

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين
(وفقا للقانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤)

٤٠٠
٤٠٠

(دراسة تحليلية مقارنة)

مقدمة من الطالب:-

احمد زياد احمد الديك

الرقم الجامعي: ١٠٠٥٠٦٧٧

إشراف الدكتور: حسن السفاريني

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير بتاريخ ١٧/٥/٢٠٠٣ بكلية الدراسات العليا في برنامج المنازعات الضريبية في جامعة النجاح في نابلس، فلسطين.

تحصيل دين الضريبة في قانون ضريبة الدخل في

فلسطين وفقا للقانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤

مقدمة من الطالب: أحمد زياد أحمد الدباك

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٢٣ / ٧ / ٢٠٠٣ وأجيزت.

اعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

١- الدكتور حسن السفاريني (مشرقا رئيسا).

حسن شرم
الدين

٢- الاستاذ الدكتور أحمد مبارك الخالدي (عضوا).

أحمد مبارك
الدين

٣- الدكتور فاروق زعيتير (ممتحن خارجي).

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(نرفع درجات من نشاء، وفوقه كل ذي علم عليم)

صدق الله العظيم

الاهداء:

الى أمي وأبي اللذين قال الله تعالى في حقهما (و قضى ربك ألا

تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)الإسراء:23

وأدعو لهم دوام الصحة والعافية وأن يبارك الله بعمرهما.

والى أشقائي وشقيقاتي الأعزاء مع تمنياتي لهم بالتوفيق

والنجاح.

والى خالتي العزيزة ام حسام والاقرباء الاعزاء.

والى شهدائنا البررة والاسرى الاحرار اللذين دفعوا ارواحهم

وحريتهم ثمنا للحرية والاستقلال.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الخلق
والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين
يسرني أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير والاحترام للأستاذ الدكتور
حسن السفاريني . على ما قدمه من إرشادات وتوجيهات قيمة في
إنجاز هذا العمل ورعاية أبوية فأدعو له دوام الصحة والعافية.
كما أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان للأستاذ الدكتور الفاضل احمد
الخالدي والدكتور الفاضل فاروق زعيتر بموافقتهما على مناقشة
الرسالة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعد في إنجاز هذا البحث
المتواضع وعلى رأسهم الخال العزيز الأستاذ منجد صبيح
والزميل الفاضل المحامي فاضل بشناق.

الموضوعات	الصفحة
الإهداء	ث
الشكر والتقدير	ج
الفهرس:	ح - د
المقدمة	١ - ٢
الفصل التمهيدي: الضرائب و أهدافها و علاقتها بسيادة الدولة.	٣ - ٢٤
المبحث الأول: التطور في مفهوم الدولة وأهداف الضريبة.	٣ - ٦
المبحث الثاني: الضريبة على الدخل.	٦ - ١٤
المطلب الأول: مفهوم الدخل.	٧ - ١٠
المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية على الدخل.	١٠ - ١٢
المطلب الثالث: الضرائب المباشرة و غير المباشرة.	١٢ - ١٤
المبحث الثالث: فرض الضريبة مظهر سيادي للدولة.	١٤ - ٢٤
المطلب الأول: الضريبة و عناصر سيادة الدولة.	١٥ - ٢١
المطلب الثاني: نطاق السيادة الضريبية للدولة.	٢١ - ٢٤
الفصل الأول: دين الضريبة (نشأته الالتزام به و انقضائه).	٢٥ - ٥٧
المبحث الأول: نشأة دين الضريبة.	٢٥ - ٤١
المطلب الأول: موقف الفقه و القضاء من نشأة دين الضريبة.	٢٥ - ٣٤

المطلب الثاني: أهمية تحديد الضريبة و الوسائل القانونية المتبعة بتحديدده. ٣٤ - ٤١	
المبحث الثاني: الالتزام بدين الضريبة و انقضائه. ٤١ - ٥٧	
المطلب الأول: الالتزام بدين الضريبة. ٤٢ - ٥٤	
المطلب الثاني: انقضاء دين الضريبة. ٥٤ - ٥٧	
الفصل الثاني: نظم تحصيل دين الضريبة. ٥٨ - ٨٩	
المبحث الأول: الجهة الإدارية المختصة. ٥٨ - ٦٢	
المطلب الأول: الاختصاص النوعي. ٥٨ - ٦١	
المطلب الثاني: الاختصاص المكاني ٦١ - ٦٢	
المبحث الثاني: نظامي التحصيل المباشر و التحصيل من المنبع. ٦٢ - ٨٠	
المطلب الأول: التحصيل المباشر. ٦٣ - ٦٤	
المطلب الثاني: التحصيل من المنبع. ٦٥ - ٨٠	
المبحث الثالث: نظام التحصيل على حساب الضريبة و تقسيط الضريبة. ٨٠ - ٨٩	
المطلب الأول: التحصيل على حساب الضريبة. ٨٠ - ٨٦	
المطلب الثاني: نظام تقسيط الضريبة. ٨٦ - ٨٩	
الفصل الثالث: ضمانات تحصيل دين الضريبة. ٩٠ - ١٢٤	
المبحث الأول: ضمانات الإدارة الضريبية. ٩٠ - ١٢٤	
المطلب الأول: امتياز حق الدولة و أصول تحصيله. ٩٠ - ١١٦	

١١٠-١١٠	المطلب الثاني:سلطات الدولة في التحقق و التحصيل.
١١٦-١١٠	المطلب الثالث:وسائل الدولة في الترهيب و الترغيب.
١٢٤-١١٦	المبحث الثاني: ضمانات المكلفين في تحصيل دين الضريبة.
١١٩-١١٦	المطلب الأول: ضمانات حقوق وحرريات المكلفين الشخصية و المهنية.
١٢٤-١١٩	المطلب الثاني: حق في الاعتراض والتصحيح والرديات .
١٦٣-١٢٥	الفصل الرابع: التحصيل الجبري للضريبة.
١٤٤-١٢٥	المبحث الأول: الحجز التنفيذي.
١٣٦- ١٢٥	المطلب الأول: مفهوم الحجز التنفيذي.
١٤٨-١٣٦	المطلب الثاني: نطاق الحجز التنفيذي.
١٥٦-١٤٨	المطلب الثالث: انقضاء الحجز التنفيذي.
١٦٣-١٥٦	المبحث الثاني:الحجز التحفظي كضمان لتحصيل الضريبة.
١٦١-١٥٦	المطلب الأول: مفهوم الحجز التحفظي.
١٦٢	المطلب الثاني: نطاق الحجز التحفظي.
١٦٣-١٦٢	المطلب الثالث: انتهاء الحجز التحفظي.
١٦٥-١٦٤	الخاتمة
١٧٠-١٦٦	المراجع

وفي الفصل الثاني تناولت أنظمة تحصيل الضريبة من حيث الجهة الإدارية المختصة ونظامي التحصيل من المنبع والتحصيل المباشر، ونظامي الدفع على الحساب وتقسيط الضريبة.

وتناولت في الفصل الثالث ضمانات تحصيل الضريبة لكل من الإدارة الضريبية المختصة الممثلة للدولة، والمكلفين.

وتناولت أخيراً دراسة الفصل الرابع في التحصيل الجبري المقرر لمأمور التقدير في اتخاذ أحكام الحجز التنفيذي والحجز التحفظي وفقاً لقانون ضريبة الدخل و قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري في فلسطين رقم (٦) لسنة ١٩٥٢مقر تطبيقه بأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤.

وبتوفيق الله وكرمه ختمت هذه الدراسة بمجموعة من الملاحظات والاقتراحات على أحكام القانون والمتعلقة في التحصيل، وأسأل المولى سبحانه وتعالى أن يكن في ذلك استفادة، فهو ولي التوفيق.

الفصل التمهيدي : الضرائب وأهدافها وعلاقتها بسيادة الدولة.

المبحث الاول :التطور في مفهوم الدولة واهداف الضريبة.

المبحث الثاني:الضريبة على الدخل.

المبحث الثالث:فرض الضريبة مظهر سيادي للدولة.

الفصل التمهيدي

الضرائب واهدافها وعلاقتها بسيادة الدولة

يقتضي موضوع (تحصيل دين الضريبة على الدخل) من الباحث ، تناول موضوع التطور في أهداف الدولة وما واكبه من تطور في تعريف الضريبة ، ودراسة اختلاف التشريعات الضريبية في تحديد الدخل الخاضع من حيث الضيق والاتساع، والأنظمة الضريبية على الدخل (النوعية والموحدة) ، بالإضافة الى تعيين موقع نظام الضريبة على الدخل من تقسيمات الضرائب المباشرة وغير المباشرة بحيث تتفاوت الدول في الاعتماد على الضرائب المباشرة وعلى الضرائب غير المباشرة ويعود ذلك عادة الى الوضع الاقتصادي للدولة فالدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية^(١) التي تعتمد إيراداتها على الضرائب المباشرة بخلاف الدول النامية التي تعتمد على الضرائب غير المباشرة، وتمارس الدولة سلطات وامتيازات في سبيل تحصيل دين الضريبة التي تقتضي تناول سيادة الدولة وعلاقتها بفرض الضريبة وهذا ما ستم دراسته في ثلاث مباحث هي :-

المبحث الاول : التطور في مفهوم الدولة وأهداف الضريبة.

المبحث الثاني : الضريبة على الدخل

المبحث الثالث : فرض الضريبة مظهر سيادي للدولة.

المبحث الأول : التطور في مفهوم الدولة وأهداف الضريبة.

يختلف مفهوم الضريبة من مرحلة الى أخرى ومن عصر الى آخر ، ويعود هذا الاختلاف للظروف التي سادت المجتمعات عبر العصور ، ففي العصور القديمة والبدائية لم يكن للضرائب أي أهمية ، فكان يسود تلك المرحلة حياة الغزو والحروب ، غير ان هذا العصر قد تطور الى مرحلة تكون المجتمعات كالمجتمع اليوناني والروماني ، فظهرت فكرة الدولة باعتبارها السلطة العليا فوق الأفراد ، وظهرت الحاجة الى الضرائب ولكن لم تكن هي الاداة الوحيدة لتغذية إيراداتها^(٢) ، وكان يحكم هذه المجتمعات نظام الملك ونظام الطبقات ، ففرضت فيها الضرائب لتحقيق مصلحة الحاكم أو الطبقة الأرستقراطية ، دون ان يكون هناك مرافق تعليمية وصحية او خدماتية عامة ، بالإضافة أنها كانت تفرض على الفقراء والكادحين في حين كان يعفى منها أفراد الطبقة الأرستقراطية^(٣).

(١) راجع : ١٠٩ p.g, Prest,A.R. & others, PUPRIC FINANCE,faken ham , Nor flok, six Edition,
(٢) الدكتور فوزي ، عبد المنعم ، النظم الضريبية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، طبعة ، ١٩٧٣ ، ص ١٠-١١.
(٣) الدكتور علي ، لورد وآخرون ، النظم الضريبية ، مؤسسة المطبوعات الحديثة ، طبعة ١٩٦١ ، ص ١٣ .

وفي العصور الوسطى سيطر رجال الدين على الحكم في أوروبا (١)، فكانت تخصص محصلة الضرائب لانفاقها على حماية رجال الدين ومرافق الأمن ، دون ان يكون لها أي دور في إدارة المرافق العامة ، وبقي الأمر على هذا الحال الى أن جاءت الثورة الفرنسية خلال القرن الثامن عشر التي جاءت بمبادئ العدالة والمساواة والحريات ، فأدى هذا الى تطور دور الدولة الى دور رعاية المرافق العامة ؛ التي يعجز الأفراد عن القيام بها ، أو التي تدر ربحاً، فسميت هذه المرحلة بمرحلة الاقتصاد الحر (الدولة المقيدة)، وخلال وجود الدولة المقيدة ظهرت هناك المدرسة الاجتماعية (٢)، التي رأت أن الضرائب أداة للإصلاح الاجتماعي ، ومكافحة الطبقة الناتجة عن سوء توزيع الدخل والتي نادى بها الدولة ذات المذهب الاشتراكي . (٣)

وفي هذه المرحلة (الاقتصاد الحر) كان الاقتصاد ملك للأفراد، دون ان يكون للدولة أي دور فيه ، وبالتالي كانت الضرائب هي وسيلة الدولة في الحصول على الإيرادات لسد حاجات الأمن والمرافق العامة ، وبقي الأمر على هذا الحال الى أن جاءت الأزمة الاقتصادية الكبرى سنة ١٩٢٩ وظهور الثورة الصناعية التي أوجدت طبقة العمال ذات قاعدة واسعة (طبقة العمال ذوي الدخل المتدنية والمحدودة)؛ التي أصبح لها رأي عام ومؤثر في الحياة السياسية ، فأخذت تطالب الدولة بان توفر لهم الحياة الكريمة ، وحمايتهم من أرباب العمل ، وأدى هذا الى تحول الدولة من مقيدة الى دولة متدخلة ليس في النواحي الاقتصادية ، وانما امتد ليشمل النواحي الاجتماعية التي كانت تنادي بها الدولة الاشتراكية. (٤).

وفي العصر الحديث لم يعد دور الضريبة يقتصر على الوظيفة المالية ، التي تتطلب من فرض الضريبة ، الحصول على الإيراد اللازم لتغطية حاجات الدولة الانفاقية ، وانما أصبحت الضرائب تحقق مقتضيات السياسة المالية للدولة (٥) ، التي تهدف الى تحقيق التشغيل الكامل والتشجيع على الاستثمار ، والحد من الاستهلاك ، ومعالجة تفاوت الدخل ، وبالإضافة إلى تحقيق الوفرة المالية وفقاً لسياسة مالية وضريبية محددة ومتكاملة .

(١) الاستاذ الحاج موسى ، حسن فلاح ، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن ، رسالة ماجستير دون تاريخ ، ودون النشر ، ص ٣ - ٤ .

(٢) الاستاذ عبد الغفار ، أحمد ، الضريبة على التركات ، الطبعة الأولى ، دون نشر دون تاريخ ، ص ٤٣ .

(٣) الدكتور الحياوي ، عادل ، الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراه ، طبعة ١٩٦٨ ، ص ٤٦ .

(٤) الدكتور جمال ، عبد المنعم ، السياسة الضريبية ، دار الشروق العربية ، دون طبع ونشر وتاريخ ، ص ٢٨٦-٢٨٨ .

(٥) الدكتور فرهود ، محمد سعيد ، وآخرون ، نظام للزكاة وضريبة الدخل ، ادارة البحوث ، ١٩٨٦ ، ص ٢٠-٣١ .

والتطور في مفهوم الدولة واكبه تطور في تعريف الضريبة ، بعد ان أُصطلح على تعريف جاء به الفقيه الفرنسي جيز (Jese) ، الذي نظر إليه كتعريف متطور وعصري ، وعرفها بأنها (استقطاع نقدي تفرضه الدولة (السلطة) على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة) (١)، حيث ان هذا التعريف لم يشير الى دور الضريبة في تحقيق أهداف الدولة الحديثة المتمثل في السياسات المالية للدولة ، فجاء الفقيه ميل (Mehl) بتعريف الضريبة تماشيا والتطور الذي حصل على دور الدولة ، فعرفها بأنها (استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، وفقا لقدرتهم التكاليفية ، بطريقة نهائية ، وبلا مقابل ، لقصد تغطية الأعباء العامة ، ولتحقيق تدخل الدولة) (٢).

والتطور في مفهوم الضريبة يتبين من سعي التشريعات الضريبية حيث تسعى التشريعات الضريبية الى تحقيق أهداف اجتماعية كمعالجة سوء التفاوت في توزيع الدخل (٣)، كإعفاء أصحاب الدخل المتدنية ، وعن طريق إخضاع أصحاب الدخل المرتفعة لمعدلات ضريبية مرتفعة ، وإخضاع أصحاب الدخل المتدنية لمعدلات ضريبية منخفضة وهذا تحقيقاً لمبدأ المقدرة التكلفية ، وكما تسعى الى توفير الحياة الكريمة للأفراد (المكلفين) عن طريق منحهم إعفاءات اجتماعية وشخصية وعائلية .

كما تسعى التشريعات الضريبية الى تحقيق أهداف اقتصادية كإعفاء بعض المشاريع الزراعية أو الصناعية أو غيرها من الضريبة ، وذلك تشجيعا للاستثمار فيها ، وبالإضافة إلى تحقيق أهداف سياسية كإعفاء الدبلوماسيين بشرط المعاملة بالمثل .

و يقاس نجاح أي نظام ضريبي بمدى مرونته و تحقيقه أهداف السياسة المالية للدولة (٤) ، فجاء التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بنصوص جامدة وخاصة في تحديد الإعفاءات وذلك وفقا للمادة (٨) منه ؛ التي نصت على تعداد الإعفاءات على سبيل الحصر ، دون ان تعطي أي صلاحية للجهة الإدارية المختصة في رسم السياسات المالية في تحديد

(١) الدكتور شامية، أحمد زهير وآخرون، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، طبعة ١٩٩٧، ص ١٣١.

(Y) = ١٣

(٣) الرأسماليون ادعوا ان هذا الهدف تقتضيه الاعتبارات الاقتصادية ، بالرغم ان المدرسة الاجتماعية كما اسلفنا هي من نادت بمكافحة الطبقة راجع عن الرأسماليون الدكتور الحيارى ، عادل ، المرجع السابق ، ص ٧١-٧٢ .

(٤) الدكتور عبد الواحد، السيد عطية، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ١٩٩٥ ص ٧ وانظر للمزيد Bronfenbrenner, martin, Economics, houghton Mifflin, third Edition, ١٩٩٠, P.g ٧٧١-٧٧٥.

الإعفاءات والتي تتماشى وسياساتها الاقتصادية والاجتماعية وخاصة تلك المتعلقة بمصادر الدخل

بينما أعطت المادة (٧٤) من القانون الساري لدينا وفقا لما جرى عليها من تعديل بأمر عسكري رقم (٢٦) ٥٧٤٤ صلاحية تغيير شرائح الضريبة والاستقطاعات والإعفاءات ، ولكن هذه المادة لا تشمل الإعفاءات المقررة بالمادة (٨) من القانون ، و تقتصر هذه الصلاحية على نسب الإعفاءات الشخصية والعائلية ؛ التي جاءت بها المادة (١٤) من القانون وهذا ما يتضح من نص المادة (٧٤) التي نصت بـ (يحق لرئيس الإدارة بأنظمة إصدارها تغيير شرائح الضريبة المحددة بالمادة ٢٤ (١) للقانون ، ونسب الاستقطاعات والإعفاءات المحددة بالقانون).

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل.

كل ضريبة تفرضها الدولة لا بد أن يكون لها وعاء ضريبي ، بحيث تحدد الشروط المحددة له ، ووضع الأحكام الخاصة بتقديره وتحصيله وغيرها ، والضرائب قد تكون ذات وعاء ضريبي واحد؛ فتسمى الضريبة الواحدة، وعندما يكون لكل ضريبة وعاء خاص ، نكون أمام نظام الضرائب المتعددة .

فنظام الضريبة الواحدة هو ما نادى به الفيزيوقراطيون (١) في القرن التاسع عشر ، وقد زعموا بأنها تساعد على الاقتصاد في النفقات ، وفي تشخيص الضريبة ، وكما أنها واضحة لا ترعج المكلف ، إلا أن الضرائب الواحدة تعاب بأنها : -

- ١- تتقل العبء على كاهل المكلف ، لان الضرائب الواحدة سيكون لها أحكام واحدة في تحقيقها و تحصيلها ، بحيث تفرض على جميع المطارح ، التي يمكن ان تكون محلا للضريبة
- ٢- غير عادلة ، لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف .

لجأت الدول ومن وقت بعيد الى الضرائب المتعددة ، بحيث يكون لكل ضريبة وعاء ضريبي خاص بها ، حيث تفرض الضريبة على وعاء الدخل ، وضريبة على رأسمال ، وضريبة على الأبنية ، وضريبة على النفقات ، ويكون لكل منهما أحكامه الخاصة بالربط والتحصيل .

(١) الدكتور فرحات ، فوزت ، المالية العامة (التشريع الضريبي العام) ، مؤسسة بحسون ، الطبعة الأولى ، بيروت ، ١٩٩٧ ص ٣١ .

فضريبة الدخل وعائها هو الدخل ، الذي سأتطرق إليه في هذا المبحث في مفهوم الدخل ، ومن ثم الأنظمة الضريبية على الدخل ، وموقعة من تقسيمات الضرائب وخاصة من الضرائب المباشرة و الغير المباشرة في المطالب التالية :-

المطلب الأول: مفهوم الدخل .

المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية على الدخل.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الأول : مفهوم الدخل

ان تحديد وعاء ضريبة الدخل هو أمر ضروري يحقق أهدافا منها .

١- يحقق قاعدة اليقين ، بحيث يكون بمقدرة المكلف معرفة الوعاء الخاضع لضريبة الدخل ، وتكون صلاحيات الإدارة الضريبية محددة ، و تحديده بوضوح يحد من تجاوزها في إخضاع دخول غير خاضعة ، كما يحد من المنازعات القضائية والادارية المتعلقة في تحديده.

٢- يساعد أصحاب القرار في رسم السياسات المالية في بناء سياساتها المالية على أسس سليمة .

٣- فرض الضريبة على الدخل الحقيقي المحدد، وعدم إخضاع الأرباح الرأسمالية غير الحقيقية من الخسوع .

إلا ان التشريعات الضريبية لم تضع تعريفا محددًا للدخل لأسباب منها: -

١- ان وضع تعريف محدد للدخل سيثجع عملية التهرب الضريبي ، كأن يستخدم المكلفون في معاملاتهم تكييفات وهمية بقصد إخراجها من نطاق الدخل الخاضع .

٢- ان وضع المشرع تعريف محدد للدخل سيؤدي الى كثرة التعديلات ، بسبب ظهور مصادر دخل لم تكن ظاهرة في الماضي ، بسبب التطور والتقدم والانفتاح في جميع مناحي الحياة ، إلا انه كان لدى الفقه الضريبي نظريتان تتنازعان في تحديد الدخل ^(١) اللتين سيتم دراستيهما في الفرعين الآتيين :-

(١) د. فرهود ، محمد سعيد ، المرجع السابق ، ص ٢٠-٣١ ، الدكتور الطيار ، عبد الرحمن ، المالية العامة في الجمهورية اللبنانية ، معهد الدراسات العربية العليا ، طبعة ١٩٦١ ص ١٢٠ ، والاستاذ فهمي محمد مرسى ، وآخرون ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، دون نشر وطبعة ، من ص ٣ - ٧ ود. الحيارى ، عادل ، المرجع السابق ص ١٧ - ١٨ ، ود. فوزي ، عبد المنعم ، المرجع السابق ، ص ٣٢ .

الفرع الأول : نظرية المصدر

وبمقتضى هذه النظرية تخضع للضريبة كل قيمة نقدية تتحقق للمكلف من مصدر ثابت ، وبصفة دورية ، خلال فترة زمنية معينة ، وهذه النظرية تتمتع بالخصائص الآتية :

١- قابلية الإيراد للتقييم بالنقد ، وبالتالي أي منفعة تعود على المكلف او تتحقق له ولا تقيم بالنقد تخرج من مفهوم الدخل ، كالذي يعود على المكلف ، عند رؤية منظر جميل ، من فرح وسرور .

٢- ان يكون الإيراد المتحقق للمكلف من مصدر ثابت الا ان الثبات ليس مطلق ، فمصادر الدخل تتفاوت من حيث الثبات النسبي ، فالدخل المتحقق من مصدر العمل — هو — أقل ثباتاً من مصدر متحقق من العقارات مثلاً ، لان مصدر العمل مرتبط بحياة المكلف ، كما تقتضي نظرية المصدر في كل دخل يتحقق من مصدر عارض (اليانصيب) ، لا يدخل في مفهوم الدخل .

٣- ان يتحقق هذا الإيراد بصفة دورية، نتيجة استغلاله لمصدر ثابت، أو امتنانه لنشاط تجاري، او غير تجاري ، فيخرج من مفهوم الدخل كل إيراد يتحقق للمكلف من تصرف عارض وغير متكرر.

٤- ان يتحقق هذا الدخل بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة، وعادة ما تكون سنة مالية.

كما يعيب هذه النظرية أنها غير عادلة، إذ أنها تخرج الإيرادات لكونها متحققة من صفقة واحدة بالرغم عن كونها دخل حقيقي لما يحققه من زيادة في ذمة المكلف المالية، بينما تخضع أي دخل متحقق بصفة دورية وبالرغم من صغره، فيتبين مما تقدم بان هذه النظرية تضيق وعاء الضريبة على الدخل خلافاً لنظرية الإثراء التالية.

الفرع الثاني: نظرية الإثراء:

فهذه النظرية تقتضي إخضاع للضريبة كل زيادة إيجابية، تطرأ على ذمة المكلف خلال فترتين من الزمن ، فيخضع للضريبة أي دخل تحقق من أي مصدر ثابت أم غير ثابت ، وسواء

أكان دوريا أم عرضيا ، وتعرضت هذه النظرية للنقد بسبب إخضاعها الأرباح الرأسمالية بالرغم أنها أرباح غير حقيقية ، إلا أن هناك من يؤيد إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة^(١) ، وهو الاتجاه الذي أسلم به للأسباب الآتية :

١- أنه يحقق قاعدة المساواة والعدالة، فليس من العدل ان يخضع الموظف ذو الراتب المحدد والمتنني للضريبة، بينما لا يخضع للضريبة من تحقق له إيرادا عرضيا (كاليانصيب والجوائز الخ...) او رأسماليا (كبيع الأصول).

٢- ان عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية، سيساعد على التهرب الضريبي ، و سيضعف الرقابة الإدارية على أوضاع المكلفين المالية ، لعدم إلزام المكلف الإفصاح عنها في تقريره الذاتي .

٣- ومما لا شك فيه تعتبر الأرباح العرضية أرباحا حقيقية، بينما الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع رأسمال المكلف لمرة واحدة يمكن معالجته تشريعا بجعله على الأرباح الحقيقية عن طريق مراعاته لتقلب الأسعار .

أما موقف التشريعات الضريبية : فالمشرع الضريبي له الحرية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، دون أن يتقيد بأي من النظريتين ، فالتشريع المصري المقارن وفقا للمادة (٥) رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ، لم يعرف الدخل ، وانما قام بتعداد مصادر الدخل ، واخضع^(٢) أرباحا رأسمالية وعارضة للضريبة .

كذلك الحال للتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتشريع الساري لدنيا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ، اللذين لم يعرفا الدخل ، وانما قاما بتعداد مصادر الدخل على سبيل المثال لا الحصر ، واخضع الأرباح الرأسمالية(الأصول المادية و المعنوية) الناتجة عن التصرف بالعلامات التجارية وحقوق الطبع(الأصول المعنوية) كاستثناء للضريبة ، وذلك وفقا لاحكام البند (ج) من الفقرة (١) من المادة (٥) من القانون الساري لدينا التي نصت عليها بـ(العوض المقبول عن أي علامة أو تصميم أو براءة الاختراع).

(١) د. عب المولى ، السيد ، الضريبي الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥م ، ص ١٨٥-١٨٦ و د. الحياوي، عادل ، المرجع السابق ، ص ٢٧-٢٨ ، و مراجعة المادة (١١) من الفصل الرابع من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ الذي سنتطرق له لاحقا .

(٢) د عبد المولى ، السيد ، المرجع السابق ، ص ١٨٢ .

المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية على الدخل

يتحقق الإيراد من مصادر عديدة لا تقع تحت الحصر، فمنها يتحقق من مصدر الزراعة، أو التجارة، أو من المهن غير التجارية، أو الصناعية وفي مجالات أخرى كثيرة وذات تكيفات لا تقع تحت الحصر.

وهناك نظامان لضريبة وهما : نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة النوعية وتحديد النظام يعود على إرادة المشرع الذي قد يأخذ بنظام الضريبة الموحدة، بحيث يخضع الإيراد الصافي من جميع مصادر الدخل لاحكام موحدة سواء أكان في ربط الضريبة ام بتحصيلها ، واما ان تأخذ بنظام الضريبة النوعية ، التي تقتضي من المشرع تقسيم مصادر الدخل الى مجموعات إما لطبيعتها أو لحكمة يقتضيها المشرع ، بحيث يضع لكل مجموعة أحكامها الخاصة بها والتي تتعلق بالوعاء الضريبي ، والإعفاءات والمعدلات الضريبية ، ووسائل الربط ، والتحصيل ، والتي سأتناول مزاياها وعيوبها في الفرعين الآتيين :

الفرع الأول : مزايا وعيوب نظام الضريبة الموحدة

ان نظام الضريبة الموحدة تمتاز به : ^(١)

- ١- وحدة إجراءاته الخاصة بالربط والتحصيل تعمل على تبسيط وتسهيل الإجراءات على المكلف ، كتكليفهم بتقديم إقرارا ضريبيا واحدا على جميع مصادر الدخل .
- ٢- تقديم المكلف إقرارا ضريبيا واحدا ، يسهل على الإدارة المختصة لغايات ضريبة الدخل في التحقق والتثبت من المركز المالي الحقيقي للمكلف.
- ٣- تقليل فرص التهرب الضريبي ، فتقديم إقرار ضريبي موحد ، يمكن الإدارة الضريبية من مراقبة الوضع المالي الحقيقي للمكلف بمقارنته مع الوضع المالي المقر في اقراراه الذاتي.
- ٤- محاسبة المكلف على ما تحقق له من جميع مصادر الدخل، ويحقق العدالة الضريبية بتحقيقه قاعدة المقدره التكاليفية باستخدام مبدأ التصاعد الضريبي.
- ٥- يكفي لتطبيقه وجود إدارة واحدة، الأمر الذي سيؤدي الى الاقتصاد على الخزينة العامة.

(١) للمزيد انظر د. بركات ، عبد الكريم ، النظم الضريبية ، دون نشر ، طبعة ١٩٩٧ ، ص ٥٣ - ٥٨ ود. فهمي محمد مرسى ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص ٢٤-٢٥ د. حشيش ، عادل ، وآخرون النظام الضريبي لبناني ، الدار الجامعية ، طبعة ١٩٩٢ ، ص ١٩ ، د. شامية ، أحمد ، وآخرون المرجع السابق ، ص ١٥٩-١٦١ .

ومن عيوب هذا النظام انه :

١-انه، لا يراعي طبيعة مصادر الدخل من حيث المعدلات الضريبية، فيخضع كل ما يتحقق للمكلف من إيرادات لمعدلات ضريبية واحدة، دون أن يفرق في المعاملة بين مصادر الدخل من حيث طبيعة مصدر دخل المكلف إن كان متحقق من العمل، أم من مصدر المهن التجارية، أو غير التجارية، أو الصناعية ، أم أكان متحقق من رؤوس الأموال المنقولة وغير المنقولة .

و تعالج نظم الضريبة الموحدة هذه المسائل ، بسن أحكام خاصة بالربط والتحصيل ، تتلائم وطبيعة مصدر الدخل ، كاستخدام نظم خاصة بالربط ، والتحصيل من المنبع والدفع على الحساب ، بالإضافة إلى منح إعفاءات خاصة بمصادر الدخل كإعفاء نسبة من الإيراد المتحقق من مصدر العمل ، وهذا الإعفاء جاءت به المادة (١٥) من التشريع الساري لدينا الخاص بالرواتب والأجور بنسبة ٢٠% منها، بالإضافة الى اخذه بالضريبة النهائية على بعض الدخول كالضريبة على توزيع أرباح الأسهم .

٢-لا يحقق قاعدة الملائمة ، التي نقضي اختيار الوسيلة الملائمة لكل مصدر من حيث الربط و نظم التحصيل .

الفرع الثاني : مزايا و عيوب نظام الضريبة النوعية :

يراعي هذا النظام طبيعة مصدر الدخل المتحقق منه الإيراد ، فيخضع كل مصدر لمعدلات ضريبية خاصة به، بالإضافة ، انه يحقق قاعدة الملائمة ، بحيث يختار لكل وعاء ضريبي الوسيلة المناسبة في الربط عليه وتحصيلها، ويؤخذ على هذا النظام بانه:-

١- لا يحقق مبدا المقدرة التكاليفية للمكلف(التصاعد الضريبي) في فرض الضريبة عليه مما لا يحقق الهدف الاجتماعي المتعلق بمعالجة الطبقة الناتج عن توزيع الدخول.

- ٢- لا يعمل استنادا على مبدأ المقدرة التكاليفية على تشخيص حالة المكلف؛ بمراعاته أحوال المكلف الشخصية عند فرضه.
- ٣- إن كثرة إجراءات الربط، والتحصيل، ووجود أكثر من إدارة ضريبية قائمة على تنفيذ قانون ضريبة الدخل، سيتقل كاهل الخزينة العامة.
- ٤- وجود أكثر من إدارة ضريبية مختصة، بربط وتحصيل الضريبة على دخول المكلف، سيؤدي إلى ضعف الرقابة على المكلفين، مما يساعد على التهرب الضريبي.
- ٥- إن إلزام المكلفين بتقديم أكثر من إقرار ضريبي سيتربط عليهم مراجعة أكثر من إدارة ضريبية، مما سيعقد الأمور عليهم، ويزيد تضررهم.

أخذ التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بأن جعل الضريبة مقصورة على دخل المكلف المتحقق من النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية، وأخذ بنظام الضريبة النوعية على كل من دخل رؤوس الأموال المنقولة، والمرتبات، أما التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤، أخذوا بنظام الضريبة الموحدة، إلا أن هناك بعض التشريعات العربية التي تتبع نظام الضريبة النوعية كنظام الضريبة في سوريا ولبنان.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

إن إتباع نظام الضرائب المتعددة يقتضي من المشرع وضع تكييفات وتسميات لكل نوع منها فهناك الضريبة على الدخل، والضريبة على الإنفاق، والضريبة على العقارات والضريبة على الجمارك، والضريبة القيمة المضافة، فكل من هذه الضرائب مطروح ضريبي، وهذه الضرائب تقسم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، هذا ما جاءت به مدرسة الطبيعيين^(١)، ومن ذلك الحين درج علماء المالية على ذكر هذا التقسيم في بحوثهم ودراساتهم.

إلا أن الفقه لم يتفق^(٢) على معيار محدد، للترقية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مما جعل بعض الفقهاء، يرى إن الضريبة المباشرة هي التي يكون لها

(١) الدكتور الحيلاري، عادل، المرجع السابق، ص: ٦.

(٢) الدكتور الحيلاري، عادل، المرجع السابق، ص: (٦)، وأنظر الدكتور فرحات، فوزت، المرجع السابق، ص ٤٥.

مطرح ثابت، فضريبة الدخل والأسمال هي ضرائب مباشرة، وهناك اتجاه آخر رأى أن الضرائب المباشرة؛ هي الضرائب الشخصية من حيث إمكانية أخذها بمبدأ التصاعد الضريبي، ومنح المكلف بها إعفاءات شخصية وعائلية واجتماعية، فبمقتضى هذا الرأي تعتبر ضريبة الدخل ضريبة مباشرة لمراعاتها الأحوال الشخصية للمكلف، ومنهم من رأى بأنها مباشرة لأن عبئها يقع على من تحققت له الواقعة القانونية^(١).

واتجاه آخر رأى، أن معيار التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة مرتبط بنظام فرض، وتحصيل الضريبة، إلا أنهم اختلفوا في ذلك:

أ- فمنهم من رأى، إن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يستند إلى كيفية فرض الضريبة، وتحصيلها، فالضرائب المباشرة هي التي تفرض، وتحصل بناء^(٢) على اتصال مباشر بين المكلف والإدارة الضريبية، فالأخذ بهذا الرأي، سيؤدي إلى جعل الضريبة مباشرة، في حالة التحصيل المباشر وغير مباشرة في التحصيل من المنبع و هي الحالات التي يأخذها المشرع الضريبي تحقيقاً لقواعد الملائمة، والاقتصاد في الإنفاق، وابتغاء لمصلحة الخزينة.

واتجاه آخر يرى، أن الضرائب المباشرة تلك التي تحصل من قبل إدارة مستقلة ومنفصلة عن الإدارة التي تقوم بفرض الضريبة^(٣). فهذا رأي مستند، فالنظم الضريبية قد تأخذ بنظام الإدارة الواحدة في فرض وتحصيل الضريبة، وقد تأخذ بنظام الإدارتين وهو ما سيتبين لنا لاحقاً.

وهناك اتجاه آخر يرى إن الضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تحصل من المكلفين بناء على جداول اسمية^(٤)، إلا أن الضرائب قد تجبى طوعاً، أو باتخاذ الجهة المختصة إجراءات التحصيل والتتفيذ على أموال المكلفين دون وجود جداول اسمية، أو ربط للضريبة، كالمبالغ المستحقة على حساب دين الضريبة، وارى أخيراً أن ضريبة الدخل هي ضريبة مباشرة وذلك بأنها تحقق :

(١) الواقعة المنشأة لدين ضريبة الدخل سأتناول دراستها في الفصل اللاحق.

(٢) الدكتور الحياوي، عادل، المرجع السابق، ص ٢٧.

(٣) الدكتور فرحات، فوزت، المرجع السابق، ص ٤٥.

(٤) دفرحات، فوزت، المرجع السابق، ص ٤٦. و د. القيسي، اعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة، عمان ١٩٩٨، ص ١٥٠.

- ١- إمكانية مراعاتها الأحوال الشخصية للمكلف ، وتحقق مبدأ المقدرة التكليفية عند فرضها .
- ٢- إنها تفرض على من تحققت له الواقعة القانونية ، ولا يجوز قانونا نقل عبئها الى غيره ، إلا في حالة مسؤولية الغير .
- ٣- يتسم وعائها بالثبات النسبي خلافا للضرائب على الإنفاق ، التي يرتبط وعائها على إرادة المستهلك في إجراء المعاملات الاقتصادية .

المبحث الثالث : فرض الضريبة مظهر سيادي للدولة.

لقد ، ظهرت نظريات كثيرة ، كانت مثار جدل ، حول تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة ، كنظرية الملكية الكبرى ^(١)، ونظرية المقدرة التكليفية ؛ التي جاء بها الفقيه آدمسميث في كتاب (ثروة الأمم) ^(٢)، ونظرية التضامن الاجتماعي ^(٣)، ونظريتي العقد الاجتماعي والسيادة الضريبية التي ستم دراستهما فيما يلي:

أ- نظرية العقد الاجتماعي :

لقد سادت هذه النظرية في القرن السابع عشر والثامن والتاسع عشر ^(٥) ، التي نادى بها روسو و مونتيسكو وميرايو ، وهو ما أقرته الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية ، بان (لجميع المواطنين ، أنفسهم ، او بواسطة ممثلهم ، الحق في تقرير ضرورة الضريبة ذات الطابع العام ، وفي حرية الموافقة على فرضها ، ومراقبة استخدامات حصيلته ، وتحديد قدرها ووعائها وكيفية تحصيلها ومدة استمرارها) ^(٦) .

ب- نظرية السيادة الضريبية :

جاء بهذا النظرية الفيلسوف الفرنسي بودان ^(٧) ، الذي بنى نظريته على ان الضريبة لا تفرض الا من خلال السلطة المختصة بسن القانون ، وهذا يدحض نظرية العقد الاجتماعي ؛ التي تقوم على رضا الطرفين أي (السلطة التشريعية والمكلفين) حيث تقوم الدولة

(١) عبد الغفار ، أحمد ، المرجع السابق ، ص ٣٩ .

(٢) Mose , Steven J . , *Introdnction To Taxation* , South - Westron Public Concinnati , Oh io . pg . ١-١٥

(٣) د. شامية ، أحمد ، المرجع السابق ، ١٤٣ ، د. قنري القولا ، ذاتية القانون الضريبي ، رسالة دكتوراه ، الاسكندرية ، ١٩٦٥ ، ص ٣ الدستور بان اساس المجتمع يقوم التضامن الاجتماعي رجع في ذلك د. الطماوي سليمان ، =القضاء الإداري، الكتاب الأول دار الفكر ، ١٩٧٦ ، ص ٤٣٢ ، د. لطفي ، عبد الحميد ، علم الاجتماع ، دار النهضة ، الطبعة السابقة ص ٢٢٩ .

(٥) د. جمال ، محمد عبد المنعم ، المرجع السابق ، ص ٢٨٦ ، د. شامية احمد ، المرجع السابق ص ١٤٢

(٦) د. دراز ، حامد عبد المجيد وآخرون ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، ١٩٩٠ ص ١٢٠ .

(٧) د. سعد ، محيي محمد ، بالاطار القتوني للعلاقة بين الممول والمكلف ، ومكتبة الشعاع ، ١٩٩٨ ، ص ٢٥ .

ممثلة بسلطاتها العامة بفرض الضريبة، بحيث يقوم المشرع بوضع الضوابط المحددة لنطاق فرض الضريبة على إقليمها، ومواطنيها، فلا يشاركه في فرض الضريبة أي سلطة إلا برضاه، ويقع على السلطة التنفيذية لها تطبيق أحكام القانون، دون أن يشاركها بتطبيقه على إقليمها أي سلطة لأي دولة أخرى، والقول بغير ذلك، يعتبر تشريعاً لاعتداء دولة على أخرى.

فالضرائب رمز من رموز سيادة الدولة، وهذا ما جعل بعض الفقهاء يقول (١) : بأن وجود الضريبة، مرتبط بوجود الدولة القوية القادرة على فرض الضريبة على جميع عناصرها (سكان إقليم)، فهي تقتزن بوجود السلطة وتتحسر بانحسارها، وعلى هذا، فالدولة ناقصة السيادة هي الدولة غير القادرة على فرض الضريبة على جميع إقليمها، وسكانها، وهو ما ينطبق على الوضع الذي نعيش لذا ففرض الضريبة يرتبط بسيادة الدولة، باعتبارها إحدى أدوات السياسة المالية للدولة التي تستخدمها في تحقيق مقتضيات سياساتها المالية، ويبني فرضها على قواعد دستورية تقتضيها قواعد العدالة، والمساواة، ومصلحة الخزينة، لذا سأطرق في ذلك إلى عناصر سيادة الدولة ونطاق فرضها في المطلبين التاليين:-

المطلب الأول: الضريبة وعناصر سيادة الدولة.

المطلب الثاني: نطاق فرض الضريبة.

المطلب الأول: الضريبة وعناصر سيادة الدولة

تتمثل عناصر سيادة الدولة في السلطات الثلاث التشريعية والإدارية والقضائية والتي سأتناولهما في ثلاث فروع هي:

الفرع الأول: السلطة التشريعية.

الفرع الثاني: السلطة الإدارية.

الفرع الثالث: السلطة القضائية.

الفرع الأول: السلطة التشريعية

أولاً: الدستور، يعتبر الدستور القانون الأسمى في الدولة، الذي يحدد نظام الحكم، وسلطات الدولة ويحدد علاقاتها فيما بينها؛ التي تقوم عادة على مبدأ الفصل بين السلطات، ويضع القواعد والأسس الضامنة لحقوق وحرريات الأفراد في مواجهة سلطات الدولة.

(١) د. فرحات، فوزت، المرجع السابق، ص ٢٠-١٩.

حيث جاء الدستور الأردني ^(١) في مجال الضريبة ، بالمادة (١١١) منه ، التي نصت على ما يلي: " لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون " ، فيتبين من النص ان فرض الضريبة لا يكون إلا من قبل السلطة التشريعية؛ التي تملك فرضه من حيث تحديد الواقعة القانونية والربط عليها لذا يقع على المخاطبين بأحكامه (المكلفين والإدارة الضريبية) تطبيقها والإعفاء وفقاً للمادة (١١٨) منه والمتعلقة بحكم الإعفاء الضريبي الذي لا يكون إلا في الأحوال المبينة في القانون لذا فالإعفاء ملك للسلطة التشريعية كما يحق لها بمقتضى المادة السالفة ان تفوض السلطة التنفيذية المختصة في إصدار الأنظمة الخاصة بالإعفاء من الضريبة بناء على الأحوال المبينة في القانون .

ولم ينص الدستور الأردني على أحكام مقيدة للمشرع في تحصيل الضريبة ، ولكن رجوعاً الى أحكام مشروع الدستور ففي المادة (٨٨) ^(٢) منه نص على أنه (يبين القانون الأحكام الخاصة بتحصيل الأموال العامة وبإجراءات صرفها) ، فبمقتضى هذا النص إن السلطة التشريعية هي التي تملك سن الأحكام الخاصة بالتحصيل ، كما يجوز لها تفويض السلطة التنفيذية المختصة بإصدار اللوائح التنظيمية لبعض الحالات المبينة في القانون.

فتحصيل دين الضريبة هو الجانب التنفيذي للنظام الضريبي فتأتي التشريعات الضريبية بنظم خاصة بتحصيل دين الضريبة ، ويقع على السلطة الإدارية الالتزام بها والمشرع له حرية كاملة في التشريع ما لم يقيد الدستور ، وما على السلطة التنفيذية إلا تنفيذ القانون ، والتقيّد دائماً بإرادة المشرع وفقاً لأحكام الدستور.

كما يضع الدستور القواعد والأحكام المقيدة لسلطة التشريعية والضامنة لحقوق المكلفين والدولة، وهو ما يتبين من نص للمادة (١١١) من الدستور الأردني التي نصت على أنه (على الحكومة ان تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية و أن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة الى المال) ومجمل هذه القواعد سنتطرق لها تباعاً.

ثانياً- القانون : يأتي القانون في مرتبة أدنى من الدستور ، فالضريبة بمقتضى الدستور لا تفرض إلا بقانون ، والذي يضع الأحكام المحددة لدخول الخاضعة للضريبة،

^(١) دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢ نشر في العدد ١٠٩٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٢/١/١٨ .

^(٢) مسودة مشروع النظام الدستور المعدة من قبل لجنة الدستور ، المركز الفلسطيني للبحوث السياسية والمسحية، آذار ٢٠٠١ م.

والإعفاءات والتزيلات والمعدلات الضريبية وطرق تقدير الضريبة وأنظمة التحصيل وأحكام أخرى بالاعتراضالخ ، ووضع الضمانات الكفيلة لحماية حق الخزينة وحق المكلفين تحقيقاً للقواعد الدستورية كالمساواة والعدالة ومبدأ التصاعد الضريبي وحاجة الدولة ، بالإضافة الى تحقيقه أهداف السياسة المالية للدولة في مدى نجاح القانون الضريبي في تحقيق القواعد الدستورية ، وقواعد (١) أخرى نادى بها الفقيه آدم سميث في كتاب ثروة الأمم تتمثل فيما يلي:-

قاعدة المساواة : تقتزن قاعدة المساواة بقاعدة العدالة لذا فليس من العدل ان تفرض الضريبة على المكلف ذو الدخل العالي بمعدل الضريبة الذي يفرض على دخل المكلف ذو الدخل المتدني .

قاعدة اليقين : تقتضي هذه القاعدة الوضوح والدقة في الصياغة اللغوية والقانونية لاحكام القانون كأحكام الربط والتحصيل والمواعيد الخاصة بأحكام الاعتراض ، الأمر الذي يعمل على ضمان حق الخزينة وضمان حق المكلف من تعسف الإدارة المختصة ، كما ترفع درجة الوعي الضريبي للمكلفين بتمكينهم معرفة الدخول الخاضعة للضريبة واحكام الربط والتحصيل وغيرها ، كما تسهل عمل القضاء المختص الذي ينظر المنازعات الضريبية بالحد من اللجوء إلى الاجتهاد الذي سيؤدي في كثير من الأحيان في تناقض الأحكام بسبب الغموض واللبس في نصوص القانون.

قاعدة الملاءمة: تطلب قاعدة الملائمة من القانون أن يحدد المدة الملائمة لـ:

- ١- المكلف، حتى يتعرف المكلف على وضعه المالي إن كان ربحاً أو خسارة،
- وتختلف المدة الملائمة من فرد إلى آخر ومن ظرف إلى آخر، حيث تأخذ عادة التشريعات الضريبية بمبدأ السنوية الذي يبدأ في تاريخ ١/١ أو ينتهي في تاريخ ٣١/١٢ وتحدد لفئات معينة من المكلفين فترات سنوية خاصة من حيث تاريخ بدئها وانتهائها^(٢) التي سأتناولها لاحقاً، وكما تقتضي قاعدة الملائمة من التشريعات

(١) Murphy , Kevine E , Concepts in federal taxation , ١٩٩٤ , By west Publishing Company .p.g ٦-١.

وتقتضي قاعدة العدالة تحقق المساواة الاقضية بأن يتساوى بدفع الضريبة في معدل ضريبي واحد على جميع الأشخاص ذوي الدخل المتساوي والعدالة الضريبية التي تقتضي بأن تتفاوت معدلات الضريبة على الأشخاص باختلاف دخولهم

للمزيد راجع: page ٧٩٤-٧٩٦ ، المرجع السابق، Schiller, Bradley R, Public Finance, faken ham, six the Edition, p.g ٩٤-٩٥.

(٢) للمزيد عن السنة الضريبية راجع: Mc CARTHY, clarencef, The Federal Income Tax, prentice-Hall international , inc , London , edition ١٩٨١, in chapter ١٤ p.g ٢- & next.

الضريبية ومراعاة لحالات تكون السنة الواحدة غير كافية لتحديد المركز المالي للمكلفين أن تضع أحكاما خاصة كحالة الخسائر بتدويرها إلى عدة سنوات لاحقة.

٢- الخزينة بحاجة إلى إيرادات شهرية ويومية، عادة السنة الضريبية لا تعتبر فترة ملائمة لها، لذا تلجأ التشريعات إلى وضع نظام السلفيات ونظام الحجز من المنبع وغيرها في تحصيل الضريبة ليحقق مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف

قاعدة الاقتصاد: بان يكون ما يدخل الخزينة من الضرائب أكبر مما تنفقه في سبيل تحصيله وتحقيقها يقتضي من المشرع في حالات محددة اتخاذ إجراءات ربط خاصة كإخضاع أصحاب الدخول المتدنية لنظام الضريبة المقطوعة الذي سأتناوله لاحقا دون إتباع إجراءات الربط العادية لأن إتباعها سيكلف الدولة من المال والجهد أكثر مما ستحصل عليه منهم عند إتباعها، وهذا النظام لم يأخذ به التشريع الساري لدينا، وكذلك اتخاذ نظم خاصة في التحصيل بدلا من التحصيل المباشر كالتحصيل من المنبع الذي سأتناوله لاحقا، على أن لا يبالغ المشرع بالأخذ بقاعدتي الاقتصاد والملائمة الذي سيكون له أثر على قاعدة المساواة والعدالة.

ثالثا: اللوائح التنفيذية: التي تأتي بقواعد وإجراءات تفصيلية لتطبيق القانون، بحيث لا تخالف أحكام القانون سوءا بالتعديل أو الإلغاء إلا بحكمه.

رابعا: المعاهدات: قانون الضريبة قانون سيادي، فيملك المشرع الحرية في تحديد نطاقه الأمر الذي سيؤدي إلى مشاكل في الازدواج الضريبي الدولي، والتحصيل الدولي، بينما تحكم العلاقات الدولية مبادئ المساواة والاحترام المتبادل وعدم التدخل في الشؤون السيادية للدول الأخرى.

فتلجأ الدول إلى حل المشاكل السيادية المتعلقة بتحصيل دين الضريبة والحصول على المعلومات الخاصة بالمكلفين إلى إبرام المعاهدات الدولية التي قد لا تتفقد دستورا ولا تعتبر مصدرا شرعيا لفرض الضريبة الا عند اتباع لمصادقتها إجراءات سن القوانين، فليس هناك أي معاهدة دولية (ثنائية او متعددة) بين الدول تامة السيادة على انقاص سيادة دولة لدولة أخرى، والقول خلاف ذلك يعتبر مخالفا للدستور؛ الذي حدد بأن فرض الضريبة لا يكون الا من قبل السلطة التشريعية وأن تنفيذ القانون يكون من قبل السلطة التنفيذية للدولة وليس لسلطات الدول الأخرى.

بينما وفقا لما جاءت به المادة الخامسة من الاتفاقية الاقتصادية الفلسطينية الإسرائيلية والموقعة في باريس لسنة ١٩٩٤ على أنه يحق للسلطة الفلسطينية ان تفرض الضرائب المباشرة بصورة مستقلة ، وتحرم السلطة ممارسة فرض الضريبة على المستوطنين والعاملين في المستوطنات من الفلسطينيين ، فهذه المعاهدة دولية ذات طبيعة خاصة ، عقدت بين طرفين إحداهما يملك السيادة والآخر لا يملك السيادة (الطرف الفلسطيني) ، فهي لا تمثل تنازل عن السيادة وإنما هي استرجاع جزئي من السيادة المسلوقة، وهو ما ينطبق على الوضع الذي نعيش فيه دون دستور ، فاقترح أن يأتي الدستور بحكم يؤدي إلى إلغاء هذه المعاهدة .

الفرع الثاني : السلطة الإدارية

تعتبر الإدارة الضريبية المتخصصة الركن الثاني في النظام الضريبي التي تقوم بتنفيذ القانون ، ونجاح النظام الضريبي يعتمد على وجود إدارة ضريبية قادرة على تنفيذ القانون واتخاذ الإجراءات الفنية الملائمة، والتي تحتاج الى :

اولا: وجود هيكل إداري متخصص يتكون من قانونيين واداريين واقتصاديين قادرين على رسم السياسات الضريبية وعرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها لإصدار القوانين الخاصة بها .

ثانيا: لم تطرق التشريعات الضريبية للأدوات اللازمة لتطبيق القانون؛ لذا يقع على الإدارة الضريبية اختيار الأجهزة الإلكترونية الملائمة والفعالة وان تختار الأدوات البشرية القادرة على تحمل المسؤولية وخاصة ذوي المناصب (كالمدرء ومأموري التقدير) بأن :

- ١-تختار موظفيها من ذوي الخبرات والدرجات العلمية المتخصصة
- ٢-تدريب وتأهيل الموظفين ، واختيار الموظفين الأقوياء والأمناء والذين يحسنون التعامل مع المكلفين (احتراماً وادبا)
- ٣-منحهم رواتب مجزية تحقق لهم الحياة الكريمة وأن تتناسب مع المهمة الموكلة اليهم .

٤-تفعيل الرقابة الداخلية والخارجية وانزال عقوبات رادعة على العابثين والمستهترين بحق الدولة .

فتحقيق هذه الأمور سيرقى بعمل الإدارة الضريبية، الذي سيعزز ثقة المكلفين بها وزيادة الوعي الضريبي لديهم، لأن الجهاز الضريبي غير الكفاء سيحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، وذلك تحقيقاً للقول (بأن الجهاز الضريبي الكفاء لا يمكنه ان يحول ضريبة سيئة الى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفاء يستطيع ان يحول احسن الضرائب الى اسوأها)^(١).

الفرع الثالث: السلطة القضائية وسلطة ديوان تفسير القوانين:

أولاً: السلطة القضائية: يعتبر القضاء السلطة الثالثة التي يلجأ الخصوم إليها في حالة وجود النزاع للفصل فيه، باعتبارها الجهة التي تطمئن إليها نفوس المكلفين لما تتصف به من الحياد.

وتعتبر قواعد قانون الضريبة من النظام العام التي لا يجوز الاتفاق على ما يخالف أحكامها إلا في حدود القانون، فيأتي دور القضاء لتحقيق مبدأ الشرعية فيحكم ببطان كل إجراء مخالف للنظام العام والمتجاوز لحدود القانون ومراعياً لذاتية القانون الضريبي^(٢) الضامنة والحامية لمصلحة الخزينة، و ذلك بالامتناع عن تطبيق الأوامر واللوائح التنفيذية الإدارية التي يتجاوز موضوعها أحكام القانون.

ويحكم إجراءات القضاء الضريبي قواعد إجرائية تتسم بالسرعة والبساطة وتكون مراقبتها سرية حماية لحقوق المكلفين، مما حدا ببعض الأنظمة أن تأخذ بقضاء مستقل بنظر المنازعات الضريبية، وذلك بمقتضى ما جاءت به المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا حيث حددت اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بالجهة المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بربط الضريبة.

وفي حالة الطعن لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وحكمت بالفصل في المنازعة المرفوعة إليها، فللمتضرر من الحكم أن يطعن بشرعية قرارها لدى محكمة التمييز مباشرة، وقر القضاء الضريبي^(٣) بأن الطعن لدى الجهة الإدارية المختصة يعتبر بمثابة طعن لدى القضاء نو الدرجة الأولى.

(١) الدكتور دراز، حامد عبد المجيد، ولخرون، المرجع السابق، ص ١٨٣.

(٢) نقولا، قردي، المرجع السابق، ص ٢٠٧.

(٣) قرار محكمة التمييز رقم ٨١ / ٦٠٥، ١٩٨٢/٦٣٣، موسوعة المبادئ والتشريعات الأردنية (مجلة نقابة المحامين) مجموعة المبادئ القانونية الصادرة من المحاكم الأردنية من سنة ١٩٥٦، ٥٦٩٢/٤٨٦٥١.

بينما لم ينص القانون على اختصاص المحكمة الضريبية المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بتحصيل دين الضريبة ، والتحصيل^(١) لا يعتبر من القرارات الادارية بل هو من قبيل الاجراءات المادية؛ التي تتخذها الادارة الضريبية لضمان حق الخزينة (التنفيذ الجبري) ، فيختص بنظرها القضاء العادي بالرغم من تعلقه بدين الضريبة الذي يحكمه قانون الضريبة ذو الطبيعة الخاصة فارى ان يكون القضاء الضريبي المختص بنظر المنازعات بربط وتحصيل الضريبة.

ثانيا: ديوان تفسير القوانين.

