحظى بقوة الأمر المقضي به في الدعوى الضريبية وهي :- وحدة موضوع الطلب، وحدة الضريبة، وحدة السنة الضريبية، وحدة الطابع الفني والشخصي للضريبي .

**الشرط الثالث: وحدة السبب :-**

ويقصد بالسبب هنا الأساس القانوني الذي بني عليه الحق أو نشأ بموجبه أو نتج عنه، ويلزم لكي تتحقق قوة الأمر المقضي به في الحكم أن يكون هذا السبب متحداً في الدعوى السالفة واللاحقة، فإذا اختلفت هذه الأسباب فلا مجال لإعمال هذه الحجية ولو اتحد الخصوم والموضوع في الدعوى ذاتها .

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستخلص فوائد الأخذ بحجية الأمر المقضي به في المنازعات الضريبية :-

1- بالنسبة للمكلف :- يحقق الأخذ بقوة الأمر المقضي به الاستقرار في المركز القانوني له.

2- بالنسبة للإدارة الضريبية :- التركيز في عملها وإبعاد جهودها عن المنازعات الضريبية)

التي تم الحُكم بها ) التي قد تضيع على الإدارة الوقت وتكلفها الجهد .

3- القضاء الضريبي :- التقليل من عدد القضايا المطروحة أمامه، فضلاً عن انه لو سمح

بالفصل من جديد فيما تم الفصل فيه، لتعرضت أحكام القضاء للتناقض، الأمر الذي يضيع هيبة الأحكام ويزعزع ثقة المكلفين فيها .

وباعتقادي ( الباحث ) أن حُجية الأمر المقضي فيه من الأشياء المهمة في مجال

المنازعات الضريبية والتي يجب تبنيتها لم تحققه من استقرار في الأحكام، خاصة أن

المنازعة الضريبية تتعلق بحقوق الدولة المالية التي يجب إلا تكون متوقفة على أحكام غير ثابتة وقابلة للنقض .

### المبحث الثالث: حُجية وسائل الإثبات الخاصة في منازعات الضريبة على الدخل:-

أن الهدف الرئيسي لهذا البحث هو معرفة أمكانية استخدام وسائل الإثبات الخاصة بالمواد المدنية والتجارية في أثبات الحقوق المتنازع عليها في المنازعة الضريبية، ولذلك من باب أولى حتى تكتمل الصورة فإنه لا بد من التحدث عن وسائل الإثبات الخاصة بالمنازعة الضريبية .

#### المطلب الأول : الإقرار الضريبي<sup>369</sup> :-

يميل الإنسان بطبعه إلى حب الذات ويعمل على جلب المصالح ودفع ما يعرضه للضرر، فإذا أقدم شخص على الإقرار بحق أو واقعة مقدماً مصلحة الآخرين على مصلحته، فإن العقل يرجح جانب الصدق وبعد احتمال الكذب في الإقرار، فما هو الإقرار ؟

- <sup>369</sup> حيث نصت المادة (18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م على الفئات الملزمة بتقديم الإقرار الضريبي وهي :-
- 1- بموجب أحكام هذا القرار بقانون يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات اللازمة وفقاً للمواد (19) و(20) من هذا القرار بقانون، وتكون تلك الإقرارات والمعلومات خاضعة للتدقيق من قبل المقدر .
  - 2- على الأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول تقديم الإقرار الضريبي.
  - 3- على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن مورثهم خلال (6) أشهر من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.
  - 4- على كل مصفٍ لأي شركة أن يبلغ الدائرة خطياً ببدء إجراءات التصفية؛ لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة، ويقدم إقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيته ويلزم بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق أحكام هذا القرار بقانون.
  - 5- للوزير بالتنسيق من المدير إصدار تعليمات يعفي بموجبها فئات معينة من الأشخاص الطبيعيين من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة.

عزّفت المادة (15)<sup>370</sup>، من قانون البينات الفلسطيني الإقرار بأنه :- اعتراف الخصم بواقعة أو عمل قانوني مدّعى بأي منهما عليه .

وعزّف الفقه الإقرار بأنه<sup>371</sup> \* :- اعتراف الخصم بواقعة مدّعى بها عليه لآخر بقصد اعتبار هذا الأمر ثابتاً بزمته وإعفاء الآخر من إثباته، سواء كان الأمر حقاً مبيناً، أو واقعة قانونية يترتب عليها نشوء الحق، أو انقضاؤه، أو انتقاله .

والإقرار قد يكون صريحاً، عندما ينصب التعبير مباشرة على أمر معين، فيعترف المقر صراحة بصحة الوقائع المنسوبة إليه، وقد يكون التعبير شفهيّاً أو كتابة، كما قد يكون الإقرار ضمنياً، وهذا ما يستدل عليه من موقف الخصم وتصرفاته وأقواله ومن ظروف الدعوى وملايساتها<sup>372</sup> .

والإقرار قد يكون قضائياً<sup>373</sup>، إذا تم الاعتراف بالواقعة أو العمل المدعى به أمام القضاء أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة أو العمل، وقد يكون الإقرار غير قضائي إذا وقع في غير مجلس القضاء أو بصدد نزاع أثير في دعوى أخرى، ولا يجوز إثباته بشهادة الشهود ما لم تسبقه قرائن قوية تدل على وقوعه<sup>374</sup>.

### خصائص الإقرار :-

1- الإقرار إخبار، جوهر الإقرار بأنه إخبار بأمر من الأمور، فالشخص الذي يعترف بواقعة إنما يسوق خبراً عن حقيقة هذه الواقعة، ولأن هذه الواقعة من شأنها أن تنتج آثار قانونية ضد المقر فإن احتمال صدق الإقرار رجح على احتمال كذبه<sup>375</sup>.

<sup>370</sup> قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>371</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص 303 .

\*انظر ملحق رقم (1-10) في نهاية البحث .

<sup>372</sup> عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق - ص206

<sup>373</sup> أن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولي يعتبر إقرار قضائياً ملزماً باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع " ( تمييز حقوق 81/605 ) صفحة 633 سنة 1982م.

<sup>374</sup> مادة (116) من قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>375</sup> عادل حسن علي -الإثبات في المواد المدنية- مكتبة زهراء الشرق، القاهرة : مصر، 1996 ص 106.

2- الإقرار تصرف قانوني بالإرادة المنفردة، ويترتب على ذلك ضرورة توافر الأهلية اللازمة للتصرف في الحق المقر به أو للالتزام بالواقعة المقر بها، وإذا كان المقر نائباً عن غيره فيلزم حتى يكون الإقرار الصادر منه صحيحاً ومُلزماً للأصيل أن يصدر في حدود النيابة الممنوحة له، فيلزم وكالة خاصة بالإقرار ولا تكفي الوكالة العامة<sup>376</sup>.

3- يعتبر الإقرار تصرفاً كاشفاً عن سبق وقوع واقعة معينة وليس منشئاً لحق جديد، أي لا يجوز أن يكون الإقرار معلقاً على شرط أو أجل معين<sup>377</sup>.

4- الإقرار إعفاء من الإثبات، لان الأصل أن المدعي يتحمل عبء الإثبات للواقعة التي يدعيها، فإذا أقر خصمه بهذه الواقعة يكون عندئذ قد أعفاه من إثباتها<sup>378</sup>.

ومن خلال ما سبق مناقشته وتوضيحه ولأن موضع هذا البحث يتعلق بالمنازعات الضريبية فإنه لا بد من تحديد خصائص الإقرار في المنازعة الضريبية والتي يمكن استنتاجها كآتي :-

- 1- أن تكون إرادة المقر خالية من أي عيب من عيوب الإرادة .
- 2- أن يتوفر القصد في إرادة المقر لإحداث الأثر القانوني للإقرار.
- 3- أن يكون الإقرار واضحاً وصريحاً وأن يتم بإرادة منفردة .
- 4- أن يصدر عن المكلف شخصياً أو عن من يمثله .
- 5- أن ينصب الإقرار على واقعة متعلقة بنشاط المكلف .
- 6- يجب أن يكون الإقرار أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء الضريبي وخلال النظر في السنة المعنية .

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن، هل يجوز إقرار الأولياء والأوصياء عن الأمور الضريبية المتعلقة بمن هم أولياء أو أوصياء عليهم ؟

<sup>376</sup>عابد فايد عبد الفتاح فايد -مرجع سابق - ص207 .

<sup>377</sup>عابد فايد عبد الفتاح فايد -مرجع سابق - ص207 .

<sup>378</sup>عصمت عبد المجيد بكر -مرجع سابق، ص208.

وهنا جاء في المادة (119)<sup>379</sup>، أنه يشترط أن يكون المقر عاقلاً بالغاً غير محجور عليه، فلا يصح إقرار الصغير والمجنون والمعتوه والسفيه، ولا يصح على هؤلاء إقرار أوليائهم أو أوصيائهم والقوام عليهم إلا بإذن من المحكمة .

يتضح من نص المادة السابقة أنه لا يجوز الإقرار إلا بإذن من المحكمة، ولكن في مجال المنازعات الضريبية فإن الضريبة تختلف عن غيرها من الأمور المدنية والتجارية وهذا بسبب ما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية، وإن إقرار الوصي عن التصرفات التي قام بها والتي تجعل مال الوصي عليه خاضعة للضريبة جائز وذلك لأن الإقرار أولاً صادر عن شخص كامل الأهلية ( الوصي ) وليس عن شخص منقوص الأهلية ( الموصى عليه ) وثانياً إذا لم يتم الإقرار عن أموال الصغير الخاضعة للضريبة من قبل الوصي فإن الضرائب سوف تتراكم عليه وقد يعجز عن سدادها<sup>380</sup>.

ولقد نظم المشرع الضريبي الفلسطيني وسائل الإقرار الضريبي خلال مراحل التقدير الأولي من خلال الالتزام الذي فرضه على المكلفين بتقديم كشف التقدير الذاتي ( مادة 1/17 أ )<sup>381</sup>، كما نظمه من خلال الالتزام الذي وضعه على الإدارة الضريبية بسماع أقوال المكلف ومناقشته واستجوابه .

وتعدّ بعض التشريعات أن إقرار المكلف في محاضر المناقشة التي تقوم بها الإدارة الضريبية ضمن الإجراءات وفي حدود الصلاحيات التي قرر لها القانون ؛ يُعدّ إقراراً قضائياً رغم انه تم في محاضر أجريت عن طريق الإدارة الضريبية بوصفها سلطة تنفيذية، وذلك للأسباب التالية<sup>382</sup> :-

1- بصفة أن هذه المحاضر تتضمن إقرار بصحة وصدق ما جاء فيها من اعتراف للمكلف بمصادر دخله .

<sup>379</sup> قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>380</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص 305.

<sup>381</sup> التقدير الذاتي من قبل المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ومرفقاته.

<sup>382</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص 455 .

2- لان هذه المحاضر التي تضمنها إقرار المكلف تعد محررات رسمية تمت عن طريق موظفي الإدارة الضريبية ممن يحملون صفة الضبطية القضائية، وهو ما لا يجوز الرجوع عنه أو الطعن فيه إلا بالتزوير .

3- استيفاء هذه المحاضر لجميع الشروط الشكلية والموضوعية .

4- اقتصار دور موظفي الإدارة الضريبية على تحرير هذه المحاضر ومسؤولية المكلف عما تتضمنه من بيانات واعترافات .

وحسب ما نصت عليه المادة (121)<sup>383</sup>، فإنه لا يصح الرجوع عن الإقرار إلا لخطأ في الواقع على أن يثبت المقر ذلك ؛ وفي الإقرار الضريبي فإن المكلف ملزم به ولا يجوز الرجوع عنه باعتباره اعترافاً بحجم دخله ومصدر هذا الدخل .

وقد يُعرض الإقرار في صورة مختلفة، فقد يكون مجرد اعتراف بالواقعة المدّعى بها، وقد يضاف إليه شق آخر يكمل الاعتراف بالواقعة أو يمثل دلالة هذا الاعتراف ويكون غير منفك عنه في صدوره<sup>384</sup>، ومثال على الحالة الأولى إقرار المكلف بمبلغ الضريبة الذي قدرته عليه الإدارة الضريبية، وهذا الإقرار بسيط ولا تعرض بشأنه أي صعوبة لأنه اعتراف بالواقعة كما يدعيها الخصم، وهنا يؤخذ بالإقرار كاملاً ولا يتم تجزئته؛ ومثال على الحالة الثانية إقرار المكلف بتحقيق دخل من نشاط ما وادعائه أنه مصدر الدخل الوحيد الخاضع للضريبة لديه، فالإقرار هنا مركب.

ويجوز في حالة الإقرار المركب أن يتم التجزئة استناداً إلى ما جاء في المادة (118)<sup>385</sup>:- لا يتجزأ الإقرار على صاحبه إلا إذا انصب على وقائع متعددة وكان وجود واقعة منها لا يستلزم حتماً وجود الوقائع الأخرى؛ وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي الفلسطيني بنص صريح في المادة (2/21)<sup>386</sup>:- للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توفرت لديه

<sup>383</sup> قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>384</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة )- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة

الأولى 2006م، ص299 .

<sup>385</sup> قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001م .

<sup>386</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي.

**والسؤال الذي يطرح نفسه الآن بعد هذا العرض للإقرار وخصائصه العامة وخصائصه في مجال المنازعة الضريبية، ما هو الإقرار الضريبي وما هي حجته في الإثبات ؟**

يقوم النظام الضريبي الحديث على الالتزام الطوعي من المكلف بتقديم حساباته وأداء الضريبة المستحقة عليه في نهاية السنة المالية، حيث يقوم المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه بصورة ذاتية من خلال الإقرار الضريبي الذي يقدمه إلى دائرة ضريبة الدخل.<sup>387</sup>

أذاً الإقرار الضريبي هو:- إقرار يقدمه المكلف خلال فترة يعينها القانون مبيناً مصادر دخله، والتكاليف المنفقة للحصول عليه، مرفقاً به الإثباتات اللازمة.<sup>388</sup>

وقد عرف المشرع الضريبي الفلسطيني الإقرار ب:- تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة.<sup>389</sup>

وليس شرطاً أن تعتمد الدوائر الضريبية ما قدمه المكلف بشكل مطلق نهائي، بل يحق لها أن ترفضه أو تدخل بعض التعديلات عليه ومناقشة المكلف في ذلك، ومما يميز هذا الأسلوب هو التعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت مستندات وأوراق المكلف صحيحة، كما يقلل من تكاليف جباية الضرائب لان المكلف نفسه هو الذي صرح بحجم دخله وما على الدوائر الضريبية إلا المراقبة والتأكد من البيانات التي قدمها ولكن ما يعيب هذا الأسلوب أن الدوائر الضريبية عند اطلاعها على المستندات ودفاتر المكلف للتعرف على طبيعة عمله قد يعد ذلك

<sup>387</sup> ياسر غازي السلامين وعبد الرحمن قاسم الدقة - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين - المكتبة الأكاديمية، الخليل : فلسطين، الطبعة الرابعة 2014 م، ص140.

<sup>388</sup> على هادي عطية الهلالي -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة - كلية القانون - جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص66 .

<sup>389</sup> مادة (1) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

تدخلاً مباشراً في خصوصيات عمله التي لا يرغب أن يطلع أي جهة عليها، ومع هذا تعد هذه الطريقة الأكثر إتباعاً في معظم دول العالم.<sup>390</sup>

ويحتوي الإقرار المقدم من المكلف عادة على المعلومات التالية<sup>391</sup>:-

- 1- البيانات الشخصية:- وتحتوي على معلومات خاصة عن المكلف مثل اسمه الرباعي ورقم هويته ورقم ملفه الضريبي .
- 2- نوع نشاط المكلف:- هل هو مهنة أم تجارة أم خدمات أم إنتاج، أم غير ذلك .
- 3- تفاصيل دخل المكلف:- وهو جزء من الإقرار يحتوي على إيرادات المكلف من نشاطه الرئيسي ومن الأنشطة الأخرى، ويحتوي على مصاريف المكلف .
- 4- الإعفاءات التي يستحقها المكلف:- وهي التي نص عليها المشرع الفلسطيني في المادة (12) وهذه الإعفاءات تمنح حتى تضمن للمكلف حياة كريمة .
- 5- مرفقات أخرى:- مثل كشف الموجودات الثابتة و كشف الحسابات الدائنة والمدينة .

#### أنواع الإقرارات الضريبية :-<sup>392</sup>

- إقرار ضريبة دخل للشركات المساهمة العامة والخصوصية (تجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى) \*<sup>393</sup>.
- إقرار ضريبة دخل للشركات المساهمة العامة والخصوصية ( مالية / بنوك / تأمين / وساطة / صرافة / تأجير تمويلي) \*<sup>394</sup>.

<sup>390</sup> طارق الحاج -المالية العامة - دار الصفاء، عمان :الأردن ،الطبعة الأولى 2009م،ص76،75 .

<sup>391</sup> بناء على اطلاع الباحث على نموذج الإقرار الذاتي للمكلف الصادر عن الإدارة الضريبية .

<sup>392</sup> دليل المكلف في ضريبة الدخل - وزارة المالية الفلسطينية 2012م، ص41.

<sup>393</sup> انظر ملحق رقم (1-2) في نهاية البحث .

<sup>394</sup> انظر ملحق رقم (2-2) في نهاية البحث .

- إقرار ضريبة دخل لشركات الأشخاص بما في ذلك الشركات \*<sup>395</sup>.
- إقرار ضريبة دخل للشخص الطبيعي الذي يقوم بممارسة أي نشاط أعمال أو استثمار ( إقرار أفراد ) \*<sup>396</sup>.
- إقرار ضريبة دخل للشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على الدخل من الراتب أو الأجر ( إقرار موظف أو مستخدم <sup>397</sup> ) \*<sup>398</sup>.

