

مجلس
الدراسات
الوطنية

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

موضوعية قرار مأمور التقدير الجزائي
في فلسطين

المحاضر الطالب
احمد فالح احمد ابراهيم

اشرافه:
الدكتور عاطف علاونة

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

1424 هـ - 2003 م

بسم الله الرحمن الرحيم

"يا أيها الذين آمنوا كونوا قوامين لله شهداء بالقسط ولا يجرمنكم
شدائكم، قوم على ألا تعدلوا، اعدلوا هو أقرب للتقوى، واتقوا الله، إن
الله خبير بما تعملون."

صدق الله العظيم .

(المائدة، آية ٨).

موضوعية قرار مامور التقدير الجزافي في فلسطين

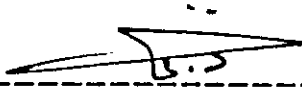
اعداد

احمد فالح احمد ابراهيم

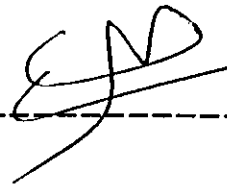
نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2003/12/7م واجيزت:

التوقيع

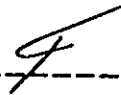
اعضاء لجنة المناقشة



- د. عاطف علاونه مشرفا



- د. منذر العمري ممتحنا خارجيا



- د. طارق الحاج عضوا

الاهداء

الى من التمس رضا الله من رضاهما، رمز الحنان والعطاء والامل في حياتي امي
وابي.

الى زوجتي المخلصة رمز الحنان والوفاء، التي تشاركني حياتي وكفاحي.
الى اولادي شموع العلم المضيئة علاء، محمد، امجد، عماد، عبدالله، عبدالناصر، مليك.
الى اخوتي الذين يشدون من عزيمتي.

الى الاصدقاء والاحباب الذين وقفوا بجانبي وقدموا الكثير من المساعدة.

الى كل من جعل هواه تبعا لمرضاة الله ورسوله.

الى من التمس العلم دربا ومنهج، في هذه الحياة للوصول للحقيقة والدفاع عن الحق.
الى كل هؤلاء اهدي هذا الجهد المتواضع.

الباحث

شكر وتقدير

في البداية، وكما تعودت دائماً، ان احمد الله عز وجل صاحب المن والفضل الذي وفقني لكتابة هذا الجهد المتواضع.

ومن ثم يطيب لي وقد فرغت منه ان اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لاساتذتي الفاضل الدكتور عاطف علاونه، الذي تكرم مشكوراً باشرافه على هذه الرسالة، وشملي بجهده ورعايته العلمية، وخصص لي من وقته الثمين دون كلل او ملل، وتعامل معي بكل صبر واناة، وقدم لي من خلاصة علمه وتجربته الكثير الكثير، من خلال توجيهاته القيمة وارشاداته السديدة، مما كان له الفضل الكبير في اخراجه بهذا المستوى، فله كل الشكر والتقدير والاحترام والعرفان.

وكما اتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاساتذة الافاضل، الدكتور منذر العمري من الجامعة العربية الامريكية، والدكتور طارق الحاج من جامعة النجاح الوطنية، الذين تكرموا بمناقشة هذه الأطروحة، املا من الله تعالى ان ينتفع بعلمهما، ويمد في عمرهما ليظلا سندا وذخرا لهذا الوطن.

واتقدم بالشكر والتقدير الى كل الذين قدموا لي المساعدة الممكنة لانجاز هذا العمل واتمامه، من اساتذة افاضل واخوة اعزاء واصدقاء اوفياء، وخص بالذكر منهم الدكتور حسن فلاح الحاج موسى (المستشار القانوني لضريبة الدخل)، والاستاذ جهاد زماري (مدير عام ضريبة الدخل)، والاخ عاطف عمارنه (مدير دائرة التدقيق والتحقيق في مديرية ضريبة الدخل)، سائلا المولى عز وجل ان يوفقنا جميعا لكل خير، انه سميع مجيب قريب.

الباحث

الفهرس والمحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الاهداء
هـ	شكر وتقدير
و	قائمة المحتويات
ح	الملخص باللغة العربية
1	الفصل الاول : مدخل الدراسة
2	المقدمة
7	مشكلة الدراسة
7	اهداف الدراسة
8	اهمية الدراسة
8	منهجية الدراسة
9	محددات الدراسة
10	الفصل الثاني: التقدير في ضريبة الدخل
11	المبحث الاول : تطور ضريبة الدخل في فلسطين
23	المبحث الثاني : طرق التقدير في مشروع القانون
47	المبحث الثالث : اهمية البيانات والتصريحات على عملية التقدير
54	المبحث الرابع : اسباب اتخاذ القرارات الادارية (الجزافية)

56	الفصل الثالث: التقدير الجزافي في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني
57	المبحث الاول: الاسس التي يستند اليها مامور التقدير عند اتخاذ القرار الجزافي
58	المبحث الثاني: التعامل مع الاطراف ذات العلاقة بالقرار الجزافي
68	المبحث الثالث : اهمية كفاءة الادارة الضريبية بالنسبة للقرار الجزافي
74	المبحث الرابع : اسباب سقوط القرارات في مراحلها المختلفة
79	المبحث الخامس : الاعتراض والطعن في القرارات الضريبية الادارية (الجزافية)
92	الفصل الرابع: موضوعية التقديرات الادارية الجزافية
93	المبحث الاول: ماهية الموضوعية وعناصرها
100	المبحث الثاني: اهمية الموضوعية في القرارات الضريبية الجزافية
104	المبحث الثالث: العوامل التي تؤثر على موضوعية القرارات الجزافية .
108	المبحث الرابع : تاثير الاطراف ذات العلاقة على موضوعية القرار الجزافي
134	المبحث الخامس: العقوبات التي تواجه التقدير الجزافي
140	المبحث السادس: مدى تأثير اعدام الموضوعية على التقديرات الجزافية
149	الفصل الخامس : الخاتمة والتوصيات
150	الخاتمة.
160	التوصيات.
163	المصادر والمراجع.
171	الملخص باللغة الانجليزية.

الملخص:

يهدف هذا البحث لمناقشة مفهوم الموضوعية في التقديرات الجزافية، وبيان مدى تأثيرها على قرار مامور التقدير الجزافي في فلسطين، ومالها من اثر على استقرار القضايا الضريبية وسرعة انتهائها، وبيان مدى تأثير الاطراف ذات العلاقة بالقرار على درجة موضوعية، ومسا للموضوعية من تأثير مباشر في المحافظة على حق الخزينة وعلى درجة التزام المكلف بقيامه بواجباته دون ان يترك عليه أي عبء، وكذلك على الادارة الضريبية حيث انسه كلما كانت القرارات موضوعية فهذا سينعكس ايجابيا مما يساعد في وضع الاسس والقواعد السليمة، ورسم الخطط والسياسات اللازمة للرقى في العمل وتحقيق الاهداف المنشودة، الامر الذي يؤدي لزيادة وتقوية وتعزيز جسور الثقة بين المكلفين والادارة الضريبية، وسينعكس على زيادة درجة الوعي الضريبي وزيادة الانتماء والالتزام الضريبي.

ولتحقيق ذلك عمل الباحث على تناول الدراسة باتباع اسلوب الدراسة التحليلية مستندا على ما توفر من ادبيات حول الدراسة النظرية للموضوع، حيث تمت مراجعة الادبيات ذات العلاقة بموضوع البحث والتي ساعدت في وضع الاطار النظري لهذا البحث، وكذلك خبرة الباحث في الدوائر الضريبية لفترة طويلة، والتي نامل من الله تعالى ان تساعد في اخراجه من مجرد فكرة الى واقع عملي ذات اثر ايجابي على جميع الاطراف ذات العلاقة بالقرار. حيث سيتم بحث الموضوع من خلال مقدمة وخمسة فصول وخاتمة، وسيشمل الفصل الاول توضيحا لمدخل الدراسة من حيث مشكلتها واهدافها واهميتها ومنهجيتها ومحدداتها، وسيتناول الفصل الثاني التقدير في ضريبة الدخل الذي سيوضح تطور الضريبة عبر التاريخ وكذلك لمراحل تطور ضريبة الدخل في فلسطين بشكل عام، وايضا لطرق التقدير في القانون الضريبي ومشروع القانون مع توضيح لاساليب وطرق التقدير المباشرة وغير المباشرة واثار التصريح

الضريبي والبيانات المقدمة في الكشف الذاتي واستجابة المكلفين ووعيهم الضريبي على عملية اتخاذ القرار ونوعيته واسلوبه والاسباب التي تؤدي لاتخاذ القرارات الجزافية.

وفي الفصل الثالث سنتناول قرار مامور التقدير الجزافي من حيث الكفاءة الواجب توافرها في مامور التقدير، والاسس التي يجب ان يستند عليها القرار الضريبي عند صدوره لتحقيق اهداف العملية التقديرية والادارة الضريبية، بحيث يصدر قرارا متينا وسليما وموضوعيا وثابتا وعادلا يصعب الطعن به في أي مرحلة من مراحل التقدير، وسنتطرق كذلك لاسلوب ومقدرة مامور التقدير في فن التعامل مع المكلفين والاطراف ذات العلاقة ضمن الصلاحيات الممنوحة له في ظل القوانين والتشريعات، ومدى تأثير ذلك على القرارات وثباتها وموضوعيتها، سنتناول ايضا اسباب سقوط القرارات في مراحل التقدير المختلفة. مع الاشارة للصلاحيات والحقوق التي منحها المشرع لكل من المكلف والادارة الضريبية في عملية التقدير والاعتراض، حفاظا على حقوق كل من الدائرة والمكلف في التقديرات الجزافية (الاعتراض والطعن).

وفي الفصل الرابع سنتناول تأثير الموضوعية بعناصرها المتعددة على التقديرات الجزافية من حيث ماهية الموضوعية وعناصرها ومدى تأثيرها على التقديرات والقرارات الجزافية، وبيان اهمية الموضوعية في القرارات الضريبية وخاصة القرار الاداري الجزافي، وكذلك بيان مدى تأثير الاطراف ذات العلاقة على موضوعية اتخاذ القرار، وايضا سنتطرق لاهمية الكشف الحسي والمحضر كاساس في تدعيم القرار، كما سنتناول العقوبات والمشكلات التي تواجه العملية التقديرية في التقدير الجزافي، ومدى تأثير انعدام الموضوعية على التقديرات الجزافية.

وفي نهاية البحث يضع الباحث الاقتراحات والتوصيات المناسبة والملائمة، لصياغة قرار اكثر موضوعية وثبات وذات تأثير ايجابي على جميع الاطراف ذات العلاقة،

بوضع الاسس والمعايير المناسبة امام مامور التقدير للخروج بقرارات متوازنة تكون اكثر موضوعية، ويشعر من خلالها المكلفين بالرضى وتعالج مواطن القصور، وتعمل على زيادة درجة الوعي الضريبي والانتماء، وتزيد من الثقة بين كل من المكلفين والدائرة، وتحافظ على حقوق الخزينة.

الفصل الاول : مدخل الدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

اهداف الدراسة

اهمية الدراسة

منهجية الدراسة

محددات الدراسة

المقدمة :

تعتبر الضرائب في الوقت الحالي من الدعائم الاساسية التي تستند عليها الدولة في تمويل نشاطها اليومي، لذا تعمل الدولة على سن التشريعات والقوانين لتنظيمها، ولتحقيق الاهداف التي وضعت من اجلها، والذي يعتمد تحقيقه بشكل كبير على مقدرة وكفاءة الدولة التشريعية، والتنظيمية والادارية ومدى الوعي الضريبي لمواطنيها. ولذلك تحرص الدولة على ان تكون هذه التشريعات واضحة وملائمة للسياسات والاوضاع السائدة في الدولة، وكذلك تحديد الضمانات والامتيازات التي يتمتع بها كل من الادارة والمكلف، وطرق التقدير والتحصيل والاعتراض والطعن في القرارات.

ونظرا لاهمية الضرائب المباشرة باعتبارها من معالم سيادة الدولة، اضافة الى ما توفره من مورد مالي لتغطية الاعباء والنفقات، وبخاصة لدى الدول المتقدمة، يزداد اهتمام الدول بفرض هذه الضرائب دون غيرها نظرا لما لها من دور كبير في تنفيذ وتحقيق ما تصبوا اليه، الامر الذي يجعلها تحرص على ان يكون اسلوبها في ذلك واضحا، سهلا، عادلا وملائما في التطبيق، بحيث يقضي على حالات التهرب الضريبي وتقلص الحالات التي يمكن للمكلف من خلالها تجنب الخضوع للضريبة.

ولكي تتمكن الادارة الضريبية من تطبيق هذه التشريعات فقد منحت صلاحيات واسعة في اتخاذ القرارات بما لها من اثار كثيرة على جميع الاطراف ذات العلاقة، حيث ان قناعة المكلف بعدالة وموضوعية هذه القرارات ستؤدي للتقدم والسير السليم في انجاز العمل وبرضى جميع الاطراف ومن هذه القرارات قرار التقدير الجزافي.

كما وضحت التشريعات والقوانين والانظمة والتعليمات للمكلف حقوقه وواجباته، وبينت له الطرق السليمة للوصول لحقوقه اضافة للقيام بواجباته. وبهذا فان المكلف يلعب دورا كبيرا

في تحديد نوعية القرارات الضريبية، وفي اتجاه العملية التقديرية التي تعتمد على مدى تنظيم المكلف لآعماله وحساباته ومدى التزامه بالقوانين والأنظمة، واتباعه للأسس السليمة في إدارتها ومدى الإفصاح والمصادقية ودرجة الالتزام والتنظيم، مما سيؤدي إلى زيادة درجة اعتماد مأمور التقدير على هذه البيانات والمعلومات عند اتخاذ القرار، مما يزيد من درجة الموضوعية في هذا القرار، ومما سيؤدي إلى زيادة الثقة والانتماء. ومن ناحية أخرى فإن عدم اتباع المكلف لذلك سيؤدي بمأمور التقدير لاتباع أسلوب التقدير الجزافي بما له من تأثيرات متشعبة على جميع الأطراف ذات العلاقة.

ويعتبر قرار التقدير الجزافي أحد أنواع القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة الضريبية في تحديد الدخول الخاضعة للضريبة وبالتالي حجم الضريبة المستحقة للأشخاص، حيث أنه يتم اللجوء لهذا الأسلوب في حالات معينة مستندة لما لها من قوة في تنفيذ القانون وما تتمتع به من صلاحيات. إلا أن هذه الصلاحية قيدت ضمن أسس علمية وقانونية، وبضرورة توخي قدر كبير من العدالة والموضوعية ليكون القرار سليماً وثابتاً ومتميناً.

وبالرغم من حرص الإدارة الضريبية، إلا أننا نلاحظ أن بعض القرارات الجزافية تحيد عن الموضوعية لافتقارها للتوازن النوعي الذي يجب أن يتحلى به القرار، بحيث يكون القرار استعراضياً شكلاً ومضموناً، ومبالغاً في فرض الضريبة المتحققة لصالح الخزينة أحياناً، أو أن يؤدي إلى تدني الضريبة المفروضة عندما يراد به إبراز عدالة مصدر القرار المطلقة. كما يصدر أحياناً القرار الوسط بدعوى التوازن والبعد عن التطرف، وإضافة إلى القرار الذي ينم عن مزاجية مصدره ويحمل بعداً نفسياً أو أثراً اجتماعياً.

ولا يأتي الحكم على هذه القرارات بالسلبات من احتمالية أو فراغ وإنما من مظاهر تدل على المبالغة في التقدير الذي يرافقه التذمر. وإذا ما تمت الموافقة على هذه القرارات من قبل

المكلف فتكون لتفادي وضعا اكثر تعقيدا، بحيث قد يرى المكلف القرار ظالما بينما ترى الادارة الضريبية (المدير، المدقق الداخلي) احيانا ان هناك اجحافا لحق بحقوق الخزينة، اضافة لاجتهادات المدقق الخارجي كجهة رقابية تنظر للقرار من منظور لحظي وظرفي، مما سيؤدي الى زيادة درجة عدم الرضا وسينعكس على عدد المراجعات والاعتراضات كاحتجاج على القرار وانخفاض درجة التعاون والتجاوب، وتبدأ الثقة بين الادارة والمكلف بالتلاشي، الامر الذي ينجم عن ضعف عملية اتخاذ القرار الجزافي او عدم موضوعية.

تعتبر عملية التقدير المهمة والهدف لعمل المقدر حيث انها تفاعل بين المقدر والمكلف والمعلومات للوصول للنتيجة، وهي قرار مأمور التقدير، حيث ان تأثيره يكون بشكل ايجابي وسلب في نفس الوقت مما ينعكس على كل من الادارة والمكلف. وتأتي هنا ضرورة ان يتمتع مأمور التقدير بالكفاءات العلمية والعناية المهنية، بالاضافة لاتباع الانظمة والقوانين والسياسات والتعليمات في عمله، وان يأخذ بعين الاعتبار الاوضاع المحيطة حتى لا يلقي عبنا على المكلف او يضيع حق الخزينة او يلقي عبنا على العملية التقديرية.

وبالرغم من وعي مأموري التقدير بشكل خاص والادارة الضريبية بشكل عام لهذه المتطلبات وانعكاسه في القرارات الضريبية، الا انه قد لا تتوفر لمأمور التقدير المعلومات والبيانات الكافية ليستند عليها في اتخاذ القرار الموضوعي والواقعي احيانا، مما يجعله امام خيار واحد وحساس وهو تبني اسلوب التقدير الجزافي، معتمدا بذلك على قدراته الذاتية وفطنته في تحديد وتحقيق ذلك. وهذا يتطلب ان يكون مأمور التقدير ملما بشكل واسع بالانظمة والقوانين والتعليمات الضريبية، والقوانين الاخرى ذات العلاقة بالقواعد المحاسبية والتدقيقية وبأي مستجدات اخرى تطرأ على القوانين حتى يتسنى له القيام بعمله بدقة وعناية، والا فان هذه

القرارات ستسقط في مراحلها التقديرية او في مرحلة الاعتراض والاستئناف وهذا سيؤدي الى ردود عكسية على جميع الاطراف ذات العلاقة وخاصة خزينة الدولة.

وبالنسبة للوضع في فلسطين فان معظم التقديرات في الدوائر الضريبية الفلسطينية تتم باسلوب التقدير الجزافي حيث ان نسبة كبيرة من المكلفين لا تمسك حسابات اصولية ولا تقوم بالتصريح عن اعمالها بشكل سليم، وذلك بسبب الظروف التي مرت بها فلسطين في زمن الاحتلال الاسرائيلي بالدرجة الاولى، ومدى تأثير سياسة الاحتلال الاسرائيلي الضريبية على المكلفين ونفسياتهم وعلى الثقة بالدائرة الضريبية، إضافة الى قصور القوانين الضريبية المعمول بها والتعديلات القليلة التي ادخلت عليها وعدم مراعاتها للتطورات الاقتصادية والبيئية التي حدثت خلال الخمسين سنة الماضية، وعدم تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة بشكل يكفل تحميل المسؤولين للمخالفين.

وحتى يحقق مامور التقدير الموضوعية عند اتخاذه القرار الضريبي الاداري (الجزافي)، يجب ان يحاول الابتعاد عن الاحكام التوقعية والانفعالية والشخصية، وان يلتزم بالحياد الاخلاقي وان يبتعد عن الفكرة المسبقة والتعصب المطلق او الانقياد لاراء وافكار الآخرين وعن التحيز والانحياز القهري، وان يستند على اساس سليمة وواقعية، وان يحاول الوصول للبيانات والمعلومات الملائمة في الوقت المناسب، وان يضعها في المكان والموضع الذي يتحقق منه الغرض بدون تحريف وان تعطي نفس النتائج او ان تكون قريبة منها في حالة تم التقدير من قبل مامور تقدير اخر او أي شخص محايد.

وعليه فان الموضوعية في التقديرات الجزافية تعرف بانها:

وضع البيانات والمعلومات المتوفرة لدى مامور التقدير بدون تحريف او تحيز في موضعها الذي يتحقق فيه الغرض منها، وان يعمل على ابعاد جميع عوامل التحيز وتأثيرها، وان لا

يتأثر بدوافعه وعرفه وقيمه وموقعه وانتمائه، اخذا بعين الاعتبار تحقيق الاهداف المنشودة للدولة، وتحقيق الرضى للمكلف.

من هنا جاءت اهمية التعرف على مدى موضوعية قرارات مامور التقدير في الاسلوب الجرافي في فلسطين، وما يوفره القانون من ضمانات لكل من المكلف والادارة الضريبية ومامور التقدير لتحقيق الموضوعية في هذا القرار، ومدى تأثر هذه الموضوعية بالاطراف ذات العلاقة وبالظروف المحيطة.

مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة الدراسة في كون ان معظم قضايا ضريبة الدخل تحل بواسطة قرار مامور التقدير الجزافي، الذي يتأثر بمعطيات كثيرة تؤثر على موضوعيته، مما يشكل خطرا على الخزينة من جهة وعلى المكلف من جهة اخرى. حيث ان عدم صياغة القرار بالشكل السليم والموضوعي وتدعيمه بالاسس والمستندات والمعلومات سيزيد الخلافات بين المكلفين والادارة الضريبية، وبالتالي ارتفاع عدد القضايا المعترض عليها، مما سينعكس سلبا على عمل الدائرة، وتدني الإيرادات.

اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى :

- 1- التعرف على مصطلح الموضوعية بالنسبة لعملية التقدير الجزافي، واهمية الموضوعية وتأثيرها على قرار مامور التقدير الجزافي.
- 2- التعرف على مدى موضوعية قرار مامور التقدير الضريبي الجزافي في فلسطين، وبيان مواطن الضعف والقصور، وكيفية العمل على معالجتها.
- 3- التوصيل الى مجموعة من التوصيات والاقتراحات تساعد في زيادة درجة الموضوعية في قرار مامور التقدير الجزافي، من خلال القوانين الضريبية المعمول بها، ومن خلال اجراءات ادارية او/ وتدريبية.

اهمية الدراسة :

تكمن اهمية الدراسة في :

1- معالجتها لموضوع لم تتم معالجته بشكل كافي في الدراسات السابقة، في الوقت الذي يتمتع فيه مامور التقدير بصلاحيات واسعة في القانون تؤدي الى تحديد قيمة الدخل والضريبة المستحقة عن طريق التقدير الجزافي.

2- بيان اهمية الموضوعية بالنسبة لقرارات مامور التقدير بما لها من تأثيرات على الاطراف ذات العلاقة من حيث تحديد حجم التحصيل الضريبي، وتنفيذ السياسة الضريبية والمالية وزيادة درجة الانتماء الضريبي، وخاصة ان نسبة كبيرة من القرارات التي يتم اتخاذها في الدوائر الضريبية تكون بشكل جزافي.

3- الوقوف على العوامل المؤثرة في موضوعية قرار مامور التقدير الجزافي، وتبيان اثر هذه العوامل على القرار الضريبي الجزافي.

4- تقديم اقتراحات لحلول مناسبة لاختصار الزمن ووقف الهدر في الوقت والمال العام الناجم عن ابقاء قضية المكلف التقديرية تتراوح مكانها لدورات زمنية طويلة، واشغال ماموري التقدير بنفس القضية لوقت طويل .

منهجية الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة والبحث في موضوعية قرار مامور التقدير الجزافي وبيان مدى توفر الموضوعية في القرار، سيلجأ الباحث مستفيدا من خبرته الشخصية من العمل في الدوائر الضريبية لاتباع اسلوب المنهج التحليلي بحيث سيعتمد على ما يلي:

- المراجع العلمية والنظرية في مواضيع التقدير الضريبي والمالية العامة.

- القوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة.
- الاطلاع على المبادئ والطرق التي تحكم التقدير الجزافي واجراءاته في الدوائر الضريبية، وما يترتب عليه من اجراءات ادارية وقضائية، وما له من تأثير على الاطراف ذات العلاقة.
- تحليل قرارات التقدير التي تصدر من الادارة الضريبية وما يترتب المشرع من اجراءات وطرق طعن في هذه القرارات ومدى الصلاحية التي تتمتع بها الادارة الضريبية من خلال مراحل التقدير والطعن .

محددات الدراسة :

- عدم وجود دراسات سابقة، وانعدام الدراسات الميدانية التطبيقية في هذا المجال.
- عدم وضوح الجانب التشريعي للعمل الضريبي حيث تعمل الدوائر الضريبية ضمن قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 والتعديلات الاسرائيلية التي ادخلت عليه، والذي اصبح غير مؤهل ليكون اساسا للعمل الضريبي في بداية القرن الواحد والعشرين، وعدم صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بعد، وخلق حالة من عدم الوضوح في الدوائر الضريبية بالنسبة لاستخدام القوانين السابقة او مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.
- حداثة العمل في الدوائر الضريبية في فلسطين وطبيعة العمل الضريبي ذات الخصوصية المتميزة من حيث السرية التامة والمطلقة التي يتم التعامل بها في ضريبة الدخل.
- اقتصار الدراسة على الدوائر الضريبية في الضفة الغربية.

- الفصل الثاني : التقدير في ضريبة الدخل.
- المبحث الاول : تطور ضريبة الدخل في فلسطين.
- المبحث الثاني : طرق التقدير في مشروع القانون.
- المبحث الثالث : اهمية البيانات والتصريحات على عملية التقدير.
- المبحث الرابع : اسباب اتخاذ القرارات الجزائية.

المبحث الأول: تطور ضريبة الدخل في فلسطين :

لقد اختلف مفهوم واسلوب فرض الضريبة عبر العصور، وذلك بسبب الظروف والتغيرات السياسية والاجتماعية والاقتصادية، فمنذ القدم كان الأفراد يقدمون الضرائب على شكل عمل مجاني أو بضائع أو أموال عينية أو نقدية أو منح أو هبات طوعية، وعلى أثر تشييد التجمعات السكانية، وبداية الدول بالتشكل، ازداد نشاطها والالتزامات الملقاة على عاتقها، واصبحت تحتاج الاموال لتغطية نفقات هذه الخدمات، وفي مصر الفرعونية فرضت الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وفي ظل الإمبراطورية الرومانية فرضت الضرائب على المحاصيل الزراعية والسلع التجارية ثم توسعت حتى شملت الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة(1). وفي بداية القرن الثالث عشر وعلى اثر قيام النظام الإقطاعي وبسبب عدم الاستقرار، بدأت الضريبة تفقد صفتها الإلزامية، ولم تعد الضرائب المحصلة تكفي لسد حاجات ونفقات الدولة، مما أدى لان يتم طلبها من سادة الاقطاع على شكل معونات، وكانت تتم بموافقة دافعيها او باتفاقيات بين الدافعين والملك(2).

وفي القرن الرابع عشر اعيد النظر بالضرائب وفرضها بصورة إلزامية من قبل الملك، حيث أدى عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي لظهور ثورات سياسية واجتماعية عليها، الامر الذي أدى للجوء الملك لإضفاء الصفة الشرعية عليها عن طريق دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب، وهذا ما حصل في بريطانيا لأول مرة سنة 1215م، فيما يسمى بالميثاق العظيم وفي فرنسا سنة 1314م(3).

1- حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة، العربية، بيروت، الطبعة السادسة، 1983، ص 395 وما بعدها.

2- غازي حسين عناية، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجيل، بيروت، ص 166.

3- رفعت المحجوب المالية العامة والنفقات العامة والإيرادات العامة دار النهضة العربية مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ص 192، 1987.

- الميثاق العظيم : (الوثيقة العظمى) أي الدستور الذي منحه الملك جون لشعب إنجلترا سنة 1251م. والذي كان من مضمونها

وفي القرن السابع عشر، وعلى اثر ظهور الفلاسفة، الذين نادوا بفصل السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، وكذلك دعوا للحرية والمساواة والعدالة في اوروبا، حيث ان هذه الأفكار الإصلاحية ادت لتطور المفهوم الضريبي(1).

وفي القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر، اصبحت الدولة تحتاج للضرائب في اعمالها لسد احتياجاتها، ولرعاية المرافق التي يعجز الأفراد عن القيام بها، وفي هذه الفترة كانت الدولة لا تتدخل في الحياة الاقتصادية، ولا تحد من حرية الافراد. حيث ساد مبدأ المذهب الحر، الذي نادى به ادم سميث، وبذلك بقيت الضريبة محصورة بالاغراض المالية فقط لتغطية نفقات الدولة واحتياجاتها (2).

وبعد منتصف القرن التاسع عشر، أصبح المفهوم التضامني للدولة الحديثة، حيث أصبح واجب الدولة أن تكفل العيش الكريم لكل مواطن يعيش في ظلها، وأصبحت تدفع الضريبة من قبل الأشخاص باعتبارهم أعضاء متضامنين في هذه الدولة، كونهم يعيشون فيها ويتمتعون بخدماتها. واصبح تحديد الضريبة ومعدلاتها ومطرحها والمكلفين بها وطرق جبايتها بقانون، ويتم فرضها من قبل الدولة لما تتمتع به من سيادة وصلاحيات في فرض الضرائب، وذلك من اجل تحقيق الأهداف والغايات التي تفرض من أجلها من تمويل لنفقات الدولة، وذلك لتغطية وتمويل الخدمات المعتمدة في الموازنة الحكومية للدولة. والاهداف الاجتماعية من حيث مراعاة الجانب الاجتماعي في توزيع الثروة، وبالتالي توزيع العبء الضريبي، بهدف تضيق الفجوة بين

عدم فرض الضرائب وقرارها الا بعد الحصول على موافقة المكلفين الدافعين لها ، او الممثلين في المجالس الشعبية ، وبهذا الشكل اكتسبت الضرائب صفة الشرعية .

1-رشيد النقر ، المالية العامة ، مطبعة الجامعة السورية ، 1962ص43، وما بعدها .

-زكريا محمد بيومي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1979، ص 88.

2- السيد عبد المولى، المالية العامة، الأنواع المالية، ومصادر الإيرادات العامة، والميزانية العامة، دار الفكر العربي، ص 266 وما بعدها.

فئات المجتمع وإعادة توزيع الدخل، وتحميل الفئات العليا من الدخل بالحصة الأكبر من العبء الضريبي، وزيادة الاعفاءات لمواجهة بعض الأمور الاجتماعية، بهدف تحقيق التوازن الاجتماعي في المجتمع. والاهداف الاقتصادية، وذلك بتشجيع الاستثمار من خلال توجيه الاستثمارات نحو مشاريع انتاجية، وذلك بالعمل على اعفاء هذه المشاريع بصورة كلية او جزئية من الضريبة، وتوفير الحماية الكافية للصناعات المحلية(1).

وبذلك أصبحت الضريبة تعرف بأنها " فريضة مالية تدفع إجباريا من قبل الأفراد لحكوماتهم بصورة دورية، بهدف تمويل خدماتها وتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، كما هي محددة وفقا للقوانين والأنظمة والأسس والقواعد والمعدلات المقررة لذلك، دون تلقي مقابل مباشر"(2).

ولتنظيم فرض الضرائب فقد اهتم علماء الاقتصاد بوضع الأسس والقواعد العلمية لفرض الضرائب وتحصيلها، ومن أبرزهم آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " الذي صدر سنة 1776م. والتي مازالت تشكل قواعد رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي، حيث من أهمها العدالة والمساواة والتي تعني وجوب مساهمة كل شخص في سداد الالتزامات العامة كل حسب طاقته، اضافة الى الاخذ بمبدأ عمومية الضريبة، وذلك بفرضها على جميع الاشخاص المكلفين والاموال الخاضعة حسب القانون. واليقين والوضوح بحيث تكون الضريبة المفروضة على المكلف، محددة ومعروفة من حيث المقدار والميعاد وطرق التسديد دون غموض أو تحكم، وان تتمتع القوانين بالدقة والوضوح والشفافية، وخاصة في مرحلة التشريعات وعند تحديد الواقعة

1- رشيد الدقر، المالية العامة، ص 46 وما بعدها، مرجع سابق

- رفعت المحجوب، المالية العامة والنفقات العامة والإيرادات العامة، ص 206 وما بعدها، مرجع سابق.

2- جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق ص 14

- صلاح خراط، المحاسبه الضريبية، الجزء الاول، جامعه حلب، سوريا، منشورات جامعه حلب، 1982.

- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص 291 وما بعدها.

المنشأة للضريبة وفي مرحلة التقدير. وكذلك الأنظمة والتعليمات مما يساعد في سهولة إنجاز العمل ومعرفة وفهم القوانين وتفسيرها من قبل من يتعامل بها ومعها من جميع الأطراف ذات العلاقة. وكذلك الملائمة ومراعاة الإمكانات المتاحة بحيث أن يتم تنظيم الأحكام الضريبية كي تتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية، وكذلك مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب، بحيث لا تصبح معوقاً للإنتاج ومحبطاً لنشاط الأشخاص. وكذلك قاعدة الاقتصاد بحيث تكون تكلفة تحصيل الضريبة بأقل ما يمكن، بحيث تكون النفقات على تحقيق الضريبة وفرضها وجبايتها في حدود المعقول مقارنة مع المردود الضريبي. وقاعدة السنوية حيث يتم فرض الضريبة وتحصيلها بصورة سنوية حتى يتم تجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات، وكذلك اتفاقها مع مبدأ الفترة المالية للمنشآت وتناسبها مع إعداد موازنة الدولة، من تحديدها للنفقات المتوقعة والمقررة في الميزانية، حيث نص الدستور الفلسطيني على أنه " تحدد بداية السنة المالية ونهايتها وتنظم الموازنة العامة بقانون". ونصت المادة الرابعة من مشروع القانون على أن " الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة مالية (1).

وبذلك أصبحت الدولة في العصر الحديث تعتمد كلياً على الضرائب باعتبارها أساس النظام المالي للدولة وعماد مواردها وممول مشاريعها، أما بالنسبة لضريبة الدخل بشكل قانون فقد عرفت على الأرض لأول مرة في التاريخ في بريطانيا أثناء حروبها مع نابليون سنة

1- بونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق ص 50.

- جامعه القدس المفتوحة، محاسبه ضريبيه الدخل، ص 16، مرجع سابق

- رشيد الذقر، المالية العامة، ص 175، بوما بعدها، مرجع سابق .

- صلاح خراط ، المحاسبه الضريبيه، ص 26، مرجع سابق .

- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رام الله فلسطين، 2000/8/15، ماده (81).

- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبيه الدخل ، ماده (4) ، مرجع سابق .

- السنويه : فسرت بموجب القرار رقم (5) لسنة 1967، الصادر عن ديوان تفسير القوانين في الأردن

1799م، حيث تم فرضها بصورة استثنائية لتغطية نفقات الحرب، وتم إلغاؤها سنة 1802م. وأعيد العمل بالقانون نفسه سنة 1803م، ثم ألغيت سنة 1815م، وأعيد العمل بها سنة 1842م، أما في أمريكا فقد أصدرت قانون الضريبة على الدخل أثناء الحروب الأهلية سنة 1861م، وظل العمل ساريا بالقانون حتى سنة 1872م. حيث تم إلغاؤه، وفي سنة 1913م، تم إدخال تعديل على الدستور الأمريكي يقضي بإصدار تشريع ينظم الضريبة على الدخل، وفي الوطن العربي، فقد كان يستند على القوانين السارية في العهد العثماني حتى سنة 1927م. حيث صدر قانون ضريبة الدخل العراقي، ثم الأردني سنة 1933م، ومصر سنة 1939م، وفلسطين في زمن الانتداب البريطاني سنة 1941م. ولبنان سنة 1944م. وسوريا سنة 1949م. والسعودية سنة 1950م (1).

وبالنسبة للوضع في فلسطين فقد بقي القانون العثماني ساري المفعول على فلسطين حتى الإنتداب البريطاني عليها، وعلى اثر ذلك استمدت معظم القوانين التجارية نصوصها من القانون الإنجليزي، حيث أن بعضها قد جاءت بشكل مماثل للقوانين الإنجليزية وفي بعضها طبق الأصل، وفي بعضها وردت نصوص صريحة توجب الرجوع للقانون الإنجليزي وقرارات المحاكم الإنجليزية لتفسير مواد القانون (2).

أما قانون ضريبة الدخل، فقد واجه عدة صعوبات بسبب وجود عدة قوانين في إنجلترا تتعلق بموضوع ضريبة الدخل، وكذلك لصعوبة الرجوع لقرارات المحاكم المختلفة، لذلك وضعت الحكومة البريطانية سنة 1922م، مشروع قانون اقترحت تطبيقه على المستعمرات التي

1- علاء الدين النمري، محاضرة في شرح القانون، سنة 1964، عن كتاب الضريبة على الدخل، مصطفى عرقاوي، 1983، ص.

- حسن فلاح الحج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل والظمن به قضائيا وإداريا، دراسة تحليلية 1988، عمان، الأردن .

2- فؤاد صالح سابا، مجموعة القوانين التجارية في فلسطين، مطبعة القنس التجارية، ج1، 1947، فلسطين، تاريخ 1949/8/16.

ليس لها حكومة مسؤولة، واقتبست حكومة الإنتداب في فلسطين قسماً كبيراً من مشروع القانون، إضافةً إلى بعض النصوص من قانون ضريبة الدخل الهندي لسنة 1922م. ٥٨٧٧٥٩

من هنا نلاحظ أن قانون ضريبة الدخل في فلسطين في عهد الإنتداب مماثلاً لروح القانون الإنجليزي، رغم الاختلاف في أمور كثيرة وأهمها طريقة تقسيم أنواع الدخل (1).

وقد تم إقرار القانون الأساسي لضريبة الدخل في فلسطين رقم 23 لسنة 1941م والذي أصبح ساري المفعول ابتداءً من الأول من أيلول لسنة 1941م. على أن يتم تطبيقه ابتداءً من 1941/4/1م، وبعد ذلك عدل بالقانون رقم 10 لسنة 1942م على أن يكون ساري المفعول ابتداءً من 1942/4/1. ثم عدل بالقانون رقم 5 لسنة 1943م، ثم بالقانون رقم 14 لسنة 1944م. بحيث يكون ساري المفعول ابتداءً من 1944/4/1م، ثم عدل بالقانون رقم 13 لسنة 1947م، ثم بالقانون رقم 4 لسنة 1948م، وبعد ذلك صدر القانون رقم 12 لسنة 1947م، الخاص بضريبة الدخل على أرباح الشركات، حيث عدل بالقانون رقم 40 لسنة 1949م (2).

من الملاحظ على القانون الضريبي في فترة الإنتداب، بأنه كان لخدمة الإنتداب البريطاني واليهود، حيث أن مواده قد أعطت صلاحيات واسعة للمندوب السامي في التعيين، علماً أن الموظفين كانوا من البريطانيين واليهود، كما وجاء القانون لصالح الهجرة اليهودية إلى فلسطين، حيث تم إعفاء الجمعيات التي كان هدفها تشجيع الاستعمار والهجرة اليهودية إلى

1- فواد صالح سابا ، مجموعة القوانين التجارية في فلسطين مرجع سابق .

(-) Nathen and others. Palestine problem and promise. (American Concilon Public Affairs). 1949 , P. 338

2- الوقائع الفلسطينية ، العدد رقم 1352 ، تاريخ 1941/9/10

- القانون الضريبي الفلسطيني في عهد الإنتداب رقم 10 لسنة 1943.

- الوقائع الفلسطينية ، العدد 1568 ، تاريخ 1947/3/29.

- ، تاريخ 1949/8/16.

فلسطين، من ضريبة الدخل(1).

ومع نهاية الانتداب البريطاني في فلسطين كانت عدة قوانين تحكم الضرائب في فلسطين ومن أهمها قانون ضريبة الدخل، حيث كان له دور كبير ورئيسي في تمويل موازنة إدارة الانتداب البريطاني، حيث كانت ضريبة الدخل تشكل ما يزيد عن 14 % من الدخل القومي لفلسطين(2).

وعلى أثر النكبة سنة 1948م بقيت القوانين الضريبية سارية المفعول لغاية صدور قرار وحدة الضفتين وصدر قرار بتوحيد القوانين بين الأردن والضفة الغربية، حيث صدر القانون المؤقت رقم 50 لسنة 1951م، والذي يقضي بتوحيد التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، وقد عدل ذلك بالقانون المؤقت رقم 64 لسنة 1951م، ثم عدل بالقانون رقم 56 لسنة 1953م، وبعد ذلك صدر القانون الدائم رقم 12 لسنة 1954م، حيث بدأ

-
- 1- انظر الوقائع الفلسطينية، تاريخ 41/9/10، وتاريخ 42/5/28، وتاريخ 43/4/15، وتاريخ 44/8/17 بالعدد رقم 1352،
- عين مستر د.ن. ستراني مفوضا لضريبة الدخل بتاريخ 41/9/1، ثم عين المستر د. باتون مفوضا عاما للضرائب بتاريخ 42/5/28، وتاريخ 41/10/9، وتاريخ 43/3/51، وعين كل من :
- عين مستر د.ن. ستراني مفوضا لضريبة الدخل بتاريخ 41/9/1، ثم عين المستر د. باتون مفوضا عاما للضرائب بتاريخ 42/5/28، وتاريخ 41/10/9، وتاريخ 43/3/51، وعين كل من :
- عين مستر د.ن. ستراني مفوضا لضريبة الدخل بتاريخ 41/9/1، ثم عين المستر د. باتون مفوضا عاما للضرائب بتاريخ 42/5/28، وتاريخ 41/10/9، وتاريخ 43/3/51، وعين كل من :
- عين مستر د.ن. ستراني مفوضا لضريبة الدخل بتاريخ 41/9/1، ثم عين المستر د. باتون مفوضا عاما للضرائب بتاريخ 42/5/28، وتاريخ 41/10/9، وتاريخ 43/3/51، وعين كل من :
مستر جون كان تمسيت شبر نجهام مأمور تقدير لواء القدس واينما يقيمون -
مستر أبراهام دسكن مأمور تقدير منطقة اللد من غير العرب ومنطقة نئابيا.
داود كارمي مأمور تقدير لواء حيفا ومنطقة عكا.
سبيرو جورج سناغليس مأمور تقدير لواء اللد من العرب ولواء غزة ولواء السامرة والجليل.
المستر ج. اهل المعتمد الرسمي لدائرة دخل المستعمرات بلندن بصفته مأمور تقدير لجميع أصناف المكلفين الذين يعينهم مفوض الضريبة بتاريخ 44/8/1.
-لقد صدر مرسوم بتاريخ 42/5/21، في جريدة الوقائع الفلسطينية حيث أعفى بموجبه عدد كبير من جمعيات التعاون منها جمعية التسليف والتوفير في المدن والقرى وجمعيات المستعمرات وجمعيات التأمين الزراعية وجمعيات توفير المياه والري وجمعيات الإسكان وجمعيات المستهلكين وجمعيات التأمين وجمعيات اتحاد فحص الحسابات وجمعيات الاستعمار التعاونية والجمعيات التعاونية لتصريف المنتجات الزراعية والمجموعات الصناعية وجمعيات تقديم الخدمات وجمعيات النقل والسفر.
2- فؤاد صالح سابا، مجموعة القوانين التجارية في فلسطين مرجع سابق .

العمل به ابتداء من 1954/4/1م، ومن أهم ما جاء به استحداث دائرة جديدة، هي دائرة ضريبة الدخل ترتبط بوزارة المالية، ووسع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، ومنح الإعفاءات العائلية والشخصية وزاد نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية، علماً بأن هذه الأمور كانت متوفرة في القانون الضريبي الفلسطيني مع بعض التعديلات (1).

أما في قطاع غزة فبقي القانون الفلسطيني ساري المفعول رقم 13 لسنة 1947م المعدل بالقانون رقم 4 لسنة 1948م وقانون ضريبة الدخل على أرباح الشركات رقم 12 لسنة 1947م المعدل بالقانون رقم 40 لسنة 1949م.

وبذلك تكون المادة 70 من قانون ضريبة الدخل رقم 12 لسنة 1954 قد ألغت جميع القوانين الضريبية السابقة التي كان معمول بها في فلسطين وفي الأردن (2).

1- الجريدة الرسمية الصفحة 875، العدد 1061، تاريخ 1951/4/1.

-.....، العدد 1063، تاريخ 1951/5/1.

-.....، العدد 1177، تاريخ 1954/4/3.

2- لقد نصت على الغاء مايلي:

قانون ضريبة الدخل الأردني لسنة 1933، العدد 384، الجريدة الرسمية تاريخ 1933/4/1، وما طرأ عليه من تعديلات.

القانون المعدل المنشور بالعدد 461 من الجريدة الرسمية بتاريخ كانون أول 1934.

القانون المعدل لسنة 1935، العدد 506، الجريدة الرسمية، تاريخ 1935/12/16.

القانون المعدل لسنة 1936 العدد 513، من الجريدة الرسمية تاريخ 1936/1/25.

القانون المعدل لسنة 1945 العدد 818، من الجريدة الرسمية تاريخ 1945/3/12.

- القانون المعدل لسنة 1945 رقم 15 العدد 836، من الجريدة الرسمية تاريخ 1945/10/16.

- القانون المعدل لسنة 1945 رقم 26 العدد 842، من الجريدة الرسمية تاريخ 1945/12/12.

- القانون المعدل لسنة 1947 الرقم 14 العدد 905، من الجريدة الرسمية تاريخ 1947/5/17.

- القانون المعدل لسنة 1948 الرقم 1 العدد 934، من الجريدة الرسمية تاريخ 1948/1/17.