المحاكم هي صاحبة الاختصاص الاصل بالتفسير استثناء للديوان الخاص للملك الساري في المملكة الاردنية حيث يملك صلاحية تفسير القوانين و تكون قراراته بمثابة قانون و ذلك طبقا لقرار محكمة التمييز رقم ٨٥/٧١١ ص ٧٦٩ سنة ١٩٨٦ الذي نص على أنه (يكون للقرارات التي يصدرها الديوان الخاص بتفسير القوانين وتنتشر في الجريدة الرسمية مفعول القانون و ذلك عملا بالمادة ١٢٣ من الدستور)^(٢).

المطلب الثاني: نطاق سيادة الدولة

تقتضي سيادة الدولة الضريبية حريتها في تحديد نطاق فرض الضريبة لمالها من أهمية في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة ، ويحكم تحديد نطاق فرض الضريبة ثلاث مبادئ عامة التي سأتناول دراستهم في الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: المبادئ العامة في فرض الضريبة .

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية من المبادئ العامة للضريبة.

الفرع الأول : المبادئ العامة في فرض الضريبة :

ف نطاق فرض الضريبة تحده ثلاث مبادئ (ضوابط) هي :

(١) د. الطماوي ، سليمان المرجع السابق ، ص ٤٥٠-٤٥٢ .

(٢) جلد ، محمد ، الاجتهاد القضائي ، المبادئ القانونية لمحكمة التمييز الجزئ الثاني، وكالة التوزيع الاردنية ، عمان ، ١٩٩٣ ، ص ٨٨٢ .

اولاً: مبدأ الجنسية^(١) (التبعية السياسية): هو ما نادى به السياسي الإيطالي مانسيني^(٢) في القرن التاسع عشر، والذي بمقتضاه تمتد سلطة الدولة على أفرادها خارج إقليمها.

ثانياً: مبدأ الإقامة (التبعية الاجتماعية): يبنى هذا المبدأ على مكان سكن أو إقامة الفرد الدائم و الإقامة الفعلية فهناك من الكتاب^(٣) من فرق بين الإقامة أو الموطن، على انه لا يكون للفرد إلا موطن واحد، بينما يمكن أن يكون له أكثر من مكان إقامة، وتكون عادة صلاحية تحديد الإقامة من صلاحيات المشرع الذي عادة يفرق بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حامل الجنسية وغير حامل الجنسية في تحديد المدة التي يكون فيها مقيماً أو غير مقيم.

ثالثاً: مبدأ الإقليمية (التبعية الاقتصادية) إن معيار الخضوع هو مكان تحقق^(٤) الدخل، وبغض النظر عن جنسية أو إقامة المكلف.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية:

التشريع المصري: وفقاً للمادة الثانية من القانون المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ تسري الضريبة على المقيمين عادة في مصر على نحو الموضح بهذا القانون، وتسري على غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

التشريع الأردني: بحيث اخضع للضريبة وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ الدخل الذي يتأتى للشخص في المملكة مما يدل على أخذه بمبدأ الإقليمية.

(١) المادة (٢٥) من الفصل الثاني من مسودة الدستور الفلسطيني السالف الذكر التي نصت لن الجنسية تنظيم بقانون .
(٢) بطريق ، أحمد ، السجلات الدولية في المالية العامة ، الطبعة الثانية، الاسكندرية ، ١٩٩٦ ، ص ١٢١ - ١٢٢

(٣) د. حباري ، عادل ، المرجع السابق ، ص ١٤٩ - ١٥٠ .
(٤) استأول موضوع تحقق الدخل في الشروط الموضوعية لنشأة دين الضريبة في الفصل الأول .

التشريع الساري لدينا: وفقا للمادة الخامسة من قانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ تدفع الضريبة عن (..الدخل الذي يتأتى لأي شخص في المملكة أو يجنيه فيها من)^(١) أوافق ما رآه الدكتور الحياي بأن استخدام مفردات غامضة (يتأتى ويجنيه) الذين يعطيان معنى واحد بأنهن مدعاة للاختلاف بين القضاة والفقهاء والمحامون^(٢)، حيث إنني أوافق الرأي في وضع مفرد واحد بحيث يبدل الصيغة إلى (تفرض الضريبة على كل دخل يتأتى في فلسطين مهما كان مصدره).

والعبرة بتحقيق الدخل وليس بتسلمه في الإقليم خلافا لأحكام القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٥٤ الذي أتى بعبارة وتسلمه^(٣) بالتالي فالمبالغ التي تسلم لموظفي الإغاثة والعاملين لدى الهيئات الأجنبية لا تخضع للضريبة.

وأرى أن الأخذ بمبدأ الإقليمية قد يؤدي إلى تشجيع الاستثمار الخارجي لدى الدول التي تمنح تسهيلات ضريبية، مما يدفع المستثمرون الفلسطينيين في استثمار أموالهم في الخارج، مقابل استثمار أموال القروض في الأراضي الفلسطينية مما سيؤدي إلى إنقاص إيرادات الخزينة وذلك لأمرين ضريبيين:

١- كحالة كان الاستثمار الخارجي لا يخضع للضريبة أو يمنح تسهيلات ضريبية.

٢- فوائد القروض تنزل بمقتضى قانون البلد باعتبارها من النفقات الإنتاجية، فهذا الأمر يعمل على زيادة فرص التهرب الضريبي، كأن يحاول المكلف تنزيل فوائد القروض المستثمرة في الخارج كعبء على الدخل المتحققة في فلسطين.

فسؤدي هذا إلى صعوبة في تحديد الدخل المتحقق للمكلف من داخل وخارج الإقليم مما يثير كثير من المنازعات الضريبية وخاصة في تحديد النفقات المقبولة المتعلقة بالدخل المتحقق في فلسطين، مما سيتقل العبء على كاهل الإدارة الضريبية في البحث والتحقيق، الأمر الذي سيكون على حساب إيرادات الدولة.

(١) بعد انتهاء المشرع من تحديد الدخل الخاضع للضريبة قام بتعداد مصادر الدخل الخاضعة وجاء مباشرة بتعداد (العمل أو الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة وتم جاء بالفقرة (١) وقام بتعدادها مرة أخرى فهذا الأمر قد يثير الالتباس .

(٢) د. الحياي ، عادل ، المرجع السابق ، ص ١٩٩
= ص ٢٠٠

ولتفادي ذلك أرى أن يأخذ المشرع بالضوابط الثلاثة في تحديد الدخل، أما ما يترتب على ذلك من ازدواج ضريبي وصعوبة الحصول على المعلومات الضريبية المتعلقة بمصدر الدخل الخارجي، وتحصيل الضريبة فهذه الأمور تعالج بـ:

- ١- الإعفاءات، إن حدد القانون حالات تعفى منها الضريبة على دخول متحققة خارج الإقليم على أن يشترط في ذلك مبدأ المعاملة بالمثل.
- ٢- عن طريق الخصم، وهو ما أخذ به المشرع الأردني في البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة الثالث منه، فأخضع فروع الشركات الأردنية العاملة بالخارج ضريبة مقدارها ٢٠% من مجموع الدخل الصافي بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبية.
- ٣- عن طريق إبرام المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة على أن تقوم على أساس التعاون والتنسيق المتبادل بين أطرافها.

...

الفصل الأول: دين الضريبة (نشأته، الالتزام به و انقضائه).

المبحث الأول: نشأة دين الضريبة.

المطلب الأول: موقف الفقه و القضاء من نشأة دين الضريبة.

المطلب الثاني: أهمية تحديد الضريبة و الوسائل القانونية المتبعة بتحديدده.

المبحث الثاني: الالتزام بدين الضريبة وانقضائه.

المطلب الأول: الالتزام بدين الضريبة.

المطلب الثاني: انقضاء دين الضريبة.

الفصل الأول

دين الضريبة (نشأته، و الالتزام به وانقضائه)

يقتضي تحصيل دين الضريبة دراسة نشأة دين الضريبة، ودراسة الالتزام بدين الضريبة، وطرق انقضائه في المبحثين التاليين:
المبحث الأول: نشأة دين الضريبة.
المبحث الثاني: الالتزام بدين الضريبة وانقضاءه.

المبحث الأول: نشأة دين الضريبة ٥٨٢١٧٧

نظرا لأهمية نشأة دين الضريبة في تطبيق أحكام القانون الضريبي والخاصة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة وأعباء الدخل ومعدلات الضريبة فاني سأتناوله في مطلبين:

المطلب الأول: موقف الفقه والقضاء من نشأة دين الضريبة
المطلب الثاني: أهمية تحديد دين الضريبة والوسائل المتبعة في تحديده

المطلب الأول: موقف الفقه والقضاء من نشأة دين الضريبة

جاء الفقه الضريبي بأراء مختلفة في تحديد نشأة دين الضريبة، فيرى جانباً^(١) من الفقه بأنه لا يكفي لنشأة دين الضريبة تحقق الشروط والظروف التي حددها المشرع، وإنما لا بد من صدور قرار يربط الضريبة من قبل الجهة الإدارية المختصة بتقدير ضريبة الدخل.

وأخذ القضاء المصري بذلك في بعض أحكامه وخاصة ما تعرضت له محكمة استئناف القاهرة^(٢) في مسألة رفعت إليها، والتي أقرت بأن دين الضريبة لا ينشأ ولا يظهر إلى الوجود، ولا يستحق ألا من وقت صدور الورد، فهذا سيخلط ما بين نشأة دين الضريبة واستحقاقه ووجوب أدائه ويخالف مبدأ دستوريا، وهو أن مصدر دين الضريبة هو القانون ولا يتوقف على إرادة الجهة المختصة (السلطة التنفيذية).

(١) الدكتور، بيومي، زكريا، المنازعات الضريبية بربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، دون طبعة وتاريخ، ص ٩٥، وانظر د. نقولا، قدرى، المرجع السابق، ص ١٠٤.

(٢) خلاف، حسين، الأحكام العام في قانون الضريبة، مكتبة النهضة المصرية، طبعة ١٩٥٦، ١٥٥- ١٦٦.

وجانب آخر رأى ^(١) إن نشأة دين الضريبة، واستحقاقه يتولد بتولد الإيراد (الريح) دون أن يذكر دور للقانون الضريبي الذي يحدد الإيرادات الخاضعة من حيث الشروط والظروف المحددة بالقانون.

والرأي الغالب ^(٢) والذي أوافقه به، يرى أن دين الضريبة ينشأ بتحقيق الواقعة القانونية، وقرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء فرضه القانون على الإدارة الضريبة ليضمن حق الخزينة.

وأخذ القضاء الضريبي بذلك حيث قررت المحكمة الابتدائية المصرية (بأن الورد لا يحدد المركز القانوني للممول وإنما تحدده نصوص قانون الضريبة وحدها) ^(٣) وهذا ما أكدته قضاء النقض الضريبي (بأن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون أما الورد فهو أداء تنفيذية لتحصيل الضريبة ولا يعتبر مصدراً للالتزام بالضريبة أو شرطاً لتكونه) ^(٤)، فدين الضريبة يستحق الدفع في المواعيد المحددة بالقانون، بينما يصبح دين الضريبة واجب الأداء عندما يصبح للإدارة المختصة قانوناً اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري على أموال المكلف المتخلف عن دفع الضريبة فعندئذ يصبح دفع الضريبة إلزاماً عليه.

ودين الضريبة ينشأ بتحقيق الواقعة القانونية، والتي سنتم دراستها في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: شروط وظروف الواقعة القانونية.

الفرع الثاني: ما يترتب على الواقعة القانونية.

الفرع الأول: شروط وظروف الواقعة القانونية

تحدد القوانين الضريبية الشروط الموضوعية والشخصية والظروف الزمنية والمكانية لنشأة دين الضريبة، وهذا ما سيبحث في النقاط التالية:

أولاً: الشروط الموضوعية: تفرض ضريبة الدخل على ما يتحقق للمكلف من إيرادات، وقد جاءت قواعد المحاسبة بمعايير لتحديد تحقق الدخل، واللذين سأتناولهما مع بيان موقف الفقه والقانون الضريبي منهما في:

^(١) جمال، محمد عبد المنعم، المرجع السابق، ص ٣٢٠ - ٣٢٢.

^(٢) الأستاذ بدوي، كامل محمد، تشريعات الضرائب، دار الفكر العربي، دون طبعة تاريخ، ص ٦٠. ود. عبد المولى السيد، المرجع السابق، ص ٢٦٩ - ٢٦٩. ود. جمال، محمد عبد المنعم، المرجع السابق، ص ٣٢١ - ٣٢٢، ود. بيومي، زكريا المرجع السابق، ١٥٤ - ١٦٠، ونقولا، قدري، المرجع السابق ص ١٠٥ - ١٠٨.

^(٣) د. بيومي، زكريا، المرجع السابق، ص ٩٨.

^(٤) = = = = = ، ص ٩٨.

أ- مبدأ الاستحقاق: فاستخدام هذا المعيار كأساس محاسبي للإيراد من قبل المشاريع التجارية يترتب عليه الاعتراف بالمصروف والإيرادات المتحققة في الفترة المالية، ولا يعترف لها بالإيرادات المقبوضة والمصروفات المدفوعة فيها والتي تخص فترات مالية سابقة ولاحقة^(١).

ولم تنقيد التشريعات الضريبية بهذا المبدأ وإنما كما سنرى في التشريع الساري لدينا اخذ بما سماه الفقه الضريبي بنظرية الحق الثابت^(٢)، ويشترط في الدخل المتحقق بمقتضاها أن يكون موجودا أو ثابتا أي غير معلق على شرط لم يتحقق بعد أو دينا احتماليا أو متنازعا فيه، ويترتب على نظرية الحق الثابت إخراج الديون المستحقة للمكلف والمتعلقة بمصادر دخله الخاضعة لضريبة المشكوك في تحصيلها و الهالكة أو المعدومة، و بالإضافة إلى هذا لا تنقيد التشريعات الضريبية بهذه النظرية وإنما يكون للمشرع الحرية في تحديد الدخل المتحقق.

ب- مبدأ القبض (الأساس النقدي) بمقتضاه تعتبر المحاسبة الدخل متحقق في الفترة التي تم قبضه بها سواء أكان يخص تلك الفترة أم لا يخصها، وكانت هذه النظرية محل خلاف^(٣) بين الفقه الضريبي.

فمنهم من رأى انه لا بد من وضع الإيراد تحت تصرف المكلف وبغض النظر عن طريقة الاستلام بشرط أن يكون له الحق في التصرف فيه، وفي حالة كان محظور عليه التصرف فيه لا يتحقق الدخل أو الإيراد.

وهناك من لا يشترط وضع الإيراد تحت تصرف المكلف فقط وإنما يشترط استلامه الفعلي، وهو رأي منتقد لأنه سيجعل على ذلك قيام المكلف بتأجيل قبضه الفعلي للدخل من أجل تأخير فرض الضريبة عليه، فالرأي الأول كما جاء به الدكتور الحيارى هو الغالب^(٤).

فاختيار الضابط المحدد لتحقيق الإيراد يقع على عاتق المشرع فهناك من الأعمال التي تقتضي طبيعتها أن يكون أساس القبض هو المعيار المحدد لتحقيق إيراداتها كالمهن غير التجارية ومهنة المحاماة والطب وغيرها، وأعمال أخرى تقتضي طبيعتها أن يكون أساس الاستحقاق هو المحدد لتحقيق إيراداتها كالأعمال التجارية

(١) لمزيد أنظر د. همش، نعيم، وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩٧، ص ١٧٢
Shetty, Anand G, & Other, Finance, IRWIN, ١٩٩٥ P.G, ١٤١ & Mc CCARTHY, clarencef,
المرجع السابق، ٣-١٦: p.g.

(٢) د. عبد المولى، السيد، المرجع السابق، ص ١٦١-١٦٢.

(٣) د. الحيارى، عادل، المرجع السابق، ص ١١٣-١٤٤ والأستاذ بنوي، كمال محمد، المرجع السابق، ص ٨٠.

(٤) للمزيد أنظر د. الحيارى، عادل، المرجع السابق، ص ١١٣-١١٤.

مثلاً، فيقع على المشرع تحديد الضوابط الملائمة وبوضوح حتى لا يكون هناك اجتهادات تخل في شرعية فرض الضريبة، أما موقف التشريعات الضريبية:

فأخذ المشرع المصري بنظرية القبض في الأرباح المحققة عن رؤوس الأموال المنقولة والرواتب والأجور وما بحكمها وإيراد المهن غير التجارية. و بمبدأ الاستحقاق على الأرباح التجارية والصناعية^(١).

والقانون الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ الذي اخذ بمبدأ القبض في حالات محددة هي:

١- حالة الفوائد المعلقة التي جاء بها البند (٣) من الفقرة (أ) من المادة (٣) منه التي حددت أحكامه حيث نص على(.. الفوائد والعمولات المعلقة على الديون المشكوك فيها لدى البنوك والشركات المالية وشركات الإقراض المتخصصة فتكون هذه الديون محققة في سنة قبضها وذلك وفقاً لتعليمات التي يصدرها الوزير).

٢- وحالات الديون المعدومة التي جاءت بها الفقرة (ز) من المادة (٩) بالنسبة للديون المعدومة التي يتعذر على المكلف تحصيلها، وقد جاءت تعليمات رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ بشأن الديون المعدومة المحددة حالاتها في المادة (٣) منها:

أ- حالة إفلاس المدين أو إعساره.

ب- حالة إجرائه الصلح الوافي مع دائته.

ج- حالة وفاته دون تركه تكفي لسداد ديونه كلياً أو جزئياً.

د- حالة اختفائه أو سفره، وانقطاع إخباره مع عدم وجود أموال تكفي لسداد ديونه كلياً أو جزئياً.

هـ- حالة عدم تمكنه من السداد رغم مطالبته بالوسائل المتاحة، وكان الدين أو أي جزء منه غير مغطى بضمانات كافية ولا يوجد لدى المدين أموال منقولة أو غير منقولة يمكن التنفيذ عليها بموجب إقرار خطي من الدائن كما حددت المادة لهذه الفقرة الشروط الزمنية الواجب مرورها من تاريخ إشعار المكلف خطياً المرتبطة حسب المبالغ الهالك لتدبير الدائن الإقرار الخطي.

وجاءت المادة رقم (٤) من هذه التعليمات بتزليل مبالغ الديون الهالكة التي صدرت بها أحكام قضائية، وتعذر تنفيذها في دوائر الإجراء دفعة واحدة.

(١) د. عبد المولى، السيد، المرجع السابق، ص ١٦١ - ١٦٢.

واشترطت التعليمات لتنزيل الديون الهالكة وفقاً للمادة (٦) منها مسك حسابات أصولية وصحيحة للشركات والتجار والفئات كما هي محددة بها، واشترطت مسك دفتر يومية و نمم، وتقديم حساب للإيرادات والمصروفات السنوية إذا كانت من الأطباء، والمهندسين، والمحامين ومدققي الحسابات ورياض الأطفال، ودور الحضانة إذا تجاوز عدد الأطفال فيها ثلاثين طفلاً، ومالكي العقارات الذي يبلغ الدخل الإجمالي لأي منهم من هذه العقارات عشرة آلاف دينار فأكثر في السنة الواحدة، بالإضافة إلى قيام المكلف بتقديم المعلومات المتعلقة بالديون الهالكة وفق للنموذج الملحق بهذه التعليمات.

ثم جاءت تعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٦ وفقاً للفقرة (أ) للمادة (٢٢)، وحددت وفقاً للفقرة (أ، ب) من المادة ٣ منها الفئات التي تحاسب على الإيراد المتحقق في سنة قبضها وهي الفئات التي نصت عليها المادة (٦) من تعليمات الديون الهالكة السالفة وهم الأطباء والمحامون والمحددون وفقاً للمادة السالفة حتى مالكو العقارات.

واخذ التشريع الساري لدينا رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ بنظرية الحق الثابت وهو ما جاءت به المادة (٩) منه حيث اعتبر أن أساس تحقق الديون الهالكة والمشكوك فيها هي سنة قبضها وهذا ما جاء به القضاء الضريبي إذ اقر في أنه (إذا كان الدين هالكاً، أو مشكوكاً في تحصيله فإن الفوائد عليه لا تعتبر دخلاً إلا بعد قبضها)^(١)، أي أن المشرع اخذ بنظرية الاستحقاق كأصل وليس بتاريخ القبض، فهذا يدل بأن المشرع قد اخذ بنظرية الحق الثابت على إطلاقها فأرى قصور المشرع في انه :

- ١- لم يضع إطاراً محدداً لماهية، وشروط كل من الديون الهالكة والمشكوك فيها كما، في التشريع المقارن الأردني.
- ٢- لم يحدد الديون المشكوك فيها من حيث طبيعتها ومعياري تحديد ما اذا كان مشكوك فيها أم لا.
- ٣- الأخذ بهذه النظرية على إطلاقها يؤدي إلى ضياع حق الخزينة لصعوبة المراقبة والتحقق منها بعد مرور الزمن في تحديد ما اذا قبضت هذه المبالغ أم لا.

(١) أقرار حقوق / تميز ٧٧/٥٦٠ صفحة ٩٩٥ سنة ١٩٧٧ البند ١٨٣ من مرجع القاضي أبو شرار، الاجتهاد القضائي (المباديء القانونية لمحكمة التميز في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة ١٩٦٣ حتى نهاية سنة ١٩٨٥)، الجزء الأول.

وأرى بأن على المشرع أن يأخذ بما اخذ به المشرع الأردني في الديون الهالكة وان تقتصر الديون المشكوك فيها على الفوائد المعلقة للبنوك والشركات المالية الفلسطينية المقيمة وبشرط أخذها ضمانات كافية لقروضها، وان تكون الفوائد من قروض مستثمرة في فلسطين، بالإضافة إلى مسكها حسابات أصولية، ومنظمة، وصحيحة، وان يأتي على الحالات التي تقتضي طبيعة عملها على أن تحاسب على أساس القبض والذي جاءت به الفقرة أ، و الفقرة ب من المادة (٣) من التعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٦ الأردني السالف.

والإيراد المتحقق هو مجموع الدخل الصافي بعد تنزيل أعباء الدخل، وهذا ما جاء به النقص الضريبي بأنه (يكفي أن يكون نتيجة النشاط التجاري أو الصناعي نهاية السنة الضريبية ربحاً حتى تفرض الضريبة)^(١)، الا انه يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي في حالات كما نصت المادة (١٥) من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بالنسبة لشركات التأمين على الحياة بفرضها نسبة ١٠% من المجموع الكلي لإقساط التأمين على الحياة المستحقة للشركة ولا يجوز السماح بتنزيل أي مبلغ أو جزء من ذلك المبلغ لأي سبب من الأسباب، إلا أن الأصل في الإيراد الخاضع للأشخاص الطبيعيين والمعنويين أن يكون بعد تنزيل أعباء الدخل والإعفاءات المقررة لهما بالقانون.

والأصل بفرض الضريبة يكون على الإيراد الحقيقي إلا أن القانون في حالات محددة يفرضها على الدخل الحكمي كما سنرى لاحقاً وبالإضافة إلى هذا فهناك إيرادات حقيقية تتحقق للمكلف ولا تخضع للضريبة بسبب الإعفاءات المحددة بالقانون على سبيل الحصر كالإعفاءات الاقتصادية، والاجتماعية والسياسية.

ثانياً: الشروط الشخصية.

بمقتضى المادة (٥) من القانون الساري لدينا نص على أن الدخل الخاضع هو الذي ينأى لأي شخص الا أن شخصية المكلف لها أهمية كبيرة في تحديد الواقعة القانونية وتطبيق أحكام القانون، فتحدد الشخص (المكلف) إن كان مقيم أو غير مقيم، وفلسطيني أم أجنبي، وطبيعي أم معنوي، وصغير أم بالغ، و حي أم متوفى، و شخص صحيح أو من نوي الحالات

(١) تمييز / حقوق رقم ١٦/٦٤ صفحة ٣٥٤ سنة ١٩٦٤ موسوعة المبادئ والتشريعات الأردنية المرجع السابق، ١٦٥٧/٤٨٦٥١٠.

٢- الأنثى لها حقوق وعليها واجبات ولها ذمة مالية مثلها كمثل الذكر، وهذا يتنافى ومبدأ المساواة في الكسب بين المرأة والرجل ويخالف الآية الكريمة في قوله تعالى (للرجال نصيب مما اكتسبوا وللنساء نصيب مما اكتسبن)^(١)

٣- الأخذ باتحاد الذمة فيه ظلم بين على الزوج الذي يتحمل مسؤولية دفع ما يترتب على زوجته مما تكون مدعاة للاختلاف ومنعها من العمل، وإن كان هدف المشرع الضريبي اجتماعيا بما تمثله العلاقة بين الزوج والزوجة باعتبارهم أسرة واحدة، فأرى أن يجعل لهم الحرية في الاختيار لأن يكون لهم ذمة ضريبية واحدة على الزوج أو الزوجة.

ثالثا: الشروط الزمانية:

تقتضي قاعدة الملازمة من المشرع الضريبي أن يحدد مدة كافية لتحقيق الدخل، فعادة ما تأخذ الدول بمبدأ السنوية، أخذ التشريع المقارن المصري بمبدأ السنوية إلا أنه خرج عنه في حالات محددة، كحالة التنازل عن المنشأة وتوقفها، فتكون نشأة دين الضريبة هو من تاريخ توقفها والتنازل عنها.^(٢)

واخذ التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ لما نصت عليه المادة (٥) بأن تفرض الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة الذي جنّاه أي شخص أو تأتي من أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها)، وسمحت المادة (٦) منه للمكلف الذي اعتاد أن يقلل حساباته في موعد مختلف عن نهاية كانون الأول بأن تكون له سنة خاصة بتواريخ لاحقة من تاريخ بداية السنة، إلا أن المشرع الأردني وتحقيقا لمصلحة الخزينة خرج عن مبدأ السنوية وجعل نشأة دين الضريبة كحالة أرباح الأسهم الموزعة لمجرد الدفع وذلك وفقا للمادة (١٧ مكرر) منه، وحالة دفع الشخص المقيم دخلا لشخص غير مقيم فيترتب عليه أن يخصم ضريبة مقطوعة بقدر ١٠% منه وفقا للمادة (١٨) منه.

وأخذ التشريع الساري لدينا رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ بمبدأ السنوية والتي عادة تبدأ من تاريخ ١/١ وتنتهي في نهاية تاريخ ١٢/٣١ من السنة، فجعلت المادة (٧) للمسؤول أن يحدد فترات تقدير خاصة وفقا لأحكامها، إلا أنني أرى تعديل هذه المادة و أن يمنح القانون هذا الحق لأي شخص كان له حسابات أصولية ومنظمة وصحيحة اعتاد على قفل حساباته في فترة تبدأ في تاريخ لاحق ١/١ أو تنتهي بعد اثني عشر شهرا.

(١) النساء: آية ٣٢.

(٢) د. عبد المولى، السيد، المرجع السابق، ص ١٦٥-١٧٢.

وأقر القضاء الضريبي مبدأ السنوية حيث أن الضريبة تفرض (على أساس الربح الصافي السنوي وليس على أساس الربح اليومي) ^(١)، وفي قرار آخر أجاز (لمأمور التقدير بمقتضى المادة (٧) من القانون أن يأذن بأن تحسب مكاسب أو أرباح المكلف إيفاء بغايات هذا القانون على أساس دخل السنة التي تنتهي في اليوم الذي جرت العادة، أن تقفل فيه حساباته من السنة السابقة مباشرة لسنة التقدير) ^(٢).

ومن جهة أخرى خرج المشرع عن مبدأ السنوية في الضريبة النهائية على توزيع أرباح الأسهم وذلك وفقاً للمادة ٢٦ منه، وحالة الوفاة الذي استقر القضاء الضريبي في أن (العبرة بتحقق الدخل هو ليس تاريخ وفاة المكلف وإنما العبرة بتاريخ التصفية النهائية دون النظر إلى انتهاء السنة التي يتم خلالها تصفية تركه المتوفى أو المفلس، ولا يبدأ التوقف إلا من انتهاء فترة التصفية) ^(٣).

رابعاً: الشروط المكاتية:

وهي تلك المتعلقة بتحديد نطاق فرض الضريبة والتي سبق تناولها في الفصل السابق الخاص بنطاق فرض الضريبة، حيث أن الدخل الخاضع هو الدخل الذي يجنيه المكلف في المملكة ^(٤).

الفرع الثاني: ما يترتب على الواقعة القانونية

أصبح من المسلم به أن القانون هو الجهة المختصة بتحديد الواقعة القانونية المنشأة لدين الضريبة، ويقع على المشرع تحديد أحكامه ويترتب على ذلك:

١- أن الوقائع التي ترتبت (تحققت) وفق أحكام القانون، لا يسري عليها أحكام أي قانون سابق أو لاحق، وهذا ما أقره القضاء الضريبي في (أن قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٥٤ السابق هو الذي يطبق على فرض وتحصيل ضريبة أي سنة من سني التقدير ٦٥/٦٦). ^(٥)

٢- ويرتب القانون أحكامه على تحقق تلك الوقائع من التزامات تقع على المكلفين والإدارة الضريبية، وتحديد إجراءات ومواعيد فرض وتحصيل الضريبة وتطبيقاً لذلك ما رتبته الفقرة (٢) من المادة (٣٥) من القانون الساري لدينا على كل من كان

^(١) تمييز / حقوق ٦٤/١٦ ص ٣٥٤ سنة ١٩٦٤ موسوعة المبادئ والتشريعات الاردنية السالفة الذكر ٢٩٢٦٣/٤٨٦٥١.

^(٢) قرار تمييز / حقوق ٧٠/١٩٠ ص ٤٩٧ سنة ١٩٧٠، الموسوعة سألقة الذكر ٢١٠٤/٤٨٦٥١.

^(٣) د. عبد المولى، السيد، المرجع السابق، ص ١٦٧.

^(٤) وفقاً لقرار تمييز حقوق ٧٨/١٢٠ صفحة ١٠٠٠ سنة ١٩٧٨ الموسوعة السالفة ٢٩٢٦٣/٤٨٦٥١.

^(٥) المحامي حداد، تركي، مجلة المبادئ القانونية لمحكمة التمييز في القضايا الحقوقية المنشورة في مجلة نقابة المحامين من بداية ٦٣-٧٠ الجزء الثاني، ص ١٤٤٣.

له دخلا يزيد على مجموع التزيلات والإعفاءات أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول لشهر آذار من كل سنة تقديرا ذاتيا.

٣- وتقادم دين الضريبة، فالأصل في بدء تقادم دين الضريبة هو من نشأة الدين الضريبي، إلا أن المشرع الضريبي له الحرية في تحديد مدة التقادم التي قد يحددها بفترات لاحقة على نشأة دين الضريبة.

٤- ويستفاد من الواقعة القانونية في التفرقة بين تحقق الغرامة والفائدة وفرق قيمة العملة بمقتضى القانون الضريبي، حيث ينشأ دين الضريبة بتحقيق الواقعة القانونية المحددة وفق أحكامه السالف بيانها، بينما الغرامة تتحقق نتيجة امتناع المكلف عن القيام بالتزام يفرضه القانون كالالتزام بدفع الضريبة، أما الفوائد فتترتب على واقعة عدم قيام المكلف بدفع المبلغ المستحق عليه في المواعيد المحددة بالقانون لا من حين نشأة دين الضريبة فهي تأخذ حكم التعويض، إلا أن فرق قيمة العملة تترتب من حين نشأة دين الضريبة إلى حين الوفاء به وتحصيله وذلك وفقا لما حددته الفقرة أ من المادة (٦١) من القانون الساري لدينا حيث نصت على أنه (تفرض على المكلف عن الفترة من نهاية الفترة المالية وحتى يوم الدفع فروق عملة).

وارتباط نشأة دين الضريبة بالواقعة القانونية سيبعث على الاطمئنان في نفسية المكلفين، بحيث يقع على المشرع وضع الأحكام التي تضمن حق المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية في فرض الضريبة، إلا أن المشرع أعطى مأموري التقدير سلطات واسعة بناء على فطنته ودرايته الأمر الذي سيؤدي الى الخروج عن الواقعة القانونية كأساس لفرض الضريبة.

المطلب الثاني: تحديد الضريبة أهميته ووسائله.

ينشأ دين الضريبة بتحقيق الواقعة القانونية ويضع المشرع الإجراءات والوسائل المحددة له والتي سأتناولها في الفروع التالية:

الفرع الأول: أهمية تحديد دين الضريبة.

الفرع الثاني: الوسائل المتبعة في تحديده.

الفرع الأول: أهمية تحديد دين الضريبة

تحديد دين الضريبة يبدأ بالتحقق والتثبت من وجود الوقائع القانونية للربط عليها ولتحصيل دين الضريبة تحصيلًا كاملًا، وسأتناول أهمية تحديد دين الضريبة في النقاط التالية:-

أولاً: التحقق والتثبت من وجود الواقعة القانونية: يفرض القانون على الإدارة المختصة التثبت من وجود الوقائع القانونية، بحيث يمنح مأمور التقدير الصلاحيات والسلطات الواسعة منها:

١- ما نصت عليه الفقرة (د) من المادة (٢٨) ^(١) بصلاحية مأمور التقدير دخول محل أي مستخدم (بكسر الدال) ويطلع على قيوده ودفاتره، وصلاحية استجواب المستخدم والمستخدم (بفتح الدال)، وهذا لتحقيق من حقيقة الدخل الخاضع.

٢- وما نصت عليه المادة (٣٤) من إعطاء المسؤول صلاحية إلزام المكلفين بصفة عامة أو لنوع (فئة) معين من المكلفين بإمساك الدفاتر، والمادة (٣٤) المتعلقة بالتعليمات التي يحق للمسؤول تحديدها بالنسبة لامساك الدفاتر والاحتفاظ بها بما لا يخالف أحكام قانون التجارة المعمول به.

٣- صلاحية مأمور التقدير في تكليف أي شخص بتقديم التقرير الخاص بغايات قانون الضريبة ذلك وفقاً للفقرة (أ) ^(٢) من المادة (٣٥) و ما نصت عليه الفقرة (ب) منها على وجوب تقديم الكشوف من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة.

٤- ما نصت عليه المواد من (٣٧) إلى (٤٤) منه الخاصة بصلاحية طلب تقديم كشوف، ومعلومات إضافية، وصلاحية فحص الموجودات، والدفاتر في مكان العمل، وتقديم الكشوف من قبل المكلفين وغيرهم، والحصول على المعلومات الرسمية .

٥- وأعطى مأمور التقدير سلطات تقديرية واسعة في تحديد وضع دخل المكلف بناء على درايته وفطنته وفقاً لأحكام المادة (٥٣) وهذا ما أقرته محكمة التمييز الأردنية

^(١) القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤.

^(٢) وفقاً للتعديلات العسكرية التي أدخلت على القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤

في قرارها رقم ٢٥٦ / ٧٤^(١) في حالة كانت لدى مأمور التقدير أسباب تدعو للاعتقاد بان الكشف غير صحيح، وأرى أن يبذل مأمور التقدير دائما ما بوسعه للوصول إلى واقع الدخل الحقيقي للمكلف حتى لا يتعسف بصلاحياته الواسعة، وسأتناول لاحقا بعض هذه السلطات وخاصة حق الإطلاع والاستجواب، في ضمانات تحصيل دين الضريبة.

ثانيا: تحديد مبلغ دين الضريبة:

يقع على مأمور التقدير استخدام كل الصلاحيات الممكنة للوصول إلى حقيقة دخل المكلف الخاضع، لتحديد مبلغ الضريبة الفعلي المستحق عليه. حيث أكد التشريع الضريبي الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ في الفقرة (أ) من المادة (٢٩) للمقدر تدقيق الكشف، والتدقيق يتطلب من المقدر التثبت بجميع الطرق والوسائل للوصول الى الدخل الحقيقي والصحيح، ومن ثم يقرر ربط الضريبة عليه.

وأعطى التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ وفقا للمادة (٥٣) مأمور التقدير أن يقدر حسب اعتقاده ودرايته، وكأن القانون يقول لمأمور التقدير يجوز لك استخدام صلاحياتك بما فيها التقدير كما تمليه عليك أراذك ، وهذا سيؤدي إلى ظلم كبير يلحق بالمكلف وسيقتل كاهله من أجل إثبات عدم صحة ما قرره مأمور التقدير وعدم اطمئنان المكلفين وخوفهم من لقاء مأمور التقدير، لذا يقع على مأمور التقدير بذل كل جهد مستطاع للربط على الإرادة الحقيقي لتعزيز ثقة المكلفين به، ولتحقيق قانونية الضريبة بربطها على الدخل الحقيقي.

و بعد استنفاد مأمور التقدير كل صلاحياته في التحقق والتثبت وفقا لأحكام القانون يقوم بربط الضريبة أي تحديد مبلغ الضريبة المستحقة فيقوم بتبليغ المكلف إشعارا خطيا بمقدار الدخل الخاضع ومقدار الضريبة المستحقة عليه.

و يصبح مبلغ الضريبة المربوط نهائيا عند استنفاد طرق الطعن المحددة بالقانون وانتهاء المدة المحددة للطعن، وهو ما اقرته محكمة النقض بأن (...المقصود بالربط النهائي ذلك الذي لم يعد قابلا للطعن فيه أمام أية جهة من جهات الاختصاص سواء في ذلك لجان الطعن أو المحاكم على اختلاف درجاتها سواء كان هذا الربط على

^(١) تمييز / حقوق ٢٥٦ / ٧٤ ص ٦٠٢ سنة ١٩٧٥ الموسوعة السالفة الذكر ٢٧٥٣٥/٤٨٦٥١.

تقدير المأمورية أو قرار اللجنة أو حكم المحكمة (١). فأرى انه يترتب على ذلك ما يلي:-

١- يكون للمكلف الحق في الطعن ما دام الربط لم يصبح نهائيا بعد، وهذا وفق ما جاءت به حكم الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا.

٢- ويجوز لمأمور التقدير خلال فترة الطعن ما دام الربط لم يصبح نهائيا أن يعدل الربط بالزيادة والنقصان حتى ولو لم يطعن المكلف بتقديره الأولي، وهذا ما تقتضيه طبيعة دين الضريبة التي تقتضي الوصول إلى الدخل الحقيقي، فالقوانين لم تأت بالنص على ذلك وإنما أعطت الفقرة (٥) من المادة (٥٦) من القانون (المتعلقة باشعار التقدير والحق في الاعتراض) لمأمور التقدير تخفيض وزيادة المبالغ المربوطة عند الطعن الإداري، وأعطت الفقرة (أ) من المادة (٥٤) من القانون صلاحية للوزير أو الموظف المفوض من قبله لإعادة التقدير خلال سنة التقدير أو خلال أربع سنوات من انتهاء سنة التقدير التي جرى خلالها تبليغ إشعار التقدير.

ولم يحدد المشرع بدقة متى تكون إعادة النظر، هل في سنة التقدير التي أصبح بها الربط نهائيا أم السنة التي تم فيها إشعار المكلف بالتقدير الأولي أم السنة التي تم فيها إشعار المكلف بالتقدير المعدل (قضائيا أم إداريا)، فأقترح تداركا لهذا الجدل أن تكون صلاحية إعادة النظر من السنة التي أصبح فيها تاريخ الربط نهائيا، لانه يمكن أن يتم الربط الأولي ويبلغ المكلف إشعار التقدير به وثم يستخدم المكلف حقه بالاعتراض فيعترض عليه فتطول مدة نظر الاعتراض إلى سنين حتى يتم الربط النهائي وتبليغ التقدير به، وإن يعطي مأمور التقدير صلاحية الربط الإضافي على كل دخل لم تربط عليه الضريبة خلال فترة الطعن الإداري حتى ولو لم يتم الطعن فيه إداريا.

ثالثا: أهمية تحديد دين الضريبة في تحديد أحكام التحصيل:

إن قانون الضريبة تحكمه قواعد المساواة والملائمة واليقين والاقتصاد التي تقتضي تحقيق مصلحة الخزينة والمكلفين، ويقع على المشرع تحديد الوقائع القانونية وتحديد إجراء التحقق والتثبت وربط الضريبة، وتحديد مواعيد دفعها التي قد تكون مواعيد الدفع لاحقة أو سابقة لنشأة دين الضريبة التي يمكن أن تحدد وتربط في كل مرحلة من

(١) راجع عدة طعون ضريبية في مرجع المستشار. حسني، أحمد محمود، قضاء النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٢٦٧ - ٢٦٨.

مراحل التقدير وهذا ما يتبين من حكم المادة (٦٠) من القانون الساري لدينا الخاصة بتحديد مواعيد دفع الضريبة، حيث نصت الفقرة (أ) منها على أنه إذا (قدم للشخص إشعاراً بالتقدير طبقاً للمادة ٥٦ (أ) ملزم هو خلال ١٥ يوماً من تسلم التقدير أن يدفع الضريبة المستحقة.....).

الفرع الثاني: وسائل تحديد دين الضريبة

أصبح من المسلم به إن قرار ربط الضريبة هو قرار كاشف، يحدد المشرع له وسائله وإجراءاته وأحكامه التي تتمثل في:

١- قرار التقدير: لم تشترط نصوص الفصل الثاني عشر من القانون الساري لدينا صراحة بأن يكون قرار تقدير ضريبة الدخل مكتوباً، ولكن تقتضي طبيعته وما يفهم ضمناً من نص المادة (٥٥ / بالفقرة ٣) من قانون ضريبة الدخل الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المتعلق بسجلات التقدير أن يكون القرار مكتوباً التي نصت على (يحتفظ في مكتب مأمور التقدير باضبارة لكل مكلف توضع فيها الكشوف وقرارات التقدير).

٢- إشعار التقدير: يتخذ مأمور التقدير وفق الفقرة (١) من المادة (٥٦) منه التدابير لتبليغ كل شخص من الأشخاص المدرجة أسماؤهم من المكلفين في (سجل التقدير إشعاراً يعنونه إلى محل إقامته أو محل عمله أما بالذات أو بالبريد المسجل متضمناً دخله الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة)، فبمقتضى هذا النص فالتبليغ لا يكون إلا بالذات أو بالبريد المسجل، ولكن ما حكم القانون أن لم يعد للمكلف مكان إقامة اعتيادية أو محل للعمل ؟

وبالنظر الى حكم الفقرة (ب) من المادة (٢٥) من القانون الضريبي الأردني المقارن رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ حيث جاءت بطريقة ثالثة للتبليغ عن طريق النشر في الجريدة الرسمية وهو ما يتبين من صريح نص الفقرة السالفة على أنه (إذا تعذر التبليغ وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة فللمدير إجراء التبليغ بالنشر في صحيفتين محليتين يومييتين ولمرتبتين على الأقل ويعتبر هذا النشر تبليغاً قانونياً من جميع الوجوه)، هذا الحكم لو يأت به القانون الساري لدينا، وتعتبر إجراءات التقدير من النظام العام^(١)، لذا لا يجوز مخالفتها، فالتبليغ بنص المادة (٥٦) السالفة يتم بطريقتين لا ثالث لهما،

(١) د. حسني، أحمد محمد، قضاء النقص الضريبي المرجع السابق، ٢٢٥ ود. الشواربي، عبد الحميد، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، طبعة ١٩٩٧، ص ٨٧٨.

ولكنني أرى ان على المشرع لدينا أن يعدل هذا النص اقتضاء بنص الفقرة (ب) من المادة (٢٥) من التشريع المقارن في حالة تعذر تبليغ المكلف بالذات او بالبريد المسجل.

٣-المدة: كما جاء في قرار التمييز الذي اعترف بانه (لم يرد في القانون ما يوجب على مأمور التقدير استعمال صلاحياته بتقدير الضريبة على المكلف خلال مدة معينة، بل ورد النص مطلقاً....)^(١) إلا انه بالرجوع إلى حكم الفقرة (ب) من المادة (٢٩) من القانون الأردني المقارن رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ قد جاء بمدة مقيدة لصلاحيات مأمور التقدير وهو ما يتبين من نصها على أنه (اذا لم ترسل المذكرة المنصوص عليها في الفقرة (ا) من هذا المادة الى المكلف بعدم قبول تقديره الذاتي خلال سنة من تاريخ تسلم الكشف من قبل الدائرة فيعتبر التقدير الذاتي موافقا عليه من قبل المقدر).

فعدم تحديد مدة يلتزم بها مأمور التقدير لانتهاء قضيته المكلف سيؤدي الى بقاء قضايا كثيرة معلقة دون حسم مما سيترتب على ذلك من نتائج سيئة على كل من المكلفين ومصالحة الضريبة، حيث تتراكم على المكلف عدة سنوات سابقة دون تقدير التي يمكن أن تقدر عليه مرة واحدة مما سيتقل العبء عليه وفقدانه كثير من الأدلة في حالة حصول الاعتراض على التقدير بمواجهة الإدارة التي تملك السلطات الواسعة في التقدير، بالإضافة إلى تأثر المصلحة الضريبية مما قد يفوت عليها الكثير من الإيرادات المستحقة، بسبب ضياع المعلومات الضرورية لذا فمن الضروري تعديل المادة (٥٣) من التشريع الساري لدينا وذلك بإضافة فقرة جديدة تحدد مدة تلزم مأمور التقدير التقيد فيها كما في المادة (٢٩) من القانون المقارن.

٤-مأمور التقدير: تكون صلاحية إجراء التقدير لمأمور التقدير فقط وهذا ما أكده القضاء الضريبي (لا يملك وزير المالية أو الموظف المناب من قبله أن يقدر الضريبة ابتدائياً)^(٢) ، وما أشارت إليه المادة (٥٣) من قبل مأمور التقدير هو المدير أو من يفوضه لذلك بحكم المادة (٢) من القانون الساري لدينا، بينما تتمثل وسائل تقدير الضريبة في التقدير الذاتي والتقدير الإداري والمقطوع الآتي سأتناولهما في النقاط التالية:

أولاً: التقدير وفقاً للإقرار الضريبي الذاتي:

(١) المحامي، حداد، تركي، مبادئ محكمة التمييز المرجع السابق، ص ١٤٢٩.
(٢) المحامي، حداد، تركي، مبادئ محكمة التمييز المرجع السابق، ص ١٤٢٩.

- التشريع المقارن المصري في المادة (٩١) من القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ (على الممول أن يقدم إقراراً) ، والتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقاً للفقرة (أ / م ٢٦) منه ألزمت كل شخص له مصدر دخل أو أكثر ان يقدم كشفا ذاتيا خلال الميعاد المحدد بها.

- بينما جاءت المادة (٣٥) من التشريع الساري لدينا بإلزام كل شخص كان له دخل يزيد على مجموع التnzيلات والإعفاءات تقديم كشف خلال الموعد المحدد، وأرى أن يعدل نص المادة (٣٥) منه بان يلزم كل مكلف له مصدر دخل خاضع للضريبة تقديم الإقرار الذاتي وان لا يشترط وجود دخل خاضع للضريبة ، وهذا لتفعيل الرقابة وتحقيق المساواة بين جميع المكلفين كما جاء به التشريع المقارن ، بالإضافة إلى منح المدير صلاحية إصدار التعليمات لان يعفي مؤقتاً فئات معينة من تقديم التقديرات الذاتية اقتضاء للفقرة (ج) من المادة (٢٦) من القانون الأردني المقارن رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وبالإضافة إلى الأخذ بنظام العينات في تدقيق التقديرات المقدمة من قبل المكلفين .

ثانياً: التقدير الإداري :

تقوم الإدارة المختصة ممثلة بمأمور التقدير، بربط الضريبة على المكلفين في حالات عدم تقديم المكلف التقدير الذاتي حسب الأصول أو عدم قبوله للتقدير الذاتي المقدم.

واخذ المشرع المصري بالتقدير الاداري فيما يلي :

أ- وفقاً للمادة (١٠٣) من قانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ التي أعطت مأمور التقدير صلاحية تعديل أو عدم الاعتماد بالتقدير الذاتي، ولا يحق لمصلحة الضرائب إهدار دفاتر الممول إلا اذا توافر لديها من الأدلة التي تثبت عدم مطابقة الإقرار المستخلص منها للحقيقة وفقاً للفقرة (٢) من المادة (١٠٤) منه.

ب- والمادة (١٥٢) منه أعطت المأمورية صلاحية الربط الإضافي في حالة ثبوت أن الأرباح المقدرة أقل من الحقيقة بسبب استعمال الممول إحدى الطرق الاحتيالية، وتلجأ المأمورية في الربط الإضافي خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة.

ج- والمادة (١٥٦) منه أعطت لمصلحة الضرائب تصحيح الربط النهائي عندما يقدم الممول طلباً بذلك خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً في

أحوال منصوص عليه من المادة السالفة منه (كالإعفاءات، والردديات وتطبيق سعر الضريبة والدخول الخاضعة، والخسائر، والتبرعات، والنقصانات ...) والتي تقع في صالح الممول بتخفيض الضريبة عليه.

أخذ التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقا للمادة ٣٠ منه بالتقدير الجزافي في حالة تخلف المكلف عن تقديم الكشف الذاتي في المواعيد المحددة، فعندما يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير على المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ومن ثم يبلغه إشعارا بالتقدير وبالضريبة المستحقة، وفقا للبند (٢) من الفقرة (أ) من المادة (٢٩) يقوم بتقدير الضريبة في ضوء المعلومات المتوفرة لديه في حال رفض المكلف تعديل كشفه فيصدر قرار التقدير معللا كل بند من بنود القرار ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف وإلا اعتبر ذلك البند موافقا عليه.

واخذ التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ وفقا للفقرة ٢ من المادة ٥٣ منه بالتقدير الجزافي في حالة عدم تقديم الكشف الذاتي ويكون التقدير وفقا لفطنة ودراية مأمور التقدير ووفقا للفقرة ٢/م (٥٣) منه، وحالة عدم قبوله التقدير الذاتي اذا كانت لديه أسباب تدعوه للشك والاعتقاد بان الكشف غير صحيح فيستعمل فطنته ودرايته، فأرى أن يعدل هذا النص بأن يكون التقدير الجزافي حسب المعلومات المتوفرة في حالة عدم تقديم الكشف الذاتي، وعلى أن يتم التقدير الإداري بناء على أسباب ومعلومات معالة في حالة تقديم الكشف، حتى يكون من السهل تحديد نقطة الخلاف بين مأمور التقدير والمكلف.

ثالثاً: التقدير المقطوع: وتأخذ التشريعات الضريبية بنظام الضريبة المقطوعة في حالات وفئات محددة بالقانون وتعليماته وهذا ما أخذ به المشرع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ في المادة (٣٢) منه، ويمكن للمشرع تحقيقاً لقاعدة الاقتصاد في الجباية أن يأتي بنص مماثل على أصحاب الدخل المحدود وصغار التجار وأصحاب المهن غير التجارية، على أساس أن يبقى التقدير الذاتي هو الأصل والوسائل الأخرى هي الاستثناء.

المبحث الثاني: الالتزام بدين الضريبة وانقضائه

يحدد قانون الضريبة الالتزام بدين الضريبة ويضع الأحكام الخاصة بتنفيذه وطرق انقضائه، الذين سأتناولهما فيما يلي:-

المطلب الأول: الالتزام بدين الضريبة.

المطلب الثاني: انقضاء الالتزام الضريبي.

المطلب الأول: الالتزام بدين الضريبة

يعتبر الالتزام بدين الضريبة التزام قانوني يتعلق بمالية الخزينة العامة، فيقع على المشرع تحديد أحكامه من حيث المواعيد وكيفية سداده ومكان دفعه لضمان تنفيذه ويقع على من تحقق له الواقعة القانونية بدفع المبالغ المستحقة في نتمه إلى الجهة الإدارية التي تملك سلطة تنفيذه طوعاً، فهذا يتطلب دراسة أطراف الالتزام بدفع الضريبة ومسؤولية الغير، وليس الوفاء هو الالتزام الوحيد الذي يفرضه القانون، وإنما هناك التزامات ضريبية أخرى تفرض يكون الهدف النهائي من فرضها ضمان تنفيذ الالتزام بدين الضريبة لذا ستم دراسته في الفروع التالية:-

الفرع الأول: الالتزامات الضريبية الأصلية والتبعية.

الفرع الثاني: أحكام الالتزام بدين الضريبة.

الفرع الثالث: طرفي الالتزام بدين الضريبة.

الفرع الرابع: التزام ومسؤولية الغير بدفع دين الضريبة.

الفرع الأول: الالتزامات الضريبية الأصلية والتبعية:-

هناك من الفقهاء^(١) من رأى تقسيم الالتزامات إلى التزامات القانون الضريبي الموضوعي كالالتزام بأداء الضريبة من قبل المكلف أو الغير وما يترتب نتيجة التأخير عن الموعد المحدد للدفع من التزام بأداء الفوائد، والتزامات أخرى سواء فرضت على الممول أو غيره سميت بالتزامات القانون الضريبي الإداري. كما أوافق الدكتور أحمد فتحي سرور رأيه بأن كل الالتزامات الضريبية هي التزامات موضوعية، فرضها القانون لضمان الحق الضريبي المتعلق بمصلحة الخزينة.

والالتزامات الضريبية يمكن تقسيمها من حيث مضمونها إلى التزام بعمل أو الامتناع عن عمل، فالالتزام بدين الضريبة؛ هو التزام بأداء دين الضريبة فهو التزام بعمل وكما تقسم الالتزامات إلى التزامات أصلية أي الالتزام الذي لا يتوقف فرضه

(١) راجع الدكتور سرور ، أحمد فتحي ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، طبعة ١٩٩٠ ، ص ١١١-١١٢.

على الالتزامات الأخرى، كالاتزامات التي يفرضها القانون على كل من المكلفين والإدارة الضريبية للتثبت والتحقق من دين الضريبة والتي سبق تناولها حيث يلزم كل منهما القيام بها بالرغم من عدم وجود دين الضريبة، وإلى التزامات تبعية أي الالتزام الذي يتوقف فرضه والالتزام به على وجود الالتزامات الأخرى كالاتزام بالفوائد والغرامات.

ويرجع في تحديد الالتزام إن كان التزام أصلي أم تباعي إلى أحكام القانون، لذا سأتناول التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي إن كان التزاماً أصلياً أم تباعياً في أحكام التشريعات المقارنة والتشريع الساري لدينا فيما يلي:-

حيث ألزمت المادة (٩١) من التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ كل ممول له نشاط تجاري أو غير تجاري أو صناعي أو أي مصدر دخل تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المحددة، فلم يشترط المشرع المصري وجود دين الضريبة فهو التزام أصلي.

والتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقاً للمادة (٢٦) ألزم كل شخص له مصدر دخل أن يقدم كشفاً ذاتياً في المواعيد المحددة دون أن يتوقف ذلك على وجود دين الضريبة فهو التزام أصلي.

بينما التشريع الساري لدينا رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ وبمقتضى المادة (٣٥) منه ربط تقديم الإقرار الضريبي على وجود مصادر الدخل التي يزيد مجموع الدخل فيها على التنزيلات (أعباء الدخل الخاضع للضريبة) والإعفاءات، فالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي مرتبط بوجود دين الضريبة، إلا أن تقديم الإقرار الضريبي وسيلة لضمان حق الخزينة في التثبت والتحقق للوصول إلى حقيقة دخل المكلف (الوقائع القانونية) لربط الضريبة عليه، والإقرارات هي قرينة^(١) تمثل إقرار المكلف لما تحقق للخزينة في ذمة المكلف من مبالغ مستحقة عليه.

كما أنه يترتب على ارتباط وجود الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي على وجود الالتزام بدين الضريبة عند تطبيق أحكام المادة (٦٨) منه التي رتبّت على تأخر المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي في مواعيد غرامات مالية وعقوبة مقيدة للحرية، ففي حالة وقعت هذه المخالفة وثبت أن المكلف لم يتحقق له دخل يزيد عن الإعفاءات والتنزيلات المسموح بها، فإن هذه المخالفة تسقط لعدم وجود الالتزام أصلاً بتقديم

(١) د. بيومي، زكريا، المنازعات الضريبية، في ربط وتحصيل المرجع السابق، ص ٤٧٣

الإقرار الضريبي، و عند وجود الدخل الخاضع يعتبر تقديم الإقرار التزام أصلي يترتب على مخالفته العقوبات المحددة بالقانون، فهذا يقتضي من المشرع جعل التزام تقديم الإقرار الضريبي التزاماً أصلياً كما هو في التشريعات المقارنة.

الفرع الثاني: أحكام الالتزام بدين الضريبة

سأتناول هذا الفرع في الأحكام العامة المتعلقة بالالتزام بدين الضريبة في مواعيد ومحل ومكان وطرق الالتزام به.

أ . : مواعيد دفع الضريبة:

تضع التشريعات الضريبية القواعد المنظمة لنشوء دين الضريبة ومواعيد دفع الضريبة، التي قد تكون مواعيد لاحقه أو سابقة لنشأة دين الضريبة، ولكن متى يستحق دين الضريبة ؟

ذهب مجلس الدولة المصري إلى أن الأصل في الرسوم والضرائب السنوية إنها تعتبر مستحقة للخزانة في أول السنة^(١)، وهذا ما جاءت به الفقرة (١) من المادة (٣٦) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥، بأن جعل الموعد الأصلي لدفع الضريبة هو موعد أقصاه الشهر الرابع لانتهااء السنة الضريبية.

وهذا ما يتضح وفقاً للمادة (٦١) من القانون الساري لدينا التي رتبّت حكم دفع فرق العملة على المكلف من نهاية السنة المالية حتى يوم الدفع ولو تم تأجيل مواعيد دفعها.

فالتشريعات الضريبية عادة تضع مدة للدفع تبدأ من يوم استحقاق دين الضريبة إلى التاريخ المحدد فيها، فأخذ المشرع المصري في القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ وفقاً للمادة (٩١) على أن تؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقدمه، أما في حالة عدم تقديم المكلف التقدير الذاتي وفقاً للمادة (٩٢) من قانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ حيث نصت على أن (يلتزم الممول الذي لم يقدم الإقرار....في الموعد المحدد وفقها بتسديد مبلغ إضافي يعادل ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي).

والتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وضع قاعدة عامة في الفقرة (١) من المادة (٣٦) منه على (كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه في المواعيد

(١) د. خلاف ، حسين ، المرجع السابق ، ص ٢٠٤ .

المحددة بالقانون وإذا لم يحدد موعد معين لدفعها فتعتبر مستحقة الأداء في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية للمكلف).

والتشريع الساري لدينا حيث حدد مواعيد دفع الضريبة بأن يكون الدفع عند تقديم الإقرار، وعند إشعار التقدير وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٠) منه، فالمشرع لم يحدد تواريخ لدفع الضريبة وإنما ربط مواعيد الدفع بواقعة تقديم التقدير الذاتي وبواقعة تقديم إشعار التقدير وبواقعة الإشعارات المعدلة بعد الاعتراض.

ويترتب على ذلك بأن المكلف الذي تأخر وقدم التقدير في أي تاريخ من السنة التالية للسنة الضريبية، سيكون موعد الدفع هو يوم تقديم التقدير الذاتي، أو خلال خمسة عشر يوماً من تقديم إشعار التقدير، وحال لم يقدم الإقرار سيكون تاريخ استحقاق الدفع هو خمسة عشر يوماً من تبليغه إشعار التقدير. وأرى أن يعدل هذا النص ليحقق مصلحة الخزينة، بأن يتبنى ويأخذ بما جاءت به الفقرة (أ) من المادة (٣٦) من التشريع الأردني على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه في المواعيد المحددة في هذا القانون وإذا لم يحدد موعد معين لدفعه فتعتبر مستحقة الأداء في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية للمكلف وأن يأخذ بحكم المادة (٩٢) من القانون المصري سائلة الذكر بربط تحديد موعد الدفع كأصل بالموعد النهائي لتقديم التقدير الذاتي.

وللمشرع الحرية في تحديد مواعيد الاستحقاق، إلا أنه محكوم بقواعد العدالة والمساواة وحاجة الدولة، لذا قد يحدد مواعيد سابقة ولاحقة لنشأة دين الضريبة كما في نظامي الحجز من المنبع والسلفيات ونظام التقسيط في نظم التحصيل.

ب- محل الوفاء بدين الضريبة

يقع الالتزام بدين الضريبة بدفع مبلغ نقدي، وهو التزام مالي عيني يختلف عن الالتزامات المالية العينية التي يكون محلها نقداً أو أي شيء عيني آخر وهذا ما يتضح من المادة (٢٤) من القانون الساري لدينا التي ربطت الضريبة بنسب ومبالغ نقدية معينة (الشرائح الضريبية).

والنقود تعتبر الأداة الأسهل في تحصيل الضريبة من حيث جبايتها وصرفها على أنها تمثل وحدة قياس إيرادات ومصروفات الدولة الممثلة بالموازنة العامة، ويسهل تسجيلها في السجلات الخاصة مما يسهل على الجهات المعنية بالرقابة تدقيقها.

فأساس الوفاء بمحل دين الضريبة هو النقود، ودفع هذه النقود قد يكون نقداً أو بوسائل أخرى مضمونة لأن تحصل في المواعيد المحددة بالقانون، حيث جاءت اللائحة التنفيذية المصرية^(١) بتحديد وسائل التحصيل عن طريق الشيك المسحوب على أحد المصارف، أو عن طريق الحوالات البريدية.

كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٢) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على الحوالات البريدية كطريقة لدفع الضريبة، حيث أجازت دفع الضريبة وفقها إلى مأمور التقدير بواسطة البريد، بالإضافة أنه يمكن تطوير وسائل دفع الضريبة إدارياً كأن تدفع بواسطة وسائل إلكترونية كبطاقات الائتمان.

بينما لم ينص التشريع الساري لدينا على الشيك كوسيلة للدفع، إلا أن القانون لم يأت بنص يمنع التحصيل عن طريق الشيك، فيمكن أن يكون الشيك وسيلة لدفع الضريبة على أن توضع له أحكام تنظيمية تتعلق بالقبول الشيك إلا بوضع عبارة من قبل المصرف المسحوب عليهم (مقبول الدفع)^(٢)، وأن يكون حال الأداء في مواعيد الاستحقاق.

كما لم ينص المشرع على خطاب الضمان حيث يمكن أن يكون خطاب الضمان أداة دفع وضمان لحق الخزينة، الذي يكون فيه البنك الطرف الثالث باعتباره شركة مالية ذات ثقة كبيرة ويعتبر الرجوع إليه أضمن من المكلفين أنفسهم، ويمكن الأخذ به بتعليمات على أن تنظم شروطه بأن:

- ١- يكون التعهد من قبل البنك بالالتزام به في المواعيد المحددة.
- ٢- يكون محله النقود.
- ٣- لا يسأل البنك بأكثر مما هو مقدر بخطاب الضمان.
- ٤- يكون البنك فلسطينياً ومقيماً و موجوداً في منطقة تسهل الرجوع إليه وفقاً لتعليمات منظمة لأحكامه.
- ٥- وعلى أن يرجع حق الدولة إلى المكلف الأصلي بالوفاء والتفويض على أمواله في حالة إفلاس البنك و لم يعد موجوداً.

(١) د. عبد المولى، السيد، المرجع السابق، ص ٤٠٥

(٢) الأستاذ كرم، صادق، المرجع الأول في التحصيل و الحجز الإداري، القاهرة، بدون تاريخ وطبعة ونشر، ص ١٥٨.

ثالثاً: مكان دفع الضريبة: يكون دفع الضريبة لدى مأمور التقدير بصفته الرسمية في محكمة ذات صلاحية وفقاً للمادة (٦٤) من القانون الساري لدينا. رابعاً: طرق تسديد دين الضريبة: فهناك عدة نظم في تحصيل دين الضريبة كالتحصيل المباشر والتحصيل من المنبع، والتي ستكون موضوع الفصل الثاني.

الفرع الثالث: طرفي الالتزام بدين الضريبة.

تتكون العلاقة الضريبية من طرفين هما الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية المختصة بما تملكه من سلطات وامتيازات، والمكلف الذي يقع عليه الالتزام الضريبي ودفعها في المواعيد المحددة بالقانون، والعلاقة تتمثل فيما يلي:-

أولاً الدولة:

تعتبر الضريبة حقاً للدولة، التي تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها من قبل سلطاتها العامة، فالسلطة التشريعية هي التي تسن القانون والسلطة الإدارية هي التي تملك سلطات تنفيذ القانون، فيقع على دائرة ضريبة الدخل المختصة تنفيذ أحكام القانون، وهو ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٣) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤، ولكن هل يجوز أن يتم تحصيل دين الضريبة من جهة أخرى ؟

فكانت عمليات التحصيل وبفترة ليست ببعيدة^(١) تتم عن طريق التلزم، فكانت الدولة بمقتضاه تعتقد اتفاقاً مع أحد الأشخاص على أن يتولى التحصيل لحسابه وبمساعدة الإدارة لقاء مبلغ مقطوع للخزينة، فأدى هذا النظام إلى ضياع أموال كثيرة على الخزينة، كما أن هذا النظام غير قانوني، فالضرائب هي ملك للدولة وليس للإفراد دستوراً، الذين يقع عليهم الالتزام بدين الضريبة وليس بفرضه.

فيمكن جباية أموال الدولة بواسطة البنك الذي لا يملك سلطات فرض وجباية الضريبة، إنما تقتصر وظيفته على استلام مستحقات الضريبة من المكلفين مقابل إيصال دفع واستلام من قبله لحساب الإدارة المختصة، والدفع بواسطته يحقق طبيعة تحصيل دين الضريبة التي تقتضي السرعة في دفع الضريبة لانتشارها في أكثر من منطقة، بالإضافة إنها تحقق قاعدة الاقتصاد مما توفره على الدولة من موظفين

(١) د. فرحات ، فوزت ، المرجع السابق ، ص ٦٧ .

وأقسام جباية، ومما تقدم يتبين أن الجباية من الغير لا تكون قانونية إلا بمراعاة الشروط التالية:-

- ١- أن يجبي الغير الضريبة لحساب الجهة المختصة باعتبارهم وسيلة مناسبة لتحصيلها.
- ٢- أن لا يستخدم سلطات وصلاحيات الإدارة المختصة في فرض الضريبة وتحصيلها.

حيث يقع على الجهة الإدارية المختصة في حال عدم دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة بالقانون أن تتخذ إجراءات التنفيذ الجبري، وفي حال دفعت الضريبة المستحقة فعلى موظفي الجباية إعطاء إيصالا بالمبلغ المدفوع وإلا اعتبر الموظف مختلساً^(١)، على أن يكون هذا الإيصال حجة للمكلف بما دفع، و لم تنص التشريعات على أمر إعطاء الإيصال. فأرى ضرورة أن يأتي القانون بنص على هذا وأن يحدد بأنظمة خاصة الجزاءات الخاصة بهذا التجاوز، لضمان عدم استهتار الموظفين بالمهمة الموكلة إليهم ولما قد يترتب على ذلك من ضياع لأموال الخزينة.

ثانياً المكلف (المدين)

فالتشريع المصري لم يعرف المكلف (أو الممول كما في التشريع المصري)، بينما التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ في المادة الثانية منهما عرفا المكلف بأنه (كل شخص ملزم بدفع ضريبة الدخل).

وهذا التعريف منقذ، لان الضريبة بالأصل تفرض على من تحققت له الواقعة القانونية، بحيث تربط الضريبة باسمه ويقع عليه الالتزام بدفعها، لكن المشرع له الحرية في سن أحكام القانون الخاصة بربط الضريبة وتحديد الالتزامات الضريبة على المكلف أو الغير، ومنها أحكام الالتزام بدين الضريبة الذي قد يلزم غير المكلف بدفع الضريبة في حالات تقتضيها القواعد العامة ومصلحة الخزينة، وهذا ما أكده الدكتور حسين خلاف^(٢) بأن الالتزام بدفع الضريبة كأصل لا يفرض إلا على المدين الأصلي الذي تحققت له الواقعة القانونية (المكلف الأصلي) وهذا ما جعل بعض الفقهاء إلى تسمية المكلف الأصلي (بالطرف القانوني) والغير (بالطرف الاقتصادي).

(١) د. عواضة ، حسن ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، الطبعة الثالثة ، ١٩٧٣ ص ٢٤٠ .
(٢) خلاف ، حسين ، المرجع السابق ، ص ١٦٧ - ١٦٩ .

فعلى المشرع أن لا يعرف المكلف مما قد يثيره من لبس وتناقض كأن يحتج المكلف الأصلي بأنه غير ملزم بدفع الضريبة وبالتالي يعتقد أنه غير ملزم بما يترتب على ذلك.

ما حكم الوفاء من غير المكلف ؟

بالرجوع إلى أحكام المادة (٣١٧) من القانون المدني^(١) التي أجازت الوفاء من نائب المدين أو أي شخص له مصلحة في الوفاء، أما أحكام قانون الضريبة لم تتطرق إلى هذه المسألة، لذا لا بد في هذه المسألة من التمييز بين حالتين:-

أ- حالة الاتفاق بين المكلف والغير:

لا يمانع قانون الضريبة فيما يجريه الأفراد فيما بينهم من اتفاقات حتى ولو كان موضوع الاتفاق هو مبلغ دين الضريبة كأن يتفق المكلف مع الغير على أن يقوم الأخير بدفع مبلغ الضريبة عند حلول أجلها فإن قام الغير ودفع الضريبة المستحقة على المكلف، فهذا الأمر جائز سترتب عليه براءة ذمة المكلف، إلا أن هذا الاتفاق لا يترتب أي اثر قانوني على الالتزام بدين الضريبة، فيبقى الالتزام على المكلف الأصلي.

وقد أكد القضاء الضريبي ذلك في (أن تغيير المكلف بدفع الضريبة هو من الأمور المتعلقة بالنظم المالية وهي من النظام العام، إلا انه يجوز للمتعاقدين في عقود المعاوضة أن يلتزم أحدهم للآخر بمبلغ يساوي هذه الضريبة، وبهذه الحالة يبقى الالتزام بالضريبة على المكلف بها قانوناً وله الحق بأن يحصل على المال الذي تعهد له به المتعاقد الآخر لان التعاقد على هذه الوجه لا يخالف النظم المالية ولا النظام العام)^(٢) وهذا ما أكدته د. فتحي سرور الذي اعتبر أداء الغير للالتزام وفاء صحيحاً في القانون^(٣).

ولكن قد يتفق الأفراد فيما بينهم صراحة على نقل الالتزام بدين الضريبة من المكلف إلى آخر (كالعامل أو المستأجر)، فيعتبر هذا الاتفاق مناقضاً لمبدأ شرعية الالتزام الضريبي وهذا ما أكدته قضاء النقض الضريبي بأنه (اذا ورد شرط في عقد الإجارة

(١) قانون المدني الاردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

(٢) قرار محكمة التمييز رقم ٨/٢٢٢ ص ١٣٠٠ سنة ١٩٩٠، جلد، محمد، الاجتهاد القضائي، المرجع السابق، ٨٥٠.

(٣) د. سرور، أحمد فتحي، المرجع السابق، ص ١٣٥-١٣٦.

يلزم المستأجر بدفع مبلغ معين مع الضريبة لقاء انتفاعه بالمأجور، فلا يقصد من هذا الشرط جعل المستأجر مسؤولاً عن الضريبة تجاه الحكومة مباشرة وإنما يقصد منه تحديد مقدار بدل الإيجار، ولا يعتبر إلزام المستأجر بدفع الضريبة باطلاً وبلا مقابل ويكون الالتزام مقابل الانتفاع بالمأجور^(١).

ب- حالة ما اذا كانت الإدارة الضريبية طرفاً في الاتفاق :

أصبح من المسلم به أن القانون هو الذي يحدد الالتزامات ولا يجوز أن يكون الاتفاق مصدراً لتغير المكلف، أما حكم القانون في إجراء تم ما بين المكلف والغير والإدارة الضريبية، وكان بمقتضاه أن يلتزم الغير بدفع الضريبة فانه بالرجوع إلى أحكام الحوالة المدنية وفقاً للمادة (٩٩٣) من القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ التي تقتضي (نقل الدين والمطالبة به من ذمة المحيل إلى ذمة المحال عليه)، وهذا ما يسري في علاقات الأفراد التي يكون العقد أحد مصادر الالتزام وهو ما لا يمكن تطبيقه على دين الضريبة الذي مصدره القانون.

لكن في حالة وجود اتفاق بين المكلف، والإدارة، والغير بموجبه يقع تحصيل الضريبة من الغير، وقد حكمت المحكمة الابتدائية المصرية في واقعة ملخصها؛ أن الشركاء اتفقوا مع الشريك قبل التنازل له عن حصصهم بالشركة أن يوفي بما استحق على الشركة قبل التنازل من ضرائب، فقبلت الإدارة بهذا الاتفاق وقامت بمطالبته إلا أنه لم يوف فقامت واتخذت إجراءات الحجز على أمواله وبموافقته إلا أن أمواله لم تكف، فلجأت الإدارة إلى مطالبة الشركاء السابقين بباقي الضريبة المستحقة عليهم باعتبارهم المكلفين الأصليين، قطعوا بذلك لدى المحكمة الابتدائية، فحكمت بأن هذا الاتفاق على تحمل أحد الشركاء جميع الضرائب غير ملزم للمصلحة^(٢).

فالوفاء بدين الضريبة من قبل الغير وبموافقتهم، لا يعتبر نقل للالتزام بدين الضريبة وإنما وسيلة ضمان ووفاء غير ملزمة للإدارة الضريبية ولا للغير، ويمكن للجهة المختصة أن تصدر التعليمات الموضحة لمثل هذا الاتفاق من حيث شروطه وخاصة أن تشترط إخبار الغير سوءاً عند الوفاء الطوع أو بالتفويض الجبري بأنهم غير ملزمين

(١) تمييز / حقوق ٦٧/٧، ص ١٣٠٤ سنة ١٩٦٨ للمحامي حداد، تركي، المبادئ القانونية لمحكمة التمييز المرجع السابق، ص ١٤٤٨-١٤٤٨.

(٢) د.خلف، حسين، المرجع السابق، ص: ١٦٧-١٦٩.

أصلاً بدفع الضريبة و إنما مخيرون بالرغم من وجود الاتفاق، هذا في غير حالتي الشيك وخطاب الضمان.

وأخيراً هل يشترط في المكلف الأهلية القانونية ؟

فرض المشرع الضريبة على كل شخص تحقق له دخلاً خاضعاً للضريبة دون تحديد الشخص إن كان يملك الأهلية القانونية أو لا يملكها، ورأى الدكتور خلاف^(١) أنه لا يشترط في الشخص الأهلية القانونية وإنما يشترط فيه الأهلية الضريبة التي لا تفرض إلا على من يملك الواقعة القانونية حتى ولو كان فاقداً للأهلية، والأهلية الضريبة كما رأى الدكتور فتحي سرور توفرها لازمة لممارسة الالتزام بدفع الضريبة فقط^(٢).

الفرع الرابع: المسؤولية التضامنية والتزام الغير بدين الضريبة

سأنتقل في هذا الفرع إلى الحالات القانونية في مسؤولية والتزام الغير بدين الضريبة وفقاً لما يلي:-

أولاً: المسؤولية التضامنية: فالمسؤولية أو الالتزام التضامني في القانون المدني^(٣) يكون إما بالاتفاق أو بنص القانون، ولا يمكن تطبيق هذه القاعدة على الالتزامات الضريبية التي لا تنشأ إلا بنص القانون، وترتب عادة القوانين الضريبية المسؤولية التضامنية في حال فرض القانون التزاماً على الغير، فإن تخلفوا عن القيام به رتب المسؤولية التضامنية، بالإضافة إلى أن المسؤولية التضامنية قانوناً لا تكون التزاماً أصلياً، لأن الضريبة تفرض على كل شخص وليس على شخصين بصفتهم متضامنين.

فالتشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٨١، حيث نصت المادة (٣٣) منه على أنه (يكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل)، ونصت المادة (١٧٩) منه على أن (يكن الشريك المحكوم عليه مسئولاً بالتضامن مع الممول في أداء قيمة الضرائب المستحقة التي لم يتم أدائها) .

(١) د. خلاف ، حسين ، المرجع السابق ، ١٧٠-١٧١

(٢) سرور ، احمد فتحي ، المرجع السابق ، ص ١٣٨-١٣٩ .

(٣) م (٢٢٦) مدني اردني سالف الذكر

وفي التشريع الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، فقد رتب المسؤولية التضامنية بين الزوجين وفقا للفقرة (ب) من المادة (٤) منه ، ورتب كذلك المسؤولية التضامنية على من حرض وساعد المكلف على التهرب من الضريبة .

أما التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ فقد نصت عليه المادة (٤٥) منه بفرض المسؤولية التضامنية على شخصين أو أكثر مشتركين معا في إدارة مال مسلم بعهدتهم بصفتهم قيمين.

كما تربط الضريبة وفقا للفقرة (٦) من المادة (٥) منه على الزوج وعلى الدخل المتحقق له ولزوجته التي تعيش معه، وفي حالة الضرورة أجاز للجهة المختصة أن ترجع إلى الزوج بتحميله كامل الضريبة المستحقة والمتحققة من دخليهما (الزوج والزوجة)، ولها أن ترجع على الزوجة بالمبلغ المستحق عليها (مما يساوي نسبة دخل الزوج إلى مجموع دخليهما) ، ولم يحدد المشرع ما هي حالة الضرورة بالإضافة إلى انه لم يعترف بأهلية المرأة إلا في حالة الضرورة بالرغم من أن الضريبة لم تربط باسمها فيقع على المشرع تعديل هذه المادة ، ومن ثم ترتيب المسؤولية التضامنية على كلا الزوجين وذلك عندما يختارا أن يكونا مكلفا واحدا كما هو معمول في التشريع الأردني الحالي .

ثانيا: الحالات القانونية في التزام الغير بدفع الضريبة:

مما لا شك فيه أن الضريبة تفرض على كل شخص تحققت له الواقعة القانونية بغض النظر عن أهليته القانونية، إلا أن القواعد العامة والقانون الضريبي قد تفرض في حالات فقدان الأهلية والوفاة والإفلاس التزام على الغير بدفع الضريبة.

- حالة فاقد الأهلية:

تقتضي القواعد العامة في القانون المدني الخاصة بفاقد الأهلية كالصغير والمحجور عليه كما جاءت به المادة (٤٦) مدني على انه (أن يخضعوا لأحكام الولاية أو الوصاية أو القوامة للشروط ووفقا للقواعد المقررة في القانون)، ولم تترك التشريعات الضريبية أمر تحديد مسؤولية الالتزام بدين الضريبة على ما هو مقرر وفق أحكام القانون المدني وهو ما يتبين من موقف التشريعات الضريبية فيما يلي:-

فالتشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٨١ حدد في المادة (٩٣) منه حالات مسؤولية الغير، حيث نصت على أنه (اذا كان الممول قاصرا أو محجورا

عليه أو غائبا، التزم النائب أو الولي أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار المشار إليه في المادة (٩١) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة عليه).

والزم المشرع الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقا للفقرة (ج) من المادة (٣٦) الوصي والقيم والولي والحارس دفع الضريبة المستحقة في مواعيدها.

ووفقا للمادة (٣٩) من التشريع رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المعمول به في فلسطين حيث جاء بأن يتحمل الشخص الذي يكون خاضعا للتقدير والضريبة بالنيابة عن الشخص فاقد الأهلية القيام بجميع الأمور التي يتطلبها القانون للقيام بها، ثم جاءت المادة (٤٨) منه ونصت (على كل متول أو وصي أو حارس.... يكون خاضعا للضريبة على نفس الوجه ونفس المقدار الذي فيه ذلك الشخص خاضعا للضريبة لو لم يكن فاقد الأهلية)، فأخضع الشخص (الولي أو الوصي أو القيم) للضريبة، ثم نص على أن يكون خاضعا للضريبة في حالة كان كامل الأهلية، فهذا يناقض ما هو مسلم به بأن التزام الضريبة ينشأ لكل من تحققت له الواقعة القانونية بغض النظر أن كان الشخص كامل الأهلية، أو فاقد الأهلية، إلا أن اشتراط الأهلية الضريبة هو فقط لمعرفة أن كان الشخص (المكلف) أهلا لممارسة الالتزام بدفع الضريبة أم لا، وتبقى نمة فاقد الأهلية هي الضامنة للتنفيذ عليها جبرا حال لم تؤد من قبل الولي أو الوصي أو القيم الضريبة المستحقة عليه بمقتضى القانون، وبالتالي يقع على المشرع تعديل هذه المادة وتحديد مسؤولية (الوصي أو الولي أو القيم) بدفع الضريبة المستحقة كما في التشريعات المقارنة.

حالة الوفاة والإفلاس

فالمشرع المصري بمقتضى المادة (٩٤) من القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ التي ألزمت الورثة، أو وصي التركة أو المصفي أن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.

والتشريع الأردني بمقتضى المادة ٣٦/فقرة ب من قانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ التي حددت أن التزام الورثة يكون في حدود التركة، ورتب القانون على عدم قيام مصف لأي شركة أو تركه إفلاس أو إعسار بتبليغ المدير خطيا عن بدء إجراءات التصفية وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة أن يصبح مسئولا شخصيا عن دفع الضريبة.

أما التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ فوفقا للمادة (٤٧) منه فقد ألزم الممثل الشخصي القانوني للمتوفى بالقيام بجميع الإجراءات التي كان على المتوفى القيام بها لو كان حيا، فهذا نص^(١) يثير الإشكاليات التالية:

١- حيث جاء نصت المادة (٤٧) بعبارة لولا وفاته لكان خاضعا لضريبة، والأصل أن المتوفى يبقى خاضعا للضريبة إلى حين التصفية النهائية.

٢- كما أن المادة لم تحدد من هو الممثل القانوني الشخصي هل هو المصفي أم الوكيل القانوني الذي كان خلال حياته قائما على أعماله (بوجود وكالة).

٣- ووضع المشرع سنة التقدير معيار لتحديد مسؤولية الممثل القانوني، أي خلال سنة التقدير، أو من خلال سنة أو سنتين لاحقتين لها، بالإضافة إلى صعوبة تحديد سنة التقدير فيقع على المشرع تعديل هذا النص لما يثيره من إشكاليات، بأن يحدد مسؤولية المصفي، أو الورثة بدفع كل ما هو مستحق على المكلف وإن تكون مسئوليتهم في حدود الشركة، كما أرى أن يتبنى حكم الفقرة (ب) من المادة (٣٩) بتحديد مسؤولية والتزام مصفي الشركات أو شركة إفلاس أو إعسار بمواجهة الإدارة الضريبية المختصة.

المطلب الثاني: انقضاء دين الضريبة

هناك عدة طرق لانقضاء الالتزامات المالية التي تحكمها قواعد القوانين الخاصة فقد تنقضي العلاقات بين الأفراد عن طريق المقاصة والتقادم والإعفاء بالإضافة إلى الوفاء، ولكن، هل يمكن أن تكون هذه الطرق صالحة لانقضاء دين الضريبة ؟ هذا ما سأتناوله فيما يلي:-

الفرع الأول: المقاصة:

تنقضي الالتزامات المالية بين الأفراد بالمقاصة عندما يتم إيفاء دين مطلوب للدائن بدين مطلوب منه، وتقع بقدر الأقل من الدينين، وتقع إما جبريا بقوة القانون، أو اختياريا باتفاق الطرفين، أو قضائيا بحكم من المحكمة وفقا لأحكام المواد (٣٤٣، ٣٥٠، ٣٤٤) من القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

(١) المادة (٤٧) نصت (إذا توفي شخص خلال السنة السابقة لسنة التقدير وكان لولا وفاته خاضعا للضريبة عن سنة التقدير ، أو إذا توفي شخص خلال سنة التقدير أو خلال سنتين من انتهائها ولو لم يكن جرى تقدير الضريبة المستحقة عليه عن تلك السنة فإن الممثل القانوني للمتوفى يكون ملزما بدفع الضريبة المترتبة ويتحمل تبعة القيام بجميع الاعمال واجراء جميع الأمور والمسائل التي كان يترتب على المتوفى ان يقوم بها او يجريها بمقتضى هذا القانون لو كان حياوجب على المثل ان يدفع الضريبة حسب الفئة أو الفئات المعمول بها في تاريخ توزيع الشركة).

ويشترط في المقاصة الجبرية أن يكون كلا الطرفين دائنا ومدينا للآخر عندما يتماثل الدينان جنسا، ووصفا واستحقاقا وقوة وضعفا وألا يضر إجراؤها بحقوق الغير وفقا لأحكام المادة (٣٤٥) مدني أردني، والمقاصة القضائية تتم بطلب اصلي أو عارض إذا توفرت شروطها، بينما تقع المقاصة الاتفاقية إذا لم يتوفر أحد شروطها القانونية.

لكن، هل يمكن أن تكون المقاصة طريقا للوفاء بدين الضريبة ؟

ذهب جانب من الفقه، والقضاء الضريبي بأن المقاصة تقع حتما إذا توفرت شروطها، ومنهم من أجاز المقاصة بشرط قصر تطبيقها في مجال الضرائب النوعية الواحدة على الدخل أو الإنفاق.^(١)

إلا أن الفقه والقضاء الضريبي الفرنسي^(٢) استقر على عدم جواز المقاصة إلا بوجود نص في القانون لمبررات عديدة، تتعلق بطبيعة دين الضريبة الممتاز والغير قابل للحجز، بينما دين الأفراد ذو مرتبة أدنى في الضمان وقابل للحجز عليه، فيقتضي قانونية دين الضريبة أن لا ينقضي إلا بقوة قانون الضريبة وليس لحكم القضاء، أو الاتفاق.

وأرى انه يمكن أن تقع المقاصة أو تكون طريقا لانقضاء دين الضريبة الممتاز على جميع أموال المكلفين المستحقة لهم على الحكومة من رواتب أو نتيجة عقود إدارية بالرغم من ذاتية قانون الضريبة، لما قد يحقق للخزينة من سرعة في استيفاء دينها الضريبي من الأموال المطلوبة منها لمدينيها.

أما موقف التشريعات الضريبية، فقد جاء المشرع المصري رقم (١٨٧) سنة ١٩٩٣ على ما نصت عليه المادة (١٦٨) بأن المقاصة لا تكون إلا بقوة القانون حيث (تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في ضريبة يفرضها القانون أو القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم ايلولة على الشركات و ١٥٨ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على الشركات وبتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٤٤ وبين ما يكون مستحقا عليه منها وواجب الأداء).

وأخذا كلا التشريعين رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا و الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بنظام تقاص الضريبة المخصومة من الضريبة المستحقة وفقا للفصل العاشر من قانون الضريبة الساري لدينا والمادة ٢٠ من القانون الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

(١) د. نقولا، قنري، المرجع السابق، ص ١٧٥ - ١٧٦

(٢) د. خلاف، حسين، المرجع السابق، ص ٢٥٨، د. نقولا، قنري، المرجع السابق، ص ١٨٤، ص ١٧٦ - ١٧٩.

الفرع الثاني: سقوط التزام دين الضريبة بالإعفاء

الإعفاء من الضريبة لا يتم إلا بحدود القانون، الذي لا يخضع دخولا أو أشخاصا للضريبة لاعتبارات وأهداف يقتضي المشرع تحقيقها، كما يتم الإعفاء في حالة تعذر وفاء المكلف بمبلغ الضريبة المستحق عليه بالرغم من الربط عليه ويعود ذلك إلى عدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه، وهذه الحالات وفقا للقوانين الضريبية سأبحثها فيما يلي:-

فالتشريع المصري وفقا للمادة ١٧٣ من القانون المصري (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ أجاز إعفاء الممول من الضريبة المستحقة عليه كلها أو بعضها ومن مقابل التأخير المنصوص عليه بالفقرة (١) من المادة (١٧٢) منه في الأحوال التالية:-

- ١- إذا توفى الممول عن غير تركه، أو عن تركه مستغرقة بالديون أو غادر البلاد نهائيا بغير أن يترك أموالا بها.
 - ٢- إذا أشهر إفلاس الممول، أو إذا أثبت عدم قدرته على السداد أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه.
 - ٣- إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها بقي بأكمل، أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيرادا في حدود الأعباء العائلية المقررة له سنويا.
- ويصدر قرار الإعفاء وفق القواعد التي يضعها رئيس مصلحة الضرائب، ويجوز سحب قرار الإعفاء إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح.
- والتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتشريع الساري لدينا لم يأتيان بنص على سقوط حق الدولة كالحالات التي نصت عليها المادة (١٧٣) في التشريع المصري.
- أرى أن على المشرع الفلسطيني ضرورة أن يتبنى ما أخذ به التشريع المصري على أن يشترط صدوره من المدير في حالات يتعذر معها تحصيل الضريبة، وأن لا يكون هذا القرار نهائيا وإنما يجوز الرجوع عنه إذا تبين أنه لا يقوم على أساس سليم، أو زوال أسبابه في المستقبل.

الفرع الثالث: تقادم دين الضريبة

يعتبر قانون الضريبة هو مصدر الحق الضريبي، وانقضائه، فالتشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ وفقا للمادة (١٧٤) منه التي نصت على أنه (يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار من هذا القانون).

ولم يضع التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ قاعدة لتقادم دين الضريبة، المستحق من الربط النهائي سواء تم إعادة النظر فيه أم لم يتم، وكذلك الحال بالنسبة لقانون الضريبة الساري لدينا لم يضع مدة لتقادم دين الضريبة المستحق أن لم يؤد خلال فترة زمنية محددة.

فعلى المشرع أن يضع مدة لتقادم دين الضريبة، فعدم وضع مدة لسقوط الحق الضريبي سيؤدي إلى تراكم كثير من الملفات لمدة طويلة دون تنفيذه مما يسبب قلق دائم للمكلفين، وتقاعس الجهة المختصة في اتخاذ إجراءات التنفيذ ويؤدي إلى ضياع حق الخزينة لأنه قد يتعذر معه في المستقبل التنفيذ عليه، وأرى أن يضع المشرع مدة لتقادم واقترح أن تكون مدة التقادم كالآتي:-

١- خمس سنوات من انتهاء السنة المالية للمكلف دون ربط الضريبة عليه و قدم المكلف التقدير الذاتي الملزم به في المدة المحددة عليه في القانون.

٢- ويربط مدة التقادم في حالة لم يقدم المكلف التقدير الذاتي ولم تربط عليه الضريبة بعشر سنوات من انتهاء السنة المالية له بما يساوي المدة القانونية للاحتفاظ بالدفاتر التجارية بمقتضى القانون التجاري.

٣- عشر سنوات من تاريخ صدور قرار بتعذر واستحالة تحصيل الضريبة وذلك في حالة أخذه بسقوط الضريبة، وحالة لم يقدم المكلف التقدير الذاتي الملزم به في المدة المحددة بالقانون.

٤- خمس سنوات من استحقاق دين الضريبة في حالات المبالغ المستحقة بشكل نهائي من السلفيات وتقسيط الضريبة والخصم.

الفصل الثالث: ضمانات تحصيل دين الضريبة.

المبحث الاول: ضمانات تتعلق بالادارة الضريبية.

المبحث الثاني: ضمانات تتعلق بالمكلفين في تحصيل دين الضريبة.

الفصل الثاني

نظم تحصيل دين الضريبة

حدد المشروع الضريبي الوقائع المنشأة لدين الضريبة ، والمواعيد المحددة لدفعه ، والطرق المناسبة لتسديده ، والتي يتم تسديدها إما عند استحقاق الدين دفعة واحدة ، أو على أقساط ، ويبقى توريد الضريبة المستحقة في جميع الحالات الى الإدارة المختصة وبالتالي سأتناول نظم تحصيل الضريبة في المباحث التالية: -

- المبحث الأول : الجهة الإدارية المختصة في تحصيل الضريبة .
- المبحث الثاني : نظامي التحصيل المباشر والتحصيل من المنبع .
- المبحث الثالث : نظامي التحصيل على الحساب وتقسيط الضريبة .

المبحث الأول: الجهة الإدارية المختصة في تحصيل الضريبة

يقع على كل شخص ملزم قانوناً بدفع الضريبة ، بان يورد مبلغها إلى الجهة الإدارية المختصة ، فإن لم يقم بدفعها في مواعيدها أو امتنع عن دفعها ، فيقع على الإدارة المختصة قانوناً باتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيلها من أموال المتخلفين . ويعتمد نجاح أي نظام ضريبي على وجود عنصرين أساسيين هما القانون بما يحتوي من أحكام محددة لدين الضريبة ، وتحصيله ، ومحققه لقواعد العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد ، ووجود إدارة ضريبة مختصة قانوناً بتطبيق أحكام القانون دون لبس ، والإدارة المختصة التي سأقوم بدراستها أي مطلبين :-

- المطلب الأول : - الاختصاص النوعي .
- المطلب الثاني : - الاختصاص المكاني .
- المطلب الأول : الاختصاص النوعي .

يكون تحديد اختصاص الجهة الإدارية بفرض الضريبة بناء على أحكام قانون الضريبة ومقتضيات التقسيم الإداري الذي سابعثه دراسته فيما يلي : -

الفرع الأول: الجهة الادارية المختصة بمقتضى القانون.

الفرع الثاني: الاختصاص النوعي وفق التقسيم الاداري.

الفرع الأول : الجهة الإدارية المختصة بمقتضى القانون .

تتقسم السلطة الإدارية إلى وزارات ، لكل منها يحكمها قانون خاص بها يحدد الجهة المختصة بتطبيقه فوزارة المالية تقسم الى دوائر منها دائرة الخزينة العامة ، ودائرة الموازنة العامة ، ودائرة الشؤون المالية ، ودائرة اللوازم العامة وهكذا.

وتقسم الضرائب حسب طبيعة وعاء الضريبة إلى ضرائب على الدخل ، وضرائب جمركية ، وضرائب قيمة مضافة وغيرها ، ويكون لكل منها تشريع يحدد الجهات الإدارية المختصة بتنفيذ أحكامه الخاصة بتحديداتها وتحصيلها ، بحيث لا يجوز لأي دائرة ان تتجاوز صلاحيتها ، كما أن تحديد الجهة المختصة بالتحصيل وربط الضريبة يحكمه نظامان أحدهما يمنح دائرة ضريبة الدخل صلاحية ربط و تحصيل دين الضريبة والآخر يمنح دائرة الضريبة صلاحية ربط دون تحصيل دين الضريبة وفقا للتفصيل التالي :

أولاً: التحصيل من قبل دائرة ضريبة الدخل

جعلت التشريعات الضريبية المقارنة والتشريع الساري لدينا صلاحية تنفيذ أحكام ضريبة الدخل لدائرة ضريبة الدخل أو لمصلحة الضريبة كما في التشريع المصري ، ولم يعرف التشريع المصري مصلحة الضرائب^(١) كما عرفها القانون الأردني والساري لدينا ، وفقا للمادة (٣) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ، والمادة (٤) من القانون الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، اللتين نصتا على أنه: (تقوم دائرة ضريبة الدخل بتنفيذ أحكام القانون وترتبط بوزير المالية ، ويكون لها مدير عام ومن تدعو الحاجة إليه من مساعدين والمقدرين) .

ثانياً :- التحصيل من قبل دائرة مستقلة عن الدائرة الضريبة .

تكون وفقا لهذا النظام صلاحيات تحصيل الضريبة لدائرة مستقلة عن دائرة ضريبة الدخل ، ويمنح مأمور الجباية في دائرة التحصيل سلطات اتخاذ إجراءات التحصيل والرقابة على أعمال الدائرة

(١) المقصود بمصلحة الضرائب (وزارة المالية والموظفين الذي يعهد اليهم بمقتضى القوانين والمراسيم واللوائح في تنفيذه وقد خولت الاتحة التنفيذية لهذا - ١٩٣٩ - مديري الضرائب المحليين سلطة إصدار الاوراد التي تحصل بمقتضاه الضريبة طبقا للمادة ٩٢ عن قانون سنة ١٩٣٩ كما خولت المأمورية سلطة تحصيلها ...) طعن رقم ٢٠٥ سنة ٢٧ جلسة ٢٧/١٩٦٢/٦ س ٣ ص ٨٤٩ ، د حسني ، احمد محمد ، المرجع السابق ص ٧٢٧ .

الضريبة التي تقتصر صلاحياتها على التحقيق والتثبيت لربط الضريبة وفق أحكام القانون الضريبي .

وهذا ما يتضح من الأنظمة التي أخذت بهذا النظام كالقانون التونسي، فوفقاً للفصل (١١) من مجلة المحاسبة العمومية التونسية رقم (٨١) لسنة ١٩٧٣، الذي جعل صلاحية الجباية من صلاحيات المحاسبين العموميين ، والذي منحهم سلطات الرقابة على من يصدر المعاليم، وجعلهم يخضعون مباشرة لسلطة وزير المالية^(١)، والنظام الأمريكي الذي جعل تحصيل الضريبة من اختصاص دائرة الخزينة العامة^(٢).

والأخذ بهذا النظام يعمل على الحد من سلطات مأموري التقدير ، بحيث تمنح صلاحية الجباية إلى مأموري الجباية، بالإضافة إلى منحهم سلطات رقابية على أعمال مأمور التقدير، مما سيدفع مأموري التقدير للقيام بواجباتهم بكل دقة وكفاءة في التحقق والتثبت وربط الضريبة وفق أحكام القانون .

الفرع الثاني : الاختصاص النوعي وفق التقسيم الإداري .

يتطلب تنفيذ القانون بكل كفاءة من قبل الإدارة الضريبية المختصة وجود أقسام إدارية متخصصة كوجود قسم للرقابة ، وقسم للمحاسبة ، وقسم للمعلومات ، وقسم للاستشارات القانونية وقسم للعلاقات العامة ، بحيث يكون لكل منهما أدواته الخاصة به التي تتلاءم وطبيعة عمله، بحيث يكون تحديد مسميات الأقسام وفقاً لطبيعة عمل كل منهما المحددة بالقانون والأنظمة الإدارية.

ويكون وفقاً للمادة (١/٥٥) من القانون الضريبي رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ لكل مأمور تقدير مكتب يحتفظ فيه بسجلات تسمى سجلات التقدير، ويدرج فيها أسماء كافة الأشخاص الذين قدرت الضريبة عليهم، فهذا لا يعني أن على كل مأمور التقدير شخصياً بأن يستلم التقديرات، وقبض المستحقات، واستقبال المكلفين، بل عليه أن يقوم بالصلاحيات المحددة بالقانون مثل الاحتفاظ بالسجلات وإضبارة لكل مكلف توضع فيها الكشوف والقرارات ووصول الدفع وغيرها، واتخاذ قرارات التقدير التي لا يجوز لغيره اتخاذها، وله في ذلك أن يستعين بإداريين ومساعدين بجانب وجود مراقبين واستشاريين ومحاسبين وفنيين وغيرهم .

(١) راجع صخري، مصطفى، النزاعات الجنائية والمالية دار الثقافة، عمان، ١٩٩٨، في فصل مجلة المحاسبة العموميين .

(٢) راجع Raby, William L. The Income Tax and Business Decision Prentice -Hall International London, fourth Edition p.g ١٨-٢٠ .

المطلب الثاني:- الاختصاص المكاني .

إن دائرة ضريبة الدخل هي المختصة بتنفيذ القانون، ويقع على التشريعات الضريبية أن تضع أحكام للاختصاص المكاني لتحديد الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ أحكام القانون، لأن عدم تحديدها قد يؤدي إلى ارتباك لدى المكلفين والإدارة نتيجة ما قد يحصل من تداخل للسلطات أو ازدواج في الربط والتحصيل، مما سيكون له من آثار سلبية على الخزينة وعلى المكلفين .

وقد حددت اللائحة التنفيذية^(١) المصرية رقم (٨٩٨) لسنة ١٩٩٤ الاختصاص المكاني للمأمورية المختصة وفقاً للمادة (٤٤) منه، والتي يمكن تلخيصها في:-

١- إذا كان مصدر إيراد الممول من نشاط تجاري أو صناعي، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط، وفي حالة تعددت المنشآت أو فروعها تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط الذي يحدده الممول .

٢- إذا اقتصر مصدر دخل الممول على المهن غير التجارية، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط، وإن تعددت مصادر الدخل له تكون هي التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط غير التجاري .

٣- إذا كان للممول إيرادات من نشاط تجاري أو غير تجاري تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع فيها المركز الرئيسي للنشاط التجاري .

٤- إذا اقتصر دخل الممول من إيرادات الثروة العقارية فقط يكون الاختصاص للمأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامة الممول، وإن كان له أكثر من مكان إقامة يكون محل إقامته الذي يحدده .

٥- إذا لم يكن له محل إقامة، وكان له إيرادات من الثروة العقارية فقط تكون المأمورية المختصة هي التي يقع في دائرتها أي من عقاراته .

٦- أي حالة يكون فيها للممول أكثر من مصدر دخل، وكان له مصدر دخل من المهن غير التجارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط غير التجاري .

(١) د. الشواربي، عبد الحميد، المرجع السابق، ٢٣٩-٢٤٠.

وحدد التشريع الساري لدينا وفقاً للمادة (٦٤) منه على أن تدفع لمأمور التقدير بصفته الرسمية في محكمة ذات صلاحية، فهذا أمر معيب لما يلي: -

١- تختلف اختصاصات المحاكم باختلاف طبيعة النزاع من حيث كون موضوعه مدنياً أم جنائياً أم إدارياً، بينما اختصاص الادارة الضريبية المختصة هو تحديد تحصيل دين الضريبة، وتحصيل دين الضريبة ليس بدعوى يراد الترافع بها وإنما موضوعها هو ما يتحقق للمكلف من دخل من مصادر الدخل الخاضعة التي لا تقع تحت حصر والتي ينشأ عنها دين الضريبة المراد تحصيله، فقواعد القانون الضريبي تفرض على المشرع أن يحدد الاختصاصات المكانية الملائمة لطبيعة الحق الضريبي المتعلق بحق الدولة، وأن يحدد أحكامها بكل دقة ووضوح، لتحقيق غايات القانون الضريبي بالكشف عن الوقائع القانونية الحقيقية، وتحديد دين الضريبة، وتحصيله سواء أكان طوعاً، أم جبراً بالتفويض على أموال المكلفين المتخلفين الذي يقتضي السرعة والبساطة والسهولة لتعلقه بحق الخزينة.

٢- تحديد الاختصاص المكاني يعتبر أمراً صعباً ودقيقاً، بسبب تعدد مصادر الدخل وصفات الأشخاص الخاضعين من مقيم أو غير مقيم، وأجنبي أو وطني، واعتباري أم طبيعي وما إلى ذلك، فأقترح تحديد الاختصاص المكاني كالآتي:-

- ١- أن يكون المركز الرئيسي لنشاط الشخص الاعتباري، وحالة لم يكون له مركز رئيسي يكون الاختصاص لمكان الفرع وحالة تعددت الفروع يكون له حق الخيار .
- ب- أن يكون مكان تحقق دخل الشخص الطبيعي في حالة كان مصدر دخله الرئيسي من النشاط التجاري، أو الصناعي، أو المهن غير التجارية، وفي الحالات الأخرى يكون الاختصاص لمحل إقامة الشخص الطبيعي .
- ج- فإن تعدد محل الإقامة يكون له حق الخيار في تحديد مكان إقامته منها وحال لم يكن له محل إقامة، يكون له حق الخيار في اختيار مكان احد مصادر دخلة الرئيسية.

المبحث الثاني: نظامي التحصيل المباشر، والتحصيل من المنبع.

يقع الالتزام بدين الضريبة على من تحققت له الواقعة القانونية ويترتب في ذمة هذا الشخص دين الضريبة، إلا أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد؛ تفرض على المشرع اختيار الطرق الأكثر ملائمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية .

ويقع الاختلاف بين نظامي التحصيل المباشر والتحصيل من المنبع؛ في أن النظام الأول يلتزم به المكلف بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة، بينما النظام الثاني يقع على مدين المكلف خصم الضريبة وفق أحكام القانون وتوريدها إلى الجهة الضريبية المختصة (أي يتعلق بممارسة دفع الضريبة) واللذين سأتناول دراستهما في مطلبين أخصص الأول للتحصيل المباشر والثاني للتحصيل من المنبع في:-

المطلب الأول: التحصيل المباشر .

المطلب الثاني: التحصيل من المنبع .

المطلب الأول: التحصيل المباشر

يختلف نظام تحصيل دين الضريبة من نظام ضريبي إلى آخر، فنظام الضريبة الموحدة يكون الأصل فيه تحصيل الضريبة مباشرة إلا في حالات محددة، بينما الضرائب النوعية وخاصة الضريبة على الرواتب والأجور ورؤوس الأموال المنقولة، يكون التحصيل المباشر فيها في حالات يتعذر فيها تحصيل الضريبة من المنبع، وهذا ما سيتبين من دراسة النظم الضريبية المقارنة والتشريع الساري لدينا على النحو التالي:-

الفرع الأول: التشريع المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

أخذ المشرع المصري بنظام الضريبة الموحدة، ونظام الضريبة النوعية في ضريبي الرواتب والأجور وما في حكمها، وضريبة رؤوس الأموال المنقولة فقد عدت المادة (٦) منه الإيرادات الخاضعة لضريبة رؤوس الأموال المنقولة (كعوائد الديون و الأسهم والسندات ٠٠٠٠ الخ)، والأصل في تحصيلها هو نظام التحصيل من المنبع إلا في حالات محددة أخذ بنظام التحصيل المباشر حيث:-

١- ألزمت المادة (١٠) منه كل من يحصل على أي من إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة أن يسدد ما مقداره ٣٢% من قيمة ما يحصل عليه من إيرادات .

٢- ويقع وفقا للمادة (١١) منه على الدائن المقيم أن يسدد إلى المأمورية المختصة ما نسبته ٣٢% من قيمة العوائد المتحققة من ديون ثابتة بعقود رسمية)

^(١) محررة في مصر، أو محررة في الخارج، ومشمولة بالصيغة التنفيذية في مصر .

كما في الضريبة على الرواتب والأجور وفقاً للمادة (٦٤) منه حيث أخذ بنظام التحصيل المباشر في حالة كان مدين المكلف أو صاحب العمل غير مقيم التي نصت على أنه (صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة فإن الالتزام بتوريد الضريبة يقع على عاتق مستحق الإيراد أو الخاضع للضريبة) .

بينما ألزمت أحكام قانون الضريبة الموحدة وفقاً للمادة (٩١) منه كل ممول أن يقدم إقراراً ذاتياً مبيناً به إيراداته ونفقاتها، وخسائره عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل وغيرها و دفع الضريبة المستحقة عليه وهذا ما يتضح من حكم المادة السالفة التي نصت على أن (تؤدي الضريبة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه) .

الفرع الثاني: قانون الضريبة الموحد على الدخل في الأردن والساري لدينا .

بينما أخذ كل من التشريعين الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والساري لدينا بنظام الضريبة الموحدة، فوفقاً لما نصت عليه المادة (٣٦) من القانون الأردني بأن جعلت التحصيل المباشر هو الأصل بحيث يقع وفق نصها (على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه في المواعيد المحددة في هذا القانون وإذا لم يحدد موعد معين لدفعها تعتبر مستحقة الأداء في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع لانتهاء السنة المالية للمكلف)، وهو ما يستفاد من المادة (٥٩) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ التي ألزمت المكلفين بمقتضاها دفع السلفيات المحددة بحكمها في مواعيد استحقاقها.

وكما لا بد من التفرقة بين التزامات الغير بدفع الضريبة باعتبار التزامه بدفع الضريبة المحدد بالقانون تحصيلاً مباشراً والحالات الأخرى التي يعتبر فيها التزام الغير بدفع الضريبة تحصيلاً غير مباشر، ويعود في ذلك إلى العلاقة التي تربط الغير بالمكلف الأصلي فإن كان الالتزام المفروض عليه لاعتباره مديناً للمكلف بالإيراد الخاضع للضريبة فيعتبر التزامه عندئذ تحصيلاً غير مباشر، وفي الحالات الأخرى التي لا يكون فيها الغير مديناً للمكلف يكون مباشراً كالتزام الولي والقيم والوصي ومسؤولية الغير السالفة.

المطلب الثاني: التحصيل من المنبع

و يقع التزام التحصيل بمقتضى هذا النظام على شخص ثالث تربطه علاقة مديونية بالإيراد الخاضع للضريبة والمتحقق لدائنه (المكلف)، ويكون هذا التحصيل بخصم مقدار محدد بالقانون منه، و توريده إلى الدائرة الضريبية المختصة في المواعيد المحددة بالقانون ولهذا النظام مزايا و عيوب فمن مزاياه:-

١- يأخذ به المشرع لمعالجة التهرب من الضريبة، فليس من صالح الطرف الثالث عدم خصم الضريبة من أموال دائنه، فان عدم التزامه سيوقعه تحت طائلة المسؤولية الضريبية (من غرامات، أو فوائد تأخير، بالإضافة إلى المسؤولية الشخصية عن الضريبة) .

٢- ويحقق للدولة الاقتصاد في الجباية؛ المتمثلة في تخفيض العبء عن كاهل مصلحة الضرائب من نفقات إدارية، وبالإضافة إلى تحصيل الضريبة كاملة .

٣- والمكلفون لا يشعرون بثقل الضريبة، كما قد لا يشعرون بأنهم دفعوا الضريبة أصلاً" .

٤- كما يحقق للدولة إيرادا مستمرا ومتكررا خلال السنة المالية، وخاصة عندما يفرض هذا النظام على مصدر العمل الذي يتحقق الإيراد منه عادة بصفة دورية ومتكررة ومنظمة.

٥- والأخذ بهذا النظام يحقق مبدأ تحقق الضريبة بتحقيق الإيراد، بدلا من الانتظار إلى نهاية السنة المالية.
أما عيوبه فأهمها:-

١- ينشأ دين الضريبة بتحقيق الشروط والظروف القانونية، والأخذ بهذا النظام قد يتقل كاهل المكلفين لانه قد لا يتحقق للمكلف في نهاية السنة الضريبية أي دخل خاضع للضريبة، ففرض الضريبة مسبقا سيؤدي إلى زيادة عجزه بالقدره على السداد، بالإضافة إلى ما سترتب عليه من غرامات وفوائد إضافية .

٢- وان قيام طرف ثالث يجهل بأحكام وقواعد قانون الضريبة بتقدير الضريبة وتحصيلها، سيؤدي إلى ضياع حق الخزينة .

٣- وقد يتحمل عبئها الغير بدلا من المكلف اما استغلالا لحاجة المدين أو لعدم توفر الوعي الضريبي؛ والذي سيدعو المدين اعتقادا منه أو قصدا بان يحاول أن يدخل قيمة الضريبة التي يدفعها في تكلفة الإنتاج، سأتناول في هذا المطلب

دراسة نظام تحصيل الضريبة من المنبع حسب مصادر الدخل في الفروع التالية:-

الفرع الأول: الأجور والرواتب وما في حكمها.

الفرع الثاني: أرباح الأسهم والسندات.

الفرع الثالث: دخول الأشخاص غير المقيمين.

الفرع الرابع: حالات أخرى.

الفرع الأول: الأجور والرواتب وما في حكمها .

يتحقق دخل الرواتب والأجور من مصدر العمل؛ الذي يعتبر أحد العلاقات الاقتصادية الكثيرة والمتشابكة، فله أركان وقواعد خاصة لتكييفه وتميزه عن العلاقات الاقتصادية الأخرى؛ التي تتمثل في وجود العامل (التابع) الذي يتقاضى أجرا مقابل العمل الذي يقوم به من قبل رب العمل (المتبوع)؛ والذي يعمل تحت إشراف ورقابة رب العمل، والتي تختلف مثلا عن علاقة الشراكة؛ حيث لا يخضع أي من طرفيها للآخر كما لا يتقاضون أجرا وإنما يتقاسمون الخسارة والربح فيما بينهم .

إلا أن العرف قد جرى على التفرقة بين الرواتب والأجور؛ فالأجر هو كل ما يحصل عليه العمال نظير أعمالهم البدنية، بينما الراتب هو كل ما يحصل عليه موظف الحكومة أو مستخدمو المحلات والمنشآت التجارية مقابل أعمالهم اليدوية والفكرية^(١)، وبغض النظر عن هذه التفرقة يخضع كل دخل مقابل عمل لنظام التحصيل من المنبع.

ويدخل في مفهوم الرواتب والأجور كل الإضافات والمزايا النقدية والعينية، التي يتقاضاها الشخص مقابل العمل الذي يقوم به، ما عدا الإضافات التي يتقاضاها العامل في سبيل تصريف شؤون عمله، والتي تخرج بطبيعتها من مفهوم الدخل الحقيقي، كالنفقات التي أنفقت على السفر وعلى الضيافة وغيرها بالقدر اللازم لتصريف شؤون ومهام الوظيفة، والتي تدخل في مفهوم (وما في حكمها)^(٢).

(١) للمزيد انظر د عبد المولى ، السيد ، المرجع السابق ص ٢٢٢-٢٢٣.

(٢) ان المادة (٤٩) من القانون المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بعبارة الرواتب وما في حكمها والمهام والأجور (٥٠٠٠) ويقصد بها المنفعات ذات الطابع الدوري التي تتخذ شكل مرتب حتى لو لم تكن ناشئة عن عمل ادي في الماضي او الحاضر ، ما دام هذه المنفعات ليس دخلا لرأس مال او نشاط تجاري او صناعي او نتيجة لمزاولة مهنة حرة ، ومثل هذه المنفعات الاضافات والاعانات والتبرعات التي تدفع بصفة دورية ومستمرة ، للمزيد ارجع د، عبد المولى ، السيد ، المرجع السابق ، ص ٢٢٦-٢٢٧، كما انظر للمزيد الدكتور نقولا، قنري، المرجع السابق، ص: ٢٢٦-٢٣٤.

ويشترط في الأجور والرواتب ألا تكون مغفاة من الضريبة، و يقع على المنشآت المغفاة من الضريبة حيز الضريبة المستحقة على الإيرادات المدفوعة لمستخدميها، حتى ولو كان دخل المنشأة مغفاة من الضريبة؛ حيث يخضع إيراد العامل عما كان يحصل عليه من مقابل عمله، فيخضع الأجر للضريبة لتحقيقه من مصدر العمل، بينما لا يخضع للضريبة ما تحقق لصاحب المنشأة من دخل لتحقيقه من مصدر معفى من الضريبة، بينما لو كان هذا الشخص شريكا في الربح والخسارة فيها فان ما يحققه من إيراد منها لا يعتبر أجرا خاضعا لهذا النظام .

وتخضع التشريعات الضريبية عادة إيراد مصدر العمل لنظام التحصيل من المنبع تحقيقا لقاعدة الملازمة ولما يحققه في معالجة التهرب الضريبي بالإضافة إلى ما يوفره من مال وجهد ووقت الإدارة الضريبية في تحصيل مستحقاتها من المكافئين، الذي سأتناول دراسته في نصوص قانون الضريبة المقارنة والساري لدينا المتعلقة بإيراد الرواتب والأجور حيث:-

أخذ المشرع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ في المادة (٦٣) بنظام الحجز من المنبع، حيث ألزم أصحاب الأعمال والملتزمين بخصم الضريبة على ما يدفعونه من إيرادات خاضعة لضريبة الأجور والرواتب وما في حكمها، وتوريدها إلى المأمورية المختصة بالنسب والمواعيد المحددة بالقانون .

