

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين

إعداد

محمد فتحي توفيق مهنا

إشراف

د. فادي قسيم شديد

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

2013

إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين

إعداد

محمد فتحي توفيق مهنا

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2013/5/30م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....

1. د. فادي قسيم شديد / مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. أحمد دبك / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً

.....

4. د.سامح العطوط/ ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى اشرف الخلق جميعاً سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ومن سار على دربه
واهتدى بهداه واستن بسنته إلى يوم الدين.

إلى من أعجز أن أوفيهما حقهما وألتمس من رضاها رضا الله..... إلى روح
أغلى الغوالي وأرق النسومات ونور قلبي أبي الغالي.

إلى من تحملت معي كد العيش في زمن الشقاء وسهر الليالي لتراقتني متاعب
حياتي رفيقة دربي ونور عيني.....أمي الغالية والعزيزة.

إلى سند حياتي ورفقاء حياتي وعزوتي..... أخي العزيز

إلى رقائق ونسومات الحب وضياء القلب..... زوجتي الحبيبة

إلى فلذات الأكباد وزهرات الحياة ونورها.....أبنائي(حذيفة وغزل)
الأعزاء

إلى كل صديق وقريب وقف بجانبنيوساعدني لانجاز بحثي

إلى كل من حمل راية الإيمان..... العلم والتعلم.

إليهم جميعاً اهدي دراستي.

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا

محمد وعلى آله وصحبه وسلم .

بعد التوكل على الله سبحانه وتعالى فقد تم انجاز هذا البحث وهو ثمرة اعمال عدة اشهر من العمل الجاد أقدمه بين أيدي كل طالب على ان يكون عون له وعسى ان يكون هذا البحث عند حسن ظن الجميع .

ولا يسعني هنا الا ان أتقدم بفائق الشكر والتقدير الى استاذي الفاضل الأستاذ الدكتور فادي شديد والذي كانت مساعدته وتوجيهاته خير عون لي في انجاز بحثي هذا .

وأوجه شكري وتقديري إلى أعضاء الهيئة التدريسية إدارة ومشرفين ومحاضرين في برنامج المنازعات الضريبية على ما قدموه لي أثناء دراستي الجامعية متمنيا لهم دوام التقدم والنجاح لخدمة الله والوطن والأمة.

وأخيراً لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في مساعدتي لانجاز هذا البحث المتواضع.

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

تفسير القوانين الضريبية في فلسطين

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

Declaration

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

Student's name:

الطالب اسم :

Signature:

التوقيع :

Date:

التاريخ :

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--------|---|
| ج | الإهداء |
| د | الشكر والتقدير |
| هـ | إقرار |
| ح | الملخص |
| 1 | المقدمة |
| 11 | أهمية الدراسة |
| 13 | أهداف الدراسة |
| 13 | صعوبات الدراسة |
| 13 | منهجية الدراسة |
| 14 | الدراسات السابقة |
| 16 | مشكلة الدراسة |
| 18 | الفصل التمهيدي: ماهية تفسير القوانين الضريبية |
| 18 | المبحث الأول: مفهوم تفسير القوانين الضريبية |
| 19 | المطلب الأول: تعريف تفسير القوانين الضريبية |
| 21 | المطلب الثاني: أهمية تفسير القوانين الضريبية |
| 23 | المطلب الثالث: أهداف تفسير القوانين الضريبية |
| 28 | المبحث الثاني: اتجاهات تفسير القوانين الضريبية |
| 31 | المطلب الأول: المفهوم الواسع لتفسير القوانين الضريبية |
| 35 | المطلب الثاني: المفهوم الضيق أو المحدود لتفسير القوانين الضريبية |
| 38 | المطلب الثالث: نظريات التفسير الواسع والضيق للقانون الضريبي |
| 43 | الفصل الأول: أنواع تفسير القوانين الضريبية |
| 44 | المبحث الأول: التفسير التشريعي للقوانين الضريبية |
| 45 | المطلب الأول: صور التفسير التشريعي |
| 50 | المطلب الثاني: سوء الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي |
| 52 | المطلب الثالث: أنواع الصياغة التشريعية للقوانين الضريبية |

| | |
|-----|---|
| 58 | المطلب الرابع: سوء الصياغة التشريعية التي تظهر من خلال التفسير التشريعي |
| 70 | المبحث الثاني: التفسير القضائي |
| 71 | المطلب الأول: دور القضاء في تفسير القوانين الضريبية وحججه |
| 73 | المطلب الثاني: دور القضاء الفلسطيني في التفسير القضائي للقانون الضريبي |
| 76 | المبحث الثالث: التفسير الفقهي |
| 77 | المطلب الأول: أهداف التفسير الفقهي للقانون الضريبي |
| 78 | المطلب الثاني: تحقيق التفسير الفقهي للقانون الضريبي في فلسطين |
| 85 | الفصل الثاني: طرق تفسير القوانين الضريبية |
| 85 | المبحث الأول: التفسير الحرفي للقانون الضريبي "مذهب الشرح على المتون" |
| 86 | المطلب الأول: مفهوم تفسير القانون في ظل مذهب التفسير الحرفي |
| 88 | المطلب الثاني: معايير التفسير الحرفي للقانون الضريبي |
| 91 | المطلب الثالث: تطبيق مذهب التفسير الحرفي في نطاق الضرائب |
| 93 | المطلب الرابع: تقييم مذهب التفسير الحرفي |
| 95 | المبحث الثاني: التفسير النصي للقانون الضريبي |
| 96 | المطلب الأول: التفسير من خلال روح النص وفحواه |
| 105 | المطلب الثاني: الأعمال التحضيرية |
| 107 | المطلب الثالث: المصدر التاريخي للقانون |
| 108 | المبحث الثالث: طرق أخرى في تفسير القوانين الضريبية |
| 109 | المطلب الأول: التفسير من خلال حكمة التشريع |
| 112 | المطلب الثاني: مبادئ القانون العليا |
| 113 | المطلب الثالث: مذهب التفسير التاريخي "الاجتماعي" |
| 118 | المطلب الرابع: مذهب البحث العلمي الحر في تفسير القانون الضريبي |
| 125 | النتائج |
| 127 | التوصيات |
| 129 | قائمة المراجع والمصادر |

إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين

إعداد

محمد فتحي توفيق مهنا

إشراف

د. فادي قسيم شديد

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، من خلال التعرف على النظام الضريبي الفلسطيني، ونصوص القانون الذي تحكم هذا النظام، ومدى وضوح هذه النصوص، بالإضافة الى مدى حاجة هذه النصوص للتفسير بكافة أنواعه. وللتعرف على تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، ومعالجتها قسمت الدراسة الى ثلاثة فصول.

ففي الفصل التمهيدي؛ تناولت ماهية تفسير القوانين الضريبية، من خلال تقسيم الفصل الى بحثين؛ تناولت في المبحث الأول مفهوم تفسير القوانين الضريبية، من خلال تعريف تفسير القوانين الضريبية، وتحديد أهمية هذا التفسير وأهدافه. وتناول المبحث الثاني؛ اتجاهات تفسير القوانين الضريبية، والتي تلخصت بين اتجاهين، وهما: المفهوم الواسع لتفسير القوانين الضريبية، والمفهوم الضيق لتفسير القوانين الضريبية، موضحاً النظريات التي تناولت هاذين الاتجاهين.

وفي الفصل الأول؛ تناولت أنواع تفسير القوانين الضريبية، وقسم إلى ثلاثة مباحث، تناولت في المبحث الأول التفسير التشريعي للقوانين الضريبية؛ مبيناً صور التفسير التشريعي، والصياغة التشريعية، وسوء الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي، وأنواع الصياغة التشريعية لنصوص القانون الضريبي، وسوء الصياغة التشريعية لنصوص هذا القانون، وفي المبحث الثاني؛ تناولت التفسير القضائي، مبيناً دور القضاء الفلسطيني في تفسير القوانين الضريبية، وحجته، بالإضافة إلى دور القضاء الفلسطيني، في التفسير القضائي لنصوص القانون الضريبي، وفي المبحث الثالث؛ تناولت التفسير الفقهي للقوانين الضريبية، وأهدافه، وكيفية تحقيق التفسير الفقهي للقانون الضريبي في فلسطين.

وفي الفصل الثاني؛ تناولت طرق تفسير القوانين الضريبية، وقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول؛ تناولت مذهب التفسير الحرفي " مذهب الشرح على المتون" ، من خلال بيان مفهوم هذه الطريقة، ومعايير التفسير الحرفي لنصوص القوانين الضريبية، ومدى تطبيق هذا المذهب في نطاق القوانين الضريبية، وتقييم هذا المذهب، وفي المبحث الثاني؛ تناولت طريقة أخرى من طرق تفسير القوانين الضريبية، وهي التفسير النصي للقانون الضريبي " من خلال روح النص وفحواه"، والأعمال التحضيرية، والمصدر التاريخي للقانون، وفي المبحث الثالث؛ تناولت طرق أخرى لتفسير القوانين الضريبية، من خلال طريقة حكمة التشريع، ومبادئ القانون العليا، ومذهب التفسير التاريخي الاجتماعي، ومذهب البحث العلمي الحر.

وقد توصل الباحث في نهاية الدراسة الى عدة نتائج، حيث وضع على أثرها عدة اقتراحات، كان من أبرزها؛ أنه لا يوجد في فلسطين جهات تضطلع بتفسير القوانين الضريبية، حيث أن هناك خلافات عديدة حول تفسير بعض النصوص الضريبية تؤثر على قواعد فرض الضريبة، ومنها تحقيق العدالة الضريبية، مما يزيد من المنازعات الضريبية، نتيجة الفهم الخاطئ لنصوص القانون من قبل المكلف والإدارة الضريبية. وأن المجلس التشريعي المخول بإصدار القوانين غير مفعلاً حالياً - وخاصة أن المشرع أقدر على أن يفسر إرادته من إصدار هذه النصوص - ، وهذا يستوجب بيان الحكم المناسب لنصوص القوانين الضريبية التي تحتاج إلى تفسير، وأن تكون علة التشريع واضحة، حتى يمكن للمفسر إنزال حكم الحالة المنصوص عليها في القانون الضريبي على الحالة غير محددة الحكم لورود نفس العلة.

وكانت هناك عدة مقترحات ومنها: العمل على إيجاد جهات متخصصة ومستقلة، يتم تفويضها بمهام تفسير القوانين الضريبية، وفق قواعد فرض الضريبة وبما يحقق العدالة الضريبية، ويعمل على إزالة التعارض والغموض والخطأ والنقص، الذي يعتري النصوص القانونية الضريبية. ومطالبة الحكومة بتفعيل المجلس التشريعي للقيام بمهمة سن القوانين الضريبية، ومهمة تفسير ما غمض من هذه النصوص، أو التعارض، أو النقص، أو الخطأ، لأن المشرع

أقدر على تفسير هذه النصوص لأن هذه النصوص تعتبر عن إرادة المشرع غالباً، كما أن قيام المجلس التشريعي بسن القانون وتفسيره يحقق قاعدة اليقين والعدالة الضريبية.

المقدمة:

إن من الضروري أن يعلم المكلف بالنصوص المحددة لالتزاماته الضريبية، وقيمتها، وإجراءات ومواعيد دفعها، والجزاءات التي تترتب عليه عند تخلفه عن أدائها، وذلك حتى يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب الإدارة الضريبية، وهذا يقضي أن تكون الضريبة محددة تحديداً واضحاً دون أي غموض، فحسب آدم سميث فإن عدم وضوح الضريبة يشجع على التعسف والرشوة وغيرها. كما أن هذا التحديد يعزز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، كما يسهل عمل القضاء، والذي سيحد من اللجوء إلى الاجتهاد الذي يؤدي في كثير من الأحيان أن يناقض القضاء نفسه.

حيث يصدر التشريع في نصوص مكتوبة، يضعها المشرع لبيان الحكم الذي يعطيه، لما يقع في المجتمع من وقائع وأحداث، ولتحديد حكم كل واقعة؛ لا بد من التعرف على مضمون هذه النصوص القانونية، والكشف عما تحتويه من أحكام، وهذه العملية هي ما يعرف بتفسير القانون¹. فالقواعد القانونية الضريبية الواضحة المعنى؛ لا تحتاج إلى تفسير، ولا يجوز تأويلها إلى مدلول غير مدلولها الواضح، ولكن نجد في نصوص بعض القواعد القانونية الضريبية؛ عدم وضوح المعنى، أو نقص، أو غموض يستحيل فيها تطبيق هذه الحالات المبهمة من القواعد القانونية، مما يتطلب تفسيراً لها لتحديد المعنى، وهذا التفسير له قواعد، وأسس يبنى عليها².

وهنا يجب التفريق بين التفسير والتأويل، فمنهم من يرى أن التفسير والتأويل بمعنى واحد، فهما مترادفان، وهذا هو الشائع عند المتقدمين من علماء التفسير، ومنهم من يرى أن التفسير أعم من التأويل، وأكثر ما يستعمل التفسير في الألفاظ، والتأويل في المعاني. والتفسير هو بيان المعاني التي تستفاد من وضع العبارة، والتأويل هو بيان المعاني التي تستفاد بطريق الإشارة³.

¹ الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، 1987، النظرية العامة للقانون، الدار الجامعية، بيروت، ص213.

² الضمور، خليل محمد، 2005، موسوعة التشريعات الضريبية: قانون ضريبة الدخل، مؤسسة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ص112.

³ <http://ejabat.google.com/ejabat/thread?tid=753e5a268cfafe85> 2013/6/7 الساعة 12.00 ظهراً.

فقد يظهر عند تطبيق النصوص القانونية؛ أن حكم القاعدة القانونية غامض، يحتاج إلى توضيح، أو أنه موضع خلاف يتطلب اليقين، وعندئذ يلزم التفسير؛ للكشف عن الغموض في حكم القاعدة القانونية، أو حسم الخلاف على تطبيقه، ومهما حاول المشرع أن يكون واضحاً ودقيقاً، ومفصلاً للأحكام، فقد يكشف التطبيق عن مواجهة فروض ووقائع، تتطلب البحث عما إذا كانت تلك القواعد التي يضعها المشرع الضريبي، يمكن تطبيقها على الوقائع التي قد تحدث¹.

وكلمة قانون من أصل يوناني، وتعني الشيء المستقيم، كما يعرف القانون بأنه مجموعة القواعد العامة، التي توجه سلوك الأفراد في المجتمع، وعرفه بعض الفقهاء؛ بأنه جميع القواعد التي تسنها الدولة، بغرض تنظيم العلاقات بين الأفراد في المجتمع، وذلك أياً كانت تلك القواعد أو مناسبة صدورها أو المخاطبين بها². كما يعرفه بعض الفقهاء بأنه كل وضع، ينشأ عن تطبيق أحكام القانون، سواء أخذ شكل تصرف، أو قرار إداري، أو حكم قضائي³.

وتتعدد تعريفات الضريبة ولكن لها خصائص واحدة، ويمكن تعريف الضريبة على أنها : مبلغ نقدي، يدفع إجبارياً من قبل الأفراد إلى حكوماتها، بصورة دورية، بهدف تمويل نفقاتها، وتنفيذ سياساتها الاقتصادية، والاجتماعية، كما هي محددة وفق القوانين، والأسس والقواعد، والمعدلات المقررة لذلك بدون تلقي مقابل مباشر⁴. وقد أعطت المالية الحديثة للضرائب أساساً ثابتة وتقنية حديثة ، فأصبح للضريبة مفهوم أوسع يحمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية ، بالإضافة للهدف المالي⁵.

¹ بدير علي، وآخرون، المدخل لدراسة القانون، 1982، مطبوعات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد، ص101.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص213.

³ إبن منظور، أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم الإفريقي المصري، 1968، لسان العرب، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، ص165.

⁴ الوادي، محمود، وعزام، زكريا، 2007، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص54-55.

⁵ عطوي، فوزي، 2003، المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة- ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص49.

وقد أعطت المالية الحديثة للضرائب أسساً ثابتة وتقنية حديثة، فأصبح للضريبة مفهوم أوسع يحمل أهدافاً اقتصادية¹ واجتماعية²، بالإضافة للهدف المالي السابق، وكان نتيجة لذلك، أن أصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين³.

وينظر إلى تفسير القانون؛ أنه إيضاح ما غمض فهمه من العبارات، أو الكلمات ومفرداتها، أو النظر في نصوص القانون، بهدف الكشف عما تتضمنه من أحكام تفصيلية، تتعلق بوقائع ينظمها النص، ويمكن تعريف تفسير النصوص القانونية الضريبية، بأنها التعرف على المعنى الذي ينطوي عليه النص، وما يقصده المشرع من عباراته⁴، فالوقوف على نية المشرع، وإرادته التي عبر عنها بالنص التشريعي، هي الغرض الذي يسعى رجل الإدارة الضريبية إلى الوصول إليه، من وراء التفسير إلا أن الخلاف يثار، عندما يراد تحديد المقصود بإرادة المشرع ونيته. وفي ضوء ذلك تعددت وتنوعت مدارس ومذاهب التفسير، وذهب فقهاء القانون بشأن المقصود بتفسير القانون الضريبي، مذاهب شتى⁵.

والمقصود بتفسير القانون الضريبي هو "تحديد مضمون القاعدة القانونية الضريبية، والتعرف على عناصرها وأوصافها، حتى يمكن بذلك تحديد نطاقها من حيث الموضوع، والتحقق من مدى انطباقها على الحالات العملية المختلفة". وتفسير القانون الضريبي بمعناه العام، لا يقتصر على

¹ الأهداف الاقتصادية: ومن الأهداف الاقتصادية التي تستطيع الضريبة تحقيقها تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية في الاستثمار، وتشجيع الاستثمار في منتجات معينة، كما يمكنها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تخفيض الضرائب في فترات الكساد، ورفعها في فترات الرواج. جامعة القدس المفتوحة، 2005، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات الجامعة، عمان، ص 20-22.

² الأهداف الاجتماعية: وذلك من خلال تحقيق التكافل الاجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفقراء، كما تعمل على تسجيل الأنشطة الاجتماعية من خلال تقديم إعفاءات ضريبية على الهيئات التي تقدم خدمات اجتماعية. العلي، عادل، 2003، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ص 101.

³ خلف، فليج، 2008، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، ص 169.

⁴ الصدر، عبد المنعم، 2004، أصول القانون، مكتبة دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ص 273.

⁵ عطية، جميل ناصيف، 1981، موسوعة ضريبة الدخل : شرح قانون ضريبة الدخل وقضاياها، مؤسسة دار الآفاق الجديدة، الأردن، ص 57.

إيضاح ما غمض من ألفاظ القاعدة القانونية الضريبية، أو تكملة النص، أو إزالة التعارض بينها وبين غيرها من القواعد، وإنما يتسع نطاق التفسير بحسب الاتجاه المأخوذ به عند التفسير¹.

فتفسير القوانين الضريبية لا يختلف عن غيره من القوانين، إلا أن هذا التفسير لا بد أن يتم في ضوء قيود مبدأ شرعية الضريبة، الذي يقضي بأن تكون نصوص القانون الضريبي محددة، تحديداً كافياً، علماً أن القوانين الضريبية مستقلة عن غيرها من القوانين، ولها ذاتية خاصة، فيتعين تفسير أحكامها وفق ذاتيتها دون خضوع ذلك إلى الأحكام التي تقرها غيرها من القوانين. وإن التفسير القانوني في إطار مفهومه العام يعني أن القاعدة القانونية المراد تفسيرها يكتنفها الغموض، ولذلك يسعى المشرع إلى توضيحها²، فالقواعد القانونية الضريبية، مهما بلغت من الدقة والوضوح في صياغتها، لا تغني عن وجود تفسير لما غمض من عباراتها، وقد ثبت أنه لا يمكن إفعال باب الاجتهاد، لأن المشرع لا يمكنه الإحاطة بجميع ما تزخر به الحياة من أحداث ومنازعات، فعلى من يتولى أمر تطبيق القانون الضريبي، البحث عنه أولاً في النص، حتى إذا غاب عنه يسعى إليه من خلاله وبين السطور ومن أسبابه القريبة والبعيدة³.

ومن الملاحظ عبر التاريخ أن التشريعات الضريبية تم وضعها في القرن الخامس عشر زمن الرومان واليونان، ووضع أول تفسير لقانون الضريبة بشكل مدون في أواخر القرن التاسع عشر، عندما تطورت الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وانتهى دور الإقطاع ودخلت إلى المجتمعات أصول الرأسمالية والاشتراكية فيما بعدها، وكان تفسير القانون الضريبي يقتصر على بيان مقدار الضرائب، والتعريف بالمكلف الذي تفرض عليه الضريبة وخصائصه، وماهية الأعمال التي تفرض عليها الضريبة⁴.

¹ الزعبي، عوض، 2010، المدخل إلى علم القانون، مؤسسة اثناء للنشر والتوزيع، عمان، ص191.

² <http://etudiantdz.net/vb/showthread.php?t=33211> بتاريخ 2013/2/1 الساعة 8.00 مساء.

³ فرحات، ألبرت، 1993، المدخل للعلوم القانونية، حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، بيروت، ص323.

⁴ القيسي، أعاد حمود، 1998، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط (2)، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص85.

وقد تطور فرض الضرائب في فلسطين في عهد الانتداب البريطاني (1919-1948)، فرضت ضريبة الدخل في فلسطين بصورة رسمية في عهد الانتداب البريطاني، وصدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم (23) لعام (1941). وكان قبلها ضرائب متعددة مبعثرة ومنها قانون ضريبة المعارف¹. وصدر هذا القانون لزيادة إيرادات الإدارة البريطانية في مواجهة نفقات الحرب وكان نسبتها (5%-30%) على دخل المكلفين الطبيعيين، و(15%) على دخل المكلفين الاعتباريين. وعدل القانون السابق بقانون جديد عمل على رفع نسبة الضريبة، يحمل الرقم (13) لعام (1947)، وأصبحت النسبة الضريبة بين (5-50%) على دخل المكلفين الطبيعيين، و(25%) على دخل المكلفين الاعتباريين². وقد تم الاعتماد على القانون الأردني وتطبيقه فيما يخص ضريبة الأملاك في فلسطين³.

وفي عهد الإدارة المصرية على قطاع غزة، والإدارة الأردنية على الضفة (1948-1967)، بقي القانون البريطاني رقم (23) لعام (1941)، مطبقاً في غزة، وتم توحيد القانون الضريبي بين الضفتين الشرقية والغربية، بقانون رقم (50) لعام (1951)، وعدل بعد ذلك بالقانون رقم (12) لعام (1954)، ثم عدل بقانون رقم (25) لعام (1964). وفي عهد الاحتلال الإسرائيلي (1967-1994)، ففي سنة (1976) فرضت ضريبة القيمة المضافة لأول مرة، وقبل الاحتلال ولكن بدأ بتنفيذها عملياً سنة (1979). وبقي الوضع على حاله في الضفة الغربية وقطاع غزة، ألا وهو عهد الإدارة المصرية على قطاع غزة، والإدارة الأردنية على الضفة (1948-1967). تم إصدار أوامر عسكرية إسرائيلية، عدلت نسبة الضريبة على الدخل

¹ ضريبة المعارف: تسمى ضريبة التعليم، تستخدم لأهداف عديدة خاصة بالتعليم، مثل بناء المدارس، أو تصليحات مدارس وغيرها، ونسبتها 7% من القيمة التخمينية للعقار. قانون التربية والتعليم رقم (16) لسنة 1964 الأردني.

² ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، جامعة النجاح، ص5.

³ ولا يزال قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات رقم (11) لسنة 1954 وقانون ضريبة الأراضي رقم (30) لسنة 1955 وما طرا عليهما من تعديلات أردنية حتى عام 1967 وتعديلات بموجب أوامر عسكرية إسرائيلية سارية المفعول لغاية الآن، ويفرض قانون (11) لعام 1954 الساري المفعول على محافظات الضفة الغربية ضريبة على الأملاك (المباني والأراضي) التي تقع داخل حدود البلديات بنسبة 17% من قيمة عقد إيجار البناء بعد حسم 20% من قيمة العقد كبديل استهلاك، و6 بالآلف من القيمة البيعية للأرض غير المقام عليها بناء. أما في قطاع غزة فيسري قانون ضريبة الأملاك البريطاني رقم 42 لسنة 1940 والذي يسمى "قانون ضريبة الأملاك داخل المدن" والصادر قبل ما يزيد عن سنتين عاماً. ي وقد ألغى هذا القانون.

فأصبحت (8-48%) على دخل المكلفين الطبيعيين، و(37.5%) على دخل المكلفين الاعتباريين في غزة، و(38.5%) في الضفة¹.

وفي عهد السلطة الفلسطينية (1994-2013)، ففي عام (1994) انتقلت صلاحيات الضريبة من الاحتلال للسلطة الفلسطينية بما يتعلق بضريبة الدخل، حيث قامت السلطة بإصدار عدة تعديلات لتخفيض الشرائح الضريبية حتى عام (2004). وفي عام (2004) صدر أول قانون لضريبة الدخل الفلسطينية يحمل الرقم (17) لعام (2004)، علماً أن هذا القانون جاء بعد ولادة متعثرة، بدء به عام (1997)، وبقي قانون ضريبة القيمة المضافة كما هو وفق الأوامر العسكرية الإسرائيلية، باختلاف النسبة فقط. وفي عام (2007) تم تعديل القانون السابق لعام (2004)، ليبدأ سريانه في 2008/1/1، وأصبحت نسبة ضريبة الدخل المعدلة (5-15%) على دخل المكلفين الطبيعيين، و(15%) على دخل المكلفين الاعتباريين. وفي عام (2011) تم تعديل القانون السابق بإصدار القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) الخاص بضريبة الدخل، من قبل رئيس السلطة الفلسطينية، ومن ملامح القانون الجديد أنه عدل في الشرائح الضريبية².

وتطور تفسير القانون الضريبي، وبدأت أصوله العلمية تظهر بعد الثورة الفرنسية، التي كان من نتائجها وجود تفسير قانوني للضرائب، والقانون الضريبي وفق الأصول العلمية³. فتطور اتجاهات تفسير القانون الضريبي، تتطلبه الحياة الاجتماعية المعاصرة؛ بتطوراتها المتسارعة؛ التي لم يعد باستطاعة المشرع مجاراتها بحركته الثقيلة المعهودة، فيوماً بعد يوم، تظهر للوجود مخترعات جديدة، وأفكار خلاقة حديثة، تتولد عنها حقوق، وتثار بشأنها منازعات متنوعة، مما يتطلب وجود عقلية قضائية وإدارية فذة بمستوى الحدث، قادرة على سد الفراغ التشريعي، والقصور التشريعي المالي والضريبي⁴.

¹ قباجة، أحمد، 2011، النظام الضريبي الفلسطيني، مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين، ص8.

² ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، مرجع سابق، ص5.

³ للمساوي، أشرف فايز، 2008، مجموعة المساوي القانونية في التعليق قانون ضريبة المبيعات، لا يوجد دار نشر، القاهرة، ص96.

⁴ شبيطة، هاني، 2006، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ص73.

فقد يتم تفسير القوانين الضريبية لمصلحة المكلف، وقد يتم لمصلحة الإدارة الضريبية، فمسؤولية عدم وضوح القوانين الضريبية، لا تعود فقط إلى من يقر القوانين من رجال السلطة التشريعية، بل وتعود أيضاً لمن يصيغون هذه القوانين، من رجال السلطة التنفيذية، ورجال ديوان الفتوى والتشريع.

كما أن عملية تفسير قواعد القانون الضريبي بصفة عامة، والتصرفات القانونية الضريبية بصفة خاصة تضطلع بها جهات متعددة ومختلفة، فهكذا قد يضطلع بالتفسير رجال الفقه ويسمى التفسير الفقهي، وقد تضطلع به السلطة التشريعية فيسمى بالتفسير التشريعي، وقد تضطلع عليه السلطة التنفيذية أو سلطات إدارية أو حكومية يسمى بالتفسير التنظيمي أو التفسير القضائي وخاصة القاضي عندما يقوم بحل المنازعات بين المكلفين¹.

ومما سبق فإن تفسير القانون الضريبي يتنوع بتنوع الجهة التي تقوم به ويختلف باختلاف الغاية التي يستهدفها ويتم بعدة طرق ووسائل مختلفة²، حيث يوجد اتجاهان لتفسير القوانين الضريبية وهما التفسير الواسع والتفسير الضيق، فالتفسير الضيق للقانون الضريبي هو إزالة غموض النص وتوضيح ما أبهم من أحكامه، ووفقاً لهذا التصور فإن التفسير لا يقع إلا في حالة غموض النص ولا شأن للتفسير بنقص النصوص أو قصورها أو تعارض أجزاء القانون، لأن هذه الأمور، حسب وجهة النظر هذه، من اختصاص المشرع لا المفسر، بينما يعني التفسير الواسع للقانون الضريبي توضيح ما غمض من ألفاظ النصوص القانونية، وتقييم عيوبها، واستكمال ما نقص من أحكام القانون والتوفيق بين أجزائه المتعارضة وتكييفه على نحو يجاري متطلبات تطور المجتمع وروح العصر³.

فقد يقدر المشرع أن قانوناً صدر سابقاً، شابه غموض أو تم تفسيره بما يخالف قصد المشرع، يتدخل المشرع الذي أصدر التشريع، لتحديد المعنى المقصود بهذا القانون، فيسمى التشريع التفسيري، ومن الباحثين ما يرى أن مهمة التفسير تكون من طبيعة مهام القضاء والفقه

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص274.

² الداودي، غالب، 2011، المدخل إلى علم القانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص236.

³ بوضياف، عمار، 2010، الوسيط في النظرية العامة للقانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص240.

الضريبي¹. وإن الفرق الذي قد يحدث بين التشريع الضريبي، والتطبيق العملي يرجع بالدرجة الأساس، إلى الشكل الذي رآه المشرع الضريبي مناسباً لإظهار القاعدة القانونية، أي أن المشرع بإمكانه ضمان استمرارية تطبيق النصوص على نحو صحيح، وتعطيها في الوقت نفسه من خلال الصياغة التشريعية²، لذا وجب أن تتميز الصياغة بالوضوح والدقة، وعدم التعارض، والابتعاد عن الفراغات التشريعية، حتى يمكن لمطبق القانون الضريبي من وضع النصوص الضريبية في إطارها الصحيح، أما بخلاف ذلك؛ فأن مطبق القانون الضريبي سوف يتمتع بمساحة واسعة في التطبيق، وقد يبتعد فيها من النص أكثر مما يقترب، أو قد يعمل إرادته هو بدل إرادة المشرع الحقيقية، وكل ذلك تحت ستار تفسير القانون الضريبي³.

وإن اختيار البحث في موضوع تفسير القانون الضريبي، ينطلق من اختلاف الرؤية في إتباع هذا المذهب أو ذاك في التفسير، كما ينبع من اختلاف المذاهب في فهم النصوص الضريبية، أما حصره في نطاق قوانين الضرائب في فلسطين، فإنه يجد له أرض خصبة بل ضرورة ملحة، فقد وضعت هذه التشريعات في مدد زمنية متقاربة، تبدلت خلالها الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي دفعت المشرع الضريبي إلى سنها، بل إن ما زاد الأمر تعقيداً هو كثرة التعديلات التي طرأت عليها، فتعديل التشريع الضريبي قد يعالج وضعاً قانونياً ضريبياً معيناً في وقت معين، إلا أنه قد يكون مدعاة لتعقيد التشريع الضريبي، عندما تزداد عدد المرات التي يعدل فيها. وهكذا فقد بدت هوة بين نصوص القانون الضريبي، والواقع المستجد، فضلاً عن عدم وضوح الصياغة التشريعية لها، إذ كانت أسباباً رئيسة لطرح موضوع تفسير القانون الضريبي.

ويرى بعض الباحثين أن تفسير نصوص القانون الضريبي يصدر عن سلطات مختصة، ويسمى التفسير الرسمي سواء كان التفسير التشريعي، أو القضائي، كما أن هناك التفسير غير

¹ الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص215.

² منصور، محمد حسين، 2004، نظرية القانون - مفهوم وفلسفة وجوهر القانون -، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ص277-279.

³ للمساوي، أشرف فايز، مرجع سابق، ص97.

الرسمي، الذي يتولاه المحاميين والفقهاء، من خلال مراجعة أحكام القضاء، والتعليق عليها في ظل المبادئ القانونية وقواعدها¹. فدوائر الضريبة في فلسطين؛ ممثلة بمأموري التقدير، ومحكمة استئناف ضريبة الدخل، حيث فسرت هذه الجهات نصوص التشريعات الضريبية، على نحو دقيق تارة، وغير صائب تارة أخرى، بل قد تكون تفسيراتها متناقضة، ولا تجري على وتيرة واحدة.

وبما أن تفسير القوانين الضريبية يعني انفتاح الغامض من عباراتها، وسد النقص الذي قد يوجد في نصوصها، وإزالة التناقض في أحكامها، فتفسير القانون الضريبي في إطار مفهومه العام، يعني أن القاعدة القانونية المراد تفسيرها يكتنفها الغموض، ولذلك يسعى المشرع إلى توضيحها².

والنفسير بهذا المعنى يلزم تطبيق القانون، سواء كان النص واضحاً أو غامضاً، لأن التفسير ما هو إلا عملية عقلية علمية، يراد بها الكشف عن المصلحة التي تهدف إليها الإرادة التشريعية، للحكم في الحالات الواقعية، وتطبيق القانون الضريبي على وقائع الحياة الفردية والاجتماعية، بتطوراتها الراهنة والمستقبلية، فلا يقف تفسير القانون الضريبي جامداً عند حد معين، لا يتجاوزه هو وقت صدور التشريع، وإنما يتطور مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية³.

وفي ضوء ما تقدم ذهب الفقه القانوني الضريبي الحديث، إلى أن تحقيق قاعدة العدالة الضريبية⁴؛ لا يقوم على مجرد تكرار الأحكام للحالات التي تبدو في الظاهر متشابهة، أو كانت

¹ فرحات، البر، مرجع سابق، ص327.

² القيسي، أعاد حمود، مرجع سابق، ص86.

³ أبو بكر، محمد، 1999، قانون ضريبة الدخل والتعليمات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ص76.

⁴ وقد تعني هذه القاعدة وجوب اشتراك كل شخص في الدولة، سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً في دفع الضرائب، وبهذا المفهوم لقاعدة العدالة تكون تكريماً لمبدأ المساواة، الذي تكفله الدساتير في الغالب، لكن هذه القاعدة لا تقتصر على هذا الحيز أو النطاق في مفهومها فقط، بل قد تمتد إلى بعد آخر، ومن أهم المبادئ التي تقوم عليها قاعدة العدالة الضريبية: 1. أن يتم فرض الضريبة؛ وإلغائها وزيادتها، والإعفاء منها وتنفيذها، بمقتضى قانون يصدر عن السلطة التشريعية، 2. تطبيق مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، 3. أن يتم فرض الضريبة على جميع الأشخاص القادرين، 4. تطبيق نظام الضريبة التصاعدية، الحاج، طارق، مرجع سابق، ص101.

متشابهة فعلاً، ولكن دونما نظر إلى عوامل الزمان والمكان، ذلك أن تطور القانون الضريبي، وملائمته للمستجدات والحاجات البشرية المتصاعدة، والمتفرعة إلى كل الاتجاهات، لا يحصل بالتفسير الضيق أو الواسع، ولكن حسن ادراك الإدارة الضريبية وقناعتها وبقينها؛ القائم على أساس العقل والحدس، يقود إلى تلك النتيجة، وملائمة القانون تتطلبها العدالة الحقيقية في كل زمان ومكان، وتلك الحاجات المستجدة، والملائمة هي عملية غائية، وليست مجرد منطق صوري مكرر، غايتها تحقيق مقاصد النظام القانوني الضريبي، والحكمة من التشريع الضريبي وبعيداً عن الآراء الشخصية والهوى¹.

كما يجب تفسير القوانين الضريبية وفق قواعد فرض الضريبة ومنها قاعدة اليقين، وتعني قاعدة اليقين بفرض الضريبة؛ وضوح التشريعات الضريبية بالقدر الذي يزيل عن فهم المكلف كل غموض أو تعارض أو نقص بها، وبساطة إجراءات احتساب الضريبة المستحقة، وإجراءات دفعها وتحصيلها². أما غموض القانون الضريبي، بمعناه الواسع، وكثرة التعديلات التشريعية وتشقتها بين التشريعات فهو يتعارض مع قاعدة اليقين. ومؤدى هذه القاعدة أن المكلف سيستبين له التزاماته الضريبية، ويعمل على أدائها بمبالغها المستحقة وأوقاتها المحددة، وسيدفع عن فكره شبه التمييز أو الظلم وما إلى ذلك من عوامل قد تؤدي إلى تهربه، وتوتر علاقته بالسلطة المالية³

وقاعدة الملائمة؛ ومؤداها أن تكون المواعيد المرتبطة بتحصيل الضرائب متلائمة مع ظروف المكلف وأوضاعه، وبخاصة أوقات حصوله على الدخل، فلا يكون فرض الضريبة سابقاً على وقت تحقق الدخل، ولا أن يكون فرضها لاحقاً عليه بأجال طويلة. ويجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع المكلفين من حيث اختيار الوعاء الضريبي، وأسلوب تحديد الوعاء الضريبي، وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها⁴.

¹ شبيطة، هاني، مرجع سابق، ص 75.

² الوادي، محمود، وعزام، زكريا، 2007، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص 58.

³ الحاج، طارق، 2011، ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 98.

⁴ خلف، فليح، 2008، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، ص 180.

ويتأثر تفسير القانون الضريبي بمبدأ سنوية الضريبة وهو استقلال السنوات الضريبية، بمعنى أن الضريبة تفرض على الإيرادات المتحققة في كل سنة على حدة . وبغض النظر عن بداية السنة الضريبية ، بل كل ما يهم أن السنة الضريبية مدتها 12 شهر ميلادي . وبالرغم من كون مبدأ السنوية صفة مشتركة تتصف بها الضرائب، بيد أن المشرع قد يقرر بعض الاستثناءات على هذا المبدأ ، كحالات انقطاع مصدر الدخل، وفرض الضريبة احتياطياً بأخذها بصيغة أمانات لحساب سنتها التقديرية¹.

ويرى الباحث أن أهم نتائج السنوية تقسم على قسمين هما: نتيجة قانونية، ونتيجة حسابية، وإن أهم النتائج القانونية المترتبة على سنوية الضرائب المباشرة هي: أن صدور التشريعات العادية والفرعية خلال السنة المالية، لا يؤدي إلى انطباقها أو تطبيقها، غالباً مباشرة، إلا في بداية السنة المالية، بالرغم من نفاذها من الناحية القانونية، بمعنى: أن نشر التشريع ونفاذه خلال السنة المالية لا يعني، بالضرورة، بدأ تطبيقه فوراً وتأثيره في إجراءات التحاسب الضريبي، بل سيرجأ تطبيقه، غالباً، إلى حين تحقق الواقعة المنشأة للضريبة في نهاية السنة المالية وبداية السنة التقديرية، فلو صدر التشريع الضريبي خلال السنة المالية رافعاً للسعر الضريبي، أو موجباً لالتزام ضريبي، أو رافعاً لمقدار تنزيلات معين، أو مغيراً لشرائح الدخل ، فسيكون هذا التشريع مطبقاً في بداية السنة التقديرية وليس خلال السنة المالية حتى وإن كان نافذاً بنشره في الجريدة الرسمية وذلك طبقاً لمبدأ سنوية الضريبة .