- القانون المعدل لسنة 1949 رقم 25 العدد 978، من الجريدة الرسمية تاريخ 1949/4/2.

- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 13 لسنة 1947، العدد 1568، من الوقائع الفلسطينية تاريخ 1947/3/29، وما طرأ عليه من .

- قانون ضريبة أرباح الشركات، رقم 12، لسنة 1947، العدد 1568، الوقائع الفلسطينية، تاريخ 1947/3/29.

- القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رقم 4، لسنة 1948، الوقائع الفلسطينية، تاريخ 1949/8/16.

- القانون المعدل لقانون أرباح الشركات، رقم 40، لسنة 1949، الوقائع الفلسطينية، تاريخ 1949/8/16.

- القانون المؤقت رقم 50، لسنة 1951، العدد 1061، الجريدة الرسمية، تاريخ 1951/4/1.

- القانون المؤقت رقم 64، لسنة 1951، العدد 1063، من الجريدة الرسمية، تاريخ 1951/5/1.

- القانون رقم 56، لسنة 1953، كذيل للقانون رقم 50 لسنة 1951.

- كل تشريع أردني أو فلسطيني صدر قبل سن هذا القانون إلى المدى الذي تكون فيه تلك التشريعات مغايرة للأحكام القانون.

ثم عدل بالقانون رقم 20 لسنة 1956، ثم عدل بالقانون المعدل رقم 13 لسنة 1964، ثم صدر القانون رقم 25 لسنة 1964، حيث اعتبر الاخضاع هو الاصل والاعفاء هو الاستثناء، واستحدث محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وتبنى معيار الاقليمية في اخضاع الدخل للضريبة، وزاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية(1).

وعلى أثر الاحتلال الاسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة في عام 1967م، بقي القانون رقم 25 لسنة 1964م معمولاً به، أما في الأردن فقد عدل عدة مرات(2).

لقد قام الاحتلال الاسرائيلي (الحاكم العسكري) بإصدار الأوامر العسكرية رقم (28) ورقم (35) لسنة 1967، والتي نصت "على أن تبقى ضرائب الدخل والعقارات والجمارك كما هي في الضفة الغربية وقطاع غزة حتى يصدر خلاف ذلك"(3).

وعليه فإن القانون الضريبي رقم 25 لسنة 1964م لم يتم تعديله أو تغييره تطبيقاً لإتفاقيات لاهاي بشأن المحتل، إلا أنها أصدرت بعض الأوامر العسكرية على القانون وألغت محكمة استئناف ضريبة الدخل، واستعاضت مكانها لجان اعتراضات عسكرية، وهذه الظروف أدت لعدم وجود أي تطورات على القانون تتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين(4).

271، تاريخ 1956/4/16.

-الجريدة الرسمية، العدد 1755، تاريخ 1964/4/23.

1- الجريدة الرسمية، العدد 1271، تاريخ 1956/4/16.

-الجريدة الرسمية، العدد 1755، تاريخ 1964/4/23.

2-صالح الخصاونة، الهيكل الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلس الوحدة العربية الاقتصادية، عمان، 1981، ص29.

- عدل بالقانون رقم 13، لسنة 1975، والذي أصبح قانوناً دائماً للقانون المعدل رقم 4، لسنة 1979، ثم صدر القانون المؤقت رقم 34، لسنة 1982، والقانون الدائم رقم 57، لسنة 1985، ثم عدل بالقانون رقم 14 لسنة 1992، فالقانون رقم 14، لسنة 1995.

3- مارك ستيفنر، الضرائب في الضفة الغربية المحتلة، 1967-1989، الحق، رام الله، 1991.

4- اتفاقيه لاهاي الرابعه لسنة 1907، واللوائح المتعلقة بها والمواد من 52-56، من اتفاقيه جنيف لسنة 1949، بشأن المحتل

(-) ألغت محكمه الاستئناف بموجب الامر العسكري رقم (109)، وحولت القضايا الى لجنة الاعتراضات بموجب الامر العسكري رقم (406) لسنة 1970، التي انشأت بالامر العسكري رقم (172)، لسنة 1967.

-عاطف علاونه، شرعيه الضرائب في الارض المحتلة، رام الله، 1992.

وعمل كذلك على إصدار الاوامر العسكرية لتعديل القانون ليتلاءم مع الظروف حسب ادعاءاته، حيث أصدر أسلوب الدفع المقدم (السلفيات) خلال سنة تحقيق الدخل، وزاد مدة الاعتراض من 15 الى 30 يوم، وعمل على تعديل الشرائح الضريبية والإعفاءات، خاصة بعد عام 1975م ولغاية 1994م عند تسليم الأمور المدنية والضرائب للسلطة الوطنية الفلسطينية(1).

وعلى اثر الاتفاقيات الفلسطينية الاسرائيلية في سنة 1994، وتسلم السلطة الفلسطينية الامور المتعلقة بالضرائب، حيث اتاحت لها الاتفاقية حق اصدار وتعديل قانون ضريبة الدخل، كما في البند الاول من المادة الخامسة من الملحق الاول، ونصت في نفس المادة على قيام السلطات الاسرائيلية بتحويل ما نسبته (75%) من ضريبة الدخل المستحقة عن رواتب العمال الفلسطينيين العاملين داخل الخط الاخضر(2).

ولقد سعت السلطة الوطنية الفلسطينية لقيام نظام ضرائب بشكل جيد وبما يتلائم مع احتياجات السكان، وعملت على مراعاة عدة قضايا وهي العدالة، والبساطة، لتتمكن من جباية الضرائب اللازمة لتمويل مستوى مقبول ومناسب من الانفاق الحكومي، ويتيح في نفس الوقت الادخار وتشجيع القطاع الخاص في الاستثمار بمعدلات عالية، حيث عملت على تعديل الشرائح الضريبية وذلك بناء على قرارات من مجلس الوزراء الفلسطيني، حيث زادت نسبة الإعفاءات العائلية والشخصية وعملت على تخفيض النسب الضريبية لتتلائم مع الأوضاع الاقتصادية

1- بلغت عدد الاوامر العسكريه التي تتعلق بضريبه الدخل (45) امرا عسكريا.

- الاتفاقية الفلسطينية الاسرائيلية في مدريد واتفاق اوسلو، وتوقيع الاتفاقية الاقتصادية بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل في باريس بتاريخ 1994/4/29م.

(-) بروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل، ص214، تاريخ 1995/9/28.

2- الاتفاقية الاقتصادية بالمدنق (V)، حيث نصت المادة (1/5)، على حق السلطة الوطنية الفلسطينية في فرض الضرائب المباشره بصوره مستقله، تاريخ 1995/9/28.

(-) منحت السلطة الوطنية الفلسطينية صلاحية التشريعات على اثر اعلان المبادئ بشأن ترتيبات الحكومه الذاتيه الانتقاليه في اتفاق اسلو الاول في واشنطن بتاريخ 1993/9/13م. المادة (1/9).

والاجتماعية، ووضعت صيغة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، إلا أن القانون لم يصدر لغاية الان(1).

وحرصا على تحقيق العدالة واعادة توزيع الدخل وتطبيقا لاهداف ضريبة الدخل، فقد عمل المشرع الضريبي في مشروع القانون على زيادة نسب الاعفاءات الخاصة بالمكلفين العاديين عن نسب الاعفاءات الحالية، وكذلك عمل على اضافة اعفاءات جديدة اخرى(2).
اما الشرائح الضريبية فقد اتبع مشروع القانون اسلوب النسب التصاعدي على المكلفين العاديين، حيث قسمها الى اربع فئات وبحد اعلى 20%، وبالنسبة للأشخاص المعنويين فقد اتبع عدة نسب مختلفة، حيث عمل على تقسيمها الى ثلاث قطاعات وفرض على كل قطاع نسبة معينة ثابتة(3).

وكذلك صدر الدستور الفلسطيني، حيث حددت مواد صلاحية الدولة بفرض الضرائب واسس فرضها واعفائها حيث نصت المادة (79) على ان "فرض الرسوم العامة، وتعديلها

1- عدلت الشرائح الضريبية منذ قدوم السلطة الفلسطينية بناء على قرار مجلس الوزراء الفلسطيني بجلسته بتاريخ 95/1/17 حيث عمل على زيادة الإعفاءات الشخصية والعائلية وكذلك زاد الحد الأدنى للشرية الأولى إلى 4200 شيقل ونسبة ضريبة 5 %، والثانية لغاية 10500 بنسبة 10 % والثالثة لغاية 16800 بنسبة 15 % والرابعة لغاية 29400 بنسبة 20 % والخامسة لغاية 50400 بنسبة 30 % والسادسة لغاية 84000 بنسبة 35 % والسابعة لغاية 147000 شيقل بنسبة 40 % والثامنة يزيد عن 147000 شيقل بنسبة 48 % . أما الشركات المساهمة والشخصيات المعنوية بقيت بنسبة 38,5 % على أن تسري ابتداء من 95/1/1.

(-) وكذلك عدلت الشرائح اعتبارا من 99/1/1 بناء على تعليمات السيد الرئيس أصبحت على الشركات المساهمة بنسبة 20 % وعلى الأفراد أصبحت الشريحة الأولى لغاية 27500 شيقل بنسبة 5 % والشريحة الثانية لغاية 66000 شيقل بنسبة 10 % والشريحة الثالثة لغاية 110000 بنسبة 15 % وما زاد عن ذلك بنسبة 20 % حيث بقيت الإعفاءات العائلية والشخصية كما هي.

2- نصت المادة (12) على منح الشخص الطبيعي المقيم الإعفاءات السنوية التالية:

اعفاء المقيم 1500 دينار ، اعفاء نسبه 35% من الرواتب والاجور والعلاوة والمكافئه للمستخدمين ، اعفاء بقيمه 500دينار للزوجه و لكل ولد او معال ، اعفاء لكل طالب جامعي باستثناء المنحه ، اعفا ايجار لمسكن المقيم ومن يعيل بحد اقصى 1800دينار ،اعفاء شراء او بناء مسكن لغايه 3000دينار ،اعفاء العلاج الطبي للمكلف المقيم او من يعيل على ان لايتجاوز الدخل الخاضع ، وفي حاله ان الدخل منفصل للزوجين يتمتع كل منهم باعفاء الاقامه واعفاء خصم الراتب وتمنح الاعفاءات لاحدهما ، واشترط ان يتم احضار مستندات لتعزيز الاعفاءات.

3- نصت المادة(16)على انه تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للشخص الطبيعي،بعد خصم الاعفاءات حسب الشرائح والنسب وللشركات تستوفى من الشركات المساهمه العامه والخاصه واي شخص معنوي اخر يخضع للضريبة حسب هذا القانون كمايلي : نسبه 10% من الدخل المتأتي من الصناعات او الفنادق او المستشفيات ، ونسبه 15% من الدخل الخاضع للضريبة من الشركات المساهمه

والغائها لا يكون الا بقانون، ولا يعفى احد من ادائها كلها او بعضها، في غير الاحوال المبينة في القانون" (1).

نلاحظ ان التطورات والتعديلات التي ادخلتها وزارة المالية منذ قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، سواء في تعديل النسب والشرائح والاعفاءات او بالعمل على تشجيع الاستثمارات، او بوضع الخطط لتحقيق الاهداف المرجوة، قد ساهمت بشكل كبير في زيادة الإيرادات الضريبية بشكل عام وضريبة الدخل بشكل خاص، والتي تعتبر احد الاهداف التي تسعى لتحقيقها الادارة الضريبية لتوفير مورد مالي لتغطية نفقاتها. حيث ان ضريبة الدخل تساهم بما يزيد ما نسبته 10% من موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية، والجدول التالي يبين قيمة الإيرادات لضريبة الدخل (2).

ضريبة الدخل والارباح بالمليون (دولار)

السنة	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
المبلغ بالمليون	50,2	56,3	68,7	72,1	86,25	80,1	50,2	31,1

الا اننا نلاحظ انخفاض الإيرادات الضريبية في السنوات 2000، 2001، 2002 ، والسبب في ذلك يعود للاحداث السياسية، وتمتاز ضريبة الدخل بثبات مصدرها لانها تفرض على عناصر تتميز بالثبات، وهذه من الامور التي ساعدت على رفد خزينة الدولة في الاحداث السياسية الحالية، حيث ان الضرائب المحصلة من البنوك وشركات التأمين والموظفين، قد ساهمت بشكل واضح

-
- الخاصة والعامه الاخرى، ونسبه 20% من الدخل الخاضع للبنوك وشركات التأمين وشركات الصرافه وشركات الوساطه
- 1- المجلس التشريعي الفلسطيني، الدستور الفلسطيني، (القانون الاساسي) سنه 2000.
- 2- المجلس التشريعي الفلسطيني، وحده البحوث البرلمانيه، دراسته حول الموازنه العامه لعام 2001، رام الله، فلسطين .
- ___ السلطة الوطنيه الفلسطينيه، وزاره الماليه، دائره الموازنه العامه، مشروع قانون الموازنه العامه، 2001.
-، وزاره الماليه، دائره الموازنه العامه، مشروع قانون الموازنه العامه، 2003.
- جامعه القدس المفتوحه، محاسبه ضريبه الدخل، منشورات جامعه القدس المفتوحه، ص38، مرجع سابق .

في رقد الموازنة، الا ان نسبة مساهمة ضريبة الدخل في الايرادات بشكل عام تبقى محدودة، حيث ان الدول النامية تعتمد في ايراداتها على الضرائب غير المباشرة بنسبة اكبر من الضرائب المباشرة.

المبحث الثاني: طرق ومراحل التقدير في القانون الضريبي

تعمل الادارة الضريبية على ممارسة صلاحياتها في تطبيق التشريع الضريبي، وتحصيل الضريبة المستحقة من خلال اصدار قرارات التقدير الضريبي، وغيرها من القرارات والاعمال التي تمكنها من تحقيق اهدافها في ظل مجموعة من الحقائق التي يتم التوصل اليها، وذلك باتباع سلسلة من الطرق والاجراءات للوصول بشكل واقعي لتحديد وعاء الضريبة ومقدارها.

ونظرا لاختلاف الطرق والاجراءات التي تلجا اليها، فان ذلك قد يلحق اضرارا بمصالح الافراد وخاصة اذا لجات الادارة لاسلوب التقدير الاداري الجزافي، لذلك فقد حرص المشرع الضريبي على تنظيم اجراءات وطرق التقدير الضريبي وحدد طرق المراجعة الادارية والقضائية لتلك القرارات (1).

تختلف طرق التقدير للوعاء الضريبي تبعا لادراك الاشخاص المكلفين، ومدى تطور الادارة الضريبية، ولذلك تنوعت طرق التقدير بين الاسلوب المباشر وغير المباشر، حيث يستند الاسلوب المباشر على البيئة وادائها المتمثلة في الكشف الذاتي والقوائم المالية المقدمة من المكلف او عن الاقرار الضريبي الذي يصدر عن الغير ممن نقلت اليه المادة الضريبية، بينما الاسلوب غير المباشر يستند بشكل كبير على القرائن او الدلائل القانونية، ضمن نصوص القانون، واحيانا على البيئة، ولكن اذا كانت البيئة غير مقنعة فيتم تعزيزها بالدلائل والقرائن، وبذلك يغلب على التقدير العملية التقريبية، وهذا لا يعني استبعاد الكشف الذاتي المقدم من المكلف والذي يوضح فيه بعض الدلائل التي تساعد في تحديد قيمة وعاء الضريبة، وذلك

1 -موفق سمور المحاميد ، الطبيعه القانونيه لقرارات تقدير ضريبه الدخل ، المكتبه القانونيه ، عمان ، الاردن ، ط1، 1996، ص16.
(-)صلاح قاسم فرحات ،دراسه حول قرارات مقدري ضريبه الدخل وكيفية تطوير ادائهم معهد الاداره العامه ، عمان ، الاردن

للمحافظة على حق الخزينة في حال امتناع المكلف عن تقديم اقراره او الافصاح عن دخله، وتسديد الضريبة المستحقة عليه مستندا في ذلك على المظاهر الخارجية، ومتبعا طريقة التقدير الجزافي ضمن اسلوب التقدير الاداري(1).

يعتمد التقدير الذي يستند على المظاهر الخارجية على القرائن والمظاهر المحيطة بالمكلف ونوع النشاط الخاضع للضريبة، وتسمى الطريقة القياسية او البيانية لانها تقوم على افتراض وجود علاقة طردية بين دخل المكلف والمظاهر المحيطة به، وتستند في قناعتها على امور ملموسة لدى المكلف مثل عدد الالات او عدد العمال او بدل الاجار المدفوع، ولكنها لا تصلح لجميع انواع الدخول مما سيؤدي للاجحاف وعدم العدالة بحق المكلف او الادارة الضريبية.

وكذلك لا تصلح لان تكون معيار وحيد في معرفة حجم نشاط المكلف، وبذلك قد تؤثر سلبا او ايجابيا على جميع الاطراف، وتتجاهل الظروف الشخصية والفعلية للمكلف، بحيث قد يتحقق للمكلف خسارة فعلية لا تظهر ضمن المظاهر الخارجية، وقد يكون حجم اعمال المكلف اكثر مما تم تحديده فيهدر بذلك حق الخزينة، ولا تواكب هذه الوسيلة التطورات الاقتصادية والتغيرات التي قد تحصل على نشاط المكلف. وكذلك مجافاتها لقاعدة العمومية بسبب عدم اخضاعها لبعض فروع الدخل التي ليس بها مظاهر خارجية(2).

لقد منح القانون الضريبي مامور التقدير صلاحيات واسعة في تحديد الدخل الخاضع

1- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 1998، ص 58، وما بعدها .

(-) موفق سمور المحاميد، الطبعة القانونية، مرجع سابق، ص 41

2- عادل الحيازي، وآخرون، الضرائب ومحاسبتها على الدخل العام، دراسة مقارنة في قوانين الاتحاد السوفييتي والولايات المتحدة الامريكية، مع دراسته خاصة للقانون الاردني، رساله دكتوراه، مؤسسه الاهرام، القاهرة، 1968، ص 145

والضريبة المستحقة من خلال اتباع اسلوب التقدير الجزافي (الاداري) وذلك للمحافظة على حقوق الخزينة، وسرعة وصولها في الوقت المناسب وعدم ضياعها، وكذلك لانتهاء القضايا الضريبية واستقرارها وعدم تراكمها وتركها لفترات طويلة، ووضع اسس لمأمور التقدير يستند عليها عند تحديده الدخل الخاضع حيث قد تكون استنادا لقرائن محددة بنصوص القانون، او لقرائن اتفاقية، او لقرائن مستندة لاقوال المكلف وسجلاتة والمعلومات المتوفرة بالقانون(1).

ففي حالة استناد مأمور التقدير لقرائن محددة بمعالم معينة يحددها القانون الضريبي والتي تسمى التقدير الاداري (الجزافي) المحدد بقرائن طبقا لمعالم معينة يحددها القانون الضريبي، يتم تقدير وعاء الضريبة حسب النصوص القانونية، وبذلك يعتبر كاساس في عملية التقدير، او كاتفاق بين المكلف والادارة الضريبية، في حدود ذلك الاطار وهذا ما يسمى بالتقدير الاداري التعاقدية.

ولقد حدد القانون للشركات التي تتعاطى اشغال التأمين على الحياة، بان الارباح والمكاسب الحاصلة من اشغال التأمين على الحياة تكون عبارة عن اموالها المستثمرة مطروحا منها نفقات الادارة، بما فيها العمولة، ولا يجوز تنزيل أي مبلغ او جزء من ذلك المبلغ لاي سبب من الاسباب، وكذلك المادة (1/27) من القانون حيث نصت على "انه يترتب على كل شخص حين دفعه فائدة عن سندات الدين ان يخصم من تلك الفائدة ضريبة مقدارها عشرة بالمائة عن كل دينار يتم دفعة"(2).

وفي حالة استناد لقرائن اتفاقية، والتي يسمى التقدير الجزافي الاتفاقي يكون في

1- موقف سمور المحاميد، الطبعه القانونيه ، مرجع سابق ص 43

2- موقف سمور المحاميد، الطبعه القانونيه ، ص 78، مرجع سابق ، 1995.

- مجلس النواب الاردني ؛ القانون رقم 25 لسنة 1964 ، ماده 1/27، ماده 2/26، مرجع سابق .

- مجلس النواب الاردني ، القانون رقم 57 لسنة 1985، الجريدة الرسميه رقم 3343، صفحه 1403، تاريخ 1985/10/1

الحالات التي يجيز القانون فيها الاتفاق بين الادارة الضريبية والمكلف على فرض الضريبة كما في المادة (3/17) من مشروع القانون، حيث نصت على "اتفاق المكلف والمديرية على قيمة الضريبة المستحقة في حالة اعتراض مامور التقدير على بعض ما جاء في اقرار المكلف، او في حالة اعتراض المكلف على قيمة التقدير الاداري"، ويتخذ هذا التقدير صورة بسيطة من حيث اعتماده على عنصر واحد او عدد من عناصر المادة الضريبية كما هو الحال في تحديد الارباح او المبيعات كاساس في تحديد الدخل الخاضع، والتي قد يؤدي لنتائج غير دقيقة احيانا وانما تقريبية، وبالرغم مما يمتاز به هذا الاساس من السهولة والبساطة وتوفير الوقت والنفقات الا انها لا تستند لاساس دقيق وهذا يؤدي للابتعاد عن الحقيقة ومغااة العدالة(1).

وفي حالة استنادة لاقوال المكلف وسجلاته والمعلومات المتوفرة، يعتمد هذا التقدير على المعلومات المتوفرة من دفاتر وسجلات المكلف وعلى اقواله والمعلومات المتوفرة عن الدخل وعن المكلف للدائرة الضريبة بالاضافة لخبرة مامور التقدير العملية والفنية وفطنته وامامه ورايه للوصول لتقدير علمي ومنطقي وحقيقي وثابت وسليم يتصف بالنزاهة والموضوعية كاساس لعملية التقدير.

ولقد اخذ المشرع الضريبي بهذا الاسلوب في الحالات التي لا يقدم فيها المكلف كشف التقدير الذاتي والكشوف الاخرى التي يطلبها مامور التقدير حسب القانون، ويرى ان ذلك الشخص مكلف بدفع الضريبة، يجوز له ان يحدد دخل ذلك الشخص الخاضع للضريبة مستعملا بذلك فطنة ودراية، وتعتبر هذه الطريقة افضل من الطرق الاخرى في مراعاته

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل 3/17، مرجع سابق .

-محمد ابو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبها بين النظرية والتطبيق، المتحده الدوليه للاستشارات، عمان، الاردن، 1996، ص190.

لظروف المكلف الشخصية وفي تحقيق العدالة، الا انه يأخذ عليها اقترانها بالتحكم والمغالاة في السلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها الادارة(1).

نلاحظ ان العلاقة في طريقة المظاهر الخارجية تبقى معدومة بين المادة الخاضعة للضريبة والقرينة المتخذة اساسا للتقدير، بينما هذا الارتباط في اسلوب التقدير الجزافي يكون على اشدّه، حيث يقوم في الجزافي على قرائن ذات صلة وثيقة بالمادة التي تخضع للضريبة، وبذلك يكون اكثر صدقا وواقعا وتعبيرا وموضوعية(2).

وعليه فان طرق ومراحل التقدير في القانون الضريبي، هي طريقة التقدير الاولى، ثم اصبحت اسلوب التقدير الذاتي وطريقة التقدير الاداري(الجزافي) وطريقة التقدير الاعتراضي وطريقة اعادة التقدير من قبل الوزير(الموظف المناب) وطريقة التقدير من قبل المحكمة المختصة. **اولا : التقدير الاولى (المبدئي)**

لقد اوجب القانون، على كل مكلف يزيد دخله من المصادر الواردة في القانون عن مجموع التتزيلات والاعفاءات المنصوص عليها في القانون، ان يقدم كشفا في موعد لا يتاخر عن اليوم الاول من شهر حزيران من كل سنة، الى مكتب مامور تقدير ضريبة الدخل في منطقته كشف يحتوي على التفاصيل المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة(3).

وعليه فان المكلف يقوم بتقديم الكشف الذاتي، بحيث يشمل على نتيجة اعماله خلال

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، المواد 1/35، 2/35، 36، 53، مرجع سابق.

2- الدكتور فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مؤسسه بحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان . 9

- جامعه القدس المفتوحة، المالية العامة، برنامج الاداره، ط1، منشورات جامعه القدس المفتوحة، 1996، ص82.

3- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، مرجع سابق، ماده 35 .

- عدلت في فترة الاحتلال بالامر العسكري رقم 31 لسنة 1987 واصبحت لغايه الاول من اذار، وكذلك عدلت السنة الضريبية حيث اصبحت تبدأ من 1/1 من كل عام .

- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبه الدخل، المواد 18، 19، 20، مرجع سابق .

السنة الضريبية كما هو في دفاتره وسجلاته أو حسب تقديراته إذا لم يكن لديه سجلات وحسابات اصولية تمكنه من التعرف على حقيقة أعماله ووضعته المالي والمعلومات الشخصية والذاتية عن المكلف، واعفاءاته المترتبة له حسب القانون، ليتم اعتمادها ومنحها للمكلف، للوصول لإدخله حسب التشريعات الضريبية التي تسري على عملية التقدير، ويندرج تحت هذا النوع من التقدير عدة حالات وهي:

1- التقدير في حالة تقديم الكشف الذاتي وقبوله من قبل مأمور التقدير وأجراء التقدير على أساسه :

يعمل مأمور التقدير عند استلام الكشف الذاتي المقدم من قبل المكلف على إجراء التقدير الأولي على دخل المكلف ويصدر إشعاراً حسب القانون، حيث يقرر به قبول الكشف مبدئياً ويتم الطلب من المكلف بدفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار. ولمأمور التقدير الحق في إعادة النظر في هذا التقدير، ولكن القانون لم يحدد الفترة التي يجب أن يعيد النظر بها أو يتم فيها تقدير المكلف، وعليه فإن مأمور التقدير يعمل على فحص المستندات والبيانات والكشف المقدم، حيث يتأكد منها. وفي حالة قناعة مأمور التقدير من البيانات المقدمة يصدر قراره حسب القانون بالموافقة على الكشف المقدم، ويقدر الضريبة على أساسه تبعاً لذلك مصرحاً عن موافقة على البيانات المقدمة ومستنداً عليها بشكل تام. (1)

1- البرلمان الأردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، مادة 52/1 ج، مرجع سابق .
 -.....قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، مادة 53/1 ج، مرجع سابق
 - المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، مادة 21، مرجع سابق
 - في الأردن تم استخدام أسلوب التقدير الذاتي على اثر تعديل القانون 25 لسنة 1964 ، بالقانون رقم 34 لسنة 1982.

2- التقدير في حالة تقديم الكشف وموافقة المكلف على التعديل:

عند اجراء عملية التقدير الاولى، وبعد دراسة مامور التقدير للاقرار والبيانات والمستندات المقدمة من المكلف، فانه قد لا يقتنع بالاقرار والبيانات المقدمة او قد يجد انحرافا جوهريا في البيانات، لذلك يعمل على فحص البيانات والمستندات ويجري الكشف الحسي ويحدد جلسة مع المكلف ويعمل على توثيقها ويطلب من المكلف ان يتم تعديل الاقرار والضريبة المستحقة، فاذا وافق يتم التعديل ويصدر اشعارا للمكلف حسب القانون بالموافقة على التعديل(1).

3- التقدير في حالة تقديم الكشف الذاتي وعدم موافقة المكلف على التعديل :

اذا لم يوافق المكلف على تعديل الكشف والضريبة المستحقة، فيعمل مامور التقدير على توثيق الجلسة ويتم اصدار اشعار للمكلف يحدد فيه الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة والحقوق المخولة له حسب القانون، ويتم تسليمه للمكلف اما باليد ويتم التوقيع على استلامه، او بالبريد المسجل الى مكان اقامته الاعتيادي، او محل عمله على اخر عنوان مسجل له(2).

الا ان مشروع القانون الفلسطيني اتبع اسلوب التقدير الذاتي، حيث نصت المادة (1/17) على انه "يتم تقدير الضريبة بصورة ذاتية من قبل المكلف من خلال تقديم اقرار من قبل الشخص الطبيعي او المعنوي وفق الحسابات ختامية" ويعمل على تحديد الضريبة المستحقة ودفعها من واقع الاقرار(3).

ويعتبر هذا التقدير اوليا، حيث يقوم به المكلف بدلا عن مامور التقدير، مما يسرع عملية

1-مجلس النواب الاردني،قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964،ماده 1/53،ب/مرجع سابق .

2-.....قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1965، ماده 1/56 ، مرجع سابق .

-المجلس التشريعي الفلسطيني،مشروع قانون ضريبة الدخل ،ماده 3/21،ب/مرجع سابق.

3.....مشروع قانون ضريبة الدخل ،ماده 1/17،مرجع سابق

-رامي السمان ، بسام ابو عباس ،دليل ضريبة الدخل ، عمان ،الاردن ، سنة 1996.

التقدير ويقلل التكلفة، إضافة أنه يضع عبء اثبات وجود مصدر دخل آخر على عاتق مأمور التقدير، حيث الزم المكلف بتقديم الاقرار عن اعماله خلال الاربعة شهور التالية من نهاية السنة المالية مبينا الابرادات الاجمالية والتزيلات والدخل الصافي والدخل الخاضع والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة، مع ارفاق إيصال بقيمة الضريبة المستحقة والمسددة من واقع الاقرار.

والزم مأمور التقدير بالرد على الاقرار المقدم من المكلف خلال مدة ستة شهور من تاريخ استلام الاقرار لتحديد قبول الاقرار او تعديله كلياً او جزئياً، واخبار المكلف بمذكرة خطية بملاحظاته وموعد المناقشة، وإذا لم ترسل المذكرة الخطية خلال هذه الفترة فيعتبر الاقرار موافقاً عليه من قبل مأمور التقدير وتأخذ الضريبة الصفة القطعية، الامر الذي يؤدي لاستقرار القضايا الضريبية وسرعة انتهائها(1).

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعمل على زيادة وترسيخ جسور الثقة بين المكلفين والدوائر الضريبية، وعلى زيادة درجة الكفاءة والوعي الضريبي لدى المكلفين في معرفتهم لحقوقهم وواجباتهم من تنزيلات واعفاءات، وفي زيادة درجة الالتزام الطوعي والاختياري في تعبئة الكشف الذاتي ودفع الضريبة المعلنة، مما سيؤدي لجمع الابرادات الضريبية بأقل تكلفة ممكنة، وتساعد مأمور التقدير في الاعتماد على اسس واقعية وسليمة مقدمة من قبل المكلف الذي يكون اعلم الناس بوضعه، وتجنب المكلف التقديرات الاضافية والغرامات المنصوص عليها بالقانون، وتساعد الادارة في تحديد درجة الاقبال والرضى من قبل المكلفين، الامر الذي يساعد في وضع الخطط وتقييمها، وبذل أقصى درجة ممكنة لتنفيذ القانون واحكامه وتساعد في التخطيط

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، ماده 21، وماده 21/2 مرجع سابق

والبحث عن الطرق الأكثر ملائمة وكفاءة وأقل تكلفة.

ولقد حدد القانون لمأمور التقدير صلاحيات في قبول الاقرار او رفضه او تعديله، حيث اذا اقتنع مأمور التقدير بصحة البيانات والمعلومات الواردة في الاقرار والتقدير الذاتي المقدم من المكلف يتم قبوله على حالة، ويتم اصدار اشعار بالموافقة على التقدير والضريبة المستحقة، ولكن اذا لم تكن المعلومات سليمة، ولم يقتنع بها مأمور التقدير فقد منح مشروع القانون صلاحية لمأمور التقدير في قبول او رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتيا بصورة كلية او جزئية اذا توفرت لديه ادلة بعدم صحة البيانات الواردة في اقرار الضريبة وملحقاته ويقع على عاتق مأمور التقدير اثبات عدم صحة البيانات(1).

وفي حالة طلب مأمور التقدير من المكلف تعديل الاقرار ووافق المكلف على التعديل او التصحيح تحدد الضريبة على اساسه وتكون الضريبة واجبة الاداء. و اذا لم يوافق المكلف على التعديل او التصحيح او التقدير او لم يحضر جلسة المناقشة المحددة له مسبقا فانه يجوز لمأمور التقدير ان يصدر قراره بتقدير دخل المكلف بناء على المعلومات المتوفرة لديه، او التي يحصل عليها، ويعمل على تبليغ المكلف باشعار يتضمن الدخل الخاضع والضريبة المستحقة المقدرة وكذلك في حالة عدم تقديم المكلف لاقرار والمرفقات المنصوص عليها في القانون في الموعد المحدد، يقوم مأمور التقدير باجراء التقدير على ذلك الشخص ويبلغه بدخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه ومدة الطعن(2).

وفي هذه الحالة اذا لم يتقدم المكلف بطلب الاعفاءات المنصوص عليها في القانون خلال فترة اربعة شهور من نهاية السنة المالية، وهي فترة تقديم الاقرار قانونا، يعتبر التقدير نهائيا

1- حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن، والطعن به قضائيا واداريا، مرجع سابق .

- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، ماده 21، مواد 2/21، مرجع سابق.

2-، قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، ماده 19، ماده 20، مرجع سابق .

ولكن اذا تقدم المكلف بطلبها خلال هذه الفترة ، فيعمل مامور التقدير على مراجعة الاستقطاعات واعادة النظر فيها خلال ثمانية شهور من تاريخ تقديم الطلب(1).

ثانيا: التقدير الاداري

تلجأ الادارة الضريبية لاتخاذ القرارات الادارية حرصا منها على تطبيق القانون والتشريعات، وللمحافظة على حق الخزينة وتحقيق الاهداف التي تصبو اليها، ولقد منح القانون مامور التقدير والادارة الضريبية صلاحيات واسعة لتحقيق ذلك، ووضع اسس وقواعد معينة واحيانا نصوص قانونية صريحة لطريقة تقدير بعض الدخول التي يكون من الصعب حصرها او وجود احتمال لضياح او تاخر وصول حق الخزينة منها، الا انها احيانا قد لاتستطيع حصر نشاط المكلف بالتحديد من اجل الوصول لدخلة الحقيقي لوجود عوائق معينة مما يجعلها تضع اقتراحات منطقية وعقلانية لعملية التقدير، ليكون الواقع العملي للقرار منسجما مع القوانين والانظمة، اخذا بعين الاعتبار تحقيق العدالة والموضوعية عند اصدار القرار، ومن اهم انواع التقدير الاداري:

1- التقدير في حالة عدم تقديم الكشف الذاتي :

اذا لم يقدم الكشف الذاتي حسب القانون في الموعد المحدد له، فان مامور التقدير يقوم باجراء التقدير على المكلف بناء على خبرته وعلى المعلومات المتوفرة لديه في الدائرة وفي الملف، وكذلك حسب المهن المشابهة في القطاع، متوخيا الموضوعية، وذلك بان يعمل على دراسة الملف بشكل مستفيض ومتاني ويعمل على تسجيل البيانات والملاحظات ويجري الكشف الحسي، ويتأكد من اسلوب مسك الحسابات للمكلف بحيث اذا كان يمسك حسابات اصولية ام لا، وفي حالة وجود حسابات يتم العمل على فحصها وتدقيقها، ويعمل على تدعيم قراره بالبيانات

1- المجلس التشريعي الفلسطيني مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني سادة 23، مرجع سابق .

ويوثق معلوماته ويوقع المكلف أو وكيلة على اقواله وعلى المحضر، ومن ثم يصدر قراراً معتمداً على الفطنة والدراية ومستنداً على ما استطاع ان يوفره من ادلة ومعلومات وذلك حسب القانون، وهذا لا يعني اعفاء المكلف من تقديم الكشف الذاتي(1).

2-التقدير في حالات خاصة

لقد حدد القانون الضريبي نصوصاً لطريقة حساب وتقدير بعض مصادر الدخل التي تخضع للضريبة، والتي يكون من الصعوبة تحديد ومعرفة ارباحها، ومن هذه الحالات :

أ- شركات التأمين:

لقد حدد القانون أسلوب تقدير شركات التأمين، وذلك لاختلاف طبيعة عملها عن المشاريع التجارية والصناعية والمؤسسات المالية والبنوك، ولصعوبة تحديد الدخل بالطرق الحسابية العادية، ولوجود احتياطات لديها وضمانها لآخطار لا يمكن تحديد موعد حدوثها اسواء في نفس السنة او بسنة اخرى، ولان القانون يعترف بتنزيل الاحتياطات لها دون غيرها من القطاعات(2). وكذلك ميز بين الشركات التي تتعاطى اعمال التأمين العامة التي تعمل في الاردن وخارجه وبين شركات التأمين على الحياة او اعادة التأمين، حيث ان في حالة التأمين على الحياة يأخذ الاقساط الاجمالية المستحقة ويخصم منها النفقات الادارية ونسبة من نفقات المكتب الرئيسي ويكون دخلها الخاضع بعد خصم هذه النفقات، ولقد حدد عدده شروط لاعتبار شركات اعادة

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبه الدخل، ماده 22، مرجع سابق .

2-، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 2/53، مرجع سابق

2-.....، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 16، مرجع سابق .

- لتحددت المادة (16) من القانون الاردني رقم 25 لسنة 1964 اسلوب التقدير في حالة اعمال التأمين بصورة عامه (البحري، الحريق، السرقة، السيارات)، حيث ان القاعده هي الايرادات من الاقساط الاجماليه يضاف اليها الفوائد والدخول والايرادات الاجماليه من المصادر الاخرى، ويضاف اليها ايضا احتياطي الاخطار المدوره من السنه السابقه واقساط اعاده التأمين المقبوضه، وينزل من ذلك الاقساط المردوده للمؤمن واقساط اعاده التأمين المدفوعه واحتياطي خطار الساريه غير المنتهيه في نهايه السنه، وينزل الخسائر الحقيقيه والنفقات الانتاجيه بما فيها نفقات المركز الرئيسي ان وجدت، ولكن اذا توقف شركه التأمين خلال السنه او في نهايتها فلا يجوز تنزيل احتياطات في نهايه السنه لانها تكون قد انتهت العقود التي لديها او قد احوالتها لشركات اخرى

التأمين الاجنبية غير خاضعة للضريبة اذا ما توفرت، وهي ان تكون شركة اعادة تأمين، وان تكون اجنبية وغير مقيمة، اما اذا لم تتوفر الشروط الثلاثة كاملة، فتخضع للضريبة(1).
 اما في مشروع القانون فقد فرض المشرع نسبة (20%) من قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وكذلك لم يضع اسلوب معين ضمن نصوص القانون، وانما تركها لنص المادة (50) في الانظمة والتعليمات لتنفيذ احكام القانون(2).

ب - اصحاب السفن غير المقيمين واعمال النقل الجوي وارسال البرقيات:

لقد حدد القانون الضريبي طريقة احتساب الضريبة على هذه الدخول للأشخاص غير المقيمين، واعتبرت هذه الارباح الناجمة عن ذلك خاضعة للضريبة، والزم صاحب السفينة او المستاجر ان يحضر شهادته من ضريبة الدخل يبين فيها قيمة الدخل المتحقق، وان يقتنع مامور التقدير بان السلطات الضريبية التي اعطت هذه الشهادة قامت بتقدير ارباح الشخص غير المقيم، واشترطت ان لا يكون من البلاد التي ينتمي اليها الشخص غير المقيم قد اعفت اصحاب السفن غير المقيمين في تلك البلاد والمقيمين في المملكة(3). وفي مشروع القانون لم يتطرق لذلك بصورة صريحة، وانما في المادة (5/3) حيث نصت على انه "يخضع للضريبة دخل الخدمات التي تؤدي في فلسطين من قبل شركات غير مقيمة فيها"(4).

ج - معاملات التصرف لصالح الاولاد والمعاملات الوهمية:

لقد اجاز القانون لمامور التقدير اعتبار أي معاملة تصرف سواء كانت بوقف

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 4/12، حيث لم تجيز تنزيل الاحتياطات.

-حسن فلاح الحاج موسى، قرار تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق ص 138 مرجع سابق.

2-المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، المادة (3/2/16)، والمادة 5/2، مرجع سابق.

3 مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25، لسنة 1964، المادة 17، والمادة 18، مرجع سابق.

4- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، ماده 5/2، مرجع سابق.

الموجودات اوهبتها او التعاقد عليها او اجراء اتفاق او ترتيب بشأنها او انتقالها، ونتج عنها دخل تم دفعه خلال سنة الدخل بصورة مباشرة او غير مباشرة لشخص اخر في الحال او الاستقبال، او كان يحق الرجوع عن هذا التصرف، او ضمن معاملة التصرف نص يمكن من تحويل الدخل او اعادة تحويله للشخص الذي اجرى معاملة التصرف، فان هذا الدخل يعتبر للشخص الذي اجرى معاملة التصرف(1).

د - اعتبار الارباح والمكاسب غير الموزعة كأنها موزعة:

لقد اشارت المادة (22) من القانون، على انه اذا لم توزع الشركة قبل نهاية سنة التقدير الارباح التي حققتها والخاضعة للضريبة او جزء من هذه الارباح، وكان باستطاعتها توزيع تلك الارباح او الجزء الباقي منها دون ان يؤثر على عملها التجاري، وان الهدف من ذلك هو التهرب من دفع الضريبة او تخفيضها فانه يحق للمدير خلال ست سنوات من نهاية سنة التقدير، ان يصدر تعليمات باعتبار ان هذه الارباح الغير موزعة كأنها موزعة، ويقدر دخل المساهمين على هذا الاساس(2).

هـ - تقدير قيمة البضائع التجارية المخزونة عند توقف أي عمل او نقلة:

لقد حدد القانون على انه عند حساب ارباح او مكاسب أي عمل او تجارة او حرفة توقفت ونقلت لشخص اخر، فانه يتم تقدير قيمة البضائع التجارية المخزنة والعائدة لذلك العمل او تلك التجارة او الحرفة، بقيمة ما تم قبضه نتيجة البيع او النقل لشخص اخر يتعاطى عملاً او تجارة او حرفة ينوي ان يتعاطاها، وتعتبر نفس القيمة لدى المشتري لدى محاسبة على دخلة من العمل او التجارة، واذا لم تكن هذه البضاعة قد تم بيعها، فان قيمتها تقدر بالمبلغ الذي يمكن

1- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 35، مرجع سابق

.....، قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 25 لسنة 1964، المادة 25 ، مرجع سابق .

2-، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 22، مرجع سابق .

ان تباع به في السوق(1).

و- التقدير على القيمين :

لقد اخضع القانون للضريبة الافراد القيمين على اموال الغير، بحيث يكونون مسؤولين متضامنين ومنفردين عن دفع الضريبة، وينطبق الامر ذاته في حالة التصفية او الافلاس الذي تقضي به المحكمة او أي تشريع نافذ المفعول، وكذلك الوصي او الولي الذي يمارس او يتولى تسيير او رقابة او ادارة أي ملك او مشروع نيابة عن شخص فاقد الاهلية، وكذلك في حالة وجود شركاء، وان اجد الشركاء غير مقيم. وعليه فان القيم او المحامي او الوكيل او المدير او الزبون المقيم، يقوم باعداد وتقديم الكشف حيث يكون خاضعا للضريبة على نفس الوجهة والمقدار الذي يكون فيه ذلك الشخص خاضعا للضريبة(2).

وفي مشروع القانون الفلسطيني اعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيل قانونيا او تجاريا او فرعا او شريكا لمكلف غير مقيم، او له علاقة تجارية معة مسؤولا عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الاجراءات والامور المنصوص عليها في القانون(3).

ز- التقدير على غير المقيمين

لقد اخضع القانون كل شخص غير مقيم يتعاطى عملا او يمارس أي حرفة او تجارة او مهنة او صنعة في الدولة واعتبر هذه الارباح كانها تحققت في الدولة الى المدى التي هذه الارباح ناشئة مباشرة عن هذا العمل، ولقد الزم القانون الجهات التي تدفع هذه المبالغ بخصم قيمة

1-المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبه الدخل ، ماده32، مرجع سابق .

-حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبه الدخل في الاردن ،الطعن به اداريا وقضائيا ،مرجع سابق.

2-مجلس النواب الاردني،قانون ضريبه الدخل،رقم25 لسنة1965،الماده46، مرجع سابق

-.....،قانون ضريبه الدخل،رقم25 لسنة1965،الماده48،مرجع سابق.

-.....قانون ضريبه الدخل،رقم25 لسنة1965،الماده49، مرجع سابق.

-.....قانون ضريبه الدخل،رقم25 لسنة1965،الماده50، مرجع سابق.

3-المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل، ماده 1/33، مرجع سابق .

الضريبة حيث "انه عند دفع أي مبلغ لشخص غير مقيم أو مقيم بالنيابة عن غير المقيم، عن فائدة الرهن أو أي دخل آخر خاضع للضريبة ان يتم خصم ما قيمته (20%) من قيمة الدخل عن كل دينار"، وان يقدم لمأمور التقدير كشفا بقيمة حساب الضريبة المخصومة واسم الشخص وعنوانه الذي ستدفع اليه الفائدة أو الدخل، ويتم توريده للدائرة خلال شهر من تاريخ الخصم، وفي مشروع القانون الفلسطيني اخضع غير المقيمين للضريبة حيث نص على انه يخضع للضريبة "دخل الخدمات التي تؤدي في فلسطين من قبل شركات غير مقيمة فيها"(1).