وألزمت المادة (١٩/أ) من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ كل شخص مسؤول عن دفع الرواتب والأجور والعلاوات أو مكافأة أو مخصصات غير مغفاة من الضريبة بخصم الضريبة المقررة عند دفعها، وتوريدها إلى المأمورية المختصة شهريا وتقديم كشفا بالمبالغ التي خصمها، وفي حالة لم يقم الشخص المسؤول عن دفع الرواتب والأجور بخصم الضريبة حسب أحكام هذا القانون، سيعتبر وفقا للفقرة (د) من هذه المادة مسؤولا شخصيا عنها وكأنها ضريبة مستحقة عليه .

وأعطى مأمور التقدير صلاحية أن يعتبر المبلغ المخصوم نهائيا وذلك بمقتضى الفقرة (د) منها التي نصت على (أن يعتبر المبالغ المقتطعة على الوجه المشار إليه في الفقرة (أ)، أعلاه ضرائب نهائية)، ثم أعطت هذه الفقرة مأمور التقدير صلاحية تقاص أي ضريبة تم خصمها وفق أحكام القانون من الضريبة المستحقة عن السنة التي جرى فيها الخصم أو عن سنة أخرى سابقة أو لاحقة لها، وهذا النص قد يثير اللبس مع أحكام نص المادة (٢٠) منه التي نصت على أنه)

يجري تقاص كل مبلغ يخصم بموجب المادتين ١٨، ١٩ (٠٠٠) ، بالإضافة إلى منح مأمور التقدير وفقا للفقرة (ب/١٩) الحق بأن يعتبر الخصم نهائيا ثم أعطته الحق في إعادة النظر فيه خلال مدة لا تتجاوز أربع سنوات تلي تاريخ الاقتطاع .

وأعطى مجلس الوزراء وفقا لما جاء به البند (٢) من الفقرة (أ) من المادة (٥٠) منه على أن يصدر الأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون بما في ذلك (اقتطاع الضريبة ودفعها من الرواتب وأي دخل آخر تقتضي أحكام هذا القانون باقتطاع الضريبة منه)، فأثى نظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والأجور رقم (١١) لسنة ١٩٨٦ بأحكام تفصيلية حيث جاءت المادة (٤/أ) من هذا النظام على آلية لحساب قيمة الخصم الشهري بعد حسم الإعفاءات المستحقة للمستخدم (بفتح الدال) بما يساوي ١٢/١ من مجموع الإعفاءات المستحقة له^(١)، و حددت الفقرة الاقتطاع بـ ١٠% من المبلغ الإجمالي المدفوع من أية مساهنة أو مكافأة .

وألزمت المادة (٥) المستخدم بأن يدفع مجموع المبالغ التي خصمها لحساب الضريبة في الشهر السابق للمقدر قبل اليوم الرابع عشر من كل شهر، إلا أن الخصم قد يجري في أوقات سابقة أو لاحقة على تاريخ انتهاء الشهر، فأعطت هذه المادة المستخدم (بكسر الدال) الحق في أن تحدد له تواريخ أخرى يوافق عليها المقدر، ولضمان حق الخزينة وحق المكلفين رتب هذا النظام عدة التزامات على المستخدم .
منها:

أ- أن يقدم المستخدم للمستخدم (بكسر الدال) شهادة منظمه من نسختين تحتوي على معلومات عنه وفقا لنموذج خاص، يقع على المستخدم (بكسر الدال) أن يقدم نسخة من الشهادة إلى المقدر خلال عشرة أيام من تسلمه لها وفقا للمادة (٣) من النظام .

ب- وما نصت عليه المادة (١٠) بأنه (لا يجوز تنزيل الرواتب، والأجور لغايات التوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة لأي مستخدم (بكسر الدال) ما لم تكن الضريبة قد اقتطعت منها ودفعت للدائرة وفقا لأحكام هذا النظام) .

(١) وفقا للمادة (٤) من نظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والأجور ، على أن يخصم الضريبة منها حسب الفئات التالية: عن كل دينار من ال ١٦٧ دينار الأول ٥٠ فلس (٠٠٠) أي ما يساوي قيمة فئة الشريحة مقسوم على أشهر السنة في نسبة كل شريحة .

ج- وإعطاء المقدر حق الإطلاع على التسجيل الملزم به المستخدم أن يحتفظ به وفقا للمادة (١١) منه .

د- فعلى المستخدم (بكسر الدال) عند طلب المستخدم (بفتح الدال) بان يزوده بشهادة مبينة فيها مجموع الرواتب والأجور المدفوعة له، والضريبة المقتطعة منها عن أي سنة من السنوات، وفقا لما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (٦) منه.

بينما لم يقتصر التحصيل من المنبع في القانون الساري لدينا على الأجور والرواتب المتحققة من مصدر العمل، وإنما أخضع كل راتب دوري للخصم حتى ولو لم يكن متحقق عن عمل يقوم به العامل، وهذا ما يتضح وفق أحكام البند (أ) من الفقرة الأولى من المادة (٢٨) منه، الذي أخضع الإيرادات المنصوص عليها في البندين (ب) و (هـ) من الفقرة الأولى من المادة الخامسة، والتي تحوي على إيرادات متحققة بشكل دوري دون أن تقتصر على الأجور المتحققة من مصدر العمل، على أن يخصم مدين المكلف بها عند الدفع ضريبة الدخل من المبلغ الواجب على أساس الفئة المقررة .

ويتعلق حكم البند (ب) من الفقرة الأولى من المادة الخامسة بأرباح ومكاسب الوظيفة؛ أي تلك المتعلقة بالرواتب والأجور سواء أكانت تدفع موامياً أم أسبوعية أم شهرية أم سنوية، أو أكانت تدفع بشكل عارض كالمكافآت والعمولات غير الدورية التي تؤخذ بالإضافة إلى الراتب، أو أكان الأجر أم الراتب المستحق لدى مؤسسة عامة أم خاصة، وهذا ما يتضح من نصها المطلق الذي يشترط فقط أن يكون مصدر هذه الأرباح والمكاسب هي الوظيفة وذلك لنصها (أرباح أو مكاسب أية وظيفة، ٠٠٠).

بالإضافة إلى إخضاع الرواتب التي تتحقق للشخص بصفة دورية دون مقابل العمل كرواتب التقاعد، والالتزام كالنفقة الشرعية للزوجة والأولاد ولزوي القربى والهبات والمنح والإعانات والوصاية متى كانت تدفع بشكل دوري^(١)، وهو ما يتضح من نص البند (هـ) من الفقرة الأولى من المادة الخامسة السالفة المطلق، الذي أخضع لنظام التحصيل من المنبع الإيرادات المتحققة من (رواتب التقاعد أو التزام أو مسانحة)، وأرى ان هذا النص بحاجة إلى وضع إطار وتعريف بهذه الإيرادات تحقيقاً لقاعدة

(١) د الحيارى ، عادل ، المرجع السابق ، ص ٢٦١، ٢٥٦، والمسلته: بكلمة مشتقة من السنة ، أي تلك المبالغ التي تدفع سنوياً .

اليقين، التي تقتضي الوضوح وعدم التوسع في تفسير أحكامها كتعريف وتحديد نطاق تلك المصطلحات، التي قد تلحق الضرر بكل من الإدارة الضريبية والمكلفين.

كما رتب القانون وفقا للبند (ج) من الفقرة الأولى من المادة (٢٨) منه على كل شخص ملزم بدفع أي دخل منها؛ ولم يخصم الضريبة وفقا للبند (أ) من الفقرة الأولى من المادة (٢٨) أو تخلف عن دفعها بأن يصبح هو المكلف، وتحصل الضريبة منه بهذه الصفة، وذلك لحفزهم على خصمها بمقتضى حكم القانون.

ثم لزم البند (ب) من الفقرة الأولى منها كل شخص يجري هذا الخصم، أن يقدم إلى مأمور التقدير في كل شهر حسابا بالمقادير التي خصمها، إلا أن القانون لم يحدد مواعيد دفعها التي يقع على المشرع تحديدها بأن تكون خلال أيام من إجراء الخصم أو التحصيل من المنبع.

الفرع الثاني: أرباح الأسهم والسندات .

تقرض الضريبة بالأصل على الدخل المتحقق لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم باعتبارها ذات شخصية ضريبية مستقلة عن شخصية المشتركين فيها، وكما تقرض ضريبة أخرى على الدخل المتحقق من توزيع أرباح الأسهم للمساهمين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين، وهناك أرباح أخرى تتحقق من تداول الأسهم في الأسواق المالية وليس من توزيع أرباح الشركة المساهمة سواء أكان بالتصرف بها أو استغلالها من قبل مالكيها باعتبارها من الأصول.

أما السندات فهي صكوك تصدرها الحكومة أو أحد المجالس المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الشركات المساهمة مقابل ما تقرضه من المال، وتتعهد بمقتضاها بأن تدفع قيمتها في تاريخ معين فضلا عن فائدة سنوية ثابتة (عوائد) يحدد مقدارها عند إصدارها، وكما تكون قابلة للتداول فيها بالأسواق المالية والبنوك^(١)، وبهذا سيتحقق لصاحبها ربحا كما في الأسهم، وفي هذا الفرع سأتناول أحكام تحصيل الضريبة من المنبع المتحققة من أرباح الأسهم والسندات على النحو التالي:-

(١) ويمكن للسندات ان تحقق ارباحا نتيجة القرعة السنوية علاوة على فائدتها الثابتة التي تسمى بالانصبية ، ويمكن ان تحقق هذه السندات عائدات وذلك عند حصول حاملها (السندات) على علاوة اصدار (أي علاوة على المبلغ الذي أكتسب به عند اصداره) . راجع في ذلك الاستاذ فهمي ، محمد مرسى ، المرجع السابق ، ص ٤٨ .

-التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣

يقتصر نظام تحصيل دين الضريبة من المنبع على عوائد الأسهم والسندات، ولا يسري على الأرباح المستحقة من تداولها كحالات:-

- ١-توزيع وسداد العوائد من قبل المنشآت والشركات والهيئات في مصر للمستفيد سواء أكان مقيم أو غير مقيم في مصر وفقا للمادة (٩) منه.
- ٢-عوائد الديون التي تكون مطلوبة لأفراد مقيمين بمصر و تكون ثابتة بأوراق عرقية أو لم تكن حررت بها سندات وفقا للمادة (١٢) منه
- ٣-وحالة وجود الدائن بالخارج أو اذا كان الدين لشركة أجنبية مركزها في الخارج وليس لها فرع في مصر، بأن يحجز المدين ما نسبته ٣٢% من إجمالي العوائد وفقا للمادة رقم (١٣) منه.

-التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥:-

أخضع الأرباح الموزعة لنظام الحجز من المنبع ما عدا التوزيعات التي تكون على شكل أسهم وحصص لزيادة رأس المال، بحيث تقتطع الشركة الموزعة ضريبة التوزيع و توريدها خلال ثلاثين يوم من تاريخ اقتطاعها إلى الدائرة الضريبية المختصة، هذا ما نصت عليه المادة (١٧مكرر) منه بان (تخضع أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة التي استوفيت الضريبة من دخلها الخاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون إلى ضريبة توزيع بنسبة (١٠ %) من الإرباح والحصص الموزعة، ويستثنى من ذلك الأرباح الموزعة على شكل أسهم وحصص لزيادة رأس المال و تقتطع هذه الضريبة من قبل الشركة الموزعة، وتدفع للدائرة خلال ثلاثين يوما من تاريخ اقتطاعها) .

واعتبر القانون الأردني الأرباح التي تحولها الشركات الأجنبية إلى الخارج أرباحا موزعة تخضع لضريبة أرباح الأسهم الموزعة بغض النظر عن مصدر هذه الأرباح أن كان فعلا من أرباح الأسهم، أو أرباحا لشركاء في الشركات العادية الأجنبية، و يشترط فيها أن تكون أرباحا (دخلا صافيا بعد حسم التوزيعات) وذلك بمقتضى ما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (١٧) منه بأنه (لغايات هذه المادة تعتبر الأرباح التي تحولها أي شركة أجنبية تعمل في المملكة إلى خارجها أرباحا موزعة وتكون

الضريبة المقطوعة منها ضريبة توزيع مقطوعة ونهائية ولا يجوز ردها أو تقاصها بمقتضى أي حكم من أحكام هذا القانون) .

ولاتقاء المشرع المعاملات الوهمية اعتبر كل مبلغ يحصل عليه أي شريك في الشركة كسلف أو قروض وما شابه توزيعاً للربح يخضع لضريبة التوزيع والخصم من المنبع ، واستثنى من ذلك المبالغ المسحوبة كقروض من البنوك والشركات المالية وهو ما نصت عليه الفقرة (ج) منها على أنه (تعتبر المبالغ المسحوبة من قبل أي شريك في الشركة كسلف أو قروض أو ما شابه ذلك توزيعاً للربح لغايات هذه المادة، ويستثنى من ذلك المبلغ المسحوبة كقروض من البنوك والشركات المالية)، فتحقيقاً لواقعية القانون الضريبي باعتباره قانون يتعامل مع الحقائق لذا يكون هذا الأمر قرينة قابلة لإثبات العكس.

- التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

أولاً: أرباح الأسهم الموزعة: جعل المشرع أمر خصم الضريبة على أرباح الأسهم الموزعة من قبل الشركة أمراً "جوازياً"، وهو ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٢٦) منه على أنه (يحق لكل شركة في المملكة أن تخصم من حصص الأرباح التي تدفعها إلى حاملي الأسهم ضريبة دخل حسب الفئة التي دفعتها أو المترتب عليها دفعها عن الدخل الذي دفعت منه حصص الأرباح ٠٠٠٠) فالقانون الساري لدينا لم يحدد نسبة الخصم كما في التشريع الأردني ولم يفرق كذلك بين الأرباح الموزعة بشكل نقدي أو عيني كالأسهم والحصص الموزعة لزيادة رأس المال ، بالإضافة انه لم يحدد المدة التي يتم بها توريد المبلغ المخصوم إلى الدائرة المختصة كما جاءت به أحكام القانون الضريبي الأردني .

ويعيب مواد القانون الساري لدينا وجود التعديلات العسكرية التي تأتي عادة بنصوص غير دقيقة تثير اللبس والتباين، فالمادة (٢٩/أ) منه والمعدل بالأمر العسكري رقم (٢٩) (٥٧٤٦/أ) حيث نصت على أن (كل إنسان ملزم بمقتضى المواد من (٢٦ إلى ٢٩) بخصم الضريبة ، ولم يقر بتوريدها ٠٠٠) وهذا مناقض لمطلع نص المادة (٢٦) منه التي جعلت أمر الخصم اختياريًا.

كما لم يأت بنص على اعتبار المبلغ المخصوم مقطوعاً ونهائياً لا يجوز تقاصه ، وبالرجوع إلى أحكام المواد (٣٠) إلى المادة (٣٣) منه لم تأت بنص يجيز فيه تقاص الضريبة المخصومة على أرباح الأسهم الموزعة مما يعني أن الضريبة على التوزيع

هي ضريبة مستقلة ونهائية وهذا يناقض ما جاءت به الفقرة (ج) التي نصت على كل مبلغ تم خصمه في المصدر خلال السنة المالية طبقاً للمواد ٢٦ إلى ٢٩ من دخل المكلف في نفس السنة، يعتبر كدفع تحت حساب السلفيات التي فرضت على المكلف طبقاً للمواد ٥٩ أو ٩٠ وبوتعب هذه الفقرة بأن أدخلت ما يحصل من الضريبة على توزيعات الأسهم، وفقاً للمادة (٢٦) بأن يقاس من قيمة السلفة، بالرغم من عدم نص المواد ٣٠، ٣١ منه على نقاصها في نهاية السنة الضريبية عند استحقاقها.

وألزمت الشركة الموزعة لأرباح الأسهم أن تزود مأمور التقدير وحامل الأسهم بشهادة سواء تم الخصم أم لم يتم، وهذا ما نص عليه البند (أ) من الفقرة (٥) من المادة (٢٦) منه على أنه (يترتب على كل شركة حين دفعها حصص الإرباح سواء خصمت الضريبة أم لم تخصم أن تزود كل حامل أسهم بشهادة تبين مقدار حصة الأرباح المدفوعة إليه ومبلغ الضريبة الذي خصمته أو الذي يحق لها أن تخصمه (٠٠٠٠) .

وأعطي مأمور التقدير صلاحيات واسعة في إصدار التعليمات في شأن إيقاف أو تخفيض أو زيادة الضريبة وعلى الشركات التقيد بها، وهذا ما نصت عليه الفقرة (٦) من المادة (٢٦) التي أجازت لمأمور التقدير إصدار التعليمات التي يراها مناسبة لإيقاف أو تخفيض أو زيادة الضريبة التي يحق لأية شركة خصمها بمقتضى أحكام هذه المادة من حصص الأرباح التي تدفعها إلى أي من حاملي الأسهم وعلى الشركات التقيد بهذه التعليمات، وهذا يخالف للأصل بأن تكون صلاحية إصدار التعليمات من صلاحية رؤساء السلطات التنفيذية.

وأرى ضرورة أن يجعل المشرع الضريبي خصم الضريبة على أرباح الأسهم الموزعة واجباً، وأن يحدد أحكامه بكل وضوح من حيث مدد توريد قيمته إلى الدائرة المختصة، وجعله اقتطاعاً نهائياً، وغير قابل للتقاص، والأخذ بأحكام القانون الأردني بالنسبة للأرباح المحولة من قبل الشركات الاجنبية للخارج باعتبارها أرباحاً موزعة وخاصة البنوك الاجنبية العاملة في فلسطين.

ثانياً : خصم الضريبة من فوائد سندات الدين :

لقد عرفت المادة الثانية منه دخل سندات الدين على أنه أي فائدة مستحقة الدفع من أي شخص بموجب أي صك أو سند مهما كان تكييفه رهناً أو تأميناً أو أي دين

سواء أكان وديعة أو قرض وما إلى ذلك، ولكن هل تعتبر سندات البنوك الإسلامية صكوكا وتسري عليه أحكام هذه المادة ؟

إن السندات التي تصدرها البنوك الإسلامية تختلف طبيعتها عن سندات الدين الأخرى، التي ليس لها أجل وفائدة ثابتة تستحق لصاحبها عند استحقاق الدين، وإنما هي عبارة عن سندات دين تمثل تملك صاحبها لجزء من موجودات الشركة ومكسبه الذي يعتبر عائداً وليس فائدة يمثل قدر حصته في المال المستثمر، فعلى المشرع أن يعدل هذا النص يان يأتي بحكم عوائد سندات الدين بدلا من فوائده، والتي تعني إما فائدة أو ربحا .

وبمقتضى المادة (٢٧) منه يقع على كل شخص حين دفعه الفائدة إلى مدينه أن يخصم من تلك الفائدة ضريبة مقدارها ١٠% عن كل دينار واحد، فان كانت الضريبة اقل من دينار فلا يترتب عليها الخصم وذلك تحقيقاً لقاعدة الاقتصاد في الجباية، وهذا ما يتضح من نص الفقرة (١) منها على أنه (يترتب على كل شخص حين دفعه فائدة عن سندات الدين أن يخصم من تلك الفائدة ضريبة مقدارها ١٠% عن كل دينار وان يقدم إلى مأمور التقدير في الحال حساباً بالمبلغ الذي خصمه على هذا الوجه ومن ثم يعتبر المبلغ المخصوم ديناً مستحقاً على ذلك الشخص إلى حكومة المملكة ويحصل منه بهذه الصفة).

الفرع الثالث: دخول الأشخاص غير المقيمين:

يصعب تحصيل الضريبة من الأشخاص غير المقيمين لعدم قدرة الدولة على اتخاذ إجراءات التنفيذ المالي عليهم في نطاق سيادة دولة أخرى مما يجعل نظام تحصيل الضريبة من المنبع هو الأداة المناسبة في تحصيل الضريبة المستحقة للدولة عليهم في داخل إقليمها، وهذا ما أتت به التشريعات الضريبية المقارنة والمعمول به في فلسطين فيما يلي:-

التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣

فرض المشرع ضريبة مقطوعة على إجمالي المبالغ التي يحصل عليه الأجانب غير المقيمين، وهذا ما نصت عليه المادة (٧٠) منه استثناء من السعر المحدد في المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض الضريبة بسعر ٢٠% وبغير تخفيض على ما يلي:

إجمالي كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لإيراداتها للضريبة، وعلى الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التي دفعت خلال الشهر السابق طبقاً للإجراءات والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية).

-التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥

أخذ المشرع الأردني بنظام التحصيل من المُنْبِع على الدخول المستحقة لغير المقيمين، حيث ألزمت مدينهم بخصم الضريبة المقرره من المبلغ المدفوع لهم، وهو ما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (١٨) على ما (يترتب على شخص حين دفعه دخلاً غير معفي من الضريبة لشخص غير مقيم مباشرة، أو بالواسطة أن يخصم من هذا الدخل عشرة بالمائة وان يعد بياناً يوضح فيه مقدار الدخل، والمبلغ المخصوم، وان يزود كلاً من دائرة ضريبة الدخل، والمستفيد بنسخه من هذا البيان وان يدفع المبلغ المخصوم إلى الدائرة المذكورة خلال شهر واحد من تاريخ الخصم).

ولكن ما حكم المكلف غير المقيم الذي يمثل في فلسطين ممثل قانوني مقيم يقوم بإدارة أعماله الاقتصادية، هل يعتبر مقيماً أم غير مقيم؟

يعتبر الممثل القانوني لغير المقيم بحكم المقيم بحيث يقع عليه المسؤولية المترتبة على غير المقيم وفقاً للفقرة (ب) من المادة (١٨) حيث (يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلًا قانونيًا أو وكيلًا تجاريًا أو فرعًا، أو شريكًا لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه، مسئولًا عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون) إلا أن ما يعيب هذا النص أن جعل أي شخص له علاقة تجارية مسئولًا عن القيام بالنيابة عن غير المقيم، فالعلاقات التجارية لا تقع تحت تكليف معين أو حصر، مما يصعب تحديد تلك العلاقات التجارية تنفيذاً لأحكام هذا القانون.

-التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ...

كما اعتبرت المادة (٢٩) منه الشخص مقيماً وبالتالي لا يخضع لنظام الحجز من المنبع في حالة كان للشخص غير المقيم وكيلًا أو قيم أو وصي أم لجنة مشرفة أو وكيله القانوني أو عميله التجاري أو وكيله المقيم على أملاكه أو فرع للشركة التي ينتمي إليها عميله التجاري أو المدير وذلك وفقاً لتعداد المادة (٥٠) منه، حيث لم يأت

بحكم كما جاء به حكم الفقرة (١) من المادة (١٨) من القانون الأردني السالف بان جعل الشخص بحكم المقيم ان كان له مع شخص آخر علاقة تجارية، حيث يلزم هذا الأخير بالقيام بالنيابة عن غير المقيم بجميع الالتزامات المفروضة عليه من تقديم الإقرارات ودفع الضريبة وفق الإجراءات والمواعيد المحددة بالقانون وانما يشترط القانون في الشخص أن يكون ممثلاً مالياً للشخص غير المقيم.

وتتحقق الواقعة القانونية للأشخاص غير المقيمين على دخلهم الإجمالي، وتقرض عليه ضريبة مقطوعة تقدر بـ ٢٠% منه، ولمنع التهرب من الضريبة، ولتحقيق قواعد العدالة والمساواة في تنفيذ أحكام القانون، يقع على المشرع وضع نظام مناسب في تحصيل الضريبة على غير المقيمين، فيعتبر نظام التحصيل من المنبع هو الوسيلة الفعالة ولكن ليست الوحيدة للأسباب التالية:-

١- لأن هناك فئات من غير المقيمين يمكن حصرها بسبب طبيعة عملهم، الذي يقتضي التعامل مع جهات معينة كالمختصين في مجالات محددة مثل الأطباء، إلا أن هناك حالات تقتضي طبيعة عملها الاستقلالية والتعامل مع جهات قد لا تقع تحت حصر كالتجار المتجولين، وما يحصل عليه الفنانون من أموال نقدية وعينية عند إقامة الحفلات وخاصة عند إقامتها في أماكن عامة، وما يحصل عليه غير المقيمين مقابل أعمال بهلوانية وغيرها، فيصعب في هذه الحالات إتباع نظام التحصيل من المنبع.

٢- ويصعب على المواطن العادي تحديد الأشخاص المتعامل معهم أن كانوا مقيمين أو غير مقيمين، وقد حددت المادة (٢) بتعريف المقيم^(١) والتي ميزت بين الفرد الأردني الجنسية والفرد غير الأردني الجنسية.

(١) أ - الفرد الأردني الجنسية الذي يقيم عادة ويكون له محل إقامة دائمة في المملكة إذا أقام فيها خلال السنة السابقة لسنة التقدير مدة يعتبرها مأمور التقدير معقوله ولا تتنافى مع ادعاء ذلك الفرد بأنه مقيم في المملكة ب- أي فرد أردني الجنسية إذا كان خلال اية مدة من السنة السابقة لسنة التقدير موظفاً أو مستخدماً لدى حكومة المملكة أو اية سلطة محلية فيها ج - الفرد غير الأردني الجنسية الذي يقيم في المملكة مدة أو مدداً يبلغ مجموعها (١٨٣) يوماً خلال السنة السابقة لسنة التقدير وتعنى لدى تطبيقها على هيئة من الأشخاص اية هيئة مركزها الرئيسي في المملكة وتمارس الرقابة والادارة على عملها فيها .

ولم تحدد المادة الدخل الخاضع إن كان الدخل من الإجمالي أم الصافي حيث نصت الفقرة (١) منه على أنه (يتوجب عليه لدى دفعه تلك الفائدة أو ذلك الدخل أن يخصم منها أو منه ضريبة بمعدل ٢٠ أغوره لكل ليرة..)، عرفت المادة (١/٩) الدخل الخاضع للضريبة — (للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص ، تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحسراً في سبيل إنتاج الدخل خلال السنة السابقة لسنة التقدير)، فهذا سيؤدي إلى صعوبة لدى الشخص الملزم بالخصم في تحديد الدخل الصافي، ولكن بالواقع، يكون من السهل عليه تحديد الدخل الإجمالي، لذا فالضريبة المفروضة على غير المقيم هي ضريبة مقطوعة من الدخل الإجمالي.

وبالتالي تقتضي قاعدة الوضوح على المشرع أن يحدد الدخل الخاضع أن كان الدخل الصافي أم الدخل الإجمالي بوضوح، وأن لا يسمح لغير المقيم مغادرة البلاد إلا بعد حصوله على شهادة براءة نمة من الدائرة الضريبية المختصة، وأن يفرض ضريبة على الدخل الصافي لغير المقيمين في حالة قدموا اقراراً ضريبياً صحيحاً عن الدخل الذي تحقق لهم في فلسطين، بالإضافة إلى اقتصار تطبيق المادة (٢٩) على غير المقيمين الأجانب دون الفلسطينيين، وأن يفرق بالنسب بين الدخول المتحققة للأجانب حسب مصدرها، فليس من العدل أن يخضع الدخل الإجمالي من التجارة لنفس المعدل الذي يخضع به دخل غير المقيم من الخدمات البدنية والفكرية والفنية وما إلى ذلك.

وأخيراً على الإدارة الضريبية المختصة وضع التعليمات الخاصة في فئات محددة تقتضي طبيعة عملها التعامل مع غير المقيمين، وأن يترك المشرع للإدارة الضريبية في بعض الحالات التي يصعب تحديدها إيجاد الطريقة المناسبة في تحصيل دين الضريبة منها.

الفرع الرابع : حالات أخرى :

أخذ المشرع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بنظام التحصيل من المنبع على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وفقاً للمادة (٣٧) منه حيث نصت أن (على الجهات المبينة فيما بعد أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء، أو التوريد، أو المقاولات، أو

الخدمة الى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص نسبة من هذا المبلغ تحت حساب الضريبة التي تستحق عليه ويستثنى من ذلك الإقساط التي تسدد لشركات التأمين^(١)

والمادة (٣٨) منه التي ألزمت الجهات التي تتولى استرداد قيمة صادرات أشخاص القطاع الخاص ان تخصم من هذه القيمة نسبة تحت حساب الضريبة التي تستحق على كل من الأشخاص المصدرين، وكذلك ما جاءت به المادة (٧٤) التي ألزمت الجهات^(٢) المحددة في المادة (٣٧) منه ان (تخصم عن كل مبلغ تدفعه ويزيد عن عشر جنيهاً الى أصحاب المهن غير التجارية التي تحدد بقرار من وزير المالية لحساب الضريبة ١٠% إذا كان المبلغ المدفوع اقل من خمسمائة جنيه و ١٥% إذا زاد على ذلك)

ويتم دفع الضريبة في المواعيد والطرق المحددة بالقانون، ولا يجوز الخروج عنها إلا بمقتضى القانون، وهو ما جاءت به صريح نص المادة (٢/٧٤) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ التي نصت بأنه (لاقطاع الضريبة ودفعها من الرواتب ومعاشات التقاعد وفوائد الرهونات وسندات الدين او من أي دخل آخر تقضي أحكام هذا القانون باقتطاع الضريبة منه).

(١) ١- وزارات الحكومة ومصالحها ووحدات الادارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية او الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات الاموال أيا كان شكلها القانوني وأيا كانت القوانين المنشأة وفقاً لأحكامها وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ وفروع الشركات الأجنبية والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمؤسسات والمعاهد التعليمية والبنوك والروابط والائدية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص والجمعيات على اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بمقتضى القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٥ او بمقتضى قوانين أخرى.

والمنشأة الأخرى التي يزيد رأس مالها على عشرين ألف جنيه ومصالحها ووحدات الادارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية او الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات الاموال أيا كان شكلها القانوني وأيا كانت القوانين المنشأة وفقاً لأحكامها وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ وفروع الشركات الأجنبية والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمؤسسات والمعاهد التعليمية والبنوك والروابط والائدية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص والجمعيات على اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بمقتضى القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٥ او بمقتضى قوانين أخرى .

المنشأة الأخرى التي يزيد رأس مالها على عشرين ألف جنيه والتي يصدر بتحديد قرار من وزير المالية .
(٢) الجهات السالفة .

بينما صدرت عدة أنظمة في ظل الاحتلال تحدد استقطاعات مختلفة على الدخل مستتدة في ذلك على الفقرة (٦) من المادة (٧٤) والمادة ٢٨(ب) وفقا لمطلع نظام ضريبة الدخل (تحديد دفعات مقابل اعمال البناء واعمال نقليات كدخل) (يهودا والسامرة) رقم ٥٧٤٦ - ١٩٨٦، إلا أن هذه الصلاحيات الممنوحة بمقتضى المادة (٧٤) السالفة تقتصر على تغيير نسب الشرائح الضريبية والاستقطاعات والإعفاءات وهذا ما يتضح من نصها المعدل بالأمر العسكري رقم (٢٦) ٥٧٤٤ الذي نص على (١- صلاحية تغيير شرائح، استقطاعات، وإعفاءات يحق لرئيس الادارة بأنظمة يصدرها تغيير شرائح الضريبة المحددة بالمادة ٢٤(١) للقانون، ونسب الاستقطاعات والإعفاءات المحددة بالقانون). وكما أن حكم المادة (٢٨) منه الخاصة بالاستقطاع من الأجور ومرتبات التقاعد وكل التزام يشبه الرواتب من حيث الدورية كالنفقة الشرعية والمنح الدورية والمسانهة، كما لم يقصد المشرع بالالتزام وفقا لحكم البند (هـ) من الفقرة الأولى من المادة الخامسة الخدمات والمقاولات وعمولات التأمين، إلا أن عدم وضوح النص وإطلاقه قد يكون السبب في هذا الخروج الغير مبرر.

ومن هذه الأنظمة العسكرية نظام استقطاع مقابل أعمال بناء، وإعمال نقليات كدخل،^(١) ونظام استقطاع من دفعات مقابل عمولات تأمين،^(٢) ونظام (استقطاع مقابل خدمات او بضائع وتعهيدات)^(٣) وجاء النظام الأخير في المادة (٢) منه بقائمة تحدد المستحقات والخصم الواجب :-

أ- دفعه لمستخدم (يكسر الدال) من صندوق الادخار (٤٠%) .

(١) نظام عسكري رقم ٥٧٤٦ لسنة ١٩٨٦. فجاء هذا النظام بتعريف دفعات مقابل أعمال بناء أو نقليات بد (مبالغ المدفوعة للمستلم من متعهد مقابل تنفيذ أعمال بناء أو أعمال نقليات، سواء نقدا أو عينا، سواء لحسابه أو من طرفه أو لحساب آخر بما في ذلك مبالغ تعتبر إرجاع مصروفات وتشمل ضريبة القيمة المضافة طبقا لقانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣، والكل سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة وسواء بدفعة واحدة أو على دفعات). وعرف أعمال البناء - بما في ذلك أعمال حفرات، مجاري، تعبيد شوارع وأرصعة، أعمال ترابية والأعمال المرتبطة بالإعداد للبناء والاستكمال. وعرف أعمال نقليات بد نقل نقليات في البر لحساب متعهد. وعرف المتعهد بد شخص بما في ذلك شراكه أو مجموعة من الأشخاص ليست شركة، يتعاطى بصفة كاملة أو جزئية تنفيذ أعمال لحسابه أو لحساب شخص آخر. وعرف المستلم بد شخص يستلم دفعات مقابل أعمال بناء أو أعمال نقليات. كما اعتبرت الدفعات مقابل أعمال بناء (كمقابل استئجار آلات تستخدم لتنفيذ أعمال نقليات كدخل لأغراض المادة ٢٨(١) للقانون).

(٢) نظام عسكري رقم ٥٧٤٦ لسنة ١٩٨٦. الذي عرف عمولات التأمين بد (المبالغ المدفوعة للمستلم بواسطة مؤمن (يكسر الميم) بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كعمولة، منحة، مبلغ مقطوع، إرجاع، مقابل إدارة، مقابل شراء، مقابل جابية وإرجاع مصروفات ومنفوعات أخرى من هذا النوع، عدا الدفعات التي يحق الاستقطاع منها طبقا لتشريع آخر. وعرف المستلم الذي يحصل عليه عمولة التأمين) وعرفت المؤمن بد شخص يتعاطى أعمال التأمين في المنطقة، بما في ذلك وكيل، مرخص أو مسير أعمال تأمين).

(٣) نظام عسكري رقم ٥٧٣٨ لسنة ١٩٧٨ .

- ب- أجور أدياء، فنانين، ممتحنين ومقدمي خدمات مكتبية (٣٠%) .
- ج- مكافآت لعامل تزيد عن معدل الأجر الساري في المنطقة كما يتم الإعلان عنه بواسطة ضابط الإدارة لشئون العمل، دفعات مقابل نقل عمل المحل العمل، دفعات مقابل نقل عمال لمحل العمل (٢٥%) .
- د - دفعات مقابل أعمال البناء (٢٠%) .
- هـ- مقابل إيجار مأجور (١٥%) .
- و - دفعات مقابل خدمات او بضائع لم ترد في الفقرات (أ- هـ) (٢٥%) .

فقانونية الانظمة تقتضي عدم مخالفتها للقانون فصدور هذه الانظمة دون سند قانوني يعتبر خروجاً عن مبدأ قانونية التحصيل، كما أرى، على المشرع التوسع في الاخذ بنظام التحصيل من المنبع وتحديد على إيرادات وجهات محددة اقتضاء بما جاء به القانون المصري المقارن بأحكام محددة وصریحة.

المبحث الثاني: نظام التحصيل على حساب الضريبة وتقسيط الضريبة

يقع على المشرع الضريبي اختيار نظام التحصيل المناسب لمصلحة الخزينة، او للتيسير على المكلفين، بحيث يحدد لكل نظام مواعيد الدفع التي قد تكون سابقة على استحقاق دين الضريبة، أو منح المكلفين آجالاً لاحقة على مواعيد استحقاق الضريبة، والذي سأقوم بدراسته في مطلبين:-

المطلب الأول: التحصيل على حساب الضريبة

المطلب الثاني: نظام تقسيط الضريبة.

المطلب الأول : التحصيل على حساب الضريبة

يحقق الأخذ بنظام التحصيل على حساب الضريبة مصلحة الخزينة في الاقتصاد في الجباية، وحصول الخزينة على موارد مالية على مدار السنة تستعين بها في سد حاجاتها العامة، وجعل دفع الضريبة على أقساط مقدمة خلال السنة المالية، كما ييسر على المكلفين في أداء ما استحق عليهم خلال السنة الضريبية، بدلا من الانتظار الى نهاية السنة في حين قد لا يكون لديهم ما يكفي لسد الضريبة المستحقة عليهم.

ويختلف التحصيل على حساب الضريبة عن التحصيل من المنبع، في ان الأول يمكن فرضه على كل من دافع الإيراد (المدين) والمتحقق له الإيراد (المكلف)؛

والثاني لا يقع إلا على دافع الإيراد ولا يكون إلا عند دفع الإيراد، أي محققا لمقولة تولد الضريبة بتولد الإيراد.

والتحصيل على حساب الضريبة يكون بعدة نظم كنظام التحصيل من المنبع، ونظام الإضافة، ونظام التحصيل لحساب الضريبة، ونظام السلفيات (الإقساط المتقدمة) وفقا للتشريعات الضريبية والتي سأقوم بدراستها في التشريعات الضريبية المقارنة المصري والتونسي في نظام السلفيات والتشريع الساري لدينا فيما يلي:-

الفرع الأول: التشريع الضريبي المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣

أخذ المشرع بنظم التحصيل على حساب الضريبة في التحصيل من المنبع والإضافة على حساب الضريبة والتحصيل على حساب الضريبة ولم يأخذ بنظام السلفيات.

أولاً: نظام الإضافة على حساب الضريبة:

وبمقتضاه يتم إضافة مبلغ معين أو نسبة معينة من كل مبلغ يستحق في ذمة المكلف لجهات محددة بالقانون، التي يقع عليها (الجهات) توريد مقدار الإضافة الى المصلحة المختصة، وتسوى هذه المبالغ عند انتهاء السنة الضريبية بتقاصها من المبلغ المستحق وفق أحكام القانون المتعلقة بتقاص الضريبة، ورد المبلغ المحصل الزائد إليه في حال وجوده بمقتضى أحكام القانون المتعلقة بالرديات.

وحددت المادة (٣٩) منه السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية المحلية والمستوردة التي تباعها، أو توزعها الجهات المحددة في البند (١) من المادة (٣٧) الخاص بالخصم لحساب الضريبة الى أشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها.

وألزمت المادة (٤٠) منه الجهات المحددة في البند (١) والبند (٢) من المادة (٣٧) على ان تضيف نسبة على الإيجارات التي تحصلها من المستأجرين من الأماكن المملوكة لها والمعدة للاتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أي خدمات أو مأكولات أو مشروبات، وتحصيلها مع الإيجارات تحت حساب الضريبة التي تستحق على كل من الأشخاص المستأجرين.

ثانياً: نظام التحصيل لحساب الضريبة

يختلف هذا النظام عن نظامي التحصيل من المنبع، والتحصيل بالضافة على حساب الضريبة بأنه لا يقوم على علاقة مديونية بينهما، وإنما تكون مقابل حصول

الشخص على حقوقه كترخيص لمزولة عمل ما يشترط القانون الحصول عليه أو قبول معاملته ما للمكلف من الجهات العامة والمختصة، وهذا ما جاء به التشريع المصري في حالات محددة حيث:-

١- ألزمت المادة (٤١) منه على الجهات التي تمنح تراخيص للتجار بالجملة في الخضراوات، والفواكه، والحبوب، وتراخيص مزاوله النشاط للحرفين، بأن تخصم نسبة على حساب الضريبة باسم الشخص الذي منح الترخيص باسمه.

٢- وألزمت المادة (٤٢) منه مصلحة الجمارك في ان تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للتجار فيها أو تصنيعها تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.

٣- وألزمت المادة (٤٣) منه المجازر عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص، ان تحصل من رسوم الذبح المقررة مبلغاً عن كل رأس من الذبائح تحت حساب الضريبة.

٤- كما ألزمت المادة (٤٤) منه أيضاً أقسام المرور المسؤولية عن ترخيص سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأشخاص القطاع الخاص.

وجاءت المواد (٧٥)، و (٧٦)، و (٧٧) المتعلقة بأصحاب المهن غير التجارية التي ألزمت أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون لقيدها، وألزم مأموري الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحيه للشهر تحصيل المبلغ، المحدد بالقوانين والأنظمة لحساب الضريبة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر، والمستشفيات التي يقوم بها الأطباء من عمليات جراحية على حسابهم الخاص بخضم مبلغاً مما يتقاضاه لحساب الضريبة المستحقة عليهم، وألزمت مصلحة الجمارك بأن تحصل من كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركي من غير أشخاص القطاع العام مبلغاً على حساب الضريبة المستحقة على المخلص.

الفرع الثاني: التشريع التونسي رقم (١١٤) لسنة ١٩٤٩^(١)

بينما أخذ التشريع التونسي بنظام الإقساط الاحتياطية (السلفيات)، وفقاً للبند الأول من الفصل (٥١) الذي نص على إخضاع الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات والأشخاص الطبيعيين على دخلهم من التجارة أو من المهن غير التجارية، لنظام السلفيات (أقساط الاحتياطية) وذلك بدفع ثلاث تسبقات، واستثنى

(١) مجلة الضريبة على الشركات والأشخاص من الطبيعية في الأستاذ صخري، مصطفى، المرجع السابق.

البند الأول منها المشتغلين بالفلاحة والحرفيين، وأعفى الأشخاص الطبيعيين المتعاطين لحرف تقليدية من دفع القسط الاحتياطي الأول.

ثم جاء البند الثاني بالنص على كيفية احتساب قيمة الإقساط الاحتياطية الذي يساوي ٣٠% من الضريبة المستوجبة بعنوان مداخل السنة السابقة، وجاء البند الثالث بحكم ما يخص من المورد الذي يقاس من الإقساط الاحتياطية الواجب دفعها، ثم جاء البند الثالث وعين مواعيد دفع الإقساط خلال الخمسة والعشرين يوماً الأولى من السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية.

وهذه التسبقات تخضع للتسوية في نهاية السنة المالية وفقاً للبند (١) من الفصل (٥٤) منه، بحيث يتم طرح الإقساط الاحتياطية من الضريبة المستحقة، ويحق للمكلف استرجاع الفائض.

الفرع الثالث: التشريع الساري لدينا:

لم يأخذ القانون الاردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بنظام التحصيل على الحساب إلا في حالات التحصيل من المنبع، وقد أدخلت عليه تعديلات عسكرية جاءت بنظام جديد في تحصيل الضريبة على الحساب؛ سمي بنظام السلفيات الذي سمي بنظام الإقساط الاحتياطية في التشريع التونسي.

ويحقق هذا النظام للدولة إيراداً مستمراً، ويخفف العبء على كاهل المكلفين بدفعها على أقساط متقدمة، بدلاً من دفع الضريبة المستحقة عليه في نهاية السنة دفعة واحدة، وقد جاءت أحكام المادة (٥٩) منه بأحكام تفصيلية منظمة لأحكام هذا النظام، حيث ميز المشرع^(١) في حساب مقدار السلفيات ومواعيد دفعها بين الفرد وبين هيئة من الأشخاص، حيث ألزمت الفرد بأن يدفع عشر سلفيات في السنة بمقدار ١٠% من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه في السنة المحددة، وهذا ما نصت عليه الفقرة (أ) من المادة (٥٩) (على كل فرد ملزم بأن يدفع في اليوم العاشر من كل شهر من الشهور العشرة من شباط حتى تشرين أول من كل سنة مالية، على حساب الضريبة لهذه السنة سلفة ١٠% من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه في السنة المحددة، إلا

(١) تم تغيير الفصل الرابع عشر طبقاً للأمر بشأن قانون الدخل (تعديل رقم ٥) (يهودا والسامرة) (رقم ٧٧٠) ١٩٧٨-٥٧٣٩ وانظر التعليمات انتقالية بالنسبة للسنوات المالية ١٩٨٦، ١٩٨٧ بالتعديل رقم ٣١.

إذا سمح لهذا الشخص ان يقوم بحساب دخله حساب فترة معينة كما ذكر في المادة ٧ ...).

والزم هيئة الأشخاص بان تدفع أربع سلفيات في السنة بمقدار ٢٥% من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه في السنة المحددة وهذا ما نصت عليه الفقرة (ب) (هيئة من الأشخاص ملزمة بان تدفع في ١٠ آذار، في ١٠ حزيران، وفي ١٠ أيلول، وفي ١٠ كانون الأول من كل سنة مالية على حساب السنة، سلفة ربع سنوية بنسبة ٢٥% من قيمة الضريبة التي فرضت عليها في السنة المحددة)، فهذا النص معاب لما يلي:-

١- فبمقتضى المادة (٢) من القانون التي عرفت هيئة الأشخاص، والتي من ضمنها الشركات بحيث لم تفرق بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، فشرائح الأشخاص لا يعترف له ضريبياً بشخصية مستقلة كشركات الأموال، فعلى المشرع ان يعدل هذا النص الى (الأشخاص المعنوية) بدلاً من (هيئة من الأشخاص) لأن كل شريك يحاسب كذمة مستقلة عن باقي الشركاء.

٢- وارى ان نص الفقرة (١) و(ب) منها غير دقيقين، حيث ألزمت الفقرة ١ الفرد بان يدفع السلفة في اليوم العاشر من كل شهر، كما ألزمت الفقرة ب هيئة الاشخاص (بان تدفع في ١٠ آذار، في ١٠ حزيران، في ١٠ أيلول، وفي ١٠ كانون الاول ...) لان الاصل أن تدفع في موعد لا يتجاوز ١٠ آذار و ١٠ حزيران)، لذا أرى ضرورة تعديل هذا النص على ان تدفع في موعد لا يتجاوز الموعد المحدد.

٣- وعرف المشرع في مطلع نص المادة (٥٩) السنة المحددة بـ (السنة المالية الأخيرة التي تم بشأنها تقدير دخل المكلف حتى الأول من كانون الثاني للسنة المالية سواء تم تقديم الاعتراض أم لا) فلم يراع وجود سنوات خاصة تمنح للمكلفين التي تبدأ في فترات لاحقه لتاريخ الأول من كانون الثاني، والتي تدعوه بأن لا يحدد تاريخ السنة المحددة بتاريخ محدد.

ويعتبر كل مبلغ تم خصمه من المصدر كدفعه على حساب السلفيات ويطرح من قيمة السلفة المستحقة على المكلف، وهو ما جاء به حكم الفقرة ج من المادة (٥٩) من القانون.

حيث تعتبر السنة المحددة هي السنة الأخيرة التي حصل بها التقدير سواء تم الاعتراض عليه أم لا ، إلا ان الفقرة (د) منه جاءت بحالة كان مبلغ الضريبة في

السنة المحددة غير متفق عليه ، وكان هذا المبلغ يزيد عن مبلغ الضريبة الذي حدد أخيراً وأصبح نهائياً، وفي حسابها أعطت الخيار على ان (... تحسب السلفة حسب مبلغ الضريبة للسنة المحددة الذي ليس عليه خلاف ، او حسب المبلغ الذي تم تحديده ، المبلغ الأكبر بين الاثنين)، الا ان ما يعيب هذا النص هو:-

١- عدم الوضوح في تحديده لمن حق الخيار في حساب قيمة السلفة هل هو حق للمكلف ام هو حق للمقدر.

٢- وكذلك في حالة كان مبلغ السنة المحددة غير المتفق عليه يقل عن المبلغ الذي حدد وأصبح مبلغاً نهائياً، فهل يحق أن يطبق عليه في هذه الحالة المبلغ الأكبر بين الاثنين ام ماذا؟.

إن مبالغ السلفيات ليست نهائية بل هي مبالغ على الحساب، وبالتالي ليس من الضروري الدخول في تعقيدات النص، والتي ستكلف الدولة الكثير في تحديد المبالغ المتخذة كأساس لحساب قيمة السلفيات، ان كانت على أساس التقدير المتفق او غير المتفق عليه، او التقدير النهائي، او الأكبر من المبلغين وبالتالي يقع على المشرع أن يضع معياراً واحداً، واقترح ان يكون هو التقدير النهائي الأخير للسنوات السابقة، وان لم يكن هناك تقدير نهائي يكون تحديدها على التقدير الأخير غير النهائي، وفي حال لا يوجد تقدير أخير يكون على التقدير الذاتي، وان لم يكن هناك تقدير ذاتي، يكون وفقاً للفقرة (ز) منه فيكون المعيار بناء على التصاريح التي تقدم لمأمور التقدير، او حسب فطنته ودرايته في حال عدم قناعته بالتقديرات والتصريحات المقدمة له، بالإضافة الى حقه دائماً في زيادة وتخفيض قيمة السلفيات.

ويحق لمأمور التقدير إعفاء، او زيادة، او تخفيض قيمة السلفيات المفروضة، فوفقاً للبند (أ) من الفقرة (و) من المادة (٥٩) يحق لمأمور التقدير ان يعفي شخصاً من السلفة جميعها، أو جزء منها وذلك عندما يقتنع ان الضريبة ستكون اقل من الضريبة المحددة وفق السنة المحددة، بالإضافة الى أنه لا يجوز إعفاء من كان عليه وجوب إمساك دفاتر ولم يقيم بإمساكها.

كما يجوز لمأمور التقدير وفقاً للبند (ب) من الفقرة (و) زيادة الضريبة إما بناء على تقرير قدمه المكلف خلال سنته المالية، او في حال توفر لمأمور التقدير أسباب معقولة للاعتقاد بأن الضريبة التي ستستحق على المكلف عن سنة ضريبية معينة ستزيد بـ ٤٠% على الأقل من قيمة السلفيات المفروضة عليه لنفس السنة.

وفي حالة كان مبلغ الضريبة في السنة المحددة لم يكن يستند على حسابات اصوليه، لعدم مسك المكلف حسابات او لم يلزم بإمساكها في تلك السنة، التي اتخذت أساس لتحديد قيمة السلفيات، وتبين لمأمور التقدير بناء على تقرير قدم إليه مبنى على دفاتر حسابات أصولية بان الضريبة في السنة السابقة اقل من قيمة السلفيات المحددة، فعلى مأمور التقدير وفقاً للبند (ج) منها تخفيض قيمة السلفيات المحددة بما يساوي قيمة الضريبة المفروضة عليه طبقاً لتقرير سالف الذكر.

كما أعطي المسؤول طبقاً للفقرة (هـ) من المادة (٥٩) الحق بان يصدر أنظمة تقتضي بزيادة مبالغ السلفيات، او تخفيضها كما يحق له تغيير تواريخ دفعها، ويحق له تحديد مبالغ أخرى للسلفيات طبقاً لسنوات محددة ، وبالنسبة لمكلفين مختلفين.

وأعطى المشرع للمسؤول الحق بأن يحدد أنظمة تخفيضات خاصة يتم منحها لمن قام بدفع السلفيات قبل الموعد الذي تم تحديده لدفعها او لمن قام بدفع السلفيات قبل الموعد الذي تم تحديده لدفعها او لمن يقوم بدفع مبلغ يزيد عن المستحق منه وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة (٥٩) وهذا النظام وسأتناوله في الفصول اللاحقة.

المطلب الثاني: نظام تقسيط الضريبة :

يعمل هذا النظام على التيسير من ثقل عبء الضريبة على المكلفين الذي قد يعجزهم عن سداد دفعه واحدة، إما بسبب الأسعار الضريبية المرتفعة، أو تراكم مبالغ الضريبة عليه لعدة سنوات دون تحصيل.

إلا أنه يقلل من امتياز حق الدولة في تحصيل دينها الضريبي ، الذي يقدم المصلحة الخاصة على المصلحة العامة ، التي تقتضي بالاصل تحصيل دين الضريبة في المواعيد المحددة دون تأجيل ، لقيام الدولة لسد حاجاتها العامة .

وكان للقضاء الضريبي مواقف متناقضة من مسألة تقسيط دين الضريبة، فذهب في بعض أحكامه على جواز منح آجالاً للوفاء، وهناك من الأحكام التي لا تجيز منح التقسيط إلا في حدود القانون وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي .^(١) ، الذي أوافقه الرأي على أنه لا يجوز منح التقسيط إلا في حدود القانون، تحقيقاً لقانونية تحصيل

(١) د نقولا ، قنري ، المرجع ، ص ٢٣٤-٢٣٥

دين الضريبة ، لان دين الضريبة تحكمه قواعد ومبادئ القانون الضريبي دون الاعتداد بالحقوق الخاصة التي تحكمها عادة إرادة المتعاقدين .

وبالتالي فتقسيط الضريبة ليس حقاً مطلقاً للإدارة الضريبية أو المكلفين وإنما هو نظام محكوم بقواعد ومبادئ القانون الضريبي ، فقد يسري على جميع المبلغ المستحق أو على جزء منه ، وقد يكون محدداً بمدة من الزمن أو غير محدد وفقاً لأحكام النظم الضريبية ، ولكن قبل التطرق إليها لا بد من تناول الآثار ^(١) المترتبة على منح التقسيط :-

أ. عندما تمنح المأمورية المختصة تقسيط الضريبة للمكلف ، يصبح هذا حقاً مكتسباً له ، لا يجوز لها ان تسلبه منه إلا إذا كان مخالفاً لقواعد القانون ، خاصة أحكامه المتعلقة بمواعيد استحقاق القسط وقيمه .

ب. وفي حالة تخلف المكلف عن دفع قيمة القسط في المواعيد المحددة يلزم المكلف بدفع قيمة الأقساط الغير مستحقة فوراً ، وإلا اتخذت في حقه إجراءات التحصيل الجبري .

ت. وفي حالة إفلاس المدين تحل آجال الأقساط ، لان الأقساط كما أسلفنا تسري على المبالغ المستحقة للدولة ، فإعطائه تقسيط دينه لا يعني تأجيل استحقاق دين الدولة ، وامتنياز حق الدولة كما سأتناوله لاحقاً ينشأ باستحقاق دين الضريبة .

ث. وفي حالة اتخاذ الجهة المختصة إجراءات التحصيل الجبري على أموال المكلف المتخلف ، ومنح المكلف قراراً لتقسيط المبالغ المستحقة عليه ، عندئذ توقف إجراءات التنفيذ على أموال المكلف ما دام منتظماً بسداد قيمتها في مواعيدها المحددة ، وهذا ما سأتناوله في :-

الفرع الأول: التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ .

أخذ بنظام تقسيط الضريبة وفقاً للمادة (١٢٧) منه التي نصت على: (يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات التي استحققت عنها الضريبة) ، فلم يحدد المشرع قيمة الأقساط وفترات استحقاق دفعها ، إلا انه ربط التحصيل على أقساط بمدة لا تتجاوز عدد السنوات التي استحققت عنها الضريبة ، إلا ان تنفيذ هذه المادة معاب بسبب ^(٢) تجدد المستحقات على المكلف سنة بعد أخرى .

(١) الأستاذ ، صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٢٨٨-٢٣٠ .

(٢) صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٢١٩ .

وأعطى رئيس مصلحة الضرائب او من ينيبه تقسيط الضريبة على مدة أطول، بالا
تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية، وهذا في حال حدوث ظروف عامة او
خاصة ألّمت بالمكلف، تحول دون تحصيل الضريبة منه في المواعيد الأصلية، فيتم
حساب هذه المدة من ضعف عدد السنوات الضريبية المستحقة عنها الإقساط مطروحا
منها عدد السنوات المدة التي انقضت من تاريخ ربط الضريبة الى تاريخ قرار
التقسيط (١).

وفي حالة تأخر المكلف عن أداء قسط واحد فعندها تستحق باقي الأقساط دفعة
واحدة، إلا انه يجوز لرئيس المصلحة منحه مهلة جديدة لأداء القسط الذي تأخر عن
موعد سدادته بشرط أن لا يتجاوز الموعد الجديد أجل أداء استحقاق القسط التالي له،
فإن امتد أجله إلى حين استحقاق القسط التالي فسيستحق أداء القسطين معا" . (٢) .

الفرع الثاني: التشريع الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥.

لم يأت القانون الأردني بأحكام تفصيلية لنظام تقسيط الضريبة و إنما ترك الأمر إلى
أنظمة خاصة تصدر من قبل الوزير بتنسيب من المدير وذلك وفقا لما نص عليه البند
(٣) من الفقرة (أ) من المادة (٣٦)، للوزير بتنسيب من المدير أن يصدر تعليمات
يسمح بموجبها بدفع الضريبة على أقساط، فلم يقيد القانون الوزير بأي مدة، أو قيمة
معينة للأقساط وإنما يقع عليه تحديدها وفق أنظمة خاصة .

فجاءت التعليمات رقم (٩) لسنة ١٩٩٦ الخاصة بشأن تعليمات الدفع على حساب
الضريبة، وتقسيم الضريبة المستحقة، والتي منحت المدير أو من يفوضه خطيا
صلاحية إصدار قرار التقسيط بنظر طلبات المكلفين وتقسيم الضريبة لهم وفقا لما
نصت عليه المادة (٣) منها بأنه (يجوز للوزير او من يفوضه خطيا تقسيط الضريبة
المستحقة على أي مكلف بناء على طلب يقدمه يتضمن أسبابا معقولة للتقسيط
) .

وجاءت هذه التعليمات بتنظيم الأقساط من حيث قيمتها وآجالها فوفقا للفقرة (أ) من
المادة (٣)- التي نصت على أنه (بالنسبة للمكلف الذي قدم كشفا سنويا بدخله، وأعلن
فيه ضريبة، تقسط الضريبة المعلنة في الكشف على أساس دفع ٢٥% من رصيدها
على الأقل لدى الموافقة على طلب التقسيط، ويقسط الباقي على أقساط شهرية لا

(١) صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٢١٩-٢٢٠ .

(٢) راجع الأستاذ فهمي . وآخرون، المرجع السابق، ص ٢٧٥ .