وسيتيم في هذه الدراسة التعرف على ملامح تفسير القوانين الضريبية وجوانبه، وقواعده، ومدارسه وأنواعه، والذاتية المستقلة للقانون الضريبي الذي يبرز هذا التفسير وخصوصيته.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة؛ من خلال بيان الأهمية النظرية، والأهمية التطبيقية، وتبرز الأهمية النظرية؛ من خلال التعرف على ماهية تفسير القوانين الضريبية، وأنواع التفسير والجهة المخولة

¹ قباجة، أحمد، مرجع سابق، ص16.

بتفسير القانون، وما يترتب على ذلك من تبعات قانونية، من خلال تفسير الغموض، والنقص في فهم القاعدة القانونية الضريبية، وما ينشأ عن ذلك؛ من التزامات على الإدارة الضريبية والمكلف. كما تبرز الأهمية النظرية؛ من خلال التعرف على الخلاف، والجدل الفقهي حول تفسير القوانين الضريبية.

فمن ناحية الإدارة الضريبية تعتمد على تفسير النصوص القانونية؛ لتقوم بوضع الإجراءات اللازمة في ضوء ذلك، لتحديد كيفية تحصيل الضريبة، وأسسها، على أساس التعليمات التي تم وضعها من قبل المشرع؛ لتفسير ما غمض من نصوص القانون، وبالتالي تحقق الكفاءة في العمل، وتزيد من فعالية تطبيق القانون الضريبي، دون وجود أخطاء في التطبيق؛ يترتب عليها عدم العدالة الضريبية، إذا لم يتم فهم النص القانوني للضريبة.

وهناك أهمية لتفسير القانون الضريبي بالنسبة للمكلف، حيث يحقق تفسير القانون الضريبي قاعدة اليقين للمكلف؛ من خلال توضيح النصوص التي تحكم دفع الضريبة، وتحقيق الطمأنينة للمكلف، حيث يشعر بالعدالة والمساواة؛ في تطبيق القانون الضريبي، من خلال الوعي الذي يوفره تفسير نصوص هذه القوانين.

كما أن تفسير القوانين الضريبية؛ يساعد الباحثين في مجال الضريبة، للتعرف على واقع النصوص الضريبية، وتزيد من فرصة التعرف على النواحي التشريعية لأصل القانون الضريبي، والهدف من ورود النص القانوني بهذا الشكل، وما عنى المشرع بهذه النصوص، وكيفية صياغتها، التي تهدف لزيادة الإيرادات الضريبية.

ومن الناحية التطبيقية تعتبر هذه الدراسة -على حد علم الباحث-؛ من الدراسات القليلة التي أجريت في هذا الإطار، ويعتبر من المواضيع الهامة، التي تهتم الإدارة الضريبية والمكلف، كما تعتبر هذه الدراسة مرجعاً لكل باحث، يتناول هذا الموضوع بالدراسة والبحث، كما يشكل إثراءً للمكتبة، بوجود مرجع متخصص بتفسير القوانين الضريبية.

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. التعرف على ماهية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين.
2. بيان أنواع تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، والذاتية المستقلة في تفسيرها.
3. التعرف على الجهة المخولة بتفسير القانون الضريبي في فلسطين، وكيف تفسر هذه الجهة القانون الضريبي.
4. بيان أثر تفسير القوانين الضريبية في فلسطين على المكلف وعلى الإدارة الضريبية.

صعوبات الدراسة:

هناك صعوبات عديدة واجهت الباحث خلال إعداد الدراسة الحالية، التي تتمثل بعدم وجود المراجع الكافية لهذا الموضوع، كما أنه لا يوجد دراسات سابقة تناولت الموضوع بشكل مستقل، إلا أن سبب اختيار هذا الموضوع يعود إلى أن هناك جدل قائم، لتحديد الجهة المختصة في تفسير القوانين الضريبية، ونوع التفسير الذي يتم اعتماده من قبل المشرع الضريبي، في ظل غياب المجلس التشريعي، واللغط القانوني المتداول حول شرعية إصدار القوانين الضريبية، وتفسير المراد من تعديل النصوص الضريبية.

إضافة إلى ذلك فإن هناك جدل كبير حول صدور قانون الضريبة الجديد رقم (8) للعام 2011، وصدور التعليمات التي تفسر نصوص القانون الضريبي، وما يكتنف هذا التفسير من جدل كبير للباحثين القانونيين حوله.

منهجية الدراسة:

سيتم استخدام المنهج الوصفي والذي سيعتمد على جمع المعلومات من الدوريات والكتب والدراسات والأبحاث، ومواقع الانترنت، بالإضافة إلى تحليل القانون الضريبي، من خلال

دراسة وتحليل ذاتية القانون الضريبي، وفي تفسير القوانين الضريبية، وما تتمتع به هذه القوانين من ذاتية، خاصة ومستقلة في تفسيرها للقوانين الضريبية، والتعرف على مدى انسجام تفسير القوانين الضريبية، مع إرادة المشرع الضريبي، من خلال معرفة أنواع التفسير المختلفة، والنوع المستخدم من قبل المشرع الفلسطيني، والتعرف على المحددات التي تواجه المشرع الفلسطيني، في تفسير نصوص القوانين الضريبية، ولا سيما التفسير التشريعي، الذي يتبناه المشرع الفلسطيني عند إصدار التعليمات، واللوائح المفسرة للقانون الضريبي، الذي يتم اعتماده من قبل المجلس التشريعي، وخاصة الحالة الخاصة، التي تعبر عن الواقع الفلسطيني، وغياب المجلس التشريعي، وأثره على تفسير القوانين الضريبية، في ظل إصدار هذه القوانين، بقرار من قبل الرئيس.

الدراسات السابقة:

بعد البحث عن أصول موضوع الدراسة بشكل معمق، ومن خلال البحث عن المراجع والدوريات والأبحاث السابقة، في نفس موضوع الدراسة، اتضح أنه لا يتوفر هناك كتب، أو أبحاث أو دوريات، أو رسائل أو أطروحات تتناول هذا الموضوع، باستثناء الموضوعات المتفرقة التي وردت في كتب القانون، بالإضافة إلى كتب التشريعات المالية بشكل غير موسع، وهذا يستوجب من الباحث مراجعة المكتبات الخارجية كالمكتبات الأردنية . وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع:

1. دراسة (شبيطة، 2006):

أجرى هاني شبيطة دراسته والتي كانت بعنوان " حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية، وضمانات المكلفين"، وتناولت هذه الدراسة في أحد مباحثها، ذاتية القانون الضريبي، وتم عرض تفسير القوانين الضريبية، وما تتمتع به من ذاتية مستقلة، واعتماد المشرع على التفسير الضيق لنصوص القانون الضريبي محققاً لقاعدة العدالة الضريبية، حيث توصلت الدراسة في إحدى نتائجها أن القانون الضريبي قانون يتمتع بذاتية مستقلة تبرز من خلال تبني المشرع للتفسير الضيق، والتفسير التشريعي للقانون الضريبي من الجهة التي صاغت هذا

القانون، وأوصت الدراسة بأن تكون هناك لجان منبثقة من الدوائر الضريبية لتفسير نصوص القانون الذي يصدر بشأن الضريبة.

2. دراسة (الهلاي،2004):

أجرى علي هادي الهلاي دراسة تحت عنوان " تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق"، والتي تناول فيها تفسير القانون الضريبي، حيث بين أن للجهات المطبقة لتشريعات الضرائب المباشرة في العراق آراء مختلفة، ومواقف متباينة في التفسير، ومن أبرزها وأكثرها تطبيقاً للقانون، هي السلطة المالية في العراق ، حيث ما فتأت أن تفسر نصوص هذه التشريعات على نحو دقيق تارة، وغير صائب تارة أخرى، بل قد تكون تفسيراتها متناقضة، ولا تجري على وتيرة واحدة .

وتوصلت الدراسة إلى أنه تم رصد أخطاء مادية وقانونية ، كجواز تقدير دخل المكلف في أكثر من دائرة مخمن (فرع) ، أو إرجاء النظر بتقرير ضريبة الدخل لغاية انتهاء فترة تقديم التقارير ، وكان من التوصيات أن على المشرع، أن يبتعد عن المثالية المفرطة، وأن لا يتجاهل الإمكانيات الحقيقية الموجودة لتطبيق التشريع ، وإن كانت المثالية في جانب منها، تشكل عاملاً مهماً لتطور التشريع وازدهاره .

3. دراسة (دقة،2003):

أجرى عبد الرحمن دقة دراسته والتي كانت بعنوان " العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني"، والتي تناول فيها الباحث في أحد مباحثها، تفسير القوانين الضريبية، وتركيز الباحث على مدرسة الشرح على المتون في التفسير، مبيناً أن المشرع لا يتوسع في تفسير القانون الضريبي، وبالتالي يقع مطبق القانون في الخطأ بسبب عدم الفهم الكافي لنصوص القانون الضريبي، وخاصة في بداية إصدار القانون، وتوصل الباحث إلى أن القانون الضريبي له خصائص تميزه عن غيره من القوانين في أن نصوصه تمتاز بالعدالة وبالتالي فإن تفسير

القانون الضريبي، لا بد وأن تحقق هذه القاعدة، وأوصى الباحث بتفعيل اللجان القانونية في المجلس التشريعي لتفسير النصوص القانونية الضريبية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على بيان الأطر النظرية لموضوع تفسير القوانين الضريبية، دون التعرف على واقع عملية التفسير التي يتم الاعتماد عليها في تفسير النصوص القانونية الضريبية والمنهج المتبع في التفسير.

وفي الدراسة الحالية ركزت على بيان آلية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، والجهة المخولة بالتفسير، بالإضافة إلى تحليل القانون الضريبي لمعرفة الخلل في الصياغة لبنود القانون للوقوف على أهمية الحاجة لوجود جهات متخصصة تعمل على تفسير القوانين الضريبية، للخروج من التعرض الذي ينتج عنه الخطأ في تطبيق النصوص القانونية مما قد يؤدي إلى عدم تحقق العدالة.

مشكلة الدراسة:

من الواضح أن هناك جدلاً فقهيًا قانونياً، حول تفسير نصوص القوانين الضريبية، وتبني التفسير الذي يوضح النصوص القانونية الغامضة، وتسهل فهم هذه النصوص، التي تحقق الهدف من ورودها في مواد القانون الضريبي، والتي تحقق قواعد فرض الضريبة، وبالتالي تسهم في تسهيل جميع الإجراءات المتبعة، في فرض وتحصيل الضريبة، وفق قواعد واضحة ومعلومة من قبل الإدارة الضريبية والمكلف، حيث أن تفسير هذه القوانين يتناسب مع إرادة المشرع، الذي ينفي بذلك وجود إرادة المكلف أو إرادة الإدارة الضريبية، من خلال إيراد النصوص الواضحة التطبيق.

وتبدو أن إشكالية البحث تتركز في أهمية التعرف على ماهية تفسير القوانين الضريبية، وأنواع التفسير القانوني، والجهة المخولة بتفسير القانون الضريبي، وأثر ذلك على الإدارة الضريبية والمكلف.

وفي ظل غياب المجلس التشريعي، الذي يقوم بإصدار القوانين الضريبية، وإصدار التعليمات واللوائح التفسيرية، التي توضح ما غمض من النصوص الضريبية، وما يتعلق بالنقص الوارد في نصوص القانون الضريبي، وبالتالي يستمر الجدل القائم حول التفسير الذي يورده المشرع الضريبي، والهدف منه، وأثره على الإدارة الضريبية والمكلف.

وتتلخص إشكالية الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

ما أهمية تفسير القوانين الضريبية؟ وما أنواع التفسير للقانون الضريبي؟ ومن هي الجهة المخولة بتفسير القانون الضريبي في فلسطين؟ وهل هناك إشكالية تبرز بسبب تفسير القوانين الضريبية في فلسطين؟

ومن اجل معالجة هذا الموضوع، سوف أتناول ماهية تفسير القوانين الضريبية في (الفصل التمهيدي)، وأتناول في (الفصل الأول) أنواع تفسير القوانين الضريبية، ومن ثم أتناول طرق تفسير القوانين الضريبية في (الفصل الثاني).

الفصل التمهيدي

ماهية تفسير القوانين الضريبية

من المعلوم أن الأصل أن يكون القانون الضريبي واضحاً، كي يتم تطبيقه دون أخطاء أو منازعات قد تنشأ بسبب الفهم الخاطئ لبند القانون الضريبي، فتفسير القانون يعني توضيح ما أبهم من ألفاظه وتكميل ما اقتضب من نصوصه وتخريج ما نقص من أحكام والتوفيق بين أجزائه إذا وجد تناقض أو تعارض، ولكي يتضح مفهوم تفسير القانون الضريبي والتعرف على ماهيته، سيتم عرض مفهوم تفسير القانون الضريبي وتعريفه وأهميته مع الإشارة إلى أهدافه واتجاهاته، حيث سيتم معالجة مفهوم تفسير القوانين الضريبية في (المبحث الأول) ومن ثم الاتجاهات الفقهية في تفسير القوانين الضريبية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم تفسير القوانين الضريبية

يقصد بتفسير القانون تحديد المعنى الذي تشتمل عليه القاعدة القانونية، ويترتب على طريقة التفسير تعيين مدى نطاق تطبيق القاعدة القانونية على الحالات الواقعية المختلفة¹، أي أن تفسير القانون هو تحديد المعنى الذي تتضمنه القاعدة القانونية الضريبية وبيان نطاقها، حتى يمكن مطابقتها على الظروف الواقعية التي يثار بصدها تطبيق هذه القاعدة القانونية، وهو أيضاً الاستدلال على الحكم القانوني وعلى الحالة النموذجية التي وضع لها هذا الحكم من واقع الألفاظ التي عبّر بها المشرّع الضريبي عن ذلك. وللتفسير أهمية كبرى، إذ أنه تبعاً للطريقة التي تتبّع في تفسير النص القانوني الضريبي، يمكن الوصول إلى توسيع أو تضيق نطاق تطبيقه، بل إنه ومن الممكن أيضاً وتحت ستار التفسير، التوصل إلى تغيير معنى النص القانوني الضريبي²، ومن أجل الوقوف على مفهوم تفسير القوانين الضريبية لا بد من التعرف على تعريف تفسير القوانين الضريبية في (المطلب الأول) ومن ثم تناول أهمية تفسير القوانين الضريبية في

¹ عبد الرحمن، أحمد شوقي، 2005، المدخل للعلوم القانونية، منشورات جامعة المنصورة، القاهرة، ص 265.

² شبيطة، هاني، مرجع سابق، ص 65.

(المطلب الثاني) علماً أن تفسير القوانين الضريبية يحقق عدة أهداف لا بد من معرفتها في (المطلب الثالث).

المطلب الأول: تعريف تفسير القوانين الضريبية

التفسير لغة البيان والتوضيح لكشف المراد، كما يقصد به مطلق التبيين، إذ يقال فسر الشيء يفسره، أي أبانه وأظهره. فالفسر: البيان، والفسر كشف المغطى، والتفسير: كشف المراد عن اللفظ المشكل، وكل شيء يعرف به تفسير الشيء، ومعناه فهو توضيحه وكشف المغطى منه¹، والتفسير هو توضيح لما اختلفت من معاني الكلام².

فالمقصود بالتفسير الوقوف على معنى القاعدة القانونية، أي رفع اللبس وإزالة الغموض عن النص من خلال التعرف على قصد المشرع؛ من إيراد هذه الألفاظ والعبارات وفحواها³، فكل نص قانوني يتكون من ألفاظ هي هيكله ومبناه، ومن أغراض ومقاصد هي معناه، وقد يتوقف المشرع في صياغته فيأتي النص سليماً في مبناه ومعناه، وقد لا يوفق فيأتي غامضاً أو متناقضاً أو متعارضاً أو مشوباً بغلط مادي يقع نتيجة السهو والنسيان وعدم الدقة في الصياغة مما يتطلب إزالة هذه العيوب عنه⁴.

ويعرف التفسير في الاصطلاح القانوني؛ بأنه بيان المعنى الحقيقي المقصود للقاعدة القانونية الضريبية، بالكشف عن مواقع الغموض في النصوص، واستكمال النقص فيها، وإبعاد التناقض الظاهر بينها وبين غيرها من القواعد القانونية الضريبية⁵.

¹ إين منظور، جمال الدين، مرجع سابق، ص 361.

² الجرجاني، أبو الحسن، 1987، التعريفات، عالم الكتب، بيروت، ص 32-34.

³ الفضل، منذر، والزعبي، خالد، 1998، المدخل إلى علم القانون، دون دار نشر، ص 111.

⁴ الداوودي، غالب، مرجع سابق، ص 235.

⁵ الشربيني، عماد الدين، 1973، المبادئ العامة للقانون والالتزام، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص 163.

ويتبين معنى تفسير القانون (*Interprétation des lois*) وهو كذلك حسب رأي البعض¹، أي تفسير القوانين هو القاعدة القانونية الضريبية المتضمنة في نص مكتوب. وتحديد المعنى² الذي تتضمنه القاعدة القانونية الضريبية وتبين نطاقها، حتى يمكن مطابقتها على الظروف الواقعية التي يثار بصدد تطبيق هذه القاعدة، وهو أيضاً الاستدلال على الحكم القانوني وعلى الحالة النموذجية التي وضع لها هذا الحكم من واقع الألفاظ التي عبر بها المشرع عن ذلك³، والتفسير هو استخلاص الحكم القانوني للضريبة من النصوص التشريعية المعمول بها⁴.

ويرى آخرون أن تفسير القوانين الضريبية هي عملية تهدف إلى تحديد مضمون القواعد القانونية الضريبية تحديداً ووضوحاً والوقوف على ما تتضمنه من فروض وأحكام. فهو عمل من أعمال القضاء يقوم به بمناسبة ما يعرض عليه من خصومات، وهو من عمل الفقهاء حيث يقومون به في بحوثهم، وهو أيضاً من أعمال المشرع من خلال ما يقوم به بتفسير بعض النصوص القانونية الضريبية، فالتفسير بطبيعة الحال لا يقع إلا في عبارات، وألفاظ غير واضحة، لمعاني حيث يراد تحديد مدلولها⁵.

فمن المعلوم أن التشريع الضريبي يقوم بتدوين المبادئ القانونية الضريبية العامة، ويخرج منها بالنتائج المباشرة، لكنه لا يستطيع أن ينظم سلفاً كل ما قد يوجد في الجماعة، فقد تستجد

¹ ذلك هو المعنى الذي تنصرف إليه كلمة (Interpres) الوسيط، وتسمى العملية التي يقوم بها الوسيط وهي المطابقة بين القانون والواقع (Interpretation) وتعطي في اللغة العربية معنى هو التفسير (مشار في هذا المعنى إلى "ماي" ص 29 هامش 2 من ص 9) عند فرج، توفيق حسن، 1985، القانون الروماني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، ص 46.

² دليل أن التفسير هو للغير بالنسبة لواضع النص أو المتكلم لإصطلاح الفرنسية لمعنى التفسير هو (Interpretation) فالجزء الأول من الكلمة (Inter) بمعنى المتصل أو المتدخل من الخارج. وفي تأكيد معنى أن اللغة السليمة والبيان الدقيق لا يحتاج إلى التفسير وإن الفهم يتأنى بمقدار البيان ما يقوله، الطبري، أبي جعفر محمد ابن جرير، 1987، جامع البيان في تفسير القرآن، المجلد الأول، دار المعرفة، بيروت، لبنان، ص 5.

³ العجلوني، عبد المهدي، 2005، قواعد تفسير النصوص وتطبيقاتها في قواعد الاجتهاد القضائي الأردني، رسالة دكتوراه منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ص 66.

⁴ شبيطة، هاني، مرجع سابق، ص 66.

⁵ الهلالي، علي هادي، 2004، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، ص 18-23.

حالات لم يتوقعها، كما قد توجد حالات لا يمتد إليها التنظيم التشريعي الضريبي أصلاً، أو لا يمتد إليها بصورة مباشرة¹.

ومن هنا يظهر دور المفسر الذي يكون عليه أن يعمل على مد القوانين التشريعية الضريبية إلى تلك الحالات الجديدة، أو التي أغفل المشرع الضريبي تنظيمها. ولهذا فإن دور المفسر في هذا الصدد؛ إنما هو دور الوسيط بين القواعد الثابتة في عبارات، وصيغ قانونية، وبين الضرورات العملية المتغيرة².

ويرى الباحث أن كلمة تفسير تستعمل كلفظ بمعنى تحديد معاني الكلام أو النص التي نطق به أو وضعه إنسان ما. ولذلك فإن وسيلة التخاطب وهي اللغة ووحداتها الألفاظ، إما أن تكون مفهومة وإلا تحتاج إلى تفسير، وهي عادة ما تكون كذلك مفهومة بالنسبة لمن يستعمل الألفاظ أو يصدر عنه النص أو القول ليعبر عن إرادته ويفصح عن مقصوده .

وأما أن تكون غير مفهومة تحتاج إلى تفسير وعادة ما يكون الأمر كذلك بالنسبة للغير، فالغير هو الذي يبذل الجهد للبحث عن هذه الإرادة أو هذا المقصود من خلال الألفاظ، ولذلك فإنه لولا الغير بالنسبة للمتكلم، أو واضح النص ما كان هنالك حاجة للتفسير. والحاجة للتفسير تبرز عندما لا يفهم الكلام أو النص بمعناه الدقيق بالنسبة للغير³.

فبعد عرض هذه التعريفات لتفسير القوانين الضريبية فما هي اتجاهات تفسير القوانين الضريبية؟

المطلب الثاني: أهمية تفسير القوانين الضريبية

تمتاز القاعدة القانونية الضريبية بأنها عامة ومجردة، ومن ثم فإن تطبيقها على الحالات والوقائع التي توجب دفع الضريبة أمر تعترضه صعوبات كثيرة، إذ ينبغي قبل تطبيق النص

¹ المهدي، نزيه محمد الصادق، 2002، المدخل لدراسة القانون، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 243 .

² ثروت، جلال، 1989م، نظم القسم العام في قانون العقوبات المصري، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص53.

³ الشربيني، عماد الدين، مرجع سابق، ص164.

الوقوف على المعنى الحقيقي له، أي الكشف عن مضمونه ومقصد المشرع من خلاله. وتبرز أهمية التفسير خاصة من النواحي التالية:

1. إن التفسير عمل يسبق التطبيق، وعليه يتعذر تطبيق القاعدة القانونية الضريبية من قبل القاضي أو حتى الإداري قبل تفسيرها، خاصة إذا كانت ذات مدلول غامض من الصعب الاهتداء إليه¹.
2. تتحكم عملية التفسير في مدى تطبيق القاعدة القانونية الضريبية ومجال امتدادها، فإذا فسرت بمفهوم واسع مثلاً فإنها ستحتوي بين ثناياها وقائع كثيرة، وخلاف ذلك إذا تم تفسيرها تفسيراً ضيقاً محدوداً فإنها ستقتصر على وقائع دون أخرى وهذا طبعاً يكون حسب الألفاظ التي يستعملها المشرع².
3. أن التفسير وإن كان بحسب وجهة نظر كثير من رجال الفقه يقتصر على التشريع انطلاقاً، من فكرة أن القواعد التشريعية سواء المدنية أو الضريبية، عادة ما تأتي بأسلوب مختصر قد يؤثر على فهم المعنى المقصود إلا أنه ومع تقديرنا لذلك فإن التفسير يمتد لقواعد العرف بل وأحكام القضاء³.
4. إن إتباع قواعد التفسير القانوني للنصوص القانونية يحقق العدالة، وهذا لا يتحقق إلا إذا اتبعت الطرق والقواعد العلمية في تفسير القوانين، وهي تقيد القاضي في إصدار الحكم في القضايا المعروضة أمامه دون تعسف أو ظلم، ويجعل الجميع متساوين أمام القانون أي تكون النصوص مشمولة بمنطق النص ودلالته وفحواه⁴.

ويرى الباحث أن حاجة الناس لمعرفة أحكام القانون الضريبي وتفسيره تكون قبل النزاع لا بعده، أي قبل رفع الدعوى في النزاع الضريبي، وبما أن الدعوى ليست أمراً لازماً أو حتمياً في

¹ بوضياف، عمار، 2010، مرجع سابق، ص248.

² عبد الوهاب، صلاح الدين، 1984، الأصول العامة لعلم القانون، مكتبة عمان، عمان، ص 229.

³ المهدي، نزيه محمد الصادق، مرجع سابق، ص245.

⁴ الجياشي، أسعد منديل، المهدي، 2006، محاضرات مدخل لدراسة القانون للمرحلة الأولى، مطبوعات جامعة القادسية، العراق، ص72-73.

كل الأحوال، حيث يقوم المكلفين يومياً بعدد غير محصور من العلاقات القانونية الضريبية، ولا يثار بشأنها نزاعاً يستدعي عرضه أمام القضاء على الأغلب إلا بنسبة محدودة.

فالأصل أن يكون التفسير صادراً عن الجهة المشرعة للقانون الضريبي، فان حاجة المكلفين للتفسير القضائي تكون بعد تحقق الخلاف أو وقوع الجريمة. في حين أن الحاجة الحقيقية لتفسير القانون الضريبي وفهم أحكامه ينبغي أن تكون قبل النزاع ورفع الدعوى حتى يتمكن المكلفين من تجنب الخطأ واللامشروعية والجريمة الضريبية¹.

ومن الملاحظ أن تفسير القانون الضريبي له أهمية كبيرة في التعرف على القواعد القانونية الضريبية، ولكن هناك خصوصية للقانون الضريبي بأنه قانون مستقل، له قواعده المحددة في نصوصه القانونية التي تحكم جميع تصرفات المكلفين، وتحقق أهداف فرض الضريبة والقواعد الضريبية، ومن أجل ذلك فإن المشرع الضريبي يفسر القانون الضريبي من خلال استخدام عدة طرق للتفسير والتي تعتمد على التزام الإدارة الضريبية في تطبيق النصوص الضريبية وفق إرادة المشرع الضريبي وبما يحقق العدالة الضريبية².

ولكن ما الهدف من وضع أصول لتفسير القانون الضريبي؟ وفيما يلي سيتم عرض أهداف تفسير القوانين الضريبية في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: أهداف تفسير القوانين الضريبية

إن نطاق تفسير قواعد القانون الضريبي ترتبط بنطاق فرض الضريبة حيث يستدل من نصوص القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) بشأن الضريبة على الدخل، أنه جعل الأصل الخضوع والاستثناء الإعفاء.

فعند نشأة القاعدة القانونية تصبح ملزمة لجميع المخاطبين، ومن أهم المبادئ الأساسية عند تطبيق القانون:

¹ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 64.

² بوضياف، عمار، 2010، مرجع سابق، ص 249.

المبدأ الأول: عدم جواز الاعتذار بجهل القانون: فعدم قبول احتجاج المكلف لجهله القاعدة القانونية الضريبية حتى لا تطبق عليه القاعدة القانونية، ومقتضى هذا المبدأ هو افتراض علم المكلفين بمقتضى أحكام القانون وأن لم يعلموا بذلك فعلا. كما أن العلم بالقانون عن طريق نشره في الجريدة الرسمية واعتبار ذلك وسيلة لتحقيق إمكانية افتراض القاعدة القانونية، وأن مسوغ وجود هذا المبدأ:

- إن قبول الادعاء بجهل القانون سيؤدي إلى زعزعة الثقة في المعاملات الضريبية.
- سيهدد في الوقت نفسه سير العدالة حيث يتقل كاهل الجهات القضائية التي ستتحمل مسؤولية البحث في القضايا التي تزعم عدم العلم بحكم القانون.
- يصبح عنصر الإلزام الموجود في القاعدة القانونية غير موجود إلا عند ثبوت العلم بها الأمر الذي لا ينسجم مع خصائص القاعدة القانونية حيث أن الإلزام منبثق منها بذاته¹.

المبدأ الثاني: الاستثناء من مبدأ عدم جواز الاعتذار بجهل القانون الاعتذار بجهل القانون: فالاعتذار بجهل القانون يكون في حالة القوة القاهرة التي ستؤدي إلى استحالة وصول الجريدة الرسمية إلى بعض أقاليم البلاد بسبب وقوع فيضانات أو انهيارات أرضية أو زلازل أو أي سبب يمثل كارثة طبيعية².

كما أن تطبيق القانون من حيث الحيز المكاني يخضع لمبدأين هما:

المبدأ الأول: مبدأ إقليمية القوانين: أي أن القوانين التي تصدرها دولة ستكون مطبقة في حدود إقليمها، ولكن على جميع الأشخاص القاطنين بالدولة من مواطنين وأجانب، سواء أكانت إقامتهم بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة. ومقتضى هذا المبدأ هو عدم تعدي قانون الدولة إلى إقليم دولة أخرى، وانعدام سريانه حتى على رعايا تلك الدولة المقيمين في دولة أجنبية. وكذلك لا يتجاوز تطبيقه إلى الأشياء والأموال الموجودة خارج حدود الدولة.

¹ الحاج، طارق، مرجع سابق، ص 284-285.

² جامعة القدس المفتوحة، مرجع سابق، ص 108-109.

وأساس هذا المبدأ هو استقلال كل دولة بإقليمها لتنظيم كل ما يقع بداخله من علاقات قانونية، استناداً إلى أن القانون يعتبر المترجم الحقيقي، لمظهر سيادة الدولة على أرضها أي السلطان المطلق لقانون كل دولة داخل نطاق إقليمها، وعلى كل ما يقع فيه، دون أن تتعدى ممارسة تلك السيادة إلى إقليم آخر¹.

المبدأ الثاني: مبدأ شخصية القانون، وينادي هذا المبدأ بـ:

1. بسط سريان قانون الدولة ليس على المواطنين المقيمين في إقليمها فقط بل يشمل المواطنين الموجودين في الخارج .

2. عدم امتداد سريان قانون الدول على الأجانب الذين يقيمون في أراضيها.

ومستند هذا المبدأ أن القوانين تشكل حسب الأصل العام مجموع ما ارتضاه أفراد المجتمع لتنظيم شؤون حياتهم وبالتالي سنت لتطبق على هؤلاء الأفراد أينما وجدوا².

المبدأ الثالث:الأصل والاستثناء في تحديد تطبيق القانون في المكان: ويلاحظ التعارض بين المبدأين السابقين وبالتالي اختلاف النتائج المترتبة على ذلك عند الأخذ بأحدهم كأساس لتحديد نطاق سريان القاعدة القانونية الأمر الذي أدى لوجود بعض الاستثناءات.

- الاتجاه السائد جعل الغلبة للمبدأ الأول ؛ لأن مقتضيات السيادة التي يقوم عليها مبدأ إقليمية الدولة تؤدي إلى أن الدولة لا تملك سلطة حقيقية وفعلية لتنظيم الحياة إلا في مجتمعها وفي حدود إقليمها ، لذلك فإن الأشخاص الذين ينتسبون إلى جنسية تلك الدولة ويقطنون إقليم دولة أخرى لا تملك كقاعدة عامة بسط سلطان قانونها عليهم ما داموا خارج نطاقها الجغرافي.

¹ الحاج، طارق، مرجع سابق، ص284-285.

² جامعة القدس المفتوحة، مرجع سابق، ص108-109.

- إن امتداد تطبيق قانون الدولة ليشمل جميع القاطنين على أرضها سيرد عليه بعض الاستثناءات¹.

فهناك عدة أهداف لتفسير القانون الضريبي، ويمكن التعرف على أهداف تفسير القانون الضريبي كما يلي:

1. الحفاظ على المورد المالي لخزينة الدولة، والتي لها أهمية كبيرة في رعاية المرافق العامة وتطويرها، فإذا غمض النص، أو حصل خطأ ما في تفسير النصوص القانونية الضريبية، تزداد الحصيلة الضريبية أو تنخفض، وبالتالي يقع الظلم على المكلف إذا كان التفسير الخاطئ يزيد مقدار الضريبة عليه، ويقع الظلم على الخزينة في حال تخفيض الضريبة على المكلف بسبب خطأ في تفسير النصوص الضريبية، أي أن عدم التفسير الصحيح للنصوص الضريبية يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، فيعمل التفسير الصحيح للقانون الضريبي على رفع التناقض القائم على أحكام القاعدة القانونية الضريبية، وبين التصرف القانوني الضريبي².

2. مواجهة التهرب الضريبي، الذي يكون ناجماً من التفسير الخاطئ لصالح المكلف، حيث أن المكلف سيستفيد من النقص القانوني في النص، والذي لا يكون في صالح الخزينة العامة، وبالتالي يهدر قاعدة اليقين في فرض الضريبة³، وبالتالي فإن التفسير الصحيح للقانون الضريبي يعمل على تحديد واكتشاف المعنى الحقيقي والسليم للقاعدة القانونية الضريبية، أو التصرف القانوني الضريبي والمالي، وذلك بكافة وسائل التفسير والمناهج المعتمدة في عملية التفسير.

3. تكييف وملائمة القاعدة والتصرفات القانونية الضريبية مع ظروف الحال والواقع، بعناصره وجزئياته المتغيرة، وتخصيص وتجسيد القاعدة القانونية الضريبية، وتقريرها لتصبح قابلة

¹ العلي ، عادل، مرجع سابق، ص184-185.

² الجنابي، طاهر، 2000، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ص 142.

³ ادويدار، محمد أسامة، (دون سنة نشر)، النظام الضريبي، دون دار نشر ومكان نشر ، ص36.

للتففيذ¹، فلا بد من توافق التفسير لواقع الحال، وما يطرأ من مستجدات، وخاصة إذا كانت هناك فترات طويلة تمر دون تعديل النصوص القانونية الضريبية².

4. التعامل مع المشاكل الناتجة عن تطبيق النصوص القانونية، في حال غموض النص القانوني أو خطأ تفسيره، وبالتالي التقييد بمفهوم النص وفحواه، دون أن يتعداه إلى أي اجتهاد يبعده عن حدود ما وضعه وأراده المشرع الضريبي، وبذلك يحقق أهداف فرض الضريبة .

5. توضيح أسباب تفسير النصوص القانونية الضريبية، وبالتالي يحتكم المشرع الضريبي بما أراد المشرع الضريبي، من فرض الضريبة وبما يحقق مصلحة كل من المكلف والخزينة العامة³.

ويرى الباحث أن هناك عدة أهداف لتفسير القانون الضريبي، ولكن هناك خصوصية تميز القانون الضريبي والتي تتعلق بتحقيق قواعد الضريبة وخاصة العدالة الضريبية، من خلال ربط الواقع بتطبيق النصوص القانونية الضريبية، ومدى استجابة القانون الضريبي من خلال إدراك الإدارة الضريبية لملائمة تطبيق القانون الضريبي، بعيدا عن الهوى والرأي الشخصي، أي بتحقيق الهدف من النظام القانوني الضريبي، والحكمة من تشريع القانون الضريبي.

وبعد التعرف على أهداف تفسير القانون الضريبي، ما هي اتجاهات تفسير القانون الضريبي؟ فهل تم التوسع في تفسير القانون الضريبي أم تضيق ذلك التفسير؟ وسيتم التعرف على هذه الاتجاهات في المبحث الثاني.

¹ عثمان، سعيد عبد العزيز، 2000 ، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، بيروت، ص79.

² حجير، محمد مبارك، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدولة العربية 1965-1977، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، ص 467.

³ الجنابي، طاهر، مرجع سابق، ص143.

المبحث الثاني : إتجاهات تفسير القوانين الضريبية

باستقراء التعريفات السالفة الذكر، تتضح الصعوبة التي تعترى إيجاد تعريف جامع مانع للتفسير، فتارة يقصد به التحديد والبيان والكشف عن إرادة المشاتجاهين:ي، وتارة أخرى يراد به استكمال ما شاب القاعدة القانونية الضريبية من نقص، والاستدلال على ما أقرته من أحكام، وتارة ثالثة يتوخى منه التوفيق بين ما تعارض من أحكام القانون.¹ والشيء الذي كان محل خلاف بين فقهاء القانون الضريبي، حيث انقسم هؤلاء في تحديدهم المقصود من التفسير إلى تيارات ومدارس، يمكن التمييز فيها بين اتجاهين :

أولهما يضيق من مفهوم التفسير وهو طرح تبنته مدرسة التزام النصوص ومن ثم، فإن التفسير في نظرها هو إزالة غموض النص وتوضيح ما أبهم من أحكامه، ووفقاً لهذا التصور فإن التفسير لا يقع إلا في حالة غموض النص ولا شأن للتفسير بنقص النصوص أو قصورها أو تعارض أجزاء القانون الضريبي، لأن هذه الأمور حسب وجهة النظر هذه، من اختصاص المشرع لا المفسر.² ومن أمثلة ذلك المادة رقم (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل حيث أفردت هذه المادة لبيان التعريفات والأحكام العامة حيث تم التفريق في تعريف الشركة، ونشاط الأعمال، ومعاملات التصرف، على نطاق ضيق ومحدد وفق إرادة المشرع الضريبي. ومن الأمثلة الأخرى الإعفاءات والتتزيلات لأنها استثناء من فرض الضريبة لا يجوز القياس عليه أو تفسيره على نحو واسع.

ومن الأمثلة على التفسير الضيق للقانون الضريبي، ما ورد في الأمر العسكري الذي يتعلق بضريبة القيمة المضافة، بخصوص المشتغل الذي يعدّ مشتغلاً أجنبياً والذي يمارس نشاطاً في الضفة الغربية وقطاع غزة، أوجب القانون عليه تعيين مندوب مقيم بصفة دائمة، وهذا بنص المادة 59 فقره (أ) حيث أنه يجب عليه إعلام الدائرة بذلك، مع إرفاق موافقة هذا المندوب مع الكتابية في طلب فتح ملف، أو التسجيل لدى الدائرة الضريبية، وفي حال التوقف عن تمثيل هذا

¹ الحياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص 69-70.

² ثروت، جلال، مرجع سابق، ص 55.

المشتغل من قبل المندوب، يتم إعلام الدائرة خطياً خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ التوقيف. ففي النص تم تعريف المندوب الذي ينوب عن المكلف الأجنبي: يعتبر هو المكلف بأداء الضريبة في حال مخالفة المكلف الأجنبي للنظام تهرباً من أداء الضريبة¹.

وثانيهما يوسع من معنى التفسير وتبنته أغلب المدارس القانونية الحديثة، حيث يقصد به في نظرهم توضيح ما غمض من ألفاظ النصوص القانونية الضريبية، وتقويم عيوبها، واستكمال ما نقص من أحكام القانون والتوفيق بين أجزائه المتعارضة وتكييفه على نحو يجاري متطلبات تطور المجتمع وروح العصر²، والتفسير بهذا المعنى يلزم تطبيق القانون الضريبي، سواء كان النص واضحاً أو غامضاً مما يدفعنا إلى القول بأن التفسير هو عمل محله نص القاعدة القانونية الضريبية وغايته تحديد مضمونها وكشف وبيان إرادة المشرع من سنّها وتوضيح ما شابها من نقص وغموض بقصد استكمال أحكامها، بحيث يكون النص المفسر ملزماً ومتمتعاً بخصائص ومميزات باقي النصوص القانونية³. ومن أمثلة التفسير الواسع التعليمات التي تصدرها الجهة المشرعة للقانون الضريبي وتوضح الأحكام والتعليمات الخاصة بكل مادة قد غمض تفسيرها⁴.

ويرى العديد من فقهاء القانون أن عدم الدقة في استعمال اللغة وفهمها من قبل المتكلم والسامع أو واضح النص والقارئ هو سبب وجود مشكلة عدم دقة النصوص التي كانت سبباً في وجود التفسير. ولم يخف ذلك عن جانب من الفقه عندما قال بأن القاعدة القانونية، تحتاج في تطبيقها على فروض الواقع إلى تفسيرها⁵. والتفسير يتناول ما يأتي :

أولاً: تحديد معنى القاعدة القانونية الضريبية إذا شابها الغموض، أو وردت بها ألفاظ في حاجة إلى بيان أو حاجة إلى ضبط المراد منها كلفظ الغش أو لفظ سوء النية... الخ.