وبعد تقديم المكلف هذا الإقرار إلى دائرة ضريبة الدخل يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه بناء على هذا الإقرار ويعطى تقديراً مؤقتاً يسمى تقديراً أولياً (00) \*<sup>399</sup>، أي تقدير غير نهائي خاضع للمراجعة والتدقيق، حيث يُعدّ هذا الإقرار مقبولاً بشكل مبدئي عند استلامه، ويحق للمقدر رفض هذا الإقرار كلياً أو جزئياً أو تعديله إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة فيه ويتم إبلاغ المكلف بذلك في مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ تقديم الإقرار للدائرة وتحديد موعد لمناقشة المكلف بذلك وذلك حسب نص المادة (2/21): " للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبوله أو رفضه كلياً أو جزئياً إذا توافرت لديه أسباب حول صحة أو عدم صحة البيانات الواردة فيه وإبلاغ المكلف بمذكرة حضور للمناقشة خلال سنة من تاريخ تسليم الإقرار الضريبي " لأنه إذا مضى سنة على تقديم الإقرار ولم يتم إرسال إشعار أو خطاب للمكلف يخبره فيه بعدم صحة بعض بنود الإقرار يعتبر هذا الإقرار مقبولاً بشكل نهائي، ويُلزم المقدر بإصدار إشعار تقدير نهائي (01) \*<sup>400</sup>.

<sup>395</sup> انظر ملحق رقم (2-3) في نهاية البحث .

<sup>396</sup> انظر ملحق رقم (2-4) في نهاية البحث .

<sup>397</sup> إقرار الموظف أو المستخدم يكون في حالة وجود مصدر دخل غير الوظيفة، لأنه بطبيعة الحال لا يلزم إقرار من المكلف عن دخله من وظيفته لان الضريبة تخصم من المنبع.

<sup>398</sup> انظر ملحق رقم (2-5) في نهاية البحث .

<sup>399</sup> انظر ملحق رقم (2-6) في نهاية البحث .

\* انظر ملحق رقم (2-7) في نهاية البحث .

<sup>400</sup> ياسر غازي السلامين و عبد الرحمن قاسم الدقة -المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين- المكتبة الأكاديمية، الخليل : فلسطين، الطبعة الرابعة 2014 م، ص 141 .

وقد حدد المشرع الفلسطيني المدة التي يجب على المكلف أن يقدم خلالها إقراره حيث جاء في المادة (1/19)<sup>401</sup>: " يلزم كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعتمد من قبل الدائرة والمرفقات المشار إليها في المادة (1/20)<sup>402</sup>، من هذا القرار بقانون وأن يسلمه باليد، لقاء إيصال أو بالبريد المسجل بعلم الوصول أو بأية وسيلة أخرى يوافق عليها الوزير بالتنسيق من المدير ويرسل إلى الدائرة خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاؤ الفترة الضريبية، موضحاً فيه تفاصيل دخله الإجمالي وتنزيلاته ودخله الصافي وإعفاءاته ودخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية " .<sup>403</sup>

أما المشرع العراقي فقد حدد المدة التي يتعين على المكلف أن يقدم إقراره فيها بـ 21 يوماً من تاريخ تبليغه ويتساوى في هذا الواجب المكلف المسجل بدائرة الضريبة مع المكلف غير المسجل، ولكن السلطة المالية لها سلطة تقديرية بمد مدة تنفيذ هذا الواجب إلى أجل مناسب بالمراعاة مع ظروف المكلف .<sup>404</sup>

مزايا التقدير الذاتي والالتزام الطوعي بدفع الضريبي<sup>405</sup> :-

1- خفض التكلفة الإدارية اللازمة لعملية الفحص والربط والتحصيّل التي تتحملها الإدارة الضريبية .

2- تقليل حالات النزاع على عناصر الضريبة بمختلف الجهات ابتداءً من الطعن في التقدير حتى صدور أحكام بقيمة الضريبة .

<sup>401</sup>قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>402</sup>يتعين على المكلف عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاقه بالآتي:

أ. نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص، وذلك للشركات المساهمة العامة والخصوصية وأي شخص معنوي يخضع للضريبة والأشخاص المعفاة دخولهم من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول والمكلفين الأفراد وفق تعليمات تصدر من الوزير بالتنسيق من المدير .

ب. مع مراعاة ما ورد في البند (أ) من هذه المادة على الشركات العادية والأشخاص الملزمين بمسك حسابات أصولية إرفاق نسخة من الحسابات الختامية وكشف تعديلي لغايات الضريبة وفق القوانين والأنظمة المعمول بها .

<sup>403</sup>قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

<sup>404</sup>على هادي عطية الهلالي -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة- كلية القانون - جامعة ذي قار : العراق 2012م، ص 66 .

<sup>405</sup>ياسر غازي السلامين وعبد الرحمن قاسم الدقة -المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين- المكتبة الأكاديمية، الخليل : فلسطين، الطبعة الرابعة 2014 م، ص 147 .

3- سرعة تحصيل الإيرادات السنوية .

4- رفع العبء الضخم الذي تعاني منه الإدارة الضريبية ( دائرة ضريبة الدخل ) .

5- تخفيف العبء عن المكلفين في تعاملاتهم مع الإدارة الضريبية .

6- زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية .

وأيضاً من ميزات هذه الطريقة عدم اعتمادها على الاستنتاج والقرائن أو إقرارات الغير بل تعتمد على إقرار المكلف نفسه لذلك قد تُعدّ هذه الطريقة من أفضل الطرق في التقدير خاصة إذا كان المكلف على درجة عالية من الوعي الضريبي .

ولكن من مساوئها أنها تتطلب وجود إدارة ضريبية على قدر عالٍ من الخبرة حتى تتمكن من مراجعة الإقرارات والتأكد من صحتها والتأكد من سلامة دفاتر ومستندات المكلف، و أيضاً من عيوب هذه الطريقة أنه لا تعدّ عملية تعبئة الكشف (الإقرار) بمصادر وحجم الدخل عملية بسيطة، لأن ما يرد بالكشف من معلومات وان كان من اليسير سردها إلا أنه من الصعوبة بمكان تأييدها فكل معلومة يتم تضمينها لكشف التقدير الذاتي لا بد أن تكون معززة بما يؤكد صحتها، فلا يمكن الإفصاح عن النفقات الإنتاجية لمصدر معين دون وجود ما يعزز ذلك<sup>406</sup>.

وللإقرار أهمية خاصة في الإثبات في المنازعات الضريبية، حيث أولته التشريعات الضريبية بشكل عام اهتماماً كبيراً حينما جعلت إحدى طرق التقدير تتم بناء على الإقرار المقدم من المكلف وهذا ما سار عليه المشرع الفلسطيني، وذلك من خلال كشف التقدير الذاتي سندا للمادة (1/17 أ) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني ؛ وفي القانون نفسه فإن عبء الإثبات يقع على المقدر في حالة رفضه كل أو جزء مما ورد في الإقرار وذلك استناد إلى ما جاء في المادة (2/21) والتي سبق النص على مضمونها .

<sup>406</sup> سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكسابية -مرجع سابق - ص 301.

ولكن في نفس الوقت يعد إقرار المكلف بكشف التقدير الذاتي من أهم البيانات التي يعتمد عليها المقدر في تعزيز وتأييد موقفه أمام القضاء الضريبي، إذ يتميز هذا الكشف بجميع خصائص الإقرار، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته تجاه الخزينة، كما أنه يتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل، ويكون معبراً عما فيه كإقرار مكتوب، وهو أيضاً إقرار إخباري - وليس إنشائياً - بوجود حق قديم سابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاماً بنص القانون<sup>407</sup>.

وحُجبة كشف التقدير الذاتي في الإثبات هي حُجبة الورقة الرسمية ذاتها ولكن من حيث صدوره من المقر ( لذا له حُجبة كاملة إلى حين الطعن فيه بالتزوير )، أما من حيث صحة الإقرار في ذاته فله حُجبة على المقر ولكن للأخير إثبات عكس ما جاء في إقراره على أساس صورته وغيرها، على أن يثبت ذلك بالكتابة كونه يخالف ما ورد بدليل مكتوب<sup>408</sup>.

كما أن هذا الإقرار حُجة قاصرة على المقر ولا يتعداه إلى الآخرين، فحُجة إقرار مكلف تكون قاصرة عليه ولا يتعداه إلى المكلف الآخر، كما أن إقرار احد الشركاء بعبء ضريبي معين لا يمتد إلى بقية الشركاء<sup>409</sup>.

واعتقد ( الباحث ) أن الإقرار يعد من أهم الوسائل في إثبات المنازعة الضريبية، فهو وسيلة كتابية تصدر عن المكلف الذي هو أقدر من غيره على احتساب دخله، وأيضاً هو وسيلة رسمية كون موظف الضريبة يتدخل فيه من خلال ختم الإقرار بختم دائرة الضريبة، ووضع رقم ورود له وتاريخه وأيضاً هناك مواضع في الإقرار الضريبي يستقل موظف الضريبة بتعبئتها ؛ ومن هنا فإن المشرع الفلسطيني باعتقادي قد وفق عندما أطلق تسمية إقرار على الكشف الذي يقدمه المكلف .

<sup>407</sup>سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص 304.

<sup>408</sup>علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011، ص116.

<sup>409</sup>سالم شوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص 304 .

**المطلب الثاني :- مرفقات الإقرار الضريبي ( مسك المستندات والسجلات الضريبية ) :-**

وتقسم مرفقات الإقرار الضريبي إلى قسمين وذلك حسب مصدر الإلزام القانوني بها :-

**القسم الأول :- الأدلة الكتابية التي يُلزم القانون غير الضريبي المكلف إنشاءها والمحافظة عليها :-**

ألزم قانون التجارة الفلسطيني<sup>410</sup>، على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية :-

أ- دفتر اليومية ويجب أن يقيد يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى

عمله التجاري وأن يقيد بالجملة شهراً فشهراً النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته .

ب- دفتر صور الرسائل ويجب أن تتسخ فيه الرسائل والبرقيات التي يرسلها كما يحفظ به

ويرتب الرسائل أو البرقيات التي يتلقاها .

ت- دفتر الجرد والميزانية<sup>411</sup>، اللذان يجب تنظيمهما مرة على الأقل في كل سنة .

كما ألزم هذا القانون التاجر في المادة (19) منه، بحفظ الدفاتر بعد اختتامها مدة عشر (10) سنوات .

أما قانون الشركات الفلسطيني فقد نص في المادة (32) <sup>412</sup>، على أن تلتزم الشركة العادية العامة بحفظ دفاترها وقيودها وسجلاتها في مركزها الرئيس أو في أي محل تمارس فيه أعمالها، كما تلتزم إذا كان رأسمالها عشرة آلاف دينار أو أكثر بحفظ دفاتر وسجلات محاسبية منظمة بصورة أصولية.

أما بخصوص الشركات المساهمة الخصوصية فقد نصت المادة (66) من نفس القانون على أنه يجب على مجلس إدارة الشركة المساهمة الخصوصية أو القائمين على إدارتها حسب مقتضى

<sup>410</sup> المادة (16) من قانون التجارة الفلسطيني رقم (12) لسنة 1966م .

<sup>411</sup> الأخذ بما ورد في ميزانية المكلف أمر تقديري لمأمور التقدير فله أن يأخذ بها أو يرفضها وهذا ما جاء في حكم لمحكمة التمييز الأردنية " إن الموازنة التي يعدها المكلف ليست بينة قانونية ولا يتوجب على الموظف المناب الأخذ بها، وإنما له أن يأخذ بما ورد فيها بعين الاعتبار أو يرفضها " (تميز حقوق 79/168 صفحة 1658 سنة 1979م) .

<sup>412</sup> قانون الشركات الفلسطيني رقم ( ) لسنة 2008م .

الحال خلال الأشهر الثلاثة الأولى من السنة المالية الجديدة إعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك حساب الأرباح والخسائر والإيضاحات المرفقة مدققة جميعها من مدقق حساباتها القانوني وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكذلك إعداد التقرير السنوي عن أعمال الشركة وانجازاتها ومشاريعها، وتقديمها جميعاً إلى الهيئة العامة للشركة وللمراقب مع التوصية المناسبة وإرفاقها بالدعوة .

أما المادة (150) من القانون نفسه فأوجبت على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة أن يعد خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة الحسابات والبيانات المنصوص عليها أدناه لعرضها على الهيئة العامة :-

أ- الميزانية السنوية العامة للشركة وبيان الأرباح والخسائر وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنة مع السنة المالية السابقة مصدقة جميعها من مدققي حسابات الشركة .  
ب- التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها المستقبلية للسنة القادمة .

ويزود مجلس الإدارة المسجل وهيئة سوق رأس المال بنسخة عن الحسابات والبيانات المنصوص عليها في (أ، ب) قبل الموعد المحدد لاجتماع الهيئة العامة للشركة لمدة لا تقل عن واحد وعشرين يوماً .

ولكي يكون للسجلات والدفاتر المحاسبية دور في الإثبات الضريبي سواء أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء المختص في أية منازعة قد تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية ؛ فإن البعض يرى أنه يلزم أن تتوفر في هذه السجلات والدفاتر بعض الشروط حتى يعتد بها في الإثبات أو الإجراءات الضريبية المختلفة، ومن هذه الشروط<sup>413</sup>:-

1- أن تكون السجلات والدفاتر مستوفية الشروط الشكلية كافة، من حيث خلوها من أية فراغات أو تحشير أو كشط، وأن تكون جميع صفحاتها متضمنة لأرقامها التسلسلية .

<sup>413</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص 448 .

2- أن تكون البيانات المحاسبية المقيدة والمثبتة في الدفاتر والسجلات موثقة بالمستندات التي تؤكد ارتباطها بالعمليات المتعلقة بالمنشأة، وأنها تخص الفترة الضريبية ذاتها موضوع الفحص أو المنازعة، ويلزم أن تكون هذه الوثائق والمستندات محفوظة بطريقة منتظمة بحيث يسهل الاطلاع عليها ومراجعتها وفحصها .

3- أن تكون الدفاتر التي تم مسكها، بحسب الأصول والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

4- أن تكون الدفاتر والسجلات متضمنة لجميع العمليات التي قام بها المكلف، وبشكل تفصيلي، ومرتببة بحسب تواريخ وقوعها .

5- ضرورة وجود نظام رقابة للمنشأة، يؤدي على سبيل المثال فيما يتعلق بالمخزون إلى تحقيق الرقابة على المواد الواردة والمنصرفة ؛ مما يعمل على التحكم في نسبة التالف، ويحد من احتمال التلاعب بالأسعار .

6- أن تكون الدفاتر التجارية منظمة حسب القواعد المبينة في القانون التجاري، لذلك أن كانت هذه الدفاتر ليست منظمة وفق القانون التجاري فيبقى الأخذ بها متروك لقناعة مأمور التقدير.<sup>414</sup>

**القسم الثاني:- الأدلة الكتابية التي يُلزم القانون الضريبي المكلف إنشاءها والمحافظة عليها:-**

أوجب المشرع الضريبي الفلسطيني على المكلف أن يحتفظ في مكان إدارة عمله بسجلات ومستندات مالية منظمة وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها لمدة خمس سنوات، لاحقة للفترة الضريبية التي اكتسبت فيها الضريبة الصفة القطعية<sup>415</sup>.

ومن الأدلة الكتابية التي يُلزم المشرع المكلف بالاحتفاظ بها أو تقديمها إلى الإدارة الضريبية ما يلي:-

<sup>414</sup> تمييز حقوق 77/176 صفحة 1210 سنة 1977 م .

<sup>415</sup> مادة (23) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني .

## أولاً :- محضر التقدير الإداري للضريبة :- \* 416

تقرر بعض التشريعات الضريبية حق الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على المكلف في حالات معينة؛ من ذلك حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في موعده القانوني<sup>417</sup>، حيث تلجأ الإدارة الضريبية في هذا الربط إلى تقدير دخل المكلف بطريقة مباشرة من خلال استنادها إلى مؤشرات معينة؛ كالمظاهر الخارجية التي تعكس مستوى دخل المكلف، كسكنه الذي يقيم فيه، وعدد الموظفين والعاملين لديه، أو من خلال التقدير الجزافي الذي يعتمد على بعض القرائن التي تدل على المقدرة المالية للمكلف .

وهذه الطريقة الأخيرة ( التقدير الجزافي ) يتم العمل بها في حالة عدم إمساك المكلف لدفاتر تجارية وسجلات يمكن الاستناد إليها في تقدير الضريبة عليه ؛ ويصنف بعض فقهاء المالية العامة والضرائب التقدير الجزافي ضمن الجزاءات في المواد الضريبية وذلك لأن هذا التقدير قد يربو أو ينقص عن الواقع، واحتمال زيادته قد تضر بالمكلف لا سيما أنه الأمر الغالب، ومن ثم فإنه قد يفضل أن يقر بالحقيقة على أن يعرض نفسه لمخاطر التقدير الجزافي<sup>418</sup> .

وعلى الرغم من أن محاضر التقدير محررات تصدرها الإدارة الضريبية إلا أنها تبقى بيانات مقدمة من المكلف وصادرة عنه ولا يتعدى دور الإدارة الضريبية بخصوصها إلا قيامها بتحريرها، فهي تتكون من أقوال المكلف ودفعه وإجاباته عن الأسئلة التي توجه إليه من الإدارة الضريبية؛ وعلى ذلك فإن لهذه المحاضر حجية قاطعة أولاً : بصفتها إقرار من المكلف بما جاء فيها وثانياً: بصفتها محرر رسمياً صادر عن الإدارة الضريبية بصفتها جهة رسمية بصدد القيام بأعمالها، ولا يجوز الرجوع عنه أو الطعن فيه إلا بالتزوير، عملاً بالمادة (1/121)<sup>419</sup>، من قانون البيئات الفلسطيني،

<sup>416</sup> انظر إلى ملحق رقم (2-8) في نهاية البحث .