تزيد على سنة أقساط، أو على عدد من الأقساط الشهرية تنتهي بانتهاء السنة أيهما أكثر . أو على أساس دفع ٥٠ % منه عند الموافقة على الطلب ويقسط الرصيد على أقساط شهرية لا تزيد على سنة أقساط، أو على عدد من الإقساط الشهرية تنتهي بانتهاء السنة المالية أيهما أقل .)

ثم جاءت الفقرة (ب) بان تقسيط دين المكلف لا يكون إلا بقرار من قبل المدير أو من يفوضه، وحددت مدة الأقساط بمدة لا تتجاوز اثني عشرة شهرا، وفي حالة زادت الضريبة على خمسة آلاف دينار يجوز زيادة مدة التقسيط إلى ثمانية عشر شهرا، وفي حالة زاد المبلغ على خمسة وعشرين دينارا فيجوز زيادة الإقساط إلى أربعة وعشرين شهرا، وفي جميع الحالات لا يسري التقسيط إلا بعد دفع ما قيمته ٢٥ % على الأقل من قيمة الضريبة المستحقة .

وفي حالة تخلف المكلف عن تسديد أي قسط في تاريخ استحقاقه، فتستحق عليه جميع الإقساط غير المدفوعة بتاريخ التخلف، وهذا وفقا للفقرة (ج) من المادة (٣) من التعليمات الخاصة بالتقسيط السالفة .

الفرع الثالث : التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

يعتبر نظام تقسيط الضريبة أداة ذات أهمية كبيرة في جعل قانون الضريبة قانونا مرنا، وخاصة في معالجة ما ينشأ عن وجود الاحتلال وظروف أخرى من عجز لكل من المكلفين والإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبي، الأمر الذي يؤدي الى تراكم الديون على المكلفين مما سيرتب أثارا سيئة على حالتهم الاقتصادية، وهو ما يقتضي وجود نظام لتقسيط الضريبة.

فجاءت المادة (٦١) منه على جواز تقسيط الضريبة المستحقة على المكلف، وأعطت مأمور التقدير صلاحية النظر في طلبات التأجيل ومنح المكلفين تأجيل مواعيد دفع الضريبة المستحقة كلها أو جزء منها إلى المواعيد التي يراها مناسبة .

وأعطت هذه المادة صلاحية لمأمور التقدير في تأجيل دفع الضريبة المستحقة إلى آجال غير محددة قانونا يعود تقديرها إلى مأمور التقدير، إلا ان ما يعيب هذه المادة، ومواد القوانين المقارنة ان جعلت أمر تقسيط الضريبة أمرا جوازيا لمأمور التقدير، فهذا يخل بمبدأ العدالة والمساواة التي تقتضي بأن يتساوى الجميع في حق تقسيط الضريبة عندما يتوفر لهم الظروف العامة أو الخاصة التي تسبب عجزهم في دفع الضريبة دفعة واحدة وتدعو قاعدة اليقين المشرع ان يضع أحكاما خاصة في مدة التقسيط وقيمتها والآثار المترتبة على تخلف المكلف عن دفع قيمة القسط المستحق عليه في الموعد المحدد.

الفصل الثالث: ضمانات تحصيل دين الضريبة.

المبحث الاول: الضمانات المتعلقة بالإدارة الضريبية..

المبحث الثاني: الضمانات المتعلقة بالمكلفين في تحصيل دين الضريبة.

الفصل الثالث

ضمانات تحصيل الدين الضريبي

تقرض الضريبة على المكلفين، ويقع عليهم دفع الضريبة للإدارة الضريبية المختصة في المواعيد المحددة بالقانون، وتمنح الإدارة الضريبة سلطات وامتيازات في تحصيل دين الضريبة لتحقيق مصلحة الخزينة العامة، والتي تقتضيها قواعد وأحكام ومبادئ القانون الضريبي والقوانين المتعلقة بتحصيل دين الضريبة، وكما يقع على التشريعات الضريبية حماية حقوق المكلفين باعتبارهم الطرف السلبي في العلاقة الضريبية في مواجهة الإدارة الضريبية المختصة التي تملك السلطات والصلاحيات باعتبارها الطرف الإيجابي الآخر بالعلاقة الضريبية، ففي هذا الفصل سأتناول ضمانات كلا من الإدارة الضريبية والمكلفين في مبحثين هما:-

المبحث الأول: ضمانات الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: ضمانات المكلفين.

المبحث الأول: ضمانات الإدارة الضريبية:

بالأصل وجدت أحكام وقواعد قانون الضريبة لضمان استيفاء الخزينة حقها من الضرائب كاملاً وفي أسرع ما يمكن، وبالتالي ستقتصر دراستي في هذا المبحث على امتياز حق الدولة في الضريبة وأصول تحصيله وسلطات الدولة في التحقيق والتحصيل ووسائل الدولة في الترهيب والترغيب متاولاً هذا المبحث في ثلاث مطالب هي:

المطلب الأول: امتياز حق الدولة الضريبي وأصول تحصيله.

المطلب الثاني: سلطات الدولة في التحقيق والتحصيل.

المطلب الثالث: وسائل الدولة في الترهيب والترغيب.

المطلب الأول: امتياز حق الدولة الضريبي وأصول تحصيله:

يقتضي حق امتياز الضرائب من الباحث التطرق إلى أحكام حقوق الامتياز العامة والخاصة وأحكام الرهن التأميني والحيازي في القانون المدني، وثم إلى حق التتبع ومرتبته امتياز الضريبة من حقوق الدولة الأخرى وفق أحكام القانون، والقضاء، والفقهاء الضريبي، ويحكم تحصيل دين الضريبة أحكام ومبادئ تقتضيها مصلحة الخزينة وذاتية القانون الضريبي التي جعلت تحصيل الضريبة محمولاً لا مطلوباً و مدفوعاً بالرغم من المنازعة فيه وهذا ما سأتناوله في الفروع التالية:-

الفرع الاول : امتياز دين الضريبة.

الفرع الثاني: اصول تحصيل دين الضريبة.

الفرع الأول: امتياز دين الضريبة.

ينقسم الامتياز في القانون المدني وفقا لأحكام المادة (١٤٢٦) من القانون المدني الاردني الى قسمين حقوق امتياز عامة، وحقوق امتياز خاصة، فالعامة ما يوقعه القانون على جميع أموال المدين، والخاصة ما يرد على منقول معين او عقار معين.

وقد عرفت المادة (١٤٢٤ مدني) الامتياز بأنه (حق عيني تابع يخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه مراعاة لصفته، ويتقرر بنص القانون)، فمن خلال النص يتبين أن الامتياز لا يترتب إلا بوجود نص قانوني يقره، ويمنح وجود الامتياز لصاحبه حق التقدم على أصحاب الحقوق الأخرى^(١) كأصحاب الرهن التأميني والحيازي وأصحاب الدين العاديين وتتبع اموال المدين التي يقع عليها هذا الحق.

واعترف القانون المدني ببعض أحكامه بامتياز حق الضريبة بان حدد مرتبته من مراتب حق الامتياز العام والخاص على المنقول دون العقار وفقا للفقرة (١) من المادة (١٤٣٣) التي أعطت الدولة الحق بان تستوفي مستحققاتها من ثمن الأموال المتعلقة بالامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ما عدا المصروفات، و ما أقرته المادة (١٤٢٨ مدني) التي لم تشترط تسجيل حقوق الخزينة العامة.

وبناء على ما سبق، تكون حقوق الامتياز وفقا للمادة (١٤٣١ مدني) مقره بنصوص القانون، وكما لم تعط نصوص القانون المدني صاحب حق الامتياز العام حق التتبع كما في حقوق الامتياز الخاص التي أعطت صاحبها حق تتبع المال المثقلة به سواء أكان منقولا معيّن او عقارا معيّن، حيث تشترك أحكام حق امتياز الضريبة مع أحكام حق الامتياز الخاص في حق التتبع ، إلا ان حق امتياز الضرائب لا يشهر كما يشترط في أحكام حق الامتياز الخاص، بينما تشترك مع أحكام حق الامتياز العام في أنها تقع على جميع أموال

^(١) ويعرف الرهن التأميني وفقا لاحكام المادة (١٣٢٢) من القانون المدني الأردني رقم (٤) لسنة ١٩٧٦ بأنه عقد يكسب المرتهن (الدائن) حقا عينيا على العقار المخصص لوفاء دينه في التتبع والتقدم، ويشترط القانون لاتعاقده وفقا للمادة (١٣٢٣ مدني) شهره في دائرة تسجيل العقارات، والرهن الحيازي هو حيازة أو احتباس مال في يد الدائن (المرتهن) او يد عدل، ويقع الرهن الحيازي وفقا للمادة (١٣٧٢ مدني) على المال المنقول او غير المنقول و يرتب لصاحبه ضمان استيفاء حقه منه (كله او بعضه) متقدما على سائر الدائنين، ويشترط في رهن العقار وفقا للمادة (٤٠٢ مدني) شهره في دائرة تسجيل الأراضي لحيازته، ويثبت للمرتهن حق الحبس وحق التتبع والأولوية بالنسبة للغير.

المكلف المنقولة وغير المنقولة، وكان للفقهاء والقضاء آراء متباينة في طبيعة حق امتياز الضريبة، والتي سأتناولها وموقف التشريعات الضريبية المقارنة والتشريع الساري لدينا فيما يلي:-

- **موقف الفقهاء والقضاء من امتياز حق الدولة:** وقد اختلف الفقهاء والقضاء الضريبي في تكليف حق امتياز الدولة، فجانبا من الفقهاء يرد امتياز حق الدولة الى الامتياز العام المقر في القانون المدني، إلا ان هناك جانب آخر وعلى رأسهم رأي الدكتور نقولا قدري^(١) الذي أوافق به، يرى ان حق امتياز الدولة تقتضيه قواعد ومبادئ ذاتية القانون الضريبي المتعلق بمصلحة الخزينة فهو ليس امتيازاً خاصاً ولا امتيازاً عاماً حيث يشترك في بعض أحكامه مع الامتياز العام وأخرى مع الامتياز الخاص، فذاتية القانون هي التي جعلت لامتياز الضريبة حق التتبع وثبوته دون شهره.

وذهب القضاء الضريبي في بعض أحكامه بان الامتياز لا يثبت الا بوجود نص وأوامر خاصة تقضي بذلك مستندا في هذا إلى أحكام القانون المدني^(٢) كحكم المادة (١٤٣٣ / ١) من القانون المدني الأردني التي نصت على أن (للضرائب ، والرسوم ، والحقوق الأخرى من أي نوع كانت مستحقة للحكومة امتياز بالشروط المقررة في القوانين الصادرة بهذا الشأن)، وهناك للقضاء الضريبي قرارات أخرى يقر فيها باستقلالية أحكام حق امتياز الضرائب عن أحكام حقوق الامتياز العامة والخاصة التي سأتناولها خلال دراستي لاحكام حقوق الامتياز الضريبي.

إلا أن القانون المدني ليس مصدراً لحق الدولة في الضريبة، وانما هو مصدر حقوق الأفراد المتكافئة ومنها حقوق الامتياز العامة والخاصة، ودين الضريبة يحكمه قواعد و أحكام ومبادئ القانون الضريبي، فأرى خطأ ما ذهب إليه استنتاج محكمة النقض ، وذلك باستقراء نص المادة (١٤٢٥ / ٢ مدني) الذي نص على انه (إذا كانت الحقوق في مرتبة واحدة فإنها تؤدي بنسبة كل منها ما لم يقض القانون غير ذلك ، وإضافة إلى مطلع الفقرة (١) من المادة السالفة التي نصت على أنه (إذا لم ينص القانون على مرتبة الامتياز) فالقانون المدني يعترف بأنه ليس مصدراً لحق الامتياز الضريبي الذي يحكمه قواعد ومبادئ القانون الضريبي، وذلك لإتيانه بكلمة القانون المطلقة غير المحددة بالقانون المدني.

- أما موقف التشريعات الضريبية :

(١) د. نقولا ، قدري ، المرجع السابق ، ص ١٦٠ - ١٦٦ .

(٢) د. حسني ، أحمد محمود ، قضاء النقض الضريبي المرجع السابق ص ٦٥٥-٦٥٦ .

ما دام أن القانون الضريبي هو مصدر الالتزام الضريبي، لذا فإن أحكام وقواعد هذا القانون هي التي تطبق على حق امتياز الدولة، لذا لا بد من تناول موقف التشريعات الضريبية المقارنة والتشريع الساري لدينا منه في:-

التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ وفقاً لأحكام المادة (١٦٤) منه أتى بنص صريح على حق امتياز الضريبة الذي نص على أنه (تكون الضرائب وما يستحق بمقتضى القانون حق ممتاز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزنة العامة).

بينما كلا من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والساري لدينا رقم (٢٥) السنة ١٩٦٤ لم يأتيا بنص على امتياز حق الضرائب، إلا أن عدم النص لا يعني أن يكون القانون المدني هو مصدر هذا الحق، وبالتالي لا تنطبق عليه أحكام وقواعد القانون الضريبي، كما أن امتياز حق الضريبة لا يبرر للمشرع عدم النص على حق امتياز الضريبة، حيث تقتضي قواعد القانون الضريبي وخاصة قاعد اليقين من المشرع بأن تكون قواعد وأحكام القانون الضريبي واضحة وبشكل يحد من التباين والاختلاف في تحديد أحكام حق امتياز الضريبة بين فقهاء الضريبة والقضاء الضريبي، لذا فإنه يقع على المشرع أن ينص على حق امتياز الضريبة من حيث أحكام حق التتبع، وعدم اشتراط شهر حق الدولة الممتاز، والأولوية في استيفاء حق الدولة من أموال المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة على أصحاب الحقوق الأخرى (سواء أكانوا أصحاب حقوق الامتياز العامة أم الامتياز الخاصة).

ولكن متى يثبت حق امتياز الدولة في تتبع أموال المكلف ؟

حيث يمنح حق الامتياز الدولة حق التتبع على أموال المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة المستحقة ، وكما يترتب على تحديد متى يثبت حق الامتياز تحديد حكم مدى نفاذ تصرفات المكلف بأمواله في مواجهة الإدارة الضريبية صاحبة حق الامتياز الضريبي ، وكانت مسألة متى يستحق حق امتياز الدولة محل اختلاف لدى الفقه والقضاء:-

بالنسبة للفقه، يرى بعض الفقهاء بأن امتياز الضريبة هو من الامتياز العام المقرر وفق أحكام القانون المدني، والامتياز العام لا يرد على مال معين للمكلف، وإنما يرد على الذمة المالية للمدين، لذا فحق التتبع لا يثبت لصاحبه إلا عند الحجز على أموال معينة من ذمة المدين وعندئذ يكون له حق التتبع^(١).

كما يرى البعض الآخر وعلى رأسهم الدكتور نقولا قدرى الذي سبق وبيناه، أنه رأى أن امتياز المبالغ المستحقة للخزنة امتيازاً مستقلاً عن كل من حق الامتياز العام والخاص^(٢).

(١) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص: ١١٢ .

(٢) الدكتور نقولا ، قدرى ، المرجع السابق ، ص: ١٦٥ .

أما بالنسبة للقضاء فقد ذهب في بعض أحكامه على اعتبار امتياز حق الدولة امتيازاً عاماً لا يثبت فيه حق التبعية ولا يجب فيه الشهر^(١)، بينما ذهب بحكم آخر يقر فيه ويخول به للخزانة (الممثلة بالإدارة الضريبية) حق تتبع أموال مدينها لاستيفاء حقها الضريبي الممتازة في أحول منصوص عليها في بعض القوانين^(٢)، ومستند بهذه الأحكام إلى أحكامه القانون المدني ولم يشر إلى أن امتياز الدولة في الضرائب امتيازاً تقتضيه المصلحة العامة أي قواعد الحق الضريبي.

وذهب مجلس الفتوى بأن حق الامتياز يثبت باستحقاق دين الضريبة وذلك باستطلاع ما جاءت به فتاوي مجلس الدولة ورأي القسم الاستشاري، إلا أن الخلاف كما سنرى ينحصر في متى يستحق دين الضريبة، حيث خلط بين نشأة دين الضريبة وربط الضريبة، ومن المسلم به أن القانون الضريبي هو الذي يحدد متى ينشأ دين الضريبة، ويضع المواعيد المحددة لدفعه، وتحديد المبالغ التي تستحق الدفع كأنظمة التحصيل على حساب دين الضريبة بالرغم من عدم نشأة دين الضريبة، وهو ما يستفاد من فتوى مجلس الدولة الذي جاء بعبارة أنه (لما كان حق الامتياز المقرر لدين الضريبة على أموال الممول يترتب بمجرد استحقاق الضريبة)^(٣)، كما وهو ما يستفاد من فتوى أخرى لمجلس الدولة المصري الذي جاء بأنه (لما كان هذا التصرف منه قد تم بعد إعلانه بقرار لجنة التقدير وبعد ربط الضريبة عليه وإخطاره باستمارات التنبية بتاريخ ١٦/٥/١٩٤٦ أي بعد علمه بمقدار الضرائب المستحقة عليه.....)^(٤) وكما انتهى رأي اللجنة الثالثة للقسم الاستشاري المصري بأن حق المصلحة بتتبع أموال المكلف المتخلف تثبت من تاريخ ربط الضريبة وهو ما يتضح من رأيها الصريح الذي جاء به بأن (لمصلحة الضرائب حق التبعية استيفاء للضرائب المستحقة لها من تاريخ ربطها)^(٥).

فهذا الجدل والتباين يقتضي من المشرع وضع أحكام منظمة لحق الضرائب الممتاز وذلك لحماية وضمان حق الخزينة، ولا مانع من الخروج في حالة اقتضت المصلحة العامة بالرغم من ذاتية القانون الضريبي، ويتطلب منه في حالة منح المشرع الإدارة الضريبة حق

(١) الدكتور ، بيومي ، زكريا ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، المرجع السابق ، ص: ٥٤٩ - ٥٤٧ .

(٢) عدة طعون في البند ٥٣١ من مرجع الدكتور حسني ، أحمد محمود ، المرجع السابق ، ص: ٦٥٦ - ٦٥٧ .

(٣) فتوى رقم ٥٣٢/٥٢/١٨٣ في يوليو سنة ١٩٥٢ راجع ذلك في مرجع: الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ١١٤-١١٣ .

(٤) وفتوى رقم ٢٤٦٥/٥٢/٨٣ في ١٥ مايو لسنة ١٩٥٦ المرجع السابق ، ص: ١١٤ .

(٥) فتوى رقم ٢٦٨٠/٥٢/١٨٣ في مارس ١٩٦٠ راجع المرجع السابق ، ص: ١١٦ .

امتياز منذ استحقاق الضريبة وضع أحكام وإجراءات تكفل حق الغير حسني النية منها كأن يشترط القانون حصول المكلف على شهادة براءة ذمة من المصلحة الضريبية لمعرفة ان كان المتصرف مدينا للضريبة في وقت التصرف أم لا وحتى يطمئن المشتري على حقه من امتياز الضريبة الذي قد تلجأ إليه الدولة للتنفيذ عليه بعد حيازته، وأن تجعل حق هذا الشخص ممتازا في التتبع بعد حق الدولة على أموال البائع.

أما إذا منح المشرع الضريبي حق الامتياز منذ بدء الإدارة الضريبية المختصة بالتنفيذ على أموال المكلف، فإنه يتطلب وضع أحكام وإجراءات تكفل حق الدولة من تصرفات المكلف قبل البدء بالتنفيذ الذي قد يضر بحق الخزينة عند وجوب أدائه أو عند اتخاذ إجراءات التنفيذ، كاشتراط حصول المكلف على براءة ذمة منها قبل التصرف بأمواله أو تقديم ضمانات مالية أو شخصية مقبولة واتخاذ إجراءات الحجز التحفظي وغيرها من الإجراءات.

حق التقدم والأولوية

لم تأت التشريعات الضريبية بنصوص تحدد أولوية، وتقدم الإدارة الضريبية، خلافا لأحكام القانون المدني الذي أتى بنص على مرتبة امتياز حق الضرائب، والرسوم وحقوق الدولة الأخرى ما عدا المصروفات القضائية، على حقوق الامتياز العامة، والخاصة على المنقول وفقا للمادة (١/١٤٣٣) مدني.

ولكن ما هي مرتبة حق الامتياز الضريبي على الدخل من حقوق الامتياز على الضرائب الأخرى، والرسوم، وحقوق الدولة ؟

تعتبر الضرائب والرسوم والحقوق الأخرى هي حقوق ممتازة، وذات مرتبة واحدة لتعلقها بحق الخزينة الذي ينظمه القانون الخاص به، وقد اعترف القانون المدني بأن مرتبة امتياز الضرائب على مرتبة امتياز الرسوم والحقوق الأخرى تحدده أحكام القوانين الصادرة فيه والمنظمة له، وهذا ما أقرته المادة (١٤٣٣) المدني بأن (للضرائب، والرسوم، والحقوق الأخرى من أي نوع كانت مستحقة للحكومة امتياز بالشروط المقررة في القوانين الصادرة بهذا الشأن).

وحيث أن قانون ضريبة الدخل الساري لدينا، وقانون الأراضي رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٥، قد خلا من النص على الامتياز، إلا انه بالإطلاع إلى أحكام المادة (٦٧) من قانون الجمارك والمكوس رقم (١) لسنة ١٩٦٢ التي نصت على أن (تتمتع مصلحة الجمارك من اجل تحصيل الرسوم والغرامات.... بامتياز على أموال المكلفين المنقولة وبالأفضلية على جميع

الديون ما عدا المتعلقة منها بصيانة الأشياء ومصاريف القضاء والديون التي لها امتياز عام (على المنقول)، فهذه المادة أعطت الامتياز العام على المنقول الأفضلية على حق مصلحة الجمارك على المنقول، ومع أن القانون المدني اعترف بحق دائرة الجمارك الضريبي بمرتبة متقدمة على باقي حقوق الامتياز العام والخاص على المنقول، لذا فهذا النص غير موفق ولا يعمل على ضمان حق الخزينة المتعلق بالمصلحة العامة الأولى بالرعاية من الحقوق الخاصة، لهذا يقع على المشرع تعديل هذا النص لمخالفة لطبيعة دين الضريبة بحذف عبارة (والديون التي لها امتياز عام على المنقول)، بالإضافة لما قد يثيره من لبس وتباين في تحديد أحكام امتياز الضريبة أيا كان تكييفها استنادا إلى هذا النص.

فدين الضريبة إن كان على الدخل، والأراضي، والجمارك فتحقق جميعها ممتاز فلا يتقدم حق إحداها على الآخر إلا بنص القانون، وهو ما أقرته فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة (....) فان لكل من مصلحتي الضرائب والمصائد امتياز على المبلغ المتحصل من بيع العقارات المحجوزة، ومن ثم تقسم بينهم قسمة غرماء (١).

ولقد أقر القضاء الضريبي بأنه يمكن أن يكون لأحد الضرائب امتياز خاص، بحكم القانون و ذلك بحكم قولها بأنه (يمكن ألا يكون للحكومة امتياز خاص بدين الضريبة وذلك بنص القانون بشأن الضريبة على العقارات)، وبالإضافة الى هذا فقد أقر القضاء الضريبي أن امتياز الضريبة يعطي الدولة حق التقدم في استيفاء حقها من ثمن أموال المكلف على سائر (٢) أصحاب الديون الممتازة، وبمقتضاه يكون حق الضريبة متقدما في المرتبة على حقوق الدولة الممتازة الأخرى وحقوق الامتياز العامة والخاصة.

إلا ان ما جاء به قرار الديوان الخاص الأردني بتفسير القوانين في تاريخ ١٩٩٢/٨/٦ على تقدم صاحب حق الامتياز الخاص على العقار في استيفاء دينه من ثمن العقار على حق امتياز دين الضريبة الناشئ عن استحقاق ضريبة الدخل، فهذا القرار لم يراع الطبيعة الخاصة لدين الضريبة إلا انه يعتبر بمثابة القانون، فهذا القرار لا يمكن الاحتجاج بتطبيقه لدينا فامتياز الدولة تحكمه الطبيعة الخاصة لقانون الضريبة المتعلق بالمصلحة العامة.

لذا لا بد أن يأتي نص قانوني يحدد أولوية استيفاء الحق الضريبي على أصحاب حقوق الامتياز العامة والخاصة، بالإضافة إلى تحديد مرتبة حق مصلحة الضرائب في استيفاء

(١) الدكتور ، بيومي ، زكريا ، المرجع السابق ، ص ٥٥٠ .

(٢) الدكتور ، حسني ، أحمد محمود ، المرجع السابق ، ص ٥٨ .

دينها الضريبي من ثمن أموال المكلف بالنسبة إلى حقوق الدولة الأخرى، تحقيقاً لقاعدة اليقين، ولوضع حداً للجدل والتباين حتى لا يكون هناك لبس لدى الفقه والقضاء وكما ذهب إليه الديوان الخاص بتفسير القوانين السالف.

الفرع الثاني: أصول تحصيل دين الضريبة:

تقتضي مصلحة الخزينة أن يكون الالتزام بدين الضريبة محمولاً وليس مطلوباً، وكما تقتضي مصلحة الخزينة أن يتم دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد بالقانون حتى ولو كان المبلغ المستحق بمقتضى أحكام القانون محل نزاع قضائي وذلك تحقيقاً للأصل الضريبي الدفع فالمعارضة، وسأتناول هذين الأصلين الضريبيين فيما يلي :-
أولاً: دين الضريبة محمول وليس مطلوب.

لذا لا يقع على الإدارة الضريبية المختصة اتخاذ أي إجراء تنفيذي يستند إليه المكلف للوفاء بدين الضريبة، وإنما يقع عليه دفع الضريبة طوعاً وفي مواعيد الاستحقاق دون مطالبة تطبيقاً للأصل الضريبي الذي يقضي بأن دين الضريبة محمول وليس مطلوب، وهو ما يخالف ما هو معمول به في القانون الخاص، الذي يشترط إنذار المدين بالوفاء بدين الضريبة وفقاً للمادة (٣٥٥ / ١ مدني الأردني) التي جاءت بحكم ينص على أن (يجبر المدين بعد اعذاره على تنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً متى كان ذلك ممكناً)، وكما ربط القانون المدني استحقاق الضمان على الاعذار وفقاً لنص المادة (٣٦١ / مدني) التي نصت على أنه (لا يستحق الضمان إلا بعد اعذار المدين ما لم ينص على غير ذلك في القانون أو في العقد).

فقانون ضريبة الدخل المصري المقارن على الأشخاص الطبيعية رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣، وبمقتضى المادة (١٤٦) منه التي لم تشترط اعذار الممول المتخلف لاتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري أن لم يدفع الممول الضريبة المستحقة عليه، وهذا ما يتبين من نص المادة الصريح على أنه (يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين).

بينما جاءت حكم المادة (٣٩) من التشريع الأردني المقارن رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ باشتراط تبليغ المكلف المتخلف بدفع الضريبة مخالفاً بذلك الأصل الضريبي بأن دين الضريبة محمول وليس مطلوب، وهو ما يتبين من نص المادة التي نصت على أنه (إذا لم تدفع الضريبة خلال المدة المعينة بموجب هذا القانون فعلى المقر أن يبلغ المكلف مذكرة يكلفه فيها بدفع الضريبة المستحقة خلال مدة يعينها لذلك فإذا لم يتم الدفع خلال المدة المعينة في تلك المذكرة ، يجوز للمقر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به...) .

إلا أن القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المعمول به في فلسطين لم يأت بنص على هذا الأصل ، وإنما أعطى الجهة الضريبية المختصة عند عدم قيام المكلف بدفع الضريبة المستحقة في موعدها المحدد، اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري دون أن يشترط في اتخاذه إنذار المكلف وفقاً لحكم المادة (٦٢) منه التي نصت على أن (كل مبلغ تم فرضه على شخص طبقاً لهذا القانون يحق لمأمور التقدير أن يفرض دفعه طبقاً لتعليمات التالية ، أو طبقاً لتعليمات قانون جباية أموال الأميرية....).

فطبيعة تحصيل دين الضريبة وهو ما أخذت به لاحقاً، لا تقتضي مطالبة المكلف المتخلف بدفع الضريبة المستحقة عليه لصحة اتخاذ التنفيذ الجبري، وطبيعة دين الضريبة لا يبرر للمشرع عدم النص على هذا الأصل ، وإنما أرى ضرورة النص عليه وأن يتبنى ما جاء به التشريع الضريبي المصري المقارن.

وهذا الأصل لا يمنع الجهة الإدارية المختصة اعدار المكلفين بدفع الضريبة المستحقة بالرغم من ذاتية القانون الضريبي لتفسير على المكلفين، وإذا اقتضت المصلحة العامة ذلك، إلا أن الاعذار قانوناً لا يرتب أي اثر قانوني يمكن الاحتجاج به من قبل المكلفين لابطال إجراءات التنفيذ، والاحتجاج به كمبرر لعدم وفائهم بدين الضريبة.

ثانياً: الدفع فالمعارضة.

أعطت التشريعات الضريبية المكلفين حق الاعتراض على المبالغ المقدرة والمستحقة عليهم لدى الجهات الإدارية والقضائية المختصة، ويقع على المكلف بمقتضى هذا الأصل (الدفع فالمعارضة) دفع الضريبة المستحقة وفقاً للمواعيد المحددة في القانون، ولا يجوز أعمال نص المادة (٢/٣٣٠) مدني الذي يقضي بأن المعارضة توقف الدفع، وهو ما يسري على الحقوق الخاصة دون حق الضريبة الممتاز الذي نص على انه (إذا كان الدين متازعاً في جزء منه وقبل الدائن أن يستوفي الجزء المعترف به فليس للمدين ان يرفض الوفاء بهذا الجزء) ، فالمشرع بهذا النص لم يشترط الوفاء بالمبلغ المستحق او جزء منه قبل المنازعة ، ونص المادة ١/٣٣٠ من القانون المدني التي جعلت قبول الوفاء الجزئي يتوقف على إرادة الدائن التي نصت على انه (ليس للمدين أن يجبر الدائن على قبول وفاء جزئي لحقه ما لم يوجد اتفاق او نص يجيز ذلك) ، فالإضافة انه لا يجوز أعمال هذا النص لانه يناقض مبدأ شرعية الضرائب ، التي لا تتوقف على إرادة المكلف ولا على إرادة الإدارة الضريبية .

وهذا الأصل الضريبي اقتضته طبيعة دين الضريبة لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلًا كاملاً ، حتى لا يكون للمكلف مبرراً بعدم دفع الضريبة المستحقة في مواعيدها بسبب الطعن في صحة مبلغ الضريبة ،^(١) لذا لا بد من التطرق إلى موقف التشريعات الضريبية المقارنة والمعمول به لدينا من المنازعة في مبلغ الضريبة المستحق على النحو التالي:

فالتشريع المصري : حيث نصت الفقرة ج المادة (١٠٥) من قانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ان الضريبة لا تصبح واجبة الأداء إلا في حالة عدم رد الممول في الميعاد على ما أجرته المأمورية من تصحيح أو تقدير فعندها تصبح الضريبة واجبة الأداء وهذا ما يتضح من نصها على (أما إذا لم يوافق الممول على الربط أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن ولا تكون الضريبة واجبة الأداء إلا في حالة عدم رد الممول في الميعاد على ما أجرته المأمورية من تصحيح أو تقدير) ، وكذلك تصبح واجبة الأداء في حالة ما نصت عليه المادة (١٠٦) منه على أنه (إذا لم يقدم الممول الإقرار والمستندات وفقاً لأحكام المواد (٩١) ، (٩٦) ، (١٠١) ، (١٠٢) من هذا القانون تربط الضريبة طبقاً لما يستقر عليه رأي المأمورية وتكون الضريبة واجبة الأداء) .

التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ : وجاء المشرع الأردني بأحكام معدلة لأحكام القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ، حيث ألزمت الفقرة (ح) من المادة (٣١) منه المعارض أن يدفع مبلغ يعادل الضريبة التي يسلم بها في لائحة الاعتراض ، وعلى المعارض حتى يتقاضي الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (٢) من المادة (٣٦) أن يدفع الضريبة التي سلم بها في كشفة بالإضافة إلى ٥٠% من المبلغ المختلف عليه، يدفعها خلال ثلاثين يوماً من تبليغه إشعار التقدير .

وقد جاء التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ في الفقرة (أ) من المادة (٦٠) حيث حدد مواعيد دفع الضريبة على تقديم التقدير الذاتي، وفي حالة اعتراض المكلف على إشعار التقدير فيلزم بدفع المبلغ الذي ليس محل خلاف وبهذا يكون المشرع قد خرج عن الأصل الذي يقضي بالدفع بالمعارضة ولكن هذا لا يعني تطبيق أحكام القانون المدني بأن يقع الخيار في قبول الوفاء الجزئي على الدائن ، وإنما يلزم المكلف بدفع المبلغ الذي ليس محل خلاف تطبيقاً لقواعد القانون الضريبي، إلا أنني أرى أن على المشرع أن يميز بين من قدم الإقرار الضريبي الصحيح وبين من كان ملزماً بتقديم الإقرار الذاتي ولم يقدّمه ومن

(١) د. نقولا ، فدوى ، المرجع السابق ، ص ١٧٠ .

قدم إقراراً غير صحيح كان ملزماً بتقديمه يقصد منه الاحتيال على مأمور التقدير ، بأن يجعل جميع المبلغ المقدر على الأخير واجبة الأداء عليه بالرغم من المنازعة فيه.

المطلب الثاني: سلطات الدولة في التحقق والتحصيل

لما كان دين الضريبة مصدره القانون ، وحفاظاً على حق الخزينة من الضياع ، كان على المشرع أن يضع الأحكام الكفيلة لتحقيق منه ولتحصيله ، لأن إبقاء أمر تحديده على إرادة المكلف بما يقدمه من إقرارات ضريبية سيؤدي في حالة عدم صحتها إلى ضياع حق الدولة ، ولضمان حق الخزينة يقتضي من المشرع إعطاء الإدارة الضريبية سلطات واسعة لتحقيق والتثبت من وجوده ، واعطائه صلاحيات اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحصيله ، وهذه السلطات سأتناول أهمها في الفروع التالية:-

الفرع الأول: سلطات الدولة في التحقق من دين الضريبة.

الفرع الثاني: سلطات تحصيل دين الضريبة.

الفرع الأول : سلطات الدولة في التحقق من دين الضريبة :

لم يكتف المشرع بما فرضه على المكلف وغيره من التزامات كمسك الدفاتر والحسابات ، وتقديم الكشوف ، والإعلان عن بداية العمل ، وانتهائه وما إلى ذلك من التزامات ، وإنما منح الإدارة المختصة بتنفيذ القانون سلطات حددها لها لتحقيق من دين الضريبة أهمها:

أولاً : حق الاطلاع : فجاءت التشريعات الضريبية المقارنة بأحكام خاصة بتنظيم حق الاطلاع التي سأطرق لاحكامها فيما يلي بالإضافة إلى حكم القانون الساري لدينا في:-
- حيث أعطى التشريع الضريبي المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وفقاً للمادة (١٤٢) منه موظفي مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق المملوكة للجهات الحكومية بغرض ربط الضرائب المقررة بموجب القانون الضريبي.

وأجاز للنسابة العامة وفقاً للمادة (١٤٣) منه ان تطلع مصلحة الضريبة المختصة على ملفات الدعاوى التي لديها ، بينما لزم كافة الجهات الحكومية المختصة الأخرى أن تخبر مصلحة الضرائب بما لديها من معلومات عن أي نشاط تجاري ، أو صناعي ، أو غير تجاري لمقتضيات قانون الضريبة وذلك بمقتضى المادة (١٤٣) منه .

كما ألزم الهيئات الخاصة كمديري البنوك وغيرها من الهيئات الخاصة وأي من الممولين أن يقدموا عند طلب موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وفقاً لأحكام

المادة (١٤٤) منه ، اطلعهم على كل ما في حوزتهم من دفاتر ومحركات ووثائق وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي تنفذ أحكام القانون سواء عليهم أو على غيرهم من الممولين، ووضعت هذه المادة أحكاما للاطلاع على أن يتم بالمكان الموجودة به الدفاتر والمستندات والمحركات وغيرها، وأن يتم أثناء ساعات العمل العادية دون حاجة الى إخطار.

وجاءت المادة (١٤٥) منه التي ألزمت المعاهد التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة أن تطلع الجهات الضريبة المختصة عند طلبها دفاتر حساباتها .

— وجاء التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بمقتضى الفقرة (أ) من المادة (٢٣) بانه يجوز للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطيا ان يطلب المعلومات من أي جهة والتي يقع عليها القيام بتقديم المعلومات المطلوبة منها، إلا انه استثنى من ذلك حالة البنوك التي اشترط عدم المساس بسرية عملياتها المصرفية ، وحالة الجهات الرسمية (الحكومية والمحلية) في الأمور التي يكون فيها موظفيها ملزمون بحكم القانون المحافظة عليها وكتمانها.

— بينما لم يأت التشريع المعمول في فلسطين رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بما أتى به كلا من التشريع المصري والأردني المقارنين من أحكام تتعلق بتنظيم حق الاطلاع على ما لدى بعض الجهات الرسمية كالنيابة العامة وغير الرسمية كالبنوك من معلومات ضرورية في تطبيق أحكام القانون المتعلقة بتقدير الضريبة، وبالتالي سأتناول حكم الاطلاع على ما بحوزة السلطات الرسمية والهيئات المحلية وثم سأتناول حكم الاطلاع على ما بحوزة الهيئات الخاصة وما لدى بعض أصحاب المهن وفق أحكام القانون فيما يلي:-

١-حكم الاطلاع على ما بحوزة الهيئات الرسمية والمحلية.

أجازت الفقرة (أ) من المادة (٤٤) منه لمأمور التقدير ان يكلف أي موظف حكومي أو أية سلطة محلية أو هيئة عمومية أن يزوده بما قد يكون بحوزته من التفاصيل اللازمة لغايات هذا القانون ، ويشترط ألا يكره الموظف بإفشاء أي تفاصيل يكون ملزم بحكم القانون بالمحافظة على كتمانها، الأمر الذي يقتضي تناول حكم القوانين الأخرى المنظمة لبعض حالات ممارسات الموظفين القائمين على إدارة الهيئات الرسمية والمحلية فيما يلي:-

— حكم الاطلاع على الدعاوى والمحركات لدى موظفي النيابة العامة.

يصبح لدى النائب العام وموظفي النيابة ومأموري الضبط القضائي عند ممارستهم سلطات التحقيق والتحري عن الجرائم، لاقامة دعوى الحق العام، معلومات قد تلزم الإدارة

الضريبية في تنفيذ القانون، وبالسرجوع إلى أحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية الفلسطينية رقم (٣) لسنة ٢٠٠١، ووفقا للمادة (٩٢) منه بأنه لا يجوز الاطلاع على محاضر التحقيق من قبل الخصوم، ووكلائهم والمدعي بالحق المدني إلا بعد إذن بذلك من النيابة العامة، إذا فالتائب العام هو من يملك قانونا تقدير إعطاء الإذن بالاطلاع أو عدمه، لذا لا يكره أي من موظفي النيابة العامة على اطلاع الجهة الضريبية المختصة بما لديها الا باذن من النائب العام، وبهذا الحكم يوافق حكم المادة (١٤٣) من القانون المصري المقارن الذي جعل حكم الاطلاع في مثل هذه الحالة أمرا جواريا.

-حكم الاطلاع على ما لدى الهيئات المحلية.

وقد جاء حكم قانون الهيئات المحلية الفلسطينية رقم (١) لسنة ١٩٩٧ وفقا للمادة (٣٥) منه ، بأن فحص حساباتها لا يكون إلا من قبل فاحصين من وزارة الحكم المحلي او ديوان الرقابة الإدارية والمالية ،الا أن هذا الحكم لا يمنع الادارة الضريبية من طلب الحصول على معلومات وبيانات تتعلق بها أو بالغير لتنفيذ قانون الضريبة، وكما أن السلطات المحلية يمكن أن تكون مكلفا كأي شخص آخر إذ كان لها دخل من حرفة أو تجارة أو عمل تقوم به وفقا للمادة (٨) من قانون الضريبة الساري لدينا ، وبالتالي تكون بهذه الصفة عليها الالتزام بكل الأحكام التي تطبق على كل الأشخاص المكلفين، في تقديم الإقرارات الضريبية وتقديم المعلومات الضريبية المطلوبة منها الخاصة بها وبالغير وفي فحص مستنداتها ودفاترها وكل ذلك لغايات تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل.

-حكم الاطلاع على ما لدى سلطة النقد من معلومات.

وبالاطلاع على قانون سلطة النقد الفلسطيني رقم (٢) لسنة ١٩٩٧، فالمادة (٣٣) منه نصت على (انه لا يجوز لأي عضو أو موظف أو وكيل أو مدقق حسابات، أو مراسل أن يفشي، أو يعلن بأي شكل كان أو يستخدم أو يطلع شخصا آخر على بيانات أو معلومات تتعلق بشؤون سلطة النقد أو عملاتها ، يكون قد حصل عليها بحكم الوظيفة ، ما لم يكن ذلك مما يقتضيه القيام بواجباته ، وفق تعليمات رسمية محددة أو تنفيذا للقانون أو لحكم قضائي).

ويمكن لسلطة النقد أن تحقق ربحا وفقا للمادة (١٠) منه، وقانون الضريبة يفرض على كل شخص تحقق له الربح، وكما أنها غير معفاة من الضريبة لذا يقع عليها التزامات تقديم الكشف والمعلومات الخاصة بتنفيذ قانون الضريبة، إلا أن سلطة النقد قد تمنع عن تقديم المعلومات للسلطة الضريبية المختصة استنادا إلى حكم الفقرة أ من المادة (٤٤) من القانون

الضريبي المعمل به لدينا التي تقضي بعدم إكراه أي موظف بإفشاء أي تفاصيل يكون ملزم بحكم القانون بعدم إفشائها، فهذا الأمر يقتضي ضرورة تعديل نص الفقرة (١) من المادة (٤٤) (السالفة لأن يكون حق الاطلاع على كل ما لدى الهيئات الرسمية والمحلية جائزا لغايات تطبيق أحكام القانون الضريبي

-حكم الاطلاع على ما لدى السلطات الضريبية الأخرى من معلومات.

أما تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية لغايات تنفيذ أحكام التشريعات الضريبية على اختلافها، وبالرجوع إلى أحكام قانون ضريبة الأراضي رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٥ ولا يوجد بهذا القانون أي نص يمنع اطلاع دائرة ضريبة الدخل على المعلومات المكتوبة أم شفاهه الموجودة بحوزة سلطة ضريبة الأراضي. ٥٨٢١٧٧

بينما بالرجوع الى الأمر العسكري رقم (١١٧٩) ٥٧٤٧ - ١٩٨٦ الخاص بتبادل المعلومات بين سلطات الضريبة حيث نصت المادة (٤) منه نص على (رغم المذكور في تشريعات الضريبة، يحق لسلطة الضريبة إعطاء معلومات لسلطة القضائية لأغراض النظر في قضايا تنفيذ تشريعات ضريبية أو مخالفة لتشريعات ضريبية كما ذكر، إذا يحق لها إعطاء هذه المعلومات لسلطة الضريبة التي كلفت بتنفيذ هذه التشريعات الضريبية)، ولأهمية هذه المعلومات في ضمان حق الخزينة العامة أرى أن على المشرع أن يفرض على جميع السلطات الرسمية ألا تمنع اطلاع السلطات الضريبية على أي معلومة لتنفيذ التشريعات الضريبية ، بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام معلوماتي رسمي ومركزي فلسطيني يُمكن جميع الجهات الرسمية كلا حسب صلاحيته أن يستفيد من المعلومات التي تخصه منه لغايات تنفيذ القانون.

ب- حكم الاطلاع على ما بحوزة الأفراد والهيئات الخاصة من معلومات.

فجاء حكم الفقرة (د) من المادة (٢٨) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بإعطاء مأمور التقدير أو أي موظف عمومي مفوض خطيا من قبله أن يدخل محل أي مستخدم (بكسر الدال) ، للاطلاع على دفاتره ، ومستنداته ، وقيوده المتعلقة بالخصميات.

وتم جاءت الفقرة (١) من المادة (٣٧) منه بحكم أعطت به مأمور التقدير صلاحية تكليف أي شخص تقديم كشوف ومعلومات إضافية بشأن أي مسألة يقتضي تنفيذ القانون الحصول عليها ، وكما أعطت الفقرة الثانية من المادة مأمور التقدير صلاحية دخول أي مكان يجري تعاطي عمل فيه وإن يطلع على السجلات والقيود والمستندات المتعلقة بالعمل (الكشف الحسي) .

حيث يقع على كل المنشآت الخاصة خلاف الجهات الرسمية والمحلية السالفة، أن تقدم ما لديها من معلومات أو مستندات أو دفاتر وأي قيود أخرى لديها للجهة المختصة لغايات تطبيق القانون، ما لم ينص قانون الضريبة على خلاف ذلك، كحكم الاطلاع جبرا على ما لدى أي شخص مؤتمنا على أسرار عمله وهو ما جاء بمقتضى حكم الفقرة (٣) من المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل الساري لدينا الذي نص على (ألا يستجوب كاتب المكلف أو وكيله أو خادمه أو أي شخص آخر يكون مؤتمنا على أسرار عمله إلا بطلب من المكلف) ،لذا سأتناول حكم الاطلاع على المعلومات لدى بعض الجهات الخاصة والتي أرى ضرورة التطرق لها فيما يلي:-

-حكم الاطلاع على المعلومات التي بحوزة المحامي والتابعين المؤتمنين على أسرار المتبوع.

فالمحامي تقتضي طبيعة عمله المحافظة على سر المهنة وهذا ما جاءت به الفقرة (٤) المادة (٢٨) من قانون تنظيم المحاماة رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م نصت على انه يحظر عليه (أداء شهادة ضد موكله بخصوص الدعوى التي كان وكلا فيها أو إفشاء سر أؤتمن عليه أو عرفه عن طريق مهنته المتعلقة بأسرار الموكلين لدى القضاء في مختلف الظروف ولو بعد انتهاء وكالته) ، فالقانون وأخلاقيات المهنة تقتضي عدم إفشاء الأسرار وبالتالي لا يجوز مطالبته بتقديم أي معلومات عن وكلاءه ومهما تكن ضرورة الحصول عليها لتنفيذ القانون.

بالإضافة إلى الأشخاص التابعين للمكلف والمؤتمنين على أسرار عمله والذين يعملون تحت أمرته وتقتضي طبيعة عملهم عدم إفشاء أي معلومة دون موافقته، وهذا الحكم لا يشمل الوكلاء القائمين على إدارة أعمال غير المقيم و الأشخاص الملزمين بمقتضى القانون للقيام بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه والأشخاص الذين لا تربطهم بالمكلف علاقة تبعية كمن تربطهم به علاقة تجارية.

-حكم الاطلاع على ما بحوزة مدقق الحسابات من معلومات ضريبية.

فمدقق الحسابات ^(١) ليس وكلا ، ولا تابعا ، وإنما هو طرف محايد مستقل ، يقوم بالتأكد ، والتحقق من صحة البيانات المالية ، وفق معايير تنظيم مهنة مدققي الحسابات ليصدر في النهاية تقريره الفني المحايدة ليستفيد منه كل أصحاب العلاقة ومنهم الإدارة الضريبية ،

(١) جمعة ، احمد حلمي ، المدخل الحديث في التدقيق ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار الصفاء ، ٢٠٠٠ ، ص ٣١٥ - التميمي ، هادي ، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، عمان ، مركز عجلون للكتب ، مطبعة ١٩٩٨ ، ص ١٨٥ .

بالتالي لا يمكن تطبيق عليه حكم الفقرة (٣) من المادة (٥٦) ، وانما يعتبر كأى شخص اخر وفق أحكام القانون ، الا ان على المشرع ومن الضروري ان يأتي بنص صريح على التزام مدققي الحسابات في تقديم المعلومات الضريبية عند الطلب من الجهات المختصة كما جاء به حكم الفقرة (ج) والفقرة (د) ^(١) من المادة (٢٢) من التشريع الأردني المقارن رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

-حكم الاطلاع على ما لدى المنشآت التجارية الخاصة وخاصة ما لدى البنوك من معلومات متعلقة بعملائها: يعتبر قانون الضريبة من النظام العام، وقواعده قواعد أمر لا يجوز الاتفاق على ما يخالف أحكامه، بينما قانون التجارة هو قانون خاص يجوز الاتفاق على مخالفته أحكامه ما لم يقر القانون عدم جواز الاتفاق، وبالرجوع إلى أحكام القانون التجاري الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦ حيث أعطى قانون التجارة حق الاطلاع في حالات محددة وكما يجوز لأصحاب العلاقة التنازل عنها لاعتبارها من الحقوق الخاصة كأن يتفق التاجر مع آخر على أن يسلمه الدفاتر او اطلاع عليها كليا او جزئيا وهو ما أتت به حكم المادة (٢٠) من قانون التجارة التي نصت على أن (تسلم الدفاتر بكاملها او نسخ عنها إلى القضاء في أحوال الإرث وقسمة الأموال المشتركة والشركة والصلح الواقي والإفلاس وفي أموال المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات).

وكما منح المشرع الإدارة المختصة أن تطلب من أي جهة الاطلاع على أي معلومات تقتضيها غايات تنفيذ القانون إلا في الحالات التي نص عليها المشرع، ولم يأت القانون على اعتبار البنوك من الجهات التي لا يجوز الاطلاع على ما لديها للغير، إلا أن البنوك في فلسطين ترفض اطلاع الإدارة الضريبية المختصة على ما يخص عملائها لغايات فرض الضريبة عليهم، فعلاقة البنك بالعملاء ليست علاقة تبعية فهو يملك شخصية مستقلة باعتباره شركة مساهمة عامة يقوم على استثمار الأموال المودعة لديه وتقديمه خدمات مصرفية لعملائه بالإضافة إلى تملكه الشخصية الضريبية باعتباره مكلف يقع عليه الالتزام المحددة

(١) قد جاءت الفقرة (ج) منه (يترتب على الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في المملكة ان يقدموا للدائرة بيانا باسماء عملائهم وعناوينهم جميعا سواء أكانوا ممن تنطبق عليهم أحكام هذه المادة ام لا ممن تولو تنظيم دفاترهم وحساباتهم او فحصها وتدقيقها على ان يقدم البيان خلال مدة اقصاها اليوم الحادي والثلاثين من شهر آذار من السنة اللاحقة وفي حالة التخلف عن ذلك خلال المدة المقررة يعاقب الشخص المرخص بالحبس لمدة لا تقل عن شهر واحد ، ولا تزيد عن ستة اشهر او بغرامة لا تقل عن خمسمائة دينار ولا تزيد على الف دينار وفي حالة التكرار يسحب ترخيص مزاولة المهنة) .

والفقرة (د) منه التي نصت على أن (للمدير بموافقة الوزير منع منقح الحسابات او فاحصها او صاحب مكتب لتدقيق الحسابات من مراجعة مكتب التقدير في أية قضية او عمل خلاف قضيته الشخصية اذا اقتنع انه من خلال مراجعاته وتعامله مع الدائرة ارتكب ما من شأنه الاساءة الى سمعة الدائرة او شرف مهنته او التحايل على هذا القانون او الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه وللوزير ان يصدر امرا ينشر في الجريدة الرسمية وصحيفة محلية على الأقل يقضي بعدم قبول الدائرة للحسابات التي يعدها او يدققها مدقق للحسابات او فاحص له او صاحب مكتب تدقيق وذلك للمدة التي يراها مناسبة) .

بالقانون، لذا يعتبر رفضه أمراً لا يستند على أي مبرر قانوني لأنه لا يوجد نص استثنائي للبنوك يتعلق بسرية معلومات العملاء لديها كما في التشريع الأردني المقارن، وهذا الأمر قد يعرض حق الخزينة للضياع، حتى ولو كان رفض البنوك يستند على أساس وجود اتفاق بينها وبين العملاء، فلا يعتد بهذا الاتفاق لأن محله يتعلق بحق الإدارة الضريبية بالاطلاع المقرر لها في القانون الضريبي الذي يعتبر من النظام العام، بالإضافة إلى هذا، قد يعتبر البنك بمقتضى أحكام القانون هو الملزم للقيام بالتزامات عملائه الغير المقيمين ودفع الضريبة عن الدخول المتحققة لهم لديه، لذا أقترح ضرورة أن يأتي القانون بقواعد واضحة كما تقتضيها قاعدة الوضوح لتفادي هذا الجدل بشأن حكم الاطلاع على ما لدى البنوك من معلومات سرية كما جاء في التشريعات المقارنة.

ثانياً: سلطات أخرى منها :

١-الكشف الحسي : أعطت الفقرة الثانية من المادة (٣٧) من التشريع الساري لدينا المدير او من يمثله صلاحية دخول أي مكان يجري فيه تعاطي العمل وذلك للاطلاع الميداني على طبيعة عمل المكلف ولفحص موجوداته و حساباته وذلك لغايات تطبيق أحكام القانون .

إلا أن هذه الفقرة لم تنص على مواعيد محددة للدخول كما جاءت المادة (١٤٤) من القانون المصري المقارن الذي نص على أن (يتم الاطلاع بالمكان الموجود به الدفاتر والمستندات والمحركات وغيرها وأثناء ساعات العمل الرسمية دون حاجة إلى إخطار سابق)، ولم ينص على إجراءات سابقة على الدخول، والأصل ألا تنتهك حرمة مكان العمل ، فهذا ما يقتضي دخول أماكن العمل في أوقات العمل سواء أكان العمل ليلاً أم نهاراً (حسب طبيعة العمل) ، لان الدخول في أوقات خارج أوقات العمل سيؤدي إلى ما يلي:-

١-إخطار الشخص المعني به الذي سيقضي على عنصر المفاجأة المقصودة من الكشف الحسي، والدخول في غير أوقات العمل تنتفي معه الغاية من الكشف الحسي وخاصة في المنشآت التي يعتمد دخلها على استقبال جمهور المستهلكين (كالنوادي والعيادات والأسواق).

٢-الدخول في أوقات خارج أوقات العمل، قد يلزمها استخدام وسائل العنوة ككسر الأبواب للدخول اليها الذي سيمس معه حرمة مكان العمل .

ب- ضبط السجلات والحسابات والمستندات والاحتفاظ به :

أجاز التشريع الأردني المقارن رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقاً للفقرة (ب) من المادة (٢٣) للإدارة الضريبية المختصة ضبط الحسابات ، والسجلات ، والمستندات الأخرى ، وحدد مدة الضبط بالا تزيد على عشرين يوماً ولمرة واحدة في السنة ، ويكون الضبط خطياً في حالة اقتنع المدير أو من يفوضه خطياً أن الضبط ضروري لتطبيق أحكام القانون .

أما الفقرة (٣) من المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ فقد منحت المدير أو من يفوضه صلاحية ضبط الحسابات ، والسجلات والمستندات الأخرى ، إلا أنه لم يضع مدة محددة لضبطها ، وتركت لتقدير المدير أو الموظف المفوض خطياً منه ، مما سترتب على ذلك من ضرر لأصحابها الذين هم بحاجة إليها في تصريف شؤونهم المهنية. وقد يلجأ موظفي السلطات الضريبية على ضبط الحواسيب الأمر الذي سيسبب اضطراباً لأصحابها ، فالحاسب لا يمثل الحسابات والسجلات والمستندات أي لا يحتوي على برامج محوسبة فقط وإنما قد يحتوي على برامج كثيرة منها ما يتعلق بحرمة الأشخاص وحقوقهم التي لا يجوز لأحد الاطلاع عليها لذا لا يجوز ضبطه إلا باتخاذ إجراءات الضبط من قبل النيابة العامة في حالة وجود جريمة ضريبية ، بالإضافة إلى أنها تحتاج فيمن يستخدمها إلى خبرات فنية ، لذا فالاطلاع على الحواسيب بطريقة غير صحيحة سيؤدي إلى نتائج سلبية في ضياع معلومات لا يمكن استرجاعها .

لذا لم يعد يقتصر النظام المحاسبي على المستندات والحسابات ، والسجلات إنما امتد إلى ظهور البرامج المحوسبة التي شاع استخدامها ، الأمر الذي يتطلب من المشرع إصدار قوانين خاصة به مراعيًا بذلك عدم المساس بحرمة الأشخاص .

٣- الاستجواب: وهو مناقشة الشخص المعني بما توجهه الجهة المختصة من أسئلة واستفسارات ، ومطالبته بالإجابة عنها وهذا ما يستفاد من مقتضى المادة (٩٤) من قانون الإجراءات الجزائية رقم (٣) لسنة ٢٠٠١ التي نصت بأن (مناقشة المتهم بصورة تفصيلية بشأن الأفعال المنسوبة إليه ومواجهته بالاستفسارات والأسئلة والشبهات عن التهمة ومطالبته بالإجابة عليها) ، بينما الاستدعاء هو لسماع أقوال المستدعي ، وهذا ما يستفاد من المادة (٨٠) من قانون الإجراءات الجزائية على (إن يدلي الشهود بأقوالهم فرادي أمام وكيل النيابة بعد حلف اليمين بحضور كاتب التحقيق ، ويحرر محضر بإفادتهم والأسئلة الموجهة إليهم) .

والاستجواب في القانون الضريبي هو إجراء يتخذه موظفو الإدارة الضريبية المختصون للحصول على المعلومات لتحقيق والكشف عن الدخول الحقيقية عن طريق ما قد يحصلون

عليه من معلومات عن طريق استجواب أي شخص يسمح القانون باستجوابه والاطلاع على ما لديه من معلومات شفوية أو مكتوبة تتعلق بتطبيق أحكام القانون وفقاً لأحكام المواد (٢٨) و(٥٦) و(٣٧) من التشريع الساري لدينا.