¹ النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة 1985، حيث نصت المادة 10 من النظام فقره د" مندوب تم تعيينه طبقاً لهذه المادة يكون حكمه كحكم المكلف بالضريبة المضافة لأغراض هذا النظام."

² عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص 301.

³ المهدي، نزيه محمد الصادق، مرجع سابق، ص 244.

⁴ محمود، همام محمد، 2000، مدخل لدراسة القانون، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، ص 448.

⁵ العجلوني، عبد المهدي، مرجع سابق، ص 96-99.

ثانياً: تكميل القاعدة القانونية الضريبية إذا عابها الاقتضاب والإيجاز.

ثالثاً: رفع التناقض الموجود بين قاعدتين قانونيتين ضريبيتين بالتوفيق بينهما، أو بترجيح إحداهما على الأخرى إذا لزم الأمر.

رابعاً: المساهمة في تطبيق القواعد القانونية الضريبية على الواقع المتغير بجزئياته وتفصيله¹.

وإن ما يؤيد هذا الرأي أن التفسير القانوني الضريبي تظهره مشكلتان هما سبب وجوده:

الأولى: وهي استعمال اللغة بمفرداتها (الألفاظ) للتعبير عن مقصود في ذهن القائل أو الكاتب لنقل هذا المقصود إلى الغير، وبسبب عدم الإجابة في استعمال الألفاظ لتصوير المقصود بحدوث سوء الفهم أو قصوره فنحتاج للتفسير².

أما الثانية فهي تقدّم الزمن مع تغير الأحوال فيصبح المقصود الذي تمّ التعبير عنه في زمن معين يطابق الواقع بسبب تقدّم الزمان وتغير الأحوال فنحتاج للتفسير لبيان فيما إذا كان النص يناسب الواقع الجديد المتغير، إذن المشكلة هي في اللغة وفي تقدّم الزمان وتغير الأحوال وهما المتسبان في الحاجة إلى التفسير، والتفسير هو الاستدلال على ما في النص أو القول أو الكلام من معنى أو أحكام بالنسبة للقانون الضريبي، وتغير الأحكام بتغير الزمان قاعدة معروفة في الفقه الإسلامي، بالنسبة للأحكام الاجتهادية لدى الفقهاء حيث يتغير الحكم لديهم بتغير الأحوال والزمان مع أن الدليل والمصدر للحكم نص واحد في القرآن أو الحديث لم يتغير، وهذا معناه أو هذه الأحكام عبارة عن تفسير للنصوص القرآنية أو الحديث³.

وانطلاقاً من مفهوم تفسير القوانين الضريبية والذي سبق شرحه، فإن مفهوم التفسير بدوره ينقسم إلى قسمين: مفهوم عام واسع، وسأتناوله في (المطلب الأول)، ومفهوم خاص ضيق؛ هو الذي

¹ ثروت، جلال، مرجع سابق، ص59.

² الجياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص302.

³ الداودي، غالب، مرجع سابق، ص211.

يتحكم في مجالات التفسير ونطاقه، وسأتناوله في (المطلب الثاني)، ونظريات التفسير الواسع والضيق للقانون الضريبي، سأتناوله في (المطلب الثالث).

المطلب الأول: المفهوم الواسع لتفسير القوانين الضريبية

ويقصد بتفسير القانون الضريبي الاستدلال على ما تتضمنه القواعد القانونية الضريبية من حكم وتحديد المعنى الذي تتضمنه هذه القاعدة حتى يمكن مطابقتها على الظروف الواقعية¹، أو هو إجراء منهجي تستطيع بواسطته سلطة مختصة أن تبسط حكم أو مجموعة أحكام غامضة أو عنصر من عناصر القاعدة الواجبة التطبيق، ومن هنا فيكون مفهوم التفسير لكل قاعدة قانونية ضريبية، وتبعاً لذلك يتسع مجاله فيشمل جميع القواعد القانونية الضريبية²، وكذلك يمكن استخلاص مجموعة من المعاني في هذين التفسيرين:

- التفسير عملية ذهنية تهدف إلى استخراج النص أو المضمون الحقيقي لقاعدة معينة.
- التفسير يعني وجود اصطلاح مطلوب اكتشاف واستخراج المحتوى الذي يتضمنه .
- التفسير يقتضي وجود سلطة عامة تضطلع عليه وكذلك وجود حكم غامض ومبهم يتطلب التفسير³.

فالتفسير الواسع للقانون الضريبي توضيح ما غمض من ألفاظ النصوص القانونية، وتقويم عيوبها، واستكمال ما نقص من أحكام القانون، والتوفيق بين أجزائه المتعارضة، وتكييفه على نحو يجري متطلبات تطور المجتمع وروح العصر، والتفسير بهذا المعنى يلزم تطبيق القانون، سواء كان النص واضحاً أو غامضاً، لان التفسير ما هو إلا عملية عقلية علمية، يراد بها الكشف عن المصلحة التي تهدف إليها الإرادة التشريعية، وحكمة التشريع للحكم في الحالات الواقعية، وتطبيق القانون الضريبي على وقائع الحياة الفردية والاجتماعية بتطوراتها الراهنة والمستقبلية،

¹ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص249.

² عطية، قري نقولا، 1960، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مطبوعات جامعة الاسكندرية، مصر، ص209-210.

³ أبو بكر، محمد، مرجع سابق، ص122.

فلا يقف تفسير القانون الضريبي جامداً عند حد معين لا يتجاوزه وقت صدور التشريع، وإنما يتطور مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية¹.

ففي القضية رقم 1/ 2003 المعروضة على محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية في رام الله بتاريخ 2003/10/30 والمقدمة من شركة تأمين حول اعتراض شركة تأمين على احتساب ضريبة الدخل من قبل مأمور التقدير بما يخص إيرادات الشركة التي احتسبت على أساس الاستحقاق في حين أن التعويضات احتسبت على الأساس النقدي، كما أن مأمور التقدير استبعد إدعاءات تحت التسوية على اعتبار أنها ليست من التكاليف الإنتاجية للشركة على أساس أنها غير مقبولة ضريبياً، حيث قضت المحكمة بصحة قرار مأمور التقدير، حيث قضت المحكمة برد الدعوى بتاريخ 2004/10/3 في الدعوى رقم (2004/13).

في حين أن المادة التي تعالج ذلك في القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل في المادة (5) للقانون رقم (8) لسنة 2011 حيث نصت على: " يتم احتساب الدخل على أساس الاستحقاق ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات المترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها وفق تعليمات يصدرها الوزير بالتنسيق من المدير".

وحسب التعليمات رقم (7) لسنة 2012 بشأن معالجة الأخطار السارية والادعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين في المادة رقم (3) " وفقاً لأحكام القانون تقبل المخصصات الآتية: مخصص الأخطار السارية ، ومخصص ادعاءات تحت التسوية للحوادث المبلغ عنها".

كما أن الضريبة تفرض على الأرباح وليس إجمالي الإيرادات (أقساط التأمين على الحياة) على أساس الاستحقاق، وحيث أن إيرادات شركة التأمين هي أقساط التأمين التي تحصل عليها من المؤمنين لديها مقابل تغطية الخسائر التي تلحق بهم عن الخطر المؤمن ضمنه، فهذه

¹ القيسي، أعاد حمود، مرجع سابق، ص69.

التعويضات التزام على الشركة أي أنها تكاليف إنتاجية - كما في الشركات الإنتاجية- وليست مصروف يتم اعتماده بل يجب أن يتم الاعتراف فيه على أساس الاستحقاق.

ويرى الباحث أن موقف مأمور التقدير وتصديق المحكمة على هذا القرار يدل على عدم التوسع في تفسير القانون الضريبي، حيث لم يتناول هذا القانون المصروفات أو التعويضات على أساس الاستحقاق، فأساس الاستحقاق هو الأصل، وإنما ينزل من الدخل التعويضات المتحققة فعلاً كي يتم احتساب الضريبة بطريقة صحيحة وعدم تكرار التنزيلات، وبالتالي الهدف الذي تريد الشركة تحقيقه هو تقليل الإيرادات وزيادة التعويضات عند احتساب الضريبة وبالتالي تقليل المبلغ الخاضع للضريبة.

وإن ما يميز القانون الضريبي عن القوانين الأخرى بالنسبة للتفسير الواسع للقانون الضريبي على اعتبار:

1. أن القانون الضريبي ليس قانوناً استثنائياً وجد لمواجهة ظروف خاصة وطارئة ويزول بزوالها، فالقانون الضريبي أصبح مستقلاً له قواعده ومبادئه الأساسية والتي لا تعبر عن أنه قانون استثنائي بل قانون له ذاتية مستقلة عن القوانين الأخرى.

2. القانون الضريبي ليس تحكيمياً فالضرائب تفرض بموافقة ممثلي الشعب وليس من القوانين التي يملئها الحكام ويفرضونها بالقوة.

3. القانون الضريبي ليس ظالماً من خلال توضيح دور الضريبة الذي من خلالها يتم ردف خزينة الدولة للقيام بواجبها نحو المواطنين وتحقيق المصلحة العامة، وليس اعتبار الضريبة أنها إيقاع العقوبة المالية تشبهاً بالقانون الجنائي.

4. القانون الضريبي ليس قانوناً ضيقاً¹، فالحرص البالغ على التزام قصد المشرع في الضرائب يجب أن يؤدي إلى وجوب الالتجاء إلى كافة طرق التفسير التي من شأنها الكشف عن إرادة المشرع الضريبي².

ويرى الباحث أن هناك توسع في تفسير القانون الضريبي، ولكن ليس بشكل كبير، حيث أن القانون الضريبي هو قانون مستقل وله ذاتيته الخاصة التي تميزه عن القوانين الأخرى، فالمشرع ابتداءً ليس معنياً بتحديد تفسير معين عند إصداره لكل قانون ضريبي، فالأصل لدى المشرع أن يضع نصاً واضحاً، يرى أنه مفهوم للقارئ. ويعتمد المشرع في تفسيره للقانون الضريبي، على المبادئ العامة المنصوص عليها في القانون الضريبي، في تفسيره لأي نص قانوني بمناسبة تطبيقه³.

بالإضافة إلى أن التفسير الواسع للقانون الضريبي قد يحمي المكلف من طغيان الإدارية الضريبية، وذلك في حالة ما إذا حاولت الإدارة الضريبية حرمانه من إعفاء يتمتع به، طبقاً لنص قانوني عام تؤكد إرادة المشرع الحقيقية، كما أن التفسير الواسع يحمي الخزانة من تهرب المكلف من الضرائب المستحقة عليه، وذلك في حالة ما إذا حاول المكلف الاستفادة من نقص أو سهو في القانون.

وما ورد في قانون الضريبة على القيمة المضافة بالخاص بالصلاحيات التنفيذية للإدارة الضريبية؛ فقد أعطاهما النظام صلاحية واسعة؛ بشأن ضبط عملية تحصيل الضريبة المضافة، وذلك من خلال طلب معززات قانونية، أو أية ثبوتيات، تراها الإدارة الضريبية ضرورية، للتأكد من حقيقة الصفقات والمدخلات، وكذلك نصت المادة (116) بند (1) من القانون على صلاحية المسؤول منع المكلف من مواصلة عمله حتى تقديم هذه الضمانات⁴.

¹ القوانين لا تقسم إلى قوانين واسعة وأخرى ضيقة، فلا يوجد اسناد قانوني لهذا التقسيم ولا يؤدي أي معنى من المعاني.

² عطية، قدرتي نقولاً، مرجع سابق، ص 218-220.

³ فرج، توفيق حسن، مرجع سابق، ص 48.

⁴ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

أما المادة (117) بند (أ) فقد أعطت صلاحيات واسعة للإدارة الضريبية، بمنع المكلف من إصدار فاتورة ضريبية في حال وجود مخالفات أو تهريب أو تزوير لدى المكلف وذلك بعد إعطائه مدة (30) يوماً قبل المنع من إصدار الفواتير، ويحق للمكلف في هذه الحالة الاعتراض على قرار المسؤول وذلك خلال (15) يوماً¹.

فهناك توسع بعض الشيء في تفسير النصوص القانونية، من خلال التعليمات التي يصدرها واضع القانون الضريبي، لتوضيح فهم النصوص القانونية حيث يتم التوسع في توضيح هذه النصوص².

وبعد التعرف على المفهوم الموسع لتفسير القانون الضريبي فما هو التفسير الضيق للقانون؟

المطلب الثاني : المفهوم الضيق أو المحدود لتفسير القوانين الضريبية

يقصد بالتفسير بالمفهوم الضيق أو المحدود، استخلاص الحكم القانوني الضريبي من النصوص التشريعية الضريبية المعمول بها. وعليه يقتصر التفسير وفق هذا المفهوم، على تفسير التشريع الضريبي دون غيره، اعتباراً لمكانته بين المصادر الأخرى للقاعدة القانونية الضريبية، ولغموضه في كثير من الأحيان³.

ومنهم من يرى بأن التفسير بالمفهوم الضيق أو المحدد، هو استخلاص الحكم القانوني من النصوص التشريعية المعمول بها، وهو عملية تتعلق بنية وإرادة المعرفة، تقوم بها سلطة مختصة بهدف تخصيص وتجسيد المعطيات القانونية الموجودة، وذلك لاستنباط قاعدة أو مجموعة قواعد تطبق على علاقات، أو مراكز أو تصرفات محددة، وطبقاً لهذا المفهوم فإن مجال التفسير يقتصر فقط على قواعد التشريع الضريبي⁴.

¹ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

² مقابلة مع محمد سلامة ، أستاذ المالية في جامعة القدس المفتوحة ، طولكرم، 2013/1/15.

³ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص249.

⁴ عطية، قدرى نقولا، مرجع سابق، ص218-220.

وذهب بعض الفقهاء إلى التفرقة بين القوانين العادية¹، التي أجاز المشرع التوسع في تفسيرها، للكشف عن إرادة المشرع منها، والقوانين الاستثنائية²، التي أوجب المشرع تفسيرها بشكل ضيق، كي يتم تطبيقها حرفياً. ومن وجهة نظرهم فإن قانون الضريبة، هو قانون استثنائي من القانون المدني العام، الواجب التطبيق فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي خاص، وهو قانون تحكيمي، يستمد قوته من إرادة المشرع وسلطانه فحسب، وهو قانون به ظلم، لأنه ينطوي على العقوبات المالية - مبالغ الضريبة - تحد من حرية الأفراد، وهو قانون ضيق، لا يجوز التوسع في تطبيق أحكامه بحيث تفسر القوانين الضريبية تفسيراً ضيقاً³، مع عدم اللجوء إلى التوسع أو القياس، كما أن بعض الفقهاء أباح بتحفظ بالغ، اللجوء إلى بعض قواعد التفسير في حالة غموض النص الضريبي⁴.

ويرجح العديد من الباحثين ما ذهب به هذا الرأي، من اللجوء إلى بعض قواعد التفسير، في حالة غموض النص، وذلك في حالة غموض عبارة النص، لأنه لا يوجد تعارض بين الالتزام بقاعدة التفسير الحرفي، ومحاولة الكشف عن إرادة المشرع، بالالتجاء إلى حكمة التشريع، وبالرجوع إلى المصادر التاريخية للنصوص⁵.

كما أن التفسير الضيق للقانون الضريبي، يعني إزالة غموض النص، وتوضيح ما أبهم من أحكامه، ووفقاً لهذا التصور، فإن التفسير لا يقع إلا في حالة غموض النص، ولا شأن للتفسير بنقص النصوص، أو قصورها، أو تعارض أجزاء القانون، لأن هذه الأمور، حسب وجهة النظر هذه، من اختصاص المشرع لا المفسر⁶.

ومن الأمثلة على ذلك ما ورد في المادة (5) بند (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، والمتعلق باحتساب الضريبة على الأساس النقدي

¹ القوانين التي تكفل مزاولة الفرد لحقوقه في حرية كاملة.

² القوانين التي يفرضها المشرع قسراً على الأفراد فتقيد حقوقهم وتحد من حريتهم.

³ شبيطة، هاني، مرجع سابق، ص 69.

⁴ بالإضافة إلى اعتناقهم قاعدة التفسير الحرفي للنصوص.

⁵ الشربيني، عماد الدين، مرجع سابق، ص 144.

⁶ أبو بكر، محمد، مرجع سابق، ص 124.

للشخص الطبيعي من ذوي المهن الحرة ، حيث انه ورد في نص القانون : " للمدير أن يحدد مكلفين أو فئات من المكلفين من ذوي المهن الحرة يتم محاسبتهم على الأساس النقدي وذلك بموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية" ، فقد رُود في التعليمات رقم (3) لسنة (2012) خمس بنود من المواد القانونية التي تبين فئات ذوي الدخول الحرة، وكيفية احتساب الإيرادات وكيفية تنظيم الدفاتر التي تخص هذه المهن بالتفصيل وهذا يدل على التفسير الضيق لنص هذه المادة.

ومن الأمثلة الأخرى ما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، المادة (12) بند (2) :إذا كان صاحب البضائع التي خلصت البضائع على اسمه مشغول مسجل في السلطة الفلسطينية، يتم تحويل مبلغ ضريبة القيمة المضافة مباشرة للسلطة الفلسطينية، مع باقي ضرائب الاستيراد التي تم جبايتها حسب البيان. وعلى المشغل، المطالبة بالخصم الضريبي الذي يستحقه من السلطة الفلسطينية مباشرة، وفق بيان الاستيراد الصادر على اسمه. حيث أن هذه المادة فسرت بشكل ضيق حيث لا يجوز تأخير مطالبة المشغل بالخصم الضريبي أو تأجيله¹.

وفي الأمر العسكري الخاص بضريبة القيمة المضافة، فقد نصت المادة(87) بند (5) من النظام أن يتم التكليف بدفع الضريبة المضافة؛ خلال خمس سنوات من تقديم الكشف الدوري، وإذا تمت إدانة المكلف، أو تبين وجود مخالفات جوهرية، بنية التهرب من دفع الضريبة المضافة المستحقة ، تكون لمدة خلال 10 سنوات، وذلك بعد تقديم الكشف المذكور. وكذلك في حال عدم تقديم المكلف للكشف الدوري، يتم فرض مبلغ يتم تقديره على كافة المكلفين دون استثناء، وهذا المبلغ هو 2000 شيكل، وذلك عن كل شهر ويتم إدراج هذا المبلغ ، تحت مسمى تحديد، ويلغى تلقائياً عند تقديم الكشوفات الدورية².

مع العلم أن تطور اتجاهات تفسير القانون الضريبي، تتطلبه الحياة الاجتماعية المعاصرة، بتطوراتها المتسارعة التي لم يعد باستطاعة المشرع مجاراتها بحركته الثقيلة المعهودة ، فيوما بعد يوم، تظهر للوجود مخترعات جديدة، وأفكار خلاقة حديثة، تتولد عنها حقوق، وتثار بشأنها

¹ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985، الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

² الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985، الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

منازعات متنوعة، مما يتطلب وجود عقلية قضائية، وإدارية فذة بمستوى الحدث، قادرة على سد الفراغ التشريعي والقصور التشريعي .

ويرى الباحث أن صائغ التشريع الضريبي الفلسطيني، استخدم الاتجاه الضيق في تفسير بعض النصوص القانونية الضريبية، فالقانون الضريبي له ذاتية مستقلة يتميز بتنظيم قواعده وفق ذاتيته، حيث أن صائغ التشريع الضريبي الفلسطيني لم يتوسع في استخدام المفهوم الضيق، لأن التزام المفسر بعبارة النص ذاتها يؤدي غالباً إلى جمودها، وعدم احترام رغبة المشرع التي تتطلب المرونة في التفسير، لتحقيق غرضه وحكمته من التشريع.

فبعد التعرف على المفهوم الواسع والضيق لتفسير القانون الضريبي، فهل هناك نظريات تناولت هذين المفهومين؟

المطلب الثالث: نظريات التفسير الواسع والضيق للقانون الضريبي

اختلفت مذاهب ونظريات التفسير باختلاف النظرة إلى حقيقة الدور الذي يقوم به المشرع الضريبي في وضع القواعد القانونية، وقد أدى هذا الاختلاف إلى تباين وجهات النظر، فيما يجب البحث عنه عند تفسير القواعد القانونية، لتحديد المعنى المقصود من النص¹.

فهناك عدة نظريات تتناول التفسير الواسع والضيق للقانون الضريبي، تتعلق بالإرادة المراد بيانها بالتفسير²، ومنها:

الأولى: النظرية الشخصية:

والتي ترجح إرادة المشرع، باعتباره واضع النص التشريعي الضريبي، ويتم تحقيق هذه الإرادة من خلال وسائل عدة؛ كاللجوء إلى الأعمال التحضيرية التي غالباً ما تكشف عنها³، وقد انتقد الفقه

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 277-278.

² ثروت، جلال، مرجع سابق، ص 57.

³ <http://www.ashraf-online.com/vb/showthread.php?p=134754> بتاريخ 2012/11/12 الساعة 7:30 مساءً

هذا المذهب من عدة أوجه: فمن وجهة أولى؛ لا يمكن معرفة إرادة المشرع الضريبي إن كان فردا واحدا أثناء حياته، فقد لا يستطيع التعبير عنها، وقد يدفعه شعوره بأن النص الضريبي الذي وضعه ناقص؛ إلى محاولة سد نقصه بالإعلان عن إرادة لم تكن إرادته . "وإن كان أكثر من شخص؛ فمن النادر إجماعهم على رأى واحد بصدد نصوص هذا التشريع، حتى ولو أجمعوا على صيغة واحدة لاختلاف بواعثهم على وضع النص"¹.

ومن وجهة ثانية؛ أنتقد المذهب الشخصي على أساس أنه مخالف للقواعد الدستورية ، باعتبار أن التشريع الضريبي بمجرد صدوره، يعد تعبيراً عن الإرادة الجماعية للأمة، لا تعبيراً عن قصد فرد واحد فيها ، كما أنه يؤدي إلى تعطيل قدرة التشريع الضريبي على ملاحقة التطور في عالم الأعمال، وفي أساليب الجريمة الضريبية².

ومن خلال هذا النقد اتجهت بعض الآراء الفقهية إلى الأخذ بمذهب موضوعي : يدور مفهومه حول انفصال النص الضريبي عن واضعيه ليتطور بمعزل عن إرادتهم ، بالقدر الذي تسمح به ذاته ووظيفته الاجتماعية التي يهدف إلى تحقيقها داخل النظام القانوني الضريبي وهي الصالح العام³.

ويرى الباحث أن هذا الاتجاه لا يخلوا من نقد؛ فهو يتجاهل حقيقة هامة، أن القاعدة القانونية الضريبية، ليست كائنا حيا بل هي وسيلة لتنظيم علاقات المجتمع.

الثانية: نظرية البيان الواضح:

أشار رئيس القضاة بمقاطعة نيو ساوث ويلز بأستراليا ؛ إلى مبدأ البيان الواضح ؛ منطلقا من توضيح أن المقصود بنية المشرع هو النية الموضوعية للبرلمان ، وليس النية الشخصية للوزراء أو أعضاء البرلمان، ففي حقيقة الأمر؛ لا يوجد أي نية شخصية ذات علاقة بالنص

¹ ادويدار، محمد أسامة، مرجع سابق، ص32.

² فرج، توفيق حسن، مرجع سابق، ص50.

³ دينيس، لويد، 2009، فكرة القانون، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ص165.

التشريعي الضريبي، ومهمة المحكمة ليست فهم نية البرلمان، بل الكشف عما عناه البرلمان بكلمات النص¹.

وانتقد بشدة افتراض نية المشرع لفهم نصوص القانون الضريبي، فلا أخطر أو أشد بطلانا في تفسير قانون ما، من افتراض أن المجلس التشريعي كان عنده نية معينة، وبعد ذلك يتم اتخاذ قرار نهائي بالاستناد إلى هذه النية المفترضة².

وإنما البحث يكمن في معنى الكلمات، ذلك أن من يضعون التشريع الضريبي إنما يضعونه على خلفية المفاهيم والمبادئ والممارسات والحقائق والحقوق والواجبات التي اعتبرت؛ وفق ثقافتهم المشتركة في وقت ما؛ من البديهيات، أو اعتقدوها كذلك دون اهتمام واع، بسبب هذه الثقافة المشتركة، الأمر الذي جعلهم يعتبرونها من الفرضيات التي لا يُتطلب تكرارها مرارا في كل نص³.

وانطلاقا من هذا، فإن الكشف عما أُعتبر من البديهيات؛ سواء كانت، مبادئ أو ممارسات؛ سيؤدي بالتبعية إلى اكتشاف المعنى المقصود من النص. ولا يعنى ذلك تطبيق المفهوم الحرفي تطبيقا كاملاً، بشكل يؤدي إلى الاصطدام بالمبادئ المعترف بها في ذلك البرلمان، بل مجمل القول أنه يجب البحث عن شئ صريح، يستخلص إما من السياق أو من الظروف الملازمة لوضع التشريع الضريبي⁴.

حيث يتبنى فقهاء القانون ضرورة التخلي عن مصطلح التفسير الضيق، على أن يتوازي ذلك مع إعطاء المحاكم تفسيراً مقيدا للغة البرلمان، ويعمل ذلك بصرف النظر عن نية البرلمان، مطلقا على ذلك كله "مبدأ البيان الواضح"⁵

¹ ادويدار، محمد أسامة، مرجع سابق، ص33.

² أبو بكر، محمد، مرجع سابق، ص107.

³ فرج ، توفيق حسين، مرجع سابق، ص53.

⁴ <http://www.ashraf-online.com/vb/showthread.php?p=134754> بتاريخ 2012/11/12 الساعة 7:30

مساء

⁵ دينيس ، لويد، مرجع سابق، ص157.

ففي القضية رقم (2012/11) التي أثارها إحدى الشركات المنتجة للزجاج، أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل في إحدى جلساتها بتاريخ 2012/6/1، أثر الجدل بين ممثل الشركة، ومأمور التقدير في دائرة الضريبة، حول تفسير السنة الميلادية، واعتبارها سنة مالية (اثني عشر شهراً)، حيث اعتبرت هذه الشركة أن تاريخ إنشائها (2005/5/1)، هو بداية السنة الميلادية لها، حيث تطالب باحتساب الضريبة عليها كسنة ميلادية عند إتمامها (2006/5/1) مثلاً، حيث لم تتناول التعريفات ذكر السنة الميلادية، وتعريفها بل تناولت السنة المالية، التي اعتبرت بداية 4/1، حيث أرادت الشركة التخفيف من دفعاتها، حيث أن تراكم إيراداتها تتحصل عليها في شهر كانون ثاني من كل سنة، فقررت المحكمة أن السنة الميلادية تبدأ ب1/1، وتنتهي ب12/31 حيث ردت الاستئناف لأن السنة الميلادية تختلف عن السنة المالية.

وفي المادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، ورد في حيثيتها، أنه تحتسب الضريبة على أساس السنة الميلادية، ويجوز للمكلف احتساب الضريبة في حال اختلاف موعد إقفال حساباته عن نهاية السنة الميلادية، أن يحتسب الضريبة عليه على أساس السنة المالية شريطة موافقة المدير¹.

ويرى الباحث أن المحكمة أخذت بالمعنى الضيق لتفسير السنة المالية في القانون الضريبي، حيث أن هناك فرق بين السنة الميلادية والسنة المالية حيث أورد المشرع تعريف السنة المالية، وترك تعريف السنة الميلادية لأنها معروفة لدى الجميع ولا ألبس فيها.

وبعد استعراض النظريات التي تناولت التفسير الواسع والضيق للقانون الضريبي، يرى الباحث أن تفسير القانون الضريبي يكون في حدود إرادة المشرع الضريبي، ويكون تفسيره وفقاً لذاتيته، التي تتمثل في تفسير القانون الضريبي، طبقاً للمعنى الخاص الذي يقصده القانون الضريبي، وفي نطاق المبادئ الضريبية، وهذا يؤدي إلى أن القانون الضريبي لا يخضع لنفس

¹ مقابلة مع محمد سلامة، أستاذ المالية في جامعة القدس المفتوحة، طولكرم، 2013/1/15.

القواعد التي يخضع لها غيره من القوانين، لأنه له كيانه المستقل وينفرد بمبادئه الخاصة التي تميزه عن غيره.

الفصل الأول

أنواع تفسير القوانين الضريبية

ينقسم تفسير القانون بحسب المصدر، أو الجهة التي تقوم به، والغاية التي يستهدفها، فالسلطة التشريعية تصدر القوانين بشكل قواعد عامة تجريدية، ويتعين على السلطتين التنفيذية والقضائية تطبيقها، وتنفيذها، والفصل على ضوءها فيما يحدث من مشاكل ومنازعات، وهذا العمل يتطلب القيام بجهد فكري، وتحليل منطقي للاستدلال من تلك القواعد القانونية، إلى الحلول العملية لكل قضية يثيرها تصادم المصالح المختلفة، فعن طريق التفسير ينقل القانون من بطون الكتب، ومكانه الجامدة، إلى ساحة الحياة المتحركة المتطورة، وتضطلع بمهمة تفسير القوانين الضريبية جهات متعددة، تشريعية، وقضائية، وفقهية، والمشرع يورد المادة القانونية لتحقيق غرض معين، فيتعين على مفسر القانون، معرفة ما قصده المشرع من حماية مصلحة ما، أو درء مفسدة ما، وتحديد الغرض الأساسي العملي، الذي أراد المشرع أن يعبر عنه من خلال النصوص القانونية¹.

فمن مقتضى الاعتراف باستقلالية القانون الضريبي، انسجام التشريعات الضريبية وعدم تعارض أحكامها، حيث أنه طالما تمتع القانون الضريبي بقدرة تنظيم مراكزه وفق مبادئه، دون الخضوع للأحكام المقررة لغيره من القوانين.

وإن الجهة المشرعة للقانون الضريبي في فلسطين هو المجلس التشريعي، علماً أن القوانين التفسيرية قد شاعت في فلسطين قبل مجيء السلطة الوطنية الفلسطينية، زمن الانتداب البريطاني، والحكم العسكري الإسرائيلي، أما في ظل الحكم الأردني فمسألة التفسير أوكلت إلى ديوان تفسير القوانين، أما اختصاص تفسير القوانين فهي المحكمة الدستورية العليا، وعليه فإن المشرع الفلسطيني لا يلجأ إلى التشريعات المفسرة، لاختصاص المحكمة الدستورية بذلك. فيجب على الجهة المشرعة أن تكون النصوص الصادرة عنها واضحة، إلا أن هذه النصوص يتم تفسيرها في بعض الأحيان، بسبب غموض العبارات أو نقصها، ويكون التفسير إما تشريعي، وهذا ما أتناوله في (المبحث

¹ العجلوني، عبد المهدي، مرجع سابق، ص70-73.

الأول) وقد يكون تفسير قضائي، وهذا ما أتناوله في (المبحث الثاني)، وقد يكون تفسير فقهي، وهذا ما أتناوله في (المبحث الثالث) .

المبحث الأول : التفسير التشريعي للقوانين الضريبية

يقصد بالتفسير التشريعي قيام المشرع نفسه ببيان حقيقة المقصود من تشريع سابق، ويكون عادة بأن يصدر المشرع الذي سن التشريع الأصلي تشريعاً آخر لتفسيره، يسمى بالقانون التفسيري، حين يرى أن الضرورة تدعو لذلك، وهو أكثر أنواع التفسير أهمية وقوة من الوجهة القانونية، وإن يكن قليل الوقوع من الوجهة العملية في عصرنا الحاضر¹، بيد أن النظرة إلى مكانة التفسير التشريعي باتت اليوم لا تحتل سوى حظاً، أو مكانة محدودة، كون التفسير ليس من مهام المشرع، بل هو من مهام الجهات المطبقة للقانون².

على أية حال فإن كان التفسير التشريعي نادر الحدوث في هذا الوقت، إلا أن هذا لا يعني بأنه غير ممكن الحدوث، وفي فلسطين تبرز إشكالية الاعتماد على التفسير التشريعي، في ظل تغييب المجلس التشريعي، حيث أن ما يشهده الشارع الفلسطيني من أزمة، وحراك شعبي، على خلفية إصدار القانون الضريبي الجديد، والذي لا يوجد له أية تفسيرات، أو مبررات، ليس وليد ذلك القانون، وإنما نتاج أزمة تراكمية للسياسة الاقتصادية للحكومة، والتي خلقت إشكاليات عديدة في ظل غياب المجلس التشريعي، وغياب مجلس اقتصادي استشاري، قادر على رسم السياسات الاقتصادية.

ويرى الباحث أنه كان يتم اللجوء إلى المشرع لتفسير القانون، كما في العصور الوسطى والحديثة كالعصر الروماني، حيث أن القاضي لا يتوقف عن الحكم في الدعوى، ريثما يصدر تفسير تشريعي من السلطة مصدرة القانون، لأن لها الحق الطبيعي في التفسير، أما الآن يتم اللجوء للتفسير التشريعي في حالات نادرة، تتمثل في النصوص القانونية التي يعتريها الغموض أو الإبهام،

¹ السنهوري، عبد الرزاق، 1964، الوسيط في شرح القانون المدني - مصادر الالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ص214.

² كيرة، حسن، 1974، المدخل إلى القانون، ط5، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص339.

فإذا ابتعد القضاء كثيراً عن معنى وفحوى النص، يتدخل المشرع ويصدر تفسيراً، حيث يعتبر هذا التفسير قانوناً ملزماً.

كما أن التفسير التشريعي للقانون الضريبي، له خصوصية بأنه عندما يصدر من المشرع نفسه، يعتبر ملزماً، سواء كان تفسيراً بالمعنى الصحيح، أو خرج فيه المشرع عن نطاق التفسير، بأن تضمن ما لا تحتمله نصوص التشريع السابق، أما إذا صدر التفسير عن الإدارة الضريبية بتفويض من المشرع، فيكون القاضي غير ملزم إلا بالتفسير الذي تحتمله النصوص فقط¹.

وبعد التعرف على تعريف التفسير التشريعي للقانون الضريبي، سوف أتناول في (المطلب الأول) صور التفسير التشريعي، ومن ثم سأتناول سوء الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي في (المطلب الثاني)، وسيتم تناول أنواع الصياغة التشريعية في (المطلب الثالث)، وأتناول عيوب الصياغة التشريعية التي تظهر من خلال التفسير التشريعي للقانون الضريبي في (المطلب الرابع).

المطلب الأول: صور التفسير التشريعي

قد يقدر المشرع أن قانوناً سبق صدوره شابه غموض، فهو لا يضيف جديداً إلى النص، ويقتصر على بيان المقصود بهذا النص، وبالتالي يعتبر جزءاً لا ينفصل من القانون المفسر، ويطبق في ذات المجال الزمني لهذا القانون، حيث انه يطبق على المنازعات المطروحة أمام القضاء وقت صدوره²، وهناك عدة صور للتفسير التشريعي للقوانين الضريبية، لكل منها أهمية في الوصول للتفسير الصحيح للقانون الضريبي³، ومن هذه الصور: المذكرة التفسيرية، سيتم تناولها في (الفرع الأول)، والنصوص التوجيهية، سيتم تناولها في (الفرع الثاني)، وتفسير الاتفاقيات الضريبية، سيتم تناوله في (الفرع الثالث).

¹ مطر، محمد وآخرون، مرجع سابق، ص184.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص216-217.

³ فرحات، ألبرت، مرجع سابق، ص323.

الفرع الأول: المذكرة التفسيرية:

المفهوم التقليدي للمذكرات التفسيرية، أو الإيضاحية، إنها تقتصر على إيضاح مدلول النص، وحقيقة قصد المشرع الضريبي منه، فهي تكتب بشيء من التفصيل، وتكشف عن أمور لا تذكر عادة في النصوص القانونية، وبخاصة الأهداف التي يراد تحقيقها أي حكمة التشريع، كما إن المذكرة التفسيرية، تفسر بعض الألفاظ التي قد تؤدي إلى الخلاف، لما تنطوي عليه من مرونة عند التطبيق، وهي لا تستطيع أن تضيف إلى التشريع أحكاماً جديدة، أو تعدل في الأحكام التي يتضمنها¹.

وإن وضع المذكرة التفسيرية، بمفهومها التقليدي لا يلزم فيه أن يأخذ المراحل التي يمر بها التشريع عادة، من اقتراح ومناقشة وتصويت وإقرار، وإنما يقتصر الأمر على كتابتها بصورة مستقلة عن النصوص التشريعية، ولا يلزم أن تمر بالمراحل السابقة، بل هي لا تمر بالفعل في هذه المراحل.

وإذا كان هذا هو المفهوم التقليدي للمذكرة².

والمذكرات التفسيرية تقتصر على إيضاح مدلول النص، وحقيقة قصد الشارع منه دون أن تضيف إلى التشريع أحكاماً جديدة³، وفي فلسطين تصدر مع بعض القوانين مذكرة تفسيرية، بشأن القانون الضريبي الصادر، وهي بهذه كالتعليمات الصادرة، والمرافقة لإصدار القانون الضريبي، وهي تعد بمثابة تفسير تشريعي للقانون، كونها توضح فلسفة وإرادة المشرع، والأسباب التي أدت إلى إصدار القانون الضريبي. وتعتبر المذكرات التفسيرية واجبة الصدور وخاصة في المسائل المالي⁴.

¹ <http://www.shaimaatalla.com/vb/showthread.php?t=404> بتاريخ 11/1/2013 الساعة 11.30 مساءً.

² الجياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص304.

³ السنهوري، عبد الرزاق، مرجع سابق، ص215.

⁴ فرحات، ألبرت، مرجع سابق، ص323.

ويرى الباحث أن ما يميز القانون الضريبي أن المشرع يصدر المذكرات التفسيرية عند إصدار القانون الضريبي مباشرة، لأن القانون الضريبي له ذاتية مستقلة، تجعل نصوصه منسجمة مع بعضها، ولا تتعارض في أحكامها، فلا يكون هناك تنافر بين مبادئه وأحكامه.

وبعد التعرف على المذكرة التفسيرية فما هي النصوص التوجيهية؟ وهل استخدمت في تفسير

القانون الضريبي الفلسطيني؟

الفرع الثاني: النصوص التوجيهية

النصوص التوجيهية هي عبارة عن نصوص، توضح لمطبق القانون مفاهيم، ومضامين النصوص القانونية وخاصة الغامضة منها، ويورد المشرع في بعض القوانين، سيما الصياغة التشريعية المتطورة، نصوصاً توجيهية بجانب النصوص الأصلية التطبيقية¹، كإيراد المشرع الفلسطيني تعريفات عامة في مقدمة هذه القوانين الضريبية، مما يدخل في إطار النصوص التوجيهية، فهي تعين مطبق القانون، لفهم بعض المفردات الغامضة، أو التعبيرات الواردة في باقي النصوص التطبيقية، كالمادة رقم (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث وردت عدة تعريفات، مثل تعريف المقدر: أي موظف، أو أي لجنة من الموظفين، مفوض أو مفوضة خطأً من المدير بإجراء أي تقدير، أو تدقيق للضريبة، بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون².

وتكون النصوص التوجيهية في مواد أساسية، ضمن القانون الضريبي كالمادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، التي تحدد مفهوم المستخدم (بكسر الدال)، بما يمكن دون أدنى شك، مطبق القانون الضريبي لتحديد الأشخاص الذين يعدون

¹ <http://www.shaimaatalla.com/vb/showthread.php?t=404> بتاريخ 2013/1/11 الساعة 11.30 مساءً.