<sup>417</sup> من ذلك ما نص عليه المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة (17/ب) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م والتي جاء فيها " التقدير الإداري من قبل المقدر في حالة عدم تقديم المكلف الإقرار الضريبي أو عدم قبوله بصورة كلية أو جزئية " .

<sup>418</sup> حسن صادق المرصفاوي -مرجع سابق - ص 82 .

<sup>419</sup> لا يصح الرجوع عن الإقرار إلا لخطأ في الواقع على أن يثبت المقر ذلك .

خاصة أن مثل هذه المحاضر يتم اطلاع المكلف عليها بعد تدوينها والتوقيع عليها من قبله بصفتها إفادته التي صدرت عنه فيما يتعلق بمصادر دخله<sup>420</sup>.

## ثانياً :- الوثائق والمحركات الضريبية المختلفة :-

في إطار العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية وما تقتضيه الإجراءات الضريبية المختلفة سواء قبل مزاوله المكلف للنشاط الخاضع للضريبة أو في مرحلة تقدير وربط وتحصيل الضريبة، أو حتى في مرحلة توقف المكلف عن مزاوله هذا النشاط، تصدر عن المكلف والإدارة الضريبية العديد من المحركات الضريبية والتي يمكن استخدامها كأداة في الإثبات، وذلك بحسب ما ينطبق عليها من شروط الإثبات، وما يتوافق منها مع قناعة المحكمة المنظورة أمامها القضية.

ففي المرحلة التي تسبق مزاوله المكلف للنشاط الخاضع للضريبة، يندرج ضمنها الاستفسارات التي يتقدم بها المكلف إلى الإدارة الضريبية بطلبه معلومات مختلفة تتعلق بالمعاملة الضريبية للنشاط الذي يسعى لمزاولته والردود التي تصدر عن الإدارة الضريبية على هذه الاستفسارات، إضافة إلى التعليمات والنشرات والأدلة الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية<sup>421</sup>.

أما الفترة التي تتعلق ببداية المكلف لنشاطه الخاضع للضريبة، فتلزم التشريعات الضريبية المكلف بإخطار الإدارة الضريبية ببداية مزاولته لهذا النشاط<sup>422</sup>.

أما عن المرحلة التي تلي توقف المكلف عن مزاوله نشاطه الخاضع للضريبة أو تنازله عن النشاط الخاضع للضريبة جزئياً أو كلياً، فتلزم التشريعات الضريبية المكلف بإخطار الإدارة الضريبية بذلك التوقف أو التنازل .

ففي التشريع الضريبي الفلسطيني نجد أنه نص على ما يلي<sup>423</sup>:-

<sup>420</sup> سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق - ص 308 .

<sup>421</sup> محمد علي عوض الحرازي -مرجع سابق - ص 446.

<sup>422</sup> وهذا ما نصت عليه المادة (2) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، حيث جاء فيها " يلزم الشخص الذي يمارس نشاط أعمال أو استثمار بالتسجيل لدى الدائرة من بداية النشاط أو ممارسة الأعمال" .

<sup>423</sup> مادة (18) من قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

1- على الورثة أو من يمثلهم تقديم الإقرار الضريبي عن مورثهم خلال (6) أشهر من تاريخ الوفاة ودفع الضريبة المترتبة قبل توزيع التركة.

2- على كل مصف لأي شركة أن يبلغ الدائرة خطياً ببدء إجراءات التصفية ؛ لبيان وتثبيت المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة، ويقدم إقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتهما ويلزم بدفع الضريبة حال استحقاقها وفق أحكام هذا القرار بقانون .

أما في التشريع الضريبي المصري فقد جاء في المادة (79) <sup>424</sup>، ما يلي :- " ... على الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق إيرادات بعد ذلك التاريخ. وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ ."

وأيضاً جاء في المادة (80) <sup>425</sup>، ما يلي:- " في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ."

### المطلب الثالث : القرائن القانونية ( المعاملات الوهمية ) :-

عرف قانون البيئات الفلسطيني القرينة القانونية بأنها<sup>426</sup>: هي التي ينص عليها القانون وهي تعفي من تقرر لمصلحته من أية طريقة أخرى من طرق الإثبات، على انه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي، ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك. ومن خلال تعريف القرينة القانونية يتضح أنها لا تكون إلا إذا نص عليها القانون، والسبب في ذلك يرجع إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>427</sup> :- منع

<sup>424</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م .

<sup>425</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م .

<sup>426</sup> مادة (107) من قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001 م .

<sup>427</sup> مفلح عواد القضاة -البيئات في المواد المدنية والتجارية( دراسة مقارنة ) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م، ص 257 .

الإفراط من التحايل على القانون، هناك بعض الحالات يصعب فيها عبء الإثبات لدرجة كبيرة فنص المشرع على قرينة لصالح من يقع عليه عبء الإثبات ليخفف عنه هذا العبء، وقد يكون الأخذ بالمألوف الذي تعارف عليه الناس .

وتقسم القرائن القانونية في المادة الضريبية إلى قسمين<sup>428</sup>:

أ- القرينة القانونية القاطعة : هي التي تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات، ولا يقبل أي إثبات يخالفها ومثال ذلك قرينة صحة تقدير الدخل بالاتفاق وعدم جواز المنازعة فيه.

ب- القرينة القانونية البسيطة : تعفي الإدارة من عبء الإثبات لكن في إمكان المكلف أن يثبت العكس ومثال ذلك أن التقييد بالسجل التجاري وفي قوائم الضريبة المهنية قرينة على بداية مزاولته النشاط المهني، وبالتالي بداية الخضوع للضريبة .

وقد نصت المادة (1740) من مجلة الأحكام العدلية العثمانية بأن القرينة القاطعة تعد أحد أسباب الحكم أيضاً، وعرفت المادة (1741) من المجلة بأنها الأمانة البالغة حد اليقين .

ومن الأمثلة على القرينة القانونية ما يلي<sup>429</sup>:-

1- يعتبر دفع العربون دليلاً على أن العقد أصبح باتاً لا يجوز العدول عنه إلا إذا قضى الاتفاق بغير ذلك .

2- إذا أدخل شخص، الدابة في ملك غيره بأذنه لا يضمن ضررها إلا إذا ثبت أنه لم يتخذ الحيطة الكافية لمنع وقوع الضرر .

3- إذا كان تسليم المأجور للمستأجر قد تم دون وضع بيان بأوصافه فيفترض، حتى يقوم الدليل على العكس، أن المستأجر قد تسلمه في حالة حسنة .

<sup>428</sup> نجيب البقالي - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في موضوع " منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري " - جامعة

الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، البيضاء : المغرب 2007 م .

<sup>429</sup> عصمت عبد المجيد بكر - مرجع سابق - ص 334 .

ولكون القرينة القانونية من وضع المشرع فإنها تتقل عبء الإثبات ممن عقدت القرينة القانونية لمصلحته إلى الطرف الثاني في المنازعة، ويترك للأخير فرصة إثبات خلاف الحالة الخاصة المتوافرة في الخصم والتي بنيت عليها القرينة، وليس له أن ينفي القرينة القانونية بصفة عامة لان ذلك معناه إنكار للقاعدة القانونية<sup>430</sup>. أي أن محل الإثبات للدليل المعاكس للقرينة القانونية سيتبدل من نفي الحالة أو سبب النزاع إلى الحالة المتوافرة في الخصم والتي كانت سبباً في انطباق القرينة القانونية عليه، وقدرة الخصم على إثبات ما يخالف القرينة القانونية مشروط بعدم تقرير المشرع نفسه صراحة أن القرينة القانونية لا يجوز دحضها بأي دليل آخر وهو ما نوه له المشرع الفلسطيني في المادة (107)<sup>431</sup>، من قانون البيئات بعبارة " ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك " .

#### ومن أمثلة القرائن القانونية التي تضمنتها بعض التشريعات الضريبية :-

ما نص عليه المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة (1/15)<sup>432</sup>، حيث جاء فيها " إذا نشأ دخل عند معاملة التصرف التي أجراها المكلف لصالح أي ممن يعيلهم ولم يكمل الثامنة عشرة من عمره عند بدء الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل لأغراض هذا القرار بقانون دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف "، فكون الابن لم يكمل الثامنة عشر عاماً فذلك قرينة على أن المعاملة التي أجراها الوالد وهمية .

وأيضاً ما جاء في نفس المادة السابقة في بند (2) :- " إذا نشأ دخل عن معاملة تصرف يصح الرجوع عنها، يبقى هذا الدخل دخلاً للشخص الذي أجرى معاملة التصرف، وتعتبر معاملة التصرف معاملة يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكّن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذي أجرى معاملة التصرف أو إذا مكن من الاضطلاع بالسيطرة على الدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة "، فكون المعاملة يصح الرجوع عنها فذلك قرينة على وهمية تلك المعاملة .

<sup>430</sup> علي هادي عطية الهلالي -مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية- كلية القانون، جامعة ذي قار : العراق، طبعة 2011 م، ص120.

<sup>431</sup> قانون البيئات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001 م .

<sup>432</sup> قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل .

وفي المعاملات الوهمية يقع عبء الإثبات على المكلف وليس على مأمور التقدير، وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية " يكفي أن يقرر مأمور التقدير بحسب قناعته الشخصية ما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا، ولا يحتاج في ذلك لإقامة الدليل على ما توصل اليه " <sup>433</sup>.

وأيضاً ما جاء في نفس المادة في البند (4) :- " إذا تعاطى شخص غير مقيم أي عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القرار بقانون مع شخص مقيم، وتبين للمقدر أن السيطرة لغير المقيم على العمل إلى حد لا يترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس "، فالقرينة هنا هي سيطرة غير المقيم .

وأما المشرع المصري فقد نص في المادة (79)<sup>434</sup>، على ما يلي :- " ...على الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ "، فالقرينة هنا هي عدم الإبلاغ من قبل المكلف خلال المدة التي حددها المشرع عن توقف النشاط الخاضع للضريبة.

وتبدأ القرائن القانونية في المجال الضريبي - شأنها شأن القرائن القانونية الأخرى - حيث يبدأ تطبيقها خلال قرارات التقدير المختلفة حتى يصبح لها من الثبات والاستقرار ما يدفع المشرع الضريبي إلى تبنيها <sup>435</sup>.

ونتيجة ما سبق أن المشرع الضريبي أخذ بالقرائن القانونية ونص عليها في القوانين التي صدرت عنه، وبذلك فإن القرائن القانونية تعد احد طرق الإثبات ويمكن الأخذ بها في مجال المنازعات الضريبية

<sup>433</sup> تمييز حقوق 77/334 صفحة 324 سنة 1978 م .

<sup>434</sup> قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 م .

<sup>435</sup> سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة -مرجع سابق- ص318 .

## النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج :-

- 1- إن المنازعات الضريبية كانت ولم تزال وستظل إحدى مصادر الخلافات التي تنشأ بين الحكومات والأفراد، فهي قديمة قدم نشأة الدولة وفرضها للضرائب .
- 2- القانون الضريبي يتمتع بذاتية خاصة، وهو فرع مستقل عن فروع القانون الأخرى وأن كان ذلك الاستقلال نسبياً بسبب الترابط بين القوانين.
- 3- يتم الاعتماد على القانون المدني فيما يخص الإجراءات الخاصة بالإثبات في المنازعة الضريبية، طالما أنه لا يوجد نص خاص في القانون الضريبي.
- 4- عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، بالاعتماد على النقطة السابقة يخضع لقاعدة ( البينة على من ادعى واليمين على من أنكر ).
- 5- عبء الإثبات ينتقل بين الخصوم في الدعوى بالاستناد إلى دور القاضي الايجابي وهذا بسبب ما تتمتع به المنازعة الضريبية من ذاتية .
- 6- يتم الاعتماد على طرق الإثبات الواردة في قانون البينات رقم (4) لسنة 2001م، لإثبات المنازعة الضريبية .
- 7- الإثبات بالكتابة من أهم وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية، ويوجد أجماع على هذه الوسيلة لدى القانونيين وأيضاً موظفين الإدارة الضريبية .
- 8- هناك خلاف بين القانونيين و أيضاً بين موظفين الإدارة الضريبية حول إمكانية استخدام المحررات الإلكترونية كوسيلة لإثبات المنازعة الضريبية .
- 9- الإقرار يعد من أهم الوسائل في إثبات المنازعة الضريبية، فهو وسيلة كتابية تصدر عن المكلف الذي هو أقدر من غيره على احتساب دخله، وأيضاً هو وسيلة رسمية كون موظف الضريبة يتدخل فيه .
- 10- أن وسيلة الإثبات باليمين هي إحدى الوسائل التي يمكن أن يعول عليها في إثبات الحق في المنازعة الضريبية وبالتالي حسم النزاع القائم، رغم الخلاف الدائر حولها .

- 11- أن القرائن القانونية من طرق الإثبات التي يمكن أن يعول عليها في إثبات المنازعة الضريبية لما تقوم به من تسهيل على القاضي .
- 12- يمكن استخدام الشهادة كأداة إثبات في المنازعة الضريبية وان كان ذلك يتم أحيانا بصورة شاهدة مكتوبة .
- 13- أن القرائن القضائية بشكل عام وفي المنازعة الضريبية بشكل خاص يجب أن لا يعول عليها كثيراً في الإثبات، وذلك لأنها تقوم على سياسة التقدير للقاضي واجتهاداته، وان كان لا بد من الأخذ بها فلا تكون لوحدها، بل إلى جانب وسائل أخرى للإثبات مثل الخبرة حتى تكون أقرب إلى الواقع .
- 14- أن استخدام الخبرة في إثبات الحقوق في المنازعة الضريبية تمهيداً لحسمها، من الأمور الضرورية وذلك لأن القاضي وأن كان ملم في القانون إلا انه ينقصه خلفية محاسبية وضريبية تشكل أساس لأي منازعة ضريبية تعرض عليه .
- 15- أن المعاينة في مجال المنازعات الضريبية يجب أن يكون لها دور أكبر في الإثبات سواء خلال مرحلة التقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية أو خلال مرحلة النزاع أما القضاء وذلك لان المعاينة لا تقتصر على الإطلاع على الأدلة الكتابية ولكن يمكن أن تكون على موقع نشاط المكلف وما يحققه من شهرة تكون قرينة على أرباحه، وأيضا معاينة حجم نشاط المكلف، والتجهيزات والآلات التي يستخدمها، وعدد موظفيه وعماله .
- 16- أن حجية الأمر المقضي فيه من الأشياء المهمة في مجال المنازعات الضريبية والتي يجب تبنيتها لم تحققه من استقرار في الأحكام، خاصة أن المنازعة الضريبية تتعلق بحقوق الدولة المالية التي يجب إلا تكون متوقفة على أحكام غير ثابتة وقابلة للنقض .

## ثانياً : التوصيات :-

- 1- يدعو الباحث المشرع الضريبي الفلسطيني إلى النص في القانون الضريبي بشكل صريح على وسائل الإثبات التي يمكن اللجوء إليها في إثبات المنازعة الضريبية .
- 2- يدعو الباحث المشرع الضريبي الفلسطيني إلى التدخل الصريح لبيان حجية كل وسيلة من وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية، خاصة الوسائل التي عليها خلاف كالشهادة واليمين .
- 3- يدعو الباحث المشرع الضريبي الفلسطيني إلى النص بشكل صريح على الحالات التي يقع عبء الإثبات فيها على المكلف، والحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية .
- 4- يدعو الباحث المشرع الفلسطيني بشكل عام والمشرع الضريبي بشكل خاص بتبني المحررات الإلكترونية كوسيلة أثبات في ظل التطور التكنولوجي الحالي .

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً : القوانين :-

- قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .
- قانون رقم (17) لسنة 2004م بشأن ضريبة الدخل في فلسطين .
- القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2005م .
- قانون البيئات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001م .
- قانون الإجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001م .
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م .
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964م .
- قانون تحصيل الأموال الأميرية وتعديلاته رقم (6) لسنة 1952م .
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م .
- قانون الخدمة المدنية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2005م .
- قانون التجارة الفلسطيني رقم (12) لسنة 1966م .
- قانون الشركات الفلسطيني رقم ( ) لسنة 2008م .
- قانون المعاملات الإلكترونية الفلسطيني رقم ( ) لسنة 2010م .
- قانون التوقيع المصري رقم (15) لسنة 2004م .
- قانون ضريبة الدخل العُماني رقم (28) لسنة 2009م .

## ثانياً: الكتب :-

❖ كتب عامة :

- القرآن الكريم .

- أبو قرين، أحمد عبد العال - أحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والتشريع والقضاء - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الثالثة 2006 م.

- الإمام العلامة ابن منظور - لسان العرب - المجلد الثامن، دار الحديث، القاهرة : مصر.

- بريك، إدريس عبد الجواد عبد الله-المركز القانوني للضبطية القضائية في الدعوى الجنائية (دراسة مقارنة) - دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية : مصر، 2008 م.

- بكر، عصمت عبد المجيد - أصول الإثبات - أثراء للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2012 م.

- الجراح، علي أحمد - قواعد الإثبات بغير الكتابة (في المواد المدنية والتجارية) - منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت : لبنان، الطبعة الأولى 2010 م.

- الحلبي، محمد علي سالم - اختصاص رجال الضبط القضائي في التحري والاستدلال والتحقيق - جامعة الكويت، الطبعة الأولى 1982 م.

- حمود، عبد العزيز المرسي - مدى حجية المحرر الالكتروني في الإثبات في المسائل المدنية والتجارية في ضوء قواعد الإثبات النافذة - كلية الحقوق، جامعة المنوفية 2005 م .

- خليفة، عبد العزيز عبد المنعم - الإثبات أمام القضاء الإداري : الإثبات المباشر، الإثبات غير المباشر، دور القاضي في الإثبات - دار الفكر الجامعي، الإسكندرية : مصر، الطبعة الأولى 2008 م.