٤- **حلف اليمين :** يعتبر اليمين طريقاً من طرق الإثبات في الحقوق الخاصة ، التي تقتضيها قاعدة (البينة على من ادعى واليمين على من أنكر)، فأجازت الفقرة (٣) من المادة (٥٦) من القانون المعمول به في فلسطين لمأمور التقدير استجواب أي شخص يعتقد أنه بإمكانه الإدلاء ببينه تساعد للوصول إلى الدخول الحقيقي لربط الضريبة عليه، والتي أجازت استجوابه بعد اليمين أو بدونه وهو أمرٌ منتقد لما يلي:-

أ- لا يعتبر استجواباً وإنما استدعاء شاهد .

ب- اليمين والشهادة لا تصلح^(١) لأن تكون أدلة إثبات في القضايا الضريبية بخلاف ما هو جائز في القضايا الحقوقية والجزائية وذلك لسرية المعلومات الضريبية.

الفرع الثاني : سلطات تحصيل دين الضريبة

لا يكفي ما يمنحه القانون من سلطات التحقق ، والتثبت ، وإنما لا بد من إعطاء الجهة المختصة سلطات تنفيذية لضمان استيفاء دين الضريبة كاملاً ، وأهم هذه السلطات تتمثل فيما يلي:-

أولاً : سلطات التنفيذ الجبري ، والحجز التحفظي ، والمنع من السفر :

يقع على المكلفين دفع الضريبة المستحقة في مواعيدها ، فإن لم تدفع عندئذ يكون من حق الإدارة اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري المقررة لها بمقتضى أحكام القانون ، بالإضافة إلى هذا أعطيت الجهة الإدارية المختصة في حالة توفرت لديها أسباب تدعو للشك بأن حقوقها معرضة للضياع أن تتخذ إجراءات تحفظية كالحجز التحفظي والمنع من السفر.

فموضوعي الحجز التنفيذي والحجز التحفظي سأقوم بدراستهما لاحقاً لذا ستقتصر دراستي على موضوع المنع من السفر في التشريعات الضريبية المقارنة والتشريع المعمول به في فلسطين فيما يلي:-

- فالمشرع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ لم يتطرق إلى منح السلطة الضريبية صلاحية المنع من السفر، وإنما ألزمت المادة (٤٠) منه كل شخص ينوي مغادرة البلاد نهائياً تقديم إقرار ثروة والإقرارات الملزم بها في نهاية السنة ، بالإضافة للمادة (١٧١) منه

(١) د. بيومي ، زكريا ، المرجع السابق ، ص ٤٢٤ - ٤٢٥ .

المتعلقة بضمانات التحصيل لم تأت بإجراء منع السفر كإجراء تحفظي وإنما اكتفت بالحجز التحفظي لضمان حق الخزينة من الضياع .

- بينما القانون الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ حيث أعطت المادة (٤٠) منه للمدير صلاحية طلب من السلطات المختصة عدم السماح لأي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائياً من السفر إلي أن تسوى قضيته أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة.

- والتشريع الساري لدينا حيث جاءت المادة (٦٣) منه بإعطاء مأمور التقدير صلاحية الأمر بشأن عدم خروج أي شخص من المنطقة إذا كان لديه أسباب تدعوه للشك بأن الضريبة لن تجبي بسبب نيته مغادرة المنطقة ، ما لم يدفع الضريبة ، أو يقدم ضمان يقنع مأمور التقدير .

فإجراء المنع من السفر هو إجراء يمس بحقوق الإنسان وخاصة المتعلقة بحرية التنقل ، لذا أرى أن لا يلجأ مأمور التقدير إليه إلا كإجراء نهائي ، أو أن يستعاض عنه بالحجز التحفظي على أمواله .

بالإضافة أن أمر معرفة نية الشخص مغادرة البلاد قد يكون أمراً صعباً لهذا تلجأ السلطات إلي إلزام^(١) كل من يريد الخروج من البلاد الحصول أولاً على شهادة براءة ذمة ، ودفع ما يعادل نصف مبلغ الضريبة المتوقع خلال السنة الجارية .

ثانياً : سلطات أخرى ممنوحة بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية :

يتخذ مأمور التقدير بصفته الشخص المخول اتخاذ إجراءات وصلاحيات الحاكم الإداري وفقاً للمادة (٦١) من التشريع الساري لدينا ان يستخدم صلاحيات الحاكم الإداري في قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ ، ومنها التي تعطي الحاكم الإداري أن يوقف المكلف المتخلف في دائرة تسجيل الأراضي التصرف في أمواله غير المنقولة المسجلة ، أو منع تأمينها أو فراغها أو انتقالها إلى أن تدفع الأموال الأميرية وفقاً للمادة (١٤) منه ، وتستخدم هذه الطريقة كإجراء تحفظي وكوسيلة ضغط لضمان استيفاء حق الخزينة المستحقة كاملاً وبأسرع وقت ممكن .

الطلب الثالث : وسائل التحفيز والترهيب

(١) د. الحيارى، عادل ، المرجع السابق ، ص ٥٥٤ .

يقع دائما على التشريعات الضريبية أن تأت بأفضل الوسائل لضمان حق الخزينة منها وسائل التحفيز والترهيب اللذين سأتناولهما في الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: وسائل التحفيز.

الفرع الثاني: وسائل الترهيب.

الفرع الأول: وسائل التحفيز:

هناك وسائل عديدة يمكن أن تأخذ بها التشريعات الضريبية في حفز الأفراد للقيام بالتزاماتهم الضريبية؛ كتقديم مكافآت نقدية أو عينية أو إشادة بمن يكون له دور في الكشف عن المعلومات و عن الجرائم الضريبية أو أن تأتي بنظام التخفيضات على المبالغ الضريبية المستحقة إن دفعت في المدد المحددة وفق هذا النظام، التي قد تحول دون ضياع حق الخزينة بتشجيع المكلفين على دفع الضريبة المستحقة و بأسرع وقت ممكن، أما موقف التشريعات الضريبية من هذه الوسائل سأتناولها فيما يلي:-

- لم يأخذ القانون المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بنظام التخفيضات، إلا ان تخلف كثير من الممولين عن دفع الضريبة في مواعيد استحقاقها كان سبباً في سن المشرع المصري قانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ بحيث منح هذا القانون خصماً للمكلف يختلف باختلاف المدة التي يفي فيها الممول بما يستحق عليه خلالها^(١)

- وأخذ التشريع الضريبي الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بنظام التخفيضات في الفقرة (ب) من المادة (٢٨) منه التي نصت على أن (لكل شخص تقدم بكشف صحيح ودفع الضريبة المعترف بها الحق بتتزيل (٦%) من هذه الضريبة إذا تم الدفع خلال السنة المشمول بالكشف او الشهر الأول التالي لانتهائها والحق بتتزيل (٤%) منها إذا كان الدفع خلال الشهر الثاني التالي لانتهاء السنة نفسها والحق بتتزيل (٢%) إذا كان الدفع خلال الشهر الثالث التالي لانتهاء هذه السنة ، ويمنح الخصم ذاته عن أي مبالغ دفعت على الحساب واقتطعت ودفعت.

- بينما ما هو معمول به في فلسطين جاء التعديل العسكري الخاص بالسلفيات وأدخل على المادة (٥٩) من التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ووفقاً للفقرة (جـ) منه التي نصت على منح المسؤول إصدار أنظمة خاصة بالتخفيضات ، وتمنح لكل مكلف يدفع السلفة قبل الميعاد الذي تم تحديده لدفعها ، او لمن قام بدفع مبلغ يزيد عن المستحق منه ، حيث ان هذه الفقرة لم تحدد الشروط ، ونسب التخفيضات ، ونطاق الأشخاص الذين

(١) الاستاذ فهمي، محمد مرسى وآخرون، المرجع السابق، ص: ٢٧٨-٢٧٩.

يستحقون التخفيض (بصفة عامة أم فئة معينة) وإنما ترك أمر تحديدها إلي المسؤول ، وأحكام هذا النظام كانت محددة على ما يستحق على المكلف من دفعات في المواعيد المحددة لدفعها حسب نظام السلفيات ، وبمقتضى ذلك يخرج من صلاحيات المسؤول في منح التخفيض في كل مبلغ يدفع بناء على الإقرار الذاتي أو التقديرات أو التقسيط المحددة بالقانون .

ولكن ، ما حكم المبالغ التي تحصل من المنبع ؟، فما يحصل من المصدر خلال السنة الضريبية يعتبر كل مبلغ وفقاً لحكم الفقرة (ج) من المادة (٥٩) منه تم دفعه أو خصمه في المصدر خلال السنة المالية من دخل المكلف على نفس السنة دفعة تحت حساب السلفيات المستحقة على المكلف ، وبالتالي لو كان هناك سلفيات مستحقة غير مدفوعة خلال السنة ، ودفع أي مبلغ في المصدر خلالها سيكون دفعها تسديداً لقيمة مبالغ السلفة المستحقة لذا تخضع لنظام التخفيضات باعتبارها من السلفيات .

وأرى ضرورة أن يأخذ المشرع بنظام التخفيضات لحفز المكلفين على دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة به للاستفادة منه ، لما سيحقق للخرينة في استيفاء مستحقاتها في أسرع وقت ممكن ومما سيخففه من عبء الضريبة على المكلفين، والأخذ بما جاءت به الفقرة (ب) من المادة (٢٧) من القانون الأردني السالف ولكن مع مراعاة الملاحظات التالية:-

أ- أن يحدد المشرع ماهية الكشف غير الصحيح لأن جعل هذا الحكم مطلق سينجّل الكشف غير صحيح لمجرد وجود ولو خطأ حسابي بسيط ، أو لوجود أي خلاف في تحديد الوعاء الضريبي فعندها يحتج به بعدم منحه التخفيض المستحق مما سيجعل حكم هذه المادة غير فعال لأنه ليس هناك أنسانا معصوماً عن الخطأ.

ب- للمستفيد من هذا النظام أن يدفع المبلغ المعترف به فإن دفع جزءاً منه في المدد المحددة ولم يكتمل دفع المبلغ المعترف به سيستحق عن المبلغ المدفوع وهو ما تقر به التشريعات الضريبية، إلا أنني أرى أن لا يمنح هذا الخصم إلا في حالة تم دفع كامل المبلغ المعترف به خلال المدد المحددة للاستفادة منه، وفي حالة لم يكتمل دفعه خلال المدد المحددة فيه أن يحرم من الاستفادة منه عن المبلغ الذي دفعه خلالها، وذلك لحفزهم على دفع كامل المبلغ المعترف به خلالها.

ج-وان يأتي بنص محدد وليس كما جاءت به الفقرة (ب) من المادة (٢٨) من القانون الأردني المقارن من نص غير محدد المتعلق بالتخفيضات عن المبالغ المدفوعة على الحساب الذي نص على أنه (يمنح الخصم ذاته عن أي مبالغ دفعت على الحساب أو اقتطعت ودفعت)، فيتبين من هذا النص أنه لم يحدد النسب كما أنه لم يحدد المدد المحددة للدفع، فالمبالغ التي تدفع على الحساب قد تدفع خلال السنة أي قبل نشأة دين الضريبة أو بعدها أي بعد نشأة دين الضريبة، حيث لا تنطبق عليها المدد المحددة بحكم هذه الفقرة المحددة بالمبالغ المدفوعة بها حسب التقدير الذاتي السنوي .

ولم يأت التشريع الساري لدينا بنظام المكافآت، فالأخذ به سيؤكد بالإضافة إلى ضمان حق الخزينة بان الالتزام بتحصيل وفرض الضريبة كاملاً يعتمد على قيام الموظفين بواجبهم الذي سيحفزهم للقيام بواجبهم بكل كفاءة، حيث استحدثت المشرع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ هذا النظام وفقاً لما نصت عليه المادة (٥٠/ب) منه التي نصت على أن (لمجلس الوزراء أن يصدر التعليمات أو الأنظمة المتعلقة بالمكافآت الخاصة بموظفي الدائرة، وغيرهم، واستحقاقها، وكيفية دفعها، والإكراميات التي تيسر حسن تحقيق الضريبة وعدالة فرضها ويخصص سنوياً في موازنة الدولة المبالغ اللازمة للإنفاق على تلك الوجوه وعلى تحسين سير العمل، وحسن الأداء في الدائرة وتطوير جهازها).

الفرع الثاني : وسائل الترهيب

وضعت التشريعات الضريبية من أجل التقيد بأحكامها ولضمان تحصيل دين الضريبة عقوبات وغرامات تأخير التي سأتناولها فيما يلي:-

أولاً : العقوبات

فالجزاءات التي جاءت بها التشريعات الضريبية المترتبة على الجرائم الضريبية فمنها عقوبات بحتة (كالحبس والغرامة) ومنها عقوبات تعويضية^(١) تجمع في أحكامها بين أحكام التعويض في بعضها، ومع أحكام الغرامات في أحكام أخرى، حيث تعتبر كتعويض لما فات

(١) أن طبيعة الغرامة كانت محل جدل فذهب البعض إلى أن هذه الغرامة ليست إلا تعويضاً مدنياً للخراتع عما أصابها من ضرر وقيل بان الوظيفة التي تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه بتلك التي يقوم بها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية راجع ذلك في دفتحي احمد سرور، المرجع السابق، ص ١٩٧ .
وذهب البعض الآخر إلى أن المشرع بهذا الوصف قد حسم الخلاف كله وهو قول يتفق مع ما ذهب إليه البعض في الفقه الإيطالي من أن العبرة في تمديد طبيعة الغرامة إنما يكون بتسمية المشرع لها، المرجع السابق، ص ١٩٨ .
وهناك من رأى (أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، راجع المرجع السابق ص ١٩٩، وذهب رأي آخر إلى أن الغرامة الضريبية هي من قبيل الجزاءات الإدارية قولا منها بأنها تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة) وكذلك راجع المرجع السابق، ص ٢٠١ . إلا أن الرأي الغالب أن لها طبيعة خاصة تحكمه قواعد قانون الضريبة وراجع في ذلك د. نقولا، قنري المرجع السابق، ص ١٥٦-١٩٢ ود. لحد فتحي، المرجع السابق، ٢٠٢ - ٢٠٨.

الدولة، وتأخذ من أحكام التعويض في أنها ليست شخصية، ولا يطبق عليها القانون الأصلح للمتهم ، وتأخذ بمبدأ التضامن واستبعاد الإكراه البدني بحيث يتم التنفيذ عليها بطريقة الحجز الإداري^(١)، وتتشابه مع العقوبات في أنها تؤلم المكلف المخالف، وكذلك يحكم بها القضاء تلقائياً دون ضرر^(٢)، إلا إن للجرائم الضريبية وللعقوبات الضريبية أحكام خاصة بها ، لا تستمد من أحكام قانون العقوبات وهو ما سأتناوله فيما يلي:-

-في طبيعة العقوبات في التشريعات الضريبية تختلف عن طبيعة العقوبات الجزائية، حيث تتمثل العقوبات الجزائية في العقوبات البدنية، والمقيدة للحرية، والغرامات، والمصادرة، إلا أن العقوبات في التشريع الجنائي الضريبي له طبيعة خاصة إذ تأخذ أشكالاً تختلف عن العقوبات الجزائية وهذا ما سيتضح في أحكام القوانين المقارنة والساري لدينا فيما يلي:-

التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٣٣ وفقاً للمادة (١٧٩) فقد رتب على الشريك المسؤولية التضامنية في أداء قيمة الضريبة المستحقة، والمادة (١٨٤) منه نصت على عقوبة الحبس ، والغرامة ، وتعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

فقد جاءت المادة (٤٢) من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بنص على عقوبة الحبس أو غرامة مع ضمان مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة، والتشريع الساري لدينا في المادة (٦٧) نص على عقوبة الحبس سنتين أو بالغرامة (ضعف قيمة الدخل الذي أخفاه) أو بالعقوبتين معا.

والأصل في العقوبات هو ضمان حق الخزينة عن طريق إيلام المخالف بما يرتبه القانون من غرامات وتقييد للحرية وتعويض حق الخزينة، ولإستيفاء الدولة حقها كاملاً في المواعيد المحددة فهذا يدعو المشرع إلى التشدد في العقوبات المالية بحيث تكون متناسبة للمحافظة على حق الخزينة نتيجة مخالفة أحكامه في التخلف والامتناع قصداً عن الالتزام الضريبي وأن تكون رادعة بما تحققه من إيلام وتعويض يحدده القانون.

-في أحكام التحقيق وإقامة الدعوى الجنائية، فوفقاً للفقرة (٢) من المادة (١٩) من قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (٣) لسنة (٢٠٠١) الذي أعطى صلاحية الاستدلال، والتحقيق، والاستقصاء عن الجرائم لمأموري الضبط القضائي، بينما صلاحية إقامة الدعوى وفقاً لأحكام مادة (١) منه تكون من اختصاص النيابة العامة وأحكام هذا القانون تسري على

(١) دسور، احمد فتحي ، المرجع السابق ، ص ٢١٣.
(٢) د. نقولا ، قدرى ، المرجع السابق ، ص ٣٤ - ٣٦ .

التي تقع على الأشخاص والأموال الخاصة والعامة إلا أنها لا تسري كل أحكامها على تحريك الدعوى المتعلقة بالحق العام خاصة تلك المتعلقة في الجرائم الضريبية وهذا ما سيتضح من تناول دراسة أحكام التشريعات الضريبية المقارنة والقانون المعمول به في فلسطين. فيما يلي:-

فبالرجوع إلى أحكام التشريع المصري القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ في المادة (١٩١) منه، التي نصت على أن تكون إحالة الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلى النيابة العامة بقرار من وزير المالية ولا ترفع الدعوى العمومية إلا بطلب منه. سيمنا كل من القانون الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والقانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المعمول به لدينا لم ينصا كالتشريع المصري على اشتراط رفع الدعوى الجنائية الضريبية بطلب من وزير المالية او من يفوضه، بينما استقرت محكمة التمييز على أنه (ليس للنائب العام صلاحية إقامة الدعوى عن الخزينة إلا إذا طلب إليه المرجع المختص ذلك ...)

في أحكام التصالح في مواد الجرائم، وبالنسبة لأحكام قانون الإجراءات الجزائية الفلسطينية رقم (٣) لسنة ٢٠٠١ وفقاً للمادة (١٦) التي نصت على انه (يجوز التصالح في مواد المخالفات والجنح المعاقب عليها بالغرامة فقط ...)

بينما التشريعات الضريبية المقارنة والساري لدينا، أجازت التصالح وفق أحكام الفقرة (١) من المادة (٧١) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ وكما يحق للمسؤول أن يجري التصالح ووقف إجراءات المحاكمة مقابل عوض مالي يوافق عليه الشخص المخالف وهو ما يتضح من نص الفقرة (ب) من المادة السالفة على ان (كل من ارتكب مخالفة طبقاً للمواد ٦٧ حتى ٦٩ يحق للمسؤول بموافقة ذلك الشخص أن يقتضي منه عوضاً مالياً لا يزيد عن ضعف الحد الأعلى للغرامة التي يمكن فرضها على هذه المخالفة ...)، وبمقتضاها وضعت حد أعلى للعوض لا يزيد على ضعف الحد الأعلى للغرامة، إلا انه لم يحدد الحد الأدنى للعوض ، فيقع على المشرع تحقيقاً للعدالة تحديده ، حتى لا يكون هناك مجال للمحاباة او الظلم من قبل المسؤول في تحديده ، وأرى أن يحدد وأن يتبنى العوض كما في التشريع المصري المقارن^(١) بنسبة مئوية من المبلغ الذي لم يؤد بسبب المخالفة.

ثانياً : الغرامات التأخيرية

(١) وفقاً لما نصت عليه المادة (١٩١) من القانون المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ (الوزير المالية أو من ينييه حتى تاريخ رفع الدعوى العمومية الصلح مقابل ١٠٠% مما لم يؤد من الضريبة ، فإذا كانت الدعوى العمومية قد رفعت ولم يصدر فيها حكم نهائي يكون الصلح مع الممول دفع مبلغ يعادل ١٥٠% مما لم يؤد من الضريبة)

اختلفت التشريعات الضريبية في تسميتها ؛ فسميت بالإضافات وأحياناً بالفوائد ، أو الغرامات التأخيرية ، فهذا يدل على طبيعتها الخاصة التي لا تأخذ بحكم الفوائد التأخيرية ولا بالغرامات، وإنما تستمد أحكامها من نصوص القانون الضريبي الذي رتبها من أجل ضمان حق الخزينة ، وحفز المكلفين على دفع المبالغ المستحقة عليهم في مواعيدها وإلا وقعت عليهم .

والغرامات التأخيرية ليست عقوبة تترتب نتيجة ارتكاب المكلف مخالفة يعاقب عليها القانون بالحبس والغرامات، وإنما تترتب نتيجة واقعة التأخير عن دفع الضريبة في مواعيدها لذا يقع على المشرع، عدم المغالاة^(٧) في قيمتها حتى لا تنقل العبء على المدنيين مما يتعذر معها عليهم تسديدها وهذه الغرامات سأتناولها في القوانين المقارنة والقانون الساري لدينا فيما يلي.

حيث رتبّت المادة (١٧٢) من التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ مبالغ تستحق مقابل التأخير عن دفع الضرائب المستحقة من واقع الإقرار أو الربط التي رتبّت بقوة القانون ولو صدر قرار بتقسيطها أو ما لم يورد من المبالغ أو الضرائب التي نص القانون على حجزها من المنع في مواعيد محددة لأدائها.

- كما رتب التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وفقاً للمادة (٣٨) منه إضافة تعادل ١,٥ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة كل شهر تأخير ولم يأت بحكم مدى استحقاق الفوائد في حالة تقسيط المبالغ المستحقة.

- والتشريع الضريبي المعمول به في فلسطين رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ وفقاً للمادة (٦١) حيث رتب فوائد (غرامات تأخيرية) على المبالغ المستحقة على السلفيات بنسبة ١,٥ % عن كل (١٥) يوماً تأخير و ١ % على المبلغ المستحق لدفع غير السلفيات، حتى ولو صدر قرارا بتقسيط الضريبة وهو ما يستفاد من حكم نص الفقرة (ب) من المادة (٦١) منه والمتعلقة بتقسيط الضريبة التي رتبّت فروق قيمة العملة دون الفوائد التأخيرية حيث نصت على أنه (وبشرط أن المكلف يدفع عن فترة التأجيل فرق قيمة عملة).

وأعطى المسؤول وفق التعديل العسكري على المادة السالفة ووفقاً للفقرة (هـ) منها بالتنازل عن الفوائد التأخيرية أو تخفيفها وهذا حكم معاب لم تأت به التشريعات المقارنة الذي جعل

(٧) الاستاذ ، صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٧٩

قرار ترتيب الفوائد التأخيريه وفروق قيمة العملة بيد المسؤول مما سيخل بقاعدة العدالة والمساواة بالإضافة إلى ما يترتب عند تطبيقها من ظلم ومحاباة.

المبحث الثاني: ضمانات المكلفين في تحصيل دين الضريبة.

لا تقف التشريعات الضريبية عند حماية حق الخزينة دون حقوق المكلفين والملزمين بأحكامه، وإنما تضع الأحكام التي تكفل حقوق الأفراد في مواجهة الإدارة الضريبية المختصة، وبالتالي سأقوم في هذا المبحث بدراسة أهم الأحكام الضريبية التي تضمن حقوق المكلفين في مطلبين:-

المطلب الأول : ضمان حقوق وحرريات المكلفين الشخصية والمهنية.
المطلب الثاني : الحق في الاعتراض والتصحيح والرديات.

المطلب الأول: ضمان حقوق وحرريات المكلفين الشخصية والمهنية.

يقع على المشرع الضريبي وضع الأحكام التي تكفل للمكلف حريته الشخصية والمهنية دون المساس بها من قبل السلطات الضريبية ذات السلطات الواسعة في التحقق والتحصيل وهذه الأحكام سأتناولها في فرعين هما:-

الفرع الأول: أحكام المحافظة على الأسرار الرسمية .

الفرع الثاني : أحكام الاطلاع على الحرمان الشخصية .

الفرع الاول : أحكام المحافظة على الأسرار الرسمية .

تملك السلطات المختصة في سبيل التحقق وتحصيل الضريبة الاطلاع على المستندات، والدفاتر، والسجلات وغيرها، من اجل الحصول على معلومات حول دخل المكلف الحقيقي لتطبيق أحكام القانون، فمن خلال هذه السلطات الممنوحة سيحصل الموظفون المختصون على معلومات قد يكون كشفها على قدر كبير من الأهمية مما سيخلق بالمكلف المتعلقة به عبئاً ضريبياً كبيراً عند كشفها.

فجاءت التشريعات الضريبية بأحكام تكفل سرية المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل موظفي الإدارة الضريبية التي سأتناولها في التشريعات الضريبية فيما يلي:

التشريع الضريبي المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ حيث نصت المادة (١٤٦)

منه على أن (كل شخص يكون له بحكم وظيفته واختصاصه او عمله شأن في ربط وتحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون او في الفصل فيما يتعلق بها من

منازعات ملزم بمراعاة سر المهنة ، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط ، وتحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً .

لقد جاء كلا من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بأحكام تتعلق بالمحافظة على الأسرار الرسمية والتي سنجملها فيما يلي:-

أ- حكم من يضطلع بحكم وظيفته على ما يتعلق بتنفيذ القانون :

نصت الفقرة (١) من المادة (٤) ^(١) من التشريع الساري لدينا على اعتبار كل ما يضطلع عليه الشخص بحكم وظيفته أسرار مكتومة ، حيث نصت على أنها سرية ومكتومة وان يتداول بها على هذا الأساس بحيث يؤكد هذا النص على ضرورة وجوب أن تكون المعلومات التي يحصل عليها بحكم وظيفته سرية ، لذا فهي أمانة لا يجوز تداولها إلا في نطاق الوظيفة .

وكما أكد المشرع على تأكيد وجوب السرية إذ ألزم المدير وفقاً للفقرة (٢) المادة (٤) بأن يلزم الموظف والمستخدم تقديم تصريحاً موقعاً عليه أمامه بالمحافظة على أسرار المهنة. واستحدث المشرع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ البند (٣) الفقرة (أ) من المادة (٤٥) منه للتأكد إن كان الموظف ، يحافظ على أسرار المهنة أم لا ، عن طريق مراقبة الوضع المالي له ولزوجته وأولاده القصر ، بأن يقدم إقراراً بثروتهم ، ومصادر دخلهم وإلزامه أن يبلغ في مطلع كل سنة الدائرة الضريبية عن أي زيادة قد طرأت على ثروتهم ومصدرها ، من أجل تعريف الموظف بخطورة إفشاء أي معلومة اضطلع عليها بحكم وظيفته لمسائلته من أين لك هذا ؟ في حالة طرأت زيادة على ثروته أو ثروة زوجته أو ثروة أولاده القصر ، فأرى أن يأخذ المشرع بهذا البند لمحاربة العابثين ولضمان عدم إفشاء الأسرار الرسمية وخاصة في الأمور المتعلقة بقضايا الرشاوى التي يحصل الموظفون عليها مقابل إفشاء أسرار المكلفين.

ب- حكم إبراز الكشوف أو المستندات أو قائمة التقدير أو نسخها :

لا يجوز للموظف في حالة وجود منازعه قضائية ، وحالة تعقب جرم ضريبي ان يبرز أي كشف، أو مستند أو قائمة تقدير، إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه ، وحسبما يقرره المدير وفقاً للفقرة (٣) من المادة (٤) من التشريع الساري لدينا، بينما ميز القانون الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ بين المنازعات القضائية لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ،

(١) المادة (٤٥) من القانون الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ .

والمنازعات القضائية الأخرى لدى المحاكم الأخرى التي ترك لمأمور التقدير صلاحية غير مقيدة بقرار المدير ، فأعطاه الحرية في تقديم أي كشوف او مستندات وقوائم يرى ضرورة إبرازها أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لاثبات حق الدولة دون ان يعتبر مأمور التقدير مفسياً للأسرار الرسمية ، وهذا وفقاً للفقرة (هـ) من المادة (٤٩) منه التي نصت على أنه (لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون او المضطلع بتنفيذ أحكامه بان يبرز أي مستند او كشف او قرار تقدير او نسخاً عنها في أية محكمة غير محكمة الاستئناف قضايا ضريبة الدخل ...).

من الأفضل أن يفرق بين حالتي المنازعة لدى القضاء بصفة عامة؛ الذي يتطلب نظراً قضاياها بشكل علني، وبين محكمة قضايا ضريبة الدخل التي لا تنتظر قضاياها المتعلقة بربط الضريبة إلا بصورة سرية وفقاً للمادة (٥٧) من القانون الساري لدينا ، بالإضافة إلى هذا فان اشتراط إبراز المستندات أو الكشوف بأمر من المدير وبما يراه ضرورياً سيقيد سلطات مأمور التقدير، مما سيطيّل أمد نظر المنازعات عملياً إلى أن يرجع المأمور إلى المدير للإذن له بتقديم أدلة الإثبات خلالها إلا انه يمكن حل هذا الأمر عملاً عن طريق تفويض عام بهذا الشأن.

مع ملاحظة أن الفقرة (٣) من المادة (٤) من القانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ لم تأت بحكم في حالة اطلاق متعقب الجريمة الضريبة خاصة بتفصيلات متعلقة بشخصية المتعقب للجرم او مكان اطلاعه على الكشوف او المستندات التي يراها المدير ضرورية ان كان في الدائرة أم في مكان آخر.

وحفاظ على سرية المعلومات أقترح ان يكون مكان الاطلاع هو دائرة ضريبة الدخل، وأن يكون الشخص المطلع هو النائب العام او من يفوض منه خطياً من مأموري النيابة العامة، وبالإضافة إلى هذا أرى ان تشمل أحكام إفشاء الأسرار الرسمية الموظفين القائمين على أعمال محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وعلى الأشخاص المتعقبين للجرم الضريبي.

ج- حكم من قام بإفشاء الأسرار الرسمية:

جاءت الفقرة الرابعة من المادة (٤) من التشريع الساري لدينا بعقوبة مالية او بالحبس مدة لا تزيد على سنة في حال أفشى الموظف لخلاف الشخص الذي يخوله القانون او المدير تبليغها إليه، أو لأي غاية خلاف غايات هذا القانون فأرى في ذلك:

١-الأصل بالمشروع ألا يحدد العقوبة بسنة وإنما يضع عقوبة تتناسب وجريمة إفشاء أسرار المهنة ، التي قد تكون على أهمية كبيرة لمن تخصصهم تلك البيانات المفشاء ، حتى ولو كانت غير مقصودة، وبالإضافة إلى هذا أن تتناسب والأمان الموكلة إليه كموظف عمومي .

٢-بالإضافة إلى أن توقع عليه العقوبات الجزائية القصوى المحددة لجريمة الرشوة إن توفرت أركانها وتعويض المتضرر في حال وجود الضرر.

الفرع الثاني : الاطلاع على الحرمات الشخصية :

لا يجوز لأحد الاطلاع على الحرمات الشخصية، وتثير قضية الحرمات الشخصية إشكاليات في عمل موظفي الدائرة الضريبية، ويعتبر المساس بها وعدم الاكتراث من قبلهم بذلك تجاوزاً لمبدأ سيادة الدستور الذي كفل للأفراد حرياتهم وحقوقهم الشخصية.

ولم تنص التشريعات الضريبية على هذا الأمر إلا أن القضاء الضريبي جاء به في انه (ليس لموظفي الضرائب تفشيش محل تجاره الممول او محل سكنه، فحق التفشيش لم يصرح به إلا لقاضي التحقيق ولا شك ان مأمور الضرائب إذا طلب إلى الممول فتح أدراج مكتبه لتفتيش ما بها وأمره ان يسلم أوراقا تحوي أسراراً وأموراً خاصة إنما يكون قد تجاوز الحدود التي رسمها القانون لحق الإطلاع)^(١)، وحكم آخر رأته فيه أن (للمولين حريات وأسرار يجب أن تصان، ومن حقهم ألا يفتشوا من غير إذن استوفى شكله وأركانه القانونية او تضبط دفاترهم او مستندات في غير موضع الضبط الذي يبيحه قانون تحقيق الجنايات والإجراءات)^(٢).

المطلب الثاني: الحق في الاعتراض والتصحيحات والرديات:

يعتبر القضاء الجهة التي يلجأ إليها كل إنسان في حالة وجود الخصومة، إلا ان التشريعات الضريبية تضع أحكام خاصة في الاعتراض بان تجعله على مرحلتين هما: مرحلة الاعتراض الإداري، ومرحلة الاعتراض القضائي.

وفي حالة أصبح الربط نهائياً، فقد أعطت القوانين الضريبية المكلفين الحق في تصحيح الخطأ الناجم عن تطبيق القانون، وبناء على ما سبق فإنني سأبحث هذا الموضوع في ثلاث فروع هي:-

الفرع الأول: الحق في الاعتراض.

(١) ما قضت به محكمة الاسكندرية المختلطة في حكمها الصادر في أول أغسطس سنة ١٩٤٦ راجع ذلك في: د. بيومي ، زكريا ، المرجع السابق ، ص ، ٤٨٦ .
(٢) قرار المحكمة الابتدائية المصرية في ٢٣ مايو ١٩٤٦ راجع في ذلك المرجع السابق ص: ٤٨٥.

الفرع الثاني: الحق في التصحيحات.

الفرع الثالث: الرديات.

الفرع الأول: الحق في الاعتراض

كما أسلفنا أن القانون ينشئ دين الضريبة، وليس قرار مأمور التقدير إلا قراراً كاشفاً لهذا الدين، ومن أجل تحقيق هذه القاعدة وخوفاً من تعسف الإدارة أعطي المكلف الحق في الاعتراض الذي يكون بعد إشعار المكلف قرار ربط الضريبة وهذا الحق الممنوح للمكلف هو على مرحلتين هما الاعتراض الإداري والطعن القضائي

أولاً: الاعتراض الإداري:

يعترض المكلف في هذه المرحلة إلى الجهة الإدارية التي أصدرت قرار ربط الضريبة، وتختلف التشريعات الضريبية في تشكيل الجهة التي تنظر الاعتراض: -

ففي التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ، جاءت مواده من ١٥٧ إلى ١٥٨ والفصل الأول من الباب السادس عشر الخاص بأحكام الطعون الضريبية لدى لجان الطعن ، التي تشكل وفقاً للمادة ١٥٨ من ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية ويكون من بينهم الرئيس ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم إليهم عضوان يختارهم الممول من بين التجار أو رجال الصناعة أو الممولين ، ويشترط في العضو المختار ان يكون ممن يؤدون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن مائة جنية في السنة .

وفي التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ والتشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ قد جعلاً^(١) الاعتراض لدى المقدر وفقاً للفقرة (٢) من المادة (٥٦) من التشريع الساري لدينا التي نصت على أنه (إذا أراد أي شخص أن يعترض على التقدير المبلغ إليه بمقتضى الفقرة السابقة من هذه المادة يجوز له ان يبلغ مأمور التقدير إشعاراً خطياً يطلب إليه فيه مراجعة، وتنقيح الضريبة المقدرة عليه، وينبغي عليه ان يذكر في الإشعار المذكور بدقه الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه على التقدير، وان يقدم ذلك الاعتراض خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إبلاغه إشعار التقدير ويشترط في ذلك انه إذا اقتنع مأمور التقدير بان الشخص المعترض على التقدير لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة جراء غيابه عن المملكة او مرضه، او لأي سبب معقول آخر يجوز له أن يمدد تلك المدة إلى الأجل الذي يراه معقولاً في هذه الظروف).

(١) المادة (٣١) من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ .

ولضمان حق المكلف من تعسف الإدارة أقترح ضرورة قيام المشرع بتحديد مدة النظر في اعتراض المكلف واتخاذ قرار بشأنه، كما تقتضي العدالة النظر في اعتراض المكلف من قبل موظف آخر لم يسبق له تقدير دخل المكلف لنفس السنة الضريبية وهو ما تبناه المشرع المصري في مرحلة الطعن الإداري والطعن لدى لجان الطعن.

ثانياً : الطعن القضائي :

للجؤ إلى القضاء يعتبر المرحلة التالية لمرحلة الطعن الإداري ويعتبر الجهة التي تكفل حقوق وحريات المكلفين في مواجهة الإدارة الضريبية، حيث يكون للمكلف الطعن في التقديرات لدى القضاء الضريبي المختص الذي قد يكون قضاء مستقل عن القضاء العادي أو غير مستقل عنه وفق أحكام التشريعات الضريبية التي سأتناولها فيما يلي:-

فالتشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ووفقاً للمادة (١٦١) التي أعطت كل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان المقرر، وكما أعطت ووفقاً للمادة (١٦٢) منه على الممول الحق في الطعن بالحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطرق الاستئناف.

بينما جعل كل من التشريع الأردني والتشريع الساري لدينا الطعن القضائي في ربط الضريبة دون منازعات التحصيل لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل^(١) ، باعتبار الطعن لدى الجهة الإدارية بمثابة طعن لدى محكمة درجة أولى وهذا مبرر آخر بأن يتبنى المشرع الطعن الإداري لدى جهة محايدة و على أن تحوي في تشكيلها على قاض واحد على الأقل.

الفرع الثاني : الحق في التصحيحات

تقتضي مصلحة الخزينة ربط الضريبة لإنهاء قضايا المكلفين، ويأتي القانون بقواعد وأحكام بعد ربط الضريبة ليس لمصلحة الخزينة فقط وإنما أيضاً لمصلحة المكلفين، ورعاية حق الخزينة لا يعني أن يكون على حساب حق المكلفين، فأتت التشريعات الضريبية بأحكام إعادة النظر لإرجاع الحقوق المحصلة بغير حق لضمان حق المكلفين ففي:-

(١) المادة (٣٤) من التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ، والمادة (٥٧) من التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ .

-التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ فجاءت المادة (١٥٦) منه بإعطاء الممول الحق بأن يطلب من المصلحة خلال خمس السنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً (المستند على قرار المأمورية أو قرار لجنة الطعن) بالتصحيحات في الأحوال التالية: -

- ١-عدم مزاولة صاحب الشأن - أي نشاط - لما ربطت عليه الضريبة
 - ٢-ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانوناً.
 - ٣-دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة - ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
 - ٤-عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.
 - ٥-الخطأ في تطبيق السعر الضريبي.
 - ٦-الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
 - ٧-عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
 - ٨-عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
 - ٩-عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التي تشغلها المنشأة .
 - ١٠-عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً
 - ١١-تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات ومصروفات تخص سنوات أخرى.
 - ١٢-إذا تم بالمخالفة لقرارات لجان تقييم رؤوس أموال المنشآت الممول .
- ولوزير المالية أن يضيف بقرار منه إلى تلك الأحوال أحوالا أخرى.

إلا أن المادة (٥٤) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا قد جاءت بحالات يجوز فيها للوزير أو من يفوضه خطياً بإعادة النظر وتخفيض الضريبة في:-

- أ-حالة تصحيح الأخطاء الحسابية
 - ب-وحالات الإعفاءات الشخصية والعائلية والتناقصات
 - ج-وفي الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المستحقة بموجب التقدير الذاتي أو الإداري أو بعد الاعتراض الإداري عن خمسين ديناراً .
- أما في حالة زيادة الضريبة، فللوزير أو من يفوضه خطياً بإعادة النظر، والأصل في دين الضريبة أن لا يتجاوز الوقائع القانونية ، فارى انه يقع على المشرع أن يحمي حق المكلف كما يحمي حق الدولة، وحماية القانون لحق المكلف لا يعني انتقاصا من امتياز حق الدولة الحقيقي .
- واخيراً أرى انه يقع على المشرع ضرورة أن يعطي المكلفين فرصة في تصحيح الأخطاء الحسابية ، والأخطاء في تطبيق القانون ، وان يتبنى ما أخذ به المشرع المصري بأن

يقدم المكلف طلب إجراء التخفيضات في دائرة ضريبة الدخل بدلاً من الوزير وإن تشكل لجنة خاصة^(١) بالنظر في هذه الطلبات كما في المادة (١٥٦) من القانون المصري ، وعلى أن تكون التخفيضات في حالات التقدير الذاتي والإداري دون القضائي.

الفرع الثالث : الرديات

حتى يطمئن المكلفين على أن كل مبلغ يدفعونه يزيد على ما هو مستحق عليهم بمقتضى أحكام هذا القانون، لا بد وأن يمنحوا الحق في استرداده ولهذا قد جاءت به التشريعات الضريبية في نظام الاسترداد الذي سأبحثه فيما يلي:-.

أ) التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ، وفقاً للمادة (١١٠) منه ألزم مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي دفعها زيادة عن الضريبة المستحقة عليه ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إشعاره بصدر الورد ، وإلا أستخدم عليها فائدة تأخير تترتب ابتداء من نهاية الثلاثين يوم حتى الرد .

ب) التشريع رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المعمول به في فلسطين والتشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ فوفقاً للمادة (٤١/الفقرة أ) منه أعطت المكلف الحق في استرداد كل مبلغ دفعه سواء أكان بطريقة الخصم أو خلافه ، ويزيد عن القيمة الصحيحة المستحقة عليه ، فيصدر المقدر شهادة بالمبلغ الواجب رده إلى وزارة المالية ، التي يقع عليها لدى تسلمها الشهادة رد المبلغ المذكور^(٢) وهو ما جاء به الفصل الخامس الخاص بالرديات من القانون الساري لدينا في الفقرة (١) التي جعلت رد المبالغ الزائدة بناء على طلب يقدمه المكلف لمأمور التقدير وهذا ما يتضح من نصها على أنه (إذا ثبت لمأمور التقدير بصورة تقنعه أن شخصاً من الأشخاص قد دفع عن أية سنة من سنوات التقدير -بطريق الخصم أو خلافه- مقداراً من الضريبة يزيد عن المبلغ الصحيح المستحق عليه فأن من حق ذلك الشخص أن يسترد المبلغ الزائد الذي دفعه . ويصدر مأمور التقدير شهادة بالمبلغ الواجب رده و من ثم يوعز إلى مكتب المالية لدى تسلمه هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها) .

لذا يشترط القانون أن يثبت المكلف أنه قد دفع مبلغاً زائداً عن المبلغ المستحق عليه ، ولم يشترط المشرع أن يقوم مأمور التقدير برد المبلغ دون مطالبة كما في التشريع المصري،

(١) المادة (١٥٦) من القانون الضريبي المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ التي نصت وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أكثر تسمه لجنة إعادة النظر في الربط النهائي يكون من بين أعضائها عضو مجلس الدولة لدرجة نائب على الأقل ...)

(٢) تمييز /حقوق ٦٥/٤٦٧ ص ٢٦٢ سنة ١٩٦٦ ، التي جاء قرارها في شأن رد المبلغ إلى الشخص المستحق الرديات (إذا كانت نمة الخزينة مشغولة برديات ضريبة الدخل الواجب عليها إعادتها إلى المكلف ونظمت مستنداً (شيكاً) بقيمتها باسمه وسرق المستند وزور وصرف من البنك قبل أن يستلمه المكلف فإن مجرد تنظيم المستند باسم المكلف لا يبرئ نمة الخزينة من المبلغ ما لم يتم تسليم المستند إليه ، راجع ذلك ، المحامي حداد ، تركي ، مبادئ محكمة التمييز ، المرجع السابق ، ص ١٤٣٩ .

وأرى ضرورة قيام المشرع بالنزاع الإدارة الضريبية برد المبالغ الزائدة دون أن يتوقف ذلك على مطالبة المكلف لها، وأن يضع مدد محددة بموجب نظام يصدر لتحقيق هذه الغاية مما يحقق العدالة والاستقرار في القضايا الضريبية ويحافظ على حقوق المكلفين ويحقق الثقة بين كل من المكلف والإدارة الضريبية.

الفصل الرابع: التحصيل الجبري للضريبة.

المبحث الأول: الحجز التنفيذي.

المطلب الأول: مفهوم الحجز التنفيذي.

المطلب الثاني: نطاق الحجز التنفيذي.

المطلب الثالث: انقضاء الحجز التنفيذي.

المبحث الثاني: الحجز التحفظي كضمان لتحصيل الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الحجز التحفظي.

المطلب الثاني: نطاق الحجز التحفظي.

المطلب الثالث: انتهاء الحجز التحفظي.

الفصل الرابع

التحصيل الجبري للضريبة

ينقضي دين الضريبة بالوفاء به في المواعيد المحددة بالقانون، وفي حال تخلف المكلف عن أداء ما استحق عليه، يحق للإدارة المختصة اتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي لاستيفاء دينها كاملاً من أموال المكلفين، وبالإضافة إلى هذا يحق لها اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي على أموالهم لمنعهم من التصرف فيها لضمان عدم ضياع حق الخزينة وهذين الإجراءين سأتناول أحكامهما في المبحثين التاليين:-

- المبحث الأول: الحجز التنفيذي
- المبحث الثاني الحجز التحفظي

المبحث الأول: الحجز التنفيذي

بعد أن تطرقنا إلى أحكام ونظم تحصيل دين الضريبة، وتبين لنا أن الالتزام بدفع الضريبة يقع على الشخص الملتزم بها طوعاً دون أن يتوقف ذلك على مطالبة الإدارة المختصة، وفي حال التخلف عن دفع الضريبة المستحقة، أعطت المادة (٦٢) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا لمأمور التقدير صلاحية اتخاذ إجراءات التحصيل الممنوحة للحاكم الإداري في قانون تحصيل الأموال الأميرية حيث سأتناول موضوع الحجز التنفيذي في مفهوم الحجز التنفيذي ونطاقه وطرق انقضائه وهو ما سنتطرق له في المطالب التالية:-

- المطلب الأول: - مفهوم الحجز التنفيذي
- المطلب الثاني: - نطاق الحجز التنفيذي
- المطلب الثالث: - انقضاء الحجز التنفيذي

المطلب الأول: مفهوم الحجز التنفيذي:

سأتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالحجز التنفيذي الذي تتخذه الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة المستحقة من خلال الطريقة التي تتبعها في تحصيلها، ومدى توقف اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري على قرار ربط الضريبة، ثم سأتناول طبيعة التحصيل الجبري الذي يقتضي السرعة والبساطة في إجراءات الحجز والتنفيذ الجبري في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: التعريف بالحجز التنفيذي.

الفرع الثاني: طبيعة الحجز التنفيذي.

الفرع الأول: التعريف بالحجز التنفيذي .

يصبح من حق الإدارة المختصة في حالة لم يقدم المكلف على دفع الضريبة المستحقة التنفيذ جبرا على أمواله الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ لا يكون إلا ببيعها واستيفاء الخزينة مستحقاتها كاملة من ثمنها ، والتنفيذ لا يكون إلا بمقتضى القانون الذي يحدد إجراءاته ومواعيده، ويسبق عملية البيع إجراءات الحجز عليها للمحافظة على حق الخزينة إلى حين اتخاذ إجراءات التنفيذ، وتعتبر مدة الحجز إلى حين اتخاذ إجراءات التنفيذ على أموال المكلف هي فترة لمراجعة الذات من قبل المكلف المتخلف لتحفيزه للإسراع في دفع الضريبة المستحقة عليه، لتفادي ما قد يترتب على تخلفه من فوائد وغرامات بالإضافة إلى مصروفات الحجز والتنفيذ، لذا تعتبر صلاحية اتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي وسيلة لضمان دفع الضريبة طوعا قبل اتخاذ الإدارة المختصة إجراءات التنفيذ الفعلي على أمواله.

ويثار التساؤل عن الطريقة التي تتخذ في سبيل تحصيل دين الضريبة وفي مدى جواز تطبيق أحكام قانون الإجراءات المتعلقة بالحقوق الخاصة؟

للإجابة عن هذا السؤال لا بد من التطرق إلى ما نص عليه في التشريعات المقارنة، فقد جعلت المادة الأولى من القانون المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري، أمر إتباع طرق الحجز الإداري أمرا اختياريا للمصلحة المختصة أو المرخص لها إتباع إجراءات الحجز الإداري في تحصيل مستحقاتها، إلا أن أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية الأردني والساري لدينا لم تأت بحكم مماثل لحكم المادة الأولى من التشريع المصري المقارن.

وأجازت المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ للمقدر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية دون نصه على الخيار بين تطبيق أحكامه وبين تطبيق أحكام قانون أصول الإجراء، وهذا ما يتبين من نص المادة السالفة التي نصت على أنه (٠٠) إذا لم يتم الدفع خلال المدة المعينة في تلك المذكرة، يجوز للمقدر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية (٠٠٠٠)، وهذا ما نصت عليه المادة (٦٢) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ على أن (كل مبلغ تم فرضه على شخص طبقا

لهذا القانون يحق لمأمور التقدير أن يفرض دفعه طبقا للتعليمات التالية أو طبقا لتعليمات قانون جباية الأموال الأميرية (١٠٠٠) (١).

وبهذين النصين لم يمنح مأمور التقدير الخيار في أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المقرر في تحصيل الأموال المتعلقة بحق الخزينة العامة أو تطبيق قانون أصول الإجراء المتبع في الحجز والتفويض الجبري على أموال المدين لاستيفاء حقوق الأفراد ذوي الحقوق المتكافئة، بالإضافة إلى صياغة نص المادة (٦٢) المعدلة بالأمر العسكري رقم (٧) ٥٧٤٩ للمادة (٦٤) السالفة من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤؛ التي يشوبها الغموض وعدم الدقة بأن جعلت الخيار بين التعليمات التالية أو التعليمات قانون تحصيل الأموال الأميرية.

لذا أرى أن الإجازة الممنوحة للمقدر بمقتضى أحكام قانون الضريبة عند حلول مواعيد دفع الضريبة هي للخيار بين تقسيط الضريبة للمكلف، وبين التحصيل الجبري لمستحقاتها وليس للخيار بين تطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية وقانون أصول الإجراء الذي لا تتفق أحكامه وطبيعة دين الضريبة، وهو ما يتوافق وحكم المادة (٥) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ التي جاءت بنص أمر ومحدد متناقضا وأحكام أخرى فيه سأتناولها لاحقا بتطبيق أحكام قانون الاجراء، والذي نص على أنه (إذا كان شخص مكلفا بتأدية مبلغ من الأموال الأميرية حسب الأصول وتخلف ذلك الشخص عن دفع ذلك المبلغ في الوقت المعين فتطبق عليه أحكام القانون لتحصيل المبلغ المذكور) .

وتبقى مسألة مدى توقف اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري على قرار ربط الضريبة؟

في الإجابة على ذلك فقد عرفنا فيما سبق بأن نشأة دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية ولا على إرادة المكلف، وإنما يتوقف على ما يحدده القانون من شروط وظروف محددة به، بالإضافة إلى هذا يحدد القانون أنظمة خاصة للتحصيل من المنبع وعلى حساب الضريبة وتقسيتها محددة بها المبالغ المستحقة ومواعيد دفعها التي قد تكون مواعيد لاحقة أو سابقة على نشأت دين الضريبة؛ وهو ما أقرته المادة (٥) السالفة من قانون تحصيل الأموال الأميرية

(١) فكانت المادة ٦٤ من قانون المملكة الأردنية الهاشمية على ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والمنشور في الجريدة الرسمية للمملكة الأردنية لسنة ١٩٦٤ في صفحة ١٤٩٦ منها قبل التعديل العسكري على أنه (.. يجوز لمأمور التقدير أن يشرع في تنفيذ الدفع وفقا لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به وفي هذه الحالة يمارس مأمور التقدير جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ولجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في القانون المذكور).

رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ الساري لدينا بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية على من تخلف عن دفع المبالغ المستحقة في الوقت المعين بالقانون، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة (١٦٦) من القانون المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بقولها أنه (يكون لمصلحة الضرائب - حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة - ما يكون مستحقا من الضرائب - من واقع الإقرارات المقدمة من الممول - إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية - دون حاجة إلى إصدار ورد أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار الممول - في هذه الحالة سند التنفيذ، وللمصلحة أيضا - حق توقيع الحجز التنفيذي بقيمة المبالغ الإضافية للضريبة ٠.٠٠٠)

فالتنفيذ على أموال المكلف المتخلف يقع لضمان استيفاء الإدارة الضريبية حقها كاملا في كل مبلغ ضريبي يستحق لها بمقتضى القانون ولو لم ينشأ الدين الضريبي، فالقانون قد يرتب مبالغ مقدمة على حساب الضريبة كالتحصيل من المنبع، وهو ما جاء به وأقره حكم البند (ب) من الفقرة (١) من المادة (٢٨) من قانون الضريبة الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ والحكم المتعلق بالتحصيل من المنبع في الرواتب والأجور والتي نصت على أن (تكون تلك المبالغ المخصومة دينا لحكومة المملكة ومستحقا على الشخص الذي خصمها وتستوفى منه بهذه الصفة).

الفرع الثاني: طبيعة التحصيل الجبري .

تتخذ الإدارة الضريبة المختصة إجراءات الحجز التنفيذي على أموال المكلف المتخلف بمقتضى أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية وفقا لأحكام المادة (٦٢) من قانون ضريبة الدخل الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ التي أعطت مأمور التقدير صلاحية استخدام كل الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري في قانون تحصيل الأموال الأميرية، ولا تنفذ إجراءات الحجز بمقتضى المادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا إلا بصور أمر من الحاكم الإداري الذي يقوم مأمور التقدير المختص في تحصيل مستحقات الضرائب بصفته الحاكم الإداري، ويعتبر الأمر بمثابة السند التنفيذي .

فهذا ما حدا ببعض الفقهاء إلى القول بأن إجراءات الحجز الإداري هي أوامر وقرارات إدارية، ومنهم الدكتور احمد أبو الوفا الذي قال بأنه (يجب ان يتوفر في قرار الحجز الإداري الشروط العامة الواجب توفرها في القرارات الإدارية من حيث صدوره من مختص مراعى

الشكل الذي يتطلبه القانون وإن يكون له سبب صحيح ويستهدف الصالح العام وإلا كان القرار قابلاً للإلغاء بوصفه قرار إداري (١).

إلا أن ما استقر عليه الفقه، والقضاء المصري أن القرارات التي تصدر بتوقيع الحجز الإداري ليست من قبيل القرارات الإدارية؛ التي تتخذها الإدارة بصفتها صاحبة السلطة العامة في سبيل المصلحة العامة، بل هي نظام خاص وضعه المشرع ليسهل على الإدارة المختصة تحصيل الأموال الأميرية لما يتصف به من سرعة وبساطة واختصار في إجراءاته في سبيل تحصيل مستحقاتها من المتخلفين في أسرع وقت ممكن لارتباطها بمتطلبات الخزينة العامة (٢).

وهذا ما جاءت به محكمة العدل العليا الأردنية بأن الحجز لا يعتبر قراراً إدارياً وإنما يعتبر إجراءً تنفيذياً، فلا تختص المحاكم الإدارية بالنظر في منازعته وإنما تختص به المحاكم العادية (٣) وهذا ما أقرته محكمة التمييز والذي نص على أنه (حق المكلف بدفع ضريبة الدخل المطلوب تحصيلها بمقتضى قانون تحصيل الأموال الأميرية بأن يرفع دعوى إلى محكمة البداية لمنع الحكومة من تحصيل المبلغ المقرر تحصيله (٤)).

ويكون تحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين عن طريق قانون تحصيل الأموال الأميرية؛ الذي يعتبر قانوناً ذو طبيعة خاصة حيث تتصف أحكامه بالسرعة والبساطة لتعلقه بحق الخزينة العامة، وتختلف طبيعته عن طبيعة قانون الإجراءات المتعلق بتحصيل الحقوق

(١) الدكتور بيومي، زكريا، المرجع السابق، ص: ٥٥٧.

(٢) الأستاذ المستشار، هرجه، مصطفى مجدي، المرجع السابق، ص ١٠-١٣، و د بيومي زكريا المرجع السابق،

ص ٥٥٨-٥٥٩، والمحامي عبد القادر، عزت، المرجع السابق، ص ١٢، والأستاذ بدوي، كامل محمد، المرجع

السابق، ص ٤٦٩، ود. الشواربي، عبد الحميد، المرجع السابق، ص ٩٥٧-٩٥٨.

(٣) في قرارها رقم (٨٤/١٣٢) صفحة ٥٠ سنة ٨٥ راجع ذلك في: خلاد، محمد، المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا من بداية عام ١٩٧٢ إلى عام ١٩٩٦، الجزء الأول، الناشر وكالة التوزيع الأردنية، ص ٤٥٠.

(٤) قرار رقم (٦٧/٤٩) صفحة ٨١١ سنة ١٩٦٧ راجع ذلك في: القاضي، أبو شرار، عيسى، المرجع السابق البند ٤٥ منه.

الخاصة إلا أن هناك من الفقه والقضاء المصري^(١) من اعتبر أن قانون المرافعات هو القانون العام الذي يرجع إليه في تطبيق أحكامه التي يخلو منها قانون الحجز الإداري، بالرغم من نص المادة (٧٥) من القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ التي تقر بأن قانون الحجز الإداري له طبيعة خاصة؛ وذلك بمقتضى نص المادة السالفة الذي نص على أنه (تسري جميع أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية التي لا تتعارض مع أحكام هذا القانون)، فقانون تحصيل الأموال الأميرية تحكمه قواعد وأحكام تقتضيها طبيعة الدين المحصل المتعلق بحق الخزينة العامة في استيفاء حقها كامل وبأسرع ما يمكن، بخلاف ما يحكم دين الأفراد العاديين الذي يتمثل في العلاقات المتكافئة التي تحكمه قواعد القانون المدني.