3- التقدير الاحتياطي

لقد اجاز القانون لمأمور التقدير اجراء التقدير قبل نهاية السنة المالية على حالات معينة ومنها:

أ- حالة مغادرة المكلف الدولة قبل نهاية السنة المالية:

إذا اعتقد مأمور التقدير بان أي شخص على وشك مغادرة الدولة نهائيا، فيعمل على فرض وتحصيل الضريبة المستحقة عليه عن الفترة السابقة من السنة، او وجد بان الضريبة المستحقة على دخلة يتعذر تحصيلها في أي وقت من الاوقات، او احتمال تصفيته لعمله، اجاز له القانون الطلب من السلطات المختصة عدم السماح له بمغادرة الدولة، والطلب منه بموجب اشعار كتابي يرسل اليه تقديم كشف عن دخله بشكل فوري، مع بيان اية تفاصيل يراها ضرورية، وفي حالة تقديم الكشف من قبل المكلف واقتنع به مأمور التقدير يتم تقدير الضريبة بناء على اساسه، واذا امتنع عن تقديمه، يتم تقديره بأسلوب التقدير الاداري الجزافي(2).

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1965، المادة 5/5، والمادة 29، مرجع سابق.

-المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبه الدخل، ماده 5/3 مرجع سابق.

2- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبه الدخل الفلسطيني، المادة 7/18، مرجع سابق.

- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبه الدخل رقم 25، لسنة 1964، ماده 2/65، 4/65، مرجع سابق.

ب- في حالة وفاة المكلف:

إذا توفي مكلف خاضع للضريبة خلال السنة السابقة لسنة التقدير أو خلال سنتين من انتهائها ولم يكن قد تم تقدير الضريبة المستحقة عليه، فإن الممثل الشخصي القانوني للمتوفي يكون ملزم بدفع الضريبة المترتبة عليه، وإذا وزع الممثل الشخصي التركة قبل بداية سنة التقدير، يجب عليه أن يدفع الضريبة حسب الفئة أو الفئات المعمول بها في تاريخ توزيع التركة، إذا لم يكن معدل الضريبة لسنة التقدير قد عين في التاريخ المذكور، وفي مشروع القانون نص على أنه "يتوجب على الورثة أن يقدموا الإقرار وذلك خلال ستة شهور من تاريخ وفاة المكلف صاحب الدخل الذي لم يدفع عن دخله".

وفي حالة تصفية العمل نص على أنه "يتعين على كل مصفي لاي شركة أن يبلغ المدير خطياً ببداية إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة، وأن يقدم أقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بها ودفع الضريبة حال استحقاقها" (1).

4- التقدير في المنبع:

لقد اشترط القانون خصم دفعات وتوريدها للدائرة الضريبية، وتزويد الدائرة بقيمة المبالغ التي دفعت للمكلف والمبالغ التي تم خصمها وتزويد المكلف بشهادة عن هذا الاقتطاع، حيث يتم تقاصها من الضريبة المستحقة عليه. ولقد حدد عدة جهات والزمها بأن تعمل على خصم الضريبة من المنبع عند دفع المبالغ للمكلفين، ومن هذه الجهات:

أ- خصم الضريبة من حصص الأرباح الموزعة:

لقد اشترط القانون على أن "يتم خصم الضريبة وتوريدها للدائرة الضريبية وتزويد حملة

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المادة 6/18، ولماده 7/18، مرجع سابق .

- مجلس النواب الأردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25، لسنة 1964، مادة 2/65، 4/65، مرجع سابق .

الاسهم بشهادة تبين قيمتها للدائرة الضريبية "حصص الارباح المدفوعة اليه ومبلغ الضريبة التي خصمت، وان ترسل صورة عن هذه الشهادة(1).

ب- خصم الضريبة من فائدة سندات الدين :

لقد اشترط القانون على انه يترتب على كل شخص عند دفعه فائدة سندات الدين ان يخصم من تلك الفائدة ضريبة مقدارها (10%) عن كل دينار، وان يقدم لمامور التقدير شهادة تتضمن مبلغ الفائدة التي دفعها ومبلغ الضريبة التي خصمت منها(2).

ج- خصم الضريبة من العوائد والاجور وعائدات التقاعد:

لقد اوجب القانون ورتب على كل شخص مسؤول عن دفع أي دخل يخضع للضريبة من الرواتب والاجور او المكافآت، ان يخصم عند قيامه بالدفع الضريبة، من المبلغ الواجب دفعه حسب الطريقة والفئة المقررة، وان يقدم كشفا لمامور التقدير عند نهاية كل شهر يحدد فيه المبالغ المدفوعة والضريبة التي تم خصمها عن هذه الرواتب، وتزويد المستخدم بشهادة تشمل على قيمة الرواتب المدفوعة والضريبة المستحقة عنها، ويعتبر القيم او دافع المبلغ او الوكيل القانوني او الوكيل التجاري او كبير الهيئة مسؤولا عن القيام بالنيابة عن المكلف غير المقيم بجميع الاجراءات المذكورة(3).

وفي مشروع القانون الزم الشخص المسؤول، بتوريد المبالغ خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الدفع، ويجوز عند اجراء عملية التقدير اعتبار هذه المبالغ المدفوعة ضرائب نهائية، وكذلك تحميل صاحب العمل مسؤولية التخلف عن الخصم او عدم دفع الضريبة المترتبة،

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 47 مرجع سابق .

- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل ، المادة 7/18، مرجع سابق.

2- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل، المادة 47، ماده 26 مرجع سابق.

- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل، المادة 33، مرجع سابق .

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 27، ماده 28، مرجع سابق .

واعتبارها ضريبة مستحقة عليه. وكذلك اجاز لمأمور التقدير اعادة النظر في الرواتب خلال سنتين اذا توفر له ادلة او بيانات بخلاف ما قدم في الكشف من قبل مأمور التقدير(1).

5- التقدير المقطوع :

لم يتطرق القانون لاسلوب التقدير المقطوع، الا ان الاحتلال الاسرائيلي بعد عام 1967 عمل على تعديل المادة (59) والمادة (60) الخاص بالتحصيل، وفرض اسلوب السلفيات التي تكون على اساس السنة المالية الاخيرة، وحدد ذلك ضمن اسس ومعايير اقتصادية معينة حيث يتم بشأنها تقدير الدخل وحددها ضمن مواد القانون، وفرض ضريبة بشكل مقطوع على السيارات التجارية وحدد ذلك باسلوب السلفيات، حيث تم تقسيم السيارات لفئات حسب موديل السيارة وحجمها وحمولتها او نوعها، واعتبر ان قيمة هذه السلفيات هي الضريبة المستحقة عن دخل المكلف اذا كان لديه دخل من سيارة ولم يلزم المكلف بتقديم الكشف الذاتي الا اذا كان لديه دخل من غير السيارات ويتم تقديره بشكل منفصل عن دخل السيارة(2).

وفي الاردن تم فرض الضريبة المقطوعة بعد تعديل القانون 25 لسنة 1964 بالقانون رقم (13) لسنة 75.

ويتم تحديد وفرض هذه الضريبة، اما على اساس التقدير المقطوع للضريبة او على اساس التقدير المقطوع للدخل(3).

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل، المادة 27، والمادة 28، مرجع سابق
2- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المادة 1/33، مرجع سابق .
3- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل، رقم 25 لسنة 1965، مرجع سابق.
-تم تعديل الفصل الرابع عشر، الخاص بالتحصيل في القانون رقم 25 لسنة 1964، بالامر العسكري رقم (31) وبالقرار رقم (770) لسنة 1978، والامر العسكري رقم (50) والتعليمات الانتقالية للسنوات المالية 1986 و1987.
- مجلس النواب الاردني، القانون المعدل رقم 13 لسنة 1975 بالعدد رقم 2541 من الجريدة الرسمية تاريخ 1975/3.

أ- اساس التقدير المقطوع للضريبة:

ذلك بتحديد قيمة الضريبة السنوية المستحقة على المكلف، حيث اجاز مشروع القانون لمدير الدائرة او من يفوضه خطيا اعتبارها اساسية ومقطوعة عن كل سنة من السنوات القادمة، واشترط على ان لا تزيد عن خمس سنوات، وان تكون في الحالات التي لا تزيد قيمة الضريبة عن الف وخمسمائة دينار(1).

ب- اساس التقدير المقطوع للدخل:

لقد اجاز القانون تقدير دخل شركات التامين على الحياة في الاردن بنسبة (10%) من الاقساط الاجمالية دون طرح أي مصاريف او تنزيلات او اعفاءات من هذه النسبة، وبغض النظر عن قيمة اعمال التامين ونتيجة العمل من ربح او خسارة(2).

نلاحظ في التقدير المقطوع على انه لا يجوز للمدير ان يزيّن قيمة الضريبة خلال الخمس سنوات القادمة بغض النظر عن التوسع او الزيادة في حجم عمل المكلف، وعليه ليس له الحق في الغاء القرار او زيادة الضريبة، وكذلك يجوز للمدير ان يعتبر الضريبة مقطوعة، ويجوز له ان لا يعتبرها، ولكن اذا اعتبرها مقطوعة فليس له الحق في الرجوع عن ذلك خلال الخمس سنوات القادمة، ويمتاز المكلفين ذوي الدخل المقطوع بانهم من ممارسي المهن والحرف اليدوية الصغيرة والتي تعتمد على الجهد الشخصي سواء الذهني او الجسمي، على عكس المهن التجارية او الصناعية الكبيرة، وضعف قدرتهم على مسك القيود الحسابية المنتظمة والكاملة من حيث قد يكونوا غير متعلمين او لطبيعة المهنة حيث لا تساعد على مسك الحسابات مثل بائع

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبة الدخل، المادة 27، مرجع سابق.

2- مجلس النواب الاردني، القانون المؤقت 34 لسنة 1982، المادة 32، مرجع سابق .

-حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبه الدخل في الاردن ،الطعن به اداريا وقضائيا ، ص106، مرجع سابق

- مصطفى عرقاوي ، الضريبة على الدخل ، مرجع سابق ، ص162 .

الخضروات وقد تعود لصغر حجم العمل ولا مجال لدية لوجود حسابات بسبب زيادة التكلفة وقلة الارباح(1).

وللتقدير المقطوع شروط، بحيث يجب ان تنطبق عليه وهي وحدة النشاط ووحدة المكلف ووحدة المكلف في سنة القياس والسنة المقيسة، حيث المقصود بوحدة النشاط في سنة القياس والسنوات المقيسة نوع النشاط وليس كمية، ولاتخاذ ارباح سنة القياس اساسا لربط الضريبة في السنوات المقيسة يجب ان تكون الضريبة في سنة الاساس قدربطت بطريقة التقدير وليس على اساس دفاتر منظمة، ويكون التقدير في مكان ومركز ادارة الفروع اذا كان لها فروع، ويتم تعديل سنة الاساس خلال سنوات التقدير المقطوع في الحالات التالية: (2)

- في حالة تغير الشكل القانوني للمنشأة فمن شانة اعتبار نشاط المنشأة منتهيا ولو كان من نوع نشاط المنشأة الجديدة.

- اذا استحدث المكلف خلال السنوات المقيسة نشاط يختلف بنوعه عن النشاط الاصلي في سنة الاساس ويصلح بان يكون في ذاته اساسا لتقدير مستقل فسيتم تقديره بشكل مستقل ومنفصل عن التقدير في النشاط الاصلي، ويحاسب على اساس الربح الحقيقي عن العمل المستحدث، وتضاف ارباح المكلف عن جزء السنة.

- وفاة المورث واستمرار الورثة في مزاولة نشاط مورثهم.

- حالة توقف النشاط او التنازل عنه.

1- صلاح خراط ، المحاسبه الضريبية ، مديريه الكتب والمطبوعات الجامعيه ، ج1، حلب ، سوريا، 1982

2- احمد حسني ، قضاء النقد الضريبي ، ص 240-246.

- مثلا اذا كان لدية تصنيع معين (كلونيا) ، وبدا خلال السنه يمانه يختلف في جوهره وطبيعته عن مجرد الاتجار بها قبل تصنيعها ، ولذلك لا يجوز اتخاذ الارباح لهذه السنه اساس التقدير في السنوات التاليه ، وكذلك لا عبره في تعدد الصيدليات اذا كان من نفس نوع النشاط

- محمد وجدي عبدالصمد ، قضاء الضرائب، ص 292 .

اما في حالة وفاة احد الشركاء المتضامنين فلا يغير من اساس تقدير الضريبة بالشكل المقطوع، حيث يوجد وحدة النشاط ووحدة المكلف لان التقدير المقطوع شرطه وحدة النشاط من حيث النوع وليس من حيث الكمية في سنة القياس والسنة المقيسة، والاستثناء التوقف عن مزاوله نشاط يختلف نوعا عن النشاط الاصلي.

6- التقدير الاضافي:

في جميع الحالات التي تتم فيها عملية التقدير سواء من واقع الحسابات او تقديرا اداريا جزافيا فان المكلف ملزم بتقديم الكشف الذاتي والبيانات والمستندات الاخرى المنصوص عليها في القانون في الموعد المحدد، واذا لم يقوم بذلك فانه يترتب عليه ضريبة اضافية عن كل فترة تاخير، حيث نص مشروع القانون على "انه اذا لم يقدم المكلف الاقرار الضريبي في الموعد المحدد فانه يضاف (1%) من قيمة الضريبة المستحقة، والتي سيجري تقديرها ولمدة ثلاثة شهور"(1).

نلاحظ ان القانون الاردني رقم 25 لسنة 1964، لم يتبع اسلوب الضريبة الاضافية، وانما فرض غرامة تاخير حسب المادة 1/68، بحيث لا تقل عن دينارين ولا تزيد عن عشرة دنانير عن كل شهر يقع فيه التخلف او جزء منه، وقد عدل ذلك بالمادة (57) من القانون 57 لسنة 1985، بحيث اصبح في حالة عدم تقديم الكشف في الموعد المحدد يترتب عليه ضريبة اضافية بواقع (2%) عن كل شهر يتم فيه التأخير عن تقديم الكشف ويحد اقصى (24%) من الضريبة المستحقة، اضافة لارتكاب جرم ضريبي يعاقب عليه القانون(2).

وكذلك تعتبر الضريبة المفروضة دستورية، لانها فرضت بموجب احكام القانون، وايضا

1- المجلس التشريعي الفلسطيني، مشروع قانون ضريبه الدخل، المادة 2/40، مرجع سابق.

-مجلس النواب الاردني، القانون رقم 25 لسنة 1964، المادة 1/68، مرجع سابق.

-قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 57، لسنة 1985، مرجع سابق.

يتم تحصيل هذه الضريبة بموجب قانون تحصيل الاموال الاميرية، وفي قرار لمحكمة التمييز، حيث اعتبرت العقوبة المفروضة بموجب احكام القانون ضريبة اضافية وليست غرامة جزائية، يبدأ تطبيق الضريبة الاضافية من قبل مامور التقدير بعد نهاية شهر عن التخلف من نهاية الموعد المحدد في القانون، بحيث تضاف الى الضريبة المستحقة، واذا كان التأخير اقل من شهر فلا تفرض (1).

7- التقدير الاتفاقي

يقوم هذا التقدير على اساس اتفاق المكلف والادارة الضريبية على تحديد مطرح الضريبية (المادة الخاضعة للضريبة) ومقدارها، حيث يتم هذا الاتفاق من خلال اجراءات المراجعة الادارية وعادة ما تكون هذه الطريقة مسبقة بتقدير اداري او تقدير ذاتي او تقدير اضافي للضريبة المستحقة في حالة تصريح المكلف عن ضريبة مسلم به اقل من الضريبة المستحقة او في حالة اخفاء بعض مصادر الدخل او زيادة الاعفاءات او التنزيلات دون سند يعزز ذلك.

ان هذه الطريقة متبعة لدينا حيث قد لا يقدم المكلف اقرارا صحيحا اما لجهله باحتساب الدخل او عن قصد، حيث تضطر الادارة الى الاتفاق مع المكلف حول وعاء الضريبة، وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة وتوفير النفقات اذا ما قورنت بالتقدير الاداري الجزافي، ولكن قد تلحق هذه الطريقة الضرر بالمكلف او الخزينة اذا ما تم الاتفاق بعيدا عن القيمة الحقيقية، وتتسم هذه الطريقة بعدم الاستقرار، لان اللجوء لاتفاق مرتبط بارادة المكلف، حيث ان هذه

- مديريه ضريبه الدخل ، قرارات محكمه التمييز ، قرار تمييز رقم (55) تاريخ (86/7/20)، عمان ، الاردن .

الطريقة تعبر عن عجز وعدم مقدرة الادارة الضريبية في الوصول لقيمة الدخول الحقيقية للمكلفين(1).

وحدد مشروع القانون ان التقدير الاتفاقي يكون في حالة اتفاق المكلف والمديرية على قيمة الضريبة المستحقة في حالة اعتراض مامور التقدير على بعض ما جاء في تقرير المكلف او في حالة اعتراض المكلف على قيمة التقدير الاداري(2).

المادة ١٠٤ : صلاحيات الوزير او الموظف المناب المفوض من قبله خطيا في اعادة التقدير، خلال سنة التقدير او خلال اربع سنوات من نهاية سنة التقدير التي جرى خلالها تبليغ اشعار التقدير، وحدد القانون اسباب اعادة التقدير في حالات وجود اخطاء في تطبيق القانون او في حالة اغفال حقيقة واقعة، او لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه، ويقع على عاتق الموظف المناب اقامة الدليل على وجود مصدر دخل اخر، واشترط في حالة زيادة الضريبة ان لا يصدر القرار الا بعد اتاحة فرصة معقولة للمكلف لسماع اقواله وبسط قضية، وان لا يصدر قرار بتخفيض الضريبة الا في حالات تصحيح الاخطاء الحسابية او لتعديل الاعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها بالقانون او لتعديل التقاصات، وفي الحالات التي لا تزيد الضريبة المستحقة فيها عن خمسين دينار قبل اجراء أي تقاص، وان يتم اصدار القرار في جميع الحالات قبل نهاية المدة القانونية، وان لا تتجاوز الاربع سنوات(3).

وفي مشروع القانون، اجاز للوزير او المفوض من قبله خطيا، وعند توفر ادلة بان يعيد النظر في تحديد قيمة الضريبة المستحقة، واشترط ذلك بان يتم بعد قبول الاقرار الضريبي،

1- عادل الحيارى ، الضريبة على الدخل العام ، مرجع سابق ، ص 454 .

- اعداد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الاردن ، 1998 ، ص 191 .

2- لمجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة دخل ، المادة 3/17 ، مرجع سابق

-جلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1965 ، المادة 54 ، مرجع سابق

وان يكون قد تم الحصول على معلومات جديدة تتطلب اعادة فتح ملف الضريبة، على ان تكون خلال اربع سنوات من تاريخ قبول قيمة الضريبة المستحقة(1).

رابعا: التقدير من قبل المحكمة المختصة:

تلجأ المحكمة لاجراء عملية التقدير في الحالات التي ترفع اليها القضايا استجابة لطعن المكلف على تقدير مامور التقدير، حيث تنظر في الاستئنافات المقدمة للطعن في قرارات التقدير واعادة النظر في التقديرات التي يجوز استئنافها بموجب احكام القانون، حيث تعطى هذه القضايا المستأنفة صفة الاستعجال، وحسب مشروع القانون نص على "ان" التقدير من قبل المحكمة المختصة استجابة لطعن المكلف بتقدير مامور التقدير"(2).

1-المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل ،المادة 26، مرجع سابق .
 2- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 57، مرجع سابق .
 -المجلس التشريعي الفلسطيني،مشروع قانون ضريبة الدخل، المادة 4/17،مرجع سابق

المبحث الثالث : أهمية البيانات والمعلومات والتصريحات على عملية التقدير

تعتبر البيانات والمعلومات الدقيقة، وتوفرها في الوقت المناسب عنصرا مهما لاتخاذ القرارات على اختلاف انواعها حيث تعتبر الاداة الفاعلة التي تمكن مامور التقدير من الوصول لقرارات سليمة ومتمينة تتمتع بالموضوعية والدقة، وان عدم توفرها او غيابها سيؤدي لاتخاذ القرارات الجزافية غير المبنية على اسس سليمة ومتمينة، مما سيزيد القضايا المعترض عليها، الامر الذي سيؤدي لهدر الوقت والجهد والتكلفة المالية، وكذلك سقوط هذه القرارات في مراحلها المختلفة.

لذلك حتى يتم الاستفادة من هذه المعلومات ويعتمد عليها مامور التقدير في قرارة يجب ان تصل وتتوفر في الوقت المناسب، وان تكون حقيقية وموثقة وواضحة وذات قيمة يستفاد منها، وغير مستندة لآخبار وهمية او على الدعاية والسمعة، وان تخص الدخل الخاضع للضريبة، حيث اذا كانت تخص دخل غير خاضع فلا فائدة منها، وتقسم مصادر المعلومات اللازمة التي يحتاجها مامور التقدير الى مصادر داخلية وخارجية(1).

اولا: المصادر الداخلية : وتشمل على:

1- كشف التقدير الذاتي (الافرار) :

يعتبر كشف التقدير الذاتي النموذج المعد من قبل الادارة الضريبية حيث يحتوي على التفاصيل المتعلقة بدخل المكلف الاجمالي، والمصاريف ودخلة الخاضع للضريبة وبيان الاعفاءات والوضع العائلي والاجتماعي عن السنة موضع التقدير، ولقد الزم القانون المكلفين بتقديم الكشف الذاتي دون تكليف من مامور التقدير تحت طائلة المسؤولية وفرضت غرامات وضريبة اضافية على المتأخرين عن تقديمه، واعطت مامور التقدير صلاحية الطلب من

1- سام جريبع ، اثر المعلومة في اتخاذ قرار التقدير في ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1999.

المكلفين تقديم كشوفات اضافية، لذلك فان تقديم الكشف الذاتي يعتبر كمستند يعتمد عليه مامور التقدير في عملية التقدير حيث انه يوفر المعلومات اللازمة التي يحتاجها مامور التقدير في عملية التقدير، مما يساعد في تسهيل العملية التقديرية وتوفير الوقت والمال، ويجنب المكلف التقديرات الادارية (الجزافية)، ويساعد المكلف في القاء عبء اثبات الدخل على مامور التقدير في حالة عدم الموافقة على قبولة (1).

2- الكشف الحسي :

يعتبر الكشف الحسي الذي يقوم به مامور التقدير ذا اهمية كبيرة لتعزيز العملية التقديرية واتخاذ القرار، حيث يساعد في الحصول على المعلومات، ويرفع درجة التأكد منها لزيادة درجة الاعتماد عليها في الوصول لصياغة قرار اكثر دقة وموضوعية، ولقد اجاز القانون للمدير او من يفوضه، بان يدخل مكان عمل أي مكلف، ويجري عملية الفحص المتعلقة بالعمل، وكذلك اجاز ضبط السجلات والمستندات الضرورية لاتمام عملية التقدير، ويساعد الكشف الحسي في التعرف على حجم العمل ومكان تواجد وحجم الموجودات ونوعها، وكذلك الاطلاع على السجلات والمستندات واسلوب التسجيل ونوعية السلع ومصادرها وعدد المستخدمين وطبيعة عملهم ورواتبهم وملاحظة حركة الانتاج والمبيعات والفروع والمخازن التابعة للعمل وحصر الذمم والموردين، ويجب التوضيح للمكلف ان الهدف من الكشف هو الوصول للعدالة في التقديرات، ولتجنبية التقديرات الادارية الجزافية (2).

-
- 1- مجلس النواب الاردني ، القانون الاردني رقم 25 لسنة 1964، المواد 35،36،37،38،39،40، مرجع سابق .
- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المادة 19، مرجع سابق .
- السمان وابو عباس ، دليل ضريبة الدخل ، ص 133، مرجع سابق ضريبة الدخل ، ص 133 ، مرجع سابق .
 - 2- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، مادة 2/37، مرجع سابق .
- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل ، مادة 34، مرجع سابق .
- السمان وابو عباس ، دليل ضريبة الدخل ، مرجع سابق ، ص 141 .

3- ملف المكلف :

يعمل مامور التقدير على دراسة ملف المكلف للاطلاع على المعلومات والملاحظات المتوفرة وفحص المعلومات والبيانات والمستندات الموجودة فيه، للتعرف على طبيعة وحجم ونوع العمل، وكذلك مدى استجابة والتزامه، واسلوب التقدير الذي تم اتباعه في تقدير ملف المكلف عن السنوات السابقة، ومعرفة حجم الدخل لديه، والتطورات التي حصلت عليه، سواء ايجابية او سلبية، ودرجة التزامه وتجاوبه والاطلاع على المعلومات المتوفرة من المحاضر السابقة واءاء المقدرين السابقين وملاحظاتهم، والنتائج التي تم التوصل اليها(1).

4- محضر التقدير :

يعتبر محضر التقدير من الوسائل الهامة التي تساعد مامور التقدير في الوصول الى قناعات معينة، يستدل بها على دخل المكلف، لذلك يجب ان يتضمن التعرف على مصادر الدخل واعبائه، وتطور راس المال، وفحص النفقات التي تخص العمل، ومعرفة حجم المصاريف الشخصية والخاصة، واي مستندات وبيانات تخص العمل وتوثيقها، ويجب اعطاء المكلف الحرية في الاجابة عن الاستفسارات، وفي تقديم أي معلومات يراها مناسبة، وتدوين وتوثيق المعلومات للاستفادة منها في عملية التحليل والاستنتاج عند اتخاذ القرار. ولقد قررت محكمة التمييز، بان اقرار المكلف امام مامور التقدير يعتبر قرارا قضائيا ملزما باعتبار ان التحقيقات التي تجري امام المقدر تعتبر تحقيقات من الدرجة الاولى(2).

1- مديرية ضريبة الدخل ، دليل ضريبة الدخل ، مرجع سابق .

2-السمان وابو عباس ، دليل ضريبة الدخل ، مرجع سابق ،

- مديرية ضريبة الدخل ، قرارات محكمة التمييز ، قرار رقم 81/605، مرجع سابق .

ثانياً: المصادر الخارجية :

لقد اجاز القانون، لمامور التقدير ارسال اشعارا خطيا لاي شخص والطلب منه أي معلومات يراها مناسبة لعملية التقدير، حيث تساعد في الوصول لدخول المكلفين. ومن اهم المصادر الخارجية التي يستطيع مامور التقدير الحصول منها على معلومات، البيانات الجمركية وخاصة الاستيراد والتصدير والعطاءات المركزية من الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية، ودائرة الضريبة الاضافية حيث تعمل على تسجيل المبيعات والتصدير والاستيراد بشكل دوري، ومن القطاع الخاص والشركات الكبرى حيث انها تمسك حسابات اصولية، والنقابات المختلفة مثل نقابة المهندسين ونقابة المحامين والمحاكم ودائرة المالية للتعرف على المسققات والتراخيص وكذلك الجامعات والفنادق والمؤسسات شبة الرسمية(1).

ان قيمة المعلومات واهميتها تحدد من خلال حاجة مامور التقدير لها، ولكي تقابل هذه المعلومات حاجة من يستخدمها، ولكي تصبح ذات قيمة يجب ان تتوفر بها مجموعة من الخصائص الاساسية ومنها(2):

1- الملائمة :

تكون المعلومات ملائمة وتحقق الغاية منها اذا توفرت وقت الحاجة اليها في مرحلة التقدير، ومتعلقة بموضوع القرار، وموضوع المناقشة والهدف المراد الوصول اليه، وان يكون المقدرة على تقييمها، ليتم الاعتماد والاستناد عليها والاستناد اليها، وان يتم استبعاد الامور

1- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 37 .

- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبة الدخل ، المادة 2/24، مرجع سابق .

- مديرية ضريبة الدخل ، دليل ضريبيه الدخل ، مرجع سابق .

2- شوقي الحفناوي ، اهمية الموضوعيه في البيانات المحاسبية ، مرجع سابق .

- رائده محمد صالح ، مدى التحقق من عدالة البيانات المالية .، مرجع سابق .

والبيانات التي لا اهمية لها، والتي ليس لها تأثير على نتيجة القرار، حيث ان البيانات المتعلقة بالقرار، هي التي تساعد في اتخاذ القرار.

2- الثقة :

يجب ان تكون المعلومات موثوقا بها حيث ان البيانات التقديرية والمحاسبية يمكن الاعتماد عليها عندما تكون اقرب ما يكون للصواب، لذلك يجب اختيار القواعد والاجراءات المناسبة واستخدام الاسس والاساليب السليمة للوصول والحصول على مصادر اكثر موثوقية ودقة ومصداقية.

3- الشمول:

أي تزويد المستفيدين بكل ما يحتاجونه عن قضية معينة وقد تكون كيفية المعلومات وقيمتها افضل من كميتها.

4- التوقيت المناسب :

ان المعلومات المناسبة زمنيا هي التي تتوفر وقت الحاجة اليها، ويجب ان تتوفر البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار او لبحث أي موضوع معين في الوقت المناسب، بحيث تكون جاهزة قبل اتخاذ القرار والا اصبحت لا فائدة منها او من اعدادها(1).

5- الدقة والوضوح :

يجب ان تكون المعلومات والبيانات خالية من الغموض واللبس ومن اخطاء التجميع والترحيل والتسجيل والمعالجة، ودقيقة وقابلة للتحقق والمراجعة، ومستندة الى ادلة اثبات كافية وخالية من التأثير بالاحكام الشخصية والنظرة الذاتية، لما في ذلك من اهمية كبيرة لجودة

1- جيمس او هكس، نظم المعلومات الادارية من وجهه نظر المستفيد، ترجمه وتعريب الدكتور حسين علي الفلاح، 1987، ص 24 .

- سونيا البكري ، نظم المعلومات الادارية ، الاسكندرية ، المكتب لمربي الحديث ، 1985، ص 30

البيانات المقدمة.

6- المرونة:

بحيث تكون قابلية تكيف المعلومات وتسجيلها لتلبيتها للاحتياجات المختلفة في استخدامها والاعتماد عليها في صياغة القرار، فالمعلومات التي يمكن استخدامها بواسطة المستخدمين منها في تطبيقات متعددة، تكون أكثر مرونة من المعلومات التي لا يمكن استخدامها في ذلك، (أي مدى ملائمة المعلومات الأكثر للقرار أو لأكثر من متخذ قرار). والسهولة والسرعة في الحصول على المعلومات .

7- قابلية القياس :

وتعني إمكانية القياس الكمي للمعلومات التي يحصل عليها أو يستخدمها مأمور التقدير، والقدرة على وضعها في صورة كمية، والبعد عن التحيز من جانب من يعدها بحيث لا تؤثر على متخذ القرار بصورة غير موضوعية(1).

8- قابلية التحقق:

ويعني ذلك الوصول لنفس النتائج باستخدام نفس طريقة القياس من قبل آخرين، وتعتبر ذات أهمية لأنها تعتبر دليلاً على عدم تحيز القائم بالقياس(2).

9- التعلق بموضوع القرار:

يجب أن تكون البيانات والمعلومات متعلقة بموضوع القرار والمناقشة والهدف المراد تحقيقه والوصول اليه مباشرة، لأن البيانات المتعلقة بالقرار هي التي تساعد في اتخاذ. لذلك

1- محمد سلامة الخوالده ، نظام المعلومات واثاره على فاعليه قرارات المقدرين بفرض ضريبه الدخل ، معهد الاداره العامه ، عمان ، الاردن ، 1998

2- يوسف عبد الحميد حرحش ، الموضوعيه في المحاسبه ، رساله ماجستير مقدمه لكلية التجاره ، جامعه القاهره ، 1971، ص169
(-) شوقي الحفناوي ، مدى اهميه الموضوعيه في البيانات المحاسبية ، مرجع سابق .

يجب ان تتوفر ليتم الاستناد عليها، واستبعاد المعلومات والبيانات غير المتصلة بالموضوع او القرار.

وحتى يصدر قرارا موثقاً وسليماً ومتيناً ومستنداً على اسس وقواعد وبيانات تعزز من مصداقية وموضوعية، فاننا نرى بانه يجب توفر هذه الامور مجتمعة في البيانات ولا يكفي بعضها، ومن الملاحظ ان الكثير من هذه الخصائص من الصعب قياسها، الا انه يجب ان يعتمد عليها في تحديد قيمة المعلومات ومدى الاعتماد عليها، حيث ان القيمة الحقيقية للمعلومات تكمن في حاجة متخذ القرار اليها، وفي درجة مساهمة هذه المعلومات في زيادة درجة التاكيد في القرار، ويعني نقصها او عدم توفرها لجوء مامور التقدير الى التقدير الجرافي الذي يمكن ان يكون غير عادل سواء بالنسبة للمكلف او الخزينة. لذلك فان الحكم على اهمية وفاعلية هذه المعلومات يكون من خلال فاعلية القرارات التي تتخذ بناء عليها، ونجاح الخطط الموضوعية ومدى تحقيق الادارة لاهدافها في اعتمادها على المعلومات التي تستخدم في اتخاذ القرارات.

المبحث الرابع: اسباب اتخاذ القرارات الادارية (الجزافية)

الاصل في عملية التقدير هو التقدير الاولي او الذاتي من واقع الاقرار المقدم من قبل المكلف في الوقت الذي حدده القانون وتسديد الضريبة المستحقة من واقع هذا الاقرار، الا ان الادارة الضريبية تلجا احيانا لاسلوب التقديرات الادارية الجزافية على ضوء ما لديها من معلومات، وبما لديها من صلاحيات منحها وخولها بها القانون الضريبي، وذلك(1):

1- لتحقيق وضمان وصول حق الخزينة وعدم ضياعها في الاوقات المحددة، ولتطبيق نصوص القانون الضريبي، وتحقيق الاهداف التي وضعت من اجلها.

2- في حالة تعذر اتباع طرق واساليب التقدير الاخرى غير الادارية، وخاصة طريقة الاقرار المقدمة من المكلف، والتقديرات المقدمة من غير المكلفين، لوجود عدد من المكلفين لا تتوفر لديهم الخبرة والكفاءة، ولعدم دقة البيانات والمعلومات المقدمة للدائرة الضريبية من قبل المكلف، او وجود نقص في هذه المعلومات، وعدم قيام المكلف بتعديلها، او لعدم الموافقة على تعديلها(2).

3- في حالة نشوب خلاف بين الادارة الضريبية والمكلف حول مدى سلامة البيانات والمعلومات المقدمة للدائرة حول الايرادات والتزيلات مما يؤدي لعدم اتفاق الطرفين على نتيجة التقدير.

4- في حالة عدم قيام المكلف بتقديم اقراره الضريبي والبيانات والمعلومات اللازمة في الموعد المحدد، وعدم حضوره واستجابته لأمور التقدير في انتهاء قضية الضريبة.

5- عدم استجابة المكلف لمواد القانون وعدم تقديمه للاقرار والبيانات الاخرى المطلوبة

1- جامعه القدس المفتوحة ، المالية العامة ، مرجع سابق .

2-، اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 1998

- نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل واحكامها والجرائم الواقعة عليها، مركز الجامعة للنسخ السريع، عمان، الاردن 1986، ص31.

منة، أو تقديم بيانات، وإقرار غير سليم، مع توفر معلومات لدى مأمور التقدير بأن الإقرار والبيانات غير سليمة.

6- توفر معلومات لدى مأمور التقدير عن وجود مصادر دخل أخرى، أو ظهور انحراف بالحسابات والبيانات المقدمة.

وعليه فإن هذه الأسباب تؤدي للجوء مأمور التقدير لاستخدام أساليب التقدير الإدارية الجزافية، حيث تعتبر في التشريعات الضريبية ملازمة ومكملة لطريقة التقدير الأولي أو الذاتي، إلا أن الإدارة الضريبية قد لا تستطيع في كثير من الحالات حصر نشاط المكلف بالتحديد من أجل معرفة دخلة الحقيقي أو الواقعي خلال سنة معينة، حيث أن ذلك يتطلب الحصول على معلومات كاملة وشاملة لنشاط المكلف، وهذا صعب بسبب عدم وجود جهاز كافٍ لجمع المعلومات التي تحتاجها الإدارة، وكذلك هناك معلومات من الصعب الحصول عليها مثل حسابات المكلفين في البنوك، وعدم توثيق المعلومات من خلال السجلات الإحصائية أو غير الرسمية ليتم الاعتماد عليها والتعامل معها على أنها دقيقة، وأن المعلومات المتوفرة تشكل نسبة قليلة وغير محددة بالضبط عن نشاط المكلف (1).

لذلك فلا بد من وضع افتراضات منطقية وعقلانية من أجل إكمال عملية التقدير حتى يكون الواقع العملي للقرار منسجماً مع القوانين الضريبية، حيث أن العدالة الضريبية والوعي الضريبي والثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية تعتمد بشكل أساسي على المعلومات الكاملة والمدعومة والموثقة، للوصول لقرار موضوعي يحقق العدالة الضريبية، ويعمل على توزيع العبء الضريبي على المكلفين بعيداً عن المبالغة في التقدير أو التهاون في حق الخزينه.

1- جامعة القدس المفتوحة، المالية العامة، مرجع سابق.

الفصل الثالث :التقدير الاداري (الجزافي) في ضريبة الدخل

المبحث الاول :الاسس التي يستند عليها مامور التقدير عند اتخاذه القرار الجزافي

المبحث الثاني :التعامل مع الاطراف ذات العلاقة بالقرار الاداري الجزافي

المبحث الثالث:اهمية كفاءة الادارة الضريبية بالنسبة للقرار الاداري الجزافي

المبحث الرابع :اسباب سقوط القرارات في مراحلها المختلفة .

المبحث الخامس : الإعتراض والطعن في التقدير الجزافي .

المبحث الاول :الاسس التي يستند عليها مامور التقدير عند اتخاذ القرار الاداري الجزافي

لقد عرف القانون الضريبي مامور التقدير بانه "الموظف او لجنة من الموظفين يفوضه،

او يفوضهم المدير العام خطيا باجراء التقدير حسب القانون"(1).

وعليه فان مأمور التقدير يقوم بواجباته كونه موظفا عاما، وكذلك امينا على التقدير. فمن ناحية كونه موظفا فهو وسيلة الدولة في ادائها لدورها، ويجب ان يكون ملتزما بمتطلبات الوظيفة ويكرس لها اوقات الدوام الرسمي، وان يتصرف بادب وكياسة ويحافظ على شرف وسمعة الوظيفة، وعلى أسلوب صلتة بمرؤوسية وزملائه وفي تعامله مع المواطنين، ويؤدي واجباته بدقة ونشاط وسرعة، وامانة، ويحافظ على عملة وعلى مصالح الدولة وممتلكاتها واموالها، ويشارك زملائه في وضع المقترحات المناسبة لتحسين اداء واسلوب العمل، ويعمل على تنمية قدراته وكفائته العلمية والعملية والمسلكية، ويتابع القوانين والانظمة والتعليمات المتعلقة بعمله باستمرار، ويعمل على تنمية وتشجيع روح الفريق الواحد بالعمل، ولدية الصبر والمقدرة على التحمل.

ومن ناحية كونه امينا على التقدير، فذلك يتطلب أن يتوخى الموظف العدالة في عمله، وان يصدر قراراته بشكل سليم مستندا لاسس سليمة وواقعية ومتينة من حيث تدقيقه الكشوفات والبيانات المقدمة إليه واجراء التقديرات مستندا اليها.

في حالة عدم تقديمها، يقوم بعمل الفحوصات والزيارات اللازمة للاطلاع على اعمال المكلف وفحص مستندات، وطلب المعلومات اللازمة لتطبيق القانون، ويعمل على اجراء التقديرات الغيابية حسب القانون متوخيا العدالة والموضوعية ومستندا لاسس واقعية، على ان

1- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1965، ماده 37،مرجع سابق .

لا يهدر حق الخزينة أو يضع عبئا كبيرا على المكلف.(1).

يعمل مأمور التقدير على اصدار القرارات الضريبية، مستندا على ما يتوفر لديه من ادلة وبيانات ومستندات، بحيث يحرص على ان تكون موثقة وذات مصداقية حتى يصدر قرارا ثابتا وسليما يصعب الطعن فيه، وعليه اذا كان لدى مأمور التقدير مستندات وبيانات، فانه يعمل على فحصها والتأكد من صحتها والبيانات المكونة لها ولاسلوبها، ولكن اذا لم تتوفر هذه البيانات، او لم يتأكد من صحتها او الاسلوب التي اعدت به، فانه يقوم بعملية التقدير بناء على ما يتوفر لديه من معلومات عن المكلف، سواء داخلية او خارجية، وبما يتمتع به من صلاحيات منحها له القانون، معتمدا على الخبرة الشخصية والذاتية في مجال التقدير، والتأكد من صحة هذه المعلومات، لكي يبني قرارة على معلومات اكيدة وليس على الحدس والتوقع(2).

ولكي يكون القرار سليما يجب ان يستوفي الشروط اللازمة لموضوعية من حيث تضمين القرار لجميع مصادر الدخل واعبائه بصورة واضحة وانسجاما مع الانظمة والتعليمات والقوانين، وكتابة بلغة صريحة وخط واضح بعيدة عن الغموض واللبس، ومتصفا بالعدالة، بحيث يكون بعيدا عن التحيز او المبالغة في التقدير او التهاون في حق الخزينة، وان تكون الطريقة المتبعة فيه علمية وموضوعية، والتحديد المسبق لما يريده، وما يرغب بالوصول اليه من اكتشاف للحقائق والعلاقات بين اجزاء العملية التقديرية، والتأكد من صحة ما تم التوصل اليه، ولصياغة قرار اكثر موضوعية يجب على مأمور التقدير الاخذ بعين الاعتبار ان يتسم القرار بالصفات التالية(3):

1- مكتملا : يحتوي على المعلومات اللازمة لتحقيق الاهداف، وان يكون فهمه صحيحا ومناسبا

1-رامي السمان، وبسام ابو عباس، دليل ضريبيه الدخل، مرجع سابق .

2-رائد محمد صالح، مدى التحقق من عدالة البيانات الماليه المرفقه بكشف التقدير الذاتي، مرجع سابق .

3-جميعه المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، معايير التدقيق الحكوميه ومعايير الرقابه الداخليه، ط2002، فلسطين، ص84.

للامور الواردة فيه، بحيث يعطي لأي شخص من ذوي العلاقة عند الاطلاع عليه، الفهم الصحيح والمناسب، والتصور للقضية، ويجب ان تكون التفاصيل الواردة في القرار مناسبة وبالحجم الذي يجعل عرض القرار مقنعا، وكذلك يساعد في سرعة الانجاز والحصول على مايريد، لتعزيز النتائج التي يمكن الوصول اليها، والتي تكون ملبية للغرض المطلوب.

2- **دقيقا:** ان تكون الادلة والنتائج معروضة بشكل صحيح، وكل ما ورد في القرار موثوق به ويتصف بالمصادقية، حيث ان ظهور قرينة واحدة غير دقيقة تؤدي للشك بالقرار باكمله، وقد تحول الانتباه عن مضمون القرار، مما سيؤدي للضرر بمصادقية الادارة الضريبية المصدرة للقرار، وتقلل من فاعلية القرار، لذلك يجب ان يتم دراستها بصورة علمية ومتأنية والتأكد من صحتها، حيث ان العمل بصورة متأنية ودقيقة يساعد على زيادة درجة الثقة بالمعلومات والقرار على حد سواء.

3- **موضوعيا :** يكون العرض في كامل القرار متوازنا من حيث المحتوى، والنتائج، وعرض الادلة والوثائق بشكل غير متحيز بعيدا عن المشاعر والآراء الشخصية، حتى يتم الاقتناع بالحقائق، وعادلا وبعيدا عن التضليل، ولا يركز على القصور او يعمل على تعظيمها بسبب وجود معوقات غير طبيعية او ظروف غير سليمة، وتكون لهجة القرار واسلوبه واضحة وبشكل مباشر، ويتجنب اللغة التي تؤدي للمعارضة او الدفاع، ويركز على الحلول الملائمة.

4- **مقنعا :** يكون القرار موافقا للنتائج التي توصل اليها مامور التقدير، ويجب ان تعرض بشكل مقنع، بحيث تكون الخلاصات والنتائج من الحقائق المينة بشكل منطقي، وتكون البيانات والمستندات المقدمة كافية للاقناع بمدى معقولة وملائمة النتائج في القرار، حيث ان اهمية القرارات الصادرة بهذه الطريقة تساعد في جذب انتباه المسؤولين للامور التي تحتاج لعناية، وفي بيان الوضع الصحيح .

5-واضحا : يتطلب الوضوح ان يكون القرار سهلا للقراءة والفهم، ومكتوبا بلغة واضحة وبسيطة حسبما يسمح به الموضوع، ويجب ان يكون استخدام اللغة مباشرا، من اجل سهولة العرض، وفي حالة استخدام مصطلحات فنية او مواد قانونية او اسبقيات او قرارات محاكم، فمن الضروري توضيحها، بحيث يكون التنظيم المنطقي للمواد والدقة والايجاز في عرض الحقائق للتوصل لنتائج ضرورية من اجل الوضوح والفهم، وان تكون معززة ببيانات ومستندات ليكون القرار واضحا ومناسبا.

6-موجزا : يجب ان يكون القرار موجزا بحيث لا يكون اطول من اللازم لايصال القرار ودعمه، وان التفاصيل الكثيرة قد تقلل من اهميته، حيث قد تخفي النقاط الرئيسية المراد التوصل اليها، ويجب تجنب التكرار غير اللازم، ولذلك فان القرارات المكتملة والموجزة في الوقت المناسب، هي التي تحقق افضل النتائج.