- الزحيلي، محمد مصطفى - وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية في المعاملات المدنية والتجارية - دار مكتبة البيان، دمشق : سوريا، الطبعة الأولى 1982 م.
- زكي، إيمان عبد المحسن - الحكومة الإلكترونية (مدخل أداري متكامل) - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة : مصر 2009 م.
- سلطان، أنور - قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية : مصر 2005م.
- سليم، عصام أنور - النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية - منشأة المعارف، الإسكندرية : مصر، طبعة 2005 م.
- الشنيكات، مراد محمود - الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2008 م.
- العبودي، عباس - شرح أحكام قانون الإثبات المدني - دار الثقافة، عمان : الأردن، الطبعة الثانية 1998 م.
- علي، عادل حسن - الإثبات في المواد المدنية - مكتبة زهراء الشرق ، القاهرة : مصر 1996م .
- الفأر، عبد القادر - المدخل لدراسة العلوم القانونية- دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، طبعة 1993 م.
- فايد، عابد فايد عبد الفتاح - نظام الإثبات في المواد المدنية والتجارية - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2006 م .
- فرج، توفيق حسن - المدخل للعلوم القانونية - مكتبة مكابي، بيروت : لبنان 1975 م .

- القضاة، مفلح عواد - البيّنات في المواد المدنيّة والتجاريّة (دراسة مقارنة) - جمعيّة عمال المطابع التعاونيّة 1990 م.
- القضاة، مفلح عواد - البيّنات في المواد المدنيّة والتجاريّة (دراسة مقارنة) - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2006 م .
- محمود، سيد أحمد - إقامة الدليل أمام القضاء (المدني) : إجراءات تقديم الدليل أمام القضاء المدني - دار أبو المجد للطباعة، الطبعة الأولى 2006 م.
- مطر، محمد يحيى - مسائل الإثبات في القضايا المدنيّة والتجاريّة - الدار الجامعيّة، بيروت : لبنان، طبعة 1991م.
- منصور، محمد حسين - الإثبات التقليدي والإلكتروني - دار الفكر الجامعي، الإسكندرية : مصر، طبعة 2006 م.
- النابلسي، محمد راتب - سبيل الوصول وعلامات القبول- نسخة (PDF) على الموقع الإلكتروني موسوعة النابلسي للعلوم الإسلاميّة .
- النداوي، آدهم وهيب - دور الحاكم المدني في الإثبات " دراسة مقارنة " - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 1997 م .
- واصل، محمد والهاللي، حسين بن علي - الخبرة الفنيّة أمام القضاء - مسقط : عُمان 2004 م .

#### ❖ كتب خاصّة :

- أبو شرار، عيسى - الاجتهاد القضائي (المبادئ القانونيّة لمحكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة 1963 م حتى نهاية سنة 1985 م) - الجزء الأول .

- أبو كرش، شريف مصباح - إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2004 م.
- البدراني، قيس حسن عواد - المركز القانوني للمكلف الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة ) - دار المناهج، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2004 م.
- بركات، عبد الكريم صادق و دراز، حامد عبد المجيد - علم المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية : مصر 1972م .
- البطريق، يونس أحمد - النظم الضريبية - الدار الجامعية، الإسكندرية : مصر 1998م .
- الجنابي، ماهر - علم المالية العامة والتشريع المالي - جامعة بغداد، كلية القانون : العراق ( نسخة PDF ) .
- الجندي، حسني - القانون الجنائي الضريبي - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2006/2005 م.
- الحايك، وليد حلمي -مجموعة مختارة من أحكام محكمة الاستئناف العليا ( القسم المدني - ضريبة الدخل ) من 1950 م إلى 1965 م / الجزء الثالث - 1996م .
- الحرازي، محمد علي عوض - المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر، الطبعة الأولى 2012م .
- حشيش، عادل أحمد - التشريع الضريبي المصري - دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية : مصر 1990م .
- خصاونة، جهاد سعيد ناصر - مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الأردني " دراسة تحليلية " - مطبعة التوفيق، عمان : الأردن 1995م .

- الخطيب، خالد - الضريبة على الدخل ( أصول محاسبته في الأردن ) - زهران للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، بدون تاريخ نشر .
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم - التطورات المالية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي ( دراسة تحليلية مقارنة ) - دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2014م .
- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي " دراسة مقارنة " - دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 2008م .
- سلامين، ياسر و الدقة، عبد الرحمن - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين - مطبعة رابطة الجامعيين، الطبعة الأولى 2007م .
- سلامين، ياسر و الدقة، عبد الرحمن - المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين - المكتبة الأكاديمية، الخليل : فلسطين، الطبعة الرابعة 2014م .
- الشريف، عليان - المحاسبة الضريبية - دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 1991م .
- الشواربي، عبد الحميد - الطعون الضريبية - منشأة المعارف، الإسكندرية : مصر .
- صدقي، عاطف و الرزاز، محمد - التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر 2006م .
- صديق، رمضان- إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) دار النهضة العربية، القاهرة : مصر طبعة 2005م .
- عبد التواب، معوض - الدفوع الضريبية في ظل قانون الضرائب الجديد رقم (91) لسنة 2005م طبعة 2006م .

- عبد المولى، سيد - الضريبة الموحدة " على دخل الأشخاص الطبيعيين " - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر 1995م .
- عثمان، سعيد عبد العزيز - مقدمة في الاقتصاد العام - الدار الجامعية، الإسكندرية : مصر 2003م .
- عرقاوي، مصطفى محمد - الضريبة على الدخل - نابلس : فلسطين 1983م .
- عناية، غازي - المالية العامة والتشريع الضريبي - دار البيارق، عمان : الأردن، الطبعة الأولى 1998م .
- القيسي، أعاد حمود - المالية العامة والتشريع الضريبي - دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان : الأردن، الطبعة السابعة 2010م .
- كتاب المالية العامة- جامعة القدس المفتوحة .
- محمد سعد، محيي - الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية 1998م .
- محمد، سعيد عبد المنعم - موسوعة الضرائب المصرية (الضريبة على الدخل ) - جامعة عين شمس، القاهرة : مصر، الطبعة الرابعة 2009م .
- مراد، عبد الفتاح -التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة- القاهرة : مصر 1997م .
- المرصفاوي، حسن صادق - التجريم في تشريعات الضرائب - دار المعارف، الإسكندرية: مصر، الطبعة الأولى 1963م .
- الهلالي، علي هادي عطية -الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة ) -كلية القانون، جامعة ذي قار، العراق 2012م .

- الهلالي، علي هادي عطية- مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية -كلية القانون، جامعة ذي قار، العراق 2011م .
- وفاء، عبد الباسط -المنازعة الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 - دار النهضة العربية، القاهرة : مصر 2007 م.
- يوسف، سنية أحمد -الإطار القانوني للملف الضريبي (دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته ) - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية : مصر 2004 م.

#### ثالثاً : الرسائل الجامعية والأبحاث :-

- أبو نبعة، فادي عبد الحميد - رسالة ماجستير بعنوان " مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2006م .
- أبو يونس، جمال - رسالة ماجستير بعنوان " إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين ( من عام 1994 م - ولنهاية عام 2000 م ) " - جامعة النجاح الوطنية 2003م .
- إدلبي، منى - بحث بعنوان " الدعوى الضريبية في سورية "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث 2011م.
- إشتية، عدوان معزوز محمد - رسالة ماجستير بعنوان " مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2008م .
- البقالي، نجيب - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في موضوع " منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري " - جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، البيضاء : المغرب 2007م.
- الحافي، محمد - بحث بعنوان " الدور الايجابي للقاضي الإداري والقاضي الجنائي في الإثبات " - المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، بيروت : لبنان 2012م .

- خويلد، رجاء أحمد محمد - رسالة ماجستير بعنوان " الطعن القضائي في منازعات ضريبية الدخل " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2004م .
- الدبك، أحمد زياد - رسالة ماجستير بعنوان " تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين (وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964م ) " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2003م .
- ريم، عبيد - بحث بعنوان " الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي " - مجلة المفكر، العدد الحادي عشر .
- السعيدة، عارف منور عبد الرحمن - بحث بعنوان " دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 م وتعديلاته " - مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، يونيو 2012م .
- سليم، قصاص - رسالة ماجستير بعنوان " المنازعات الجبائية في القانون الجزائري " - جامعة منتوري، قسنطينة : الجزائر 2007م .
- شرعب، مجدي نبيل محمود - رسالة ماجستير بعنوان " امتيازات الإدارة الضريبية ( دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني ) " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2006م .
- الشوابكة، سالم و الكساسبة، عبد الرؤوف - بحث بعنوان " وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي " - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني 2006م .
- عبد الغفور، حسام فايز أحمد - رسالة ماجستير بعنوان " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية " - جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2008م .

- عطية، قذري نقولا - رسالة دكتوراة بعنوان " ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها " - كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية : مصر 1960م .
- قريمو، مريم - رسالة ماجستير بعنوان " الإثبات في المنازعات الإدارية والعوامل المؤثر فيه في التشريع الجزائري " - جامعة محمد خيضر - الجزائر 2014م .
- لحسن، كويس - رسالة ماجستير بعنوان " الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية " - جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2013م .

#### رابعاً : مصادر أخرى :-

- دليل المكلف بضريبة الدخل - وزارة المالية الفلسطينية - 2012م .
- دليل دورة مستشار ضريبي - مركز التدريب المالي والمهني، نابلس 2013م .
- يوسف، قاشي - محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية - مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة : الجزائر 2014م .
- التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م - شباط 2012م .

#### خامساً : مواقع الانترنت :-

- الموقع الإلكتروني: [articles.islamweb.net](http://articles.islamweb.net) .
- الموقع الإلكتروني: [thesis.univ-biskra.dz](http://thesis.univ-biskra.dz) .
- الموقع الإلكتروني : نادر عبد العزيز - الإثبات الإلكتروني بين الواقع والقانون - مجلة الجيش، العدد 233 تشرين الثاني 2004 عن الموقع الإلكتروني " <http://www.lebarmy.gov.lb> " .

- الموقع الإلكتروني : <http://www.startimes.com> .
- الموقع الإلكتروني : [/http://www.pmof.ps](http://www.pmof.ps) .
- الموقع الإلكتروني : [/http://www.mohamah.net](http://www.mohamah.net) .



ملحق رقم (1-2) : الاعتراض الإداري :-

**Palestinian National Authority**  
**Ministry Of Finance**  
**Income Tax General Department**



**السلطة الوطنية الفلسطينية**  
**وزارة المالية**  
**دائرة ضريبة الدخل**

اعتراض لدى مأمور تقدير ضريبة الدخل على التقدير الإداري

يقدم هذا الاعتراض إذا كان إشعار التقدير صادرا بموجب أحكام المادتين (26) و (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 أو إذا كان الإشعار صادرا بموجب المادة (2/53) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

اسم المكلف:- ..... الجنسية:- فلسطيني  أجنبي

رقم الهوية:-.....

رقم الملف الضريبي:-..... الإقامة:- مقيم  غير مقيم

العنوان البريدي:-.....

عنوان المهنة:-.....

نوع النشاط:-.....

ملاحظات	الضريبة المسلم بها		الضريبة المعترض عليها		تاريخ استلام الإشعار	نوع التقدير	السنة الضريبية
	شيكل	دولار	شيكل	دولار			

ملحق رقم (1-2) : الاعتراض الإداري :-

أرجو إعادة النظر في تقدير السنة / السنوات المذكورة أعلاه وذلك للأسباب التالية:-

1-.....

2-.....

3-.....

4-.....

5-.....

تاريخ تقديم الاعتراض:-..... توقيع المكلف / المفوض.....

**لاستعمال الدائرة / المكتب الضريبي**

أ) تم استلام الاعتراض بتاريخ / / من المكلف نفسه / المفوض عنه.

ب) استلام الاعتراض لا يعني الموافقة على ما ورد فيه بل يخضع للفحص والتدقيق.

ج) إن المبالغ غير المعترض عليها المكلف هي..... وقد سددتها المكلف / لم يسدها.

د) حدد للمكلف جلسة للنظر بالاعتراض بتاريخ.....

لدى مأمور التقدير...../ لجنة الاعتراضات.....

اسم مأمور التقدير:-..... توقيع مدير المكتب:-.....

التوقيع:-.....

ملحق رقم (1-3) : إعادة التقدير من قبل الوزير أو من يمثله :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

مكتب ضريبة دخل: .....

إشعار تقدير الموظف المناب

من نوع (05)

السنة الضريبية: .....

إشعار تقدير صادر بموجب المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

اسم المكلف: .....

رقم المكلف: .....

العنوان: .....

وفقا لأحكام المادة (26) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، تقرر إعادة النظر في تحديد قيمة الدخل والضريبة المستحقة على النحو الآتي:

الرقم	البيان	المبلغ / شيكل
100	الدخل الخاضع	
200	الضريبة المستحقة	
210	الضريبة المقطوعة	
300	مجموع الضريبة المقدرة (مجموع 200 + 210)	
400	ضريبة الدخل المعفى/ تشجيع الاستثمار	
500	الضريبة المستحقة (نتائج طرح 300 - 400)	
510	السلفيات المدفوعة	
520	الخصم بالمصدر	
530	تقاص ضريبة الأملاك المدفوعة	
600	مجموع السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر والتقاص (مجموع 530 + 520 + 510)	
700	رصيد الضريبة المستحقة (نتائج طرح 500 - 600)	
800	غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي	
900	الرصيد للدفع (مجموع 700 + 800)	

1. يعتبر هذا القرار قابلا للاستئناف لدى المحكمة المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ إشعار التقدير.
2. يتوجب عليك دفع رصيد المبلغ غير المختلف عليه خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغك هذا الإشعار.
3. تفرض غرامة تأخير بنسبة 2% شهريا إذا لم تدفع الضريبة في مواعيدها القانونية.

اسم وتوقيع الموظف المفوض عن الوزير

اسم وتوقيع المكلف/المفوض عنه

نموذج رقم أت(102)

ملحق رقم (1-4) : إشعار تقدير بموجب قرار محكمة :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

مكتب ضريبة دخل: .....

إشعار تقدير بموجب قرار المحكمة

من نوع (11)

السنة الضريبية: .....

إشعار تقدير صادر بموجب أحكام المادة (29) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011

--	--	--	--	--	--	--	--

اسم المكلف: .....

رقم المكلف: .....

العنوان: .....

وفقاً لأحكام القانون وحسب قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بتاريخ / / ، فقد حدد دخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على النحو الآتي:

الرقم	البيان	المبلغ/ شيكل
100	الدخل الخاضع	
200	الضريبة المستحقة	
210	الضريبة المقطوعة	
300	مجموع الضريبة (مجموع 200 + 210)	
400	ضريبة الدخل المعفى/ تشجيع الاستثمار	
500	الضريبة المستحقة (نتائج طرح 300 - 400)	
510	السلفيات المدفوعة	
520	الخصم بالمصدر	
530	تقاص ضريبة الأملاك المدفوعة	
600	مجموع السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر والتقاص (مجموع 520 + 510 + 530)	
700	رصيد الضريبة المستحقة (نتائج طرح 500 - 600)	
800	غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي	
900	الرصيد للدفع (مجموع 700 + 800)	

1. يتوجب عليك دفع رصيد الضريبة المستحقة خلال 30 يوم من تاريخ تبليغ قرار المحكمة.
2. تفرض غرامة تأخير بنسبة 2% شهريا إذا لم تدفع الضريبة في مواعيدها القانونية.
3. للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا إعادة النظر في التقدير للمحاسبة عن أي مصدر دخل لم يكن من الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما نظرت في الطعن المقدم بشأن التقدير السابق.

اسم وتوقيع المقدر

اسم وتوقيع المكلف/ المفوض عنه

.....

مدير المكتب

.....

نموذج رقم أ.ت(126)

ملحق رقم (1-5) : تبليغ المكلف ودعوته للحضور :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

مكتب ضريبة دخل : .....  
عنوان المكتب : .....

دعوة حضور

صادره استناداً لأحكام المادة (2/21) والمادة ((1/24) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

حضرة السيد/السادة: ..... المحترم/ين، ملف رقم

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

- العنوان: .....
1. لدى فحص ملفكم الضريبي تبين أنكم لم تقدموا الإقرار الضريبي/ قدمتم الإقرار الضريبي وتبين وجود تعديل كلي/ جزئي على الإقرار الضريبي وذلك حسب البنود الآتية:  
أ. ....  
ب. ....  
ج. ....  
د. ....
  2. يتوجب عليكم إحضار الوثائق والمستندات الآتية:  
أ. ....  
ب. ....  
ج. ....  
د. ....
  3. يتوجب عليكم الحضور إلى مكتب ضريبة الدخل لمناقشة ملفكم الضريبي لدينا عن سنة/ سنوات ( ) بتاريخ: / / ، في تمام الساعة..... لدى المقدر/ الموظف ..... ، في غرفة رقم .....
  4. يتم تبليغ المكلف بالذات أو المفوض عنه قانوناً ويعتبر في هذه الحالة مبلغاً اعتباراً من اليوم التالي لتسلمه التبليغ.

5. يتم تبليغ المكلف بالبريد المسجل مع علم الوصول إلى آخر عنوان معروف له أو لمحل عمله، و يعتبر المكلف مبلغاً بعد مرور مدة لا تزيد على (10) أيام من اليوم التالي ليوم إرساله بالبريد.

مع الاحترام

الختم والتوقيع

اسم المقدر / الموظف

.....

.....

إنا الموقع أدناه.....أقر باستلامي دعوة الحضور ، والتزم بالحضور أو إرسال المفوض عني إلى مكتب ضريبة الدخل في الموعد المحدد، وفي حالة عدم حضوري أتحمّل كامل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك.

الختم والتوقيع

اسم المكلف/ المفوض

.....

.....