بينما خلا قانون تحصيل الأموال الأميرية من نص عام كما جاءت به المادة (٧٥) السالفة من القانون المصري، إلا أنه نص في بعض أحكامه وفقاً للفقرة (ب) من المادة (١٠) من القانون الساري لدينا الذي نص أنه (للاحكام الإداري أن يقرر حجز وبيع الأموال غير المنقولة وفقاً لأحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجلة)، إضافة إلى المادة (١٧) منه التي أعطت الوزير صلاحيات إصدار تعليمات عامة لتنفيذ أحكام هذا القانون، فجاءت المادة (٢٢) من تعليمات تحصيل الأموال الأميرية (يهودا والسامرة) رقم ٥٧٤٩-١٩٨٨ التي نصت في الفقرة (ب) منها على أنه إذا (تم إصدار أمر بتوقيع الحجز كما ذكر في القانون (أ) تسري على الممتلكات المحجوز عليها تعليمات الباب الرابع لقانون إجراءات التنفيذ رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ بما في ذلك تعليمات بيع الممتلكات)، فهذا النص جاء مخالفاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية التي تقتضي في إجراءاته أن تتوافق وطبيعة حق الخزينة العامة الذي يقتضي السرعة والبساطة في تحصيله لذا أرى ضرورة أن يتبنى المشرع ما جاء به التشريع المصري المقارن بأن يلجأ إلى أحكام قانون الإجراءات بما لا يتعارض وأحكام تحصيل الأموال الأميرية.

ومما تقدم يتبين أن تحصيل دين الضريبة بالأصل لا يكون إلا بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية الذي تتسم إجراءاته بالسرعة والبساطة، والتي تتوافق والمصلحة العامة التي تقتضي حصول الخزينة على أموالها في مواعيدها وبأسرع ما يمكن، كما لم ينص المشرع في مدى جواز اشتراك المقدر في الحجز القضائي كما ليس هناك ما يمنع المقدر في تطبيق أحكام

(١) إن الحجز الإداري وليدة نظام خاص وضعه المشرع ليسهل على الحكومة أو بعض الهيئات بمقتضى تشريع خاص بوصفها دائنة أن تحصل ما يتأخر لدى الأفراد من الأموال الأميرية، أو الضرائب، أو الرسوم، أو الديون ٠٠٠٠ راجع الشواربي، عبد الحميد، المرجع السابق، ص ٩٥٨ وهناك بعض الأحكام التي تقر بأن قانون المرافعات وهو القانون العام الذي يرجع إليه فيما يتعلق بالحجز الإداري عند خلو قانون الحجز الإداري من نص ينظم حاله معينة أو إجراء معيناً راجع المرجع السابق، ص ٩٨٦ وراجع المستشار هرجة، مصطفى مجدي، المرجع السابق، ص ١٤-١٥.

حسب الإجراء في حال وجود حجز قضائي في أن يشترك فيه كما أجازته المشرع المصري في المادة (٢٥) والمادة (٣١) من القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ المتعلق بالحجز الإداري، وأرى وبالرغم من طبيعة قانون تحصيل الأموال الأميرية أن يكون للمقدر أن يشترك في الحجز القضائي إن رأى أن ذلك سيؤدي إلى تحصيل الضريبة المستحقة كاملة دون تأخير ويحقق مصلحة الخزينة، مع بقاء امتياز حق الخزينة بالمقدمة على باقي الحقوق.

وسأنتظر فيما يلي إلى مسائل حيث يدق البحث فيها مدلا على الطبيعة الخاصة لإجراءات الحجز والتنفيذ الإداري في التتبع وأمر الحجز والمنازعات القضائية وسقوط إجراءات الحجز والتنفيذ وامتياز دين الضريبة فيما يلي:-
أولاً: التنبيه (الإنذار).

يقع على الشخص الملزم بدفع الضريبة أن يحمل المبلغ النقدي المستحق إلى الجهة المختصة للوفاء بدين الضريبة في مواعيدها المحددة بالقانون دون مطالبة به كما هو معمول به في القانون الخاص، وذلك تحقيقاً لقاعدة أن (دين الضريبة محمول وليس مطلوب)، وهذا ما نصت عليه المادة (٣٤) من قانون أصول الإجراء رقم (٣٢) لسنة ١٩٥٢ الساري لدينا، على أن تقوم دائرة الإجراء بإرسال إخبار للمحكوم عليه تطالبه فيه بأن يذعن للحكم و ينفذه برضاه خلال أسبوع، فإن لم ينفذ تسري عليه حكم المادة (٣٧) التي تعطي دائرة الإجراء تنفيذه حسب الصلاحيات الممنوحة لها بمقتضى القانون.

أما عن موقف التشريعات الضريبية:-

التشريع المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ والقانون الساري لدينا لم يشترطاً الإنذار، بينما التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ ووفقاً للمادة (٣٩) منه نصت على المقدر أن يبلغ المكلف مذكرة يكلفه فيها دفع الضريبة المستحقة عليه خلال مدة يعينها لذلك، فإن لم يدفع خلالها، يجوز للمقدر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، ولم يحدد المشرع مدة معينة للإنذار وذلك تحقيقاً لطبيعة دين الخزينة العامة المرتبطة بالمصلحة العامة التي تقتضي السرعة في تحصيل دين الضريبة، فالمدة التي قد تكون ساعة أو يوم أو قد تطول وإنما ترك أمر تحديدها لمأمور التقدير.

أما بالرجوع إلى قوانين تحصيل الأموال الأميرية، فالتشريع المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ ووفقاً للمادة (٤) منه حيث ألزمت مندوب الحاجز أن يعلن المدين تنبيهها بالأداء وإنذاراً بالحجز على أن يشرع فوراً في توقيع الحجز، وهذا ما نصت عليه المادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا التي ألزمت الجابي البدء بالحجز على أموال المكلفين المتخلفين بمجرد صدور قرار الحجز إليه من الحاكم الإداري (مأمور التقدير).

بينما تعليمات تحصيل الأموال الأميرية ^(١) جاءت باشتراط تطبيق أحكام المادة (٦) من قانون تحصيل الأموال الأميرية ، بأنه يقع على السلطات الضريبية تسليم الجابي التحقيقات المتمثلة بأسماء المكلفين المتخلفين عن الدفع وتبيان مقدار الضريبة المطلوبة من كل واحد منهم ، ويترتب بمقتضاها على الجابي إرسال إنذار للمكلفين بدفع الضريبة خلال عشرة أيام، فإن لم يتم بدفع الضريبة خلالها يستصدر الجابي أمراً من الحاكم الإداري للبدء بإجراءات الحجز على أموال المكلفين، فتطبيق هذا الحكم سيؤدي إلى مخالفة الأصل الضريبي، بأن دين الضريبة محمول وليس مطلوب ، مما يؤدي إلى إطالة أمد إجراءات الحجز ، وعدم مباغاة المكلف ، وإعطائه فرصة لتهريب أمواله، بينما القانون الضريبي لم يشترط تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال وإنما جاءت المادة (٦٢) المعدلة للمادة (٦٤) ^(٢) من التشريع الضريبي الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ بحكم بأنه (يحق لمأمور التقدير أن يفرض دفعة طبقاً للتعليمات التالية أو طبقاً لتعليمات قانون جباية الأموال الأميرية ٠٠٠) فاقترح على المشرع تعديل هذا النص مما يحقق المصلحة العامة .

ويترتب على استخلام مأمور التقدير صلاحية الحاكم الإداري في إصدار قرار الحجز وفقاً للمادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية في الحجز والتفويض على أموال المكلفين المتخلفين تنفيذ هذا القرار فوراً دون تنبيهه بأداء دين الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٦) منه، ولكن يجوز لمأمور التقدير وبالرغم من ذاتية الحق الضريبي بأن يطبق أحكام المادة (٦) من القانون أو أن يحدد مدة أقل من عشرة أيام إن كان في ذلك تحقيقاً لمصلحة الخزينة العامة دون أن يترتب على عدم اتخاذه أي أثر قانوني؛ لذا لا يمكن أن يحتج المكلف باشتراط اتخاذه في مواجهة الإدارة المختصة .

ثانياً: أمر الحجز:

يتطلب إجراء الحجز وجود سند تنفيذي يستند عليه الجابي في اتخاذ إجراءاته، ويختلف هذا السند التنفيذي عما هو مقرر من سندات تنفيذية موجودة بحوزة الدائن؛ من سندات تجارية وعرفية وقرارات المحاكم وفقاً للمادة (٣٣) من قانون الإجراءات الأردنية المعمول به في

^(١) أمر لدفع الضريبة طبقاً للمادة (١) من تعليمات تحصيل الأموال الأميرية العسكري سالف الذكر رقم ٥٧٤٩-١٩٨٨ .

^(٢) . المادة ٦٤ من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ التي كانت تنص الفقرة الأولى منها على (إذا لم تدفع أية ضريبة خلال المدة المعينة في أية مدة من هذا القانون على مأمور التقدير أن يبلغ مذكرة تكليف إلى الشخص الذي استحققت عليه الضريبة فإذا لم يتم الدفع وفقاً لأحكام المدة المعينة في تلك المذكرة يجوز لمأمور التقدير أن يشرع في تنفيذ الدفع....).

فلسطين رقم (٣٢) لسنة ١٩٥٢، فالسند التنفيذي بمقتضى المادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية هو أمر الحجز الصادر من مأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري، وهذا الأمر الذي جاءت به المادة الثانية من قانون الحجز الإداري المصري على أن (الحجز لا يكون إلا بناء على أمر مكتوب من الشخص المختص قانوناً)، وهو ما لم ينص عليه القانون الساري لدينا إذ لا بد من أن يكون أمر الحجز الذي يحمله الجابي أمراً مكتوباً وموقعاً من قبل الشخص الذي يتخذ صفة الحاكم الإداري قانوناً، ومأمور التقدير وفقاً للمادة (٦٢) هو المختص بإصدار أمر الحجز التنفيذي بصفته الحاكم الإداري، وفي حال صدوره من غيره يحكم ببطلانه.

ويتطلب تنفيذ الحجز إجراءات، وشكليات معينة لصحته، فبمقتضى المادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا، تشترط أن يستصحب الجابي عند اتخاذ إجراءات الحجز على أموال المكلف المتخلف المختار أو أحد أعضاء مجلس الإدارة الذي يعينه الحاكم الإداري، ولم يستلزم أن يستصحب معه مختار الحي و شاهدين كما جاءت به المادة (٤٥) من قانون أصول الإجراء الأردني رقم (٣٩) لسنة ١٩٥٢ والساري لدينا، ويحقق عدم اشتراط وجود المختار الطبيعية الخاصة لتحصيل دين الضريبة التي تقتضي السرعة، لان اشتراط وجود المختار قد يسبب تعطيل تحصيل دين الدولة وتأخيرها وربما ضياعه، كأن يلجأ الجابي إلى المكان الموجودة فيه المقتنيات المراد حجزها، فلا ينفذ أمر الحجز ولا يكتمل بسبب تغيب أو عدم حضور المختار.

ثالثاً: المنازعات القضائية:

لم تستطع نصوص قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا على ما يترتب على رفع الدعوى القضائية في صحة المبالغ المستحقة أو في صحة إجراءاته، من أثر على إجراءات الحجز والتنفيذ الجبري، كما في قانون الحجز الإداري المصري المقارن وفقاً للمواد (٢٧، ٧١ ، ٤١) منه حيث رتب على رفع الدعوى سواء أكان يتعلق بموضوعها في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين واسترداد المحجوزات إلى أن يفصل نهائياً في المنازعة القضائية وتشترط أن يحكم بها على وجه السرعة .

فتحقيقاً لمبدأ الدفع بالمعارضة فإن رفع الدعوى لا يوقف تحصيل دين الضريبة ، لذا فإن رفع الدعوى القضائية في صحة المبالغ المستحقة لا يوقف التنفيذ كما أن رفع الدعوى في صحة إجراءات الحجز والتنفيذ لا يوقف التنفيذ إلا بسبب إجرائي جوهري^(١) كأن يصدر قرار الحجز من جهة غير مختصة قانوناً بإصداره أو بالحجز على أموال لا يجوز الحجز عليها قانوناً،

(١) راجع البطلان المطلق في : الاستاذ صادق، كرم، المرجع السابق، ص: ٣٠٢.

فبترتب عندئذ وقف الإجراء في حدود الأموال التي لا يجوز الحجز عليها واستردادها بالإضافة إلى بطلان الإجراء في حالة صدور القرار من جهة غير مختصة قانوناً حتى ولو لم يرد نص على ذلك صراحة، لذا أرى أن يضع المشرع الأحكام الكفيلة بنظر المنازعات القضائية وخاصة المتعلقة بصحة مبلغ الضريبة، وصحة إجراءات الحجز والتفويض على وجه السرعة، وذلك لزيادة ثقة المكلف وتعزيزاً لولائه للدولة وحفاظاً على حق الخزينة من الضياع .

رابعة: سقوط إجراءات الحجز والتفويض .

حدد قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا رقم (٦) لسنة ١٩٥٢م مدة أسبوع للاحتفاظ بالمقتنيات وعند انتهاء المدة يتم بيعها إلا في حالة المحجوزات المنقولة القابلة للتلف فتكون مسؤولية الجابي التنفيذ عليها فوراً دون الانتظار لمرور مدة الأسبوع على حجزها وفقاً لحكم المادة (٨/أ) منه، ثم جاءت الفقرة (ب) منها التي أعطت الحاكم الإداري أن يمدد مدة الأسبوع عندما يكون لديه سبب معقول، إلا أن هذه الفقرة لم تحدد الحد الأقصى لصلاحيه التمديد أو التأجيل، التي قد تطول إلى أيام وأسابيع أو أشهر لأي سبب يراه مأمور التقدير أو يستصوبه، بينما تقتضي طبيعة تحصيل دين الضريبة السرعة في تحصيل مستحققاتها؛ التي تدعو مأمور التقدير ألا يلجأ إلى التأجيل أو التمديد إلا لأسباب جدية، وأن لا يطيل أجل التنفيذ على أن يراعي مصلحة الخزينة المرتبطة بمقتضيات السياسة المالية للدولة .

ولم يحدد القانون مدة معينة لسقوط التنفيذ الذي جاء به التشريع المقارن المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ وفقاً للمادة (٢٠) منه التي اعتبرت الحجز كأن لم يكن ان لم يتم البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيعه، إلا إذا أوقف التنفيذ باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الحاجز على تقسيط المبالغ المستحقة، أو لوجود نزاع قضائي، أو حكم من المحكمة أو إشكال أثاره المدين، أو الغير لعدم وجود مشتري للمنقول المحجوز.

بينما لم يأت تشريعنا بنص على هذا الأثر، وبالتالي لا يجوز الرجوع إلى أحكام المادة (١٣٢) من قانون أصول الإجراء رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ التي نصت على سقوط القضية الإجرائية إذا تركت مدة ستة أشهر، وأحكام المادة (٥٣) منه المتعلقة بوضع حد أدنى شهرين، وأقصى أربعة أشهر لبيع العقار المحجوز عليه بالمزاد العلني من تاريخ إعلان محضر الحجز أو شهر حسب الأصول، فهذا التنفيذ يتعلق باستيفاء الحقوق الخاصة، بينما يقتضي التنفيذ لحقوق الخزينة العامة السرعة دون تقيد تنفيذه بشهرين أو مدة أربعة أشهر، وليس هناك ما يلزم بالقانون تطبيق أحكام أصول الإجراء، وهذا يتضح مما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (١٠)

(مكرر) من قانون تحصيل الأموال الأميرية التي جعلت أمر تطبيق أحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجلة جوازياً؛ فنصت على أن (٠٠٠) للحاكم الإداري أن يقرر حجز وبيع تلك الأموال غير المنقولة وفقاً لأحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجلة (

ولم ينص القانون الضريبي على سقوط حق الدولة في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ بالتقادم، وكما لا يجوز تطبيق أحكام المادة (١٣٤) من قانون أصول الإجراءات التي نصت على تقادم الحق الممثل بالاعلامات وسندات الدين الخاص إذا تركت مدة خمس عشر سنة، لأن التقادم في حق الضرائب لا يكون إلا بقانون الضريبة؛ الذي أنشأ الدين الضريبي، وهذا بصريح المادة (١٣٤) السالفة التي نصت على تنفيذ سندات الدين الخاص حيث نصت على أنه (لا تنفذ الاعلامات والسندات والمقررات المذكورة في المادة الثانية من هذا القانون إذا تركت مدة خمسة عشرة سنة من تاريخ آخر معاملة) .

وأرى على المشرع ضرورة أن يضع مددا مناسبة لاتخاذ إجراءات التنفيذ كما في التشريع المقارن المصري، وبالإضافة إلى وضع مدة للتقادم حتى لا تتأبد القضايا الضريبية، مما قد تشيره في الواقع من تعقيدات وعدم استقرار في معاملات الأفراد، ولما سببته على ذلك من نسيان وانشغال الدولة بالبحث عن حقوقها القديمة التي لم تغلق ملفاتها بعد من ضياع حقوق الضريبة المستجدة والتي قد تؤجل وتترك بسبب كثرة الملفات المفتوحة والمتراكمة، بالإضافة أن استمرار تراكم هذه الملفات المفتوحة قد تكلف الدولة أكثر مما ستجنيه منها .

خامساً: امتياز دين الضريبة .

إن حق الدولة بالضريبة حق ممتاز، يثبت للدولة بمقتضاه حق التتبع والتقدم في استيفاء حقها من أموال المكلف المتخلف على باقي أصحاب الحقوق الأخرى وهذا ما تم دراسته سابقاً . ويترتب على الحجز منع المدين من التصرف في أمواله ولا يعطي الحجز الدولة حق التقدم، وفي حالة تصرف المكلف في ممتلكاته المحجوزة، فهذا التصرف لا ينفذ بحق الجهة الحاجزة،^(١) التي يحق لها التنفيذ على المال المحجوز الذي تصرف فيه المدين، إلا أن التصرف ما بين المدين والمشتري هو تصرف صحيح و نافذ فيما بينهم، ويمكن أن ينفذ بحق الجهة الحاجزة كحال دفع المدين الضريبة ومصرفات الحجز .

(١) د الشواربي ، عبد الحميد ، المرجع السابق ، ص ٩٨٨ .

وحق الدولة في دين الضريبة حق ممتاز لا يجب فيه الشهر لدى دائرة الشهر العقاري، فعند إجراء الحجز لا يجب شهره ^(١) بخلاف الديون غير الممتازة التي لا يتم الحجز عليها إلا بتسجيلها لدى دائرة تسجيل العقارات، وذلك وفقا للمادة (٧٩) من قانون أصول الإجراء رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ والتي تطلب من رئيس الإجراء عندما يقرر حجز الأموال غير المنقولة ان يبلغ هذا القرار إلى مأمور تسجيل الأراضي، ليضع إشارة في السجل المختص على قيد المال غير المنقول المقرر حجزه ليمنع بموجبها أي تصرف بهذا المال .

وليس هناك ما يمنع في القانون بأن يقوم مأمور التقدير بشهر حق الدولة عند الحجز لمنع تصرف المدين بأمواله، وخوفا من الإضرار بالمعاملين معه لعدم علمهم بما للدولة من حقوق على أموال المكلف المتخلف وهذا ما سبق بحثه .

المطلب الثاني: نطاق الحجز التنفيذي .

يقع الحجز الذي يتخذه الدائنون على الأموال المملوكة للمدين للتنفيذ عليه واستيفاء حقهم من ثمنه، والمال وفق أحكام المادة (٥٣) من القانون المدني الأردني هو (كل عين، أو حق له قيمة مادية في التعامل، وهذه الحقوق قد تكون حقوق شخصية أو عينية أو معنوية ^(٢)) ، والمال حسب المادة (٥٤) من القانون المدني التي نصت على أنه (كل شيء يمكن حيازته ماديا ، ومعنويا و الانتفاع به انتفاعا مشروعاً و لا يخرج عن التعامل بطبيعته، أو بحكم القانون يصح أن يكون محلاً للحقوق المالية) ، والشئ وفق حكم المادة (٥٨) من القانون المدني قد يكون منقول أو عقارا والتي عرفتها بـ (كل شيء مستقر بحيز ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف أو تغيير هيئته فهو عقار ، وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول) .

وسأنتظر خلال هذا المطلب لدراسة الأموال التي يجوز حجزها والأموال التي لا يجوز حجزها وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية في الفرعين التاليين:-
الفرع الأول: الأموال التي يجوز الحجز عليها.

(١) وإنما يكفي عند الحجز على العقار ان تكون محجوزة من تاريخ توجيه محضر الحجز راجع في ذلك ، الاستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٤١١-٤١٥ .

(٢) والحقوق بمقتضى مواد القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦ رقم (٦٨،٦٩،٧٠،٧١) منه قد عرفت الحق الشخصي: بأنه رابطة قانونية بين دائن ومدين يطالب بمقتضاها الدائن مدينه بنقل حق عيني أو القيام بعمل أو امتناع عن عمل ، والحق العيني: سلطة مباشرة على شئ معين يعطيها القانون لشخص معين ، والحقوق العينية قد تكون أصلية وهي الملكية والتصرف ،،،،، وقد تكون تبعية مثل الرهن التأميني والحيزة والامتيازات، أما الحقوق المعنوية: هي التي ترد على شئ غير مادي مثل حق المؤلف والمخترع والفنان والمعاملات التجارية .

الفرع الثاني: الأموال التي لا يجوز الحجز عليها.

الفرع الأول: الأموال التي يجوز الحجز عليها .

يقع حق امتياز دين الضريبة على جميع أموال المكلفين المنقولة وغير المنقولة، ففي حالة امتناع المكلف عن دفع المبالغ المستحقة عليه في مواعيدها، تصبح جميع أمواله معرضة لإجراءات الحجز التنفيذي عليها وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، الذي قسمها إلى أموال منقولة، وأموال غير منقولة، وأموال للمكلف لدى الغير، بحيث وضع لكل منهما أحكام وإجراءات خاصة في الحجز والتنفيذ عليها، وهذا ما سأتناول دراسته تباعاً فيما يلي:-

أولاً: حجز الأموال المنقولة

يقع حق امتياز الضريبة على جميع أموال المكلف المتخلف عن دفع الضريبة سواء أكانت الأموال منقولة أو غير منقولة وذلك لاستيفاء الخزينة حقها كاملاً، إلا أن تحصيل دين الضريبة الممتاز تحكمه قواعد وأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية التي تأتي بأحكام منظمة لتنفيذه.

وما دام هدف تحصيل دين الضريبة هو حصول الدولة على مستحقاتها، وعلى اعتبار دينها الممتاز الذي يمنحها حق التقدم على الجميع في استيفاء دينها الضريبي، فجاءت المادة (٨/١) من قانون تحصيل الأموال الأميرية السارية لدينا بأحكام الحجز على أموال المكلف المنقولة ومنها حكم البدء بحجز أمواله المنقولة، حيث ألزمت الجابي البدء أولاً بالحجز على مقتنيات المكلف المتخلف دون أمواله العقارية وهذا ما يتضح من نصها أن على (الجابي بمجرد وصول قرار الحجز إليه من الحاكم الإداري أن يستصحب المختار وعضو يعينه الحاكم الإداري لهذه الغاية من أعضاء مجلس الإدارة وأن تدخل إلى منزل المكلف أو أرضه أو متجره وأن يحجز من مقتنياته بقدر ما يرى فيه الكفاية لتأدية المطلوب منه مع نفقات الحجز) .

ويتضح أنه بمجرد وصول قرار الحجز يقع على الجابي أن يبدأ بالحجز على مقتنيات المكلف التي بحوزته الموجودة في أرضه وبيته ومتجره وهذا الحكم لا يشمل الأموال التي يملكها المكلف وتقع في حوزة طرف آخر كالأموال المودعة في المؤسسات المالية كالبنوك، والأصل أن جميع أموال المكلف ضامنة لحق الدولة الممتاز في استيفاء الخزينة حقها من جميع أموال المكلف المتخلف دون تقييد، وكما قد يكون استيفاء حق الدولة منها أسهل وأسرع من استيفاء حقها من مقتنيات المكلف الموجودة في حوزته، لذا جاء المشرع وتحقيقاً لطبيعة حق الدولة في المادة (٩-١) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ على أنه يحق للحاكم

الإداري أن يصدر أمراً بحجز أي من ممتلكات المكلف أو جميعها الموجودة بحوزة طرف ثالث.

وأعطت الفقرة (و) من المادة (٨) صلاحية الدخول إلى منزل أو عقار المكلف المتخالف عنوه أثناء النهار وذلك بصدر قرار آخر من مأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري للحجز على مقتنياته كما لا يجوز للجابي اتخاذ هذا الإجراء إلا بحضور أحد أفراد الشرطة بالإضافة إلى حضور المختار أو شخصين من الهيئة الاختيارية التي يقع المنزل أو العقار ضمن اختصاصها إلا أنني أقترح أن يتبنى المشرع ما جاء به المشرع المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ في المادة (٥) منه إن اشترط لصحة هذا الإجراء حضور فقط أحد مأموري الضبط القضائي وتوقيعه دون أن يشترط وجود المختار أو وجود أشخاص أخرى الأمر الذي قد يصعب عملية إجراء الحجز التي تقتضي طبيعته البساطة والسرعة في اتخاذه.

ويقع الحجز بالقدر الذي يراه مأمور التقدير كافياً لسد مستحقات الخزينة من الضرائب ومصروفات الحجز تحقيقاً لطبيعة حق الدولة الممتاز، وبهذا يختلف الحجز التنفيذي الإداري عن الحجز المقرر لاستيفاء حقوق الأفراد سواء أكانت حقوقهم ممتازة أو غير ممتازة، بحيث تعتبر جميع أموال مدينهم ضامنة لحقهم، فيكون لهم حق الخيار في اختيار أي مال للمكلف للتنفيذ عليه دون أن يقيد بقدر دينهم المستحق لهم، بحيث يقوم الأفراد عادة بحجز أكبر قدر ممكن من أموال مدينهم، وذلك احتياطاً من مزاحمة الدائنين ذوي الحقوق سواء أكانوا من الدائنين المساوين له بالمرتبة أو من أصحاب الحقوق العينية التبعية، فهذا الأمر لا يسري على حق الضريبة الممتازة الذي يتقدم على جميع أصحاب الحقوق الأخرى ما عدا مصروفات الحجز والتنفيذ الإداري، لذا لا سبب للمبالغة في إيقاع الحجز على أموال تفوق بقيمتها ما هو مستحق على المكلف من ضرائب ومصروفات الحجز والتنفيذ الإداري إلا أن حكم نص الفقرة (أ) من المادة (٨) سالف الذكر معاب لما يلي:-

١- أن الحجز لا يقع بحكم هذه المادة إلا على مقتنيات المكلف أي تلك المقتنيات التي يملك المكلف التصرف فيها لذا قد يقوم الجابي بحجز مقتنيات لا يملكها بالفعل المكلف كأن تكون لزوجته (باعتبار نمتها المالية نمة لزوجها) أو أموال تقع تحت وصايته للغير ويقوم على إدارتها فقط أو قد تكون شراكه.

٢- جعلت أمر تقدير قيمة المقتنيات حسب ما يراه الجابي، فهناك كثير من المقتنيات قد تحتاج إلى خبير الأمر الذي قد يدعو الجابي بالاستعانة بهم لتقييمها دون أن يقع ذلك على عائق الجابي، وليس هناك في القانون ما يمنع الجابي من الاستعانة بخبراء في تقييم المقتنيات المحجوزة، ولكن ليس هناك ما يلزم الجابي بالاستعانة بالخبراء وخاصة في تقييم المقتنيات الثمينة كالذهب والفضة والمقتنيات الأثرية وما إلى ذلك.

٣- وجعل الحجز على المقتنيات بالقدر الذي يراه مأمور التقدير كافياً لسد مستحقات الخزينة ومصروفات الحجز ، وقد يفشل الجابي بتقدير قيمتها أو قد تحصل ظروف تؤدي إلى انخفاض قيمتها بالسوق، لذا أرى ضرورة أن يقيد المشرع الجابي بالتنفيذ على المقتنيات بالقدر الذي يفي بمستحقات الخزينة المطلوب الحجز لأجلها ومصروفاته.

كما عرفت المادة (٢) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ المقتنيات — (ما هو بحوزة المكلف من أموال منقولة على اختلاف أنواعها) ولكنه لم يأت بأحكام خاصة بالحجز على أنواع خاصة من المنقولات، كما هو في قانون الحجز الإداري المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ الذي أتى بحجوز خاصة على النقود وفقاً للمادة (١٠) على إذا وقع الحجز على النقود أو عملة ورقية وجب على مندوب الحاجز الاستيلاء عليها بعد بيان أوصافها ومقدارها في محضر الحجز، وتحرير إيصال باستلامها يعطيه للمدين أو من يجيب عنه، وجاء بحجز خاص على مصوغات أو سبائك من ذهب أو فضة أو معدن نفيس آخر أو مجوهرات أو أحجار كريمة وفقاً للمادة (٩) منه التي نصت على أنه (.. توزن وتبين أوصافها بالدقة في محضر الحجز ، وتقوم هذه الأشياء بمعرفة خبير يعين أجره بقرار من الوزير المختص أو من ينيبه عنه في ذلك) ، بالإضافة إلى حجز الثمار المتصلة بالمزروعات أو المزروعات التي لا يجوز حجزها بمقتضى المادة (٨) منه التي نصت على أنه (قبل نضجها بأكثر من خمس وخمسين يوماً وإلا كان الحجز باطلاً) .

وقد جاءت التعليمات العسكرية بشأن تحصيل الأموال الأميرية رقم (٥٧٤٩) لسنة ١٩٨٨ وفقاً للمادة (٦) منه بحجز خاص على الأموال النقدية وسندات الأسهم، والصكوك المالية، وذلك ما نصت عليه الفقرة (أ) منها على أنه (في حال كانت المحجوزات أموالاً نقدية يقوم الجابي بإعطاء إيصال رسمي بالمبلغ الذي تم حجزه من المكلف)، أما الأسهم والصكوك المالية يقوم الجابي بإيضاح أنواعها وأرقامها المسلسلة أو اسم الموقع عليها والقيمة المسجلة بها وفقاً للفقرة (ب) من المادة السالفة، ثم يقوم بإيداعها بالبنك أو في محل مؤمن آخر قام المسؤول بتحديدده لذلك الغرض.

ولم ينص قانون تحصيل الأموال الأميرية على الحقوق المعنوية التي يمكن التصرف فيها وحجزها والتنفيذ عليها إن كانت من الأموال المنقولة أم من الأموال غير المنقولة، وقبل الدخول في موضوع الحقوق المعنوية لا بد من التطرق إلى التعريف بها، فهي المحل التجاري

الذي يتكون من (العلامات التجارية والسمعة التجارية والاسم التجاري والنماذج التجارية وحق الإيجار) وبراءة الاختراع وحق المؤلف وحق الطبع والنشر.

حيث يمكن الحجز على المحل التجاري والذي يشمل جمع عناصره إلا أنه يدق البحث في العلامات التجارية والتي تنتقل إلى المشتري تبعاً لانتقال ملكية المتجر دون حاجة إلى إجراء خاص، غير أنه يمكن الاتفاق على استبعادها من ضمن العناصر التي يشملها عقد البيع، حيث يجوز للبائع الاحتفاظ بها والاستمرار في صناعة نفس المنتجات التي سجلت العلامة من أجلها أو الاتجار فيها إلا في حالة الاتفاق على غير ذلك (١).

وقد جاءت المادة (١٩) من قانون العلامات التجارية رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ على أنه يمكن أن تسجل العلامة التجارية مع اسم المحل وشهرته فبيع المحل هنا يشمل العلامة التجارية التي تعتبر عنصر من عناصره (٢) وبالتالي يمكن أن تسجل العلامة التجارية باسم صاحب المشروع وليس مع اسم المحل التجاري، فهذا لا تنتقل العلامة التجارية إلا بالاتفاق عند بيع المحل التجاري (٣)، ففي هذه الحالة الأخيرة يمكن أن يحجز على العلامة التجارية منفصلة عن المحل التجاري، لأن ليس هناك ما يمنع حجز، ورهن العلامات التجارية بمقتضى القانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٢ كما نص في القانون المصري الخاص بالعلامات التجارية رقم (٥٧) لسنة ١٩٣٩ وفقاً لنص المادة (١٨) منه لا يجوز نقل ملكية العلامة أو رهنها أو الحجز عليها إلا مع المحل التجاري، أو مشروع الاستغلال التي تستخدم العلامة في تمييز منتجاته).

أما حق براءة الاختراع وحق التأليف فهي من الحقوق الشخصية التي لا يجوز الحجز عليها، وما دام أن هناك حقوق معنوية يمكن اتخاذ الحجز والتنفيذ عليها، فهل سيتبع في حجزها أحكام حجز المقتنيات أم حجز العقارات؟

قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا لم يتناول هذه المسألة في أحكامه، إلا أن الفقه المصري ومنهم الأستاذ كرم صادق رأى أن تعريف المال المنقول يشمل كل الأموال الجائز حجزها التي تخرج عن كونها عقاراً ومنها الحقوق المعنوية (٤) إلا في الحجز على حق الإيجار (بدل الخلو والمفتاحية) فيعتبر منقولا في حالة كانت المنشأة التجارية في ملك المكلف عندئذ تأخذ أحكام الحجز على المنقول باعتبارها من مقومات المحل التجاري أما في حالة كانت

(١) للمزيد انظر، الصالحي، كامران، بيع المحل التجاري مقارنة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٨، ص ١٨٨.

(٢) للمزيد انظر، الناهي، صلاح الدين، الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية، الطبعة الأولى، دار الفرقان، عمان، ١٩٨٢ - ١٩٨٣، ص ٢٥٥ - ٢٥٨ ..

(٣) الصالحي، كامران، المرجع السابق، ص ٦ ..

(٤) الأستاذ، صادق، كرم، المرجع السابق، ٢٧٠-٢٧١.

المنشأة ليس في ملك المكلف فعندئذ يحجز عليه وفق أحكام الحجز في يد مالك العقار (الغير)^{١)}.

وجعل الحقوق المعنوية من المقتنيات سيجعل من حق الجابي الحجز عليها أولاً وهو ما سيؤدي إلى الإضرار المادي والمعنوي بالمكلف الأمر الذي سيمس حقه الشخصي فيها وسمعه، لذا، فعلى الجابي أن لا يلجأ بالحجز عليها إلا إلى المرحلة النهائية في الحجز، وكما أرى ضرورة أن ينص القانون بحكمها لضمان حق الدولة، وبأن لا يلجأ للحجز عليها إلا عندما لا يعثر الجابي على أي أموال يجوز الحجز عليها للمكلف، وعلى أن لا يلجأ للحجز عليها إلا كمرحلة نهائية.

ثانياً : الحجز لدى الطرف الثالث

ليست أموال المكلف دائماً بحوزته، وإنما قد يكون له أموال مستحقة في ذمة مدينه، وما دامت هذه الأموال موجودة ومستحقة للمكلف، فتدخل في الامتياز المقرر للدولة، ويكون لمأمور التقدير ان يحجز عليها بدلاً من الحجز على المنقول الموجودة بحوزة المكلف أو بالإضافة إلى المنقول إذا كان يمكن اتخاذ إجراءات الحجز عليه بكونه من الأموال التي يجوز الحجز عليها والتي تقع تحت سلطة الدولة لاستيفاء حق الخزينة منها، وتحديد وجود الأموال المراد الحجز عليها ان كانت في حوزة المكلف أو الغير هو أمر ضروري من اجل تحديد الإجراءات التي ستتبع بحقه هل هي إجراءات الحجز على الأموال المنقولة التي بحوزة المكلف أم تتبع أحكام إجراءات الحجز على الأموال التي بحوزة الغير التي لا يحق للجابي فيها دخول منزل الغير عنوه لانه ليس هو المكلف الذي ينطبق عليه حكم الفقرة (هـ) من المادة (٨) من القانون وإنما تطبق عليه أحكام المادة (٩) من القانون.

وسبق تناولت الحالات القانونية في مسؤولية والتزام الغير عن المكلف بدفع الضريبة، لأسباب اقتضتها قواعد القانون ومنها نظم تحصيل دين الضريبة كحالة الحجز من المنبع؛ ففي هذه الحالات تتخذ إجراءات الحجز على أموالهم الخاصة بمقتضى القانون وخاصة في حالة المسؤولية الشخصية كالمسؤولية التضامنية بصفتهم المكلفين وليسو الغير، ولكن ما حكم الحجز في مواجهة الحالات التي لا تترتب فيها على الغير المسؤولية الشخصية كحالات الوصي والمصفي والقيم ؟

يقوم كل من الوصي، والمصفي والقيم قانوناً على إدارة أموال المكلف بالقيام بكل التزاماته القانونية باتجاه الغير ومنها الالتزامات الضريبية، فهم يعتبرون الضمان القانوني لدائنين من

(١) الاستاذ صادق، كرم، المرجع السابق، ص ٣٢٢.

تصرفات المدين المعتوه أو المجنون أو القاصر التي قد تضر بهم، إلا أن علاقتهم بالمكلف كانت محل خلاف فقهي، فتحديد العلاقة لها أهمية في تطبيق أحكام القانون إن كانوا من الغير أم لا.

فهناك من المفكرين من ذهب إلى أن العلاقة ما بين القاصر والوصي، وما بين المحجوز عليه، والقيم هي علاقة متمثلة بشخص واحد فيكون الحجز ما بحوزتهم من أموال المكلف القاصر والمحجوز عليه والمفلس حجزاً ما بحوزة المكلف، وهناك من اعتبر العلاقة بأنها علاقة وكالة، وبالتالي ما يقع تحت يد الوكيل (الوصي والقيم والمصفي) من أموال الموكل (القاصر والمحجوز عليه والمتوفى أو المفلس) يعتبر ديناً في ذمة الوكيل، ويكون الحجز ما تحت يده حجزاً ما تحت يد الغير^(١).

ويرى الأستاذ صادق كرم أن العلاقة بينهم ليست علاقة وكالة بحتة، وليست علاقة متمثلة بشخص واحد، وإنما علاقتهم تجمع أحكام الوكالة، وأحكام اعتبارهم شخص واحد، بحيث يتم حجز ما تحت يد الوصي أو القيم، أو المصفي باعتباره من الغير فتتبع بمواجهته أحكام الحجز تحت يد الغير فتأخذ بذلك حكم الغير، ويجوز كذلك أن يقع الحجز على ما تحت يدهم باعتبارهم ممثلان لهما^(٢) بحكم القواعد العامة والقانون الضريبي وتتبع عندها إجراءات الحجز على الأموال التي بحوزة المكلف.

وبالرجوع إلى أحكام القانون فإنه يلزم لاعتبار المال في يد الغير توفر شرطين^(٣) : (الأول) أن يكون الشخص المراد الحجز لديه من الغير بالنسبة للمدين، وهو ما نصت عليه الفقرة أ من المادة (٩) بعد إجراء التعديلات العسكرية منه على أنه (يحق للمسؤول إصدار أمر حجز على أي من ممتلكات، أو جميع ممتلكاته الموجودة في حوزة طرف ثالث)، ويعتبر الشخص طرفاً ثالثاً في حالة ألا يكون من الخلف العام (الورثة) أو وصي أو ولي فهؤلاء ليسوا من الغير، وفي حالة ألا يكون المطلوب الحجز لديه تابعاً للمدين، حيث تتوافر علاقة التبعية إذا كان لأحدهم حق رقابة وإشراف على الآخر كعلاقة العامل برب العمل.

(والثاني) أن يكون الطرف الثالث مديناً مباشراً للمكلف، وهو ما يتضح من الفقرة (ب) من المادة (٩-ب) من القانون حيث نصت على أنه (...قام بدفع دين خلافاً للقانون مع علمه أن عليها أمر حجز ...)، وهو ما يتضح من نص المادة (٩-١) السالفة، وهذا ما كان يتبين من حكم

(١) الأستاذ، كرم، صادق، المرجع السابق، ص ٢٧٣-٢٧٤.

(٢) الأستاذ، كرم، صادق، المرجع السابق، ص ٢٧٤.

(٣) الأستاذ، كرم، صادق، المرجع السابق، ص ٢٧٢.

المادة (٩) الصريح المعدلة بالأمر العسكري رقم (٢) ٥٧٤٤ في الفقرة (أ) من المادة (٩) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ التي كانت تنص على أنه (يجوز للحاكم الإداري أن يحجز أية أجور أو ديون مستحقة للمكلف بدلا من حجز مقتنياته وبيعها أو علاوة على حجز المقتنيات المذكورة وإذا كان مستخدما لدى الحكومة أو ذا مرتب يتقاضاه أو مخصصات يتقاضاها من مؤسسة رسمية ، أو من أي جهة أخرى فالحاكم الإداري أن يحجز مقتنيات المستخدم ، أو المتقاعد عندما يعثر على شيء منها إذا لم يكن حجز المرتب كافيا لتسديد الذمة المطلوبة)، وبالتالي لا يجوز حجز ما لمدينه لدى مدين مدينه وتطبيقا على ذلك لا يجوز الحجز ضد مالك العقار تحت يد مدين المستأجر لعقاره .

كما تشترط الفقرة (أ) من المادة السالفة أن تكون الممتلكات الموجودة في حوزة طرف ثالث موجودة لديه، أي أن تكون مستحقة للمكلف في ذمة مدينه وهذا ما يتضح من تكملة الفقرة (أ) التي نصت على أنه (يكون الأمر ساري المفعول على المحجوزات سواء كانت في حوزة الطرف الثالث في يوم تسليم الأمر أو تكون في حوزته خلال ثلاثة شهور من ذلك اليوم)، وأعطت الفقرة (أ) من المادة (٩) المسؤول أن يصدر أمراً بالحجز على ممتلكات المكلف أو على جزء منها أو جميعها الموجودة بحوزة طرف ثالث، إلا أن هناك حالات قد تكون لدى طرف ثالث ولكنه لا يحوزها، كحالات الخزائن المؤجرة بالبنوك، الذي ذهب الرأي الغالب فيها وما أفتى به مجلس الدولة المصري والقضاء الفرنسي على أن العقد بين البنك وعميلة هو عقد إيجار للخزانة وليس عقد وديعة، وحالة المنقولات المعروضة في المعارض فهي لا تعتبر في حيازة مديري المعارض وإنما في حيازة أصحابها^(١).

والحقوق الشخصية تأخذ أشكال مختلفة قد تكون رواتب أو فوائد أو أموال مستثمره لدى الشركات المالية والاستثمارية إلى آخره، واللجوء إلى الحجز على هذه الأموال يكون عادة أسهل وأسرع من أن يتم الحجز على ممتلكات موجودة بحوزة المكلف نفسه، لأنه ليس من مصلحة الطرف الثالث إخفاء ممتلكات موجودة لديه للغير لما قد يرتبه القانون عليه من مسؤوليات قد تصل إلى المسؤولية الشخصية عنها وهذا ما جاء به حكم المادة ٩-ب وفقا لما نصت عليه الفقه (ب) من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا التي نصت في حالة (لم يتم الطرف الثالث بتنفيذ ما ذكره في الفقرة (أ) بدون أن يكون له مبررات معقولة لذلك، أو أخرج من حوزته ممتلكات أو قام بدفع دين خلافا للقانون ،مع علمه أن عليها أمر حجز يحق للمسؤول أن يلزمه بدفع الدين في حالة عدم قيام المكلف بدفعه وبشرط أن هذا التكليف لا تريد قيمته على الممتلكات التي تم حجزها لديه أو قيمة الدين المستحق من الطرف الثالث للمكلف، والكل حسب المبلغ الأقل بينهما).

(١) الأستاذ كرم ، صادق ، المرجع السابق ، ص ٢٧٤-٢٧٦.

وأنت المادة (٩) في البند الأول من الفقرة (ب) بأحكام الحجز على ممتلكات شراكه للمكلف وآخر والتي نصت في حال ما تكون الممتلكات المحجوزة شراكه للمكلف وآخر، يكون الحجز ساري المفعول على الجزء الخاص بالمكلف فقط وإذا كانت الشراكة بأجزاء غير محددة، يعتبر الملك تابعاً للشركاء بأجزاء متساوية إلى أن يثبت للمسؤول بصورة تقنعه أن الجزء الذي للمكلف غير ذلك.

لم تتطرق التشريعات المقارنة لهذا الموضوع، إلا أن تعليمات مصلحة الضرائب المصرية التي اعتبرت أن للشركات شخصية مستقلة لا يجوز الحجز على رأسمالها، ولكون وجودها ضمان لدائنيها، وليست ضمان لدائن الشركاء فيها، والتي نصت على أنه (لا يجوز أن تتقاضى مصلحة الضرائب حقها من رأس مال الشركة، وإنما أن تتقاضى دينها من الأرباح الخاصة بالشركة أثناء قيامها أما بعد تصفيه الشركة تتقاضى حقوقها من نصيب هذا الشريك في أموال الشركة بعد استئصال ديونها أي ديون الشركة الخاصة بها، ولكنه من الجائز للمحافظة على حق الخزينة أن توقع المصلحة حجزاً تحفظياً قبل التصفية على نصيب هذا الشريك في رأس مال الشركة) ^(١) وهذا ما ذهب إليه القضاء الضريبي إلى أن (.. أموال شركة التضامن بالنسبة لدائن الشريك لا يجوز لدائنه أن يحجزوا على شيء من أموال الشركة حتى ولو كان مدينه هو الذي قدمه إليها كحصة في رأسماله) ^(٢).

وبالرجوع إلى أحكام القوانين الضريبية وإلى ما تناولناه بأحكام المكلف بأنه شخص، والقانون الضريبي لا يعترف لشركات التضامن بالشخصية الضريبية، وهذا ما جاءت به المادة (٤٩) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ الساري لدينا صراحة بأن مصلحة الضرائب تخاطب كل شريك لوحده، وبالتالي يقع الالتزام بدفع الضريبة على كل شريك كشخص مستقل على ما يستحق له من أرباح وفي حالة تخلفه يكون للمصلحة بمقتضى امتياز حقها الرجوع إلى أموال المكلف للحجز عليها أينما وجدت حتى ولو كانت أموال شراكه مع آخرين.

ولا بد من التفرقة ما بين الشركات العادية وشركات الأموال (التوصية البسيطة بالاسهم والشركات المساهمة)، التي يعترف لها القانون الضريبي بشخصية مستقلة عن الشركاء، والتي يجوز الحجز على ما يستحق للمكلف لديها من سندات وعوائد، وعلى ما يكون للمكلف من أسهم لدى الشركات المدرجة بدفاترها ملكية المكلف لها ومن أرباحها.

(١) الأستاذ عباس، محمد عبد المنعم: التنفيذ الإداري، منشأة المعارف، الاسكندرية، طبعة ١٩٨٥، ص ١١٦

(٢) المحامي عبد القادر، عزت، المرجع السابق، ص ٥٠، المستشار، هرجة، محمد، المرجع السابق، ص ١١٨.

وبالرغم أن القانون الضريبي لا يعترف لشركات الأشخاص بالشخصية المستقلة، إلا أن البند الأول من الفقرة (ب) من المادة (٩) التي اعترفت عند إجراء الحجز بشخصية الشركة العادية باعتبارها من الغير (طرف ثالث) بما يملكه المكلف لديها من راس مال.

ثم جاء البند الثاني من الفقرة (ب) من المادة (٩) بشأن الحجز على ممتلكات شراكه بين المكلف وقريبة، في حال الشراكة بأجزاء غير محددة، والتي نصت على أنه (لا يتم اتخاذ أي إجراء خلال مدة ٢١ يوماً من تسليم الأمر إلى أن يلغى حسب الأسبق بينهما، في الجزء الذي يرون أنه حسب ما جاء بالفقرة (١) أنه الذي يخص القريب)، ثم جاءت الفقرة (ج) من المادة (٩) على تعريف القريب بأن (القريب لهذا الغرض - الزوج، أخ، أخت أي من الوالدين، والدي الوالدين الأبناء وأبناء الزوج، زوج أي من هؤلاء وشراكه يكون فيها المكلف أي من هذه: (١) ٥١% من راس مال الأسهم التي تم إصدارها أو من حقوق التصويت (٢) حق امتلاك ٥١% على الأقل من رأسمال الأسهم التي تم إصدارها أو من حقوق التصويت، أو حقوق امتلاكها (٣) الحق في الحصول على ٥١% على الأقل من الإرباح (٤) حق تعيين المدراء).

إن هذين النصين غير واضحين ففي الفقرة (ج) حدد الشراكة وفي البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة (٩) منه جعل حكمها على المكلف بشراكه غير محدودة، كما أرى لا ضرورة في تحديد الشراكات في الفقرة (ج)، وإنما اقترح على المشرع في هذا الموضوع أن يعدل البند (١) من الفقرة (ب) وأن يلغى البند (٢) من الفقرة (ب) وأن يلغى الفقرة (ج) من المادة (٩) على أن يكون النص كالاتي في حال كانت الممتلكات المحجوزة شراكه للمكلف وآخر في شركة عادية أو توصية (شركات الأشخاص) يكون الحجز ساري المفعول على الجزء الخاص بالمكلف فقط، وفي حال رأى الحاكم الإداري أو تبين له أن العلاقة ما بين المكلف وشركائه أو أحدهم علاقة وهمية، فعليه أن يصدر أمراً بالحجز على الممتلكات التي يرى إنها خاصة بالمكلف على أن يكون للمكلف وشركائه الاعتراض على ذلك لدى لجنة مستقلة ومختصة تنظر دعواهم بسرعة وعلى أن يستأنف قرارها لدى المحكمة المختصة وعلى أن تنظره على وجه السرعة.

وعلى مأمور التقدير أن رأى أن هناك ممتلكات ليس فيها نزاع على تملكها، وتكفي لسد مستحقات الخزينة، فليحجز عليها وذلك تيسيراً له وعلى المكلفين، لأن الهدف الأول من الحجز هو حصول الخزينة على حقها كاملاً في المواعيد القانونية وبأسرع وقت ممكن.

وبالإضافة إلى هذا جاءت التعديلات العسكرية التي أدخلت على المادة (٩) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (٦) لسنة ١٩٥٢، بأحكام وقواعد إجرائية تفصيلية المتعلقة بأمر الحجز على ممتلكات المكلف لدى الطرف الثالث، من حيث المدد التي يقع على الطرف الثالث الإقرار عن الممتلكات التي بحوزته خلال عشرة أيام من يوم تسلمه أمر الحجز، ومن حيث طريقة تسليم هذه الممتلكات المحددة بالمادة ٩-ب، وتحديد المسؤوليات المترتبة عليه في حالة عدم قيام الطرف الثالث بالالتزامات المقرر عليه، وفي حالة قام بتسليم المحجوزات للجاني طبقاً للأمر يعفى الطرف الثالث من المسؤولية وهذا ما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة (٩-ب) (تسليم المحجوزات للجاني، أو دفع الدين إليه طبقاً لأمر حجز بأيدي طرف ثالث، تعفى الطرف الثالث من مسؤوليته نحو المكلف)، وهذه الأحكام التفصيلية قد جاء بها القانون المقارن المصري في مواده (٢٨ حتى المادة ٣٥) من الفصل الثاني تحت عنوان حجز ما للمدين لدى الغير من القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥.

ثالثاً : الحجز على غير المنقول

ألزم القانون مأمور التقدير، أن يتخذ إجراءات الحجز على أموال المكلف غير المنقولة، إذا لم يعثر على أموال منقولة للمكلف يتخذ عليها إجراءات الحجز والتنفيذ بقي بكل مستحقات الضريبة عليه، وذلك بمقتضى المادة (١٠) من القانون التي نصت على انه (إذا لم يعثر على مقتنيات كافيه وظهر ان للمكلف أموالا غير منقولة يحق للحاكم الإداري حجز وبيع تلك الأموال غير المنقولة او قسم كاف منها ...)

وعرفت المادة (٢) من القانون رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ الأموال غير المنقولة بأنها الأبنية والأراضي وسائر العقارات، فلم تضع تعريفاً محدداً و بالتالي كل شيء ثابت ومستقر هو عقار، وغير ذلك يعتبر منقولاً، والعقارات نوعان هما^(١):-

أ-عقارات بالطبيعة وهي الأرض وما اتصل بها اتصالاً ثابتاً كالمباني والأشجار التي لا يمكن نقلها إلا بتلف أو خلل، ولا تعتبر عقاراً المباني والأكشاك التي يمكن نقلها دون تلف.

ب-عقارات بالتخصيص: تعتبر بالأصل من المنقولات، إلا أنها تعتبر من العقارات ويتبع في حجزها إجراءات حجز العقار إلا في حالتين وهما:-

١-ان تجتمع ملكية العقار والمنقول المخصص لخدمته في يد واحدة، فلو كان المنقول مخصصاً لخدمة عقار الغير فلا يعتبر هذا المنقول عقاراً.

٢-أن يكرس المالك المنقول لخدمة عقار ولا يشترط في التكريس الثبات وإنما يكفي أن يكون مؤقت أو عند إجراء الحجز ان يكون مكرساً لخدمة عقار أو استغلاله، ويستدل على ذلك من

(١) الاستاذ صادق، كرم، المرجع السابق، ص ٢٦٧-٢٧٠

اتجاه المالك ومن ملابسات الحال ومن مجريات الأمور ، ومثال العقارات بالتخصص : الآلات ، والسيارات ، والمفروشات ، والخزائن والوقود ، والمواد الخام وغيرها في حالة توفرت فيه الشرطين السابقين.

بالإضافة الى هذا انه لا يعتبر العقار المعد للهدم أو الأشجار المعدة للقطع من العقارات باعتبار مآلها، ^(١) ويتخذ في حجزها إجراءات حجز المنقول.

الفرع الثاني: الأموال التي لا يجوز الحجز عليها:

تعتبر جميع أموال المكلف ضامنة لحق الخزينة ويقع امتياز الدولة عليها، إلا ان القانون ولعوامل إنسانية قد استثنى بعض الأموال من امتياز الدولة .

ولم يأت التشريع المقارن المصري بنص خاص على الأموال التي لا يجوز الحجز عليها، ورجعوا بذلك الى ما نص عليه في قانون أصول المرافعات بشأن الأموال التي لا يجوز الحجز عليها، خلافا لقانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا؛ الذي أتى طبقاً للمادة (١٣) منه على تحديد الأموال المملوكة للمكلف المستثناة من الحجز عليها وهي:-

١- أي متاع يراه الحاكم الإداري لازماً للمكلف المتخلف في ملبسه ومسكنه مع عائلته، فتحدد ما يلزم المكلف في ملبسه ومسكنه يعود تقديره الى مأمور التقدير، فهو أمر يختلف تقديره من حال مكلف الى آخر لما يحيط به من ظروف صحية واجتماعية.

٢- الأدوات، والآلات، والبذار، والعلف، والحيوانات اللازمة للمكلف من اجل زراعته او مزاوله مهنته، أو عمله حسبما يراه الحاكم الإداري، فبناء على هذا النص ترك أمر تحديد ان كانت الآلات، والأدوات، والبذار ، والعلف، والحيوانات لازمة للمكلف من اجل زراعته او مزاوله مهنته او عمله لتقدير مأمور التقدير .

إلا ان المشرع لم يحدد القيمة القصوى لهذه الأدوات والآلات الخ اللازمة لعمل ومهنة المكلف، كما في الفقرة (٦) من المادة (٦٠) من قانون أصول الأجراء رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ الذي حدد علف الحيوانات بما يكفيها مدة لا تتعدى موسم البيدر، وكما ان المشرع اللبناني ^(٢) حدد الكتب والآلات والأدوات اللازمة لمزاوله المدين لمهنته او حرفته بان لا تتجاوز قيمتها بثلاثمائة ليرة لبناني فقط.

إن عدم تحديد قيمة قصوى قد يؤدي إلى إنقاص الضمان المقرر للخزينة على أموال المكلف نتيجة تعسف مأمور التقدير لذا أرى أن يربط المشرع هذه الفقرة بحد أقصى من قيمة الأدوات والآلات والبذر والعلف والحيوانات وذلك عن طريق تفويض السلطة الإدارية المختصة في ذلك.

(١) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٢٧١ .

(٢) د. القضاء ، مفلح عواد ، أصول التنفيذ ، عمان ، مكتبة دار الثقافة ، طبعة ١٩٩٧ ، ص ٢٤٥ .

٣- المحصولات قبل الحصاد والبقول، والفواكه غير الناضجة، فلم يحدد المشرع المعيار المتخذ في تحديد تاريخ نضج البقول والفواكه وحين حصاد المحصولات، فعادة يترك تحديده الى ما هو متعارف عليه لدى المزارعين.

والتشريعات المقارنة لم تحدد تاريخ النضج، إلا ان قانون الحجز الإداري المصري أجاز الحجز على (الثمار المتصلة والمزروعات القائمة قبل نضجها بأكثر من خمسة وخمسين يوماً)^(١)، بينما التشريع الساري لدينا لم يأخذ بتلك المدة التي أخذ بها القانون المصري المقارن رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥، لأنه قد يكون من الصعب تحديد قيمتها قبل نضجها ، ألا انه يمكن اتخاذ عليها إجراءات الحجز دون التنفيذ، فعملية الحجز قد تمتد لمدة أسبوع وقد تطول إلى أسابيع وأشهر حتى يتم التنفيذ عليها ، وبالتالي يمكن الحجز على الحاصلات قبل حصادها ، والفواكه ، والبقول قبل نضجها لفترة من الزمن ومن ثم التنفيذ عليها عند نضجها .

٤- المسكن الشرعي ، والأرض اللازمة للمكلف من اجل كسب قوته مع عائلته حسب ما يراه الحاكم الإداري .

٥- أي مبلغ زاد عن الثلث من مرتب المكلف، أو من مخصصات أعضاء مجلس الأمة .