ويجب العمل على التبسيط والاختصار المنطقي عند معالجة القضية. بما ان تسوية القضايا يتطلب الكثير من الجهد والوقت والتكلفة، فان السعي الحثيث للتبسيط والاختصار في الاجراءات والمراحل على ان لا يؤثر على دقة ونتائج التقدير امر معقول ومطلوب. فالتركيز في تقدير الدخل والتعمق في تغطية المصادر الاكثر اهمية مع عدم اهمال المصادر الاخرى ذات الاقل اهمية، يمكننا من الوصول لأكبر قدر ممكن من وعاء دخل المكلف من جميع المصادر المختلفة.

7- امكانية التكرار او تقارب النتائج: أي الوصول لنفس النتائج او قريبا منها اذا اتبعت نفس الاجراءات والاسس وخطوات التقدير، وفي شروط وظروف موضوعية وشكلية مشابهة في تحديد وعاء الضريبة، الامر الذي سيؤدي لتعميق الثقة في دقة الاجراءات التي تم اتخاذها في عملية التقدير والنتائج التي تم التوصل اليها، والمنهجية والاسس والمراحل التي تم تطبيقها،

وكذلك تثبيت صحة ومشروعية البناء النظري والعملية التطبيقية لاسلوب التقدير والعملية التقديرية.

8- استخدام نتائج التقديرات في التنبؤات والدراسات المستقبلية: وفي المواقف المتشابهة، حيث ان مجال الاستفادة من نتائج القرارات لا يقتصر على القضايا الانية وانما قد تظهر الحاجة اليها للقياس عليها في الحالات والقطاعات المشابهة التي قد تظهر في المستقبل، وبذلك تدرس القرارات لمعرفة ما يكون فيها من خفايا، لتسهيل التعامل مع هذه القضايا المشابهة(1).

وعليه فان الاستقلال والحياد وعدم التحيز والموضوعية في قرار مامور التقدير، تؤدي لايجاد العدل والمساواة بين المكلفين، وسينعكس ايجابيا على زيادة درجة الانتماء الضريبي وزيادة التحصيلات والمحافظة على حق الخزينة وسيؤدي تلقائيا لتحقيق الاهداف المنشودة والوصول للغايات المرجوة، حيث ان اعتماد مامور التقدير على هذه الاسس سيؤدي لزيادة درجة موضوعية القرار، الامر الذي سينعكس على زيادة الثقة المتبادلة بين الدائرة والمكلفين وزيادة درجة الالتزام وتحقيق العدالة، واهداف الادارة الضريبية.

1- ظاهر الكلاله ، ومحفوظ جوده ، اساليب البحث العلمي في العلوم اىداريه ، دار زهران ، الاردن .

المبحث الثاني : التعامل مع المكلفين ذوي العلاقة بالقرار الاداري (الجزافي)

يختلف المكلفين فيما بينهم من حيث المستوى العلمي والفكري والعقلي، ومدى معرفتهم وفهمهم للقوانين والانظمة، ولحقوقهم وواجباتهم وطبيعة وحجم اعمالهم، ومدى مسكهم لحسابات اصولية وتنظيم اعمالهم، وطبيعة ملكية المؤسسة، اذا كانت فردية خاصة او مساهمة، ومدى تأثير الادارة على الكادر المهني المحاسبي سواء الداخلي او الخارجي، ومدى استقلالية المحاسب او تبعيته للادارة، الامر الذي يتوجب على الادارة الضريبية ان يكون لها الالام بانواع المكلفين واسلوب التعامل معهم. ومن اهم انواع المكلفين(1):

1- **المكلف المناور:** صفات هذا المكلف نشيط وايجابي مع نفسه، ومن الممكن ان يكون على علم ودراية بعمل مامور التقدير، ويفضل ان ياخذ قراره بنفسه، ويعتبر كذلك عنيد ومتمسك برأيه، وقد يكون جاف بتصرفاته ولا يتوانى في استغلال أي فرصة او نقطة ضعف في الراي قد تصدر عن المقدر ويستغلها لصالحه، لذلك يجب على مامور التقدير ان يتيح له وقتا مناسباً ليتحدث بنفسه، وان يركز بشكل شديد اثناء الحديث معه على اكتشاف وتحديد ثغرات معينة، وانتهاز أي فرصة مواتية ومناسبة في الحديث لجذبة نحو ما تريد الوصول اليه، والعمل على سماع تعليقاته وربطها باقتراحاتك، مع عدم السماح له بان يطغى رايه على الاراء المقترحة من قبلك، مما يضعف موقفك في عملية المناقشة، وان يتم التركيز على مسك خيوط لاطراف الحديث حتى يتم الوصول لما تريده بشكل اسرع، ويجب ان تجنب التشعب بالحديث معه في امور غير مهمة وبعيدة عن الموضوع.

2- **المكلف المتردد:** هذا النوع من المكلفين يكره ان يتخذ قراراته بنفسه، ويشور بسرعة، ويكون غير متأكد ، ومتردد في حديثه وسلوكه، ولا يستقر على راي واحد، ويشكك في عدالة

1- رامي السمان ، بسام ابو عياش ، دليل ضريبه الدخل ، مرجع سابق ، ص145، وما بعدها .

اتخاذ القرار احياناً، ولا يوجد لديه معلومات كافية عن الامور الضريبية احياناً، لذلك يجب التعامل معه بمحاولة اكتشاف السبب الحقيقي في تأجيله لاتخاذ القرار، ومحاولة الابتعاد عن ما يسبب الاستجابة السلبية، واتباع الطرق التي تحقق الاستجابة الايجابية مع افهامه احكام واجراءات التقدير، وجذب انتباهه للموضوعات التي تحتاج للتفكير والبحث والتركيز على القضية موضوع البحث والنقاش، ومحاولة اقناع المكلف بان سرعة اتخاذ القرار توفر الوقت والجهد مع برهنة ذلك وتوضيح الاسباب المنطقية التي تقنعه، والميزات التي تمنحها الدائرة للمكلف من حيث الخصومات والتسسيط والتسهيلات، ويجب اتباع الحزم والثبات في نهاية الجلسة، مع التركيز في اثناء الجلسة والنقاش على عدالة عملية فرض الضريبة .

3- المكلف الصامت: هذا النوع يجلس صامتا ويعمل على استدراج مامور التقدير في الحديث، ويستمع دون ان يتكلم ، ويفضل عدم الافصاح عما يجول في خاطره، حتى يكون صمته في صالحه، ويفضل الحديث في العموميات، وربما يثير مامور التقدير في سلوكه، لذلك يجب ان يتعامل معه مامور التقدير بمحاولة استعجاله فيما يريد منه، وتجنب النقاش الحاد معه، وبيان اهمية السرعة في انجاز معاملته، والتوضيح بان ما يريده مامور التقدير هو الافضل له، وانه يقوم بواجباته اتجاه القانون، وعدم الياس منه ومحاولة جذبه من خلال النقاش، مع التركيز على عدالة عمل الدائرة.

4- المكلف المحدد مسبقاً لما يريد: يبدو هذا المكلف هادئاً، ولا يتعجل في حديثه او تصرفاته، ويصغي للمقدر باهتمام، ويفحص ويفكر في كل نقطة يعرضها عليه مامور التقدير، ويظهر تعاوناً في بعض الاحيان، ولكنه لا يعطي كامل المعلومات، ويميل للتأخير والمماطلة في تقديم المعلومات والمستندات اللازمة والكافية لاتخاذ القرارات، للاستفادة قدر الامكان من عملية التأخير بحيث قد تكون لصالحه، ويتم التعامل معه بالتركيز على الوقت اثناء الجلسة،

لاستخلاص المعلومات التي يريدها، والتركيز على الحقائق والارقام التي يرغب في الحصول عليها، واعطائه مهلة محدودة وتوقيعة على المعلومات والمستندات التي يريدها منه منعاً للمماطلة والتسويف .

5- المكلف المتذمر (دائم الشكوى): قد يعمل هذا المكلف إلى مهاجمة مامور التقدير والدائرة الضريبية وما تقدمه من خدمات، ويمكن ان يكون هذا الهجوم نتيجة اعتقاده الخاطي، او ربما قابلية بعض الصعوبات في معاملته السابقة مع الدائرة، وغالبا لا يفهم احكام اجراءات الضريبة، ويتم التعامل مع هذا المكلف بان يتم العمل على تهدئته ومعرفة مشكلته الحقيقية، ومنحة الخدمة، مع التوضيح له بانك ستبذل جهدا لتلافي أي اخطاء حدثت في الماضي، والطلب منه بان يتيح لك فرصة اثبات صحة نواياك، من خلال تفهمك له، مع توضيح عدالة عمل الدائر واهدافها، وتوضيح الاحكام والاجراءات الضريبية للمكلف.

6- المكلف ذا العقلية المغلقة: هذا النوع من المكلفين يتشبت برأيه ويقتنع برأي واحد، ولا يغيره اولا يرى سببا لتغييره، ويعتبر ذا ثقافة محدودة، وقلة فهم القانون، ولا يعرف الاجراءات ويبدو خائفا، ولا يستجيب للثقة، يجب التعامل مع هذا النوع من المكلفين باحترام ولطف وبصبر وتاني، والعمل على منحه الثقة من خلال جذبه للحديث مع مامور التقدير والعمل على الایجاز بالحديث، من خلال تقديم حقائق موجزة ومعبرة عن احكام واجراءات الضريبة واهدافها، ومن ثم العودة لتوضيح ما لزم، واعطائه امثلة على ذلك.

7 - المكلف المستفز او المعارض: يصغي لما يقوله مامور التقدير، ويستفسر عن كل شيء، ويحاول التنقل من مكتب لآخر ويستفسر عن نفس الشيء، وفي بعض الحالات يظهر عدم المعرفة مع وجود الخبرة والمعرفة الكافية لديه لاستغلال الموقف كلما اتاحت له الفرصة لصالحه، ويحاول ان يذكر بانه يعرف اسماء معارف من ذوي السلطة، ويتم التعامل مع هذا

النوع من المكلفين بحيث يكون مأمور التقدير حريصا وجادا في الحديث معه، مع تحديد الالفاظ بدقة، والتوضيح للمكلف بالاهمية والفوائد التي يمكن ان يحصل عليها بموافقته على القضية موضوع البحث، واستخدام البيانات والامثلة الحقيقية الصحيحة، والتحلي بالصبر قدر الامكان وعدم اظهار الامتعاض، حتى لا تزيد درجة استفزازه مرة اخرى، ومناقشته بالقانون وعدم اعطائه فرصة للاستفادة من أي فهم خاطيء لديك لمادة او لبند في القانون، او الاجراءات الضريبية(1)

وعليه فان رضى المكلفين يعتبر عنصرا اساسيا وحاسما في مدى اقبالهم على التعامل مع الادارة، وكذلك فان لسلوكيات العاملين في تعاملهم مع المكلفين اهمية خاصة بالنسبة للدائرة الضريبية، حيث يتم معرفة المشاكل المختلفة والعمل على علاجها. وكذلك التعرف على رضى المكلفين والوقوف على الجوانب السلبية والايجابية في التعامل بما يخدم اهداف الدائرة وتعزيز الجانبي الايجابي من رضى المكلفين وتطويره.

كما ويجب على مأمور التقدير ان يعمل على التأثير بالمكلف، وذلك للتوصل لموائمة في المواقف والافكار التي تدور بينهما، وان يحاول ان يوائم تصرفات المكلف ومواقفه للوصول للتفاعل المطلوب، سواء بالمواجهة الشخصية او الاتصال او نقل المعلومات بين الاطراف، وحيث ان من اهم الادوات التي تستخدم في التفاعل الاجتماعي، والتي يجب ان يكون مأمور التقدير ملما بها، اللغة والايحاءات والابتناسات والرموز والاشارات المختلفة. ويجب ان يكون شكل التفاعل على الوجه الصحيح وبنوع من التعاون والمنافسة، حيث ان المكلف يعتبر الاساس الذي يقف عليه نجاح عمل ضريبة الدخل، اذ ان حسن التعامل معه سيؤدي لزيادة درجة

1- طارق صلاح الدين خلقي ، كيفية التعامل مع المكلفين، معهد الادارة العامة ، عمان ، الاردن ، 1994 ، ص5، ومابعدها -الكلاسه ، محفوظ جوده ، اساليب البحث العلمي في العلوم الاداريه ، مرجع سابق

الانتماء والولاء للدائرة، الامر الذي سينعكس على ولائه لوطنه وامته.

وتعني المحافظة على المكلف المحافظة على نجاح عمل الدائرة، وقيامها بعملها بشكل جيد، واذا تمت الاساءة له فهذا سينعكس سلبا على الدائرة وتحصيلاتها او اعمالها. كما ان على العاملين ان يحسنوا من علاقاتهم وتصرفاتهم في العمل، لان اساليب التعامل السلوكية من قبل العاملين في الدائرة الضريبية ستعكس على التعامل مع المكلفين، وعلى نوعية الخدمة المقدمة للمكلف سواء بشكل ايجابي او سلبي، ويجب العمل على تدعيم العلاقة بين الدائرة والمكلفين والتكيف مع البيئة المحيطة، حيث ان التعامل يعتبر اتصال بين شخصين او اكثر، بحيث يتم بين المكلفين والعاملين في الدائرة الضريبية، ويكون التعامل والتفاعل بشكله المفضل اذا تم من خلال تقديم افضل تعامل للمكلف عند حضوره للدائرة، بحيث يتم كل ذلك من خلال القوانين والأنظمة السائدة.

ويتوقف هذا التعامل في سلبه ويجابياته على طبيعة القضية، ومقدار الثقة بينهما ومدى عمق الانتماء، فاذا كان المكلف يثق بامور التقدير ولديه عمق الانتماء لبلده فان المكلف يكون قد حقق هدفه من خلال اجتماعه بالموظف وبالتالي يخرج مرتاحا ويترك اثرا طيبا بنفسه يشجعه دائما للحضور وتقديم ما عليه لوطنه، ولكن اذا لم يحقق الثقة بينه وبين المقدر فيخرج غير مرتاحا، لذلك يجب العمل على تدريب الكوادر الضريبية على اساليب ووسائل التعامل الجيد، وكيفية ثقة الجمهور. ومعرفة وتعلم وسائل الاقناع والاستمالة وسلوك الافراد، واتجاهاتهم والتعلم لاكتساب خبرات جديدة والتنقيف الفكري والاجتماعي، واسلوب الحديث والتعلم الجيد لزيادة درجة فاعل مع المكلفين وينصح مأمور التقدير بمراعاة الامور التالية عند تعامله مع المكلفين :

1- الاصغاء: وهذا يعني التفاعل مع المكلف ومحاولة فهم ما يقوله وما لا يقوله دون الدخول معه

في نقاش حاد حتى ينهي حديثه، مع الاهتمام الكبير لحديث المكلف عن طريق تعبيرات الوجه وطريقة الجلوس، حيث ان افضل وسيلة للتعامل مع المكلف لامتناع ثورته وغضبه، هي الاستماع وجمع اكبر قدر من المعلومات عنه.

2-المجاملة: يجب على الادارة الضريبية ان تحث الموظفين على ان يكونوا مجاملين وذلك بعدم التلفظ بأي شيء يؤدي لازعاج المكلف او اغضابه، او التلفظ بالفاظ قاسية او محرجة تجنباً للايذاء وجرح المشاعر وبالتالي الوقوع في الخطأ، ويجب التفكير في كل كلمة تصدر عن مامور التقدير قبل صدورها، ومدى تأثيرها على نفسية المكلف، وعلى مامور التقدير ان يكون سهلاً في كلامه وواضحاً ومتعاطفاً مع وجهة نظر المكلف والابتعاد عن اسلوب القاء الاوامر عليه.

3- معالجة الشكوى: يجب على مامور التقدير ان يحاول التعرف على الشكاوى، حيث ان أي عمل لا يخلو مهما كان من الشكوى، وان يعمل على تحديدها وحلها بكافة الطرق المتاحة، وان يتسم بالصبر والاحتمال وفهم المكلف، وان يحاول وضع نفسه مكان المكلف، وان يتجنب العادات التي تزعج المكلف.

المبحث الثالث: أهمية كفاءة الإدارة الضريبية بالنسبة للقرار الإداري الجزافي.

تكمن أهمية الإدارة الضريبية، في أنه يقع على عاتقها مهمة تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الدولة من جهة وحقوق المواطنين المكلفين من جهة أخرى، واقتراح تعديل القوانين والتشريعات الضريبية التي تساعد في نجاح وتطوير النظام الضريبي السائد في المجتمع للوصول لتحقيق الأهداف التي رسمتها الدولة بغرض أحداث تغييرات سواء ايجابية او سلبية من جهة أخرى . ولتحقيق الأهداف المرجوة بشكل فعال، يجب الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في المجتمع، واحوال المكلفين الفعلية والعوامل التي تؤثر عليها من ظروف اجتماعية واقتصادية ومستوى الثقافات والعادات والتقاليد، والمستوى الاقتصادي وأنواع النشاطات الاقتصادية ودرجة الوعي الضريبي، والفهم العميق بالاسس العلمية والاساليب الفنية المستخدمة وتوفيرها(1).

ولتحقيق ذلك يجب ان تساعد الإدارة الضريبية في رسم السياسات والخطوات الكفيلة برفع الكفاءة وتحسين الاداء وتنسيق الأنشطة وزيادة فعالية الرقابة، وتحديد وحصر المهام الملقاة على عاتقها، والعمل على تشكيل هيكل تنظيمي وتحديد اختيار العاملين في الدوائر الضريبية من القادرين على القيام بهذه الوظائف، من حيث توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وتوفير نظم الرقابة التي تتميز بالدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات المختلفة وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل، وتوفير نظام الاجور الذي يتناسب وطبيعة وابعاد ما يقومون به من مسؤوليات، حيث ان تدني الاجور تؤدي للحد من تدعيم الادارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الكفاءات الفنية العالية، وتزويد العاملين بالاجهزة الحديثة وتوفيرها، كما

1. حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، مؤسسه شباب الجامعة، الاسكندرية، 1984، ص 178.

-.....دراسات في السياسة المالية، ص 179، مرجع سابق .

ويجب العمل على منح الموظفين الصلاحية الكاملة ضمن القانون للقيام باعمالهم من تقدير ومراجعة وفحص وتعديل واصدار القرارات والتعليمات المتعلقة بها، وتحديد العقوبات التي تحول دون التنفيذ الكامل للاهداف، والعمل على ازالة هذه العقوبات(1).

من ناحية اخرى يجب العمل على تبسيط احكام القوانين الضريبية واجراءات تنفيذها، حيث ان وجود القواعد المعقدة في عملية التقدير يخلق المشكلات والصعوبات التي قد تعجز الادارة من ايجاد حلول مناسبة لها، وهذا سينتهي في ايجاد مشكلات ومنازعات قد تؤدي لتعقيد الاجراءات الادارية المتعلقة بالعمل، مما يؤدي في صعوبة الوصول لقرار اكثر موضوعية، كما ويقع على عاتق الادارة الضريبية وضع اسس ومعايير ثابتة وموحدة امام ماموري التقدير للخروج بقرارات اكثر موضوعية ومتوازنة تخدم اهداف الادارة الضريبية بشكل خاص واهداف الدولة بشكل عام، وتشعر المكلفين من دافعي الضرائب بالرضى من خلال توجيه اهتمام المسؤولين بشكل خاص وماموري التقدير بشكل عام لدورهم في معالجة السلبيات، ومعرفة الجانب الايجابي برضى المكلفين وتطويره وتفعيله بشكل ايجابي(2).

ويجب العمل على بيان اهمية مساهمة كل مامور تقدير او دائرة ضريبية في تطوير قرارات التقدير بحيث يبين لهم مدى اهميتهم في التعرف على مواطن الضعف والقوة في القرارات المتخذة من قبل المقدرين، واظهار السلبيات والايجابيات واثرها على تحسين الاداء، والتاكيد على دور الرقابة في المستويات الادارية وفي تحسين الاداء ومستوى الانجاز، والعمل على تنمية قدرات ماموري التقدير الابداعية، باصدار قرارات سليمة يصعب الطعن فيها في

1- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، القاهرة، 1998، ص 144 وما بعدها .

-حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، مرجع سابق، ص175.

2- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، ص145، مرجع سابق .

- صلاح فرحات، دراسته حول قرارات مقري ضريبه الدخل، وكيفية تطوير ادائهم، مرجع سابق .

المحاكم، الامر الذي يؤدي لان يكون القرار الضريبي الجزافي اكثر موضوعية وقربا للقيمة الحقيقية من دخول المكلف، وكذلك اكثر حماية للمكلف لاستنادة على اساس واقعية وحقيقية، الامر الذي ينعكس على نوعية القرار واسلوبه، والذي يؤدي لقلة التقديرات الجزافية واتباع اسلوب التقديرات الاخرى الغير جزافية(1).

يجب على الادارة الضريبية ان تعمل على اعتماد اساس موضوعية في تقييم القرارات، والعمل على دراسة الاخطاء التي تؤثر على نوعية القرارات، وبالتالي تعريف مامور التقدير بنقاط الضعف للعمل على تجنبها، ودراسة الاحتياجات والتوجيه بما يخدم القرار الموضوعي، وتحقيق اهداف الدائرة(2).

وكذلك العمل على تنمية المستوى الفكري لديهم، مما يؤدي لزيادة درجة النزاهة والامانة، وابتعادهم عن الشبهات، وتحسين اسلوب الاتصال بين المقدر والمدقق ومدير الدائرة، للوصول لافضل القرارات، ويجب عدم التمايز في صياغة القرارات والعمل على تطبيق معايير محددة، وعدم الاخذ بالعلاقات الاجتماعية والمحسوبية في العملية التقديرية مما سيؤدي لافساد الادارة، حيث ان جماعات الضغط السياسي والاجتماعي والطوائف المختلفة لها تاثيرات كبيرة تتفق ومصالحها دون النظر لمراعاة المصلحة العامة القومية، مما سيؤثر على امكانيات ايجاد البيئة الضريبية المناسبة، والابتعاد عن الموضوعية، وسيحد من كفاءة الادارة الضريبية، وضياح حق الخزينة، وحرمان الدولة من تحقيق اهدافها المرجوة، في توزيع العبء الضريبي، وانخفاض درجة الالتزام، وضعف الرقابة على الالوعية الضريبية المختلفة وتعذر تنفيذ السياسات والخطط الضريبية المرسومة، مما يؤدي للانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي. لذلك فان

1-صلاح فرحات،دراسه حول قرارات مقري ضريبه الدخل،وكيفيه تطوير ادانهم،مرجع سابق .

2-محمود صلاحات،تقييم قرارات المقترين في دائره ضريبه الدخل،معهد الاداره العامه،عمان، الاردن، 1998،مرجع سابق

تنظيم الدوائر بالشكل السليم والجيد يساعد بشكل فعال في تحقيق مصالح الدولة من جهة ومصلحة المكلفين من جهة أخرى(1).

وكذلك يجب ان يتوفر مكتب للبحوث الفنية يتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها الادارة الضريبية في مجال التطبيق، ويعمل على متابعة البحوث والدراسات الفنية التي تقوم بها الدول في ميدان الضرائب، وبحث امكانيات الاستفادة منها، وكذلك في توعية المكلفين وبيان حقوقهم وواجباتهم وارشادهم للتفسيرات الصحيحة لاحكام الضرائب وطرق تحديد اوعيتها(2).

ويجب العمل على رفع مستوى كفاءة الادارات الحكومية ذات العلاقة، حيث ان رفع كفاءة الادارة الضريبية لوحدها، لا تكفي دون الادارات الاخرى حتى يتم تطبيق القانون بالشكل الامثل، حيث ان مراجعة كشوفات ومستندات المكلفين وتتبع اوجه نشاطهم يتطلب وجود تعاون وثيق بين الادارة الضريبية وغيرها من الادارات التي يجب ان تكون على مستوى معين من الكفاءة، حتى يمكنها من تزويد الادارة الضريبية بما تحتاجه من معلومات او بيانات لا غنى عنها لضمان نجاحها في القيام باعمالها على الوجه الاكمل(3).

ولذلك فانه لا بد لكل نظام ضريبي ناجح من الاعتماد على دعائم اساسية ومنها(4):

السياسة الضريبية: التي تهدف لتحديد قيمة الضريبة التي يمكن اقتطاعها من المكلف، مع تامين التوازن الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للتكليف.

التشريع الضريبي: الذي يهدف لايجاد الانظمة والقواعد العلمية لفرض وتحصيل الضرائب بشكل يحقق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

1- يونس البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق .

2-عاطف علاونه ، شرعيه الضرائب في الاراضي الفلسطينية المحتلة برام الله ، فلسطين ، 1992، ص28 ومابعدها

3- حامد عبد المجيد دراز ، دراسات في السياسة الماليه ، مرجع سابق

4-يونس البطريق ، النظم الضريبية ، مرجع سابق .

الادارة الضريبية: حيث تهدف لتأمين اسلوب العمل المناسب وجهاز العاملين اللازم لتنفيذ التشريع الضريبي بشكل جيد، حيث ان العبرة بالتطبيق وليست النصوص المجردة، لان القاعدة الحقوقية تقول : "نص سييء مع تطبيق جيد، يعطي نتائج افضل من نص جيد مع تطبيق سييء".

ولكي تحقق الادارة الضريبية اهدافها فلا بد من الاهتمام بالامور التالية(1).

توفير اسلوب العمل المناسب: وذلك بتحديد طريقة الاداء والمعايير النموذجية للعمل من حيث وضع الخطط الملانة والتقسيم العلمي، والاسس الواضحة والعلمية الثابتة من حيث الاهداف والرقابة والتقييم والمتابعة.

جهاز العاملين: من حيث العناصر البشرية اللازمة كما ونوعا، ذات المؤهلات العلمية والكفاءة العملية والتدريب المناسب من حيث النوع والحجم.

توفير الالات والادوات التقنية اللازمة: من حيث الالات والادوات والاجهزة التي تساهم في حصر المكلفين، وتحديد مطرح الضريبة والتكليف لكل منهم، بحيث تساعد في رفع كفاءة الاداء الفنية والاقتصادية.

تأمين متطلبات العمل الاساسية والثانوية: من حيث الاماكن المناسبة والمكاتب والمستودعات ووسائل النقل والاثاث والاتصالات والمطبوعات والقرطاسية، وغير ذلك من مواد الاداء الصحيح.

وعليه فان كفاءة الادارة الضريبية تعتمد بشكل كبير ومباشر على اسلوب التقديرات المتخذة في الدوائر ونوعيتها، وكذلك تعتبر مؤشر على مدى نجاحها ومن الاسس التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييمها، لذلك يجب على الادارة الضريبية ان تحرص عند اتخاذها القرارات

1- صلاح خراذ، المحاسب الضريبي، ج1، منشورات جامعه حلب، حلب، سورية، 1982.

الجزافية على ان تكون مدعمة ومستندة لاسس سليمة وواقعية، حيث ان نجاحها يعتمد على مدى قوة وسلامة هذه القرارات والاسس المستندة عليها وان تعمل على التقليل قدر الامكان من اتباع الاسلوب الجزافي حيث ان عملية اتخاذ القرارات الجزافية لا يمكن ان تصبح معدومة بشكل مطلق في الدوائر الضريبية، بغض النظر عن درجة مستوى الادارة الضريبية وخبرتها وكفائتها، الا انه كلما قل اتباع اسلوب التقدير الجزافي، واتباع اساليب التقدير الاخرى، فان ذلك يعتبر مؤشراً ايجابياً على حسن سير العمل والاداء، مع الاخذ بعين الاعتبار اتباع الاسس السليمة وعدم التفريط او التهاون بحق الخزينة عند اتخاذ القرار.

المبحث الرابع :اسباب سقوط القرارات الادارية (الجزافية)في مراحلها المختلفة

إذا لم تكن القرارات الضريبية مبنية على اسس موضوعية تتسجم وتوجهات الادارة الضريبية والانظمة والتعليمات والقوانين المرعية والمتبعة، فإن ذلك سيؤدي لسقوطها في احدى المراحل المختلفة من اعتراض واستئناف وتمييز، بالاضافة للاشكاليات الكبيرة التي ستصبح موضع خلاف مع المكلفين كردود فعل عكسية.

ويمكن فشل القرارات وصياغتها في مواطن الخطا التي تؤدي لذلك، وقد تكون هذه الاخطاء شكلية، مثل شكل او نوع الاشعار او العنوان او دعوة الحضور وغيرها، وقد تكون اخطاء موضوعية مثل الاخطاء المحاسبية او الناجمة عن مخالفة وعدم اتباع الانظمة والتعليمات والقوانين (اخطاء قانونية)، او اخطاء اخرى ادارية وتنظيمية، او متعلقة باسلوب حفظها، ومن هذه الاخطاء(1):

1- الاخطاء المتعلقة بعدم دراسة الملف الرئيسي :

تعتبر عملية دراسة الملف وبيان مصادر الدخل وقسائم المعلومات الواردة فيه للسنوات السابقة، والضرائب المقدرة، وتطور الاعفاءات وبيان التقاصات، كمؤشرات تساعد مامور التقدير في مناقشة المكلف وتحديد مدى قبول الكشوفات والبيانات المقدمة والاعتماد عليها او رفضها، ويجب مراعاة ان جميع البيانات متوفرة في الملف حتى يكون القرار سليماً، حيث ان وجود هذه المعلومات والمستندات تساعد مامور التقدير في الوصول للصورة السليمة والصحيحة للدخل، وكذلك دراسة الملف بالشكل السليم والمستوفى يعطي القدرة لمامور التقدير للمناقشة وطرح الاسئلة الدقيقة، الامر الذي سيؤدي لاتخاذ القرار السليم.

1- محمود صلاحات ، تقييم قرارات المقترين في ضريبة الدخل ، معهد الادارة العامة ، عمان ، الاردن ، 1998، ص16.

2-الاطعاء المتعلقة بالمعلومات المستجدة عن المكلف:

يعمل مامور التقدير للحصول على المعلومات عن المكلف سواء من الدائرة او من اي جهة اخرى ذات العلاقة بعمل المكلف، او من الكشف الذاتي او الملف، وذلك للوصول لقرار سليم مدعم بالادلة والبراهين، ولمواجهة المكلف بها اثناء عملية التقدير والمناقشة اذا لم يكن مصرح عن هذه المعلومات من قبل المكلف، لذلك يجب ان يعمل مامور التقدير على توثيق هذه المعلومات وتعزيزها بمستندات ووثائق واسس واقعية وادلة وبراهين، ويجب ان تكون هذه المعلومات حقيقية ومن واقع العمل.

3 -اطعاء متعلقة بالمحضر:

يعتبر المحضر من العناصر المهمة لاتخاذ القرار السليم، لذلك يجب ان ينسجم والمعلومات التي يتضمنها، للوصول للدخل الخاضع للضريبة، حيث ان مامور التقدير الناجح هو الذي يعرف كيف يبدا باخذ اقوال المكلف دون تردد او نسيان وخاصة بعد دراسة الملف وطلب المعلومات اللازمة ومعرفة الاسئلة التي يجب طرحها للاجابة، ومصادر الدخل والمصاريف التي ولدت الدخل، والاعفاءات والتقاصات، والتأكد من المعلومات المقدمة والواردة في المحضر ومن الشخص معطي المحضر والموقع عليه.

4-الاطعاء المتعلقة بالكشف الحسي:

يعطي الكشف الحسي الصورة الواقعية لحجم نشاط المكلف ومكان مزاوله العمل، وكذلك لمحة عن المظاهر الخارجية للمكلف من حيث مكان سكنه وعدد العاملين وحجم المصاريف مقارنة بالسنوات السابقة وبيان أي ملاحظات او تطورات، مما يساعد مامور التقدير في اتخاذ القرار السليم.

5-الاطاء المتعلقة بالقرار:

يعتمد ثبات القرار ودقته وقطعيته على اسلوب القرار وصيغته من حيث البعد عن المزاجية في التقدير او التهاون او المبالغة في التقدير وتأثيره على كل من المكلف والخزينة والادارة الضريبية، ومدى انسجام القرار مع المقدرة الحقيقية للمكلف، وفي تحقيق العدالة والموضوعية، بحيث ينسجم القرار مع المعلومات المتوفرة والواردة في الملف، ومع ما يحصل عليه مامور التقدير من معلومات ومع المواد القانونية ذات العلاقة.

6-اطاء متعلقة بدعوة الحضور:

ترسل دعوة الحضور حسب القانون، كاسلوب لمخاطبه المكلف بشكل كتابي، لذلك يجب على مامور التقدير ان يكون حذرا في كتابتها، وفي مخاطبة الجهة التي يريدونها، فمثلا ان ارسال دعوة الحضور للشركة العادية يكون مخالفا للقانون والتعليمات، ولا سيما ان الشركة العادية ليست ذات صفة معنوية تفرض عليها الضريبة، وانما تفرض الضريبة على الشركاء بشكل فردي ومنفصل، وعليه فان اصدار دعوة الحضور او اشعار التقدير باسم الشركة العادية وليس باسم الشركاء سيؤدي لسقوط القرار.

7-الاطاء المتعلقة بالاشعارات:

تعتبر عملية كتابة الاشعارات وارسالها للمكلف وسيلة تبليغ، مساندة لقرار التقدير، لذلك يجب التأكد من ارسالها على العنوان الوارد في كشف التقدير الذاتي او المسجل في الملف لدى الدائرة، وفي البريد المسجل، واذا تعذر يتم استدعائه وتوقيعه على الاستلام .

8-اطاء تتعلق بالتفويض :

يعتبر التفويض الاساس في مناقشة المفوض، والبحث والاستفسار في قضية المكلف، ويجب الالتزام باجراءات التفويض، ويفضل ان يتم توقيع التفويض امام مامور التقدير، وان

يشمل الفترة المفوض بها، حيث لا يجوز ان يكون التفويض غير محدد او الى مالا نهائية. ويجب ان يكون موثقاً لدى الدائرة حيث انه من اخطر الامور ان يفقد التفويض من الملف او يطعن المكلف بتفويضه للمفوض، وقد يفقد التفويض بسبب عدم تسلسل الاوراق او عدم ترقيمها او عدم الحفظ الجيد او سحب التفويض من الملف او ضياعه وخاصة عند مراجعة محتويات الملف او تصوير اوراق المحضر او القرار على الاعتراض او الاستئناف، ويعتبر ذا اهمية كبيرة في تعزيز القرار.

9-الاطاء المتعلقة بالحاسب الالى:

تعتبر المعلومات المدخلة للحاسب الالى ذا اهمية كبيرة لمامور التقدير، لذلك يجب على مامور التقدير توخي الدقة والحذر في ادخال هذه المعلومات سواء عن مصادر الدخل او الاعفاءات او التقاصات او الدفعات والتسديدات والخصميات، حيث يساعد ذلك في توفير الوقت والجهد وفي سرعة الحصول على المعلومات، لذلك يجب ان يكون ادخال المعلومات بالصورة السليمة والتأكد من خلوها من الاخطاء ليتم استغلالها على احسن وجه وليتم الاعتماد والاستناد عليها، كون الاستناد الى معلومات خاطئة، او غير سليمة يؤدي لسقوطها.

10-اطاء تتعلق باقتطاعات الرواتب:

تعتبر الرواتب كاداة يشهرها المكلف في وجة مامور التقدير في مرحلة الاعتراض والاستئناف وهذا يؤدي في كثير من الحالات لسقوط القرارات في المرحلة السابقة، بحيث يعتمد المكلف احيانا بعدم اظهارها في مرحلة التقدير او مرحلة الاعتراض ويبقيها للمرحلة النهائية للقرار بعد ان يكون قد حصل على تخفيض لنسبة الربح وكلفة المبيعات والمصاريف التي ارادها، حيث ان كثيراً من المكلفين يعملون على دفع الضريبة المستحقة عن الرواتب دون تقديم كشوفات باسماء العاملين وقيمة الرواتب المستحقة، حتى يحصلوا على الخدمات التي

يريدونها من الدائرة، او يعمدوا لتأخير تقديم هذه الكشوفات لفترة ما بعد الجلوس مع مامور التقدير والتوصل لاتفاق حول الدخل والمصاريف، ثم يعمدوا لتقديم هذه الرواتب في مراحل اخرى نهائية، مما يؤدي لسقوط القرارات.

وعليه فاننا نلاحظ ان وراء فشل وسقوط القرارات الضريبية عوامل عديدة، وان هذه العوامل تؤدي الى سقوط التقديرات وفشلها، الامر الذي يؤدي لضياع الجهد والوقت والتكلفة المالية، وكذلك يؤدي لزعزعة الثقة بين المكلفين والادارة الضريبية، لذلك يجب على مامور التقدير عند اتخاذه القرار ان يعمل على تضمينه جميع الاثباتات عن مصادر الدخل والاعفاءات والتتريلات والاعباء الاخرى بصورة واضحة، وان يكون منسجما مع الانظمة والتعليمات والقوانين، وان يكون واضحا وبعيدا عن اللبس والغموض، ومتصفا بالعدالة وبعيدا عن المبالغة في التقدير او التهاون في حق الخزينة، وكذلك يجب ان تتصف القرارات بالموضوعية والثبات في صياغتها، وان يلتزم مامور التقدير بالشكل والاسلوب السليم من النواحي الشكلية والموضوعية عند صياغة القرار، اضافة لدور الجهات الاخرى ذات العلاقة في مراقبة العمل ومتابعة وتقييمه، الامر الذي سيؤدي للارتقاء بعمل ماموري التقدير وتعاملهم وسلوكياتهم، وسيؤدي للوصول لقرارات سليمة تتصف بالعدالة والثبات والموضوعية والتاثير الايجابي على الحصيلة وتحقيق الاهداف المنشودة.

المبحث الخامس: الاعتراض والطعن بالقرارات الادارية الجزافية

الاصل في القرار قبوله، الا انه لا يقبل من قبل المكلف في عدة حالات، ولتنظيم ذلك منح المشرع الحق للمكلف في الاعتراض والطعن عليه، ورسم له طرق لاتباعها لكي يتاح له فرصه الدفاع عن نفسه او الادلاء بما لديه من حجج وبراهين تعزز مركزه، حيث ان الاعتراض على القرار يعتبر التظلم لدى مامور التقدير على القرار الضريبي الصادر عنه، والذي مر بجميع مراحل و تم تبليغه للمكلف (المعتراض) بهدف اعادة النظر بقرارة، نظرا لوجود اسباب قانونية او موضوعية، ويقدم الاعتراض من قبل المكلف او أي شخص يوكله ويفوضه لدى دائرة ضريبة الدخل ولكن اذا كان المعتراض شركة عادية فلا يجوز ان يقدم باسم الشركة وانما يجب على كل شريك ان يقدم اعتراضه بصفته الشخصية عن دخل الشركة المتحقق، وعليه فان مراحل الاعتراض على القرار هي مرحلة الاعتراض الاداري واذا لم يتم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير ترفع القضية الى مرحلة الطعن القضائي.

اولا: مرحلة الاعتراض الاداري:

لقد حدد القانون جهة الاعتراض واسلوبه بحيث يقدم لمأمور التقدير على القرار الصادر من قبله اولاً، واذا توجه للطعن القضائي اولاً فيسقط ويرد، وكذلك حدد مدة تقديم الاعتراض خلال 15 يوم من تاريخ تسلم المكلف الاشعار، والا اعتبر القرار نهائياً، الا ان القانون اجاز لمأمور التقدير تمديد مدة الاعتراض في حالات خاصة مثل المرض او السفر او أي ظرف طارئ، على ان يصدر قراراً بقبول الاعتراض والموافقة على تمديد الفترة، ولم يعتبر القانون جلوس مأمور التقدير مع المكلف والنظر بالاعتراض ومناقشة بمثابة قرار لتمديد الاعتراض وانما يجب صدور قرار منفصل بقبول الاعتراض بعد مرور الفترة القانونية، وبعد ذلك تكون جلسة مناقشة الاعتراض. ويجب على المكلف ان يبرر بكتاب خطي سبب تأخيرته وعلى مأمور

التقدير ان يبزر باشعار خطي قبوله للاعتراض، حيث ان لمامور التقدير صلاحية جوازية فسي تمديد الاعتراض او عدمه، وان القانون ترك لمامور التقدير حق تمديد او عدم تمديد الاعتراض ولا تملك المحكمة حق التدخل بذلك(1).

ويجب على المكلف ان يبين في لائحة الاعتراض البيانات والاسباب التي يعترض عليها ويستند عليها في اعتراضه سواء موضوعية او قانونية، ويعمل على مناقشة جميع الامور الواردة في اعتراضه ولا يغفل شيى منها، ويبرز الوثائق والمستندات التي تعزز ذلك، وعليه ان يضيف أي اسباب جديدة في جلسة المناقشة يرى انها ذات اهمية للاعتراض، ويفضل ان تكون الاسباب عامة لانه لا يجوز اثاره أي اسباب في المحكمة للمستأنف اذا لم تكن تلك الاسباب مثارة وواردة في مرحلة الاعتراض، وعلى المقدّر تنبيه المكلف لذلك واذا كان أي اسباب او بيانات تعزز الاعتراض، ان يمهّل المعترض اذا استدعى الامر ذلك المدة التي يراها كافية وان يوقع المحضر بتوقيع الطرفين، كما يفضل اضافة النص التالي "ولي الحق في اثاره أي موضوع خلال مناقشة المقدّر"(2).

ولكن اذا عمل مامور التقدير على اتخاذ القرار دون دعوته للمكلف المعترض، وتم اصدار القرار يكون مخالفا للقانون ولا يتفق مع احكامه، لانه يجب على مامور التقدير قبل النظر بالاعتراض واصراره، ان يتيح للمكلف فرصة سماع اقواله لايضاح اسباب الاعتراض وتدعيمها، ولقد اجاز القانون لمامور التقدير عند استلامه الاعتراض ان يكلف الشخص الذي قدم

1- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 2/56، مرجع سابق.

-مديره ضريبه الدخل، قرارات محكمة التمييز، تمييز رقم 67/37، مرجع سابق .

-.....، قرارات محكمة التمييز، تمييز رقم 69/86، مرجع سابق

2-.....، قرارات محكمة التمييز، تمييز رقم 66/214، مرجع سابق .

.....، قرارات محكمة التمييز، تمييز رقم 84/446، مرجع سابق .

- رامي السمان، بسام ابو عياش، دليل ضريبه الدخل، مرجع سابق .

الاعتراض بتزويده بالتفاصيل التي يراها ضرورية عن الدخل الذي تم تقديره وإبراز السجلات والمستندات الأخرى المحفوظة لديه أو الموجودة في عهده مما له علاقة بدخله، وقد اشترط عدم استجواب كاتب المكلف أو وكيله أو خادمه أو أي شخص آخر يكون مؤتمنا على أسرار عمله إلا بطلب من المكلف، إلا أن القانون لم يجيز الاعتراض في حالات معينة مثل أن يتم التقدير على أساس الكشف المقدم من المكلف وبموافقة مأمور التقدير والمكلف على الدخل المصرح به والضريبة المستحقة، وإيضاً في حالة تعديل الكشف المقدم من المكلف وموافقة المكلف ومأمور التقدير على التعديل، وإجراء التقدير على أساسه (1).

ويجب على مأمور التقدير عند دعوة المكلف لسماع أقواله وشرح اعتراضه، أن يعمل على دراسة لائحة الاعتراض المقدمة إليه وأسباب الاعتراض، وكذلك دراسة النواحي الشكلية والموضوعية للاعتراض، فمن الناحية الشكلية التأكد من أن الاعتراض قد قدم ضمن المدة القانونية أو بعد فوات الأوان، وأن يبرر سبب التأخير، وأن يتم تبرير قبولة بأشعار خطي من قبل مأمور التقدير، والتأكد من تاريخ إرسال الأشعار واستلامه من قبل المكلف، ومن وصوله ضمن المدة القانونية، ومن صفة الشخص مقدم الاعتراض أو وكيله، ومن وجود التفويض وصفة الشخص الحاضر للمناقشة، والتأكد من أن المكلف قد دفع الضريبة المسلم بها الواردة في لائحة الاعتراض، ومن الشخص موقع الاعتراض والتفويض وأن تكون السنوات محددة في كل من التفويض والاعتراض.

ومن الناحية الموضوعية، يعمل على مناقشة أسباب الاعتراض، الواردة في لائحة اعتراضه

1- مديريه ضريبة الدخل، قرارات محكمة التمييز، تمييز رقم 73/75، مرجع سابق.
- مجلس النواب الأردني، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 3/56، مرجع سابق.
-، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، مادة 1/44، مرجع سابق.
- مديريه التطوير والتدريب، دائره ضريبة الدخل، دليل إجراءات التقدير، 1998، مرجع سابق.

والبيانات المقدمة اثناء جلسة المناقشة والرد عليها جميعها ،وتبرير اسباب زيادة الدخل او تخفيضه او تثبيته، والاسس التي يستند عليها في تحديده للدخل من المحاضر والكشف الحسي وتدقيق الحسابات واجراء المقارنات ودراسة النسب للارباح المقدمة في ضوء ما توصل اليه من نتائج(1).