- النسخة البيضاء / للمكلف.
- النسخة الصفراء / للملف.
- النسخة الحمراء / للمتابعة.

نموذج رقم ش.ط(118)

ملحق رقم (1-6) : تقييم الموظف :-

State of Palestine

General Personnel Council



دولة فلسطين

ديوان الموظفين العام

نموذج تقييم أداء موظفي الفئة الأولى / لسنة ( )

إسم الموظف: الرقم الوظيفي: تاريخ التعيين: / /  
 المسمى الوظيفي / الإداري: المؤهل العلمي / التخصص: الدرجة الحالية:  
 الدائرة الحكومية: الإدارة العامة / الوحدة:

العناصر الرئيسية	العناصر الفرعية	النهاية العظمى	الرئيس المباشر
العمل والإنتاجية (40)	• القدرة على إعداد الخطط بما ينسجم مع الخطة العامة للإدارة والمؤسسة ومناجعتها وتنفيذها.	5	_____
	• القدرة على التطوير والتحديث والإبتكار.	5	_____
	• القدرة على إعداد التقارير.	5	_____
	• متابعة تقييم أداء الموظفين في الدائرة وتقديم التغذية الراجعة.	5	_____
	• القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة الخاصة بالإدارة.	5	_____
	• المهارة في التغلب على صعوبات العمل ومعيقاته.	5	_____
• المساهمة في اللجان وورش العمل من خلال تقديم أوراق عمل وبحوث وغيرها.	5	_____	
• القدرة على التنسيق وتوزيع العمل.	5	_____	
	المجموع	40	<input type="checkbox"/>
المواظبة (20)	• الإلتزام بأوقات العمل.	5	_____
	• إدارة الوقت وإجاز ما يطلب في الوقت المحدد.	5	_____
	• القدرة على تحمل مسؤوليات ومهام الوظيفة.	5	_____
	• المشاركة الفاعلة في الاجتماعات.	5	_____
	المجموع	20	<input type="checkbox"/>
السلوك الشخصي (20)	• مهارات اتصال فعالة مع الأطراف ذات العلاقة بالعمل.	4	_____
	• إنتهاج مبدأ المشاركة والعمل بروح الفريق.	4	_____
	• القدرة على إبراز الأفكار الفريدة ومناقشتها مع الآخرين.	4	_____
	• الحفاظ على الممتلكات والأموال العامة.	4	_____
• مستوى التفاني والالتزام.	4	_____	
	المجموع	20	<input type="checkbox"/>
الصفات الذاتية (20)	• تقبل التوجيهات والإستعداد لتنفيذها.	4	_____
	• الإهتمام بالمظهر العام.	4	_____
	• الحرص على تبادل ونقل المعرفة والمهارات.	4	_____
	• الحرص على اكتساب مهارات جديدة.	4	_____
• تحمل ضغط العمل.	4	_____	
	المجموع	20	<input type="checkbox"/>
	المجموع الكلي بالأرقام	100	
	المجموع الكلي بالحروف	مائة	

ملحوظات عامة خاصة بالرئيس المباشر

• إجازات أو نشاطات يتميز بها دون أن يكون هنالك تكرار للعناصر السابقة (مواطن القوة)

• جوانب قصور يتصف بها دون أن يكون هنالك تكرار للعناصر السابقة (مواطن الضعف)

• توصيات الرئيس المباشر

الإسم: \_\_\_\_\_ الوظيفة: \_\_\_\_\_  
 التوقيع: \_\_\_\_\_ التاريخ: \_\_\_\_\_

ملحوظات  
 وإعتماد رئيس الدائرة الحكومية

التوقيع: \_\_\_\_\_  
 التاريخ: \_\_\_\_\_

إسم الموظف: \_\_\_\_\_  
 التوقيع: \_\_\_\_\_  
 التاريخ: \_\_\_\_\_

## مراحل وإجراءات تقييم الأداء

1. يلتزم الرئيس المباشر بإجازة تقييم الأداء لموظفيه مرة واحدة عن السنة الميلادية المنصرمة وتقدم خلال شهري كانون الثاني وشباط من السنة الجديدة لرئيس الدائرة الحكومية المختص وذلك خلال الفترة بين (1/1-2/28).
2. يشكل رئيس الدائرة الحكومية لجنةً لتدقيق التقارير السنوية المعدة من الرئيس المباشر لوضع التقرير العام لتقييم أداء الموظف بما يكفل اعتماده من قبله خلال شهر آذار في الفترة من (1/3-3/31).
3. تلتزم الدائرة الحكومية (وحدة شؤون الموظفين) إعلام الموظف بالتقرير خلال اسبوع من تاريخ اعتماده من قبل رئيس الدائرة الحكومية المختص. ويتم ذلك من خلال توقيع الموظف في الخانة المخصصة لذلك على النموذج مع تحديد التاريخ بالفترة من (1/4-7/4).
4. يحق للموظف التظلم من التقرير الصادر بحقه لرئيس الدائرة الحكومية التي يتبعها خلال 20 يوماً من تاريخ إعلامه به حسب الأصول. وفي حال انقضت هذه المدة ولم يتظلم الموظف يعتبر تقييم الأداء نهائي ويجب إرساله الى ديوان الموظفين العام خلال شهر من تاريخ انقضاء فترة التظلم.
5. في حال تظلم الموظف من تقرير تقييم الأداء خلال الفترة المشار إليها أعلاه، ينظر رئيس الدائرة الحكومية المختص في التظلمات إما بنفسه أو يقوم بتشكيل لجنة من قبله تضم ثلاثة من كبار موظفي الدائرة الحكومية التي يرأسها.
6. يتوجب البت في التظلم خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ تظلم الموظف. وفي حال صدر قرار من اللجنة يعتبر القرار نهائي ويجب إرساله للديوان خلال شهر من تاريخ انقضاء الستين يوماً وفي حال لم يصدر قرار من اللجنة وانقضت مدة الستين يوم، يعتبر التقرير نهائي ويجب إرساله إلى ديوان الموظفين العام خلال شهر من تاريخ انقضاء الستين يوم.
7. لا يتم إرسال تقرير تقييم الأداء للديوان إلا بعد أن يصبح نهائياً بحيث لا يجوز سحبه أو إدخال أي تعديل عليه إذا تم إرساله للديوان الموظفين العام.
8. تقدر مراتب الأداء بأربع مراتب هي :-
  - ممتاز (85-100%).
  - جيد جداً (75-84%).
  - جيد (65-74%).
  - متوسط (50-64%) وما دون ذلك ضعيف.

### أسئلة بالإستناد إلى نتائج تقييم الأداء

أولاً: من خلال تحليل شخصية الموظف والأدوار التي يلعبها في مؤسسته.  
هل يمكن تصنيفه بأنه يستطيع تحقيق مخرجات أفضل لمؤسسته في المجال التنفيذي أم الإشرافي؟

.....

ثانياً: بناء على تقييم الموظف على مدار السنوات السابقة من حيث الإنجاز والمواصفات الشخصية والحضور الذهني وانتمائه للعمل في أي مستوى إداري يُتَوَقَّع أن يكون دور الموظف بعد ثلاث أو أربع سنوات؟ مع ذكر الجوانب التي تبرز إبداع الموظف

.....

ملحق رقم (7-1): استخدام اليمين ( تصريح مشفوع بالقسم ) للإثبات لدى الدوائر الضريبية:-

تصريح مشفوع بالقسم

أنا الموقع اسمي أدناه ~~الرجوع إلى~~ من العرقلة وسكانها حامل الهوية

رقم (851164178) أصرح بعد القسم بما يلي:

1. تم ائلاف الفواتير الضريبية المذكورة أدناه.
2. دفتر رقم 1 الفاتورة رقم 25+24+1
3. دفتر رقم 3 بالكامل.
4. دفتر رقم 4 بالكامل.

حيث أنني لم أقم بتربية الدواجن ولم أمارس المهنة ولم أقم بإصدار أي فواتير ضريبية يترتب عليها أي التزام لدى الدوائر الحكومية.

المصرح

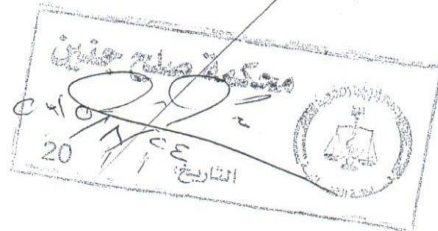
~~محمد عبد الرحمن~~

الإصحاح  
عبد الرحمن  
٢٠١٤/١٠/٢٥

أنا قاضي صلح جنين حضر أمامي الشخص المذكور أعلاه وبعد قسم اليمين القانونية صرح بصحة المعلومات الواردة في هذا التصريح

قاضي صلح جنين

*(Handwritten signature)*





ملحق رقم (1-7): استخدام اليمين ( تصريح مشفوع بالقسم ) للإثبات لدى الدوائر الضريبية:-

بسم الله الرحمن الرحيم

تصريح مشفوع بالقسم

انا الموقع أدناه/ صالح سليمان احمد ابو حنبل من مخيم فحمة /جنين حامل هوية رقم ٩٠٥٥٣١٠٣

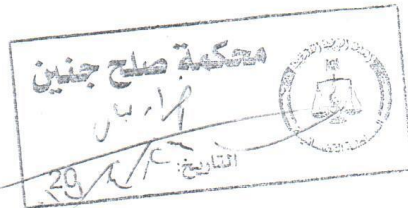
اقسم بالله العظيم على صحة ما يلي:-

- ١ - حيث انني توقفت عن العمل ولم امارس المهنة التي يستحق دفع ضريبي
  - ٢ - انني كنت أقوم بإدارة المحل عن زوجتي والتي باسمها الملف في دائرتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل واسمها (أمعاء عزام ابو مشايخ) مشتغل رقم ٨٥٤٦٨٣٢١١
- (١) أتقدم بهذا القسم لاثبات الحقيقة للعمل بموجبه امام ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وفي كافة الدوائر الرسمية المختصة .
- (٢) أتحمل المسؤولية القانونية لو ظهر خلاف ذلك.
- تحريرا في: ٢٦ / ٤ / ٢٠١٥ .

مخفي القلم

حضر امامي انا قاضي محكمة صلح جنين معطية القسم واقسم على صحة ما جاء بالقسم وان المحكمة غير مسؤولة عن محتويات هذا التصريح .

صالح سليمان احمد ابو حنبل



القاضي  
صالح سليمان احمد ابو حنبل

١٦٥٢٢  
١٦٥  
١٦٥

ملحق رقم (7-1): استخدام اليمين ( تصريح مشفوع بالقسم ) للإثبات لدى الدوائر الضريبية:-

بسم الله الرحمن الرحيم

تصريح مشفوع بالقسم

انا الموقع اسمي ادناه - **مصام سعيد النيس موسى** من عراية قضاء جنين و حامل الهوية رقم **962857744**. اصرح بعد القسم بما يلي: —

انني امالك حفار عجل رقم (591131) واعمل عليه تحت مشغل مرخص رقم **433007896** منذ العام 2000 كنت قد اشتريته من داخل الخط الاخضر بموجب فاتورة مقاصة سلمت للضريبة واصرح بعد القسم بأن دخلي من عمل الحفار المذكور ضعيف وقد تعرضت لظروف صعبة خلال السنوات الماضية وخاصة بسبب تردي الاوضاع الاقتصادية و ظروف الانتفاضة وقد تكبدت خسائر كبيرة من جراء ذلك .

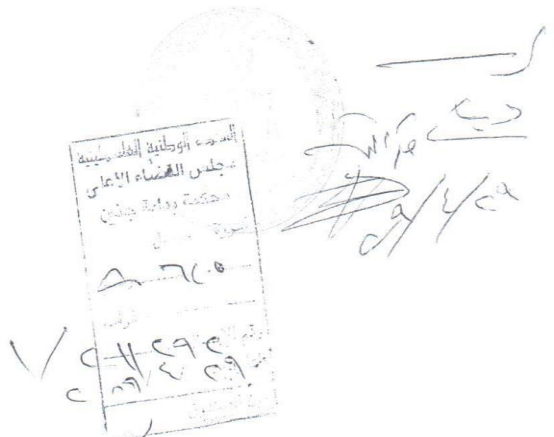
وقد اعطيت هذا التصريح المشفوع بالقسم للعمل بموجبه لدى دوائر الضريبة وإذا ظهر خلاف ما ذكر اكون مسؤولاً عن ذلك .

المصرح

**مصام سعيد النيس موسى**

انا قاضي الصلح في جنين اثبت ان المصرح حضر امامي واقسم اليمين القانونية على صحة ما جاء بتصريحه هذا ووقعه امامي وبحضوري .  
تحريرا في 2009/04/28

القاضي



ملحق رقم (1-7): استخدام اليمين ( تصريح مشفوع بالقسم ) للإثبات لدى الدوائر الضريبية

-:

169

تصريح مشفوع بالقسم

انا الموقع اسمي ادناه المحامي (عبد القادر محمود ناجي لطوح) من (عراية/ جنين) حامل هوية رقم [REDACTED] بصفتي المفوض بالتوقيع عن شركة ابو الناجي وشركاه لتجارة السيارات والمسجلة لدى وزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني تحت الرقم (616-614) اصرح بعد القسم ما يلي :-

- 1- ان الشركة المذكورة اعلاه تقوم باستيراد المركبات من داخل الخط الاخضر مقاصة ، وان الشركة تقوم ببيعها .
- 2- ان الشركة لا تقوم ببيع المركبات عن طريق العمولة حيث لا يوجد لها موقع .
- 3- اعطي هذا التصريح المشفوع بالقسم للعمل بموجبه في جميع الدوائر الرسمية واذا ظهر خلاف ما ذكر اكون مسؤولا امام القانون.

معطي القسم  
[REDACTED]

انا قاضي محكمة صلح جنين ثبت ان المصرح المذكور اعلاه حضر امامي واقسم اليمين القانونية على صحة ما جاء بتصريحه هذا.

القاضي  
[REDACTED]

المحكمة غير مسؤولة عن محتويات التصريح

20/10/19

ملحق رقم (8-1) : استخدام الشهادة كأداة للإثبات أمام الدوائر الضريبية :-

Silat El-Daher  
For Development & Investment Co.  
Me'amar Concrete Factory



شركة  
سيلة الظهر للإنماء والاستثمار  
(مصنع باطون معمار)

التاريخ : ٢٠١٠/٠٤/٠١

لمن يهمه الأمر

تشهد شركة سيلة الظهر للإنماء والاستثمار (مصنع باطون معمار) بأن السيد :  
علاء سامحان احمد ابو مشايخ يعمل لديها بوظيفة سائق خلاطة منذ تاريخ ٢٠١٠/٠٣/٠١  
وما زال على رأس عمله لغاية كتابة هذه الشهادة .

وقد أعطيت هذه الشهادة بناء على طلبه

مع فائق الاحترام،

توقيع الإدارة  
شركة  
سيلة الظهر للإنماء والاستثمار  
562 451 625  
سيلة الظهر - جنين

Nablus Jenin St.  
Al-Zawya Entrance

جوال: 059/9203690  
059/9203692

هاتف: 04/2453745  
فاكس: 04/2453746

شارع جنين نابلس  
مداخل الزاوية

ملحق رقم (1-8) : استخدام الشهادة كأداة للإثبات أمام الدوائر الضريبية :-

PALESTINIAN NATIONAL AUTHORITY  
Ministry of Local Government  
MUNICIPALITY OF KUFR RAI

Tel/Fax: 04-2466030 Tel: 04-2466481 Jawwal: 059-9305270

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة الحكم المحلي  
بلدية كفرراعي

تلفاكس: ٠٤-٢٤٦٦٠٣٠ تلفون: ٠٤-٢٤٦٦٤٨١ جوال: ٠٥٩-٩٣٠٥٢٧٠

No.: \_\_\_\_\_ : الرقم

Date: ٢٠١١ / ١٢ / ١٠ : التاريخ

إلى من يهمه الأمر

تشهد بلدية كفرراعي بان المواطن **الاسم: عبد المعطي محمود مرتضى** " هوية رقم **٥٠١٨٦٨٧٨٦** من سكان كفرراعي ، والمذكور يقوم بتربية الدواجن في بركسات زراعية بمساحة 500 متر مربع .  
وبناء على طلبه أعطيت له هذه الشهادة ،،،

رئيس بلدية كفرراعي  
احمد رشيد محمد ملحم



Web site: www.kufrrai.ps E-mail: kufrraimun@yahoo.com

ملحق رقم (1-8) : استخدام الشهادة كأداة للإثبات أمام الدوائر الضريبية :-



السلطة الفلسطينية  
وزارة الاقتصاد الوطني  
مراقب الشركات



شهادة تسجيل شركة عادية عامة صادرة عن مراقب الشركات

بالاستناد لقانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته

أشهد بأن : الصادق للمقاولات والتطوير الزراعي ومقرها الرئيس : جنين جنين

المبينة تفاصيل بياناتها أدناه قد سجلت في سجل الشركات عادية عامة تحت رقم ( 562154443 )

بتاريخ : 2009/11/09 برأس مال قيمته ( 140,000.00 دينار أردني )

أسماء الشركاء	العنوان	التفاصيل الرئيسية	المفاوضون بالتوقيع
عبد العزيز صادق عبد العزيز عارضة	عراية	اعداد الموقع	عبد العزيز صادق عبد العزيز عارضة و
معاوية محمد عبد الرزاق عارضة	عراية	بناء المنشآت الكاملة أو اجزاء منها	معاوية محمد عبد الرزاق عارضة مجتمعين و / أو منفردين أو من يفوضه خطيا بذلك
		تنظيف المباني	
		صنع الزيوت والدهون النباتية والحيوانية	



ملاحظات:

صدرت هذه الشهادة بتاريخ 2015/10/11 بدلا من الشهادة الصادرة بتاريخ

12/3/2015

2015/10/11

تاريخ التحرير:



ملحق رقم (10-1) : إقرار بعض الأشخاص بتعرض مكلف ما لظروف أثرت على دخله بشكل

سلبي :-

بسم الله الرحمن الرحيم

إقرار

٢٠٠٩/٤/٢٩

نقر نحن جيران السيد **محمّد سعيد أنيس موسى** من عرابة بأن السيد اهما لم يكن يعمل على الحفار خاصته بشكل طبيعي وقد تعرض لظروف صعبة وقاسية وخاصة ظروف الانتفاضة وتوقف أعمال التسوية و البناء وارتفاع اسعار الحديد الخاص بالبناء مما كان له الأثر السلبي الكبير عليه كما انه يوجد أربع حفارات غيره في بلدة عرابة غير مرخصين.