٦- أي مبلغ زاد عن الربع من مرتبات المتقاعدين من موظفي الحكومة .

٧- نفقات السفر للموظف وعضو مجلس الأمة عدا المياومات.

٨- مرتبات التقاعد المخصصة للأيتام والأرامل والنفقة المحكوم بها من قبل المحكمة الشرعية أو من قبل محكمة أخرى ذات اختصاص .

إن الفقرتين (٦ ، ٧) الخاصة بموظفي الحكومة الذين يتبعون في تنظيم مراكزهم لقانون الخدمة المدنية ، دون العمال الذين يحكمهم قانون العمل ، فالعامل لدى كل من القطاع الخاص أو القطاع العام قد يكون له مصدر دخل واحد كالموظفين الحكوميين ، بينما قد يتمتع الموظف بامتيازات وضمانات صحية واجتماعية لا يتمتع بها من يتقاضون الأجور ، وبالتالي لا أرى أي مبرر لمثل هذا النص ، الذي يدعو إلى تشجيع القطاع العام على الاستثمار في القطاع الخاص في عصر بدأ يتحول كلياً إلى خصخصة القطاع العام .

المطلب الثالث : انقضاء الحجز التنفيذي (البيع)

ينقضي الحجز التنفيذي إما بأداء المبلغ المطلوب والمصروفات ، أو بالتنفيذ على ممتلكات المكلف بالبيع ، وهذا ما نصت عليه المادة (٨) من قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول

(١) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٢٥٦ .

به في فلسطين على أنه (تباع الأموال بالمزاد العلني حسبما نصت عليه هذه المادة إذا لم يؤد المكلف ما هو مطلوب منه مع نفقات الحجز) ، لذا لا تعتبر الموافقة على تقسيط الضريبة طريقاً لانقضاء الحجز التنفيذي ، ففي حالة قرر مأمور التقدير تقسيط المبالغ المطلوبة ومصروفات الحجز فعند تطبيق هذا النص حرفياً توقف إجراءات التنفيذ ويبقى الحجز ساري المفعول ^(١) إلى أن يتم انقضاء مستحقات الخزينة كاملة، وكما بينا فيما سبق أن مأمور التقدير يكون له الخيار في تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية وكما له الخيار في اتخاذ قرار بتقسيطها لذا أرى أنه بمقتضى هذا النص إن لجأ إلى الخيار الأول لا يجوز له وقفه إلا باستيفاء كامل المبلغ المستحق طوعاً أو جبراً، إلا أنني أرى ضرورة أن يجعل المشرع تقسيط المبالغ طريقاً لوقف إجراءات الحجز مع نصه على ضمانات تكفل حق الخزينة.

بالإضافة إلى هذا أوجب القانون أن تباع الأموال المنقولة المحجوزة عند انتهاء مدة أسبوع من تاريخ الحجز ، فإن لم تتخذ إجراءات البيع خلال المدد القانونية من قبل مأمور التقدير ، يسقط قرار الحجز وهذا ما يتضح من نص المادة (٨/أ) التي نصت على أن (يحتفظ الجابي بالأموال المحجوزة مدة أسبوع أو يودعها شخصاً ثالثاً إذا ملاءة على نفقة المكلف وعند انتهاء تلك المدة تباع تلك الأموال) والفقرة (ب) من المادة (٨) التي نصت يجوز للحاكم الإداري أن يمدد مدة الأسبوع المذكورة في الفقرة السابقة عندما يستصوب ذلك بناء على سبب معقول ابدي له لذا سأتناول أحكام البيع بالمزاد العلني في الفروع التالية:-

الفرع الأول: أحكام بيع المنقولات المحجوزة.

الفرع الثاني: أحكام بيع الأموال غير المنقولة.

الفرع الأول : بيع المنقولات المحجوزة.

سأتطرق في هذا الفرع بدراسة أحكام مواعيد بيع المنقولات المحجوزة ، والاعلان عن البيع وتنفيذ البيع فيما يلي:-

أولاً : ميعاد البيع و إجراءاته.

حددت الفقرة الأولى من المادة (٨) مدة أسبوع على حجز المقتنيات أو مدة أطول حددها مأمور التقدير بناء على سبب معقول أبدي له ، فعند انتهاء هذه المدد بصريح نص المادة تباع بالمزاد العلني .

وتحتاج عملية البيع إلى بعض الإجراءات الضرورية لآتمامها ، كتعين مكان البيع المناسب والإعلان عن البيع بالمزاد العلني ،لذا لا تكفي مدة الأسبوع ،بالإضافة أن المشرع ربط بين انتهاء المدة وعدم وفاء المكلف بالمطلوبات ،مما يفيد بأن مدة الأسبوع هي مدة إمهال المكلف

(١) للمزيد ، انظر ، الأستاذ صائق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٣٣٦ ٣٣٧ .

لأداء المستحقات فإن لم يتم بذلك تتخذ إجراءات البيع ، فهذا يفرض على المشرع تعديل المادة بحيث تنص على أنه (عند انتهاء تلك المدة على المسؤول اتخاذ أمر البيع محدداً فيه يوم بيع المقتنيات) .

وجاءت الفقرة (أ) من المادة (٩) من التعليمات العسكرية لتحصيل الأموال الأميرية رقم ٥٧٤٩ - ١٩٨٨ بهذا المعنى التي نصت على أنه عند (مرور أسبوع على الأقل من تاريخ توقيع الحجز أو من مدة أطول حددها المسؤول بناء على المادة ٨ (ب) للقانون ، ولم يتم المكلف بدفع المبلغ المستحق منه بالإضافة إلى نفقات الحجز ، يحق للمسؤول إعطاء أمر ببيع المحجوزات وإذا كانت المحجوزات سريعة العطب يحق للمسؤول إصدار الأمر ببيعها فوراً بعد وقوع الحجز).

ثانياً : الإعلان عن البيع :

لم يحدد قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا طرق الإعلان ، وبالإضافة انه لم ينص عليها ، والإعلان عن البيع أمر تقتضيه عملية المزاد العلني ، والذي يعتبر بمثابة دعوة عامة من أجل التقدم الى شراء المحجوزات ، فجاءت المادة (١٠) من التعليمات العسكرية لتحصيل الأموال الأميرية ، حيث نصت الفقرة (أ) منها على (يقوم الجابي بالإعلان سبعة أيام على الأقل قبل تنفيذ البيع بالمزايدة العلنية طبقاً للمادة ٨ للقانون ، وبه يوضح اسم صاحب المقتنيات المنوي بيعها ، ووضعها ومحل وميعاد البيع بالمزايدة العلنية الذي تم تحديده .

ثم جاءت المادة (١٠) منه بوجهين من الإعلان ومنها الإعلان الواجب وفقاً لما جاءت به الفقرة (ب) التي نصت على أنه (يتم نشر الاعلان على لوحه الإعلانات في المحل الذي تعقد فيه عملية البيع) ، والإعلان الجوازي الذي جاءت به الفقرة (ج) عن طريق الإعلان بالصحف وأي طريقة أخرى ، وبالتالي يصح الإعلان في وسائل الاعلام المرئية والسمعية والمقرؤه بناء على تعليمات منظمه لذلك وهذا ما يستفاد من نص الفقرة (ج) من المادة السالفة التي نصت على أنه (يحق للمسؤول إصدار التعليمات بنشر الإعلان في الجريدة او بأي وسيلة أخرى ، بالإضافة إلى الإعلان المذكور في الفقرة (ب) أو محلها) .

ثالثاً : كيفية اجراء البيع وشروطه:

تنص الفقرة (د) من المادة (٨) على ان (تجري المزايدة في المحل الذي حجزت فيه المقتنيات على انه إذا رأى الجابي ان نقل تلك المقتنيات إلى مركز المقاطعة يضمن بيعها بأسعار أعلى فان المزايدة تجري حينئذ في ذلك المركز)

وتحدد مكان البيع تقتضيه طبيعة المقتنيات المراد بيعها ، فمثلاً الخضراوات تباع بالسوق المركزي لبيع الخضار ، وبيع الأسهم والسندات فيكون إما بالبنوك، أو في الأسواق المالية أما

السيارات مثلاً فيمكن بيعها في مركز المقاطعة ويمكن ان تباع في معارض خاصة لسيارات وهكذا.

وكما نصت الفقرة (هـ) منه على أنه (تجري المزايدة بحضور أحد الموظفين الذين ينتدبهم الحاكم الإداري لهذه الغاية ، أما إذا أجريت خارج مركز الحاكم الإداري فيعين المذكور شخصين من الهيئة الاختيارية يقومان مقامه وتجري المزايدة بحضورهما وعند انتهائها ينظم الجابي محضراً يوقعه هو والشخصين المعنيين).

إلا ان التعليمات العسكرية جاءت بأحكام دون أن تأخذ بالاعتبار أحكام الفقرة (د) و (هـ) من المادة (٨) من القانون فنصت الفقرة (أ) من المادة (١١) من التعليمات السابقة على أنه (يتم إجراء البيع بالمزايدة العلنية بواسطة المسؤول او شخص آخر من طرفه (فيما يلي - المسؤول عن البيع) في المحل والميعاد الذي تم تحديدهما في إعلان البيع) وجاءت الفقرة (ب) بأن المسؤول قد يكون من داخل الإدارة المدنية او خارجها التي نصت على أنه (في حالة ما إذا تم البيع بالمزاد العلني بواسطة المسؤول عن البيع الذي لا يعمل لدى الإدارة المدنية.....).

والأصل ان يقوم الجابي بمقتضى المادة الثانية من قانون تحصيل الأموال الأميرية الذي يعين بموجب أنظمة الموظفين لتحصيل الأموال الأميرية وهو ما تقره كما سنرى مواد التعليمات ، وهذا الغموض والتناقض جاءت به التعليمات العسكرية لتحقيق غايات سياسية لتتماشى والأوامر والأنظمة العسكرية ، أما خطوات البيع وفقاً للتعليمات العسكرية الخاصة بتحصيل الأموال الأميرية قد جاءا بأن:

١- يقوم الجابي او من خوله لذلك وفقاً للفقرة (ح) من المادة (١١) منها ، بتقدير قيمة المقتنيات المعروضة للبيع قبل ٤٨ ساعة على الأقل من ميعاد البيع ، ويحق له الاستعانة بخبير مئمن .
٢- يقوم المسؤول عن البيع في وقت المزايدة بالإعلان عن ثمن المقتنيات حسب التقدير ، ويعرضها للبيع كوحدة واحدة أو على أجزاء وفقاً للفقرة (د) من المادة (١١) منه .

٣- يتم بيع المقتنيات وفقاً للفقرة (هـ) من المادة (١١) لمن يعرض أعلى ثمن ، وبشرط ألا يكون السعر المعروض اقل من التقدير ، وفي حالة الإعلان عن مشتر في المزايدة العلنية يقوم بدفع الثمن فوراً نقداً أو بحوالة مصرفية ، وتسلم له المقتنيات ^(١) .

(١) تنص المادة (١٧) من قانون الحجز الإداري المصري المقارن رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ على أنه (على الراسي عليه المزداد اداء باقي ثمن البيع فوراً والا اعيد البيع على مسؤوليته في الحال ويخصم من مبلغ التأمين ما قد يوجد من فرق في الثمن ويرجع عليه بالحجز الذي يريد على مبلغ التأمين) والمادة (١٥) منه التي نصت على أنه (على كل من يقدم للشراء ان يؤدي تأميناً ١٠% من قيمة عطاة الاول) . للمزيد راجع صادق ، كرم، المرجع السابق ، ص ٣٤٨-٣٤٥ .

٤- ثم جاءت المادة (١٢) منها في حالة ما إذا كان أعلى سعر معروض أقل من قيمة التقديرات ، توقف إجراءات البيع ويتم تقدير الممتلكات من جديد ، مما سيترتب على ذلك تحديد مواعيد جديدة للبيع الأمر الذي سيكلف مصاريف كثيرة مما يتقل العبء على المكلف المتخلف ، وأرى صحة ما ذهب إليه القانون المصري الذي لم يعتبر القيمة التي قدرت بها المحجوزات في محضر الحجز حداً أدنى لقبول البيع بالمزاد الإداري في بيع المنقولات .^(١)

٥- يقوم المسؤول أو من خوله لذلك بتحرير تقرير البيع يوضح به اسم المكلف ، ووصف المقتنيات التي عرضت للبيع ، و القيمة التي دفعت مقابلها ، واسم المشتري وعنوانه فهذا ما نصت عليه المادة (١٣) منه .

٦- ثم يحصل المشتري للمقتنيات بالمزايدة العلنية على شهادة مصدقة من المسؤول أو من طرفه وفقاً للمادة (١٥) من القانون، على أن توضح بها المقتنيات التي تم بيعها، وقيمتها، وتاريخ البيع وميعاد تسليمها للمشتري واسمه.

رابعاً : تسوية المتحصل من بيع المقتنيات:

الهدف من بيع المقتنيات هو استيفاء الخزينة دينها المستحق ومصروفات إجراءات التنفيذ المتخذ لاستيفائه من ثمن الأموال المباعة، وفي حال قام المسؤول ببيعها وفقاً للفقرة (أ) من المادة (١٦) من التعليمات العسكرية الخاصة بتحصيل الأموال الأميرية، فعليه أن يكف عن بيع المقتنيات إذا نتج عن بيع كمية منها تكفي لدفع الدين ومصروفاته .

والدين المطلوب هو ما يستحق من الضرائب وما يترتب على عدم دفعها للمصلحة من فوائد وفروق قيمة العملة وغرامات وإضافات أخرى، بالإضافة إلى مصروفات الإجراء^(٢) (كمصروفات الإعداد للبيع ، ومصروفات النشر ، ومصروفات النقل ومصروفات اجرة الحراسة ، واجرة مكان البيع ، وعمولة البنك ، واجرة السماسرة والصيارفة في بيع الأسهم والسندات واجرة الخبرة في تقديم المحجوزات) ، ويخصص الباقي لاداء المبالغ المحجوزة من أجلها (أي دين الضريبة) وما يتبقى يرد إلى المكلف ، وذلك بنص الفقرة (أ) السالفة التي نصت على أن (يقوم بإرجاع فائض المحجوزات أو فائض نتاج البيع للمكلف).

وجاءت الفقرة (ب) من تعليمات تحصيل الأموال الأميرية في المادة (١١) بأن يصرف للمسؤول عن البيع الذي لا يعمل لدى الإدارة الضريبية - أجر بنسبة ١٠% من المبلغ الذي يتم الحصول عليه من بيع المقتنيات ، وهذا سيتقل العبء على المكلف والاختذ بهذه النسبة قد

(١) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٣٤٦ .

(٢) الأستاذ ، صادق كرم ، المرجع السابق ، ص ٣٥١-٣٥٢ .

يؤدي الى ظلم كبير عليه وارى على المشرع الاخذ بنسب غير محددة حيث يترك تحديدها بناءً على تعليمات او بناء على ما هو متداول في الاسواق كالحالات التي تباع فيها المحجوزات في أسواق خاصة تأخذ نسبة معينة على مبيعاتها .

ويحق بمقتضى الفقرة (ب) من المادة (١٦) من التعليمات العسكرية للمسؤول (مأمور التقدير) أن يعود ويصدر أمر على حجز مقتنيات جديدة ، بالرغم من وجود مقتنيات محجوزة لم يتم بيعها ، حتى ولو قام المكلف بدفع قيمة المطلوبات المستحقة وهوما يخالف الغاية من اتخاذ اجراءات التنفيذ التي تقتضي استيفاء الخزينة مطلوباتها المستحقة ، ويبقى للمسؤول الحق في الاستمرار في إجراءات التنفيذ حتى تمام سداد الدين والمصروفات وذلك بمقتضى المادة (١٧) من التعليمات العسكرية .

الفرع الثاني : بيع الأموال غير المنقولة.

أعطت الفقرة (أ) من الماد (١٠) من قانون تحصيل الأموال الأميرية مأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري ، صلاحية بيع الأموال غير المنقولة كلها أو قسم كاف منها لاستيفاء مستحقات الضرائب من ثمنها ، ويقع على مأمور التقدير رد ما يزد من الأثمان إلى المالك بعد تنزيل المبالغ المستحقة من الضرائب ومصروفات إجراءات الحجز والبيع . وجعلت وكما أسلفنا الفقرة (ب) من المادة (١٠) أمر تطبيق أحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجلة على قرار الحاكم الإداري ، ويقع على الحاكم الإداري بالأصل تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية ولا يملك صلاحية إنشاء احكامه . وبالتالي لم ينص القانون على تطبيق أحكام قانون أصول الإجراء المتعلق ببيع غير المنقول ، وبالإضافة إلى أنه لم يأت بأحكام تتعلق بمواعيد وإجراءات وشروط وكيفية بيع الاموال المنقولة ، كما جاءت المواد (٥٢) حتى المادة (٧٠) من قانون الحجز الإداري المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ .

وترك أمر تحديد الأحكام التفصيلية لوزير المالية وذلك وفقا لنص المادة (١٧) منه ، والتي نصت على أنه (لوزير المالية ان يصدر تعليمات عامة لتنفيذ أحكام هذا القانون) فجاءت أحكام الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من التعليمات العسكرية في تحصيل الأموال الأميرية التي نصت على أنه (تسري على الممتلكات المحجوزة عليها تعليمات الباب الرابع لقانون إجراء التنفيذ رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ بما في ذلك تعليمات بيع الممتلكات) ، وهذا النص يخالف طبيعة إجراءات تحصيل الأموال الأميرية ، والتي سبق وان تطرقنا لها مما يدل على عدم قانونيته

يؤدي الى ظلم كبير عليه وارى على المشرع الاخذ بنسب غير محددة حيث يترك تحديدها بناء على تعليمات او بناء على ما هو متداول في الاسواق كالحالات التي تباع فيها المحجوزات في أسواق خاصة تأخذ نسبة معينة على مبيعاتها .

ويحق بمقتضى الفقرة (ب) من المادة (١٦) من التعليمات العسكرية للمسؤول (مأمور التقدير) أن يعود ويصدر أمر على حجز مقتنيات جديدة ، بالرغم من وجود مقتنيات محجوزة لم يتم بيعها ، حتى ولو قام المكلف بدفع قيمة المطلوبات المستحقة وهوما يخالف الغاية من اتخاذ اجراءات التنفيذ التي تقتضي استيفاء الخزينة مطلوباتها المستحقة ، ويبقى للمسؤول الحق في الاستمرار في إجراءات التنفيذ حتى تمام سداد الدين والمصروفات وذلك بمقتضى المادة (١٧) من التعليمات العسكرية .

الفرع الثاني : بيع الأموال غير المنقولة .

أعطت الفقرة (أ) من الماد (١٠) من قانون تحصيل الأموال الأميرية مأمور التقدير بصفته الحاكم الإداري ، صلاحية بيع الأموال غير المنقولة كلها أو قسم كاف منها لاستيفاء مستحقات الضرائب من ثمنها ، ويقع على مأمور التقدير رد ما يزد من الأثمان إلى المالك بعد تنزيل المبالغ المستحقة من الضرائب ومصروفات إجراءات الحجز والبيع . وجعلت وكما أسلفنا الفقرة (ب) من المادة (١٠) أمر تطبيق أحكام قانون حجز وبيع الأموال غير المنقولة المسجلة على قرار الحاكم الإداري ، ويقع على الحاكم الإداري بالأصل تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية ولا يملك صلاحية إنشاء احكامه . وبالتالي لم ينص القانون على تطبيق أحكام قانون أصول الإجراءات المتعلقة ببيع غير المنقول ، وبالإضافة إلى أنه لم يأت بأحكام تتعلق بمواعيد وإجراءات وشروط وكيفية بيع الاموال المنقولة ، كما جاءت المواد (٥٢) حتى المادة (٧٠) من قانون الحجز الإداري المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ .

وترك أمر تحديد الأحكام التفصيلية لوزير المالية وذلك وفقا لنص المادة (١٧) منه ، والتي نصت على أنه (لوزير المالية ان يصدر تعليمات عامة لتنفيذ أحكام هذا القانون) فجاءت أحكام الفقرة (ب) من المادة (٢٢) من التعليمات العسكرية في تحصيل الأموال الأميرية التي نصت على أنه (تسري على الممتلكات المحجوزة عليها تعليمات الباب الرابع لقانون إجراء التنفيذ رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢ بما في ذلك تعليمات بيع الممتلكات) ، وهذا النص يخالف طبيعة إجراءات تحصيل الأموال الأميرية ، والتي سبق وان تطرقنا لها مما يدل على عدم قانونيته

لان النظام لا يجوز له أن يخالف أحكام وقواعد ومبادئ القانون، التي لا تجيز للمسؤول الإداري أن يتجاوز أحكامها..

ثم جاءت أحكام الفقرة (ج) من المادة (١٠) التي جعلت عملية المزايدة على مرحلتين حيث نصت على أنه (يجب أن تكون مدة الإحالة الأولى إحدى وثلاثين يوماً ومدة الإحالة الثانية خمسة عشر يوماً على أنه يجوز للحاكم الإداري أن يمدد مدة الإحالة الأولى إذا كان أعلى ثمن حصل عليه أدنى كثيراً من القيمة المقدرة لتلك الأموال غير المنقولة) فلم تتطرق الفقرة (ج) بأحكام تحدد كيفية إجراء الإحالة الأولى والإحالة الثانية اللتين جاءت أحكام قانون أصول الإجراء رقم (٣٩) لسنة ١٩٥٢ بتفصيلهما فالمادة (٩٣) منه حددت كيفية الإحالة الأولى المؤقتة حيث نصت على أنه (يعتبر افتتاح المزايدة، فمن تاريخ الإعلان وعلى الراغبين أن يراجعوا دائرة الإجراء ويشاركوا فيها بعد أن يدفع كل من يرغب الدخول في المزايدة عربوناً (١٠) في المائة بنسبة القيمة المخمّنة عند وضع اليد على غير المنقول المطروح في المزايدة وبانقضاء الثلاثين يوماً يحال المبيع حالة مؤقتة إلى الطالب منهم بالبدل الأكثر ويدرج ذلك في قائمة المزايدة ويصدق عليه مأمور الإجراء) .

وبعد اكتمال الاحالة الاولى يبدأ بالاحالة الثانية والقطعية وهذا ما جاءت بتفصيله المادة (٩٤) من قانون أصول الاجراء التي نصت على أنه (١- بعد الاحالة المؤقتة تعلن الكيفية مرة ثانية ويتضمن هذا الاعلان بيانا انه قد أجريت الاحالة المؤقتة وان بدل المزايدة الأخير قد بلغ (...) وان المزايدة العلنية الاخيرة تنتهي في الساعة (...) من يوم (...) من شهر (...) . واعتباراً من تاريخ الاعلان الثاني هذا يعتبر ان المزايدة افتتحت للمرة الثانية لمدة خمسة عشر يوماً ويترتب على من يود الدخول فيها ان يدفع عربونا خمسة في المائة بنسبة البدل المقرر في الاحالة المؤقتة . ٢- في ختام هذه المدة تجري المزايدة العلنية بين الطالبين الموجدين ثم يقرر رئيس الإجراء الاحالة القطعية للمشتري الذي طلب اخذ غير المنقول بالبدل الاكثر).

يقتضي فرض الضريبة جبرا على أموال المكلفين المتخلفين حصول الخزينة على مستحقاتها من أثمان المحجوزات نقداً، إلا أن المادة (١١) من قانون تحصيل الأموال الأميرية نصت في حال وضعت الأموال غير المنقولة ولم يظهر لها طالب على أنه (يقع على الحاكم الإداري أن يقدر قيمة تلك الأموال من قبل خبيرين أحدهما من دائرة الأراضي يعينه وزير المالية ، وبعدئذ يقرر تسجيلها باسم الخزينة العامة لدى دائرة تسجيل الأراضي على ان ينفذ هذا القرار فوراً من قبل مأمور الأراضي والمساحة بعد موافقة وزير المالية) ، وذلك خلافا لما أتى به

القانون المصري بشأن الحجز الإداري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ في المادة (٥٨) منه التي نصت على أنه (إذا لم يحضر أحد للمزايدة في اليوم المعين أجل البيع مرة بعد مره الى ان يتقدم مشتر او تتقدم الحكومة مشترية في الجلسة ، وينشر ويعلن عن كل جلسة بالطريقة المبينة بالمادة (٥٣) مع خفض الثمن الأساسي في كل مرة يؤجل فيها البيع) .

جاءت الفقرة (ج) من المادة (١١) من القانون في حال تقدم أحد بشراء الأموال غير المنقولة قبل نفاذ القرار القاضي بتسجيلها باسم الخزينة قبوله بالثمن الذي قدرت فيه الأموال بالفقرة (أ) من المادة وهو ما نصت عليه الفقرة (ج) السالفة على أنه (إذا ظهر طالب الأموال غير المنقول قبل نفاذ القرار القاضي بتسجيلها باسم الخزانه المالية وفاقا لاحكام الفقرة (أ) من هذه المادة فيقبل الثمن بمقتضى الفقرة الانف ذكرها ويلغى القرار المذكور) .

وبعد نفاذ قرار التسجيل يصبح المال غير المنقول من حق الدولة التصرف فيه وبمقتضى الفقرتين (د) و(هـ) من المادة (١١) منحت المكلف حق استرجاع أمواله غير المنقولة في حال لم تتصرف بها الدولة خلال أربع سنوات من تاريخ تسجيل قيمة الأموال غير المنقولة ، وفق أحكام الفقرات السابقة عن طريق الشراء او البيع التأجيري .

وأرى أن على المشرع في حالة لم يتقدم أحد للإحالة الأولى ، أن يتم تخفيض الثمن الأساسي بعشرة بالمائة وفرض الاحالتين التاليتين:-

أ-الإحالة الثانية مدتها خمسة عشر يوما فان لم يتقدم بها أحد يخفض الثمن الأساسي مرة أخرى بعشرة بالمائة .

ب-الإحالة النهائية مدتها سبعة أيام يعلن بها على انه قد أجريت الإحالة الثانية مع بيان بدل المزايدة إن وجد ، وفي حالة لم يتقدم أحد للإحالة الثانية يبين ذلك مع بيان الثمن الجديد، وفي اليوم الثامن تجري المزايدة العلنية ، فان لم يتقدم أحد ، يقرر الحاكم الإداري (مأمور التقدير) شراء الخزينة العامة له بعد تقييم قيمة المحجوز من جديد، على ان لا يزيد ثمن الشراء عن الثمن الأخير المخفض .

ثم جاءت الفقرة (ب) من المادة (١١) في حالة شراء الخزينة الأموال غير المنقولة بقيمة تزيد عن المبلغ المستحق على المكلف والنفقات التي صرفت ، فيقع عليها رد المبلغ إليه بمقدار الزيادة.

المبحث الثاني: الحجز التحفظي كضمان لتحصيل الضريبة.

تمنح التشريعات الضريبية الجهات المختصة، اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي على ممتلكات المكلفين، لضمان عدم ضياع حق الخزينة، ولتحصيل دين الضريبة كاملاً، الذي سأتناول دراسته في المطالب التالية:-

- المطالب الأول:- مفهوم الحجز التحفظي
- المطالب الثاني :- نطاق واسباب الحجز التحفظي
- المطالب الثالث : انتهاء الحجز التحفظي

المطلب الأول: مفهوم الحجز التحفظي

سأتطرق في هذا المطلب الى تناول الحجز التحفظي في القوانين الضريبية، وقوانين التحصيل الإداري، ثم الى طبيعة الحجز التحفظي الإداري في الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: تعريف الحجز التحفظي.

الفرع الثاني: طبيعة الحجز التحفظي.

الفرع الأول: التعريف بالحجز التحفظي

فالحجز التحفظي هو إجراء تتخذه الجهات المختصة قانوناً، لمنع المدين (المكلف) من التصرف في ممتلكاته، خوفاً من ضياع حق الخزينة، وهذا ما جاءت به القوانين الضريبية، فيما يلي:-

- القانون المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، أعطت المادة (١٧١) منه رئيس مصلحة الضرائب حق الحجز على أموال الممول، خشية من ضياع حق الخزينة العامة، وبمقتضى هذه المادة، لا ينتهي الحجز التحفظي، إلا بحكم من المحكمة، أو بقرار من رئيس المصلحة، أو بمضي أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز التحفظي دون إخطار الممول بربط الضريبة.

- التشريع الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ :- ولم يأت بأحكام على الحجز التحفظي، وإنما أعطى رئيس الوزراء بناء على تنسيب الوزير وفقاً للمادة (٤٠) منه ، إصدار أي أوامر يراها مناسبة ، بهدف تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين .

- التشريع الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ :- فأعطت الفقرة (ج) من المادة (٦٣) منه مأمور التقدير ، بأن يعطي أمرا بشأن الحجز على ممتلكات المكلف ، وذلك في حالة كانت لدى مأمور التقدير أسباب تدعوه للشك ، وفقا للفقرة (أ) من المادة (٦٣) ان الضريبة على الدخل ما لن تجبى ، لان هذا الشخص ينوي مغادرة المنطقة ، أو لأسباب أخرى .

ولم يأت القانون المصري بالحجز الإداري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ ، والقانون الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٥٢ ، بأي نص على الحجز التحفظي، بينما قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا، وبعد إدخال التعديلات العسكرية إليه، أضيفت إليه مادة خاصة بالحجز المؤقت، وهي المادة (أ) التي جاءت بعد المادة السابعة والتي نصت على انه إذا (تبين للجابي أن الأمر لازم لمجابهة الامتناع عن دفع أموال أميرية يحق له العمل خلافا لما ذكر في المواد (٦، ٧) وتنفيذ حجز مؤقت على المقتنيات التي يملكها المكلف سواء في حوزته او في حوزة طرف ثالث، وعند تنفيذ حجز مؤقت موقعا من الجابي)، وتختلف أحكام إجراء الحجز التحفظي في القانون الضريبي عن أحكام الحجز المؤقت في تحصيل الأموال الأميرية، وبالتالي لا تطبق أحكام الحجز المؤقت للأسباب التالية:-

١- يسري الحجز التحفظي، وفق أحكام المادة (٦٣) من قانون الضريبة الساري لدينا على جميع ممتلكات المكلف، إلا ان أحكام الحجز المؤقت، قد اقتصر نطاقها على مقتنيات المكلف والتي عرفت في المادة الثانية من قانون تحصيل الأموال الأميرية الساري لدينا بالأموال المنقولة.

٢- ويقع الحجز التحفظي وفق أحكام المادة (٦٣) بناء على أمر من مأمور التقدير، بينما الحجز المؤقت يقع بناء على أمر الجابي.

٣- ويتخذ الجابي إجراء الحجز المؤقت ، لمجابهة الامتناع عن دفع الأموال الأميرية ، ويعتبر بمقتضى الفقرة (ب) أمر الحجز مقام الإنذار ،بالإضافة إلى هذا ، قد حددت مدة الحجز المؤقت بعشرة أيام ، أن لم يدفع المكلف الأموال المستحقة عليه ، فتعتبر المقتنيات بمقتضى الفقرة (ج) ، والتي تم الحجز عليها بموجب أمر الحجز المؤقت ، كمقتنيات تم الحجز عليها بموجب المادة (٨) لهذا القانون (١٠) ، بينما ، لا يغني اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي عن اتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي .

الفرع الثاني: طبيعة الحجز التحفظي

تقتضي مصلحة الخزينة، ولتفادي خطر عدم تحصيل مستحققاتها في المستقبل، إعطاء الجهة الإدارية المختصة، سلطات اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي، التي تختلف عن الإجراءات التي يتخذها قاضي الأمور المستعجلة، بناء على طلب يتقدم بها الدائن، فجاءت الفقرة (٣) من المادة (٢٦٦)،^(١) التي تشترط في الدين ان يكون معلوماً، ومستحق الأداء وغير مقيد بشرط، وإذا كان الدين غير معلوم، عينته المحكمة على وجه التقريب، ولكن هل يصح اتخاذ إجراء الحجز التحفظي قبل وجوب دين الضريبة أم لا ؟ .

قد ذهب مجلس الدولة المصري، على أنه (لا يجوز توقيعه أيضاً إذا كانت الضريبة قد ربطت وأصبحت واجبة الأداء)^(٢) مما يشير، انه لا يحق اتخاذ إجراء الحجز التحفظي في حالة ربطت الضريبة وأصبحت واجبة الأداء، فأرى عدم دقة ما ذهب إليه مجلس الدولة، وخاصة في ربطه بين ربط الضريبة ووجوب أدائها، فالذي يحدد وجوب أداء الضريبة هو القانون، وليس قرار مأمور التقدير، قد تصبح قانوناً الضريبة واجبة الأداء، بالرغم من عدم الربط عليها، كالسلفيات والتحصيل من المنبع، والاستحقاق وفق إقرار المكلف أو غير ذلك.

وجاء القضاء الضريبي المصري بإعطاء مصلحة الضرائب حق توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف قبل ربط الضريبة، وكما جعل قانون المرافعات هو الأصل، وجعل هذا الحكم استثناء عن هذا الأصل والذي قرر بأن (يعطى مدير عام مصلحة الضرائب توقيع الحجز التحفظي قبل ربط الضريبة على أي حال من أموال المكلف ولو كان عقاراً، استثناء من أحكام قانون المرافعات والحجز التحفظي الإداري) ^(٣) ، والحجز التحفظي كما أسلفنا مصدره قانون الضريبة، الذي منح الجهة الإدارية المختصة الممثلة للدولة في تحصيل دينها الضريبي اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي، وليس قانون المرافعات.

(١) قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (٣) لسنة ٢٠٠١ .

(٢) الاستاذ صادق ، كرم / المرجع السابق ، ص ٤٦٤ .

(٣) المحامي عبد القادر ، عزت ، المرجع السابق ، ص ١٧٥ .

ورأى جانب من الفقه الضريبي بأن تلجأ المصلحة إلى الحجز التحفظي، عندما تكون الضريبة غير واجبة الأداء وإن تلجأ إلى الحجز التنفيذي مباشرة، عندما تصبح الضريبة واجبة الأداء^(١).

ويرى الاستاذ كرم صادق ، ان نص المادة (٢/٩٠) قبل وبعد تعديلها ، يبيح الحجز التحفظي متى توفرت الخشية على حقوق الخزينة العامة ، سواء أكانت الضريبة واجبة ام غير واجبة الأداء ، وذلك لما تتسم به إجراءات الحجز التحفظي من إجراءات حاسمة ، وسريعة ، وبسيطة وقصر الحجز التحفظي على الضريبة غير الواجبة الأداء ، يجعل حق الخزينة العامة غير واجبة الأداء أقوى في حق التنفيذ والرعاية من حق الخزينة العامة الواجبة الأداء^(٢) .

وبالرجوع إلى أحكام الفقرة (ج) من المادة (٦٣) من القانون الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ ، التي نصت على أنه (إذا لم يقدّم بدفع الضريبة أو إعطاء الضمان طبقاً للفقرة (أ) (١) بحق لمأمور التقدير أن يعطي أمراً حتى ولو في غياب المكلف (١) بشأن عدم خروجه من المنطقة . (٢) بشأن الحجز على ممتلكاته) ، وبالرجوع الى البند (١) من الفقرة (أ) التي نصت على انه (إذا كانت التقديرات قد تم فرضها على هذا الشخص بالنسبة لهذا الدخل أو ملزم بالنسبة له بدفع سلفيات - ان يطلب بإعلام كتابي أن يعطي هذا الشخص ضماناً يقنع مأمور التقدير عن استعداده لدفع الضريبة التي فرضت عليه أو السلفيات الملزم بها) ، فيتضح من هذا النص ، ان الحجز التحفظي يتخذ على الضرائب ، التي تم تقديرها ، والتي استحققت بموجب السلفيات ، الا ان التقديرات لا تصبح واجبة الاداء ، الا بعد مرور خمسة عشر يوماً من تسليم اشعار التقدير ، وفقاً لأحكام المادة (٦٠) من القانون الساري لدينا ، الا ان هذا النص معيب ، لانه لا يشمل الضرائب التي لم يتم التقدير عليها بعد ، كالتي تستحق وفقاً لنظام الحجز من المنبع ، او التي تستحق بناء على التقدير الذاتي .

فأقترح ان يأخذ المشرع الضريبي في الحجز التحفظي ، وبما ذهب اليه الاستاذ صادق كرم ، بان يتخذ الحجز التحفظي متى توفرت الخشية على حقوق الخزينة ، سواء أكانت الضريبة واجبة ام غير واجبة الاداء .

(١) مرسى ، محمد فهمي ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص ٢٣١ .

(٢) الاستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٤٦٦ .

ومن جهة أخرى ، جاءت المادة (٢٧١) من قانون أصول المحاكمات الفلسطينية ، بأن الحجز لا يكون ، لا بطلب من المحكمة ، وان رفعه لا يكون إلا بطلب يقدم للمحكمة ، والتي لها أن تقرر رفع الحجز بكفالة ، أو بدونها ، بينما الحجز التحفظي ، هو حق لمأمور التقدير ، يتخذه دون اللجوء إلى القضاء ، وذلك بمقتضى القانون .

وفقاً للمادة (٢٦٧) من قانون أصول المحاكمات الفلسطينية يعتبر الحجز التحفظي القضائي ، كأن لم يكن إذا لم يقدم الدائن الدعوى خلال ثمانية أيام ، بينما لا يتوقف الحجز التحفظي الإداري على رفع الدعوى ، وإنما تتخذه الجهات المختصة لضمان عدم ضياع حق الخزينة وتحصيله تحصيلًا كاملاً .

الحجز التحفظي والحجز التنفيذي :

يقع كلا الحجزين على ممتلكات المكلف من أجل منعه من التصرف بها ، بينما يحكم الحجز التنفيذي الإداري كما تناولناه سابقاً - قواعد واحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية ، وينتهي أما بالوفاء بدين الضريبة أو بالتنفيذ الجبري على المحجوزات ، ويملك مأمور التقدير اتخاذ الحجز التحفظي كما يملك صلاحية اتخاذ الحجز التنفيذي ، بينما لا ينقض الحجز التحفظي بالتنفيذ الجبري ، وإنما ينقضي عند انتفاء الغاية منه كأن تم الوفاء بدين الضريبة ، أو قدم المكلف الضمان الكافي ، أو بدء مأمور التقدير باتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي ، ويتم بقرار من مأمور التقدير ، أن لم يعد هناك سبب لاتخاذ .

ويحكم الحجز التحفظي الإداري قواعد ، ومبادئ خاصة به لم يأت قانون الضريبة بأحكامه ، فيقع على الجهات المختصة إصدار اللوائح ، التي لم تأت بأحكام تنظيمية لإجراءات ومواعيد وكيفية اتخاذ الحجز التحفظي على ممتلكات المكلفين ، وبشرط أن تتسم بالسرعة ، والبساطة ، والحسم ، والمباغلة لحماية حق الخزينة ، وحتى لا يجد المكلف فرصة لتهديب أمواله ، فاشتراط القانون اتخاذ الحجز التحفظي ، عندما لم يقدم المكلف الضمان ، سيؤدي إلى انتفاء عنصر المباغلة ، لعلم المكلف مما سيترتب على ذلك من اتخاذ الجهات المختصة إجراءات الحجز التحفظي على أمواله ، وتحقيقاً لعنصر المباغلة أرى أن يكون أمر الحجز التحفظي سابقاً على طلب تقديم الضمان ، أو طلب دفع الضريبة .

كما تتخذ الجهات المختصة إجراءات الحجز التحفظي ، بسبب ما توفر لديها من أسباب ، تدعو للخشية على حق الخزينة من الضياع ، كعزم المكلف تهريب أمواله إلى الخارج ، أو نيته مغادرة البلاد نهائياً ، أو لأي سبب آخر يراه مأمور التقدير

سبباً جدياً لاتخاذ تلك الإجراءات ويقع الحجز باطلاً أن لم يبين اتخاذه على أسباب جدية تدعو إلى الشك والخشية على ضياع حق الخزينة^(١).

وأعطت الفقرة (ج) من القانون الساري لدينا بما ادخل عليه بالأمر العسكري المعدل رقم (٣٠٥) ٥٧٤٨ الحق في اعتراض المكلف على أمر الحجز لدى لجنة الاعتراضات ، كما حددت في الأمر بشأن لجان الاعتراض التي شكلت بناء على الأمر العسكري رقم (١٧٢) ٥٧٢٨ - ١٩٦٧ .

وبالرجوع إلى أحكام ما نصت عليه الفقرة (ج) من المادة (٦٣) من القانون الساري لدينا ، التي نصت على (مكرر) إن (لم يتم المكلف بدفع الضريبة أو إعطاء الضمان ، طبقاً للفقرة (أ) (١) يحق لمأمور التقدير ، أن يعطي أمراً حتى ولو في غياب المكلف ، بشأن عدم خروجه من المنطقة ، أو بشأن الحجز على ممتلكاته ، فيتضح من النص ، أن سبب الحجز هو عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو إعطاء الضمان ، إلا أن إرادة المشرع اتجهت إلى جعل المادة (٦٣) الخاصة بجباية الضريبة في حالات خاصة ، لأسباب تدعو مأمور التقدير للشك ، أن الضريبة على دخل ما لن تجبي وفقاً للفقرة (أ) (من المادة (٦٣) لأن هذا الشخص ينوي مغادرة المنطقة ، أو لأسباب أخرى .

واقترح ضرورة قيام المشرع بتعديل الفقرة (ج) بأن يجعل أسباب الخشية على ضياع حق الخزينة هي السبب لاتخاذ إجراء الحجز التحفظي ، ولتحقيق عنصر المباغنة ، اقترح أن يعدل النص إلى انه (إذا كان لمأمور التقدير أسباب ، تدعوه للشك ، ان الضريبة على دخل ما لن تجبي ، لأن هذا الشخص ينوي مغادرة البلاد ، أو لأي سبب آخر يحق للمدير أو المفوض من قبله أن يعطي أمراً ولو في غياب المكلف : (١) بشأن عدم خروجه (٢) بشأن الحجز على ممتلكاته تحفظياً) وأنصوّر أن هذا النص ، سيحقق الضمان لحق الخزينة ، بتحقيقه عنصر المباغنة ، واتخاذه متى توفرت الخشية على حق الخزينة ، دون النظر إن كان حق الخزينة واجب أم غير واجب الأداء .

(١) للمزيد انظر الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٤٧٤ ود. بيومي زكريا ، المرجع السابق ، ص ٦٥٦-٦٥٧ ، المحامي عبد القادر ، عزت ، المرجع السابق ، ص ١٦٢ - ١٦٣ .

المطلب الثاني : نطاق الحجز التحفظي

يرى بعض الفقهاء وعلى رأسهم الدكتور احمد أبو الوفا، بأن نطاق الحجز التحفظي لا يتجاوز الأموال المنقولة ، وقد علل ذلك : بالمقصود بالحجز التحفظي ، الذي قال : (لما كان المقصود من الحجز التحفظي هو ضبط المال لمنع المدين المحجوز عليه من تهريبه ، إلى أن يحصل الدائن على سند تنفيذي بحقه ، قصره المشرع على المنقول ، دون العقار لأن العقار لا يتصور تهريبه ، فلا حاجة إلى ضبطه)^(١) إلا أن أرى خلاف ما رآه الدكتور أبو الوفا ، بأن الخشية على حق الخزينة من الضياع ليست لسبب الخشية من تهريب مال بعينه إلى الخارج ، إنما قد يقوم ببيعها وتهريب ثمنها سواء أكانت منقولة أو غير منقولة .

لم يحدد القانون الضريبي نطاق الحجز التحفظي ، فوفقاً للفقرة (ج) من المادة (٦٣) من القانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ المعمول به في فلسطين، التي جاءت بعبارة الحجز على ممتلكاته ، فلم يقصره على المنقول أو العقار ، وإنما جاءت بعبارة مطلقة ، هذا كما نرى يختلف عن الحجز المؤقت الذي جاء به قانون تحصيل الأموال الأميرية ، الذي اقتصره على المقتنيات .

بالإضافة إلى هذا ، جاءت تعليمات مصلحة الضرائب المصرية^(٢) ، فنصت على أن يراعي الحجز التحفظي ، أولاً على الأموال العقارية ثم المنقولة تحت يد الممول ، ثم ماله تحت يد الغير ، بينما القانون الساري لدينا ، لم يحدد الكيفية التي يتم بها الحجز التحفظي ، من حيث ترتيب الأموال التي يجوز الحجز عليها ، والقدر الذي يقع عليه الحجز ، وإنما جاء بعبارة مطلقة ، بأن يعطي مأمور التقدير أمراً بشأن الحجز على ممتلكات المكلف ، دون أي قيد على نطاق الممتلكات، وبهذا تكون جميع ممتلكات المكلف ، معرضة للحجز عليها ، إلا تلك الأموال التي ستؤثر على إنسانية ، وكرامة ، ومعيشة المكلف وأسرته ، والتي تطرقنا لها في الحجز التنفيذي .

المطلب الثالث : انتهاء الحجز التحفظي

لم يأت التشريع الساري لدينا بأحكام تتعلق بانتهاء الحجز التحفظي ، كما جاء القانون المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ وفق لأحكام المادة (١٧١) على طرق انتهاء

(١) د. أبو الوفا ، احمد ، إجراءات التنفيذ ، منشأة المعارف الإسكندرية ، الطبعة الثانية ، ١٩٥٨ ، ص ٨٠ .
(٢) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ص ٤٦٧ ، المحامي عبد القادر ، عزت المرجع السابق ، ص ١٦٦-١٦٧ .

الحجز التحفظي ، والتي سأتطرق إليها في هذا المطلب مع تبيان مدى تطبيقها على الحجز التحفظي، بمقتضى المادة (٦٣) من القانون الساري لدينا فيما يلي:-
أرفع الحجز بحكم من المحكمة: يعتبر قاضي التنفيذ^(١) هو المختص ، بنظر الدعاوى المرفوعة إليه في بطلان إجراءات الحجز التحفظي ، كأن يصدر الحجز التحفظي من جهة ليست صاحبة الاختصاص ، أو لوقوع الحجز على أموال لا يجوز الحجز عليها ، أو اتخاذ الحجز التحفظي على أسباب غير جديده، لا تعرض حق الخزينة للضياع ، أو لم يعد هناك أسباب لبقاء الحجز التحفظي^(٢) بينما الفقرة (ج) من المادة (٦٣) كما أسلفنا جعلت نظرا الدعاوى على أمر الحجز التحفظي لدى لجنة الاعتراضات .

ب-قرار من الجهة المختصة: أن اتخاذ الحجز التحفظي لا يكون إلا بأمر من مأمور التقدير ، أو رئيس مصلحة الضرائب، كما نصت عليه المادة (١٧١) من التشريع المصري ، كحالة لم يعد هناك أسباباً ، تدعو للشك على ضياع حق الخزينة ، فيقوم مأمور التقدير برفع الحجز التحفظي على أموال المكلف ، أو عندما يستبدل مأمور التقدير إجراءات الحجز التحفظي بإجراءات الحجز التنفيذي .

ج-إذا مضت أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز، دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة ، وهذا الحكم ، لا ينطبق على أحكام المادة (٦٣) ، التي تقتضي لاتخاذ تقدير الضريبة ، أو أن يكون مستحقه بمقتضى السلفيات المحددة على المكلف وذلك وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٦٣) من القانون الساري لدينا، وأخيراً أرى أن على المشرع أن يأخذ بما جاء به القانون المصري، وإن يأتي بأحكام تفصيلية تتوافق والغاية منه.

(١) الأستاذ صادق ، كرم ، المرجع السابق ، ٤٦٨ ، المحامي عبد القادر ، عزت ، المرجع السابق ، ص ١٦٧ - ١٦٨ .

(٢) د. بيومي ، زكريا ، المرجع السابق ، ص ٦٥٩ - ٦٦٠ .

الخاتمة

يعتبر نظام التحصيل جزءاً لا يتجزأ من النظام الضريبي ككل، والتحصيل لا يكون إلا بناء على القانون، فيقع على المشرع الضريبي وضع أحكامه على أن تتسم بالمرونة التي تتمثل بمنح المسؤولية في الإدارة الضريبية بإصدار الأنظمة الخاصة لتسهيل أمر تحصيل الضريبة بإيجاد الطرق الملائمة لكافة الظروف.

ويحتاج نظام التحصيل الى وجود ادارة كفوة تقوم على تنفيذ أحكامه بكل دقة ليحقق النظام الضريبي قواعد العدالة والمساواة و حاجة الدولة، لأن تقصير الإدارة في التحصيل سيدفع على التهرب الضريبي، وبالتالي إيجاد مجتمع تسوده الفوضى والظلم وبه تنهار قواعد المساواة والعدالة.

وبالتالي نجاح أي نظام قانوني وتحقيق أهدافه يقتضي توفر عنصرين هما القانون والإدارة الضريبية الكفوة وخاصة في معاملتها للمكلف من حيث تسهيل معاملاته واحترام وقته حتى يشعر انه يؤدي واجب وطني، فالمكلفون يواجهون أدوات الإدارة الضريبية ولا يواجهون نصوص القانون فيقع على الإدارة الضريبية اختيار أدوات التوظيف المناسبة التي تحقق تطبيق الأكفا للقانون، بالإضافة الى قيامها بإعمال التوعية العامة والخاصة في إظهار الفرق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي الذي يعتبر سلوكه عادة أمراً محموداً ومحققاً لسياسات الدولة، فموضوع الإدارة الضريبية بحاجة الى دراسات إدارية متخصصة، للرقى بمستوى أدائها.

إلا أن موضوع دراستي، كانت أحكام قانون الضريبة المتعلقة في تحصيل الضريبة؛ والتي توصلت فيه الى الكثير من الاقتراحات والملاحظات حيث ألخص أهمها فيما يلي:-

أولاً: أن يخضع المشرع الأرباح الرأسمالية الحقيقية والعرضية لتحقيق قواعد العدالة والمساواة.

ثانياً: أن يمنح القضاء الضريبي المستقل النظر في ربط وتحصيل الضريبة.

ثالثاً: أن يأخذ بالمبادئ الثلاث المحددة لنطاق فرض الضريبة وهي مبدأ الإقليمية والجنسية والإقامة، وترك معالجة ما يحدث من الازدواج الضريبي عن طريق الإعفاءات والخصم، و طريق المعاهدات الدولية العالمية أو الإقليمية.

رابعاً: أن يأخذ بمبدأ القبض بالفئات التي تقتضي طبيعة عملها على أن تحاسب على أساس القبض (كالأطباء، والمهندسين، والمحامين، ومدقي الحسابات، ورياض الأطفال، ومالكي العقارات).

خامساً: على أن يفرق بين الديون المعدومة والمشكوك فيها، على أن تقتصر الديون المشكوك فيها على الفوائد المعلقة للبنوك المقيمة كما تم تناولها.

سادساً: أن يجعل كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر لأسباب قد تناولناها.

سابعاً: أن يأخذ المشرع بالتقدير الذاتي وأن يجعله هو الأصل، وأن يأخذ بالتقدير الإداري والمقطوع كاستثناء، وعلى أن يتم التقدير بناء على معلومات متوفرة لدى مأمور التقدير.

ثامناً: أن يجعل الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي التزاماً أصلياً لتحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على دخل المكلف بدون ربط وجوده على وجود الدخل الخاضع للضريبة.

تاسعاً: أن يجعل الشيك وخطاب الضمان وسائل قانونية لتحصيل الضريبة وفقاً للشروط التي سبق تناولها.

عاشراً: أن يأخذ المشرع بسقوط الالتزام بدین الضريبة في حالات يتعذر معها تحصيل الضريبة كما تناولناه في القانون المصري.

الحادي عشر: أن يضع مدة لتقادم الضريبة للأسباب التي تناولتها فيه.

الثاني عشر: أن يأتي بأحكام خاصة ومفصلة بخصوص التحصيل الجبري، في الحجز التحفظي والتفديزي بما يتلاءم وذاتية القانون الضريبي المتعلق بحق الخزينة.

المراجع:

١. ابو شرار، الاجتهاد (المبادئ القانونية لمحكمة التميز في قضايا ضريبة الدخل من بداية سنة ١٩٦٣ حتى نهاية سنة ١٩٨٥)، الجزء الاول.
٢. ابو الوفا، احمد، إجراءات التنفيذ، الإسكندرية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، ١٩٥٨.
٣. بطريق، يونس احمد، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، الاسكندرية، دون دار نشر، ١٩٩٦.
٤. بدوي، كامل محمد، تشريعات الضرائب، دون طبعة، دار الفكر العربي دون تاريخ.
٥. جلال، محمد، الاجتهاد القضائي، المبادئ القانونية لمحكمة التميز، الجزء الثاني، عمان، وكالة التوزيع الاردنية، ١٩٩٣.
٦. جمال، السياسة المالية، دون طبعة، دار الشروق العربية، دون تاريخ.
٧. حسني، احمد محمود، قضاء النقص الضريبي، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٩٣.
٨. حداد، تركي مجلة المبادئ القانونية لمحكمة التميز في القضايا الحقوقية المنشورة في مجلة نقابة المحامين من بداية ٦٣-٧٠ الجزء الثاني.
٩. حشيش، عادل وآخرون، النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، طبعة ١٩٩٢.
١٠. حيارى، عادل، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراة، دون نشر، طبعة ١٩٦٨.
١١. خلاد، محمد، المبادئ القانونية لمحكمة العدل العليا من بداية عام ١٩٧٢ الى عام ١٩٩٦، الجزء الاول، وكالة التوزيع الاردنية.
١٢. خلاف، حسين، الاحكام العام في قانون الضريبة، مكتبة النهضة المصرية، طبعة ١٩٥٦.

٤٠. القيسي، اعداد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، مكتبة دار الثقافة، ١٩٩٨.

٤١. - موسى، حسن فلاح الحاج، قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن، دون تاريخ وطبعة ونشر.

٤٢. الناهي، صلاح الدين، الوجيز في الملكية الصناعية والتجارية، الطبعة الاولى، عمان، دار الفرقان، ١٩٩٨.

٤٣. هرجة، مصطفى مجدي، التعليق على الحجز الاداري، الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٣.

القوانين:

١. مشروع القانون الاساسي للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة ١٩٩٧ المقر من المجلس التشريعي بالقراءة الاولى.

٢. الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ المنشور في العدد ١٠٩٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٢/١/١٨.

٣. قانون ضريبة الدخل الساري لدينا رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ وأنظمته.

٤. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعليماته.

٥. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.

٦. القانون المدني الاردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

٧. قانون الاجراء الاردني رقم (٣١) لسنة ١٩٥٢.

٨. قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (٢) لسنة ٢٠٠١.

٩. قانون تحصيل الأموال الأميرية الأردني (الساري لدينا) رقم (٦) لسنة ١٩٥٢.

١٠. قانون الحجز الإداري المصري رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥.

١١. قانون الإجراءات الجزائية الفلسطيني رقم (٣) لسنة ٢٠٠١.

١٢. قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦.

١٣. قانون سلطة النقد الفلسطيني رقم (٢) لسنة ١٩٩٧.

١٤. قانون الهيئات المحلية الفلسطيني رقم (١) لسنة ١٩٩٧.

١٥. قانون تنظيم المحاماة الفلسطيني رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.

١٦. قانون الأراضي الاردني رقم (٣٠) لسنة ١٩٥٥.

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**Collection of Income Tax Law No.25 of 1964 applicable in
Palestine**

**Prepared by
Ahmad Ziad Al.Dabak**

**Supervised by
Professor Hassan Alsafarinee**

**This thesis submitted in fulfillment of the degree of master,
Faculty of graduated studies, At An-Najah national university
,Nablus ,Palestine .**

2003

A

Subject:

Collection of Income Tax Law No .25 of 1964 applicable In Palestine (in occupied territories).

(Comparative study).

1. Introductory: this research contains four parts in addition chapter of introductory:

The introductory part of this research discusses the rule improvement of tax objectives that affects the development of society in the state, The law of Income tax, & principles that are rule Application of Tax law to achieve tax sovereignty.

The First part discusses Tax debt in judicial fact in that which Doctrine and Accountable tax cases for what are they coming of tax debt. Then to statute the tax obligation and the Method of extinction of tax obligation

The second part discusses the methods of tax collection in: Competence administration, then tax pay in source & directly pay, and acompt pay & installment pay.

The third part discusses the lawful protection for administration that actress for royalty (right) of treasury and tax payer.

The last chapter discusses the seizure and conservatory seizure in Law of princely collection

2. conclusion: in this research I had arrived into many observation and suggestions, the important of these:

The first, to achieve justness and equality bases that need institution of tax capitalism & nonperiodic profits on tax obligation.

The second, to award tax council to eyesight assessing (taxing) and collection.

The third to take at Territoriality, Nationality, and Citizen or Denizen Principles to achieve tax sovereignty.

The fourth, the many faction (leeches, engineers, lawyers, auditor accounts, children parterres, and estates owners) ther jobs are needed to reckon on Cash Base that suitable account for his income

The fifthly, to band between spilled doubts and chancy doubts, the spilled doubts that considerate expenses without chancy doubts but to will be accepted chancy benefits for sedentary bank, that constructing on reasons that mine fore past mention in research.

The sixthly, to confess independent wife that has competent of tax free from her husband.

The seventh to obligate payer to give the self assessing and considerate that obligation is organ, then to take of administrative assessing in limited cases and constructed on Available information to achieve taxing on judicial fact.

The eighth obligates payer to give report tax without be connected existence on existence of yielding income.

The ninth, to repose taking for judgment of Check and Letter of Guarantees that suitable legal facilities of tax collection as I reach for it.

The tenth, to take for exempting obligation on impossible cases for collected tax as I reached for it.

The eleventh, take for prescription of taxing obligation of assessing and collection for reasons that I reached for it.

The finally, to came respective, suitable and clear adjudge of collection for Distress and Conservatory seizure.