وفي حالة موافقة المكلف على التعديل يتم اصدار القرار، ولا يجوز للمكلف الاعتراض او الاستئناف مرة اخرى، ولكن في حالة عدم الموافقة يتم اصدار اشعار تقدير خطي للمكلف يلزمه بالدفع حسب القانون، مع منح المكلف حق الطعن على القرار لدى المحكمة، الا انه في حالة عدم الموافقة وتأجيل القضية وعدم اتخاذ القرار في الجلسة فلا يجوز لمأمور التقدير ان يصدر قرارا اخر الا بعد ان يتم استدعاء المكلف باشعار خطي وتحديد جلسة بموعد محدد، حيث يتم تسليمها باليد او ترسل بالبريد المسجل لعنوان المكلف، فاذا حضر يتم التداول، ولكن اذا لم يحضر المكلف او وكيله في الموعد المحدد فلما مأمور التقدير الحق في الفصل في الاعتراض موضوعا وشكلا حسب القانون، وليس ان يردده، ويجوز للمكلف الطعن في القرار لدى المحكمة خلال المدة القانونية(2).

ولكن اذا بادر مأمور التقدير في الاعتراض ليس في التاريخ المحدد وانما بتاريخ سابق او لاحق دون تبليغ المكلف دعوة الحضور حسب القانون، فلا يعتبر المعترض متخلفا، مما يتيح له الطعن امام المحكمة المختصة والتي توجب اعادتها للمقدر من جديد. وكذلك اذا كان المكلف او المفوض اجنبي وتمت الموافقة على القرار دون ان يكون هناك مترجم، فيكون جهالة بالقرار ويكون مخالفا لقانون اصول المحاكمات، وهذه الموافقة باطلة(3).

1-مديره ضريبه الدخل،قرارات محكمه التمييز ، تمييز رقم 74/277، مرجع سابق .

2- مديره التطوير والتدريب،دائره ضريبه الدخل ، دليل ضريبه الدخل ،عمان ،الاردن، 1998، مرجع سابق

3- مديره ضريبه الدخل ، قرارات محكمه التمييز ، تمييز رقم 92/266، مرجع سابق .

وفي حالة تقديم الكشف الذاتي من قبل المكلف قبل صدور قرار التقدير الاداري الجزائي فان الكشف يعتبر اساس التقدير، ويعتبر قرار التقدير قبل اجازته كانه لم يكن، ولكن اذا تم تقديم الكشف الذاتي بعد صدور القرار الاداري فان الذي يتم اعتماده هو القرار الاداري ويعتبر الكشف المقدم كقسمة تحفظ في الملف، ويكون التقدير بناء على عدم تقديم كشف ذاتي، وهذا لا يعني عدم تقديم الكشف الذاتي، او التنازل عن تقديمه، حيث ان القانون قد فرض ضريبة اضافية وغرامات على تاخيره او عدم تقديمه، وفي اكثر الحالات فان قرار مامور التقدير في رده على الاعتراضات يكون اما لتخفيض الضريبة للحد المسلم بها او لتدوير خسائر اذا كان المكلف يمسك حسابات رسمية ومنتظمة، او للمطالبة باعلان دخل غير خاضع اذا كان لديه بيانات بان النفقات تساوي الايرادات او كانت الايرادات اقل من النفقات ويمسك حسابات اصولية(1).

وفي مشروع القانون اجاز للمكلف الاعتراض والطعن على قرار مامور التقدير في حالة عدم موافقة على الدخل المصرح والضريبة المعلنة في اقرار المكلف، او عدم موافقة المكلف على تعديل الاقرار، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه، واجاز كذلك لاي شخص قدرت عليه الضريبة سواء بقرار اداري او برفض التقدير الذاتي ان يراجع مامور التقدير المختص ويعقد معه جلسة موقفة، فاذا لم يتم الاتفاق، فله الحق ان ينقل اعتراضه على هذا التقدير خطيا خلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة امام لجنة مشكلة من ثلاثة ماموري تقدير ضريبة متضمنا الاسباب التي يستند اليها في اعتراضه وموقعه من قبله او من يمثله، واذا انتهى هذا الموعد دون طعن من قبل المكلف او وكيله يصبح القرار قطعيا، ولكن اذا اعترض ضمن المدة

1- حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبه الدخل والطعن به قضائيا واداريا ، مرجع سابق .

(-) رامي السمان ، بسام ابو عباس ، دليل ضريبه الدخل ، مرجع سابق .

القانونية فيعمل مأمور التقدير على دعوة المعارض الى جلسة لجنة الاعراض للنظر في اعراضه، وتصدر اللجنة قرارها بالاغلبية، فاذا تم الاتفاق على التقدير بين المكلف ولجنة النظر بالطعن، يصبح القرار قطعيا وغير قابل للطعن مرة اخرى. ولكن اذا لم يتم الاتفاق او لم يحضر المعارض جلسة الاعراض المحددة له، فيجوز للجنة وقرار معلل ان تقرر التقدير المعارض عليه او ان تخفضه او تزيده، ويعتبر هذا القرار قابلا للطعن لدى محكمه الاستئناف(1).

وفي الاعراض على التقدير الاضافي، اعطى مشروع القانون الحق لمدير الدائرة او من يفوضه خطيا في الغاء او تخفيض الضريبة المضافة اذا اقتنع ان التأخير لاسباب معقولة وقهرية، واجاز للمدير ان يرد المبلغ الاضافي اذا كان مدفوعا في حالة توافر الاسباب المذكورة، وفي الاعراض على التقدير للضريبة المقطوعة اجاز مشروع القانون لاي شخص تفرض عليه الضريبة المقطوعة ان يطلب من المدير او من يفوض عنه، اعادة النظر بالتقدير بشرط ان يتقدم بطلب خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه اشعار التقدير، ويحق للمدير تخفيض الضريبة او الغائها ويكون قراره قطعيا بذلك. ولكن اذا لم يعترض خلال هذه المدة القانونية يكون التقدير نهائي وتكون قيمة الضريبة نهائية، والمكلف ملزم بدفعها(2).

من مفهوم هذه المادة نلاحظ انه ليس للموظف المناب من قبل الوزير حق التدخل واعادة فتح القضية، وكذلك ليس للقضاء حق التدخل في قرار المدير، حيث ان المكلف اذا اعترض على الضريبة، فان القرار التي يتخذه المدير يعتبر قطعيا، ويجوز للمدير ان

1- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبه الدخل ، ماده 21، مرجع سابق .

2- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبه الدخل ، ماده 29، مرجع سابق .

3- المجلس التشريعي الفلسطيني ، مشروع قانون ضريبه الدخل ، ماده 40، مرجع سابق .

4- مشروع قانون ضريبه الدخل ، ماده 3/37، مرجع سابق .

يعتبر الضريبة مقطوعة وان لا يعتبرها، ولكن اذا اعتبرها كذلك فليس له حق الرجوع عنها(1). وكذلك اشترط القانون على الموظف المناب عند اعادة النظر في التقدير، ان لا يكون من الامور او الوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع، عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف او التمييز، حيث ان صلاحية الموظف المناب في تخفيض الدخل او زيادته أو الغائه ينحصر في الدخل المتنازع عليه، والمقدم بخصوصه الاستئناف، ويكون في حدود مصادر الدخل الذي اعتمدها مامور التقدير، أما مصادر الدخل الأخرى الذي لم يتناولها قرار المستأنف فتخضع لصلاحية الوزير باعادة التقدير ومحاسبة المكلف عليها.

ويتمتع الموظف المناب بكامل الصلاحيات التي يتمتع بها مامور التقدير، الا ان القانون لم يجيز له القيام بعملية التقدير في مرحلة التقدير الاولى او الاعتراضي او الذاتي، وانما فقط في اعادة النظر بالتقدير، ويعتبر القرار الصادر في حالة تخفيض الضريبة غير قابل للاستئناف، بينما القرار الصادر بزيادة الضريبة يعتبر قابل للاستئناف، وفي الحالات التي يصدر قرار من قبل الموظف المناب بعدم التدخل فلا يحق الاستئناف على القرار، مبررا ذلك من وجهة نظرة ان القرار عادل ومتفق مع القانون(2).

ولقد اجاز القانون الطعن في قرار مامور التقدير مباشرة دون التوجه للاعتراض الاداري وذلك في حالات خاصة، مثل اعتبار القرار معاملة وهمية او معاملة تصرف، وفي حالة الارباح غير الموزعة، حيث باستطاعة الشركة توزيعها دون ان يكون لها أي تأثير على العمل، والهدف من ذلك عدم دفع الضريبة او تاخيرها او تخفيضها، وعند تقدير البضائع

1- محمد عرقاوي الضريبة على الدخل ، مرجع سابق ، ص162 ، مرجع سابق .

2- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل بماده 1/54 ، مرجع سابق .

-مديرية ضريبة الدخل ، قرارات محكمة التمييز ، تمييز رقم 86/577.

-.....دخل، قرارات محكمة التمييز ، تمييز رقم 85/58

-حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبة الدخل والطعن به اداريا وقضائيا، مرجع سابق .

التجارية المخزنة عند توقف العمل او تصفيته، وفي حالة ممارسة مامور التقدير الخيار له في الاعتراف بالشراكة، وعند التأخر في رد المبالغ الزائدة عن الضريبة المدفوعة، وفي حالة اعتقاد مامور التقدير ان مكلفا قد قدرت عليه الضريبة ويحتمل ان تصبح هذه الضريبة مستحقة دون ان يدفعها، او يعتقد بانه قد يتعذر تحصيلها مثل ان يكون المكلف على وشك مغادرة البلاد، وذلك بالطعن لدى محكمة الاستئناف على القرار حسب احكام القانون(1).

ثانيا : الطعن القضائي.

لقد حدد القانون النظر في الطعون المقدمة على القرارات الضريبية لمحكمة الاستئناف والتميز بالقرارات والاوامر التي يجوز استئنافها حسب القانون، حيث اعطيت هذه القرارات صفة الاستعجال، وكذلك اوجب على المكلف ان يذكر مطالبة بوضوح والهدف من الاستئناف، كتخفيض الضريبة للحد المسلم به او الاعفاء من الضريبة.

ومنح الحق للمحكمة في تخفيض الضريبة او زيادتها او الغائها او تثبيتها او ان تعيد القضية للمستأنف، ولا يجوز للمحكمة ان تحكم باقل ما سلم به المستأنف في لائحة الاستئناف او ما اقر به ،وتكون صلاحيتها في الدخل المتنازع عليه التي بين المكلف والمستأنف عليه، وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المستأنف عليه، اما مصدر الدخل التي لم يتناوله القرار فيخضع لصلاحية الموظف المناب. وكذلك لا يجوز اثبات أي وقائع لم يدعى بها امام مامور التقدير اثناء مرحلة الاعتراض الاداري(2).

ولتحقيق موضوعية القرار ،فلا يجوز لمحكمة الاستئناف او التمييز ان تفصل بالاستئناف شكلا او موضوعا قبل الاطلاع على الوقائع واطراف الخصومة والتأكد من صفاتهم حسبما ورد

1- مجلس النواب الاردني ،قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964،المادة 3/21،المادة 7/23، المادة 3/5،49/23،المادة،3/66، المادة5/65،مرجع سابق .

2- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 57، مرجع سابق

في ملف الدعوى والتقدير .

وفي حالة ادعاء المكلف بان التقدير باهظ فيقع عليه اثبات ذلك، بينما في حالة خلو ملف التقدير لسنة معينة موضوع البحث من اي اشارة تفيد ان المكلف قد جنى دخل معين فيلقى اثبات وجود دخل على عاتق مامور التقدير ويجب على المكلف الذي تبلغ اشعار التقدير واعتراض عليه اداريا او استئنافا او تمييزا ان يدفع ما يعادل نصف قيمة الضريبة المقدرة نهائيا على حساب الضريبة المستحقة، واذا لم يكن هناك ضريبة مقدرة نهائيا فيدفع نصف مقدار الضريبة المستحقة، وتعتبر الضريبة المقدرة نهائيا، هي التي استحققت عن اخر سنة تم تقديرها، والتي اصبحت بها الضريبة مستحقة الدفع وقطعية (أي بعد انقضاء مدة الاعتراض والطعن القانونية)(1).

ولكن اذا كان للمكلف دخل خاضع للضريبة يشمل سبعين بالمئة او اكثر من مجموع الدخول الخاضعة للضريبة من استخدام او فائدة او خصومات او راتب تقاعد او مساهمة حسب المادة الخامسة من القانون، يدفع المكلف نصف الضريبة، وفي حالة ان القضية ما تزال غير منتهية لدى المحكمة يتم تأجيل دفع الضريبة التي تزيد عن نصف قيمة الضريبة المقدرة نهائيا، لحين صدور القرار من قبل المحكمة، وعلى مامور التقدير ان ينفذ تحصيل الضريبة المسلم بها من قبل المكلف اذا كانت تزيد عن نصف الضريبة(2).

ويعتبر قرار الاستئناف نهائيا وغير قابل للتمييز الا اذا تجاوز مبلغ الضريبة من قبل مامور التقدير او الوزير او الموظف المناب من قبله باكثر من مائة دينار قبل اجراء أي تقاوص

1- حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبه الدخل والظمن به قضائيا واداريا ، مرجع سابق .

2-رامي السمان وبسام ابو عياش ، دليل ضريبه الدخل ، مرجع سابق .

- ، دليل ضريبه الدخل ، مرجع سابق .

-مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبه الدخل رقم 25 لسنة 1964 ، ماده 60 ، ماده 2/60 ، ماده 3/60 ، مرجع سابق .

في نصوص القانون. الا ان القانون سمح في حالات معينة التمييز على ان يتم خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدور حكم الاستئناف اذا كان واجهيا (بحضور المكلف) او من تاريخ التبليغ اذا كان الحكم غاييا، ويجب على المميز ان يدفع رسوم التمييز، والا يرد من الناحية الشكلية، وفي حالة قل المبلغ عن مئة دينار يتم القبول، بعد اخذ اذن من محكمة الاستئناف حيث يقدم الطلب اليها خلال عشرة ايام من تاريخ صدور القرار المراد تمييزه، وكذلك القرارات المتعلقة بالخسارة تحتاج لاذن لتمييزها، ويجب ان يصدر القرار من محكمة استئناف ضريبة الدخل بكامل هيئتها حتى يتم تمييزه، واذا رفضت محكمة التمييز فيقدم طلب لرئيس محكمة التمييز لانه يملك صلاحية منح الاذن او الرفض، وتنتظر محكمة التمييز في قضايا ضريبة الدخل المميزة اليها تدقيقا، الا اذا قررت غير ذلك من تلقاء نفسها او بناء على طلب أي من طرفي الدعوى ووافقت المحكمة على ذلك (1).

وتصدر محكمة التمييز قراراتها بقبول التمييز او رد التمييز وبتأييد او نقد القرار المميز او باعادة القضية الى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل حسب الصلاحيات المعطاة لها بموجب القوانين المعمول بها، وكذلك لا رقابة لمحكمة التمييز على الاستئناف في تقديرها للبيانات ما دام تقديرها مبني على اسباب من شأنها ان تبرر النتيجة التي توصلت اليها ولم يكن مخالفا للقانون (2).

وفي حالة اكتساب القرار الصفة القطعية سواء بمرور المدة القانونية او بتأييد محكمة

1- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، المادة 3/60، مرجع سابق .

- قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 5، مرجع سابق .

- قانون ضريبة الدخل ، ماده 62، مرجع سابق .

..... قانون ضريبة الدخل ، ماده 8/57، مرجع سابق

2-مديرية ضريبة الدخل، قرارات محكمة التمييز ، تمييز رقم 64/37.

التمييز القرار او ان القرار نتيجة مصالحه بين المستأنف والمستأنف عليه، يقوم المستأنف عليه بتنفيذ القرار ويتم تبليغ المكلف بالضريبة المستحقة عليه بموجب القرار(1).

وعلى اثر الاحتلال الاسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة بعد العام 1967 الغي العمل بمحكمة استئناف ضريبة الدخل وانشأت لجنة الاعتراضات العسكرية حيث خولت صلاحية النظر بذلك.

وبعد قدوم السلطة الفلسطينية، تم اعادة تشكيل هذه المحكمة، لتمارس صلاحياتها في النظر بالقضايا الضريبية، وفي مشروع القانون تناول الطعن لدى المحكمة المختصة، بحيث ان كل امر يصدر عن المحكمة المختصة بالضرائب قابلا للطعن لدى محكمة النقض ايا كان النزاع، وفي حالة الاعتراض او الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار اداري يؤجل تحصيل الضريبة لحين صدور الحكم القطعي بتحديد قيمتها(2).

من ذلك نلاحظ ان القرارات التي تستأنف بنجاح هي القرارات التي تعتمد على تقديرات خاطئة من قبل مامور التقدير ويمكن اثبات ذلك من خلال البيانات المالية والحسابية او من خلال الخبرة او اي بيانات اخرى غير حسابية تبين للمحكمة بوضوح خطأ مامور التقدير، وكذلك اذا كان المكلف بمسك حسابات اصولية ومنظمة، حيث انها تعتبر افضل البيانات لمصلحة المكلف التي يمكن تقديمها للمحكمة للاعتماد عليها(3).

-
- 1- مديره ضريبه الدخل ، قرارات محكمه التمييز ، تمييز رقم 78/544 .
-حسن فلاح الحج موسى ، قرار تقدير ضريبه الدخل في الاردن ، والطعن به اداريا وقضائيا ، مرجع سابق.
 - 2- الامر العسكري رقم 109 والامر رقم 172 تاريخ 1967/6/22 .
-السلطة الوطنية الفلسطينية ، المرسوم الرئاسي رقم ، تاريخ 1997/3/1 .
 - ، مشروع قانون ضريبه الدخل الفلسطيني ، ماده 30،الماده34،مرجع سابق
 - 3- مجلس النواب الاردني ، القانون الاردني رقم 25 لسنة 1964 ، ماده58، مرجع سابق.

ولقد حدد القانون، على انه لا يجوز الطعن والاعتراض وكذلك لا يكون باطلا او موضعاً للطعن اية اجراءات او تقدير لوجود خطأ شكلي فيه او سهوا اذا كان متفقاً بجوهره ومفعولـه، ومطابقاً لمقصد ومعنى القانون او أي تعديل يطرا عليه وكذلك وقوع اخطاء تتعلق باسم وكنية الشخص المكلف او بوصف دخل او مقدار الضريبة المفروضة وكذلك اذا وجد تباين بين التقدير واشعار التقدير.

٥٨٧٧٥٩

ولقد اعطى القانون صلاحية لمدير ضريبة الدخل باجراء مصالحة عن بعض الافعال، واشترطت على ان يكون ذلك قبل صدور الحكم القطعي، وذلك بان يتم توقيف اية اجراءات متخذة بمقتضاها، وبشرط ان لا تكون من العقوبات المنصوص عليها في القانون(2).

1-.....، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 71، مرجع سابق .

-، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، ماده 68 و 69، مرجع سابق

الفصل الرابع: موضوعية التقديرات الادارية (الجزافية) .

المبحث الاول: ماهية الموضوعية وعناصرها.

المبحث الثاني: اهمية الموضوعية في القرارات الضريبية الجزافية.

المبحث الثالث: العوامل التي تؤثر على موضوعية القرارات الادارية الجزافية.

المبحث الرابع: تاثير الاطراف ذات العلاقة بموضوعية القرار الاداري الجزافي

المبحث الخامس: العقوبات التي تواجه التقدير في القرار الاداري الجزافي.

المبحث السادس:مدى انعدام الموضوعية على التقديرات الادارية الجزافية .

المبحث الاول : ماهية الموضوعية وعناصرها واسباب انعدامها.

الموضوعية في علم الاجتماع هي دراسة الظواهر والمشاكل الاجتماعية باعتبارها اشياء خارجية ومستقلة عن الباحث، والموضوعية العلمية تكون نتيجة كل اعتبار انفعالي او عاطفي او قيمي او اقليمي.

فالموضوعية العلمية هي التي تخلصت من ضغوط الاهواء والاداء والاتجاهات السياسية والمذهبية والفكرية، وخلصت من التأثيرات والغايات والشوائب والنزاعات، لذلك فان منطق التحليل يخضع للعقل المجرد من أي تأثيرات او تعصب لاي اتجاه او فكر اجتماعي او ديني او سياسي او طبقي او طائفي(1).

وفي المحاسبة فان المعنى العام للموضوعية كما يقول واجنر (WAGNER) انها التغيب النسبي للقصور الادراكي في تطبيق الحكم المهني. وهي ايضا ابعاد لكل عوامل التحيز وتأثيرها حيث يقول جيبسون (GEBSON) "ما ينتج عن التأثير المناوئ للاستخدام السليم للشواهد والبيانات المتاحة للباحث، وهو تأثير دوافع الشخص وعرفه وقيمه وموقعه الاجتماعي. وان تكون موضوعيا معناه انلا تتأثر بدوافعك وعرفك وقيمك وموقفك الاجتماعي(2).

فالموضوعية اشياء مختلفة لاشخاص مختلفين، بحيث يتم وضع البيانات والمعلومات دون تحريف في موضعها الذي يجب ان تكون فيه، وان يتم التحرر من جميع القيود عند التفكير، سوى الضمير والمبادئ العلمية، وان يتم التحرر من جميع القيود عند التعبير عن هذه الاراء والافكار في النتائج التي تم التوصل اليها، بحيث لا تكون خاضعة لاي قيود او

1-معن عمر ،الموضوعية والتحليل في البحث الاجتماعي ، دار الافاق الجديدة ،بيروت ،1983.

-.....،الموضوعية والتحليل في البحث الاجتماعي،مرجع سابق.

2_علام عبد المعتمد ،الثقة والموضوعية ، مجلة المال والتجارة ،العدد191،1985،مرجع سابق .

(. 'Defining Objectivity Wanger.W.John in Accounting' (July;1965). (The Accounting Review).

-صلاح قنصوة ،الموضوعية في العلوم الانسانية،دار الثقافة ،القاهرة ،1980، مرجع سابق .

تأثيرات عند اعلان النتائج والقرارات التي تم التوصل اليها(1).

ولقد عرف بييرمان (Bierman) الموضوعية على انها "تقديرات غير متحيزة تتم بواسطة اشخاص عقلاء، ويرى ان المقصود هو ليس اتفاق بين جميع القائمين بالقياس على قياس متماثل تماما، وانما ان يقترب التقدير المتوسط من القياس الحقيقي بمقدار معقول، وعليه فان بييرمان قد اوضح في تعريفه بان الموضوعية هي الاقتراب من القياس الحقيقي، وان القياس غير المتحيز يتطلب ضرورة وجود قواعد نمطية للقياس متفق عليها بين القائمين بالقياس، الا ان التحيز حسب بييرمان قد يكون نتيجة قيام الشخص الذي يقوم بالقياس بالتحيز، ويمكن تخفيض درجة هذا التحيز باستخدام ادلة قابلة للاثبات لتأكيد التحيز، وتتفاوت درجة القابلية للاثبات حسب موضوع وقاعدة القياس، وكذلك اذا تم اختيار قاعدة قياس غير سليمة.(2)

وعليه فالموضوعية تختلف من شخص لآخر، ولا يمكن تشخيصها بشكل قاطع، الا ان لها درجات، حيث يمكن تحسين درجة الموضوعية بصفة عامة، بتقليل مقدار التحيز او زيادته بمعدل اقل من الزيادة في معدل الموضوعية، وايضا بتحديد اطار عام لمبادئ يقل فيها الاعتماد على القائمين بالقياس، ولقد قال ارنت (Arnett) بان "البيانات المالية تعتبر موضوعية عندما تكون قابلة للاثبات بواسطة فاحص او باحث مستقل، وعندما تكون خالية ومتحررة من الرأي الشخصي او المتحيز(3).

وحسب راي مونيتز (Moonitz)، فان كلمة موضوعي تعني غير متحيز بشرط

امكانية بواسطة ملاحظ او فاحص كفؤ اخر"، وبذلك يرى مونيتز بان الموضوعية هي عدم

1- معن عمر، الموضوعية والتحليل في البحث الاجتماعي، مرجع سابق.

2- معن عمر، الموضوعية والتحليل في البحث الاجتماعي، مرجع سابق.

Management and Accounting".The Accounting Review. " .Bierman :H.J.R-

(-) علي ابو الحسن، الموضوعية في الفكر المحاسبي،مجلة المال والتجارة، العدد 126، 1982

Arrrnett:E.Harold"3What Does objectivity Mean to Accountants?"The journal of Accountancy))-3

التحيز، وتتوقف على قابلية البيانات للتحقق بواسطة شخص آخر وايضا على كفاءة المتحقق.(1)

وتعتبر البيانات المحاسبية موضوعية برأي جمعية المحاسبة الدولية (" American Accounting Association " اذا كانت قابلة للتحقق عن طريق ادلة اثبات مستقلة وكانت وخالية من التحيز الشخصي (2).

ويقول حرحش ان الموضوعية في المحاسبة " تعني الحياد وعدم التحيز في اعداد البيانات والتوصل الى النتائج المحاسبية التي تصور الحقائق الاقتصادية، وقابلية هذه البيانات للتحقق والمراجعة ، واجماع عدد من المحاسبين على تلك النتائج، وتتحقق تلك الصفة اذا ما قام محاسبون اكفاء باعداد تلك البيانات والنتائج، واستعانوا في ذلك بمنهج علمي ومبادئ وفرضيات تم الاجماع عليها وموصى بها من قبل جمعيات المحاسبة وهيئات البحث، واذا ما تجرد هؤلاء المحاسبون من الاعتبارات والمصالح الشخصية وتجاوزوها في عملهم واضعين نصب اعينهم قواعد سلوكية واخلاقية معينة (3).

ويعرف جلفورد الموضوعية " ان التعريف المناسب والعملية للموضوعية يعني الاتفاق بين الاشخاص، فعندما يتوصل عدد من الاشخاص (بصفة مستقلة) الى اتفاق في مشاهداتهم ونتائجهم، فان اوصاف الطبيعة سوف تكون بدرجة كبيرة متحررة من التحيز الشخصي"، وبذلك فان الموضوعية في التقديرات الادارية الجزافية ان يكون المقدر غير متحيز، وان تعطى نفس النتائج او قريبة منها في حالة تم اجراء عملية التقدير من قبل طرف محايد او من قبل أي

The Basic Postulates of accounting". Accounting Research study No1. New York; (Moonitz; Mourice)-1 AICPA.1961; P.42.)

يوسف عبد الحميد حرحش، الموضوعية في المحاسبة، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، 1971.

Report Of The Management Accounting Committee"The "American Accounting Association) -2 Accounting Review.)

3-شوقي الحفناوي ،مدى اهمية الموضوعية في البيانات المحاسبية والعوامل التي تؤثر فيها،رسالة ماجستير ، جامعة طنطا ، 1989.

مامور تقدير آخر بشكل معقول، لانه قد يكون من المتعذر احيانا الوصول لنفس النتيجة ولكن يمكن الاقتراب من القياس الحقيقي، وذلك لاختلاف الادوات المستخدمة في القياس، او لاختلاف اسلوب التقييم(1).

وعليه فان الموضوعية في التقديرات الجزافية تعرف بانها :

وضع البيانات والمعلومات المتوفرة لدى مامور التقدير بدون تحريف او تحيز في موضعها الذي يتحقق فيه الغرض منها، وان يعمل على ابعاد جميع عوامل التحيز وتأثيرها، وان لا يتأثر بدوافعه وعرفه وقيمه وموقعه وانتمائه، اخذا بعين الاعتبار تحقيق الاهداف المنشودة للدولة، وتحقيق الرضى للمكلف.

وبذلك فان البيانات والمعلومات توصف بانها موضوعية، عندما توضع في مكانها او موضعها الذي يتحقق الغرض منها بدون تحريف.

وتعتبر الموضوعية من الامور التي يصعب اثباتها وعدم المقدرة على قياسها بشكل دقيق وصعوبة تحية وابعاد عوامل التحيز المؤثرة بها ، لذلك يتم الحكم بالموضوعية من خلال توافر العناصر والابعاد والمقومات الاساسية لها ومن اهمها(2):

- 1- الحياد: ان عدم وجود الحياد في القرارات يؤدي لتغليب مصلحة فئة معينة على حساب فئة اخرى، وبذلك فان الحياد يعمل على اختيار المعلومات لخدمة فئة على حساب الفئات الاخرى.
- 2- القابلية للتحقق: ان يقوم اشخاص يعملون مستقلين عن بعضهم البعض ويستخدمون نفس المعايير والاسس والمقاييس بالتوصل لنفس النتائج او قريبة منها في حدود المعرفة، وتعتبر بذلك

(1- (J.P. Guil Ford: Psychometric Methods ; (2nd.; ed.) New York: MC graw Hill: 1957. Bierman.) -

عن/دعلي ابو الحسن، الموضوعية في الفكر المحاسبي، مجلة البحوث العلمية كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الاول، 1981، ص 186.

John Kieso; Sons; Inc. 7th.; edition; 1992 Donald E . and Jerry. J. Weygandt. "" Intermediate _2 Wiley; and Accounting"

صفة القابلية والتحقق ضرورية لأنها تجعل بالامكان عرض أي رأي مستقل، وتعتبر هذه الصفة ضرورية للموضوعية.

وهناك ثلاثة عوامل هامة ترسم اطار عملية القياس والتحقق وهي(1):

- الموضوع المراد قياسه.
- النظام المستخدم للقياس.
- القائم بعملية القياس.

وعليه فان النظام المستخدم والقائم على عملية القياس يكملان بعضهما البعض، بحيث اذا ظهر خلاف بين شخص واخر، فان للموضوعية دور لاعطاء وتحديد درجة الاتفاق على النتائج المستخرجة من النظام الذي يعتمد على القائم بعملية القياس، ويجب النظر للموضوعية على انها تشير لدرجة الاتفاق بين القياسات التي تتم بواسطة اشخاص مستقلين.

ولكي تعطي الموضوعية النتائج المرجوة منها يجب(2):

- الابتعاد عن الاحكام التوقعية والانفعالية والشخصية والحكمية والتقديرية والتحيزية وغير المستندة لاسس.

- الالتزام بالحياد الاخلاقي

- الابتعاد عن الفكرة المسبقة او التعصب المطلق او الانقياد لاراء وافكار الاخرين.

- احترام اراء الاخرين، ولو كانت متباينة، لان الموضوعية تعني ملاحظة الحقيقة كما هي

ويعمل التحريف في البيانات او بأي شيء اخر له علاقة باتخاذ القرار على الابتعاد عن

1- عبد الله عناني، تحقيق الدخل وموضوعيه القياس بين المحاسبه الماليه والمحاسبه القوميـه "مجلة المال والتجاره"، العدد 142، 1981.

2- معن عمر، الموضوعيه والتحليل في البحث الاجتماعي، مرجع سابق .

الموضوع الذي يتحقق الغرض او الهدف منه، وبذلك يحد من صلاحيته في تحقيق الهدف المنشود، ويبعد صفة الموضوعية عنه، وهناك عدة امور تؤدي للتحريف او عدم الموضوعية، ولها اثر مباشر على موضوعية القرار ومن هذه الامور (1):

- الجهل: وهو الاعتقاد المخالف للحقيقة.
 - الخطأ: عمل شيء غير صائب لعدم معرفة بالصواب.
 - النسيان: ترك عمل لعدم تذكره من جانب الشخص القائم بعملية التقدير.
 - التحيز: الميل عن الحقيقة لغرض او لاغراض ذاتية لدى المتحيز.
 - الانحياز القهري: الميل عن الحق بتأثير خارجي على شخص المنحاز.
- وان هذه الاسباب يمكن تجنبها اذا كان القائمون على الموضوعية متصفين بالكفاءة والفتنة والامانة والاستقلال، وعليه فان التحريف يحد من صلاحية الشيء، لتحقيق الغرض منه ويخلع عنه صفة الموضوعية.

وعليه فكلما زادت درجة الموضوعية، كلما قل التحيز والانحراف وزادت درجة الصلاحية لتحديد الاغراض والاهداف المنشودة، والوصول للقرار الموضوعي يعني استبعاد التحيز من قبل الاشخاص ذات العلاقة بالقرار، وامكانية تقارب النتائج اذا ما تم القيام بعملية التقدير من قبل طرف محايد، مما يعكس زيادة الثقة المتبادلة ويزيد من درجة الموضوعية لدى جميع الاطراف ذات العلاقة بالقرار.

وعليه فاذا كانت البيانات موضوعية فهذا يؤدي لان تكون بشكل تلقائي صادقة من ناحية الاعداد والتقويم والتسجيل والتفسير والتقديم، وستعتبر خالية من الاخطاء غير المتعمدة بحكم صدقها، الامر الذي يؤدي لخلو القرار من التحيز والاطفاء مما يزيد درجة الثقة والموضوعية

1- شوقي الحفناوي، مدى اهمية الموضوعية في البيانات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها، مرجع سابق، ص 18.

في القرار، الامر الذي يساعد في التعبير عن الواقع بالشكل الامثل الذي يرغب مامور التقدير في التوصل اليه، والذي يعكس الواقع عن دخل المكلف بصدق وبشكله الفعلي.

ومن الجدير بالذكر ان القرارات اذا كانت خالية من التحيز الشخصي لمامور التقدير، ومن الاخطاء العشوائية، وكانت النتائج متفقة مع البيانات المقدمة او الذي حصل عليها مامور التقدير، فان هذا يؤدي إلى موضوعية قرار مامور التقدير والتزامه بالقواعد المستخدمة لاتخاذ القرار.

المبحث الثاني: أهمية الموضوعية في القرارات الضريبية الجزافية.

للموضوعية أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات الضريبية وخاصة في التقدير الجزافي، حيث ان المشرع الضريبي قد منح مأمور التقدير صلاحيات واسعة ضمن القانون الضريبي في اتخاذ القرار واعتمد بشكل كبير على قناعة مأمور التقدير في ذلك. وعليه فان القرار الضريبي يعتبر المهمة والهدف في عمل مأمور التقدير.

وتكمن أهمية موضوعية القرار الضريبي الجزافي في ان نسبة كبيرة من القرارات الضريبية التي تصدر في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية تكون بأسلوب التقدير الجزافي، وذلك بسبب ان نسبة كبيرة من المكلفين لا يمسون حسابات اصولية، وكذلك الظروف التي مرت بها فلسطين وما زالت تمر بها من حيث عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي مما انعكس تلقائيا على قلة درجة الثقة والانتماء والمصادقية.

تساعد الموضوعية في القرارات الضريبية في ايجاد العدل والمساواة بين المكلفين وكذلك تعمل على زيادة درجة الانتماء وزيادة المصادقية في البيانات المحاسبية المقدمة للدائرة، وهذا يساعد مأمور التقدير في الوصول لقرارات اكثر متانة وقوة وواقعية، ويساعد مأمور التقدير في بناء اسس سليمة لعملية التقدير حتى يكون القرار سليما ومتينا يصعب الطعن فيه، ويصعب سقوطه في مراحل التقدير او في مرحلة الاعتراض والاستئناف.

وتعتبر الموضوعية ذات أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات وخاصة الجزافية لانها تعتمد بشكل كبير على خبرة مأمور التقدير وعلى مقدرته وكفائته في اتخاذ القرار بما يتوفر لديه من معلومات عن حيثيات الملف ومحتوياته، وحتى يستطيع مأمور التقدير الوصول لقرار اكثر موضوعية يجب ان يتوفر لديه قاعدة بيانات سليمة وصحيحة وواقعية، بحيث يعتمد في مرجعيتها وموثوقيتها لقواعد حقيقية وواقعية يستطيع الرجوع اليها في اي وقت يشاء.

الا ان مأمور التقدير قد لا يستطيع احيانا الحصول على المعلومات الكافية عند اتخاذ القرار، مما يجعله امام خيار استراتيجي وهو تبني المدخل الموضوعي، مستندا على قدراته الذاتية في تحقيق موضوعية القرار، حتى لا يترك اي تأثيرات سلبية على الاطراف ذات العلاقة، من حيث التهاون في حق الخزينة او المبالغة في التقدير.

ولذلك يجب ان يتوخى مأمور التقدير الدقة في صياغة قراره وان يتمتع بالاستقلالية والحياد والموضوعية، وحتى يستطيع ان يحقق العدالة الضريبية يجب ان يكون لديه الكفاءة العلمية، وان يتوخى العناية المهنية، وان يكون لديه الالمام بالقوانين الضريبية والقوانين ذات العلاقة، وكذلك ملما بالمبادئ والاصول والمعايير المحاسبية والتدقيقية، والانظمة والتعليمات، وكذلك بالبيئة المحيطة(1).

ويعتبر قرار مأمور التقدير الاساس في تحديد الإيرادات الضريبية وتحصيلها وان الموضوعية في اتخاذ هذه القرارات وثباتها وقطعيتها ستؤدي تلقائيا لزيادة الإيرادات الضريبية من جهة، وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من جهة اخرى، حيث انها تساهم في توزيع الاعباء العامة على المكلفين كل حسب مقدرة التكلفة، بحيث يرتبط ذلك بالاهداف العامة للدولة والتي تسعى لتحقيقها، لذلك يجب ان يتوخى مأمور التقدير الدقة والموضوعية في صياغة قراره للوصول لقرارات سليمة تتصف بالثبات وتنعكس بشكل ايجابي على جميع الاطراف ذات العلاقة، وتتسجم مع توجهات الادارة وتعليماتها، حيث ان القرار يظهر بشكل ايجابي اوسلبي من حيث انعكاسه على الاطراف ذات العلاقة من مكلفين وادارة وخزينة.

وبالتالي فان صدور القرار بشكل موضوعي وايجابي سيؤثر ايجابيا، بينما سلبية

1- سالم جريب، اثر المعلومه في اتخاذ قرار مأمور التقدير في ضريبه الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1991.

- محمود صلاحات، تقييم قرارات المقررين في ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان الاردن، 1998.

القرار تؤدي لهدر حق الخزينة او إلى تراكم القضايا الضريبية لفترات طويلة مما يؤخر حق الخزينة، ويهدر المال العام بسبب تكرار العمل بنفس القضية وهي تراوح مكانها.

وتساعد استقلالية وموضوعية القرار وحياديته في تحقيق العدالة الضريبية وفي زيادة درجة الانتماء التي تؤدي لزيادة القناعة لدى المكلفين بالتقديرات، مما سيدعم الثقة بين المكلف والدائرة الضريبية، الامر الذي سيؤدي لزيادة الإيرادات، والمحافظة على حقوق الخزينة والوصول للاهداف المنشودة، وزيادة درجة التجاوب والالتزام من قبل المكلفين.

وعليه فان للموضوعية اهمية كبيرة في القرار من ناحية الملائمة والتعبير عن الحقيقة، وما يحتويه من اركان لا بد من توافرها لاي قرار سليم، من حيث الملائمة لنوعية المعلومات، والفترة الزمنية او الوقت الذي يتخذ فيه القرار، وكذلك سلامة القرار من الناحية الشكلية والصدق التعبيري والدقة التقويمية للمعلومات التي تم الاستناد عليها وتفسيرها، حيث ان هذه العناصر والاركان التي توصف بها الموضوعية تجعل منها شروط وصفات اساسية تزيد من اهميتها. ويعتبر توفر الموضوعية في هذه القرارات اساسا لضمان الثقة فيها للاستناد والاعتماد عليها لاقصى قدر ممكن، وعليه فان اقصى درجة يمكن تحقيقها من الموضوعية عند اصدار القرار من قبل مامور التقدير هي تطبيق الاحكام والقواعد المهنية العامة المقررة، وبذلك يكون المعنى العام للموضوعية في التقديرات قد تم تطبيقه، ويكون مامور التقدير قد استخدم وجهة النظر المقررة مهنيًا بدلا من وجهة نظره الشخصية، ويعمل على تطبيق الحكم المهني في الحقائق المتوفرة بصورة منطقية وكاملة.

ولضمان درجة كبيرة من الموضوعية يجب ان تكون البيانات التي يستند عليها مامور التقدير على درجة كبيرة من الدقة والموثوقية، وان يعمل على احترام اراء

الآخرين ولو كانت متباينة عن آرائه وإن يبتعد عن الأحكام الانفعالية والشخصية والفكرة المسبقة أو التعصب المطلق وعدم الانقياد لآراء الآخرين. كما يجب أن يتبع السلوك المهني العلمي باستمرار لكي يصل للحقيقة بعيدا عن التشدد بغض النظر عن النتائج التي تم الوصول إليها لوصف ومعالجة القضية موضوع البحث أو التقدير.

وعليه نلاحظ أنه كلما دعت الحاجة لوضع خطط وتطويرها، تنشأ الحاجة أيضا وبـنفس الدرجة ونفس اللحظة للبحث عن كيفية توفير الموضوعية في البيانات اللازمة لذلك، وإيضا في القرارات التي يرغب بالوصول إليها، الأمر الذي يزيد من أهمية الموضوعية.

المبحث الثالث:العوامل التي تؤثر في موضوعية القرارات الادارية (الجزافية):

تعتبر الموضوعية والعوامل المؤثرة بها في قرار مامور التقدير ذات اهمية كبيرة، ومن الضروريات الهامة لتحقيق اهداف العمل الضريبي، لانها تعتبر بمثابة العمود الفقري لقرار مامور التقدير، كونها تبعث الثقة بين المكلفين والدائرة الضريبية، وتزيد درجة الالتزام والانتماء، وتعمل على تعزيز العوامل الايجابية والاهتمام بتوفيرها، وتساعد في تجنب العوامل السلبية التي تقلل من الموضوعية او تتعارض معها. ولكي تتحقق الموضوعية في القرارات، يجب ان يكون لدى مامور التقدير المام بالعوامل التي تؤثر في موضوعية القرارات، ومن هذه العوامل:

1-البيانات والمعلومات المتوفرة: تختلف البيانات والمعلومات باختلاف الهدف المعد من اجله، وشكل وطريقة عرض البيانات ووقت تقديمها، لذلك يجب ان تتوفر في الوقت المناسب ووقت الحاجة اليها، بحيث تكون متاحة للاستخدام في أي وقت، حيث ان وقت وجود وعرض البيانات يؤثر على موضوعية القرار. وكذلك دقة المعلومات وملائمتها للهدف تعتبر من الامور الاساسية للموضوعية.

2- مدى وضوح ابيانات والمعلومات ومفاهيمها المستخدمة : يعتبر وضوح المفاهيم والاجراءات المستخدمة من الضروريات لما لها من تأثير على اتخاذ القرارات، حيث ان غموضها سيؤدي لعدم تفسيرها بالصورة السليمة.

3- اسلوب عرض البيانات: يعتبر اسلوب عرض البيانات والمعلومات وملائمتها احد عناصر الموضوعية السابق ذكرها، حيث يساعد في الفهم الصحيح للبيانات والمعلومات، ولذلك يجب ان تتوفر الدقة والوضوح والشمول في عرض البيانات.

4- مدى ثبات الاداة المستخدمة في تحليل وتقييم البيانات: تساعد عملية تحليل البيانات

والمعلومات بما يمكن مأمور التقدير من فهمها ودراستها واستخدامها لاصدار الاحكام واتخاذ القرارات، ويجب ان تكون وحدة التقييم المتبعة في التحليل ثابتة، مما يؤدي لدقة النتائج اذا ما تمت بدقة وامانة وكفاءة، وهذا سيؤدي بالتالي ليصبح اكثر موضوعية.

5- مدى ملائمة البيانات للغرض منها: حيث ان العلاقة بين ملائمة البيانات للغرض وموضوعية طردية، ولا يمكن القول بموضوعية قرارات او بيانات ما لم تكن ملائمة للغرض منها، لذلك يجب ان تكون البيانات المقدمة ملائمة ودقيقة.

6- مدى دقة اسلوب التحليل : بحيث يكون اسلوب التحليل والتدقيق للبيانات والمعلومات صادق ومتكامل، وان تكون نتائج قابلة للتكرار او التحقق بواسطة شخص اخر ذات كفاءة، او يتساوى معه بالكفاءة والخبرة والعدالة والاستقلال.

7- مدى كفاءة وفطنة الشخص القائم بالعمل: تؤثر الكفاءة و الفطنة في موضوعية البيانات والقرارات المتخذة، تأثيرا كبيرا، لانها تؤدي لتجنب التحريف الناتج عن الجهل بالمبادئ والاجراءات الواجب اتباعها، وقواعد السلوك المهني والقوانين الواجب الالتزام بها، وتجنب الخطا في تطبيقها او الاهمال في اداء أي من المهام الموكلة الية، وتجنب التحريف في البيانات المعدة، او التعمد في اخفاء بعض دلائل القصور، لذلك يجب العمل على رفع كفاءة كل من المحاسب وتوعية المكلف باستمرار بالتاهيل العلمي والعملية المناسب، حيث ان ذلك ذات اهمية كبيرة باعتبار انه يصدر عنهم التعبير عن البيانات ووضوحها وصدقها وبالتالي اصدار القرار من قبل مأمور التقدير على اساس هذه البيانات والمعلومات.

8- عدالة المحاسب والمراجع ومأمور التقدير والصفات الشخصية المكملة لها: أي ان يقول الحق ويعمل به في كل ما يعرض عليه من قضايا وبيانات، وما يقوم به من افعال اثناء قيامه بعمله وتاديبه لوظيفته وواجبه، وتمتعه بالصفات المهنية الضرورية، من العدالة والكفاءة

والفطنة والنزاهة والاستقلالية والامانة والصدق والشمول والوضوح وعدم التحيز.

9- استقلالية المحاسب والمراجع: يجب ان يكون في عمله، ليس تحت تاثير أي ضغوط من قبل الاطراف المستفيدة او المحتمل استفادتها من البيانات، حيث ان الموضوعية تجنب التحريف الناتج عن الانحياز الذي يحصل بسبب الضغوط التي يقع تحت تاثيرها، وعليه يجب توفير كافة الضمانات اللازمة لاستقلاليتهم وحمايتهم من أي ضغوط تقع عليهم وتشديد العقوبات على كل من يحاول اغرائهم بأي وسيلة تؤثر على استقلالية عملهم.