مع الاحترام

التوقيع

الاسم

أيّد صراحم

خير محمد أحمدي  
محمد كامل كمتور

أيّد

أيّد عبد محمد

أيّد

سماحة شادي  
محمد شياحي

أيّد

أيّد ابو ملبوس

أيّد عبد الرحمن

أيّد

أيّد

غازي محمد علي

أيّد

ادهم عبد اللطيف سليمان  
أيّد مصطفى عمار

أيّد

أيّد

ملحق رقم (1-2) : إقرار ضريبية دخل خاص بالشركات التجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى :-

Palestinian National Authority  
Ministry of Finance  
Income Tax Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

إقرار ضريبة الدخل  
خاص بالشركات  
(تجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى)

التاريخ: .....	الفترة الضريبية: .....
مكتب ضريبة الدخل	ص.ب. هاتف
اسم المكلف	الجنسية: <input type="checkbox"/> فلسطينية <input type="checkbox"/> غير فلسطينية
الرقم الضريبي	الإقامة: <input type="checkbox"/> مقيم <input type="checkbox"/> غير مقيم
رقم الملف في دائرة ضريبة القيمة المضافة	عدد المستخدمين
رقم ملف الاقطاعات	

عنوان المكلف المعتمد للمراسلة			
المحافظة	الحي	القرية/المدينة	ص.ب.
الشارع	هاتف أرضي:	هاتف خلوي:	فاكس
البريد الإلكتروني (الإيميل):			

عنوان النشاط			
المحافظة	الحي	القرية/المدينة	ص.ب.
الشارع	هاتف	فاكس	

<input type="checkbox"/> شركة مساهمة عامة	<input type="checkbox"/> شركة مساهمة خصوصية	<input type="checkbox"/> شركة مساهمة أجنبية	<input type="checkbox"/> أخرى
---	---	---	-------------------------------

طبيعة النشاط	
توجد حسابات منظمة <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا	تاريخ إقفال الحسابات ...../...../.....
اسم مدقق الحسابات القانوني	
العنوان	ص.ب. هاتف
اسم البنك/البنوك	عنوان البنك/البنوك

حساب الضريبة / بالشكل			
الدخل الخاضع للضريبة	3200		
ضريبة الدخل المستحقة	3300		
مجموع السلفيات والتقاص من ضريبة الدخل المستحقة (3901 إلى 3905)	3900		
السلفيات المدفوعة	3901		
الخصم من المصدر	3902		
تقاص ضريبة المسقفات عن الاملاك المؤجرة	3903		
الخصم التشجيعي لدفع السلفية وأخرى	3904		
ضريبة الدخل المعفي استثمارياً	3905		
رصيد ضريبة الدخل المستحقة / الزيادة (3900 - 3300)	3400		
غرامة تأخير تقديم الإقرار	4000		
الخصم التشجيعي لتقديم الإقرار ودفع الضريبة في الموعد المحدد	4100		
مجموع المبالغ مستحقة الدفع/الزيادة (3400 + 4000 أو 3400 - 4100)	4200		

ملاحظة: يرجى الاطلاع على الإرشادات قبل تعبئة الإقرار

ملحق رقم (1-2) : إقرار ضريبية دخل خاص بالشركات التجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى :-

مصادر الدخل / بالشيكل			
<b>1 الدخل من النشاط التجاري</b>			
صافي المبيعات	100		
تكلفة المبيعات (102 + 103 - 104)	101		
بضاعة أول المدة	102		
صافي المشتريات	103		
بضاعة آخر المدة	104		
الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (100 - 101)	105		
إيرادات أخرى من النشاط التجاري (يرفق كشف)	106		
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (105 + 106)	107		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (107 - 5015)	108		
<b>2 الدخل من النشاط الصناعي</b>			
صافي المبيعات	200		
تكلفة الإنتاج (202 + 206 + 212)	201		
تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (203 + 204 - 205)	202		
مواد أولية أول المدة	203		
صافي مشتريات مواد أولية	204		
مواد أولية آخر المدة	205		
المصاريف الصناعية المباشرة (207 + 208 + 209 + 210 + 211)	206		
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	207		
إيجارات	208		
مصاريف أخرى مباشرة	209		
الإستهلاكات	210		
الإطفاءات	211		
المصاريف الصناعية غير المباشرة	212		
تكلفة البضاعة المصنعة (201 + 214 - 215)	213		
بضاعة تحت التصنيع أول المدة	214		
بضاعة تحت التصنيع آخر المدة	215		
تكلفة المبيعات (213 + 217 - 218)	216		
بضاعة جاهزة أول المدة	217		
بضاعة جاهزة آخر المدة	218		
الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (200 - 216)	219		
إيرادات أخرى من النشاط الصناعي (يرفق كشف)	220		
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (219 + 220)	221		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (221 - 5015)	222		
<b>3 الدخل من نشاط المقاولات</b>			
إيرادات المشاريع المتحققة بما في ذلك الأوامر التغيرية	300		
تكلفة المشاريع (302 + 303 + 304 + 305)	301		
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	302		
الرواتب والأجور ومزايا العمل	303		
الإستهلاكات	304		
مصاريف أخرى (يرفق كشف)	305		
الدخل الإجمالي من المقاولات (300 - 301)	306		
إيرادات أخرى من نشاط المقاولات (يرفق كشف)	307		
مجموع الدخل الإجمالي من نشاط المقاولات (306 + 307)	308		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (308 - 5015)	309		

ملحق رقم (1-2) : إقرار ضريبية دخل خاص بالشركات التجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى :-

الدخل من النشاط الزراعي		4
صافي المبيعات	400	
تكلفة الإنتاج (402 + 406 + 407 + 408 + 409)	401	
تكلفة المواد ( بذور / أسمدة/ مبيدات.....) (403 + 404 - 405)	402	
مواد أول المدة	403	
صافي مشتريات المواد	404	
مواد آخر المدة	405	
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	406	
الإستهلاكات	407	
إيجارات	408	
مصاريف أخرى	409	
تكلفة المبيعات (401 + 411 - 412)	410	
بضاعة جاهزة أول المدة	411	
بضاعة جاهزة آخر المدة	412	
الدخل الإجمالي من الزراعة (400 - 410)	413	
إيرادات أخرى من النشاط الزراعي (يرفق كشف)	414	
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط الزراعي (413 + 414)	415	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015	
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (415 - 5015)	416	

الدخل من الأملاك المؤجرة		5
مجموع الدخل من الأملاك المؤجرة	500	
مصاريف الأملاك المؤجرة المباشرة (502 + 503 + 504 + 505)	501	
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	502	
الإستهلاكات في حالة شقق مفروشة	503	
40% من ضريبة المسقفات المدفوعة	504	
مصاريف أخرى	505	
الدخل الإجمالي من الأملاك المؤجرة (500 - 501)	506	
إيرادات أخرى (مفتاحية - خلو - شهرة ....) (يرفق كشف)	507	
الدخل الصافي من الأملاك المؤجرة (506 + 507)	508	

الدخل من نشاط الخدمات		6
مجموع الدخل من الخدمات	600	
تكلفة الخدمات (602 + 603 + 604 + 605 + 606)	601	
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	602	
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	603	
بدل أتعاب استشارات	604	
الإستهلاكات	605	
المصاريف الأخرى	606	
الدخل الإجمالي من نشاط الخدمات (600 - 601)	607	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015	
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (607 - 5015)	608	

الدخل من محفظة الأوراق المالية		7
أرباح محفظة الأوراق المالية (701 + 702)	700	
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة (تعالج في الكشف التعديلي)	701	
أرباح المتاجرة بالأسهم (تعالج في الكشف التعديلي)	702	

الدخل من الإيرادات الأخرى		8
مجموع الدخل من الإيرادات الأخرى	800	
تكلفة الإيرادات الأخرى	801	
الدخل الإجمالي من الإيرادات الأخرى (800 - 801)	802	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015	
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (802 - 5015)	803	

ملحق رقم (1-2) : إقرار ضريبية دخل خاص بالشركات التجارية / صناعية / مقاولات / زراعية / أخرى :-

الدخل الخاضع للضريبة / بالنيكل			
الدخل الصافي من كافة مصادر الدخل	3000		
أية تعديلات موجبة/سالبة من واقع قائمة التعديل (بما فيها الدخول المعفاء) (الكشف التعديلي)	3500		
الدخل الصافي المعدل من كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة/صافي الخسارة (3000 + أو - 3500)	3100		
الخسارة المدورة من سنوات سابقة	3600		
الدخل الخاضع قبل التبرعات (3100 - 3600)	3601		
التبرعات المقبولة	3800		
الدخل الخاضع للضريبة (3601 - 3800)	3200		

جدول رقم 5000

المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / بالنيكل		
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	5001	
الإيجارات (يرفق كشف)	5002	
الخلوات (يرفق كشف)	5003	
الإستهلاكات (يرفق كشف)	5004	
الإطفاءات (يرفق كشف)	5005	
الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة داخل فلسطين	5006	
الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة خارج فلسطين	5007	
الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة داخل فلسطين	5008	
الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة خارج فلسطين	5009	
بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع داخل فلسطين	5010	
بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع خارج فلسطين	5011	
الديون المدومة	5012	
المصاريف الأخرى (يرفق كشف)	5013	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى ( 5001 إلى 5014 ) توزع حسب حصة النشاط	5015	

أشهد أنني قمت بتعبئة هذا الإقرار بناءً على المعلومات التي قدمت لي من قبل المكلف  
التاريخ: ...../...../..... اسم وتوقيع الشخص الذي قام بتعبئة الإقرار

أشهد بأن كافة المعلومات الواردة بهذا الإقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وأنتي أدرجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة تحت طائلة المسؤولية القانونية  
التاريخ: ...../...../..... اسم وتوقيع المكلف/المفوض بالتوقيع

خاص لاستعمال المكتب الضريبي

مكتب ضريبية دخل	.....
اسم مقدم الإقرار	.....
اسم وتوقيع مستلم الإقرار	..... الختم الرسمي:
تاريخ استلام الإقرار	.....

ملحق رقم (2-2) : إقرار ضريبة دخل خاص بالشركات بنوك / مالية / تأمين / وساطة / صرافة / تأجير تمويلي :-

Palestinian National Authority  
Ministry of Finance  
Income Tax Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

إقرار ضريبة الدخل  
خاص بالشركات

(بنوك/ مالية/ تأمين/ وساطة/ صرافة/ تأجير تمويلي)

التاريخ: .....

الفترة الضريبية: .....

مكتب ضريبة الدخل	ص.ب	هاتف
اسم المكلف	.....	
الرقم الضريبي	.....	
رقم الملف في دائرة ضريبة القيمة المضافة	.....	
رقم ملف الاقتطاعات	عدد المستخدمين	

عنوان المكلف المعتمد للمراسلة			
المحافظة	الحي	القرية/ المدينة	ص.ب
الشارع	هاتف أرضي:	هاتف خلوي:	فاكس
البريد الإلكتروني (الإيميل):			

عنوان النشاط			
المحافظة	الحي	القرية/ المدينة	ص.ب
الشارع	هاتف	فاكس	

النسبة القانونية  شركة مساهمة عامة  شركة مساهمة خصوصية  شركة مساهمة أجنبية  أخرى

اسم مدقق الحسابات القانوني	تاريخ إقفال الحسابات
...../...../.....	.....
العنوان	ص.ب
اسم البنك/ البنوك	عنوان البنك/ البنوك
.....	.....

حساب الضريبة / بالاشيكل

الدخل الخاضع للضريبة	3200		
ضريبة الدخل المستحقة	3301		
ضريبة الدخل المستحقة على أقساط التأمين على الحياة	3302		
مجموع الضريبة المستحقة (3301 + 3302)	3300		
مجموع التقاص والسلفيات من ضريبة الدخل المستحقة (3901 إلى 3905)	3900		
تقاص ضريبة المسقفات عن الاملاك المؤجرة	3901		
الخصم من المصدر	3902		
السلفيات المدفوعة	3903		
الخصم التشجعي لدفع السلفية وأخرى	3904		
ضريبة الدخل المعفي استثمارياً	3905		
رصيد ضريبة الدخل المستحقة / الزيادة (3300 - 3900)	3400		
غرامة تأخير تقديم الإقرار	4000		
الخصم التشجعي لتقديم الإقرار ودفع الضريبة في الموعد المحدد	4100		
مجموع المبالغ مستحقة الدفع/الزيادة (3400 + 4000 أو 4100 - 3400)	4200		

ملاحظة: يرجى الاطلاع على الإرشادات قبل تعبئة الإقرار

ملحق رقم (2-2) : إقرار ضريبية دخل خاص بالشركات بنوك / مالية / تأمين / وساطة / صرافة / تأجير تمويلي :-

مصادر الدخل / بالشيكل			
		<b>9 الدخل من البنوك والشركات المالية</b>	
الفوائد الدائنة / المراجعة (إيراد البيوع والاستثمار)	900		
العمولات الدائنة وإيراد الخدمات المصرفية	901		
مجموع الفوائد والعمولات الدائنة (901 + 900)	902		
الفوائد المدينة / عائد أصحاب الاستثمار المختلفة	903		
العمولات المدينة	904		
مجموع الفوائد والعمولات المدينة (904 + 903)	905		
الدخل الإجمالي من الفوائد والعمولات (905 - 902)	906		
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة	907		
أرباح شراء وبيع الأسهم	908		
إيرادات أخرى (يرفق كشف)	909		
مجموع الدخل الإجمالي (906 + 907 + 908 + 909)	910		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (910 - 5015)	911		
		<b>10 الدخل من شركات التأمين</b>	
أرباح/ خسائر فرع السيارات	1000		
أرباح/ خسائر فرع الحرائق	1001		
أرباح خسائر فرع الحوادث العامة	1002		
أرباح/ خسائر فرع التأمين الصحي	1003		
أرباح/ خسائر فرع البحري	1004		
أرباح / خسائر أعمال التأمين الأخرى	1005		
المجموع الكلي لأقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة	1006		
أرباح خسائر فروع التأمين ( 1000 + 1001 + 1002 + 1003 + 1004 + 1005 )	1007		
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة	1008		
أرباح المتاجرة بالأسهم	1009		
إيرادات أخرى (يرفق كشف)	1010		
أرباح / خسائر / فروع التأمين والإيرادات الأخرى (1007 + 1008 + 1009 + 1010)	1011		
المصاريف الإدارية والعمومية غير الموزعة على فروع التأمين المشتركة	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (1011 - 5015)	1012		
		<b>11 الدخل من شركات الوساطة المالية</b>	
العمولات المستحقة	1100		
حصة هيئة سوق رأس المال	1101		
حصة السوق المالي	1102		
الدخل الإجمالي من النشاط الرئيسي (1100 - (1101 + 1102))	1103		
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة	1104		
أرباح المتاجرة بالأسهم	1105		
إيرادات أخرى (يرفق كشف)	1106		
مجموع الدخل الإجمالي (1103 + 1104 + 1105 + 1106)	1107		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (1107 - 5015)	1108		
		<b>12 الدخل من شركات الصرافة</b>	
أرباح محققة من المتاجرة بالعملة الأجنبية	1200		
أرباح محققة من المتاجرة بالمعادن الثمينة	1201		
فوائد/ عمولات مقبوضة	1202		
مجموع الإيرادات (1200 + 1201 + 1202)	1203		
تكلفة الإيرادات (1203 - (1204 + 1205 + 1206 + 1207))	1204		
خسائر محققة من المتاجرة بالعملة الأجنبية	1205		
خسائر محققة من المتاجرة بالمعادن الثمينة	1206		
فوائد/ عمولات مدفوعة	1207		
الدخل الإجمالي من النشاط الرئيسي (1203 - 1204)	1208		
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة	1209		

ملحق رقم (2-2) : إقرار ضريبة دخل خاص بالشركات بنوك / مالية / تأمين / وساطة / صرافة / تأجير تمويلي :-

أرباح المتاجرة بالاسهم	1210			
ايرادات اخرى (يرفق كشف)	1211			
مجموع الدخل الإجمالي (1211 + 1210 + 1209 + 1208)	1212			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (1212 - 5015)	1213			

<b>13</b>		<b>الدخل من شركات التأجير التمويلي</b>		
ايرادات التأجير (1301 + 1302 + 1303)	1300			
ايرادات التأجير التمويلي	1301			
ايرادات التأجير التشغيلي	1302			
ايرادات خدمات التأجير	1303			
مصاريف التأجير المباشرة	1304			
الدخل الإجمالي من النشاط الرئيسي (1300 - 1304)	1305			
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة	1306			
أرباح المتاجرة بالاسهم	1307			
ايرادات اخرى (يرفق كشف)	1308			
مجموع الدخل الإجمالي (1305 + 1306 + 1307 + 1308)	1309			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (1310 - 5015)	1311			

<b>الدخل الخاضع للضريبة / بالشيكل</b>				
الدخل الصافي من كافة مصادر الدخل	3000			
أية تعديلات موجبة / سالبة من واقع قائمة التعديل (الكشف التعديلي)	3500			
الدخل الصافي المعدل من كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة/ صافي الخسارة (3000 + أو - 3500)	3100			
لغايات ضريبة القيمة المضافة				
ضريبة قيمة مضافة على أرباح المؤسسات المالية	3101			
ضريبة قيمة مضافة على الرواتب والأجور	3102			
صافي الدخل المعدل لغايات ضريبة الدخل (3100 - 3101 - 3102)	3103			
الخسارة المدورة من سنوات سابقة	3600			
الدخل الخاضع قبل التبرعات	3601			
التبرعات المقبولة	3800			
الدخل الخاضع للضريبة (3601 - 3800)	3200			

ملحق رقم (2-2) : إقرار ضريبة دخل خاص بالشركات بنوك / مالية / تأمين / وساطة / صرافة / تأجير تمويلي :-

جدول رقم 5000

المصاريف الادارية و العمومية والآخرى / بالشيكل	
5001	الرواتب والأجور والمزايا الأخرى
5002	الإيجارات (يرفق كشف)
5003	الخلوات (يرفق كشف)
5004	الإستهلاكات (يرفق كشف)
5005	الإطفاءات (يرفق كشف)
5006	الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة داخل فلسطين
5007	الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة خارج فلسطين
5008	الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة داخل فلسطين
5009	الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة خارج فلسطين
5010	بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع داخل فلسطين
5011	بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع خارج فلسطين
5012	الديون المدومة
5013	المصاريف الأخرى (يرفق كشف)
5015	مجموع المصاريف الإدارية و العمومية والآخرى ( 5001 إلى 5014 ) توزع حسب حصة النشاط

أشهد أنني قمت بتعبئة هذا الإقرار بناءً على المعلومات التي قدمت لي من قبل المكلف .....  
التاريخ: ..... / ..... / .....