² وردت في تعريفات القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني في المادة (1) حيث لم تكن في القانون السابق لسنة 2008 المعدل.

مستخدمين (بكسر الدال)، لما يترتب عليهم من التزامات عدة، وردت في صلب القانون الضريبي¹.

ومثل ذلك فعل المشرع الأردني، حينما حدد معنى " الدخل من الاستثمار "، وهو أي دخل متحقق من مصادر أخرى، خلاف الدخل من الوظيفة، أو نشاط الأعمال أو الاستثمار. و" الدخل من الوظيفة"، وهو الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والبدلات، وأي امتيازات نقدية، أو عينية أخرى، تتأتى للموظف من الوظيفة، سواء كانت في القطاع العام أو الخاص².

ويرى الباحث أن القانون الضريبي الفلسطيني يحتوي على النصوص التوجيهية، التي تضمنها باب التعريفات، وما تضمنته النصوص القانونية في بنودها، حيث أن القاعدة الأساسية في تنظيم أمور الضريبة، تعتمد على النص القانوني الواضح، حيث لا يجوز التوسع في تفسير النصوص القانونية في مجال الضريبة بشكل كبير، خوفاً من تحريفها وزيادة غموضها حين تطبيقها.

وبعد التعرف على النصوص التوجيهية، ما هي الاتفاقيات الضريبية وما دورها في تفسير القانون الضريبي؟

الفرع الثالث: تفسير الاتفاقيات الضريبية

الاتفاقيات الضريبية هي عبارة عن عقد يبرم بين دولتين أو أكثر، لتنظيم الشؤون الضريبية، من فرض وتحصيل الضريبة، أو اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، أو محاربة التهرب الضريبي، وهي ملزمة للدول التي وقعت على هذه الاتفاقية³، وتتضمن اتفاقيات تجنب الازدواج

¹ مادة (8): التتزيلات على الدخل: ح. التعويضات المدفوعة بدل اصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين (بفتح الدال) وعائلاتهم وأقساط التأمين على حياتهم ضد اصابة العمل. ط. المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) لأي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان الاجتماعي.

² المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل لسنة 2010 .

³ الشرفي، محمد، 1991، مدخل لدراسة القانون، مؤسسة سراس للنشر، تونس، ص162.

الضريبي مجموعة من المواد التي تتناولها أي اتفاقية، كالتعاريف، والأحكام العامة، وتفسير النصوص القانونية والختامية، وحل المنازعات، والتي لا يسع المجال لذكرها .

ومن الأهمية بمكان، التعرف على اختلاف تفسير القانون الضريبي لكل دولة دخلت الاتفاقية، حيث يعد التفسير القانوني لنصوص القانون الضريبي المتفق عليها ضمن مواد الاتفاقية، ملزماً لكل الأطراف المتفقة، فهو يعد بأنه قانون ملزم لهم¹.

فإذا لم يكن اتفاق بين هذه الدول حول تفسير القانون الضريبي، يتم التوجه إلى القضاء الدولي للفصل في القضايا، التي تتعلق بتطبيق الاتفاقيات الضريبية، ونصوص القانون الضريبي لكل الدول التي شملتها اتفاقيات الضرائب². فإذا ما حصل نزاع ضريبي لأحد المكلفين من الدول المتعاقدة الأخرى، يجب طلب التفسير من وزارة الخارجية، التي تطلبه بدورها من وزارة المالية³.

ويرى الباحث أن دور المشرع الضريبي الفلسطيني يبرز، حيث أن هذه الاتفاقيات الضريبية تتكون في احد أجزائها الرئيسية من مواد، تتعلق بالتفسير التشريعي لمواد القانون الوارد في الاتفاقيات الضريبية، وهو ما يميز القانون الضريبي من ذاتية يتمتع بها، ففي حال النزاعات القانونية الخاصة بالضريبة، يجب طلب التفسير من وزارة الخارجية، التي تطلبه بدورها من وزارة المالية.

وبعد عرض صور التفسير التشريعي، فما هي حجية التفسير التشريعي؟ حيث يعتبر التفسير التشريعي جزءاً من التشريع الأصلي، أي أنه يتصف بالحجية التي يكون عليها التشريع

¹ الجياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص305.

² المادة (36) من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية، ويذكر أن فلسطين قد وقعت اتفاقيات ضريبية مع تركيا، بالإضافة إلى اتفاقيات مشابهة مع عدد آخر من الدول منها المملكة الأردنية الهاشمية، وسلطنة عمان، ودولة الإمارات العربية المتحدة، وجمهورية صربيا، علماً بأنه جاري العمل على ترتيبات لتوقيع مثل هذه الاتفاقيات مع دول أخرى، السنهوري، عبد الرزاق، مرجع سابق، ص215.

³ خلاف، حسين، 1966، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص101-103 .

نفسه، فال تفسير التشريعي ملزماً لا يجوز مخالفته. إلا أن السؤال الذي يثور في هذا الإطار هل هناك رجعية للتفسير التشريعي للقانون الضريبي؟

انقسمت آراء الفقهاء إلى عدة آراء كان أبرزها:

1. رجعية التفسير، فيكون أثر هذا التفسير سارياً على الوقائع القانونية السابقة لصدور التفسير، والحالية، والمستقبلية¹.

2. عدم رجعية التفسير التشريعي، أي انه لا يسري على الوقائع السابقة لصدور التفسير التشريعي، بل يطبق على الوقائع الحالية، والمستقبلية².

ويرى الباحث أن حجية التفسير التشريعي يجب أن تشمل الأحداث والوقائع الماضية، والحالية والمستقبلية، لأن القانون الضريبي قانون له ذاتيته الخاصة، التي ينفرد بها دون سائر القوانين، فله أحكامه القانونية المستمدة من مبادئه وأهدافه، وقواعده الخاصة به، فقواعد القانون المدني لم تعد تتجاوب مع العديد من المسائل الضريبية³.

وبعد الانتهاء من التعرف على صور التفسير التشريعي، سيتم عرض المشكلات التي يلجأ المفسر بسببها إلى تفسير النصوص القانونية الضريبية، وهي تتعلق بالصياغة التشريعية، حيث سيتم تناول الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي، في (المطلب الثاني).

المطلب الثاني: سوء الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي

يعتبر التشريع نصوص مكتوبة من صياغة المشرع، لتنظيم الوقائع والأحداث الضريبية⁴، وصياغة التشريعات تتطلب التعرف على الوقائع الضريبية، ومدى الحاجة إلى النصوص

¹ <http://www.shaimaatalla.com/vb/showthread.php?t=404> بتاريخ 11/1/2013 الساعة 11.30 مساء.

² حسني، احمد محمود، 1986، قضاء النقض الضريبي، منشئة المعارف، الاسكندرية، ص 124.

³ الحسن مالك، 1972، المدخل لدراسة القانون، ج 1، مطبعة الجامعة، بغداد، ص 491.

⁴ الجمال، والجمال، مرجع سابق، ص 213.

القانونية التي تجنب المكلفين والدائرة الضريبية من الدخول في منازعات، قد تنشأ نتيجة هذه الوقائع، التي تزدادا وتتنوع وتتعدد بمناسبة فرض الضريبة، فلا بد ممن يصوغ التشريع الضريبي أن يكون لديه قدراً كبيراً من العلم والمعرفة في علم القانون وأصوله، عارفاً بتاريخ القانون وتطوره، مدركاً لظروف الزمان والمكان والبيئة التي نشأت فيها القواعد القانونية السابقة¹.

فالصيغة التشريعية للقانون الضريبي قد تكون مادية، أو معنوية، والصيغة المادية هي وضع القاعدة بأسلوب مادي مجرد، كالتعبير عن حكم المادة بالأرقام، ويرى الباحث أن صائغ القانون الضريبي الفلسطيني اعتمد هذا الأسلوب في الصياغة التشريعية، ومثاله تحديد المشرع الفلسطيني العقوبة (الغرامة) على التزوير والاحتيال من 1000-10000 شيقل²، أو تحديد المشرع إجراء شكلي خارجي، كاشتراط المشرع تقديم طلب الإعفاءات من قبل المكلف، خلال ثلاث أشهر من نهاية الفترة الضريبية، للحصول على الإعفاءات الضريبية، التي يتم خصمها من مجمل الدخل³.

وقد تكون الصياغة معنوية: وهو استخدام المشرع أسلوب القرائن القانونية الضريبية، ومثاله نص المشرع على صلاحية الإدارة الضريبية في اتخاذ السنة الحسابية، التي حددها القانون الضريبي للمكلف لإنهاء حساباته، حيث أقر القانون الضريبي اعتماد احتساب الضريبة على أساس السنة الميلادية، كما أعطى للمدير تقرير إذا ما كان للمكلف أن يقدم حساباته حسب السنة المالية التي يعتمدها المكلف لإجراء حساباته⁴.

¹ خلاف، حسين، مرجع سابق، ص104.

² نص المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني: مع عدم الاخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن 1000 شيقل ولا تزيد عن 1000 شيقل أو بكلتا العقوبتين معاً، كل من تهرب أو حاول أو حرض....الخ.

³ نص المادة (22) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني: إذا لم يتقدم المكلف بطلب الإعفاءات التي نص عليها القانون خلال (3) أشهر من نهاية الفترة الضريبية يعتبر الاقتطاع نهائياً.

⁴ نص المادة (4) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

ومن الأمثلة أيضاً على ذلك؛ تحديد فترة الطعن والاستئناف في ضريبة الأملاك، وفي ذلك حدد المشرع ترتيب التسلسل للطعن بقرارات التخمين وفق مرحلتين فقط، إذ لا يجوز الاستئناف لدى الدائرة قبل الطعن بقرار التخمين، حيث اشتمل قانون رقم (11) لعام 1954 على مرحلتين فقط للطعن في قرار لجنة التخمين هما: مرحلة الاعتراض: وتتمثل هذه المرحلة باعتراض المكلف إلى الجهة المصدرة لقرار التخمين، وهي لجنة التخمين، ونظمت هذه المرحلة المادة (9) من قانون ضريبة الأملاك رقم 11 لعام 1954. ومرحلة الاستئناف: وتأتي هذه المرحلة في المرتبة الثانية والأخيرة، ويعتبر القرار الذي يصدر عنها قراراً نهائياً، غير قابل للطعن، أو الالتماس أمام أي جهة، أو هيئة أخرى. وقد نصت المادة (10) من قانون 11 لعام 1954 على هذه المرحلة.

ويرى الباحث أن القانون الضريبي له خصائص تميزه عن القوانين الأخرى، بأنه اعتمد على الصياغة المادية والمعنوية للتشريع الضريبي، بحيث ربط بين الصياغة التشريعية السليمة، وتفسير بعض العبارات الغير واضحة، والتي تحتمل عدة معاني، وبالتالي تعينه على تحديد الوقائع الضريبية، كي تخول الإدارة الضريبية تحديد دين الضريبة وفقاً للإجراءات التي عينها القانون الضريبي تعييناً وافياً، دون أن يتوقف ذلك على إرادة المكلف، أو إرادة الإدارة الضريبية، أو الاثنان معاً.

فبعد التعرف على سوء الصياغة التشريعية ومدى الحاجة للتفسير التشريعي للقانون الضريبي،

فما هي أنواع الصياغة التشريعية للقانون الضريبي؟

المطلب الثالث : أنواع الصياغة التشريعية للقانون الضريبي

يعتمد المشرع الضريبي وهو بصدد تقرير القاعدة القانونية الضريبية، أسلوباً معيناً في الصياغة التشريعية للقانون الضريبي، ومن أنواع الصياغة التشريعية: الصياغة المرنة، والصياغة الجامدة ، والمواعمة بين النوعين، ويتم الاعتماد على أحد هذه الأنواع، أو جميعها وفق تحقيق المصلحة العامة ووفقاً للمبادئ الضريبية¹. فما هي أنواع الصياغة التشريعية التي ينتج عنها تفسير

¹ العطية، عصام، 1987، القانون الدولي العام ، ط4، بدون دار نشر وسنة نشر ، ص247.

القانون الضريبي؟ وفيما يلي سيتم عرض هذه الأنواع وهي الصياغة التشريعية الجامدة في (الفرع الأول) والصياغة التشريعية المرنة في (الفرع الثاني) والجمع بين الجمود والمرونة في (الفرع الثالث):

الفرع الأول: الصياغة التشريعية الجامدة

" تعتبر صياغة القاعدة القانونية الضريبية جامدة، إذا كانت تواجه فرضاً معيناً أو وقائع محددة وتتضمن حلاً ثابتاً لا يتغير مهما اختلفت الظروف والملابسات، لذا يجد القاضي نفسه مضطراً لتطبيق الحل أو الحكم بمجرد توافر الفرض بطريقة آلية وصارمة"¹.

وينطبق ذلك على القواعد التي تتضمن مواعيد وأرقام بالنقض أو الاستئناف، فمتى انتهى الميعاد المحدد للطعن، فإن القاضي لا يملك إلا الحكم بعدم قبول الطعن المرفوع بعد الميعاد².

وهذه الطريقة تتميز بأنها تحقق العدل المجرد، من خلال توحيد النص على جميع الأفراد، كما تتميز بالوضوح والدقة والتحديد، أضف إلى ذلك تحقيقها للاستقرار الاجتماعي، وفي المقابل يؤخذ عليها عدم مراعاتها للاختلافات والفروق الفردية، التي يزر بها الواقع³.

ويرى الباحث أن الصياغة الجامدة في مجال فرض الضرائب تحقق مبدأ اليقين، لأنها تزيل الغموض عن القاعدة القانونية، مما يمنع الاجتهاد في تطبيق القانون الضريبي.

لذا فقد اعتمد المشرع الضريبي على هذا الأسلوب من الصياغة، في مناسبات عديدة منها ما ورد في المادة (6) من القرار بقانون رقم (8) للعام 2011 بشأن ضريبة الدخل والخاص بطريقة فرض الضريبة، حيث قرر المشرع بنص القانون فرض الضريبة بصورة موحدة على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون، حيث لم يعطي مساحة لوجود حالات لحساب الضريبة عليها بشكل مستقل لكل مصدر من مصادر دخل المكلف.

¹ منصور، محمد حسين، مرجع سابق، ص 278-279.

² الحسن، مالك، مرجع سابق، ص 283-284.

³ العجلوني، عبد المهدي، مرجع سابق، ص 81-88.

وفي قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، ورد النص التالي : "يحتسب كل مكلف خاضع للضريبة، المبلغ المستوجب على مجموع مبيعاته لكل فترة مالية شهرياً، ويحق له أن يحسم من قيمة هذه الضريبة، الضريبة التي تحملها خلال المدة نفسها للحصول على السلع أو الخدمات الضرورية، مع العلم أن الشخص الذي يستطيع أن يحسم ما تم دفعه مما قبضه هو الشخص المكلف قانوناً فقط، وبموجب فواتير ضريبية¹.

كما استخدمت الصياغة التشريعية الجامدة بشكل كبير، في المواد التي تتعلق بالطعون الضريبية، مما قد يضيف الكثير من الغموض، ووجود العديد من التفسيرات لهذه النصوص، كما ورد في التشريع الضريبي الأردني، حيث حدد المشرع الأردني مدة الطعن بثلاثين يوماً، يجوز الطعن خارجها إذا وجدت أسباب معقولة²، كما أجاز تقديم الطعن بعدها، ولكن حدد مدة ثانية لذلك (15) يوماً، واختار الصياغة الجامدة لهذه المدة³. أما المشرع المصري⁴، حدد مدد الطعن بثلاثين يوماً، حيث صاغ تلك الأحكام صياغة جامدة.

وبعد التعرف على الصياغة التشريعية الجامدة، هل استخدم المشرع الفلسطيني الصياغة المرنة؟

الفرع الثاني: الصياغة التشريعية المرنة

إن الصياغة التشريعية المرنة لا تضع حلاً واحداً، لا يتغير بتغير الحالات والظروف، بل تضع معياراً عاماً، فهذه الصياغة تفسح للإدارة الضريبية تطبيق النص القانوني الضريبي، مع مراعاة الفروق الفردية التي قد نجدها في الواقع، ومثال ذلك "عندما يحدد المشرع العقوبة بين حدين: حد أدنى وحد أقصى تاركاً للقاضي (أو المطبق للقانون أينما كان موقعه) سلطة تقديرها فيما بين الحدين حسب الظروف الخاصة بكل حالة"⁵. فالنص القانوني الضريبي يعطي الإدارة

¹ ضريبة القيمة المضافة: الأمر العسكري رقم (4745) لعام 1985.

² الفقرات (أ) و (ب) من المادة (31) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 .

³ الفقرات (أ) و (ب) من المادة (69) من قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991

⁴ المواد (65) و (105) و (161) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993، أنظر محمود، همام محمد، مرجع سابق، ص492.

⁵ البقعي، نقاء بن سلمان، 2006، موجز عن الصياغة التشريعية، دون مكان نشر، ص4-5.

مساحة تقديرية للأخذ بنظام الضريبة المقطوعة كما ورد في المادة (34) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل.

ومن الأمثلة الأخرى على الصياغة التشريعية المرنة: استحقاق المبالغ الضريبية، والغرامات (في حال تقسيط مبلغ الضريبة إلى أقساط شهرية) جميعها بصورة تلقائية دون إنذار، في حالة تأخر المكلف عن تسديد أحد الأقساط خلال 30 يوم من تاريخ استحقاقه، وتطبق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، المعمول به في فلسطين¹.

بالإضافة إلى ما ورد في المادة (22) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الذي يتعلق بقطعية الضريبة لعدم طلب الإعفاءات في حال عدم تقديم المكلف بطلب إعفاءات نص عليها القانون خلال (3) شهور من نهاية الفترة الضريبية، فيعتبر الاقتطاع نهائياً.

ففي الأمر العسكري الخاص بضريبة القيمة المضافة: " ويجوز للمسؤول فرض (1%) غرامه إدارية عن مبلغ إيراداته للفترة التي يرى المسؤول عدم مطابقتها للواقع، أو عدم قانونية الدفاتر فيها، وبناء على ذلك، واستناداً إلى كبر حجم المبلغ المفروض هنا، أجاز النظام في المادة (103) الفقرة (ب) للمكلف حق الاعتراض على هذه الغرامة خلال (30) يوماً من تاريخ استلام الإعلان بذلك"، فقد أعطى صائغ القانون مرونة في فرض الغرامات وفق تقديراته، وبالتالي يعتمد على اجتهاد مطبق القانون الضريبي².

كما أن المشرع الفلسطيني اعتمد على الصياغة المرنة، مثل إيراده عبارة (المقيم) لتحديد إقامة الفلسطيني الذي غاب عن فلسطين وكان له موطن دائم في فلسطين وعمل رئيس فيه³.

وتظهر الصياغة المرنة في قانون الضريبة على القيمة المضافة حيث ورد: "أ. تحفظ مجموعة الدفاتر المحاسبية في محل العمل الذي ذكره المشتغل في الكشف الدوري أو في أي مكان آخر

¹ نص المادة (32)، (33)، (36) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

² الأمر العسكري رقم (4745) الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية لعام 1985.

³ نص المادة (1) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (7) لسنة 2004 المعدل.

يبلغ المشتغل المسؤول به، وعلى الرغم مما ورد في الفقرة (أ) يسمح بإخراج مجموعة الدفاتر الحسابية أو جزء منها من المحل المذكور مؤقتا لغرض تدقيق الدفاتر، أو إكمال القيود، أو الاطلاع عليها، أو عرضها لمقتضيات الأشغال، أو لأداء شهادة في محكمة قانونية .

وبعد التطرق إلى الصياغة التشريعية المرنة، فهل استخدم المشرع هذين النوعين من الصياغة؟

الفرع الثالث: الجمع بين الجمود والمرونة

من الواضح أن المشرع الضريبي قد أخذ بالصياغة التشريعية الجامدة، عندما تحدث عن فرض الضريبة، وترك للتعليمات تفسير النصوص الأخرى، التي أعطى المشرع فيها مساحة للإدارة الضريبية ممثلة بالوزير، فقد تم إعطاء صلاحية بلا سقف للوزير، وكأن قانون الضريبة صلاحية تنفيذية تملكها السلطة التنفيذية، وهذا منافي للدساتير الدولية التي تقول: لا ضريبة بلا قانون، والقانون صلاحية تشريعية، وفي الوضع الفلسطيني كان يجب تشكيل لجنة مستشارين من الخبراء والقانونيين لدراسته¹.

"المشرع قد يفضل هجر القاعدة الجامدة والأخذ بالمعيار المرن، وقد يهجر المشرع هذه القاعدة الجامدة ويأخذ بالمعيار المرن، مثل عدم التعادل البتة بين التزامات كل من الطرفين، تاركا للقاضي تقدير كل حالة على حدة، حتى تتلاءم القاعدة القانونية مع تباين الحالات الواقعية"².

وتظهر الصياغة المرنة لنصوص القانون الضريبي من خلال الدلائل التالية ومنها:

1. إعطاء صلاحيات مفتوحة لمدير عام الضريبة، أو المقدر، لحل النزاع دون رقابة داخلية، أو خارجية، بما يفتح الباب على مصراعيه للفساد، وإدارة العلاقات الشخصية، وهذا على حساب

¹ منصور، محمد حسين، مرجع سابق، ص 282-283.

² عبد العزيز، عبد الحافظ، 1991، الصياغة التشريعية، دار الجيل للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ص 48-54.

الحق العام، أما حال عدم موافقة المكلف، فيلجأ إلى القضاء، وهنا المقدر يأخذ بيده الحق الكامل لحماية المال العام، أو الإفراط به، دون آليات ضبط.

2. إعطاء صلاحيات كاملة لمجلس الوزراء بالتعديل، في ذلك إشكاليه قانونيه، وهذه صلاحية المجلس التشريعي، وحال تعطله يصدر مرسوم رئاسي بعد التنسيب من مجلس الوزراء .

3. إعطاء صلاحيات واسعة بدون محددات لمدير عام الضريبة، وللمقدر، وهذا يحمل مخاطر باستئراء الفساد، ولصالح التهرب الضريبي للفئة الأكبر خطأً (الأثرياء).

ويرى الباحث أن المشرع الفلسطيني اعتمد على الصياغة الجامدة في إخراج النصوص القانونية الضريبية، كتحديد فترات الطعن¹، وتقسيط الضريبة إذا حالت ظروف عامة أو خاصة بالمكلف، تحول دون تحصيل الضريبة مرة واحدة²، حيث تتميز الصياغة الجامدة بالانضباط وتحقيق الاستقرار في المعاملات الضريبية، ومن شأنها أن تؤدي إلى المساواة المطلقة والعدل المجرد، إذ لا مجال فيها للتحكم أو التمييز والمحاباة، علماً أن الصياغة المرنة تتميز بأنها تحقق العدالة الواقعية، لأنها تمكن القاضي من إعطاء الحل المناسب لكل واقعة، أو الحل الذي يتماشى مع ظروف كل واقعة وملابساتها، بالإضافة إلى قدرتها على مجارات التطورات الاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، ومواجهة الوقائع والحالات الجديدة، التي تكشف عنها الحياة العملية.

وبعد التعرف على مشكلات الصياغة التشريعية المؤدية للتفسير التشريعي للقانون الضريبي، ولكن السؤال الذي يثور هنا ما هي عيوب الصياغة التشريعية التي تدعو لتفسير القانون الضريبي؟

¹ المادة رقم (28) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني. والتي حددت 30 يوم من تاريخ تبليغ اشعار التقدير.

² المادة رقم (32) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني: " للمدير أو من يفوضه خطياً تقسيط الضريبة وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجد أسباباً تستوجب ذلك وفقاً للتعليمات الصادرة... "

المطلب الرابع :سوء الصياغة التشريعية التي تظهر من خلال التفسير التشريعي

الأصل في القاعدة القانونية، أن تكون مفهومة وواضحة وملزمة قانونياً، حيث يجب استخلاص المعنى المقصود من النص أولاً عن طريق تفهم عباراته وألفاظه وتراكيبه، فمن القواعد المهمة في كتابة النص التشريعي أن يكون له هدف واضح، هو إيصال رسالة معينة، ومحددة لأفراد المجتمع، وان المكلف ليس بحاجة إلى قراءة نص ولكن بالتداول (أي تداول النص التشريعي الضريبي في الحياة العامة)، يدرك معنى الحق والباطل والعقاب والثواب ، وان القانون يحتاج إلى لغة واضحة، صارمة غير قابلة للتأويل، وعند تشريع القانون الضريبي يجب أن يكون النص مصاغاً بلغة، يتم إيصال الرسالة المبتغاة منه مباشرة، وأن النص التشريعي الضريبي هو الأساس والتطبيق والتفسير يكون لاحقاً لصدوره، فأى نص له شكل خارجي دقيق الألفاظ، ويمتاز بالسلاسة¹.

"وتستند الصياغة التشريعية للقانون الضريبي إلى مبرر منطقي في ما يتعلق بالمضمون، وكذلك يجب أن تستند الصياغة إلى منهج علمي مدروس، فالطريقة التي تتم فيها الصياغة، تفتقد إلى المبرر المنطقي في المضمون، وكذلك إلى المنهج العلمي والمدروس في صياغة النص القانوني الضريبي² .

وقد تكون الصياغة التشريعية لنص القانون مبهمة، وغير مفهومة، الأمر الذي يؤدي إلى الفهم الخاطئ للنص التشريعي، وبالتالي الإضرار بمصلحة المكلفين، وهدر حق الخزينة العامة، لذا يجب أن يكون النص القانوني واضحاً، سليماً، خالياً من عيوب الصياغة التشريعية، تحقيقاً للعدالة، لذا سوف أحاول في هذا المطلب الوقوف على بعض العيوب التي لحقت بالصياغة التشريعية لنصوص القانون الضريبي.

¹ الحسن، مالك، مرجع سابق، ص284.

² علي، دولارد، 1966، السياسة الضرائبية ، مقالة منشورة في مجلة الأقتصادي، ع=1، س=7، مطبعة الازهر، مصر، ص4 .

ويرى الباحث أن نصوص القانون الضريبي قد يشوبها بعض الغموض في صياغتها، والذي يلقي في ظلاله على تطبيق النصوص القانونية، وخاصة في المنازعات الضريبية، الناتجة عن سوء الفهم من قبل مطبق القانون الضريبي والمكلف، مما يستوجب التعرف على ملامح عيوب الصياغة التشريعية للنصوص القانونية الضريبية، حيث أن القانون الضريبي قانون مستقل وواضح، وينظم قواعده وفق أصوله وأهدافه ومبادئه.

ولكن ما هي أشكال عيوب الصياغة التشريعية التي تستلزم تفسير القانون الضريبي؟ وللإجابة عن هذا التساؤل سيتم تناول عدة أشكال لعيوب الصياغة التشريعية ومنها النقص، وسيتم تناوله في (الفرع الأول)، والخطأ، ويتم تناوله في (الفرع الثاني)، والغموض، ويتم تناوله في (الفرع الثالث)، والتعارض، ويتم تناوله في (الفرع الرابع)، والتكرار، ويتم تناوله في (الفرع الخامس)، والعمومية والتجريد، ويتم تناوله في (الفرع السادس) .

الفرع الأول:النقص:

فالنقص هو إغفال لفظ في النص التشريعي بالشكل الذي يجعل النص غير مستقيم بدونه، كما حصل مع المشرع الفلسطيني، في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الجديد، حينما حدد وعاء الضريبة بكافة الدخول المتحققة لأي شخص، من أي مصدر خاضعة للضريبة، وذلك في المادة (3) من هذا القانون، وبالتالي يختلف تفسير التبعية في فرض الضريبة، فهناك من يفسر ذلك بالتبعية السياسية، ومنهم من يفسرها بالتبعية الاقتصادية، ومنهم من يفسرها بالتبعية السياسية والاقتصادية¹.

وفي قانون ضريبة القيمة المضافة فيما يخص المنتجات الزراعية، فالتجارة والبيع لمحصول زراعي تم تغليفه وإعداده بقصد بيعه، معفى من ضريبة القيمة المضافة، وفق النص الذي حدد ذلك، وبالتالي صيغ هذا القانون ناقصاً، حيث أن أي تغيير في أصل المنتج بأي إضافة يعتبر خاضع لضريبة القيمة المضافة، كالتمر عند جني المحصول وتغليفه وبيعه، معفى من ضريبة

¹ مثل المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985.

القيمة المضافة، ولكن عند إجراء تعديل عليه، كإخراج النوى منه يعتبر خاضع لضريبة القيمة المضافة¹.

ويمكن التعرف على ضوابط التبعية في فرض الضريبة:

1. معيار التبعية السياسية (الجنسية): والمقصود بالتبعية السياسية، الرابطة التي تربط الفرد بالدولة من الناحية السياسية والقانونية. وتسمى هذه الرابطة بالجنسية، فالجنسية تقرر حقوقاً وتفرض واجبات على الأفراد، وأهم هذه الواجبات هي المشاركة أو المساهمة في النفقات العامة والأعباء والتكاليف المالية والتي يأتي في مقدمتها أداء الضريبة. كما أنها تعطي للدولة الحق في أن تفرض الضرائب على جميع مواطنيها، إعمالاً لمبدأ المساواة بين المواطنين أمام التكاليف العامة، وذلك بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاولتهم نشاطهم. ومن ثم يكون من حقها أن تتعقب أموالهم أينما تكون، وتلاحق نشاطهم أينما يزاول، أي حتى ولو كان على إقليم دولة أخرى أجنبية².

ويرى الباحث أن هذا المعيار من شأنه أن يؤدي إلى مخالفة قاعدة إقليمية القانون، ومن ثم مبدأ السيادة، إذ أن تطبيق القانون خارج إقليم الدولة على مواطنيها فيه انتهاك لسيادة الدولة الأجنبية التي يقيمون على إقليمها. غير أنه يمكن الرد على ذلك استناداً إلى أن الدولة تعطي لرعاياها، وفقاً لمبدأ التبعية السياسية، حقوقاً متميزة في الخارج وتبسط عليهم حمايتها في الداخل والخارج، فيكون من حقها إذن أن تلزمهم بالمساهمة في تحمل جزء من الأعباء المالية.

أما مسألة انتهاك سيادة الدولة الأجنبية التي يقيم فيها رعايا الدولة فيمكن حلها بموجب المعاهدات والاتفاقيات الدولية ومبدأ المعاملة بالمثل.

2. معيار التبعية الاجتماعية (الإقامة): ويقصد بالتبعية الاجتماعية الإقامة في الدولة، سواء على نحو دائم أو عرضي. فالإقامة تعطي للفرد مميزات تمكنه من ممارسة أوجه النشاط الحياتي

¹ الأمر العسكري الخاص بالرسوم على المنتجات رقم 16 لسنة 1963.

² الحاج، طارق، مرجع سابق، ص 2285-286.

المختلفة، والانتفاع بالخدمات العامة في دولة الإقامة، على نحو يصبح معه مندمجاً كلياً، أو جزئياً، في مجموع مواطني هذه الدولة، ومن ثم ، فمن الطبيعي أن يتحمل جزء من الأعباء الجماعية ، مع الأخذ في الاعتبار مدة إقامته وتناسب الأعباء مع المزايا التي يحصل عليها¹ .

ويرى الباحث أنه وفقاً لمعيار التبعية الاجتماعية، تفرض الضريبة على كل المقيمين في إقليم الدولة سواء من المواطنين أو الأجانب، على أساس من الانتفاع بخدمات الدولة (التعليم - الصحة - القضاء) مع مراعاة اختلاف المعاملة، بالنسبة للأجانب حسب مدة إقامتهم. فمن يقيم بصورة دائمة يختلف عن من يأتي بصورة عارضة أو مؤقتة .

3. معيار التبعية الاقتصادية (النشاط الاقتصادي) : يقصد بالتبعية الاقتصادية العلاقة التي تنشأ بين الدولة والفرد، على أساس مشاركة ومساهمة هذا الأخير في الحياة الاقتصادية للدولة . ومفاد هذا المعيار، أن المكلف الذي يعيش في مجال مكاني معين، وينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة، ويمارس نشاطه الاقتصادي داخل حدودها، يكون من حق الدولة عليه أن تحمله بالضريبة على الإيرادات، والأرباح الناتجة عن نشاطه ، والذي تحقق في هذه الدولة، وتلزمه بالمشاركة في الأعباء المالية القومية حتى ولو كان لا يحمل جنسية هذه الدولة².

الفرع الثاني: الخطأ:

والخطأ عبارة عن أخطاء مطبعية أو لغوية أو إملائية، بالإضافة إلى الاختصارات بالتعبير، وعدم الدقة، وتعدد التعاريف.

فاللغة هي وعاء الأفكار، وهي أداة التعبير عنها، ذلك أن المفاهيم التشريعية، والآراء القانونية إنما يتم التعبير عنها من خلال اللغة، سواء كانت ألفاظاً ومعاني أو جملاً ومباني³.

¹ جامعة القدس المفتوحة، مرجع سابق، ص101-102.

² الحاج، طارق، مرجع سابق، ص2285-286.

³ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص56-59.

ولما كان فهمُ التشريع والإحاطةُ بمعانيه، وتحديدُ مقاصده وغاياته، لا يكون إلا ليس فقط بمعرفة اللغة وإنما بإتقانها، باعتبار أن التشريع يتمثل في قواعد مسكوبة، وفي قوالب لغوية ومبادئ موضوعية في إطار لغوي¹. ومن هنا فإن إتقان المشرعين والمشتغلين في عالم القانون، للغة الوطنية ليس ضرورياً فحسب، ولكنه أمرٌ حتمي، وإن القاضي لا يمكن أن يقوم بمسؤولياته إن لم يكن كذلك أيضاً²، وتتصل لغة القانون حتى تكتسب الدقة بالعلوم التالية:

1. علم النحو: ويسمى علم الإعراب ، وهو علم يعرف به كيفية التركيب العربي صحة وسقما، وكيفية ما يتعلق بالألفاظ من حيث وقوعها فيه من حيث وقوعها فيه، والغرض منه الاحتراز عن الخطأ في التأليف والاعتدال على فهمه والإفهام به، وهذا العلم له أهمية بالغة في تشريع النصوص وتعديلها وتفسيرها وتطبيقها³.

2. علم المعاني: تتصل لغة القانون بعلم المعاني اتصالاً وثيقاً⁴. وعلم المعاني هو تطبيق عملي لفكرة النظم وهي أن تضع الكلام الوضع الذي يقتضيه علم النحو وتعمل على قوانينه وأصوله وتعرف مناهجه التي نهجت فلا تزيع عنها، وتحفظ الرسوم التي رسمت لك فلا تخل بشيء منها ، وهذا العلم له الفضل الكبير في تحديد الاختيار الصحيح للألفاظ التي تتطابق مع الواقع وبالتالي تساعد على عدم اختلاف الفهم وخاصة عند صياغة التشريعات الضريبية⁵.

3. علم البديع: هو وجوه تحسين الكلام بعد رعاية المطابقة لمقتضى الحال وبعد رعاية وضوح الدلالة. ووجوه تحسين الكلام ضربان: معنوي ولفظي. فالأول راجع إلى تحسين المعنى أولاً وبالذات وإن كان بعضها قد يفيد تحسين اللفظ أيضاً، والثاني راجع إلى تحسين اللفظ أولاً وبالذات وإن كان بعضها قد يفيد تحسين المعنى أيضاً⁶.

¹ العجلوني، عبد المهدي، مرجع سابق، ص333.

² الجرجاني، ابو الحسن، مرجع سابق، ص131.

³ الفراهيدي . الخليل بن أحمد، 1985، العين ، ج8 ، دار الحرية للطباعة، القاهرة، ص89.

⁴ الهاللي، علي هادي، مرجع سابق، ص56-59.

⁵ عبد العزيز، عبد الحافظ، مرجع سابق، ص64.

⁶ الجرجاني، ابو الحسن، مرجع سابق، ص133.

وإن تقيد المشرع بعلم البديع يؤدي إلى وصول التركيبات القانونية المختارة إلى ذروة جمالها وبلورتها في صور جميلة وواضحة خالية من الغموض أو التعقيد لدى الجمهور¹.

4. علم المنطق: عرّف القدماء علم المنطق بأنه: آلة قانونية تعصم مراعاتها الذهن عن الخطأ. وأرادوا بقولهم آلة أن علم المنطق هو من العلوم الآلية، ويقولهم قانونية أن علم المنطق مكون من قوانين وقواعد عامة. ولكن كما هو واضح فإنّ هذا التعريف في الكثير من الضغط خاصة على غير المتخصصين في هذا العلم، مع كونه تعريفاً دقيقاً².

ومما سبق نرى أن المشرع الضريبي الفلسطيني يستخدم الجوانب السابقة في صياغة النصوص الضريبية، وفق المبادئ الضريبية، وأهمها تحقيق العدالة الضريبية وهو مسؤولية واضع القانون الضريبي، ومطبق هذه النصوص، حيث يجب أن تكون هذه النصوص قد صيغت بدقة، ووفق منطق سليم، ومتسلسل، لضمان تحقيق كل من مصلحة الإدارة الضريبية والمكلف³.

ويجب على المشرع اختيار الألفاظ التي تعبر عن إرادته، ومقاصده من سن التشريع الضريبي⁴، وفضلاً عن ذلك، يجب أن يتحلى استخدام الألفاظ بالتجانس، وتوحيد المصطلحات، حيث يجب تجنب استخدام المترادفات إذا ما أريد المعنى نفسه، وعدم إثارة الإبهام، والغموض بتبديل مواقع الألفاظ⁵.

ويرى الباحث أن على المشرع أن يتحقق من الصياغة الجيدة، فهي ليست تلك التي تبدو بسيطة ومنطقية فقط، وإنما هي تلك التي تساعد على إنزال أحكام التشريع بعدالة وموضوعية،

¹ عبد العزيز، عبد الحافظ، مرجع سابق، ص 64.

² أبو بكر، محمد، مرجع سابق، ص 123.

³ القيسي، أعاد حمود، مرجع سابق، ص 80-81، حشيش، عادل، 1996، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، ص 351.

⁴ بكر، عصمت، 1999، أصول التشريع، دار الشؤون الثقافية العامة - بغداد، ص 40.

⁵ في بداية تشكيل المجلس التشريعي الفلسطيني (لجنة صياغة القانون الضريبي) ساهم في توحيد اسس الصياغة التشريعية وتوحيد المصطلحات والتعابير القانونية.

فإذا كانت صياغة القانون الضريبي متوازنة، تتصف بالوضوح والحسم، وفي نفس الوقت تتحلى بالمرونة، فإنها تعين على تطبيق أحكامها بعدالة أكبر .

ففي بداية وضع التشريع يتم وضع التعريف بالقانون الضريبي، بعد تسمية القانون ورقمه، ويتم تعريف لأهم الكلمات، والعبارات الواردة في النصوص القانونية الضريبية، بحيث يتم تحقيق التخلص من الإبهام والغموض، وبدل ذلك على أن القانون الضريبي أصبح واضح المعنى، ويحقق الهدف من إرادة المشرع.

ولكن ما يؤخذ على هذه التعريفات، حدوث غموض في الألفاظ يحتاج إلى المزيد من التفسيرات لهذه النصوص الضريبية كي تبين لمطبق القانون الضريبي السياسات والإجراءات التي يجب إتباعها من أجل تطبيق القانون الضريبي بالشكل الصحيح.

فالعديد من التشريعات حاولت تجنب هذا الغموض، وتعدد التفسيرات لهذه التعريفات، من خلال عدم وضع تعريفات في مقدمة القانون الضريبي، كما فعل المشرع المصري الذي لم يورد تعريفات في مقدمة القانون الضريبي¹.