10- مدى الامانة عند كل من المحاسب والمراجع والمكلف ومأمور التقدير: حيث ان العلاقة طردية بين الموضوعية والامانة، فعندما يكون الانسان مؤمنا بالله وكتبه ورسله، فانه سيكون تلقائيا موضوعيا . لانه سيتبع ما انزل الله، حيث يقول الله تعالى "ولا تلبسوا الحق بالباطل، وتكتموا الحق وانتم تعلمون"(1).

11- مدى موضوعية البيانات والحسابات لدى المكلف: ان مدى ملائمة وموضوعية البيانات والمستندات تؤثر بشكل طردي على موضوعية القرار وخاصة البيانات التي سيعتمد عليها مأمور التقدير في قراره.

12- مدى اطلاع المحاسب او المراجع على دقة وسلامة العمليات لدى المكلف: حيث يكون لديه علم بشكل كبير عن البيانات، وطبيعة عمل المكلف والمستندات، واسلوب الحسابات وطريقة ادارتها ومدى دقة البيانات، مما يساعد في تقديم البيانات السليمة، والمقدرة على الحوار والمناقشة امام مأمور التقدير.

13- القوانين واللوائح التنفيذية والقرارات والتعليمات المتعلقة بالعمل: تؤثر بشكل كبير على موضوعية القرارات بما تحتويه من شروط علمية وعملية واجبة التطبيق لمزاولة العمل، سواء

1- القرآن الكريم ، سورة البقرة ، ايه 42.

على مستوى المكلفين أو مأموري التقدير والادارة الضريبية، حيث ان توفرها وتأثيرها والشروط المتوفرة بها والعقوبات على مخالفتها، لها دور كبير في التأكيد على موضوعية القرار وتحديد لها للواجبات والحقوق والامانة المهنية والحالات التي يعتبر بها مخلا بالنظام.

14- مدى وضوح سياسة الادارة وافصاحها: يؤثر الوضوح في سياسة الادارة بموضوعية القرار من خلال مدى الصدق والوضوح والافصاح عن الانشطة والاعمال التي تقوم بها.

وعليه فان بيان العوامل التي تؤثر في موضوعية البيانات، تعتبر اساسا لتوفير الموضوعية في القرارات، حتى يتم العمل على تعزيز الجوانب الايجابية والاهتمام بتوفيرها، وتجنب العوامل السلبية التي تقلل من الموضوعية او تتعارض معها، حيث ان دراسة الموضوعية في القرارات الضريبية والعوامل المؤثرة بها من الضروريات التي لا غنى عنها لاي مامور تقدير كي يعرف مصادر تحريف البيانات وسبل تجنبها، والعناصر الاكثر عرضة للتحريف، وكيفية الوصول للقرارات السليمة والمتينة، وكيفية التعرف على البيانات الصادقة والمبادئ الصحيحة وتمييزها عن غيرها، وذلك للوصول لنتائج سليمة، لان الاعتماد على بيانات واسس غير موضوعية لن يؤدي الا لنتائج غير موضوعية، وعليه فان ادراك اهم العوامل التي تؤثر بموضوعية البيانات تؤدي للوصول للطريق والاسلوب السليم للموضوعية الحقيقية(1).

1- شوقي الحفناوي، مدى اهمية الموضوعية في البيانات المحاسبية، مرجع سابق .

- علي ابو الحسن، الموضوعية في الفكر المحاسبي، مرجع سابق .

المبحث الرابع: تأثير الاطراف ذات العلاقة على موضوعية القرار الإداري (الجزافي).

تتأثر موضوعية قرار مأمور التقدير بعدة اطراف، حيث لها علاقة مباشرة ودور كبير،

ومأثر في موضوعية قرار مأمور التقدير ومن هذه الاطراف :

اولا: الادارة:

تؤثر سياسة الادارة وتعليماتها بشكل كبير في موضوعية القرار، من حيث الاهداف والخطط التي تسعى لتحقيقها، لذلك يجب عليها عند وضع هذه الخطط ان تأخذ بعين الاعتبار تحقيق الاهداف المرجوة، بحيث لا يترك اثرا على الاطراف ذات العلاقة بالقرار، وقد تؤدي بعض الخطط والتعليمات التي تضعها الادارة احيانا لتأثيرات غير ايجابية، من حيث رغبتها في تحقيق اكبر قدر ممكن من الإيرادات او الفروقات عن السنوات السابقة او لانجاز وانهاء اكبر قدر ممكن من الملفات والقضايا، دون الاخذ بعين الاعتبار اتباع الاسس العلمية والسليمة، مما يضطرها احيانا لاتباع واجراء المصالحات مع المكلف لتحقيق ذلك، الامر الذي سيترك اثار غير جيدة على كل من المكلف والخزينة، الا ان الادارة قد تضطر احيانا لاصدار تعليمات لانهاء الملفات الضريبية، وذلك في حالة تراكم هذه الملفات دون حلول لسنوات متتالية، وقد يكون بسبب وجود ظروف معينة، الا ان سبب ذلك يعود بشكل مباشر لقصور في التشريعات او في الانظمة والتعليمات او بالخطط والسياسات الموضوعية ومتابعتها، لذلك يجب على المشرع الضريبي ان يعمل على وضع التشريعات الملزمة، وعلى الادارة الضريبية ان تعمل على وضع الخطط والسياسات المناسبة، وان تعمل على تعديل هذه الخطط وملائمتها مع الظروف والاوزاع، وان تعمل على متابعتها وتقييمها باستمرار، ويجب ان تضع اسس لعملية التقدير ليستند عليها مأموري التقدير بحيث تلزمهم باخذ الحد الأدنى على الأقل من الدراسة المستفيضة والمراجعة التحليلية عند قيامهم بعملية التقدير، مما يؤدي للوصول لدرجة اكبر من

القيمة الحقيقية للدخول، الامر الذي ينعكس تلقائيا على حسن الاداء، وتحقيق العدالة المتوخاة في تطبيق القانون وتوفير الوقت والجهد المبذول، وسيحافظ على حق الخزينة ولا يضع عبء على المكلف، مما يؤدي لتحقيق الاهداف المنشودة، والوصول لقرارات اكثر موضوعية، وعلى الادارة الضريبية ان تعمل على تبسيط اجراءات التقدير، وان تضع اسس معينة ومقبولة وموضوعية لقبول او تعديل الاقرار مع مراعاة وقت وجهد المكلف، مما ينعكس على زيادة درجة الالتزام الضريبي وتحقيق اهداف الدائرة، الامر الذي سيؤدي لقرارات اكثر موضوعية .

ويجب على الادارة الضريبية ان لا يكون هدفها الوحيد حجم الجباية والانجاز، وان لا تقوم بالضغط الشديد على مقديريها لتحقيق ذلك، لانه سيكون على حساب الاهداف الاخرى التي تسعى لتحقيقها مما يؤدي لاتباع اسلوب الصفقات الضريبية، وليس الاسلوب العلمي التحليلي والدراسة المستفيضة، مما ينعكس على موضوعية القرار ونوعيته ودقته، وان يكون لديها الخبرات والالامام المالي والمحاسبي والضريبي، وان يكون لديها وعيا بالظروف الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة، حيث يساعد ذلك في وضع الخطط وتعديلها ومتابعتها، وفي وضع الاقتراحات لتعديل القوانين، ووضع اللوائح والتعليمات واصدارها، وان تعمل على رفع مستوى العاملين، وخاصة ماموري التقدير في الامور الفنية والدورات التخصصية، واجراء الدراسات ووضعها على شكل خطط، ومتابعتها وتقييمها، ووضع التعليمات لماموري التقدير ترشدهم بها لاساليب التقدير، وان تقوم بالتوزيع الجيد والمناسب للقطاعات الاقتصادية على ماموري التقدير، بحيث لا تركز على قطاعات معينة دون غيرها، وكذلك لا تترك قطاعات معينة لفترة طويلة لدى مامور تقدير معين، الامر الذي يؤدي لبطء التطور والمعرفة والخبرة لدى ماموري التقدير، مما سينعكس على موضوعية القرارات، وان تحد من تاثير الجهات ذات النفوذ على القرارات والعمل والتركيز على تجنب المحسوبية لما له من اثار سلبية تنعكس بشكل مباشر على التزام

المكلفين ورضاهم ودرجة انتمائهم وولائهم، وتزعزع الثقة بين المكلفين والدائرة، وتؤثر سلباً على العمل، وعلى نفسية المكلفين، الأمر الذي سينعكس على موضوعية القرارات وعدالتها.

ثانياً: محتويات الملف:

تساعد محتويات الملف مامور التقدير في تكوين فكرة اجمالية عن المكلف ووضع طبيعة عمله ونشاطه وحجم عمله، بحيث يعتبر مدخلا لانتهاء الملف والقضية الضريبية، وتساعد مامور التقدير في معرفة اسلوب التقدير الذي انهيت به القضية في السنة او السنوات السابقة، ومدى التزام المكلف في تقديمه للكشوفات والمستندات المطلوبة منه، وتسديده للضرائب المستحقة عليه، وفي معرفة نتائج الاعتراضات والاستئناف اذا كان ملف المكلف قد تم انهاءه باسلوب التقدير الاعتراضي، ويساعد في تكوين فكرة عن اسلوب المكلف في ادارة اعماله ومسكه لحساباته، وطرق التحليل المالي والضريبي واقوال المكلف في المحاضر السابقة ومقارنتها وبيان مدى تطابقها وتوافقها مع تصريحات المكلف، وتساعد مامور التقدير في التعرف على الوضع الاجتماعي للمكلف من خلال تصريحاته او المستندات التي يقدمها لتعزيز ذلك، والتعرف على طبيعة عمل المكلف ومدى تجاوبه مع مامور التقدير وتقديمه للمعطيات المطلوبة منه وفي معرفة المعلومات المتوفرة عن المكلف من حيث التطورات التي حصلت على وضعه الاجتماعي والاقتصادي واذا حصل له أي خسائر، وفي الاطلاع على اقواله ومستنداته الموثقة في الملف، حيث ان هذه الفكرة اجمالية من واقع محتويات الملف تساعد مامور التقدير في تحديد اسلوب التعامل مع المكلف، وتحديد الامور الواجب اتباعها عند الجلوس مع المكلف، واسلوب التقدير ونوعه الذي سيتم اتباعه في انتهاء القضية الضريبية، والاجراءات التي سيتم اتخاذها للوصول لذلك، الأمر الذي يؤدي للوصول لقرار اكثر موضوعية.

ثالثاً: التدقيق الداخلي:

تتأثر القرارات بشكل عام بوجود أو عدم وجود قسم التدقيق الداخلي، حيث يعتبر وجود المدقق الداخلي كأداة رقابة وتقييم على أعمال مأمور التقدير، وكذلك مكمل له من حيث اكتشاف الثغرات التي قد يسببها مأمور التقدير وخاصة من الناحية الفنية، لذلك فإن مدى اطلاع المدقق على التعاميم الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية، ومدى التزامه بها لها الأثر الكبير على موضوعية القرار، ولرغبة المدقق في إعادة الملف لمأمور التقدير أو اعتماده والمصادقة عليه، أسس يجب الاستناد عليها، بالإضافة لبعض القرائن أو الدلائل التي تساعد، ولخبرته وإطلاعه على قضايا مشابهة لنفس القطاع، ومعرفة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية المحيطة ومراعاتها لها، حتى يحقق موضوعية القرار، ولأسلوب عمل المدقق من حيث اعتماده على السنوات السابقة وأخذها كأساس ومقياس للقياس عليها تأثير كبير على موضوعية القرار، حيث إن الأوضاع السياسية غير مستقرة الأمر الذي سينعكس تلقائياً على الأوضاع الاقتصادية، مما سيؤدي لوجود تأثير مباشر على قيمة الدخل وأوضاع المكلفين، وقد يكون سبب التغير أو الانخفاض حصول خسائر فعلية لدى المكلف، لذلك يجب عدم اعتماد السنة السابقة كحكم ومقياس على قيمة الدخل أو أعمال المكلف للقياس عليها عند اتمام إجراءات اعتماد الملف، الأمر الذي سيؤثر على موضوعية القرار، ويجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف والأوضاع المحيطة، مما يعزز ويزيد درجة الموضوعية وتحققها.

واللعلاقة بين المدقق الداخلي ومأمور التقدير دور كبير على موضوعية القرار، حيث قد يتغاضى المقدر أحياناً عن بعض الأمور في القرار، مما يؤثر على موضوعية القرار سواء من الناحية السلبية أو الإيجابية.

ولمعرفة مأمور التقدير بأسلوب المقدر والأمور التدقيقية التي يركز عليها، وكذلك

لمدى المام المدقق ومعرفته بالقوانين والتعليمات، الاثر الكبير على القرار، حيث ان معرفة وكفاءة وخبرة المدقق ومعرفة ماموري التقدير بمدى خبرة المدقق تؤدي لان يكون مامور التقدير اكثر حذرا في صياغة القرار ويحرص على تعزيز قراره وذلك بتوفير البيانات والمستندات التي يستند اليها حتى يتجنب سقوط القرار او ارجاعه من قبل المدقق.

لذلك يجب على المدقق ان يكون لديه الالمام والمعرفة باساليب التقدير وطرق التقدير والامور المالية والمحاسبية والتدقيقية والقانونية وفي القطاعات الاقتصادية، حيث ان لمعرفته وخبرته في ذلك الدور الكبير في اعتماد الملف او ارجاعه لمامور التقدير، لذلك فان خبرة المدقق ومعرفة مامور التقدير بمدى خبرة المدقق لهما دور كبير في صياغة القرار من قبل مامور التقدير وتأثيره على درجة ومدى اعتماد القرار من قبل المدقق، ويجب على المدقق ان يكون اكثر حذرا وخاصة عند قيامه بعملية التدقيق على الملفات التي تم تقديرها باسلوب التقدير الغيابي الجزافي دون ان يكون قد تم تقديم الكشوفات الذاتية من قبل المكلف، بحيث يجب ان لا يكون التقدير مبالغا فيه، وان يكون مستندا لاسس سليمة حتى لا يعمل ردود فعل عكسية لدى المكلف او يعمل على تعظيم حجم المديونية، ولاراء الاخرين بالمكلف والمعلومة المتوفرة عنه للمدقق، ومدى وعيه الضريبي وفهمه ومعرفته للقوانين والانظمة والتعليمات ولواجبه وحقوقه ودرجة انتمائه وولائه تأثير على اتخاذ القرار.

رابعا: التدقيق الخارجي :

يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة التي تستطيع الادارة الضريبية من خلالها الحكم على حسن سير العملية التقديرية، وخاصة من الناحية الفنية والاجرائية، لانها تساعد الادارة الضريبية في توصيل الملاحظات والمعلومات عن مواطن القصور في العملية التقديرية،

حتى يتم العمل على تلاشيها، وتتأثر القرارات الضريبية المتخذة من قبل ماموري التقدير بالدوائر الضريبية بشكل عام بمدى فاعلية وتطبيق القرارات المتخذة من قبل قسم التدقيق الخارجي، وكذلك في رغبة المدقق الخارجي بوضع ملاحظات حول القرارات الضريبية، وكذلك بمدى سياسة الادارة الضريبية في انجاز اكبر عدد ممكن من الملفات او تحقيق اكبر قدر ممكن من الجباية، وتتأثر القرارات بشكل عام بوجود قسم التدقيق الخارجي او عدمه، حيث ان قسم التدقيق الخارجي يعتبر اداة الرقابة التي تتم من قبل الادارة الضريبية على سير عملية التقدير، من حيث وضع الخطط والتقارير والمساعدة في رسم السياسة التقديرية، وكذلك لها تأثير كبير من الناحية الرقابية كونها ترفع التقارير عن ما تم تدقيقه على اقسام واعمال الدوائر الامر الذي يؤدي لان يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق الداخلي ومأمور التقدير وجود رقابة على العملية التقديرية التي يتم انجازها في الدوائر الضريبية الامر الذي يزيد من درجة الدقة والانتباه مما ينعكس على موضوعية القرارات، وتؤثر الخطط والسياسات المرسومة والتعليمات على قسم التدقيق الخارجي، من حيث التزامهم او عدم التزامهم بالتعليمات الصادرة عن الادارة الضريبية، وفي تنفيذهم لهذه السياسات والتعليمات التي ترغب الادارة بتطبيقها وتنفيذها، وتتأثر بالاسلوب الذي يتم اتباعه، وفي مدى اعتبار السنوات السابقة معيارا واساسا للحكم على دخل المكلف وكذلك مدى معرفة المدقق الخارجي باسلوب عمل المدقق الداخلي ومأمور التقدير والاسس التي يستند عليها المدقق عند قيامه بالعملية التقديرية، حيث تؤثر خبرة ودراية ومعرفة المدقق الخارجي بالقوانين والانظمة والتعليمات والخبرة العملية بالقطاعات الاقتصادية على التقارير والمعلومات التي سيتم الوصول اليها، وكذلك تساعد في سرعة اكتشاف الانحرافات ان وجدت، وتساعد في وضع الاقتراحات ضمن التقارير المرفوعة لتحسين مستوى الاداء وتصويب الانحرافات، ولمدى معرفة واطلاع المدقق الخارجي على الاوضاع والظروف والبيئة

المحيطة من حيث عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، واخذة لذلك بعين الاعتبار دور كبير في عملية التدقيق والوصول للنتائج ، ولمعرفة اسلوب عمل قسم التدقيق الخارجي من قبل المدقق الداخلي، يساعده في معرفة الامور الاكثر تركيزا، حيث كلما زادت خبرة ومعرفة قسم التدقيق الخارجي، كلما كان اكثر حرصا على القرارات وموضوعيتها وللعلاقة الشخصية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي او مدير الدائرة الضريبية دور كبير من حيث الرغبة او عدمها في رفع التقارير حول الانحرافات في العملية التقديرية، او في اعطاء التوجيهات والارشادات بشكل شفهي دون ان يتم ذكرها ضمن تقارير معينة، او رغبة المدقق الخارجي برفع التقارير او عدمها، لذلك فان هذه الامور تؤثر في اتخاذ القرارات وفي موضوعيتها.

خامسا: وضع المكلف :

لوضع المكلف تاثير كبير على القرارات الضريبية، من حيث اسم المكلف وشهرته سواء من ناحية عمله وحجمه وطبيعته او من ناحية وضعه وشهرته الاجتماعية، حيث ان بعض المكلفين يعملون على القيام بتسديد التزاماتهم، للمحافظة على سمعتهم الاجتماعية، وكذلك للحصول على الخدمات الضريبية التي يحتاجونها باقصى سرعة وسهولة ممكنة، وتساعد المعلومات المتوفرة لدى الدائرة ومأمور التقدير عن المكلف في الوصول لفكرة اكثر دقة عن وضع المكلف وعمله، مما يساعد في الوصول لقيمة اكثر دقة عن دخل المكلف وبالتالي الوصول لقرار اكثر موضوعية، ولاراء الاخرين بالمكلف وسمعته ونظرتهم اليه دور كبير، حيث اذا كانت ايجابية فانها تساعد في الوصول لفكرة اكثر ايجابية عنه، بينما اذا كانت سلبية فان مأمور التقدير يعمل على البحث عن المعلومات الاكثر دقة، ويعمل على تمحيصها ودراستها بشكل اكثر استفاضة، ولاسلوب المكلف وطريقة تعامله مع الادارة الضريبية

دور كبير، حيث إذا كان المكلف يتعامل بأسلوب جيد، ويقدم ما يطلب منه في الاوقات المناسبة ويتعاون مع الادارة الضريبية، فان ذلك يساعد في الوصول بشكل اسرع لما يريد مامور التقدير، ويعمل على سرعة انتهاء القضية الضريبية، ولوعي المكلف وخبرته دور كبير في تقديمه للبيانات والمستندات المتعلقة بدخله ومناقشته بها، حيث ان ذلك يساعد في الوصول لوضع اكثر دقة عن دخل المكلف مما يساعد في الوصول لتقديرات اكثر دقة واكثر موضوعية.

ولطبيعة ونوع نشاط المكلف دور كبير في موضوعية القرار، حيث اذا اكان حجم عمل المكلف كبير ويمسك حسابات اصولية، ونوع النشاط اذا كان ذا صبغة اجتماعية او عائد كبير للمجتمع او ذا صبغة غير شرعية، فلذلك دور كبير في موضوعية القرار لدى مامور التقدير، ولنتيجة اعمال المكلف دور كبير في موضوعية القرار، حيث اذا قدم المكلف كشف يحتوي على ايرادات ومصاريف غير مقنعة او غير متناسبة عن المعلومات المتوفرة لدى مامور التقدير، او كانت التصريحات غير سليمة وغير واقعية وليست متناسبة مع المعلومات المتوفرة لدى مامور التقدير، فان هذا سيكون فكرة لديه بشكل سلبي عن تصريحات المكلف وبياناته، وبالتالي قد تؤثر على موضوعية القرار، بينما في حالة تصريح المكلف عن اعماله بصورة سليمة ومنطقية، فان مامور التقدير سيأخذ فكرة جيدة عن المكلف مما يؤثر على موضوعية القرار، ولاسلوب عرض البيانات ومسكه للحسابات اذا كانت بطريقة منتظمة ومصرح عن اعماله بشكل سليم ومدى تناسبها مع المعطيات المتوفرة عن المكلف، ومدى تناسبها مع حجم وطبيعة عمل المكلف، تأثير على الفكرة المكونة لدى مامور التقدير، مما يؤثر على موضوعية القرار، ولمقدار الربح المعلن ومدى تناسبه مع اعمال المكلف وطبيعة نشاطه وحجم اعماله، والفكرة المكونة عنه لدى الادارة الضريبية تأثير كبير على القرار وموضوعيته، حيث اذا كانت نتيجة اعماله سليمة فانها ستؤثر على الفكرة المكونة لدى مامور التقدير وسيعمل على التأكد من المعطيات وتحليلها،

وفي حالة ثبت عكس ما هو مصرح عنه، فإنه سيؤثر على موضوعية القرار، حيث إن الفكرة التي تكون لدى مامور التقدير أصبحت سلبية عن المكلف، وكذلك لالتزام المكلف وتقديمه لبياناته في الوقت المناسب وتقديمه الكشوفات في الاوقات المحددة ستعمل على تكوين فكرة ايجابية عن المكلف مما ينعكس على القرارات ونوعيتها وموضوعيتها، ولخبرة وفطنة المكلف ووعيه الضريبي ومقدار مناقشته لاعماله والبيانات المقدمة وردود فعله في جلسة المناقشة والمحضر امام مامور التقدير دور كبير على الفكرة التي تتكون لدى مامور التقدير، حيث ان المكلف عندما يكون لديه الثقة بالمعلومات والمعطيات والمستندات المقدمة، فإنه يعمل على مناقشتها بشكل هادئ وبعيد عن عن العصبية والارتباك، ويكون مطمئنا ومتمكنا من نفسه ومناقشته، بينما في حالة عدم تمكنه من ذلك سيؤدي لردود فعل عكسية سلبية، وهذا سيكون فكرة سلبية، وسيؤثر على موضوعية القرار.

ولوضع المكلف المادي دور كبير في موضوعية القرار حيث انه عندما يعلم مامور التقدير ان وضع المكلف جيد وان تصريحاته غير متناسبة، فان هذا سيؤثر على موضوعية القرار بسبب تكون الفكرة السلبية، بينما عندما يكون وضع المكلف المادي سلبي فان مامور التقدير يأخذ ذلك بعين الاعتبار، وقد يعهد المكلف احيانا في تاخير انتهاء الملف باتباعه اسلوب المماطلة والتسويق والمراوغة، مما يضطر مامور التقدير لاتخاذ اسلوب التقدير الجزافي الغيبي والتقديرات الغيائية، حتى يلزم المكلف في انتهاء قضيته بما له من تاثير على موضوعية القرار واسلوبه والفكرة التي تتكون عن المكلف.

وكذلك لشعور مامور التقدير بان المكلف سيوافق على التقديرات خلال الجلسة، دور كبير في تحديد اتجاه المناقشة، حيث يعمل على مناقشة المكلف في البيانات المقدمة على اساس انه موافق على الامور التي تتم مناقشتها، بينما اذا شعر ان المكلف لم يوافق على التقديرات،

فانه يعمل على اتباع اسلوب المناقشة المستفيضة للوصول لمعطيات اكثر دقة واكثر تأكيداً ليتم توثيقها بالملف، ليتم الاستناد اليها في جلسات لاحقة، وكذلك شعور مامور التقدير بان المكلف سيوافق على التقديرات سيكون الاسلوب المتبع اكثر سرعة في انتهاء القضية بسبب التجاوب في انتهاء القضية ولا يحتاج لتعزيزات كثيرة في الملف مما يساعد في زيادة درجة الثقة وتقليل الوقت والتكلفة وسرعة انتهاء القضية مما ينعكس بشكل ايجابي على موضوعية القرار.

ولمقدرة المكلف واستعداده للتفاوض على المعطيات التي تقدم بها حول قضيته الضريبية، وعلى مدى اقناع مامور التقدير بها دور كبير في الوصول لدرجة اكبر من القناعة، ودور كبير للحكم على المعلومات والمعطيات المتوفرة مما ينعكس على موضوعية القرار واسلوب التقدير.

وكذلك لمدى تجاوب المكلف في الجلسة مع مامور التقدير، وتطابق اقواله بالمحضر والكشف الحسي مع البيانات والتصريحات المقدمة من قبله وفي مدى موافقته عند الطلب منه على التعديل وموافقته او عدم موافقته، دور كبير في تحديد نوع التقدير واسلوبه الذي سيتم اتخاذه، الامر الذي سيكون له تأثير على موضوعية القرار.

سادساً: المفوض عن المكلف:

للمفوض عن المكلف تأثير ودور كبير في اتخاذ القرار وموضوعية، من حيث اسم المفوض وشهرته وسمعته في المنطقة التي يعيش فيها، فاذا كانت سمعته وشهرته ايجابية تنعكس على الثقة بالمعلومات المقدمة من قبله للدائرة وستكون درجة كبيرة من القناعة بالمعلومات المقدمة لدى مامور التقدير، مما يساعد في الاعتماد عليها والتي لها دور كبير في تحديد نوع واسلوب التقدير، وكذلك لنوع دراسة المفوض الاكاديمية وتخصصه تأثير كبير، بحيث اذا

كان بالامور المالية والضريبية او بتخصصات اخرى، ولخبرة وسعة اطلاعه مما يساعد في المناقشة والاجابة على الاستفسارات، وتساعد في سهولة البت والموافقة على القرارات، وكذلك لخبرته في مجال الضريبة والقوانين الضريبية دور كبير حيث يساعد في تعزيز وزيادة الثقة بالبيانات والمعلومات المقدمة، الامر الذي سيزيد من درجة الاعتماد عليها، لما لها من دور كبير من حيث انعكاسها على المعلومات وطريقة اعدادها ومدى دقتها وصحتها لان خبرة المفوض العملية تنعكس على الاعمال التي يقوم بها، ولالتزام المفوض وتقديمه للمستندات والمعلومات المطلوبة منه في الوقت المحدد تاثير كبير ينعكس على القضية الضريبية وعلى مدى الاعتماد على ما تقدم به، مما يساعد في سرعة اتخاذ القرارات، وتحديد نوعها واسلوبها.

ولسمعة المفوض لدى ضريبة الدخل، والمعلومات المتوفرة لدى الدائرة، دور كبير، مما يساعد على زيادة درجة الثقة بينه وبين الادارة الضريبية وتعزز الثقة بالمعلومات التي يزود الدائرة بها عن المكلف ووضعه، فاذا كانت السمعة سيئة فينعكس ذلك سلبيا على التقديرات وانعدام الثقة بالمعلومات، وكذلك في سرعة انتهاء القضية مما ينعكس على اسلوب التقدير ونوعية الاداء الذي يؤدي لتحقيق موضوعية القرار، ولتمكن المفوض من المعطيات والمعلومات التي يتقدم بها دور كبير في مناقشة لها ودفاعه عنها وفي رده على الاسئلة والاستفسارات مما يجعله متمكن من ذلك، ولكن اذا لم يكن لديه المقدرة والخبرة فسيكون عاجزا عن الرد على هذه الاستفسارات مما ينزع الثقة به، وبالمعلومات المقدمة من قبله. الامر الذي سينعكس على موضوعية القرار واسلوبه، ولرغبة المفوض في انتهاء الملف او عدمه دور كبير حيث اذا لاحظ مامور التقدير ان المفوض يرغب بانهاء الملف قد يوافق على التقديرات، فان مامور التقدير سيستخدم اسلوب النقاش لانهاء الملف، ولكن اذا شعر ان المفوض لا يرغب بانهاء القضية فانه قد يستخدم اسلوب التقديرات الجزافية، وعليه فان اسلوب النقاش يختلف باختلاف المعطيات

التي يرغب في الوصول إليها، وهذا سيكون له تأثير على أسلوب القرار وموضوعيته.

ولعلاقة المفوض بالادارة الضريبية تأثير على موضوعية القرار حيث ان هذه العلاقة قد تؤدي لنتائج ايجابية او سلبية في نفس الوقت، فاذا احسن استغلال هذه العلاقة لبناء الثقة والتعاون بين المفوض والادارة الضريبية فانها تساعد في الوصول لقرارات اكثر دقة وواقعية وموضوعية، تؤدي لتحقيق الاهداف دون ان تترك أي اثار سلبية على جميع الاطراف ذات العلاقة، ولكن اذا تم اساءة استخدام هذه العلاقة فانها ستؤدي للوصول لنتائج سلبية وغير سليمة للقرارات، الامر الذي سينعكس بشكل سيء على جميع الاطراف ذات العلاقة بالقرار، ولتتمكن المفوض من المعلومات المتوفرة لديه والافكار الموجودة عن المكلف ومدى اطلاعه على المعلومات والمستندات وعلمه ومعرفته بعمل المكلف ووضعه دور كبير على موضوعية القرار، حيث ان تمكنه من النقاش والاجابة على الاستفسارات وتوضيحه لوضع المكلف وطبيعة عمله دور كبير في ادارة النقاش والاجابة عن المعلومات والاستفسارات وتوصيل الفكرة عن القضية لمأمور التقدير، وعدم توفر هذه الفكرة سيؤدي لتلغيم المفوض وعدم قدرته على توصيل المعلومات بشكل سليم مما يؤدي لضعف الثقة بالمفوض والمعلومات التي يتقدم بها، وهذا سيؤثر بشكل سلبي على موضوعية القرار، ولتوافق المعلومات المصرح بها مع البيانات المتوفرة لدى المفوض وتطابقها، وتوقع مأمور التقدير بموافقة المفوض او عدمها على التقدير اثر كبير على القرار، حيث انه عندما يتوقع الموافقة على التقديرات فان أسلوب النقاش يكون ايجابيا، حيث يبدأ بالمناقشة حول النقاط العالقة لازالة نقاط الخلاف، ولكن عندما يشعر ان المفوض لا يوافق وانما مجرد نقاش او للحصول على تنازلات معينة او مجرد جلسة لتأجيل القضية او الانتظار حتى تحول الى مأمور تقدير اخر، فان أسلوب النقاش والتقدير سيختلف وهذا سيؤثر سلبا على القرار المتخذ، وكذلك فان مدى استعداد المفوض للنقاش ومدى تقبله لانهاء نقاط

الخلاف وانتهاء القضية دور في أسلوب التقدير، مما ينعكس على القرار وموضوعيته.

وكذلك فان لمعرفة المفوض واطلاعه على اوضاع المكلف الاقتصادية والاجتماعية، ومعرفة لآعماله واسلوب تسجيل البيانات المحاسبية ومدى مساهمته بها وفي اعدادها، واستطاعته نقل هذه الفكرة لمأمور التقدير واقتناعه بها دور كبير على موضوعية القرار، ولمدى استقلالية المفوض دور كبير في النقاش وفي الرد على الاسئلة والاستفسارات التي توجه اليه اثناء نقاش القضية، وفي الرد على الاسئلة المتعلقة بالتحليل المالي والمحاسبي، وللمعطيات الواردة في القوائم.

وكذلك لاستقلالية المحاسب في اعداد البيانات والقوائم المالية دور كبير في مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية، حيث ان هذه الامور تجعل المفوض متمكن من الاجابة على الاستفسارات، ومن الثقة بالحسابات مما يؤدي لزيادة درجة الموضوعية، لانه يتم التوصل لدرجة من الاقناع بين المفوض ومأمور التقدير.

سابعا : مأمور التقدير:

للعوامل المتعلقة بمأمور التقدير دور كبير على العملية التقديرية، حيث ان الاوضاع العائلية والشخصية لها تاثير كبير من ناحية الاستقرار النفسي والانعكاس الايجابي او السلبي على تصرفات مأمور التقدير، وكذلك للراحة النفسية وتوفرها في العمل الدور الكبير على العمل واسلوبه، حيث ان ذلك ينعكس بشكل ايجابي على العمل كما ونوعا، وعلى اسلوب التعامل مع الموظفين والمكلفين، مما يؤدي للقيام بالعمل على افضل وجه واكمل صورة، وتؤدي الراحة النفسية، وتحديد ساعات العمل لاعطاء المجال الافضل لكفاءة العمل والانجاز وزيادة درجة التركيز والانتباه، والابتعاد عن تشتت الفكري والارهاق، مما سيؤثر ايجابيا على العملية التقديرية، وعلى موضوعية القرارات، لذلك فان طول فترة العمل تؤدي لتاثيرات جسمانية

ونفسية، تنعكس سلبيا من الناحية الجسمية والنفسية وستزيد درجة الارهاق وهذا سينعكس سلبيا على العملية التقديرية ودرجة ونوع الاداء، ويحرص مامور التقدير احيانا في عمله للحصول على مكافئة شخصية او تقدير افضل، حيث يساعد في زيادة العمل وزيادة الانجاز مما سينعكس على موضوعية القرار بسبب زيادة درجة الدقة والاتقان، لكي يحصل على تقدير افضل، ولكن اذا لم يحصل المقدر على التقييمات الجيدة، وعلى ما يستحقه مقابل الجهد المبذول من مكافآت او ترقية او أي شيء اخر، فان الشعور الايجابي سينعكس بشكل سلبي، وان انخفاض الشعور الايجابي والمكافئة مقابل الجهد المبذول ستؤثر سلبيا على العمل وبالتالي سينعكس على موضوعية القرار.

ويجب ان يكون الاستقلال التام لماموري التقدير في اتخاذ القرارات حسب ما توصل اليه وان لا يتأثر بأي تأثيرات او ضغوط من قبل الادارة، او أي تدخل في انتهاء القضية، مما سيترك اثارا سلبية تؤثر على موضوعية القرارات، حيث ان القانون الضريبي قد منح مامور التقدير الصلاحية الكاملة في اتخاذ القرار، وان تدخل الادارة في القرار سيؤدي للتأثير على موضوعية القرار، ولعلاقة مامور التقدير مع المكلف او المفوض او كلاهما ايجابياتها وسلبياتها، وبالتالي لها اثار على موضوعية القرار. فإيجابية العلاقة تزيد الثقة بين مامور التقدير والمكلف من حيث التصريحات السليمة والدقيقة، حتى لا تترك اثر سلبي على الخزينة او المكلف، والاثار السلبية من خلال استغلال هذه العلاقة بشكل سيء، مما يؤثر على موضوعية القرار، وللعلاقة الشخصية مع الزملاء والادارة دور كبير حيث ان ماموري التقدير في الدائرة الضريبية يعتبرون كل متكامل، حيث ان كل مامور تقدير له اختصاص معين ضمن عمل الدائرة، وان القضية الضريبية يختص بها اكثر من مامور تقدير من خلال اقسام واعمال الدائرة، لذلك فان الموظفين يعتبرون كل متكامل، وكل واحد منهم مكمل للآخر، لذلك يجب ان يكون التعاون

بين الموظفين وان تكون العلاقات جيدة، فعندما يرى المكلفين ان العلاقات جيدة بين الموظفين، فان ذلك يزيد من احترامهم وتقديرهم والثقة بهم ولهم، وهذا سيؤدي لزيادة درجة التعاون بينهم في قيام كل منهم بعمله وبتقديم ما لديه من معلومات للوصول لقرارات اكثر دقة وموضوعية.

وكذلك فان طبيعة العمل في الضرائب تحتاج لمجموعة من العمليات من تحليل للمستندات والبيانات والكشف الحسي والمحاضر، لذلك يجب ان لا تكون فترات العمل طويلة حتى لا ترهق الموظفين وبالتالي ستعكس على موضوعية القرار، ويجب تقاسم العمل وعدم تركيزه بيد مامورين محددين حتى لا يكون العمل عبئا ولا يتم السيطرة عليه، وحتى يكتسب جميع ماموري التقدير الخبرة في جميع القطاعات ويساعدوا في تقاسم العمل، حيث ان ماموري التقدير ينتقلون من قسم لآخر. وبذلك يكون لديهم خبرة ومعرفة بجميع اقسام قطاعات العمل، حيث انها مكمله ومتراصة مع بعضها البعض، لذلك فان خبرة مامور التقدير بجميع القطاعات والاقسام تساعد في الوصول لقرارات اكثر موضوعية. ولسياسة الادارة وتعليماتها تاثير على مامور التقدير وقراره، حيث ان سياسة الادارة من حيث رغبتها بتحصيل اكبر قدر ممكن من الجباية، او تطبيق سياسة معينة او خطة معينة او اهتمامها بقطاعات اقتصادية دون غيرها او بتوزيع القطاعات بين ماموري التقدير، وكذلك اهتمامها بساعات وضغط العمل له التأثير الكبير على مامور التقدير مما ينعكس على موضوعية القرار، وكذلك رغبة الادارة في الحصول على اكثر فروقات ضريبية او انجاز اكبر عدد من الملفات، حيث سيكون الهدف تحقيق الجباية وانهاء الملفات مما تؤثر هذه السياسة بشكل ايجابي او سلبي على كل من الخزينة والمكلف، اذا لم يتم توخي الموضوعية واتباع الاسس السليمة في عملية التحليل والفحص في الوصول لقيمة الدخل الحقيقية، لذلك يجب ان لا تقوم بالضغط الشديد على المقدرين في العمل والانجاز مما سينعكس سلبا عليهم، وعلى دقة وسلامة وموضوعية القرارات.

وكذلك لاهتمام الادارة بامور التقدير من ناحية الحوافز والراحة النفسية في العمل وعلاقتة مع زملائه دور كبير في تحقيق الاهداف المرجوة، وشعوره بانه سيحصل على ما يستحقه مقابل عمله، سواء من الناحية المادية او المعنوية، ولسياسة الادارة في توزيع المهن دور كبير في موضوعية القرار من حيث وضع مامور التقدير الذي لديه الخبرة والمعرفة بالقسم الذي يتناسب مع ذلك، حيث ان التوزيع السيء للمهام سيؤدي لردود فعل عكسية من قبل ماموري التقدير بسبب تدني مستوى الرضى الوظيفي وكذلك على المقدرة في العمل والانجازات ونوعية القرارات، الامر الذي سينعكس على موضوعية القرارات.

وعلى مامور التقدير ان يعمل على زيادة خبرته واطلاعه على الامور المحاسبية والمالية والضريبية والقانونية، والقوانين الاخرى ذات العلاقة، واساليب ادارة ومسك الحسابات والمعايير المحاسبية وما يستجد عليها من تطورات ، وعلى التقارير والمجلات والدراسات الخاصة بعمله، وان يكون لديه الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفة، وان يكون لديه الالمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة ومعرفة اساس اعمالها وتكلفتها واعبائها وارباحها، لما لها من اثر كبير على مقدرة مامور التقدير في اتخاذ القرار وانجازة ، مما سينعكس على موضوعية القرار(1).

وكذلك للظروف السياسية والاجتماعية والبيئة المحيطة تاثير كبير على اتخاذ القرار من قبل مامور التقدير، بما لها من تاثير كبير على موضوعية القرار، حيث ان الاوضاع السياسية في فلسطين غير مستقرة مما تنعكس تلقائيا على الاوضاع الاقتصادية، لذلك على مامور التقدير ان يكون لديه معرفة واطلاع على هذه الظروف والاضاع بما لها من التأثير الكبير والمباشر

1- ارانده محمد صالح، مدى التحقق من عدالة البيانات الماليه والعوامل التي تؤثر فيها، مرجع سابق.

- محمود صلاحات، تقييد قرارات المقدرين في ضريبة الدخل، مرجع سابق.

- عبد الفتاح بنات، فاعلية التقدير الضريبي، مرجع سابق.

على موضوعية القرارات واعمال الدائرة، ولمقدرة مامور التقدير وخبرته في التعامل وتبادل الاراء مع المكلفين دور كبير في موضوعية القرار، حيث ان تبادل الاراء والنقاش والحصول على الافكار والمعلومات اللازمة لعملية التقدير حول القضية لها الدور الكبير والتاثير المباشر على القرار، فعندما يكون لمامور التقدير المقدرة والخبرة في فن التعامل والعلاقة بين المكلف ومامور التقدير سيزيد الثقة بها، لذلك يجب على مامور التقدير اجادة فن التعامل مع المكلفين لانه يؤدي للوصول لقرارات اكثر موضوعية، وكذلك معرفته واطلاعه على نتائج الاستئناف وقرارات المحاكم يساعده في صياغة قرارات اكثر دقة، حيث ان خبرته في امور الاعتراض والاستئناف والاجراءات القانونية في الاعتراض والطعن القضائي تساعده في تجنب سقوط القرارات سواء من النواحي الشكلية والموضوعية او في مراحل عملية التقدير المختلفة، مما يجعله يصدر قرارات متينة ومستدة لاسس واقعية وتكون اكثر موضوعية، ويجب على مامور التقدير ان يعمل على دراسة وتحليل كل قضية على حدة، دون القياس على القضايا الاخرى، سواء المتشابهة او غير المتشابهة، وان يتم الاعتماد على اسس موضوعية وثابتة وسليمة، وليس على التوقع والحدس، وان يتم ابعاد جميع عوامل التحيز الشخصية والذاتية، بحيث يكون الهدف الوصول لدخول حقيقية وواقعية، دون ان تؤثر سلبيا على الاطراف ذات العلاقة.

وفي فلسطين نلاحظ ان للاطراف ذات العلاقة تاثير مباشر على موضوعية قرار مامور التقدير الاداري (الجزافي)، الا ان درجة التأثير تتفاوت من قضية لاخرى ومن دائرة ضريبية لاخرى. وان مستوى الموضوعية متدني بشكل عام وذلك لعدم اتباع الاسس السليمة والعلمية التي تحقق الموضوعية وتزيد من درجتها، ولا يعود تدني مستوى الموضوعية في القرار لمامور التقدير وحده، وانما لجميع الاطراف ذات العلاقة، وإضافة إلى ان القاعدة الاساسية التي تبنى عليها الموضوعية غير متوفرة، وان توفرت احيانا فتكون غير كافية بسبب عدم

الرغبة في تطبيقها من قبل الاطراف ذات العلاقة بالقرار. كما وان الكفاءة العلمية والعناية المهنية والعملية لمآمور التقدير غير كافية لوحدها لزيادة درجة مستوى الموضوعية اذا لم يتوفر قاعدة واسس سليمة يعتمد عليها لدى باقي الاطراف بحيث يستند عليها مآمور التقدير لتحقيق الاهداف المنشودة. ويتوجب على معد البيانات سواء المكلف او المفوض عنه ان يكون موضوعيا وان يتوخى الدقة عند اعداده البيانات وان يبتعد عن الامور التي تقلل من مستوى الموضوعية وتؤثر على موضوعية البيانات مثل الخطا والنسيان والتحيز والجهل والتحيز القهري.

لقد عملت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ قدومها على وضع خطط وبرامج لتحقيق اهدافها، حيث عملت على زيادة درجة التاهيل لمآموري التقدير وذلك بعقد الدورات المتخصصة، وعملت على توفير الادوات والاجهزة المناسبة. وبالرغم من ذلك الا ان موضوعية القرار لم ترقى للمستوى المطلوب وذلك بسبب عدم استقرار الاوضاع السياسية والاقتصادية، وتدني درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين وعجز الادارة الضريبية عن بناء الثقة بين المكلفين والادارة الضريبية، الا اننا نلاحظ ان السبب الاساسي الذي ادى لتدني مستوى الموضوعية هو عدم التطور في اسلوب التقدير، واتباع اسلوب الصفات الضريبية والاتفاقيات دون التحليل السليم للبيانات والمعلومات وعدم العمل على تطويره. وكذلك عدم التزام المكلفين بمسك حسابات اصولية بصورة رسمية وعدم تطبيق العقوبات بصورة جديّة على المكلفين المتهربين وغير الملتزمين او الذين لا يصرحون عن اعمالهم بصورة سليمة، الامر الذي ادى بالمكلفين لان لا يعطون أي اهتمام لتأخرهم في انتهاء القضايا الضريبية وتسديد التزاماتهم والتصريح بالشكل السليم عن اعمالهم، مما انعكس في تراكم القضايا حيث لا يوجد ما يلزم المكلف على انتهاء قضيتّه خلال مدة معينة.