اسم وتوقيع الشخص الذي قام بتعبئة الإقرار

أشهد بأن كافة المعلومات الواردة بهذا الإقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وأنتي أدرجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة تحت طائلة المسؤولية القانونية  
التاريخ: ..... / ..... / .....

اسم وتوقيع المكلف/المفوض بالتوقيع

خاص لاستعمال المكتب الضريبي

مكتب ضريبة دخل	.....
اسم مقدم الإقرار	.....
اسم وتوقيع مستلم الإقرار	.....
تاريخ استلام الإقرار	.....
الختم الرسمي:	.....

ملحق رقم (2-3) : إقرار ضريبية دخل خاص بشركات الأشخاص :-

Palestinian National Authority  
Ministry of Finance  
Income Tax Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

الفترة الضريبية: .....

إقرار ضريبة الدخل  
خاص بشركات الأشخاص

مكتب ضريبة الدخل	ص.ب	هاتف
اسم الشركة / الشراكة	رقم الضريبي	
رقم الملف في دائرة ضريبة القيمة المضافة	عدد المستخدمين	
رقم ملف الاقتطاعات	الجنسية: <input type="checkbox"/> فلسطينية <input type="checkbox"/> غير فلسطينية	

عنوان المكلف المعمد للمراسلة			
المحافظة	الحي	الشارع	رقم
البريد الإلكتروني (الإيميل):	ص.ب	هاتف أرضي: هاتف خلوي:	فاكس

عنوان النشاط/مكان العمل			
المحافظة	الحي	الشارع	رقم
ص.ب	هاتف	فاكس	رقم
طبيعة المبنى: ملك <input type="checkbox"/> مستأجر <input type="checkbox"/>	اسم المؤجر		

طبيعة النشاط	
توجد حسابات منظمة	<input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا
اسم مدقق الحسابات القانوني/الحاسب	تاريخ إقفال الحسابات ...../...../.....
العنوان	ص.ب
اسم البنك/البنوك	عنوان البنك/البنوك

جدول توزيع الأرباح والخسائر/ بالشيكل				
رقم ملف الشريك في الدائرة	عنوان الشريك	اسم الشريك	نسبة حصة في رأس مال الشركة	حصة الشريك في الأرباح/ الخسائر

ملاحظة: يرجى الاطلاع على الإرشادات قبل تعبئة الإقرار

ملحق رقم (2-3) : إقرار ضريبية دخل خاص بشركات الأشخاص :-

مصادر الدخل / بالبيكل		الدخل من النشاط التجاري		1
صافي المبيعات	100			
تكلفة المبيعات (102 + 103 - 104)	101			
بضاعة أول المدة	102			
صافي المشتريات	103			
بضاعة آخر المدة	104			
الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (100 - 101)	105			
إيرادات أخرى من النشاط التجاري (يرفق كشف)	106			
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (105 + 106)	107			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (107 - 5015)	108			

الدخل من النشاط الصناعي		2	
صافي المبيعات	200		
تكلفة الإنتاج (202 + 206 + 212)	201		
تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (203 + 204 - 205)	202		
مواد أولية أول المدة	203		
صافي مشتريات مواد أولية	204		
مواد أولية آخر المدة	205		
المصاريف الصناعية المباشرة (207 + 208 + 209 + 210 + 211)	206		
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	207		
إيجارات	208		
مصاريف أخرى مباشرة	209		
الإستهلاكات	210		
الإطفاءات	211		
المصاريف الصناعية غير المباشرة	212		
تكلفة البضاعة المصنعة (201 + 214 - 215)	213		
بضاعة تحت التصنيع أول المدة	214		
بضاعة تحت التصنيع آخر المدة	215		
تكلفة المبيعات (213 + 217 - 218)	216		
بضاعة جاهزة أول المدة	217		
بضاعة جاهزة آخر المدة	218		
الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (200 - 216)	219		
إيرادات أخرى من النشاط الصناعي (يرفق كشف)	220		
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (219 + 220)	221		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (221 - 5015)	222		

الدخل من نشاط المقاولات		3	
إيرادات المشاريع المتحققة بما في ذلك الأوامر التغيرية	300		
تكلفة المشاريع (302 + 303 + 304 + 305)	301		
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	302		
الرواتب والأجور ومزايا العمل	303		
الإستهلاكات	304		
مصاريف أخرى (يرفق كشف)	305		
الدخل الإجمالي من المقاولات (300 - 301)	306		
إيرادات أخرى من نشاط المقاولات (يرفق كشف)	307		
مجموع الدخل الإجمالي من نشاط المقاولات (306 + 307)	308		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (308 - 5015)	309		

ملحق رقم (2-3) : إقرار ضريبية دخل خاص بشركات الأشخاص :-

5 الدخل من الأملاك المؤجرة				
مجموع الدخل من الأملاك المؤجرة	500			
مصاريف الأملاك المؤجرة المباشرة (502 + 503 + 504 + 505)	501			
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	502			
الإستهلاكات في حالة شقق مفروشة	503			
40% من ضريبة المسنقات المدفوعة	504			
مصاريف أخرى	505			
الدخل الإجمالي من الأملاك المؤجرة (500 - 501)	506			
إيرادات أخرى (مفتاحية - خلو - شهرة ....) (يرفق كشف)	507			
الدخل الصافي من الأملاك المؤجرة (506 + 507)	508			

6 الدخل من نشاط الخدمات				
مجموع الدخل من الخدمات	600			
تكلفة الخدمات (602 + 603 + 604 + 605 + 606)	601			
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	602			
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	603			
بدل أتعاب استشارات	604			
الإستهلاكات	605			
المصاريف الأخرى	606			
الدخل الإجمالي من نشاط الخدمات (600 - 601)	607			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (607 - 5015)	608			

7 الدخل من محفظة الأوراق المالية				
أرباح محفظة الأوراق المالية (701 + 702)	700			
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة (تعالج في الكشف التعديلي)	701			
أرباح المتاجرة بالأسهم (تعالج في الكشف التعديلي)	702			

8 الدخل من الإيرادات الأخرى				
مجموع الدخل من الإيرادات الأخرى	800			
تكلفة الإيرادات الأخرى	801			
الدخل الإجمالي من الإيرادات الأخرى (800 - 801)	802			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (802 - 5015)	803			

**الدخل الصافي المعدل من كافة مصادر الدخل**

الدخل الصافي من كافة مصادر الدخل	3000			
أية تعديلات موجبة/سلبية من واقع قائمة التعديل (الكشف التعديلي)	3500			
الدخل الصافي المعدل من كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة (صافي الخسارة) يوزع على الشركاء (3000 + أو - 3500) حسب جدول توزيع الأرباح والخسائر	3100			

ملاحظة: في حال وجود تبرعات مقبولة باسم الشركة يتم توزيعها حسب حصة كل شريك.

ملحق رقم (2-3) : إقرار ضريبية دخل خاص بشركات الأشخاص :-

جدول رقم 5000

المصاريف الادارية و العمومية والأخرى / بالشيكل	
5001	الرواتب و الأجور و المزايا الأخرى
5002	الإيجارات (يرفق كشف)
5003	الخلوات (يرفق كشف)
5004	الإستهلاكات (يرفق كشف)
5005	الإطفاءات (يرفق كشف)
5006	الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة داخل فلسطين
5007	الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة خارج فلسطين
5008	الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة داخل فلسطين
5009	الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة خارج فلسطين
5010	بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع داخل فلسطين
5011	بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع خارج فلسطين
5012	الديون المدومة
5013	المصاريف الأخرى (يرفق كشف)
5015	مجموع المصاريف الإدارية و العمومية والأخرى ( 5001 إلى 5014 ) توزع حسب حصة النشاط

أشهد أنني قمت بتعبئة هذا الاقرار بناءً على المعلومات التي قدمت لي من قبل المكلف .....  
التاريخ: ..... / ..... / .....

اسم وتوقيع الشخص الذي قام بتعبئة الاقرار

أشهد بأن كافة المعلومات الواردة بهذا الاقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وأنتي أدجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة تحت طائلة المسؤولية القانونية  
التاريخ: ..... / ..... / .....

اسم وتوقيع المكلف/ المفوض بالتوقيع

خاص لاستعمال المكتب الضريبي

.....	مكتب ضريبية دخل
.....	اسم مقدم الإقرار
.....	اسم وتوقيع مستلم الإقرار
.....	تاريخ استلام الإقرار

ملحق رقم (2-4) : إقرار ضريبة دخل خاص بالأفراد :-

Palestinian National Authority  
Ministry of Finance  
Income Tax Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: ..... الفترة الضريبية: ..... إقرار ضريبة الدخل  
خاص بالأفراد

مكتب ضريبة الدخل	ص.ب	هاتف
اسم المكلف	الجنسية: <input type="checkbox"/> فلسطينية <input type="checkbox"/> غير فلسطينية	الوضع الاجتماعي: <input type="checkbox"/> متزوج <input type="checkbox"/> أعزب
الرقم الضريبي	الإقامة: <input type="checkbox"/> مقيم <input type="checkbox"/> غير مقيم	
رقم المكلف في دائرة ضريبة القيمة المضافة	عدد المستخدمين	
رقم ملف الاقتطاعات		

عنوان المكلف المعتمد للمراسلة			
المحافظة	الحي	الشارع	الرقم
البريد الإلكتروني (الإيميل):	ص.ب	هاتف أرضي: هاتف خلوي:	فاكس

عنوان النشاط/مكان العمل			
المحافظة	الحي	الشارع	الرقم
ص.ب	هاتف	فاكس	
طبيعة المبنى: ملك <input type="checkbox"/> مستأجر <input type="checkbox"/>	اسم المؤجر		

طبيعة النشاط	توجد حسابات منظمة <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا <input type="checkbox"/>
اسم مدقق الحسابات القانوني/المحاسب	تاريخ إقفال الحسابات ...../...../.....
العنوان	ص.ب
اسم البنك/البنوك	عنوان البنك/البنوك

شريك متضامن في شركة <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا <input type="checkbox"/>	اسم الشركة
---	------------

حساب الضريبة / بالاشيكل			
الدخل الخاضع للضريبة	3200		
ضريبة الدخل المستحقة	3300		
مجموع السلفيات والتقاص من ضريبة الدخل المستحقة (3901 إلى 3905)	3900		
السلفيات المدفوعة	3901		
الخصم من المصدر	3902		
تقاص ضريبة المسقفات عن الاملاك المؤجرة	3903		
الخصم التشجيعي لدفع السلفية وأخرى	3904		
ضريبة الدخل المعفي استثمارياً	3905		
رصيد ضريبة الدخل المستحقة / الزيادة (3900 - 3300)	3400		
غرامة تأخير تقديم الاقرار	4000		
الخصم التشجيعي لتقديم الإقرار و دفع الضريبة في الموعد المحدد	4100		
مجموع المبالغ مستحقة الدفع/الزيادة (3400 + 4000 أو 3400 - 4100)	4200		

ملاحظة: يرجى الاطلاع على الإرشادات قبل تعبئة الإقرار

ملحق رقم (2-4) : إقرار ضريبة دخل خاص بالأفراد :-

مصادر الدخل / بالتشكيل		الدخل من النشاط التجاري		1
صافي المبيعات	100			
تكلفة المبيعات (102 + 103 - 104)	101			
بضاعة أول المدة	102			
صافي المشتريات	103			
بضاعة آخر المدة	104			
الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (100 - 101)	105			
إيرادات أخرى من النشاط التجاري (يرفق كشف)	106			
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط التجاري (105 + 106)	107			
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015			
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (107 - 5015)	108			

الدخل من النشاط الصناعي		2	
صافي المبيعات	200		
تكلفة الإنتاج (202 + 206 + 212)	201		
تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (203 + 204 - 205)	202		
مواد أولية أول المدة	203		
صافي مشتريات مواد أولية	204		
مواد أولية آخر المدة	205		
المصاريف الصناعية المباشرة (207 + 208 + 209 + 210 + 211)	206		
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	207		
إيجارات	208		
مصارييف أخرى مباشرة	209		
الإستهلاكات	210		
الإطفاءات	211		
المصاريف الصناعية غير المباشرة	212		
تكلفة البضاعة المصنعة (201 + 214 - 215)	213		
بضاعة تحت التصنيع أول المدة	214		
بضاعة تحت التصنيع آخر المدة	215		
تكلفة المبيعات (213 + 217 - 218)	216		
بضاعة جاهزة أول المدة	217		
بضاعة جاهزة آخر المدة	218		
الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (200 - 216)	219		
إيرادات أخرى من النشاط الصناعي (يرفق كشف)	220		
مجموع الدخل الإجمالي من النشاط الصناعي (219 + 220)	221		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (221 - 5015)	222		

الدخل من نشاط المقاولات		3	
إيرادات المشاريع المتحققة بما في ذلك الأوامر التغيرية	300		
تكلفة المشاريع (302 + 303 + 304 + 305)	301		
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	302		
الرواتب و الأجور و مزايا العمل	303		
الإستهلاكات	304		
مصارييف أخرى (يرفق كشف)	305		
الدخل الإجمالي من المقاولات (300 - 301)	306		
إيرادات أخرى من نشاط المقاولات (يرفق كشف)	307		
مجموع الدخل الإجمالي من نشاط المقاولات (306 + 307)	308		
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015		
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (308 - 5015)	309		

ملحق رقم (2-4) : إقرار ضريبية دخل خاص بالأفراد :-

الدخل من الأملاك المؤجرة		5
مجموع الدخل من الأملاك المؤجرة	500	
مصاريف الأملاك المؤجرة المباشرة (502 + 503 + 504 + 505)	501	
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	502	
الإستهلاكات في حالة شقق مفروشة	503	
40% من ضريبة المسقّفات المدفوعة	504	
مصاريف أخرى	505	
الدخل الإجمالي من الأملاك المؤجرة (500 - 501)	506	
إيرادات أخرى (مفتاحية - خلو - شهرة ....) (يرفق كشف)	507	
الدخل الصافي من الأملاك المؤجرة (506 + 507)	508	

الدخل من نشاط الخدمات		6
مجموع الدخل من الخدمات	600	
تكلفة الخدمات (602 + 603 + 604 + 605 + 606)	601	
المواد (مواد أول مدة + صافي المشتريات - مواد آخر المدة)	602	
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	603	
بدل أتعاب استشارات	604	
الإستهلاكات	605	
المصاريف الأخرى	606	
الدخل الإجمالي من نشاط الخدمات (600 - 601)	607	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015	
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (607 - 5015)	608	

الدخل من محفظة الأوراق المالية		7
أرباح محفظة الأوراق المالية (701 + 702)	700	
أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة (تعالج في الكشف التعديلي)	701	
أرباح المتاجرة بالأسهم (تعالج في الكشف التعديلي)	702	

الدخل من الإيرادات الأخرى		8
مجموع الدخل من الإيرادات الأخرى	800	
تكلفة الإيرادات الأخرى	801	
الدخل الإجمالي من الإيرادات الأخرى (800 - 801)	802	
مجموع المصاريف الإدارية والعمومية والأخرى / جدول رقم 5000 التي تخص النشاط	5015	
الدخل الصافي (صافي الخسارة) (802 - 5015)	803	

الدخل من الرواتب والأجور ومزايا العمل		14
الرواتب والأجور	1400	
العلاوات السنوية	1401	
المزايا التقديرية والعينية السنوية	1402	
مكافأة نهاية الخدمة (ما زاد عن الشهر لكل سنة خدمة)	1403	
مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	1404	
أية مزايا أخرى	1405	
مجموع الدخل من الرواتب والأجور ومزايا العمل (1400 إلى 1405)	1406	

الدخل من شركات الأشخاص			15
عنوان الشركة	رقم ملف الشركة	اسم الشركة	الحصة في الأرباح / الخسارة (بالشيكال)
مجموع الدخل الصافي من شركات الأشخاص ( 1500 )			

## ملحق رقم (2-4) : إقرار ضريبة دخل خاص بالأفراد :-

الدخل الخاضع للضريبة / بالشيكل				
الدخل الصافي من كافة مصادر الدخل	3000			
أية تعديلات موجبة/سالبة (بما فيها الدخول المعفاء) من واقع قائمة التعديل (الكشف التعديلي)	3500			
الدخل الصافي المعدل من كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة/صافي الخسارة (3000 + أو - 3500)	3100			
الخسارة المدورة من سنوات سابقة	3600			
الدخل الصافي قبل الإعفاءات (3600 - 3100)	3601			
مجموع الإعفاءات للشخص الطبيعي المقيم	3700			
إعفاء شخصي بمبلغ (30000) شيكل	3701			
بدل المواصلات الفعلية أو 10% من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل	3702			
المساهمة في صندوق التقاعد / الإِدخار / التأمين الصحي / أو أي صندوق آخر موافق عليه من وزير المالية	3703			
إعفاء شراء أو بناء سكن بمبلغ (30000) شيكل ولمرة، أو إعفاء (فوائد) قرض السكن بحد أقصى (4000) شيكل سنوياً وبحد أعلى 10 سنوات	3704			
إعفاء الدراسة الجامعية بمبلغ (6000) شيكل وبحد أقصى طالبين سنوياً	3705			
الدخل الخاضع قبل التبرعات	3602			
التبرعات المقبولة	3800			
الدخل الخاضع للضريبة (3602 - 3800)	3200			

### جدول رقم 5000

المصاريف الإدارية و العمومية والأخرى / بالشيكل			
الرواتب والأجور والمزايا الأخرى	5001		
الإيجارات (يرفق كشف)	5002		
الخلوات (يرفق كشف)	5003		
الإستهلاكات (يرفق كشف)	5004		
الإطفاءات (يرفق كشف)	5005		
الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة داخل فلسطين	5006		
الفوائد والعمولات البنكية المدفوعة خارج فلسطين	5007		
الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة داخل فلسطين	5008		
الأتعاب والإستشارات والعمولات المهنية المدفوعة خارج فلسطين	5009		
بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع داخل فلسطين	5010		
بدل الشهرة وحق الإمتياز المدفوع خارج فلسطين	5011		
الديون المدومة	5012		
المصاريف الأخرى (يرفق كشف)	5013		
مجموع المصاريف الإدارية و العمومية والأخرى ( 5001 إلى 5014) توزع حسب حصة النشاط	5015		

أشهد أنني قمت بتعبئة هذا الإقرار بناءً على المعلومات التي قدمت لي من قبل المكلف .....  
 التاريخ: ...../...../.....  
 اسم وتوقيع الشخص الذي قام بتعبئة الإقرار

أشهد بأن كافة المعلومات الواردة بهذا الإقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وأنتي أدرجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة تحت طائلة المسؤولية القانونية  
 التاريخ: ...../...../.....  
 اسم وتوقيع المكلف

#### خاص لاستعمال المكتب الضريبي

مكتب ضريبة دخل	.....
اسم مقدم الإقرار	.....
اسم وتوقيع مستلم الإقرار	.....
اسم وتوقيع المكلف	.....
الختم الرسمي:	.....
تاريخ استلام الإقرار	.....