والمشرع الفلسطيني اتبع الأساس الذي تبنى إيراد التعريفات في مقدمة القانون الضريبي، كي تسهل على مطبق القانون الضريبي، أن يلتزم بنود هذا القانون ويحقق العدالة الضريبية، ويتعد عن اللبس في التطبيق، مثل البند المتعلق بتعريف الدخل الإجمالي، والدخل الصافي، والدخل الخاضع للضريبة، حيث حدد القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل في المادة الأولى، مفهوم الدخل الإجمالي: بأنه الدخل من كل مصدر خاضع للضريبة، بحيث إذا تم تنزيل نفقات، ومصاريف العمل يتم الحصول على الدخل الصافي، وبعد تنزيل الخسائر المدورة، والإعفاءات، والتبرعات، يتم الحصول على الدخل الخاضع للضريبة.

كما أن قانون ضريبة القيمة المضافة سرد بعض التعريفات في مقدمة القانون، ومن الأمثلة على ذلك:

¹ الهاللي، علي هادي، مرجع سابق، ص56-59.

المشتغل المعفى : وهو عبارة عن المشتغل الذي نقل حصيلة إيراداته السنوية؛ عن مبلغ وقدره 44200 شيكل، وهو ملزم بتقديم الكشف الدوري، أو التصريح عن إيراداته ومدخل للفترة المالية، ولكن لا يدفع ضريبة¹. حيث لم يتم تفصيل خصائص المشتغل المعفى، إلا إيراد معيار المبلغ. وبالتالي فإن إيراد هذه التعريفات في مقدمة القوانين الضريبية تزيل الخطأ، الذي يمكن توقعه من مطبق القانون الضريبي أثناء تقدير الضريبة على المكلفين.

الفرع الثالث: الغموض:

يبرز الغموض في النصوص الضريبية، من خلال الصياغة بأسلوب معقد، غير واضح، وغير مفهوم، أو استخدام المصطلح ليبدل على شيء، فيبدل على شيء آخر، فعند صياغة النص القانوني يجب التروي، وعدم الاستعجال، والنظر في المصطلحات المستخدمة في الصياغة.

ومثال ذلك غموض التعامل مع أتعاب نهاية الخدمة، التي تزيد عن شهر لكل سنة، هل ستؤخذ دفعة واحدة، فإذا جاءت بمبلغ يزيد عن 125000 شيكل سيقطع منها 25% . وهذا ليس من الإنصاف في شيء، إلا إذا افترضنا أنه سيتكرر هذا الدخل سنوياً، أو سيموت بعد سنة. أم سيجزئ على عمره الافتراضي، وهذا تدخل بقدر الله لا يمكن احتسابه.

ومن الأمثلة الأخرى جاء في المادة (13) بشأن ضريبة الأبنية، تنزيل (40 %) من قيمة ضريبة المسققات المدفوعة كمصروفات، لم يُحدد النص الفرق بين من يسكن في شقته، أو صاحب العقار، الذي قد يملك عشرات الشقق، وبذلك جاء هذا لصالح مالكي البيوت والشقق، ومساواة العبء الضريبي، بين شخص اشترى شقة بقرض بنكي - نزل القانون من الإعفاء الضريبي وحصرها بإعفاء 4000 شيكل سنوياً لمدة عشر سنوات فقط، وهذا مجحف، لأن ذلك لا يتناسب وسعر الإقراض المصرفي في السوق الفلسطيني، ومتوسط اجل الإقراض السكني - وبين شخص يملك عشرات الشقق ويؤجرها.

1 نصت المادة 74 من النظام ان المشتغل المعفى من دفع الضريبة يعلن حتى 31 من كانون الثاني في كل سنة عن الدورة المالية لصفقاته في السنة التي مضت طبقاً للنموذج الذي حدده المسؤول. الأمر العسكري رقم (4745) لعام 1985 للرسوم على المنتجات المحلية.

كما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة في المادة (34) بند (أ): يتم تنزيل كافة الفواتير الضريبية للمصروفات التي تكبدها المشتغل، فالغموض في النص، أنه لم يحدد نوع المصروف، وقد أثرت مشكلات عدة حول عدم تنزيل الفواتير الخاصة بمصروفات الضيافة التي يتكدها المشتغل، مع العلم أنها فواتير ضريبية، حيث لم يرد النص استثنائها من التنزيل¹.

الفرع الرابع: التعارض:

هناك نصوص فيها الكثير من التعارض بين نصوص القانون، ومثال ذلك في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل: التعارض مع القانون العام لسريان القانون بأثر رجعي على دخول 2011، إضافة إلى أن السنة المالية في نهايتها، وأبجديات المحاسبة تفيد بأن غالبية العمليات المالية والقيود المحاسبية لأداء الشركات تمت، مثل الفوائد، والديون المعدومة، والرواتب، والأجور، وثم الاحتساب الضريبي عليها وفق القانون الساري قبل هذا التعديل.

بالإضافة إلى التناقص الواضح بين نص مثبت بعدم تنزيل الرواتب بدون اقتطاع الضريبة، مع نص آخر يفيد أن الاقتطاع الضريبي عند الدفع، وليس عند الاستحقاق. كما أن عدم التفريق بين شخص يبيع جزء من أرضه لتعليم أبنائه، أو لعلاجهم، أو لإطعامهم، أو بناء بيت لهم، وبين المتاجرة بشراء وبيع الأراضي، وذلك بعيداً عن العدالة الاجتماعية. وكذلك التسجيل، حيث ساوى القانون بين من يسجل أرضه لأول مره، وبين نقل الملكية للمتاجرة، ومعلوم أن غالبية الأراضي غير مسجلة طابو.

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي حاول تبويب النصوص القانونية، بشكل يضمن التجانس بين النصوص القانونية التي تعالج الوقائع الضريبية المختلفة كي يتم إزالة التعارض بينها، فالقانون الضريبي قانون مستقل يتمتع بمكنة تنظيم قواعده وفق مبادئه.

¹ الأمر العسكري رقم (4745) لعام 1985.

مثل تمثيل المكلف، وتقديم الإقرار الضريبي من غير المكلف الضريبي، حيث أن النص المتعلق بتقديم الإقرار من قبل المكلف ذاته في مكان، والنص المتعلق بالإقرار من قبل غير المكلف في مكان آخر، حيث تتحدد المادة الخاصة بالفئات الملتزمة بتقديم الإقرار الضريبي بالمادة رقم (18) في حين المادة رقم (27) تحدثت عن تمثيل المكلف لدى دوائر الضريبة¹.

ومثال آخر حيث أن النص المتعلق بالتعريف بالمشتغلين في مكان، والنص المتعلق بالتصريح عن الإيرادات والإقرارات في مكان آخر، حيث ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، فيما يتعلق بالمادة الخاصة في التعريف بالمشتغلين، حيث ورد "المشتغل الصغير: وهو عبارة عن مشتغل مكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وذلك إذا كانت حصيلته إيراداته السنوية بين (185000-44200) شيكل، وهو غير معفى من التصريح عن إيراداته ونفقاته الشهرية، من واقع الكشوفات الدورية من النظام، وهذا ما ورد في تعريفات القانون في مقدمته، أما المادة (32) في بند (3) فقد حددت من هو المشتغل الصغير، من خلال حصيلته إيراداته السنوية، وفي المادة (78) في البند (2) والتي أخضعت المكلف الصغير للتصريح عن إيراداته، أو عن مدخلاته من خلال تقديم الكشف الدوري، يحق للمشتغل الصغير أن يخضع ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات، وهو ملزم بإصدار فاتورة صفقه، وليست فاتورة ضريبية، بمعنى أن المشتري من المشتغل الصغير؛ لا يستطيع أن يخضع الضريبة المدفوعة من ضريبة المبيعات المستحقة، كون الفاتورة التي حصل عليها ليست فاتورة ضريبية، وإنما فاتورة صفقه، أضف أن المشتغل الصغير لا يحق له المطالبة باسترجاع رصيد الضريبة المتجمع لدى الدائرة نقداً، وأجاز له القانون أن يخصمها من الرصيد المستحق عليه الناشئ من ضريبة المبيعات².

الفرع الخامس: التكرار:

الأصل في النص القانوني الضريبي عدم التكرار، ومن الملاحظ أن المشرع الفلسطيني ذهب إلى التكرار في عدة مواد قانونية، منها: إيراد نص مستقل لخصم الضريبة من المنبع المتمثل

¹ القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني.

² الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

بالمادة رقم (31) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، والذي نص على توريد الضريبة المستحقة لدائرة الضريبة من قبل الغير، وتضمن البند الأول من نفس القانون، في المادة (30) عندما أورد " الخصم من المصدر".

ومثال آخر ما أورده المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة رقم (30) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، عبارة " الدفع الفوري عند التسوية والدفع على أقساط" في الفقرة الأولى، وكرر في المادة (32) ما يتعلق بتقسيط الضريبة، حيث أفرد لها مادة خاصة بذلك.

وما ذكر في قانون الجمارك والمكوس قانون رقم 1 لسنة 1962، في المادة (59) بند (أ) "يسمح بتخزين البضائع التي وافقت السلطة على إدخالها في مستودع عام أو خاص لمدة سنة واحدة من تاريخ إدخالها إلا إذا نص في الموافقة على مدة أقل، ويجوز للسلطة لأسباب تقتنع بها تمديد هذه المدة حتى ستة أشهر فقط، أما بالنسبة لشركات التبغ والسجاير فيجوز أن تكون مدة التمديد حتى سنتين، في حالة عدم دفع الرسوم في نهاية المهلة تعلن السلطة عن بيع البضاعة بالمزاد العلني وتباع خلال أسبوع واحد من تاريخ الإعلان. وتكرر هذا البند في المادة (52)- (56) من نفس القانون.

الفرع السادس: العمومية والتجريد

تتصرف صفة العمومية والتجريد إلى الافتراض الذي تتضمنه القاعدة القانونية، فان هذا الافتراض يعين وفق شروط موضوعية ، بحيث لا يمكن حصره في وضع، أو واقعة، أو شخص معين بذاته، لان التجريد يقتضي إغفال القاعدة، أو استبعادها عند تحديد هذا الافتراض، لذا يجب تجريد الافتراض من كل الظروف، أو الاعتبارات الذاتية، أو الشخصية، التي تجعل النموذج الذي تناولته القاعدة القانونية الضريبية، يعني واقعة معينة أو شخصاً محدداً بالذات¹.

¹ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص51-54.

مثلاً صياغة المادة الخاصة بإلزام الأفراد بتزويد الإدارة الضريبية، بالمعلومات التي تتعلق بأعمال المكلفين، وفي تحصيل الضرائب، وخاصة الحجز عند المنبع¹، نجد أن المشرع الفلسطيني صاغ النصوص القانونية بشكل موجز، ودقيق وواضح، دون غموض، تاركاً التفاصيل للتعليمات المالية الخاصة بالقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وفي المقابل نجد عدة تشريعات عربية مالت إلى التوسع في بيان طبيعة الأفراد، الواجب عليهم تزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات عن المكلفين، ومثال ذلك التشريع المصري: حيث ذكر أشخاص عدة، مفرداً لكل شخص فقرة مستقلة؛ كذكر المحاكم والمستشفيات ودوائر المرور². الأمر الذي يثير تساؤلات عدة، وذلك يفتح الباب أمام الاجتهاد، والتفسير لمن لم يشملهم النص بالذكر من فئات الأفراد³.

ومثال آخر ما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة: الاحتفاظ بكافة السجلات والدفاتر القانونية لمدة عشر سنوات، وذلك اعتماداً على نص المادة (87) فقره (ب) من النظام، والتي أوجبت الاحتفاظ بالدفاتر وهذا في حال الإدانة، أما في الوضع الطبيعي فيجب الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر القانونية لمدة سبع سنوات، حيث أن الأمر العسكري أورد هذه المادة بشكل موجز، وتم تفصيلها في الملحق الخاص بالأمر العسكري⁴.

وبعد عرض التفسير التشريعي وكيفية صياغة القانون الضريبي والعيوب التي ترافق الصياغة، فهل هناك نوع آخر من التفسير للقانون الضريبي؟ وهل يعتبر التفسير القضائي من أنواع التفسير؟

¹ المادة رقم (18) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

² المادة (135) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993.

³ حشيش، عادل، مرجع سابق، ص 51-52.

⁴ نصت المادة 87 فقره (ب) من النظام على "أن التكليف يتم خلال خمس سنوات ولكن في حال الإدانة أو المخالفة تكون المدة عشر سنوات."، الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

المبحث الثاني : التفسير القضائي

التفسير القضائي هو أكثر أنواع التفسير شيوعاً، وأشدّها أهمية من الوجهة العملية، وإن يكن من الوجهة القانونية أدنى مرتبة من التفسير التشريعي¹، وهذا التفسير هو الذي يصدر عن القضاء، في معرض تطبيقهم للقواعد التشريعية، أي في معرض القضية المعروضة أمام القضاء، من أجل هذه القضية فقط، حيث أن التفسير القضائي ليس له الصفة الإلزامية؛ إلا بالنسبة للقضية التي صدر من أجلها². أي أن التفسير الذي أصدرته محكمة من المحاكم غير ملزم، إلا في القضية التي فصل فيها، ومن الجائز مخالفته، وتبني تفسير معاكس له في القضايا المماثلة، سواء من قبل المحاكم الأخرى، أو من قبل المحكمة نفسها التي أصدرت التفسير الأول، هذا هو الأصل، إلا أن في الواقع تكون مقيداً برأي المحاكم العليا³.

ويطلق التفسير القضائي على ما يقوم به القضاء من تفسير لبعض النصوص، بغية التمكن من الفصل في المنازعات، وليس من مهمة القضاء أن يتصدى للتفسير، والتفسير بالنسبة للقضاء ليس غاية بذاته، إلا أن القضاء يحتاج أحياناً إلى تفسير بعض النصوص عند الحاجة إلى القضاء، ويتميز التفسير القضائي بالمرونة والواقعية، وهو أقرب إلى مراعاة مصالح الناس، لأنّ القضاء شديد الصلة بحاجات الناس، وهو يحسن معرفة ما ينفع الناس. إلا أن التفسير القضائي لا يمكنه أن يستغني عن تفسير الفقهاء، لأنّ الفقهاء يحسنون التفسير، ويكون تفسيرهم أكثر عمقاً، إلا أن ما يؤخذ على تفسير الفقهاء إيغالهم في التفسير النظري، الذي قد يصطدم في معظم الأحيان مع الواقع⁴.

¹ العجلوني، عبد المهدي، مرجع سابق، ص121-132.

² عايد، رباح، 2004، ملخص مدخل لدراسة العلوم القانونية، محاضرات قسم القانون، جامعة عين شمس ، القاهرة، ص54.

³ محمود، همام محمد، مرجع سابق، ص461-466.

⁴ عايد، رباح، مرجع سابق، ص49-53.

وللاحاطة بموضوع التفسير القضائي، سيما دوره في تفسير قوانين الضرائب، يقتضي تسليط الضوء عليه في عدة مطالب، أتناول في (المطلب الأول) دور القضاء في تفسير القوانين الضريبية وحجيته، ودور القضاء الفلسطيني في تفسير القوانين الضريبية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : دور القضاء في تفسير القوانين الضريبية وحجيته

التفسير القضائي هو التفسير الذي يقوم به القضاة أثناء النظر في الدعاوى التي ترفع إليهم، ويتأثر بالظروف الواقعية المحيطة بالمنازعات، التي تعرض على القضاء والفصل فيها¹، فإذا كان كل من المشرع والفقهاء، يملك الحرية في التدخل لتفسير نص من النصوص التشريعية الضريبية².

ويرى الباحث أن حسم أي نزاع ضريبي، يتطلب بالضرورة تفسير النص المنطبق مع وقائع، أو فرضيات ذلك النزاع على اختلاف ذلك التفسير، فهو تارة يوضح مدى انطباق النص، أو الحدود التي يمكن فيها تطبيقه، وتارة أخرى يتصدى لإيضاح ما غمض من النصوص، وما أبهم منها، وطوراً يحاول من خلال التفسير سد النقص الذي يعترى النصوص، حتى بات للقضاء دوراً بارزاً في خلق القواعد القانونية الضريبية³.

ومن اقتضاء الالتزام بالتفسير القضائي⁴، فقد ذهب رأي المشرع الفلسطيني إلا أن عدم تفعيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وعدم إسناد مهمة تفسير القانون الضريبي لها، أثار إشكالاً فقهيًا، إذ يرى المشرع أن قرار المحكمة يعد تفسيراً تشريعياً، وليس تفسيراً قضائياً، على أساس أن التفسير القضائي ليس ملزماً على خلاف التفسير التشريعي.

¹ مطر، محمد يحيى، وآخرون، 1992، المدخل إلى العلوم القانونية، الدار الجامعية، بيروت، ص184.

² عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص77-84.

³ وهو الرأي السائد في فرنسا ومصر حالياً وما يشير إليه الأستاذ السنهوري " بان احكام القضاء المصري طيلة سبعين سنة ، بقي خلالها هذا القضاء يعمل في تفسير النصوص وتطبيقها ، كانت أهم مصادر تنقيح القانون المدني " . أنظر السنهوري، عبد الرزاق، مرجع سابق، ص178.

⁴ ينتقد جانب فقهي التفسير القضائي إذ يرى أن المحاكم وهي تفسر النص لا تقترب من قصد المشرع بقدر من كونها " وعلى الأرجح " تعمل بما تريده هي وتقيم مقارنة بين دقة القاضي من جهة ودقة المشرع من جهة ثانية وتركز على مساوىء التشريع وعيوبه.أنظر حشيش، عادل، مرجع سابق، ص355.

وبالرغم من أن الكلام عن قرارات المحكمة من الأمور النظرية، لأن المحكمة نادراً ما تتعقد أصلاً، ولم تصدر أي قرار، إلا أننا نرى أن إعطاءها الاختصاص التفسيري لم يكن تفويضاً تشريعياً، بل يعد تخويلاً لها بالاختصاص الأصلي للقضاء، لذا يكون تفسيرها تفسيراً قضائياً¹، إلا أنه مميزاً بصفة لا توجد بالتفسير القضائي عموماً، إلا وهي صفة الإلزام على المحكمة ذاتها وعلى المحاكم الأخرى².

أما إذا كان القضاء مغيباً عن هذا الدور، ومسلوب الاختصاص في التفسير، فطالما كان التفسير نتيجة طبيعية لتطبيق النصوص، وما دام أن القضاء لا يضطلع بسماع كل الدعاوى الضريبية، لذا يكون ممنوعاً عن تفسير القوانين الضريبية بالضرورة، حتى يصبح السعي وراء الحصول على تفسير قضائي يبين المذهب التفسيري المعتمد والطريقة المتبعة في التفسير مجرد تأملات³.

ويرى الباحث أن ما أراده المشرع الفلسطيني من بناء ذاتية خاصة للقانون الضريبي، بشأن المنازعات الناشئة عن تطبيقه يحول دون أي انتقاد يوجه بهذا الشأن، من دون أن يتسنى لهذه الذاتية التكامل النهائي بإنشاء محكمة ضريبية خاصة لكل قضايا الضريبة، أسوة بما اختطه المشرع الأردني.

وتتجلى ذاتية القانون الضريبي من خلال التعرف على دور القضاء الضريبي في إنهاء الخصومات، وإقرار الحقوق لذويها، وهو لا يدخر وسعاً في تفسير القوانين الضريبية في حال غموضها، مستنداً في ذلك على إرادة المشرع الحقيقية، التي يمكن الكشف عنها بالالتجاء إلى ما ينطوي عليه التشريع نفسه، من تقريب النصوص الضريبية المتعلقة بموضوع واحد بعضها من بعض، أو العمل على إيجاد الحلول الملائمة، عن طريق الاستنتاج من واقع النصوص الضريبية، ومن جهة أخرى بالالتجاء إلى حكمة التشريع، وأعماله التحضيرية، ومصادره التاريخية. وكان لمجهودات القضاء في هذا الشأن أكبر الأثر، في محاولة تأصيل مبادئ قانون

¹ لم يصدر عن محكمة استئناف ضريبة الدخل الفلسطينية قراراً قضائياً تفسيرياً.

² نلاحظ أن أصحاب الرأي الآخر يسلّمون بأن تفسير المحكمة تفسيراً قضائياً متميزاً من غيره بصفة الإلزام فقط.

³ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 60.

الضريبة، وتنسيق قواعده والاتجاه بها نحو نوع من الثبات والاستقرار، وذلك على الرغم من تناقض بعض أحكامه من التزام حرفية النصوص أحياناً إلى إجازة التوسع أو القياس¹.

وبعد التعرف على دور القضاء التفسيري وحججه القانونية فهل هناك دور للقضاء الفلسطيني في التفسير القضائي للقانون الضريبي؟

المطلب الثاني : دور القضاء الفلسطيني في التفسير القضائي للقانون الضريبي

تقرر الاختصاص التفسيري القضائي لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية، لحماية المواطنين بمن فيهم الموظفون وحماية حقوق الدولة، وصيانتها من إخلال الموظفين، كما هو شأن المحاكم الضريبية المماثلة في معظم الدول، على أية حال فالاختصاص القضائي لقضايا ضريبة الدخل بدأ ممثلاً بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وإذا تبين اختصاص المحكمة المتمثل بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الصادرة من دوائر الضريبة، وهذا الاختصاص أكد أن محكمة القضاء الإداري، والقضاء العادي ممنوعان من النظر في المنازعات الضريبية، لذا لا محل عن الكلام عن اتجاه محكمة القضاء الإداري في تفسير النصوص الضريبية².

إلا أننا نجد أن قضاة محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في فلسطين، اعتمدوا في المنازعات الضريبية على التفسير الضيق تارة، حين النظر إلى المادة (7) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 المعدل المتعلقة بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع العقارات أو أوراق مالية بشرط أن لا يكون ذلك بصورة دورية ومنتظمة وان لا يكون من طبيعة عمله التجارة بذلك، فإذا باع مكلف قطعة أرض بعد إقامة إنشاء عليها، أثر عدم قدرته من

¹ عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 7-8.

² هذا يخالف اتجاه اغلب القوانين التي أولت القضاء الإداري مهمة حسم المنازعات الضريبية كالسويد وكسمرغ. ونجد الأمر نفسه في التشريع اللبناني إذ يحق للمكلف والسلطة المالية الطعن استئنافاً أمام مجلس شوري الدولة مباشرة في قرارات لجان الاعتراض، وأدخل المشرع الفرنسي منازعات الضرائب المباشرة ضمن ولاية المحكم الإدارية على أساس أنها عمل إداري. أنظر شبيحة، مصطفى، 1986، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل -، مطابع الأمل، بيروت، ص 336.

إكمال عمله بالإنشاء، ولتسديد ديونه للغير اضطر لبيع قطعة الأرض، فكانت هناك خصومة على اعتبار هذا الدخل خاضع للضريبة أم لا، فاعتبرته دائرة الضريبة على أنه دخل، على أساس أن البيع لتحقيق الربح حيث أن المنطقة التي تم بيعها من المناطق التي ترتفع أسعار عقاراتها، في حين أن المكلف لم يعترف بذلك حيث أنه لم يكرر عمليات بيع العقار خلال السنة، فعند عرض القضية لدى محكمة استئناف ضريبة الدخل، قررت محكمة استئناف ضريبة الدخل أن الدخل المتحقق معفى من الضريبة، بسبب عدم الدورية، وبسبب أن هذا البيع لم يكن من طبيعة عمل المكلف، الذي كان يتاجر ببيع الشقق.

وقد تبنى القضاء الضريبي تارة أخرى التفسير الموسع، خلال النظر للنص الذي يتعلق بالمادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 المعدل، الخاص بالتنازلات التي تخص الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات، أو بعض أجزائها، المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات، أو الآلات، أو المعدات أو بعض أجزائها، مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمن الماكينات والآلات، والمعدات والأجزاء المستبدلة، وما سبق تنزيله عن استهلاكها، فعندما يبيع مكلف ماكينة وحقق خسائر، فمن وجه نظر المكلف أنه إذا تم بيع ماكينات، وحققت أرباحاً، يتم احتساب الضريبة التي تخص هذه الأرباح، وفي حالة الخسارة يجب تنزيلها من الدخل الصافي، أما مأمور التقدير من وجهة نظره، لا يتم تنزيل هذه المصروفات بسبب الحصول على الدخل من البيع، فعند عرض هذه القضية على المحكمة، أقرت المحكمة بتنزيل هذه الخسائر من المصروفات.

ومثال ذلك القرار (2006/54) الصادر من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل برام الله - المادونة بإجراء المحاكمة وإصدار الحكم باسم الشعب العربي الفلسطيني. والقرار الصادر عن المستأنف عليه (مأمور التقدير) والمتضمن فرض ضريبة دخل على المستأنفة (شركة تجارية) عن السنوات المالية من 1996 إلى 2001، حيث كان قرار المحكمة: " عدم إتباع النقص، ورد الاستئناف شكلاً لتقديمه خارج المدة القانونية، وتضمن المستأنفة الرسوم والمصاريف وعدم الحكم بأتعاب المحاماة لعدم وجود نص"، قراراً حضورياً صدر وافهم علناً

باسم الشعب العربي الفلسطيني وافهم في 2006/5/8" ، حيث كان قرار المحكمة آخذاً بالاتجاه الضيق للتفسير فيما يتعلق بتحديد فترة تقديم الاستئناف.

ومثال آخر حيث تقدمت الشركة المستأنفة بهذا الاستئناف للطعن بالقرار الصادر عن السيد مأمور التقدير، ويستند الاستئناف بمجمله؛ بأن القرار المستأنف مخالف للأصول والقانون ومبالغ فيه، وأنه لم يتم حساب التبرعات، والضيافة؛ التي قدمتها الشركة المستأنفة خلال سنوات التقدير"، حيث تم قبول الاستئناف، كونه مقدم ضمن المدة القانونية، وتم إبراز ملف التقدير كما صرح الطرفان، وتمت المصالحة بينهما بالقضية، وطلب تسجيلها والمصادقة عليها، واعتبارها سنداً قابلاً للتنفيذ، وغير قابل للطعن . وكان قرار المحكمة: "عملاً بالمادة 2/118 من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية لسنة 2001، فإن المحكمة تقرر التصديق على هذه المصالحة، التي أوردتها الطرفين في محضر المحاكمة، وإعطائها قوة السند التنفيذي القابل للتنفيذ، وغير قابل للطعن. قراراً صدر وتلي علناً، باسم الشعب العربي الفلسطيني في 2004/12/15"

ويرى الباحث أن المحكمة -ممثلة بالقضاة- ترفض الدخول بأصل الموضوع في بعض القضايا المطروحة لديها، وتقرر رد الدعوى التي تقام من قبل المكلفين، ضد دوائر الضريبة بشأن منازعة ضريبية، استناداً إلى تفسير النصوص القانونية الضريبية تفسيراً حرفياً، أي تأخذ بالمعنى الواضح لنص القانون المختلف عليه. بيد أن المحكمة نفسها، وفي تفسيرات أخرى، نظرت في أصل الموضوع، بل وذهبت بعيداً إلى حسم المنازعة الضريبية، رغم وضوح النصوص التي ثار بشأنها خلاف، أو منازعة ضريبية.

أي إن فلسفة محكمة قضايا ضريبة الدخل تقوم على أساس أن المنازعات الضريبية هي من قبيل المنازعات الإدارية، التي تدخل بحسب الأصل ضمن اختصاصاتها، كما تنطلق من فكرة أن المبالغ المستوفاة من قبل دائرة الضريبة دون وجه حق لا تعد ضريبية، بمعنى أن دائرة الضريبة إذا قامت باستيفاء مبالغ من المكلف من دون سند قانوني فإن تلك المبالغ تخرج من

مصاف إيرادات الضرائب حتى تدخل في مفهوم اعتداء الإدارة أو تجاوزها ضد الملكية الخاصة للأفراد مما يدخل دون شك ضمن ولايتها القضائية.

فبعد التعرف على التفسير القضائي للقانون الضريبي، فهل هناك طرق أخرى للتفسير؟ وهل يعتبر التفسير الفقهي من أنواع تفسير القانون الضريبي؟

المبحث الثالث : التفسير الفقهي

التفسير الفقهي هو التفسير الذي يصدر عن الفقهاء، وذوي الاختصاص في القانون الضريبي، والمطروحة في كتبهم ومباحثهم المنشورة، بغية تحليل النصوص القانونية الضريبية، وشرحها ضمن إطار النظرات العامة، والمبادئ الأساسية التي قررها المشرع¹.

ولقد لعب فقهاء القانون الضريبي دوراً أساسياً في تفسير الشرائع الضريبية، وإيضاح غموضها، ورفع الالتباس عنها، كما لعبوا دوراً أساسياً في تطوير التشريع وكثيراً ما دفعوا المشرع الضريبي لإصدار قوانين جديدة (معدلة)، تزيل غموض النصوص القانونية القديمة وعيوبها أو تضيف أحداث ووقائع . إلا أن الفقه في أغلب الشرائع الضريبية ليس له قوة ملزمة في التفسير².

وغاية التفسير لدى الفقيه، توجيه القاعدة القانونية نحو تحقيق أهدافها الاجتماعية، وليس وسيلة لحسم نزاع واقعي معين، بينما التفسير لدى القاضي لا يعد غاية بحد ذاته، بل وسيلة للفصل في حالة واقعية مرفوعة إليه، كما ليس للتفسير الفقهي صفة إلزامية، ولا يعدو أثره أن يكون عنصراً من العناصر التي تستأنس بها المحاكم عند تفسيرها للقانون، دون أن تلتزم بتطبيقها، لأن الفقه لا يعد من المصادر الرسمية للقانون، وإنما هو من المصادر التفسيرية له³.

¹ محمود، همام محمد، مرجع سابق، ص 466-471.

² كنعان، نواف، 1993، القانون الإداري الأردني، مطبعة الدستور، عمان، ص 63.

³ الداودي، غالب، مرجع سابق، ص 241.

ومن أجل التعرف على دور التفسير الفقهي للقانون الضريبي، سأتناول في (المطلب الأول) أهداف التفسير الفقهي للقانون الضريبي، وأتناول تحقيق التفسير الفقهي للقانون الضريبي في فلسطين في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : أهداف التفسير الفقهي للقانون الضريبي

التفسير الفقهي للقانون الضريبي ليس له قوة ملزمة في التطبيق من قبل الإدارة الضريبية والمحاكم الضريبية، وإنما هدفه معاونتها على تطبيق النص، ولفت نظر المشرع إلى استكمال نقص القانون، أو إزالة ما بين النصوص من تعارض، إلا أن هذا لا يعني وجود انفصال بين التفسير الفقهي، والتفسير القضائي، إذ أن من المؤلف أن يكون هناك تعاون في ميدان تفسير القانون بين الفقه والقضاء ، ذلك أن حكم المحكمة قد يتضمن أحياناً إشارة لرأي فقيه، دعماً للتفسير الذي اعتمده الحكم القضائي، كما أن تفسير الفقيه لمقتضيات قانونية، قد يتضمن إشارة وتأييد لموقف الاجتهاد القضائي، إزاء مسألة معينة، أو تأييداً للتفسير القضائي¹.

ومن الواضح أن للفقهاء دور كبير في تفسير القانون الضريبي، وهي ترتبط بالوقائع الضريبية، وما يتعلق بها من تفاصيل أثناء تطبيق القانون الضريبي، وخاصة ما تحمله التعليقات والتوضيحات والآراء الفقهية التي يخطها الفقهاء القانونيين، وغاية الفقيه توجيه النص القانوني إلى تحقيق غرضه الاجتماعي، كجزء من التنظيم القانوني بقصد الوصول إلى الحكم الذي قصده المشرع في النص من خلال تناولهم نصوص القانون بالبحث والنقد والتفسير².

حتى إن جانباً من الفقه يميل إلى تسمية الفقه ب" مصدر استئناس "، بدلاً من تسميته ب" مصدر تفسيري "، لأن القضاء يستأنس به في تفسير القانون الضريبي، وغيرها من الشؤون التي تعرض عليه، وأبعد من هذا النطاق فأن لآراء الفقهاء تأثيراً لا ينكر على المشرع نفسه، من

¹ الحسن، مالك، مرجع سابق، ص505.

² عايد، رباح، مرجع سابق، ص72-73.

خلال تشخيص الفقه لمواطن القصور والغموض؛ التي تعتري النصوص التشريعية، لتكون بمثابة أسباب وراء إجراء التعديلات التشريعية.

ويمارس الفقيه دوراً بارزاً في تفسير القانون الضريبي، إلى جانب إعطاء تعريفات للمصطلحات القانونية الضريبية، والدعوة إلى النهضة العامة، ويؤدي تلك الأدوار بحرية لا يقيدتها أي قيد مسبق، والتي يكمن وراءها الآراء، والمعتقدات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، التي يؤمن بها الفقيه، وتدفعه لاتخاذ هذا الموقف أو ذلك، وفي نطاق ذاتية القانون الضريبي في تفسير قوانين الضريبة، فيرى الباحث أن الأمر لا يختلف عن نطاق القوانين الأخرى، فالفقيه يعرض آرائه وتفسيراته وتعريفاته، وانتقاداته لنصوص القانون الضريبي، وبما يحقق الهدف من وضع النصوص القانونية، والمتمثلة بإرادة المشرع، وتحقيق مصلحة الخزنة العامة وتحقيق العدالة الضريبية¹.

وبعد التعرف على أهداف التفسير الفقهي للقانون الضريبي فهل للتفسير الفقهي للقانون الضريبي في فلسطين دور واضح؟

المطلب الثاني: تحقيق التفسير الفقهي للقانون الضريبي في فلسطين

التفسير الفقهي يؤثر في المشرع سواء من خلال توجيه الانتقادات الموضوعية للقواعد القانونية الصادرة عنه، أو من خلال اقتراح الحلول للحالات التي ليس لها حكم قانوني في مصادر القانون المتعددة. ولا بد من الإشارة إلى أن التفسير الفقهي لا يلتزم به القاضي، ولا يستطيع أن يبني حكمه على رأي فقهي فقط، مهما بلغ هذا الرأي من الإجماع والقوة، لكن يستطيع إيرادها في حيثيات حكمه، إلى جانب أسباب أخرى وردت في مصادر القانون².

ويبدو أن فقهاء القانون قد أعطوا تفسيرات لنصوص القانون الضريبي، وذلك لتحقيق ما

يلي:

¹ شبيحة، مصطفى، مرجع سابق، ص342.

² الزيابي، سعيد، 2007، مدخل لدراسة القانون العام والخاص، عضو هيئة التدريس جامعة تبوك، منشورات جامعة تبوك، السعودية، ص1-19.

1. تقريب النصوص :

إن أول وسيلة يمكن الاستعانة بها في تفسير النصوص المعيبة، هي تقريب النصوص التشريعية الضريبية بعضها من البعض، ومقارنتها لتدارك ما بها من عيوب. فالنصوص الضريبية تكمل بعضها بعضاً، فبعضها يخص ما جاء في أحدها، وبعضها يفسر مجملها، وبعضها ما أطلقه البعض كما أن منها ما ينسخ الآخر¹، فهناك عدة جهات نظر نتيجة قيام الفقهاء بتقريب النصوص، ومنها أن الفقهاء يفسرون جميع المواد التي يتضمنها القانون الضريبي، أي الاعتماد على التفسير اللفظي في جميع جزئياته، لهذا لم تحصر مجال اختصاص الفقهاء²، ومثال ذلك أن الفقهاء فسروا جميع النصوص التي تتعلق بطبيعة الدخل، وحساباته وتحديد مقدار الضريبة الخاضعة، والرديات والتنزيلات والإعفاءات، فيعمل الفقيه إلى تقريب النصوص ذات الموضوع الواحد وتفسرها تفسيراً لفظياً ضمن نطاق التقيد بالتفسير الحرفي³.

وهناك جانب من الفقه عمل على تفسير النص الضريبي، بشكل منفرد عن باقي النصوص الأخرى كتفسير المادة الضريبية الخاصة بالاستئناف، وقبلت الاستئناف مباشرة من دون أن يقدم المكلف اعتراضاً إلى الإدارة الضريبية لينتقد بعد ذلك بطعنه أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل⁴.

ويرى الباحث أن الفقهاء في بعض الأحيان فسروا النصوص القانونية الضريبية بشكل متكامل، نظراً لجميع النصوص، وفي بعض الأحيان وضع الفقهاء تفسيرات حرفية لنصوص القانون الضريبي لبعض النصوص، دون النظر إلى النصوص الأخرى.

ومثال ذلك النصوص التي تتعلق بالطعون الضريبية، لذا يجب أن يكون الاعتراض سابقاً للطعن الاستئنافي، حيث أن قبول الاستئناف المباشر يؤدي إلى تعطيل تحصيل الضريبة، كون

¹ البدرابي، عبد المنعم، 1966، النظرية العامة للقانون والنظرية العامة للحق - المدخل للعلوم القانونية، دار النهضة العربية، بيروت، ص 232.

² بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص 276.

³ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 193-196.

⁴ المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.

المكلف لن يدفع الضريبة، ويعترض بل انه سيتقدم بالطعن الاستثنائي، من دون أن يدفع مبلغ الضريبة¹.

2 - الرجوع إلى المصدر التاريخي:

يراد بالمصدر التاريخي الأصل التاريخي الذي استقى منه المشرع الحكم المنصوص عليه، فقد يكون هذا المصدر قانون دولة أجنبية، أو قضائها أو فقهاء، وقد يكون القانون القديم في الدولة، أو القضاء أو الفقه فيها، فالرجوع إلى المصدر التاريخي للنص يساعد المفسر في معرفة المعنى المقصود²، ومن الواضح أن فقهاء القانون الضريبي يرجعون أحياناً للمصادر التاريخية لتفسير القانون الضريبي، ففي المادة القانونية الواردة في قانون ضريبة الدخل التي كانت تتضمن دمج دخل الزوج بدخل الزوجة، والتي تمثل أصلاً تاريخياً للفقرة (5) من المادة (6) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (113) لسنة 1982 "المعدل" التي نصت على عد الزوجة مكلفاً مستقلاً بذاتها، وعلى هذا الأساس، قرر الفقهاء عدم صحة إجراءات السلطة المالية بإخضاع دخل الزوج والزوجة بشكل مستقل للضريبة، وخاصة عند خصم الإعفاءات³.

وفي القضية المطروحة على المحكمة الدستورية في الأردن حيث إن الوقائع -على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق- تتحصل في أن المدعى كان قد أقام الدعوى رقم 7465 لسنة 1995 مدني كلي، أمام محكمة عمان الابتدائية، مختصماً وزير المالية، طالباً الحكم بإلزامه بأن يرد له مبلغ مائة وأحد عشر ألفاً وثمانمائة وسبعة وثلاثين ديناراً، الذي فرض عليه دفعه دون وجه حق، تحت مسمى ضريبة مبيعات على السيارة التي استوردها من المملكة العربية السعودية، عقب انتهاء إعارته وعودته إلى الوطن⁴.

¹ شريحة، مصطفى، مرجع سابق، ص343.

² الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص286.

³ منصور، محمد، مرجع سابق، ص421-422..

⁴ <http://ahmedelgamel.maktoobblog.com/1610637> 2012/9/30 الساعة 2:00 ظهراً.