وكذلك أصبح أسلوب التقدير الغيابي الذي منحه المشرع للمكلف للمحافظة على حقوق الخزينة في حالة عدم التزام المكلف عبارة عن دعوة حضور بشكل مشدد ، وتنتهي بمجرد ان المكلف قد اعترض على التقدير وعقدت جلسة النقاش مع المكلف. وفي اغلب الحالات تكون حول قيمة الدخل والضريبة بأسلوب الصفقات، وإذا لم يوافق المكلف لا يتم أي متابعة او اجراء وقد يترك الملف لعدة سنوات دون متابعة لانه لا يوجد ما يلزم المكلف او مامور التقدير في انتهاء الملف خلال مدة معينة، وكذلك لا يستطيع مامور التقدير رفع القضية لمحكمة الاستئناف لانه لا يوجد لديه ما يعزز الدخل والايادات واعباء الدخل التي تم اعتمادها والتي تم التقدير على اساسها، وفي اغلب الحالات فان قيمة الدخل المقدر غايبا تكون بدون اعتماد نفقات، مما يؤدي لعدم وجود اثباتات قوية للاستناد اليها لدى المحكمة، الامر الذي سيؤدي لسقوط هذه القرارات في المراحل المتقدمة، وفي حالة حددت جلسة مع المكلف يتم النقاش وينتهي في العادة بالاتفاق على قيمة الدخل والضريبة المستحقة، وغالبا ما يكون بأسلوب الصفقة الضريبية لان مامور التقدير لا يوجد لديه المستندات الكافية ليستند اليها وفي الغالب تكون المعلومة من واقع الملف وقرارات السنوات السابقة، واحيانا قد يتم الاتفاق على دخل وضريبة اقل مما هو مستحق الامر الذي يهدر حق الخزينة ولا يجوز اعادة التقدير اذا تبين لاحقا ان الدخل التي تم الاتفاق عليه غير سليم لانه تم بموافقة الطرفين، وهذا سيؤثر على مستوى الموضوعية ويصبح الهدف الرئيسي تحقيق اكبر قدر ممكن من الجباية وانجاز اكبر قدر ممكن من الملفات في الدائرة على حساب نوعية القرار وموضوعيته.(1)

لقد منح المشرع الضريبي مامور التقدير صلاحيات واسعة في اتخاذ القرار في حالة عدم قناعة البيانات والمعطيات المعززة لها مستندا بذلك على الفطنة والدراسة، وعليه يجب ان

1- مجلس النواب الاردني ، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، مادة 2/53، مرجع سابق .

يتمتع مامور التقدير بالفطنة والدراية في العمل الضريبي حتي يستطيع اتخاذ القرار بحيث يكون على مستوى معين من المعرفة والخبرة بالمجال الضريبي والفروع الاقتصادية والقوانين الضريبية والقوانين ذات العلاقة والاضاع الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة حتي يستطيع الوصول لمستوى مرتفع من الموضوعية في اتخاذ القرار، وان يكون لديه المقدرة والكفاءة في معرفه الاسس التي يستند اليها وفي معرفة مداخل القطاعات الاقتصادية حتي يتمكن من القيام بالعملية التقديرية، ويجب على مامور التقدير ان يكون حياديا في قراره ونزيها في عمله ليصدر قرارا محايدا وقابلا للتحقق من قبل أي شخص اخر بحيث يعطي نفس النتائج او قريبا منها، وان يكون مبتعدا عن الاحكام الشخصية والتوقعية والانفعالية وملتزما اخلاقيا ومبتعدا عن الفكرة المسبقة.

وبالرغم من ان مامور التقدير يحاول العمل بهذه الاسس الا ان عدم تجاوب المكلف ووكيلة بتقديم البيانات والمستندات الكافية يجعل مامور التقدير يستند الى اسسس قليلة وضعيفة في العملية التقديرية ومنها محتويات الملف وقرارات السنوات السابقة وفي اغلب الحالات يكون الكشف الذاتي قد تم اعداده بشكل تقديري ولا يعبر عن وضع المكلف الحقيقي، الا ان محتويات الملف تساعد مامور التقدير في الاطلاع على المحاضر الموجودة في الملف واءاء ماموري التقدير الاخرين مما يساعد مامور التقدير في اتخاذ ذلك كمدخل لتقدير الملف في اغلب الحالات واعتبارة كاساسا للاستناد اليه.

ورغم ذلك الا ان لمامور التقدير دور في تدني مستوى الموضوعية في القرارات الضريبية، حيث ان الاسلوب الذي يتبعة في انتهاء القضايا الضريبية هو اسلوب الصفقات الضريبية، دون ان يكون له أي تعزيز او مستندات يستند عليها، وفي اغلب الحالات بدون أي قناعة بالكشف الذاتي المقدم من قبل المكلف، واحيانا ما يتم انتهاء القضية الضريبية دون اخذ محضر من

المكلف او اجراء الكشف الحسي، ويستند الى اسلوب القياس على القضايا المشابهة والتوقع والحدس والقناعة الشخصية، ويستند مامور التقدير عند صياغة القرار الى ذكره ان عملية التقدير قد تمت بموافقة المكلف على الدخل المقدر والضريبة المستحقة، وبذلك يكون الاساس الوحيد لقرار مامور التقدير هو موافقة المكلف على التقديرات والضريبة المستحقة ومعززا ذلك بالقانون بان التقدير قد تم حسب موافقة المكلف، وفي هذه الحالة لا يجوز الاعتراض على هذا الاتفاق او اعادة التقدير من قبل الادارة الضريبية لهذا الدخل، وعليه فان هذا الاسلوب لا يحقق ادنى درجة من الموضوعية لانه لم يستند لاسس تحليلية ولم ياخذ وضع المكلف بعين الاعتبار واعتمادا بشكل كبير على المظاهر الخارجية او على قرارات السنوات السابقة او على الاستفسار من الاخرين او سمعته في السوق، وهذا غير كافى لان المكلف نفسه اعلم الناس بدخله، فقد يعاني من خسارة فعلية بينما سمعته ووضعه في السوق جيد، وكذلك في حالات كثيرة يكون التقدير باقل من الحقيقية مما يهدر حق الخزينة(1).

وللمكلف تأثير كبير على تدني مستوى الموضوعية وذلك بسبب ان بعض المكلفين لا يمسون حسابات اصولية ولا يعبرون عن اعمالهم بصورة سليمة، وكذلك بعض المكلفين يوافقون على التقديرات الضريبية المفروضة عليهم من قبل مامور التقدير، مع علمهم بان الضريبة المفروضة عليهم اكثر مما يجب ويكون ذلك اما لرغبتهم بانهاء الملف الضريبي وعدم تراكم الضرائب عليهم، او لرغبتهم بالحصول على خدمة معينة او لتلاشي تعقيد في ملفاتهم لانه لا يوجد لديه أي امور يستند اليها اذا ما وصلت قضية للمحكمة، او للمحافظة على سمعة الاجتماعية، وقد يكون السبب قلة الوعي الضريبي عند بعض المكلفين من حيث اسلوب تقديمهم لبياناتهم بصورة غير سليمة ويكون ذلك رغبة منهم في عدم اظهار دخلهم الحقيقي، والهدف من ذلك التهرب الضريبي، الا انه احيانا قد يكون وضع المكلف ضعيف الامر الذي سيؤثر

عليه اذا لم يكن لديه أي مستندات تثبت ذلك، وكذلك طبيعة الكشف الذاتي المقدم بالاسلوب التقديري دون وجود أي تعزيزات لمصادر الإيرادات واعباء الدخل، وعدم التصريح الجيد والمناسب عن اعماله وعدم ملائمتها لوضعه الحقيقي، وكذلك اسلوب عرض البيانات من قبله بصورة غير ملائمة وغير دقيقة، وعدم تناسبها مع المعطيات المتوفرة لديه مما يكون لدى مامور التقدير فكره وراي سلبي عن البيانات والمعلومات المقدمة من المكلف وستاثر على مدى التاكيد من صحة ما قدمه المكلف، حيث انه عندما لا يكون لدى المكلف بيانات سليمة فانه لا يستطيع مناقشة مامور التقدير لانه غير متأكد من بياناته، وكذلك عدم تطابق اقوال المكلف في المحاضر والكشف الحسي مع البيانات المقدمة الامر الذي يؤثر بشكل كبير على مدى قناعة مامور التقدير بالبيانات المقدمة الامر الذي سيؤثر على مستوى درجة الموضوعية.

وللمفوض عن المكلف تأثير كبير على تدني مستوى الموضوعية في القرار الضريبي حيث انه يعتبر حلقة الوصل بين الدائرة الضريبية والمكلف وكذلك يعتبر المرشد للمكلف في ادارة حساباته واعدادها، ليتم تقديمها للادارة الضريبية، لذلك فكما كانت سمعة وخبرته جيدة يؤدي لزيادة درجة الثقة به وبالبيانات المعدة من قبله، الا اننا نلاحظ ان اغلب المحاسبين يتبعون الاساليب التقديرية عند قيامهم باعداد البيانات وتعبئة الكشوفات المقدمة للضريبة دون ان يكون لديهم أي علم بتفاصيل عمل المكلف والبيانات والمستندات المعززة لها، وفي اغلب الحالات فان وجود المحاسب لدى المكلف فقط للامور الضريبية وليس لاعداد ومسك الحسابات بالصورة السليمة، وتقديمها بالشكل السليم. ويحتوي الكشف الذاتي في اغلب الاحيان على قيمة دخل صافي مقدر دون أي بيانات تحتوي على تفصيل الإيرادات او اعباء الدخل او أي تعزيز لها، الامر الذي يؤدي لعدم تمكن المفوض من البيانات والمعلومات المتوفرة ويكون عاجزا امام أي استفسارات عن المكلف مما ينزع الثقة به وبالمعلومات المقدمة، وكذلك قلة استخدام الفواتير

من قبل المكلفين، الأمر الذي يقلل من تعزيز البيانات والاجراءات في العمل، لذلك لا يوجد فكرة واضحة لدى المفوض عن المكلف ليزود مامور التقدير بها، ويكون عاجزا عن اعطاء أي تعزيزات لتوصيل قناعة عن وضع المكلف الحقيقي، وفي اغلب الحالات يتم ارسال المفوض من قبل المكلف حرصا على عدم حضور المكلف وتصريحة عن أي بيانات او معلومات وكذلك قد يكون لدى المفوض خبرة بأسلوب عمل ماموري التقدير، وبما ان العملية التقديرية حسب اعتقادهم مجرد اتفاق بين المكلف او مفوضه ومامور التقدير، لذلك قد يكون للمفوض خبرة اكثر من المكلف في التوصل لقيمة الصفقة الضريبية، لذلك فان قلة الخبرة الضريبية والمحاسبية وعدم اتباع الاساليب السليمة في التصريح عن دخول المكلفين يؤكد عدم دقة البيانات والكشوفات مما يؤثر على تدني مستوى الموضوعية. وهذا سيؤثر بشكل كبير ومباشر على موضوعية القرارات.

ولقسم التدقيق الداخلي تأثير على تدني مستوى الموضوعية في القرات الجزافية حيث ان عملية التدقيق في اغلب الحالات تكون على الامور الفنية وياخذ في اغلب الحالات قرارات السنوات السابقة كمقياس لاسلوب الحل وقيمة الدخل المصرح عنه والضريبة المستحقة او قيمة المبيعات ونسبة الربح، دون الاخذ بعين الاعتبار التطورات التي طرات على المكلف سواء ايجابية او سلبية لعدم وجود ما يعززها، ولا يتدخل في حيثيات القرار مستندا على ان القرار بقناعة مامور التقدير، وعليه فان المدقق لا يتدخل بأسلوب الحل ومصدر البيانات والمعلومات، ومدى دقتها وصحتها، وفي اغلب الحالات يكون القرار اتفاقية او صفقة ضريبية بين المكلف او وكيلة ومامور التقدير، ويكون دور المدقق روتيني، مع العلم ان دور المدقق الداخلي يجب ان يكون لمتابعة ومراقبة مدى التقيد بمبادئ التدقيق والحسابات والبيانات والتحليل ومصدر المعلومات ومدى دقتها وصحتها، وان يكون بعيدا عن الصفقات الضريبية حيث ان

معرفة مامور التقدير لاسلوب عمل المدقق ستؤدي لاتباع نفس الاسلوب ولن يكون أي تطوير للعملية التقديرية الامر الذي يؤثر على موضوعية القرار، ويجب ان يكون للمدقق دورا كبيرا في القرارات الغيابية وان يكون حريصا عند القيام بتدقيق هذا النوع من الملفات من حيث الاسس التي استند اليها مامور التقدير، وان لا يعتمد القرار الا بعد بيان الدراسة المستفيضة والتحليلية التي استند اليها مامور التقدير، لما لهذا القرار من تأثيرات على جميع الاطراف ذات العلاقة بالقرار، الا ان المدقق لا يستطيع ذلك بسبب ان عمل المدقق مكمل للاطراف الاخرى من مكلف او وكيله في اعداد البيانات ومامور التقدير في اتخاذ القرار ولا يستطيع لوحده ان يقوم بهذا الاجراء دون باقي الاطراف، والا اعتبر معيقا للعملية التقديرية.

ولقسم التدقيق الخارجي تأثير على تدني مستوى الموضوعية من حيث قصوره في رفع التقارير للادارة الضريبية وبيان نقاط الضعف او الانحرافات في العملية التقديرية من ناحية الاسس التي يتم الاستناد اليها عند القيام بالعملية التقديرية، والاساليب المتبعة في الوصول لدخول المكلفين بعيدا عن اسلوب الصفقات الضريبية وان يتم رفع تقارير ارشادية من قبلهم للادارة الضريبية يتم بيان الانحرافات في اسس التقدير من الناحية الاجرائية وتوضيح الاسس السليمة التي يجب العمل على اتباعها للابتعاد عن اسلوب الصفقات، واتباع الاساليب العلمية والتحليلية.

وعليه يجب على الادارة الضريبية ان تصدر البيانات والتعليمات وتضع اسس التقدير السليمة وتلزم كل من المكلفين والمفوضين عنهم باتباع الاسس السليمة في اعداد البيانات والتصريحات تحت طائلة المسؤولية من قبلهم وان تعمل على زيادة درجة التوعية الضريبية لهم وزيادة درجة الخبرة لديهم بعقد الدورات وكذلك بتنظيم اسلوب المهنة واختيار من له الكفاءة في اعداد البيانات، والزام المكلف باعداد الكشف الذاتي لدى المفوضين المؤهلين، وكذلك

الزام مأموري التقدير بعدم اتباع اسلوب الصفقات الضريبية، وان يكون القرار معزز بالبيانات والمستندات، لان الادارة الضريبية لديها السلطة ولديها المقدرة على وضع الخطط وتنفيذها، حيث نلاحظ وجود فرصة مواتية حاليا لاجراء هذا التغيير الجذري في اسلوب التقديرات، حيث ان السلطة الوطنية الفلسطينية على وشك اصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والتعليمات والاورام والتنظيمات المتعلقة به، مما يجعل تنظيم العملية التقديرية ممكنا.

ويؤدي اتباع الاسلوب السليم ومسك الحسابات والتصريحات السليمة للتوسع الافقي والراسي في العمل الضريبي، فمن الناحية الافقية سيتم فتح ملفات جديدة لمكلفين جدد من خلال البيانات والمعلومات ومعرفة مصادر المبيعات والمشتريات، وحيث انه بمجرد مسكه حسابات سيكون تلقائيا لديه ملف ضريبي ليستطيع ممارسة اعماله، والتوسع الراسي من حيث ان مسك الحسابات اصولية سيؤدي للوصول للدخول الحقيقية للمكلفين الامر الذي يؤدي لزيادة قيمة الجباية الضريبية، والمكلف الذي يدفع ضريبة اكثر من المستحق عليه، اما لجهله بالقانون الضريبي او لعدم مسكه حسابات اصولية او لرغبة بالخلاص وانهاء ملفه الضريبي لتلاشي وضعه اكثر تعقيدا نقل الضريبة المستحقة عليه لانه سيصرح عن وضعه الطبيعي، وهذا سيؤدي بشكل عام الى تحول الدوائر الضريبية من دوائر جباية الى تحقيق الاهداف التي تسعى لتحقيقها الادارة الضريبية، وسيتم تقليل العبء الضريبي على المكلفين بسبب توزيعه على اكبر شريحة ممكنة مما يؤدي لتحقيق العدالة الضريبية وسهولة العمل وزيادة درجة الوعي الضريبي والانتماء وتعاون جميع الاطراف ذات العلاقة بالقرار، الامر الذي سيؤدي لان تكون هذه الامور اساسا لرفع درجة مستوى الموضوعية في القرارات الضريبية وسيتم الابتعاد عن التقديرات الجزافية وما يتبعها من اعتراضات، وتعزز اتباع اساليب التقدير الذاتي.

المبحث الخامس:العقبات التي تواجه التقدير الاداري الجزافي

ان صياغه القرار الموضوعي ليس بالعملية السهلة، حيث انها تحتاج لاسس وقواعد تستند عليها للوصول إلى قرار رصين وموضوعي وثابت، يصعب الطعن به ويحقق الاهداف المرجوه لجميع الاطراف ذات العلاقة. ويواجه مامور التقدير مشكلات وعقبات متعددة خلال العملية التقديرية، والتي تآثر بصورة مباشرة او غير مباشرة، على نوع القرار واسلوبه وقطعيته وحجم الانجاز والتحصيلاات وغيرها . وفي بعض الاحيان قد تكون هذه العوامل فوق طاقه واراده المأمور، وقد يكون بعضها بسيطا ولا اثر له على مجريات العملية التقديرية. وغالبا ما تكون المشاكل التي تواجه مامور التقدير متشابهه بغض النظر عن نوع المكلف، اذا كان طبيعي او معنوي، كما وتختلف المشاكل من حيث مستوياتها، والنتائج المترتبة عليها سواء على المكلف او الاداره الضريبية او على مامور التقدير. من حيث تطوره الوظيفي، حيث ان مقدرة الاداره الضريبية بشكل عام ومامور التقدير بشكل خاص على حل المشكلات الضريبية وتجاوزها تساعد على التقدم والتطور الوظيفي.

وكذلك فان المشاكل التي تواجه العملية التقديرية قد تؤدي إلى سقوطها، وفي أغلب الحالات فان هذه المشاكل قد تكون في جزئيه معينه من العملية التقديرية، بحيث قد تكون العملية التقديرية ناجحه، الا ان هذه الجزئيه هي التي تسبب سقوطها مما يؤثر على النتيجة النهائيه وعلى عمليه التقدير جميعها، لذلك يجب ان يتعامل مامور التقدير مع المشاكل الذي يواجهها حسب ديناميكيته وخبرته في اتخاذ القرار، وان يكون له المقدرة في التعامل مع هذه المشكلات وحلها سواء مع المكلف مباشرة، او من خلال ملفه في حاله عدم حضوره وعدم التزامه بما يطلب منه، دون ان يؤدي لمواجهه او تصادم مع المكلف مما له الدور الكبير في

نجاح العملية التقديرية والوصول للقرار السليم.

الا ان المشكلات التي تواجه العملية التقديرية قد تكون داخلية بسبب مامور التقدير او الاداره الضريبية، وقد تكون خارجية بسبب البيئة المحيطة والوضع السياسي والاقتصادي او قد تكون شخصية او ذاتية او نفسية ترتبط بامور تخص مامور التقدير نفسه او ترتبط بالمكلف من حيث درجه انتمائه والتزامه ووعيه الضريبي ومدى الثقة بينه وبين مامور التقدير او الاداره الضريبية، ومن اهم هذه المعوقات:

1- مامور التقدير نفسه:

ان المقدر كإنسان له قدرات محدوده من الناحية الجسميه والعقليه والنفسيه، ومعرض للخطا والسهو والنسيان، وقد لا يكون لديه المقدرة الكافيه للقيام بعملية التقدير احيانا، او قد يتعرض للتحيز القهري او الميل عن الحقيقه لأغراض ذاتيه مما يؤدي لان يصبح القرار موجه ولا يخدم الحقيقه، وكذلك لعدم معرفه مامور التقدير بأسلوب عملية التقدير او جهله بالانظمه والتعليمات والقوانين والمبادئ المحاسبية والتدقيقية، وعدم معرفته الكافيه بطبيعته العمل والبيئته المحيطة واللغة المساعدة وفي عملية اجراء المناقشات والمقابلات والحوارات، وكذلك في مدى الثقة والصراحه بينه وبين المكلف، ومدى قناعته بالبيانات والمعلومات المقدمه اليه.

2- المكلف:

لمدى تجاوب المكلفين وتصريحهم عن اعمالهم بالشكل السليم واطلاعهم وفهمهم للقوانين والتعليمات ومستواهم العلمي والفني، ودرجه انتمائهم ووعيتهم الضريبية، وتفهمهم وقناعتهم بضريبه الدخل ومدى تقيدهم بالمواعيد واحضار ما يطلب منهم ومدى احتفاظهم بالسجلات والحسابات المنتظمة والصدق في اعطاء المعلومات وتعاونهم مع مامور التقدير، الدور الكبير الذي سيؤثر إيجابيا على سير العملية التقديرية واسلوبها ونوع القرار، وعلى النتيجة التي سيحصل عليها مامور التقدير اثناء العملية التقديرية حيث ان بعض المكلفين احيانا قد لا

يكون لديهم درجه من التجاوب لعدم الرغبه في اعطاء المعلومات، او باعطاء معلومات مموهه وغير دقيقه.

3- ادوات العمل المتوفره :

يواجه مامور التقدير صعوبه كبيره عندما لا تتوفر الاحتياجات اللازمه لعمليه التقدير، بحيث قد لا تتوفر الاجهزه اللازمه للعمل ومتابعته، للحصول على المتطلبات التي يحتاجها العمل، وكذلك لإختلاف طبيعه الملفات عن بعضها البعض، فكل ملف حيثياته ومعطياته واسلوبه وادواته المناسبه، التي تحتاج في اغلب الحالات لاسلوب المقابله والتحليل والملاحظه، لذلك فان توفر هذه المعطيات في الوقت المناسب تساعد في نجاح العمليه التقديرية، الا ان مامور التقدير في اغلب الحالات يواجه بعض المشكلات في تحقيق ذلك، وذلك بسبب ان اغلب المكلفين لا يوجد لديهم معرفه كافيه بالقوانين والانظمه او لصغر حجم اعمالهم اولعدم إمساكلهم لحسابات اصوليه او منتظمه.

4- المعلومات والبيانات:

يحتاج مامور التقدير للمعلومات لاتمام العمليه التقديرية، وفي بعض الاحيان قد يواجه مشكله عدم المقدره على الوصول للمعلومات، او عدم تمكنه من الحصول عليها جميعها او جزء منها، اما لاسباب قانونيه او لعدم تعاون الجهات ذات العلاقه مع مامور التقدير، او لعدم رغبه الجبهه المقصوده بالتصريح عن المعلومات، وقد تكون احيانا المعلومات ناقصه، او غير صحيحه، او لا يمكن الوصول اليها.

5- التكاليف والنفقات الماديه :

تتطلب عمليه القيام بالعمل توفر امكانيات من اجهزه ومعدات واثاث وفتح فروع جديده حتى يتم القيام بالعمل على اكمل وجه ممكن، الا انه في بعض الحالات اذا لم تكن الايرادات

مجديه، فانه لا يمكن التوسع بسبب زياده التكاليف عن الايراد مما يعيق عمليه التقدير.

6- الطقس والمناخ وظروف العمل:

يؤثر الطقس بشكل عام على عمليه التقدير، فبسبب الرطوبه والحراره والبرد والمطر يصعب الوصول للمكان المراد فحصه، وكذلك فان صعوبه الاتصال من حيث الاعاقه في التنقل، للحصول على المعلومات تعيق عمليه التقدير، وكذلك ظروف العمل بما لها من تاثيرات على نفسه العاملين وانتاجيتهم وكفائتهم ومعنوياتهم ورضاهم الوظيفي.

7- الظواهر الاجتماعيه:

تصطدم بعض التقديرات احيانا بظواهر اجتماعيه مثل العادات والتقاليد وقيم المجتمع، فمثلا قد لا يستطيع مامور التقدير الوصول لمعلومه معينه، بسبب عدم استطاعته التطرق لبعض الاستفسارات وخاصه الاسريه منها، لتعارضها مع القيم الدينيه والروحيه والاجتماعيه والاخلاقيه، ولانها قد تواجه بانتقادات حاده. مما يؤدي لنقص المعلومات، وكذلك فان مدى الضغوط الاجتماعيه التي يواجهها مامور التقدير تحد من قدرته على تحديد الدخول والضربيه المستحقه بشكل موضوعي.

8- الزمن المستغرق:

يجب ان يتم انهاء العمليه التقديرية باسرع وقت ممكن، لانه كلما زادت الفتره والتاخير في انهاء القضايا سيؤثر سلبا على النتائج وسيؤدي لتراكم القضايا وتاخير وصول حق الخزينه، وكذلك عدم اعطاء الوقت الكافي للعمليه التقديرية سيؤثر على عدم انهاء القضيه بالصوره السليمه، لذلك يجب ان يتم اعطاء العمليه الوقت الكافي والمناسب حتى لا يؤثر بصوره سلبيه على العمل وتكون النتائج ايجابيه.

وهناك بعض الصعوبات التي تواجهها الاداره الضريبية والتي يجب عليها العمل على

معالجتها ومنها(1).

1-صعوبات فنيه:

حيث تعمل الاداره على عقد الدورات الفنيه التدريبيه المتخصصه في الامور الماليه والمحاسبية والضريبية والتدقيقية وحول القطاعات الاقتصاديه من حيث ايراداتها واعبائها، وتوفير الاجهزه اللازمه لحسن سير العمل.

2- صعوبات اداريه :

حيث تعمل الاداره على معرفه المشكلات التي تواجه مامور التقدير والاهتمام بها، وتعمل على توفير العدد المناسب من ماموري التقدير مع العمل على تدريبهم ورفع كفاءتهم، وتوفير البيئه الملائمه للعمل.

وبعد قدوم السلطه الوطنيه الفلسطينيه عملت جاهده على مواجهه الصعوبات الفنيه والاداريه، بحيث عملت على توفير متطلبات العمل ضمن الامكانيات المتاحة واعاده ترتيب الهيكل الضريبي للدوائر الضريبية، وعملت على توفير الاماكن الملائمه للعمل، وعلى عقد الدورات التدريبيه المتخصصه للعاملين لرفع درجه ومستوى الكفاءه لديهم، وعلى تعديل الشرائح الضريبية وزياده نسبه الاعفاءات الشخصيه والعائليه، ووضعت مشروع لقانون ضريبه الدخل الا انه لم يقر لغايه الان، ورغم العمل على معالجه الامور الفنيه والاداريه الا اننا نلاحظ ان العمل الضريبي لم يعطي النتائج المرجوه وذلك لعدة اسباب ومنها:

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين.

1- محمود صلاحات، تقييم قرارات المقدرين في ضريبه الدخل،،مرجع سابق .

-عبد الفتاح بنات ، في فاعليه التقدير الضريبي ،معهد الاداره العامه ،عمان ،الاردن ،ص28 .

-موفق سمور المحاميد ، الطبيعه القانونيه لقرارات تقدير ضريبه الدخل،مرجع سابق .

-ظاهر الكلالده، و محفوظ جوده ، اساليب البحث العلمي في العلوم الاداريه ،ص39،مرجع سابق .

- ازمه التقه بين المكلف ومامور التقدير.
- نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف وعدم شمولها.
- عدم تفعيل الجزاءات الرادعه بحق المتهربين من دفع الضريبه.
- عدم ملائمه القانون الضريبي الحالي رقم 25 لسنة 1964 للتطورات الاقتصاديه والاجتماعيه.
- عدم اقرار قانون ضريبه الدخل لغايه الان .
- عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي.
- عدم سيطره الامنيه والسياسيه الكامله على المناطق الفلسطينيه.
- عدم اصدار قانون تنظيم مهنة المحاسبه لغايه الان.

المبحث السادس: مدى اثر انعدام الموضوعيه على التقديرات الاداريه (الجزافيه)

يعتبر قرار مامور التقدير من الاسس الهامه في فرض الضريبه وتحصيلها، الأمر الذي يوجب عند صياغته ان يأخذ بعين الاعتبار الموضوعيه والاستقلاليه والحياد وعدم التحيز والعداله، ويتم ذلك من خلال تمتع مامور التقدير بالنزاهه في التفكير والعمل، وتجنب المواقف التي تشكك الاخرين في حيادته واستقلاله، الامر الذي يساعد في الوصول إلى حجم الدخول الحقيقيه للمكلفين، بعيدا عن المبالغه في التقدير او التهاون في حق الخزينه. وتساعد الموضوعيه في تحقيق العداله الضريبيه، حيث ان شعور المكلف بعداله الضريبيه سيؤدي لزياده درجه انتمائه الضريبي ودرجه التزامه، مما سينعكس على قيامه بواجباته بالاوقات المناسبه، وسيؤدي لانهاء القضايا الضريبيه وعدم تراكمها، ووصول الايرادات للخزينه دون تاخير، الامر الذي سيؤدي لاستقرار المعاملات والقضايا الضريبيه وتعزيز الثقه المتبادله بين المكلفين والاداره الضريبيه. كما وتؤدي الموضوعيه في اتخاذ القرارات الضريبيه الى المساهمه في تحقيق العداله الاجتماعيه بين المواطنين وذلك بتوزيع العبء الضريبي على جميع المكلفين ومساهمه اعضاء الجماعه بتحمل الاعباء العامه تبعا للمقدره التكاليفيه لكل منهم(1).

تؤثر القوانين الضريبيه، وخاصة قانون ضريبه الدخل في موضوعيه القرار بشكل كبير اذا ما تم اتباع ما يتضمنه من نصوص اخلاقيه ومهنيه مثل الصدق والامانه والانتظام في مسك الدفاتر والسجلات من جانب المكلفين من جهه، واعطاء الحق لمامور التقدير باجراء التقديرات الاداريه الجزافيه من جهه أخرى، الامر الذي يمكن ان يؤدي إلى سلسله من الاجراءات التي تكلف الطرفين الكثير من الوقت والجهد والاعباء الماليه. وكما ذكر اعلاه، فان

1- شوقي الحفناوي، مدى اهميه الموضوعيه في البيانات المحاسبيه، مرجع سابق.

- يوسف عبد الحميد حرحش، الموضوعيه في المحاسبه، رساله ماجستير مقدمه لكلية التجاره، جامعه القاهره، 1971.

لنوعيه وموضوعيه البيانات والمعلومات التي يستند اليها مامور التقدير كبير الاثر على القرارات الجزافيه. لذلك يجب على مامور التقدير ان يعمل على ضمان الموضوعيه في البيانات المقدمه، وذلك بان يأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثره فيها لانها تعتبر ضروريه لمامور التقدير في الوصول إلى مصادر تحريف البيانات وسبل تجنبها، وفي الوصول الى العناصر الاكثر عرضه للتحريف او التهرب وعدم التصريح، وكيفيه التعرف على البيانات الصادقه والمبادئ المحاسبية الصحيحه ذات الموضوعيه، مما سيؤدي إلى نتائج سليمه يعتمد عليها، وبالتالي المساعده في الوصول إلى قرارات سليمه، افعيه، متينه، وعادله لكل من المكلف والخزينه.

وتساعد الموضوعيه في تحقيق المفاهيم الاساسيه التي يجب ان تتوفر في القرار الضريبي، كالصدق والحياد وعدم التحيز والقابليه للتحقق والملائمه، باعتبارها مفاهيم لا يمكن الاستغناء عنها ولا تتوفر الا بالموضوعيه. وعليه فان موضوعيه القرارات بما تحتويه من الملائمه للهدف التي اعدت من اجله، وصدق التعبير عن الوقائع والبيانات والمعلومات والدخل يعتبر كشهاده على كفاءه وصدق وموضوعيه مامور التقدير وقرار التقدير. حيث ان التحريف والتحيز لا يجتمعان مع الموضوعيه، الامر الذي جعل الموضوعيه من اهم معايير القياس والحكم على صحه القرارات ومصداقيتها. كما ويعتبر كواجب وطني يجب الالتزام به، والا تعرض مامور التقدير للمسائل بسبب ما يترتب على اهماله او تحيزه من اخطاء تؤدي للاضرار بالعمل الضريبي، وكذلك لسقوط القرارات وتدني الايرادات.

من ناحيه اخرى تؤثر الموضوعيه في القرارات الضريبية بشكل كبير ومباشر، حيث ان القرار الضريبي من الامور والوقائع ذات الصبغه الماليه. وان هذا التأثير سيؤدي لزياده درجه النزاهه والحرص في اتخاذ القرار، الامر الذي سيؤدي للابتعاد عن التحريف والتضليل

في القرارات والبيانات، وعدم التواطئ مع الغير، حتى لا يعرض حق الخزينة للضياع. لذلك فان الموضوعيه بما تحتويه وتشتمل عليه من الصدق في التحليل والقياس والتفسير تمثل سدا واقيا وحاجزا منيعا ضد عمليات التلاعب والتحريف التي قد تتم من قبل معدي البيانات او العاملين في الدوائر او من قبل غيرهم وبمعرفتهم.

يعتبر الدليل الموضوعي القابل للاثبات عنصرا هاما في العمليه التقديرية، وكذلك عنصرا ضروريا للاداء السليم اثناء العمليه التقديرية للوصول لقرارات سليمة ذات ثقه ومصداقيه. وان التقدم في العمليه التقديرية والعمل الضريبي يعتمد إلى حد كبير على مدى توفر الموضوعيه في القرارات. وبما ان بعض الحقائق المقدمه من قبل المكلفين لا يمكن تحديدها بدقه، وقد تكون وسائل اعدادها غير مقننه احيانا، تبرز الحاجه لمعرفة درجات الموضوعيه للوصول لقياس موضوعي لأكثر الحقائق والبيانات المقدمه ليتم تفضيلها عن غيرها . كما ويجب بذل الجهد في سبيل جعل الحقائق الأقل موضوعيه أكثر موضوعيه. وعليه يجب تحديد واختيار القواعد والاسس الأكثر ملائمه للقياس، وان يكون القائم بالقياس أكثر ملائمه وكفاءه وحياديا .

ومما يزيد المشكله تعقيدا ان الموضوعيه نسبيه ولا يمكن ان تقاس او تحدد بشكل مطلق، وهي متفاوتة من شخص لآخر ومن موضوع لآخر ومن زمان إلى آخر. الا انه يمكن تحسين درجه الموضوعيه ومستوياتها اذا تم اتباع الاسس السليمه والواقعيه والابتعاد عن الاحكام التوقيعيه والحكميه والفكره المسبقه والالتزام بالحياد الاخلاقي. ولا يختلف الامر في فلسطين، حيث تختلف الموضوعيه من مكلف لآخر ومن مامور تقدير لآخر ومن دائره ضريبية لآخرى الا ان درجتها متدنيه بشكل عام. ويعود السبب في ذلك إلى عدم توفر عناصر ومتطلبات الموضوعيه بشكل مقبول. فان الاحتلال الاسرائيلي وما ترتب عليه من اهمال لبناء البنيه الاساسيه التنقيفيه للمكلفين، واستخدامه الضرائب كوسيله عقابيه لهم ادى إلى خلق حاله

من العداء لدى المكلفين اتجاه الضرائب. كما ان عدم نجاح الدوائر الضريبية بعد قدوم السلطه الوطنيه الفلسطينيه عام 1994 في ازاله هذا العداء وبناء جسور الثقه بين المكلفين والدوائر الضريبيه بالشكل المطلوب لم يساعد كثيرا في رفع مستوى الموضوعيه. ومن الاسباب التي ساهمت في تدني مستوى الموضوعيه في فلسطين قلة الخبرات الضريبيه لدى الاغلبيه من المكلفين وكذلك من المحاسبين، وعدم مسك حسابات بصوره منتظمه مع عدم وجود تصريحات بصوره سليمه عن اعمالهم، واقتصار دور المحاسب في اغلب الحالات على تقديم كشوفات الضريبه الاضافيه ولتعبئه الكشوفات الذاتيه لضريبه الدخل، والتي تكون في اغلب الحالات بصوره تقديرية دون الاستناد لاسس سليمه او لقاعده معينه يستند اليها او مرجعيه لذلك. وكذلك قصور القانون الضريبي عن مواكبه التطورات الاقتصاديه والسياسيه سواء على المستوى الداخلي او الخارجي. وايضا عدم توفر البيئه الاقتصاديه والسياسيه الملائمه وما لها من تاثيرات سواء على العمل الضريبي او على وضع المكلف في تدني مستوى الموضوعيه في العمل الضريبي في فلسطين .

وعليه فاننا نلاحظ عدم توفر القاعده الاساسيه للموضوعيه والتي يستند اليها مامور التقدير في تحقيق موضوعيه القرار وهي البيانات والمعلومات المطلوبه. واذا توفرت أي بيانات او معلومات تكون غير واضحه ويكون عرضها ليس بالشكل السليم مع عدم ملائمتها للغرض المطلوب. ويعود ذلك الى عدم وجود الدقه في اعداد او صياغه وتحليل البيانات مع انعدام العداله لدى معد هذه البيانات من مكلفين او مفوضين عنهم بسبب عدم استقلاليتهم واتباعهم للمفاهيم والاساليب المحاسبية، وقيامهم باعدادها في اغلب الحالات بصوره تقديرية، او بدون اطلاع المحاسب او معد هذه البيانات على المستندات الاصليه للمكلف، او عدم العمل بالقوانين والتعليمات واللوائح من قبل المكلفين. والسبب في ذلك الفكره المسبقه لدى المكلفين

بان اظهار البيانات سيؤدي لاجراء العمليه التحليليه على هذه البيانات من قبل الاداره الضريبيه مما يؤدي للوصول لقيمه الضريبه الحقيقيه ورغبه المكلف بالتهرب الضريبي اولعدم رغبه المكلف احيانا في اطلاع المحاسب على اعماله. اولصغر حجم العمل وزياده تكلفه مسك الحسابات، اولجهل المكلف وقله وعيه الضريبي، وعدم معرفته باهميه الضريبه واهدافها، الامر الذي يؤدي لضعف درجه الانتماء والحس الوطني لدى المكلفين .

الا اننا نرى ان السبب الاساسي في انعدام الموضوعيه يعود لانعدام الثقه بين المكلف والاداره الضريبيه ولعدم تطبيق العقوبات الرادعه، ولوجود الفكره المسبقه لدى المكلفين بان العمل الضريبي يعتمد على اسلوب الاتفاقيات بين المكلف والدائره الضريبيه ولا حاجه لبيان قيمه الحسابات بالصوره السليمه، وان الكشف الذاتي مجرد مرحله من مراحل التقدير ولا بد من وجوده لاتمام العمليه التقديرية. الا ان هذه البيئه السلبيه تؤثر على المكلف الملتزم بتقديم كشوفاته وتسديد التزاماته حسب الاصول، وعلى المكلف الذي حقق خسائر ويطلب اعتمادها، بينما ينجح المكلف الذي يكون لديه دخل ولم يصرح عنه بالصوره السليمه في تنفيذ عمليه التهرب من الضريبه.

كما ويساهم ذلك في تكوين الفكره لدى المكلفين بان المكلف الملتزم يسدد ما يستحق عليه في الوقت المناسب بينما المكلف المتخلف قد يتاخر لسنوات وبالتالي امكانيه حصوله على خصم او اعفاء او تقسيط للضريبه بسبب تراكم السنوات وتراكم قيمه الضريبه المستحقه ومرور فتره طويله تعيق من امكانيه الوصول إلى حجم الدخل الحقيقي للفترة المتنازع عليها وحصول تغيرات وتطورات على وضع المكلف او لحصول تطورات اقتصاديه او سياسيه. وقد يضيع حق الخزينه كليا في بعض الحالات اذا ما ترك المكلف العمل او البلاد او انهى عمله بشكل نهائي.

وعليه فأننا نلاحظ ان العوامل التي تحد وتقلل من الموضوعيه قد توفرت من حيث الاعتقاد المخالف للحقيقه في اعداد البيانات، والخطا لعدم المعرفة بالصواب او لعدم تذكر المعلومات والتحيز بالميل عن الحقيقه او بالتحيز القهري بسبب التأثير على مامور التقدير، وكذلك بعدم التطبيق السليم للانظمه والتعليمات، وعليه فان مامور التقدير يواجه صعوبه كبيره في تحقيق موضوعيه القرار وصياغته عند اجراء العمليه التقديرية، حيث انه من جهة عدم توفر البيانات والمعلومات بالوقت المناسب والصورة الملائمه، واذا توفرت فانها غير سليمة، ومن جهة اخرى فانه امام تحقيق هدف العمل الضريبي من تحصيل حقوق الخزينة، وكذلك تحقيق الهدف الاسمي وهو الوصول لقرار موضوعي دون ان يكون له أي تأثيرات سلبية على المكلف او الاداره الضريبية او على حق الخزينة.

وللقرارات غير الموضوعيه تأثير كبير وواضح على القرارات الاداريه، وذلك لان قرار مامور التقدير يعتبر الاساس في فرض وتحصيل الضريبه المفروضه. وبذلك فانه يحقق اهداف الاداره الضريبية وينفذ الخطط الموضوعه والمرسومه، ويعكس صوره عن الاداره الضريبية لانه وسيله التفاعل والتعامل مع المكلفين. لذا فان قرار مامور التقدير يجب ان يتمتع بالموضوعيه والعداله في فرض الضريبه وتحصيلها، وان يحرص على الوصول للدخول الحقيقي للمكلفين بعيدا عن المبالغه في التقدير او التهاون في حق الخزينة، وفي حاله التقدير غير الموضوعي فسيترك اثرا سلبيا على كل من المكلف والاداره الضريبية والخزينة.

فمن ناحيه المكلف فان عدم موضوعيه القرار ستؤدي لان يكون القرار مبالغيا فيه مما يضع عبئا ماليا عليه ويفرض عليه ضريبه اكثر مما يستحق عليه، الامر الذي يؤثر على وضعه المالي ومجريات اعماله وتطورها. وذلك سيترك انطباع سيئ لدى المكلف مما سينعكس سلبيا على درجه الانتماء وقله الالتزام وزعزعه الثقة بين المكلفين والاداره الضريبية، وقد

يؤدي للتهرب من الضريبه. ومن ناحيه الخزينه فان القرارات غير الموضوعيه قد تؤدي الى تاخير وصول حق الخزينه اذا ادت التقديرات الى ردود فعل عكسيه لدى المكلفين، او الى الاعتراض على التقدير، وهذا سيؤدي ايضا الى تاخير وصول حق الخزينه، وزياده التكاليف التحصيليه والى ضياع الوقت . لذلك يجب على مامور التقدير توخي الدقه والحصول على البيانات الملائمه والمناسبه وفي الوقت المناسب واتخاذ الاجراءات السليمه للوصول للدخول الحقيقيه، والعمل على تعزيز القرارات باسس سليمه ليستند اليها. وبالنسبه لتأثير القرار على الاداره الضريبه، فان القرار الضريبي يعتبر تنفيذا للخطط والتعليمات والسياسات التي تضعها الاداره الضريبه وان نجاح مامور التقدير في الوصول للقرار الموضوعي يعتبر نجاحا وتقدما للاداره الضريبه. وكذلك يعتبر القرار الضريبي اداه التقييم التي يقاس على اساسه مدى النجاح والتحقيق للاهداف الموضوعه. وفشل مامور التقدير في صياغه القرارات وعدم الوصول للقرارات الموضوعيه سيزيد الاعتراضات والاشكاليات بين المكلفين والاداره الضريبه الامر الذي سيؤدي لارباك العمل والفشل في تحقيق الاهداف المنشوده. لذا يتوجب على الاداره الضريبه ان تعمل على زياده درجه الكفاءه والتدريب المستمر لماموري التقدير وان تعمل على وضع الخطط وتعديلها باستمرار وان تعمل على زياده درجه التوعيه الضريبه، وان يكون لديها الالمام الكافي بالاوضاع والبيئه المحيطه.

كما ويجب على مامور التقدير عند اتخاذه القرار الضريبي الجزافي في الحالات الغيابيه ان يتوخي الحذر والدقه، حيث انه يتعامل مع ملف المكلف وليس مع المكلف. لذلك يجب ان يعمل على تعزيز القرار، لما له من تأثيرات على كل الاطراف ذات العلاقه بالقرار. وبالرغم من ان القانون قد منح الاداره الضريبه الحق في اجراء التقديرات الغيابيه، الا انه يعتبر دليلا على عدم مقدرة الاداره الضريبه في الوصول لدخول المكلفين بالشكل الحقيقي

والسليم. الا ان هذه التقديرات لها بعض السلبيات التي تنعكس على الاداره الضريبية والخزينه والمكلف، فقد تخلق ندى المكلف ردود فعل عكسيه بسبب تعظيم قيمه التقديرات والمبالغه بها، واذا كان المكلف على قدر قليل من الوعي الضريبي فلا يعمل على الاعتراض ضمن المده القانونيه الامر الذي يجعل قيمه الضريبه قطعيه ومستحقه الاداء ، مما يضع عبء على المكلف. ومن ناحيه الخزينه فان القرارات الغيابيه تؤدي الى تاخير حق الخزينه اذا ماكانت القرارات مبالغ فيها، حيث سيعمل المكلف على الاعتراض ومن ثم يتم تحديد جلسه مع المكلف واذا لم يتم الاتفاق فقد تصل القضيه الى المحكمه الامر الذي سيؤدي لتاخير وصول حق الخزينه وزياده التكاليف وضياح الوقت. واذا لم تكن معززه ومستنده لاسس واقعيه فان ذلك قد يؤدي لسقوطها امام المحاكم. واحيانا قد يكون التقدير الغيابي باقل من القيمه الحقيقيه للدخل والضريبه، الامر الذي سيؤدي لموافقه المكلف على التقديرات والضريبه المستحقه، واذا تبين بعد ذلك ان قيمه الدخل اكثر مما تم تقديره فلا يجوز الرجوع عن التقدير، وبذلك يكون قد ضاع حق الخزينه. وبالنسبه للاداره الضريبيه فان المبالغه او التخفيض بقيمه التقديرات الغيابيه يؤدي لان تصبح قيمه المديونييه وهميه وليست حقيقيه مما يؤدي لعدم المقدره على وضع الخطط ورسم السياسات، وستؤدي لزياده الاشكالات بين المكلفين والاداره الضريبيه كما هو الوضع في الوقت الحاضر في فلسطين حيث يوجد ديون وهميه بمليارات الدولارات ، يصعب بل ويستحيل تحصيل عده ملايين منها. وبهذا تصبح القرارات الاداريه الغيابيه غير الموضوعيه والعشوائيه عبء على الاداره الضريبيه.