ملحق رقم (2-5) : إقرار ضريبة دخل خاص بالموظفين :-

Palestinian National Authority  
Ministry of Finance  
Income Tax Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: ..... الفترة الضريبية ..... إقرار ضريبة الدخل  
خاص بالموظفين والمستخدمين

مكتب ضريبة الدخل	ص.ب	هاتف
اسم المكلف	الجنسية: <input type="checkbox"/> فلسطينية <input type="checkbox"/> غير فلسطينية	الوضع الاجتماعي: <input type="checkbox"/> متزوج <input type="checkbox"/> أعزب
الرقم الضريبي	الإقامة: <input type="checkbox"/> مقيم <input type="checkbox"/> غير مقيم	عدد الأولاد: .....
		عدد الطلاب الجامعيين: .....

عنوان المكلف المعمد للمراسلة			
المحافظة	الحي	المدينة/القرية	الشارع
البريد الإلكتروني (الإيميل):	ص.ب	هاتف أرضي:	فاكس
		هاتف خلوي:	

اسم المستخدم (بكسر الدال):	رقم ملف الإقتطاعات:
عنوان المستخدم (بفتح الدال)	
المحافظة	الحي
ص.ب	هاتف
	فاكس

14	الدخل من الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمزايا الأخرى	استخدام المكلف	استخدام المكتب
		المبلغ (شكل)	المبلغ (شكل)
1400	الرواتب والأجور		
1401	العلاوات السنوية		
1402	المزايا العينية والتقديرية السنوية		
1403	مكافأة نهاية الخدمة (ما زاد عن الشهر لكل سنة خدمة)		
1404	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		
1405	أية مزايا أخرى		
1406	مجموع الدخل من الرواتب والأجور ومزايا العمل (1400 إلى 1405)		
3700	مجموع الإعفاءات (3701 إلى 3705)		
3701	الإعفاء الشخصي بمبلغ 30000 شيكل		
3702	بدل الموصلات الفعلية أو 10% من إجمالي الراتب السنوي أيهما أقل		
3703	المساهمة في صندوق التقاعد والإدخار والتأمين الصحي / موافق عليها من وزير المالية		
3704	إعفاء شراء أو بناء مسكن بمبلغ 30000 شيكل (لمرة واحدة) أو إعفاء فوائد قرض السكن بحد أقصى 4000 شيكل سنويا ويحد أعلى 10 سنوات		
3705	إعفاء جامعي بمبلغ (6000 شيكل) ويحد أقصى طالبين		
3100	الدخل الخاضع للضريبة قبل التبرعات (1406 - 3700)		
3800	التبرعات ويحد أقصى 20% من الدخل الخاضع		
3200	الدخل الخاضع للضريبة (3100 - 3800)		
3300	الضريبة المستحقة		
3900	الضريبة المتقطعة بالمصدر		
4000	الخصم التشجيعي لتقديم الإقرار		
4200	المبلغ المستحق للدفع / الزيادة (3900 - 3300 - 4000)		

ملاحظة: يرجى الاطلاع على الإرشادات قبل تعبئة الإقرار

## ملحق رقم (2-5) : إقرار ضريبة دخل خاص بالموظفين :-

أشهد أنني قمت بتعبئة هذا الإقرار بناءً على المعلومات التي قدمت لي من قبل المكلف  
التاريخ:...../...../....  
اسم وتوقيع الشخص الذي قام بتعبئة الإقرار

أشهد بأن كافة المعلومات الواردة بهذا الإقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وأنتي أدرجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة تحت طائلة المسؤولية القانونية  
التاريخ:...../...../....  
اسم وتوقيع المكلف

### خاص لاستعمال المكتب الضريبي

مكتب ضريبة دخل
اسم مقدم الإقرار
اسم وتوقيع مستلم الإقرار
تاريخ استلام الإقرار
الختم الرسمي:

### الإرشادات:

1. تقديم هذا الإقرار اختياري وهو خاص بالموظفين والمستخدمين من القطاع العام والخاص.
  2. يقصد بالرواتب والأجور كافة دخول الموظف من جميع مصادر الوظيفة بما فيها الراتب الأساسي وكافة العلاوات بما فيها علاوة غلاء المعيشة وساعات العمل الإضافية.
  3. يقصد بالمكافآت كافة المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو المستخدم علاوة على راتبه السنوي، سواء كانت تلك المكافآت بشكل دوري أو لمرة واحدة.
  4. يقصد بالمزايا كافة المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو المستخدم علاوة على راتبه السنوي سواءً كانت نقدية أو عينية.
  5. يقصد بالمقيم:
- أ. الفلسطيني الذي أقام في فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة، أو كان موطناً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية داخل أو خارج فلسطين.
- ب. الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي أقام في فلسطين خلال السنة التي تحقق بها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوماً سواء كانت إقامته متصلة أو متقطعة.
6. يتم منح إعفاء الطالب الجامعي بمبلغ ٦٠٠٠ شيكل لقاء الإنفاق على دراسته أو دراسة زوجه أو أي من أولاده في جامعة أو كلية مجتمع أو معهد فوق مستوى الثانوية العامة باستثناء من حصل على منحة أو بعثة بحد أقصى طالبين في كل سنة.
  7. تحتسب الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة حسب الشرائح والنسب الضريبية الآتية:
- أ. (من 1 - 40000 شيكل)  $5\% \times$
- ب. (من 40001 - 80000 شيكل)  $10\% \times$
- ج. (من 80001 - 125000 شيكل)  $15\% \times$
- د. ما زاد على ذلك بنسبة 20%

### المرفقات لإثبات الإعفاءات ومنها:

1. شهادة من صاحب العمل يبين فيها كافة الرواتب السنوية المقبوضة والضريبة المقتطعة خلال العام.
2. صورة عن الهوية الشخصية أو جواز السفر.
3. شهادة من قسم التسجيل في الجامعة وإيصال بدفع الإقساط السنوية.
4. رخصة البناء من البلدية أو الجهة المختصة في إصدار رخص البناء.
5. عقد شراء أو استملاك أو مقاوله للبيت من تاريخ سريان القانون.
6. فواتير أصلية من المقاول بالمواد المستخدمة في البناء.
7. شهادة من البنك أو جهة الإقراض توضح فيها قيمة القرض والإقساط المسددة والفوائد المدفوعة خلال العام.
8. إيصال أصلي بالتبرعات المدفوعة خلال العام.

ملحق رقم (2-6) : التقدير المؤقت :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

مكتب ضريبة دخل: .....

إشعار تقديم الإقرار الضريبي

التقدير المؤقت من نوع (00)

السنة الضريبية: .....

إشعار صادر بموجب أحكام المادة (1/21) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

اسم المكلف: .....

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم المكلف

العنوان: .....

وفقاً لأحكام المادة (1/21) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، وعلى ضوء الإقرار الضريبي المقدم من قبلكم فقد تم قبول إقرارك الضريبي بشكل مبدئي، وأن دخلك والضريبة المعلنة حسب التفاصيل الآتية:

الرقم	البيان	المبلغ/ شيكل
100	الدخل المعلن في الإقرار الضريبي	
200	الضريبة المستحقة	
210	الضريبة المقطوعة	
300	مجموع الضريبة المعلنة (مجموع 200 + 210)	
400	ضريبة الدخل المعفى/ تشجيع الاستثمار	
500	الضريبة المستحقة (نتج طرح 300 - 400)	
510	السلفيات المدفوعة	
520	الخصم بالمصدر	
530	تقاص ضريبة الأملاك المدفوعة	
600	مجموع السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر والتقاص (مجموع 510 + 520 + 530)	
700	رصيد الضريبة المستحقة (نتج طرح 500 - 600)	
800	غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي	
900	الرصيد للدفع (مجموع 700 + 800)	

- حسب المادة (1/21) فقد تم قبول الإقرار الضريبي المقدم بشكل مبدئي.
- للمقدر بعد فحص الإقرار ومرفقاته قبول الإقرار الضريبي أو رفضه كلياً أو جزئياً.
- يتوجب عليك دفع الضريبة المعلنة بعد خصم السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر وتقاص ضريبة الأملاك المدفوعة.
- تفرض غرامة تأخير بنسبة 2% شهرياً إذا لم تدفع الضريبة في مواعيدها القانونية.

اسم وتوقيع المقدر

اسم وتوقيع المكلف أو المفوض عنه

مدير المكتب

نموذج رقم أ.ت(103)

ملحق رقم (2-7) : إشعار التقدير النهائي :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

مكتب ضريبة دخل: .....

إشعار تقدير باتفاق  
من نوع ( 01 ، 02 ، 07 )

السنة الضريبية: .....

إشعار تقدير صادر بموجب المواد (1/17/أ) ، (1/17/ج) ، (2/21) ، (3/21) و (5/28)  
من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

اسم المكلف: .....

رقم المكلف

العنوان: .....

وفقاً لأحكام القانون فقد تم تقدير دخلك الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة بعد موافقتك وذلك حسب التفاصيل الآتية:

الرقم	البيان	المبلغ / شيكل
100	الدخل الخاضع	
200	الضريبة المستحقة	
210	الضريبة المقطوعة	
300	مجموع الضريبة (مجموع 200 + 210)	
400	ضريبة الدخل المعفي/ تشجيع الاستثمار	
500	الضريبة المستحقة (ناتج طرح 300 - 400)	
510	السلفيات المدفوعة	
520	الخصم بالمصدر	
530	تقاص ضريبة الأملاك المدفوعة	
600	مجموع السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر والتقاص (مجموع 530 + 520 + 510)	
700	رصيد الضريبة المستحقة (ناتج طرح 500 - 600)	
800	غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي	
900	الرصيد للدفع (مجموع 700 + 800)	

- 1) حسب المادة (1/17/أ) والمادة (2/21) فقد تم قبول الإقرار الضريبي المقدم من قبلك دون تعديل. (01).
- 2) حسب المادة (3/21) بعد موافقتك على تعديل الإقرار الضريبي المقدم من قبلك. (02).
- 3) حسب المادة (1/17/ج) والمادة (5/28) بعد دراسة الاعتراض المقدم من قبلك وموافقتك على التعديل. (07).
- 4) يتوجب عليك دفع رصيد الضريبة المستحق بعد تنزيل السلفيات المدفوعة والخصم من المصدر وتقاص ضريبة الأملاك.
- 5) تفرض غرامة تأخير بنسبة 2% شهريا إذا لم تدفع الضريبة في مواعيدها القانونية.
- 6) للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا إعادة النظر في قرار التقدير خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير.

اسم وتوقيع المقدر

مدير المكتب

اسم وتوقيع المكلف/ المفوض عنه

نموذج رقم أ.ت(101)

ملحق رقم (2-8) : إشعار التقدير الإداري :-

Palestinian National Authority  
Ministry Of Finance  
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية  
وزارة المالية  
دائرة ضريبة الدخل

التاريخ: .....

مكتب ضريبة دخل: .....

إشعار التقدير الإداري

من نوع ( 03، 04 )

السنة الضريبية: .....

إشعار تقدير صادر بموجب أحكام المواد (1/17ب) و(4/21) و (5/21) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

اسم المكلف: -..... رقم المكلف

العنوان: .....

وفقا لأحكام القانون فقد تم تقدير دخلك الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة حسب التفاصيل الآتية:

الرقم	البيان	المبلغ / شيكل
100	الدخل الخاضع	
200	الضريبة المستحقة	
210	الضريبة المقطوعة	
300	مجموع الضريبة (مجموع 200 + 210)	
400	ضريبة الدخل المعفى/ تشجيع الاستثمار	
500	الضريبة المستحقة (نتائج طرح 300 - 400)	
510	السلفيات المدفوعة	
520	الخصم بالمصدر	
530	تقاص ضريبة الأملاك المدفوعة	
600	مجموع السلفيات المدفوعة والخصم بالمصدر والتقاص (مجموع 530 + 520 + 510)	
700	رصيد الضريبة المستحقة (نتائج طرح 500 - 600)	
800	غرامة تأخير تقديم الإقرار الضريبي	
900	الرصيد للدفع (مجموع 800 + 700)	

(1) حسب المادة (1/17ب) والمادة (4/21) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، وفي حال عدم قبول الإقرار الضريبي المقدم بصورة كلية أو جزئية، أو عدم الالتزام بحضور جلسة المناقشة (03)

(2) حسب المادة (5/21) من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، وفي حال عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد. (04)

(3) يتوجب عليك دفع رصيد الضريبة المستحقة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغك هذا الإشعار.

(4) بحق الاعتراض على هذا التقدير بموجب اعتراض خطي يقدم للدائرة خلال (30) يوما من تاريخ تبليغ الإشعار.

(5) تفرض غرامة تأخير بنسبة 2% شهريا إذا لم تدفع الضريبة في مواعيدها القانونية.

(6) للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا إعادة النظر في قرار التقدير خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو خلال أربع سنوات من الفترة الضريبية التالية للسنة التي جرى فيها التقدير.

اسم وتوقيع المقدر

اسم وتوقيع المكلف / وكيله

.....

مدير المكتب

.....

نموذج رقم أ.ت(105)



**An-Najah National University**  
**Faculty of Graduate Studies**

**The Burden of Proof in Income Tax Disputes in  
Accordance with the Law Resolution No. 8 for the year  
2011**

**By**  
**Khalid Sh'apan Ahmed Mustapha**

**Supervised**  
**Dr. Fadi Shadid**

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

**2016**

**The burden of proof in income tax disputes in accordance with the law  
resolutions No.8 for the year 2011**

**By**

**Khalid Sh'apan Ahmed Mustapha**

**Supervisor**

**Dr . Fadi Shadid**

**Abstract**

This study aimed to find out who bears the burden of proof in tax disputes, and also aimed to learn methods of proof that can out skirts of the tax dispute be used to prove their rights .

Of course , the basis that depended on answering the problems of this study is to find out the nature of the affiliation of the tax law to other laws. this study was divided into five chapter :

In the introductory chapter addressed the Tax Disputes and the importance of the Evidence through divided the chapter into two sections : the first section dealt with the nature of the tax dispute and means resolved and dealt with in the second section the importance of proof in tax disputes where he touched on the concept of proof and its importance .

In the first chapter which I addressed distribute the burden of proof between the parties of the tax dispute , the chapter was divided into two sections : the first section dealt with the tax dispute between the parties ( tax payer and tax administration ) , the second section dealt with distribution of the burden of proof on parties of tax dispute .

In the second chapter dealt with the burden of proof witch divided into two section : the first section talked about the general conditions to prove legal

incident and the second section talked about special conditions of incident tax on income.

In the third chapter of this research I spoke about the power of the judge in the tax burden of proof where the chapter was divided into three sections : the first section talked about the doctrines of proof and the positive tax authority of a judge , but the second section talked about authoritative means of proof in a civil suit on the tax judge , in the third section I talked about authentic means in disputes own in income tax .

In the fourth chapter it has been clarified the results and recommendations of this search .

The study found arrange of results including : The tax law is a law that enjoys relative independence not absolute independence from other laws because all laws are associated with each other .

Also , the study found that the burden of proof is not lying on one side without the other in tax dispute as it moves from one side to the other and is subject to rules of the civil and procedure code unless there is no specific provision in tax law.

The study also reached to the possibility of using all means of proof provided by the law of evidence in the civil and commercial matters No.4 for the year 2011 but this depending on the degree of authentic all the way this means.