وقد استند المدعى في تلك الدعوى إلى أن واقعة البيع المنشئة للضريبة تمت بالخارج، وأنه لا يعتبر مستورداً لسلعة بغرض الاتجار، وإنما لاستعماله الشخصي. ودفع المدعى بعدم دستورية نص المادة (32) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه. وبجلسة 1995/12/30 قضت محكمة شمال عمان الابتدائية بوقف الدعوى تعليقا لحين اتخاذ إجراءات الطعن بعدم دستورية المادة 32 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 28 لسنة 2009، فأقام المدعى هذه الدعوى.

وحيث إن محكمة الموضوع قدرت جدية الدفع بعدم الدستورية بجلسة 1995/12/30 وإن لم تحدد أجلاً لرفع الدعوى الدستورية، وأقام المدعى دعواه الماثلة بتاريخ 1996/2/8، في غضون مهلة الثلاثة أشهر المحددة كحد أقصى لرفع الدعوى الدستورية طبقاً لنص المادة 29/ب من قانون هذه المحكمة الصادر بالقانون رقم 48 لسنة 1979، فإن دعواه تكون قد أقيمت في الميعاد المقرر قانوناً¹.

وحيث إن المقرر وفق تحليلات فقهاء القانون الأردني أن المصلحة الشخصية المباشرة، وهي شرط لقبول الدعوى الدستورية، مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية، بما مؤداه أن تفصل المحكمة الدستورية العليا في الخصومة من جوانبها العملية، وليس من معطياتها النظرية أو تصوراتها المجردة، وهو ما يقيد تدخلها في تلك الخصومة القضائية، ويرسم تخوم ولايتها، فلا تمتد لغير المطاعن التي يؤثر الحكم بصحتها أو بطلانها على النزاع الموضوعي، وبالقدر اللازم للفصل فيها، ومؤداه ألا تقبل الخصومة الدستورية من غير الأشخاص الذين يسهم الضرر من جراء سريان النص المطعون فيه عليهم سواء أكان هذا الضرر وشيكاً يتهددهم، أم كان قد وقع فعلاً، ويتعين دوماً أن يكون الضرر منفصلاً عن مجرد مخالفة النص المطعون فيه للدستور، مستقلاً بالعناصر التي يقوم عليها، ممكناً تحديده وتسويته بالترضية القضائية، عائداً في مصدره إلى النص المطعون فيه، فإذا لم يكن النص قد طبق على من ادعى مخالفته للدستور، أو كان من غير المخاطبين بأحكامه، أو

¹ <http://ahmedelgamel.maktoobblog.com/1610637> 2012/9/30 الساعة 2:00 ظهراً.

كان قد أفاد من مزاياه، أو كان الإخلال بالحقوق التي يدعيها لا يعود إليه، دل ذلك على انتفاء المصلحة الشخصية المباشرة، ذلك أن إبطال النص التشريعي في هذه الصور جميعها، لن يحقق للمدعى أية فائدة عملية يمكن أن يتغير بها مركزه القانوني بعد الفصل في الدعوى الدستورية، عما كان عليه قبلها¹.

وحيث إن المقرر أيضاً في قضاء هذه المحكمة، أن الخطأ في تأويل أو تطبيق النصوص القانونية لا يوقعها في خطأ المخالفة الدستورية إذا كانت صحيحة في ذاتها، وأن الفصل في دستورية النصوص القانونية المدعى مخالفتها للدستور، لا يتصل بكيفية تطبيقها عملاً، ولا بالصورة التي فهمها القائمون على تنفيذها، وإنما مرد اتفاقها مع الدستور أو خروجها عليه إلى الضوابط التي فرضها الدستور على الأعمال التشريعية جميعاً².

ويرى فقهاء القانون الضريبي الأردني إن نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات تعتبر كلاً واحداً، يكمل بعضها بعضاً، ويتعين أن تفسر عباراته بما يمنع أي تعارض بينها، إذ إن الأصل في النصوص القانونية التي تنظمها وحدة الموضوع، هو امتناع فصلها عن بعضها، باعتبار أنها تكون فيما بينها وحدة عضوية متكامل أجزاؤها، وتتضافر معانيها، وتتحد توجهاتها لتكون نسيجاً متآلفاً. ولما كانت الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 28 لسنة 2009 السالف الذكر تنص على أن (تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص.....) - فإن تعيين هذا الالتزام الضريبي لا يستقيم منهجا إلا بالكشف عن جملة دلالات ومفاهيم عناصر هذا الالتزام: كماهية المكلف، وماهية المستورد، وهو ما لا يتأتى سوى بالتعرض وجوباً لدلالات الألفاظ حسبما أوردها المشرع بالمادة الأولى من القانون ذاته، حيث عرفت المكلف بأنه "الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعياً، أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه

¹ الضمور، خليل محمد، مرجع سابق، ص 67.

² <http://ahmedelgamel.maktoobblog.com/1610637> 2012/9/30 الساعة 2:00 ظهراً.

في هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته¹.

كما عرفت "المستورد" بأنه "كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار" - الأمر الذي يتضح معه بجلاء اتجاه إرادة المشرع إلى إخضاع السلع والخدمات التي يتم استيرادها بغرض الاتجار لضريبة المبيعات المقررة وفقاً لهذا القانون، وقد ربط دوماً في نطاق الخضوع لها بين الاستيراد والاتجار فيما يتم استيراده².

متى كان ذلك، وكان المدعى يهدف بدعواه الموضوعية إلى استرداد ما أداه من مبالغ تحت مسمى ضريبة المبيعات على السيارة التي استوردها من الخارج لدى عودته من الإعارة، بغرض الاستعمال الشخصي، لا بغرض الاتجار، فإن التطبيق السليم لنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 28 لسنة 2009 يكون محققاً للمدعى بغيته من دعواه الموضوعية، ولا يكون له مصلحة في الطعن على النص المطعون فيه بحسبان أن الضرر المدعى به ليس مرده إلى هذا النص وإنما مرده إلى الفهم الخاطئ له والتطبيق غير السليم لأحكامه، ومن ثم فإن المدعى يمكنه بلوغ طلباته الموضوعية من خلال نجاحه في إثبات الغرض من استيراد السيارة المجلوبة من الخارج -وذلك شأنه أمام محكمة الموضوع- دون حاجة إلى التعرض للنص من الوجهة الدستورية، الأمر الذي تنتفي معه المصلحة في هذه الدعوى، ويتعين القضاء فيها بعدم القبول. ومن المعلوم أن المحكمة حكمت بعدم قبول الدعوى، وبمصادرة الكفالة³.

ويرى الباحث أن المشرع الفلسطيني أخذ بصياغة النصوص الضريبية من خلال الاطلاع على نصوص القانون في الدول الأخرى وخاصة القانون الفرنسي والقانون المصري والعراقي

¹ البدر اوي، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 235.

² <http://ahmedelgamel.maktoobblog.com/1610637> 2012/9/30 الساعة 2:00 ظهراً.

³ الضمور، خليل محمد، مرجع سابق، ص 69.

والأردني، حيث أن هناك العديد من النصوص القانونية الضريبية قد أخذت من بنود ونصوص القوانين في تلك البلدان.

الفصل الثاني

طرق تفسير القوانين الضريبية

هناك عدة طرق لتفسير القوانين الضريبية، وهناك عدة مدارس لتفسير القانون الضريبي، لها نظريات واتجاهات مختلفة في كيفية تفسير القانون الضريبي والتصرفات القانونية، فهناك مدارس الاتجاه التقليدي في التفسير تدافع عن التفسير الضيق للقانون (مدرسة الشرح على المتون)، ومن أهدافها الكشف عن إرادة المشرع حين كتابة النص، وهناك مدارس أوسع من المدارس التقليدية (الاجتماعية)، والتي هدفت إلى الكشف عن إرادة المشرع وقت تطبيق النص، كما اهتمت بالجوانب العديدة المحيطة بالقانون، في حين أن المدرسة العلمية (البحث العلمي الحر)، هدفت إلى اكتشاف إرادة المشرع الحقيقية من خلال البحث عنها في مصادر رسمية أخرى غير التشريع، فإن لم تحصل عليها، فتتوصل إليها عن طريق البحث العلمي الحر.

عموماً سيكون هذا الفصل مقسماً إلى مباحث ثلاثة: (المبحث الأول) فيتناول التفسير الحرفي للقانون الضريبي، أما (المبحث الثاني) سيتضمن التفسير النصي للقانون الضريبي، وسيخصص (المبحث الثالث) لطرق تفسير القوانين الضريبية.

المبحث الأول: التفسير الحرفي للقانون الضريبي "مذهب الشرح على المتون"

ظهرت مدرسة الشرح على المتون، أو مدرسة التزام النص عقب وضع التقنيات في بداية القرن التاسع عشر، واعتبرت أول عمل تشريعي ضخم من نوعه، ظهر في العصر الحديث حتى ساد الاعتقاد حينذاك أنها أحاطت بكل شيء¹. وكان من ملامح هذا المذهب أن على المشرع أن يختار من المفردات أدقها ومن العبارات أقومها ومن التراكيب أمثلها، بيد أن أحداً لا يستطيع الادعاء أن الامتثال المطلق من قبل المشرع، يجعل عمله التشريعي بمنأى عن الغموض، أو الإبهام، طال الوقت به أم قصر، فقلع التشريع مهما كانت قوية ومحصنة، لا تستطيع الصمود أمام السيول الجارفة من التطورات والأحداث والظروف الجديدة، بل حتى

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص278.

التطور الذي يرقى بالفكر الإنساني، وينقله من حال إلى أفضل حال، لا بد وأن يرى في تغيير التشريع ضرورة لا بد منها¹. وعليه فإن على القائم بالتفسير أن يباشر في تحليل مفردات النص وعباراته، متقيداً بألفاظه التي يفترض أن المشرع انتقاها للتعبير عن إرادته، على أساس أن المشرع عنى كل ما قاله، وقال كل ما عناه، لذا فليس بوسع المفسر سوى احترام منطوق مفردات النص².

وإن الإحاطة بفلسفة هذا المذهب ورؤيته في تفسير القانون، سيتم تناوله في ثلاثة مطالب: أتناول في (المطلب الأول)، بيان مفهوم تفسير القانون في ظل مذهب التفسير الحرفي، في حين أتناول في (المطلب الثاني) معايير التفسير الحرفي للقانون الضريبي، وأتناول في (المطلب الثالث) تطبيق مذهب التفسير الحرفي في النطاق الضريبي، وفي (المطلب الرابع) تقويم مذهب التفسير الحرفي.

المطلب الأول : مفهوم تفسير القانون في ظل مذهب التفسير الحرفي

وظهرت هذه المدرسة نتيجة صدور المجموعات القانونية في فرنسا³، وهي مدرسة تقليدية تقدر التفسير الضيق والحرفي للنصوص، والقواعد القانونية، حيث تعتقد هذه المدرسة أن النصوص القانونية تتضمن على دقائق القانون وتفاصيله، كما أنها احتوت كافة الفرضيات والاحتياجات، لمواجهة تطورات مفاجأة في الحياة ، وهذا بسبب ذكاء وفطنة المشرع، ودقة تبصره وإدراكه، ووعيه العميق، كما أن المشرع متمكن من اللغة القانونية، فهو ينتقي الألفاظ والمصطلحات، ويحدد دلالاتها ومضمونها بعناية ودقة⁴.

¹ قاسم، محمد، مبادئ القانون، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ص117.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص219-220.

³ أن القاعدة في فرنسا كما هي في الدول الأوروبية هي: "الكلمات يجب أن يتقيد بها بحرفية والقانون يطبق على وفق ذلك مهما كانت النتائج غير ملائمة "

⁴ <http://droitalgerie.ahlamontada.net/t9-topic> بتاريخ 2013/1/26 الساعة 12.00 مساء.

ومن ثم وجب عند التفسير، الرجوع إلى إرادة المشرع وقت وضعه للقواعد القانونية، وإلى إرادة صاحب التصرف القانوني حين إصداره للتصرف¹. ويجب أن تتم عملية الرجوع والبحث عن إرادة المشرع، من خلال النصوص بألفاظها، ودلالاتها اللغوية والاصطلاحية، وتراكيبها اللغوية²، ولكن كيف يتم التفسير بموجب هذا المذهب في حالة النص المعيب بإحدى عيوب التشريع؟

ويرى محمد بقبق أن هذا المذهب "يستبعد الميول الذاتية للمفسر لأنها تترجم إرادة المشرع، وتعتبرها الإرادة الوحيدة التي يجب التقيد بها لأنها تعبر عن إرادة المجتمع، فنص القانون لا يحتمل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الاستعمال ومراد واضع القانون³". وإذا حصل أي غموض في إرادة المشرع يتم البحث عن الإرادة الحقيقية للمشرع من خلال عدة طرق ومنها:

1. الأعمال التحضيرية.

2. حكمة التشريع.

3. المصدر التاريخي للنصوص القانونية⁴.

وفي حال وجود نقص تشريعي، ولم يتم التمكن من معرفة إرادة المشرع الحقيقية، وجب البحث عن نيته المفترضة⁵ بشأنها، عن طريق الاستنتاج المنطقي، والرجوع إلى مبادئ التشريع ونظرياته العامة⁶. ويرى الباحث أن اللجوء إلى الإرادة المفترضة للمشرع هي من الحيل

¹ كبيرة، حسن، مرجع سابق، ص 402.

² الذيابي، سعيد، مرجع سابق، ص 15-20.

³ بقبق، محمد، 2002، مدخل عام لدراسة القانون، مركز النشر الجامعي، تونس، ص 87-88.

⁴ قاسم، محمد، مرجع سابق، ص 117-118.

⁵ الإرادة المفترضة هي استنتاج قصد المشرع وبيان حكمه بشأن مسألة معينة لم يتناولها النص لو انه نص عليها، بمعنى افتراض إرادة المشرع لو انه نص على الحالة التي لا يحكمها نص معين، ويعد القياس الطريقة المثلى لاستنتاج إرادة المشرع أو افتراضها، فالقياس حسب مفهوم الشرح على المتون يكشف عن نية المشرع أو إرادته المفترضة في حالة عدم وجود نص أو في حالة الفراغ التشريعي.

⁶ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص 257-258.

القضائية، التي تخل بمبدأ تحقيق العدالة الضريبية، لأنها تستخدم لإيجاد التوافق بين القانون والواقع الفعلي. والمشرع الضريبي أخذ بهذا المذهب، من خلال صياغة النصوص الضريبية، ولكن ما يميز القانون الضريبي الفلسطيني أنه يختلف بقواعده ومبادئه عن القوانين الأخرى، وبالتالي سعى المشرع الضريبي إلى استخدام هذا المذهب لإزالة الغموض الذي يعتري بعض العبارات، والنصوص القانونية الضريبية، فأورد الباب الأول من القانون بتعريفات يتضمنها النص القانوني لمواد القانون الضريبي.

فبعد التعرف على مفهوم تفسير القانون في مذهب الشرح على المتن ما هي ضوابط ومعايير التفسير الحرفي للقانون الضريبي؟

المطلب الثاني : معايير التفسير الحرفي للقانون الضريبي

يعبر هذا المذهب عن فكرة المذهب نفسه حول القانون، وأصله، وتكوينه، لأنها ترد القانون إلى مشيئة المشرع وإرادته، وتعتبر التشريع هو المصدر الوحيد للقانون، حيث أن التفسير يتجه أولاً نحو البحث عن إرادة المشرع عند وضع النص¹، وأهم طرق التفسير وفق هذا المذهب هي تفسير منطوق النص، وله أهمية كبيرة على غيره من طرق التفسير، حيث أن هناك العديد من المعايير التي يجب مراعاتها عند الاعتماد على هذه الطريقة في تفسير القانون الضريبي، وفق منطوق النص، ومنها²:

أولاً : الاعتماد على المعنى الاصطلاحي، عندما تنطوي إرادة المشرع عليها، أي الأخذ بالمعنى القانوني في حال وجود عدة معاني للعبارة أو النص القانوني، أحدهما لغوي والآخر اصطلاح³، ولا يعني ذلك عدم النظر إلى معاني اللغة العربية وتركها، حيث أن من خلال قواعد اللغة؛ يتعرف المفسر المعنى الحقيقي، أو المجازي للنص، وهذا ما يجب أن يتوصل إليه المفسر⁴.

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 278-279.

² شيحة، مصطفى، مرجع سابق، ص 138.

³ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص 257-258.

⁴ عبد الرحمن، أحمد شوقي، مرجع سابق، ص 270-271 .

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي التزم بالمعنى الاصطلاحي للنصوص القانونية، لأن هذه النصوص تصاغ وفق المبادئ والقواعد الضريبية، ومنها قاعدة اليقين والعدالة الضريبية.

ومثال ذلك؛ أنه لا يمكن تفسير عبارة " من أي مصدر للدخل " التي جاءت في سياق بيان وعاء الضريبة¹، أن المشرع يخضع مصدر الدخل نفسه للضريبة استناداً إلى المعنى الظاهر على النص، أو معناه اللغوي، أي أن المشرع قد وقع في خطأ في الصياغة²، بل يجب أن تفسر عبارة مصدر الدخل، على وفق معناها الاصطلاحي، أي أن المشرع لم يقصد فرض الضريبة على مصدر الدخل، بل أراد فرض الضريبة على الدخل الناجم من المصادر، التي عرفها في المادة (1) بنشاط الأعمال³.

وما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة بخصوص مكان الصفقة حيث تم الأخذ بالمعنى الاصطلاحي، حيث تم تعريفه: المكان الذي تخضع فيه الصفقات لضريبة القيمة المضافة هو جميع محافظات الوطن بما فيها قطاع غزة، وكذلك الموانئ والمناطق الإسرائيلية، أي إن عبء الضريبة يقع في كافة المناطق، دون إعفاء أو استثناء منطقة من أخرى . بمعنى أن البيع إلى المناطق الإسرائيلية تخضع للضريبة المضافة، ولا تعامل على أنها صفقات لغايات التصدير، وقد عرّف الباب الرابع من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية رقم (4745) لسنة 1985 مكان الصفقة في المواد (15) و(16) بند (1) وبند (2)، وأخضع كافة الصفقات التي تتم في المناطق سواء في الضفة الغربية أو غزة للضريبة.

ثانياً : استخلاص إرادة المشرع، من خلال معنى النص المقصود من العبارات، الواردة في بنود القانون، وعدم الاعتماد على معنى اللفظ ذاته، أي (العبرة بالمقاصد والمعاني، وليس بالألفاظ والمباني)⁴.

¹ المادة (3) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

² خطأ المشرع في صياغة النص يظهر لأن ما يخضع للضريبة هي الأرباح الصافية من مصادر الدخل المذكورة وليس مصادر الدخل نفسها.

³ المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل .

⁴ فرج ، توفيق، مرجع سابق، ص 218 .

ويرى الباحث أن إرادة المشرع الضريبي هي التي يجب أخذها بعين الاعتبار، عند تفسير النصوص القانونية الضريبية، أي يجب تحري إرادة المشرع، قبل الوصول إلى تفسير العبارات والنصوص الضريبية، فالنصوص في مجموعها عمل المشرع نفسه، وهي من بعد متعلقة بعضها ببعض الآخر، وتفسر بعضها بعضاً، كما يجب الرجوع إلى باقي ألفاظ النص، أو إلى ألفاظ النصوص الأخرى، علها تعطي المراد من هذا اللفظ أو ذلك.

ثالثاً : التقيد باللفظ الوارد في النصوص القانونية، والعبارات التي يتضمنها القانون، واستثناء النص الذي يعتريه الغموض أو النقص، لذا يجب كشف هذا الخطأ قبل تفسير النصوص القانونية¹، فيجب التفريق بين التفسير والترجمة، لأن الجهة المفسرة لا تفسر الألفاظ بمنأى عن بعضها البعض، لذا يعد من غير الصحيح وصف التقدير بالاتفاق، بكونه عقداً على أساس أن المشرع أورد لفظ "الاتفاق"²، وإن هذا اللفظ يدل من الناحيتين اللغوية والقانونية على توافق إرادتين³، لذا وبتطبيق ضوابط التفسير اللفظي أن لا تفسر كلمة "الاتفاق" على نحو مباشر وحرفي، كما هي بال عقود لأنها تظهر نتائج خاطئة، ومن أبرزها التزام السلطة المالية بعدم إجراء تغييرات على الاتفاق بعد صيرورته تاماً⁴. أي انه يجب تفسير الألفاظ في ضوء باقي النصوص الضريبية، لحسم الخلافات التي قد تنتج في حال الاعتماد على تفسير الألفاظ بمعزل عن النصوص والعبارات الأخرى في المواد القانونية الضريبية⁵. فحين يجيز المشرع التصالح بين الإدارة الضريبية والمكلف، ويعبر عنه بلفظ "اتفاق المكلف والدائرة"⁶، إذ لا يتم تفسيره كسائر عقود القانون الخاص، بل أنه أسلوب يجيزه المشرع استثناءً لإنهاء المنازعات الضريبية أو تقليل المعروض منها أمام القضاء فهو غير ملزم للإدارة الضريبية.

¹ كما ورد ذلك في أحد الأحكام الإنكليزية الصادرة سنة 1836، عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص 310 .

² تنص المادة (28) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 بند 5 على: ".....أو تم الاتفاق ..".

³ عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 112-113 .

⁴ كما يخالف الصفة السيادية لفرض الضرائب ولا يتماشى مع كون القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام .

⁵ بدوي، محمد وديع، 1964، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة - دراسة مقارنة، مطابع الشعب، القاهرة، ص 204.

⁶ جاء في الفقرة (1) بند ج من المادة (17) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وبعد التعرف على معايير التفسير الحرفي فما هو تطبيق مذهب التفسير الحرفي في نطاق القانون الضريبي؟

المطلب الثالث : تطبيق مذهب التفسير الحرفي في نطاق الضرائب

يتفق مذهب الشرح على المتون في انه يجعل التشريع هو المصدر الوحيد للقانون، ويقوم على أساس احترام نصوص التشريع، وتقديسها على أساس أن المشرع عنى كل ما قاله، وقال كل ما عناه، فليس بوسع المفسر سوى التقيد بتلك الإرادة، وترك التوسع في التفسير، وعدم الركون إلى أي مصدر من مصادر القانون، خلا التشريع لا سيما العرف¹.

واستخدم المشرع الضريبي مدرسة الشرح على المتون في تفسير القانون الضريبي²، حيث بالرغم من الانتقادات التي وجهت لهذا المذهب، إلى أن المشرع الضريبي تمسك به، ويعزو المشرع ذلك لعدة اعتبارات ومنها³:

1 - القانون الضريبي هو قانون استثنائي، لا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه، لذلك وجب تفسيره بطريقة ضيقة، وعدم التوسع في تفسير عباراته ونصوصه، فعلى المفسر أن يلتزم بتفسير النصوص التشريعية، ليصل إلى حل مناسب للمشكلة المطروحة أمامه، فلا يجوز الخروج عليها، وهذا لأنها تعتبر لفقهاء الشرح على المتون نصوصاً مقدسة، لا يجوز المساس بها، أو الخروج على أحكامها⁴.

2 - يجب عند تفسير النصوص البحث عن إرادة المشرع، أو نيته التي أراد أن يعبر عنها لهذه النصوص، فالتشريع أساس القانون، أي أن العبرة في تفسير هذه النصوص دائماً بالأحكام التي اتجهت إليها إرادة أو نية المشرع، كما يعتبر التشريع هو المصدر الوحيد للقانون .

¹ مراد، عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة على الموحدة، دون دار نشر وسنة نشر، ص 216.

² ومن أبرزهم في فرنسا الفقيه " جني " وفي مصر د. عبد الحكيم الرفاعي، خلاف، حسين، مرجع سابق، ص 84.

³ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 279.

⁴ عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 212-215.

3 - تحقيق قاعدة اليقين؛ بأن المكلف عليه أن يلتزم بما يقدر عليه من ضريبة، فإن حصل شك، أو غموض في النصوص الضريبية، وجب تفسيرها على نحو ضيق، ولا يجوز التوسع، بما يحقق مصلحة الخزينة، وعدم النظر إلى مصلحة المكلف.

4 - تحقيق العدالة الضريبية، فهو يحافظ على مصلحة الخزينة؛ من خلال الحفاظ على مصدر إيراداتها؛ ويحمي المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في فرض الضريبة.

5- إذا عجز الشارح أو المفسر فقيهاً كان أو قاضياً، عن استخلاص قاعدة ما من نصوص التشريع، فإن اللوم يقع عليه هو، وليس على المشرع، لأن ذلك العجز لا يرجع إلى عيب في التشريع الذي احتوى جميع لقواعد القانونية، بل يرجع إلى عدم قدرة الشارح أو المفسر، في استخلاص القواعد من النصوص¹.

ولكن المشرع الضريبي غيرت نظرتة إلى القانون الضريبي؛ حيث لم يعد ذلك القانون الاستثنائي التحكيمي، فهو قانون له ذاتية واستقلال متطور، والضريبة اليوم تحقق أهداف اجتماعية واقتصادية، وهي ترمي لتحقيق العدالة الضريبية².

ومن الأمثلة على هذه المدرسة ما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، مادة (101) حين أفردت عدة تعريفات قبل الدخول إلى المادة التي تعالج الفروقات في المبالغ، كبيان معنى "الجدول": جدول الأسعار للمستهلك في إسرائيل الذي ينشره مكتب الإحصاء المركزي في إسرائيل من حين لآخر. و"فروق الارتباط": المبلغ المضاف إلى مبلغ الدين وفقاً لمقدار ارتفاع الجدول. و"فروق الارتباط والفوائد": فروق الارتباط بإضافة 4% سنوياً إلى المبلغ المرتبط أو فائدة مقدارها 156% سنوياً عن المبلغ موضوع البحث، أيهما أكبر³.

¹ بدوي، محمد، مرجع سابق، ص123.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص219-220

³ قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية . وبقيت هذه المادة في التعديل لسنة 1985 في الأمر العسكري رقم (4745).

ويرى الباحث أن هناك انقساماً بين فقهاء القانون الضريبي، فمنهم من بقي وفياً للتفسير الحرفي المطلق على الحالات جميعها، ومنهم من لا يستبعد طرائق التفسير التي تؤدي إلى التفسير الحرفي.

فعند تعارض النصوص القانونية الضريبية يمكن الرجوع إلى الأعمال التحضيرية التي تعتمد على التفسير الحرفي، وهكذا فإن هذا الفريق يقصر التفسير الحرفي المطلق على حالة وضوح النص ودقته، حيث يعتمد على أسلوب الصياغة المرنة، فلا يمكن التقييد بحرفية اللفظ الذي أورده المشرع، ما دام أن الأخير أراد لمفهوم النص أن يكون نسبياً غير حاسم، حيث يجب الرجوع لإرادة المشرع، أما إذا غمض وأسدل الإبهام عليه سدوله، فلا خطأ من الرجوع إلى باقي طرائق التفسير، وذلك لخدمة التفسير الحرفي، فعلى القائم بالتفسير السعي في الحالتين، للكشف عن قصد المشرع الحقيقي بوساطة الأعمال التحضيرية، أو حكمة التشريع، أو المصدر التاريخي¹.

واستناداً إلى ما تقدم، يرى الباحث أنه إن كانت غالبية الفقه المالي الضريبي تؤيد التفسير الحرفي، إلا أنه يظهر بجلاء، تخفيف بعض مؤيديه من حدته على النحو الذي يقصرون تطبيقه على نصوص معينة، وهي التي تتميز بوضوحها ودقتها، من دون تلك النصوص التي يعترتها عيب من عيوب الصياغة التشريعية.

وبعد التعرف على تطبيق هذا المذهب في نطاق الضرائب، فلا بد من تقييم هذا المذهب في المطلب الرابع فيما يلي:

المطلب الرابع: تقييم مذهب التفسير الحرفي

رغم المزايا التي تمتع بها هذا المذهب، فقد تعرض لنقد شديد، لأن نظريته تؤدي إلى جمود القانون²، فمن خلال النظر إلى مذهب التفسير الحرفي لنصوص القانون الضريبي، يؤكد الفقه

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 279.

² قاسم، محمد، مرجع سابق، ص 118.

القانوني أن المبادئ والأسس التي قام عليها مذهب التفسير الحرفي جميعها، تستند إلى معايير لا تحقق الهدف من تفسير القانون الضريبي وفق المبادئ الضريبية¹، حيث أن:

1. مذهب الشرح على المتون يعتبر التشريع المصدر الوحيد للقانون، وكان فرنسوا جيني من أهم مهاجميه في فكرة مصادر القانون، واثبت تعدد المصادر، ولم يعد هناك مصدر وحيد للقانون².

2- يترتب على منهجية الشرح على المتون حصر دائرة الشرح والتفسير في التشريع وحده، مما تترتب عليه اضطراباً، أدى إلى الأخذ بالإرادة المفترضة أحياناً، وغير إرادة المشرع، دفع ببعض الفقهاء من إلى القول برفض أي طلب لا يستند إليه في التشريع.

3- الظروف الاجتماعية والاقتصادية المحيطة بالمجتمع، والى تقديس لإرادة المشرع، وإهمال إرادة الأمة أمر يؤدي إلى الدكتاتورية الاستبدادية كحتمية³.

4- إن استخدام القياس المنطقي وإغفال الواقع في التطبيق الآلي للقانون، حتى افتقدوا الرؤية السليمة، وغالوا في الحفاظ على استقرار المعاملات، إلى ما يسمى بإخضاع الأحياء إلى الأموات.

5- التقيد بالتفسير الحرفي يوجب بقاء المنازعات على حالها من دون علاج، وهذا يبرز الأساس الذي استندت إليه هذه المدرسة، من افتراض كمال التشريع أساساً خاوياً معيياً، فهذا المذهب يعتمد على المسائل القانونية⁴. والتي تتضمن الجوانب التي عالجها المشرع بالنص عليها، وهناك جوانب لم ينص عليها المشرع، وبالتالي ليس بوسع مفسر القانون الضريبي التوسع في تفسير النصوص والعبارات⁵.

¹ عطية، قدرني نقولا، مرجع سابق، ص215.

² <http://droitalgerie.ahlamontada.net/t9-topic> بتاريخ 2013/1/26 الساعة 12.00 مساءً.

³ اللساوي، اشرف فايز، مرجع سابق، ص200.

⁴ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص259.

⁵ القيسي، أعاد، مرجع سابق، ص263.

فمدرسة الشرح على المتون، كانت نتيجة لعوامل وظروف خاصة بفرنسا، لا يمكن أن تعمم إلى سواه من الدول وخاصة في الوطن العربي وبالذات فلسطين. فالمشرع الفلسطيني لا يعتمد على التفسير الحرفي لنصوص القانون الضريبي بشكل كامل، حيث أن تفسير القانون الضريبي يجب أن ينسجم مع قواعد فرض الضريبة، كما أن القانون الضريبي قانون مستقل، له ذاته المستقلة، وفوق هذا وذلك فإن قانون الضريبة في فلسطين آخذ ببناء ذاتية، واستقلال خاص به، ولا يصح القول كونه قانوناً استثنائياً؛ يجب تفسيره على نحو ضيق¹.

ويرى الباحث أن المشرع الفلسطيني رفض الاعتماد بشكل كامل على تفسير مذهب الشرح على المتون، لأن القانون الضريبي قانون له ذاتية المستقلة، والتي يجب من خلالها تفسير القانون الضريبي وفق صالح الخزنة العامة إذا وجد غموض، ولم يتيسر الكشف عن إرادة المشرع، لأن القانون الضريبي وجد لحماية مصلحة الخزنة العامة للدولة، لأن هدف الدولة حماية مصالح الأفراد، من خلال تقديم الخدمات العامة باطراد وانتظام.

وبعد التعرف على التفسير الحرفي ضمن مدرسة الشرح على المتون، ما هو التفسير النصي للقانون الضريبي؟

المبحث الثاني : التفسير النصي للقانون الضريبي

تتعدد طرق تفسير القوانين الضريبية، فمنها الطرق الداخلية التي تتعلق بحرفية النصوص، ومنها الطرق الخارجية التي تكون خارج إطار النص. ويمكن تعريف طرق التفسير النصي: بأنها وسائل تساعد المفسر؛ وهي تكون خارج إطار النص القانوني، في حين يكون التفسير الحرفي نابغاً من النصوص ذاتها .

وترتبط طرق التفسير النصي بعدة طرق ومنها الأعمال التحضيرية ومصدر القانون التاريخي، والمبادئ العليا للتشريع، عموماً سيكون التفسير من خلال روح النص وفحواه محور

¹ عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 215 .

(المطلب الأول)، والأعمال التحضيرية محور (المطلب الثاني)، والمصدر التاريخي للقانون محور (المطلب الثالث) .

المطلب الأول : التفسير من خلال روح النص وفحواه

إن نصوص القانون الضريبي متكاملة في صياغتها وتفصيلاتها. حيث أن المعنى لا يظهر من خلال عبارة النص ولكن من لوازمه ومقتضاه، وإن تحري تفسير النص من خلال روحه وفحواه يتم بأسلوبين : إما عن طريق إشارة النص وهذا في (الفرع الأول)، وأما عن طريق المعنى المستخرج من مفهوم النص، أو دلالاته، وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إشارة النص

ويقصد بذلك المعنى الذي لا يتبادر من ألفاظه، ولكنه مع ذلك يكون من لوازمه ومقتضياته، فالنص القانوني يجب العمل بما يفهم من عبارته، أو إشارته أو دلالاته، أو اقتضائه، لأن كل ما يفهم من النص بطريق من هذه الطرق الأربعة هو من مدلولات النص، والنص حجة عليه، وإذا تعارض معنى مفهوم بطريق من هذه الطرق، ومعنى آخر مفهوم بطريق آخر منها، رجح المفهوم من العبارة على المفهوم من الإشارة، ورجح المفهوم من أحدهما على المفهوم من الدلالة¹.

والمراد بما يفهم من إشارة النص المعنى الذي لا يتبادر فهمه من ألفاظه ولا يقصد من سياقه، ولكنه معنى لازم للمعنى المتبادر من ألفاظه، فهو مدلول اللفظ بطريق الالتزام. ولكنه معنى إلزامياً، وغير مقصود من السياق، كانت دلالة النص عليه بالإشارة لا بالعبارة. وقد يكون وجه التلازم ظاهراً، وقد يكون خفياً، ولهذا قالوا: إن ما يشير عليه النص قد يحتاج فهمه إلى دقة نظر ومزيد تفكير، وقد يفهم بأدنى تأمل، فدلالة الإشارة هي دلالة النص عن معنى لازم لما يفهم

¹ الحياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص364-366.

من عبارته غير مقصود من سياقه؛ يحتاج فهمه إلى فضل تأمل أو أدناه، حسب ظهور وجه التلازم وخفائه¹.

ويجب تغليب المعنى الواضح لعبارة النص إذا تعارض مع دلالة بالإشارة إلى نص آخر²، أي إذا تعارض معنى إشارة النص، مع معنى مفهوم من ألفاظ النص، يكون المعنى الثاني هو المعتمد بالتفسير³. فالتقدير بالاتفاق الوارد بالمادة (38) الخاصة بالاعتراض على التقدير، حيث استخدام المشرع عبارة " يعد التقدير نهائياً وملزماً للطرفين "، أي لا يقبل الاعتراض⁴، والمفهوم من هذه العبارة؛ أن التقدير قطعي لا يقبل الاستئناف، كما أن المفهوم هو عدم قبول اعتراض ثاني على التقدير نفسه، كون أن هذا المعنى هو من لوازم النص ومقتضياته من جهة، ولا يتعارض مع معنى آخر مستخرج من ألفاظ النص، ولكن أن المشرع أراد هذا المعنى، وإن لم يصرح به في عبارات النص وألفاظه، لأن هدف المشرع هو تقليل المنازعات الضريبية، سواء المعروضة منها أمام الإدارة الضريبية، أو المعروضة أمام المحاكم الاستئنافية⁵.

ويرى الباحث أن ما يفهم إشارة بعدم جواز الطعن بالتقدير، بالرغم من عدم التصريح بذلك مباشرة، بل يمكن إظهار هذا المعنى الذي أشار إليه المشرع، ويعد من لوازم النص ومقتضياته، وحين نص على الاعتراض والاستئناف، اشترط أن يكون الطعن على ضريبة مقدرة⁶، وهذا يعني؛ أن المشرع أشار إلى عدم جواز الطعن بالتقدير بصورة ضمنية، دون أن يصرح بذلك بصورة مباشرة ولفظية⁷.

¹ عايد، رباح، مرجع سابق، ص 69-77.

² عبد الرحمن، أحمد شوقي، مرجع سابق، ص 278.

³ فرج، توفيق، مرجع سابق، ص 220.

⁴ عجز المادة (38) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، إذ تم انتقاد هذا النص وخصوصاً عبارة " ملزم للطرفين " و تم اقتراح ان تكون " لا يقبل الطعن ".

⁵ علي، دلاور، مرجع سابق، ص 112.

⁶ المواد (28) و(29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁷ نص الفقرة (3) من المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

وقد استخدم المشرع الفلسطيني إشارة النص؛ من خلال المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، حين عالج قضية التزوير والاحتيال الضريبي، حيث لم يشر إليها صراحة بل أشار إلى الأفعال التي تؤدي إليها من خلال بنود هذه المادة، فورد في هذه المادة: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في قانون آخر يعاقب بالحبس..... كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية:..."، حيث لم يذكر صراحة عبارة الاحتيال، أو التزوير الضريبي، ولكن أشار إليها من خلال سرد أفعالها.

وفي قانون ضريبة القيمة المضافة، حيث أن واضع النص القانوني استخدم إشارة النص، عندما تناولت المادة رقم (123) فقره (أ) وبنودها عقوبة الحبس لمدة (3) أعوام مع غرامة مقدارها (100000) شيكل مع أربعة أضعاف المبلغ؛ المنوي التهرب من دفعه، وحسب المبلغ الأكبر، أو بالعقوبتين معاً، وذلك لمن حاول عدم الالتزام، وتسديد مبالغ الضريبة المضافة، وإخفاء صفقات، وإيرادات، وخصم مدخلات مع علمه، بعدم قانونية هذا الخصم، وقام بنقل بضائع بدون فواتير، مع علمه بعدم قانونية هذا التصرف، وأجاز هذا البند من النظام منع المكلف من ممارسة النشاط لفترة محددة، يراها المسؤول، وقد أجاز النظام في بنوده الخاصة وجود الغرامة الإدارية على صفقات المشتغل، وفي حال مخالفة النظام، للتهرب من دفع وأداء الضريبة بشكل صحيح. فهنا عالج القانون قضية التزوير والاحتيال الضريبي، والتي تؤدي إلى التهرب الضريبي، حيث لم يشر إليها صراحة، بل أشار إلى الأفعال التي تؤدي إليها، من خلال بنود هذه المادة¹.

الفرع الثاني: مفهوم النص أو دلالاته

المراد بمفهوم أو دلالة النص، ما يفهم من عبارة النص، والمعنى الذي يتبادر فهمه من صيغته، دون أن يوضحه اللفظ أو الإشارة، ويكون هو المقصود من سياقه، فمتى كان المعنى

¹ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

ظاهراً فهمه من صيغة النص، والنص سيق لبيانه وتقريره، كان مدلول عبارة النص¹. وفي هذه الحالة لا يظهر المعنى؛ لا من منطوق النص، ولا من عبارته، ولا عن طريق الإشارة، وإنما عن طريق الاستدلال بدلالة المفهوم، قياساً على دلالة المنطوق²، والتفسير من مفهوم النص أو دلالاته؛ له ثلاثة أنواع: القياس وسيكون محور (الفقرة الأولى)، والاستنتاج من باب أولى وسيكون محور (الفقرة الثانية)، والاستنتاج من مفهوم المخالفة وسيكون محور (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: القياس أو الاستنتاج بمفهوم الموافقة

يقصد بمفهوم الموافقة: وت حكم المنطوق للمسكوت عنه، الموافق له في العلة، سواء كان مساوياً له في العلة، أو كان أولى منه³، وعرفَ فقهاء القانون القياس⁴: بأنه " هو إعطاء حاله غير منصوص عليها في القانون حكم حاله منصوص عليها لاتفاق الحالتين في العله ". وللقياس عدة أركان وهي:

- 1.الأصل: واقعة نص على حكمها المشرع ويسمى المقيس عليه .
- 2.الفرع: وواقعة لم ينص على حكمها المشرع ، ويسمى المقيس .
3. الحكم: نتيجة القياس وهو ما ثبت للفرع بعد ثبوته للأصل.
- 4.العلة: علة متوافرة في الواقعتين ينطبق على حكم الفرع ما ينطبق على حكم الأصل⁵.