من ناحيه اخرى يجب على مامور التقدير عند الاتفاق مع المكلف على قيمه الدخل والضريبه المستحقه ان يكون مستندا لاسس متينه، حيث ان صفه الاتفاق ترتبط غالبا بصفه الموضوعيه، وان صفه البيانات والمعلومات ستتنق مع النتائج التي يتم التوصل

اليها. وعليه اذا كانت البيانات موضوعيه فمن المفروض ان تكون النتائج موضوعيه. لذلك فان اتفاق مامور التقدير والمكلف على دخل معين او ضريبه معينه لا يكون دليلا كافيا على موضوعيه القرار ونتائجه، لان المعلومات التي قد تم الاتفاق عليها قد تكون متحيزه او عشوائيه.

وبذلك فان الموضوعيه سبب من اسباب الاتفاق ونتائجه وليست السبب الوحيد. وبذلك لا يمكن اعتبار الاتفاق دليلا على موضوعيه القرار ونتائجه. وعليه اذا تم الاتفاق على بيانات دون التاكيد من صحتها او على دخول باتفاق الطرفين وكانت هذه المعلومات والبيانات غير مؤكده وغير سليمه فهذا يعني ان القائمين على العمل متحيزون بالتساوي. وهذا يكون بعيدا عن الموضوعيه. وعليه اذا كان بالامكان معرفه الاسس والوسائل والمقاييس الواجب استخدامها عند اتخاذ القرار فان الموضوعيه تكون اكثر تحققا. وبذلك تكون علاقته وثيقه بين المدخل والاسلوب الذي يتم اتباعه لتحقيق الاهداف التي يسعى لتحقيقها. واذا كان المدخل موضوعيا فان النتائج ستكون موضوعيه واذا كان القرار خاليا من التحيز الشخصي والاختفاء العشوائيه فان القرار يعتبر موضوعيا ، وطريقه التوصل اليه تعتبر مؤشرا على موضوعيته.

وعليه نلاحظ ان للموضوعيه تاثير كبير على القرار وعلى الاطراف ذات علاقته به، لذلك يجب على مامور التقدير ان يتصف بالموضوعيه وياخذها سلوكا ومنهجيا لان ذلك سيؤدي لاتباع السلوك المهني العلمي باستمرار، ويساعد في الوصول للحقيقه بعيدا عن التزمته والتشدد او الاهمال والتسيب بغض النظر عن النتائج التي تم التوصل اليها لمعالجه القضيه موضوع التقدير او البحث.

الفصل الخامس : الخاتمة والتوصيات .

- . الخاتمة
- . التوصيات
- . المراجع العربية
- . القوانين والاتفاقيات
- . المراجع الاجنبية

الخاتمة :

وفي نهاية البحث نلاحظ انه حتى يتم تحقيق الاهداف والغايات المرجوة، يجب ان يكون لدى الادارة الضريبية المقدرة والكفاءة التنظيمية والتشريعية والادارية وان تعمل على زيادة درجة الوعي الضريبي. وان تحرص على ان تكون هذه التشريعات والتعليمات واضحة وملائمة للسياسات والايوضاع السائدة في الدولة والظروف المحيطة. الامر الذي يؤدي لاصدار القرارات الضريبية التي تتمتع بالموضوعية. وسيؤدي ذلك لزيادة درجة الانتماء والثقة والمصادقية ودرجة الالتزام الضريبي، ويجاد العدالة والمساواة، مما سينعكس على سرعة انتهاء القضايا وعدم تراكمها لسنوات طويلة، ووصول حق الخزينة في الاوقات المناسبة، دون ان يكون عبء على المكلف. ولتحقيق ذلك فقد حرص المشرع الضريبي على تنظيم ممارسة صلاحيات الادارة الضريبية. وذلك في تطبيق التشريع من خلال اصدار قرارات التقدير وغيرها من القرارات والاعمال التي تمكنها من تحقيق اهدافها. وعمل المشرع على تحديد طرق واجراءات لتنظيم اسلوب وطرق التقدير الضريبي، ومنح المكلف حق الاعتراض على هذه التقديرات، في حالة لحق اجحاف بحقه.

ولادراك المكلفين ووعيهم الضريبي، ومدى تطور الادارة الضريبية ومعرفتها للظروف المحيطة دور كبير في تحديد نوعية القرارات واسلوبها. وعليه فقد منح القانون الضريبي مامور التقدير صلاحيات واسعة في تحديد الدخل الخاضع والضريبة المستحقة في التقدير الاداري الجزافي. الا انه جعل له عده اسس ليستد اليها، مثل قرائن اتفاقية في الحالات التي يجيز فيها الاتفاق بين الادارة الضريبية والمكلف على فرض الضريبة في حالات معينة، وقد يستند لنصوص قانونية تعتبر كاساس في عملية التقدير، وقد تكون استنادا لاقوال المكلف وسجلاتة والمعلومات المتوفرة عن الدخل والمكلف، اضافة لخبرة مامور التقدير وفطنة، ليصدر

قرارا اكثر موضوعية.

تكمّن اهمية المعلومات في حاجة مامور التقدير لها، وفي درجة مساهمتها في زيادة درجة التأكد في القرار. ولكي تظهر هذه الحاجة وتصبح ذات فاعلية واهمية يجب ان يتوفر بها مجموعة من الخصائص مثل الملائمة والثقة والتوقيت المناسب والدقة والوضوح والمقدرة على القياس والتقويم والتحقق وتعلقها بموضوع القرار. لذلك يجب ان تؤخذ هذه الامور مجتمعة، ولا يكفي بعضها، حتى يصدر قرارا سليما ذا مصداقية، الامر الذي يحقق موضوعية القرارات والاهداف المنشودة. وتكمّن اهمية وفاعلية هذه المعلومات من خلال فاعلية القرارات التي تتخذ، ونجاح الخطط الموضوعية، ومدى تحقيق الادارة لاهدافها في اعتمادها على المعلومات المستخدمة في القرارات. وتلجأ الادارة الضريبية لاتخاذ القرارات الادارية الجزافية حرصا منها على تطبيق القانون والتشريعات، وللمحافظة على حق الخزينة وتحقيق الاهداف التي تصبو اليها. الا انها احيانا قد لاتستطيع حصر نشاط المكلف بالتحديد من اجل الوصول لدخله الحقيقي لوجود عوائق معينة مما يجعلها تضع اقتراحات منطقية وعقلانية لعملية التقدير، ليكون الواقع العملي للقرار منسجما مع القوانين والانظمة اخذا بعين الاعتبار تحقيق العدالة والموضوعية عند اصدار القرار. لذلك يجب على الادارة الضريبية ان تعمل على تطوير القوانين واللوائح التنفيذية والقرارات والمواثيق المهنية المتعلقة بالامور المحاسبية والضريبية، وان تعمل على تبسيط الاحكام والقوانين والانظمة واجراءات تنفيذها، بما يلبي احتياجات مستخدمي هذه البيانات، ويواكب التغيرات في الظروف الاقتصادية وما ينتج عنها من عدم ملائمة لبعض القواعد والاساليب والاجراءات والسياسات المنصوص عليها في هذه اللوائح والقوانين، لان وجود القواعد المعقدة في عملية التقدير تؤدي لخلق المشكلات والصعوبات وتعقيد الاجراءات الادارية المتعلقة بالعمل مما يؤثر على درجة موضوعية القرارات الضريبية. وعلى مامور

التقدير ان يعمل عند اتخاذ القرار الضريبي الاداري الجزافي على توخي الدقة والموضوعية مستندا الى ما يتوفر لديه من ادلة ومستندات، ويحرص على ان يكون القرار سليما ومستوفيا للشروط اللازمة لموضوعيته، حيث يكون مكتملا ودقيقا وموضوعيا ومقنعا وواضحا وموجزا وقابلا للقياس والتقييم وامكانية الوصول لنفس النتيجة او قريبا منها في حالة تمت عملية التقدير من قبل طرف اخر. ويجب ان يكون متصفا بالعدالة ومنسجما مع الانظمة والتعليمات والقوانين ، بعيدا عن الغموض واللبس والتحيز والمبالغة في التقدير، وان يستخدم الاسلوب العلمي مع التحديد المسبق للمطلوب من المكلف.

تعتبر الموضوعية والعوامل المؤثرة بها في قرار مامور التقدير ذات اهمية كبيرة، ومن الضروريات الهامة في تحقيق اهداف العمل الضريبي، لانها تعتبر بمثابة العمود الفقري لقرار مامور التقدير، كونها تبعث الثقة بين المكلفين والدائرة الضريبية، وتزيد درجة الالتزام والانتماء، وتعمل على تعزيز العوامل الايجابية والاهتمام بتوفيرها، وتساعد في تجنب العوامل السلبية التي تقلل من الموضوعية او تتعارض معها. ويجب على مامور التقدير التأكد من البيانات المقدمة له بحيث قد تكون البيانات المقدمة احيانا خالية من التحيز الشخصي، ولكن غير موضوعية في نفس الوقت اذا تم تحليل البيانات وتقييمها بشكل غير ملائم للغرض منها. وكذلك قد يكون قرار مامور التقدير في بعض الحالات قابلا للتحقق بواسطة شخص اخر كفو من الناحية الفنية، ولكن لا يعبر بصدق عن الحقيقة، وعندها يكون القرار غير موضوعي. لذلك فان القول بان الموضوعية تعني عدم التحيز بشرط امكانية التحقق بواسطة شخص اخر كفو، يكون المعنى ناقص للموضوعية في الحكم على موضوعية القرار، لذلك يجب ان تكون البيانات صادقة وغير متحيزة وموثوق بها واكيدة حتى يصدر القرار مستندا لاسس واضحة ومتينة، والا فان الحكم على موضوعية القرار من الناحية الفنية لوحدة لا يعبر عن

موضوعية القرار.

وعليه فان التحريف الذي يخشى منه على الموضوعية ، ليس نوع واحد بمفرده يقتصر على التحيز الشخصي او التحريف النوعي، وانما جميع انواع وصور التحريف مهما كان مصدرها ومنها الابدال والاختفاء والزيادة والتقديم والتأخير وتفسير البيانات والتعبير عنها على وجه يخالف ما تعنيه، حيث ان مصادر التحريف الجهل، الخطأ، السهو، التحيز والانحياز القهري.

لذلك فان الثقة بالبيانات وامكانية الاعتماد عليها، يعتمد بشكل كبير على مدى التحقق من هذه البيانات، وعدم التحيز والصدق التعبيري، وان اهمية وعدالة الموضوعية في البيانات تكون في مدى الانتفاع منها، ويعتبر مصدر الثقة بها دليلا على كفاءة وعدالة وامانة وصدق المكلف او القائم على اعدادها، وعليه فانه لا يمكن التضحية بموضوعية القرار بسبب التكلفة باي حال من الاحوال، لان الخسائر الناتجة عن اللاموضوعية، او ضعف الموضوعية تفوق بكثير اية كلفة للموضوعية، فضلا عن عائد الموضوعية اللامحدود، والذي ليس من السهل قياسه مباشرة بوحدات قياس الكلفة.

من الملاحظ ان مامور التقدير يتعامل مع انماط مختلفة ومتعددة من المكلفين، الامر الذي يؤدي احيانا لوجود صعوبات ومشاكل متعددة مع هذه الانماط.

لذلك يجب على الادارة الضريبية ان تعمل على تطوير مقدرة ماموري التقدير وتحسينها من خلال تدريبهم على الاساليب والمهارات في فن التعامل مع المكلفين، وخاصة فن ادارة الوقت. مما يساعد في الوصول لرضى المكلفين باعتباره عنصرا اساسيا وحاسما في مدى اقبالهم على التعامل مع مامور التقدير والادارة الضريبية. وذلك لان المكلف يعتبر الاساس الذي يقف عليه نجاح العمل في الدائرة. ويجب العمل على تبسيط الاجراءات في الدوائر

الضريبية، والعمل باستمرار على اعداد الدراسات والابحاث حول اسلوب وفن التعامل مع المكلفين ومتطلباتهم وتوقعاتهم مع ضرورة الاهتمام باقتراحاتهم لتحسين مستوى اداء ماموري التقدير، مما ينعكس على عمل الدائرة وموضوعية القرارات، ويجب على مامور التقدير ان يكون لديه المقدرة والكفاءة والخبرة والمعرفة ويحسن صياغة القرارات، وان يستند الى اساس واضحة وسليمة، وان لا يعتمد على التوقع والحدس، حتى لا تسقط هذه القرارات في مراحلها المختلفة، حيث ان الاستناد لهذه الاسس يؤدي لزيادة درجة الثقة بين المكلف والادارة الضريبية، الامر الذي يؤدي لزيادة درجة الموضوعية في القرارات.

على الادارة الضريبية ان لا يكون هدفها الوحيد حجم الجباية والانجاز، وان لا تقوم بالضغط الشديد على مقديريها لتحقيق ذلك، لانه سيؤدي لاتباع اسلوب الصفقات والاتفاقيات الضريبية وليس الاسلوب العلمي التحليلي وفحص الحسابات، حيث ان تأثيره المباشر يكون على حساب موضوعية القرار ودقته، وان تعمل على وضع تعليمات ملزمة لماموري التقدير لممارسة حد معقول من اجراءات المراجعة التحليلية للقضية موضوع البحث، بحيث تتوافق هذه التعليمات مع طبيعة عمل كل نوع من القطاعات الاقتصادية، بحيث تعتبر مرشد عام لمامور التقدير اثناء عمله، حيث تعتبر المعلومات المتكاملة والمدعمة والموثقة اساسا للوصول للقرارات الموضوعية التي تؤدي لتحقيق العدالة والثقة المتبادلة وبالتالي توزيع العبء الضريبي بعيدا عن المبالغة في التقدير او التهاون بحق الخزينة.

ويجب على مامور التقدير عند قيامه بالتقدير الاداري الجزافي ان يكون بنوع من الحذر، وان يعمل على زيادة درجة التأكد والمصادقية والموثوقية للمعلومات التي يعتمد عليها، وان لا يبالغ في قيمة التقديرات، لان ذلك قد يؤدي لردود فعل عكسية لدى المكلف، ويعمل على زيادة حجم المديونية الموثقة في سجلات الدوائر الضريبية، مما يؤدي لعدم الوصول

لأرقام وحقائق سليمة ومنطقية وواقعية، وبالتالي لا تساعد في رسم السياسة المستقبلية والتخطيط والتنبؤ، وسينعكس سلباً على الإدارة الضريبية . ويجب العمل على زيادة درجة التعاون والتنسيق بين الدوائر المختلفة، سواء الرسمية أو شبه الرسمية للوصول للبيانات والمعلومات الحقيقية أو للوصول لمعلومات عن المكلفين الذين لديهم دخول خاضعة ولا يصرحون عنها، أو قد لا يوجد لديهم ملفات ضريبية، حيث يحتاجها مأمور التقدير لصياغة قرارات أكثر موضوعية وتستند على أسس سليمة وواقعية.

يجب أن تعمل الدولة عند سن أو تعديل القوانين الضريبية على إشراك الجهات التي تقوم بتطبيقه وتنفيذه على أرض الواقع، سواء من الإدارة الضريبية أو قضاة المحاكم الذين ينظرون في القضايا الضريبية، وأن يشترك ممثلين من القطاع الخاص والأكاديميين وممثلي المكلفين بصفقتهم أكبر ممول للخرينة العامة، مما يجعل تطبيق القانون أكثر قناعة وتقبلاً من قبل الشعب، حيث أن إشراكهم بوضع القرار سيؤدي للتعاون الوثيق والثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وزيادة القناعة بعدالة القانون مما يزيد درجة قبوله والتجاوب معه، مما ينعكس على زيادة درجة الموضوعية في القرارات الضريبية، وإشراك القطاعات المختلفة أهمية كبيرة، حيث أن مأمور التقدير وقيادته الإدارية في الدوائر الضريبية يعتبرون أكثر من يلتمس النواحي الإيجابية والسلبية في قانون ضريبة الدخل أثناء تطبيقه لأنهم الذين يعملون على تنفيذه، وعليه يجب أن تأخذ تجربتهم وخبرتهم ليتم الاستفادة منها، وكذلك آرائهم عند إصدار التشريع المنوي إصداره، وللقطاع الخاص دور كبير في مجال التحضير للتشريع من غرف تجارية ونقابات وأكاديميين وجامعات وطلاب وحقوقيين، وبذلك يكون قد ألم بوجهات نظر جميع الأطراف المذكورة، واقترب لحالة المجتمع الاقتصادي بشكل أكبر، وإشراك كل القطاعات الاقتصادية والثقافية والحكومية والتشريعية، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على قبول القانون

وزيادة درجة القناعة به مما ينعكس على موضوعية القرارات الضريبية بصورة ايجابية.

ولتحقيق الموضوعية بالقرارات يجب ان تكون النصوص القانونية واضحة لكي تحسم التزاحم في الاجتهادات وتباينها في كثير من المسائل القانونية، مما سيؤثر على العملية التقديرية بالاضافة لهدر الوقت والجهد والمال وزعزعه الثقة بين المكلف والادارة الضريبية وعدم استقرار القضايا الضريبية وكثرة المنازعات فيها، مما سينعكس سلبا على موضوعية القرارات. لذلك فعندما تكون هذه الاجتهادات محسومة ضمن نصوص القانون، فانها ستؤدي لعدم وجود نقاشات حادة او اشكاليات في التطبيق وتؤدي لحسن سير العمل والتففيذ، الامر الذي سيؤدي لاستقرار القضايا الضريبية وعدم ضياع او تاخير حق الخزينة، ولايضع عبء على المكلف الامر الذي سينعكس تلقائيا على موضوعية القرارات الضريبية.

وبالرغم من ان المشرع الضريبي قد نص على منح القضايا الضريبية المستأنفة صفة الاستعجال، الا انه لم يضع حد اعلى يلزم به الادارة الضريبية بانهاء القضية الضريبية المنظورة امام مامور التقدير، حيث ان قيام مامور التقدير بالرد على اقرار المكلف، او استدعائه لجلسة نقاش خلال مدة سنة شهور من تقديمه الاقرار، حتى لا يصبح هذا الاقرار المقدم من قبل المكلف نهائيا، ليس كافي لالزام جميع الاطراف بانهاء القضية الضريبية، وكذلك عدم وجود مدة معينة تلزم مامور التقدير بالرد على الاعتراض المقدم من المكلف، وعدم وجود مدة معينة تلزم لجنة الطعن بالرد على القرار المعارض عليه ضمن مدة معينة، الامر الذي لا ينهي مشكلة تراكم القضايا الضريبية وانهاؤها لسنوات طويلة. والتي تعاني منها الادارة الضريبية، وما ينعكس عليها من مشكلات عديدة، والتي تعتبر اساس الابتعاد عن الموضوعية في القرارات الضريبية، لذلك على المشرع الضريبي ان يضع نصا يلزم به الادارة الضريبية بانهاء القضية خلال مدة معينة، حيث ان الحاجة ضرورية لمثل هذا النص لحل المشكلات التي تعاني

منها الدوائر الضريبية من تراكم القضايا الضريبية وعدم انهاءها وما ينتج عنه من ضياع او تاخير لحق الخزينة، او حل القضايا بعد فترات طويلة يكون المكلف قد انهي عمله او توفي او غادر الوطن، وكذلك صعوبة تحديد دخله بالصورة السليمة لعدم وجود معطيات سليمة يستند اليها، وبذلك يتم انهاء الملفات بطرق عشوائية وبعيدا عن العدالة، حيث ان المكلف الملتزم يكون قد سدد التزاماته بينما المتهرب يكون قد تهرب لفترة طويلة، وقد يسدد باقل ما يستحق عليه، اما بسبب تراكم الدين وكبر حجمه، او بسبب التعليمات التي تصدر عن الادارة الضريبية وسياساتها بانهاء القضايا السابقة او بسبب صعوبة الوصول لقيمة دخله الحقيقي، حيث ان هذا سيؤثر سلبا على كل من الدائرة والمكلف الملتزم ودرجة التزامه والثقة بين المكلف والدائرة وعلى درجة انتمائه وفي جميع الحالات يكون القرار بعيدا عن العدالة ولا يحقق الموضوعية.

وعليه يجب على المشرع ان يعمل على وضع نصوص صريحة في القانون تلزم فئات معينة بمسك حسابات اصولية، ومن ثم يتم توضيحها بالانظمة والتعليمات، وايضا العمل على وضع عقوبات بنصوص صريحة، على عدم مسك الحسابات الاصولية، حيث ان الخطورة في حالة عدم مسك حسابات اصولية من قبل المكلفين تزيد عن اهمية تقديم الكشف الذاتي في موعده وفرض ضريبة اضافية على تاخيره. حيث انه في حالة التأخر في تقديمه اجاز القانون تقدير المكلف بأسلوب التقدير الاداري الجزافي. وكذلك اجاز القانون لمدير الدائرة اعفاء المكلف من الضريبة الاضافية جزئيا او كليا اذا اقتنع بسبب التأخير. وكذلك لا معنى لتقديم كشف التقدير الذاتي من قبل المكلف الملزم بتقديمه، ولا يمك حسابات اصولية، بينما في حالة عدم مسك حسابات اصولية فانه قد يتخذ وسيلة للتهرب الضريبي نتيجة ذلك، مما يؤدي لعدم المقدرة في الحصول على معلومات كافية عن نشاط المكلف، الامر الذي يؤدي لتقدير المكلف بشكل جزافي او باتفاقية بين المكلف ومأمور التقدير على الدخل الخاضع، وقد يؤدي احيانا لعدم

الوصول لقيمة الدخل الحقيقي، مما يؤثر على موضوعية القرار، لذلك يجب العمل على إلزام المكلفين بمسك حسابات اصولية، حتى يتم الوصول لقيمة اكثر قربا لدخول المكلفين، ويجب على المشرع ان يضع نصوص صريحة في القانون تلزم جميع المكلفين سواء معنويين او طبيعيين، وكذلك إلزام المكلفين الذين يتمتعون باعفاء ضريبي، سواء بنص القانون الضريبي او القوانين الاخرى مثل قانون تشجيع الاستثمار، بمسك حسابات اصولية، وان يتم تقديم الاقرار والمستندات اللازمة المرفقة به في المواعيد المحددة، وان تعمل الادارة الضريبية على تدقيق وفحص هذه البيانات والحسابات، وملاحظة الجهات التي تتعامل معها سواء من جانب الإيرادات او المصاريف، لانه قد يكون الاعفاء لقسم معين من اعمال الشركة او قد يتم العمل او تحميل التكلفة للمؤسسة المعفاة لمحاولة التهرب الضريبي، وبذلك يتم الوصول لمصادر اكثر دقة مما يساعد في الوصول لقرارات اكثر موضوعية.

ونظرا لان الموضوعية اشياء معنوية وغير ملموسة لذلك يصعب قياسها، الا انه يمكن تقسيمها لمستويات وتفاوت بدرجاتها ولا يوجد موضوعية بشكل مطلق، الا انه كلما كانت درجة دقة البيانات المعتمد عليها والوسائل المتبعة في اعدادها وتوفرها في الوقت المناسب ووجود الكفاءة والمقدرة لمامور التقدير وتوفر شروط الموضوعية من الحياد والابتعاد عن اسباب الانحراف تكون درجة الموضوعية عالية. وكلما قلت هذه الامور او جزء منها قلت درجة الموضوعية الى حد ما الأدنى، لذلك يجب على القائم بالعمل سواء المكلف او المفوض عنه او مامور التقدير ان يكون مستقلا في عمله وتفكيره وليس متحيزا، ويلتزم بالمبادئ العلمية عند تعبيره عن رايه.

وفي النهاية نلاحظ ان الموضوعية في اتخاذ القرارات الضريبية الجزافية تختلف من شخص لآخر ومن دائرة لآخرى، ولا يمكن تحديدها او تشخيصها بشكل قاطع، ولكن

يمكن تحسين درجتها وذلك بالاستناد لامور سليمة وواقعية وليس للحدس والتوقع، وتمتع مامور التقدير والادارة الضريبية بالكفاءة والمقدرة، والبعد عن التحيز والراي الشخصي المتعصب، وكذلك لا يوجد تعريف محدد وعملي للموضوعية في العلوم الاجتماعية والانسانية ومن ضمنها الفكر المحاسبي والضريبي، لاختلاف الاسس والاساليب والاهداف والاشخاص وتفكيرهم ومنطقهم وعاداتهم واعرافهم ومدى استقلاليتهم، واختلاف المفاهيم، مما يؤدي لاختلاف مداخل وطرق التقييم لهذه الموضوعية، وعليه نلاحظ ان الموضوعية في التقديرات الضريبية الجرافية تعرف بانها " وضع البيانات والمعلومات المتوفرة لدى مامور التقدير بدون تحريف او تحيز، في موضعها الذي يتحقق فيه الغرض منها، وان يعمل على ابعاد جميع عوامل التحيز وتأثيرها، وان لا يتأثر بدوافعه وعرفه وقيمه وموقعه وانتمائه، اخذا بعين الاعتبار تحقيق الاهداف المنشودة للدولة، وتحقيق الرضى للمكلف".

وعليه نلاحظ ان التعريف للموضوعية في التقديرات الجرافية قد يكون شمل لعدة عوامل لها تأثير كبير على موضوعية القرار، وساعد ولو بشكل محدود في الوصول لقرار اكثر موضوعية وثبات، وله تأثير ايجابي على جميع الاطراف ذات العلاقة، وذلك بتوضيح الاسس والمعايير المناسبة امام مامور التقدير للخروج بقرارات متوازنة واكثر موضوعية يشعر من خلالها المكلفين بالرضى وتعالج مواطن القصور وتعمل على زيادة درجة الوعي والانتماء والثقة بين المكلفين والدائرة وتحافظ على حقوق الخزينة.

التوصيات:

على ضوء هذه الدراسة، نقترح التوصيات التالية:

اولا : اعادة النظر في بعض مواد القانون الضريبي بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها بعض اللبس والغموض والاجتهادات.

ثانيا: وضع نص قانوني واضح وصريح يحدد المدة القصوى لانتهاء قضايا المكلفين، حتى لا تبقى هذه القضايا معلقة دون حل من قبل مأموري التقدير الى مالا نهاية، حتى يتم الاستقرار في نفس المكلفين وتوفير الوقت والجهد والنفقات.

ثالثا: زيادة العقوبات على المتهربين.

رابعا: تشجيع الثقافة الضريبية وتاهيل الاتجاه العقلاني والعلمي عن طريق اصدار مجلة دورية تعنى بكل ما يستجد في المجال الضريبي، سواء على المستوى المحلي او الدولي.

خامسا: وضع دراسات واقتراحات وخطط ضريبية، لتحسين المستوى الضريبي ومشاركة اكبر فئة من الموظفين في وضع الاقتراحات.

سادسا: توضيح القضايا التي تصل للاستئناف، وبيان اسباب سقوطها، سواء من قبل الادارة الضريبية او المكلفين حتى يتم معرفتها وتجنبها من قبل الادارة الضريبية وكذلك لزيادة الخبرة والكفاءة.

سابعا: العمل على تبسيط اجراءات التقدير والعمل الضريبي، وذلك بقبول الاقرار او تعديله على اسس موضوعية، واسباب واضحة ومحددة، ومراعاة وقت المكلف وجهده، مما سينعكس على زيادة درجة الالتزام الضريبي، وتحقيق اهداف الدائرة وتحقيق العدالة والموضوعية.

ثامنا: عمل دراسات حول الرضى الوظيفي العام لمأموري التقدير، وموظفي الدوائر الضريبية للتعرف على الحاجات، والمشكلات التي يواجهونها، والعمل على دراستها ومعالجتها.

تاسعا: عمل دراسات حول الرضى العام للمكلفين عند مراجعتهم الدوائر الضريبية.

عاشرا: العمل على رفع كفاءة نظام المعلومات في الدائرة، وتوفير الاجهزة والتقنيات الحديثة.

حادي عشر : العمل على ربط جميع الدوائر والمؤسسات الرسمية وغير الرسمية ذات العلاقة، بشبكة معلومات ،مع اعطاء الحق للدائرة الضريبية بالاطلاع عليها، والتنسيق المستمر والمتواصل بين الدوائر المختصة.

ثاني عشر : العمل على زيادة الحوافز التشجيعية للملتزمين في تقديم الكشوفات، وتسديد المبالغ المستحقة عليهم، وفرض غرامات على المتأخرين .

ثالث عشر : توجيه الاشراف على التقدير ودعمه، ليصبح اكثر قدرة على تحقيق التوازن الموضوعي في قرار مامور التقدير.

رابع عشر: استخدام مفهوم الاشراف التكاملي بحيث يستند الى تعدد التخصصات بهدف تحسين عملية والية التقدير بجميع مدخلاتها وعملياتها ومخرجاتها والاستفادة من عملية التغذية الراجعة.

خامس عشر: العمل على الوصول لقرارات سليمة مبنية على اسس موضوعية تتسجم مع توجهات الدائرة والانظمة والتعليمات والقوانين المرعية.

سادس عشر: العمل على تدعيم القرارات من النواحي الشكلية والموضوعية، والتوصية باعتماد اسس موضوعية لتنفيذ القرارات، وكذلك اسس محددة لتقييم هذه القرارات.

سابع عشر: تفادي المحسوبية والتمايز في صياغة القرارات من قبل ماموري التقدير.

ثامن عشر : العمل على تعزيز الثقة المتبادلة بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل، مع التركيز على النواحي الاعلامية، كالصحف والتلفاز كوسيلة لزيادة درجة الوعي الوطني لدى المواطنين باهمية دور الضريبة في دعم الاقتصاد والمساهمة الاعلامية في تفسير التشريعات الضريبية.

تاسع عشر: تشجيع التعاون وبناء الثقة مع المهنيين الذين يعملون من خارج الدائرة كخبراء ومستشارين ومحاسبين ومدققين في الضرائب.

عشرون : تشجيع التخصص النوعي في مجال التقدير على المكلفين من حيث تعدد المهن ومصادر الدخل.

واحد وعشرون : معرفة اسباب التأخير والبطء في التقدير، وتوسيع دائرة التدريب والتعليم المستمر، واجراء الدورات المهنية الاستكمالية المتخصصة، والعمل على تنمية مهارات ماموري التقدير وتحفيزهم على العمل.

ثاني وعشرون : وضع اسس ومعايير سليمة للحوافز والمكافآت والتعيينات والترقيات، على اساس العدالة والكفاءة.

ثالث وعشرون : مكافئة مامور التقدير المتميز ماديا ومعنويا، وتصحيح مسار مامور التقدير المتعثر، وتعزيز مبدأ الثواب والعقاب.

رابع وعشرون: اشراك ماموري التقدير في وضع اسس العمل في الدائرة، واثاحة الفرصة امامهم للاشتراك في اتخاذ القرار.

خامس وعشرون: دراسة الالخطاء التي تؤثر على نوعية القرارات، وبالتالي تعريف مامور التقدير بنقاط الضعف، للعمل على تجنبها.

المراجع العربية :

- 1- ابو الرب، احمد محمود: المالية العامة، ط1، بدون ناشر، 1985.
- 2- حسني، احمد: قضاء النقد الضريبي، 1986، بدون ناشر.
- 3- عواضه، حسن: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط6، دار النهضة العربية، بيروت، 1983.
- 4- ابو يحيى، ايمن: التخطيط الضريبي في الشركات الصناعية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاردنية، عمان، الاردن، 1996.
- 5- السيد، عبد المولى : المالية العامة، الأدوات المالية، ومصادر الإيرادات العامة والميزانية العامة، دار الفكر العربي، بيروت.
- 6- القيسي، اعاد حمود: المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1998.
- 7 - جامعة القدس المفتوحة: المالية العامة، مؤلفات جامعة القدس المفتوحة، برنامج الادارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1996.
- 8-: محاسبة ضريبة الدخل، مؤلفات جامعة القدس المفتوحة، برنامج الإدارة والريادة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998.
- 9-جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، الطبعة الاولى، فلسطين، 2002.
- 10- اوهكس، جيمس: نظم المعلومات الادارية من وجهة نظر المستفيد، ترجمة وتعريب الدكتور حسين علي الفلاحى، 1987.
- 11- الحج موسى، حسن فلاح: قرار تقدير ضريبة الدخل والظعن به قضائيا وإداريا، دراسة تحليلية، 1988.

- 12 - دراز، حامد عبد المجيد: دراسات في السياسة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1984.
- 13- صالح، رائدة محمد: مدى التحقق من عدالة البيانات المالية المرفقة بكشف التقدير الذاتي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاردنية، عمان، الاردن، 1994.
- 14- السمان، رامي. ابو عباس، بسام: دليل ضريبة الدخل، عمان، الأردن، 1996.
- 15- الدقر، رشيد: المالية العامة، ج2، مطبعة الجامعة السورية، 1962،
- 16- المحجوب، رفعت: المالية العامة والنفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1987.
- 17- بيومي، زكريا محمد: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1979.
- 18-.....، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، مصر.
- 19- جريب، سالم: اثر المعلومة في اتخاذ قرار مأمور التقدير في ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1999.
- 20- البكري، سونيا: نظم المعلومات الادارية، الاسكندرية، المكتب العربي الحديث، 1985.
- 21- شحاده، سعيد وآخرون: دليل اجراءات التقدير، دائرة ضريبة الدخل، عمان، الاردن، 1998.
- 22- الحفناوي، شوقي: مدى اهمية الموضوعية في البيانات المحاسبية والعوامل التي تؤثر فيها، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، 1989.
- 23- فرحات، صلاح احمد: دراسة حول قرارات مقدري ضريبة الدخل وكيفية تطوير ادائهم، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1995 .

- 24- قنصوه، صلاح: الموضوعية في العلوم الانسانية، دار الثقافة، القاهرة، 1980.
- 25- خراط، صلاح: المحاسبة الضريبية، جامعة حلب، سوريا، منشورات جامعة حلب، ج1، 1982.
- 26- الخصاونه، صالح: الهيكل الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلس الوحدة العربية الاقتصادية، عمان، 1981،
- 27- خلقي، طارق صلاح الدين: كيفية التعامل مع مكلفي الضرائب، معهد الادارة العامة، عمان الاردن، 1994.
- 28- الكلاله، ظاهر. وجوده، محفوظ: اساليب البحث العلمي في العلوم الادارية، دار زهران، الاردن، 1999 .
- 29- علاونه، عاطف: شرعية الضرائب في الاراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، فلسطين، 1992.
- 30- الحيارى، عادل، وآخرون: الضرائب ومحاسبتها على الدخل العام، دراسة مقارنة في قوانين الاتحاد السوفييتي والولايات المتحدة الامريكية، مع دراسة خاصة للقانون الاردني، رسالة دكتوراة، مؤسسة الاهرام، القاهرة، 1968 .
- 31- حشيش،عادل أحمد: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،
- 32- ابو الحسن علي: الموضوعية في الفكر المحاسبي، مجلة المال والتجارة، العدد 126، 1982.
- 33-،مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الاول، 1981.
- 34- عبد المعتصم علام: الثقة والموضوعية، مجلة المال والتجارة، العدد 191، 1985.

- 35-عنايتي، عبد الله: "تحقيق الدخل وموضوعية القياس بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية"، مجلة المال والتجارة، العدد 142، 1981.
- 36-بنات، عبد الغتاح: فاعلية التقدير الضريبي، معهد الادارة العامة، عمان الاردن، 1996.
- 37-عنايه،غازي حسين: المالية العامة والنظام المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجيل، بيروت.
- 38- سابا، فؤاد صالح: مجموعة القوانين التجارية في فلسطين، مطبعة القدس التجارية، ج1، 1947.
- 39- المركز الفلسطيني للمحاسبة والادارة: نحو قوانين ضرائب تحقق عدالة اجتماعية في ظل السلطة الفلسطينية، ندوة دراسية، رام الله، 1994.
- 40- مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، الدائرة الاقتصادية، السياسات المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية، سلسلة تقارير وندوات رقم 8، ايلول، 1993.
- 41- فردوس، مرعي حسن: بحث في اولويات التقدير وأثرها على دائرة ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1995.
- 42- المحاميد، موفق سمور: الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2001 .
- 43- ابو نصار، محمد وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق،المتحدة الدولية للإستشارات،عمان،الأردن، ط1996.
- 44- ستيفنرز، مارك: الضرائب في الضفة الغربية المحتلة، 1967-1989،الحق، رام الله، 1991.

- 45- صلاحات، محمود: تقييم قرارات المقدرين في ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1998.
- 46- عبيدات، محمد وآخرون: منهجية البحث العلمي، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 1997.
- 47- عبد الصمد، محمد وجدي. وعبد الحفيظ ممدوح: قضاء الضرائب، عالم الكتب، مصر، القاهرة، 1979 .
- 48- مديرية التطوير والتدريب، دائرة ضريبة الدخل، دليل اجراءات التقدير، 1998 .
- 49- الخوالده، محمد سلامة: نظام المعلومات واثره على فاعلية قرارات المقدرين بفرض ضريبة الدخل، معهد الادارة العامة، عمان، الاردن، 1998.
- 50- عرقاوي، مصطفى محمد: الضريبة على الدخل، 1983، بدون ناشر.
- 51- عمر، معن: الموضوعية والتحليل في البحث الاجتماعي، دار الافاق الجديدة، بيروت، 1983 .
- 52- مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية - الاسرائيلية، قراءة بالنص، دراسة تحليلية نابلس، فلسطين، تشرين ثاني، 1994.
- 53- عبد الرحمن، نائل: ضريبة الدخل واحكامها والجرائم الواقعة عليها، مركز الجامعة للنسخ السريع، عمان، الاردن، 1986.
- 54- ابوجباره، هاني: ضريبة الدخل في الاردن، اهدافها وانجازتها، مطابع الجمعية الملكية، الطبعة الاولى، 1976.
- 55- صيام، وليد. وخداش حسام: الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن، 1997 .

56- حرحش، يوسف عبد الحميد: الموضوعية في المحاسبة، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة، جامعة القاهرة، 1971.

57- البطريق، يونس وآخرون، النظم الضريبية، دراسة مقارنة، دار الثقافة، مصر، 1997.

القوانين والاتفاقيات :

- 1- اتفاقية لاهاي الرابعة لسنة 1907، واللوائح المتعلقة بها، والمواد من 52-56 من اتفاقية جنيف لسنة 1949، بشأن المحتل.
- 2- جريدة الوقائع الفلسطينية، مجموعة القوانين المعمول بها في فلسطين قبل 1948.
- 3- القانون الضريبي الفلسطيني في عهد الانتداب رقم 10 لسنة 1941.
- 4- المملكة الاردنية الهاشمية، اتفاقية وحدة الضفتين، الجريدة الرسمية الصفحة 875، العدد 1061، تاريخ 1951/4/1.
- 5- مجلس الامة الاردني، الدستور الاردني، الجريدة الرسمية، العدد 1093، تاريخ 1952/1/8، مطبوعات مجلس الامة .
- 6- مجلس النواب الاردني، قانون ضريبة الدخل رقم 12 لسنة 1954، الجريدة الرسمية العدد 1177، تاريخ 1954/4/3.
- 7-، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، الجريدة الرسمية، العدد رقم 1800، تاريخ 17 تشرين اول ، سنة 1964.
- 8-، قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985، الجريدة الرسمية، العدد 3343، تاريخ 1985/10/1.
- 9- مجموعة القوانين التي كانت سارية في زمن الاحتلال الاسرائيلي للضفة الغربية، قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964، والوامر العسكرية التي طرات عليه.
- 10- الاتفاقية الفلسطينية الاسرائيلية في مدريد واتفاق اوسلو، وتوقيع الاتفاقية الاقتصادية بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل في باريس بتاريخ 1994/4/29م.
- 11- الاتفاقية الاقتصادية بالملحق (v)، حيث نصت المادة (1/5) ،على حق السلطة

- الوطنية الفلسطينية في فرض الضرائب المباشرة بصورة مستقلة، تاريخ 1995/9/28.
- 12- بروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل، ص214، تاريخ 1995/9/28.
- 13- المجلس التشريعي الفلسطيني، مجموعة القوانين، قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني، 1996.
- 14- ، الدستور الفلسطيني (القانون الاساسي)، سنة، 2002.
- 15-.....، مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، رام الله فلسطين، 2000/8/15.
- 16- ، وحدة البحوث البرلمانية دراسة حول الموازنة العامة لعام 2001، رام الله ، فلسطين .
- 17- السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، قرار مجلس الوزراء تاريخ 1995/1/17، وتاريخ 1999/1/1، الخاص بالشرائح الضريبية والاعفاءات الشخصية.
- 18-.....، وزارة المالية ، دائرة الموازنة العامة، مشروع قانون الموازنة العامة ، 2001.
- 19-، وزارة المالية، دائرة الموازنة العامة، مشروع قانون الموازنة العامة ، 2003.

المراجع الاجنبية :

- 1) Nathen and others , **Palestine problem and pramise**, (American Concilon Public Affairs) 1949 , P . 338
- 2) Wanger.W.jhon.**Defining objectivity in Accounting** .The Accounting Review. (July; 1965)
- 3) Bierman; H.J.R “ **Management and Accounting** “. The Accounting Review.
- 4) Arrrnett: E.Harold”3What Dose objectivity Mean to accounts?
”The journal of accuntancy)
- 5) Moonitiz; Mourice”‘**The Basic Postulates of accounting**”‘ Accounting Research study No1 . New York; AICPA.1961; P.42” .
- 6) American Acoounting Association”‘**Report Of The management Accounting Committee**”The Accounting Review.
- 7) J.P.Guil Ford:**Psychmetric Methods** : (2 ; ed) New York ;MC graw Hall; 1957;Bierman(.
- 8) Donald E .And Jery. J Weygantdt.” **Intermeiate Accounting** ” John wiley;and Kieso; Sons;INC.7 ,.edition;1992

An-Najah National University.
Faculty of Graduate Studies.

The Objectivity of the Tax Assessor
Arbitrary Decision in Palestine

By

Ahmed Faleh Ahmed Ibrahim

Directed by
Dr. Atef Alawneh

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

-2003-

Abstract

This dissertation aims at studying the concept of objectivity of the arbitrary decision in tax assessment. The study shows the effects of the decisions on the tax assessment process in Palestine, its effects on the stability of tax cases and the speed with which such cases are finalized. The dissertation also shows the effects of the related parties on the objectivity of the arbitrary decision and the effects of such objectivity on safe guarding the treasury, on the degree of commitment of the taxpayer and his/her ability to fulfill his/her dues with great ease and on the tax management. Furthermore, the objectivity of the decision will help establish the basis for good practice to lay plans and policies that are needed for better performance to achieve the desired objectives. Such achievement will lead to increased trust between the taxpayers and the tax management, which will in turn lead to better levels of tax knowledge and commitment by the taxpayers.

To achieve the above-mentioned goals, the author of this dissertation uses analytical methods that rely on the theoretical literature and the available empirical works. The literature review helps in building the theoretical framework for this dissertation. Moreover, the author's practical experience was also utilized to help make this research helpful in tax practice.

The Dissertation consists of four chapters and a conclusion. Chapter one presents the problem of the dissertation, its objectives, importance,

methodology and determinants. Chapter two presents assessment in income tax and the historical development of taxation in Palestine, the methods of assessment (direct and indirect) that appear in the tax laws. It also presents the effect of tax disclosure and the tax literacy of the taxpayer on the process of making tax decisions and the nature, methods and reasons that lead to making arbitrary decisions. The third chapter analyzes arbitrary assessment decisions considering the tax assessors qualifications and the basis on which the tax decision needs to rely on to achieve the objectives of the assessment process and those of the tax management. The objectives are to produce methodology and processes to make objective, strong and complete decisions that are hard to appeal in any of the stages of the assessment process. The chapter also discusses the ability and attitude of the tax assessor in dealing with the taxpayers and the related parties within the powers that are invested in him by the laws and regulations. Finally, the chapter studies the effects of the arbitrary decisions and the their failure on the assessment process in light of the rights and obligations that the laws offer to both the tax payer and the tax management like appealing and rejecting such decisions. The fourth chapter takes on the effects of objectivity and its elements on arbitrary assessments from the perspective of the definition of objectivity, its elements, its effects and its importance in the process of making tax assessment decisions. The chapter also analyzes the supporting documents, the problems and obstacles

the face the assessment process in the arbitrary method and the effect of the lack of objectivity on arbitrary assessment.

At the end the author recommends a process that leads to a decision that is more objective and has positive effects on all parties in the taxation process. These recommendations are thought to yield decisions that are balanced, more objective satisfy the taxpayers and deal with the drawbacks of the current system, increase the tax literacy and commitment, increase the trust between the tax department and its customers and finally safeguard the treasury.