فالعلة هي سبب القياس لنص؛ لا يوجد له حكم، بل يتم سحب الحكم عليه من خلال الاستنتاج، لموافقة هذا النص نص آخر محكوم فيه، ومن شروط العلة:

¹ عايد، رباح، مرجع سابق، ص79.

² بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص264.

³ مطر، محمد وآخرون، مرجع سابق، ص190.

⁴ يفرق فقهاء القانون بين القياس من جهة ، ومفهوم الموافقة من جهة ثانية على أساس أن القياس يحتاج إلى اجتهاد في استنباط العلة في حين أن المفسر في مفهوم الموافقة يدرك العلة بمجرد فهم اللغة ، أي بدون اجتهاد ، الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق ، ص 301-302.

⁵ عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص 322.

أ- قد تكون وصفاً عارضاً (كثرة التهرب الضريبي بالاحتيال).

ب- وصف لازم (العقوبات، التنزيلات)¹.

ج - فعلاً من أفعال المكلفين (احتيال، تزوير، تهرب).

د- وصف مجرد (مقدار الحبس، أو الغرامة)².

حيث أن القياس يستخدم لمواجهة الحالات المستجدة، والتي لا يوجد فيها حكم سابق، أو نص قانوني يحكمها، كما يجب أن لا يستخدم القياس في إنشاء قاعدة أو حكم جديدين، يختلفان عن النص الأصلي المراد تفسيره³.

ويرى الباحث أن القياس يتم استخدامه وفق مقتضيات العدالة الضريبية، وقواعد فرض الضريبة، وهذا ما يميز القانون الضريبي؛ الذي يتمتع بأنه قادر على تكييف نصوصه بما يتناسب مع الواقع، وما يستجد من وقائع، وحالات لم يتناولها المفسر والمشرع من قبل.

ومن الأمثلة على القياس؛ لو أن مصدراً لإنتاج الدخل، مثل الدخل الناتج عن بيع أصول، لم ينص على خضوعه المشرع صراحة للضريبة، فهل يعني ذلك إعفاءه من الضريبة؟ فكون المشرع خول ضمنياً بإخضاع كل مصدر آخر غير معفى بقانون، وغير خاضع لأية ضريبة⁴، وهذا يعطي مطبق القانون أن يقيس مصادر الدخل؛ التي لم تذكر في المصادر التي ذكرت في نص القانون.

¹ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص266.

² كبيرة، حسن، مرجع سابق، ص325.

³ عبد الباقي، عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 342-343 .

⁴ الفقرة (ص) من المادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وعبارة " أي مصدر آخر " الواردة في البند (11) من الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل .

ومن الأمثلة الأخرى ورود عبارة " بما فيها " ¹ ، مما يعني السماح للمفسر بإدخال حالات أخرى ضمن تطبيق النص قياساً على الحالات المنصوص عليها. ومن الأمثلة الأخرى؛ أن المشرع لم يشترط بإعفاء العقارات المخصصة للرياضة، والمخصصة لإقامة الشعائر الدينية، أن تكون مشغولة فعلاً لهذا الخصوص، لكن يمكن قياس اشتراط الأشغال الفعلي، على ما أشرطه المشرع في إعفاء العقارات المتبرع بمنافعها للدوائر الحكومية، والعقارات التي تملكها الأحزاب والنقابات والاتحادات ² ، فالأشغال الفعلي هي التي دعت المشرع؛ إلى إعفاء هذه العقارات من ضريبة الأملاك.

وقد ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، في المادة (123) "من خالف أحد أحكام القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه، دون أن تحدد عقوبة لتلك المخالفة، يعاقب بالحبس مدة ثلاثة أشهر، وبغرامة مقدارها 200،000 شيكل، أو بكلتا العقوبتين معاً" ³، وهذا ما ينطبق على الجرائم الالكترونية، بخصوص التهرب الضريبي التي لم يرد ذكرها في نص القانون.

ويرى الباحث انه يمكن القياس على أساس علة التشريع، أو السماح بإدخال حالات مشابهة لما ورد النص عليه. كما أن المشرع الفلسطيني من مؤيدي القياس في تفسير القانون الضريبي، لما للقانون الضريبي من استقلالية تميزه عن غيره من القوانين والتشريعات المختلفة، تمكنه من تحقيق المصلحة العامة، والعدالة الضريبية، والحد من المنازعات الضريبية.

الفقرة الثانية: الاستنتاج من باب أولى

ويقصد به أن توجد حالة منصوص على حكمها في القانون، وتكون علة هذا الحكم أكثر توافراً ووضوحاً في حالة أخرى؛ لم يرد نص على حكمها في القانون ، فيمدد حكم الحالة المنصوص عليها على الحالة غير المنصوص عليها؛ من باب أولى، لكون العلة فيها أوضح

¹ أنظر صدر المادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الخاصة بإيضاح التنزيلات على الدخل، يقابلها بالمضمون نفسه وعبارة " بما فيها " الواردة في المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل.

² الفقرات (ي) و (ك) من المادة (12) من قانون ضريبة الأملاك رقم (11) لسنة 1954 وتعديلاته .

³ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

وأكثر ظهوراً منها في الحالة الأولى¹. ويعتبر الاستنتاج من باب أولى أسلم الطرق؛ لأنها تبتعد كثيراً عن الخطأ، حيث تبرز العلة بشكل واضح ودقيق في الحالة الغير منصوص عليها؛ في بنود القانون الضريبي، لذا ينطبق حكم الحالة المنصوص عليها، على الحالة غير المنصوص عليها من باب².

وهذا النوع من الاستنتاج لا يمكن تجاهله؛ فقد استخدمه المفسرون في عدة حالات ووقائع لبيان الحكم فيها³. ومن الأمثلة على ذلك :

أ. يحكم القانون بتنزيل التكاليف؛ الناتجة عن استبدال أصل (ماكينات وآلات ومعدات)⁴، ولا يحكم على حالة بيع الأصل وتحقيق الخسارة نتيجة ذلك. فمن الواضح أن علة الحكم المتمثلة بتنزيل التكاليف أكثر توافراً وتحققاً ووضوحاً؛ في الحالة الثانية - الحالة غير المنصوص عليها، لذا لا مانع من تطبيق الحكم نفسه وتنزيل التكاليف (الخسارة).

ب. القانون يحدد مالك العقار من دون أن يذكر " الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك أو الذي يتقاضى بدل إيجاره أو إيراده"، ونرى أن هذا الشخص يجب أن يعد صاحب عقار من باب أولى ، فالعلة التي حدت بالمشرع إلى تعداد هذه الأصناف، تعد أكثر توافراً ووضوحاً ودقة، في حالة " الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك أو الذي يتقاضى بدل إيجاره أو إيراده"، فإذا كان واضع اليد على العقار مالكاً للعقار بحسب الظاهر، فإنه قد لا يستند في ذلك إلى سبب صحيح أو زعم شرعي ، فإن " الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك أو الذي يتقاضى بدل إيجاره أو إيراده"، يستند في امتلاكه للعقار؛ إلى عقد يعطيه حقاً عينياً على العقار⁵.

¹ الزعبي، عوض، مرجع سابق، ص 193.

² عبد الباقي، عبد الفتاح ، مرجع سابق، ص 344 .

³ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق ، ص 241 .

⁴ الفقرة (ص) من المادة (8) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

⁵ انظر المادة (2) من قانون ضريبة الأملاك رقم (11) لسنة 1954 .

وقد ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة في المادة رقم (126)، الفقرة (أ): إذا ارتكب شخص أو اشتبه بارتكابه جريمة بموجب القانون، أو الأنظمة الصادرة بمقتضاه، فيجوز للمسؤول بموافقة ذلك الشخص، أن يأخذ منه تكفيراً نقدياً، لا يزيد على الغرامة القصوى التي يمكن فرضها عن تلك الجريمة، ولدى قيامه بذلك، توقف ضده جميع الإجراءات القانونية بخصوص الجريمة، غير أنه إذا قدمت لائحة اتهام، فلا يجوز قبول التكفير النقدي، إلا إذا أمر المستشار القانوني بإيقاف الإجراءات القانونية¹.

الفقرة الثالثة: الاستنتاج من مفهوم المخالفة

يقصد بالاستنتاج من مفهوم المخالفة؛ بأنه: " دلالة النص على انتفاء حكم المنطوق عن حكم المسكوت عنه؛ مخالف لما دل عليه المنطوق، لانتفاء قيد من القيود المعتبرة في الحكم"². وبالتالي إذا كان حكم المذكور إثباتاً، كان حكم المسكوت عنه نفيّاً، والعكس صحيح³. وحتى يعتبر مفهوم المخالفة من طرق تفسير القوانين الضريبية؛ يجب تحقق عدة شروط وهي:

1. ألا يوجد دليل خاص في المسكوت عنه المراد إعطاؤه حكماً مخالفاً يدل على حكمه، فإن وجد هذا الدليل الخاص فهو طريق الحكم، لا مفهوم المخالفة.

2. أن لا يعارضه ما هو أرجح منه، فإن عارضه دليل أقوى منه وجب العمل به وترك المفهوم، فيجوز تركه بنص يضاده وبفحوى مقطوع به يعارضه.

1. أن لا يظهر للقيد فائدة أخرى غير نفي الحكم عن المسكوت عنه، مما يشعر أن الحكم ليس مرتبطاً بهذا القيد، وان التقييد كان لغرض آخر .

2. أن لا يعارض المفهوم ما هو أرجح منه كدلالة المنطوق، أو مفهوم الموافقة⁴.

¹ الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

² جمال مصطفى، والجمال عبد الحميد ، مرجع سابق ، ص 227 .

³ منصور، محمد، مرجع سابق ، ص 426.

⁴ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص301-303.

ويرى الباحث أن الفقه القانوني يعتبر أنه لا غنى لهم عن القول بمفهوم المخالفة، فأعلام القانون يعتبرونه طريقاً من طرق التفسير للنصوص لأن تخصيص الشيء بالذكر لا بد أن يكون لفائدة وإلا كان عبثاً، إذ قد تؤدي هذه الطريقة إلى نتائج خطيرة وخاصة إذا ما تم الاستنتاج من مفهوم المخالفة على نص وارد على سبيل المثال وليس على سبيل الاستثناء ، بمعنى أن المشرع لم يرد أن يعطي النص خصوصية بإفراده بحكم خاص يجعل حكم غيره على نحو مخالف، لذا من الواجب في هذه الحالة إجراء القياس إن تحققت شروطه ، وليس الاستنتاج من مفهوم المخالفة.

ومن الأمثلة التي توضح عدم إرادة المشرع الضريبي إعطاء النص خصوصية؛ بإفراده بحكم خاص، يجعل حكم غيره على نحو مخالف، حيث ينص القانون الضريبي على أن المكلف لا يستطيع أن يعدل عن عقد الاتفاق (التصالح الضريبي) ¹، فيمكن الاستنتاج بطرق المخالفة، أن الإدارة الضريبية تستطيع العدول عن عقد التسوية بينها وبين المكلف بعد الاتفاق عليه.

ومن الأمثلة الأخرى أن القانون الضريبي ينص على أن عدم تقديم المستندات، والإثباتات التي يتم من خلالها طلب الإعفاءات خلال 3 شهور، يؤدي إلى قطعية الضريبة نهائياً ²، فمن الممكن الاستنتاج؛ بأن عدم تقديم ما يثبت الإعفاءات، هي الحالة الوحيدة التي تعتبر فيها الضريبة قطعية.

ومن الأمثلة أيضاً أن القانون الضريبي حدد شروطاً معينة لعد المكلف مقيماً ³، مما يمكن استنتاج أن عدم تحقق احد هذه الشروط أو الحالات تجعل من المكلف غير مقيم دون وجود

¹ الفقرة (11) من المادة (29) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

² الفقرة (1) من المادة (22) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

ضرورة إلى إيراد نص زائد بذلك، مراعاة للفن التشريعي القويم ولما درجت عليه التشريعات المقارنة¹.

كما أن إعفاء المشرع الضريبي لدخل موظفي السلك الدبلوماسي أو القنصلي، مما يمكن الاستنتاج إن مصادر دخلهم الأخرى، غير مشمولة بالإعفاء وخاضعة للضريبة، دونما ضرورة إلى النص على ذلك².

ويرى الباحث أن مفسر التشريع الضريبي الفلسطيني استخدم طريقة الاستنتاج بالمخالفة؛ في إيراد بعض النصوص الضريبية في عدة بنود ونصوص، مما يدل على تكامل واستقلال القانون الضريبي، وتميزه في إمكانية تكيف نصوصه وقواعده، بما يحقق الهدف من تطبيق نصوصه.

فبعد التعرف على التفسير وفق فحوى النص والقياس، فهل هناك طرقاً أخرى؟ فمن المعلوم أنه يتم الاعتماد على إحدى الطرق الهامة في التفسير النصي ألا وهو الأعمال التحضيرية، فما هي هذه الأعمال؟

المطلب الثاني : الأعمال التحضيرية

ويقصد بالأعمال التحضيرية مجموعة الوثائق والمستندات؛ التي تبين المراحل التي مر بها النص في إعدادة حتى نفاذه³، كما تعرف الأعمال التحضيرية: على أنها مجموعة المذكرات التفسيرية، ومناقشات المجالس التشريعية، ومحاضر أعمال اللجان، التي تقترن عادة بالتشريعات عند تحضيرها⁴. وتبدو أهمية الأعمال التحضيرية في التعرف على نية المشرع، وحكمة

¹ اكتفت هذه التشريعات بذكر شروط وأحوال المقيم فقط .. أنظر : المادة (3) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 ، وكذلك المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل .

² الفقرة (13) من المادة (7) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

³ مطر، محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص192.

⁴ عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص423.

التشريع، وتفسير الألفاظ المبهمة، بيد انه مهما كانت أهمية الأعمال التحضيرية، فإنها لا تعتبر جزءاً من التشريع، بل هي شيء خارج عنه يحتمل فيه الخطأ¹.

وهي غير ملزمة للقضاء أو لرجال الإدارة بطبيعة الحال، خاصة وان بعض الجدل والأفكار الواردة أثناء الإعداد للتشريع لم تجد طريقها إليه، وقد يعدل القانون تعديلاً جوهرياً، دون أن تعدل المذكرة التفسيرية بما يتفق وتعديل النصوص². وإذا كانت المذكرة التفسيرية للقانون ذات أهمية، خاصة في الكشف عن نية المشرع، وفي توضيح ما غمض من الأحكام، فإنها لا ترقى إلى مستوى النصوص التشريعية، وليس لها قوة إلزامية³.

ويقتصر دور الأعمال التحضيرية على الاستئناس بها، دون أن تكون لهما قوة النصوص التشريعية، ولكن من الممكن أن تكون هذه الأعمال معبرة عن آراء شخصية، ولكن سرعان ما تتبدد؛ من أن تكون نصوص قانونية، بسبب تغير الوقائع، والجزئيات التي تتعلق بتفسير النصوص القانونية⁴.

ويرى الباحث أن الأعمال التحضيرية في تفسير القانون الضريبي؛ لا تعد ملزمة قانوناً، خاصة إذا كان هناك تعارض بين ما بينته من معنى، وبين دلالة النص التي أرادها المشرع، لذا يحذر الفقه القانوني الضريبي من الالتجاء إلى هذه الطريقة من التفسير، والتعامل معها بحذر وحرص شديدين، وذلك للحصول على نتائج دقيقة⁵.

وبعد عرض الأعمال التحضيرية، ما هو المصدر التاريخي للقانون؟

¹ عبد الرحمن، أحمد شوقي، مرجع سابق، ص 282.

² يوجه الفقه القانوني سهام النقد ضد من يستبعد الأعمال التحضيرية في تفسير التشريع بوصفها مسائل غير جوهرية ويعد ذلك قييداً خطيراً على الاجتهاد القضائي وحائلاً لفهم أغراض التشريع وفحواه لما تمثله كونها بيئة التشريع، لذا فان مؤيدي هذا الاتجاه يرون بحرية مفسر التشريع بالرجوع إلى الأعمال التحضيرية لإيضاح معنى النصوص، أنظر الجمال مصطفى، والجمال، عبد الحميد، مرجع سابق، ص 230-231.

³ عايد، رباح، مرجع سابق، ص 80-89.

⁴ علي، دولارد، مرجع سابق، ص 172.

⁵ يؤكد جانب من الفقه المالي أن النظام الضريبي لا يمكن استيعابه دون الرجوع إلى ذاته والضغوط والنزاعات المعقدة التي رافقت عملية سنه وتبني بعض الأفكار دون سواها، كيرة، حسن، مرجع سابق، ص 365.

المطلب الثالث : المصدر التاريخي للقانون

ويقصد بها الأصل التاريخي الذي استمد منه المشرع النص القانوني الضريبي¹، لذا يمكن للمفسر أن يرجع إلى المصادر التاريخية للتشريع؛ لكشف المراد من النص، ويقصد بالمصادر التاريخية: المراجع التي يأخذ منها المشرع قواعد قانونه، ويستمد منها أحكامه. ومن ذلك أن اغلب التشريعات العربية استمدت مصادرها؛ إما من القوانين الوضعية الغربية، أو من الفقه الإسلامي، فإن غمض نص وكان مستمداً من قانون أجنبي، كان بإمكانه الرجوع إلى ذلك الفقه والقضاء الأجنبيين في تفسير هذا النص، وإن رأى المفسر أنه مستمد من الفقه الإسلامي، استعان بهذا الفقه في تفسير هذا النص، كقانون ضريبة الدخل الذي تأثر بالقانون الفرنسي والمصري والأردني، وإن تمت صياغته بالشكل الذي يلاءم أوضاع فلسطين الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتنمية².

وإن اعتبر القانون الفرنسي هو المصدر التاريخي لقانون الضريبة في فلسطين، إلا إن القوانين والأنظمة المالية والضريبة العثمانية؛ تشكل مصدراً تاريخياً مهماً، فضلاً عن القانون الفرنسي، وليس أدل على ذلك أن إسرائيل أبقت على هذه القوانين مطبقة، مع إجراء بعض التغييرات والتطويرات؛ التي تخدم مصالحها الاستعمارية، ومنها قانون المسققات العثماني لسنة 1907 م، الذي بقي نافذ المفعول حتى سنة 1923م، الذي عرف فيما بعد بقانون ضريبة الأملاك، حتى انتهى به المطاف إلى تسميته بقانون ضريبة العقار³.

ويرى الباحث أن المصدر التاريخي له أهمية في تفسير القانون الضريبي، وخاصة بالنسبة للمواد التي وردت في تلك القوانين والمصادر، وهي نفسها التي تضمنها القانون الفلسطيني، فلفظ " الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول"⁴؛ عبارة وجدت حرفياً في نصوص القانون

¹ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص 275.

² حوسو، محمد محمود، 2006، دور التشريع الضريبي في تنفيذ اهداف السياسة المالية الفلسطينية، منشورات مكتب حوسو لتدقيق الحسابات، طولكرم، فلسطين، ص 74 .

³ عايد، رباح، مرجع سابق، ص 22 .

⁴ الفقرة (8) من المادة (9) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل .

الفرنسي والانكليزي¹، وعبارة " تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة"؛ وجدت حرفياً في القانون الفرنسي والمصري والأردني، وعبارة " التنزيلات" وردت في القانون الفرنسي والانكليزي والمصري والسوداني والعراقي.

فقد ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، في المادة (61)، الخاصة بضرورة أن يقوم المكلف بتبليغ الدائرة الضريبة عند البدء بمزاولة أي نشاط، أو تغيير نوع النشاط، وعنوان المشتغل، أو أي تغييرات تطرأ على عمله. فهذه المادة وردت في قانون المبيعات الأردني².

ومن الملاحظ أن المشرع الفلسطيني استخدم نفس طرق التفسير للقوانين الأخرى؛ مع بعض الخصوصية التي اتصف بها القانون الضريبي؛ بأنه قانون مستقل يعمل على تكييف نصوصه وفق مقتضيات العدالة والقواعد الضريبية، والقواعد التي على أساسها تطبق القوانين الضريبية، للحفاظ على المصلحة العامة، وقد استخدم المشرع الفلسطيني الأعمال التحضيرية، واعتمد على مصادر القوانين الأخرى في تفسير قوانين الضريبة.

وبعد التعرف على طرق تفسير القانون الضريبي من الاستنتاج أو القياس والأعمال التحضيرية والمصادر التاريخية، فهل هناك طرق أخرى لتفسير القانون الضريبي؟

المبحث الثالث: طرق أخرى في تفسير القانون الضريبي

هناك عدة طرق أخرى لتفسير القانون الضريبي؛ يتم الاعتماد عليها من قبل المفسرين، عند تفسيرهم لعبارات ونصوص القانون الضريبي، إذ لا توجد هناك طريقة للتفسير ألزم بإتباعها المشرع الضريبي دون أخرى، لذا يكون إتباع أية طريقة في التفسير أمر حدده فقهاء القانون. ويعتقد الباحث أن أهمية التفسير أن يكون صحيحاً دقيقاً، موصلاً لحقيقة ما أراده المشرع، ولا أهمية لتفضيل طريقة على أخرى، إلا أن المفسر يعتمد على طريقة التفسير التي تتناسب مع الوقائع الضريبية، وتعمل على تحقيق العدالة الضريبية.

¹ فرج، توفيق، مرجع سابق، ص 423.

² قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني لسنة 1994، الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

وتتضح طرق تفسير القوانين الضريبية الأخرى من خلال تبنيها للمذاهب المختلفة، حيث سيتم تناول التفسير من خلال حكمة التشريع في (المطلب الأول)، والتفسير من خلال مبادئ القانون العليا في (المطلب الثاني)، ومذهب التفسير التاريخي أو الاجتماعي في (المطلب الثالث)، ومذهب التفسير الحر في (المطلب الرابع).

المطلب الأول: تفسير القانون الضريبي من خلال حكمة التشريع

ويقصد بالحكمة من التشريع بأنه أحد طرق التفسير الخارجية، وهو الغرض الذي يبغى التشريع تحقيقه، وهو سبب وجوده، ذلك لأن لكل نص قانوني هدف يرمي إليه، أي يجب فهم النص القانوني من خلال الحكمة من تشريعه، أي المصلحة التي أراد المشرع حمايتها¹.

ولكل نص تشريعي حكمة ابتغاها المشرع من وراء وضعه، وتتجسد هذه الحكمة في الغرض الذي هدف إليه المشرع من وضع النص، أو العلة التي اقتضت الحكم، وعن طريق إدراك الغرض أو العلة، يمكن في أحيان كثيرة؛ الكشف عن دلالات النص وبيان المراد منه²، ذلك أن دلالات الألفاظ على المعاني قد تحتل أكثر من وجه، وخير مرجح لوجه منه على الآخر؛ هو الوقوف على حكمة التشريع، وفهم المقاصد العامة من التشريع، وقد اتفق اغلب فقهاء القانون على أن البحث عن حكمة التشريع؛ هو ما ينبغي أن يكون الخطوة الأولى للمتصدي للتفسير، فيجب أن يستعين مفسر القانون الضريبي في فهم المقصود من النصوص القانونية الضريبية، بالغاية التي قصد المشرع تحقيقها من النص الضريبي، وهذه الغاية قد تكون مصلحة اقتصادية، أو سياسية أو اجتماعية³.

إلا أن الحكمة التشريعية لا تبقى حبيسة وقت وضع النص؛ فهي متجددة ومتحركة، وإن بقيت ألفاظ النص هي ذاتها، فالحكمة التشريعية؛ هي القوة المتحركة التي تبعث في النص الحياة، ما

¹ يختار الفكر الرأسمالي أسلوب التجريد في الصياغة إذ يتظاهر المشرع بالحيدة ويتشبث بالتجريد ولا يفصح عن الحكمة من النص، في حين يعمل الفكر الاشتراكي على توضيح الحكمة من النص في النص ذاته ... لمزيد من التفصيل أنظر: البدراوي، عبد المنعم، مصدر سابق، ص 235.

² مطر، محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 192 .

³ منصور، محمد حسين، مرجع سابق، ص 432-433.

دام قائماً ، وبذلك يكتسب النص مع تطور الأوضاع الاجتماعية؛ معناً جديداً، ويتسع تطبيقه ليعطي حالات جديدة، لم تكن معروفة وقت وضع النص ، والفكرة المتقدمة تعبر حقاً وصدقاً عن نظرية التفسير المتطور، وبصورة عامة يمكن تلمس حكمة التشريع؛ في الأسباب الموجبة للتشريع أيضاً¹.

ويستفاد من حكمة التشريع أنه يستعان بها على فهم النصوص القانونية، وتطبيقها على الوقائع، لأن دلالة الألفاظ والعبارات على المعاني؛ قد تحتمل أكثر من وجه، والذي يرجح وجهاً من هذه الوجوه على غيره؛ هو الوقوف على مقاصد المشرع من إصدار التشريع الضريبي²، ولكن يجب الحذر عند استخدام حكمة التشريع من :

1. عدم استخدام حكمة التشريع؛ إلا إذا كان النص القانوني معيب، أو في حالة عدم وجود نص لحالة واقعية، فإذا كان النص سليماً واضحاً لا عيب فيه، لا يجوز الخروج عن مضامينه، بدعوى الاهتمام بحكمة التشريع³.

2. النصوص القانونية واجبة التطبيق، بصرف النظر عن وجود الحكمة التي راعاها المشرع، أو عن تخلفها في بعض الأحيان⁴.

ويرى الباحث أن حكمة التشريع إذا كانت واضحة في نصوص القانون، يتم اعتمادها من قبل المفسر للقانون الضريبي، دون الإخلال بقاعدة العدالة، وبالتالي تشكل حكمة التشريع قوة ملزمة كالتشريع ذاته، وعند غموض النص؛ فإن مطبق القانون الضريبي يبحث عن حكمة التشريع، في مقدمة القانون، وفي جزئياته، ليعمل على تطبيقها في كافة الظروف⁵.

¹ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص301.

² البدر اوي، عبد المنعم، مرجع سابق، ص236.

³ منصور، محمد حسين، مرجع سابق، ص432-433.

⁴ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص286.

⁵ يعد السير " George jessel " أول من أسس مجموعة من المبادئ والأحكام الحديثة التي نشأت في انكلترا واقتبست في الولايات المتحدة لئلا مواطن النقص في القانون العادي من أهمها التفسير بحسب قصد أو غرض التشريع وليس بحسب

فالتخوع للضريبة يعد أصلاً عاماً لقوانين الضرائب، في حين أن الإعفاء يعد استثناءً على هذا الأصل، مما يمثل هادياً للمفسر، في التوسع في تفسير التخوع للضريبة، والتضييق في تفسير الإعفاء منها¹. كما أن الحفاظ على حصيلة إيرادات الضرائب، هو الهدف الذي يسعى القانون الضريبي لحمايته، بالإضافة إلى وجود عدة أهداف، ومصالح أخرى، إلى جانب المصلحة الرئيسية لتشريع القانون الضريبي، وهي تشكل بمجملها حكمة التشريع.

ومن الأمثلة على ذلك، ما ورد في القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل، في نص المادة رقم (28)، التي تتعلق بالاعتراض على التقدير، حيث قررت الفقرة (2) من هذه المادة، التي تعالج عدم قدرة المكلف من تقديم اعتراضه خلال مدة (30) يوم، بسبب غيابه عن فلسطين أو مرضه، أو لأي سبب معقول آخر يقبله، جاز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه مناسباً، حيث أن هذا النص؛ لم يحدد الأسباب بدقة، وتركها لتقدير مأمور الضريبة، ولم يحدد أجلاً معيناً، لتقديم الاعتراض لمن لم يستطع تقديمه في الوقت المحدد، لتحقيق أهداف دائرة الضريبة، من استيفاء دين الضريبة في الوقت المحدد لتعيينه، وهذا ما تقتضيه المصلحة الضريبية.

ومثال آخر على ذلك؛ تنزيل نسبة لا تتجاوز 2% سنوياً، من مجموع دخل الفروع في فلسطين (حصّة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين) ، بمعنى أن ما يدفعه من المركز الرئيسي من نفقات، تكون سبباً لمنح المكلف الحق في تنزيل النسبة المقررة تحقيقاً لهدف المشرع " حكمة التشريع "، من تخفيف العبء الضريبي، وتحقيقاً للعدالة الضريبية، لذا لا يمكن تفسير ذلك؛ بأن المشرع قصد تنزيل النفقات مرتين: الأولى قبل احتساب الضريبة الأساسية، أما الثانية فهي قبل احتساب الضريبة الإضافية ، أي أن يستفيد منها المكلف في الاحتساب الواحد مرتين². وهذا مخالف للفكر والعقل، إذ لا يتصور أن من ينفق في المركز

=كلماته، لذا يؤكد جانب فقهي ان قواعد التفسير الثابتة هو الرجوع إلى مقاصد التشريع التي يمكن أن تتضمنها مقدمة التشريع وعناوين الفصول لإيضاح معاني النصوص، أنظر كبيرة، حسن، مرجع سابق، ص198.

¹ مراد، عبد الفتاح، مرجع سابق، ص466.

² الفقرة (ق) من المادة (8) الخاصة بالتنزيلات على الدخل، بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص298 .

الرئيسي، ويفترض المشرع إن هذا الأنفاق؛ يساوي نسبة معينة ليتم بعد ذلك تنزيل ضعف ما أنفقه فعلاً عليه، فلا يمكن تنزيل نسبة النفقات مرتين، كون ذلك يخالف حكمة التشريع، بل لا بد أن يكون تنزيلها قبل احتساب الضريبة الأساسية للمركز الرئيسي، أي لمرة واحدة¹.

ويرى الباحث أن هذا التفسير لا يتناسب مع حكمة التشريع، لأن الأصل في وضع القانون الضريبي الحصول على الإيرادات الضريبية، بإخضاع المكلفين لها، في حال تحقق الدخل، ويستثنى من ذلك؛ البنود التي نص عليها القانون في إعفاءات المكلفين من الضريبة، والاستثناء لا يتم التوسع فيه على حساب الأصل، كما أنه لا يجوز التوسع في تفسير هذا النص؛ لأن المشرع استخدم أسلوب الصياغة الجامدة؛ عندما حدد النسبة على أنها لا تزيد عن 20% بما يخص النفقات .

وبعد التعرف بحكمة التشريع، فهل هناك مبادئ قانونية عليا لتفسير القانون الضريبي؟

المطلب الثاني : مبادئ القانون العليا

تعرف المبادئ العليا للقانون بأنها : "مجموعة من المبادئ التي تستخدم في توجيه النظام القانوني، من حيث تطبيقه وتنميته ، ولو لم يكن لها دقة القواعد القانونية الوضعية وانضباطها"²، ويمكن للمفسر الاستئناس بها لإجلاء غموض نص معين، ومن الأمثلة على هذه المبادئ القواعد التي تحكم بالأصل فرض الضريبة، والمتمثلة بقاعدة العدالة واليقين والاقتصاد والملائمة، والتي وضعها "آدم سميث"، في كتابه ثروة الأمم، حيث تعد بحق الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية³ .

وترجع أهمية المبادئ العليا للقانون إلى مجلس الدولة الفرنسي من خلال الأحكام الصادرة منذ انهيار الجمهورية الثالثة، وهزيمة فرنسا في الحرب العالمية الأولى، فهي تلك المبادئ التي رأى المجلس أنها استقرت في ضمير الجماعة وتبقى قائمة فيه على الرغم من سقوط النظم، أو

¹ عايد، رباح، مرجع سابق، ص 99-103.

² كبيرة، حسن، مرجع سابق، ص 477.

³ حوسو، محمد محمود، مرجع سابق، ص 101 .

الوثائق الدستورية التي تقرها. فهي واجبة التطبيق بدون حاجة لنص تشريعي يقرها، فهي لا تستمد قوتها الإلزامية من نص تشريعي مكتوب¹.

لهذا يرى الباحث أن على المفسر التقيد بقاعدة العدالة الضريبية، وهو يجلي غموض النص، أو عند فقدانه. إذ لا يتحتم عليه أن يفسر النص لصالح الخزنة على الدوام². وبعد التعرف على مبادئ القانون العليا ودورها كأحدى طرق تفسير القانون الضريبي، فما هو دور المذهب التاريخي "الاجتماعي" في تفسير القانون الضريبي؟

المطلب الثالث : مذهب التفسير التاريخي " الاجتماعي "

تعتبر هذه المدرسة؛ من المدارس التي تأخذ بالاعتبار، تفسير القانون في المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي والتاريخي العام؛ لوقت سن ووضع التشريعات القانونية، وللإحاطة بجوانب هذا المذهب التفسيري؛ يوجب بحثه في فرعين، ففي (الفرع الأول) يتم عرض مفهوم تفسير القانون في ظل المذهب التاريخي، وفي (الفرع الثاني) يتم تناول تقييم المذهب التاريخي.

الفرع الأول: مفهوم تفسير القانون في ظل المذهب التاريخي

تركز المدرسة التاريخية على الواقع التاريخي، كمادة بحث عن أصول القانون، فالقانون ليس من خلق إرادة المشرع أو السلطان، ولكنه من صنع الزمن ونتاج التطور التاريخي، فالقانون ينشأ مع الجماعة متكيفا بمعيشتها، ويتأثر بظرفها الاقتصادية والجغرافية والاجتماعية،

¹ محمود، همام محمد، مرجع سابق، ص 501-505.

² تنازع تياران فقهيان بشأن التفسير الصحيح في حالة غموض النص أو الشك فيه، فهناك من يرى أن يتم التفسير لصالح السلطة المالية على الدوام استناداً إلى قصد المشرع الذي هدف إلى حماية المصلحة العامة للأفراد جميعهم ولا محل للاستناد إلى قاعدة إن عب الأثبات على المدعي وقاعدة تفسير الشك لصالح المدين اللتان يستند إليهما الاتجاه الفقهي الآخر الذي يرى بأن التفسير في حالة الشك يجب أن يتم لصالح المكلف لأن هاتين القاعدتين إن كانت تنطبق ضمن إطار القانون الخاص الذي يقوم على تكافؤ الروابط القانونية فإنه لا ينطبق في إطار القانون العام القائم على راحة وأعلوية المصلحة العامة على مصلحة الأفراد، أنظر عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 258 - 260.

وبالتالي فالقانون هو وليد البيئة الاجتماعية، ويتطور ذاتياً دون أن تلعب الإنسان دوراً في تطوره، فيتكون القانون تلقائياً في المجتمع، وينمو فيه، ويساير تطوره¹.

ويأتي دور المشرع بعد نشوء القانون في المجتمع، وعمل المشرع يقتصر على بيان القواعد التي توارثها المجتمع، ومراقبة تطورها، والاكتفاء بتسجيل هذا التطور في نصوص قانونية، ومنه فالمذهب التاريخي جعل المجتمع المصدر الوحيد للقانون².

ويعتبر العرف عند أصحاب المدرسة التاريخية المصدر المثالي للقانون، لأنه تعبير مباشر وتلقائي عن ضمير الجماعة، ويتطور مع حاجاتها وميولها، لذلك فالعرف يسمو على التشريع، وبالتالي يستطيع أن يلغيه ويعدله، ويفرض أصحاب المدرسة التاريخية فكرة تجميع وتدوين القوانين؛ لأن ذلك يؤدي إلى تجميد نصوص القانون، وبالتالي وقوفه عقبة أمام التطور، ويرفض كذلك أصحاب هذا المذهب فكرة وجود قانون طبيعي ثابت، صالح لكل زمان ومكان، بل القوانين تتعدد. وتختلف باختلاف الأمم، وتتغير بحسب الزمان والمكان³.

ومن أبرز أنصار هذه المدرسة نجد فوت مارلن بفرنسا، سافيني وهيجور بأشتا في ألمانيا ، ويمتاز هذا المذهب بالواقعية والمنهجية العلمية والموضوعية والدقة في التفسير السليم والحقيقي للقانون ، وهذه المدرسة كانت تحتاج إلى مدارس علمية وبحثية أخرى وواقعية لتكملة التفسير القانوني حتى يكون التفسير حيويًا وواقعيًا وفعالاً⁴ ، ولاقت قبولاً في فرنسا وخاصة عند الفقيه سالي ورئيس محكمة النقض الفرنسية _ بالو _⁵.

وترفض هذه المدرسة رأي مدرسة الشرح على المتن، وتقول بأن البحث عن هذه النية يكون في الوقت الذي يتطلب التفسير، حيث يمكن السؤال عن (إرادته المحتملة)، وفقاً

¹ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص122-129.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص221.

³ عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص369.

⁴ فرحات، البر، مرجع سابق، ص330-332.

⁵ الحسن، مالد، مرجع سابق، ص481.

للظروف الاجتماعية والاقتصادية الجديدة، وهذا الرأي يؤمن بتطور المجتمع وبتغير حاجاته¹.
فإرادة المشرع تخضع للظروف المتغيرة الجديدة والمتطورة، ولكن من عيوبه أنه يؤدي إلى
التحكم، وذلك من خلال قول المفسر، بأن ذلك هو الإرادة المحتملة، التي يقولها المشرع لو شرع
القانون في الظروف الجديدة، وهذا يثير عدم استقرار².

ويرى الباحث أن المفسر لا يقف عند إرادة المشرع؛ التي ابتغاها عند وضع التشريع، بل
يجب أن يفسر القانون على أساس قصد المشرع، التي كان يريدتها عند تطبيق النص في هذا
الوقت، وبيئتي المشرع من تبني هذا المذهب، تحقيق قاعدة العدالة الضريبية، وقاعدة الاقتصاد،
فلا يفسر القانون لصالح الإدارة الضريبية، أو المكلف، وإنما يفسر تبعاً لذاتية القانون الضريبي
المستقلة، ومبدأ قانونية الضريبة، والذاتية الخاصة للقانون الضريبي³.

فلا يجوز الاستناد إلى إرادة مفترضة موهومة، أو إرادة احتمالية، بل يجب أن يكون التفسير
متصفاً بالعلمية، ومؤسساً على أسس موضوعية، فلا يتسنى للمفسر بعد هذا؛ أن يجري وراء
التفسير، ويعمل إرادته هو بدلاً عن إرادة المشرع⁴.

ومن الأمثلة على إتباع المدرسة التاريخية في التفسير؛ ما ورد في المادة (8) من القرار
بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني، بما يخص التنزيلات من
الدخل في بند (ش): مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والفوائد والعملات المترتبة عليها،
للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير، بالتنسيق من المدير،
ففي حال أن أحد المكلفين اقترض مبلغاً من البنك؛ على أن يسدد على دفعات (أقساط)، فإذا سدد
المقترض الأقساط بما فيها الفوائد، وتوقف بعد فترة عن السداد، فالبنوك ملزمة بتوفير احتياطي
لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها، وبالتالي فإن القانون الضريبي أعفى البنوك من احتساب
الضريبة على الفوائد الغير مسددة، وتراكماتها، مع أن البنوك تحمل كل سنة بمخصص هذه

¹ عطية، قدرتي نقولا، مرجع سابق، ص 227.

² الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 122-129.

³ حدد (آدم سمث) قواعد أربع لفرض الضرائب هي : اليقين والعدالة والاقتصاد والملاءمة.

⁴ عبد الرحمن، أحمد شوقي، مرجع سابق، ص 272.

الفوائد، فمن الملاحظ أن هناك زيادة في فرض الضريبة على الفوائد المتراكمة، عند سداد المكلف لأصل الدين، والفوائد المتناقصة؛ على اعتبار أنها مبالغ قبضت في سنة قبضها فقط، ويتم استثنائها وتنزيلها من دخل البنوك، في حال تعثر المقترضين عن السداد، رغم أن الأساس المستخدم هو أساس الاستحقاق، وليس الأساس النقدي، مع العلم أنه يتم إعادة دراسة الملف الضريبي للبنوك باستمرار¹.

وما ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة، في المادة (131) الخاصة بالعلامات الفارقة، "يجوز للمسؤول أن يفرض واجب وسم نوع معين من البضائع بعلامات فارقة، يحددها ويقرر طريقة استعمالها، كما يجوز له إعفاء المشتغل من واجب وسم البضائع في سير أشغاله².

وبعد التعرف على مفهوم تفسير القانون وفق المذهب التاريخي، فما هو تقييم هذا المذهب؟

الفرع الثاني: تقييم المذهب التاريخي

رغم المرونة التي تطبع هذه النظرية، ورغم تقديرها للظروف الاجتماعية، وضرورة مواكبة التشريع لها، إلا أنها فتحت مجالاً واسعاً للقاضي أو الفقيه، للخروج عن إرادة المشرع الحقيقية، تحت حجة تفسير القانون وفقاً لمعطيات اجتماعية جديدة، وكان مصيرها مثل مصير الإرادة المفترضة، التي نادى بها أصحاب مدرسة الشرح على المتون³.

والحق أن أسس المذهب التاريخي في تفسير القانون تشابه تلك الأسس التي قامت عليها المدرسة التاريخية؛ في تكوين القانون وخلقه، وبالتالي ينطبق عليها العيوب، التي وجهت إلى المدرسة التاريخية في نشأة القانون⁴.

¹ محمود، همام محمد، مرجع سابق، ص 477-479.

² الأمر العسكري رقم (4745) لسنة 1985 الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية.

³ الجياشي، أسعد منديل، مرجع سابق، ص 378.

⁴ خلاف، حسن، مرجع سابق، ص 326.

وتنتقد المدرسة التاريخية؛ كونها ركزت تركيزاً مبالغاً فيه؛ على ربط القانون بالجماعة، وبالتالي إنكار الإرادة الإنسانية في تكوين وتطوير القانون، فالمشرع الضريبي يمكن أن يلعب دوراً هاماً في اختيار أو تعديل القواعد القانونية، ويبدل الأفراد جهداً من أجل تغيير وإنشاء القانون، فكثيراً من القوانين احتاجت لكفاح من جانب المحكومين، من أجل الوصول إليها؛ مثل قواعد قانون العمل، ونظم التأمين الاجتماعية¹.

وأيضاً تدوين القاعدة القانونية ليس معناه أنها لن تتغير أو تتطور، بل يمكن تعديلها وإلغائها، ويكون هذا التعديل والإلغاء أسرع من التغيير في الأعراف، لأنها تتطلب مدة زمنية أطول لنشوء الإحساس بالزاميتها².

فالمذهب التاريخي لا يعطي قاعدة ثابتة في التفسير، أي أن نتيجة التفسير ستكون وفق ما يريده المفسر ذاته، مما يؤدي إلى عدم الاستقرار. والقاضي لا يفسر النص بل يهدره تحت ستار التفسير، وذلك بحجة إعمال القصد المحتمل للمشرع وقت تطبيق النص، وهدر القصد الحقيقي له، وذلك من أجل مسايرة المصلحة، وتحقيق العدالة. فهذا المذهب يقضي على التوازن بين السلطتين القضائية والتشريعية، على حساب الثانية³.

ويرى الباحث أن المذهب التاريخي الذي يعتمد بشكل كبير على العرف في تفسير القانون الضريبي، وبالتالي يعتمد على إرادة الإدارة الضريبية، ويجعلها هي المشرع للقانون وفق ما تريده من تحقيق المصالح. حيث أن المشرع الفلسطيني، حقق معنى الاستقلالية لذاتية القانون الضريبي؛ بأن استخدم هذا المذهب في مواضع معينة أثناء تطبيق القانون الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، وخاصة في ما يتعلق بالتصالح الضريبي، ولم يتوسع باستخدامه في تفسير القانون الضريبي.

¹ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص280.

² الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص221.

³ عايد، رباح، مرجع سابق، ص166-172.

وبعد تقييم هذا المذهب، فلا بد من الحديث عن مذهب آخر وهو مذهب التفسير العلمي الحر، فما هو هذا المذهب وما ملامحه؟

المطلب الرابع: مذهب البحث العلمي الحر في تفسير القانون الضريبي

انطلقت هذه المدرسة من فكرة أن التشريع قد يكون مشوباً بالنقص، وأن هذا النقص ينبغي أن يجبر بالرجوع إلى مصادر أخرى، وظهرت هذه المدرسة؛ كرد فعل على النتائج السلبية غير الواقعية، وغير المنطقية، لتطبيقات مدرسة الشرح على المتن، والتي طالت مدتها نسبياً¹، فقد نشأت هذه المدرسة على يد فرنسوا جيني، الذي دعا إلى ضرورة تطبيق هذه النظرية، في كتابه " منهجية التفسير والمصادر في القانون الخاص الفرنسي" عام 1899، وهو يرى إلى ضرورة إتباع هذا المنهج، وليس اللجوء إلى الإرادة المحتملة، أو الإرادة المفترضة، وقت وضع النص².

ومضمون هذه المدرسة؛ هو أن التشريع سيتم دائماً بالنقص، وعدم الإحاطة، وعدم الشمولية، في تنظيمه لتفاصيل العلاقات والمراكز، والأوضاع القانونية، مهما حاول المشرع من إبداء دقة وإحاطة بكافة جوانب العلاقات القانونية³.

ولذلك كان على السلطة المختصة في تفسير القانون، أن تكمل هذا النقص، بواسطة التفسير العلمي الحر الواقعي (استخدام مناهج البحث العلمي)، فهذه المدرسة ترفض ابتداء الاعتماد على النصوص والبحث من خلالها على إرادة المشرع⁴.

وبالرغم من خشية بعض الفقهاء، من أن يؤدي الاعتراف للقاضي بسلطة الاجتهاد، ووضع الحلول اللازمة لسد الفجوات، والنقص الموجود في التشريع، إلى حدوث الفوضى والاضطراب في تفسير القانون⁵. ويرى الفقيه " جني "؛ أن التشريع ينتابه النقص، لأن التشريع نابع من إرادة

¹ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 124-129.

² الزعبي، عوض، مرجع سابق، ص 118.

³ عايد، رباح، مرجع سابق، ص 166-172.

⁴ الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، ص 124-129.

⁵ عبد الوهاب، صلاح الدين، مرجع سابق، ص 388.

الإنسان¹ ، كما أن " جني " يرى؛ أن إرادة المشرع يجب الكشف عنها، وتحريها في النص القانوني من مصادر أخرى؛ مثل العرف، وإلا يتم البحث عنها ضمن أسس مدرسة البحث العلمي الحر².

ويرى الباحث أن " جني " يمزج بين شخصية المشرع، والمفسر، حين يفترض أن المفسر بإمكانه حسم النزاع دون اللجوء للمشرع، حيث أن بحث المفسر عن الحل، والتفسيرات للنصوص القانونية، تعد بحثاً علمياً.

وبعد التعرف على مفهوم مذهب البحث العلمي الحر، فهل ينطوي هذا المذهب على حقائق؟ وهل يطبق هذا المذهب في نطاق الضرائب؟ وما هو تقييم هذا المذهب؟ . وسيتم تناول دور مذهب البحث العلمي الحر في تفسير القانون الضريبي في (الفرع الأول)، وتطبيق مذهب البحث العلمي الحر في نطاق الضرائب في (الفرع الثاني) ، وتقييم مذهب البحث العلمي الحر في التفسير في (الفرع الثالث) فيما يلي:

الفرع الأول: دور مذهب البحث العلمي الحر في تفسير القانون الضريبي:

من الواضح أن مذهب البحث العلمي، يحتفظ لإرادة المشرع بالاحترام الواجب لها، خلافاً للمذهب التاريخي، وفي نفس الوقت تضع هذه الإرادة في حدودها الطبيعية، وتترك الباب مفتوحاً، لمواجهة ما يحدث في المجتمع من تطور³. ويجب أن يتم العلم أن سلوك سبيل البحث العلمي الحر، يجب أن يكون في ظل ضوابط معينة، فلا يكون للمفسر مطلق الحرية في الاجتهاد، وإنما ينبغي عليه أن يراعي الروح العامة، التي تسود التشريع⁴.

ويقترح الفقيه جيني؛ أنه يتعين على القاضي تطبيق النص، وبالتالي احترام إرادة المشرع، في حال تطابق معطيات وحيثيات القضايا المطروحة أمامه مع فرضيات النص، وعند انتفاء هذا

¹ القيسي، أعاد، مرجع سابق، ص274. عن كتاب Geny , Francois . Methode d'interpretation et sources endroit prive positif , tom second , Paris , 1932 , P 160 and 162

² السنهوري، عبد الرازق، مرجع سابق، ص 207.

³ الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، مرجع سابق، ص223.

⁴ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص282.

الشرط يصبح القاضي حراً في اختيار الحل المناسب، الذي يتلاءم مع الوقائع والظروف دون قيد، وهذه الحرية تبقى مقيدة بالمعطيات الاجتماعية، والأخلاقية، القائمة عند طرح المسألة¹.

ويبدو أن العديد من التشريعات في البلدان القريبة والمحيطة بفلسطين، تلجأ إلى مذهب البحث العلمي الحر، ولكن ينبغي أن نتلمس الحكم بالرجوع إلى جوهر القانون، والحقائق التي يتكون منها مادته الأولية، وهي العوامل الطبيعية، والاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، والدينية، والخلقية، والتاريخية².

فهناك عدة حقائق قام عليها مذهب البحث العلمي الحر؛ تتجسد في أربع حقائق هي: الحقائق الواقعية والتاريخية والعقلية والمثالية³:

- 1. الحقائق الواقعية :** وتتعلق بجميع الظروف المادية والمعنوية؛ المتعلقة بالأفراد، علماً أن هذه الحقائق، لا تخلق القاعدة القانونية، والنصوص القانونية، وإنما ترسم حدودها ونطاقها⁴.
- 2. الحقائق التاريخية:** وهي عبارة عن الحقائق التي يمكن إثباتها، من خلال تجارب الأفراد، ولها أثر واضح في تكوين القاعدة القانونية، ورسم حدودها.
- 3. الحقائق العقلية:** وهي ناتجة عن التعمق في التفكير في الحقائق التاريخية والواقعية ، وهي الحقائق الضرورية لا الكمالية، فالحقائق الكمالية تدخل في نطاق الحقائق المثالية .
- 4. الحقائق المثالية:** وتتمثل بمجموعة من تطلعات وطموحات لقواعد سلوك جديدة، لا تجد في العقل أو الواقع أو التاريخ مصدراً لها، بل تطمح للارتقاء بالقانون، والتقدم المطرد له⁵.

¹ بقبق، محمد، مرجع سابق، ص 93.

² مطر، محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 187.

³ الضمور، خليل محمد، مرجع سابق، ص 188.

⁴ خلاف، حسين، مرجع سابق، ص 83.

⁵ كيرة، حسن، مرجع سابق، ص 140-144.

فمذهب البحث العلمي الحر ينظر إلى القاعدة القانونية، على أنها هي التي تعبر عن أصل القانون، وتتكون من الحقائق الأربعة السابقة، والتي يرجع إليها المفسر عند تفسير العبارات والنصوص القانونية، عندما لا يجد هذا التفسير في مصادر تفسير القانون الرسمية¹.

ومن وجهة نظر الباحث؛ فإن هذا المذهب يقف موقفاً وسطاً بين المذهبين السابقين، فتعتمد على مبدئين، المبدأ الأول يتفق مع المذهب التقليدي: عند عرض الحالات التي سن من أجلها القانون، يلزم البحث عن إرادة المشرع وقت وضع هذا القانون، ويتم تطبيقه مهما كانت درجة توافقه مع الظروف.

والمبدأ الثاني يتفق مع المذهب التاريخي: عند عرض حالات جديدة، لم يتعرض لها القانون، ويجب البحث عن حكم القانون في المصادر الأخرى للقانون، فإن لم يجد فعلى المفسر البحث في المصادر المادية، التي أوجدت النص؛ أي الظروف الاجتماعية، والسياسية، والاقتصادية... الخ. ويجب على المفسر البحث عن الحلول الملائمة، وفقاً لمصلحة الحاجة، والتي تتماشى وتطور المجتمع².

وبعد التعرف على حقائق مذهب البحث العلمي الحر في تفسير القانون الضريبي، فما هو تطبيق مذهب البحث العلمي الحر في نطاق الضرائب؟

الفرع الثاني: تطبيق مذهب البحث العلمي الحر في نطاق الضرائب

لم يعتمد المشرع الضريبي في تفسيره لنصوص القانون الضريبي على مذهب البحث العلمي الحر، فالقانون الضريبي قانون مستقل، له قواعده وأصوله، ومبادئه، التي تميزه عن غيره من القوانين الأخرى، وبالإمكان تفسيره دون التقيد بما ورد في القانون المدني، وخلق

¹ بوضياف، عمار، مرجع سابق، ص 269.

² فرحات، البرت، مرجع سابق، ص 337-338.

قواعد تلاءم القانون الضريبي، لأنه ليس استثناء على القانون المدني¹. كما أنه قانون لا ينطوي على العقوبات بقدر أنه قانون ينظم تحصيل الضريبة من المكلفين².

ويمكن النظر إلى القانون الضريبي، بأنه قانون ليس جبائياً فحسب، وإنما يعتبر من أدوات الدولة؛ في التخطيط الاقتصادي، والمالي، والاجتماعي، حيث يسعى لتحقيق العدالة الضريبية، وتحقيق مصلحة الأفراد والدولة. ومثال ذلك ما ورد في نص المادة (37) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل، والذي يتعلق بتحديد العقوبات الضريبية، حيث نصت: " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد في قانون آخر....."، وما ورد في نص المادة (43) التي تحدد واجبات الموظفين، حيث نصت: "بالإضافة إلى ما ورد في قانون الخدمة المدنية.....".

ويرى الباحث أن تتضح فكرة ذاتية القانون الضريبي واستقلاله تتضح أكثر، لذلك يجب تفسير هذا القانون على وفق هذه الذاتية، من دون أن يخضع للأحكام التي تقررها القوانين الأخرى، ولا لقواعد التفسير، التي تخضع لها سائر القوانين الاستثنائية منها والعادية، لذا يجب أن يكون التفسير طبقاً للمعنى الخاص؛ الذي قصده القانون الضريبي، وفي نطاق القواعد الضريبية، وفي حدود إرادة المشرع الحقيقية، فلا ضير أن يكون التفسير واسعاً أم ضيقاً، مادام أنه يكشف قصد المشرع الضريبي الخاص، فإن لم يتوصل إلى إرادة المشرع الحقيقية، وجب تفسير النصوص لصالح الخزنة.

وبعد عرض تطبيق هذه المذهب في القانون الضريبي، فلا بد من تقييم هذا المذهب فيما

يلي:

الفرع الثالث: تقييم مذهب البحث العلمي الحر

هناك عدة انتقادات وجهت لهذا المذهب، من عدة أوجه، كاعتماد هذا المذهب على إرادة المشرع الحقيقية، من وراء إصدار النص القانوني في حال ظهورها³، وهذا يبرز في حالة

¹ بدوي، محمد طه، والنشار، محمد حمدي، 1959، أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، مصر، ص 121.

² الهلالي، علي هادي، مرجع سابق، 127-129.

³ الصدر، عبد المنعم، مرجع سابق، ص 281.

وضوح النص، وجلاء قصد المشرع من دون باقي الحالات، كما أن هذا المذهب لا يقر بكمال التشريع¹. حيث لا مكان لفكرة تقديس النصوص، التي ذهب إليها أنصار مدرسة الشرح على المتون، كما يمكن اللجوء إلى العرف لتفسير النصوص².

وقد تم التفريق بين مصدر التشريع، ومفسر النصوص القانونية، حيث أبعدت جهود " جني" الخلط بين هاتين الجهتين، وبالتالي بددت مخاوف من نادوا؛ بأن هناك تحكم من قبل القضاء، من خلال اللجوء إلى التفسير العلمي، القائم على أصول علمية واقعية³.

ويرى الباحث أن هذا المذهب ينكر؛ أن للمجتمع دور في إصدار القانون الضريبي، أو تعديله، بل إن دوره يقتصر على الخضوع فقط لهذا القانون، وبالتالي يصبح القانون الضريبي ظالماً تحكيمياً. من هنا تظهر النزعة الإستبدادية للمذهب في النظر إلى القانون، وعدم تمكنها من الوصول إلى جوهر القانون؛ بل يجب أن يكون القانون ملزماً للمكلف، عندما يحقق العدالة الضريبية، ويصدر هذا الإحساس بالإلزامية القانون، عند شعور أفراد المجتمع؛ بكون القانون يهدف إلى خدمتهم، وتحقيق الأمن لهم. وأن انتفاء هذا الإحساس بالإلزامية، معناه انه لا توجد قيم في المجتمع؛ تتمثل في احترام القانون، وعدم الخروج عنه.

وبعد تقييم هذا المذهب، ما هو موقف المشرع الفلسطيني من مذاهب التفسير المختلفة؟

فبعد استعراض الاتجاهات، أو المذاهب العامة في التفسير، والأسس التي قامت عليها، والنتائج التي تمخضت عنها؛ خصوصاً في مجال تفسير قوانين الضرائب، فمن خلال استقراء النصوص الأولى من القانون، نجد أن المشرع الفلسطيني قد تبنى مذهب التفسير الحرفي، ومذهب التفسير التاريخي، حيث تناولت المادة (1) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني، التعريفات للمصطلحات؛ التي وردت في نصوص القانون الضريبي، حيثما أضاف هذا القانون تعريفات؛ لم تكون في القانون السابق رقم 17 للعام 2004

¹ بقبق، محمد، مرجع سابق، ص94.

² الزعبي، عوض، مرجع سابق، ص118.

³ القيسي، أعاد حمود، مرجع سابق، ص271-273.

المعدل، مثل بند معاملات التصرف؛ التي تم تحديدها بأنها وقف الموجودات، أو هبتها، أو التعاقد، أو إجراء أي اتفاق، أو ترتيب بشأن انتقالها، أو ريعها. ثم تبع ذلك تأييده لمذهب التطور التاريخي في المادة (47) من نفس القانون¹.

وإن المشرع الضريبي الفلسطيني بحسب ما يظهر لنا، أنه سلك مسلكاً متدرجاً، في تبنيه لمذاهب التفسير المختلفة، فقد ألزم المفسر بحرفية ما جاء من ألفاظ، كالمادة (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن الضريبة على الدخل الفلسطيني، أي عند وجود حكم يحكم المسألة المعروضة، بمعنى أنه تبنى ما تردده مدرسة الشرح على المتون، من حيث النتيجة، كونه خالفها بشكل واضح من حيث الأساس، إذ أقر بالنقص الفطري للتشريع، بخلاف ما تؤمن به المدرسة التقليدية من كمال تشريعي .

ويرى الباحث أنه يجب الاقتناع بفكرة استقلال النصوص القانونية الضريبية، أي أن النصوص القانونية يجب أن تتحرر من إرادة واضعها، وتنصهر في المجتمع، حتى يصبح من الضروري تفسيرها بحسب المرحلة الزمنية المعاصرة للتفسير، وهكذا يصبح للتفسير مزية مضافة على حسم النزاع المعروض، ألا هي التوفيق بين الواقع، والقانون، خصوصاً عند قدم سن التشريع، وعجزه عن تلبية الحاجات المستجدة.

¹ تنص المادة (47) في الفقرة (2) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني " يلغى كل ما يتعارض مع احكام هذا القرار بقانون "

النتائج:

بعد التعرف على تفسير القوانين الضريبية في فلسطين، توصل الباحث إلى عدة نتائج، على ضوءها اقترح عدة توصيات كما يلي:

1. لا يوجد في فلسطين جهات تضطلع بتفسير القوانين الضريبية، حيث أن هناك خلافات عديدة حول تفسير بعض النصوص الضريبية تؤثر على قواعد فرض الضريبة، ومنها تحقيق العدالة الضريبية، مما يزيد من المنازعات الضريبية، نتيجة الفهم الخاطئ لنصوص القانون من قبل المكلف والإدارة الضريبية.

2. أن المجلس التشريعي المخول بإصدار القوانين غير مفعلاً حالياً - وخاصة أن المشرع أفدر على أن يفسر إرادته من إصدار هذه النصوص - ، وهذا يستوجب بيان الحكم المناسب لنصوص القوانين الضريبية التي تحتاج إلى تفسير، وأن تكون علة التشريع واضحة، حتى يمكن للمفسر إنزال حكم الحالة المنصوص عليها في القانون الضريبي على الحالة غير محددة الحكم لورود نفس العلة.

3. القوانين الضريبية في فلسطين لا تحتوي على مقدمات (حكمة التشريع)، التي تعتبر من طرق التفسير الهامة والملزمة لأنها تعادل التشريع في إلزاميته، والاحتفاظ بالأعمال التحضيرية التي تساعد على إيجاد التفسير المناسب لنصوص القوانين الضريبية، واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهالي، 2004)، ولم تعارضها أي من نتائج الدراسات السابقة.

4. بعض النصوص الضريبية يعترها الغموض، وظهر ذلك نتيجة التوسع في وصف المادة القانونية، كإرجاء النظر بتقرير ضريبة الدخل لغاية انتهاء فترة تقديم التقارير والمستندات والإقرارات الضريبية، وبعض النصوص الضريبية يعترها النقص؛ كالمادة الخاصة بالرسوم على المنتجات في ضريبة القيمة المضافة حول التغيير في أصل المنتج الزراعي يحول المنتج الزراعي من منتج معفي ضريبياً إلى منتج خاضع ضريبياً مع عدم ذكر هذا التفصيل في القانون

واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهاللي،2004)، ولم تعارضها أي من نتائج الدراسات السابقة.

5. أصبح القانون الضريبي يستكمل ذاتيته، بالإضافة إلى شموله جوانب عدة، وتحقيقه لأهداف متنوعة غير مالية كدوره الاقتصادي والاجتماعي. ومن ضمنها تفعيل محكمة استئناف ضريبة الدخل، مع العلم أن هذه المحكمة لا تضطلع في كثير من الأحيان لفض المنازعات الضريبية وإرجاعها إلى دوائر الضريبة للنظر فيها، إما خوفاً من عدم القدرة على تفسير النصوص الضريبية، أو عدم تحويلها مهمة تفسير القوانين الضريبية، واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهاللي،2004)، ودراسة (دقة،2003)، ودراسة (شبيطة،2006)، ولم تعارضها أي من نتائج الدراسات السابقة.

6. الاعتماد على الاتجاه الضيق للتفسير، فقد يكون قصد المشرع نفسه عدم التوسع في فهم النص وتطبيقه، لذا لا يجب التذرع بقصد المشرع في تبني مفهوم موسع للتفسير على الدوام. فعدم وضوح النص توجب تحري إرادة المشرع من دون أن يتم افتراض أو احتمال تلك الإرادة، لذا يمكن الاعتماد على الأعمال التحضيرية أو حكمة التشريع أو المصدر التاريخي للقانون وهذا ما تمليه ذاتية القانون الضريبي التي تتصف بأنها مستقلة وقادرة على تنظيم قواعد القانون بما يتوافق مع الهدف من النصوص الضريبية واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهاللي،2004)، ودراسة (دقة،2003)، ولم تعارضها أي من نتائج الدراسات السابقة.

7. إن الإدارة الضريبية لا تتوانى في الأخذ بمذاهب التفسير المختلفة، فضلاً عن تبنيها التفسيرات المتناقضة، على الرغم من إنها تمس مبدأ العدالة الضريبية من جهة ، ومن جهة ثانية تترك العمل الضريبي واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهاللي،2004)، ولم تعارضها أي من نتائج الدراسات السابقة.

التوصيات:

بعد التوصل إلى النتائج، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. العمل على إيجاد جهات متخصصة ومستقلة، يتم تفويضها بمهام تفسير القوانين الضريبية، وفق قواعد فرض الضريبة وبما يحقق العدالة الضريبية، ويعمل على إزالة التعارض والغموض والخطأ والنقص، الذي يعتري النصوص القانونية الضريبية.
2. مطالبة الحكومة بتفعيل المجلس التشريعي للقيام بمهمة سن القوانين الضريبية، ومهمة تفسير ما غمض من هذه النصوص، أو التعارض، أو النقص، أو الخطأ، لأن المشرع أقر على تفسير هذه النصوص لأن هذه النصوص تعتبر عن إرادة المشرع غالباً، كما أن قيام المجلس التشريعي بسن القانون وتفسيره يحقق قاعدة اليقين والعدالة الضريبية.
3. على المشرع وصانغ التشريع الضريبي إيراد حكمة التشريع في مقدمة القوانين الضريبية، لأنها تقدم عدة تفسيرات لإيراد معظم النصوص القانونية، والهدف منها ، بالإضافة إلى أنه يجب الاحتفاظ بالأعمال التحضيرية في مجموعات موحدة، وإصدارها بصورة كتب حتى يمكن الرجوع إليها في التفسير .
4. ضرورة الاعتماد على مذهب التفسير الحرفي " الضيق"، كإيراد تعريفات لبعض العبارات الغامضة في مقدمة القانون، والمستخدم في النصوص القانونية، التي تشكل مواد القانون الضريبي، بالإضافة إلى التوسع أحياناً عند استخدام المذهب الاجتماعي التاريخي إذا اقتضت الضرورة ذلك.
5. ضرورة أن لا يتم الاعتماد بشكل كامل على التفسير القضائي، الذي يؤدي إلى التعسف أحياناً، والإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، لأن تفسير القانون الضريبي له ذاتيته المستقلة، والتي ترى أن الجهة مصدرة القانون؛ هي أدرى بمراد المواد والنصوص القانونية، وبالرغم من ذلك فإن هذا القضاء لا تحكمه نظرية ثابتة، بل تتردد تفسيراته بين مختلف مذاهب التفسير الأخرى.

6. ضرورة أن يتم تبني الاتجاه الضيق في تفسير القوانين الضريبية، حتى لا يتم هدر النصوص القانونية، وبالتالي البعد عن العدالة الضريبية من خلال التوسع في التفسير مما يؤدي إلى زيادة الغموض. بالإضافة إلى أن يكون هناك مرونة في تطبيق القانون الضريبي- التوسع في التفسير-، وخاصة في حال تطور الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

7. حث الإدارة الضريبية على عدم الأخذ بالتفسيرات المختلفة، في تفسير القوانين الضريبية، والتي تسبب الإرباك بالعمل وزيادة الغموض وعدم تحقيق العدالة الضريبية. وضرورة الأخذ بالتفسيرات الضيقة التي يصدرها مشرع القانون الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر:

1. القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني.
2. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 المعدل سنة 2008.
3. قانون ضريبة المبيعات المطبق في فلسطين (القانون الأردني).
4. قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

الكتب:

1. ابن منظور، جمال الدين، لسان العرب، 1968، الجزء الخامس، الدار المصرية للتأليف والترجمة، القاهرة.
2. أبو بكر، محمد، 1999، قانون ضريبة الدخل والتعليمات، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.
3. ادويدار، محمد أسامة، (دون سنة نشر)، النظام الضريبي، دون نشر ومكان نشر.
4. البدرأوي، عبد المنعم، 1966، النظرية العامة للقانون والنظرية العامة للحق- المدخل للعلوم القانونية-، دار النهضة العربية، بيروت.
5. البقمي، نقاء بن سلمان، 2006، موجز عن الصياغة التشريعية، دون مكان نشر.
6. الجرجاني، أبو الحسن، 1987، التعريفات، عالم الكتب، بيروت.
7. الجمال مصطفى، والجمال عبد الحميد، 1987، النظرية العامة للقانون، مكتبة الدار الجامعية، بيروت.

8. الجنابي، طاهر، 2000، علم المالية والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر - جامعة الموصل ، العراق.

9. الجياشي، أسعد منديل، 2006، محاضرات مدخل لدراسة القانون للمرحلة الأولى، مطبوعات جامعة القادسية، العراق.

10. الحاج، طارق، 2011، ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

11. الحسن، مالك، 1972، المدخل لدراسة القانون ، ج 1 ، مطبعة الجامعة ، بغداد.

12. الداوودي، غالب علي، 2011، المدخل إلى علم القانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

13. الذيابي، سعيد، 2007، مدخل لدراسة القانون العام والخاص، عضو هيئة التدريس جامعة تبوك، منشورات جامعة تبوك، السعودية.

14. الزعبي، عوض، 2010، المدخل إلى علم القانون، مؤسسة إثراء للنشر والتوزيع، عمان.

15. السنهوري، عبد الرزاق، 1964، الوسيط في شرح القانون المدني - مصادر الالتزام ، دار النهضة العربية ، القاهرة .

16. الشربيني، عماد الدين، 1973، المبادئ العامة للقانون والالتزام، مكتبة عين شمس، القاهرة.

17. الشرفي، محمد، 1991، مدخل لدراسة القانون، مؤسسة سراس للنشر، تونس.

18. الصدر، عبد المنعم، 2004، أصول القانون، مكتبة دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.

19. الضمور، خليل محمد، 2005، موسوعة التشريعات الضريبية: قانون ضريبة الدخل، مؤسسة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.

20. العطية، عصام، 1987، القانون الدولي العام، ط4، بدون دار نشر وسنة نشر.
21. العلي، عادل، (2003)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
22. الفراهيدي . الخليل بن أحمد، 1985، العين، ج8، دار الحرية للطباعة، القاهرة.
23. الفضل، منذر، والزعبي، خالد، 1998، المدخل إلى علم القانون، دون دار نشر ومكان نشر.
24. القيسي، أعاد حمود، 1998 ، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط (2)، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
25. اللساوي، اشرف فايز، 2008، مجموعة اللساوي القانونية في التعليق قانون ضريبة المبيعات، بدون دار نشر، القاهرة.
26. المهدي، نزيه محمد الصادق، 2002، المدخل لدراسة القانون، دار النهضة العربية ، القاهرة.
27. الوادي، محمود، وعزام، زكريا، 2007، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
28. بكر، عصمت، 1999، أصول التشريع، دار الشؤون الثقافية العامة - بغداد .
29. بدوي، محمد طه، والنشار، محمد حمدي، 1959، أصول التشريع الضريبي المصري ، دار المعارف، مصر.
30. بدوي، محمد وديع، 1964، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة - دراسة مقارنة ، مطابع الشعب، القاهرة.

31. بدير علي، وآخرون، المدخل لدراسة القانون، 1982، مطبوعات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، بغداد
32. بقبق، محمد، 2002، مدخل عام لدراسة القانون، مركز النشر الجامعي، تونس.
33. بوضياف، عمار، 2010، الوسيط في النظرية العامة للقانون مع تطبيقاته لتشريعات عربية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
34. ثروت، جلال، 1989م، نظم القسم العام في قانون العقوبات المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية.
35. جامعة القدس المفتوحة، (2005)، محاسبة ضريبة الدخل، منشورات الجامعة، عمان.
36. حجير، محمد مبارك، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدولة العربية 1965-1977، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت.
37. حسني، احمد محمود، 1986، قضاء النقص الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية.
38. حشيش، عادل، 1996، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية.
39. خلاف، حسين، 1966، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة.
40. خلف، فليح، 2008، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان.
41. دينيس، لويد، 2009، فكرة القانون، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.
42. شيحة، مصطفى، 1986، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل -، مطابع الأمل، بيروت.
43. عايد، رباح، 2004، ملخص مدخل لدراسة العلوم القانونية، محاضرات قسم القانون، جامعة عين شمس، القاهرة.

44. عبد الرحمن، احمد شوقي، 2005، المدخل للعلوم القانونية، منشورات جامعة المنصورة، القاهرة.

45. عبد العزيز، عبد الحافظ، 1991، الصياغة التشريعية، دار الجيل للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية

46. عبد الوهاب، صلاح الدين، 1984، الأصول العامة لعلم القانون، مكتبة عمان، عمان.

47. عثمان، سعيد عبد العزيز، 2000، النظم الضريبية (مدخل تحليل مقارن)، الدار الجامعية، بيروت.

48. عطوي، فوزي، 2003، المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.

49. عطية، قذري نقولا، 1960، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مطبوعات جامعة الإسكندرية، مصر.

50. عطية، جميل ناصيف، 1981، موسوعة ضريبة الدخل : شرح قانون ضريبة الدخل وقضاياها، مؤسسة دار الآفاق الجديدة، الأردن.

51. فرج، توفيق حسن، 1985، القانون الروماني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة.

52. فرحات، ألبرت، 1993، المدخل للعلوم القانونية، حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، بيروت.

53. قاسم، محمد، مبادئ القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

54. كنعان، نواف، 1993، القانون الإداري الأردني ، مطبعة الدستور، عمان.

55. كيرة، حسن، 1974، المدخل إلى القانون ، ط5 ، منشأة المعارف، الإسكندرية .

56. محمد ابن جرير، 1987، جامع البيان في تفسير القرآن، المجلد الأول، دار المعرفة، بيروت، لبنان.

57. محمود، همام محمد، 2000، مدخل لدراسة القانون، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية.

58. مراد، عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة على الموحدة، دون دار نشر وسنة نشر.

59. مطر، محمد يحيى، وآخرون، 1992، المدخل إلى العلوم القانونية، الدار الجامعية، بيروت.

60. منصور، محمد حسين، 2004، نظرية القانون - مفهوم وفلسفة وجوهر القانون، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.

الرسائل الجامعية:

1. العجلوني، عبد المهدي، 2005، قواعد تفسير النصوص وتطبيقاتها في قواعد الاجتهاد القضائي الأردني، رسالة دكتوراه منشورة، الجامعة الأردنية، عمان

2. الهلالي، علي هادي، 2004، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق.

3. حوسو، محمد محمود، 2006، دور التشريع الضريبي في تنفيذ أهداف السياسة المالية الفلسطينية، منشورات مكتب حوسو لتدقيق الحسابات، طولكرم، فلسطين.

4. شبيطة، هاني، 2006، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

المقالات:

1. علي، دولارد، 1966، السياسة الضرائبية ، مقالة منشورة في مجلة الاقتصادي ، ع=1، س=7، مطبعة الأزهر ، مصر.
2. قباجة، احمد، 2011، النظام الضريبي الفلسطيني، مركز بيسان للبحوث والإنماء، رام الله، فلسطين.
3. ملخص مادة قضايا ضريبية معاصرة، جامعة النجاح.

المواقع الالكترونية:

<http://www.ashraf-online.com/vb/showthread.php?p=134754> بتاريخ

2012/11/12 الساعة 7:30 مساء

<http://ahmedelgamel.maktoobblog.com/1610637> 2:00 الساعة 2012/9/30

ظهراً

<http://www.shaimaatalla.com/vb/showthread.php?t=404>

بتاريخ 2013/1/11 الساعة 11.30 مساء

<http://droitalgerie.ahlamontada.net/t9-topic> الساعة 2013/1/26 بتاريخ

12.00 مساء

<http://etudiantdz.net/vb/showthread.php?t=33211> الساعة 2013/2/1 بتاريخ

8.00 مساء

<http://ejabat.google.com/ejabat/thread?tid=753e5a268cfafe85> 2013/6/7

ظهراً

12.00

الساعة

An_Najah National University

Faculty of Graduate Studies

The Problem Of Interpreting the Tax Laws in Palestine

By

Mohammad Fathi Tawfiq Mohana

Supervised

Dr. Fadi Qaseem Shadeed

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

2013

The Problem Of Interpreting the Tax Laws in Palestine

by

Mohammad Fathi Tawfiq Mohana

Supervised

Dr. Fadi Qaseem Shadeed

Abstract

The study aims to recognize the interpreting the Tax Laws in Palestine by identifying the Palestinian tax system ,and the provisions which govern this system and the clarity of these texts in addition to the tax law in addition to the extent need to interpret these texts with all types . And to identify the interpreting the tax laws in Palestine, I divide the study into Four chapters.

In the introductory chapter, the study deals with what is the interpretation of the tax laws by dividing the chapter into two sections in the first topic which is (The concept of interpretation of the tax laws by defining the interpretation of the tax laws and to determine the significance of this interpretation and its objectives .

The second topic deals with the trends of interpretation of the tax laws which summed up in two trends which are the broad concept and the narrow concept in interpreting the tax laws , explaining theories that dealt with these two trends .

In the first chapter, I wrote about the types of interpretation the tax laws and divided it into three topics, the first is about the legislative interpreting of the tax laws explaining the figures of the legislative interpretation as well as the legislative drafting and the need for a legislative

interpretation of the tax law and the types of the legislative interpreting of the tax laws' provisions, and the disadvantages of the legislative interpreting of this law. In the second topic I talked about the judicial interpretation of the tax laws ' provisions. In the third topic I talked about the Idiosyncratic interpretation of tax laws in addition to its objectives and how to achieve idiosyncratic interpretation of the tax law in Palestine .

In the second section, I wrote about the methods of interpreting this law and this section was divided into three topics, first Doctrine of a literal interpretation " Doctrine of commentary on texts "through clarifying the concept of this method as well as the criterion of the literal interpretation: and how it can be applied through the tax laws and finally to evaluate this Doctrine. In the second topic I wrote about another way to interpret the tax laws through the spirit of the content and also the preparation work as well as the historical source of law. In the third section, I wrote about another method through The wisdom of the legislation and The principles of the Supreme Law and The social doctrine of historical interpretation and the doctrine of free scientific research .

At the end of the study, the researcher concluded to several conclusions and added some suggestions that It does not exist in Palestine destinations undertaken interpretation of laws tax, where there are disagreements many on the interpretation of some of the texts tax affect the rules of taxation, including the achievement of justice tax, which increases the tax disputes as a result of misunderstanding with the provisions of the

law by the taxpayer and the tax administration. And the Legislative Council authorized the issuance of laws is not enabled now - especially that the legislature better able to explain the will of the issuance of these texts - and this requires a statement the appropriate sentence to the provisions of the tax laws that need to be interpreted, and that the bug legislation and clear, so that the interpreter take down the rule of the case provided in the tax law on a specific case is to rule the receipt of the same illness.

There have been several proposals, including: work on finding specialized and independent, are delegated tasks interpretation of the tax laws, according to the rules of taxation and to achieve justice, tax, and works to remove the conflict and ambiguity and error and shortcoming, which is going on legal texts tax. And ask the government to activate the Legislative Council to carry out the task of the age of the tax laws, and the task of interpreting what Mysterious of these texts, or incompatibility, or lack of, or error, because the legislator better able to interpret these texts because these texts is the will of the legislator often, and that the establishment of the Palestinian Legislative Council to enact and interpretation of the law to achieve certainty base and tax justice